

## Devlet Muhasebesi Standartları Kurulundan:

### **DEVLET MUHASEBESİ STANDARTI 23 (DMS 23) VERGİLER VE KARŞILIKSIZ DİĞER GELİRLER**

#### **Amaç**

1. Bu standardın amacı; vergiler ve karşılıksız diğer gelirlerin ölçülmesi ve muhasebeleştirilmesinde göz önünde bulundurulması gereken usul ve esaslar ile bunlara ilişkin malî raporlama yükümlülüklerini belirlemektir.

#### **Kapsam**

2. Malî tablolarını tahakkuk esasına göre hazırlayan ve sunan kamu idareleri, vergiler ve karşılıksız diğer gelirlerin muhasebeleştirilmesinde bu standardı uygular. Bu Standart, bedel karşılığı olmayan kuruluş birleşmelerine uygulanmaz.
3. Bu Standart, bedel karşılığı olmayan işlemlerden doğan gelirleri ele alır. Bedel karşılığı yapılan faaliyetlerden doğan gelirler ilgili standartta ele alınmıştır. Kamu kurum ve kuruluşlarınca elde edilen gelirler hem bedel karşılığı işlemlerden hem de bedel karşılığı dışındaki işlemlerden kaynaklanmasına rağmen gelirlerin büyük bölümü bedel karşılığı olmayan işlemlerden elde edilir. Bunlar:
  - 1) Vergiler,
  - 2) Karşılıksız diğer gelirler: Hibeler, yükümlülük affı, para cezaları, vasiyetler, hediyeler, bağışlar, aynı mal ve hizmetler vb. dâhil olmak üzere nakit veya nakit dışı vergi dışı diğer gelirler ile alınan uygun koşullu kredilerin piyasada işlem görmeyen kısmı.
4. Devlet, bazı kamu kurum ve kuruluşlarını birleştirmek veya bölmek suretiyle, kamu sektörünü yeniden düzenleyebilir. Raporlama yapan birden fazla kamu idaresi, tek bir idare oluşturmak üzere birleştirildiğinde, kuruluş birleşmesi meydana gelir. Bu yeniden yapılanma süreci genelde bir kuruluşun bir diğer kuruluşu satın almasını içermez; ama yeni veya mevcut bir kuruluşun bir diğer kuruluşun tüm varlık ve yükümlülüklerini edinmesiyle sonuçlanabilir. Bu şekilde yapılan kuruluş birleşmeleri bu Standart kapsamında değildir.

#### **Tanımlar**

5. Bu Standartta geçen kavramlar aşağıdaki anlamlarda kullanılır:

#### **Transfer Edilen Varlıklar İçin Öngörülen Koşullar:**

Transfer edilen varlığın taşıdığı gelecekteki ekonomik fayda veya hizmet potansiyelinin alıcı tarafından öngörüldüğü şekilde tüketilmesini veya transfer edene iade edilmesini gerektiren yasal düzenlemeden veya sözleşmeden doğan şartlardır.

#### **Bir Varlığın Kontrolü:**

Kamu idaresinin bir varlığı amaçları doğrultusunda kullanabileceği veya faydalanabileceği ve başkalarının o faydaya olan erişimini engelleyebileceği veya düzenleyebileceği durumlarda ortaya çıkar.

## **Vergi Sistemi Üzerinden Ödenen Giderler:**

Vergi ödeyip ödemediklerine bakılmaksızın fayda sahiplerine sunulan tutarlardır.

## **Para Cezaları:**

Para cezaları, yasa veya diğer düzenlemelerin ihlâl edilmesi sonucunda, bir mahkeme veya yaptırım yetkisine sahip birimler tarafından belirlenerek kamu kurum veya kuruluşları tarafından alınan veya alınabilecek olan ekonomik faydalar veya hizmet potansiyelidir.

## **Transfer Edilen Varlıklara Konulan Kısıtlamalar:**

Transfer edilen varlıkların kullanılabilceği amaçları sınırlayan veya yönlendiren, ama varlık bu amaçlar doğrultusunda kullanılmadığında transfer edene gelecekteki ekonomik faydaların veya hizmet potansiyelinin iadesini belirtmeyen yasal düzenlemeden veya sözleşmeden doğan şartlardır.

## **Transfer edilen varlıkların kullanılmasına ilişkin yasal düzenlemeden veya sözleşmeden doğan şartlar:**

Raporlama yapan kamu idaresine transfer edilen bir varlığın başka idare, kurum veya kuruluşlar tarafından kullanımına ilişkin mevzuatta veya bağlayıcı bir düzenlemede yer alan şartlardır.

## **Vergi Harcamaları:**

Belirli vergi mükelleflerine imtiyaz sağlayan vergi hükümleridir.

## **Vergi Doğuran Olay:**

Kanunlarda vergilendirmeye konu olarak belirlenen olaydır.

## **Vergiler:**

Devlete gelir sağlamak üzere yasal düzenlemelerde belirlenen, kamu kurum ve kuruluşlarına zorunlu olarak ödenen veya ödenecek olan ekonomik faydalar veya hizmet potansiyelidir. Vergiler, kanun ihlalleri için uygulanan para cezalarını veya diğer cezaları içermez.

## **Karşılıksız Diğer Gelirler:**

Vergiler dışında, bedel karşılığı olmayan işlemlerden sağlanacak ekonomik faydalar veya hizmet potansiyelidir.

## **Karşılıksız Diğer Gelirler**

6. Bazı işlemlerde yaklaşık olarak eşit değerlerin karşılıklı değişimi vardır. Bunlar bedel karşılığında yapılan işlemlerdir ve diğer standartlarda ele alınmıştır.
7. Diğer işlemlerde, kamu idaresi kaynakları alır ve bunun karşılığında ya hiç bedel ödemez ya da sembolik bir bedel öder. Bunlar açık bir şekilde bedel karşılığı olmayan işlemlerdir ve bu Standartta ele alınmıştır. Örneğin; vergi mükellefleri vergi öder çünkü vergi kanunları bunu zorunlu kılar. İdare vergi mükelleflerine çeşitli kamu hizmetleri sunar, ancak bu hizmetler vergilerin birebir karşılığı değildir.

8. Bir kamu idaresinin aldığı kaynaklar için doğrudan karşılık sunabildiği, ama bu karşılığın alınan kaynakların gerçeğe uygun değerine yaklaşmadığı; alınan borcun bir kısmının hibe niteliği taşıması veya uygulanan faiz oranının piyasa koşullarından çok daha uygun olması gibi işlemler bulunmaktadır. Bu tür durumlarda, idare her biri ayrı ayrı muhasebeleştirilen her bir bileşen için bedel karşılığı ve bedel karşılığı olmayan işlemlerin bir karışımı olup olmadığını belirler. Örneğin piyasa faiz oranı %11 iken bir kamu idaresi kredi kuruluşundan kaynak olarak 6 milyon TL temin etmiştir. Anlaşma gereği kamu idaresi %5 faiz oranından 10 yılda 5 milyon TL anapara geri ödeyecek olup, kaynağın 1 milyon TL'si idare için hibe niteliğindedir. Sözleşmeyle ilgili anapara ve faiz ödemeleri kredi süresi boyunca bedel karşılığı yapılan işlem olarak kabul edilirken hibe niteliğindeki kısım ile faiz ödemelerinin piyasa dışı kısmı (%6) ise bedel karşılığı olmayan işlem olarak değerlendirilir.
9. Bedel karşılığı veya bedelsiz işlem olup olmadığı hemen belli olmayan diğer işlemler de vardır. Bu tür işlemlerde, işlemin özünün incelenmesi işlemin türünün belirlenmesini sağlayacaktır. Örneğin, malların satışı normalde bedel karşılığı yapılan işlem olarak sınıflandırılır. Ancak, eğer işlem desteklenmiş bir fiyattan gerçekleştiriliyorsa, yani alış fiyatı piyasa rayicine yaklaşmıyorsa bu işlem bedel karşılığı olmayan işlem tanımının kapsamına girer. Bir işlemin gerçek mahiyetinin bedel karşılığı veya bedelsiz olup olmadığını tespiti uzmanlık değerlendirmesi gerektirir. Bununla beraber, idarelerin aldığı çeşitli iskontolar işlemin mutlaka bedelsiz işlem olduğu anlamına gelmez.

### **Gelir**

10. Gelir, pay sahiplerinin katkılarına ilişkin artışlar hariç olmak üzere, raporlama yapan idarenin net varlıklarında bir artışa neden olan ekonomik faydalar veya hizmet potansiyelidir. Başka bir kamu idaresi adına toplanan kaynaklar, idarenin kendi amaçları doğrultusunda kullanılmadığı ya da başka bir biçimde yararlanılmadığı için, net varlıklarda veya gelirden artış sağlamaz.
11. Bir kamu idaresinin bedel karşılığı olmayan işlemlerden elde ettiği gelire ilişkin bazı masrafları karşılamak zorunda kalması durumunda gelir, gelecekteki ekonomik faydaların veya hizmet potansiyelinin gayrisafı tutarıdır ve katlanılan maliyetler ayrıca muhasebeleştirilir. Örneğin raporlama yapan kamu idaresinin bir tesisi başka bir gerçek veya tüzel kişiden devralması ve tesise ait bir eşyanın teslimat ve kurulum maliyetlerini yüklenmesi durumunda bu maliyetler tesise ait eşyanın transferinden kaynaklanan gelirden ayrı olarak muhasebeleştirilir. Teslimat ve kurulum maliyetleri, maddi duran varlıklara ilişkin standart hükümlerine göre kaydedilen varlığa dâhil edilir.

### **Yasal düzenlemelerden veya sözleşmeden doğan şartlar**

12. Varlıklar özel bir şekilde kullanılacakları beklentisi ve/veya anlayışı ile transfer edilebilir ve bu nedenle alıcı idare belirli bir şekilde davranabilir. Yasal düzenlemeler veya üçüncü taraflarca yapılan bağlayıcı düzenlemelerin transfer edilen varlıkların kullanımına ilişkin hükümler getirdiği durumlar, bu Standartta tanımlanan yasal düzenlemeden veya sözleşmeden doğan şartlardır. Bir kamu idaresinin doğrudan veya kontrolü altındaki kamu idareleri aracılığıyla kendisiyle ilgili yasal düzenlemeden veya sözleşmeden doğan şart oluşturamaması bu Standartta tanımlanan yasal düzenlemeden veya sözleşmeden doğan şartların en önemli özelliğidir.

13. Transfer edilen varlıklara ilişkin yasal düzenlemelerden veya sözleşmeden doğan şartlar, koşullar veya kısıtlamalar şeklinde olabilir. Hem koşullar hem de kısıtlamalar bir idarenin varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydaların veya hizmet potansiyelinin, ilk muhasebeleştirme aşamasında, belirli bir amaç için ilgili birimce kullanılmasını veya tüketilmesini gerektirebilir. Ancak, yasal düzenlemelerin veya sözleşme hükümlerinin ihlâl edilmesi durumunda, gelecekteki faydaların veya hizmet potansiyelinin transfer edene iadesi sadece koşullar için geçerlidir.
14. Yasal düzenlemelerden veya sözleşmeden doğan şartlar hukuki ve idari süreçler vasıtasıyla uygulanabilir. Eğer yasal düzenlemeler ya da bağlayıcı nitelikteki diğer düzenlemelerde yer alan bir madde uygulanabilir değilse, bu Standart tarafından yasal düzenlemelerden veya sözleşmeden doğan şart olarak değerlendirilmez. Zımnî kabulden doğan sorumluluklar yasal düzenlemelerden veya sözleşmeden doğan şartlardan kaynaklanmaz. Zımnî kabulden doğan sorumluluklar; karşılıklar, koşullu yükümlülükler ve koşullu varlıklara ilişkin standartta ele alınmıştır.

### **Transfer Edilen Varlıklara İlişkin Koşullar**

15. Transfer edilen varlıklar için öngörülen koşullar (bundan sonra koşullar olarak anılacaktır) idarenin; öngörüldüğü şekilde bir varlığın gelecekteki ekonomik faydalarını veya hizmet potansiyelini tüketmesini ya da koşulların ihlâl edilmesi durumunda bunların transfer edene iade edilmesini gerektirir. Bu nedenle, alıcı koşula tabi olan bir varlık üzerinde kontrol kazandığında, üçüncü taraflar lehine gelecekteki ekonomik faydaları veya hizmet potansiyelini temin etme sorumluluğu altına girer. Çünkü alıcı, bazı mal veya hizmetlerin üçüncü taraflara teslimatından, transfer edilen varlığın taşıdığı gelecekteki ekonomik faydaların ve hizmet potansiyelinin tüketilmesinden ya da bunların transfer edene iadesi gerektiği için kaynakların çıkışından kaçınmaz. Bu nedenle, alıcı koşula tabi olan bir varlığı kaydettiğinde, aynı zamanda bir yükümlülüğü de üstlenmiş olur.
16. İdari açıdan kolaylık sağlamak amacıyla, transfer edilen bir varlık veya gelecekteki ekonomik faydaların veya hizmet potansiyelinin iadesi, alınacak diğer varlıklardan mahsup edilerek yapılabilir. Raporlama yapan idare mali tablolarında brüt tutarları muhasebeleştirir; diğer bir deyişle idare, ihlâl edilen koşullar çerçevesinde varlığın iadesinden doğan varlık ve yükümlülüklerdeki azalışı muhasebeleştirirken yeni transferden kaynaklanan varlık, yükümlülük ve/veya geliri de kaydeder.

### **Transfer Edilen Varlıklara İlişkin Kısıtlamalar**

17. Transfer edilen varlıklara ilişkin kısıtlamalar (bundan sonra kısıtlamalar olarak anılacaktır), transfer edilen varlık belirtildiği gibi kullanılmadığında, varlığın veya diğer gelecekteki ekonomik faydaların ya da hizmet potansiyelinin transfer edene iadesini gerektirmez. Böylelikle kısıtlamaya tabi bir varlığın kontrolünün kazanılması alıcıya, gelecekteki ekonomik faydalar veya hizmet potansiyelini üçüncü taraflara temin etme sorumluluğu getirmez. Alıcının bir kısıtlamayı ihlâl etmesi durumunda, transfer eden veya üçüncü kişiler, alıcıya ceza uygulamaya yoluna gidebilir (örneğin yargı makamına gidebilir veya ilgili kamu idaresinden idari bir süreç başlatılmasını isteyebilir). Bu tür eylemler idarenin kısıtlamayı yerine getirmesini sağlayabileceği gibi verilen kararlara uymaması halinde adli

veya idari nitelikli ceza almasına neden olabilir. Bu tür bir ceza idarenin varlığı edinmesinden değil, ilgili kısıtlamaya uymamasından doğar.

### **Özün Önceliği**

18. Yasal düzenlemeden veya sözleşmeden doğan şartların koşul mu yoksa kısıtlama mı olduğu belirlenirken, sadece biçiminin değil aynı zamanda özünün de değerlendirilmesi gerekmektedir. Örneğin; idare, varlık üzerinde kontrol kazandığında yükümlülüğün açığa çıkması için transfer edilen bir varlığın üçüncü taraflara mal ve hizmet sağlarken tüketilmesi veya transfer edene iade edilmesi yeterli değildir.
19. Bir yasal düzenlemeden veya sözleşmeden doğan şartın koşul mu yoksa kısıtlama mı olduğu belirlenirken idare, varlığı veya başka bir gelecekteki ekonomik fayda veya hizmet potansiyelini iade etme gerekliliğinin uygulanabilir ve transfer eden tarafından bunun uygulatırılabilir olup olmadığını göz önünde bulundurur. Eğer transfer eden, varlığın veya gelecekteki bir ekonomik fayda veya hizmet potansiyelinin iadesine ilişkin bir gerekliliğin yerine getirilmesini zorlayamıyorsa, söz konusu yasal düzenlemeden veya sözleşmeden doğan şart, koşul tanımını karşılamaz ve bir kısıtlama olarak kabul edilir. Eğer transfer edenle ilgili geçmişte edinilen deneyimler, ihlâl durumunda, transfer edenin transfer edilen varlığı veya diğer gelecekteki ekonomik fayda veya hizmet potansiyelinin iade edilmesini sağlayamayacağını gösteriyorsa, alıcı idare ilgili yasal düzenlemeden veya sözleşmeden doğan şartın bir koşulun biçimine sahip olduğu, ama özüne sahip olmadığı ve dolayısıyla koşul tanımına girmediği ve kısıtlama olduğu sonucuna varabilir. Eğer idarenin transfer edenle ilgili bir deneyimi yoksa ya da gelecekteki ekonomik fayda veya hizmet potansiyelinin iade edilmesi gerekliliğinin yerine getirilmesini isteyebileceği yasal düzenlemeden veya sözleşmeden doğan şart daha önce ihlâl edilmediyse ve transfer edenin bunu zorlayamayacağına dair bir kanıt yoksa bu durum koşul tanımına girer.
20. Koşulun tanımı, alıcı idare tarafından transfer edilen varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik fayda veya hizmet potansiyelinin belirlenen şekilde tüketilmesini, aksi halde bunların veya varlığın transfer edene iadesini gerektiren uygulama sorumluluğu getirir. Koşul tanımının karşılanabilmesi için, uygulama sorumluluğu sadece biçimin değil, aynı zamanda özün bir gereğidir ve bu koşulun kendisinden kaynaklanan bir sonuçtur. Alıcı idarenin başka alternatifi olmaksızın uygulamak zorunda olduğu bir eylemi icra etmesini gerektiren bir transfer anlaşmasında transferin ne şekilde gerçekleşeceğini belirleyen şartlar, idarenin transferin ilgili hükmünün özü itibarıyla ne bir koşul, ne de bir kısıtlama olduğu sonucunu çıkartmasına neden olabilir. Bunun nedeni, bu tür durumlarda, transferin ne şekilde gerçekleşeceğini belirleyen şartların alıcı idareye uygulama sorumluluğu getirmemesidir.
21. Bir yükümlülüğün muhasebeleştirilmesine ilişkin ölçütlerin yerine getirilebilmesi için, kaynakların idare dışına çıkışının olası olması, koşulun yerine getirilmesinin zorunlu ve değerlendirilebilir nitelik taşıması gerekir. Bu nedenle koşulun, sağlanacak mal ve hizmetlerin veya edinilecek varlıkların niteliği veya tutarı ve uygulamanın gerçekleştirileceği dönemler gibi hususlara netlik kazandırması gerekecektir. Bununla beraber, uygulamanın sürekli olarak transfer eden tarafından veya onun adına izlenmesi gerekecektir. Bu durum özellikle de bir yasal düzenlemeden veya sözleşmeden doğan şartın, idarenin koşulun gereğini kısmen yerine getirdiğinde varlığın kısmi iadesini gerektirmesi ve idarenin geçmişte ilgili koşulun gereğini yerine getirme konusunda önemli

başarısızlıklar sergilemesi halinde ise varlığın tümüyle iadesini gerektirmesi durumunda geçerlidir.

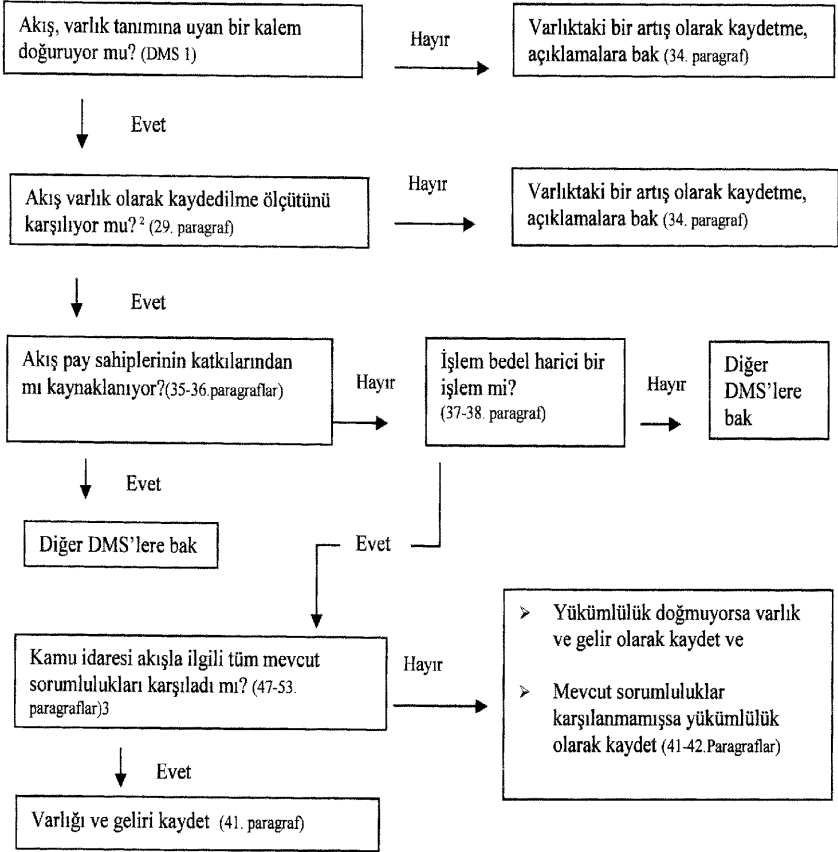
22. Bazı durumlarda bir varlık, belirli bir olay gerçekleşmediğinde transfer edene iade edilmesini öngören bir yasal düzenlemeden veya sözleşmeden doğan şarta göre transfer edilebilir. Bu tür durumlarda iade sorumluluğu, yasal düzenlemeden veya sözleşmeden doğan şartın ihlâl edilmesi beklenen zamana kadar ortaya çıkmaz ve yükümlülük, tanımlanmış ölçütler sağlanana kadar muhasebeleştirilmez.
23. Ancak, alıcıların bu tür transferlerin ön ödeme niteliğinde olup olmadığını değerlendirmesi gerekecektir. Bu Standartta ön ödeme, vergiyi doğuran olay gerçekleşmeden veya transfer düzenlemesi bağlayıcı nitelik kazanmadan önce alınan kaynaklara karşılık gelir. Transfer düzenlemesi henüz bağlayıcı nitelik kazanmadığı için, ön ödeme bir varlık ve yükümlülük meydana getirir. Bu tür transferler, bedel karşılığı bir işlem niteliği taşımaları durumunda bedel karşılığında yapılan faaliyetlerden elde edilen gelirler konulu standart uyarınca ele alınır.
24. Vergiler, kamu idareleri için ana gelir kaynağıdır. Vergiler; para cezaları ve diğer cezalar hariç olmak üzere, yasal düzenlemeler uyarınca gelir sağlamak üzere kamu kurum ve kuruluşlarına zorunlu olarak ödenen veya ödenecek olan ekonomik faydalardır. Bedel karşılığı dışında bir işlemin sonucu olarak ortaya çıksalar da, yardımlar gibi kamu kurum ve kurumlarına yapılan zorunlu olmayan ödemeler vergi değildir. Devlet, egemenlik gücünü kullanmak suretiyle mükelleflere vergi koyar.
25. Vergiyle ilgili yasal düzenlemeler ülkeler arasında önemli ölçüde farklılık gösterse de, bazı ortak özelliklere sahiptir. Bu düzenlemeler devletin vergi toplama hakkını oluşturur, verginin hesaplanmasında kullanılacak matrahı tanımlar, alınacak verginin hesaplanması ve tahsilini sağlamak için gereken süreçleri ortaya koyar. Genellikle vergi mevzuatı mükelleflerin vergiye tabi olan faaliyet sonuçlarını belli dönemlerde ilgili kamu idaresine beyan etmesini, kanıtlayıcı belgeleri ibraz etmesini ve bunun üzerine verginin hesaplanmasını gerekli kılar. Verginin tahsiline ilişkin düzenlemeler, geniş ölçüde çeşitlilik göstermesine rağmen idarenin başka bir yasal işlem yapmasına gerek kalmaksızın alacaklı olduğu tutarların tahsilini sağlamak üzere tasarlanmıştır. Vergi kanunlarının ihlâli halinde ceza yaptırımlar uygulanır.
26. Vergiyi doğuran olay öncesinde alınan ön ödemeler, vergiye konu olabilir.

### **Bedel Karşılığı Olmayan İşlemlerden Doğan İlk Kaynak Akışının Analizi**

27. Bir kamu idaresi, bedel karşılığı olmayan işlemlerden doğan, varlık tanımına uyan ve muhasebeleştirme ölçütlerini karşılayan kaynakların kontrolünü kazandığında, bu kaynakları varlık olarak muhasebeleştirir. Belirli koşullarda, bir alacaklı alacağından vazgeçtiğinde, daha önce muhasebeleştirilmiş olan yükümlülüğün defter değerinde bir azalma meydana gelir. Böyle durumlarda idare varlığı kaydetmek yerine yükümlülüğün defter değerini azaltır. Bazı durumlarda, varlığın kontrolünün kazanılması beraberinde yükümlülük de doğurabilir. Pay sahiplerinin katkıları gelirden artış yaratmaz, söz konusu katkı ayrıca muhasebeleştirilir. Bu Standart içinde ele alınan yaklaşımla uyumlu olmak üzere, bedel karşılığı olmayan işlemlerin genel amaçlı mali tablolarda hangi kalemlere

kaydedileceğini belirlemek amacıyla bedel karşılığı olmayan işlemler analiz edilir. Aşağıdaki akış şeması, kamu idaresine kaynak girişi olduğunda gelir ortaya çıkıp çıkmadığının belirlenmesi için izlenmesi gereken analitik süreci göstermektedir. Bu Standart, akış şemasının yapısını takip etmektedir.

### İlk Kaynak Akışı Analizi Şeması<sup>1</sup>



1. Akış şemasının amacı, konuya açıklık getirmek ve standardın yorumlanmasına yardımcı olmaktır.
2. Belirli koşullarda, örneğin bir alacaklı alacağından vazgeçtiğinde, daha önce muhasebeleştirilmiş yükümlülüğün defter değerinde azalma meydana gelebilir. Bu tür durumlarda varlığı muhasebeleştirmek yerine, idare, yükümlülüğün defter değerini azaltır.
3. Bir kamu idaresinin tüm mevcut sorumluluklarını yerine getirip getirmediğinin belirlenmesinde, transfer edilen varlık için öngörülmüş olan koşullar dikkate alınır.

## **Varlıkların Muhasebeleştirilmesi**

28. Varlıklar, geçmişteki işlem ve olayların bir sonucu olan, gelecekte ekonomik yararlar sağlanması beklenen ve kamu idareleri tarafından kontrol edilen kaynaklardır.
29. Aynı hizmetler hariç olmak üzere, bedel karşılığı dışındaki bir işlemde doğan kaynaklardan varlık tanımına uyanlar, ancak aşağıda belirtilen koşulların birlikte sağlanmış olması durumunda varlık olarak muhasebeleştirilir:
  - 1) Varlıkla ilgili gelecekteki ekonomik yararların veya hizmet potansiyelinin elde edilmesinin muhtemel olması,
  - 2) Varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilir olması.

## **Bir Varlığın Kontrolü**

30. Başkalarının bir varlığın faydalarına erişimini engelleme veya düzenleme kabiliyeti, bir idarenin varlıklarını tüm idarelerin erişim sahibi olduğu ve faydalanabildiği kamusal mallardan ayırt eden önemli bir unsurdur. Kamu idareleri, mali kuruluşlar veya emeklilik fonları gibi bazı faaliyetler üzerinde düzenleyici role sahiptir. Bu düzenleyici rol mutlaka düzenlemeyi yapan idare için bu şekilde düzenlenmiş kalemlerin varlık tanımını karşıladığı veya idarenin genel amaçlı mali tablolarında gösterilmesi için gereken şartları taşıdığı anlamına gelmez. Bir kamu idaresi zorunlu olmamakla birlikte aynı hizmetleri, gelir ve varlık olarak muhasebeleştirir.
31. Kaynakların bir kamu kurum ve kuruluşuna transfer edileceğinin açıklanması, alıcı tarafından kaynakların kontrol edilmesi için tek başına yeterli değildir. Örneğin, bir kamu okulunun orman yangınında tahrip olması ve bir idarenin okulu yeniden inşa etmek için parasal kaynak aktaracağını açıklaması durumunda, edinilecek kaynaklar açıklama tarihinde muhasebeleştirilmeyecektir. Kaynakların aktarılması için bir transfer anlaşmasının imzalanmasının gerektiği durumlarda, alıcı idare transfer edenin kaynaklara erişimini engelleyemeyeceği veya düzenleyemeyeceği için anlaşmanın bağlayıcı olduğu zamana kadar kontrol edilen kaynakları muhasebeleştirmez. Birçok durumda idare, varlık olarak muhasebeleştirmeden önce kaynaklarının kontrolünün yasal olarak uygulanabilirliğini sağlamalıdır. Eğer bir idarenin kaynaklar için uygulanabilir bir hakkı yoksa transfer edenin kaynaklara olan erişimini engelleyemez veya düzenleyemez.

## **Geçmişteki Olaylar**

32. Kamu kurum ve kuruluşları, varlıkları kendisi üretebilir, vergi mükellefleri dâhil olmak üzere gerçek veya tüzel kişiler ile kamu idarelerinden edinebilir veya satın alabilir. Bu nedenle bir varlığın kontrolünü doğuran geçmiş olay; satın alma, vergiyi doğuran olay veya karşılıksız diğer gelir olabilir. Gelecekte gerçekleşmesi beklenen işlemler veya olaylar, varlıkların ortaya çıkmasına neden olmaz. Örneğin; gelecekte alınması amaçlanan bir vergi, vergi mükellefinden talep edilebilir bir varlığın ortaya çıkmasına neden olmaz çünkü bu geçmişteki bir olay değildir.

## **Olası Kaynak Akışı**

33. Akışın gerçekleşme ihtimali gerçekleşme ihtimalinden daha yüksek olduğunda, idareye kaynak akışı muhtemeldir. İdare bu tespiti yaparken, benzer kaynak akışlarıyla ilgili geçmiş deneyimlerini ve vergi mükellefi veya transfer edene ilişkin beklentilerini esas alır. Örneğin, bir kamu idaresinin diğer bir kamu kurum ve kuruluşuna (raporlama yapan idare)



parasal kaynak aktarmaya karar vermesi durumunda, bu anlaşma bağlayıcı nitelik taşıyor ve aktarma yapan idare, üzerinde mutabakata varılmış kaynakları geçmişte hep aktarmış ise, raporlama tarihinde aktarma yapılmamış olsa dahi, idareye kaynak akışının gerçekleşmesi olasıdır.

### **Koşullu Varlıklar**

34. Bir varlığın temel özelliklerini taşıyan, ama muhasebeleştirme ölçütlerini karşılamayan bir varlık, koşullu varlık olarak malî tablo dipnotlarında açıklanır.

### **Pay sahiplerinden Katkılar**

35. Pay sahiplerinin katkıları, raporlama yapan kamu idaresi haricindeki taraflarca idareye kazandırılan ve idareye herhangi bir yükümlülük doğurmayan, gelecekteki ekonomik faydalar veya hizmet potansiyelidir. Bu katkılar net varlıklar/özkaynakta bir sermaye payı oluşturur. Bu katkılar, varlığı süresince birime, gelecekteki ekonomik fayda veya hizmet potansiyelinin pay sahipleri veya temsilcilerinin takdiriyle ya da birimin tasfiyesi durumunda borçların ödenmesinden sonra geriye kalan varlıkların dağıtılması yetkisini verir ve ayrıca bu katkılar satılabilir, el değiştirebilir, devredilebilir veya itfa edilebilir. Bir işlemin pay sahiplerinden katkı tanımını karşılayıp karşılamadığı belirlenirken, işlemin biçiminden ziyade, özü dikkate alınır. Eğer biçimine rağmen işlem özü itibarıyla, kredi, başka türde bir yükümlülük ya da gelir ise, idare onu bu şekilde muhasebeleştirir, eğer önemliyse genel amaçlı malî tabloların dipnotlarında gösterir. Örneğin, bir işlem pay sahiplerinden katkı görünümünde ise, ama raporlama yapan idarenin transfer edene sabit ödemelerle birlikte belirlenmiş bir zamanda yatırımı geri ödemesini gerektiriyorsa, bu işlem daha ziyade kredi niteliğindedir. Sözleşmeye bağlı düzenlemelerde birim pay sahiplerinin katkılarını yükümlülüklerden ayırırken aynı zamanda malî araçlara ilişkin standart hükümlerini dikkate alır.

36. Pay sahiplerinin katkısı aşağıdaki yollarla kanıtlanabilir:

- 1) Gerçekleşmeden önce veya gerçekleşme sırasında alıcının net varlıklarının/özkaynağının bir parçasını oluşturmak üzere yapılan katkının (veya bu tür transferlerin bir sınıfı) katkı sahibi veya katkı sahibini kontrol eden idare tarafından resmi olarak belirlenmesi,
- 2) Katkıya ilişkin olarak, alıcının net varlıklarında/özkaynaklarında mevcut olan malî hakları artıran veya bu hakları oluşturan satılabilecek, transfer edilebilecek veya itfa edilebilecek resmi bir anlaşma,
- 3) Katkıya ilişkin olarak, satılabilecek, transfer veya itfa edilebilecek özkaynağa dayalı araçların ihracı.

### **Bir İşlemin Bedel Karşılığı veya Bedel Karşılığı Dışındaki Unsurları**

37. Aşağıdaki paragraflar hangi şartlar altında bir idarenin, pay sahiplerinden katkılar dışında, gelecekteki ekonomik faydalar veya hizmet potansiyelini içeren kaynakların kontrolünü kazandığını ele almaktadır.

38. Bir varlığın bedel karşılığı ve bedel karşılığı dışında olmak üzere iki bileşen barındıran bir işlem aracılığıyla edinildiği durumlarda, bedel karşılığı bileşen diğer standartlar uyarınca muhasebeleştirilir. Bedel karşılığı dışındaki bileşen ise bu Standart hükümlerine göre muhasebeleştirilir. Bir işlemin tanımlanabilir bedel karşılığı ve bedel karşılığı dışında

bileşenlerinin olup olmadığı belirlenirken, uzmanlık değerlendirmesi yapılır. Bu bileşenlerin ayırt edilmesinin mümkün olmadığı durumlarda işlem, bedel karşılığı dışı olarak değerlendirilir.

### **İlk Muhasebeleştirme Sırasında Varlıkların Ölçümü**

39. Bedel karşılığı dışındaki bir işlem yoluyla edinilen bir varlığın ilk kaydında, edinim tarihindeki gerçeğe uygun değeri esas alınır.
40. Stoklar, yatırım amaçlı varlıklar ve maddi duran varlıklar adlı standartlarla tutarlı olmak suretiyle, bedel karşılığı dışında işlemlerle edinilen varlıklar, edinim tarihindeki gerçeğe uygun değeriyle ölçülür.

### **Bedel Karşılığı Dışındaki İşlemlerden Edinilen Gelirin Muhasebeleştirilmesi**

41. Bedel karşılığı dışında bir işlemde doğan ve varlık olarak kaydedilen kaynak akışları, aynı akış için bir yükümlülük kaydedilmiyorsa gelir olarak muhasebeleştirilir.
42. Bir kamu idaresi bedel karşılığı dışında bir işlemde doğan ve varlık olarak kaydedilen kaynak akışlarıyla yükümlülük olarak kaydettiği mevcut bir sorumluluğunu karşıladığında, yükümlülüğün defter değerindeki azalış tutarını gelir olarak kaydeder.
43. Bir kamu idaresi bedel karşılığı dışında bir işlem sonucu olarak net varlıklarında meydana gelen bir artışı gelir olarak muhasebeleştirir. Ancak, idare bedel karşılığı dışında işlemlerin sonucu ortaya çıkan kaynak akışından dolayı bir yükümlülüğü muhasebeleştirilmişse, yükümlülük vergilendirilebilir bir olay ortaya çıktığı veya bir koşul yerine getirildiği için azaldığında, azalış tutarını gelir olarak kaydeder. Eğer bir kaynak akışı pay sahiplerinden katkılar tanımını karşılıyorsa yükümlülük veya gelir olarak kaydedilmez.
44. Gelirin muhasebeleştirilmesinin kayıt zamanı, koşulların doğası ve onların yerine getirilmesine göre belirlenir. Örneğin, eğer bir koşul kamu idaresinin üçüncü taraflara mal veya hizmet sağlamasını veya kullanılmamış parasal kaynaklarını transfer edene iade etmesini gerektiriyorsa, gelir; mal ve hizmetler sağlandıkça muhasebeleştirilir.

### **Bedel Karşılığı Dışındaki İşlemlerden Elde Edilen Gelirin Ölçümü**

45. Bedel karşılığı dışındaki işlemlerden doğan gelirin ölçümünde, kamu idaresi tarafından muhasebeleştirilen net varlık artış tutarı dikkate alınır.
46. Bedel karşılığı dışındaki bir işlemin sonucu olarak bir idare bir varlığı kaydederken aynı zamanda bir yükümlülük kaydetmesi gerekmediği sürece, varlığın gerçeğe uygun değerine eşit bir tutarı gelir olarak muhasebeleştirir. Bir yükümlülüğün muhasebeleştirilmesinin gerektiği durumlarda, yükümlülük raporlama tarihindeki mevcut bir sorumluluğun yerine getirilmesi için gereken tutarın en iyi tahmini yapılarak ölçülür ve eğer net varlıklarda artış varsa gelir olarak muhasebeleştirilir. Bir yükümlülük, vergiyi doğuran olayın ortaya çıkması nedeniyle daha sonra azaltılırsa veya bir koşul yerine getirilirse, yükümlülükteki azalmanın tutarı gelir olarak muhasebeleştirilir.

## Mevcut Sorumluluklardan Yükümlülük Olarak Muhasebeleştirilenler

47. Yükümlülük tanımını karşılayan, bedel karşılığı dışındaki bir işlemde doğan mevcut bir sorumluluk ancak;
- 1) Sorumluluğun yerine getirilmesi için gelecekteki ekonomik faydalar veya hizmet potansiyeli içeren kaynak akışının olası olduğu ve
  - 2) Sorumluluğun tutarı güvenilir bir şekilde tahmin edilebildiği durumlarda bir yükümlülük olarak muhasebeleştirilir.

## Mevcut Sorumluluklar

48. Mevcut sorumluluk, belirli bir şekilde davranma görevidir ve bedel karşılığı dışındaki işlemler açısından bir yükümlülüğün doğmasına neden olabilir. Mevcut sorumlulukların uygulanması; kanunlar, yönetmelikler veya transfere esas teşkil eden bağlayıcı anlaşmalardaki hükümler vasıtasıyla dayatılır. Bunlar, ayrıca ön ödemelerin muhasebeleştirilmesi gibi normal faaliyetler çerçevesinde de doğabilir.
49. Birçok durumda kanunlar ve diğer bağlayıcı düzenlemelerle belirlenmiş amaçlar doğrultusunda kullanılmak üzere vergiler konular ve kamu kurum ve kuruluşlarına bedel karşılığı dışındaki işlemlerle varlıklar aktarılır. Örneğin:
- 1) Kanun veya diğer düzenlemelerle kullanımı belirli amaçlarla sınırlanmış olan vergiler,
  - 2) Koşullar içeren bağlayıcı bir düzenlemeyle;
    - (i) Merkezi yönetimden mahalli idarelere,
    - (ii) Kamu kurum ve kuruluşlarından diğer kamu kurum ve kuruluşlarına,
    - (iii) Bağışta bulunan kamu kurum ve kuruluşlarından merkezi yönetime veya diğer kamu kurum ve kuruluşlarına, yapılan transferler
50. Faaliyetlerin normal akışı içinde, raporlama yapan bir idare vergiyi doğuran olay ortaya çıkmadan önce kaynakları kabul edebilir. Bu tür durumlarda, alınan ön ödemeyle aynı tutarda bir yükümlülük vergiyi doğuran olay ortaya çıkana kadar muhasebeleştirilir.
51. Bağlayıcı bir transfer düzenlemesi yapılmadan önce raporlama yapan idare tarafından kaynak alınması durumunda, bu düzenleme bağlayıcı hale gelene kadar, alınan ön ödeme tutarında bir yükümlülük muhasebeleştirilir.

## Transfer Edilen Varlıklara İlişkin Koşullar

52. Transfer edilen varlıklara ilişkin koşullar; sorumluluğun yerine getirilmesi için gelecekteki ekonomik faydalar veya hizmet potansiyeli içeren kaynak akışının olası olduğu ve tutarının güvenilir bir şekilde tahmin edilebildiği durumlarda mevcut bir sorumluluk oluşturur.
53. Yasal düzenlemeler veya sözleşmeden doğan şartlar, bu standardın giriş kısmında tanımlanmaktadır. Bu şartların koşul mu yoksa kısıtlama mı olduğunun belirlenmesinde bu Standart rehberlik sağlar ve bir idare bu ayrımı belirlemek için kaynak akışına ilişkin tüm yasal düzenlemeler veya sözleşmeden doğan şartları inceler.

## İlk Muhasebeleştirme Sırasında Yükümlülüklerin Ölçümü

54. Bir yükümlülük olarak muhasebeleştirilen tutar, raporlama tarihinde mevcut bir sorumluluğun yerine getirilmesi için gereken tutarın en iyi tahmini olmalıdır.

55. Yükümlülüğün muhasebeleştirilmesine neden olan olaylara ilişkin riskler ve belirsizlikler tahminde bulunulurken dikkate alınır. Paranın zaman değerinin önemli olduğu durumlarda yükümlülük, ödenmesinin gerekli olacağı beklenen tutarın bugünkü değeriyle ölçülür. Bu gereklilik karşılıklar, koşullu yükümlülük ve koşullu varlıklar hakkındaki standardın koymuş olduğu ilkelerin bir sonucudur.

### **Vergiler**

56. Bir kamu idaresi vergiye ilişkin varlığı, vergiyi doğuran olay ortaya çıktığında ve varlık muhasebeleştirme ölçütlerini karşıladığında kaydeder.
57. Vergiden doğan kaynaklar; geçmişteki bir olay (vergiyi doğuran olay) sonucunda idare tarafından kontrol edildiklerinde ve gelecekte ekonomik faydalar veya hizmet potansiyeli sağlamaları beklendiğinde varlık tanımını karşılar. Vergiden doğan kaynaklar, kaynakların idareye akış olasılığı ortaya çıktığında ve gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülebildiğinde, varlık olarak muhasebeleştirilme ölçütlerini karşılamış olur. Kaynak akışına ilişkin olasılık derecesi, vergi mükellefi tarafından vergiyi doğuran olayın beyan edilmesini içermesinin yanı sıra bununla sınırlı olmayan ilk muhasebeleştirme anında mevcut olan kanıtlar esas alınarak belirlenir.
58. Vergilendirme geliri sadece vergi koyan veya adına vergi toplanan yönetim için doğar. Örneğin yasama organınca konulan bir verginin merkezi yönetim bünyesindeki bir idare tarafından tüm diğer idareler adına toplanması durumunda, varlık ve gelir (vergiler) toplayan idareye değil merkezi yönetime aittir. Bununla beraber toplanan vergilerden diğer idare, kurum ve kuruluşlara pay verilmesi durumunda varlık ve gelir, merkezi yönetimce kaydedilir. Aktarma yapılırken merkezi yönetim varlıklarından çıkarılarak gider kaydedilen bu tutar yerel yönetimce varlık ve gelir olarak kaydedilir. Vergi toplama yetkisinin yerel yönetime ait olması durumunda toplanan vergiler ilgili yerel yönetimce varlık ve gelir olarak kaydedilir.
59. Vergiler pay sahiplerinden katkı tanımını karşılamaz çünkü vergilerin ödenmesi vergi mükelleflerine, idare tarafından dağıtılan gelecekteki ekonomik faydaları veya hizmet potansiyelini veya idarenin tasfiye edilmesi durumunda, varlıkların yükümlükleri aşan kısmını alma hakkını vermez. Aynı zamanda ödenen vergiler vergi mükelleflerine idare üzerinde, satılabilecek, transfer edilebilecek veya itfa edilebilecek bir mülkiyet hakkını vermez.
60. Vergi mükellefi yaklaşık olarak eşit değerini doğrudan almaksızın kaynakları yönetime aktardığı için, vergiler bedel karşılığı olmayan işlem tanımını karşılar. Vergi mükellefi yönetim tarafından oluşturulmuş çeşitli sosyal politikalardan faydalanabildiği halde bunlar, mükellefe ödediği vergilerin doğrudan karşılığı olarak sağlanmaz.
61. Bazı vergiler belirlenmiş amaçlar için konulur. Özel amaçlı konulan vergiler sonucu yönetimin alınan varlıklara bağlı koşullar nedeniyle bir yükümlülüğü muhasebeleştirilmesi gerektiğinde, koşul yerine getirilene ve yükümlülük azaltılana kadar gelir muhasebeleştirilmez. Ancak birçok durumda belirlenmiş amaçlar, koşul değil de kısıtlama

anlamına geldiğinden, bu amaçlarla konulan vergilerin bir yükümlülük yaratması beklenmez.

### **Vergiye Doğuran Olay**

62. Raporlama yapan idareler, tahsil edilen vergilerin vergiyi doğuran hangi olaylardan kaynaklandığını belirleyebilmek için vergi kanunlarını inceler. Vergiyi doğuran başlıca olaylar;

- 1) Gelir vergisi için bir vergi mükellefi tarafından vergilendirme dönemi içinde vergiye tabi gelirin elde edilmesidir,
- 2) Mal ve hizmet vergisi veya katma değer vergisi için vergi mükellefi tarafından vergilendirme dönemi içinde vergilendirilebilir malların teslimi, hizmetlerin ifası ya da vergilendirilebilir faaliyetlere girişilmesidir,
- 3) Gümrük vergisi için gümrük vergisine tabi mal veya hizmetlerin gümrük sınırları arasındaki hareketidir,
- 4) Veraset vergisinde vergilendirilebilir varlığa sahip olan kişinin ölümüdür,
- 5) Emlak vergisinde vergiye tabi emlak için belirlenen dönemin (eğer vergi dönemselsel olarak konulmuşsa) geçmesidir.

### **Vergilerin Ön Ödeme Şeklinde Tahsili**

63. Varlık ve yükümlülük tanımları ve bu Standartta yer alan vergiden doğan varlığın vergiyi doğuran olay ortaya çıktığında kaydedilme şartı gereği vergiyi doğuran olay ortaya çıkmadan önce alınan tutarlar varlık ve yükümlülük olarak (ön ödemeler) muhasebeleştirilir. Çünkü kaynak akışı gerçekleşmiş olmasına rağmen idareyi, vergilendirmeye yetkilendiren olay meydana gelmemiştir ve vergi gelirinin muhasebeleştirilmesine ilişkin ölçütler sağlanmamıştır. Vergilerin ön ödeme tahsilatları temelde diğer ön ödemelerden farklı değildir, bu nedenle vergiyi doğuran olay ortaya çıkıp gelir kaydedilene kadar yükümlülük olarak takip edilir.

### **Vergilendirme İşlemlerinden Doğan Varlıkların Ölçülmesi**

64. Vergilendirme işlemlerinden doğan varlıklar, idareye aktarılabilecek kaynakların en iyi tahmini olarak, edinim tarihindeki gerçeğe uygun değeriyle ölçülür. Raporlama yapan idareler, vergi işlemlerinden doğan varlıkların ölçülmesine yönelik muhasebe politikalarını, bedel karşılığı olmayan bir işlem yoluyla edinilen varlıkların edinim tarihindeki gerçeğe uygun değeriyle ölçülmesi ilkesine uygun olarak geliştirmelidir. Bu varlıkların tahmin edilmesine ilişkin muhasebe politikalarında hem vergiden doğan kaynakların idareye akma olasılığı hem de ortaya çıkan varlıkların gerçeğe uygun değeri göz önünde bulundurulmalıdır.

65. Vergiyi doğuran olay ile vergilerin tahsili arasında zamanlama farkı olduğunda, kamu idareleri önceki dönemlerde belirli vergilerin tahsilât geçmişini esas alan istatistiksel yöntemler kullanarak vergi işlemlerinden doğan varlıkları güvenilir bir şekilde ölçebilir. Bu modeller vergi mükelleflerinden nakit tahsilatların zamanlaması, vergi mükelleflerinin beyannameleri ve vergi alacaklarıyla ekonomideki diğer olaylar arasındaki ilişkiyi göz önünde bulundurur. Ölçüm modelleri aşağıdaki gibi hususları dikkate alır:

- 1) Genel amaçlı mali tabloları yayınlaması için yönetime izin verilen süreden daha sonraki bir tarihte vergi mükelleflerinin beyanname vermesine olanak tanıyan vergi kanunlarının bulunması,
- 2) Beyannamelerin vergi mükelleflerince zamanında verilmemesi,

- 3) Parasal olmayan varlıklara vergi hesaplama amacıyla değerlendirilmesi,
- 4) Vergi kanunlarında bulunan karmaşıklıkların bazı vergi mükelleflerinden alınacak vergilerin hesaplanmasında süre uzatımı gerektirmesi,
- 5) Vergi kanunlarının katı bir şekilde uygulanmasının mali ve politik maliyetlerinin elde edilecek faydalardan daha fazla olabilmesi,
- 6) Vergi kanunlarının mükelleflerin bazı vergileri ertelemesine izin vermesi,
- 7) Bazı vergiler ve yasal düzenlemelere özgü şartların çeşitliliği.

66. İstatistiksel modellerin kullanılması suretiyle vergilendirme işlemlerinden doğan varlıklar ve gelirin ölçülmesi, cari raporlama dönemine ilişkin olarak sonraki dönemlerde vergi mükelleflerinin ödemesi gereken tutar olarak belirlenen tutarlarla muhasebeleştirilen varlık ve gelirlerin gerçek tutarının farklı olmasına yol açar. Tahminlere ilişkin düzeltmeler muhasebe politikaları, muhasebe tahminindeki değişiklikler ve hatalar hakkındaki standartlara göre yapılır.
67. Bazı durumlarda, vergilendirme işlemlerinden kaynaklanan varlıklar ve buna bağlı gelir, vergiyi doğuran olayın ortaya çıkmasının üstünden bir süre geçmeden güvenilir bir şekilde ölçülemez. Bu durum vergi tabanının değişken olduğu ve güvenilir tahmin yapmanın mümkün olmadığı hallerde ortaya çıkabilir. Birçok durumda, varlıklar ve gelirler vergiyi doğuran olay ortaya çıktıktan sonraki dönemde muhasebeleştirilir. Ancak varlık tanımı ve ölçütlerini karşılayan kaynak akışlarının, vergiyi doğuran olayın ortaya çıkmasının birden fazla raporlama dönemi sonrasında gerçekleştiği istisnai durumlar vardır. Örneğin, konusunda uzman kişiler tarafından değer biçilmesi gereken çeşitli değerli antikalar ve sanat eserleri gibi malları içeren bir mirasın veraset vergisinin tutarını belirlemek ve güvenilir bir şekilde ölçmek birkaç yıl alabilir. Sonuç olarak, ödemeler alınana veya alınabilecek duruma gelene kadar muhasebeleştirme ölçütleri sağlanmayabilir.

### **Vergi Sistemi Üzerinden Ödenen Giderler ve Vergi Harcamaları**

68. Vergi geliri brüt olarak belirlenir. Vergi sistemi üzerinden ödenen giderler bu tutardan düşülmez.
69. Bazı durumlarda idare, vergi mükelleflerine sağlayacağı faydaları, mükellefin banka hesabına veya mükellef adına bir başka hesaba ödeme yapmak ya da çek yazmak yerine kullanışlı bir yöntem olarak vergi sistemi aracılığıyla öder. Örneğin; vatandaşları sağlık sigortası yaptırmaya teşvik etmek için idare, sigorta primlerinin bir kısmını çekle ya da sigorta şirketine doğrudan ödeyebilir veya mükellefin vergi borcundan mahsup edebilir. Bu tür durumlarda ödeme, mükellefin vergisini ödeyip ödemediğine bakılmaksızın yapılır. Neticede bu ödeme, idarenin bir gideridir ve mali performans tablosunda ayrıca gösterilmelidir. Vergi sistemi üzerinden yapılan bu giderler kadar vergi gelirleri artırılmalıdır.
70. Vergi gelirleri vergi harcamalarının tutarı kadar artırılamaz.
71. Bazı durumlarda idare, vergi sistemini bazı mali davranışları teşvik etmek ve diğer bazı davranışların gerçekleşmesini önlemek amacıyla kullanır. Örneğin, ev sahiplerinin gelir vergilerini hesaplarken konut kredisi faizlerini ve emlak vergilerini vergiye konu gelirlerinden düşmesine izin verilebilir. Bu tür imtiyazlar sadece vergi mükelleflerine

sunulur. Eğer bir gerçek veya tüzel kişi vergi demiyorsa, imtiyaza hak kazanamaz. Bu tür imtiyazlara vergi harcamaları adı verilir. Vergi harcamaları gider değil, önceden belirlenmiş gelirlerdir ve idare açısından içeri veya dışarı kaynak akışına neden olmazlar. Diğer bir deyişle vergi harcamaları, vergilendirmeyi yapan idarenin varlıklarında, yükümlülüklerinde, gelirlerinde veya giderlerinde değişime neden olmaz.

72. Vergi sistemi üzerinden yapılan giderler, hak sahiplerinin belirli bir vergi ödeme yöntemini kullanmalarına veya vergi ödeyip demediklerine bakılmaksızın ödenir. Vergi sistemi üzerinden ödenen giderler ile vergi harcamaları arasındaki temel fark budur. Başka bir standart tarafından izin verilmedikçe, malı tabloların sunulması hakkındaki standarda göre gelir ve gider kalemlerinde netleştirme yapılmaz. Bu çerçevede, vergi sistemi üzerinden yapılan giderler ile vergi gelirleri netleştirilmez.

### **Karşılıksız Diğer Gelirler**

73. Bir idare aynı hizmetleri gelir veya varlık olarak kaydetmek zorunda değildir. Ancak bunu tercih ederse, transfer edilen kaynakların varlık tanımını karşılaması ve varlık olarak muhasebeleştirilme ölçütlerini yerine getirmesi durumunda söz konusu kaynakları muhasebeleştirmelidir.
74. Karşılıksız diğer gelirler; hibeleri, yükümlülük aflarını, para cezalarını, vasiyetleri, bağışları, hediyeleti, yardımları ve aynı mal ve hizmetleri içerir. Tüm bu kalemlerin ortak özelliği, karşılığında yaklaşık olarak eşit değerini vermeksizin kaynak olarak transfer edilmeleri ve bu Standartta vergi olarak tanımlanmamalarıdır.
75. İdare, geçmişteki bir olayın sonucunda kaynakların kontrolünü ele geçirdiğinde ve bu kaynaklardan gelecekteki ekonomik fayda veya hizmet potansiyeli elde etmeyi beklediğinde, transferler varlık tanımını karşılar. Karşılıksız diğer gelirler, idareye kaynak akışı olasılığı ortaya çıktığında ve bunların gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülebildiğinde muhasebeleştirme ölçütlerini sağlar. Bir alacaklının alacağından vazgeçerek bir yükümlülüğü affettiği bazı özel durumlarda, daha önce borçlu tarafından muhasebeleştirilmiş bir yükümlülüğün defter değerinde bir azalma ortaya çıkabilir. Bu tür durumlarda borçlu idare, transfer sonucu vazgeçilen alacağı bir varlık olarak muhasebeleştirmek yerine, yükümlülüğün defter değerini düşürür.
76. Bir idare, kaynaklar idareye transfer edildiğinde veya bu kaynakların üzerinde transfer edene karşı uygulanması zorunlu kılınabilir bir talepte bulunabildiğinde transfer edilen kaynaklar üzerinde kontrol sahibi olur. Kaynakların transfer edilmesine yönelik birçok düzenleme, kaynakların transferi gerçekleşmeden önce tüm taraflar bakımından bağlayıcı hale gelir. Bazen bir gerçek veya tüzel kişi kaynakları transfer etmeyi vaat eder, ama bunu gerçekleştiremez. Sonuç olarak, ancak bir talep uygulanabilir olduğunda ve idareye kaynak akışı olası olduğunda, varlıklar, yükümlülükler ve/veya gelir muhasebeleştirilebilir. O zamana kadar idare, transfer için önerilen kaynakların faydalarına üçüncü tarafların erişimini kısıtlayamaz ya da buna yönelik düzenlemeler yapamaz.
77. Pay sahiplerinin katkılarında kaynaklanan transferler gelir olarak kaydedilmez. Aşağıdakiler z itibarıyla pay sahiplerinden katkı sağlamak üzere yapılmış anlaşmalardır:

- 1) Kaynak sağlayan gerçek veya tüzel kişiye alıcı idarenin yaşam süresince gelecekteki ekonomik faydaları veya hizmet potansiyelini veya idarenin tasfiye edilmesi durumunda yükümlülükleri aşan varlıkları dağıtma hakkı veren anlaşmalar,
- 2) Kaynak sağlayan gerçek veya tüzel kişinin satılabilir, takas edilebilir, transfer edilebilir veya itfaya tabi tutulabilir malî çıkar edinmesini öngören anlaşmalar.

78. Karşılıksız diğer gelirler, transfer eden alıcı idareden karşılık olarak yaklaşık eşit bir değer sağlamadığı halde alıcı idareye kaynak aktardığı için, bedel karşılığı olmayan işlem tanımını karşılar. Eğer bir anlaşma, alıcı idarenin karşılık olarak yaklaşık eşit bir değer sağlamasını öngörüyor ise, bu bir transfer anlaşması değil, bedel karşılığında yapılan faaliyetlerden elde edilen gelirler standardı ile düzenlenen bir değış tokuş anlaşmasıdır.
79. Bir idare, transfer edilen kaynakları kabul ettiğinde bir yükümlülük üstlenip üstlenmediğini transfer anlaşmalarında yer alan yasal düzenlemeden veya sözleşmeden doğan şartları inceleyerek belirler.

### **Transfer Edilen Varlıkların Ölçümü**

80. Bedel karşılığı dışındaki bir işlem yoluyla edinilen bir varlığın ilk kaydı, edinim tarihindeki gerçeğe uygun değeriyle ölçülür. Bu çerçevede transfer edilen varlıkların da ilk kaydı edinim tarihi itibarıyla gerçeğe uygun değeriyle ölçülür. İdareler, varlıkların muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi için Devlet muhasebesi standartları ile tutarlı muhasebe politikaları geliştirir. Bedel karşılığı dışındaki işlemler yoluyla edinilen stoklar ilk kayıta, maddi duran varlıklar ve yatırım varlıklarıyla ilgili standartlardaki hükümler uyarınca, edinildikleri tarihteki gerçeğe uygun değeriyle ölçülür. Nakit ve transfer alacakları dâhil olmak üzere malî araçlar ile diğer varlıklar, gerçeğe uygun değerleriyle ölçülür.

### **Yükümlülük Affı ve Yükümlülüklerin Üstenilmesi**

81. Alacaklılar bazen, kamu kurum ve kuruluşlarının ödemekle yükümlü olduğu borcu tahsil etme haklarından vazgeçerek borcu iptal eder. Örneğin, bir merkezi yönetim veya sosyal güvenlik kurumu yerel bir yönetimin borcunu iptal edebilir. Bu tür durumlarda, yerel yönetim daha önce muhasebeleştirdiği bir yükümlülük ortadan kalktığı için net varlıklarda bir artış meydana gelir.
82. İdareler borcun artık bir yükümlülük tanımını karşılamadığı veya bir yükümlülük olarak muhasebeleştirilme ölçütlerini sağlamadığı durumlarda, pay sahiplerinden katkı tanımını karşılamaması koşuluyla, yükümlülüğün affedilmesinden doğan tutarı gelir olarak muhasebeleştirir.
83. Kontrol eden idarenin, tamamıyla kontrol edilen idareye ait bir borçtan vazgeçmesi veya onun yükümlülüklerini üstlenmesi durumunda; bu işlem, pay sahiplerinden katkı olarak değerlendirilebilir.
84. Yükümlülük affından doğan gelir, affedilen yükümlülüğün defter değeriyle ölçülür.



## Para Cezaları

85. Para cezaları; gerçek veya tüzel kişilerin yasal düzenlemeleri ihlâl etmesinin bir sonucu olarak, adli veya idari merciler tarafından kesilen ve ilgili kamu idaresi tarafından alınan veya alınacak olan ekonomik faydalar veya hizmet potansiyelidir.
86. Para cezaları, bir gerçek veya tüzel kişinin belirli bir tutarı idareye transfer etmesini gerektirir ve idareye yükümlülük olarak muhasebeleştirilecek herhangi bir sorumluluk getirmez. Bu çerçevede para cezası olarak tahsil edilecek tutarlar, varlık tanımını karşıladığında ve muhasebeleştirme ölçütlerini sağladığında gelir olarak kaydedilir. Bir idarenin aracı olarak para cezalarını tahsil ettiği durumlarda, para cezası tahsil eden idarenin geliri değildir. Para cezalarından doğan varlıkların ölçümünde, idareye doğru gerçekleşecek kaynak akışının en iyi tahmini kullanılır.

## Vasiyetler

87. Bir vasiyet, vefat eden kişinin vasiyetinde yer alan hükümler uyarınca yapılan transferdir. Vasiyet için gelecekte ekonomik fayda veya hizmet potansiyeli içeren kaynakların kontrolüne neden olan bir geçmiş olay, vasiyetçinin ölümü veya vasiyetnamenin onaylanması gibi idarenin uygulanabilir bir talebi olması halinde oluşur.
88. Varlık tanımını karşılayan vasiyetler, gelecekteki ekonomik faydaların veya hizmet potansiyelinin idareye akışı olası olduğunda ve varlıkların gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülebildiğinde varlık ve gelir olarak muhasebeleştirilir. Vasiyet sahibinin vefatı ve idarenin varlıkları aldığı tarih arasında geçen zaman, gelecekteki ekonomik faydaların veya hizmet potansiyelinin idareye girme potansiyelinin belirlenmesinde soruna yol açabilir. İdarenin, vefat eden kişinin mal varlığının vasiyetindeki tüm hak sahiplerinin taleplerini karşılayıp karşılamadığını belirlemesi gerekir. Eğer vasiyetname ihtilafı ise, bu idareye varlık akışı olasılığını da etkileyecektir.
89. Vasiyet olunan varlıkların gerçeğe uygun değeri, hediyeler ve hibeler için öngörüldüğü şekilde edinildikleri tarih itibarıyla ölçülür. Vasiyet olunan varlıkların vergilendirmeye tabi olduğu yasal düzenlemelerde, vasiyet edilmiş varlığın gerçeğe uygun değeri vergi idaresi tarafından önceden belirlenmiş ve idareye bildirilmiş olabilir. Vasiyetler, alınan veya alınabilir durumda olan kaynakların gerçeğe uygun değeriyle ölçülür.

## Aynı Mallar Dâhil Olmak Üzere Hediyeler ve Hibeler

90. Hediyeler ve hibeler; nakit, diğer parasal varlıklar, aynı mal veya hizmetler dâhil olmak üzere, yasal düzenlemeden veya sözleşmeden doğan herhangi bir şart olmaksızın gönüllü olarak transfer edilen varlıklardır. Transfer eden, gerçek veya tüzel kişi olabilir. Nakit veya diğer parasal varlıklar ile aynı mallar gibi hediye ve hibeler için, gelecekte ortaya çıkacak gelecekteki ekonomik fayda veya hizmet potansiyelini içeren kaynakların kontrolüne neden olan geçmiş olay, hediye veya hibenin teslim alınmasıdır. Hediye veya hibelerin muhasebeleştirilmesine ilişkin hükümler bu standardın ilerleyen bölümlerinde yer almaktadır.
91. Hediye ve hibe niteliğindeki aynı mallar bedel karşılığı olmayan bir işlem çerçevesinde, ücret ödenmeksizin, bir idareye transfer edilen maddi varlıklar olup bazı yasal düzenlemelerden veya sözleşmeden doğan şartlara tabi olabilir. Çok taraflı veya iki taraflı

kalkınma kuruluşları tarafından sağlanan dış yardımlarda, genellikle aynı malları içeren unsurlar bulunur.

92. Aynı hizmetler dışındaki hediye ve hibeler, gelecekteki ekonomik faydalar veya hizmet potansiyelinin idareye girmesi olası olduğunda ve bu varlıkların gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülmesi mümkün olduğunda varlık ve gelir olarak muhasebeleştirilir. Hediye ve hibelerin verilmesi ve yasal sahipliğin devri genellikle eş zamanlı gerçekleşir. Bu tür durumlarda, idareye gelecekte ekonomik fayda akışının olacağı şüphe götürmez bir gerçektir.
93. Aynı mallar, alındığında veya alınmasına yönelik bağlayıcı bir anlaşma mevcut olduğunda varlık olarak muhasebeleştirilir. Aynı yardımlar koşulsuz olarak alınmışsa, gelir hemen muhasebeleştirilir; bir koşula tabi ise, yükümlülük kaydı yapılır ve koşullar yerine getirildikçe yükümlülük azaltılarak gelir muhasebeleştirilir.
94. İlk muhasebeleştirmede, aynı mallar dâhil olmak üzere hediyeler ve hibeler edinildikleri tarih itibarıyla gerçeğe uygun değerleriyle ölçülür. Bu değer, aktif bir piyasaya bakılarak veya değer takdiri yaptırılmak suretiyle de belirlenebilir. Bir varlığın değer takdiri, normalde yetkili ve ilgili mesleki niteliklere sahip değerlendirme alanında uzman kişiler tarafından gerçekleştirilmelidir. Birçok varlık için gerçeğe uygun değer, aktif ve likit bir piyasadaki fiyatlara bakılmak suretiyle kolayca tespit edilebilir. Örneğin; arazi, özellikli olmayan binalar, motorlu araçlar ve birçok tesis ve donanım çeşidi için güncel piyasa fiyatları elde edilebilmektedir.

### **Aynı Hizmetler**

95. Bir idare zorunlu olmamakla birlikte aynı hizmetleri, gelir ve varlık olarak muhasebeleştirilebilir.
96. Aynı hizmetler bedel karşılığı olmayan bir işlem çerçevesinde, bireyler tarafından kamu kurum ve kuruluşlarına sağlanan hizmetlerdir. İlgili idare, gelecekte ekonomik fayda veya hizmet potansiyeli sağlama olasılığı olan bir kaynağın kontrolünü elde ettiği için bu hizmetler, varlık tanımını karşılar. Ancak, hemen tüketilen bu varlıklar için tüketime eş değer bir muhasebe kaydı yapılır. Örneğin gönüllü öğretmenlerden hizmet alan bir devlet okulu, bu hizmetin gerçeğe uygun değerini güvenilir bir şekilde ölçerek varlıklarında artış ve gelir ile varlıklarında azalış ve gider olarak muhasebeleştirilebilir. Birçok durumda, idare aynı hizmetlerin tüketimini gider kaydeder. Ancak aynı hizmetlerin bir varlığın inşasında kullanılması halinde, aynı hizmete ilişkin olarak muhasebeleştirilen tutar inşa edilen varlığın maliyetine eklenir.
97. Kamu kurum ve kuruluşları, kamu yararına gönüllü veya zorunlu olarak aynı hizmetler alabilir, örneğin:
- 1) Diğer devletlerden veya uluslararası kuruluşlardan teknik destek alınabilir,
  - 2) Hükümlüler bir kamu kurum ve kuruluşlarına kamu hizmeti verebilir,
  - 3) Kamu hastaneleri gönüllülerden hizmet alabilir,
  - 4) Devlet okullarında velilerden gönüllü öğretmenlik hizmeti veya okul yönetimine gönüllü yardımcılık hizmeti alınabilir,
  - 5) Orman yangınlarında vatandaşlardan gönüllü hizmet alınabilir.

98. Bazı aynı hizmetler, ilgili idare sağlanan hizmetler üzerinde yeterli kontrole sahip olmadığı için varlık tanımını karşılamaz. Diğer durumlarda, idare aynı hizmetler üzerinde kontrol sahibi olabilir ama bunları güvenilir bir şekilde ölçebilecek durumda olmadığından bu tür hizmetler varlık olarak muhasebeleştirme ölçütlerini karşılamaz. Bununla beraber idareler, bazı aynı hizmetlerin gerçeğe uygun değerini ulusal veya uluslararası piyasadaki karşılığıyla ölçebilir.
99. Hizmetler üzerindeki kontrol kabiliyeti ve hizmetlerin gerçeğe uygun değerlerinin ölçülmesi gibi aynı hizmetlere ilişkin belirsizlikler nedeniyle, aynı hizmetlerin muhasebeleştirilmesi gerekmez. Ancak muhasebeleştirilmese bile raporlama döneminde alınan aynı hizmetlerin niteliği ve çeşidi açıklanabilir. Tüm açıklamalarda olduğu gibi aynı hizmetlerin açıklaması, sadece önemli olması durumunda yapılır. Bazı idareler için, gönüllüler tarafından sağlanan hizmetler tutar açısından önemli değildir, ancak nitelikleri itibarıyla önemli olabilir.
100. Bir aynı hizmet sınıfını ele alan bir muhasebe politikası geliştirilirken, bu aynı hizmetlerin idarenin malî durumu, performansı ve nakit akışı üzerindeki etkileri dâhil olmak üzere, çeşitli faktörlerin dikkate alınması gerekir. Bir idarenin amaçlarını gerçekleştirmek için bir aynı hizmet sınıfına ne ölçüde bağımlı olduğu, varlıkların muhasebeleştirilmesine yönelik muhasebe politikasını etkileyebilir. Örneğin, amaçlarını gerçekleştirmek için bir aynı hizmet sınıfına bağımlı olan bir idarenin varlık tanımını karşılayan ve muhasebeleştirme ölçütlerini sağlayan aynı hizmetleri muhasebeleştirme eğilimi daha yüksektir. İdare, bir aynı hizmet sınıfının muhasebeleştirilmesine karar verirken aynı konuda çalışan idarelerin uygulamalarını da dikkate alır.

### **Transfer Vaatleri**

101. Transfer vaatleri varlıkların alıcı idareye transfer edilmesini öngören, ancak uygulanması zorunlu tutulamayan taahhütlerdir. Transfer vaatleri varlık tanımını karşılamaz çünkü alıcı idare transferi vaat edilen kalemin içerdiği gelecekteki ekonomik faydalara veya hizmet potansiyeline erişmede kontrol sahibi değildir. İdareler, transferi vaat edilen kalemi varlık veya gelir olarak muhasebeleştirmez ancak transfer gerçekleşirse hediye veya hibe olarak muhasebeleştirir. Transfer vaatleri; karşılıklar, koşullu varlıklar ve koşullu yükümlülükler hakkındaki standarda göre koşullu varlık olarak açıklama gerektirir.

### **Transferlerin Ön Ödeme Şeklinde Alınması**

102. Bir idarenin transfer anlaşması bağlayıcı nitelik kazanmadan önce kaynakları elde etmesi durumunda, kaynaklar varlık tanımını karşılamaları ve varlık olarak muhasebeleştirilme ölçütlerini sağlamaları koşuluyla varlık ve karşılığında yükümlülük olarak muhasebeleştirilir. Transferlerin ön ödeme şeklinde alınması diğer ön ödemelerden esas itibarıyla farklı değildir, bu nedenle transfer anlaşmasını bağlayıcı kılan olay gerçekleşene kadar ve anlaşmadan doğan diğer şartlar yerine getirilene kadar bir yükümlülük kaydedilir. Bu olay gerçekleştiğinde ve anlaşmadan doğan diğer şartlar yerine getirildiğinde, yükümlülük ortadan kalkar ve gelir muhasebeleştirilir.

## İmtiyazlı Borçlar

103. İmtiyazlı borçlar, piyasa koşullarının altında alınan borçlardır. Borcun faiz ödemeleri ile birlikte geri ödenecek kısmı bedel karşılığı işlem olarak değerlendirilir. İdare, borçlanarak elde edilen kaynak tutarı ile ilk muhasebe kaydındaki gerçeğe uygun değeri arasındaki farkı bu Standart uyarınca bedel karşılığı olmayan işlem olarak değerlendirir.
104. İdare borçlanarak elde edilen kaynak tutarı ile ilk muhasebe kaydındaki gerçeğe uygun değeri arasındaki farkı karşılıksız gelir olarak belirlediğinde bu farkı gelir olarak kaydeder ancak, bu durumun istisnası, alıcıya transfer edilen varlıkların üzerine konulan özel koşullar nedeniyle mevcut bir sorumluluğu içermesidir. Mevcut bir sorumluluk olduğunda bu yükümlülük olarak kaydedilir. Bu sorumluluk yerine getirildiği ölçüde yükümlülük azaltılarak gelir kaydedilir.

## Açıklamalar

105. Bir idare genel amaçlı mali tablolarında veya bu tabloların dipnotlarında aşağıdaki hususları açıklar:
- 1) Dönem içinde muhasebeleştirilen vergiler ve karşılıksız diğer gelirler (ana sınıfları itibarıyla),
  - 2) Vergiler ve karşılıksız diğer gelirler karşılığında muhasebeleştirilmiş alacakların tutarı,
  - 3) Koşula bağlı olarak transfer edilen varlıklar karşılığında muhasebeleştirilen yükümlülüklerin tutarı,
  - 4) İmtiyazlı borçlarla edinilen koşula bağlı varlıklar karşılığında kaydedilen yükümlülüklerin tutarı,
  - 5) Kısıtlamalara tabi olarak muhasebeleştirilen varlıkların tutarı ve bu kısıtlamaların niteliği,
  - 6) Vergiler ve karşılıksız diğer gelirler karşılığında alınan ön ödemelerin var olup olmadığı ve varsa tutarı,
  - 7) Vazgeçilen yükümlülüklerin tutarı.
106. Bir idare genel amaçlı mali tablolarının dipnotlarında aşağıdaki açıklamaları yapar:
- 1) Vergiler ve karşılıksız diğer gelirlerin muhasebeleştirilmesine yönelik olarak benimsenen muhasebe politikaları,
  - 2) Vergiler ve karşılıksız diğer gelirlerin ana sınıfları için, idareye giren kaynakların gerçeğe uygun değerinin hangi esasa göre ölçüldüğü,
  - 3) İdarenin vergiyi doğuran olayın meydana geldiği dönem içinde güvenilir bir şekilde ölçemediği vergilerin niteliğiyle ilgili bilgi (ana vergi sınıfları itibarıyla),
  - 4) Aynı malların ana sınıflarını ayrı ayrı gösterecek şekilde vasiyet, hediye ve hibelerin ana sınıflarının nitelik ve çeşitleri.
107. İdareler, muhasebeleştirilmeyenler dâhil olmak üzere, alınan aynı hizmet ana sınıflarının niteliğini ve çeşidini açıklar. Bir idarenin ne ölçüde bir aynı hizmet sınıfına bağımlı olduğu, bu sınıfla ilgili olarak yapacağı açıklamaları belirleyecektir.

108. Açıklanması gereken hususlar, mali tabloların sunulması hakkındaki standartta ortaya konulan amaçlar çerçevesinde, karar verme süreçlerinde faydalı bilgi sağlamaya ve hesap verebilirliğe yardım eder.
109. Ana gelir sınıflarının açıklanması, idarenin belirli gelir akımlarından etkilenme derecesi hakkında mali tablo kullanıcılarının sağlıklı değerlendirme yapmalarına yardımcı olur.
110. Koşul ve kısıtlamalar varlıkların kullanımını sınırlayarak idarenin faaliyetlerini etkiler. Koşullara ilişkin olarak muhasebeleştirilen yükümlülükler ile kısıtlamalara tabi olan varlıkların tutarlarının açıklanması mali tablo kullanıcılarının idarenin varlıklarını kullanma kabiliyetine ilişkin kanaate varmasını sağlar. İdareler, koşula bağlı olarak transfer edilen varlıklar karşılığında muhasebeleştirilen yükümlülüklerin tutarını sınıflara ayırarak açıklamalıdır.
111. Bu Standart uyarınca vergiler ve karşılıksız diğer gelirler karşılığında alınan ön ödemelerin var olup olmadığı ve varsa tutarının açıklanması gerekir. Bu yükümlülükler, idarenin vergiyi doğuran olay ortaya çıkmazsa veya transfer anlaşması bağlayıcı duruma gelmezse, gelecekteki ekonomik faydalardan veya hizmet potansiyelinden mahrum kalması riskini taşır. Bu ön ödemelerin açıklanması mali tablo kullanıcılarının idarenin gelecekteki gelirine ve net varlık durumuna ilişkin kanaate varmasını sağlar.
112. Birçok durumda idare istatistiksel modeller gibi yöntemler kullanarak vergilendirme işlemlerinden doğan varlık ve gelirlerini güvenilir bir şekilde ölçebilir. Ancak idarenin vergiyi doğuran olay ortaya çıktığı tarihten sonraki bir veya birden fazla raporlama döneminde doğan varlıkları ve geliri güvenilir bir şekilde ölçmesinin mümkün olmadığı durumlar da söz konusu olabilir. Bu tür durumlarda idare, güvenilir bir şekilde ölçülemeyen ve dolayısıyla muhasebeleştirilemeyen vergileri, vergiyi doğuran olayın ortaya çıktığı dönem içinde, ana sınıflar itibarıyla açıklar. Bu açıklamalar mali tablo kullanıcılarının idarenin gelecekteki geliri ve net varlık durumuyla ilgili daha sağlıklı değerlendirme yapmalarına yardımcı olur.
113. Bu Standart uyarınca alınan hediye, hibe ve vasiyetlerin ana sınıflarının niteliği ve çeşidiyle ilgili açıklama yapılması gerekir. Bu kaynak akışlarının transfer edenin takdirinde olması, idarenin ileriki dönemlerde bu tür kaynaklardan sağlayacağı varlık ve gelirin önemli ölçüde değişmesi riskini taşır. Bu açıklamalar mali tablo kullanıcılarının idarenin gelecekteki geliri ve net varlık durumuyla ilgili daha sağlıklı değerlendirme yapmalarına yardımcı olur.
114. Aynı hizmetlerin varlık tanımını karşıladığı ve varlık olarak muhasebeleştirme ölçütlerini sağladığı durumlarda idareler, bu aynı hizmetleri muhasebeleştirmeyi ve bunları gerçeğe uygun değerleriyle ölçmeyi seçebilir. İdareler muhasebeleştirilmeyenler de dâhil olmak üzere, alınan aynı hizmetlerin ana sınıfları itibarıyla nitelik ve çeşitlerini açıklamalıdır. Bu açıklamalar mali tablo kullanıcılarının idarenin gelecekteki geliri ve net varlık durumuyla ilgili daha sağlıklı değerlendirme yapmalarına yardımcı olur.

#### **Yürürlük Tarihi ve Diğer Hususlar**

115. Bu Standart, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan ve 2015 yılının Mart ayı itibarıyla yürürlükte olan bedel karşılığı dışındaki işlemlerden edinilen gelirler (vergiler ve transferler) konulu standarttan (IPSAS 23) yararlanılarak hazırlanmıştır.
116. Bu Standart, Devlet Muhasebesi Standartları Kurulunun izni ve onayı olmadan çoğaltılamaz, çevirisi yapılamaz, dağıtılamaz ve yayımlanamaz. Kaynak gösterilmeksizin alıntı yapılamaz.
117. Bu Standart, Maliye Bakanlığı ve ilgili kamu idarelerince uygulanmasına ilişkin düzenleme yapılmak üzere yayımlandığı tarihte yürürlüğe girer.