

DEVLET MUHASEBESİ STANDARDI 30 (DMS 30)

MALİ ARAÇLAR: AÇIKLAMALAR

Amaç

1. Bu Standardın amacı, malî tablo kullanıcılarının aşağıdaki hususları değerlendirebilmeleri için gerekli olan bilgilerin idarenin malî tablolarında açıklanmasını sağlamaktır:
 - (1) Malî araçların, idarenin malî durumu ve performansı açısından önemi,
 - (2) İdarenin dönem içerisinde ve raporlama dönemi sonunda malî araçlardan doğan risklerin yapısı ve düzeyi ile idarenin bu riskleri nasıl yönettiği.
2. Bu Standartta yer alan ilkeler, malî araçların sunumu standardı ile malî araçları muhasebeleştirme ve ölçme konulu standartta yer alan malî varlık ve yükümlülüklerin muhasebeleştirilmesi, ölçülmesi ve sunumuna ilişkin ilkeleri tamamlar.

Kapsam

3. Bu Standart, kapsama dâhil kamu idarelerince aşağıda sayılanlar hariç tüm malî araç türlerine uygulanır:
 - (1) Konsolide ve bireysel malî tablolar, iştiraklerdeki yatırımlar veya ortak girişimlerdeki paylar konulu standartlar uyarınca muhasebeleştirilen, kontrol edilen kuruluşlar, iştirakler veya ortak girişimlerdeki paylar. Ancak bu standartların, idarenin kontrol edilen kuruluşlar, iştirakler veya ortak girişimlerdeki paylarını malî araçlar muhasebeleştirme ve ölçme konulu standart uyarınca muhasebeleştirilmesine izin verdiği durumlarda; idare bu Standardı uygular. İdare, malî araçların sunumu konulu standartta yer alan özkaynağa dayalı malî araç tanımını karşılamadığı sürece, kontrol edilen kuruluşlar, iştirakler veya ortak girişimlerdeki paylarına bağlı tüm türev ürünlere de bu Standardı uygular.
 - (2) Çalışanlara sağlanan faydalar konulu standart hükümlerine göre çalışan fayda planları uyarınca işverenlerin hakları ve sorumlulukları,
 - (3) Sigorta sözleşmelerinden doğan haklar ve sorumluluklar. Ancak bu Standart aşağıdakilere uygulanır:
 - (i) Sigorta sözleşmelerindeki gömük türev ürünlerin, malî araçlar muhasebeleştirme ve ölçme konulu standart uyarınca ayrı ayrı muhasebeleştirilmesinin gerekmesi halinde bu Standart uygulanır.
 - (ii) İhraç eden tarafından sözleşmelerin muhasebeleştirilmesinde ve ölçülmesinde muhasebeleştirme ve ölçmeyle ilgili standardın kullanıldığı durumlarda malî garanti sözleşmeleri için bu Standart uygulanır. Ancak ihraç eden, sigorta sözleşmelerinin

muhasebeleştirilmesinde ve ölçülmesinde başka bir standardı seçerse seçilen standart hükümlerini uygular.

Yukarıdaki (i) ve (ii) alt paragraflarına ilaveten idare bu Standardı malî riskin devrini içeren sigorta sözleşmelerine de uygulayabilir.

- (4) Malî araçlar muhasebeleştirme ve ölçme standardı kapsamındaki malî olmayan bir kalemin alım veya satımına ilişkin sözleşmeler hariç, hisse bazlı ödemelere ilişkin ilgili muhasebe standartlarının uygulandığı hisse bazlı ödeme işlemleri kapsamındaki malî araçlar, sözleşmeler ve sorumluluklar,
- (5) Malî araçların sunumu konulu standart uyarınca sadece tasfiye durumunda idareye net varlıklarından oransal bir hisseyi başka tarafa teslim etme sorumluluğu yükleyen malî araçlardan veya bileşenlerinden ya da satım seçeneği bulunan malî araçların ve sadece tasfiye durumunda idareye net varlıklarından başka tarafa oransal bir pay verme sorumluluğu getiren malî araçlardan özkaynağa dayalı malî araç olarak sınıflandırılması gerekenler.

4. Bu Standart, muhasebeleştirilen ve muhasebeleştirilmeyen malî araçlara uygulanır. Muhasebeleştirilen malî araçlar arasında malî araçlar muhasebeleştirme ve ölçme standardı kapsamındaki malî varlıklar ve yükümlülükler yer alır. Muhasebeleştirilmeyen malî araçlar arasında ise malî araçlar muhasebeleştirme ve ölçme standardı kapsamı dışında kalan fakat bu Standart kapsamındaki bazı malî araçlar (bazı kredi taahhütleri gibi) yer alır.
5. Bu Standart, malî olmayan bir kalemin alımı veya satımına ilişkin olarak düzenlenen ve malî araçlar muhasebeleştirme ve ölçme konulu standart kapsamına giren sözleşmelere uygulanır.
6. Bu Standart, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerince uygulanır.

Tanımlar

7. Bu standartta geçen kavramlar aşağıdaki anlamlarda kullanılır:

Diğer Fiyat Riski:

Meydana gelen değişimin ilgili malî aracın kendisinden veya ihraç edenden ya da piyasada işlem gören benzeri malî araçların tamamını etkileyen faktörlerden kaynaklanıp kaynaklanmadığına bakılmaksızın, piyasa fiyatlarında oluşan değişimler nedeniyle bir malî aracın gerçeğe uygun değerinde veya gelecekteki nakit akışlarında dalgalanma olması (faiz oranı riski veya kur riskinden kaynaklananlar dışında) riski.

Faiz Oranı Riski:

Piyasa faiz oranlarında meydana gelen değişimler nedeniyle bir malî aracın gerçeğe uygun değerinde veya gelecekteki nakit akışlarında dalgalanma olması riski.

Krediler:

Normal kredi koşullarında kısa vadeli ticari borçlar dışındaki malî yükümlülüklerdir.

Kredi Riski:

Malî aracın taraflarından birinin sorumluluğunu yerine getirmemesi nedeniyle diğer tarafın malî kayba uğraması riski.

Kur Riski:

Döviz kurlarında meydana gelen değişimler nedeniyle bir malî aracın gerçeğe uygun değerinde veya gelecekteki nakit akışlarında dalgalanma olması riski.

Likidite Riski:

Nakit olarak ya da diğer bir malî varlığın teslimi suretiyle ödenen malî yükümlülükler ile ilgili sorumlulukların yerine getirilmesinde zorlukla karşılaşması riski.

Piyasa Riski:

Piyasa fiyatlarında meydana gelen değişimler nedeniyle bir malî aracın gerçeğe uygun değerinde veya gelecekteki nakit akışlarında dalgalanma olması riski. Piyasa riski üç türlü riskten oluşur: Kur riski, faiz oranı riski ve diğer fiyat riski.

Vadesi Geçmiş Malî Araç:

Karşı tarafın sözleşmeye göre vadesi gelmiş bir ödemeyi yapmaması durumunda, ilgili malî varlık vadesi geçmiş olarak nitelendirilir.

Malî Araç Sınıfları ve Açıklama Düzeyi

8. İdare, bu Standart uyarınca malî araç sınıfına göre açıklama yapılması gerektiğinde, açıklanan bilginin niteliğine uygun bir şekilde ve malî araçların özelliklerini de dikkate alarak malî araçları sınıflara göre gruplandırır. Bilançoda sunulan kalemlerle mutabakatı sağlamaya yönelik yeterli bilgi sunulur.

Malî Durum ve Malî Performans Açısından Malî Araçların Önemi

9. İdare, malî tablo kullanıcılarının idarenin malî durum ve performansı açısından malî araçların önemini değerlendirmelerine imkân veren bilgileri açıklamalıdır.

Mali Durum Tablosu (Bilanço)

Mali Varlık ve Mali Yükümlülük Kategorileri

10. Mali araçların muhasebeleştirilmesi ve ölçümü konulu standartta tanımlandığı üzere, aşağıdaki her bir kategorinin defter değerleri, bilançoda ya da açıklayıcı notlarda sunulur:

- (1) Ayrı ayrı gösterilmek suretiyle, gerçeğe uygun değer farkı fazla veya açığa yansıtılan mali varlıklar; (i) ilk muhasebeleştirme işleminde bu şekilde sınıflandırılanlar ve (ii) mali araçların muhasebeleştirilmesi ve ölçümü konulu standart uyarınca alım satım amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılanlar,
- (2) Vadeye kadar elde tutulacak yatırımlar,
- (3) Krediler ve alacaklar,
- (4) Satılmaya hazır mali varlıklar,
- (5) Ayrı ayrı gösterilmek suretiyle, gerçeğe uygun değer farkı fazla veya açığa yansıtılan mali yükümlülükler; (i) ilk muhasebeleştirme işleminde bu şekilde sınıflandırılanlar ve (ii) mali araçların muhasebeleştirilmesi ve ölçümü konulu standart uyarınca alım satım amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılanlar ve
- (6) İtfa edilmiş maliyetinden ölçülen mali yükümlülükler.

Gerçeğe Uygun Değer Farkı Fazla veya Açığa Yansıtılan Mali Varlık ya da Yükümlülükler

11. İdarenin, bir kredi veya alacağı (ya da kredi veya alacak grubunu), gerçeğe uygun değer farkı fazla veya açığa yansıtılan olarak sınıflandırmış olması durumunda, aşağıdaki hususlar açıklanır:

- (1) İlgili kredi veya alacağa (ya da kredi veya alacak grubuna) yönelik raporlama dönemi sonunda maruz kalınan azami kredi riski,
- (2) Sözü edilen azami kredi riskinin, herhangi bir ilgili kredi türevi veya benzer araçlarla azaltılan tutarı,
- (3) Mali varlığın kredi riskindeki değişikliklerle ilişkilendirilebilen kredi veya alacağın (ya da kredi veya alacak grubunun) gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişikliğin dönem içindeki tutarı ve birikimli tutarı:
 - (i) Piyasa riskine yol açan piyasa koşullarındaki değişikliklerle ilişkilendirilemeyen gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişiklik tutarı olarak ya da
 - (ii) İdarenin varlığın kredi riskindeki değişikliklerle ilişkilendirilebilen gerçeğe uygun değerindeki değişiklik tutarını

daha güvenilir bir şekilde yansıttığını düşündüğü alternatif bir yöntem kullanılarak

belirlenir. Piyasa riskine yol açan piyasa koşullarındaki değişiklikler; (gösterge) faiz oranı, emtia fiyatı, döviz kuru veya fiyat ya da oran endekslerinde gözlemlenen değişiklikleri içerir.

- (4) Kredi veya alacağın sınıflandırıldığı tarihten itibaren ilgili herhangi bir kredi türevi veya benzer araçların gerçeğe uygun değerinde dönem içerisinde ve birikimli olarak meydana gelen değişim tutarı.

12. İdarenin malî bir yükümlülüğü, malî araçların muhasebeleştirilmesi ve ölçümü konulu standart uyarınca, gerçeğe uygun değer farkı fazla veya açığa yansıtılan olarak sınıflandırması durumunda, aşağıdaki hususlar açıklanır:

- (1) Malî yükümlülüğün kredi riskindeki değişikliklerle ilişkilendirilebilen gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişikliğin dönem içindeki tutarı ve birikimli tutarı:

(i) Piyasa riskine yol açan piyasa koşullarındaki değişikliklerle ilişkilendirilemeyen gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişiklik tutarı olarak ya da

(ii) İdarenin yükümlülüğün kredi riskindeki değişikliklerle ilişkilendirilebilen gerçeğe uygun değerindeki değişiklik tutarını daha güvenilir bir şekilde yansıttığını düşündüğü alternatif bir yöntem kullanılarak

belirlenir. Piyasa riskine yol açan piyasa koşullarındaki değişiklikler; (gösterge) faiz oranı, başka bir idarenin malî aracının fiyatı, emtia fiyatı, döviz kuru veya fiyat ya da oran endekslerinde gözlemlenen değişiklikleri içerir. Birimleri birleştirici özelliği bulunan sözleşmeler açısından, piyasa koşullarındaki değişiklikler, ilgili iç ya da dış yatırım fonunun performansındaki değişiklikleri içerir.

- (2) Malî yükümlülüğün defter değeri ile idarenin sözleşmeye bağlı olarak vade tarihinde sorumluluk sahibine ödemesi gereken tutar arasındaki fark.

13. İdare, aşağıda belirtilen hususları açıklar:

- (1) Malî varlıkların kredi riskindeki değişikliklerle ilişkilendirilebilen kredi veya alacakların (ya da kredi veya alacak grubunun) malî yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişikliğin dönem içindeki tutarı ve birikimli tutarını belirlemede kullanılan yöntemleri,

- (2) İdarenin, malî varlığın kredi riskindeki değişikliklerle ilişkilendirilebilen kredi veya alacakların (ya da kredi veya alacak grubunun) malî yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişikliğin dönem içindeki tutarı ve birikimli tutarını

belirlemede kullandığı yöntemin gerekliliklerine uygun yapılan açıklamanın, ilgili malî varlık veya yükümlülüğün gerçeğe uygun değerinde meydana gelen ve bu kalemlerin kredi riskindeki değişikliklerle ilişkilendirilebilen değişimi güvenilir bir biçimde yansıtmadığına inanması durumunda, bu sonuca ulaşılmasındaki sebepleri ve ilgili olduğunu düşündüğü unsurları açıklar.

Yeniden Sınıflandırma

14. İdare, bir malî varlığı, malî araçların muhasebeleştirilmesi ve ölçümü konulu standardın vadeye kadar elde tutulacak yatırımların yeniden sınıflandırılmasına ilişkin paragrafları uyarınca;

- (1) Gerçeğe uygun değer yerine maliyet veya itfa edilmiş maliyetinden; ya da
- (2) Maliyeti veya itfa edilmiş maliyeti yerine gerçeğe uygun değerinden

ölçerek yeniden sınıflandırması durumunda, her bir kategoriye eklenerek ve çıkarılarak yeniden sınıflandırılan tutarı ve sınıflandırma nedenini açıklar.

15. İdare, bir malî varlığı gerçeğe uygun değer farkı fazla veya açığa yansıtılan kategorisinden veya satılmaya hazır malî varlıklar kategorisinden çıkarmak suretiyle yeniden sınıflandırırsa aşağıdaki hususları açıklar;

- 1) Her bir kategoriye eklemek ve çıkarmak suretiyle yeniden sınıflandırılan tutarı,
- 2) Bilanço dışı bırakılıncaya kadar her bir raporlama dönemi için mevcut ve önceki raporlama dönemlerinde yeniden sınıflandırılan tüm malî varlıkların defter değerleri ve gerçeğe uygun değerleri,
- 3) Yeniden sınıflandırılan bir malî varlık (Krediler ve alacaklar tanımı kapsamında bulunan ve alım-satım amaçlı elde tutulan olarak düşünülmemiş olsa dahi ilk muhasebeleştirme sırasında bu grupta sınıflandırılmış olan malî varlıklar hariç) sadece istisnai durumlarda, gerçeğe uygun değer farkı fazla veya açığa yansıtılan malî varlık grubu dışında bir başka grupta yeniden sınıflandırılmış ise, bu durum ile bu durumun istisnai olduğunu gösteren koşul ve durumları,
- 4) Raporlama döneminde malî varlık yeniden sınıflandırıldığında, bu dönemde ve bir önceki raporlama döneminde fazla ya da açıkta veya net varlıklar/özkaynakta muhasebeleştirilen ilgili varlığın, gerçeğe uygun değer kazanç veya kayıpları,
- 5) Malî varlık bilanço dışı bırakılıncaya kadar, yeniden sınıflandırma işlemini takip eden her bir raporlama döneminde (malî varlığın yeniden sınıflandırıldığı raporlama dönemi de dâhil), bu malî varlık yeniden sınıflandırılmamış ise fazla veya açıkta ya da net varlıklar/özkaynakta muhasebeleştirilecek gerçeğe uygun değer kazanç veya kayıpları ile fazla veya açıkta muhasebeleştirilmiş kazanç, kayıp, gelir ve gider ve

- 6) Malî varlığın yeniden sınıflandırıldığı tarih itibarıyla, idarenin geri kazanmayı beklediği nakit akışlarının tahmini tutarları ve etkin faiz oranı.

Bilanço Dışı Bırakma

16. İdare, malî varlıklarının bir kısmını veya tamamını bilanço dışı bırakma ölçütlerini karşılamayacak şekilde devredebilir. İdare, bu tür malî varlıkların her bir sınıfı için:

- 1) Varlıkların yapısını,
- 2) İdarenin maruz kaldığı sahiplikten doğan risk ve kazanımların yapısını,
- 3) İdare, varlıkların tamamını muhasebeleştirmeye devam ettiğinde varlıkların ve ilgili yükümlülüklerin defter değerlerini,
- 4) İdare, varlıkları devam eden katılımı ölçüsünde muhasebeleştirmeye devam ettiğinde, orijinal varlıkların toplam defter değerini, idarenin muhasebeleştirmeye devam ettiği varlıkların tutarını ve ilişkili yükümlülüklerin defter değerini

açıklar.

Teminat

17. İdare,

- (1) Devralan tarafın sözleşme veya yerleşik uygulamalar gereğince ilgili teminatı satma veya yeniden teminat gösterme imkânına sahip olması durumunda, devreden taraf, teminata verdiği varlığı bilançosunda diğer varlıklardan ayrı olarak yeniden sınıflandırılmış tutarlar da dâhil olmak üzere, idarenin yükümlülükleri veya koşullu yükümlülükleri için teminat olarak verdiği malî varlıkların defter değerini ve
- (2) Bu teminata ilişkin kayıt/kural ve koşulları

açıklar.

18. İdare, elinde tuttuğu bir teminatı (malî veya malî olmayan varlıkların), teminat veren yükümlülüklerini yerine getirirse dahi, bu teminatı satma veya yeniden teminat olarak verme hakkına sahip olması durumunda, aşağıdaki hususları açıklar:

- (1) Elinde tuttuğu teminatın gerçeğe uygun değerini,
- (2) Satılan veya yeniden teminat verilen bu tür herhangi bir teminatın gerçeğe uygun değeri ve idarenin bu teminatı geri verme konusunda herhangi bir sorumluluğunun bulunup bulunmadığını ve
- (3) Bu teminatın kullanımına ilişkin şart ve koşulları

açıklar.

Alacak Kayıplarına İlişkin Karşılık Hesabı

19. Malî varlıklar, alacak kayıpları nedeniyle değer düşüklüğüne uğradığında ve idare bu varlığın defter değerini doğrudan düşürmek yerine, değer düşüklüğünü ayrı bir hesaba kaydettiğinde (örneğin değer düşüklüklerini ayrı ayrı kaydetmek için kullanılan bir karşılık hesabı veya varlıklarda topluca meydana gelen değer düşüklüğünü kaydetmekte

kullanılan benzer bir hesap gibi), idare bu hesapta dönem içerisinde her bir malî varlık sınıfındaki değişikliklerin mutabakatını açıklar.

Çoklu Gömük Türev Ürünlü Bileşik Malî Araçlar

20. İdarenin, hem bir yükümlülük hem de bir özkaynak bileşeni içeren bir araç ihraç etmesi ve söz konusu aracın, değerleri birbirine bağlı olan çoklu gömük türev ürünler içermesi durumunda (alım opsiyonlu dönüştürülebilir borçlanma aracı gibi), anılan özelliklerin varlığını açıklar.

Yükümlülüğü Yerine Getirmeme ve İhlaller

21. İdare, raporlama dönemi sonunda malî tablolarında yer alan krediler için aşağıdaki hususları açıklar:

- (1) Anapara, faiz ve kredi itfa fonu ödemelerinde dönem içerisinde meydana gelen yükümlülüğü yerine getirmeme durumuna ilişkin ayrıntılar veya söz konusu kredilerin itfa koşulları,
- (2) Raporlama dönemi sonunda, yükümlülüğü yerine getirmeme durumunda, kredilerin defter değeri ve
- (3) Malî tabloların yayınlanmak için onaylanmasından önce yükümlülüğü yerine getirmeme durumunun çözülüp çözülmediği ya da bu kredilere yönelik koşulların yeniden görüşülüp görüşülmediği.

İdare, yukarıdakilerin dışında dönem içerisinde kredi anlaşmasının koşullarında ihlaller varsa ve bu ihlaller borç verenin hızlandırılmış geri ödeme talebine imkân verdiyse (raporlama dönemi sonuna kadar bu ihlaller giderilmemiş ya da bu kredi koşulları yeniden görüşülmemişse), raporlama dönemi sonunda krediler için yukarıdaki alt paragraflarda açıklanması gereken bilgilerin ayrımlarını açıklar.

Malî Performans Tablosu (Faaliyet Sonuçları Tablosu)

Gelir, Gider, Kazanç veya Kayıp Kalemleri

22. İdare, aşağıda yer alan gelir, gider, kazanç veya kayıp kalemlerini faaliyet sonuçları tablosunda ya da dipnotlarda açıklar:

- (1) Aşağıdakilerden doğan net kazanç veya kayıplar:
 - (i) İlk muhasebeleştirme sırasında, gerçeğe uygun değer farkı fazla veya açığa yansıtılan malî varlık veya yükümlülükler ile malî araçları muhasebeleştirme ve ölçme konulu standart uyarınca alım-satım amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan malî varlık veya yükümlülükler ayrı ayrı gösterilmek üzere, gerçeğe uygun değer farkı fazla veya açığa yansıtılan malî varlık veya yükümlülükler,
 - (ii) Dönem içerisinde net varlıklar/özkaynakta muhasebeleştirilen kazanç veya kayıp tutarı ile net varlıklar/özkaynaktan çıkarılarak doğrudan fazla veya açıkta muhasebeleştirilerek yeniden

- sınıflandırılan tutarlar ayrı ayrı gösterilmek üzere, satılmaya hazır malî varlıklar,
- (iii) Vadeye kadar elde tutulacak yatırımlar,
 - (iv) Krediler ve alacaklar ve
 - (v) İtfa edilmiş maliyetinden ölçülen malî yükümlülükler.
- (2) Gerçeğe uygun değer farkı fazla veya açığa yansıtılmayan malî varlık veya yükümlülüklerle ilişkin toplam faiz geliri ve gideri (etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanan),
- (3) Aşağıdakilerden doğan gelir ve gideri (etkin faiz oranının belirlenmesinde kullanılan tutarların dışında olan):
- (i) Gerçeğe uygun değer farkı fazla veya açığa yansıtılmayan malî varlık veya yükümlülükler ve
 - (ii) Varlıkların bireyler, vakıflar, emeklilik fayda planları ve diğer kurumlar adına elde tutulması veya yatırım yapılması sonucunu doğuran emanet ve diğer saklama faaliyetleri.
- (4) Malî araçları muhasebeleştirme ve ölçme konulu standartta açıklanan değer düşüklüğünün muhasebeleştirmesinden sonraki faiz geliri uyarınca tahakkuk ettirilen faiz geliri ve
- (5) Her bir malî varlık sınıfı için değer düşüklüğü kaybının tutarı.

Diğer Açıklamalar

Muhasebe Politikaları

23. Malî tabloların sunulması konulu standartta belirtilen malî tabloların notlar bölümünde muhasebe politikalarına ilişkin açıklanması gereken hususlar uyarınca idare, önemli muhasebe politikalarının özetinde malî tabloların hazırlanmasında kullanılan ölçüm esasları ile malî tabloların anlaşılmasıyla ilgili kullanılan diğer muhasebe politikalarını açıklar.

Malî Riskten Koruma Muhasebesi

24. İdare, malî araçları muhasebeleştirme ve ölçme konulu standartta açıklanan her bir riskten koruma işlemi için (diğer bir ifadeyle; gerçeğe uygun değer riskinden, nakit akış riskinden ve yabancı bir ülkedeki faaliyetteki net yatırım riskinden koruma işlemleri için) aşağıdaki hususları ayrı ayrı açıklar:
- (1) Her bir riskten koruma işlemi,
 - (2) Riskten koruma aracı olarak belirlenen malî araçlar ve bu araçların raporlama dönemi sonundaki gerçeğe uygun değerleri ve
 - (3) Koruma işlemine tabi risklerin yapısı.
25. İdare, nakit akış risklerine ilişkin olarak aşağıdaki açıklamalarda bulunur:
- (1) Nakit akışlarının gerçekleşmesinin beklendiği dönemler ve fazla ya da açığı etkilemesinin beklendiği dönemler,

- (2) Daha önce riskten koruma muhasebesi uygulanmış ancak gerçekleşmesi artık beklenmeyen tahmin işlemleri,
- (3) Dönem içerisinde net varlıklar/özkaynakta muhasebeleştirilen tutar,
- (4) Dönem içerisinde faaliyet sonuçları tablosunda ilgili her bir kaleme dâhil edilen tutar ayrıca gösterilmek üzere, net varlıklar/özkaynaktan çıkarılıp, fazla veya açığa eklenerek yeniden sınıflandırılan tutar ve
- (5) Dönem içerisinde net varlıklar/özkaynaktan çıkarılıp, edinimi veya yüklenimi riskten korunan gerçekleşme olasılığı yüksek tahmin işlemi olan malî olmayan varlık veya yükümlülüğün başlangıç maliyetine veya defter değerine eklenen tutar.

26. İdare, aşağıdakiler hakkında ayrı ayrı açıklamada bulunur:

- (1) Gerçeğe uygun değer riskinden koruma işlemleri açısından aşağıda yer alanlardan kaynaklanan kazanç veya kayıplar:
 - (i) Riskten koruma aracı ve
 - (ii) Korunulan riskle ilişkilendirilebilen riskten koruma konusu kalem.
- (2) Nakit akış riskinden koruma işlemlerinden doğup fazla veya açığa muhasebeleştirilen etkin olmama durumu ve
- (3) Yabancı bir ülkedeki faaliyetlerdeki net yatırım riskinden koruma işlemlerinden doğup fazla veya açığa muhasebeleştirilen etkin olmama durumu.

Gerçeğe Uygun Değer

27. İdare, gerçeğe uygun değerlerin açıklanması gerekmeyen durumlar hariç, malî varlık ve yükümlülüklerin her bir sınıfı için, bu varlık ve yükümlülük sınıfının gerçeğe uygun değerini, defter değeriyle karşılaştırılmasını sağlayacak şekilde açıklar.
28. İdare, gerçeğe uygun değerleri açıklarken malî varlık ve yükümlülükleri sınıflarına göre gruplandırır, ancak bu malî varlık ve yükümlülükleri, sadece defter değerlerinin bilançoda netleştirildiği ölçüde netleştirir.
29. İdare, malî varlıkların her bir sınıfı için malî varlıkların veya malî yükümlülüklerin her bir sınıfının gerçeğe uygun değerinin belirlenmesinde uygulanan yöntem ve (bir değerlendirme yöntemi kullanıldığında) varsayımları açıklar. Örneğin; idare, uygulanabilirse, peşin ödeme oranları, beklenen alacak kayıp oranları ve faiz oranları veya indirim oranları ile ilgili varsayımlar hakkındaki bilgiyi açıklar. Değerleme yönteminde bir değişiklik olursa idare bu değişikliği ve bu değişikliğin yapılma nedenlerini açıklar.
30. İdare, bilançoda muhasebeleştirilen gerçeğe uygun değer ölçümlerine ilişkin her bir malî araç sınıfına ilişkin açıklamaları yapmak amacıyla gerçeğe uygun değer ölçümlerini, bu ölçümleri yaparken kullanılan girdilerin önemini yansıtan bir gerçeğe uygun değer hiyerarşisi kullanarak sınıflandırır. Gerçeğe uygun değer hiyerarşisi aşağıda belirtilen seviyelerden oluşur.

- (1) Özdeş varlıklar ya da yükümlülükler için aktif piyasalardaki (düzeltilmemiş) kayıtlı fiyatlar (Seviye 1),

- (2) Seviye 1'de yer alan kayıtlı fiyatlar dışında kalan ve varlık ya da yükümlülük açısından ya doğrudan (fiyatlar aracılığıyla) ya da dolaylı olarak (fiyatlardan türetilerek) gözlemlenebilir girdiler (Seviye 2) ve
- (3) Gözlemlenebilir piyasa verisine dayalı olmayan varlık veya yükümlülük açısından girdiler (gözlemlenemeyen girdiler) (Seviye 3)

Gerçeğe uygun değer ölçümünün bir bütün olarak sınıflandırıldığı, gerçeğe uygun değer hiyerarşisindeki bu seviye; gerçeğe uygun değer ölçümünün bir bütün olarak önemli olduğu en düşük seviye esas alınarak belirlenir. Bu nedenle bir girdinin önemi, gerçeğe uygun değer ölçümüne karşı bir bütün olarak değerlendirilir. Gerçeğe uygun değer ölçümü, gözlemlenemeyen girdilere dayalı olarak önemli düzeltmeler gerektiren gözlemlenebilir girdiler kullanılırsa, bu ölçüm seviye 3 ölçümüdür. Belirli bir girdinin öneminin gerçeğe uygun değer ölçümüne göre bir bütün olarak değerlendirilmesi, varlık ya da yükümlülüğe özgü unsurların dikkate alınması suretiyle muhakeme yapılmasını gerektirir.

31. İdare, bilançoda muhasebeleştirilen her bir mali araç sınıfının gerçeğe uygun değer ölçümlerine ilişkin aşağıdakileri açıklar:

- (1) Gerçeğe uygun değer hiyerarşisinde tanımlanan seviyeler uyarınca, gerçeğe uygun değer ölçümü ayrıştırılarak bu ölçümlerin bir bütün olarak sınıflandırıldığı gerçeğe uygun değer hiyerarşisindeki seviye.
- (2) Gerçeğe uygun değer hiyerarşisindeki seviye 1 ve seviye 2 arasındaki önemli devirler ve bu devirlerin nedenleri. Her bir seviyeye devirler, bu seviyelerden çıkışlardan ayrı olarak açıklanır. Bu nedenle önemlilik, fazla veya açık ile toplam varlık veya toplam yükümlülükler dikkate alınarak muhakeme edilir.
- (3) Seviye 3'teki gerçeğe uygun değer ölçümleri için dönem başı bakiye ile dönem sonu bakiye arasındaki ve aşağıdakilere atfedilebilen dönem boyunca görülen değişiklikleri ayrı bir şekilde açıklayan mutabakat:
 - (i) Dönem içinde fazla veya açıkta muhasebeleştirilen toplam kazançlar veya kayıplar ve faaliyet sonuçları tablosunun neresinde yer aldığına ilişkin açıklama,
 - (ii) Net varlıklar/özkaynakta muhasebeleştirilen toplam kazançlar veya kayıplar,
 - (iii) Alım, satım, ihraç ve ifa (her bir hareket ayrı ayrı açıklanmak suretiyle) ve
 - (iv) Seviye 3'e ya da seviye 3'ten yapılan devirler (örn. piyasa gözlemlenebilirliğindeki değişikliklere atfedilebilen devirler) ve bu devirlerin nedenleri. Önemli devirlerde seviye 3'e yapılan devirler, seviye 3'ten yapılan devirlerden ayrı olarak açıklanır.
- (4) Yukarıda yer alan (3) (i) numaralı alt paragrafında, raporlama döneminin sonunda elde tutulan varlık ve yükümlülüklerle ilgili kazanç veya kayıplara atfedilebilen dönem içinde fazla veya açıkta muhasebeleştirilen toplam kazançlar veya kayıplar tutarı ve bilançonun neresinde yer aldıklarına ilişkin açıklama.

- (5) Seviye 3'teki gerçeğe uygun değer ölçümleri için girdilerden biri ya da birkaçını makul alternatif varsayımlar ile değiştirmek, gerçeğe uygun değeri önemli ölçüde değiştirebilecek ise idare bunu ifade eder ve bu değişikliklerin etkilerini açıklar. İdare, makul alternatif varsayımla değiştirmenin etkisinin nasıl hesaplandığını da açıklar. Bu nedenle önemlilik; fazla veya açık, toplam varlık veya toplam yükümlülükler ya da (gerçeğe uygun değerdeki değişiklikler net varlıklar/özkaynakta muhasebeleştirildiğinde), toplam özkaynak dikkate alınarak muhakeme edilir.

İdare, bu paragrafın gerektirdiği niceliksel açıklamaları, başka bir biçim daha uygun değil ise tablo biçiminde sunar.

32. Bir malî araç, piyasası aktif değil ise idare, bu aracın gerçeğe uygun değerini bir değerlendirme tekniği kullanarak belirler. Bununla birlikte, seviye 2'ye göre değerlendirme yapılmazsa, ilk muhasebeleştirmede gerçeğe uygun değer en iyi kanıt işlemin fiyatıdır (başka bir ifadeyle, alınan veya verilen karşılığın gerçeğe uygun değeridir). Dolayısıyla, ilk muhasebeleştirmedeki gerçeğe uygun değer ile değerlendirme tekniğinin kullanıldığı tarihte belirlenen tutar arasında bir fark olabilir. Bu tür bir fark varsa idare, malî araç sınıfı ile;

- (1) Fiyat belirlenirken piyasa katılımcılarının göz önünde bulunduracağı etkenlerdeki değişiklikleri (zamanı da içeren) yansıtmak amacıyla bu farkın fazla veya açıkta muhasebeleştirilmesi için muhasebe politikasını ve
- (2) Dönem başında ve sonunda henüz fazla veya açıkta muhasebeleştirilmemiş toplam fark ve bu farkın bakiyesindeki değişikliklerin mutabakatını açıklar.

33. Aşağıdaki durumlarda gerçeğe uygun değer açıklanması gerekmez;

- (1) Defter değeri gerçeğe uygun değere yeterince yakın olan kısa vadeli ticari alacaklar ve borçlar gibi malî araçlar,
- (2) Gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülemediği için malî araçları muhasebeleştirme ve ölçme konulu standart uyarınca maliyet bedelinden ölçülen aktif bir piyasada kayıtlı bir fiyatı bulunmayan özkaynağa dayalı malî araçlara veya bu tür araçlara bağlı türevlere yapılan yatırımlar ve
- (3) İsteğe bağlı katılım özelliğinin gerçeğe uygun değeri güvenilir bir biçimde ölçülemeyen sözleşmeler.

34. Gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülemediği için maliyet bedeliyle ölçülen aktif bir piyasada kayıtlı fiyatı bulunmayan özkaynağa dayalı malî araçlara veya bu tür araçlara bağlı türevlere yapılan yatırımlar ve isteğe bağlı katılım özelliğinin gerçeğe uygun değeri güvenilir bir biçimde ölçülemeyen sözleşmeler olması durumunda idare; malî tablo kullanıcılarının bu malî varlık veya yükümlülüklerin defter değerleri ile

gerçeğe uygun değerleri arasındaki olası farklılıkların düzeyi ile ilgili muhakeme yapabilmelerine yardımcı olacak bilgileri aşağıdakileri de içerecek şekilde açıklar:

- (1) Bu araçların gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak ölçülememesi nedeniyle bu araçların gerçeğe uygun değerleri ile ilgili bilginin sunulmamış olması durumunu,
- (2) Bu malî araçların tanımını, defter değerlerini ve gerçeğe uygun değerlerinin güvenilir olarak ölçülememesinin nedenini,
- (3) Bu araçların piyasasına ilişkin bilgiyi,
- (4) İdarenin bu malî araçları elden çıkarma niyetinde olup olmadığı ve nasıl elden çıkaracağına ilişkin bilgiyi ve
- (5) Daha önce gerçeğe uygun değerleri güvenilir olarak ölçülemeyen malî araçlar bilanço dışı bırakılmış ise bu durumu, bilanço dışı bırakıldıklarındaki defter değerlerini ve muhasebeleştirilen kazanç veya kayıp tutarını içeren bilgiyi.

İmtiyazlı Krediler

35. İmtiyazlı krediler idareler tarafından piyasa koşullarının altında verilir. İdareler tarafından verilen imtiyazlı kredilerin örnekleri arasında gelişmekte olan ülkelere verilen krediler, küçük çiftliklere verilen krediler, üniversite eğitimi için nitelikli öğrencilere verilen öğrenci kredileri ve düşük gelirli ailelere verilen ev kredileri yer alır. İdare imtiyazlı kredi verdiğinde;

- (1) Aşağıdakileri içerecek şekilde kredinin açılış ve kapanış defter değerleri arasındaki mutabakatı:
 - (i) Dönem içerisinde verilen yeni kredinin nominal değerini,
 - (ii) İlk muhasebeleştirmede gerçeğe uygun değer uyarlanmasını,
 - (iii) Dönem içerisinde geri ödenen kredileri,
 - (iv) Muhasebeleştirilen değer düşüklüğü kayıplarını,
 - (v) İndirimli tutarda zaman geçmesinden kaynaklanan dönem içerisindeki her türlü artışları ve
 - (vi) Diğer değişiklikleri.
- (2) Dönem sonundaki kredilerin nominal değerini,
- (3) Kredi türlerinin amacını ve koşullarını ve
- (4) Değerleme varsayımlarını

açıklar.

Malî Araçlardan Doğan Risklerin Mahiyeti

36. İdare, raporlama dönemi sonunda, maruz kaldığı malî araçlardan doğan risklerin yapısı, ölçüsü ve düzeyini değerlendirmelerine olanak veren bilgiyi malî tablo kullanıcılarına açıklar.
37. Niteliksel açıklamalar, niceliksel açıklamalar, kredi riski, vadesi geçmiş veya değeri düşmüş malî varlıklar, elde edilen teminat ve kredi değerini artıran diğer unsurlar, likidite riski, piyasa riski ve diğer piyasa riski açıklamaları başlıklı paragrafların gerektirdiği açıklamalar, malî araçlardan doğan riskler ile bunların nasıl yönetildiği

üzerinde durmaktadır. Bu riskler genellikle kredi riski, likidite riski ve piyasa riskini içerir, fakat bunlarla sınırlı değildir.

Niteliksel Açıklamalar

38. İdare, malî araçlardan doğan her bir risk türü için;

- (1) Maruz kalınan riskleri ve nasıl ortaya çıktıklarını,
- (2) Bu risklerin yönetimi ile ilgili amaçlar, politikalar ve süreçler ile bu risklerin ölçümünde kullanılan yöntemleri,
- (3) Bir önceki dönemden itibaren (1) veya (2) numaralı alt paragrafta meydana gelen değişiklikleri

açıklar.

Niceliksel Açıklamalar

39. İdare, malî araçlardan doğan her bir risk türü için aşağıdakileri açıklar:

- (1) Raporlama dönemi sonunda bu risklere maruz kalma ile ilgili özet niceliksel veriler. Bu açıklama, idarenin kilit yöneticilerine içerden sağlanan bilgilere dayanmalıdır.
- (2) Risk önemli ise, (1) numaralı alt paragrafta yapılan özet niceliksel verilerin yetersiz kaldığı durumlarda; kredi riski, vadesi geçmiş veya değer düşüklüğüne uğramış malî varlıklar, edinilen teminat ve kredi değerini artıran diğer unsurlar, likidite riski, piyasa riski, diğer piyasa riski açıklamaları başlıklı paragraflarda gerekli görülen açıklamalar.
- (3) (1) ve (2) numaralı alt paragraflar uyarınca yapılan açıklamalar belirgin değil ise risk yoğunlaşmalarını.

40. Raporlama dönemi sonu itibarıyla açıklanan niceliksel veriler dönem içerisinde idarenin maruz kaldığı riski göstermiyorsa idare, bu durumu açıklayan ek bilgiler sunar.

Kredi Riski

41. İdare, malî araç sınıfı itibarıyla:

- (1) Elde tutulan herhangi bir teminat veya kredi güvenilirliğini artıran diğer unsurlar (örneğin malî araçların sunumu hakkındaki standart uyarınca mahsuplaşma niteliği olmayan netleştirme anlaşmaları) dikkate almaksızın, raporlama dönemi sonu itibarıyla maruz kalınan azami kredi riskini en iyi gösteren tutarı,
- (2) (1) numaralı alt parafta açıklanan tutar açısından güvence veya kredi güvenilirliğini artıran diğer unsurlar şeklinde elde tutulan teminatı,
- (3) Vadesi geçmemiş ya da değer düşüklüğüne uğramamış malî varlıkların kredi kalitesine yönelik bilgiyi ve
- (4) Vadesi geçecek ya da değer düşüklüğüne uğrayacak olmasından dolayı koşulları yeniden görüşülen malî varlıkların defter değerini

açıklar.

Vadesi Geçmiş veya Değeri Düşmüş Malî Varlıklar

42. İdare, malî araç sınıfı itibarıyla;

- (1) Raporlama dönemi sonu itibarıyla vadesi geçmiş ancak değer düşüklüğüne uğramamış olan malî varlıkların yaşları ile ilgili bir analizini,
- (2) İdarenin, malî varlıkların değer düşüklüğüne uğradığının tespiti sırasında göz önünde bulundurduğu etkenler de dâhil olmak üzere, raporlama dönemi sonu itibarıyla değer düşüklüğüne uğradığı belirlenen her bir malî varlığın analizini ve
- (3) (1) ve (2) numaralı alt paragraflar kapsamında açıklanan tutarlara ilişkin olarak idare tarafından güvence olarak tutulan teminat ve kredi güvenilirliğinde artış sağlayan diğer unsurların niteliği ve mümkün ise bunların tahmini gerçeğe uygun değerlerini

açıklar.

Edinilen Teminat ve Kredi Güvenilirliğini Artıran Diğer Unsurlar

43. İdarenin dönem içerisinde, güvence olarak elinde tuttuğu teminatın sahipliğini üstlenerek veya kredi güvenilirliğini artıran diğer unsurları (garantiler gibi) kullanarak malî veya malî olmayan varlıkları edinmesi ve bu tür varlıkların diğer standartlarda yer alan muhasebeleştirme ölçütlerini karşılaması durumunda idare;

- (1) Edinilen varlıkların yapısı ile defter değerini ve
- (2) Söz konusu varlıklar kolaylıkla nakde dönüştürülebilir nitelikte olmadığında, bu varlıkları elden çıkarması veya faaliyetlerinde kullanmasına ilişkin politikalarını

açıklar.

Likidite Riski

44. İdare; ihraç edilen malî garanti sözleşmeleri dâhil türev niteliğinde olan ve olmayan malî yükümlülüklerin sözleşmeye göre kalan vadelerinin ayrı ayrı analizini ve bunların likidite riskinin nasıl yönetileceğini açıklar.

Piyasa Riski

Duyarlılık Analizi

45. İdarenin, riske maruz değer gibi risk değişkenlerinin (faiz oranları ve döviz kurları gibi) birbirine olan bağımlılığını yansıtan bir duyarlılık analizini malî riskleri yönetmek için kullanmaması durumunda;

- (1) Raporlama dönemi sonunda makul ölçüde olası ilgili risk değişkenlerindeki değişiklikler tarafından fazla veya açığın ve net

varlıklar/öz kaynağın nasıl etkileneceğini gösteren, bu tarihte idarenin maruz kaldığı her bir piyasa risk türü ile ilgili duyarlılık analizini,

- (2) Duyarlılık analizinin hazırlanmasında kullanılan yöntemler ile varsayımları ve
- (3) Kullanılan yöntem ve varsayımlarda bir önceki döneme göre oluşan değişiklikleri ve bu değişikliklerin nedenini

açıklar.

46. İdare, riske maruz değer gibi risk değişkenlerinin (faiz oranları ve döviz kurları gibi) birbirine olan bağımlılığını yansıtan bir duyarlılık analizi hazırlar ve bunu malî riskleri yönetmek için kullanırsa bu duyarlılık analizi yukarıdaki duyarlılık analizinin yerine kullanılabilir. İdare ayrıca;

- (1) Bu tür bir duyarlılık analizinin hazırlanmasında kullanılan yöntem ile sağlanan verilerin dayandırıldığı ana parametre ile varsayımları,
- (2) Kullanılan yöntemin amacı ile bilginin bu varlık ve yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerini tam olarak yansıtamamasına neden olabilecek sınırlamaları

açıklar.

Diğer Piyasa Riski Açıklamaları

47. Duyarlılık analizleri, malî aracın yapısında olan bir riski yansıtmadığında (yıl sonu risk tutarının, yıl içerisinde maruz kalınan risk tutarını yansıtmaması gibi) idare, bu durumu ve nedenini açıklar.

Yürürlük Tarihi ve Diğer Hususlar

48. Bu Standart, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanan ve 2016 yılının Aralık ayı itibarıyla yürürlükte olan malî araçlar açıklamalar konulu standarttan (IPSAS 30) yararlanılarak hazırlanmıştır.

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

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