

EK 1

Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı (KOBİ TFRS)

Bölüm 1

Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler

Bu Standardın amaçlanan kapsamı

- 1.1 KOBİ TFRS'nin, küçük ve orta büyüklükteki işletmeler (KOBİ) tarafından kullanılması amaçlanmaktadır. Bu bölüm, KOBİ'lerin özelliklerini tanımlar.

Küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin tanımlanması

- 1.2 KOBİ'ler;
- (a) **Kamuya hesap verme yükümlülüğü*** bulunmayan ve
 - (b) Dış kullanıcılar için **genel amaçlı finansal tablo** yayımlayan işletmelerdir. İşletme yönetiminde yer almayan işletme sahipleri, mevcut veya potansiyel borç verenler ve kredi derecelendirme kuruluşları, dış kullanıcılara örnek olarak gösterilebilir.
- 1.3 Bir işletmenin aşağıdaki hâllerde kamuya hesap verme yükümlülüğünün bulunduğu kabul edilir:
- (a) Borçlanma araçlarının veya özkaynağa dayalı finansal araçların kamuya açık bir piyasada (yerel ve bölgesel piyasalar da dâhil olmak üzere, yerli veya yabancı bir sermaye piyasasında veya tezgâh üstü piyasada) işlem görmesi veya bu tür bir piyasada işlem görmek üzere söz konusu araçların ihraç edilme aşamasında bulunulması ya da
 - (b) Esas faaliyet konularından birinin, varlıkları güvenilir kişi sıfatıyla geniş bir kitle adına muhafaza etmek olması (bankalar, yatırım bankaları, yatırım fonları, kredi birlikleri, sigorta şirketleri, emeklilik şirketleri, bireysel emeklilik fonları, faktöring şirketleri, finansal kiralama şirketleri, aracı kuruluşlar ve benzeri finans kuruluşlarında olduğu gibi).

*Terimler sözlüğünde tanımlanan terimler, her bir bölümde ilk kullanımlarında **koyu** yazılmışlardır.

- 1.4 Bazı işletmeler, müşterileri, alıcıları veya işletmenin yönetimine dâhil olmayan üyeleri tarafından kendilerine finansal kaynaklar emanet edilmiş olması ve bu kaynakları yönetmekte olmaları nedeniyle, güvenilir kişi sıfatıyla geniş bir kitle adına bazı varlıkları muhafaza etmek durumunda olabilirler. Ancak, söz konusu varlıkları esas faaliyetleriyle ilişkili olarak edinmekle birlikte, bu işlemlerin esas faaliyet konusunu teşkil etmediği işletmelerin kamuya hesap verme yükümlülüklerinin bulunduğu kabul edilemez (örneğin, gayrimenkul veya seyahat acentelerinde, okullarda, yardım kuruluşlarında, nominal bir üyelik depozitosu talep eden kooperatif işletmelerinde, kamu hizmeti sunan işletmeler gibi mal ve hizmetlerin satışından önce avans alan satıcılarda olabileceği gibi).
- 1.5 Kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunan işletmeler bu Standardı uygulayamaz. Yasal düzenlemelerin kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunan işletmeler açısından bu Standardın uygulanmasını zorunlu kıldığı veya buna izin verdiği durumlarda dâhi, söz konusu işletmelerin bu Standarda uygun olarak düzenledikleri finansal tablolar, KOBİ TFRS'ye uygun olarak düzenlenmiş kabul edilmez.
- 1.6 **Ana ortaklığı TMS/TFRS'leri** kullanmakta olan veya TMS/TFRS'leri kullanan konsolide bir **grubun** parçası olan bir **bağlı ortaklık**, kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmaması koşuluyla, kendi finansal tablolarında bu Standardı uygulayabilir. Ancak finansal tablolarının KOBİ TFRS'yle uyumlu olduğunun belirtildiği durumlarda, bu Standardın tüm hükümlerine uymak durumundadır.

Bölüm 2

Kavramlar ve Genel İlkeler

Bu bölümün kapsamı

- 2.1 Bu bölüm, küçük ve orta büyüklükteki işletmeler (KOBİ'ler) açısından **finansal tabloların amacını** ve KOBİ'lerin finansal tablolarında yer alan bilgilerin kullanışlı olmasını sağlayacak nitelikleri içermektedir. Ayrıca KOBİ finansal tablolarının dayandığı temel kavram ve ilkeleri de belirlemektedir.

Küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin finansal tablolarının amacı

- 2.2 KOBİ finansal tablolarının amacı, kendi özel bilgi ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik olarak hazırlanmış raporlar talep edebilme imkânı bulunmayan geniş bir kullanıcı kitlesine, genel olarak bir işletmenin **finansal durumu, faaliyet sonuçları ve nakit akışları** hakkında ekonomik kararlar almalarında faydalı olacak bilgiler sağlamaktır.
- 2.3 Finansal tablolar ayrıca, yöneticilerin idarecilik performanslarını, yani kendilerine emanet edilen kaynakların kullanımı ile ilgili hesap verebilirlik düzeylerini gösterir.

Finansal tablolarda yer alan bilginin nitelikleri

Anlaşılabilirlik

- 2.4 Finansal tablolarda yer alan bilgiler, iş ve ekonomik faaliyetler ile muhasebe hakkında yeterli bilgi sahibi olan ve bu bilgileri makul bir seviyede dikkatli olarak inceleme isteği bulunan kullanıcılar tarafından anlaşılabilir şekilde sunulmalıdır. Ancak anlaşılabilirlik, bazı kullanıcılar için anlaşılması çok zor olacağı gerekçesi ile gerekli bilgilerin kapsam dışında bırakılmasına imkân vermez.

İhtiyaca uygunluk

- 2.5 Finansal tablolarda yer verilen bilginin kullanıcıların karar alma ihtiyaçlarına uygun olması gerekir. Finansal tablolarda sunulan bilginin, geçmişteki, bugünkü ve gelecekteki olayları değerlendirmelerine yardımcı olmak veya geçmiş değerlendirmelerini doğrulamak ya da düzeltmek suretiyle, kullanıcıların ekonomik kararlarını etkileme kabiliyetine sahip olması durumunda, **ihtiyaca uygun** olduğu kabul edilir.

Önemlilik

- 2.6 Eğer bir bilginin verilmemesi ya da yanlış verilmesi finansal tabloları kullanarak

ekonomik kararlar alacak olan kullanıcıların kararlarını etkileyebilecekse, o bilgi **önemli** bir bilgidir ve dolayısıyla ihtiyaca uygundur. Önemlilik, eksik veya yanlış sunulan kalemin düzeyine bağlı olup, yapılacak değerlendirmelerde ilgili hata veya eksikliğin taşıdığı özelliklerin göz önünde bulundurulması gerekir. Ancak, bir işletmenin finansal durumu, faaliyet sonuçları veya nakit akışlarının belirli bir şekilde sunulmasını sağlamak amacıyla, KOBİ TFRS'den önemsiz sapmalar yapılması veya bunların düzeltilmemiş şekilde bırakılması doğru olmaz.

Güvenilirlik

- 2.7 Finansal tablolarda yer verilen bilgilerin **güvenilir** olması gerekir. Bilgi, önemli bir hata ve taraflılık içermediği ve sunduğunu iddia ettiği veya mantık dâhilinde kendisinden sunması bekleneni gerçeğe uygun olarak temsil ettiği durumlarda güvenilirlik. Bilginin seçiminde veya sunumunda yapılan tercihlerle, kullanıcıları önceden tespit edilen bazı sonuçlara veya algılamalara yönlendiren finansal tabloların tarafsız (yani, yansız) olduğu kabul edilemez.

Özün önceliği

- 2.8 İşlemlerin ve diğer olay ve koşulların sadece yasal görünümleri ile değil, özleri ve ekonomik gerçekleri de dikkate alınarak muhasebeleştirilmesi ve sunulması gerekir. Bu durum, finansal tabloların güvenilirliğini artırır.

İhtiyatlılık

- 2.9 Olay ve koşullarla ilgili belirsizliklerin içerik ve kapsamlarına uygun olarak açıklanması ve finansal tablolara ihtiyatlı bir şekilde yansıtılması gerekir. **İhtiyatlılık**, belirsizlik nedeniyle tahmin yapılması gereken hallerde varlıkların veya gelirin olduğundan fazla, borçların veya giderlerin ise olduğundan eksik belirlenmemesi için gereken dikkatin gösterilmesini ifade eder. Bununla birlikte, ihtiyatlı bir tutum içinde olmak, kasıtlı olarak varlıkların veya gelirin olduğundan eksik, borçların veya giderlerin de olduğundan fazla belirlenmesine izin vermemektedir. Kısaca, ihtiyatlılık, taraflı yaklaşıma izin vermez.

Tam açıklama

- 2.10 Finansal tablolardaki bilgilerin güvenilir olması için, önemlilik ve maliyet sınırları içinde bütünü kavraması, yani tam olması gerekir. Bilginin bir kısmının dâhil edilmemesi tamamının yanlış veya yanıltıcı olmasına, bu nedenle de güvenilirlik ve ihtiyaca uygunluk özelliğini kaybetmesine yol açar.

Karşılaştırılabilirlik

- 2.11 Kullanıcıların bir işletmenin belli bir zaman içerisinde finansal durumunda ve faaliyetlerinde meydana gelen değişimleri takip edebilmeleri için, işletme finansal tablolarını karşılaştırma imkânları bulunmalıdır. Bunun yanı sıra, kullanıcıların, farklı işletmelerin finansal durumlarını, faaliyet sonuçlarını ve nakit akışlarını birbirleriyle kıyaslayabilmesi için bunlara ait finansal tabloları

karşılaştırma olanağına sahip olması gerekir. Dolayısıyla, benzer işlemlerin ve diğer olay ve koşulların finansal etkileri, gerek işletme içerisinde farklı zaman ve yerlerde gerekse diğer işletmelerle tutarlı bir şekilde ölçülmeli ve sunulmalıdır. Ayrıca, kullanıcılar, finansal tabloların hazırlanmasında takip edilen **muhasebe politikaları**, bu politikalarda meydana gelen değişiklikler ve bu değişikliklerin etkileri hakkında bilgilendirilmelidir.

Zamanında sunum

- 2.12 Finansal bilginin ihtiyaca uygun olması için, kullanıcıların ekonomik kararlarını etkileyebilmesi gerekir. **Zamanında sunum**, bilginin, karar alma sürecinde sunulmasını gerektirir. Aşırı gecikmeli olarak sunulmuş olan bilgi, ihtiyaca uygun olma özelliğini kaybedebilir. Yönetim, zamanında yapılan raporlamanın yaratacağı fayda ile bilginin güvenilir olması koşulu arasındaki dengeyi sağlamak zorundadır. İhtiyaca uygunluk ve güvenilirlik arasındaki dengeyi sağlamada kullanılması gereken ölçü, kullanıcıların ekonomik karar alma ihtiyaçlarının en iyi hangi şekilde karşılanmış olacağıdır.

Fayda ve maliyet dengesi

- 2.13 Bilgiden sağlanan fayda, bu bilgiyi elde etmek için katlanılan maliyetin üzerinde olmalıdır. Ancak, faydaların ve maliyetlerin belirlenmesi çoğunlukla öznel bir süreçtir. Öte yandan, maliyetler genellikle faydadan yararlanan kullanıcılar tarafından yüklenilmez ve bilginin faydalarından genellikle geniş çapta dış kullanıcılar yararlanır.
- 2.14 Finansal raporlama, sermaye sağlayıcılarının daha iyi kararlar almalarına yardımcı olur. Bu ise, ekonominin tamamı açısından, sermaye piyasalarının daha etkin bir şekilde işlemesi ve sermaye maliyetinin azalması sonucunu doğurur. Bireysel açıdan ise, işletmeler, sermaye piyasalarına giriş imkânlarının artması, halkla ilişkiler alanına yansıyan olumlu etkiler ve sermaye maliyetlerindeki olası azalmalar sonucunda bu faydalardan yararlanırlar. Sözü edilen faydalar, yönetimle ilgili daha iyi kararlar alınmasını da içerebilir. Nitekim işletme içerisinde kullanılan finansal bilgiler çoğunlukla, kısmen de olsa, genel amaçlı finansal raporlama amacıyla hazırlanan bilgilere dayanırlar.

Finansal durum

- 2.15 Bir işletmenin finansal durumu, işletmeye ait **finansal durum tablosunda** yer alan varlık, borç ve özkaynakların belirli bir tarih itibarıyla birbirleriyle olan ilişkilerini gösterir. Sözü edilen unsurlar aşağıda tanımlanmıştır:
- (a) **Varlıklar**, geçmişte meydana gelen olaylar sonucunda ortaya çıkan ve hâlihazırda işletmenin kontrolünde olup gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlaması beklenen değerlerdir.
 - (b) **Borçlar**, geçmişte meydana gelen olaylardan kaynaklanan ve ödenmesi/ıfası durumunda, ekonomik fayda içeren değerlerin işletmeden

çıkışına neden olacak olan mevcut yükümlülüklerdir.

- (c) **Özkaynaklar**, işletmeye ait tüm borçların işletme varlıklarından indirilmesi durumunda geriye kalan varlıklar üzerindeki paylardır.

- 2.16 Varlık ya da borç tanımını karşılayan bazı kalemler, 2.27-2.32 paragraflarında yer verilen **muhasebeleştirme** koşullarını taşımadıklarından, finansal durum tablosunda varlık ya da borç olarak sınıflandırılmayabilir. Bir varlık veya borcun finansal tablolara yansıtılabilmesi için, gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlama ya da ekonomik fayda içeren değerlerin işletmeden çıkmasına ilişkin beklentinin, olasılık koşulunu sağlamaya yetecek düzeyde kesin olması gerekir.

Varlıklar

- 2.17 Bir varlığın gelecekteki ekonomik faydası, nakit ve **nakit benzeri varlıkların** işletmeye doğru akmasına doğrudan ya da dolaylı olarak katkı sağlama potansiyelidir. Nakit akışları, varlığın kullanılmasından ya da elden çıkarılmasından kaynaklanabilir.
- 2.18 Arsa, arazi, bina, tesis ve makineler gibi birçok varlık fiziki bir şekle sahiptir. Ancak varlık olarak nitelenmek için fiziki bir şekle sahip olmak gerekmez. Bazı varlıkların fiziki bir şekli bulunmaz.
- 2.19 Bir varlığın mevcudiyetine karar vermek için onun yasal olarak sahibi olmak gerekmez. Örneğin, kiralanan bir mülkten elde edilmesi beklenen faydaların işletmenin kontrolünde olduğu durumlarda, ilgili mülk işletmeye ait bir varlığı ifade eder.

Borçlar

- 2.20 Bir borcun temel özelliği, işletmenin belirli bir şekilde hareket etmesi ya da davranmasını gerektiren mevcut bir yükümlülük içermesidir. Sözü edilen yükümlülük, yasal bir yükümlülük veya **zımni kabulden doğan bir yükümlülük** olabilir. Yasal bir yükümlülük, bağlayıcı bir sözleşmeden veya kanuni zorunluluktan ötürü yasal bir yaptırıma sahiptir. Zımni kabulden doğan yükümlülük aşağıdaki eylemlerden doğabilir:
- (a) Mevcut uygulamaları, yayımlanmış politikaları veya yeterince açık cari bir beyanı ile işletmenin diğer taraflara belirli sorumlulukları kabul edeceğini göstermiş olması ve
- (b) Sonucunda işletmenin, diğer taraflar nezdinde, bu sorumluluklarını yerine getireceğine dair geçerli bir beklenti yaratmış olması.
- 2.21 Mevcut bir yükümlülüğün yerine getirilmesi genellikle; nakit ödenmesi, diğer varlıkların transfer edilmesi, hizmet sunulması, bir yükümlülüğün diğer bir yükümlülük ile değiştirilmesi ya da yükümlülüğün özkaynağa dönüştürülmesini içerir. Bir yükümlülük, alacaklının alacağından vazgeçmesi ya da alacak hakkını yitirmesi gibi durumlarda da sona erebilir.

Özkaynaklar

- 2.22 Özkaynaklar, muhasebeleştirilmiş varlıklar toplamından muhasebeleştirilmiş borçlar toplamının çıkarılmasından sonra kalan tutardır. Özkaynaklar finansal durum tablosunda alt sınıflara ayrılabilir. Örneğin kurumsal bir işletmede alt sınıflar hissedarlarca ödenmiş sermaye, dağıtılmamış kârlar ve direkt olarak özkaynakta muhasebeleştirilen kazanç ve kayıpları içerebilir.

Faaliyet sonuçları (finansal performans)

- 2.23 **Finansal performans**, işletmenin belirli bir **raporlama dönemine** ilişkin gelir ve giderleri arasındaki ilişkiyi gösterir. Bu Standarda göre, işletmelerin finansal performansları tek bir finansal tabloda (**kapsamlı gelir tablosu**) sunulabileceği gibi iki ayrı finansal tabloda (**gelir tablosu** ve kapsamlı gelir tablosu) da sunulabilir. **Toplam kapsamlı kâr veya zarar**, finansal performansın ölçümünde veya yatırım getirisi ya da hisse başına kâr gibi diğer ölçümlerde sıklıkla kullanılır. Gelir ve giderlerin tanımı aşağıdaki gibidir:
- (a) **Gelir**, özkaynak yatırımcılarının katkılarıyla ilişkili olanlar hariç olmak üzere, işletmeye giren varlıklar veya işletmeye ait varlıkların değerlerinde meydana gelen artışlar ya da borçlarda oluşan azalışlar nedeniyle işletme özkaynaklarının artmasına sebep olan ve raporlama dönemi içerisinde gerçekleşen, ekonomik değerlerde yaşanan artışlardır.
 - (b) **Giderler**, özkaynak yatırımcılarına yapılan dağıtımlarla ilişkili olanlar hariç olmak üzere, işletmeden çıkan varlıklar veya işletmeye ait varlıkların değerlerinde meydana gelen azalışlar ya da borçlarda oluşan artışlar nedeniyle işletme özkaynaklarının azalmasına sebep olan ve raporlama dönemi içerisinde gerçekleşen, ekonomik değerlerde yaşanan azalışlardır.
- 2.24 Gelir ve giderlerin muhasebeleştirilmesi, doğrudan, varlık ve borçların muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesinden kaynaklanır. Gelir ve giderlerin muhasebeleştirilme koşulları, 2.27-2.32 paragraflarında yer almaktadır.

Gelir

- 2.25 Gelirin tanımı, hasılat ve kazancı birlikte içermektedir.
- (a) **Hasılat**, işletmenin esas faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan geliri ifade etmekte olup, satış, ücret, faiz, temettü, lisans ücreti ve kirayı içeren çeşitli adlarla anılır.
 - (b) **Kazançlar**, gelir tanımına girmekle birlikte hasılat olarak nitelendirilmesi mümkün olmayan diğer kalemleri ifade eder. Kazanca ilişkin bilgi ekonomik kararlar açısından faydalı olduğundan, bunlar kapsamlı gelir tablosunda genellikle ayrı olarak raporlanır.

Giderler

- 2.26 Giderin tanımı, işletmenin olağan faaliyetlerinden kaynaklanan giderlerin yanı sıra zararları da içerir.
- (a) **Giderler**, işletmenin olağan faaliyetleri sırasında ortaya çıkar ve satışların maliyeti, ücretler ve amortismanlar gibi unsurları içerir. Giderler, genellikle, nakit ve nakit benzerleri, stoklar veya maddi duran varlıklar gibi varlıkların işletmeden çıkması veya bu varlıkların değerlerinde azalma meydana gelmesi şeklinde ortaya çıkar.
- (b) **Zararlar**, gider tanımına giren ve işletmenin olağan faaliyetleri sırasında ortaya çıkabilen diğer kalemlerdir. Zarara ilişkin bilgi ekonomik kararlar açısından faydalı olduğundan, bunlar kapsamlı gelir tablosunda genellikle ayrı olarak raporlanır.

Varlık, borç, gelir ve giderlerin muhasebeleştirilmesi

- 2.27 Muhasebeleştirme varlık, borç, gelir veya gider tanımına giren kalemlerin aşağıdaki kriterleri taşımaları kaydıyla finansal tablolara yansıtılmaları sürecini ifade eder:
- (a) İlgili kaleme ilişkin gelecekteki ekonomik yararların işletmeye akışı veya işletmeden çıkışı **olasıdır** ve
- (b) Söz konusu kalemin maliyeti veya değeri güvenilir olarak ölçülmektedir.
- 2.28 Bu koşulları taşıyan bir kalemin muhasebeleştirilmemiş olması, kullanılan **muhasebe politikalarının** açıklanması suretiyle ya da **dipnotlar** veya açıklayıcı metinler aracılığıyla düzeltilemez.

Gelecekteki ekonomik fayda olasılığı

- 2.29 Muhasebeleştirme koşullarının ilkinde sözü edilen olasılık kavramı, bir kaleme ilişkin gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye girmesi veya işletmeden çıkması konusundaki belirsizliğin düzeyini ifade eder. Gelecekteki ekonomik faydalara ilişkin belirsizliğin düzeyi, finansal tabloların hazırlandığı tarihte mevcut olan koşullara ilişkin göstergeler esas alınarak değerlendirilir. Bu değerlendirmeler, her bir önemli kalem için ayrı ayrı; tek başına önemsiz çok sayıda kalem için ise toplu olarak yapılır.

Ölçüm işleminin güvenilirliği

- 2.30 Muhasebeleştirme koşullarından ikincisi, ilgili kalemin güvenilir olarak ölçülebilen bir maliyetinin veya değerinin bulunmasıdır. Bir kalemin maliyeti veya değeri genellikle belirlidir. Ancak, bazı durumlarda bunların tahmin edilmeleri gerekir. Makul tahminlerin kullanılması finansal tabloların hazırlanmasındaki önemli unsurlardan biri olup, finansal tabloların güvenilirliğini zayıflatmaz. Güvenilir bir tahmin yapılamadığında, ilgili kalem

finansal tablolara yansıtılmaz.

- 2.31 Muhasebeleştirme koşullarını taşımayan bir kalem daha sonraki bir tarihte, müteakip koşul veya olaylar sonucunda, muhasebeleştirme için gereken şartları taşır duruma gelebilir.
- 2.32 Muhasebeleştirme koşullarını taşımayan bir kalemin, dipnotlarda, açıklayıcı metinlerde ya da tamamlayıcı tablolarda açıklanması gerekebilir. İlgili kalem hakkında verilen bilgilerin, işletmenin finansal durumu, faaliyet sonuçları ve finansal durumundaki değişikliklerin değerlendirilmesi açısından gerekli olduğu durumlarda, bu tür açıklamaların yapılması uygun olur.

Varlık, borç, gelir ve giderlerin ölçülmesi

- 2.33 **Ölçme**, finansal tablolarda yer alan varlık, borç, gelir ve giderlerin ölçüleceği parasal tutarların belirlenmesi işlemidir. Ölçme, belirli bir ölçüm esasının seçilmesini içerir. Bu Standart, birçok varlık, borç, gelir ve gider türü için işletmelerce kullanılacak olan ölçüm esaslarını belirler.
- 2.34 Kullanılan iki genel ölçüm esası, tarihi maliyet ve gerçeğe uygun değerdir.
- (a) Varlıklar için **tarihi maliyet**, edinme tarihinde varlığın elde edilmesi için ödenmiş olan nakit veya nakit benzerlerinin tutarı veya verilen karşılığın gerçeğe uygun değeridir. Borçlar için tarihi maliyet, yükümlülüğün gerçekleştiği tarihte, yükümlülüğe karşılık elde edilen nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ya da alınan nakit olmayan varlıkların gerçeğe uygun değeri veya (gelir vergisinde olduğu gibi) yükümlülüğün yerine getirilmesi için işletmenin normal faaliyet döngüsü içerisinde ödenmesi beklenen nakit veya nakit benzerlerinin tutarıdır. İtfâ edilmiş tarihi maliyet ise, bir varlık veya borcun tarihi maliyeti, artı veya eksi, bu tarihi maliyetin daha önceden gider veya gelir olarak muhasebeleştirilen kısmıdır.
- (b) **Gerçeğe uygun değer**, karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkabilecek tutardır.

Muhasebeleştirme ve ölçmeye ilişkin genel ilkeler

- 2.35 Bu Standart içerisinde yer alan varlık, borç, gelir ve giderlerin muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesine ilişkin hükümler TMSK tarafından yayımlanan *Finansal Tabloların Hazırlanması ve Sunulmasına İlişkin Kavramsal Çerçeve*'den ve **TMS/TFRS'lerden** türetilen ilkelere dayanmaktadır. Bu Standart içerisinde herhangi bir işleme veya diğer bir olay ya da koşula ilişkin özel bir düzenleme bulunmadığı durumlarda, paragraf 10.4, işletme yönetimince yapılacak değerlendirmeler açısından yol gösterici nitelikte hükümler içermekte; paragraf 10.5 ise bu tür durumlarda uygulanacak olan muhasebe politikalarının kararlaştırılması sürecinde takip edilmesi gereken

sıralamayı belirlemektedir. Söz konusu sıralamadan görüleceği üzere, bu bölümde yer verilen tanımlar, varlık, borç, gelir ve giderlerin muhasebeleştirme koşulları, ölçüm işlemlerine ilişkin kavramlar ve genel ilkeler sözü edilen sıralamanın ikinci sırasında yer almaktadır.

Tahakkuk esası

- 2.36 Nakit akışlarının sunumu amacıyla hazırlananlar hariç olmak üzere, tüm finansal tablolar muhasebenin **tahakkuk esasına** göre düzenlenir. Tahakkuk esasına göre muhasebeleştirmede, varlık, borç, özkaynak, gelir veya gider tanımlarında yer verilen özellikleri taşıyan ve bunlara ilişkin muhasebeleştirme koşullarını karşılayan finansal tablo kalemlerinin varlık, borç, özkaynak, gelir veya gider olarak muhasebeleştirilmeleri esastır.

Finansal tablolara yansıtma (muhasebeleştirme)

Varlıklar

- 2.37 Bir varlığın finansal durum tablosuna yansıtılabilmesi için gelecekte işletmeye ekonomik fayda girişine neden olma olasılığı ve maliyetinin ya da değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi gerekir. Yapılan bir harcamanın, içinde bulunulan raporlama döneminden sonraki dönemlerde işletmeye ekonomik fayda girişine neden olması muhtemel değilse, finansal durum tablosunda herhangi bir varlık muhasebeleştirilmez. Bu tür bir işlem, kapsamlı gelir tablosunda (veya sunulmuş ise gelir tablosunda) harcamanın gider olarak muhasebeleştirilmesine neden olur.
- 2.38 **Koşullu varlıklar**, varlık olarak muhasebeleştirilmemelidir. Ancak işletmeye gelecekte ekonomik fayda girişi sağlayacağını neredeyse kesin olduğu durumlarda, ilgili varlık, koşullu varlık olarak nitelenemez ve finansal tablolara yansıtılması gerekir.

Borçlar

- 2.39 Aşağıdaki durumlarda finansal durum tablosunda borç muhasebeleştirilir:
- (a) İşletmenin raporlama dönemi sonu itibarıyla geçmişte meydana gelen bir olaydan kaynaklanan bir yükümlülüğü bulunmaktadır,
 - (b) Bu yükümlülüğün yerine getirilmesinde, işletmenin ekonomik fayda içeren kaynaklarının işletme dışına transfer edilmesinin talep edilmesi olasıdır ve
 - (c) Ödenmesi gereken tutar güvenilir olarak ölçülmektedir.
- 2.40 **Koşullu borç**, belirsizliğe sahip olası bir yükümlülük veya paragraf 2.39 (b) ve (c)'de yer alan koşullardan birini (veya her ikisini) sağlayamaması nedeniyle muhasebeleştirme imkânı bulunmayan mevcut bir yükümlülüktür. İşletme birleşmelerinde edinilen koşullu borçlar hariç (bakınız: Bölüm 19 *İşletme*

Birleşmeleri ve Şerefiye) koşullu borçların borç olarak muhasebeleştirilmemesi gerekir.

Gelir

- 2.41 Gelirin muhasebeleştirilmesi, doğrudan, varlık ve borçların muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesiyle ilişkilidir. Varlıklarda meydana gelen bir artış veya borçlarda meydana gelen bir azalış nedeniyle gelecekte elde edilmesi olası ekonomik faydalarda bir artış oluşması ve tutarının/değerinin güvenilir olarak ölçülebilmesi durumunda, kapsamlı gelir tablosunda (ve sunulduysa gelir tablosunda) gelir muhasebeleştirilmesi gerekir.

Giderler

- 2.42 Giderin muhasebeleştirilmesi, doğrudan, varlık ve borçların muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesiyle ilişkilidir. Varlıklarda meydana gelen bir azalış veya borçlarda meydana gelen bir artış nedeniyle gelecekte elde edilmesi olası ekonomik faydalarda bir azalma oluşması ve tutarının/değerinin güvenilir olarak ölçülebilmesi durumunda, kapsamlı gelir tablosunda (ve sunulduysa, gelir tablosunda) gider olarak muhasebeleştirilmesi gerekir.

Toplam kapsamlı kâr veya zarar

- 2.43 Toplam kapsamlı kâr, gelir ve giderler arasındaki aritmetik farkı ifade eder. Finansal tabloların ayrı bir unsurunu teşkil etmemekte olup, buna yönelik ayrı bir muhasebeleştirme ilkesine gerek bulunmamaktadır.
- 2.44 Kâr veya zarar, bu Standardın diğer kapsamlı gelirin bir unsuru olarak nitelendirdiği kalemler dışındaki gelir ve gider kalemleri arasındaki aritmetik farkı ifade eder. Finansal tabloların ayrı bir unsurunu teşkil etmemektedir; buna yönelik ayrı bir muhasebeleştirme ilkesine gerek bulunmamaktadır.
- 2.45 Bu Standart, kâr veya zararın ölçümünde “dönemsellik ilkesi” olarak adlandırılan ilkenin uygulanmasından kaynaklanmakta olsa dahi, finansal durum tablosunda varlık veya borç tanımına girmeyen kalemlerin muhasebeleştirilmesine izin vermez.

İlk muhasebeleştirme sırasındaki ölçümler

- 2.46 Bu Standardın gerçeğe uygun değer gibi diğer bir esasın uygulanmasını gerektirmediği durumlarda, varlık ve borçlar ilk muhasebeleştirme sırasında tarihi maliyet esasına göre ölçülür.

Sonraki ölçümler

Finansal varlıklar ve finansal borçlar

- 2.47 Bölüm 11 *Temel Finansal Araçlar*’da yer verilen temel **finansal varlıklar** ve

temel **finansal borçlar**, **halka açık piyasalarda işlem gören** veya diğer durumlarda gerçeğe uygun değerleri güvenilir olarak ölçülebilen, dönüştürülme ve ihraççısına satılma imkânı bulunmayan imtiyazlı paylar ile ihraççısına satılma imkânı bulunmayan adi paylar haricinde, değer düşüklüğü zararları düşülerek hesaplanan itfa edilmiş maliyetiyle ölçülür. Sözü edilen imtiyazlı ve adi paylar ise gerçeğe uygun değerleriyle ölçülür ve gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişiklikler kâr veya zararda muhasebeleştirilir.

- 2.48 Diğer tüm finansal varlık ve borçlar, bu Standardın maliyet veya itfa edilmiş maliyet gibi diğer bir yöntemi gerektirmediği veya bu tür bir uygulamaya izin vermediği durumlarda, genellikle, gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zararda muhasebeleştirilmek suretiyle gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülür.

Finansal olmayan varlıklar

- 2.49 İlk muhasebeleştirmede tarihi maliyet üzerinden ölçülen finansal olmayan varlıkların birçoğu, izleyen dönemlerde diğer esaslara göre ölçülür. Örneğin;

- (a) Maddi duran varlıklar, itfa edilmiş tarihi maliyetleri ile geri kazanılabilir değerlerinden düşük olanı üzerinden ölçülür.
- (b) Stoklar, maliyetleri ile tamamlanma ve satış maliyetleri düşülmüş satış fiyatlarından düşük olanı üzerinden ölçülür.
- (c) Kullanımda olan veya satış amaçlı elde tutulan finansal olmayan varlıklara ilişkin olarak değer düşüklüğü zararları muhasebeleştirilir.

Varlıkların sözü edilen daha düşük tutarlardan ölçülmelerinin amacı, ilgili varlıkların satışı veya kullanımı nedeniyle geri kazanılması beklenen tutarlarından daha yüksek bir tutar ile ölçülmelerine engel olmaktır.

- 2.50 Bu Standart, aşağıda yer alan finansal olmayan varlıkların ölçümünde gerçeğe uygun değer kullanmasına izin vermekte veya bunu zorunlu kılmaktadır:

- (a) Gerçeğe uygun değerleriyle ölçülen **iştiraklerdeki ve iş ortaklıklarındaki** yatırımlar (bakınız: sırasıyla, paragraf 14.10 ve 15.15).
- (b) Gerçeğe uygun değerleriyle ölçülen **yatırım amaçlı gayrimenkuller** (bakınız: paragraf 16.7).
- (c) Tahmini satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerleriyle ölçülen tarımsal varlıklar (**canlı varlıklar** ve hasat noktasındaki **tarımsal ürünler**) (bakınız: paragraf 34.2).

Finansal borçlar dışındaki borçlar

- 2.51 Finansal borçlar dışındaki borçların çoğu, **raporlama tarihi** itibarıyla ilgili yükümlülüğün yerine getirilmesinde kullanılacak tutara ilişkin olarak yapılan en gerçekçi tahmin üzerinden ölçülür.

Netleştirme

- 2.52 Bu Standart kapsamında zorunlu tutulan veya izin verilen hâller dışında, varlık ve borçların veya gelir ve giderlerin birbirleriyle mahsup edilmeleri (netleştirilmeleri) mümkün değildir.
- (a) Varlıkların, deęerleme karřılıkları (stok deęer dūřuklūęu karřılıkları ve řüpheli alacak karřılıkları gibi) dūřıldükten sonraki net deęerleri üzerinden ölçölmeleri netleřtirme sayılmaz.
 - (b) Yatırımlar ve faaliyetlerde kullanılanlar da dâhil olmak üzere duran varlık alım satımlarının işletmenin olağan faaliyetlerini teşkil ettiği durumlar haricinde, bu tür varlıkların satışından elde edilen kâr veya zarar, satıştan sağlanan faydalardan ilgili varlığın **defter değeri** ve satış maliyetleri dūřölmek suretiyle raporlanır.

Bölüm 3

Finansal Tabloların Sunuluşu

Bu bölümün kapsamı

- 3.1 Bu bölüm, **finansal tabloların gerçeğe uygun sunumundan** neyin anlaşılması gerektiğini, KOBİ TFRS ile uyumun koşullarını ve tam bir finansal tablo setinin neyi ihtiva etmesi gerektiği konularını ele almaktadır.

Gerçeğe uygun sunum

- 3.2 **Finansal tablolar**, bir işletmenin **finansal durumunu, faaliyet sonuçlarını ve nakit akışlarını** gerçeğe uygun şekilde sunmalıdır. Gerçeğe uygun sunum, işlemler ile diğer olay ve koşulların etkilerinin Bölüm 2 *Kavramlar ve Genel İlkeler*'de belirtilen varlık, borç, gelir ve gider tanımlarına ve **muhasebeleştirme** koşullarına uygun olarak sunulmasını gerektirir.
- (a) KOBİ TFRS'nin, gerektiğinde yapılacak ek açıklamalarla birlikte, ilgili KOBİ işletmesinin finansal durumunu, faaliyet sonuçlarını ve nakit akışlarını gerçeğe uygun şekilde sunmasını sağladığı varsayılır.
- (b) Paragraf 1.5'te belirtildiği üzere, bu Standardın kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunan işletmeler tarafından uygulanması durumunda, bu Standart, ilgili finansal tabloların gerçeğe uygun bir sunum sağladığını kabul etmez.
- (a)'da sözü edilen ek açıklamalar, bu Standartta yer alan düzenlemelerin, bazı işlemler ile diğer olay ve koşulların, işletmenin finansal durumu ve finansal performansı üzerindeki etkilerinin değerlendirilmesinde yetersiz kaldığı durumlarda gerekli olur.

KOBİ TFRS ile uyum

- 3.3 Finansal tabloları KOBİ TFRS ile uyumlu olan bir işletme, sözü edilen hususu açık ve koşulsuz bir şekilde **dipnotlarında** belirtir. Finansal tabloların KOBİ TFRS ile uyumlu olduğunun belirtilebilmesi için, bu Standartta yer alan hükümlerin tamamına uyulması gerekir.
- 3.4 Bu Standardın Bölüm 2'de belirtilen **finansal tabloların hedefleriyle** çelişki yaratacak sonuçlar doğuracağının değerlendirildiği son derece ender olarak rastlanabilecek bazı durumlarda, ilgili yasal düzenlemeler izin verdiği sürece, paragraf 3.5'te belirtilen açıklamalarda bulunmak kaydıyla ilgili hükmün uygulanmasından kaçınılabilir.
- 3.5 Paragraf 3.4'te yer verilen düzenleme çerçevesinde bu Standartta yer alan herhangi bir hükmün uygulanmadığı durumlarda, aşağıdaki açıklamalarda

bulunulur:

- (a) Yönetimin, ilgili finansal tabloların işletmenin finansal durumunu, faaliyet sonuçlarını ve nakit akışlarını gerçeğe uygun olarak gösterdiğine karar verdiği,
- (b) Gerçeğe uygun bir sunuma ulaşmak amacıyla uygulanmamasına karar verilen hüküm dışında, finansal tabloların KOBİ TFRS ile uyumlu olduğu,
- (c) KOBİ TFRS'nin uygulanmayan hükmünün niteliği ve gerektirdiği uygulama ile söz konusu hükmün finansal tabloların Bölüm 2'de belirtilen hedefleriyle çelişki yaratacak düzeyde yanıltıcı sonuçlar vermesinin nedenleri ve yerine tercih edilen uygulama.

3.6 Bu Standardın önceki yıllarda uygulanmasından kaçınılan bir hükmünün cari dönem finansal tablolarında sunulan tutarları etkilediği durumlarda, 3.5 (c) paragrafındaki açıklamalar yapılır.

3.7 Son derece ender de olsa yönetimin bu Standartta yer alan bir hükmün uygulanmasının finansal tabloların Bölüm 2'de belirtilen hedefleriyle çelişki yaratacak sonuçlara neden olacağına karar verdiği, ancak ilgili yasal düzenlemelerin bu hükmün uygulanmasından kaçınmaya izin vermediği durumlarda, aşağıdaki açıklamalar yapılmak suretiyle söz konusu hükmün neden olacağı düşünülen yanlış yönlendirme mümkün olduğunca azaltılmaya çalışılır:

- (a) İlgili hükmün niteliği ve yönetimin söz konusu hükmün finansal tabloların Bölüm 2'de belirtilen hedefleriyle çelişki yaratacak düzeyde yanıltıcı sonuçlar vereceğine yönelik değerlendirmesinin nedenleri ve
- (b) Raporlanan her bir dönem için, gerçeğe uygun sunum sağlanması amacıyla her bir finansal tablo kaleminde yapılması gereken düzeltmeler.

İşletmenin sürekliliği

3.8 Bu Standardı uygulayan işletmelerin yönetim organlarının, finansal tabloların düzenlenmesi sırasında, işletmelerinin faaliyetlerine sürekli olarak devam edebilme kabiliyetlerinin bulunup bulunmadığını değerlendirmeleri gerekir. Yönetimin şirketi tasfiye etme veya ticari faaliyetine son verme niyetinde olduğu ya da bunları yapmak dışında gerçekçi bir alternatifinin bulunmadığı durumlar haricinde, işletmenin sürekli olduğu kabul edilir. Yönetim, işletmenin sürekliliği varsayımının geçerliliğini değerlendirirken, **raporlama tarihinden** sonraki dönemlere ilişkin mümkün olan tüm bilgileri dikkate alır. Sözü edilen gelecek dönemler, bununla sınırlı olmamak kaydıyla en azından on iki aylık süreyi kapsar.

3.9 Yönetim, değerlendirmelerini yaptığı sırada işletme faaliyetlerinin sürekliliğine kuşku düşürecek **önemli** bazı belirsizlikler taşıyan bir takım olaylar veya koşullar bulunduğunun farkındaysa, sözü edilen belirsizlikleri açıklar. Finansal

tabloların işletmenin sürekliliği varsayımına dayanarak hazırlanmadığı durumlarda, işletmenin sürekliliği varsayımının kullanılmadığı, söz konusu varsayım yerine hangi esasın kullanıldığı ve işletmenin sürekliliği varsayımına neden uyulmadığı hususlarında açıklama yapılır.

Raporlamanın sıklığı

- 3.10 Tam bir finansal tablo setinin (karşılaştırmalı tutarlarla birlikte – bakınız: paragraf 3.14) yılda en az bir defa sunulması gerekir. **Raporlama döneminin** değişmesi sonucunda yıllık finansal tabloların bir yıldan daha uzun ya da daha kısa bir süre için sunulmaya başlandığı durumlarda, aşağıdaki açıklamalarda bulunulur:
- (a) İşletmenin raporlama döneminin değiştiği.
 - (b) Daha uzun veya daha kısa bir dönem kullanılmasının nedeni.
 - (c) Finansal tablolarda yer alan tutarların (dipnotlar da dâhil olmak üzere) tam anlamıyla karşılaştırılabilir olmadıkları.

Sunumun tutarlılığı

- 3.11 Aşağıdaki durumlar haricinde, finansal tablo kalemlerinin sunumunda ve sınıflandırılmasında izleyen dönemlerde herhangi bir değişiklik yapılmaz:
- (a) İşletme faaliyetlerinin niteliğinde önemli değişiklikler olmasının veya finansal tabloların gözden geçirilmesinin ardından, farklı bir sunum veya sınıflandırmanın, Bölüm 10 *Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar*'da belirtilen **muhasebe politikalarının** seçimi ve uygulanması kurallarıyla daha uyumlu bir sonuç doğuracağının açık bir biçimde görülmesi veya
 - (b) Bu Standardın sunumda bir değişiklik yapılmasını öngörmesi.
- 3.12 Finansal tablo kalemlerinin sunumunda veya sınıflandırmasında değişiklik yapıldığında, yeniden sınıflandırmanın **mümkün olmadığı** durumlar haricinde, karşılaştırmalı tutarların da yeniden sınıflandırılması gerekir. Karşılaştırmalı tutarların yeniden sınıflandırılması durumunda aşağıdaki açıklamalar yapılır:
- (a) Yeniden sınıflandırma işleminin niteliği.
 - (b) Yeniden sınıflandırılan kalem veya kalemler grubunun (sınıfın) tutarı.
 - (c) Yeniden sınıflandırmanın nedenleri.
- 3.13 Karşılaştırmalı tutarların yeniden sınıflandırılmasının mümkün olmadığı durumlarda, sözü edilen durumun nedenine ilişkin açıklama yapılır.

Karşılaştırmalı bilgi

- 3.14 Bu Standardın aksi bir uygulamayı gerektirdiği veya farklı bir uygulamaya izin verdiği durumlar haricinde, cari dönem finansal tablolarında yer alan tutarların tamamının önceki döneme ilişkin tutarlarla birlikte karşılaştırmalı olarak raporlanması gerekir. Cari dönem finansal tablolarının anlaşılması açısından gerekli olduğu durumlarda, tanımlayıcı/açıklayıcı nitelikte bilgiler için de karşılaştırmalı bilgi verilir.

Önemlilik ve toplulaştırma

- 3.15 Benzer kalemlerden oluşan her bir önemli sınıf ayrı olarak sunulur. Nitelikleri veya fonksiyonları itibarıyla farklılık arz eden kalemler, önemli olmadıkları durumlar haricinde, ayrı olarak sunulur.
- 3.16 Eksik veya yanlış sunulan kalemlerin, ayrı ayrı veya toplu olarak, finansal tablolarla ilgili ekonomik kararları etkilediği durumlarda, sözü edilen kalemlerin önemli olduğu kabul edilir. Önemlilik, eksik veya yanlış raporlamanın düzeyine ve niteliğine bağlı olup, işletmeye özgü koşullar içerisinde değerlendirilmelidir. İlgili kalemin düzeyinin veya niteliğinin ya da her ikisinin birden belirleyici faktör olması mümkündür.

Tam bir finansal tablo seti

- 3.17 Tam bir finansal tablo seti aşağıdakilerden oluşur:
- (a) **Raporlama tarihi** itibarıyla düzenlenecek olan **finansal durum tablosu**.
 - (b) (i) **Kâr veya zararda** muhasebeleştirilen kalemler (kapsamlı gelir tablosunda ara toplam olarak yer alacaktır) ile **diğer kapsamlı geliri** oluşturan kalemleri birlikte içeren, dönemin gelir ve gider kalemlerinin tamamının yer aldığı raporlama tarihi itibarıyla düzenlenecek olan tek bir **kapsamlı gelir tablosu** ya da
(ii) **Gelir tablosu** ve kapsamlı gelir tablosu adlarıyla sunulan iki ayrı tablo. Bu tür bir sunumun tercih edilmesi durumunda, kapsamlı gelir tablosunun en üstünde kâr veya zarar tutarı yer alır. İzleyen satırlarda ise diğer kapsamlı geliri oluşturan kalemlere yer verilir.
 - (c) Raporlama dönemine ilişkin **özkaynak değişim tablosu**.
 - (d) Raporlama dönemine ilişkin **nakit akış tablosu**.
 - (e) Önemli muhasebe politikalarını özetleyen ve diğer açıklayıcı bilgiler içeren dipnotlar.
- 3.18 Finansal tablolarda sunulan dönemlerde özkaynaklarda meydana gelen değişikliklerin sadece kâr veya zarar rakamlarından, temettü ödemelerinden,

geçmiş dönem **hatalarının** düzeltilmesi işlemlerinden ve muhasebe politikasındaki değişikliklerden kaynaklandığı durumlarda, kapsamlı gelir tablosu ve özkaynak değişim tablosu ayrıca düzenlenmeksizin, **gelir ve dağıtılmamış kârlar tablosu** adıyla tek bir tablonun sunulması mümkündür (bakınız: paragraf 6.4).

- 3.19 Finansal tabloların kapsadığı dönemlerin hiçbirisinde diğer kapsamlı gelir kalemi bulunmadığı durumlarda, ayrı bir kapsamlı gelir tablosu düzenlenmesine gerek olmayıp sadece gelir tablosunun düzenlenmesi yeterlidir. Finansal tabloların kapsadığı dönemlerin hiçbirisinde diğer kapsamlı gelir kalemi bulunmadığı durumlarda, kapsamlı gelir tablosunun "en alt satır"ında "kâr veya zarar" yer alacak şekilde sunulması da mümkündür.
- 3.20 Paragraf 3.14'ün finansal tablolarda yer alan tutarların önceki döneme ilişkin tutarlarıyla birlikte sunulmasına yönelik hükmü çerçevesinde, tam bir finansal tablo setinde, paragraf 3.17'de belirtilen finansal tablo ve dipnotlarının her birinden en az iki döneme ilişkin olarak bulunması gerekir.
- 3.21 Tam bir finansal tablo setini meydana getiren finansal tablolar arasında bir önemlilik sıralaması yapılmaz.
- 3.22 Yanıltıcı bir takım sonuçlara sebep olmadığı sürece, finansal tabloların bu Standartta yer alanlardan farklı şekilde adlandırılmaları da mümkündür.

Finansal tabloların niteliğine ilişkin bilgiler

- 3.23 Finansal tabloların her biri ve dipnotları, birlikte yayımlandıkları diğer dokümanlardaki bilgilerden ayırt edilerek açıkça gösterilir. İlaveten, aşağıdaki hususlara finansal tablolarla birlikte belirgin şekilde yer verilir ve sunulan bilgilerin anlaşılması açısından gerekli olduğu durumlarda, söz konusu ifadeler tekrarlanır:
 - (a) Raporlayan işletmenin ticaret unvanı ve önceki raporlama döneminin sonundan bu yana unvanında meydana gelen değişiklikler.
 - (b) Finansal tabloların tek bir işletmeye mi yoksa bir işletmeler **grubuna** mı ait olduğu.
 - (c) Raporlama döneminin sona erdiği tarih ve finansal tabloların kapsadığı dönem.
 - (d) **Finansal tablolarda kullanılan para birimi** (Bölüm 30 *Yabancı Para Çevrim İşlemleri*'nde tanımlanmıştır).
 - (e) Finansal tablolarda yer alan tutarlarda yuvarlama yapılmış ise, yuvarlamanın düzeyi.
- 3.24 Aşağıdaki hususlar dipnotlarda açıklanır:

- (a) İşletmenin ikametgâhı ve yasal statüsü, kurulduğu ülke ve kanuni merkezinin adresi (kanuni merkezden farklı olması durumunda, esas faaliyet yerinin/iş merkezinin adresi).
- (b) İşletmenin faaliyet gösterdiği alanlar ve esas faaliyetlerinin niteliği.

Bu Standartta belirtilenler dışındaki bilgilerin sunumu

- 3.25 Bu Standart, küçük veya orta büyüklükteki işletmelerin bölümlere ilişkin finansal raporu, hisse başına kazanç bilgisi veya ara dönem finansal raporu sunmalarına ilişkin herhangi bir hüküm içermemektedir. Bu hususlara yönelik açıklamalarda bulunan işletmelerin, söz konusu bilgilerin hazırlanma ve sunulma esaslarını belirtmeleri gerekir.

Bölüm 4

Finansal Durum Tablosu

Bu bölümün kapsamı

- 4.1 Bu bölüm, **finansal durum tablosunda** sunulacak bilgilerin niteliğini ve sunum yöntemlerini içermektedir. Finansal durum tablosu (bilanço olarak da ifade edilir), işletmelerin belirli bir tarihteki – **raporlama döneminin sonu** – **varlık, borç ve özkaynaklarını** gösterir.

Finansal durum tablosunda sunulacak bilgiler

- 4.2 Finansal durum tablosunda, asgari olarak, aşağıdakileri temsil eden kalemler yer alır:
- (a) Nakit ve **nakit benzerleri**.
 - (b) Ticari ve diğer alacaklar.
 - (c) **Finansal varlıklar** ((a), (b), (j) ve (k) bentlerinde gösterilen tutarlar hariç).
 - (d) **Stoklar**.
 - (e) **Maddi duran varlıklar**.
 - (f) Gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak izlenen **yatırım amaçlı gayrimenkuller**.
 - (g) **Maddi olmayan duran varlıklar**.
 - (h) Birikmiş amortisman ve değer düşüklüğü tutarları düşülmüş maliyetiyle izlenen **canlı varlıklar**.
 - (i) Gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak izlenen canlı varlıklar.
 - (j) **İştiraklerdeki yatırımlar**.
 - (k) **Müştereken kontrol edilen işletmelerdeki yatırımlar**.
 - (l) Ticari ve diğer borçlar.
 - (m) **Finansal borçlar** ((l) ve (p) bentlerinde gösterilen tutarlar hariç).
 - (n) **Dönem vergisi** ile ilgili borçlar ve varlıklar.
 - (o) **Ertelenmiş vergi borçları** ve **ertelenmiş vergi varlıkları** (bunlar her zaman uzun vadeli borç ve duran varlık olarak sınıflandırılır).
 - (p) **Karşılıklar**.
 - (q) **Kontrol gücü olmayan paylar** (**özkaynaklar** içerisinde yer alır ve **ana ortaklığın** pay **sahiplerine** isabet eden özkaynak tutarından ayrı olarak sunulur).

(r) Ana ortaklığın pay sahiplerine isabet eden özkaynak tutarı.

- 4.3 **Finansal durumun** anlaşılması açısından gerekli olduğunda, finansal durum tablosunda yer alan kalemler farklı detayda sunulur ve başlıklar ile ara toplamlara yer verilir.

Kısa vade - uzun vade ayrımı

- 4.4 Likidite esasına göre sunumun güvenilir ve ihtiyaca daha uygun bilgi sağladığı durumlar haricinde, dönen ve duran varlıklar ile kısa ve uzun vadeli borçların 4.5-4.8. paragrafları uyarınca finansal durum tablosunda ayrı sınıflar şeklinde sunulmaları gerekir. Likidite esasına göre sunuma imkân veren istisnanın uygulanması durumunda, tüm varlık ve borçlar yaklaşık likidite düzeylerine göre sıralanarak (en az likitten en çok likide veya en çok likitten en az likide) sunulur.

Dönen varlıklar

- 4.5 Bir varlık aşağıdaki durumlarda dönen varlık olarak sınıflandırılır:
- (a) İşletmenin normal faaliyet döngüsü içerisinde paraya çevrilmesinin, satılmasının veya tüketilmesinin beklenmesi,
 - (b) Alım satım amacıyla elde tutulması,
 - (c) Raporlama tarihini takip eden on iki ay içerisinde paraya çevrileceğinin beklenmesi veya
 - (d) Nakit veya nakit benzeri bir varlık olması (raporlama tarihini takip eden en az on iki aylık süre içerisinde takas edilmesi veya borç ödemesinde kullanılması kısıtlanmış olanlar hariç).
- 4.6 Diğer tüm varlıklar duran varlık olarak sınıflandırılır. Normal faaliyet döngüsünün açık olarak belirlenemediği durumlarda, sözü edilen sürenin on iki ay olduğu kabul edilir.

Kısa vadeli borçlar

- 4.7 Aşağıdaki özelliklerden birini taşıyan borçlar kısa vadeli borç olarak sınıflandırılır:
- (a) İşletmenin normal faaliyet döngüsü içerisinde ödeneceğinin öngörülmesi,
 - (b) Alım satım amacıyla elde tutulması,
 - (c) Raporlama tarihini takip eden on iki ay içerisinde ödeneceğinin öngörülmesi veya
 - (d) İşletmenin ödemeyi raporlama tarihinden en az on iki ay sonrasına kadar koşulsuz olarak erteleyebilme hakkının bulunmaması.

4.8 Diğer tüm borçlar uzun vadeli borç olarak sınıflandırılır.

Finansal durum tablosundaki kalemlerin sıralaması ve düzeni

- 4.9 Bu Standart, finansal durum tablosunda yer alan kalemlerin hangi sıra ve düzende sunulacağını göstermemektedir. Sadece paragraf 4.2’de, nitelik ve işlevleri finansal durum tablosunda ayrı olarak sunulmalarını gerektiren düzeyde farklı olan kalemlerin bir listesi yer almaktadır. Ayrıca:
- (a) Kalemlerin boyutunun, niteliğinin veya işlevlerinin ya da benzer kalemlerin birlikte sunulma biçimlerinin finansal durumun anlaşılması açısından gerekli kıldığı durumlarda, finansal durum tablosuna yeni kalemler eklenebilir ve
 - (b) Finansal durumunun anlaşılmasını sağlamak amacıyla kullanılan tanımlar ve kalemlerin sıralama yöntemleri ya da benzer kalemlerin toplu olarak sunulma biçimleri, işletmelerin türü ve faaliyetlerinin niteliğine göre gerektiğinde değiştirilebilir.
- 4.10 Ek kalemlere yer verilip verilmeyeceğinin değerlendirilmesinde aşağıdaki hususların tümü göz önünde bulundurulur:
- (a) Varlıkların tutarı, niteliği ve likiditesi.
 - (b) Varlıkların işletmedeki işlevleri (fonksiyonları).
 - (c) Borçların tutarı, niteliği ve ödeme zamanı.

Finansal durum tablosunda veya dipnotlarda açıklanması gereken bilgiler

- 4.11 Finansal durum tablosunda yer alan kalemlerin aşağıdaki alt sınıflarının da finansal durum tablosunda veya dipnotlarda açıklanması gerekir:
- (a) Maddi duran varlıkların işletmenin durumuna uygun olarak sınıflanan alt kalemleri.
 - (b) Ticari ve diğer alacakların ilişkili taraflardan kaynaklanan tutarları, diğer taraflardan kaynaklanan tutarları ve tahakkuk etmekle birlikte henüz faturası düzenlenmemiş gelirlere (gelir tahakkuklarına) ilişkin tutarları.
 - (c) (i) İşletmenin normal faaliyet döngüsü içerisinde satılmak üzere elde tutulan stoklar.
(ii) Bu şekilde satılmak üzere üretim sürecinde bulunan stoklar.
(iii) Üretim sürecinde veya hizmetlerin sağlanması sırasında tüketilecek olan hammadde ve malzemeler.

- (d) Satıcılara borçlar, ilişkili taraflara borçlar, ertelenmiş gelirler ve borç/gider tahakkukları.
 - (e) **Çalışanlara sağlanan faydalara** ilişkin karşılıklar ile diğer karşılıklar.
 - (f) Ödenmiş sermaye, hisse senedi ihraç primleri, dağıtılmamış kârlar ve bu Standarda göre diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilip özkaynakta ayrı olarak sunulan gelir ve gider kalemleri gibi özkaynak sınıfları.
- 4.12 Sermayesi paylara bölünmüş işletmeler aşağıdaki hususları finansal durum tablosunda veya dipnotlarda açıklar:
- (a) Her bir pay sınıfı için ayrı olmak üzere:
 - (i) Toplam pay adedi,
 - (ii) Ödenmiş ve ödenmemiş pay adedi,
 - (iii) Payların nominal tutarı veya nominal değerlerinin olmadığı,
 - (iv) Dönem başında ve dönem sonunda tedavülde bulunan pay adedi ile dönem içerisinde pay adedinde meydana gelen değişimler,
 - (v) Temettü dağıtımına ve sermayenin geri ödenmesine yönelik sınırlamalar da dâhil olmak üzere, pay sınıfına sağlanan haklar, imtiyazlar ve getirilen kısıtlamalar.
 - (vi) İşletmenin kendisi, bağlı ortaklıkları veya iştirakleri tarafından elde bulundurulmuş kendi payları.
 - (vii) Opsiyonlu olarak satılmak ve payların satışına yönelik sözleşmeler çerçevesinde yapılacak pay satışlarında kullanılmak üzere ayrılan paylar ve bunların koşul ve tutarları.
 - (b) Özkaynaklarda yer alan yedeklerin ve fonların niteliği.
- 4.13 Paragraf 4.12 (a)'da yer verilenlere benzer nitelikteki bilgilerin adi ortaklıklar ve vakıflar gibi paylara bölünmüş bir sermayesi bulunmayan işletmeler tarafından da sunulması gerekir. Raporlama döneminde her bir özkaynak sınıfında meydana gelen değişikliklerin ve özkaynak sınıflarına tanınan haklar ve imtiyazlar ile getirilen kısıtlamaların açıklanması suretiyle bu gereklilik yerine getirilir.
- 4.14 Raporlama tarihi itibarıyla önemli düzeyde bir varlığın veya varlık ve borç grubunun elden çıkarılmasına yönelik bağlayıcı bir satış anlaşmasının bulunduğu durumlarda, aşağıdaki hususlarda açıklama yapılır:
- (a) İlgili varlığın (varlıkların) niteliği veya varlık ve borç grubunun içeriği.
 - (b) Yapılacak olan satışın veya buna ilişkin planın koşul ve özellikleri.
 - (c) İlgili varlıkların defter değerleri (varlık ve borç grubunun elden çıkarılacağı durumlarda ilgili varlık ve borçların defter değerleri).

Bölüm 5

Kapsamlı Gelir Tablosu ve Gelir Tablosu

Bu bölümün kapsamı

- 5.1 Bu bölüm, döneme ilişkin **toplam kapsamlı kârın** – yani işletmenin finansal performansının – tek bir veya iki ayrı **finansal tabloda** sunulmasına ilişkin hükümleri içerir. Sözü edilen tablolarda sunulması gereken bilgiler ile bu bilgilerin nasıl sunulacağı konuları bu bölümde ele alınmaktadır.

Toplam kapsamlı kârın sunumu

- 5.2 Döneme ilişkin toplam kapsamlı kâr aşağıdaki yöntemlerden biri ile sunulabilir:
- (a) Döneme ilişkin gelir ve gider kalemlerinin tamamı **kapsamlı gelir tablosu** olarak nitelenen tek bir tabloda raporlanır veya
 - (b) **Gelir tablosu** ve kapsamlı gelir tablosu isimleriyle iki ayrı tabloda sunulur. Gelir tablosunda, bu Standardın özkaynaklarda muhasebeleştirilmesini öngördüğü gelir ve giderler dışında kalan, dönem **kâr veya zararını** oluşturan kalemler sunulur.
- 5.3 Tek tablo yaklaşımından iki tablo yaklaşımına geçilmesi veya bunun tam tersi bir uygulama, muhasebe politikalarında yapılan bir değişikliği ifade eder. Sözü edilen durumlarda Bölüm 10 *Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar* uygulanır.

Tek tablo yaklaşımı

- 5.4 Bu Standardın aksini gerektirdiği durumlar dışında, tek tablo yaklaşımında, kapsamlı gelir tablosu bir döneme ilişkin gelir ve gider kalemlerinin tamamını içerir. Bu Standart aşağıdaki durumlarda farklı bir uygulamayı gerektirmektedir:
- (a) Düzeltilen hataların ve **muhasebe politikalarındaki** değişikliklerin etkileri, ortaya çıktıkları dönemin kâr veya zararının bir unsuru olarak değil, geçmiş dönemler için yapılan geriye dönük düzeltmeler olarak raporlanır (bakınız: Bölüm 10).
 - (b) Aşağıdaki **diğer kapsamlı gelir** kalemleri, toplam kapsamlı kâr içerisinde kâr veya zararın dışında muhasebeleştirilir:
 - (i) Yurtdışı faaliyetlere ilişkin **finansal tabloların** çevrilmesi sırasında ortaya çıkan **kazanç** ve **kayıplardan** bazıları (bakınız: Bölüm 30 *Yabancı Para Çevrim İşlemleri*).
 - (ii) Bazı aktüeryal kazanç ve kayıplar (bakınız: Bölüm 28 *Çalışanlara Sağlanan Faydalar*).

- (iii) Finansal riskten korunma araçlarının gerçeğe uygun değerlerinde meydana gelen değişikliklerden bazıları (bakınız: Bölüm 12 *Diğer Finansal Araçlar*).
- 5.5 Kapsamlı gelir tablosunda en az, bir döneme ilişkin aşağıdakileri temsil eden kalemlere yer verilir:
- (a) **Hasılat.**
 - (b) Finansman giderleri.
 - (c) Özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen **iştirakler** (bakınız: Bölüm 14 *İştiraklerdeki Yatırımlar*) ve **müştereken kontrol edilen işletmelerin** (bakınız: Bölüm 15 *İş Ortaklıklarındaki Paylar*) kâr veya zararındaki paylar.
 - (d) Aşağıda yer verilen (e), (g) ve (h) kalemlerinde dikkate alınan vergiler dışındaki (bakınız: paragraf 29.27) **vergi gideri**.
 - (e) Aşağıdakilerin toplamını gösteren tek bir tutar;
 - (i) **Durdurulan faaliyetlerin** vergi sonrası kâr veya zararı ile
 - (ii) Durdurulan faaliyetleri oluşturan net varlıkların elden çıkarılması veya satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinden ölçülmesi nedeniyle ortaya çıkan kazanç veya kaybın vergi sonrası tutarı.
 - (f) Kâr veya zarar (herhangi bir diğer kapsamlı gelir bulunmadığı durumlarda, bu satırın sunulmasına gerek yoktur).
 - (g) Niteliklerine göre sınıflandırılarak sunulan, (h)'deki tutarlar dışındaki diğer kapsamlı gelir kalemleri (bakınız: paragraf 5.4(b)).
 - (h) Özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen iştirakler ve müştereken kontrol edilen işletmelerin diğer kapsamlı gelirlerindeki paylar.
 - (i) Toplam kapsamlı kâr (herhangi bir diğer kapsamlı gelir bulunmadığı takdirde, bu satır için kâr veya zarar gibi farklı bir isim kullanılabilir).
- 5.6 Aşağıdaki kalemler dönem sonuçlarının dağılımı şeklinde kapsamlı gelir tablosunda ayrı ayrı açıklanır:
- (a) Dönem kâr veya zararının aşağıdakilere isabet eden tutarları:
 - (i) **Kontrol gücü olmayan pay,**
 - (ii) Ana ortaklığın **sahipleri**.
 - (b) Dönem kapsamlı gelirinin aşağıdakilere isabet eden tutarları:
 - (i) Kontrol gücü olmayan pay,
 - (ii) Ana ortaklığın sahipleri.

İki tablo yaklaşımı

- 5.7 İki tablo yaklaşımında, gelir tablosu asgari olarak paragraf 5.5(a) ile 5.5(f) arasında belirtilen tutarları temsil eden kalemleri içerir. Tablonun son satırında kâr veya zarar kalemi yer alır. Kapsamlı gelir tablosu ise, ilk satırında kâr veya zarar kalemi ile başlar ve asgari olarak paragraf 5.5(g) ile 5.5(i) arasında ve paragraf 5.6’da belirtilen tutarları temsil eden kalemleri içerir.

Her iki yaklaşıma ilişkin genel hükümler

- 5.8 Bu Standarda göre, düzeltilen hataların ve muhasebe politikalarındaki değişikliklerin etkileri, ortaya çıktıkları dönemin kâr veya zararının bir unsuru olarak değil, geçmiş dönemler için yapılan geriye dönük düzeltmeler olarak raporlanır (bakınız: Bölüm 10).
- 5.9 İşletme finansal performansının anlaşılması açısından gerekli olduğu durumlarda, kapsamlı gelir tablosunda (ve sunulmuş ise, gelir tablosunda) ilave kalemlere, başlıklara ve ara toplamlara yer verilir.
- 5.10 Hiçbir gelir veya gider kalemi kapsamlı gelir tablosunda (ve sunulmuş ise, gelir tablosunda) ya da dipnotlarda “olağandışı kalem” olarak raporlanamaz veya tanımlanamaz.

Giderlerin analizi

- 5.11 Giderler, niteliklerine veya işletme içindeki fonksiyonlarına göre sınıflandırılmak suretiyle tasnif edilmiş bir biçimde sunulur. Yapılacak sınıflamada, bu yöntemlerden ihtiyaca daha uygun ve güvenilir bilgi sağlayana tercih edilir.

Giderin niteliğine göre analizi

- (a) Bu sınıflandırma yönteminde, giderler, kapsamlı gelir tablosunda niteliklerine göre toplu olarak sunulur (amortismanlar, malzeme alımları, nakliye maliyetleri, çalışanlara sağlanan faydalar ve reklam maliyetleri gibi) ve işletme içerisindeki muhtelif fonksiyonlara yeniden dağıtılmazlar.

Giderin fonksiyonuna göre analizi

- (b) Bu sınıflandırma yönteminde, giderler, satışların maliyetinin ya da dağıtım veya genel yönetim gibi faaliyetlere ilişkin maliyetlerin bir parçasını oluşturma fonksiyonlarına göre toplu olarak sunulur. Bu yöntemde, en azından satışların maliyetleri diğer giderlerden ayrı olarak raporlanır.

Bölüm 6

Özkaynak Değişim Tablosu ile Gelir ve Dağıtılmamış Kârlar Tablosu

Bu bölümün kapsamı

- 6.1 Bu bölüm, işletmelerin **özkaynakları**nda dönem içerisinde meydana gelen değişikliklerin **özkaynak değişim tablosunda** ya da belirli koşulların sağlandığı ve işletmelerce tercih edildiği durumlarda **gelir ve dağıtılmamış kârlar tablosunda** sunulmasına ilişkin hükümleri içerir.

Özkaynak değişim tablosu

Amaç

- 6.2 Özkaynak değişim tablosu, **raporlama dönemine** ilişkin kâr veya zarar tutarını, döneme ilişkin olarak **diğer kapsamlı gelirde** muhasebeleştirilen gelir ve gider kalemlerini, düzeltilen hataların ve **muhasebe politikaları**ndaki değişikliklerin etkilerine ilişkin olarak dönem içerisinde muhasebeleştirilen tutarları ve dönem içerisinde özkaynak yatırımcılarının işletmeye yaptığı yatırım tutarı ile yatırımcılara dağıtılan temettü ve benzerlerinin tutarını gösterir.

Özkaynak değişim tablosunda sunulacak bilgiler

- 6.3 Özkaynak değişim tablosunda aşağıdaki bilgilere yer verilir:
- (a) Ana ortaklığın **sahiplerine** ve kontrol gücü olmayan paylara isabet eden toplam tutarları ayrı ayrı gösterilmek suretiyle, dönemin **toplam kapsamlı kârı**.
 - (b) Her bir özkaynak kalemi için ayrı ayrı sunulan, Bölüm 10 *Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar*'a göre gerçekleştirilen geriye dönük uygulama veya düzeltme işlemlerinin etkisi.
 - (c) Her bir özkaynak kalemi için ayrı ayrı sunulan ve aşağıdakiler itibarıyla ayrıştırılarak raporlanan, dönem başındaki ve dönem sonundaki defter değerlerinin birbiriyle mutabakatı:
 - (i) Kâr veya zarardan kaynaklanan değişimler.
 - (ii) Diğer kapsamlı gelir kalemlerinden kaynaklanan değişimler.
 - (iii) Pay ihraçları, işletmenin kendi paylarını geri almasına ilişkin işlemler, temettüler ve işletme sahiplerine yapılan diğer dağıtımlar ayrı ayrı gösterilmek suretiyle, özkaynak yatırımcılarının işletmeye yaptığı yatırımlardan ve yatırımcılara dağıtılan temettü ve benzerlerinden kaynaklanan değişimler ile bağlı ortaklıklardaki paylarda kontrol kaybı ile sonuçlanmayan değişikliklerden

kaynaklanan değişimler.

Gelir ve dağıtılmamış kârlar tablosu

Amaç

- 6.4 Gelir ve dağıtılmamış kârlar tablosu, dönem kâr veya zararını ve dönem içerisinde dağıtılmamış kârlarda meydana gelen değişimleri gösterir. Paragraf 3.18, finansal tabloların ilgili olduğu raporlama döneminde özkaynaklarda meydana gelen değişikliklerin sadece kâr veya zarardan, temettü ödemelerinden, geçmiş dönem hatalarının düzeltilmesi ve muhasebe politikalarının değiştirilmesi işlemlerinden kaynaklandığı durumlarda, kapsamlı gelir tablosu ve özkaynak değişim tablosu yerine, gelir ve dağıtılmamış kârlar tablosu isminde tek bir tablo sunulmasına izin vermektedir.

Gelir ve dağıtılmamış kârlar tablosunda sunulacak bilgiler

- 6.5 Gelir ve dağıtılmamış kârlar tablosunda, Bölüm 5 *Kapsamlı Gelir Tablosu ve Gelir Tablosu* uyarınca açıklanması istenen bilgilerle birlikte aşağıdaki bilgilere de yer verilir:
- (a) Dağıtılmamış kârların raporlama dönemi başındaki tutarı.
 - (b) Dönem içerisinde açıklanmış ve ödenmiş olan veya ödenebilir durumda bulunan temettüler.
 - (c) Geçmiş dönem hatalarının düzeltilmesi ile ilgili olarak dağıtılmamış kârlarda yapılan düzeltmeler.
 - (d) Muhasebe politikalarındaki değişiklikler ile ilgili olarak dağıtılmamış kârlarda yapılan düzeltmeler.
 - (e) Dağıtılmamış kârların raporlama dönemi sonundaki tutarı.

Bölüm 7

Nakit Akış Tablosu

Bu bölümün kapsamı

- 7.1 Bu bölüm **nakit akış tablosunda** yer alması gereken bilgileri ve bu bilgilerin nasıl sunulacağı konularını düzenlemektedir. Nakit akış tablosu, **işletme faaliyetlerinden**, **yatırım faaliyetlerinden** ve **finansman faaliyetlerinden** kaynaklanan değişiklikleri ayrı ayrı göstermek suretiyle, **raporlama döneminde** işletmelerin **nakit** ve **nakit benzerlerinde** meydana gelen değişiklikler hakkında bilgi sağlar.

Nakit benzerleri

- 7.2 **Nakit benzerleri**, kısa vadeli nakit taahhütlerinin yerine getirilmesinde kullanılmak üzere elde tutulan, yatırım amacı veya başka bir amaç taşımayan, kısa vadeli ve yüksek likiditeye sahip varlıklardır. Dolayısıyla bir yatırım, normal şartlarda, edinim tarihini izleyen üç ay veya daha kısa bir süre içerisinde vadesi dolacak olan yatırımlarda olduğu gibi, kısa bir vadesinin bulunduğu durumlarda nakit benzeri olarak nitelenebilir. Bankalar nezdindeki kredili mevduat hesapları genellikle borçlanmaya benzer finansman faaliyeti olarak nitelendirilir. Ancak, talep üzerine geri ödenebilecek olmaları ve işletmenin nakit yönetiminin ayrılmaz bir parçasını oluşturmaları durumunda, söz konusu kredili mevduat hesapları nakit ve nakit benzerlerinin bir unsuru olarak değerlendirilir.

Nakit akış tablosunda sunulacak bilgiler

- 7.3 Nakit akış tablolarında, raporlama döneminde ortaya çıkan ve işletme, yatırım ve finansman faaliyetleri itibarıyla sınıflandırılarak sunulan **nakit akışlarına** yer verilir.

İşletme faaliyetleri

- 7.4 İşletme faaliyetleri, işletmenin **hasılat** yaratan esas faaliyetleridir. Dolayısıyla, işletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları genellikle, **kâr veya zararın** tespitinde göz önünde bulundurulmuş işlemlerden ve diğer olay ve koşullardan kaynaklanır. Aşağıdakiler, işletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarına örnek olarak gösterilebilir:

- (a) Satılan mallardan ve sunulan hizmetlerden elde edilen nakit girişleri.
- (b) İsim hakkı, ücret, komisyon ve hasılat doğurucu diğer işlemlerden kaynaklanan nakit girişleri.
- (c) Mal ve hizmetler için tedarikçilere yapılan ödemelerden kaynaklanan nakit çıkışları.

- (d) Çalışanlara ve çalışanlar adına yapılan nakit ödemelerden kaynaklanan nakit çıkışları.
- (e) Finansman ve yatırım faaliyeti ile ilgisi özel olarak kurulabilenler dışındaki, gelir üzerinden alınan vergilere ilişkin nakit ödemeler veya iadeler.
- (f) Yeniden satılmak amacıyla edinilen stoklarla benzerlik taşıyan, alım satım amacıyla veya ticari amaçla elde bulundurulan yatırımlara, kredilere ve diğer sözleşmelere ilişkin nakit giriş ve çıkışları.

Bir üretim işletmesinin fabrikasının bir parçasını satmasında olduğu gibi, ortaya çıkan kazanç veya kaybı kâr veya zararda muhasebeleştirildiği bazı işlemler bulunabilir. Bu tür işlemlere ilişkin nakit akışları, yatırım faaliyetlerine ilişkin nakit akışları olarak nitelenir.

Yatırım faaliyetleri

7.5 Yatırım faaliyetleri, uzun vadeli varlıkların ve nakit benzerleri arasında yer almayan diğer yatırımların edinimi ve elden çıkarılmasına yönelik işlemlerdir. Yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarına ilişkin örnekler aşağıdaki gibidir:

- (a) Maddi duran varlıklar (işletmenin kendi inşa ettiği maddi duran varlıklar dâhil), maddi olmayan duran varlıklar ve diğer uzun vadeli varlıkların elde edilmesinden kaynaklanan nakit çıkışları.
- (b) Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ve diğer uzun vadeli varlıkların satışından sağlanan nakit girişleri.
- (c) Başka bir işletmenin özkaynağa dayalı finansal araçlarını veya borçlanma araçlarını elde etmek için veya iş ortaklığında pay sahibi olmak için yapılan nakit çıkışları (nakit benzeri olarak sınıflandırılan veya alım satım amacıyla ya da ticari amaçlarla elde tutulan araçlara ilişkin ödemeler hariç).
- (d) Başka bir işletmenin özkaynağa dayalı finansal araçlarının veya borçlanma aracının veya işletmenin bir iş ortaklığındaki payının satılmasından sağlanan nakit girişleri (nakit benzeri veya alım satım amacıyla ya da ticari amaçla elde tutulan olarak sınıflandırılmış araçlarla ilgili olanlar dışında).
- (e) Üçüncü kişilere verilen avans ve kredilerden kaynaklanan nakit çıkışları.
- (f) Üçüncü kişilere verilen avans ve kredilerin geri ödenmesinden sağlanan nakit girişleri.
- (g) Alım satım amaçlı ve ticari amaçlarla elde bulundurulanlar ile finansman faaliyetiyle ilgili olanlar dışındaki futures, forward, opsiyon ve swap sözleşmelerinden kaynaklanan nakit çıkışları.
- (h) Alım satım amaçlı ve ticari amaçlarla elde bulundurulanlar ile finansman

faaliyetiyle ilgili olanlar dışındaki vadeli işlem futures, forward, opsiyon ve swap sözleşmelerinden sağlanan nakit girişleri.

Bir sözleşmenin finansal riskten korunma işlemi olarak muhasebeleştirildiği durumlarda (bakınız: Bölüm 12 *Diğer Finansal Araçlar*), sözleşmeye ilişkin nakit akışları, finansal riskten korunması amaçlanan kalemin nakit akışlarıyla aynı şekilde sınıflandırılır.

Finansman faaliyetleri

- 7.6 Finansman faaliyetleri, işletmenin özkaynaklarının ve borçlarının düzeyinde ve içeriğinde değişikliğe neden olan faaliyetlerdir. Finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarına ilişkin örnekler aşağıdaki gibidir:
- (a) Payların ve diğer özkaynağa dayalı finansal araçların ihracından sağlanan nakit girişleri.
 - (b) İşletme paylarının geri alınması ya da itfası için işletme sahiplerine yapılan nakit ödemeler.
 - (c) Tahvil, kredi, senet, bono, mortgage ve diğer uzun ve kısa vadeli borçlanma araçlarının ihracı yoluyla sağlanan nakit girişleri.
 - (d) Alınan borçların geri ödenmesine ilişkin nakit çıkışları.
 - (e) **Finansal kiralama** sözleşmesine ilişkin borcun azaltılması amacıyla kiracı tarafından yapılan nakit ödemeler.

İşletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarının raporlanması

- 7.7 İşletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları aşağıdaki yöntemlerden biriyle raporlanır:
- (a) Kâr veya zararın; nakit dışı işlemlere, geçmişteki veya gelecekteki faaliyetlere yönelik nakit tahsilat veya ödemelerine ilişkin tahakkuk veya erteleme kayıtlarına ve yatırım veya finansman faaliyetlerine ilişkin nakit akışlarıyla ilişkili gelir veya gider kalemlerine göre düzeltildiği dolaylı yöntemle ya da
 - (b) Brüt nakit giriş ve çıkışlarının ana gruplar itibarıyla sunulduğu doğrudan yöntemle.

Dolaylı yöntem

- 7.8 Dolaylı yöntemde, işletme faaliyetlerinden kaynaklanan net nakit akışı, kâr veya zararın aşağıdaki unsurların etkilerine göre düzeltilmesi suretiyle tespit edilir:
- (a) Stoklarda ve faaliyetle ilgili alacak ve borçlarda dönem içerisinde meydana gelen değişiklikler,

- (b) **Amortismanlar, karşılıklar, ertelenmiş vergiler**, tahakkuk etmiş ancak henüz nakit olarak tahsil edilmemiş (ödenmemiş) gelirler (giderler), kur farklarından kaynaklanan gerçekleşmemiş kazanç veya kayıplar, **iştiraklere** ait dağıtılmamış kârlar ve **kontrol gücü olmayan paylar** gibi nakit dışı kalemler ve
- (c) Nakit etkisi yatırım veya finansman faaliyeti ile ilgili olan diğer tüm kalemler.

Doğrudan yöntem

7.9 Doğrudan yöntemde, işletme faaliyetlerinden kaynaklanan net nakit akışı, brüt nakit giriş ve çıkışlarının ana gruplarına yönelik bilgilerin raporlanmasıyla sunulur. Bu bilgiler aşağıdaki şekillerde elde edilebilir:

- (a) İşletmenin muhasebe kayıtlarından temin edilir veya
- (b) Satışlar, satışların maliyeti ve kapsamlı gelir tablosunda (veya sunulduysa, gelir tablosunda) yer alan diğer kalemler, aşağıdakilerin etkilerine göre düzeltilir:
 - (i) Stoklarda ve faaliyetle ilgili alacak ve borçlarda dönem içerisinde meydana gelen değişiklikler,
 - (ii) Diğer nakit dışı kalemler ve
 - (iii) Nakit etkileri yatırım veya finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarını temsil eden diğer kalemler.

Yatırım ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarının raporlanması

7.10 Yatırım ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan brüt nakit giriş ve çıkışları ana gruplar itibarıyla sınıflandırılmak suretiyle ayrı olarak sunulur. Bağlı ortaklıklar ve diğer işletme birimlerinin edinilmesi veya elden çıkarılması sonucunda oluşan toplam nakit akışı, ayrı olarak sunulur ve yatırım faaliyeti olarak sınıflandırılır.

Yabancı para birimine dayalı nakit akışları

- 7.11 Yabancı paralı işlemlerden kaynaklanan nakit akışları, gerçekleştikleri tarihteki döviz kurları üzerinden raporlayan işletmenin **geçerli para birimine** çevrilmek suretiyle muhasebeleştirilir.
- 7.12 Yurtdışındaki bir bağlı ortaklığa ait nakit akışları, gerçekleştikleri tarihteki döviz kurları üzerinden raporlayan işletmenin geçerli para birimine çevrilir.
- 7.13 Döviz kurlarındaki değişimlerden kaynaklanan gerçekleşmemiş kazanç ve kayıplar, nakit akışı olarak nitelendirilmez. Ancak, dönem başı ve dönem sonundaki nakit ve nakit benzerlerinin birbirleriyle mutabakatını sağlamak

amacıyla, döviz kurundaki değişimlerin yabancı para birimi cinsinden elde tutulan veya borçlanılan nakit ve nakit benzerleri üzerindeki etkisinin nakit akış tablosunda sunulması gerekir. Dolayısıyla, raporlama dönemi boyunca elde tutulan nakit ve nakit benzerleri (elde tutulan yabancı paralar ve yabancı paralı banka hesapları gibi) dönem sonu kurları üzerinden yeniden ölçülür. Bu şekilde tespit edilen gerçekleşmemiş kazanç veya kayıp, işletme, yatırım ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarından ayrı olarak sunulur.

Faiz ve temettüler

- 7.14 Tahsil edilen ve ödenen faiz ve temettülere ilişkin nakit akışları ayrı olarak sunulur ve dönemler itibarıyla tutarlı bir şekilde, işletme, yatırım veya finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları olarak sınıflandırılır.
- 7.15 Ödenen faizler ile tahsil edilen faiz ve temettüler, kâr veya zararın tespitinde dikkate alınmaları nedeniyle işletme faaliyetlerine ilişkin nakit akışı olarak sınıflandırılabilir. Diğer yandan, finansal kaynağın elde etme maliyetlerini ya da yatırımın getirilerini ifade etmeleri dolayısıyla, ödenen faizler ile tahsil edilen faiz ve temettülerin, sırasıyla, finansman faaliyetlerine ilişkin nakit akışı ve yatırım faaliyetlerine ilişkin nakit akışı olarak sınıflandırılmaları da mümkündür.
- 7.16 Finansal kaynağın elde edilmesine ilişkin ilgili bir maliyeti ifade etmeleri dolayısıyla, ödenen temettülerin finansman faaliyetlerine ilişkin nakit akışı olarak sınıflandırılmaları mümkündür. Diğer yandan, işletme faaliyetlerine ilişkin nakit akışları kapsamında ödenmiş olmaları dolayısıyla, işletme faaliyetlerine ilişkin nakit akışlarının bir bileşeni olarak sınıflandırılmaları da mümkündür.

Gelir üzerinden alınan vergiler

- 7.17 Gelir üzerinden alınan vergiler ile ilgili nakit akışları ayrı olarak sunulur ve finansman ve yatırım faaliyetleriyle ilgileri özel olarak kurulamadığı sürece, işletme faaliyetlerine ilişkin nakit akışı olarak sınıflandırılır. Vergiye ilişkin nakit akışlarının birden fazla faaliyet sınıfına dağıtıldığı durumlarda, ödenen toplam vergi tutarının açıklanması gerekir.

Nakit dışı işlemler

- 7.18 Nakit ve nakit benzerlerinin kullanımını gerektirmeyen yatırım ve finansman işlemleri nakit akış tablosunda yer almaz. Sözü edilen işlemler, bunlara ilişkin gerekli tüm bilgileri içerecek şekilde, **finansal tabloların** diğer kısımlarında açıklanır.
- 7.19 Yatırım ve finansman faaliyetlerinin çoğunun, işletmelerin sermaye ve varlık yapılarını etkilemelerine karşın cari nakit akışları üzerinde doğrudan bir etkileri bulunmaz. Nakit dışı işlemlerin nakit akış tablosu dışında bırakılması, nakit akış tablosunun amacı ile de tutarlıdır; çünkü bu işlemler cari döneme ilişkin nakit

akışları doğurmazlar. Aşağıdaki işlemler nakit dışı işlemlere örnek olarak gösterilebilir:

- (a) Varlıkların, doğrudan ilgili borçların üstlenilmesi ya da finansal kiralama yoluyla edinilmesi.
- (b) Bir işletmenin hisse senedi ihracı yolu ile edinilmesi.
- (c) Borcun özkaynağa dönüştürülmesi.

Nakit ve nakit benzerlerinin içeriği

- 7.20 Nakit ve nakit benzerlerinin içeriği konusunda bilgi verilir ve nakit akış tablosunda yer alan tutarlar ile aynı kalemlerle ilgili olarak finansal durum tablosunda yer alan tutarların birbirleriyle mutabakatı sağlanır. Nakit akış tablosunda yer alan nakit ve nakit benzerlerinin tutarının finansal durum tablosunda benzer şekilde tanımlanan kalemlerin tutarına eşit olduğu durumlarda, sözü edilen mutabakata yer verilmesi gerekmez.

Diğer açıklamalar

- 7.21 İşletme yönetiminin konuya ilişkin değerlendirmesine de yer vermek suretiyle, işletme tarafından kullanımı mümkün olmayan önemli tutarlara ulaşan nakit ve nakit benzerlerine ilişkin açıklama yapılır. İşletmenin elinde bulundurduğu nakit ve nakit benzerlerinin, diğer nedenlerin yanı sıra, kambiyo işlemlerine getirilen sınırlamalar ya da yasal kısıtlamalar nedeniyle işletme tarafından kullanımı engellenmiş olabilir.

Bölüm 8

Finansal Tablo Dipnotları

Bu bölümün kapsamı

- 8.1 Bu bölüm, finansal tablo **dipnotları**nda sunulması gereken bilgilere ilişkin genel ilkeleri ve bu bilgilerin nasıl sunulacağı konularını düzenlemektedir. Dipnotlar, **finansal durum tablosu, kapsamlı gelir tablosu, gelir tablosu** (sunulduysa), **gelir ve dağıtılmamış kârlar tablosu** (sunulduysa), **özkaynak değişim tablosu** ve **nakit akış tablosunda** yer alanlara ek olarak sunulması gereken bilgileri içermektedir. Dipnotlarda, sözü edilen tablolarda yer alan kalemlere yönelik metinsel açıklamalara veya ilgili kalemlere ilişkin alt sınıflara (detaylara) ve bu tablolarda **muhasebeleştirme** koşullarını taşımayan kalemlere ilişkin bilgilere yer verilir. Bu bölümde yer alan hükümlerin yanı sıra, bu Standardın neredeyse diğer tüm bölümlerinde, normal koşullarda dipnotlarda yapılması gereken çeşitli açıklamalarda bulunulması talep edilmektedir.

Dipnotların yapısı

- 8.2 Dipnotlarda:
- (a) Finansal tabloların hazırlanmasında esas alınan temel unsurlara ve kullanılan belirli **muhasebe politikalarına** ilişkin bilgiler yer alır.
 - (b) Bu Standardın açıklanmasını gerektirdiği, finansal tabloların herhangi bir yerinde sunulmamış olan açıklamalara yer verilir.
 - (c) Finansal tablolarda yer verilmemiş olmakla birlikte ilgili tabloların anlaşılması açısından gerekli olan açıklamalar yer alır.
- 8.3 Dipnotlar, mümkün olduğu ölçüde sistematik bir biçimde sunulur. Finansal tablolardaki her bir kalem için, ilgili olduğu dipnotlara referans verilir.
- 8.4 Dipnotlar, normal koşullarda aşağıdaki sırada sunulur:
- (a) Finansal tabloların KOBİ TFRS'ye uygun olarak hazırlandığına ilişkin açıklama (bakınız: paragraf 3.3);
 - (b) Uygulanan önemli muhasebe politikalarının özeti (bakınız: paragraf 8.5);
 - (c) Finansal tablolar ve bu tablolarda yer alan kalemler ile aynı sırada sunulmak kaydıyla, finansal tablolarda yer alan kalemlere ilişkin açıklamalar ve
 - (d) Diğer açıklamalar.

Muhasebe politikalarının açıklanması

- 8.5 Önemli muhasebe politikalarının özeti bölümünde aşağıdaki hususlarda açıklama yapılır:
- (a) Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan ölçüm esası (veya esasları).
 - (b) Finansal tabloların anlaşılması için açıklanması gereken diğer muhasebe politikaları.

İşletme yönetiminin değerlendirmeleri hakkında bilgi

- 8.6 Önemli muhasebe politikalarının özeti bölümünde veya diğer dipnotlarda, muhasebe politikalarının uygulanmasında işletme yönetimince yapılan ve finansal tablolara yansıtılan tutarlar üzerinde en çok etkiye sahip olan, tahminde bulunulmasını gerektirenler dışındaki (bakınız: paragraf 8.7) değerlendirmelere yer verilir.

Tahminlerdeki belirsizliğin temel kaynakları hakkında bilgi

- 8.7 Dipnotlarda, izleyen hesap dönemi içerisinde varlık ve borçların defter değerlerinde önemli düzeltmeler yapılmasını gerektirme riski yüksek olan geleceğe yönelik temel varsayımlara ve raporlama tarihi itibarıyla tahminlerde mevcut olan belirsizliğin diğer temel kaynaklarına yönelik açıklama yapılır. Söz konusu varlık ve borçlara ilişkin olarak dipnotlarda aşağıdaki bilgilere yer verilir:
- (a) İlgili varlık ve borçların nitelikleri ve
 - (b) İlgili varlık ve borçların raporlama dönemi sonundaki defter değerleri.

Bölüm 9

Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar

Bu bölümün kapsamı

- 9.1 Bu bölüm, **konsolide finansal tabloların** hazırlanması gereken koşulları ve bu tabloların hazırlanma yöntemlerini düzenler. Ayrıca, **bireysel finansal tablolar** ve **birleşik finansal tablolara** ilişkin yol gösterici nitelikte açıklamalar içerir.

Konsolide finansal tabloların sunulma zorunluluğu

- 9.2 Paragraf 9.3'te izin verilen veya gerekli kılınan durumlar haricinde, **ana ortaklıklar**, bağlı ortaklıklardaki yatırımların bu Standart çerçevesinde konsolide edilerek sunulduğu konsolide finansal tablolar hazırlarlar. Konsolide finansal tablolar, ana ortaklığın tüm bağlı ortaklıklarını içerir.
- 9.3 Aşağıdaki durumlarda ana ortaklığın konsolide finansal tablo hazırlaması gerekmez:
- (a) Aşağıdaki her iki koşul birlikte mevcutsa;
 - (i) Ana ortaklığın kendisi de bir bağlı ortaklıktır ve
 - (ii) İşletmenin nihai ana ortaklığı (veya aradaki herhangi bir ana ortaklığı), **TMS/TFRS**'ye veya bu Standartta göre konsolide edilerek sunulan **genel amaçlı finansal tablolar** hazırlamaktadır.
 - (b) Ana ortaklığın elinde bulundurduğu bağlı ortaklıkların tümü, bir yıl içerisinde satılmak veya elden çıkarılmak amacıyla edinilmiştir. Bu durumda, ilgili bağlı ortaklıklar:
 - (i) Payların gerçeğe uygun değerlerinin güvenilir olarak ölçülebildiği durumlarda, gerçeğe uygun değerinden ölçülür ve gerçeğe uygun değerde meydana gelen değişiklikler kâr veya zararda muhasebeleştirilir veya
 - (ii) Diğer durumlarda, değer düşüklüğü düşülmüş maliyetiyle raporlanır. (bakınız: paragraf 11.14(c))
- 9.4 Bağlı ortaklık, ana ortaklık tarafından kontrol edilen işletmeyi ifade eder. **Kontrol** ise, faaliyetlerinden fayda sağlamak amacıyla bir işletmenin finansal ve faaliyet politikalarını yönetme gücüdür. Dar kapsamlı ve tam olarak belirlenmiş bir amaca ulaşmak için özel amaçlı işletmeler (ÖAI) kurulduğu ve işletme ile ÖAI arasındaki ilişkinin ÖAI'nin ilgili işletme tarafından kontrol edildiğini gösterdiği durumlarda, söz konusu ÖAI'nin de konsolide edilmesi gerekir (bakınız: paragraf 9.10 - 9.12).
- 9.5 Ana ortaklığın, doğrudan veya bağlı ortaklıkları vasıtasıyla dolaylı olarak, bir işletmedeki oy haklarının yarısından fazlasına sahip olduğu durumda, ilgili

işletme üzerinde kontrolünün bulunduğu kabul edilir. Sözü edilen varsayım, ilgili oy haklarının kontrolle sonuçlanmadığının ispat edilebildiği bazı istisnai durumlarda göz ardı edilebilir. Aşağıdaki koşulların sağlanması durumunda, oy haklarının yarısına veya daha azına sahip olursa bile kontrolün mevcut olduğu kabul edilir:

- (a) Diğer pay sahipleriyle yapılan anlaşma gereğince oy haklarının yarıdan fazlası kontrol edilmektedir;
- (b) Bir düzenleme veya sözleşme uyarınca işletmenin finansal ve faaliyet politikalarını yönetme gücü bulunmaktadır;
- (c) İşletmenin kontrol edildiği organ olan yönetim kurulu veya eşdeğer yürütme organı üyelerinin çoğunluğunu atama veya görevden alma gücüne sahiptir;
- (d) İşletmenin kontrol edildiği organ olan yönetim kurulunda veya eşdeğer yürütme organında oyların çoğunluğunu kontrol etme gücüne sahiptir.

- 9.6 Kontrol, istenildiğinde kullanılma imkânı bulunan bazı opsiyonlara veya dönüştürülebilir araçlara sahip olmakla veya kontrol eden işletme yararına bağlı ortaklığın faaliyetlerini yönlendirme kabiliyeti bulunan bir vekil aracılığıyla da sağlanabilir.
- 9.7 Bir bağlı ortaklık, yatırımcının bir girişim sermayesi (risk sermayesi) ya da benzeri bir işletme olduğundan hareketle konsolidasyon kapsamı dışında bırakılamaz.
- 9.8 Bir bağlı ortaklık, faaliyet konularının konsolidasyon kapsamındaki diğer şirketlerin faaliyet konularından farklı olması sebebiyle konsolidasyon işlemleri dışında bırakılamaz. Bu tür bağlı ortaklıkların konsolide finansal tablolara dâhil edilmesi ve farklı faaliyetleri bulunduğu hususunun dipnotlarda ayrıca belirtilmesi suretiyle bağlı ortaklıklar hakkında ihtiyaca uygun bilgi sağlanmış olur.
- 9.9 Bir bağlı ortaklık, faaliyet gösterdiği bölgenin dışına nakit veya diğer varlıkların transferini kısıtlayan bir mevzuata tabi olduğu gerekçesiyle konsolidasyon kapsamı dışında bırakılmaz.

Özel amaçlı işletmeler (ÖAI'ler)

- 9.10 Bir işletme dar kapsamlı bir amaca ulaşmak için kurulmuş olabilir (örneğin, bir kiralama işleminin gerçekleştirilmesi, araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunulması veya finansal varlıkların aktifte dayalı menkul kıymete çevrilmesi amacıyla). Sözü edilen ÖAI; şirket, vakıf, adi ortaklık veya tüzel kişiliği olmayan bir işletme olarak kurulmuş olabilir. ÖAI'ler, genellikle, faaliyetlerine yönelik sınırlayıcı hükümler içeren yasal düzenlemelerle oluşturulurlar.
- 9.11 Konsolide finansal tablolarda, kontrol gücüne sahip olunan ÖAI'lerin tamamına

yer verilmesi gerekir. Paragraf 9.5'te belirtilen koşulların yanı sıra, aşağıdaki koşullar da ÖAI üzerinde kontrol gücünün bulunduğu işaret edebilir (bu listenin genişletilmesi mümkündür):

- (a) ÖAI'nin faaliyetleri işletmenin özel iş ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla işletme adına yürütülmektedir.
- (b) Gündelik kararların alımı konusundaki yetki ÖAI'ye devredilmiş olsa dahi, ÖAI'nin faaliyetlerine ilişkin nihai karar alma gücü işletmeye aittir.
- (c) İşletmenin ÖAI'nin faydalarının çoğunda yararlanma hakkı bulunmaktadır ve dolayısıyla ÖAI'nin faaliyetlerine ilişkin risklere de maruz kalabilecektir.
- (d) İşletme, ÖAI veya ÖAI'nin varlıkları ile ilgili sahiplikten kaynaklanan ya da geriye kalan risklerin büyük bir bölümünü üzerinde taşımaya devam etmektedir.

9.12 Paragraf 9.10 ve 9.11, Bölüm 28 *Çalışanlara Sağlanan Faydalar*'ın uygulandığı işten ayrılma sonrasında fayda sağlayan planlara veya çalışanlara fayda sağlayan diğer uzun vadeli planlara uygulanmaz.

Konsolidasyon işlemleri

9.13 Konsolide finansal tablolar, **gruba** ilişkin finansal bilgilerin tek bir ekonomik işletmeye aitmiş gibi sunulduğu tablolardır. Konsolide finansal tabloların hazırlanmasında aşağıdaki işlemler uygulanır:

- (a) Ana ortaklık ve bağlı ortaklıkların finansal tabloları, bunlarda kayıtlı bulunan benzer varlık, borç, özkaynak, gelir ve gider kalemleri satır satır toplanarak birleştirilir.
- (b) Ana ortaklığın her bir bağlı ortaklıktaki yatırımının **defter değeri** ile bağlı ortaklıkların özkaynaklarından ana ortaklığın payına isabet eden tutarlar elimine edilir.
- (c) Konsolide edilen bağlı ortaklıkların **raporlama dönemi** kâr veya zararından **kontrol gücü olmayan paylara** isabet eden tutarlar tespit edilir ve ana ortaklığın **sahiplerine** isabet eden tutardan ayrı olarak sunulur.
- (d) Konsolide edilen bağlı ortaklıkların net aktiflerinden kontrol gücü olmayan paylara isabet eden tutarlar tespit edilir ve ana ortaklığın hissedarlarına isabet eden tutardan ayrı olarak sunulur. Net aktiflerden kontrol gücü olmayan paylara isabet eden tutarlar;
 - (i) İşletme birleşmesinin gerçekleştiği tarih itibarıyla Bölüm 19 *İşletme Birleşmeleri ve Şerefiye*'ye göre hesaplanan kontrol gücü olmayan paylardan ve
 - (ii) İşletme birleşmesinin gerçekleştiği tarihten itibaren özkaynaklarda

meydana gelen değişikliklerden kontrol gücü olmayan paylara isabet eden tutarlardan oluşur.

- 9.14 Kâr veya zararın ve özkaynaklarda meydana gelen değişikliklerin ana ortaklık ve kontrol gücü olmayan paylara isabet eden tutarları mevcut paylar dikkate alınarak belirlenir. Başka bir deyişle, opsiyonların veya dönüştürülebilir araçların kullanılmaları veya dönüştürülmeleri durumunda paylarda oluşacak değişiklik dikkate alınmaz.

Grup içi bakiyeler ve işlemler

- 9.15 Gelir, gider ve temettüler dâhil olmak üzere, grup içi bakiyeler ve işlemler tamamen elimine edilir. Aynı şekilde, grup içi işlemlerden kaynaklanan ve stoklar ile maddi duran varlıklar gibi varlıklarda **muhasebeleştirilen** kâr ve zararlar da tamamen elimine edilir. Grup içi işlemlerde zarar oluşması, konsolide finansal tablolara yansıtılması gereken bir değer düşüklüğünün bulunduğu işaret edebilir (bakınız: Bölüm 27 *Varlıklarda Değer Düşüklüğü*). Grup içi işlemlerden kaynaklanan kâr ve zararların elimine edilmesi sırasında ortaya çıkan **geçici farklar** için Bölüm 29 *Gelir Vergileri* uygulanır.

Aynı raporlama tarihi

- 9.16 Konsolide finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan ana ortaklık ve bağlı ortaklık finansal tabloları, mümkün olduğu sürece, **aynı raporlama tarihi** itibarıyla hazırlanmalıdır.

Aynı muhasebe politikaları

- 9.17 Konsolide finansal tablolarda, benzer işlemler ve benzer durumdaki diğer olay ve koşullar için aynı **muhasebe politikaları** kullanılır. Grup üyelerinden birinin, benzeri işlem ve olaylar için konsolide tablolarda kullanılan muhasebe politikalarından farklı bir politikayı benimsemiş olduğu durumlarda, konsolide finansal tabloların hazırlanması sırasında ilgili işletmenin finansal tablolarında gerekli düzeltmeler yapılır.

Bağlı ortaklıkların edinilmesi ve elden çıkarılması

- 9.18 Bağlı ortaklıkların gelir ve giderleri edinme tarihinden itibaren konsolide finansal tablolara dâhil edilir. Ana ortaklığın bağlı ortaklık üzerindeki kontrol gücünü kaybettiği tarihe kadar, bağlı ortaklık gelir ve giderlerinin konsolide finansal tablolara yansıtılmasına devam edilir. Bağlı ortaklık elden çıkarıldığında; elden çıkarmadan sağlanan bedel ile bağlı ortaklığın elden çıkarma tarihindeki defter değeri arasındaki fark, kazanç veya kayıp olarak konsolide kapsamlı gelir tablosuna (veya sunulmuş olması durumunda konsolide gelir tablosuna) yansıtılır. Bağlı ortaklığın yabancı bir bağlı ortaklık olduğu durumlarda, söz konusu kazanç veya kayıp tutarının hesaplanmasında, Bölüm 30 *Yabancı Para Çevrim İşlemleri* uyarınca özkaynakta muhasebeleştirilmiş olan bağlı ortaklığa ilişkin birikmiş kur farkları dikkate alınmaz.

- 9.19 Bağlı ortaklığın bağlı ortaklık olma niteliğini kaybettiği ancak yatırımcının (eski ana ortaklığın) söz konusu eski bağlı ortaklık üzerindeki yatırımını sürdürdüğü durumlarda, söz konusu yatırım, **iştirak** veya **müştereken kontrol edilen işletme** niteliği kazanmadığı sürece (iştirak niteliği kazanması durumunda Bölüm 14, müştereken kontrol edilen işletme niteliği kazanması durumunda ise Bölüm 15 uygulanır), bağlı ortaklık niteliğini kaybettiği tarihten itibaren Bölüm 11 *Temel Finansal Araçlar* veya Bölüm 12 *Diğer Finansal Araçlar* uyarınca **finansal varlık** olarak muhasebeleştirilir. Yatırımın, işletmenin bağlı ortaklığı olma niteliğini kaybettiği tarihteki defter değeri, finansal varlığın ilk ölçümünde maliyet bedeli olarak kabul edilir.

Bağlı ortaklıklardaki kontrol gücü olmayan paylar

- 9.20 Kontrol gücü olmayan paylar, paragraf 4.2(q)'da belirtildiği üzere, konsolide finansal durum tablosunda özkaynaklar içerisinde gösterilir ve ana ortaklığın pay sahiplerine isabet eden özkaynak tutarından ayrı olarak sunulur.
- 9.21 Paragraf 5.6'da belirtildiği üzere, grubun kâr veya zararından kontrol gücü olmayan paylara isabet eden tutar, kapsamlı gelir tablosunda (veya paragraf 5.7'den hareketle gelir tablosu hazırlanan durumlarda, gelir tablosunda) ayrı olarak açıklanır.
- 9.22 Kâr veya zarar ile diğer kapsamlı gelirin her bir unsuru, ana ortaklık pay sahiplerine ve kontrol gücü olmayan paylara dağıtılır. Yapılan dağıtım sonucunda kontrol gücü olmayan payların negatif bakiye vermesi, sözü edilen dağıtımı engellemez.

Konsolide finansal tablolarda yapılması gereken açıklamalar

- 9.23 Konsolide finansal tablolarda aşağıda belirtilen hususlara ilişkin açıklama yapılır:
- (a) Sunulan tabloların konsolide finansal tablolar olduğu.
 - (b) Ana ortaklığın, doğrudan veya bağlı ortaklıkları vasıtasıyla dolaylı olarak, bir işletmedeki oy haklarının yarısından fazlasına sahip olmadığı, ancak söz konusu işletme üzerinde kontrolünün bulunduğu sonucuna ulaşıldığı durumlarda, bu sonuca nasıl ulaşıldığı.
 - (c) Konsolide finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan ana ortaklık finansal tabloları ile bağlı ortaklık finansal tablolarının raporlama tarihleri arasındaki farklar.
 - (d) Bağlı ortaklığın, nakit temettü dağıtımları veya borç geri ödemeleri yoluyla ana ortaklığa fon aktarmasına yönelik önemli kısıtlamalar (borçlanmaya ilişkin düzenlemelerden veya düzenleyici koşullardan kaynaklanan önemli kısıtlamalar gibi) bulunduğu durumlarda, söz konusu

kısıtlamaların niteliği ve düzeyi.

Bireysel finansal tablolar

Bireysel finansal tabloların sunuluşu

- 9.24 Paragraf 9.2’de, ana ortaklığın konsolide finansal tablo hazırlamaları gerektiği belirtilmektedir. Ancak bu Standart, ana ortaklığın veya bağlı ortaklıkların **bireysel finansal tablo** hazırlamalarını zorunlu kılmamaktadır.
- 9.25 Bağlı ortaklığı bulunmayan bir işletmenin finansal tabloları bireysel finansal tablo olarak nitelendirilemez. Dolayısıyla, ana ortaklık niteliğinde olmayıp iştirak yatırımı veya **ortak girişim**de payı bulunan işletmeler, finansal tablolarını sırasıyla Bölüm 14 veya Bölüm 15’e göre hazırlarlar. Bu işletmeler bireysel finansal tablo sunmayı da tercih edebilirler.

Muhasebe politikası seçimi

- 9.26 Bir ana ortaklığın, iştiraklerde payı bulunan yatırımcının veya müştereken kontrol edilen işletme üzerinde pay sahibi olan bir ortak girişimcinin bireysel finansal tablo hazırlamayı tercih etmesi ve söz konusu tabloların KOBİ TFRS ile uyumlu olarak hazırlandığını beyan etmesi durumunda, ilgili tabloların bu Standardın tüm hükümleri ile uyumlu olması gerekir. Bağlı ortaklıklardaki, iştiraklerdeki ve müştereken kontrol edilen işletmelerdeki yatırımlar için aşağıdaki muhasebe politikalarının uygulanması mümkündür:
- (a) Değer düşüklüğü düşülmüş maliyet bedeli veya
 - (b) **Gerçeğe uygun değer**de oluşan değişikliklerin kâr veya zarara yansıtıldığı gerçeğe uygun değer yöntemi.

Aynı sınıf (bağlı ortaklıklar, iştirakler veya müştereken kontrol edilen işletmeler) içerisindeki tüm yatırımlar için aynı muhasebe politikası uygulanır. Farklı sınıflar için farklı muhasebe politikalarının uygulanması mümkündür.

Bireysel finansal tablolarda açıklama

- 9.27 Bir ana ortaklığın, iştiraklerde payı bulunan yatırımcının veya müştereken kontrol edilen işletmede pay sahibi olan bir ortak girişimcinin bireysel finansal tablolarının bulunması durumunda, söz konusu tablolarda aşağıdaki açıklamalar yapılır:
- (a) İlgili finansal tabloların bireysel finansal tablolar olduğu ve
 - (b) Bağlı ortaklıklardaki, müştereken kontrol edilen işletmelerdeki ve iştiraklerdeki yatırımların muhasebeleştirilmesinde kullanılan yöntemler.

Öte yandan, ilgili bireysel finansal tablolarda, bu tabloların ilişkili olduğu konsolide veya diğer asıl (birincil) finansal tablolar da belirtilir.

Birleşik finansal tablolar

- 9.28 **Birleşik finansal tablolar**, tek bir yatırımcı tarafından kontrol edilen iki veya daha fazla işletmenin tek set hâlinde sunulan finansal tablolarıdır. Bu Standart, birleşik finansal tablo hazırlamayı gerektirmez.
- 9.29 Hazırlanan birleşik finansal tabloların KOBİ TFRS ile uyumlu olduğunun beyan edildiği durumlarda, ilgili tabloların bu Standartın tüm hükümleri ile uyumlu olması gerekir. İşletmeler arasındaki işlemler ve bakiyeler elimine edilir; grup içi işlemlerden kaynaklanan ve stoklar ile maddi duran varlıklar gibi kalemlerde muhasebeleştirilmiş olan kâr veya zararlar elimine edilir; birleşik finansal tablolarda yer alan finansal tablolar, mümkün olduğu ölçüde aynı raporlama tarihi itibarıyla hazırlanır ve benzer durumlarda, benzer işlem ve olaylar için aynı muhasebe politikaları uygulanır.

Birleşik finansal tablolarda yapılması gereken açıklamalar

- 9.30 Birleşik finansal tablolarda aşağıdaki hususlarda açıklama yapılır:
- (a) Finansal tabloların birleşik finansal tablolar olduğu.
 - (b) Birleşik finansal tablo hazırlamanın nedeni.
 - (c) Birleşik finansal tablolara dâhil edilmesi gereken işletmelerin belirlenmesinde kullanılan yöntem.
 - (d) Birleşik finansal tabloların hazırlanmasında esas alınan temel ilkeler.
 - (e) Bölüm 33 *İlişkili Taraf Açıklamaları*'nın gerektirdiği açıklamalar.

Bölüm 10

Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar

Bu bölümün kapsamı

- 10.1 Bu bölüm **finansal tabloların** hazırlanmasında kullanılan **muhasabe politikalarının** seçiminde ve uygulamasına yol gösterir. Ayrıca, **muhasabe tahminlerindeki değişiklikleri** ve önceki dönem finansal tablolarında yapılmış olan **hataların** düzeltilmesi işlemlerini de içerir.

Muhasebe politikalarının seçimi ve uygulanması

- 10.2 Muhasebe politikaları, finansal tabloların hazırlanması ve sunulmasında işletmeler tarafından kullanılan belirli ilkeler, esaslar, gelenekler, kurallar ve uygulamaları ifade eder.
- 10.3 Bu Standartta özel olarak ele alınan işlem, olay ve koşullar için bu Standart hükümlerinin uygulanması gerekir. Ancak, uygulanmaması durumunda işletme açısından etkisi önemsiz olacak bir hükmün uygulanma zorunluluğu bulunmaz.
- 10.4 Bu Standardın özel olarak değinmediği işlem, olay veya koşullar için, işletme yönetimi aşağıdaki niteliklere sahip bilgileri sağlayan bir muhasabe politikasının geliştirilmesi ve uygulanmasında kendi iradesini kullanır:
- (a) Kullanıcıların alacakları ekonomik kararlar açısından **ihtiyaca uygun** bilgi sağlayan ve
 - (b) Aşağıdaki koşulları karşılaması nedeniyle **güvenilir** olan:
 - (i) İşletmenin **finansal durumunu**, finansal **performansını** ve **nakit akışlarını** gerçeğe uygun olarak göstermesi,
 - (ii) İşlem, olay ve koşulların yalnızca hukuki yapısını değil, ekonomik özünü de yansıtmaması,
 - (iii) Tarafsız, yani yanlılıktan arınmış olması,
 - (iv) İhtiyatlı olması ve
 - (v) Önem arz eden hiçbir açıdan eksikliği bulunmaması.
- 10.5 İşletme yönetimi paragraf 10.4 çerçevesinde yapacağı değerlendirmelerde, uygulanabilirliklerini göz önünde bulundurmak suretiyle sırasıyla aşağıdaki kaynaklara başvurur:
- (a) Benzer ve ilişkili konularla ilgili olarak bu Standartta yer alan hüküm ve açıklamalar ile
 - (b) Varlıklar, borçlar, gelirler ve giderler ile ilgili olarak Bölüm 2 *Kavramlar ve Genel İlkeler*'de yer verilen tanımlar, **muhasabeleştirme** koşulları ve

ölçüm esasları ile genel ilkeler.

- 10.6 İşletme yönetimi paragraf 10.4 çerçevesinde yapacağı değerlendirmelerde, benzer ve ilişkili konularla ilgili olarak TMS/TFRS'de yer alan hüküm ve açıklamaları da dikkate alabilir.

Muhasebe politikalarının tutarlılığı

- 10.7 Bu Standardın farklı muhasebe politikalarının uygun olabileceği kalemlerin ayrı olarak sınıflandırılmasını gerektirdiği veya buna izin verdiği durumlar dışında, benzer işlem, olay ve koşullar için seçilen ve uygulanan muhasebe politikaları birbiriyle tutarlı olmalıdır. Bu Standardın bu tür bir sınıflandırmayı gerektirdiği veya buna izin verdiği durumlarda, her bir sınıf için uygun bir muhasebe politikası seçilir ve tutarlı bir şekilde uygulanır.

Muhasebe politikalarındaki değişiklikler

- 10.8 Muhasebe politikalarında ancak aşağıdaki koşullarda değişiklik yapılabilir:
- (a) Bu Standartta muhasebe politikasında değişik yapılmasını gerektiren bir değişiklik olması veya
 - (b) Yapılması planlanan değişikliğin, işlemlerin, olayların veya koşulların finansal durum, performans veya nakit akışları üzerindeki etkileri konusunda güvenilir ve ihtiyaca daha uygun bilgi sağlayacak olması.
- 10.9 Aşağıdaki durumlar muhasebe politikalarında yapılan değişiklik olarak nitelendirilmez:
- (a) Özü itibarıyla öncekilerden farklılık taşıyan işlemler, olaylar veya koşullar için uygulanacak olan muhasebe politikaları.
 - (b) İlk kez ortaya çıkan veya daha önce ortaya çıkmış olmakla birlikte önceki oluşumları **önemli** nitelik taşımayan işlemler, olaylar veya koşullar için yeni bir muhasebe politikasının uygulanması.
 - (c) Bu Standardın gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülmesini gerektirdiği veya buna izin verdiği bir varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak ölçülme imkânı kalmaması nedeniyle maliyet yöntemiyle ölçülmeye başlanması (ya da tam tersi).
- 10.10 Bu Standardın belirli bir olay, işlem veya koşul ile ilgili olarak sağladığı uygulama seçenekleri (ölçüm yöntemi dâhil) çerçevesinde uygulanmakta olan bir seçeneğin sonradan diğer seçeneklerle değiştirilmesi durumunda, muhasebe politikasında yapılan bir değişiklik söz konusudur.

Muhasebe politikalarındaki değişikliklerin uygulanması

10.11 Muhasebe politikalarında yapılan değişiklikler aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilir:

- (a) Bu Standart hükümlerindeki bir değişiklikten kaynaklanan muhasebe politikası değişiklikleri, ilgili düzenlemede yer verilen geçiş hükümleri (mevcutsa) uygulanarak muhasebeleştirilir,
- (b) Paragraf 11.2’de tanınan imkân çerçevesinde Bölüm 11 *Temel Finansal Araçlar* ve Bölüm 12 *Diğer Finansal Araçlar* yerine TMS 39 *Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme* hükümlerini uygulamayı tercih eden işletmeler, TMS 39 hükümlerinde değişiklik yapılması durumunda, muhasebe politikalarında oluşan bu tür değişiklikleri yenilenmiş TMS 39’da yer alan geçiş hükümleri (mevcutsa) çerçevesinde muhasebeleştirir,
- (c) Muhasebe politikalarında yapılan diğer tüm değişiklikler **geriye dönük** olarak uygulanır (bakınız: paragraf 10.12).

Geriye dönük uygulama

10.12 Muhasebe politikasındaki bir değişikliğin paragraf 10.11 çerçevesinde geriye dönük olarak uygulandığı durumlarda, yeni muhasebe politikası önceki dönemlerde de uygulanmış kabul edilir ve mümkün olan en erken dönemden başlamak üzere önceki dönem finansal tabloları buna göre düzeltilir. Muhasebe politikasındaki değişikliğin, sunulan karşılaştırmalı dönem (bir veya daha fazla geçmiş dönemin) finansal tabloları üzerinde dönem bazında yarattığı etkinin belirlenmesinin **mümkün olmadığı** durumlarda, ilgili değişiklik geriye dönük uygulamanın mümkün olduğu en erken dönemin (bu, cari dönem de olabilir) başında mevcut olan varlık ve borçların açılış bakiyelerine uygulanır. Buna karşılık, ilgili işlemde etkilenen özkaynak kalemlerinin de açılış bakiyeleri düzeltilir.

Muhasebe politikalarındaki değişikliklerin açıklanması

10.13 Bu Standartta yapılan bir değişikliğin cari dönem veya geçmiş dönemler üzerinde etkisinin olması ya da gelecek dönemleri etkileme ihtimali bulunması durumunda, aşağıdaki hususlarda açıklama yapılır:

- (a) Muhasebe politikasındaki değişikliğin niteliği.
- (b) Cari dönem ve sunulan diğer dönemler için, değişiklikten etkilenen her bir finansal tablo kaleminde yapılmış olan düzeltmenin tutarı (mümkün olabildiği ölçüde).
- (c) Sunulan dönemlerden önceki dönemlere ilişkin düzeltme tutarları (mümkün olabildiği ölçüde).
- (d) (b) veya (c)’de yer alan tutarların belirlenemediği durumlarda, bunun nedeni.

Sonraki dönemlerde yayımlanacak finansal tablolarda bu açıklamaların tekrar edilmesi gerekmez.

10.14 Muhasebe politikasında ihtiyari olarak yapılan bir değişikliğin cari dönem ya da geçmiş dönemler üzerinde etkisinin bulunduğu durumlarda, aşağıdakiler hakkında açıklama yapılır:

- (a) Muhasebe politikasındaki değişikliğin niteliği.
- (b) Uygulanan yeni muhasebe politikasının güvenilir ve ihtiyaca daha uygun bilgi sağlamasının nedeni.
- (c) Değişiklikten etkilenen her bir finansal tablo kaleminde aşağıdaki dönemler itibarıyla yapılan düzeltme tutarı (mümkün olabildiği ölçüde):
 - (i) Cari dönemde,
 - (ii) Sunulan önceki dönemlerin her birinde ve
 - (iii) Sunulan dönemlerden daha önceki dönemlerde (toplam tutar).
- (d) (c)'de yer alan tutarların belirlenemediği durumlarda, bunun nedeni.

Sonraki dönemlerde yayımlanacak finansal tablolarda bu açıklamaların tekrar edilmesi gerekmez.

Muhasebe tahminlerinde yapılan değişiklikler

10.15 Muhasebe tahminlerinde yapılan değişiklikler, bir varlık veya borcun defter değerinde veya dönemsel kullanım tutarında yapılan ve bunların cari durumunun saptanması ile gelecekte beklenen fayda ve yükümlülüklerinin değerlendirilmesi işlemlerinden kaynaklanan düzeltmeleri ifade eder. Muhasebe tahminlerindeki değişiklikler, yeni bir bilgi veya gelişmeden kaynaklanmaları nedeniyle, nitelikleri itibarıyla hataların düzeltilmesi işlemlerinden farklılık arz eder. Muhasebe politikasında yapılan bir değişikliğin muhasebe tahminindeki bir değişiklikten ayırt edilmesinin zor olduğu durumlarda, ilgili değişiklik muhasebe tahmininde yapılan bir değişiklik olarak kabul edilir.

10.16 Muhasebe tahminlerinde yapılan değişikliğin etkileri (paragraf 10.17 kapsamındakiler hariç) aşağıdaki dönemlerin kâr veya zararına dâhil edilmek suretiyle **ileriye yönelik** olarak muhasebeleştirilir:

- (a) Sadece değişikliğin yapıldığı dönemi etkileyenler, değişikliğin yapıldığı dönemin kâr veya zararına dâhil edilir.
- (b) Değişikliğin yapıldığı dönemle birlikte gelecek dönemleri de etkileyecek olanlar, hem değişikliğin yapıldığı dönemin hem de gelecek dönemlerin kâr veya zararına dâhil edilir.

10.17 Muhasebe tahminlerinde yapılan değişikliğin varlık ve borçlarda değişime yol açması veya özkaynak kalemleri ile ilgili olması durumunda, söz konusu

değişiklik, değişikliğin yapıldığı dönemde ilgili varlık, borç veya özkaynak kalemlerinin defter değerlerinin düzeltilmesi suretiyle muhasebeleştirilir.

Tahminlerdeki değişikliğin açıklanması

- 10.18 Muhasebe tahminlerinde yapılan değişikliğin niteliği ve bu değişikliğin cari dönem varlıkları, borçları, gelir ve giderleri üzerindeki etkisi konusunda açıklama yapılır. İlgili değişikliğin gelecekteki bir veya birden çok dönem üzerindeki etkisinin tahmin edilebildiği durumlarda, sözü edilen tahminler de açıklanır.

Geçmiş dönem hatalarının düzeltilmesi

- 10.19 Geçmiş dönem hataları; önceki bir veya daha fazla dönemin finansal tabloları için söz konusu olan ve aşağıdaki özelliklere sahip güvenilir bilgilerin kullanılmaması veya hatalı kullanılmasından kaynaklanan ihmaller veya yanlış bilgilendirmelerdir:
- (a) Finansal tabloların yayımlanması için onaylanması sırasında mevcut olan ve
 - (b) Normalde, finansal tabloların hazırlanması ve sunulması sırasında elde edilmiş ve dikkate alınmış olması beklenen.
- 10.20 Söz konusu hatalar, matematiksel hataları, muhasebe politikalarının uygulanmasındaki yanlışlıkları, bilgilerin gözden kaçırılması veya yanlış yorumlanmasını ve hileleri içerir.
- 10.21 Önemli bir geçmiş dönem hatası, mümkün olabildiği ölçüde, hatanın fark edildiği tarih sonrasında kamuya açıklanmak üzere onaylanan ilk finansal tablo setinde geriye dönük olarak düzeltilir. Sözü edilen düzeltme işlemi aşağıdaki şekillerde yapılır:
- (a) Hatanın yapıldığı döneme (dönemlere) ait tablodaki (tablolardaki) karşılaştırmalı tutarlar düzeltilir ya da
 - (b) Hatanın sunulan en erken dönemden daha da önce meydana geldiği durumda, sunulan en erken dönemin varlık, borç ve özkaynak açılış bakiyeleri düzeltilir.
- 10.22 Hataların, sunulan karşılaştırmalı dönem (bir veya daha fazla geçmiş dönemin) finansal tabloları üzerinde dönem bazında yarattığı etkinin belirlenmesinin mümkün olmadığı durumlarda, geriye dönük uygulamanın mümkün olduğu en erken dönemin (bu, cari dönem de olabilir) başında mevcut olan varlık, borç ve özkaynak kalemlerinin açılış bakiyeleri düzeltilir.

Geçmiş dönem hatalarının açıklanması

- 10.23 Geçmiş dönem hatalarına ilişkin aşağıdaki açıklamalar yapılır:

- (a) Geçmiş dönem hatalarının niteliği,
- (b) Sunulan her bir dönem için, değişiklikten etkilenen her bir finansal tablo kaleminde yapılmış olan düzeltmenin tutarı (mümkün olabildiği ölçüde),
- (c) Sunulan en erken dönemin başındaki düzeltme tutarı (mümkün olabildiği ölçüde) ve
- (d) (b) veya (c)'de yer alan tutarların belirlenemediği durumlarda, bunun nedeni.

Sonraki dönemlerde yayımlanacak finansal tablolarda bu açıklamaların tekrar edilmesi gerekmez.

Bölüm 11

Temel Finansal Araçlar

Bölüm 11 ve Bölüm 12'nin kapsamı

- 11.1 Bölüm 11 *Temel Finansal Araçlar* ve Bölüm 12 *Diğer Finansal Araçlar*, **finansal araçların (finansal varlık ve finansal borçların)** muhasebeleştirilmesi, finansal durum tablosu dışı bırakılması, ölçümü ve açıklanması konularını düzenler. Bölüm 11, temel finansal araçlara uygulanır ve tüm işletmeler ile ilgilidir. Bölüm 12, daha karmaşık nitelikteki diğer finansal araçlara ve işlemlere uygulanır. Sadece temel finansal araçlarla ilgili işlemler yapılması durumunda Bölüm 12 uygulanmaz. Ancak, sadece temel finansal araçları bulunan işletmeler de, Bölüm 12'den muaf olduklarından emin olmak amacıyla söz konusu Bölümün kapsamını dikkate alırlar.

Muhasebe politikası tercihi

- 11.2 Tüm finansal araçların muhasebeleştirilmesine ilişkin olarak aşağıdakilerden biri uygulanır:

- (a) Bir bütün olarak Bölüm 11 ve Bölüm 12'nin hükümleri veya
- (b) TMS 39 *Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme* Standardı'nın muhasebeleştirme ve ölçme hükümleri ve Bölüm 11 ile Bölüm 12'nin açıklama hükümleri.

İşletme tarafından (a) veya (b)'nin seçilmesi, bir muhasebe politikası tercihidir. 10.8-10.14 paragraflarında, muhasebe politikasında değişiklik yapılmasının ne zaman uygun olduğu, bu tür bir değişikliğin nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği ve muhasebe politikasındaki değişikliğe ilişkin olarak hangi bilgilerin açıklanması gerektiği ile ilgili hükümler yer almaktadır.

Bölüm 11'e giriş

- 11.3 Bir finansal araç, bir işletmenin bir finansal varlığa; başka bir işletmenin de bir finansal borç veya özkaynağa dayalı finansal araca sahip olmasına neden olan bir sözleşmedir.
- 11.4 Bölüm 11 uyarınca, **halka açık** olarak işlem gören veya gerçeğe uygun değerleri aksi belirtilmedikçe güvenilir bir şekilde ölçülebilen, dönüştürülemeyen ve satım opsiyonu bulunmayan imtiyazlı ve adi paylar hariç tüm temel finansal araçlar için itfa edilmiş maliyet yöntemi uygulanır.
- 11.5 Bölüm 11 kapsamındaki temel finansal araçlar, paragraf 11.8'deki koşulları sağlayan araçlardır. Bu koşulları normalde sağlayan finansal araçlara örnekler aşağıdakileri içerir:

- (a) Nakit.
- (b) İşletmenin mevduat sahibi olduğu durumlarda, vadesiz ve vadeli mevduatlar, örneğin banka hesapları.
- (c) Elde bulundurulmuş kıymetli evrak ve ticari senetler.
- (d) Alacaklı ve borçlu olunan hesaplar, senetler ve krediler.
- (e) Tahvil ve benzeri borçlanma araçları.
- (f) Dönüştürülemeyen imtiyazlı paylar ile satım opsiyonu bulunmayan adi ve imtiyazlı paylara yapılan yatırımlar.
- (g) Taahhüt net olarak nakitle ödenemeyecekse, kredi alınmasına ilişkin taahhütler.

11.6 Paragraf 11.8'deki koşulları normalde sağlamayan ve dolayısıyla Bölüm 12'nin kapsamına giren finansal araçlara örnekler aşağıdakileri içerir:

- (a) Teminata bağlanmış ipotek yükümlülükleri, geri satın alım sözleşmeleri ve menkul kıymetleştirilmiş alacak paketleri gibi varlığa dayalı menkul kıymetler.
- (b) Ödemesi nakit veya diğer bir finansal araç ile değiştirilerek yapılabilecek opsiyonlar, haklar, garantiler, futures sözleşmeleri, forward sözleşmeleri ve vadeli faiz oranı swapları.
- (c) Finansal riskten korunma aracı niteliğinde olan ve Bölüm 12'ye ilişkin hükümler uyarınca bu şekilde belirlenmiş finansal araçlar.
- (d) Başka bir işletmeye kredi verme taahhüdü.
- (e) Taahhütlerin net olarak nakitle ödenebildiği durumlarda, kredi alınmasına ilişkin taahhütler.

Bölüm 11'in kapsamı

11.7 Bölüm 11, aşağıdakiler hariç olmak üzere, paragraf 11.8'deki koşulları sağlayan tüm finansal araçlara uygulanır:

- (a) Bölüm 9 *Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar*, Bölüm 14 *İştiraklerdeki Yatırımlar* ve Bölüm 15 *İş Ortaklıklarındaki Paylar* uyarınca muhasebeleştirilen, **bağlı ortaklıklardaki, iştiraklerdeki ve iş ortaklıklarındaki** yatırımlar.
- (b) İşletmenin kendi özkaynağı tanımına uyan finansal araçlar (bakınız: Bölüm 22 *Borçlar ve Özkaynaklar* ve Bölüm 26 *Hisse Bazlı Ödemeler*).
- (c) Bölüm 20 *Kiralamalar*'ın uygulandığı, kiralamalar. Ancak, 11.33-11.38 paragraflarındaki finansal durum tablosu dışı bırakmaya ilişkin hükümler,

kiralayan tarafından muhasebeleştirilmiş kiralama alacaklarının ve kiracı tarafından muhasebeleştirilmiş kiralama borçlarının finansal durum tablosu dışı bırakılmasında uygulanır. Ayrıca, Bölüm 12, paragraf 12.3(f)'de belirtilen özelliklere sahip kiralamalara uygulanabilir.

- (d) Bölüm 28 *Çalışanlara Sağlanan Faydalar*'ın uygulandığı, çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin planlar kapsamında işverenlerin hak ve yükümlülükleri.

Temel finansal araçlar

11.8 Aşağıdakiler, Bölüm 11 uyarınca, temel finansal araçlar olarak muhasebeleştirilir:

- (a) Nakit.
- (b) Paragraf 11.9'daki koşulları sağlayan bir borçlanma aracı (örneğin, alacaklı ve borçlu olunan hesaplar, senetler ve krediler).
- (c) Aşağıdaki özelliklerde kredi almaya ilişkin taahhüt:
 - (i) Net nakit olarak ödenemeyen ve
 - (ii) Taahhüt yerine getirildiğinde, paragraf 11.9'daki koşulları sağlaması beklenen.
- (d) Dönüştürülemeyen imtiyazlı paylar ile satım opsiyonu bulunmayan adi veya imtiyazlı paylara yapılan yatırımlar.

11.9 Aşağıdaki (a)-(d) koşullarının tümünü sağlayan bir borçlanma aracı, Bölüm 11 uyarınca muhasebeleştirilir:

- (a) Borçlanma aracının araç sahibine getirileri şunlardır:
 - (i) Sabit bir tutar;
 - (ii) Aracın ömrü boyunca sabit bir getiri oranı;
 - (iii) Aracın ömrü boyunca, belirtilmiş kotasyonlu veya gözlemlenebilir tek bir faiz oranına (LIBOR gibi) eşit olan değişken getiri veya
 - (iv) Hem sabit oranın hem de değişken oranın pozitif olması koşulu ile (örneğin, pozitif sabit bir oran ile negatif değişken bir oranın dâhil olduğu vadeli faiz oranı swapı bu kriteri sağlamaz), bu sabit oran ve değişken oranların bir bileşimi (LIBOR artı 200 baz puanı gibi). Sabit ve değişken oranlı faiz getirileri için faiz, ilgili dönemdeki oranın henüz ödenmemiş anapara ile dönem boyunca çarpılması ile hesaplanır.
- (b) Koşulları ile araç sahibinin anapara tutarını ve cari dönem veya önceki dönemlerle ilişkilendirilebilecek faiz tutarını kaybetmesi ile sonuçlanabilecek herhangi bir sözleşme hükmünün bulunmaması.

Borçlanma aracının diğer borçlanma araçlarına bağlı olarak ikincil bir yapıya sahip olması, bu tür bir sözleşme hükmüne örnek değildir.

- (c) İhraç edenin (borçlanan), borcun önceden ödemesine veya finansal araç sahibinin (borç veren) vadeden önce ihraç edene aracı geri satmasına izin veren sözleşme hükümleri gelecekteki olaylara bağlı değildir.
- (d) (a)'da açıklanan değişken getiri oranı ve (c)'de açıklanan peşin ödemeye dair hususlar dışında, herhangi bir koşullu getiri veya geri ödeme koşulu yoktur.

11.10 Normalde paragraf 11.9'daki koşulları sağlayabilecek olan finansal araçlara örnekler aşağıdaki gibidir:

- (a) Alacaklı veya borçlu olunan ticari hesaplar ve senetler, banka veya diğer üçüncü taraflardan alınan krediler.
- (b) Yabancı para birimi cinsinden ödenecek hesaplar. Ancak, ödenecek hesaptaki, döviz kurunun değişimine bağlı değişiklikler, paragraf 30.10 uyarınca kâr veya zararda muhasebeleştirilir.
- (c) Bağlı ortaklıklar veya iştiraklerden alınan veya bunlara verilen, talep edildiğinde ödenecek krediler.
- (d) İhraç edenin faiz veya anapara temerrüdüne düşmesi halinde, derhal alınabilecek borçlanma aracı (bu tür bir hüküm paragraf 11.9'daki koşulları ihlal etmez).

11.11 Paragraf 11.9'daki koşulları sağlamayan (ve dolayısıyla Bölüm 12'nin kapsamına giren) finansal araçlara örnekler aşağıdaki gibidir:

- (a) Başka bir işletmenin, dönüştürülemeyen imtiyazlı payları ve satım opsiyonu bulunmayan adi ve imtiyazlı payları hariç, özkaynağa dayalı finansal araçlarına yapılan yatırımlar (bakınız: paragraf 11.8(d)).
- (b) Paragraf 11.9(a)'daki koşulu karşılamamaları dolayısıyla, pozitif veya negatif bir nakit akışı olan vadeli faiz oranı swapı veya nakit olarak ödenebilen ve ödemede, pozitif veya negatif nakit akışına yol açabilen bir ticari mal veya finansal araç alınmasına yönelik forward taahhüdü.
- (c) Araç sahibine getirilerinin sabit olmaması ve Paragraf 11.9(a)'daki koşulun karşılanmaması sebebiyle, opsiyon ve forward sözleşmeleri.
- (d) Araç sahibine getirilerin, sadece piyasa faiz oranlarına göre değil de, borcu çıkaranın özkaynak payı fiyatına göre de değişkenlik gösterebilmesi dolayısıyla, dönüştürülebilir borç üzerine yapılan yatırımlar.
- (e) Bu tür krediler paragraf 11.9(c)'deki koşulları sağlamadığından, geçerli vergilendirme veya muhasebeleştirme hükümleri değiştiği takdirde üçüncü tarafa peşin ödeme hakkı veya yükümlülüğü veren üçüncü bir taraftan

kredi alacağı.

Finansal varlık ve borçların ilk muhasebeleştirilmesi

- 11.12 Bir işletme bir finansal varlığı veya finansal borcu, sadece, kendisi bu aracın sözleşmeye dayalı hükümlerine taraf olduğu zaman muhasebeleştirir.

İlk ölçüm

- 11.13 Bir finansal varlık veya finansal borç ilk muhasebeleştirildiğinde, anlaşmada gerçekte bir finansman işlemi söz konusu olmadığı sürece, söz konusu finansal varlık veya finansal borç, işlem fiyatından ölçülür (gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçülen finansal varlık ve borçların ilk ölçümü esnasındakiler hariç, işlem maliyetleri dâhil olmak üzere). Bir finansman işleminde örneğin, ödeme normal iş koşullarının ötesine ertelenmişse veya piyasa oranı olmayan bir faiz oranı ile finanse edilmişse, söz konusu işlem, mal veya hizmet satışıyla ilişkili olarak meydana gelebilir. Anlaşma bir finansman işlemi ise, finansal varlık veya finansal borç, gelecekteki ödemelerin benzer bir borçlanma aracı için var olan piyasa faiz oranı ile indirgenmiş bugünkü değeri üzerinden ölçülür.

Örnekler - Finansal varlıklar

- 1 Başka bir işletmeye verilen uzun vadeli kredi için, bu işletmeden alınacak olan nakdin (faiz ödemeleri ve anaparanın geri ödemesi dâhil) bugünkü değeri, alacak olarak muhasebeleştirilir.
- 2 Kısa vadeli kredi ile müşteriye satılan mallar için, müşteri işletmeden alınacak olan nakdin indirgenmemiş tutarı ki bu normalde fatura fiyatıdır, alacak olarak muhasebeleştirilir.
- 3 İki yıllık faizsiz kredi ile bir müşteriye satılan mallar için, kalemin cari nakit satış fiyatı alacak olarak muhasebeleştirilir. Eğer cari nakit satış fiyatı bilinmiyorsa, söz konusu nakit satış fiyatı, alınacak nakdin benzer bir alacak için geçerli olan piyasa oranı (oranları) kullanılarak indirgenmiş bugünkü tutarı olarak tahmin edilebilir.
- 4 Başka bir işletmenin adi paylarının nakit olarak satın alımı için, yatırım, payları edinmek için ödenen tutar kadar muhasebeleştirilir.

Örnekler - Finansal borçlar

- 1 Bir bankadan alınan kredi için, ilk muhasebeleştirmede, bankaya ödenecek olan nakdin bugünkü değeri (faiz ödemeleri ve anapara geri ödemesi dâhil) borç olarak muhasebeleştirilir.
- 2 Bir tedarikçiden kısa vadeli kredi ile alınan mallar için, tedarikçiye olan borcun indirgenmemiş tutarı ki bu normalde fatura fiyatıdır, borç olarak muhasebeleştirilir.

Muhasebeleştirme sonrası ölçüm

11.14 Her bir **raporlama tarihinin** sonunda, finansal araçlar, satışta veya elden çıkarmada karşılaşılabilecek işlem maliyetleri için herhangi bir indirim yapılmaksızın, aşağıda belirtilen şekilde ölçülür:

- (a) Paragraf 11.8(b)'deki koşulları karşılayan borçlanma araçları, **etkin faiz yöntemi** kullanılarak hesaplanan **itfa edilmiş maliyetleri** üzerinden ölçülür. 11.15-11.20 paragrafları, etkin faiz yöntemi uygulanarak itfa edilmiş maliyetin nasıl bulunacağına dair yol gösterir. Dönen varlık veya kısa vadeli borç olarak sınıflandırılmış borçlanma araçları, anlaşma gerçekte bir finansman işlemi olmadığı sürece (bakınız: paragraf 11.13) ödenmesi veya alınması beklenen nakit veya diğer bedelin (değer düşüklüğünden arındırılmış – bakınız: 11.21-11.26 paragrafları) indirgenmemiş tutarı ile ölçülür. Anlaşma bir finansman işlemi ise, borçlanma aracı benzer bir borçlanma aracı için kullanılan piyasa faiz oranı ile indirgenmiş gelecekteki ödemelerin bugünkü değeri ile ölçülür.
- (b) Paragraf 11.8(c)'deki özelliklere sahip bir kredinin alınmasına dair taahhüt maliyet değerinden (ki bu değer bazen sıfır olabilmektedir) değer düşüklüğü tutarı düşülerek ölçülür.
- (c) Paragraf 11.8(d)'deki koşulları sağlayan, dönüştürülemeyen imtiyazlı paylara ve satım opsiyonu bulunmayan adi veya imtiyazlı paylara yapılan yatırımlar aşağıdaki şekilde ölçülür (11.27 - 11.33 paragrafları, gerçeğe uygun değer hakkında yol gösterir):
 - (i) Paylar halka açık olarak işlem görüyorsa veya payların gerçeğe uygun değerleri aksi belirtilmedikçe güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa yatırım, gerçeğe uygun değer ile ölçülür ve gerçeğe uygun değerdeki farklar kâr veya zarara yansıtılır.
 - (ii) Diğer tüm bu tür yatırımlar, maliyet değerinden değer düşüklüğü tutarı indirilerek ölçülür.

Değer düşüklüğü ve tahsil edilemezlik, yukarıdaki (a), (b) ve (c)(ii) hükümlerindeki finansal araçlar için değerlendirilmelidir. 11.21-11.26 paragraflarındaki hükümler bu konuda yol göstermektedir.

İtfa edilmiş maliyet ve etkin faiz yöntemi

11.15 Her bir raporlama tarihinde finansal bir varlığın veya finansal bir borcun itfa edilmiş maliyeti aşağıdaki kalemlerin net tutarıdır:

- (a) Finansal varlık veya finansal borcun ilk muhasebeleştirmede ölçüldüğü tutar,
- (b) Eksi anaparanın geri ödemeleri,
- (c) Artı veya eksi ilk muhasebeleştirmedeki tutar ile vade tutarı arasındaki farkın etkin faiz yöntemi kullanılarak gerçekleştirilen itfasının birikmiş tutarı,
- (d) Eksi, finansal varlıklar için, değer düşüklüğü veya tahsil edilemezlikten kaynaklanan tüm indirimler (doğrudan veya bir karşılık hesabının kullanımı ile).

Belirlenmiş bir faiz oranı bulunmayan ve dönen varlık veya kısa vadeli borç olarak sınıflandırılan finansal varlıklar ve finansal borçlar ilk muhasebeleştirmede 11.14(a) paragrafı uyarınca indirgenmemiş tutar ile ölçülür. Dolayısıyla bunlara yukarıdaki (c) hükmü uygulanmaz.

11.16 Etkin faiz yöntemi bir finansal varlık veya finansal borcun (veya finansal varlıklar veya finansal borçlar grubunun) itfa edilmiş maliyetini ölçmede ve ilgili dönem boyunca faiz geliri veya faiz giderinin dağıtılmasında kullanılan bir yöntemdir. Etkin faiz oranı finansal aracın beklenen ömrü boyunca veya uygun olması durumunda daha kısa bir zaman dilimi içerisinde yapılacak gelecekteki tahmini nakit ödeme ve tahsilatları, tam olarak ilgili finansal varlık veya borcun net defter değerine indirgeyen orandır. Etkin faiz oranı, finansal varlık veya borcun ilk muhasebeleştirmedeki defter değeri esas alınarak belirlenir. Etkin faiz oranı yönteminde:

- (a) Finansal varlığın (finansal borcun) itfa edilmiş maliyeti, gelecekteki nakit girişlerinin (nakit ödemelerinin) etkin faiz oranı ile indirgenmiş bugünkü değeridir ve
- (b) Bir dönemin faiz gideri (geliri) finansal borcun (varlığın) dönem başındaki defter değeri ile dönemin etkin faiz oranının çarpımına eşittir.

11.17 Etkin faiz oranı hesaplanırken, nakit akışları, finansal araçların tüm sözleşmeye dayalı şartları (örneğin, peşin ödeme, geri çağırma ve benzeri opsiyonlar) ve bilinen gerçekleşmiş kredi zararları göz önünde bulundurmak suretiyle ancak henüz gerçekleşmemiş gelecekteki olası kredi zararları dikkate alınmaksızın tahmin edilir.

11.18 Etkin faiz oranını hesaplarırken ilgili ücretler, ödenen veya alınan finansman ücretleri (“puanlar” gibi), işlem maliyetleri ve aracın beklenen ömrü üzerindeki diğer primler veya iskontolar aşağıdaki durumlar hariç olmak üzere, itfa edilir. Ücretler, ödenen veya alınan finansman ücretleri, işlem maliyetleri, prim ve

iskontolar daha kısa bir döneme ilişkinse, söz konusu kısa dönem kullanılır. Bu durum, ücretler, ödenen veya alınan finansman ücretlerinin, işlem maliyetlerinin, prim veya iskintoların bağlı olduğu değişkenin, aracın beklenen vadesinden önce piyasa oranlarına göre yeniden fiyatlanması söz konusu olduğunda geçerlidir. Bu tür bir durumda uygun itfa dönemi, bir sonraki böyle bir yeniden fiyatlandırma tarihine kadar olan dönemdir.

- 11.19 Değişken oranlı finansal varlıklar ve değişken oranlı finansal borçlar için piyasa faiz oranlarındaki değişimi yansıtmak amacıyla nakit akışlarının dönemsel olarak yeniden tahmin edilmesi, etkin faiz oranının değişmesine neden olur. Değişken oranlı bir finansal varlık veya değişken oranlı bir finansal borç ilk muhasebeleştirmede vadede tahsil edilecek ya da ödenecek anaparaya eşit bir tutar üzerinden muhasebeleştiriliyorsa, gelecekteki faiz ödemelerinin yeniden tahmin edilmesi, normalde ilgili varlığın ya da borcun defter değerinde önemli bir etkiye neden olmaz.
- 11.20 Ödemelere veya tahsilatlara ilişkin tahminler yeniden gözden geçirilirse, finansal varlık veya finansal borca ilişkin (veya finansal araçlar grubunun) defter değeri, gerçek ve gözden geçirilmiş tahmini nakit akışlarını yansıtacak şekilde düzeltilir. Finansal aracın orijinal etkin faiz oranı ile gelecekteki tahmini nakit akışlarının bugünkü değeri bulunmak suretiyle defter değeri yeniden hesaplanır. Düzeltme, gözden geçirmenin yapıldığı tarihte, kâr veya zararda gelir veya gider olarak muhasebeleştirilir.

Beş yıllık bir kredinin itfa edilmiş maliyetinin etkin faiz oranı kullanılarak belirlenmesine ilişkin örnek

1 Ocak 20X0'de bir işletme 900 TL karşılığında bir tahvil edinmiş, bu sırada da 50 TL'lik işlem maliyeti gerçekleşmiştir. Yıllık 40 TL tutarındaki faiz, gelecekteki beş yıl boyunca dönem sonlarında alınacaktır (31 Aralık 20X0-31 Aralık 20X4). Tahvilin 31 Aralık 20X4'te 1,100 TL tutarında zorunlu ödemesi bulunmaktadır.

Yıl	Dönem başı defter değeri (TL)	% 6.9583 üzerinden hesaplanan faiz geliri* (TL)	Nakit girişi (TL)	Dönem sonu defter değeri (TL)
20X0	950,00	66,10	(40,00)	976,11
20X1	976,11	67,92	(40,00)	1.004,03
20X2	1.004,03	69,86	(40,00)	1.033,89
20X3	1.033,89	71,94	(40,00)	1.065,83
20X4	1.065, 83	74,16	(40,00)	1.100,00
			(1.100,00)	0

* Yüzde 6.9583'lük etkin faiz oranı, tahvilin beklenen nakit akışlarını ilk defter değerine indirgeyen orandır.

$$40/(1.069583)^1 + 40/(1.069583)^2 + 40/(1.069583)^3 + 40/(1.069583)^4 + 1,140/(1.069583)^5 = 950$$

Maliyet veya itfa edilmiş maliyet ile ölçülen finansal araçlarda değer düşüklüğü

Muhasebeleştirme

- 11.21 Her bir **raporlama dönemi** sonunda, maliyet bedeli veya itfa edilmiş maliyet bedeli üzerinden ölçülmüş tüm finansal varlıklar, değer düşüklüğüne ilişkin tarafsız bir kanıt olup olmadığı yönünde değerlendirilir. Eğer değer düşüklüğüne dair tarafsız bir kanıt varsa, **değer düşüklüğü zararı**, anında kâr veya zararda muhasebeleştirilir.
- 11.22 Bir finansal varlık veya varlık grubunda değer düşüklüğü oluştuğuna dair tarafsız deliller, aşağıdaki zarar olayları hakkında varlık sahibinin dikkatine sunulan gözlemlenebilir verileri de içermektedir:
- (a) İhraç edenin veya borçlunun önemli ölçüdeki finansal sıkıntısı.
 - (b) Faiz veya anapara ödemelerinde bir temerrüt veya ihmal olması durumu gibi, sözleşmenin ihlali durumu.
 - (c) Borç verenin borçluya, borçlunun ekonomik veya yasal nedenler sebebiyle yaşadığı finansal sıkıntıdan ötürü aksi halde düşünmeyeceği bir imtiyaz sağlaması.
 - (d) Borçlunun iflas etmesinin veya finansal açıdan başka bir yeniden teşkilatlanma durumunun **olası** hale gelmesi.
 - (e) Grup içerisindeki münferit finansal varlıklara göre henüz tespit edilemese bile, ulusal veya yerel ekonomideki olumsuz koşullar veya sektör koşullarındaki olumsuz değişiklikler gibi, ilgili varlıkların ilk muhasebeleştirilmelerinden itibaren bir grup finansal varlıktan elde edilmesi beklenen nakit akışlarında ölçülebilen bir azalma olduğuna işaret eden gözlemlenebilir veriler.
- 11.23 İhraç edenin faaliyet gösterdiği teknoloji, piyasa, ekonomi ortamını veya yasal ortamı olumsuz etkileyen önemli olaylar da dâhil olmak üzere başka faktörler de değer düşüklüğünün bir kanıtı olabilir.
- 11.24 Aşağıdaki varlıklar değer düşüklüğü açısından ayrı ayrı değerlendirilir:
- (a) Önemliliğe bakılmaksızın tüm özkaynağa dayalı finansal araçlar ve
 - (b) Tek başına öneme sahip olan diğer finansal varlıklar.

Diğer finansal varlıklar değer düşüklüğü açısından bireysel olarak veya kredi riskine ilişkin benzer özellikleri dikkate alınmak suretiyle gruplanarak değerlendirilebilirler.

Ölçüm

- 11.25 Değer düşüklüğü zararı tutarı, maliyet veya itfa edilmiş maliyet ile ölçülen aşağıdaki araçlar için aşağıdaki şekilde ölçülür:
- (a) 11.14(a) paragrafı uyarınca itfa edilmiş maliyet bedeli üzerinden ölçülen bir araç için değer düşüklüğü zararı, varlığın defter değeri ile varlığın orijinal etkin faiz oranı ile iskonto edilmiş tahmini nakit akışlarının bugünkü değeri arasındaki farktır. Eğer bu tür bir finansal aracın değişken bir faiz oranı varsa değer düşüklüğü zararını ölçmek için kullanılan iskonto oranı, sözleşmeye göre belirlenen güncel etkin faiz oranıdır.
 - (b) 11.14(b) ve (c)(ii) paragrafları uyarınca maliyet bedelinden değer düşüklüğü tutarı indirilerek ölçülen araçlar için değer düşüklüğü zararı, varlığın defter değeri ile işletmenin varlığı raporlama tarihinde satmış olması durumunda alacağı tutarın (ki bu tutar sıfır da olabilir) en gerçekçi tahmini (ki bu tahmin zorunlu olarak yaklaşık bir değer olacaktır) arasındaki farktır.

İptal etme

- 11.26 Daha sonraki bir dönemde, finansal varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararının azalması ve bu azalışın değer düşüklüğünün ilk olarak muhasebeleştirildiği tarihten sonra meydana gelen bir olay ile (borçlunun kredi notunda iyileşme olması gibi) tarafsız olarak ilişkilendirilebilmesi durumunda, daha önceden muhasebeleştirilmiş değer düşüklüğü zararı doğrudan veya bir karşılık hesabı ile düzeltilerek iptal edilir. İptal işlemi, finansal varlığın defter değerinin (karşılık hesabı ile netleştirilmiş olarak), söz konusu finansal varlığın değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesinden önceki defter değerini aşması gibi bir sonuca yol açmaz. İptal tutarı anında kâr veya zararda muhasebeleştirilir.

Gerçeğe uygun değer

- 11.27 Paragraf 11.14(c)(i) uyarınca adi paylara veya imtiyazlı paylara yapılan yatırımdaki payların gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa söz konusu paylar gerçeğe uygun değer ile ölçülür. Payların gerçeğe uygun değerinin belirlenmesinde aşağıdaki sıralama kullanılır:
- (a) Gerçeğe uygun değer en gerçekçi kanıt, benzer bir varlığın aktif bir piyasadaki kotasyonlu fiyatıdır. Bu genellikle cari alış fiyatıdır.
 - (b) Kotasyonlu fiyatlar bulunmadığında, benzer bir varlık için gerçekleşmiş yakın tarihli bir işlemin fiyatı, işlemin gerçekleşmesinden bu yana ekonomik koşullarda önemli bir değişiklik olmadığı veya önemli miktarda zaman geçişi olmadığı sürece gerçeğe uygun değere ilişkin kanıt sağlar.

Son işlem fiyatının gerçeğe uygun değerın gerçekçi bir tahmini olmadığı kanıtlanırsa bu fiyat düzeltilir (örneğin, işletmenin yapmakla zorunlu tutulduğu bir işlemde, zorunlu tasfiye veya zorunlu satışta elde edeceği veya ödeyeceği bir tutarı yansıttığı için).

- (c) Varlığın aktif bir piyasasının bulunmaması ve benzer bir varlığın güncel işlemlerinin kendi başlarına gerçeğe uygun değerın iyi bir tahmini olmaması durumunda gerçeğe uygun değer, bir değerlendirme tekniği kullanılarak tahmin edilir. Değerleme tekniği kullanılmasının amacı, normal iş koşulları çerçevesinde karşılıklı pazarlık ortamında ölçüm tarihinde gerçekleşen bir işlemde işlem fiyatının ne olabileceğini tahmin etmektir.

Bölüm 12, Bölüm 14, Bölüm 15 ve Bölüm 16 *Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller* de dâhil olmak üzere bu Standardın diğer bölümleri, 11.27-11.32 paragraflarındaki gerçeğe uygun değere ilişkin hükümlere atıfta bulunur. Bu bölümlerin kapsamında yer alan varlıklara bahsedilen hükümler uygulanırken; adi paylara ve imtiyazlı paylara bu paragrafta yapılan atıflar, anılan bölümlerin kapsamında yer alan varlık türlerini de içerecek şekilde değerlendirilmelidir.

Değerleme tekniği

- 11.28 Değerleme yöntemleri, benzer bir varlık için karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli taraflar arasında son dönemlerde gerçekleştirilen piyasa işlemlerinin eğer varsa kullanılmasını, ilgili araçla büyük ölçüde benzer olan başka bir aracın cari gerçeğe uygun değerinin referans alınmasını, iskonto edilmiş nakit akış analizlerini ve opsiyon fiyatlama modellerini içerir. Finansal aracın fiyatlandırılmasında piyasa katılımcıları tarafından yaygın olarak kullanılmakta olan bir değerlendirme yönteminin bulunması ve anılan yöntemin güncel piyasa işlemlerinde oluşan fiyatların güvenilir bir tahminini sağladığının kanıtlanması durumunda, söz konusu yöntem kullanılır.
- 11.29 Değerleme tekniği kullanılmasının amacı, normal iş koşulları çerçevesinde karşılıklı pazarlık ortamında ölçüm tarihinde gerçekleşen bir işlemde işlem fiyatının ne olabileceğini tespit etmektir. Gerçeğe uygun değer, piyasa girdilerini olabildiğince fazla, işletmeye özgü girdileri ise olabildiğince az kullanan bir değerlendirme yönteminin sonuçlarına dayanarak tahmin edilir. Sözü edilen değerlendirme yönteminin, aşağıdaki hususlar çerçevesinde güvenilir bir gerçeğe uygun değer tahminiyle sonuçlanması beklenir:
- (a) Değerleme yönteminin ilgili aracın piyasa tarafından nasıl fiyatlandırılacağını makul ölçüde yansıtmaması ve
- (b) Söz konusu yöntemin kullandığı girdilerin, piyasa beklentileri ile araçta bulunan risk-getiri faktörlerinin düzeyini makul ölçüde içermesi.

Aktif piyasanın olmaması: özkaynağa dayalı finansal araçlar

- 11.30 Aktif bir piyasada kayıtlı bir piyasa fiyatı bulunmayan varlıklara yapılan yatırımların gerçeğe uygun değeri, aşağıdaki hususlardan birinin gerçekleşmesi durumunda güvenilir bir şekilde ölçülür:
- (a) Söz konusu varlıkların gerçeğe uygun değerine ilişkin makul tahminleri kapsayan değer aralığındaki değişkenliğin önemli olmaması ya da
 - (b) Anılan aralık içinde yer alan farklı tahminlerin gerçekleşme olasılıklarının gerçeğe uygun değer tahmininde makul bir biçimde değerlendirilebilir ve kullanılabilir olmaları.
- 11.31 Kayıtlı bir piyasa fiyatı bulunmayan varlıklara yapılan yatırımlara ilişkin gerçeğe uygun değer makul tahminlerini içeren değer aralığındaki değişkenliğin önemli olmayabileceği birçok durum vardır. Normalde, üçüncü bir taraftan edinilen bir varlığın gerçeğe uygun değerini tahmin etmek mümkündür. Ancak, gerçeğe uygun değer makul tahminlerini kapsayan aralığın geniş olması ve söz konusu farklı tahminlerin gerçekleşme olasılıklarının makul olarak değerlendirilememesi durumunda, anılan varlığın gerçeğe uygun değer ile ölçülmesi mümkün değildir.
- 11.32 Gerçeğe uygun değerle ölçülen bir varlık için (örneğin, gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan bir özkaynağa dayalı finansal araç) gerçeğe uygun değer güvenilir ölçümü artık mevcut değilse, bu varlığın güvenilir olarak ölçülebildiği en son tarihteki defter değeri, söz konusu varlığın yeni maliyeti olur. Gerçeğe uygun değer güvenilir olarak ölçülünceye kadar, varlık, maliyet değerinden değer düşüklüğü tutarı indirilerek ölçülür.

Bir finansal varlığın finansal durum tablosu dışı bırakılması

- 11.33 Bir finansal varlık, sadece aşağıdaki durumlarda finansal durum tablosu dışı bırakılır:
- (a) Bir finansal varlıktan gelen nakit akışıyla ilgili sözleşme kapsamındaki haklar, zaman aşımına uğradığında ya da söz konusu haklar elde edildiğinde,
 - (b) Finansal varlığın sahipliğine ilişkin risk ve getiriler önemli ölçüde karşı tarafa devredildiğinde veya
 - (c) İşletmenin finansal varlığın sahipliğine ilişkin bazı önemli risk ve getirileri elinde tutmasına rağmen, varlığın kontrolünü diğer bir tarafa devrettiğinde ve diğer tarafın varlığı ilişkili olmayan üçüncü bir tarafa satma konusunda icra kabiliyeti bulunduğu ve bu devri tek taraflı olarak ve devir konusunda ek kısıtlamalar getirmeye ihtiyaç duymaksızın gerçekleştirebildiğinde. Bu durumda, aşağıdakiler yapılır:
 - (i) Varlık finansal durum tablosu dışı bırakılır ve
 - (ii) Devir sırasında ortaya çıkan veya tutulan herhangi bir hak ve

yükümlülük ayrı olarak muhasebeleştirilir.

Devredilen varlıkların defter değeri, elde tutulan ve devredilen hak ve yükümlülükler arasında, söz konusu hak ve yükümlülüklerin devir tarihindeki göreceli gerçeğe uygun değerleri esas alınarak dağıtılır. Yeni oluşturulan hak ve yükümlülükler, bu tarihteki gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülür. Alınan karşılık ile bu paragraf uyarınca muhasebeleştirilen ve finansal durum tablosu dışı bırakılan tutarlar arasındaki fark, devrin gerçekleştiği dönemin kâr veya zararına dâhil edilir.

- 11.34 İşletmenin devredilen varlığın sahipliğinden kaynaklanan önemli risk ve getirileri elinde bulundurmaya devam etmesi nedeniyle, yapılan devir işleminin finansal durum tablosu dışı bırakmaya neden olmaması durumunda, devredilen varlığın tamamının muhasebeleştirilmesine devam edilir ve elde edilen karşılık tutarı bir finansal borç olarak muhasebeleştirilir. Varlık ve borç, netleştirilmez. Daha sonraki dönemlerde, devredilen varlıktan sağlanan her türlü gelirin ve finansal borçtan kaynaklanan her türlü giderin muhasebeleştirilmesine devam edilir.
- 11.35 Devreden tarafın devralan tarafa nakit dışı teminat (borçlanma aracı veya özkaynağa dayalı finansal araç gibi) sağlaması durumunda, anılan teminatın devralan ve devreden tarafından muhasebeleştirilmesi, devralanın teminatı satma veya yeniden teminat olarak gösterme hakkına sahip olup olmadığına ve devredenin ödemelerinde temerrüde düşüp düşmemesine bağlıdır. Sözü edilen teminat, devreden ve devralan tarafından aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilir:
- (a) Devralan tarafın sözleşme veya teamül gereğince ilgili teminatı satma veya yeniden teminat gösterme imkânına sahip olması durumunda, devreden taraf, teminata verdiği varlığı finansal durum tablosunda diğer varlıklardan ayrı olarak yeniden sınıflandırır (örneğin ödünç verilmiş bir varlık, teminata verilmiş özkaynağa dayalı finansal araç veya geri satın alma alacağı şeklinde).
 - (b) Devralan tarafın kendisine bırakılan teminatı satması durumunda, devralan taraf satıştan elde ettiği tutarları muhasebeleştirir ve ilgili teminatı, geri verme yükümlülüğünü gerçeğe uygun değerden ölçmek suretiyle borç olarak muhasebeleştirir.
 - (c) Devreden taraf, sözleşme koşullarını yerine getirememesi ve bu nedenle teminatı geri alma hakkını kaybetmesi durumunda, ilgili teminatı finansal durum tablosu dışı bırakır. Devralan taraf ise, ilgili teminatı başlangıçta gerçeğe uygun değer ile ölçülen bir varlık olarak muhasebeleştirir veya teminatı halihazırda satmış ise ilgili teminatı geri verme yükümlülüğünü finansal durum tablosu dışı bırakır.
 - (d) Yukarıda (c) hükmünde belirtilen durumlar dışında, devreden taraf, ilgili teminatı varlık olarak muhasebeleştirmeye devam eder; devralan taraf ise

teminatı varlık olarak muhasebeleştirmez.

Örnek - Finansal durum tablosu dışı bırakma koşullarını yerine getiren bir devir işlemi

Bir işletme bir grup alacağını bir bankaya nominal değerlerinden daha düşük bir bedelle satmıştır. Söz konusu işletme banka adına borçlulardan tahsile, aylık bildirgeler göndermek dâhil, devam eder ve banka, işletmeye, alacaklarına ilişkin hizmet adına piyasadaki oranlar üzerinden bir ücret öder. İşletme, tahsil edilen tüm tutarları derhal ve tamamen bankaya havale etmekle yükümlüdür ancak borçluların yavaş ödemeleri veya ödememelerine ilişkin olarak bankaya karşı herhangi bir yükümlülüğü yoktur. Bu durumda, bankaya alacakların sahipliğine ilişkin getiri ve risklerin neredeyse tümü devredilmiştir. Dolayısıyla, alacaklar finansal durum tablosundan çıkarılır (finansal durum tablosu dışı bırakılır) ve bankadan alınanlara karşılık herhangi bir borç gösterilmez. Alacakların satış anındaki defter değerleri ile bankadan alınanlar arasındaki farka ilişkin tutar, zarar olarak muhasebeleştirilir. Borçlulardan tahsil edilen ancak henüz bankaya havale edilmeyen fonların tutarı borç olarak muhasebeleştirilir.

Örnek - Finansal durum tablosu dışı bırakma koşullarını yerine getirmeyen bir devir işlemi

Koşullar bir önceki örnekle aynıdır sadece söz konusu işletme, vadesi üzerinden 120 günden fazla geçmiş bulunan borçluların ödemedikleri anapara veya faize ilişkin alacakları bankadan geri almak konusunda anlaşmıştır. Bu durumda, alacaklara ilişkin önemli bir risk olan borçluların yavaş ödemesi veya ödememesi riski, işletme üzerinde bulunmaya devam eder. Dolayısıyla, alacaklara bankaya satılmış gibi işlem yapılmaz ve bunlar finansal durum tablosu dışı bırakılmaz. Bunun yerine, bankadan alınanlara, alacaklar tarafından teminat altına alınmış kredi muamelesi yapılır. Alacaklar tahsil edilinceye veya tahsil edilemediğinden iptal edilinceye kadar varlık olarak muhasebeleştirilmeye devam edilir.

Finansal borcun finansal durum tablosu dışı bırakılması

- 11.36 Bir finansal borç (veya finansal borcun bir bölümü), sadece ilgili borç ortadan kalktığı zaman (diğer bir ifadeyle, sözleşmede belirlenen yükümlülük yerine getirildiğinde, iptal edildiğinde veya zaman aşımına uğradığında), finansal durum tablosu dışı bırakılır.
- 11.37 Finansal araçların mevcut bir borçlu ile alacaklı arasında önemli ölçüde farklı koşullar çerçevesinde takas edilmesi söz konusu ise, bu durum, orijinal finansal borcun ortadan kalktığını gösterir. Bunun yerine yeni bir finansal borç

muhasabeleştirilir. Benzer şekilde, mevcut bir finansal borcun koşullarının tamamında veya bir bölümünde önemli bir değişiklik yapılması (borcunun yaşadığı finansal güçlükle ilişkili olsun ya da olmasın), orijinal finansal borcun ortadan kalktığını gösterir ve bunun yerine yeni bir finansal borç muhasabeleştirilir.

- 11.38 Ortadan kalkan veya diğer bir tarafa devredilen finansal borcun (veya finansal borcun bir bölümünün) defter değeri ile devredilen her türlü nakit dışı varlık veya üstlenilen her türlü borç da dâhil olmak üzere anılan borca ilişkin olarak ödenen tutar arasındaki fark, kâr veya zararda muhasabeleştirilir.

Açıklamalar

- 11.39 Aşağıdaki açıklamalar gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak muhasabeleştirilen finansal borçların açıklamalarına atıfta bulunur. Sadece temel finansal araçları olan işletmelerin gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçülen finansal borçları yoktur (ve dolayısıyla Bölüm 12'yi uygulamazlar) ve bu yüzden bu tür finansal borçlara ilişkin açıklamalar yapmazlar.

Finansal araçlara ilişkin muhasebe politikalarının açıklanması

- 11.40 Paragraf 8.5 uyarınca önemli muhasebe politikalarının özeti kısmında, finansal araçlar için kullanılan ölçüm esası (veya esasları) ve finansal araçlarda kullanılan, finansal tabloların anlaşılmasına ilişkin diğer muhasebe politikaları açıklanır.

Finansal durum tablosu – finansal varlık ve finansal borç kategorileri

- 11.41 Aşağıdaki finansal varlık ve finansal borç kategorilerinin her birinin raporlama tarihindeki defter değeri, toplam olarak, finansal durum tablosunda ya da dipnotlarda açıklanır:
- (a) Gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçülen finansal varlıklar (paragraf 11.14(c)(i) ve paragraf 12.8 ve 12.9).
 - (b) İtfa edilmiş maliyet bedeli üzerinden ölçülen borçlanma aracı niteliğindeki finansal varlıklar (paragraf 11.14(a)).
 - (c) Maliyet bedelinden değer düşüklüğü tutarı indirilerek ölçülen özkaynağa dayalı finansal araçlar niteliğindeki finansal varlıklar (paragraf 11.14(c)(ii) ve paragraf 12.8 ve 12.9).
 - (d) Gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçülen finansal borçlar (paragraf 12.8 ve 12.9).
 - (e) İtfa edilmiş maliyet bedeli üzerinden ölçülen finansal borçlar (paragraf

11.14(a)).

(f) Maliyet bedelinden değer düşüklüğü tutarı indirilerek ölçülen kredi taahhütleri (paragraf 11.14(b)).

- 11.42 Finansal tablo kullanıcılarının, işletmenin finansal durumu ve performansı için finansal araçların önemini değerlendirmelerini sağlayan bilgiler açıklanır. Örneğin, uzun vadeli bir borç için bu bilgiler, normalde, borçlanma aracının koşul ve şartlarını içerir (faiz oranı, vade, geri ödeme takvimi ve borçlanma aracının işletme üzerine getirdiği kısıtlamalar gibi).
- 11.43 Gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülen tüm finansal varlık ve finansal borçlar için, gerçeğe uygun değer belirlenmesinde kullanılan esas, örneğin; aktif bir piyasadaki kotasyonlu piyasa fiyatı veya değerlendirme tekniği, açıklanır. Bir değerlendirme tekniği kullanıldığında, finansal varlık veya finansal borç sınıfının her biri için gerçeğe uygun değer belirlenmesinde uygulanan varsayımlar açıklanır. Örneğin; uygulanabilir olduğu durumlarda, peşin ödeme oranlarına, tahmini kredi zararlarına ilişkin oranlara ve faiz ya da iskonto oranlarına ilişkin varsayımlar hakkındaki bilgiler açıklanır.
- 11.44 Gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçülen özkaynağa dayalı bir finansal araç için gerçeğe uygun değer güvenilir bir şekilde ölçümü artık mevcut değilse, bu durum açıklanır.

Finansal durum tablosu dışı bırakma

- 11.45 Finansal varlıklar, finansal durum tablosu dışı bırakma hükümlerini (bakınız: 11.33-11.35 paragrafları) karşılamayan bir işlemle başka bir tarafa devredilmiş olabilir. Bu türden her bir finansal varlık sınıfı için aşağıdakiler hakkında kamuoyuna açıklamada bulunulur:
- (a) Varlıkların niteliği,
 - (b) Sahiplikten kaynaklanan risk ve getirilerden işletmenin elinde bulundurmaya devam ettiklerinin niteliği,
 - (c) İşletmenin finansal tablolarına yansıtmaya devam ettiği varlıkların ve bunlarla ilişkili borçların defter değeri.

Teminat

- 11.46 Borçlara veya koşullu borçlara karşılık olarak finansal varlıklar teminat verildiyse, aşağıda belirtilen hususlarda kamuoyuna açıklamada bulunulur:
- (a) İşletmenin teminat olarak verdiği finansal varlıkların defter değeri ve
 - (b) Verilen teminata ilişkin kural ve koşullar.

Ödenecek kredilerde temerrüt ve ihlaller

- 11.47 Raporlama tarihi itibarıyla muhasebeleştirilmiş olan; koşullarında ihlaller veya anapara, faiz, borç itfa fonu veya geri ödeme vadelerinde temerrütler ortaya

ıkan ve koşullarında ihlaller meydana gelmiş olan ve söz konusu ihlal ve temerrütlerin raporlama tarihi itibarıyla giderilmediği kredi borçları için aşağıdaki açıklamalarda bulunulur:

- (a) Temerrtler veya ihlallerin ayrıntıları,
- (b) Raporlama tarihi itibarıyla ilgili kredi borçlarının defter değeri ve
- (c) Finansal tabloların yayımlanmak üzere onaylanmasından önce söz konusu ihlal veya temerrüdün giderilip giderilmediği veya anılan kredi borçlarına ilişkin şartların yeniden görüşülüp görüşülmediği.

Gelir, gider, kazanç veya kayıp kalemleri

11.48 Aşağıda yer alan gelir, gider, kazanç veya kayıp kalemleri açıklanır:

- (a) Aşağıdakilerde muhasebeleştirilmiş, gerçeğe uygun değerdeki değişiklikler de dahil olmak üzere, gelir, gider, kazanç veya kayıplar:
 - (i) Gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçülen finansal varlıklar.
 - (ii) Gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçülen finansal borçlar.
 - (iii) İtfa edilmiş maliyet bedeli üzerinden ölçülen finansal varlıklar.
 - (iv) İtfa edilmiş maliyet bedeli üzerinden ölçülen finansal borçlar.
- (b) Gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçülmeyen finansal varlıklar veya finansal borçlar için toplam faiz geliri ve toplam faiz gideri (etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanan).
- (c) Her bir finansal varlık sınıfı için değer düşüklüğü zararı tutarı.

Bölüm 12

Diğer Finansal Araçlar

Bölüm 11 ve 12'nin kapsamı

- 12.1 Bölüm 11 *Temel Finansal Araçlar* ve Bölüm 12 *Diğer Finansal Araçlar*, **finansal araçların (finansal varlıklar ve finansal borçların)** muhasebeleştirilmesi, finansal durum tablosu dışı bırakılması, ölçümü ve açıklanmasını konularını düzenler. Bölüm 11, temel finansal araçlara uygulanır ve tüm işletmeler ile ilgilidir. Bölüm 12, daha karmaşık nitelikteki diğer finansal araçlara ve işlemlere uygulanır. Sadece temel finansal araçlarla ilgili işlemler yapılması durumunda Bölüm 12 uygulanmaz. Ancak, sadece temel finansal araçları bulunan işletmeler de Bölüm 12'den muaf olduklarından emin olmak amacıyla söz konusu Bölümün kapsamını dikkate alırlar.

Muhasebe politikası tercihi

- 12.2 Tüm finansal araçların muhasebeleştirilmesi için aşağıdakilerden biri uygulanır:
- (a) Bir bütün olarak Bölüm 11 ve Bölüm 12'nin hükümleri ya da
 - (b) TMS 39 *Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme* Standardı'nın muhasebeleştirme ve ölçmeye ilişkin hükümleri ve Bölüm 11 ve 12'nin açıklama hükümleri.
- (a) veya (b)'nin seçilmesi, bir muhasebe politikası tercihidir. 10.8-10.14 paragraflarında, muhasebe politikasında değişiklik yapılmasının ne zaman uygun olduğu, bu tür bir değişikliğin nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği ve muhasebe politikasındaki değişiklik ile ilgili hangi bilgilerin açıklanması gerektiğine ilişkin hükümler yer almaktadır.

Bölüm 12'nin kapsamı

- 12.3 Bölüm 12, aşağıdakiler hariç tüm finansal araçlara uygulanır:
- (a) Bölüm 11 kapsamında olanlar,
 - (b) Bağlı ortaklıklardaki (bakınız: Bölüm 9 *Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar*), iştiraklerdeki (bakınız: Bölüm 14 *İştiraklerdeki Yatırımlar*) ve iş ortaklıklarındaki (bakınız: Bölüm 15 *İş Ortaklıklarındaki Paylar*) paylar,
 - (c) Çalışanlara sağlanan fayda planları dâhilinde işverenin hak ve yükümlülükleri (bakınız: Bölüm 28 *Çalışanlara Sağlanan Faydalar*),
 - (d) Sigorta sözleşmeleri kapsamındaki haklar, sigorta sözleşmesinin aşağıdakilerle ilgili olmayan sözleşme şartlarının bir sonucu olarak

tarafardan birini zarara uğratma ihtimalinin olduğu durumlar haricinde:

- (i) Sigortalanmış riskteki değişiklikler,
 - (ii) Döviz kurundaki değişiklikler veya
 - (iii) Karşı taraflardan birinin temerrüdü.
- (e) İşletmenin kendi özkaynak tanımını karşılayan finansal araçlar (bakınız: Bölüm 22 *Özkaynaklar* ve Bölüm 26 *Hisse Bazlı Ödemeler*) ve
- (f) Kiralamalar (bakınız: Bölüm 20 *Kiralamalar*), kiralamanın aşağıdakiler ile ilişkili olmayan sözleşme koşullarının sonucu olarak, kiralayan veya kiracıyı zarara uğratma ihtimalinin olduğu durumlar haricinde:
- (i) Kiralanmış varlığın fiyatındaki değişiklikler,
 - (ii) Döviz kurundaki değişiklikler veya
 - (iii) Karşı taraflardan birinin temerrüdü.
- (g) Bir işletme birleşmesinde koşullu bedel için yapılan sözleşmeler (bakınız: Bölüm 19 *İşletme Birleşmeleri ve Şerefiye*). Bu muafiyet sadece edinen işletmeye uygulanır.
- 12.4 Ticari mal, stok veya maddi duran varlık gibi finansal olmayan varlıkların alış veya satışına ilişkin birçok sözleşme, finansal araç olmadıklarından, bu bölüm kapsamının dışında tutulmuştur. Ancak bu bölüm, alıcı veya satıcı üzerine fiziki varlık alış veya satış sözleşmelerinin tipik özelliği olmayan riskler yükleyen tüm sözleşmelere uygulanır. Örneğin, bu bölüm, finansal olmayan kalemin fiyatındaki değişiklikler, döviz kurundaki değişiklikler veya karşı taraflardan birinin temerrüdü ile ilişkili olmayan sözleşme koşulları sonucunda, alıcı veya satıcıyı zarara uğratabilecek sözleşmeler için geçerlidir.
- 12.5 Paragraf 12.4'te açıklanan sözleşmelere ek olarak, bu bölüm, sözleşmenin net nakit veya diğer bir finansal araç ile veya sözleşmeler finansal araçmış gibi, finansal araç takası ile ödenebildiği durumlarda, finansal olmayan kalemlerin alış veya satış sözleşmelerinde de, aşağıdaki istisna dâhilinde, uygulanır: İşletmenin beklenen alım, satım veya kullanım hükümleri uyarınca finansal olmayan bir kalemin alınması veya teslimi amacıyla düzenlenmiş ve elde tutulmaya devam edilen sözleşmeler, bu bölüm kapsamında finansal araç olarak nitelendirilmezler.

Finansal varlık ve borçların ilk muhasebeleştirilmesi

- 12.6 Bir finansal varlık veya finansal borç, yalnızca, işletme, söz konusu finansal araca ilişkin sözleşme hükümlerine taraf olduğunda muhasebeleştirilir.

İlk ölçüm

- 12.7 Bir finansal varlık veya finansal borç ilk muhasebeleştirildiğinde, gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. Bu değer, normalde işlem fiyatıdır.

Muhasebeleştirme sonrası ölçüm

- 12.8 Her bir **raporlama döneminin** sonunda, Bölüm 12 kapsamındaki tüm finansal araçlar gerçeğe uygun değer ile ölçülür ve gerçeğe uygun değerlerindeki değişiklikler kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Bu durumun istisnası aşağıdaki gibidir: Halka açık olarak işlem görmeyen ve gerçeğe uygun değeri aksi belirtilmedikçe güvenilir olarak ölçülemeyen özkaynağa dayalı finansal araçlar ve bu tür araçlarla bağlantılı olup, uygulandıklarında söz konusu araçların teslimine yol açacak sözleşmeler, maliyet bedelinden değer düşüklüğü tutarı indirilerek ölçülür.
- 12.9 Halka açık olarak işlem görmeyen ancak gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçülen özkaynağa dayalı bir finansal aracın gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçümü artık mümkün değilse, aracın güvenilir olarak ölçülebilen en son tarihteki gerçeğe uygun değeri aracın maliyeti olarak kabul edilir. Gerçeğe uygun değer güvenilir bir şekilde ölçümü mümkün oluncaya kadar varlık, maliyet bedelinden değer düşüklüğü tutarı indirilerek ölçülür.

Gerçeğe uygun değer

- 12.10 Bu bölüm ve Bölüm 11 uyarınca gerçeğe uygun değer ölçümünde, 11.27-11.32 paragraflarındaki gerçeğe uygun değere ilişkin hükümler uygulanır.
- 12.11 Talep edilebilir bir finansal borcun gerçeğe uygun değeri, ilgili borç tutarının ödenmesinin talep edilebileceği en erken tarihten itibaren iskonto edilmek suretiyle bulunan tutar olan, talep anında ödenecek tutardan az olamaz.
- 12.12 Daha sonraki dönemlerde gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçülecek finansal varlık ve borçların ilk ölçümüne, işlem maliyetleri dâhil edilmez. Varlıklara ilişkin ödeme ertelenirse veya varlıklar piyasa oranı niteliğinde olmayan bir faiz oranı üzerinden finanse edilirlerse, varlık, gelecekteki ödemelerin, piyasa faiz oranı üzerinden iskonto edilmiş bugünkü değeriyle ölçülür.

Maliyet veya itfa edilmiş maliyet bedeli üzerinden ölçülen finansal araçlarda değer düşüklüğü

- 12.13 Bu bölüm uyarınca maliyet bedelinden değer düşüklüğü tutarı indirilerek ölçülen finansal araçlar için, 11.21-11.26 paragraflarındaki maliyet bedeliyle ölçülen finansal araçlara ilişkin değer düşüklüğü hükümleri uygulanır.

Finansal varlık veya finansal borcun finansal durum tablosu dışı bırakılması

- 12.14 Bu bölümün uygulanacağı finansal varlık ve finansal borçlar için 11.33-11.38 paragraflarındaki finansal durum tablosu dışı bırakma hükümleri uygulanır.

Finansal riskten korunma muhasebesi

- 12.15 Belirli kriterler sağlandığında, bir **finansal riskten korunma aracı** ile **finansal riskten korunmaya konu kalem** arasında, finansal riskten korunma muhasebesine yönelik şartları karşılamak amacıyla bir finansal riskten korunma ilişkisi kurulabilir. Finansal riskten korunma muhasebesi, finansal riskten korunma aracı ile finansal riskten korunmaya konu kalemdeki kazanç veya kaybın, aynı anda kâr veya zararda muhasebeleştirilmesine izin vermektedir.
- 12.16 Finansal riskten korunma muhasebesinin uygulanabilmesi için, işletmenin aşağıdaki koşulların tümüne uyması gerekir:
- (a) Finansal riskten korunmaya konu risk, finansal riskten korunmaya konu kalem ve finansal riskten korunma aracı açıkça tanımlanarak ve de finansal riskten korunmaya konu kalemdeki risk, finansal riskten korunma aracı ile finansal riskten korunmaya konu risk olarak açıklanarak, finansal riskten korunma ilişkisi belirtilir ve belgelendirilir.
 - (b) Finansal riskten korunmaya konu risk, paragraf 12.17’de belirtilmiş olan risklerden biridir.
 - (c) Finansal riskten korunma aracı, paragraf 12.18’de belirtildiği gibidir.
 - (d) Finansal riskten korunma aracının, belirlenen finansal riskten korunmaya konu riskin elimine edilmesinde yüksek derecede etkin olması beklenmektedir. **Finansal riskten korunmanın etkinliği**, finansal riskten korunmaya konu risk ile ilişkilendirilebilen finansal riskten korunmaya konu kalemin gerçeğe uygun değerindeki veya nakit akışlarındaki değişikliklerin, finansal riskten korunma aracının gerçeğe uygun değerindeki veya nakit akışlarındaki değişiklikler ile elenmesinin derecesidir.
- 12.17 Bu Standart, finansal riskten korunma muhasebesinin sadece aşağıdaki riskler için uygulanmasına izin vermektedir:
- (a) İtfa edilmiş maliyet bedeli üzerinden ölçülen bir borçlanma aracına ilişkin faiz oranı riski.
 - (b) **Gerçekleşme olasılığı yüksek tahmini işlemlere** veya kesin bir taahhüde ilişkin döviz kuru riski veya faiz oranı riski.
 - (c) İşletmenin elinde bulundurduğu bir ticari mala veya bir ticari malın alınması veya satılmasına dair kesin bir taahhüde veya gerçekleşme olasılığı yüksek olan tahmini işleme ilişkin fiyat riski.
 - (d) Yurtdışındaki işletmede bulunan net yatırıma ilişkin döviz kuru riski.
- İtfa edilmiş maliyet ile ölçülen bir borçlanma aracının kur riski, finansal riskten korunma muhasebesinin finansal tablolar üzerinde önemli bir etkisi

olmayacağından, yukarıdaki listede yer almamaktadır. Temel hesaplar, alacaklı ve borçlu olunan senet ve kredi hesapları, normalde itfa edilmiş maliyet ile ölçülür (bakınız: paragraf 11.5(d)). Buna, yabancı para cinsinden olan borçlar da dâhil olabilir. Paragraf 30.10 uyarınca, kurdaki değişiklikten kaynaklanan borcun defter değerindeki bir değişiklik kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Dolayısıyla, hem finansal riskten korunma aracının (çapraz para swapı) gerçeğe uygun değerindeki hem de borcun kurdaki değişiklikten kaynaklanan defter değerindeki değişiklik kâr veya zararda muhasebeleştirilir ve bunlar, birbirlerini, geçerli kur (borcun ölçüldüğü) ile vadeli kur (swapın ölçüldüğü) arasındaki fark ölçüsünde mahsup ederler.

12.18 Bu Standart, finansal riskten korunma muhasebesine, finansal riskten korunma aracının aşağıdaki tüm koşul ve şartları sağlaması halinde izin verir:

- (a) Söz konusu araç, finansal riskten korunmaya konu risk olarak nitelendirilen ve paragraf 12.17’de belirtilen riskin elimine edilmesinde büyük ölçüde etkin olması beklenen, bir vadeli faiz oranı swapı, bir yabancı para swapı, yabancı para birimi üzerinden forward sözleşmesi veya ticari mala endekslenmiş bir forward sözleşmesi niteliğindedir.
- (b) Raporlayan işletme dışındaki (yani; raporlanan **grup**, bölüm veya bireysel işletme dışındaki) bir tarafı içermektedir.
- (c) **Türev ürün tutarı**, finansal riskten korunmaya konu kalemin belirlenmiş anapara veya türev ürün tutarına eşittir.
- (d) Aşağıdakilerden daha geç olmayan belirlenmiş bir vadesi vardır:
 - (i) Finansal riskten korunmaya konu finansal aracın vadesi,
 - (ii) Ticari mal alım veya satım taahhüdünün yerine getirilmesi beklenen tarih veya
 - (iii) Finansal riskten korunmaya konu, gerçekleşme olasılığı yüksek yabancı para veya ticari mal işlemlerinin ortaya çıktıkları tarih.
- (e) Herhangi bir peşin ödeme, erken sonlandırma veya uzatma özelliği yoktur.

Muhasebeleştirilmiş bir finansal aracın sabit faiz oranı riskine veya elde tutulan ticari malın ticari mal fiyat riskine karşı korunması

12.19 Paragraf 12.16’daki koşullar karşılanıyorsa ve finansal riskten korunmaya konu risk, itfa edilmiş maliyet bedeli üzerinden ölçülmüş bir borçlanma aracının sabit faiz oranı riski veya işletmenin elinde tuttuğu bir ticari malın ticari mal fiyat riski ise,

- (a) Finansal riskten korunma aracı, varlık veya borç olarak muhasebeleştirilir ve finansal riskten korunma aracının gerçeğe uygun değerindeki değişim, kâr veya zararda muhasebeleştirilir ve

- (b) Finansal riskten korunmaya konu risk ile ilişkili olan finansal riskten korunmaya konu kalemin gerçeğe uygun değerindeki değişim, finansal riskten korunmaya konu kalemin defter değerinde bir düzeltme ile birlikte, kâr veya zararda muhasebeleştirilir.
- 12.20 Finansal riskten korunmaya konu risk, itfa edilmiş maliyet bedeli üzerinden ölçülen bir borçlanma aracının sabit faiz oranı riski ise, vadeli faiz oranı swapı olan finansal riskten korunma aracı üzerindeki dönemsel net nakit ödemeleri, net ödemelerin tahakkuk ettiği dönemde kâr veya zararda muhasebeleştirilir.
- 12.21 Paragraf 12.19’da belirtilen finansal riskten korunma muhasebesine ilişkin uygulamaya aşağıdaki durumlarda son verilir:
- (a) Finansal riskten korunma aracının süresinin sona ermesi, satılması veya sonlandırılması,
- (b) Finansal riskten korunmanın, paragraf 12.16’daki finansal riskten korunma muhasebesi koşullarını artık karşılamaması veya
- (c) İşletmenin finansal riskten korunma muhasebesinden vazgeçmesi.
- 12.22 Finansal riskten korunma muhasebesine son verilirse ve finansal riskten korunmaya konu kalem, itfa edilmiş maliyet üzerinden izlenen finansal durum tablosu dışı bırakılmamış bir varlık veya borç ise, finansal riskten korunmaya konu kalemin defter değerinde düzeltme olarak muhasebeleştirilmiş kazanç veya kayıplar, finansal riskten korunma aracının kalan ömrü boyunca etkin faiz yöntemi kullanılarak, kâr veya zararda itfa edilir.

Değişken faiz oranı riskine, döviz kuru riskine veya ticari mal fiyatı riskine ilişkin finansal riskten korunma işlemi

- 12.23 Paragraf 12.16’daki koşullar karşılanıyorsa ve finansal riskten korunmaya konu risk aşağıdakilerden biriye:
- (a) İtfa edilmiş maliyet ile ölçülen borçlanma araçlarına ilişkin değişken faiz oranı riski,
- (b) Gerçekleşme olasılığı yüksek tahmini işlemlere veya **kesin bir taahhüde** ilişkin döviz kuru riski,
- (c) Gerçekleşme olasılığı yüksek tahmini işlemlere veya kesin bir taahhüde ilişkin ticari mal fiyatı riski,
- (d) Yurtdışındaki işletmede bulunan net yatırıma ilişkin döviz kuru riski
- ise, finansal riskten korunma aracının gerçeğe uygun değerindeki değişikliğin finansal riskten korunmaya konu kalemin gerçeğe uygun değerindeki veya beklenen nakit akışlarındaki değişiklikleri elemeye etkin olan kısmı, diğer kapsamlı gelir içerisinde muhasebeleştirilir. Finansal riskten korunma aracının gerçeğe uygun değerinin, beklenen nakit akışlarının gerçeğe uygun değerindeki

değişiklik tutarının üzerinde kalan kısmı (bazen finansal riskten korunmanın etkinsizliği de denir) kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmiş finansal riskten korunma konusu kazanç veya kayıp, finansal riskten korunmaya konu kalem kâr veya zararda muhasebeleştirildiğinde veya finansal riskten korunma ilişkisi sona erdiğinde, kâr veya zararda yeniden sınıflandırılır.

12.24 Finansal riskten korunmaya konu risk, itfa edilmiş maliyet ile ölçülen bir borçlanma aracındaki değişken faiz oranı riski ise, finansal riskten korunma aracı olan vadeli faiz oranı swapından kaynaklanan dönemsel net nakit ödemeleri, söz konusu ödemelerin tahakkuk ettiği döneme ait kâr veya zarar içinde daha sonra muhasebeleştirilir.

12.25 Paragraf 12.23'te belirtilen finansal riskten korunma muhasebesine aşağıdaki durumlarda son verilir:

- (a) Finansal riskten korunma aracının süresinin sona ermesi, satılması veya sonlandırılması;
- (b) Finansal riskten korunmanın, paragraf 12.16'daki finansal riskten korunma muhasebesi koşullarını artık karşılamaması;
- (c) Gerçekleşeceği öngörülen bir işlemin finansal riskten korunmasında, bu işlemin gerçekleşme olasılığının artık yüksek olmaması veya
- (d) İşletmenin finansal riskten korunma muhasebesinden vazgeçmesi.

Gerçekleşmesi öngörülen bir işlemin meydana gelmesi artık beklenmiyorsa veya itfa edilmiş maliyet bedeli üzerinden ölçülen finansal riskten korunmaya konu borçlanma aracı finansal durum tablosu dışı bırakılmış ise, diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmiş olan finansal riskten korunma aracına ilişkin kazanç veya kayıplar, diğer kapsamlı gelirden çıkarılır ve kâr veya zararda yeniden sınıflandırılır.

Açıklamalar

12.26 Bu bölümü uygulayan bir işletme, Bölüm 11'in gerektirdiği tüm açıklamaları, bu bölümün ve Bölüm 11'in kapsamında yer alan finansal araçlara ilişkin açıklamaları da içerecek şekilde yapar. Ayrıca, finansal riskten korunma muhasebesi kullanılıyorsa, 12.27-12.29 paragraflarındaki ek açıklamalar da yapılır.

12.27 Paragraf 12.17'de açıklanan dört risk türünün her birine ilişkin finansal riskten korunma için aşağıdakiler ayrı ayrı açıklanır:

- (a) Finansal riskten korunmanın tanımı.
- (b) Finansal riskten korunma aracı olarak belirlenmiş finansal araçların tanımı ve bunların raporlama tarihindeki gerçeğe uygun değerleri.
- (c) Finansal riskten korunmaya konu kalemin bir tanımı da dâhil olmak üzere,

korunma konusu finansal risklerin niteliği.

12.28 İşletme, elinde bulundurduğu bir ticari mala ilişkin olarak fiyat riskine veya sabit faiz oranı riskine karşı finansal riskten korunma muhasebesi uyguluyorsa (12.19 – 12.22 paragrafları), aşağıdakileri açıklar:

- (a) Finansal riskten korunma aracının gerçeğe uygun değerindeki değişikliğin kâr veya zarara yansıtılan tutarı.
- (b) Finansal riskten korunmaya konu kalemin gerçeğe uygun değerindeki değişikliğin kâr veya zarara yansıtılan tutarı.

12.29 Kesin bir taahhütteki veya gerçekleşme olasılığı yüksek tahmini işlemdeki veya yurtdışındaki bir bağlı ortaklığa yapılan net yatırımlardaki değişken faiz oranı riski, döviz riski, ticari mal fiyatı riskine karşı finansal riskten korunma muhasebesi kullanılıyorsa (12.23 – 12.25 paragrafları) aşağıdakiler açıklanır:

- (a) Nakit akışlarının gerçekleşmesinin beklendiği dönemler ve bunların kâr veya zararı ne zaman etkilemesinin beklendiği.
- (b) Finansal riskten korunma muhasebesinin daha önceden uygulandığı, fakat artık meydana gelmesi beklenmeyen işlemlerin tanımı.
- (c) Dönem içinde diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen, finansal riskten korunma aracının gerçeğe uygun değerindeki değişiklik tutarı (paragraf 12.23).
- (d) Dönem içinde diğer kapsamlı gelirden çıkarılarak kâr veya zararda yeniden sınıflandırılan tutar (12.23 ve 12.25 paragrafları).
- (e) Finansal riskten korunma aracının gerçeğe uygun değerinin beklenen nakit akışlarının gerçeğe uygun değerindeki değişiklik tutarını aşan, kâr veya zararda muhasebeleştirilmiş tutarı (paragraf 12.24).

Bölüm 13

Stoklar

Bu bölümün kapsamı

- 13.1 Bu bölüm **stokların** muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi ile ilgili ilkeleri belirler. Stoklar;
- (a) İşin olağan akışı içinde satılmak için elde tutulan,
 - (b) Bu tür satışa konu olmak üzere üretilmekte olan veya
 - (c) Üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan **varlıklardır**.
- 13.2 Bu bölüm aşağıda sayılanlar hariç tüm stoklara uygulanır:
- (a) Doğrudan ilişkilendirilebilen hizmet sözleşmeleri de dâhil olmak üzere, inşaat sözleşmeleri kapsamında ortaya çıkan yapılmakta olan işler (bakınız: Bölüm 23 *Hasılat*).
 - (b) Finansal araçlar (bakınız: Bölüm 11 *Temel Finansal Araçlar* ve Bölüm 12 *Diğer Finansal Araçlar*).
 - (c) Tarımsal faaliyetlerle ilgili **canlı varlıklar** ve hasat zamanındaki **tarımsal ürünler** (bakınız: Bölüm 34 *Özellikli Faaliyetler*).
- 13.3 Bu bölüm, aşağıda belirtilenler tarafından elde tutulan stokların ölçümünde uygulanmaz:
- (a) **Gerçeğe uygun değerlerinden** satış maliyetleri düşülerek ölçülen ve söz konusu ölçüme ilişkin değer değişikliklerinin kâr veya zarara yansıtıldığı, tarım ve ormancılık ürünlerinin, hasat dönemi sonrası tarımsal ürünlerin, madenlerin ve madeni ürünlerin üreticileri veya
 - (b) Stoklarını, gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetlerini düşerek ölçen ve söz konusu ölçüme ilişkin değer değişikliklerini kâr veya zarara yansıtan araçlar.

Stokların ölçülmesi

- 13.4 Stoklar, maliyet değeri ile tahmini satış fiyatından, tamamlanma maliyetleri ve satışa ilişkin maliyetler düşüldükten sonraki değerin düşük olanı üzerinden değerlendirilir.

Stokların maliyeti

- 13.5 Stokların maliyeti, tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve

stokların mevcut konumuna ve durumuna getirilmesi için katılan diğer maliyetleri içerir.

Satın alma maliyetleri

- 13.6 Stokların satın alma maliyetleri; satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler (işletme tarafından vergi idaresinden iade alınabilecekler hariç) ve nakliye, yükleme/boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan ilişkilendirilebilen diğer maliyetleri içerir. Ticari iskontolar, indirimler ve diğer benzeri kalemler, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılır.
- 13.7 Stoklar vadeli ödeme koşuluyla alınmış olabilir. Bazı durumlarda, anlaşma, örneğin, peşin alım fiyatı ile vadeli ödeme tutarı arasında bir fark şeklinde, belirtilmemiş bir finansman unsuru içerir. Bu tür durumlarda, fark, finansmanın söz konusu olduğu dönem boyunca faiz gideri olarak muhasebeleştirilir ve stokların maliyetine dâhil edilmez.

Dönüştürme maliyetleri

- 13.8 Stokların dönüştürme maliyetleri; direkt işçilik giderleri gibi, üretim birimleri ile doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetleri içerir. Bu maliyetler ayrıca hammaddelerin mamule dönüştürülmesinde katılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları da içerir. Sabit genel üretim giderleri; amortisman, fabrika binası ve teçhizatının bakım onarım giderleri ile fabrikanın yönetim ve idaresi ile ilgili maliyetler gibi, üretim miktarından bağımsız olarak nispeten sabit kalan dolaylı üretim maliyetleridir. Değişken genel üretim giderleri dolaylı malzeme ve dolaylı işçilik gibi, üretim miktarı ile doğru orantılı veya yaklaşık olarak doğru orantılı bir biçimde değişen dolaylı üretim maliyetleridir.

Genel üretim maliyetlerinin dağıtımı

- 13.9 Sabit genel üretim maliyetleri dönüştürme maliyetlerine, üretim faaliyetlerinin normal kapasitesi esas alınarak dağıtılır. Normal kapasite, planlanan bakım-onarım çalışmalarından kaynaklanacak kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak, normal koşullarda bir veya birkaç dönem veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarıdır. Gerçek üretim düzeyi normal kapasiteye yakınsa, söz konusu üretim düzeyi normal kapasite olarak düşünülebilir. Her bir üretim birimine dağıtılan sabit genel üretim gider tutarı, düşük kapasite ya da atıl kapasite nedeniyle arttırılmaz. Dağıtılmayan genel üretim giderleri, gerçekleştiği dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Normalin üstünde üretim gerçekleşen dönemlerde, her bir üretim birimine dağıtılmış sabit genel üretim gideri payı düşer; böylece stoklar maliyetin üzerinde değerlendirilmemiş olur. Değişken genel üretim giderleri, üretim tesislerinin gerçek kullanımına bağlı olarak her bir üretim birimine dağıtılır.

Ortak ürünler ve yan ürünler

- 13.10 Üretim sürecinde aynı anda birden fazla ürün birlikte üretilebilir. Ortak ürünlerin üretildiği veya bir ana ürün ile bir yan ürünün üretildiği durum buna örnektir. Her bir ürünün hammadde veya dönüştürme maliyetlerinin ayrı olarak belirlenemediği durumlarda, bu maliyetler ürünler arasında mantıklı ve tutarlı bir biçimde dağıtılır. Maliyetlerin dağıtımı, örneğin; ürünlerin ayrı olarak tanımlanabilir hale geldiği üretim aşamasındaki veya tamamlandıktan sonraki nispi satış değerlerine göre yapılabilir. Yan ürünler, çoğunlukla, yapıları gereği önemsizdirler. Durum böyleyse, söz konusu ürünler satış fiyatından tamamlanma ve satış maliyetleri düşülerek ölçülür ve bu tutar, ana ürünün maliyetinden indirilir. Bunun sonucu olarak, ana ürünün **defter değeri**, maliyetinden önemli ölçüde farklılık göstermez.

Stoklara eklenen diğer maliyetler

- 13.11 Diğer maliyetler, ancak stokların mevcut konum ve duruma getirilmesiyle ilişkili oldukları ölçüde stok maliyetine dâhil edilir.
- 13.12 Paragraf 12.19(b) uyarınca, bazı koşullarda, elde tutulan bir ticari maldaki sabit faiz oranı veya ticari mal fiyatı riskine ilişkin finansal riskten korunmada, finansal riskten korunma aracının gerçeğe uygun değerindeki değişiklik ile ticari malın defter değeri düzeltilir.

Stoklara dâhil edilmeyen maliyetler

- 13.13 Stokların maliyetine dâhil edilmeyen ve oluştukları dönemde gider olarak muhasebeleştirilen maliyetlere ilişkin örneklere aşağıda yer verilmiştir:
- (a) Normalin üstünde gerçekleşen fire ve kayıplar, işçilik ve diğer üretim maliyetleri.
 - (b) Bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olanlar dışındaki depolama giderleri.
 - (c) Stokların mevcut konum ve duruma getirilmesinde katkısı olmayan genel yönetim giderleri.
 - (d) Satış giderleri.

Hizmet sağlayan işletmelerin stok maliyeti

- 13.14 Hizmet sağlayan işletmeler, bulunması durumunda, stoklarını üretim maliyetlerine göre ölçer. Bu maliyetler, esas olarak, kontrol işlemlerini yürüten personel de dâhil olmak üzere, hizmetin sunulmasında doğrudan görev alan personelin işçilik ücretleri ve diğer maliyetleri ile bunlarla ilişkili olabilecek genel giderleri içerir. Satış ve genel yönetim ile ilgili personelin işçilik ücretleri

ve bunlarla ilgili diğer giderler, hizmetin maliyetine dâhil edilmez; gerçekleştiği dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Hizmet sağlayan işletmenin stoklarının maliyeti, kâr marjını veya işletmeler tarafından genellikle fiyatlara dâhil edilen üretimle ilgili olmayan genel maliyetleri içermez.

Canlı varlıkların hasadından elde edilen tarımsal ürünlerin maliyeti

- 13.15 Bölüm 34 uyarınca, canlı varlıkların hasadıyla elde edilen tarımsal ürünlerden oluşan stoklar, ilk **muhasebeleştirme** sırasında, gerçeğe uygun değerinden hasat yerindeki tahmini satış maliyetleri düşüldükten sonra bulunan değer üzerinden ölçülür. Bu bölümün uygulanması açısından stokların maliyeti, söz konusu tarihteki bu değerdir.

Standart maliyet, perakende yöntemi ve en güncel alış fiyatı gibi, maliyetin ölçümüyle ilgili teknikler

- 13.16 Sonuçlar maliyete yakınsa, standart maliyet yöntemi, perakende yöntemi veya en güncel alış fiyatı gibi stokların maliyetinin ölçümüne yönelik teknikler kullanılabilir. Standart maliyet hesabında, hammadde ve malzemelerin, işçiliğin, verimliliğin ve kapasite kullanımının normal düzeyleri dikkate alınır. Standart maliyetler, düzenli olarak gözden geçirilir ve gerektiği takdirde mevcut koşullara göre yeniden belirlenir. Perakende yönteminde maliyet, stokların satış değerinden uygun brüt kâr marjının düşülmesi suretiyle bulunur.

Maliyet hesaplama yöntemleri

- 13.17 Normal şartlarda birbirleri ile ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen ve ayrılan mal veya hizmetlerin maliyeti, her bir varlığa ilişkin maliyetler ayrı ayrı dikkate alınarak ölçülür.
- 13.18 Paragraf 13.17’de belirtilenler dışında kalan stokların maliyeti, ilk giren ilk çıkar (FIFO) veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden biri kullanılarak ölçülür. Benzer özelliklere ve benzer kullanıma sahip tüm stoklar için aynı maliyet hesaplama yöntemi kullanılır. Türü veya kullanım alanları itibarıyla farklı olan stoklar için farklı maliyet hesaplama yöntemleri kullanılabilir. Son giren ilk çıkar yöntemine (LIFO), bu Standartta izin verilmemektedir.

Stoklarda değer düşüklüğü

- 13.19 27.2-27.4 paragrafları uyarınca, her bir **raporlama döneminin** sonunda, stoklarda değer düşüklüğü olup olmadığının, yani defter değerinin geri kazanılabilir olup olmadığının (örneğin; hasar, eskime veya düşen satış fiyatları nedeniyle) değerlendirilmesi gerekir. Eğer bir stok kalemi (veya bir grup kalem) değer düşüklüğüne uğramışsa, söz konusu paragraflar uyarınca, ilgili stok kaleminin, satış fiyatından tamamlanma ve satış maliyetlerinin düşülerek

ölçülmesi ve **değer düşüklüğü zararının** muhasebeleştirilmesi gerekir. Ayrıca söz konusu paragraflar uyarınca, bazı durumlarda da önceki değer düşüklüğü zararlarının iptali gerekir.

Gider olarak muhasebeleştirme

- 13.20 Stoklar satıldığında, bu stokların defter değeri, ilgili hasılatın finansal tablolara alındığı dönemde gider olarak muhasebeleştirilir.
- 13.21 İşletmenin kendi imal ve inşa ettiği maddi duran varlıklar için kullanılan stoklar gibi bazı stoklar, diğer varlık hesaplarına dağıtılabilir. Diğer varlıkların maliyetine bu şekilde dağıtılan stoklar sonraki dönemlerde bu Standardın söz konusu varlığın türü ile ilgili bölümü uyarınca muhasebeleştirilir.

Açıklamalar

- 13.22 Aşağıdakiler açıklanır:
- (a) Kullanılan maliyet hesaplama yöntemi de dâhil olmak üzere, stokların ölçümünde benimsenen **muhasebe politikaları**.
 - (b) Stokların toplam defter değerleri ve stokların işletmeye uygun şekilde sınıflandırılmış bazda ayrı ayrı defter değeri.
 - (c) Dönem içerisinde gider olarak kaydedilen stokların tutarı.
 - (d) Bölüm 27 uyarınca kâr veya zararda muhasebeleştirilmiş veya iptal edilmiş değer düşüklüğü tutarları.
 - (e) Yükümlülüklerle karşılık teminat olarak gösterilen stokların defter değerleri.

Bölüm 14

İştiraklerdeki Yatırımlar

Bu bölümün kapsamı

- 14.1 Bu bölüm, **iştiraklerin, konsolide finansal tablolar**da ve ana ortaklık niteliğinde olmayan ancak bir veya daha fazla iştirakte yatırımı bulunan bir yatırımcının finansal tablolarında muhasebeleştirilmesi amacıyla uygulanır. Paragraf 9.26, iştiraklerin **bireysel finansal tablolar**da muhasebeleştirilmesi için gerekli esasları belirtmektedir.

İştirak tanımı

- 14.2 İştirak, adi ortaklık gibi tüzel kişiliği olmayan işletmeler de dâhil olmak üzere, yatırımcı işletmenin üzerinde önemli etkisinin bulunduğu, **iş ortaklığı** veya **bağlı ortaklık** niteliğinde olmayan, işletmedir.
- 14.3 Önemli etki; yatırım yapılan işletmenin finansal ve faaliyet politikalarının belirlenmesi kararlarına katılma gücü olup bu politikaları tek başına **kontrol** etme ya da bir başka taraf ile **müşterek kontrol** etme gücü değildir.
- (a) Yatırımcının doğrudan ya da dolaylı olarak (örneğin bağlı ortaklıkları vasıtasıyla) iştirakin oy hakkının % 20 ya da daha fazlasını elinde tutması durumunda, aksi açıkça ispat edilemediği sürece, söz konusu yatırımcının önemli etkisinin bulunduğu kabul edilir.
- (b) Diğer yandan, yatırımcının doğrudan ya da dolaylı olarak (örneğin bağlı ortaklıkları vasıtasıyla) iştirakin oy hakkının % 20'sinden daha azını elinde bulundurması durumunda ise; böyle bir etkinin bulunduğu açıkça ispat edilemediği sürece, söz konusu yatırımcının önemli etkisinin bulunmadığı kabul edilir.
- (c) Yatırım yapılan bir işletmeye başka bir yatırımcı tarafından önemli tutarda veya mutlak çoğunlukla sahip olunması, yatırımcı işletmenin önemli etkiye sahip olmasına engel teşkil etmez.

Ölçüm – muhasebe politikası seçimi

- 14.4 Yatırımcı, iştiraklerdeki tüm yatırımlarını, aşağıdakilerden birini kullanarak muhasebeleştirir:
- (a) Paragraf 14.5'teki maliyet yöntemi,
- (b) Paragraf 14.8'deki özkaynak yöntemi veya
- (c) Paragraf 14.9'daki gerçeğe uygun değer yöntemi.

Maliyet yöntemi

- 14.5 Yatırımcı, iştiraklerdeki yatırımlarını, yayımlanmış bir fiyat kotasyonu bulunanlar hariç olmak üzere (bakınız: paragraf 14.7) yatırımın maliyetinden, Bölüm 27 *Varlıklarda Değer Düşüklüğü* uyarınca muhasebeleştirilmiş birikmiş **değer düşüklüğü zararlarını** düşerek ölçer.
- 14.6 Yatırımcı, yatırımdan elde ettiği temettüleri ve yatırım yapılan işletme tarafından dağıtılan diğer tutarları, söz konusu tutarların, dağıtımların iştirakin edinme tarihinden önce veya sonra ortaya çıkan birikmiş kârlarından kaynaklanıp kaynaklanmadığını dikkate almaksızın, gelir olarak muhasebeleştirir.
- 14.7 Yatırımcı, yayımlanmış bir fiyat kotasyonu bulunan iştiraklerdeki yatırımları, gerçeğe uygun değer yöntemini (bakınız: paragraf 14.9) kullanarak ölçer.

Özkaynak yöntemi

- 14.8 Özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirmede, özkaynak yatırımı, ilk olarak işlem fiyatı ile muhasebeleştirilir (işlem maliyetleri de dâhil olmak üzere); daha sonra yatırımcının iştirakin **kâr veya zararındaki** ve **diğer kapsamlı gelirindeki** payını yansıtacak şekilde düzeltilir.
- (a) *Defter değerine ilave edilen dağıtım tutarları ve yapılan diğer düzeltmeler.* İştiraktan elde edilen dağıtım tutarları, yatırımın defter değerini azaltır. Defter değerine ilişkin olarak yapılan düzeltmeler, diğer kapsamlı gelir kalemlerinden kaynaklanan, iştirakin özkaynağındaki değişikliklerin bir sonucu olarak da gerekli olabilmektedir.
- (b) *Potansiyel oy hakları.* Potansiyel oy hakları önemli etkinin var olup olmadığı belirlenmesinde göz önünde bulundurulsa da, yatırımcı, iştirakin kâr veya zararındaki payını ve iştirakin özkaynağında meydana gelen değişikliklerdeki payını mevcut ortaklık paylarını dikkate alarak ölçer. Bu ölçümler potansiyel oy haklarının olası kullanımını veya dönüştürülmesini dikkate almaz.
- (c) *Saklı şerefiye ve gerçeğe uygun değer düzeltmeleri.* İştirakteki bir yatırımın edinilmesi üzerine, yatırımcı, edinme maliyeti ile yatırımcının iştirakin tanımlanabilir net varlıklarının gerçeğe uygun değerlerindeki payı arasındaki farkı (olumlu veya olumsuz), 19.22-19.24 paragrafları uyarınca muhasebeleştirir. Yatırımcı, iştirakin ediniminden sonra iştirakin kâr veya zararındaki payını, iştirakin amortisman ya da itfaya tabi varlıklarının (şerefiye dâhil) ek amortisman ve itfalarının muhasebeleştirilmesi için, söz konusu varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin yatırımın edinildiği dönemdeki defter değerlerini aştığı tutarı esas alarak düzeltir.
- (d) *Değer düşüklüğü.* İştirakteki yatırımın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğine dair bir gösterge varsa da yatırımcı, yatırımın tüm defter değerini, Bölüm 27 *Varlıklarda Değer Düşüklüğü* uyarınca tek bir varlık

gibi değer düşüklüğü testine tabi tutar. Yatırımın defter değerine dâhil edilen şerefiye, varsa, ayrı olarak değer düşüklüğü testine tabi tutulmaz ancak yatırımın bütünü için yapılan değer düşüklüğü testinin bir parçasıdır.

- (e) *Yatırımcının iştiraklerle olan işlemleri.* İştirak, özkaynak yöntemine göre muhasebeleştiriliyorsa yatırımcı yukarıya doğru (iştirakten yatırımcıya) veya aşağıya doğru (yatırımcıdan iştirake) işlemlerden kaynaklanan gerçekleşmemiş kâr ve zararları, yatırımcının iştirakteki payı ölçüsünde elimine eder. Bu tür işlemlerdeki gerçekleşmemiş zararlar, transfer edilen varlığın değer düşüklüğü hakkında kanıt sağlayabilir.
- (f) *İştirakin finansal tablolarının tarihi.* Özkaynak yöntemi uygulanırken, yatırımcı, uygulanması mümkün olduğu sürece, iştirakin, kendi finansal tablolarıyla aynı tarihli finansal tablolarını kullanır. Bunun **uygulanması mümkün değil** ise, yatırımcı, iştirakin mümkün olan en güncel finansal tablolarını kullanır ve iki raporlama dönemi sonu arasında gerçekleşen önemli işlemler ve olayların etkileri için düzeltmeler yapar.
- (g) *İştirakin muhasebe politikaları.* İştirak yatırımcınıninkinden farklı muhasebe politikaları uyguluyorsa, yatırımcı, özkaynak yönteminin kullanılması amacıyla, uygulanması mümkün olduğu sürece, iştirakin finansal tablolarını yatırımcının muhasebe politikalarını yansıtacak şekilde düzeltir.
- (h) *Yatırım tutarını aşan zararlar.* Yatırımcının iştirakin zararlarındaki payı iştirakteki yatırımın defter değerine eşitse veya defter değerini aşıyorsa, yatırımcı, kendi payına düşen ek zararları muhasebeleştirmez. Yatırımcının payı sıfıra düştükten sonra yatırımcı, ek zararları, sadece üstlendiği hukuki veya zımni kabulden doğan yükümlülükler ya da iştirak adına yaptığı ödemeler ölçüsünde bir karşılık ayırmak suretiyle (bakınız: Bölüm 21 *Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar*) muhasebeleştirir. İştirakin daha sonra kâr etmesi söz konusu olursa, yatırımcı, kârdaki payını, yalnızca, kârdaki payı muhasebeleştirilmemiş zarardaki payına eşit olduktan sonra muhasebeleştirmeye devam eder.
- (i) *Özkaynak yönteminin uygulanmasına son verilmesi.* Yatırımcı önemli etkinin sona erdiği tarihten itibaren özkaynak yöntemini uygulamayı bırakır.
 - (i) İştirak bağlı ortaklığa veya iş ortaklığına dönüşürse, yatırımcı, daha önce elinde bulundurduğu özkaynak payını gerçeğe uygun değerle yeniden ölçer ve bunun sonucunda ortaya çıkan kazanç ya da kaybı, kâr veya zararda muhasebeleştirir.
 - (ii) Yatırımcı tamamen veya kısmen elden çıkarmanın bir sonucu olarak iştirakteki önemli etkisini kaybederse, bu iştiraki finansal durum tablosu dışı bırakır ve elde edilenlerin toplamı artı kalan payın gerçeğe uygun değeri ile önemli etkinin kaybedildiği tarihte

İştirakteki yatırımın defter değeri arasındaki farkı kâr veya zararda muhasebeleştirir. Daha sonra yatırımcı, kalan payı, uygun bir biçimde, Bölüm 11 *Temel Finansal Araçlar* ve Bölüm 12 *Diğer Finansal Araçlar*'a göre muhasebeleştirir.

- (iii) Yatırımcı önemli etkiyi yatırımın elden çıkarılması dışında bir yolla kaybetmiyse, yatırımın o tarihteki defter değerini yeni maliyet esası olarak alır ve yatırımını, Bölüm 11 ve Bölüm 12 hükümleri uyarınca muhasebeleştirir.

Gerçeğe uygun değer yöntemi

- 14.9 İştirakteki yatırım ilk muhasebeleştirilmesi sırasında, yatırımcı, söz konusu yatırımını işlem fiyatı ile ölçer. İşlem fiyatına, işlem maliyetleri dâhil değildir.
- 14.10 Her bir **raporlama tarihinde** yatırımcı, iştiraklerdeki yatırımlarını, 11.27-11.32 paragrafları uyarınca gerçeğe uygun değer ile ölçer ve gerçeğe uygun değerdeki farkları kâr veya zararda muhasebeleştirir. Yatırımcı, gerçeğe uygun değeri, aşırı maliyete veya çabaya katlanmadan güvenilir olarak ölçülmesi mümkün olmayan iştiraklerdeki yatırımları açısından maliyet yöntemini kullanır.

Finansal tablo sunumu

- 14.11 Yatırımcı, iştiraklerdeki yatırımlarını duran varlık olarak sınıflandırır.

Açıklamalar

- 14.12 Bir iştirake yatırım yapan yatırımcı tarafından, aşağıdaki açıklamalar yapılır:
- (a) İştiraklerdeki yatırımlara ilişkin **muhasebe politikası**.
 - (b) İştiraklerdeki yatırımların **defter değeri** (bakınız: paragraf 4.2(i)).
 - (c) Özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen ve ilan edilmiş fiyat kotasyonları bulunan iştiraklerdeki yatırımların gerçeğe uygun değerleri.
- 14.13 Maliyet yöntemi ile muhasebeleştirilen iştiraklerdeki yatırımlar için, yatırımcı, gelir olarak muhasebeleştirilen temettüleri ve dağıtılan diğer tutarları açıklar.
- 14.14 Özkaynak yöntemi ile muhasebeleştirilen iştiraklerdeki yatırımları için, yatırımcı, bu iştiraklerin kâr veya zararlarından kendisine düşen payı ile bu iştiraklerin **durdurulan faaliyetlerinden** kendisine düşen payı ayrıca açıklar.
- 14.15 Gerçeğe uygun değer yöntemi ile muhasebeleştirilen iştiraklerdeki yatırımlar için 11.41-11.44 paragrafları uyarınca gereken açıklamalar yapılır.

Bölüm 15

İş Ortaklıklarındaki Paylar

Bu bölümün kapsamı

- 15.1 Bu bölüm iş ortaklıklarının **konsolide finansal tablolar**da muhasebeleştirilmesi ve de ana ortak konumunda olmayan ancak bir veya daha fazla iş ortaklığında **ortak girişimci** payı bulunan yatırımcının finansal tablolarında yer alan **iş ortaklıklarının** muhasebeleştirilmesi amacıyla uygulanır. Paragraf 9.26, **bireysel finansal tablolar**da ortak girişimcinin iş ortaklığındaki payının muhasebeleştirilmesi için gerekli esasları belirtir.

İş ortaklıklarının tanımı

- 15.2 **Müşterek kontrol;** bir ekonomik faaliyet üzerindeki **kontrolün** sözleşmeye dayalı olarak paylaşılmasıdır. Söz konusu kontrolün sadece ekonomik faaliyetle ilgili stratejik finansal ve faaliyetle ilgili kararların, kontrolü paylaşan tarafların (ortak girişimciler) oy birliği ile mutabakatını gerektirdiği durumlarda var olduğu kabul edilir.
- 15.3 İş ortaklığı iki veya daha fazla tarafın, müşterek kontrole tabi bir ekonomik faaliyeti gerçekleştirmesini sağlayan sözleşmeye bağlı düzenlemedir. İş ortaklıkları, müştereken kontrol edilen faaliyetler, müştereken kontrol edilen varlıklar veya **müştereken kontrol edilen işletmeler** şeklinde olabilir.

Müştereken kontrol edilen faaliyetler

- 15.4 Bazı iş ortaklıklarının faaliyetleri; bir şirketin, ortaklığın, başka bir işletmenin veya ortak girişimcilerin kendilerinden ayrı bir finansal yapının kurulmasından ziyade, ortak girişimcilerin varlıklarının ve diğer kaynaklarının kullanımını içerir. Her ortak girişimci kendi maddi duran varlıklarını kullanır ve kendi stoklarını taşır. Ayrıca, kendi masraflarına ve borçlarına katlanır ve kendi yükümlülüklerini temsilen finansman sağlar. İş ortaklığının faaliyetleri ortak girişimcinin çalışanları tarafından ortak girişimcinin benzeri faaliyetleri yanında yürütülebilir. İş ortaklığı sözleşmesi genellikle ortak ürünün satış hasılatının ve yapılan ortak giderlerin ortak girişimciler arasında paylaşılmasına imkân sağlar.
- 15.5 Ortak girişimci, müştereken kontrol edilen faaliyetlerdeki katılım payları ile ilişkili olarak aşağıdaki hususları finansal tablolarına yansıtır:
- (a) Kontrol ettiği varlıklar ile üstlendiği yükümlülükler ve
 - (b) Katlandığı giderler ile iş ortaklığının mal ve hizmet satışından kazandığı gelirlerdeki payı.

Müştereken kontrol edilen varlıklar

- 15.6 Bazı iş ortaklıkları, iş ortaklığına verilmiş veya iş ortaklığının amaçları için edinilmiş ve tahsis edilmiş olan bir ya da daha fazla varlığın, ortak girişimciler tarafından müştereken kontrolünü ve çoğunlukla da ortak mülkiyetini içerir.
- 15.7 Ortak girişimci, müştereken kontrol edilen varlıktaki payına ilişkin olarak aşağıdaki hususları finansal tablolarına yansıtır:
- (a) Müştereken kontrol edilen varlıklardaki, varlığın niteliğine göre sınıflandırılmış payı,
 - (b) Üstlendiği yükümlülükleri,
 - (c) İş ortaklığına ilişkin olarak diğer ortak girişimcilerle birlikte üstlendiği yükümlülüklerdeki payı,
 - (d) İş ortaklığının ürünündeki payının kullanımı veya satışından elde edilen gelirler ile birlikte iş ortaklığının giderlerindeki katlandığı payı,
 - (e) İş ortaklığındaki payı ile ilişkili olarak katlandığı giderleri.

Müştereken kontrol edilen işletmeler

- 15.8 Müştereken kontrol edilen işletme, her bir ortak girişimcinin pay sahibi olduğu bir şirket, ortaklık veya başka bir işletmenin kurulmasını gerektiren bir iş ortaklığıdır. Söz konusu işletme, ortak girişimciler arasındaki sözleşmeye dayalı düzenlemenin işletmenin ekonomik faaliyeti üzerinde müşterek kontrol oluşturması dışında, diğer işletmelerle aynı şekilde faaliyet gösterir.

Ölçüm - muhasebe politikası seçimi

- 15.9 Ortak girişimci, müştereken kontrol edilen işletmelerdeki paylarının tümünü aşağıdaki yöntemlerden birini kullanarak muhasebeleştirir:
- (a) Paragraf 15.10'daki maliyet yöntemi,
 - (b) Paragraf 15.13'teki özkaynak yöntemi veya
 - (c) Paragraf 15.14'teki gerçeğe uygun değer yöntemi.

Maliyet yöntemi

- 15.10 Ortak girişimci, iş ortaklıklarındaki yatırımlarını, yayımlanmış bir fiyat kotasyonu (bakınız: paragraf 15.12) bulunanlar hariç olmak üzere, maliyetten, Bölüm 27 *Varlıklarda Değer Düşüklüğü* uyarınca muhasebeleştirilmiş birikmiş değer düşüklüğü zararlarını düşerek ölçer.
- 15.11 Yatırımcı, yatırımdan elde ettiği temettüleri ve dağıtılan diğer tutarları, dağıtılan tutarların, iş ortaklığının edinilme tarihinden önce veya sonra ortaya çıkan

birikmiş kârlarından kaynaklanıp kaynaklanmadığını dikkate almaksızın gelir olarak muhasebeleştirir.

- 15.12 Ortak girişimci, yayımlanmış bir fiyat kotasyonu bulunan iş ortaklıklarındaki yatırımları, gerçeğe uygun değer yöntemini (bakınız: paragraf 15.14) kullanarak ölçer.

Özkaynak yöntemi

- 15.13 Ortak girişimci, müştereken kontrol edilen işletmelere yaptığı yatırımlarını paragraf 14.8'deki esasları uygulayarak ("önemli etki" kavramı yerine "müşterek kontrol" kavramı getirilerek) özkaynak yöntemine göre ölçer.

Gerçeğe uygun değer yöntemi

- 15.14 İş ortaklığındaki bir yatırım, ilk muhasebeleştirilme sırasında ortak girişimci tarafından işlem fiyatı ile ölçülür. Söz konusu işlem fiyatına işlem maliyetleri dâhil değildir.
- 15.15 Her **raporlama tarihinde** ortak girişimci müştereken kontrol edilen işletmelerdeki yatırımlarını 11.27-11.32 paragraflarında yer alan hükümler uyarınca gerçeğe uygun değer ile ölçer ve gerçeğe uygun değerdeki farkları kâr veya zararda muhasebeleştirir. Ortak girişimci, gerçeğe uygun değerleri aşırı maliyete veya çabaya katlanmadan güvenilir bir şekilde ölçülmesi mümkün olmayan müştereken kontrol edilen işletmelerdeki yatırımlar açısından, maliyet yöntemini kullanır.

İş ortaklığı ile ortak girişimci arasındaki işlemler

- 15.16 Ortak girişimcinin iş ortaklığına varlıkları ile katkıda bulunması veya varlıklarını iş ortaklığına satması durumunda, işlemten kaynaklanan her türlü kâr veya zararın muhasebeleştirilmesi, işlemin özünü yansıtır. Varlıkların iş ortaklığında bulunması ve ortak girişimcinin sahiplikten kaynaklanan önemli risk ve getirileri iş ortaklığına aktarmış olması durumunda, sadece diğer ortak girişimcilerin paylarına isabet eden kâr veya zarar, ortak girişimcinin finansal tablolarına yansıtılır. Ortak girişimci, söz konusu katkı tutarının ya da satışın bir değer düşüklüğü zararına kanıt oluşturması durumunda, zarar tutarını bütünüyle finansal tablolarına yansıtır.
- 15.17 Ortak girişimci, iş ortaklığından varlık satın alması durumunda, iş ortaklığının bu işlemten kaynaklanan kârlardan kendisine düşen payı, söz konusu varlıkları bağımsız bir tarafa tekrar satıncaya kadar, finansal tablolarına yansıtmaz. Ortak girişimci, bu işlemlerin sonucunda oluşan zarardan payına düşen miktarı da kâr durumunda olduğu gibi muhasebeleştirir ancak, **değer düşüklüğü zararı** niteliğindeki zararlar, anında muhasebeleştirilir.

Yatırımcının müşterek kontrolünün olmaması

- 15.18 Bir iş ortaklığında müşterek kontrole sahip olmayan yatırımcı, bu yatırımını Bölüm 11 uyarınca veya iş ortaklığında önemli etkiye sahipse, Bölüm 14 *İştiraklerdeki Yatırımlar* uyarınca muhasebeleştirir.

Açıklamalar

- 15.19 İş ortaklığına yatırım yapan yatırımcı, aşağıdaki açıklamaları yapar:
- (a) Müştereken kontrol edilen işletmelerdeki paylarını muhasebeleştirmek için kullandığı **muhasebe politikası**.
 - (b) Müştereken kontrol edilen işletmelerdeki yatırımların **defter değeri** (bakınız: paragraf 4.2(k)).
 - (c) İlan edilmiş fiyat kotasyonları bulunan ve özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen müştereken kontrol edilen işletmelerdeki yatırımların gerçeğe uygun değerleri.
 - (d) Ortak girişimcinin iş ortaklıklarının kendi sermaye taahhütlerindeki ve diğer ortak girişimcilerle birlikte girdiği sermaye taahhütlerindeki payları ile birlikte, iş ortaklıklarına ilişkin taahhütlerin toplam tutarı.
- 15.20 Özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen müştereken kontrol edilen işletmelerde ortak girişimci, özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen yatırımlar için paragraf 14.14'ün gerektirdiği açıklamaları da yapar.
- 15.21 Gerçeğe uygun değer yöntemine göre muhasebeleştirilen müştereken kontrol edilen işletmelerde ortak girişimci 11.41-11.44 paragrafları uyarınca gereken açıklamaları yapar.

Bölüm 16

Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

Bu bölümün kapsamı

- 16.1 Bu bölüm, paragraf 16.2'deki **yatırım amaçlı gayrimenkul** tanımını karşılayan arsa veya binalar ile faaliyet kiralaması çerçevesinde kiracı tarafından elde tutulan ve yatırım amaçlı gayrimenkul olarak kabul edilen bazı hakların (bakınız: paragraf 16.3) muhasebeleştirilmesi amacıyla uygulanır. Bu bölüm uyarınca, sadece, gerçeğe uygun değeri aşırı maliyete veya çabaya katlanmadan ölçülebilen yatırım amaçlı gayrimenkuller gerçeğe uygun değerleri ile ölçülür. Diğer tüm yatırım amaçlı gayrimenkuller Bölüm 17 *Maddi Duran Varlıklar* uyarınca maliyet-amortisman-değer düşüklüğü yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilir ve gerçeğe uygun değerleri güvenilir olarak ölçülmedikçe, Bölüm 17'nin kapsamında değerlendirilir. Gerçeğe uygun değer daima güvenilir bir şekilde ölçülmesi beklenmektedir.

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin tanımı ve ilk muhasebeleştirilmesi

- 16.2 Yatırım amaçlı gayrimenkul,
- (a) Mal veya hizmet üretiminde, tedarikinde veya idari amaçla kullanılmak veya
 - (b) Normal iş akışı çerçevesinde satılmak
- gibi amaçlardan ziyade, kira geliri veya değer artış kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla sahibi veya **finansal kiralama** sözleşmesine göre kiracı tarafından elde tutulan gayrimenkullerdir (arsa veya bina ya da binanın bir kısmı veya her ikisi).
- 16.3 Kiracı tarafından **faaliyet kiralaması** kapsamında elde tutulan gayrimenkule ilişkin hak, sadece ve sadece, yatırım amaçlı gayrimenkul tanımını karşılayan koşulları sağlaması ve kiracının gayrimenkul hakkının gerçeğe uygun değerini aşırı maliyete veya çabaya katlanmadan daima ölçebilmesi durumunda, bu bölüm uyarınca yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılıp muhasebeleştirilebilir. Bu sınıflandırma seçeneği her bir gayrimenkul için ayrı ayrı değerlendirilir.
- 16.4 Karma kullanımlı gayrimenkul, yatırım amaçlı gayrimenkul ile maddi duran varlık arasında bölünür. Ancak, yatırım amaçlı gayrimenkul unsurunun gerçeğe uygun değeri aşırı maliyete veya çabaya katlanmadan ölçülemiyorsa, gayrimenkulün tamamı Bölüm 17 uyarınca maddi duran varlık olarak muhasebeleştirilir.

İlk muhasebeleştirmede ölçüm

- 16.5 Yatırım amaçlı gayrimenkul, ilk muhasebeleştirmede maliyet bedeli ile ölçülür. Satın alınan yatırım amaçlı gayrimenkulün maliyeti; satın alma fiyatı ile bu işlemle doğrudan ilişkilendirilebilen avukatlık ve aracılık hizmetlerine ilişkin ödenen ücretler, gayrimenkul alım vergisi ve diğer işlem maliyetleri gibi harcamalardan oluşur. Ödeme, normal kredi şartlarının ötesine ertelenmişse maliyet, gelecekteki tüm ödemelerin **bugünkü değeridir**. İşletmenin kendisi tarafından inşa edilen yatırım amaçlı gayrimenkulün maliyetinin belirlenmesinde 17.10-17.14 paragraflarındaki hükümler uygulanır.
- 16.6 Kiralanan ve yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılan bir gayrimenkul hakkının başlangıç maliyeti, finansal kiralamalara ilişkin olarak paragraf 20.9'da belirtilen şekilde ölçülür. Kiralamanın, Bölüm 20 *Kiralamalar* kapsamında olması durumunda faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılacak olsa bile durum değişmez. Bir başka deyişle varlık, gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri ile asgari kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı ile muhasebeleştirilir. Buna eş değerde bir tutar ise paragraf 20.9 uyarınca borç olarak muhasebeleştirilir.

Muhasebeleştirme sonrası ölçüm

- 16.7 Gerçeğe uygun değeri aşırı maliyete veya çabaya katlanmadan ölçülmesi mümkün olan yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değeri, her **raporlama tarihinde** ölçülür ve gerçeğe uygun değerdeki farklar kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Kiralama kapsamındaki gayrimenkul hakkı yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılmışsa, gerçeğe uygun değerle muhasebeleştirilen kalem, söz konusu gayrimenkul değil bu haktır. 11.27-11.32 paragraflarındaki hükümler, gerçeğe uygun değer belirlenmesinde yol gösterir. Diğer tüm yatırım amaçlı gayrimenkuller Bölüm 17 uyarınca maliyet-amortisman-değer düşüklüğü yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilir.

Transferler

- 16.8 Gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılarak değerlendirilen bir yatırım amaçlı gayrimenkul kalemi için gerçeğe uygun değer, artık aşırı maliyete veya çabaya katlanmadan güvenilir bir şekilde ölçülemiyorsa, gerçeğe uygun değer belirlenemez. Güvenilir bir şekilde ölçümü mümkün oluncaya kadar, söz konusu yatırım amaçlı gayrimenkul, Bölüm 17 uyarınca maddi duran varlık olarak muhasebeleştirilir. Yatırım amaçlı gayrimenkulün bu tarihteki defter değeri, Bölüm 17 uyarınca söz konusu yatırım amaçlı gayrimenkulün maliyetidir. Paragraf 16.10(e)(iii), bu değişikliğin açıklanmasını gerektirir. Söz konusu değişiklik, muhasebe politikasındaki bir değişiklik değil, koşullardaki bir değişikliktir.
- 16.9 Paragraf 16.8'de gerekli kılınan koşullar dışında, bir gayrimenkul, yatırım

amaçlı gayrimenkul tanımını ilk karşıladığı tarihte yatırım amaçlı gayrimenkuller içerisine dâhil edilir; yatırım amaçlı gayrimenkul tanımını karşılayamaz duruma geldiğinde ise, yatırım amaçlı gayrimenkul sınıfının dışına çıkarılır.

Açıklamalar

16.10 Gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçülen her bir yatırım amaçlı gayrimenkul için (paragraf 16.7) aşağıdakiler açıklanır:

- (a) Yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerinin belirlenmesinde uygulanan yöntemler ve önemli varsayımlar.
- (b) Yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerinin (finansal tablolarda ölçülen veya açıklanan), konuyla ilgili yetkiye ve gerekli mesleki birikime sahip, söz konusu yatırım amaçlı gayrimenkulün sınıfı ve yeri hakkında güncel bilgisi bulunan bağımsız bir değerlendirme uzmanı tarafından yapılan değerlendirmeye dayanıp dayanmadığı. Böyle bir değerlendirmenin yapılmamış olması durumunda, söz konusu husus açıklanır.
- (c) Yatırım amaçlı gayrimenkulün nakde çevrilebilme veya gelirlerinin ve elden çıkarılma durumunda elde edilecek tutarın tahsil edilebilme durumuna ilişkin kısıtlamalar ve bunların tutarları.
- (d) Yatırım amaçlı gayrimenkule ilişkin satın alma, inşa veya geliştirme ya da bakım, onarım veya iyileştirme konularındaki sözleşmeye bağlı yükümlülükler.
- (e) Aşağıdakiler ayrı ayrı gösterilmek suretiyle yatırım amaçlı gayrimenkullerin dönem başı ve dönem sonu defter değerlerinin mutabakatı:
 - (i) İşletme birleşmeleri yoluyla elde etme işleminden kaynaklananlar ayrı ayrı açıklanmak üzere, yapılan ilaveler.
 - (ii) Gerçeğe uygun değer düzeltmelerinden kaynaklanan net kazanç veya kayıplar.
 - (iii) Gerçeğe uygun değerün güvenilir bir şekilde ölçümünün artık aşırı maliyete veya çabaya katlanmadan mümkün olmaması durumunda maddi duran varlıklara yapılan transferler (bakınız: paragraf 16.8).
 - (iv) Stoklara ve sahibi tarafından kullanılan gayrimenkullere yapılan transferler ile stoklardan ve sahibi tarafından kullanılan gayrimenkullerden transferler.
 - (v) Diğer değişiklikler.

Bu mutabakatın önceki dönemler için sunulması gerekmez.

- 16.11 Bölüm 20 uyarınca, yatırım amaçlı gayrimenkulün sahibi, taraf olduğu kiralama işlemleri için kiraya verenin yapması gereken açıklamaları yapar. Finansal kiralama veya faaliyet kiralaması yoluyla bir yatırım amaçlı gayrimenkulü elinde bulunduran işletmeler, taraf oldukları finansal kiralama işlemleri için kiracıların, faaliyet kiralaması işlemleri için ise kiraya verenlerin yapması gereken açıklamaları yapar.

Bölüm 17

Maddi Duran Varlıklar

Kapsam

- 17.1 Bu bölüm **maddi duran varlıkların** ve gerçeğe uygun değeri aşırı maliyete veya çabaya katlanmadan güvenilir bir şekilde ölçülemeyen **yatırım amaçlı gayrimenkullerin** muhasebeleştirilmesi amacıyla uygulanır. Bölüm 16 *Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller* gerçeğe uygun değeri aşırı maliyete veya çabaya katlanmadan güvenilir bir şekilde ölçülebilen yatırım amaçlı gayrimenkullere uygulanır.
- 17.2 Maddi duran varlıklar:
- (a) Mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve
 - (b) Birden fazla dönemde kullanımı öngörülen fiziki varlıklardır.
- 17.3 Aşağıdakiler maddi duran varlıklara dâhil değildir:
- (a) Tarımsal faaliyetlerle ilgili **canlı varlıklar** (bakınız: Bölüm 34 *Özellikli Faaliyetler*), ve
 - (b) Petrol, doğal gaz ve benzer nitelikli yenilenebilir olmayan kaynaklar gibi madenler üzerindeki haklar ve madeni kaynaklar.

Muhasebeleştirme

- 17.4 Bir maddi duran varlık kaleminin finansal tablolara yansıtılıp yansıtılmayacağını belirlemede paragraf 2.27'deki muhasebeleştirme kriterleri uygulanır. Dolayısıyla, bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti sadece ve sadece aşağıdaki kriterlerin karşılandığı durumlarda varlık olarak finansal tablolara yansıtılır:
- (a) Bu kalemle ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye aktarılmasının **olası** olması ve
 - (b) İlgili kalemin maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi.
- 17.5 Yedek parça ve bakım malzemeleri genel olarak stoklarda izlenir ve kullanıldıklarında kâr veya zarara yansıtılır. Ancak, işletmenin bir dönemden fazla kullanmayı beklediği önemli yedek parça ve yedek malzemeler maddi duran varlık olarak değerlendirilir. Aynı şekilde, eğer yedek parça ve bakım malzemeleri sadece bir maddi duran varlık kalemiyle ilişkili olarak kullanılabiliyorsa, maddi duran varlık olarak dikkate alınır.

- 17.6 Bazı maddi duran varlık kalemlerinin parçalarının düzenli aralıklarla yenilenmesi gerekebilir (örneğin, bir binanın çatısı). Eğer bir maddi duran varlık kaleminin yenilenen parçasının işletmeye gelecekte yarar getirmesi bekleniyorsa, söz konusu parça ile ilgili maliyet oluştuğunda, bu kaleme ilişkin parçanın yenileme maliyeti ilgili maddi duran varlık kaleminin **defter değerine** eklenir. Yenilenen parçaların defter değeri, 17.27-17.30 paragraflarında yer alan hükümler uyarınca **finansal durum tablosu dışı bırakılır**. Paragraf 17.16 uyarınca bir maddi duran varlık kaleminin önemli parçaları ekonomik faydaların tüketiminde önemli ölçüde farklı yapılara sahipse, varlığın başlangıç maliyeti varlığın önemli parçalarına dağıtılır ve her bir parça kendi **yararlı ömrü** boyunca ayrı olarak **amortismanına** tabi tutulur.
- 17.7 Bir maddi duran varlık kaleminin (örneğin bir otobüs gibi) kullanımının devamı için, parçaların yenilenmiş olup olmadığına bakılmaksızın, düzenli arıza kontrolleri yapılması gerekebilir. Muhasebeleştirilme kriterlerinin sağlanması durumunda, yapılan her büyük çaplı kontrolün maliyeti yenileme olarak maddi duran varlık kalemlerinin defter değerine dâhil edilerek muhasebeleştirilir. Bir önceki kontrolden kalan (fiziki parçalardan ayrıştırılabilen) herhangi bir maliyetin defter değeri finansal durum tablosundan çıkartılır. Bu, bir önceki büyük çaplı kontrolün maliyetinin, kalemin iktisabı veya inşası sırasında var olup olmadığına bakılmaksızın gerçekleşir. Gerekli olduğu takdirde, gelecekteki benzer bir kontrolün tahmin edilen maliyeti, kalem iktisap veya inşa edildiğinde var olan kontrol unsuruna ilişkin maliyetin bir göstergesi olarak kullanılabilir.
- 17.8 Arazi ve binalar, ayrılabilir varlıklardır ve söz konusu varlıklar birlikte elde edilmiş olsa bile, bunlar ayrı ayrı muhasebeleştirilir.

Muhasebeleştirmede Ölçüm

- 17.9 Bir maddi duran varlık kalemi, ilk muhasebeleştirmede maliyet bedeli ile ölçülür.

Maliyet unsurları

- 17.10 Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti aşağıdaki unsurların tümünü içerir:
- (a) Ticari iskontolar ve indirimler düşüldükten sonra, avukatlık ve aracılık ücretleri, ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri dâhil, satın alma fiyatı.
 - (b) Varlığın yönetim tarafından amaçlanan koşullarda çalışabilmesini sağlayacak yere ve duruma getirilmesiyle doğrudan ilişkili her türlü maliyet. Söz konusu maliyetler, saha hazırlık maliyetleri, ilk teslimat ve yükleme-boşaltma maliyetleri ile kurulum, montaj ve işlerliğin testine ilişkin maliyetleri kapsayabilir.
 - (c) Maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin tahmini maliyeti, işletmenin ilgili kalemin elde

edilmesi sırasında ya da stok üretimi dışında bir amaçla belirli bir süre kullanımı sonucunda üstlendiği yükümlülük.

17.11 Aşağıdaki maliyetler, maddi duran varlık maliyetleri değildir ve bunlar gerçekleştiklerinde gider olarak muhasebeleştirilir:

- (a) Yeni bir tesis açılmasının maliyetleri.
- (b) Yeni bir ürün veya hizmetin tanıtılmasına ilişkin maliyetler (reklam ve tanıtım harcamaları dâhil).
- (c) Yeni bir yerde veya yeni bir müşteri kitlesiyle iş yapmak amacıyla katlanılan maliyetler (personel eğitim masrafları dâhil).
- (d) Yönetim giderleri ve diğer genel giderler.
- (e) **Borçlanma maliyetleri** (bakınız: Bölüm 25 *Borçlanma Maliyetleri*).

17.12 Bir maddi duran varlığın inşası veya geliştirilmesi sırasındaki arzi faaliyetlerden kaynaklanan gelir ve ilgili giderler, ilgili varlığın amaçlanan yere ve faaliyet konumuna getirilmesi için gerekli olmamaları durumunda kâr veya zarara yansıtılarak muhasebeleştirilir.

Maliyetin ölçülmesi

17.13 Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, muhasebeleştirme tarihindeki peşin fiyatın eşdeğeri tutardır. Ödemenin normal kredi vadesinin ötesine ertelenmesi durumunda maliyet, gelecekteki tüm ödemelerin **bugünkü değeridir**.

Varlıkların takası

17.14 Bir maddi duran varlık kalemi parasal olmayan bir varlık, varlıklar veya parasal olan ve parasal olmayan varlıkların bir bileşimi karşılığında edinilebilir. Edinilen varlığın maliyeti aşağıdaki koşullar hariç **gerçeğe uygun değer** ile ölçülür: (a) takas işleminin ticari özünün bulunmaması veya (b) ne elde edilen varlığın ne de elden çıkarılan varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülememesi. Bu durumda varlığın maliyeti, elden çıkarılan varlığın defter değeri ile ölçülür.

İlk muhasebeleştirme sonrası ölçüm

17.15 Her bir maddi duran varlık kalemi ilk muhasebeleştirmeden sonra, söz konusu duran varlık kaleminin maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş **değer düşüklüğü zararları** indirildikten sonraki tutar ile izlenir. Bir maddi duran varlık kaleminin günlük hizmetlerine ilişkin maliyetler, söz konusu maliyetlerin gerçekleştiği dönemin kâr veya zararında muhasebeleştirilir.

Amortisman

- 17.16 Maddi duran varlık kaleminin önemli parçaları ekonomik faydaların tüketiminde önemli ölçüde farklı yapılara sahipse, varlığın başlangıç maliyeti varlığın önemli parçalarına dağıtılır ve her bir parça kendi yararlı ömrü boyunca ayrı olarak amortismanına tabi tutulur. Diğer varlıklar kendi faydalı ömürleri boyunca tek bir varlık olarak amortismanına tabi tutulur. Arazi dolgusunda (toprak doldurmak için) kullanılan alanlar ve ocaklar gibi bazı istisnalar dışında, araziler, sınırsız yararlı ömre sahip olmaları nedeniyle amortismanına tabi tutulmaz.
- 17.17 Her bir döneme ilişkin amortisman gideri, bu Standardın başka bir bölümü uyarınca bir varlığın defter değerine dâhil edilmediği sürece, kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Örneğin; üretimde kullanılan bir maddi duran varlığın amortismanı, stok maliyetine dâhil edilir (bakınız: Bölüm 13 *Stoklar*).

Amortismanına tabi tutar ve amortisman dönemi

- 17.18 Bir varlığın **amortismanına tabi tutarı** varlığın yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır.
- 17.19 Bir varlığın nasıl kullanıldığının değişmesi, önemli ölçüde beklenilmeyen aşınma ve yıpranma, teknolojik ilerleme ve piyasa fiyatlarındaki değişiklikler en güncel yıllık **raporlama tarihinden** bu yana varlığın kalıntı değerinin veya yararlı ömrünün değiştiğinin göstergesi olabilir. Bu tür göstergeler söz konusu olduğunda önceki tahminler gözden geçirilir ve mevcut beklentiler farklı ise kalıntı değer, amortisman yöntemi veya faydalı ömür değiştirilir. Kalıntı değerdeki, amortisman yöntemindeki veya yararlı ömürdeki değişiklik, 10.15-10.18 paragrafları uyarınca **muhasebe tahmininde** değişiklik olarak muhasebeleştirilir.
- 17.20 Varlığın amortismanına tabi tutulması, varlık kullanılabilir olduğunda, yani, yönetim tarafından istenilen şekilde faaliyetleri yerine getirebilmek için gerekli olan yer ve duruma getirildiği zaman başlar. Bir varlığın amortismanı, ilgili varlık finansal durum tablosu dışı bırakıldığında durdurulur. Amortisman ayırma işlemi, varlık tamamen itfa olmadıkça, atıl kaldığında ya da kullanımdan kaldırıldığında durmaz. Ancak, kullanıma göre amortisman yöntemi uygulanırken, amortisman gideri üretim olmadığı zamanlarda sıfır olabilir.
- 17.21 Varlığın yararlı ömrünün belirlenmesinde aşağıdaki tüm faktörler dikkate alınır:
- (a) Varlığın beklenen kullanımı. Kullanım, varlığın beklenen kapasitesine ya da fiziksel üretimine bağlı olarak değerlendirilir.
 - (b) Varlığın kullanıldığı vardiya sayısı, bakım onarım programı ve varlığın atıl kaldığı zamanlardaki tamirat ve bakım gibi operasyonel faktörlere dayanan beklenen fiziksel aşınma ve yıpranma.
 - (c) Üretimdeki değişiklikler veya gelişmeler veya varlığın ürettiği ürün veya

hizmetin pazar talebindeki değişiklikler nedeniyle teknik ya da ticari değer yitirme.

- (d) İlgili kiralama işlemlerinin geçerliliğinin sona ereceği tarihler gibi, varlığın kullanımındaki yasal ya da benzeri kısıtlamalar.

Amortisman yöntemi

- 17.22 Varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının işletme tarafından öngörülen tüketim şeklini yansıtacak bir amortisman yöntemi seçilir. Olası amortisman yöntemleri; doğrusal amortisman yöntemini, azalan bakiyeler yöntemini ve kullanıma göre amortisman yöntemini (üretim miktarına bağlı amortisman yöntemi gibi) içerir.
- 17.23 Varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının öngörülen tüketim şeklinde son yıllık raporlama döneminden bu yana önemli bir değişiklik olduğuna dair bir gösterge olması durumunda, mevcut amortisman yöntemi gözden geçirilir ve mevcut beklentiler değişmişse amortisman yöntemi yeni tüketim şeklini yansıtacak şekilde değiştirilir. Böyle bir değişiklik, 10.15-10.18 paragrafları uyarınca muhasebe tahmininde değişiklik olarak muhasebeleştirilir.

Değer düşüklüğü

Değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi

- 17.24 Her bir **raporlama tarihinde** maddi duran varlık kalemlerinde değer düşüklüğü olup olmadığını ve varsa değer düşüklüğü zararının nasıl ölçülüp muhasebeleştirileceğini belirlemek için Bölüm 27 *Varlıklarda Değer Düşüklüğü*'nde belirtilen hükümler uygulanır. Bölüm 27, işletmelerin varlıklarının defter değerinin ne zaman ve nasıl gözden geçirileceğini, bir varlığın **geri kazanılabilir tutarının** nasıl belirleneceğini ve değer düşüklüğü zararının ne zaman muhasebeleştirileceğini ya da iptal edileceğini açıklar.

Değer düşüklüğü tazminatı

- 17.25 Değer düşüklüğüne uğrayan, kaybolan ya da vazgeçilen maddi duran varlık kalemleri için üçüncü taraflardan alınacak tazminatlar, ancak ilgili tazminat tahsil edilebilir duruma geldiğinde kâr veya zarara yansıtılır.

Satış amaçlı elde tutulan maddi duran varlıklar

- 17.26 Paragraf 27.9(f) uyarınca, varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığını belirlemek amacıyla önceden tahmin edilmiş tarihten daha önce varlığı elden çıkarmaya ilişkin olarak ortaya konan bir plan, varlığın geri kazanılabilir tutarının hesaplanmasına neden olan değer düşüklüğünün bir göstergesidir.

Finansal durum tablosu dışı bırakma

- 17.27 Bir maddi duran varlık kalemi aşağıdaki durumlarda finansal durum tablosu dışı bırakılır:
- (a) Elden çıkarıldığında veya
 - (b) Kullanımından ya da elden çıkarılmasından gelecekte ekonomik yarar beklenmediği durumlarda.
- 17.28 Bir maddi duran varlık kaleminin finansal durum tablosu dışı bırakılmasından doğan kazanç ya da kayıp (Bölüm 20 *Kiralamalar* hükümleri, satış ve geri kiralamaya ilişkin olarak farklı bir uygulama gerektirmedikçe), ilgili kalem finansal durum tablosu dışı bırakıldığında kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Bu tür kazançlar, hasılat olarak sınıflandırılmaz.
- 17.29 Bir maddi duran varlığın elden çıkarma tarihinin belirlenmesinde, Bölüm 23 *Hasılat*'ta yer alan malların satışından sağlanan hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin kriterler uygulanır. Satış ve geri kiralama işlemi yoluyla elden çıkarmalarda Bölüm 20 hükümleri uygulanır.
- 17.30 Bir maddi duran varlık kaleminin finansal durum tablosu dışı bırakılmasından doğan kazanç ya da kayıp; varsa varlıkların elden çıkarılmasından kaynaklanan net tahsilat ile varlığın defter değeri arasındaki fark olarak belirlenir.

Açıklamalar

- 17.31 Paragraf 4.11(a) uyarınca sınıflandırılan her bir maddi duran varlık sınıfı için aşağıdakiler açıklanır:
- (a) Brüt defter değerinin belirlenmesine ilişkin ölçüm esasları.
 - (b) Kullanılan amortisman yöntemleri.
 - (c) Faydalı ömürler veya kullanılan amortisman oranları.
 - (d) Dönem başı ve sonundaki brüt defter değeri ile birikmiş amortisman tutarı (birikmiş değer düşüklüğü zararlarıyla birleştirilmiş olarak).
 - (e) Defter değerinin dönem başı ve sonundaki, aşağıdakileri ayrı ayrı gösteren mutabakatı:
 - (i) Eklemeler.
 - (ii) Elden çıkarmalar.
 - (iii) **İşletme birleşmeleri** yoluyla iktisap edilenler.
 - (iv) Gerçeğe uygun değerın güvenilir bir şekilde ölçümü mümkün olduğunda yatırım amaçlı gayrimenkullere yapılan transferler (bakınız: paragraf 16.8).

- (v) Bölüm 27 uyarınca kâr veya zararda muhasebeleştirilen veya iptal edilen değer düşüklüğü zararları.
- (vi) Amortisman.
- (vii) Diğer değişiklikler.

Bu mutabakatın önceki dönemler için sunulması gerekli değildir.

17.32 Aşağıdakiler de ayrıca açıklanır:

- (a) Borçlar için teminat olarak gösterilen veya işletmenin üzerinde kısıtlı hak sahibi olduğu maddi duran varlıkların varlığı ile defter değerleri.
- (b) Maddi duran varlıkları edinmek için yapılan sözleşmeye bağlanmış taahhütlerin tutarı.

Bölüm 18

Şerefiye Dışındaki Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Bu bölümün kapsamı

- 18.1 Bu bölüm şerefiye (Bakınız: Bölüm 19 *İşletme Birleşmeleri ve Şerefiye*) ve işletmeler tarafından olağan iş akışı içerisinde satış amaçlı elde tutulan **maddi olmayan duran varlıklar** (bakınız: Bölüm 13 *Stoklar* ve Bölüm 23 *Hasılat*) dışında tüm maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesi amacıyla uygulanır.
- 18.2 Maddi olmayan duran varlık, fiziksel niteliği olmayan, tanımlanabilir nitelikteki parasal olmayan varlıktır. Bu tür bir varlık, aşağıdaki durumlarda tanımlanabilir niteliktedir:
- (a) Ayrılabilir olması, diğer bir deyişle işletmeden ayrılabilme ya da bölünebilme özelliğine sahip ve bireysel olarak ya da ilgili sözleşme ile birlikte, varlık ya da borçla beraber satılabilir, devredilebilir, lisans altına alınabilir, kiralanabilir ya da takas edilebilir olması veya
 - (b) İlgili hakların işletmeden ya da diğer hak ve yükümlülüklerden ayrılabilmesine veya devredilebilmesine bakılmaksızın, sözleşmeye bağlı haklardan ya da diğer yasal haklardan kaynaklanması.
- 18.3 Aşağıdakiler maddi olmayan varlıklara dâhil değildir:
- (a) **Finansal varlıklar** veya
 - (b) Petrol, doğal gaz ve benzeri yenilenemeyen kaynaklar gibi maden hakları ve maden kaynakları.

Muhasebeleştirme

Maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesine ilişkin genel ilke

- 18.4 Bir maddi olmayan duran varlık kaleminin finansal tablolara yansıtılıp yansıtılmayacağına belirlenmesinde, paragraf 2.27'deki muhasebeleştirme kriterleri uygulanır. Dolayısıyla, bir maddi olmayan duran varlık, sadece ve sadece aşağıdaki kriterlerin karşılandığı durumlarda varlık olarak finansal tablolara yansıtılır:
- (a) Varlıkla ilişkilendirilebilen beklenen gelecekteki ekonomik yararların işletme için gerçekleşmesinin **olası** olması,
 - (b) Varlığın maliyetinin veya değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi ve
 - (c) Varlığın işletme içi yaratılan bir maddi olmayan duran varlık kalemi

üzerinden gerçekleştirilen bir harcamadan kaynaklanmaması.

- 18.5 Beklenen gelecekteki ekonomik yararların gerçekleşme olasılığı; ilgili varlığın **yararlı ömrü** boyunca mevcut olacak ekonomik koşullarla ilgili yönetimin en gerçekçi tahminini yansıtan makul ve desteklenebilir varsayımlar kullanılmak suretiyle değerlendirilir.
- 18.6 Varlığın kullanımıyla ilişkilendirilebilen gelecekteki ekonomik yararların kesinlik derecesi, harici kanıtlara daha fazla ağırlık vermek suretiyle, ilk muhasebeleştirme tarihinde mevcut olan kanıtlar esas alınarak değerlendirilir.
- 18.7 Paragraf 18.4(a)'daki olasılıkla ilgili muhasebeleştirme kriteri, ayrı olarak elde edilen maddi olmayan duran varlıklar açısından her zaman için sağlanmış kabul edilir.

İşletme birleşmesinin bir parçası olarak elde etme

- 18.8 **İşletme birleşmesi** kapsamında iktisap edilen bir maddi olmayan duran varlık, normal koşullarda, **gerçeğe uygun değeri** yeterli güvenilirlikle ölçülebiliyorsa, varlık olarak muhasebeleştirilir. Ancak, işletme birleşmesi kapsamında iktisap edilen bir maddi olmayan duran varlık, yasal veya diğer sözleşmeye bağlı haklardan kaynaklandığında ve varlığın gerçeğe uygun değeri aşağıdakilerden biri nedeniyle güvenilir bir şekilde ölçülemediğinde, muhasebeleştirilmez:
- (a) Varlık **şerefiyeden** ayrılamıyorsa veya
 - (b) Varlık **şerefiyeden** ayrılabilir durumda olmasına rağmen, aynı veya benzer varlıklar için bir takas işlemi kaydı veya bu işleme ait bir kanıt yoksa ve diğer taraftan gerçeğe uygun değerın tespiti, ölçülebilir olmayan değişkenlere bağlıysa.

İlk ölçüm

- 18.9 Bir maddi olmayan duran varlık ilk muhasebeleştirmede maliyet bedeliyle ölçülür.

Ayrı olarak elde etme

- 18.10 Ayrı olarak elde edilen bir maddi olmayan duran varlığın maliyeti aşağıdakilerden oluşur:
- (a) İthalat vergileri ve iade alınamayan satın alma vergileri dâhil, ticari iskontolar ve indirimler düşüldükten sonraki satın alma fiyatı ve
 - (b) Varlığı amaçlanan kullanıma hazır hale getirmekle doğrudan ilişkilendirilebilen tüm maliyetler.

İşletme birleşmesinin bir parçası olarak elde etme

- 18.11 Maddi olmayan bir duran varlığın işletme birleşmesi kapsamında elde edilmiş

olması durumunda, maddi olmayan duran varlığın maliyeti, edinme tarihindeki gerçeğe uygun değeridir.

Devlet teşvikleri yoluyla elde etme

- 18.12 Maddi olmayan bir duran varlık **devlet teşviki** yoluyla edinilirse, söz konusu maddi olmayan duran varlığın maliyeti, Bölüm 24 *Devlet Teşvikleri* uyarınca teşvikin alındığı veya alınacağı tarihteki gerçeğe uygun değeridir.

Varlıkların takası

- 18.13 Maddi olmayan bir duran varlık, parasal olmayan bir varlık, varlıklar ya da parasal ve parasal olmayan varlıkların bir bileşimi karşılığında elde edilmiş olabilir. Bu tür bir maddi olmayan duran varlığın maliyeti, (a) takas işlemi ticari içerikten yoksun olmadıkça veya (b) ne alınan ne de vazgeçilen varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülememesi söz konusu olmadıkça, gerçeğe uygun değer ile ölçülür. Bu durumda varlığın maliyeti vazgeçilen varlığın **defter değeri** olarak ölçülür.

İşletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlıklar

- 18.14 Hem **araştırma** hem de **geliştirme** faaliyetlerinden kaynaklanan harcamaların tamamı da dâhil olmak üzere işletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlık kalemine ilişkin harcamalar, bu Standarda göre muhasebeleştirme kriterini sağlayan başka bir varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturmadığı sürece, gerçekleştiği anda gider olarak muhasebeleştirilir.
- 18.15 Bir önceki paragrafın uygulanmasına örnek olarak, aşağıdaki kalemlere ilişkin olarak yapılan harcamalar gider olarak muhasebeleştirilir ve bu tür harcamalar maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmez:
- (a) İşletme içi yaratılan markalar, ticari başlıklar, yayın hakları, müşteri listeleri ve içerik itibarıyla benzer nitelikte olan kalemler.
 - (b) Faaliyete başlanmasına ilişkin harcamalar (kuruluş maliyetleri gibi); bir tüzel kişiliğin oluşturulması için yapılan yasal ve sekretarya türü maliyetler, yeni bir tesis veya işyeri açmak için yapılan harcamalar (yani açılış öncesi maliyetler) ve yeni faaliyetlerin başlatılması veya yeni ürün veya süreçlerin oluşturulması için yapılan harcamalar (yani faaliyet öncesi maliyetler) gibi kuruluş maliyetlerinden oluşabilir.
 - (c) Eğitim faaliyetleri.
 - (d) Reklam ve tanıtım faaliyetleri.
 - (e) Bir işletmenin kısmen veya tamamen yerinin değiştirilmesi veya yeniden yapılandırılması.
 - (f) İçsel olarak yaratılmış şerefye.

- 18.16 Paragraf 18.15, hizmetlerin sunulması veya malların teslim edilmesi öncesinde yapılan peşin ödemenin varlık olarak muhasebeleştirilmesini engellemez.

Varlık olarak muhasebeleştirilmeyecek geçmişteki giderler

- 18.17 Bir maddi olmayan duran varlık ile ilgili olarak başlangıçta gider olarak muhasebeleştirilen harcamalar, daha sonraki bir tarihte varlık maliyetinin bir parçası olarak muhasebeleştirilmez.

Muhasebeleştirme sonrası ölçme

- 18.18 Bir maddi olmayan duran varlık, maliyetinden, tüm birikmiş **itfa** ve **değer düşüklüğü zararları** düşülmüş tutar üzerinden ölçülür. İtfa ile ilişkili hükümlere, bu bölümde yer verilmiştir. Değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesine ilişkin hükümler ise Bölüm 27 *Varlıklarda Değer Düşüklüğü*'nde yer almaktadır.

Yararlı ömür boyunca itfa

- 18.19 Bu Standardın amacına ilişkin olarak, tüm maddi olmayan duran varlıkların sınırlı bir yararlı ömre sahip olduğu göz önünde bulundurulur. Sözleşmeden doğan haklardan veya diğer yasal haklardan kaynaklanan bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrü, sözleşmeden doğan hakların veya diğer yasal hakların geçerlilik süresini aşamaz; ancak işletmenin varlığı kullanmayı beklediği süreye bağlı olarak bunlardan daha kısa olabilir. Sözleşmeden doğan hakların veya diğer yasal hakların yenilenmesi mümkün olan sınırlı bir zaman için devralınmış olması durumunda, sadece, işletmenin yenileme işlemi önemli maliyetlere katlanmadan yapacağına dair kanıt bulunduğu takdirde, söz konusu yenileme dönemi (dönemleri) ilgili maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrüne dâhil edilir.
- 18.20 Maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrü hakkında güvenilir bir tahminde bulunulamıyorsa, faydalı ömür on yıl olarak kabul edilir.

İtfa süresi ve itfa yöntemi

- 18.21 Sınırlı yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın **itfaya tabi tutarı** yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır. Her bir döneme ilişkin itfa tutarları, bu Standart stoklar veya maddi duran varlıklar gibi başka bir varlığın maliyetinin bir parçası olarak muhasebeleştirilmelerini gerektirmediği sürece, gerçekleştikleri dönemde gider olarak muhasebeleştirilir.
- 18.22 İtfa işlemi, varlık kullanıma hazır olduğunda, yani, yönetimin amaçladığı şekilde faaliyet gösterebilmesi için gereken konum ve duruma getirildiğinde başlatılır. İtfa işlemi, varlığın finansal durum tablosu dışı bırakıldığı tarihte durdurulur. Kullanılan itfa yöntemi, varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik yararların işletme tarafından kullanılma şeklini yansıtır. Söz konusu kullanım şeklinin

güvenilir bir şekilde belirlenememesi durumunda, doğrusal yöntem kullanılır.

Kalıntı değer

18.23 Bir maddi olmayan duran varlığın **kalıntı değeri**, aşağıdaki durumlar söz konusu olmadıkça sıfır kabul edilir:

- (a) Üçüncü bir şahıs, ilgili varlığı yararlı ömrünün sonunda satın alacağını taahhüt etmiştir veya
- (b) Varlığın aktif bir piyasası mevcuttur ve:
 - (i) Kalıntı değer bu piyasa aracılığıyla belirlenebilir ve
 - (ii) Böyle bir piyasanın varlığın yararlı ömrünün sonunda mevcut olması olasıdır.

İtfa süresinin ve itfa yönteminin gözden geçirilmesi

18.24 Bir varlığın nasıl kullanıldığının değişmesi, teknolojik ilerleme ve piyasa fiyatlarındaki değişiklikler, en güncel yıllık **raporlama tarihinden** bu yana varlığın kalıntı değerinin veya yararlı ömrünün değiştiğinin göstergesi olabilir. Bu tür göstergeler söz konusu olduğunda önceki tahminler gözden geçirilir ve eğer mevcut beklentiler farklı ise kalıntı değeri, itfa yöntemi veya yararlı ömür değiştirilir. Kalıntı değer, amortisman yöntemi veya yararlı ömürdeki değişiklik, işletme tarafından 10.15-10.18 paragrafları uyarınca **muhasabe tahmininde** değişiklik olarak muhasebeleştirilir.

Defter değerinin geri kazanılabilir durumu – değer düşüklüğü zararları

18.25 Bir maddi olmayan duran varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığını belirlemek için, Bölüm 27 uygulanır. Anılan bölüm, işletmeye ait varlıkların defter değerlerinin ne zaman ve nasıl incelenmesi gerektiğini, **geri kazanılabilir değerinin** nasıl belirlenmesi gerektiğini ve değer düşüklüğü zararlarının ne zaman muhasebeleştirilmesi ya da iptal edilmesi gerektiğini açıklar.

Kullanımdan çıkarmalar ve elden çıkarmalar

18.26 Bir maddi olmayan duran varlık aşağıdaki durumlarda finansal durum tablosu dışı bırakılır ve kazanç veya kayıp tutarı, kâr veya zarara yansıtılır:

- (a) Elden çıkarıldığında veya
- (b) Kullanımı ya da satışından, gelecekte ekonomik yarar elde edilmesinin beklenmediği durumda.

Açıklamalar

18.27 Her bir maddi olmayan duran varlık sınıfı için aşağıdaki hususlarda kamuoyuna

açıklama yapılır:

- (a) Yararlı ömür veya kullanılan itfa oranı.
- (b) Kullanılan itfa yöntemi.
- (c) Raporlama dönemi başı ve sonu itibarıyla brüt defter değeri ve birikmiş itfa payları (birikmiş değer düşüklüğü zararları ile birleştirilmiş olarak).
- (d) Maddi olmayan duran varlıkların itfa paylarının dâhil edildiği **kapsamlı gelir tablosu** (ve sunulduysa **gelir tablosu**) kalemi (kalemleri).
- (e) Raporlama dönemi başı ve sonu itibarıyla, defter değerlerinin aşağıdakileri ayrı ayrı gösteren mutabakatı:
 - (i) Eklemeler,
 - (ii) Elden çıkarmalar,
 - (iii) İşletme birleşmeleri yoluyla iktisap edilenler,
 - (iv) İtfalar,
 - (vi) Değer düşüklüğü zararları,
 - (vii) Diğer değişiklikler.

Bu mutabakatın önceki dönemler için sunulması gerekmez.

18.28 Aşağıdaki hususlar da ayrıca açıklanır:

- (a) İşletmenin **finansal tabloları** için **önemli** olan herhangi bir maddi olmayan duran varlığın tanımı, defter değeri ve kalan itfa dönemine ilişkin açıklama.
- (b) Devlet teşviki yoluyla elde edilen ve başlangıçta gerçeğe uygun değerinden muhasebeleştirilen maddi olmayan duran varlıklarla (bakınız: paragraf 18.12) ilgili aşağıdaki bilgiler:
 - (i) Anılan varlıklar için başlangıçta muhasebeleştirilen gerçeğe uygun değer ve
 - (ii) Defter değerleri.
- (c) Kullanım hakkı sınırlı olan veya borç karşılığında teminat olarak verilen maddi olmayan duran varlıkların mevcudiyeti ve defter değerleri.
- (d) Maddi olmayan duran varlıkların elde edilmeleri karşılığında sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin tutarı.

18.29 Dönem içinde gider olarak muhasebeleştirilen araştırma ve geliştirme harcamalarının toplam tutarı (yani bu Standarda göre muhasebeleştirilme kriterlerini sağlayan başka bir varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilmemiş olan ve işletme içinde oluşan araştırma ve geliştirme harcamalarının tutarı) açıklanır.

Bölüm 19

İşletme Birleşmeleri ve Şerefiye

Bu bölümün kapsamı

- 19.1 Bu bölüm **işletme birleşmelerinin** muhasebeleştirilmesi amacıyla uygulanır. Edinen işletmenin belirlenmesi, işletme birleşmesinin maliyetinin ölçülmesi ve bu maliyetin edinilen varlıklara ve üstlenilen borçlar ile üstlenilen **koşullu borçlara** ilişkin karşılıklara tahsis edilmesi hakkında yol gösterici hükümler içerir. Ayrıca, hem işletme birleşmesi esnasında hem de sonraki dönemlerde **şerefiyenin** nasıl muhasebeleştirileceğine değinir.
- 19.2 Bu bölüm aşağıdakiler hariç olmak üzere tüm işletme birleşmelerinin muhasebeleştirilmesine uygulanır:
- (a) Ortak **kontrole** tabi işletmelerin veya **teşebbüslerin** birleşmeleri. Ortak kontrol, birleşen işletme veya teşebbüslerin hepsinin işletme birleşmesi öncesinde ve sonrasında nihai olarak aynı tarafça kontrol edilmesi ve bu kontrolün geçici olmamasıdır.
 - (b) Bir **iş ortaklığının** kurulması.
 - (c) İşletme tanımına uymayan varlık grubunun edinimi.

İşletme birleşmeleri tanımı

- 19.3 İşletme birleşmesi, ayrı işletmelerin veya teşebbüslerin tek bir raporlayan işletme oluşturmak üzere bir araya gelmesidir. İşletme birleşmelerinin büyük bir çoğunluğunda edinen olarak ifade edilen işletme, edinilen olarak ifade edilen bir ya da daha fazla işletmenin kontrolünü elinde bulundurur. Edinme tarihi, edinen işletmenin edinilen işletme üzerindeki kontrolü etkin olarak elde ettiği tarihtir.
- 19.4 İşletme birleşmesi, yasal, vergisel veya diğer nedenler açısından çeşitli şekillerde yapılandırılabilir. İşletme birleşmesi, bir işletmenin diğer bir işletmenin özkaynaklarını satın almasıyla, tüm net varlıklarını satın almasıyla, yükümlülüklerini üstlenmesiyle veya diğer bir işletmenin birlikte bir veya birden fazla işletme oluşturan bazı net varlıklarını satın almasıyla oluşabilir.
- 19.5 İşletme birleşmesi; özkaynağa dayalı finansal araç ihracı yoluyla nakit, **nakit benzerleri** veya diğer varlıkların transfer edilmesi suretiyle ya da bunların bir karışımı ile gerçekleştirilebilir. Bu işlem, birleşecek olan işletmelerin hissedarları arasında olabileceği gibi bir işletme ile diğer işletmenin hissedarları arasında da olabilir. İşletme birleşmesi, birleşen işletmelerin ya da transfer edilen net varlıkları kontrol edecek yeni bir işletmenin oluşturulması ya da birleşen işletmelerden bir veya birkaçının yeniden yapılandırılmasını içerebilir.

Muhasebeleştirme

- 19.6 Bütün işletme birleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde satın alma yöntemi uygulanır.
- 19.7 Satın alma yönteminin uygulanmasında aşağıdaki adımlar izlenir:
- (a) Edinen işletmenin belirlenmesi.
 - (b) İşletme birleşmesinin maliyetinin ölçülmesi.
 - (c) Edinme tarihinde işletme birleşmesi maliyetinin, elde edilen varlıklar ve üstlenilen yükümlülükler ile üstlenilen **koşullu borçlara** ilişkin karşılıklara dağıtılması.

Edinen işletmenin belirlenmesi

- 19.8 Tüm işletme birleşmelerinde edinen işletmenin belirlenmesi gerekir. Edinen işletme, birleşme işlemi ile birleşmeye taraf olan diğer teşebbüsler veya işletmeler üzerinde kontrolü elde eden taraftır.
- 19.9 Kontrol, bir teşebbüs veya işletmenin finansal veya faaliyet politikalarını yönetme gücünü, söz konusu teşebbüsün veya işletmenin faaliyetlerinden fayda sağlayabilecek şekilde elinde bulundurmaktır. Bir işletmenin diğer bir işletme tarafından kontrolü, Bölüm 9 *Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolarda* kısmında açıklanmaktadır.
- 19.10 Edinen işletmenin belirlenmesi bazı durumlarda zor olmakla birlikte, bir işletmenin edinen işletme olduğuna dair göstergeler genellikle bulunmaktadır. Örneğin:
- (a) Birleşen işletmelerden birinin **gerçeğe uygun değeri**, diğer işletmenin gerçeğe uygun değerinden önemli ölçüde büyükse o işletme genellikle edinen işletmedir.
 - (b) Birleşme, oy hakkı olan özkaynağa dayalı finansal araçların nakit veya diğer varlıklarla el değiştirmesiyle gerçekleşmişse, nakdi veya diğer varlıkları veren işletme genellikle edinen işletmedir.
 - (c) İşletme birleşmesine taraf olan işletmelerden birisinin yönetim kadrosu, birleşme sonucu oluşan işletmenin yönetim kadrosunun seçiminde etkin olan taraf ise, yönetim kadrosu etkin olan işletme genellikle edinen işletmedir.

İşletme birleşmesinin maliyeti

- 19.11 Edinen işletme, birleşmenin maliyetini aşağıdaki unsurların toplamı olarak ölçer:
- (a) Edinen işletmenin edinilen işletmenin kontrolünü elde etmek için işlem tarihinde yapılan değişimde elden çıkardığı varlıklar, gerçekleşen veya

üstlenilen yükümlölükler ile edinen işletme tarafından ihraç edilen
öz kaynağa dayalı finansal araçların gerçeğe uygun değerleri ve

- (b) İşletme birleşmesiyle doğrudan bağlantılı olarak oluşan maliyetler.

İşletme birleşmesi maliyetinin gelecekteki olayların gerçekleşmesine bağlı olarak düzeltilmesi

- 19.12 İşletme birleşmesine ilişkin sözleşme, birleşmenin maliyetinin gelecekteki olayların gerçekleşmesine bağlı olarak düzeltilmesini öngörüyorsa, bu düzeltme **olası** ise ve güvenilir bir biçimde ölçülebiliyorsa, edinen işletme söz konusu düzeltmenin tahmini tutarını edinme tarihinde, işletme birleşmesinin maliyetine dâhil eder.
- 19.13 Ancak, potansiyel düzeltme edinme tarihinde muhasebeleştirilmemiş fakat daha sonradan olası hale gelmişse ve güvenilir şekilde ölçülebiliyorsa, ek bedel, işletme birleşmesi maliyetinde yapılan düzeltme olarak ele alınır.

İşletme birleşmesi maliyetinin edinilen varlıklara, üstlenilen yükümlülükler ve koşullu yükümlülükler dağıtılması

- 19.14 Edinen işletme, birleşme maliyetini, edinme tarihinde, edinilen işletmenin, paragraf 19.20’de belirtilen muhasebeleştirme kriterlerini karşılayan tanımlanabilir varlıklarına, yükümlülüklerine ve koşullu yükümlülüklerine ilişkin karşılıklarına, edinme tarihindeki gerçeğe uygun değerleri üzerinden muhasebeleştirmek suretiyle dağıtır. Birleşme maliyeti ile edinen işletmenin, muhasebeleştirilen tanımlanabilir varlıkların, yükümlülüklerin ve koşullu yükümlülükler ilişkili karşılıkların net gerçeğe uygun değeri üzerindeki payı arasındaki fark, bütünü ile 19.22-19.24. paragraflarına göre (şerefiye veya “negatif şerefiye” olarak) muhasebeleştirilir.
- 19.15 Edinen işletme, edinme tarihinde, edinilen işletmenin tanımlanabilir varlıklarını, yükümlülükleri ve koşullu yükümlülüklerini, yalnızca, söz konusu tarihte aşağıdaki koşulları sağlamaları durumunda finansal tablolarına ayrı olarak yansıtır:
- (a) Maddi olmayan duran varlık dışındaki diğer bir varlıktan, edinen işletmenin gelecekte herhangi bir ekonomik fayda sağlaması olasılığının olması ve söz konusu varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi.
 - (b) Koşullu borç dışındaki diğer bir borç ile ilgili olarak edinen işletmeden yükümlülüğün yerine getirilmesi amacıyla kaynak çıkışı olasılığının olması ve söz konusu borcun gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi.
 - (c) Maddi olmayan duran varlığın veya koşullu borcun gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi.
- 19.16 Edinen işletmenin kapsamlı gelir tablosu, edinme tarihinden sonra edinen işletmenin birleşme maliyetlerine dayanarak belirlenen edinilen işletmeye ait gelir ve giderleri kapsayacak şekilde, edinilen işletmenin kârlarını ve zararlarını da yansıtır. Örneğin; edinen işletmenin kapsamlı gelir tablosuna edinme

tarihinden sonra dâhil edilen edinilen işletmeye ait amortisman tabi varlıklara ilişkin amortisman gideri, bu varlıkların edinilme tarihindeki gerçeğe uygun değerlerine, yani bunların edinen işletmeye olan maliyetine dayanır.

- 19.17 Satın alma yönteminin uygulanması, edinilen işletmenin kontrolünün edinen işletmeye geçtiği tarih olan edinme tarihinde başlar. Kontrol, bir işletme veya teşebbüsün, faaliyetlerinden fayda elde etmek amacıyla finansal ve faaliyet politikalarının idare edilmesi gücü olduğundan, kontrolün edinen işletmede olması için işlemin sona ermiş olmasına veya yasal olarak tamamlanmış olmasına gerek yoktur. Edinen işletmenin kontrolü ne zaman ele geçirdiğinin değerlendirilmesinde, birleşmeye ilişkin bütün durum ve koşullar dikkate alınır.
- 19.18 Paragraf 19.14 uyarınca, edinen işletme, sadece edinme tarihinde mevcut olan ve Paragraf 19.15'deki muhasebeleştirme kriterlerini sağlayan edinilen işletmeye ait tanımlanabilir varlık, yükümlülük ve koşullu yükümlülükleri finansal tablolarına ayrı ayrı yansıtır. Bu nedenle,
- (a) Edinilen işletme, edinme tarihinde, sadece Bölüm 21 *Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar* uyarınca muhasebeleştirilen yeniden yapılandırılmış mevcut bir yükümlülüğe sahipse; edinen işletme, birleşme maliyetinin dağıtılmasının bir parçası olarak edinilen işletmenin faaliyetlerini sonlandıran veya azaltan yükümlülükleri muhasebeleştirir ve
 - (b) Edinen işletme, işletme birleşmesinin sonucu olarak oluşabilecek gelecekteki zararlara veya diğer maliyetlere ilişkin olarak üstlenilecek yükümlülükleri birleşme maliyetinin dağıtımını yaparken dikkate almaz.
- 19.19 Birleşmenin gerçekleştiği raporlama dönemi sonunda işletme birleşmesinin ilk muhasebeleştirilmesi tamamlanmış değilse, edinen işletme, muhasebeleştirilmesi tamamlanmamış olan kalemlere ilişkin geçici tutarları finansal tablolarına yansıtır. Edinen işletme edinme tarihinden itibaren on iki ay içerisinde elde edilen yeni bilgileri yansıtmak amacıyla edinme tarihinde varlıklar ve borçlarda muhasebeleştirilen geçici tutarları geriye dönük olarak düzeltir (yani onları edinme tarihinde yapılmış gibi muhasebeleştirir). Edinme tarihinden itibaren on iki ay geçtikten sonra işletme birleşmesinin ilk muhasebeleştirilmesinde yapılan düzeltmeler, Bölüm 10 *Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar* uyarınca, yalnızca, bir hatanın düzeltilmesi amacıyla muhasebeleştirilir.

Koşullu borçlar

- 19.20 Paragraf 19.14, edinen işletmenin, edinilen işletmeye ait koşullu borca ilişkin karşılığı, söz konusu borcun gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülmesi durumunda muhasebeleştirileceğini belirtir. Eğer gerçeğe uygun değer güvenilir bir şekilde ölçülemiyorsa:
- (a) Şerefiye olarak muhasebeleştirilen veya paragraf 19.24 uyarınca muhasebeleştirilen tutar etkilenir ve
 - (b) Edinen işletme, koşullu borçla ilgili bilgileri Bölüm 21'in gerektirdiği

şekilde açıklar.

19.21 İlk muhasebeleştirilmeden sonra edinen işletme paragraf 19.14 uyarınca ayrı olarak muhasebeleştirilen koşullu yükümlülükleri aşağıdaki tutarlardan yüksek olanı üzerinden ölçer:

- (a) Bölüm 21 uyarınca muhasebeleştirilebilecek tutar ve
- (b) Bölüm 23 *Hasılat* uyarınca başlangıçta muhasebeleştirilen tutardan, önceden hasılat olarak muhasebeleştirilmiş tutarları düşmek suretiyle bulunan tutar.

Şerefiye

19.22 Edinen işletme, edinme tarihinde:

- (a) İşletme birleşmesi sırasında elde edilen şerefiyeyi varlık olarak muhasebeleştirir ve
- (b) Şerefiyeyi başlangıçta, birleşme maliyetinin, edinen işletmenin, paragraf 19.14 uyarınca muhasebeleştirilen tanımlanabilir varlıklar, borçlar ve koşullu borçların net gerçeğe uygun değerindeki payını aşan kısım olarak maliyet bedeli üzerinden ölçer.

19.23 İlk muhasebeleştirilmeden sonra, edinen işletme, birleşme sırasında elde edilen şerefiyeyi maliyet bedelinden birikmiş **itfa** ve birikmiş **değer düşüklüğü** zararları düşüldükten sonraki tutarla ölçer:

- (a) Şerefiyenin itfası için 18.19-18.24 paragraflarındaki esaslar takip edilir. Eğer şerefiyenin yararlı ömrü konusunda güvenilir bir tahminde bulunulamıyorsa, faydalı ömür on yıl olarak kabul edilir.
- (b) Şerefiyede değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesine ve ölçülmesine ilişkin olarak, Bölüm 27 *Varlıklarda Değer Düşüklüğü* hükümlerine uyulur.

Edinen işletmenin, edinilen işletmenin tanımlanabilir varlıklarının, yükümlülüklerinin ve koşullu yükümlülüklerinin net gerçeğe uygun değerindeki payının birleşme maliyetini aşan kısmı

19.24 Edinen işletmenin paragraf 19.14'e göre muhasebeleştirilen tanımlanabilir varlıkların, yükümlülüklerin ve koşullu yükümlülüklere ilişkin karşılıkların net gerçeğe uygun değerindeki payının birleşmenin maliyetini aşması durumunda (bazı durumlarda “negatif şerefiye” olarak da adlandırılır), edinen işletme:

- (a) Edinilen işletmenin varlıklarının, yükümlülüklerinin ve koşullu yükümlülüklerine ilişkin karşılıkların belirlenmesi ve ölçümü ile birleşmenin maliyetinin ölçümünü yeniden gözden geçirir ve

- (b) Yeniden gözden geçirme sonrasında, aşan kısımdan kalan tutarı, anında kâr veya zararda muhasebeleştirir.

Açıklamalar

Dönem içerisinde gerçekleştirilen işletme birleşmesi (birleşmeleri) için

- 19.25 Dönem içerisinde gerçekleştirilen her bir işletme birleşmesi için, edinen işletme aşağıdakileri açıklar:
- (a) Birleşen teşebbüs veya işletmelerin adları ve tanımları.
 - (b) Edinme tarihi.
 - (c) Edinilen oy hakkına sahip özkaynağa dayalı finansal araçların yüzdesi.
 - (d) Birleşmenin maliyeti ve bu maliyetin bileşenlerinin tanımı (örneğin, nakit, özkaynağa dayalı finansal araçlar ve borçlanma araçları gibi).
 - (e) Şerefiye de dâhil olmak üzere, edinilen işletmenin her bir varlık, borç ve koşullu borç sınıflarının edinme tarihinde finansal tablolara yansıtılan tutarları.
 - (f) Paragraf 19.24 uyarınca, birleşme işlemi sonrasında kâr veya zararda muhasebeleştirilen aşan kısım tutarı ve bu tutarın kapsamlı gelir tablosunda (ve sunulduysa gelir tablosunda) raporlandığı kalem.

Tüm işletme birleşmeleri için

- 19.26 Edinen işletme, şerefiyenin dönem başı ve dönem sonundaki defter değerine ilişkin mutabakatı aşağıdakileri ayrı ayrı göstermek suretiyle açıklar:
- (a) Yeni işletme birleşmelerinden kaynaklanan değişiklikler.
 - (b) Değer düşüklüğü zararları.
 - (c) Önceden edinilmiş olan işletmelerin elden çıkarılması.
 - (d) Diğer değişiklikler.

Bu mutabakatın önceki dönemler için sunulması gerekmez.

Bölüm 20

Kiralamalar

Bu bölümün kapsamı

- 20.1 Bu bölüm, aşağıda yer alanlar hariç olmak üzere her çeşit **kiralama** işleminin muhasebeleştirilmesini içerir:
- (a) Maden, petrol, doğalgaz ve benzeri yeniden teşekkülü mümkün olmayan kaynakların araştırılması ve kullanılmasına ilişkin kiralama işlemleri (bakınız: Bölüm 34 *Özellikli Faaliyetler*).
 - (b) Sinema filmleri, videokasetler, oyunlar, el yazmaları, patentler ve telif hakları gibi kalemlerin lisans anlaşmaları (bakınız: Bölüm 18 *Şerefiye Dışındaki Maddi Olmayan Duran Varlıklar*).
 - (c) Kiracıları tarafından elde tutulan ve **yatırım amaçlı gayrimenkul** olarak muhasebeleştirilen gayrimenkulün ölçümü ve faaliyet kiralamaları kapsamında kiraya verenler tarafından sağlanan yatırım amaçlı gayrimenkulün ölçümü (bakınız: Bölüm 16 *Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller*).
 - (d) Finansal kiralamalar çerçevesinde kiracılar tarafından elde tutulan ve faaliyet kiralamaları çerçevesinde kiraya verenler tarafından sağlanan **canlı varlıkların** ölçümü (bakınız: Bölüm 34).
 - (e) Kiralanan varlığın fiyatındaki değişikliklerle, döviz kurlarındaki değişikliklerle veya taraflardan birinin temerrüdü ile ilişkili olmayan, sözleşmeye bağlı şartlardan kaynaklanan ve kiraya veren ya da kiracı açısından bir zarar ile sonuçlanabilecek kiralamalar (bakınız: 12.3(f) paragrafı).
 - (f) Ekonomik açıdan dezavantajlı faaliyet kiralamaları.
- 20.2 Kiralama sözleşmesine konu varlıkların kullanımı ve bakımıyla ilgili önemli hizmetler kiraya verenden talep edilebilmesine rağmen, bu bölüm, söz konusu varlıkların kullanım hakkının aktarıldığı sözleşmelere uygulanır. Bu bölüm, sözleşmenin taraflarından birinin diğerine sözleşme konusu varlığın kullanım hakkını aktarmadığı hizmet sözleşmelerine uygulanmaz.
- 20.3 Destek hizmeti anlaşmaları, kapasite hakları sağlayan telekomünikasyon sözleşmeleri ve al-ya da-öde sözleşmeleri gibi bazı anlaşmalar hukuki açıdan kiralama değildir ancak ödemeler karşılığında varlıkların kullanım haklarını transfer ederler. Bu tür anlaşmalar, özleri itibarıyla varlık kiralamalarıdır ve muhasebeleştirmelerinin bu bölüm uyarınca yapılması gerekir.

Kiralama işlemlerinin sınıflandırılması

- 20.4 Bir varlığın mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan risk ve getirilerin önemli ölçüde devredildiği kiralamalar, **finansal kiralama** olarak sınıflandırılır. Bir varlığın mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan risk ve getirilerin önemli ölçüde devredilmediği kiralamalar ise **faaliyet kiralaması** olarak sınıflandırılır.
- 20.5 Bir kiralamanın finansal kiralama mı faaliyet kiralaması mı olduğunun tespitinde, sözleşmenin şeklinden ziyade işlemin özü esas alınır. Normalde, birlikte ya da tek başlarına, bir kiralama işleminin finansal kiralama olarak sınıflandırılmasına neden olabilecek durumlara örnekler aşağıdaki gibidir:
- (a) Kiralanan varlığın mülkiyetinin kiralama süresinin sonunda kiracıya geçmesi.
 - (b) Kiracıya, kiralanan varlığı, buna ilişkin opsiyonun kullanım tarihinde oluşması beklenen **gerçeğe uygun değer**inden çok daha düşük bir bedelle satın alma opsiyonu verilmesi nedeniyle, kiralama sözleşmesinin başlangıcı itibarıyla kiracı tarafından bu opsiyonun kullanılacağına makul şekilde kesin olması.
 - (c) Mülkiyet, kiracıya geçmeyecek dahi olsa, kira süresinin, kiralanan varlığın ekonomik ömrünün büyük bir bölümünü kapsamaması.
 - (d) Kiralama sözleşmesinin başlangıcı itibarıyla, asgari kira ödemelerinin **bugünkü değer**lerinin, en azından, kiralanan varlığın gerçeğe uygun değerine önemli ölçüde eşit olması.
 - (e) Kiralanan varlığın, üzerinde büyük değişiklikler yapılmadığı sürece, sadece kiracı tarafından kullanılacak özel bir yapıda olması.
- 20.6 Birlikte ya da tek başlarına, bir kiralama işleminin finansal kiralama olarak sınıflandırılmasına neden olabilecek diğer durumlara ilişkin göstergeler aşağıdaki gibidir:
- (a) Kiracının kiralama işlemini feshedebilmesi durumunda, kiraya verenin fesih işleminden kaynaklanan zararlarının kiracı tarafından karşılanması.
 - (b) Kiraya verilen varlığın **kalıntı değer**indeki değişimlerden kaynaklanan kazanç veya kayıpların kiracıya ait olması (örneğin; kiralama süresi sonundaki satış gelirlerinin çoğuna eşit bir kira indirimi şeklinde).
 - (c) Kiracının, piyasa fiyatının çok daha altında bir kira bedeli ile ikinci bir dönem daha kiralamayı sürdürme hakkının bulunması.
- 20.7 Yukarıda yer alan paragraf 20.5'teki ve 20.6'daki örnek ve göstergeler, her zaman kesin sonuç vermez. Kiralanan varlığın mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan risk ve getirilerin kiralama sözleşmesi aracılığıyla kiracıya önemli ölçüde devredilmediği, diğer bazı unsurlardan açıkça anlaşılıyorsa, söz konusu

kiralama, faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılır. Böyle bir durum, örneğin, kiralama süresi sonunda varlığın mülkiyeti söz konusu varlığın gerçeğe uygun değerine eşit tutarda değişken bir ödeme ile kiracıya transfer ediliyorsa veya kiracının mülkiyete ilişkin risk ve getirilere önemli ölçüde sahip olmadığı koşullu kira ödemeleri mevcutsa söz konusu olabilir.

- 20.8 Kiralama işleminin sınıflandırılması kiralama sözleşmesinin başlangıcında yapılır ve kiralama süresi boyunca kiraya veren ve kiracı, kiralama koşullarının değiştirilmesi (kiralamanın yenilenmesi dışında) üzerinde anlaşmadıkları sürece, kiralama işleminin sınıfı değiştirilmez. Ancak, kiralama koşullarının değiştirilmesi söz konusu olduğunda, kiralamanın sınıflandırılması yeniden gözden geçirilir.

Kiracıların finansal tabloları: finansal kiralamalar

İlk muhasebeleştirme

- 20.9 Kiralama süresinin başlangıcında, kiracılar, finansal kiralama işlemine ilişkin kullanım haklarını ve yükümlülüklerini, kiralama sözleşmesinin başlangıcı itibarıyla tespit edilmiş, kiralanan varlığın gerçeğe uygun değeri üzerinden veya daha düşük olması durumunda, asgari kira ödemelerinin bugünkü değeri üzerinden finansal durum tablosunda varlık ve borç olarak muhasebeleştirir. Kiracının başlangıçtaki her çeşit doğrudan maliyetleri (finansal kiralamanın müzakere edilmesi ve düzenlenmesi ile doğrudan ilişkilendirilebilen ek maliyetler), varlık olarak muhasebeleştirilen tutara eklenir.
- 20.10 Asgari kira ödemelerinin bugünkü değeri, **finansal kiralamada zımni faiz oranı** kullanılarak hesaplanır. Söz konusu oranın belirlenememesi durumunda, **kiracının ek borçlanma faiz oranı** kullanılır.

Sonraki ölçümler

- 20.11 Asgari kira ödemeleri; finansman giderleri ve mevcut yükümlülüklerdeki azalma olarak **etkin faiz yöntemi** kullanılarak (bakınız: 11.15-11.20 paragrafları) ayrıştırılır. Finansman giderleri, kalan borç tutarlarına sabit dönemsel bir faiz oranı uygulanmasını sağlayacak şekilde kiralama süresi boyunca her bir döneme dağıtılır. Kiracı, koşullu kiralaları, oluştukları dönemde gider olarak dikkate alır.
- 20.12 Kiracı, bir finansal kiralama kapsamında kiralanan bir varlığı, bu Standardın söz konusu türdeki varlığa ilişkin bölümü uyarınca, örneğin Bölüm 17 *Maddi Duran Varlıklar*, Bölüm 18 veya Bölüm 19 *İşletme Birleşmeleri ve Şerefiye*, amortismanına tabi tutar. Kiracının, kiralama süresi sonunda mülkiyeti elde edeceğine dair makul bir kesinlik yoksa söz konusu varlık, kiralama süresi ve yararlı ömürden daha kısa olanı itibarıyla tamamen itfa edilir. Kiracı, ayrıca her bir **raporlama tarihinde** bir finansal kiralama kapsamında kiralanan bir varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığını (bakınız: Bölüm 27 *Varlıklarda Değer Düşüklüğü*) değerlendirir.

Açıklamalar

20.13 Kiracı, finansal kiralama işlemine ilişkin olarak aşağıda yer alan açıklamaları yapar:

- (a) Kiralama konusu her bir **varlık sınıfı** için **raporlama dönemi** sonundaki net **defter değeri**.
- (b) Aşağıdaki dönemlerin her biri için gelecekteki asgari kiralama ödemelerinin raporlama dönemi sonundaki toplamı:
 - (i) Bir yıldan kısa,
 - (ii) Bir yıldan uzun beş yıldan kısa ve
 - (iii) Beş yıldan uzun.
- (c) Kiracının, önemli kiralama anlaşmalarına ilişkin olarak, örneğin koşullu kira, yenileme veya satın alma opsiyonları, fiyat ayarlama (eskalasyon) hükümleri, alt kiralamalar ve kiralama anlaşmaları ile getirilen kısıtlamalara ilişkin bilgiler de dâhil olmak üzere genel bir açıklama.

20.14 Ek olarak, Bölüm 17, 18, 27 ve 34 uyarınca varlıklar hakkındaki açıklamalara ilişkin esaslar, kiracılar tarafından, finansal kiralama kapsamında kiralanmış olan varlıklar için uygulanır.

Kiracıların finansal tabloları: faaliyet kiralaması

Muhasebeleştirme ve ölçme

20.15 Kiracı, faaliyet kiralaması çerçevesinde yapılan kira ödemelerini (sigorta ve bakım gibi hizmet maliyetleri hariç olmak üzere), aşağıdaki durumlar söz konusu olmadığı sürece doğrusal yönteme göre gider olarak muhasebeleştirir:

- (a) Ödemeler bu yönteme dayandırılmasa dahi, başka bir sistematik yaklaşım kullanıcıya ilişkin faydaların zamanlamasını daha iyi yansıtıyorsa veya
- (b) Kiraya verene yapılan ödemeler, kiraya verenin beklenen enflasyona bağlı maliyet artışlarını karşılamak için beklenen genel enflasyona göre (yayımlanmış endekslere veya istatistiklere dayalı olarak) artacak şekilde yapılandırılmışsa. Kiraya verene yapılan ödemeler, genel enflasyon dışındaki başka faktörler nedeniyle değişiklik gösteriyorsa (b) hükmündeki koşul sağlanmamış demektir.

Paragraf 20.15(b)'nin uygulamasına ilişkin örnek:

X, yerel bankalar tarafından üzerinde görüş birliğine varılmış tahmin uyarınca gelecekteki beş yıl boyunca genel fiyat seviyesi endeksinin, devlet tarafından yayımlandığı şekliyle, yıllık ortalama yüzde 10 artacağı şeklindeki bir ortamda faaliyet göstermektedir. X, bir faaliyet kiralaması

kapsamında Y'den beş yıl için bir ofis yeri kiralamıştır. Kira ödemeleri gelecekteki beş yıllık dönem boyunca beklenen yıllık yüzde 10 genel enflasyonu yansıtacak şekilde aşağıdaki gibi yapılandırılmıştır:

Yıl 1	100,000 TL
Yıl 2	110,000 TL
Yıl 3	121,000 TL
Yıl 4	133,000 TL
Yıl 5	146,000 TL

X, kiraya verene yukarıdaki şekilde borçlu olunan tutarlara eşit tutardaki yıllık kira giderini muhasebeleştirir. Fiyat ayarlama ödemeleri, kiraya verenin yayınlanmış endekslere veya istatistiklere dayanan beklenen enflasyona bağlı maliyet artışlarını karşılamasına yönelik olarak açıkça yapılandırılmadıysa; X, yıllık kira giderini doğrusal yöntemle göre muhasebeleştirir: yıllık 122,000 TL (kiralama kapsamında ödenecek tutarların toplamının beş yıla bölünmesi sonucunda ulaşılan tutar).

Açıklamalar

20.16 Kiracı, faaliyet kiralaması işlemine ilişkin olarak aşağıdaki açıklamaları yapar:

- (a) Aşağıdaki dönemlerin her biri için, iptal edilemeyen faaliyet kiralaması çerçevesinde ödenecek gelecekteki asgari kira ödemelerinin toplamı:
 - (i) Bir yıldan kısa;
 - (ii) Bir yıldan uzun beş yıldan kısa;
 - (iii) Beş yıldan uzun.
- (b) Gider olarak muhasebeleştirilen kiralama ödemeleri.
- (c) Kiracının, önemli kiralama anlaşmalarına ilişkin olarak, örneğin koşullu kira, yenileme veya satın alma opsiyonları, fiyat ayarlama (eskalasyon) hükümleri, alt kiralamalar ve kiralama anlaşmaları ile getirilen kısıtlamalara ilişkin bilgiler de dâhil olmak üzere genel bir açıklama.

Kiraya verenin finansal tabloları: finansal kiralamalar

İlk muhasebeleştirme ve ölçme

20.17 Kiraya veren, bir finansal kiralama kapsamında bulunan varlıkları finansal durum tablolarında muhasebeleştirir ve bunları **kiralamadaki net yatırıma** eşit bir tutar ile alacak olarak gösterir. Kiralamadaki net yatırım, kiraya verenin, zımni faiz oranı ile iskonto edilmiş, **kiralamadaki brüt yatırımdır**. Kiralamadaki brüt yatırım aşağıdakilerin toplamıdır:

- (a) Bir finansal kiralama kapsamında kiraya veren tarafından alınacak asgari kira ödemeleri ve
 - (b) Kiraya verene tahakkuk eden garanti edilmemiş kalıntı değeri.
- 20.18 Kiraya verenlerin üretici veya satıcı konumunda olduğu finansal kiralama dışındaki diğer finansal kiralamalarda ilk direkt maliyetler (finansal kiralamanın müzakere edilmesi ve düzenlenmesi ile doğrudan ilişkilendirilebilen ek maliyetler) finansal kiralama alacağının ilk ölçümüne dâhil edilir ve kiralama dönemi boyunca muhasebeleştirilen gelir tutarını azaltır.

Sonraki ölçüm

- 20.19 Finansman gelirinin muhasebeleştirilmesi, kiraya verenin finansal kiralamadaki net yatırımının sabit bir dönemsel getiri oranını yansıtacak şekilde gerçekleştirilir. Hizmetlere ilişkin maliyetler dışındaki döneme ait kiralama ödemeleri, kiralamadaki brüt yatırıma karşı hem anaparayı hem de kazanılmamış finansman gelirini azaltacak şekilde muhasebeleştirilir. Kiraya verenin brüt yatırımını hesaplamada kullanılan garanti edilmemiş tahmini kalıntı değerin önemli ölçüde değiştiğine dair bir gösterge varsa, gelirin dağıtımı, kiralama dönemi boyunca gözden geçirilir ve tahakkuk eden tutarlara ilişkin olarak gerçekleştirilen tüm azalmalar, anında kâr veya zararda muhasebeleştirilir.

Üretici veya satıcı konumundaki kiraya verenler

- 20.20 Üreticiler veya satıcılar genellikle, müşterilerine bir varlığı alma ya da kiralama seçeneklerini sunarlar. Bir üretici ya da satıcının bir varlığı kiraladığı finansal kiralamalar, iki tür gelire neden olur:
- (a) Kiralanan varlığın uygulanabilir her tür miktar veya ticari iskonto da yansıtan normal satış fiyatlarıyla doğrudan satışı sonucunda oluşan kâr veya zarar tutarına eşit tutarda kâr veya zarar ve
 - (b) Kiralama dönemi süresince elde edilecek finansman geliri.
- 20.21 Kiralama döneminin başlangıcında üretici veya satıcı konumundaki kiraya veren tarafından muhasebeleştirilen satış hasılatı, varlığın gerçeğe uygun değeri ya da bu değerin altında olması koşuluyla, kiraya verene tahakkuk eden asgari kira ödemelerinin piyasa faiz oranı ile indirgenmiş bugünkü değeridir. Kiralama döneminin başlangıcında muhasebeleştirilen satış maliyeti, kiralanan mülkün maliyetinden veya eğer farklı ise, defter değerinden, garanti edilmemiş kalıntı değerin bugünkü değeri çıkarılarak bulunur. Satış hasılatı ile satış maliyeti arasındaki fark, satış kârıdır ve işletmenin doğrudan satışlarda uyguladığı politikaya uygun olarak muhasebeleştirilir.
- 20.22 Gerçekçi olamayacak derecede düşük faiz oranları kaydedildiyse, satış kârı, piyasa faiz oranının uygulanması sonucunda bulunacak tutarla sınırlandırılır. Üretici veya satıcı konumundaki kiraya verenler tarafından finansal kiralamanın müzakere edilmesi ve düzenlenmesi ile bağlantılı olarak oluşan maliyetler, satış

kârı muhasebeleştirildiğinde gider olarak muhasebeleştirilir.

Açıklamalar

20.23 Kiraya veren finansal kiralamalar için aşağıdaki açıklamaları yapar:

- (a) Raporlama dönemi sonunda kiralamadaki brüt yatırım ile raporlama döneminin sonunda alınacak asgari kira ödemelerinin bugünkü değerinin bir mutabakatı. Ek olarak, kiraya veren kiralamadaki brüt yatırım ile raporlama döneminin sonunda alınacak asgari kira ödemelerinin bugünkü değerini aşağıdaki dönemlerin her biri için açıklar:
 - (i) Bir yıldan kısa,
 - (ii) Bir yıldan uzun beş yıldan kısa,
 - (iii) Beş yıldan uzun.
- (b) Kazanılmamış finansman geliri.
- (c) Kiraya verenin lehine tahakkuk eden garanti edilmemiş kalıntı değerler.
- (d) Tahsil edilemeyen asgari kira ödemelerine ilişkin alacaklar için birikmiş karşılık.
- (e) Dönem içerisinde gelir olarak muhasebeleştirilen koşullu kiralara.
- (f) Kiraya verenin önemli kiralama anlaşmalarına ilişkin olarak, örneğin koşullu kira, yenileme veya satın alma opsiyonları, fiyat ayarlama (eskalasyon) hükümleri, alt kiralamalar ve kiralama anlaşmaları ile getirilen kısıtlamalarla ilgili bilgiler de dâhil olmak üzere, genel bir açıklama.

Kiraya verenin finansal tabloları: faaliyet kiralamaları

Muhasebeleştirme ve ölçme

- 20.24 Kiraya veren, faaliyet kiralamasına konu olan varlıkları varlığın niteliğine göre finansal durum tablosunda sunar.
- 20.25 Kiraya veren, faaliyet kiralamasından kaynaklanan kira gelirini (sigorta ve bakım hizmetleri gibi hizmetlerden kaynaklananlar hariç olmak üzere), aşağıdaki hususlar söz konusu olmadığı sürece kira süresi boyunca doğrusal yöntemi uygulamak suretiyle kâr veya zararda muhasebeleştirir:
- (a) Alınan ödemelere ilişkin olarak olmasa bile, kiracının elde ettiği faydadaki azalmanın zamanlamasını daha iyi yansıtan başka bir sistematik yaklaşım varsa veya
 - (b) Kiraya verene yapılan ödemeler kiraya verenin beklenen enflasyona bağlı bulunan maliyet artışlarını karşılamak amacıyla beklenen genel enflasyona göre (yayımlanmış endekslere veya istatistiklere dayalı olarak) artacak

şekilde yapılandırılmışsa. Kiraya verene yapılan ödemeler, genel enflasyon dışındaki faktörler dolayısıyla değişiklik gösteriyorsa, (b) hükmündeki koşul sağlanmamıştır.

- 20.26 Kiraya veren, kira gelirinin elde edilmesinde katlanılan maliyetleri, amortisman da dâhil olmak üzere, gider olarak muhasebeleştirir. Amortisman tabi kiralanan varlıklar için amortisman politikası, kiraya verenin benzer varlıklar için uygulamakta olduğu normal amortisman politikası ile uyumlu olarak uygulanır.
- 20.27 Kiraya veren, faaliyet kiralamasının müzakere edilmesi ve düzenlenmesi için katlanılan tüm başlangıç doğrudan maliyetlerini, kiralanan varlığın defter değerine ekler ve bu maliyetleri, kira geliri ile aynı esasa dayanarak kiralama süresi boyunca gider olarak muhasebeleştirir.
- 20.28 Kiralanan bir varlıkta değer düşüklüğü olup olmadığının tespit edilmesi için, kiraya veren, Bölüm 27'yi uygular.
- 20.29 Kiraya verenin, kiralama konusu bir varlığın üreticisi veya satıcısı konumunda bulunduğu bir kiralamada, kiraya veren, söz konusu işlem satış işlemi gibi düşünülemeyeceğinden, faaliyet kiralamasına ilişkin olarak herhangi bir satış kârı muhasebeleştirmez.

Açıklamalar

- 20.30 Faaliyet kiralamaları için kiraya verenler aşağıdakileri açıklar:
- (a) Aşağıdaki dönemlerin her biri için iptal edilemeyen faaliyet kiralamaları kapsamında ileride elde edilecek asgari kira ödemeleri:
 - (i) Bir yıldan kısa,
 - (ii) Bir yıldan uzun beş yıldan kısa,
 - (iii) Beş yıldan uzun.
 - (b) Gelir olarak muhasebeleştirilen koşullu kira tutarlarının toplamı.
 - (c) Kiraya verenin, önemli kiralama işlemlerine ilişkin olarak, örneğin koşullu kira, yenileme veya satın alma opsiyonları, fiyat ayarlama (eskalasyon) hükümleri ve kiralama anlaşmaları ile getirilen kısıtlamalarla ilgili bilgiler de dâhil olmak üzere, genel bir açıklama.
- 20.31 Ek olarak, Bölüm 17, 18, 27 ve 34 uyarınca varlıklar hakkındaki açıklamaya ilişkin esaslar, faaliyet kiralaması kapsamında kiralananmış olan varlıklar için, kiraya verenlerce uygulanır.

Satış ve geri kiralama işlemleri

- 20.32 Satış ve geri kiralama işlemi, bir varlığın satışını ve yine aynı varlığın geri kiralınmasını içerir. Kira ödemeleri ve satış fiyatı, bunlar bir bütün olarak müzakere edildiğinden, genellikle birbirlerine bağlıdır. Satış ve geri kiralama

işleminin muhasebeleştirme yöntemi, ilgili kiralama işleminin çeşidine bağlıdır.

Satış ve geri kiralama işleminin finansal kiralamayla sonuçlanması

- 20.33 Satış ve geri kiralama işleminin finansal kiralama ile sonuçlanması durumunda, satış gelirlerinin defter değerinin üzerindeki kısmı, satıcı-kiracı tarafından anında gelir olarak muhasebeleştirilmez. Bunun yerine, satıcı-kiracı, sözü edilen geliri erteler ve kiralama süresi boyunca itfa eder.

Satış ve geri kiralama işleminin faaliyet kiralamasıyla sonuçlanması

- 20.34 Bir satış ve geri kiralama işleminin faaliyet kiralaması ile sonuçlanması ve söz konusu işlemin gerçeğe uygun değer üzerinden gerçekleştirildiğinin açık olması durumunda, satıcı-kiracı, her türlü kâr veya zararı anında muhasebeleştirir. Satış fiyatının gerçeğe uygun değer altında olması durumunda, satıcı-kiracı, oluşan zararlar piyasa fiyatının altındaki bir tutarla yapılacak kira ödemeleri ile karşılanmadığı sürece, her türlü kâr veya zararı anında muhasebeleştirir. Böyle bir durumda satıcı-kiracı, bu zararı erteler ve söz konusu zararı, ilgili varlığın tahmini kullanım süresi boyunca kira ödemeleriyle orantılı olarak itfa eder. Satış fiyatının gerçeğe uygun değer üzerinde olması durumunda, satıcı-kiracı, gerçeğe uygun değeri aşan kısmı erteler ve ilgili varlığın beklenen kullanım süresi boyunca itfa eder.

Açıklamalar

- 20.35 Kiracılara ve kiraya verenlere yönelik açıklama hükümleri, satış ve geri kiralama işlemlerine de aynen uygulanır. Önemli kiralama anlaşmalarında istenen açıklama, satış ve geri kiralama işlemlerinin anlaşma veya koşullarının kendine özgü ve olağan dışı hükümlerinin açıklanmasını içerir.

Bölüm 21

Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar

Bu bölümün kapsamı

- 21.1 Bu bölüm, bu Standardın diğer bölümlerinin kapsamında yer alanlar hariç olmak üzere, tüm **karşılıklara** (tutarları ve ödeme zamanları belirsiz borçlara), **koşullu borçlara** ve **koşullu varlıklara** uygulanır. Diğer bölümlerin kapsamında yer alan karşılıklar aşağıdakilere ilişkindir:
- (a) Kiralama işlemleri (Bölüm 20 *Kiralamalar*). Ancak bu bölüm, ekonomik açıdan dezavantajlı faaliyet kiralamalarını düzenlemektedir.
 - (b) İnşaat sözleşmeleri (Bölüm 23 *Hasılat*).
 - (c) Çalışanlara sağlanan fayda yükümlülükleri (Bölüm 28 *Çalışanlara Sağlanan Faydalar*).
 - (d) Gelir vergileri (Bölüm 29 *Gelir Vergileri*).
- 21.2 Bu bölümdeki hükümler, **ekonomik açıdan dezavantajlı** olmadığı sürece belirli koşullar altında yürürlüğe girecek sözleşmelere uygulanmaz. Belirli koşullar altında yürürlüğe girecek sözleşmeler, tarafların hiçbir yükümlülüğünü yerine getirmedeği veya her iki tarafın da yükümlülüğünü aynı ölçüde kısmen yerine getirdiği sözleşmelerdir.
- 21.3 “Karşılık” kelimesi bazı durumlarda amortisman, varlıklarda değer düşüklüğü ve tahsil edilemeyen alacaklar gibi kavramlar için de kullanılmaktadır. Bu kavramlar, bir borcun muhasebeleştirilmesinden ziyade, varlıkların **defter değerlerindeki** düzeltme niteliğindedirler ve dolayısıyla bu bölüm kapsamında yer almazlar.

İlk muhasebeleştirme

- 21.4 Karşılık, yalnızca:
- (a) **Raporlama tarihinde** geçmiş bir olaydan kaynaklanan bir yükümlülüğün bulunması;
 - (b) Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkışının **muhtemel** olması (yani kaynak çıkışının gerçekleşme olasılığının, gerçekleşmeme olasılığına kıyasla daha yüksek olması) ve
 - (c) Yükümlülük tutarının güvenilir bir biçimde tahmin edilebilir olması durumunda muhasebeleştirilir.
- 21.5 Karşılık, finansal durum tablosunda bir borç olarak muhasebeleştirilir. Bu Standardın diğer bir bölümü, maliyetin, stoklar veya maddi duran varlıklar gibi diğer bir varlığın maliyetinin bir parçası olarak muhasebeleştirilmesini

gerektirmediği sürece, karşılık tutarı, bir gider olarak muhasebeleştirilir.

- 21.6 21.4(a) paragrafında yer alan koşul (geçmiş bir olaydan kaynaklanan, raporlama tarihindeki mevcut yükümlölük), yükümlölüğün yerine getirilmesi dışında herhangi bir gerçekçi alternatifin bulunmadığı anlamına gelmektedir. Bu durum, işletmenin, yasal yaptırımı olan bir yükümlölüğünün bulunması durumunda ya da geçmiş bir olayın (bu olay, işletmenin bir eylemi de olabilir), diğer taraflar nezdinde işletmenin yükümlölüğünü yerine getireceğine dair geçerli beklentiler yaratması sonucunda **zımni kabulden doğan bir yükümlölüğünün** ortaya çıkması durumunda söz konusu olabilir. Söz konusu yükümlölüklerin, sözleşmeye bağılı olarak ortaya çıkmaları durumunda bile durum değişmez. Örneğin işletme, ticari baskılar ya da yasal zorunluluklar nedeniyle gelecekteki faaliyetine belli bir şekilde devam etmek üzere çeşitli harcamalarda bulunabilir ya da söz konusu harcamaları yapmaya ihtiyaç duyabilir (örneğin; belirli türdeki bir fabrikaya duman filtreleri taktırılması). İşletme, örneğin; faaliyet yöntemini değiştirmek veya fabrikayı satmak suretiyle, gelecekteki işlemleriyle ileride ortaya çıkabilecek harcamalardan kaçınabileceğinden, ileride ortaya çıkabilecek harcamalar için mevcut bir yükümlölüğü bulunmaz ve bunlara ilişkin olarak da herhangi bir karşılık tutarı muhasebeleştirmez.

İlk ölçüm

- 21.7 Karşılık, raporlama tarihinde yükümlölüğün yerine getirilmesi için yapılması gereken harcamaya ilişkin en gerçekçi tahmin üzerinden ölçölür. En gerçekçi tahmin, yükümlölüğün, raporlama dönemi sonunda yerine getirilmesi veya üçüncü kişilere devredilmesi için ödenmesi gereken makul tutardır.

- (a) Çok sayıda kaleme ilişkin bir karşılık tutarı, gerçekleşmesi mümkün olan tüm sonuçların olasılıklarıyla ağırlıklandırma suretiyle tahmin edilir. Dolayısıyla dikkate alınan tutarın zarara dönüşme olasılığının örneğin; yüzde 60 veya yüzde 90 olmasına bağılı olarak karşılık tutarı değişecektir. Ortaya çıkması mümkün tüm sonuçların belirli bir aralıkta süreklilik arz etmesi ve her bir sonucun gerçekleşme olasılığının benzer olması durumunda, aralığın orta noktası kullanılır.
- (b) Karşılığın tek bir yükümlölükten kaynaklandığı durumlarda, gerçekleşme olasılığı en yüksek olan sonuç, yükümlölüğün yerine getirilmesi için gereken tutarın en gerçekçi tahmini olabilir. Bu tür bir durum söz konusu olsa bile, gerçekleşmesi mümkün olan diğer sonuçlar da dikkate alınır. Gerçekleşmesi mümkün olan diğer sonuçların en muhtemel sonuçtan çoğunlukla yüksek ya da düşük olduğu durumlarda, en gerçekçi tahmin, gerçekleşmesi en muhtemel sonuçtan daha yüksek ya da daha düşük olur.

Paranın zaman değerinin etkisinin **önemli** olduğu durumlarda, karşılık tutarı, yükümlölüğün yerine getirilmesi için gerekli olacağı tahmin edilen tutarın **bugünkü değeridir**. İskonto oranı (veya oranları), piyasanın, paranın zaman değerine ilişkin mevcut değerlendirmelerini yansıtan vergi öncesi orandır (veya oranlardır). Borca özğü riskler, ya kullanılan iskonto oranına ya da

yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekli olacak tutarların tahminine yansıtılır, ikisine birden yansıtılmaz.

- 21.8 Varlıkların elden çıkarılmasından beklenen kazançlar, karşılığın ölçülmesi aşamasında dikkate alınmaz.
- 21.9 Karşılığa ilişkin yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekli olacak tutarın bir kısmının veya tamamının diğer bir tarafça tazmin edilebileceği durumlarda (örneğin; bir sigorta talebi yoluyla), söz konusu tazminat tutarı, yalnızca, yükümlülüğün yerine getirilmesi halinde tazminatın alınacağı kesinleştiğinde, ayrı bir varlık olarak muhasebeleştirilir. Tazminata ilişkin olarak muhasebeleştirilen tutar, karşılık tutarından fazla olamaz. Tazminat tutarı, finansal durum tablosunda bir varlık olarak sunulur ve karşılık tutarı ile netleştirilmez. Karşılığa ilişkin gider tutarı ile alınan tazminat, kapsamlı gelir tablosunda netleştirilebilir.

Sonraki ölçüm

- 21.10 Yalnızca, ilk başta muhasebeleştirilen karşılığa ilişkin olarak yapılan harcamalar, söz konusu karşılıktan mahsup edilebilir.
- 21.11 Karşılıklar, her bir raporlama tarihinde gözden geçirilir ve o raporlama tarihinde yükümlülüğün yerine getirilmesi için gereken tutara ilişkin olarak yapılabilecek en gerçekçi tahmini yansıtabilecek şekilde düzeltilir. Karşılık, esas olarak bir varlığın maliyetinin bir parçası şeklinde (bakınız: paragraf 21.5) muhasebeleştirilmediği sürece, önceden muhasebeleştirilmiş karşılık tutarlarına ilişkin yapılacak düzeltmeler, kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Karşılık tutarı, yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekeceği tahmin edilen tutarın bugünkü değeri üzerinden ölçüldüğünde, toplam iskonto tutarının her bir döneme düşen kısmı, ilgili dönemde finansman gideri olarak kâr veya zararda muhasebeleştirilir.

Koşullu borçlar

- 21.12 **Koşullu borç**, kesin olmayan olası bir yükümlülük veya 21.4 paragrafının (b) ve (c) bentlerinde yer alan koşullardan birini veya her ikisini de karşılamadığı için muhasebeleştirilemeyen mevcut bir yükümlülüktür. Bir işletme birleşmesinde, edinilen işletmenin **koşullu borçlarına** ilişkin karşılıklar haricinde (bakınız: 19.20 ve 19.21 paragrafları), koşullu bir borç, borç olarak muhasebeleştirilmez. İşletmeden kaynak çıkışı olasılığı düşük olmadığı sürece, koşullu borcun, paragraf 21.15 uyarınca açıklanması gerekir. Bir yükümlülük için müşterek ve müteselsilen sorumlu olunması durumunda, söz konusu yükümlülüğün diğer taraflarca karşılanacağı tahmin edilen kısmı, koşullu bir borç olarak değerlendirilir.

Koşullu varlıklar

- 21.13 **Koşullu varlık**, varlık olarak muhasebeleştirilmez. Koşullu varlık, işletmeye ekonomik fayda girişi olası olduğunda, paragraf 21.16 uyarınca açıklanmalıdır. Diğer yandan, gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye girişinin neredeyse kesin olması durumunda, söz konusu varlık koşullu bir varlık olmaktan çıkar ve varlık olarak muhasebeleştirilir.

Açıklamalar

Karşılıklar hakkında açıklamalar

- 21.14 Her bir karşılık sınıfı için, aşağıdakiler açıklanır:
- (a) Aşağıdakileri gösteren bir mutabakat:
 - (i) Dönem başı ve dönem sonu itibarıyla defter değeri,
 - (ii) İskonto edilmiş tutarın ölçümündeki değişikliklerden kaynaklanan düzeltmeler de dâhil olmak üzere dönem içerisinde yapılan eklemeler;
 - (iii) Dönem boyunca karşılıktan düşülen tutarlar ve
 - (iv) Dönem içerisinde iptal edilen, kullanılmayan tutarlar.
 - (b) Yükümlülüğün niteliğinin kısa bir tanımı ve tahmini ödeme tutarı ile söz konusu tutarın ödenmesinin beklendiği tarih.
 - (c) Kaynak çıkışlarının tutarına ve zamanına ilişkin belirsizlikler.
 - (d) Beklenen tazminat tutarlarına ilişkin olarak muhasebeleştirilen varlıkların tutarını da gösteren, beklenen tazminat tutarları.

Önceki dönemler için karşılaştırmalı bilgi verilmesi gerekmez.

Koşullu borçlar hakkında açıklamalar

- 21.15 Yerine getirilmelerine yönelik olarak işletmeden kaynak çıkışı olasılığı düşük olmadığı sürece, her bir koşullu borç sınıfı için, raporlama tarihinde, ilgili koşullu borcun niteliğine ilişkin kısa bir tanıma yer verilir ve mümkünse, aşağıdakiler açıklanır:
- (a) Koşullu borcun, 21.7-21.11 paragrafları çerçevesinde ölçülen finansal etkilerine ilişkin bir tahmin,
 - (b) Kaynak çıkışlarının tutarına ve zamanına ilişkin belirsizlikler ve
 - (c) Herhangi bir tazminat olasılığı.

Bu açıklamalardan birinin ya da daha fazlasının yapılması **mümkün değilse**, bu durum ifade edilir.

Koşullu varlıklar hakkında açıklamalar

- 21.16 İşletmeye ekonomik bir fayda girişi olasılığı var, ancak kesin değilse (yani fayda girişinin gerçekleşme olasılığı, gerçekleşmeme olasılığına kıyasla daha yüksekse), **raporlama dönemi** sonu itibarıyla koşullu varlıkların niteliğine ilişkin kısa bir açıklama yapılır. Ayrıca, ek bir çaba sarfetmeksizin ve ek bir maliyete katlanmaksızın yapılması mümkünse, söz konusu varlıkların 21.7-21.11 paragraflarında belirtilen ilkeler çerçevesinde ölçülen finansal etkisine ilişkin bir tahmin yapılır. Söz konusu tahminin yapılması mümkün değilse, bu durum ifade edilir.

Sakıncalı olabilecek açıklamalar

- 21.17 Çok nadir durumlarda, 21.14-21.16 paragrafları uyarınca açıklanması zorunlu tutulan bilgilerin bazılarının veya tümünün açıklanması, işletmeyi, karşılık, koşullu borç veya koşullu varlıklara ilişkin konularda diğer taraflarla olan anlaşmazlıklarında dezavantajlı duruma sokabilir. Bu tür durumlarda, söz konusu bilgilerin açıklanma zorunluluğu bulunmamaktadır. Ancak yine de, anlaşmazlığın genel niteliği, bilgilerin açıklanmayışı ve söz konusu bilgilerin açıklanmama nedeni hakkında bilgi verilir.

Bölüm 21 - Ek

Karşılıkların muhasebeleştirilmesine ve ölçülmesine ilişkin uygulama rehberi

Bu Uygulama Rehberi, Bölüm 21'e eşlik etmekle birlikte, Bölüm 21'in ayrılmaz bir parçası mahiyetinde değildir. Bu Ek, karşılıkların muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi aşamasında, Bölüm 21 hükümlerinin uygulanması konusunda rehberlik sağlamaktadır.

Örneklerdeki tüm işletmelerin raporlama tarihi 31 Aralık'tır. Tüm örnek olaylarda, beklenen kaynak çıkışlarına ilişkin olarak güvenilir tahminlerin yapılabilirdiği varsayılmaktadır. Bazı örneklerde tanımlanan durumlar, varlıkların değer düşüklüğüne uğraması ile sonuçlanmış olabilir; söz konusu örneklerde olayın bu yönüne değinilmemektedir. Paranın zaman değerinin önem kazandığı durumlarda "en gerçekçi tahmin" ile bugünkü değer kastedilmektedir.

Örnek 1 Gelecekteki faaliyet zararları

21A.1 İşletme, faaliyetlerinin bir bölümünün gelecek birkaç yıl boyunca zararlar sonuçlanacağını tespit etmiştir.

Mevcut yükümlülüğün geçmişte yükümlülük doğuran bir olaydan kaynaklanıyor olması:

Geçmişte herhangi bir kaynak çıkışıyla sonuçlanabilecek yükümlülük doğuran bir olay bulunmamaktadır.

Sonuç - Gelecekteki faaliyet zararları için bir karşılık muhasebeleştirilmez. Gelecekte beklenen zararlar, borç tanımını karşılamamaktadır. Faaliyetlerin gelecekte zararlar sonuçlanacağı beklentisi, bir veya birden fazla varlığın değer düşüklüğüne uğramış olduğunun göstergesi olabilir – bakınız: Bölüm 27 *Varlıklarda Değer Düşüklüğü*.

Örnek 2 Ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmeler

21A.2 Ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşme, sözleşme kapsamındaki yükümlülüklerin yerine getirilmesine ilişkin kaçınılmayacak maliyetlerin, sözleşme kapsamında elde edilmesi beklenen faydaları aştığı sözleşmelerdir. Bir sözleşmeye ilişkin kaçınılmayacak maliyetler, sözleşmeden çıkmanın en düşük net maliyetini, diğer bir ifadeyle sözleşme hükümlerini yerine getirmenin maliyeti ile yerine getirmemekten kaynaklanabilecek ceza ya da tazminat tutarından düşük olanı ifade etmektedir. Örneğin; bir faaliyet kiralaması kapsamında, işletmenin, artık kullanmadığı bir varlığın kiralaması için sözleşmeye bağlı olarak ödeme yapma zorunluluğu bulunabilir.

Mevcut yükümlülüğün geçmişte yükümlülük doğuran bir olaydan kaynaklanıyor olması:

Karşılığında fayda elde edilemeyeceği halde, kaynak çıkışıyla sonuçlanabilecek sözleşmeye bağlı bir ödeme yapma zorunluluğu bulunmaktadır.

Sonuç - Ekonomik açıdan dezavantajlı bir sözleşme mevcutsa, söz konusu sözleşmeye ilişkin mevcut yükümlülük, karşılık olarak muhasebeleştirilir ve ölçülür.

Örnek 3 Yeniden yapılandırmalar

- 21A.3 Yeniden yapılandırma, yönetim tarafından planlanan ve kontrol edilen bir programdır. Söz konusu program, ya işletme tarafından yürütülmekte olan faaliyetin kapsamını ya da söz konusu faaliyetin yürütülme biçimini önemli ölçüde değiştirir.

Mevcut yükümlülüğün geçmişte yükümlülük doğuran bir olaydan kaynaklanıyor olması:

Yeniden yapılandırmaya ilişkin zımni kabulden doğan bir yükümlülük, yalnızca, aşağıdaki durumlarda ortaya çıkar:

- (a) En azından aşağıdaki hususları belirleyen resmi ve ayrıntılı bir yeniden yapılandırma planına sahip olunması:
 - (i) İlgili işletme ya da işletme bölümü,
 - (ii) Etkilenecek başlıca merkezler,
 - (iii) Hizmetlerine son verilmesi nedeniyle zararları tazmin edilecek olan çalışanların yerleri, görevleri ve yaklaşık sayısı,
 - (iv) Gerçekleştirilecek harcamalar,
 - (v) Planın ne zaman uygulanacağı ve
- (b) Yeniden yapılandırma planının uygulanmaya başlaması veya planın temel özelliklerinin bu plandan etkilenecek olanlara duyurulması suretiyle, söz konusu plandan etkilenecek olanlar üzerinde yeniden yapılandırmanın sürdürüleceğine dair geçerli bir beklenti oluşturulmuş olması.

Sonuç - Yeniden yapılandırma maliyetlerine ilişkin karşılık, yalnızca, yeniden yapılandırmanın gerçekleştirilmesine ilişkin olarak raporlama tarihi itibarıyla yasal veya zımni kabulden doğan bir yükümlülüğün bulunması durumunda muhasebeleştirilir.

Örnek 4 Garantiler

- 21A.4 Bir üretici, ürününü satın alanlara, satışı gerçekleştirdiği anda garanti vermektedir. Satış sözleşmesi koşulları kapsamında üretici, satış tarihinden itibaren üç yıl içerisinde ortaya çıkan üretim hatalarını, ürünü tamir etmek ya da değiştirmek suretiyle telafi etmeyi taahhüt etmektedir. Geçmiş deneyimlere dayanılarak, garanti kapsamında bazı tamir ya da ürün değişimi taleplerinin ortaya çıkması olasılığının olduğu söylenebilir (yani; söz konusu taleplerin ortaya çıkma olasılığı, ortaya çıkmama olasılığından daha yüksektir).

Mevcut yükümlülüğün geçmişte yükümlülük doğuran bir olaydan kaynaklanıyor olması:

Yükümlülük doğuran olay, ürünün garantili olarak satılmasıdır, bu da yasal bir yükümlülüğe yol açmaktadır.

Yükümlülüğün yerine getirilmesi ile ekonomik fayda içeren kaynakların çıkışı: Garantilerin tamamı için olasıdır.

Sonuç - Raporlama tarihinden önce satılmış olan garantili ürünlere ilişkin ortaya çıkabilecek üretim hatalarının telafi edilmesinin getireceği maliyete ilişkin olarak, yapılabilecek en gerçekçi tahmin üzerinden bir karşılık muhasebeleştirilir.

Hesaplamalara dair örnek:

20X0 yılında, 1,000,000 TL bedel karşılığı mal satılmıştır. Geçmiş deneyimler, satılan malların yüzde 90'ının garanti kapsamında tamir gerektirmediğini; yüzde 6'sının, satış fiyatının yüzde 30'una denk maliyetli küçük tamiratlar gerektirdiğini; yüzde 4'ünün ise satış fiyatının yüzde 70'ine denk maliyetli büyük tamirat veya ürün değişimi gerektirdiğini göstermektedir. Dolayısıyla, tahmini garanti maliyetleri şu şekildedir:

1,000,000 TL x %90 x 0	=	0 TL
1,000,000 TL x %6 x %30	=	18,000 TL
1,000,000 TL x %4 x %70	=	28,000 TL
Toplam	=	46,000 TL

20X0 yılında satılan mallar için garanti kapsamındaki tamir ve ürün değişimi giderlerinin, her bir dönemin sonunda olacak şekilde, 20X1'de yüzde 60, 20X2'de yüzde 30 ve 20X3'te yüzde 10 olması beklenmektedir. Beklenen nakit akışları, halihazırda beklenen nakit çıkışı olasılıklarını yansıttığından ve yansıtılması gereken başka herhangi bir risk veya belirsizliğin olmadığı varsayımı altında, söz konusu nakit akışlarının bugünkü değerinin belirlenmesi amacıyla, beklenen nakit çıkışları ile aynı vadeye sahip devlet tahvillerini temel alan bir "risksiz" iskonto oranı kullanılmaktadır (bir yıllık tahviller için yüzde 6, iki ve üç yıllık tahviller için ise yüzde 7). 20X0 yılında satılan malların garantilerine ilişkin tahmini nakit akışlarının 20X0 yılı sonundaki bugünkü değerinin hesaplanması aşağıdaki şekildedir:

Yıl		Beklenen nakit ödemeler (TL)	İskonto oranı	İskonto faktörü	Bugünkü değer (TL)
1	%60 x 46,000 TL	27,600	%6	0.9434 (1 yıl için %6 üzerinden)	26,038
2	%30 x 46,000 TL	13,800	%7	0.8734 (2 yıl için %7 üzerinden)	12,053
3	%10 x 46,000 TL	4,600	%7	0.8163 (3 yıl için %7 üzerinden)	3,755
Toplam					41,846

20X0 yılında satılan mallar için, 20X0 yılı sonunda 41,846 TL tutarında bir garanti yükümlülüğü muhasebeleştirilecektir.

Örnek 5 İade politikası

21A.5 Bir perakende mağazasının, herhangi bir yasal yükümlülüğü bulunmamasına rağmen, üründen memnun kalmayan müşterilerinin iade taleplerini kabul etme politikası mevcuttur. Bu mağazanın söz konusu politikası, genel olarak bilinmektedir.

Mevcut yükümlülüğün geçmişte yükümlülük doğuran bir olaydan kaynaklanıyor olması:

Yükümlülük doğuran olay ürünün satışdır; bu da, mağazanın politikası müşteriler nezdinde memnun kalınmayan ürünlerin iade edilebileceğine dair geçerli bir beklenti yarattığından, zımni kabulden doğan bir yükümlülüğe yol açmaktadır.

Yükümlülüğün yerine getirilmesi ile ekonomik fayda içeren kaynakların çıkışı: Ürünlerin bir kısmının iadesi olasıdır.

Sonuç - İade edilebilecek ürünlerin bedellerine ilişkin en gerçekçi tahmin üzerinden bir karşılık muhasebeleştirilir.

Örnek 6 Bir bölümün kapatılması – raporlama dönemi sonundan önce herhangi bir eylemde bulunulmaması

- 21A.6 12 Aralık 20X0 tarihinde, işletmenin yönetim kurulu, işletmenin bir bölümünün kapatılmasına karar vermiştir. Raporlama dönemi sonundan önce (31 Aralık 20X0), söz konusu karardan etkilenebilecek kişilerin hiçbirine bildirimde bulunulmamış ve kararın uygulanması için herhangi bir adım atılmamıştır.

Mevcut yükümlülüğün geçmişte yükümlülük doğuran bir olaydan kaynaklanıyor olması:

Yükümlülük doğuran hiçbir olay olmamıştır, dolayısıyla herhangi bir yükümlülük yoktur.

Sonuç – Herhangi bir karşılık muhasebeleştirilmez.

Örnek 7 Bir bölümün kapatılması – raporlama dönemi sonundan önce bilgilendirme ve uygulama

- 21A.7 12 Aralık 20X0 tarihinde, işletmenin yönetim kurulu, belirli bir ürünü üreten işletme bölümünün kapatılmasına karar vermiştir. 20 Aralık 20X0 tarihinde, bölümün kapatılması için kurul tarafından ayrıntılı bir plan üzerinde mutabakata varılmış, müşterilere alternatif kaynak aramaları için kendilerini uyararak, ilgili bölüm personeline de işten çıkarılacaklarına dair bildirim içeren mektuplar gönderilmiştir.

Mevcut yükümlülüğün geçmişte yükümlülük doğuran bir olaydan kaynaklanıyor olması:

Yükümlülük doğuran olay, kararın müşterilere ve çalışanlara duyurulmasıdır; bu da, duyurunun yapıldığı tarihten itibaren zımni kabulden doğan bir yükümlülüğe yol açmaktadır, çünkü bölümün kapatılacağına dair geçerli bir beklenti yaratılmaktadır.

Yükümlülüğün yerine getirilmesi ile ekonomik fayda içeren kaynakların çıkışı: Olasıdır.

Sonuç - 31 Aralık 20X0 tarihinde, bölümün kapatılmasına ilişkin olarak ortaya çıkabilecek maliyetlere dair en gerçekçi tahmin üzerinden bir karşılık muhasebeleştirilir.

Örnek 8 Gelir vergisi sistemindeki değişiklikler sonucu personelin yeniden eğitilmesi

- 21A.8 Devlet, gelir vergisi sistemine bir dizi değişiklik getirmiştir. Bu değişiklikler sonucunda, finansal hizmetler sektöründe faaliyet gösteren bir işletmenin, vergi mevzuatına uyumunu sürdürmek için, idari departmanındaki ve satış departmanlarındaki çalışanlarının büyük bir kısmını yeniden eğitime tabi tutma ihtiyacı ortaya çıkmaktadır. Raporlama dönemi sonu itibarıyla, çalışanların hiçbirine yönelik bir yeniden eğitim programı düzenlenmemiştir.

Mevcut yükümlülüğün geçmişte yükümlülük doğuran bir olaydan kaynaklanıyor olması:

Vergi kanunundaki değişiklik, personelini yeniden eğitime tabi tutması hususunda işletme açısından herhangi bir yükümlülük doğurmamaktadır. Karşılığın muhasebeleştirilmesi için yükümlülük doğuran bir olay (yeniden eğitim) gerçekleşmemiştir.

Sonuç - Herhangi bir karşılık muhasebeleştirilmez.

Örnek 9 Bir dava

21A.9 Bir müşteri, X İşletmesi tarafından satılan bir üründen kaynaklandığını iddia ettiği zararları için X İşletmesine karşı dava açmıştır. X İşletmesi, müşterinin, ürünün kullanma kılavuzunda yazılanları uygulamadığı gerekçesiyle, herhangi bir sorumluluğu bulunmadığını iddia etmektedir. İşletmenin avukatları, 31 Aralık 20X1 tarihi itibarıyla hazırlanan finansal tabloların yayımlanması için onaylandığı tarihe kadar, mahkeme kararı sonucunda işletmenin herhangi bir yükümlülük altında kalmayacağını olası olduğu hususunda görüş bildirmişlerdir. Ancak, 31 Aralık 20X2 tarihli finansal tabloların hazırlanma aşamasında avukatlar, davadaki gelişmeler nedeniyle, işletmenin artık yükümlülük altına girmesinin olası olduğunu ifade etmektedirler.

(a) 31 Aralık 20X1 tarihinde

Mevcut yükümlülüğün geçmişte yükümlülük doğuran bir olaydan kaynaklanıyor olması:

Finansal tabloların onaylanması sırasında mevcut olan kanıtlar çerçevesinde, geçmiş olaylardan kaynaklanan herhangi bir yükümlülük bulunmamaktadır.

Sonuç - Herhangi bir karşılık muhasebeleştirilmez. Söz konusu durum, herhangi bir kaynak çıkışının gerçekleşmesi olasılığı çok düşük olarak değerlendirilmedikçe, koşullu bir borç olarak açıklanır.

(b) 31 Aralık 20X2 tarihinde

Mevcut yükümlülüğün geçmişte yükümlülük doğuran bir olaydan kaynaklanıyor olması:

Eldeki kanıtlar çerçevesinde, mevcut bir yükümlülük bulunmaktadır. Yükümlülük doğuran olay, ürünün müşteriye satılmasıdır.

Yükümlülüğün yerine getirilmesi ile ekonomik fayda içeren kaynakların çıkışı: Olasıdır.

Sonuç - 31 Aralık 20X2 tarihi itibarıyla yükümlülüğün yerine getirilmesi için gereken tutara ilişkin olarak yapılabilecek en gerçekçi tahmin üzerinden bir karşılık muhasebeleştirilir ve gider tutarı, kâr veya zarara yansır. Bu, 20X1 yılındaki bir hatanın düzeltilmesi niteliğinde değildir; çünkü 20X1 yılı finansal tablolarının onaylanması sırasında mevcut olan

kanıtlar çerçevesinde, o tarihte herhangi bir karşılığın muhasebeleştirilmesi zorunlu bulunmamaktadır.

Bölüm 22

Borçlar ve Özkaynak

Bu bölümün kapsamı

- 22.1 Bu bölüm, finansal araçların borç ya da özkaynak olarak sınıflandırılmasına ilişkin ilkeleri ortaya koymakta ve **özkaynağa dayalı** finansal araç yatırımcısı sıfatı ile (yani, **ortak** sıfatı ile) hareket eden bireylere veya diğer taraflara ihraç edilen özkaynağa dayalı finansal araçların muhasebeleştirilmesini düzenlemektedir. Bölüm 26 *Hisse Bazlı Ödemeler*, mal ve hizmet tedarikçisi sıfatıyla hareket eden çalışanlardan ve diğer tedarikçilerden, işletmenin, kendi özkaynağa dayalı finansal araçları (payları veya hisse opsiyonları da dâhil olmak üzere) karşılığında mal veya hizmet (çalışanların sunduğu hizmetler de dâhil olmak üzere) elde ettiği işlemlerin muhasebeleştirilmesi konusunu ele almaktadır.
- 22.2 Bu bölüm, aşağıdakiler hariç olmak üzere, tüm finansal araçların sınıflandırılmasında uygulanır:
- (a) Bölüm 9 *Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar*, Bölüm 14 *İştiraklerdeki Yatırımlar* ve Bölüm 15 *İş Ortaklıklarındaki Paylar* uyarınca muhasebeleştirilen bağlı ortaklıklar, iştirakler ve iş ortaklıklarındaki paylar.
 - (b) Bölüm 28 *Çalışanlara Sağlanan Faydalar*'ın uygulandığı çalışanlara sağlanan fayda planları kapsamındaki, işverenlerin hak ve yükümlülükleri.
 - (c) Bir işletme birleşmesindeki koşullu bedel sözleşmeleri (bakınız: Bölüm 19 *İşletme Birleşmeleri ve Şerefiye*). Bu muafiyet yalnızca edinen işletme açısından uygulanır.
 - (d) Bölüm 26'nın uygulandığı hisse bazlı ödeme işlemleri çerçevesindeki finansal araçlar, sözleşmeler ve yükümlülükler. Ancak işletmenin çalışan hisse opsiyonu planları, çalışan hisse satın alma planları ve diğer hisse bazlı ödeme anlaşmaları ile bağlantılı olarak geri satın alınan, satılan, ihraç veya iptal edilen kendi payları ile ilgili işlemlere 22.3-22.6 paragrafları uygulanır.

Bir finansal aracın borç ya da özkaynak olarak sınıflandırılması

- 22.3 Özkaynak, işletmeye ait tüm borçların işletme varlıklarından indirilmesi durumunda geriye kalan varlıklar üzerindeki paylardır. Borç, geçmişte meydana gelen olaylardan kaynaklanan ve ödenmesi/ifası durumunda, ekonomik fayda içeren değerlerin işletmeden çıkışına neden olacak olan mevcut yükümlülüklerdir. Özkaynak, **ortaklar** tarafından yapılan yatırımlara, kâr

getiren faaliyetler yoluyla kazanılmış olan ve işletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere dağıtılmayarak işletmede bırakılan tutarların eklenmesi, kâr getirmeyen faaliyetler ile işletme sahiplerine yapılan dağıtımlar sonucunda söz konusu yatırımları azaltıcı nitelikteki tutarların ise söz konusu yatırımlardan indirilmesinden oluşur.

22.4 **Borç** tanımına uyan bazı finansal araçlar özkaynak olarak muhasebeleştirilir; çünkü söz konusu araçlar, işletmenin net varlıklarından kalan payı temsil eder:

- (a) Satım opsiyonu bulunan bir finansal araç, nakit veya diğer bir finansal varlık karşılığında hamiline, opsiyonu veren tarafa söz konusu aracı geri satma hakkı veren bir finansal araç veya gelecekte belirsiz bir olayın meydana gelmesi, finansal araç hamilinin ölmesi ya da emekli olması halinde otomatik olarak opsiyonu veren tarafa iade edilen veya opsiyonu veren tarafça geri satın alınan bir finansal araçtır. Aşağıdaki özelliklerin tümüne sahip olan satım opsiyonu bulunan bir finansal araç, özkaynağa dayalı finansal araç olarak sınıflandırılır:
 - (i) Hamiline, tasfiye halinde işletmenin net varlıklarından oransal bir pay alma hakkı sağlar. Net varlıklar, varlıklar üzerindeki diğer tüm haklar düşüldükten sonra kalan varlıklardır.
 - (ii) Finansal araç, diğer tüm sınıfların altında yer alan bir finansal araç sınıfı içerisinde yer alır.
 - (iii) Diğer tüm sınıfların altında yer alan bir finansal araç sınıfı içerisindeki araçların tümü benzer özelliklere sahiptir.
 - (iv) İhraç edenin, finansal aracı, nakit veya diğer bir finansal araç karşılığında geri almasına veya geri ödemesine ilişkin sözleşmeye dayalı yükümlülüğü haricinde, söz konusu araç, diğer bir işletmeye nakit veya başka bir finansal araç teslim edilmesine veya işletme aleyhine olma olasılığı olan koşullarda diğer bir işletmeyle finansal varlık veya finansal borç takas edilmesine dair sözleşmeye dayalı herhangi bir yükümlülük içermemektedir ve işletmenin kendi özkaynağa dayalı finansal araçlarıyla ödenecek veya ödenebilecek olan bir sözleşme değildir.
 - (v) Finansal aracın ömrü boyunca araca atfedilebilecek toplam tahmini nakit akışları, esas olarak, bu süre boyunca, kâr veya zarara, muhasebeleştirilmiş net varlıklardaki değişikliğe veya muhasebeleştirilmiş ve muhasebeleştirilmemiş net varlıkların gerçeğe uygun değerlerindeki değişikliğe (söz konusu aracın etkileri hariç olmak üzere) dayanmaktadır.
- (b) Diğer tüm sınıfların altında yer alan finansal araçlar ya da bunların bileşenleri, işletmeye, yalnızca tasfiye halinde üçüncü bir kişiye işletmenin net varlıklarından oransal bir pay verme yükümlülüğü getiriyorsa, özkaynak olarak sınıflandırılır.

22.5 Aşağıdakiler özkaynak olarak değil de borç olarak muhasebeleştirilen finansal araçlara örnektir:

- (a) Tasfiye halinde net varlıkların dağıtımı belirli bir maksimum tutara (bir tavana) tabi ise finansal araç, borç olarak sınıflandırılır. Örneğin, tasfiye halinde finansal araç hamillerinin net varlıkların oransal bir payını alması, ancak bu tutarın maksimum bir limitle sınırlı olması ve kalan net varlıkların bir yardım kuruluşuna veya devlete dağıtılması durumunda, söz konusu araç özkaynak olarak sınıflandırılmaz.
- (b) Satım opsiyonu bulunan bir araç, opsiyon kullanıldığında finansal araç hamilinin, işletmenin bu Standart çerçevesinde ölçtüğü net varlıklarının oransal bir payını alması durumunda özkaynak olarak sınıflandırılır. Ancak, finansal araç hamilinin diğer bir esasa (örneğin, yerel genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine) göre ölçülmüş bir tutar alma hakkına sahip olması durumunda, söz konusu araç borç olarak sınıflandırılır.
- (c) Finansal aracın, işletmenin, hamile, tasfiyeden önce ödemeler yapmasını zorunlu kılması (zorunlu temettü ödemesi yapılması gibi) durumunda, söz konusu araç borç olarak sınıflandırılır.
- (d) Bir bağlı ortaklığın finansal tablolarında özkaynak olarak sınıflandırılan satım opsiyonu bulunan bir finansal araç, konsolide **grup** finansal tablolarında borç olarak sınıflandırılır.
- (e) İmtiyazlı bir pay, ihraç edene, belirli bir vadede ya da belirli bir tarihte sabit veya belirli bir tutarda zorunlu olarak ödeme yapma yükümlülüğü getiriyorsa ya da hamiline, ihraç edenin söz konusu aracı belirli bir tarihte ya da belirli bir tarihten sonra sabit veya belirli bir tutar üzerinden geri almasını zorunlu tutma hakkı sağlıyorsa, söz konusu pay, finansal borçtur.

22.6 Kooperatif işletmelerde üyelerin payları ve benzeri finansal araçlar aşağıdaki şartlarda özkaynaktır:

- (a) İşletmenin, üyelerin paylarını bedel ödeyerek geri almayı reddetmeye ilişkin koşulsuz bir hakkı varsa veya
- (b) Bedel ödeyerek geri alma, yerel kanunlar, mevzuat ya da işletmenin ana sözleşmesi tarafından yasaklanmışsa.

Payların veya diğer özkaynağa dayalı finansal araçların ilk ihracı

22.7 Paylar veya diğer özkaynağa dayalı finansal araçlar, bu araçlar ihraç edildiğinde ve karşı taraf da söz konusu araçlara karşılık olarak işletmeye nakit veya farklı türde bir kaynak sağlama yükümlülüğü altına girdiğinde özkaynak olarak muhasebeleştirilir.

- (a) Özkaynağa dayalı finansal araçların, nakit veya diğer kaynaklar elde

edilmeden önce ihraç edilmesi durumunda, elde edilecek tutar finansal durum tablosunda varlık olarak değil, özkaynaktan bir mahsup şeklinde gösterilir.

- (b) Nakit veya diğer kaynakların, ihraçtan önce alınması ve işletmenin, elde edilecek nakit veya diğer kaynakları geri ödeme zorunluluğunun bulunmaması durumunda, elde edilen tutarın derecesine göre, özkaynaklarda buna karşılık gelecek bir artış muhasebeleştirilir.
 - (c) Özkaynağa dayalı finansal araçların ihraç kayıtlarının yapılması ancak ihraç edilmemiş olmaları ve henüz işletmece nakit veya diğer kaynakların elde edilmemesi durumunda, özkaynaklarda bir artış muhasebeleştirilmez.
- 22.8 Özkaynağa dayalı finansal araçlar, direkt olarak, söz konusu finansal araçların ihracına ilişkin maliyetler düşüldükten sonra, tahsil edilen ya da tahsil edilecek olan nakit veya diğer kaynakların gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür. Ödemenin ertelenmesi ve paranın zaman değerinin önemli olması durumunda, başlangıçtaki ölçüm, **bugünkü değer** esasına göre yapılır.
- 22.9 Bir özkaynak işleminin maliyeti, ortaya çıkabilecek vergi avantajlarıyla netleştirilmiş olarak özkaynaktan bir mahsup şeklinde muhasebeleştirilir.
- 22.10 Payların veya diğer özkaynağa dayalı finansal araçların ihracına ilişkin özkaynaklardaki artışın finansal durum tablosunda nasıl sunulacağı hususu, yürürlükteki kanunlara göre belirlenir. Örneğin; payların itibari değeri (veya nominal değeri) ve ödemenin itibari değeri aşan tutarı, ayrı olarak gösterilebilir.

Opsiyonların, hakların ve teminatların satışı

- 22.11 22.7-22.10 paragraflarında yer alan ilkeler, opsiyonların, hakların, teminatların ve benzer özkaynağa dayalı finansal araçların satışı yoluyla ihraç edilen özkaynaklara uygulanır.

Payların aktifleştirilmesi veya bedelsiz pay verilmesi ve pay bölünmeleri

- 22.12 Aktifleştirme veya payın bedelsiz verilmesi (bazı durumlarda pay temettüsü olarak da adlandırılmaktadır), ellerindekilerle orantılı olarak, hissedarlara yeni payların ihraç edilmesidir. Örneğin; bir işletme, hissedarlarına, ellerindeki her beş pay karşılığında bir bedelsiz pay veya bir temettü verebilir. Pay bölünmesi, bir şirketin mevcut hisselerinin birden fazla paya bölünmesidir. Örneğin; pay bölünmesinde, her bir hissedar, elindeki her bir pay için bir tane ek pay alabilir. Bazı durumlarda, daha önceki paylar iptal edilerek, yerlerine yeni paylar geçirilir. Aktifleştirme, bedelsiz pay verilmesi ve pay bölünmesi, toplam özkaynakları değiştirmez. Yürürlükteki kanunlara bağlı olarak, özkaynaklar içerisindeki tutarlar yeniden sınıflandırılır.

Dönüştürülebilir borç veya benzer bileşik finansal araçlar

- 22.13 Hem borç hem de özkaynak bileşeni içeren bir dönüştürülebilir borç veya benzer bir bileşik **finansal araç** ihracında, bu tür bir finansal araç ihracına ilişkin toplam tahsilat tutarı, borç bileşeni ile özkaynak bileşeni arasında dağıtılır. Dağıtımın yapılması için öncelikle, dönüştürme özelliği veya benzer bir ilişkili özkaynak bileşeni bulunmayan benzer bir borcun gerçeğe uygun değeri, borç bileşeninin tutarı olarak belirlenir. Kalan tutar, özkaynak unsuru içerisinde gösterilir. İşlem maliyetleri de, gerçeğe uygun değerleri ölçüsünde, borç ve özkaynak bileşenlerine dağıtılır.
- 22.14 Yapılan dağıtım, daha sonraki dönemlerde düzeltilmez.
- 22.15 Finansal araçların ihracından sonraki dönemlerde, borç bileşeni ile vade tarihinde ödenecek anapara tutarı arasındaki fark, **etkin faiz yöntemi** kullanılarak (bakınız: 11.15-11.20 paragrafları), sistematik bir şekilde ek faiz gideri olarak muhasebeleştirilir. Bu bölümün eki, ihraççının dönüştürülebilir borcunu muhasebeleştirmesine ilişkin bir örnek sunmaktadır.

İşletmenin geri satın alınan kendi payları

- 22.16 **İşletmenin geri satın alınan kendi payları**, işletme tarafından ihraç edilen ve daha sonra işletme tarafından geri alınan özkaynağa dayalı finansal araçlardır. Özkaynaktan, işletmenin geri satın alınan kendi paylarına karşılık verdiği bedelin gerçeğe uygun değeri düşülür. İşletmenin kendi paylarının satın alımından, satışından, ihracından ya da iptalinden dolayı kâr veya zararda herhangi bir kazanç ya da kayıp tutarı muhasebeleştirilmez.

Ortaklara yapılan dağıtımlar

- 22.17 Ortaklara (özkaynağa dayalı finansal araçların hamillerine) yapılan dağıtımların, ilgili vergi avantajları da dikkate alınarak netleştirilmiş tutarları, özkaynaktan düşülür. Paragraf 29.26, temettülere ilişkin olarak yapılacak vergi kesintilerinin muhasebeleştirilmesi hakkında yol gösterici hükümler içermektedir.
- 22.18 Bazı durumlarda ortaklara, temettü olarak nakit yerine diğer varlıklar dağıtılır. Bu tür bir dağıtım ilan edildiğinde ve ortaklara nakit olmayan varlıklar dağıtma yükümlülüğü bulunduğu bulduğunda, bir borç muhasebeleştirilir. Borç, dağıtılacak olan varlıkların gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür. Her bir **raporlama dönemi** sonunda ve ödeme gününde, ödenecek temettünün defter değeri gözden geçirilir ve bu değer, dağıtılacak varlıkların gerçeğe uygun değerlerindeki değişiklikleri yansıtacak şekilde düzeltilir. Dağıtılacak varlıkların gerçeğe uygun değerlerinde değişiklik olması durumunda, söz konusu değişiklikler, dağıtım tutarında düzeltmeler olarak özkaynakta muhasebeleştirilir.

Kontrol gücü olmayan pay ve konsolide bir bağlı ortaklığın

paylarına ilişkin işlemler

- 22.19 **Konsolide finansal tablolar**da, bağılı ortaklığın net varlıklarındaki kontrol gücü olmayan paylar, özkaynaklara dâhil edilir. Bir ana ortaklığın, bağılı ortaklık üzerinde kontrol gücü sağlayan payında, **kontrol**ün kaybına yol açmayan değişiklikler, özkaynak sahiplerinin bu sıfatları ile yaptıkları işlemler olarak değerlendirilir. Buna bağılı olarak, kontrol gücü olmayan payın defter değeri, ana ortaklığın, bağılı ortaklığın net varlıklarındaki payına ilişkin değişikliği yansıtmak şekilde düzeltilir. Kontrol gücü olmayan payın düzeltildiği tutar ile ödenen ya da alınan bedelin gerçeğe uygun değeri arasındaki fark, eğer varsa, doğrudan özkaynaklarda muhasebeleştirilir ve ana ortaklığın özkaynak sahiplerine atfedilir. Bu değişiklikler sonucunda herhangi bir kazanç veya kayıp muhasebeleştirilmez. Ayrıca, bu tür işlemlerin bir sonucu olarak varlıkların (şerefiye de dâhil olmak üzere) veya borçların **defter değer**lerinde ortaya çıkabilecek herhangi bir değişiklik de muhasebeleştirilmez.

Bölüm 22 - Ek

İhraç edenin dönüştürülebilir borcu muhasebeleştirilmesine ilişkin örnek

Bu Ek, Bölüm 22'ye eşlik etmekle birlikte, Bölüm 22'nin ayrılmaz bir parçası mahiyetinde değildir. Bu Ek, 22.13-22.15 paragraflarındaki hükümlerin uygulanmasına ilişkin rehberlik sağlamaktadır.

İşletme, 1 Ocak 20X5'te 500 adet dönüştürülebilir tahvil ihraç etmiştir. Tahviller, her biri 100 TL'lik nominal değer üzerinden ihraç edilmiş, işlem maliyeti bulunmayan beş yıl vadeli tahvillerdir. İhraçtan elde edilen toplam tutar 50,000 TL'dir. Faiz tutarı, her dönem sonunda, yıllık olarak yüzde 4 faiz oranı üzerinden ödenecektir. Her bir tahvil, hamilinin kararı ile vadeye kadar herhangi bir tarihte 25 adet adi paya dönüştürülebilir. Tahvillerin ihraç edildiği tarihte, dönüştürme opsiyonu bulunmayan benzer bir borçlanma aracı için piyasa faiz oranı yüzde 6'dır.

Araç ihraç edildiğinde ilk olarak borç unsuru değerlendirilmeli ve ihraçtan elde edilen toplam tutar (bu tutar, söz konusu aracın bir bütün olarak gerçeğe uygun değeridir) ile borç unsurunun gerçeğe uygun değeri arasındaki fark, özkaynak unsuruna tahsis edilmelidir. Borç unsurunun gerçeğe uygun değeri, yüzde 6 iskonto oranı kullanmak suretiyle bugünkü değerinin belirlenmesi ile hesaplanır. Hesaplamalar ve günlük defter kayıtları aşağıda gösterilmiştir:

	TL
Tahvil ihracından elde edilen toplam tutar (A)	50,000
Beş yılın sonundaki anaparanın bugünkü değeri (aşağıda gösterilen hesaplamalara bakınız)	37,363
Yıllık olarak dönem sonlarında beş yıl boyunca ödenecek faiz tutarının bugünkü değeri	8,425
Borcun bugünkü değeri, yani borç unsurunun gerçeğe uygun değeri (B)	45,788
Kalan, yani özkaynak unsurunun gerçeğe uygun değeri (A) – (B)	4,212

Tahvilleri ihraç eden, 1 Ocak 20X5'teki ihraç sırasında aşağıdaki kaydı yapar:

Nakit	50,000 TL
Finansal Borç – Dönüştürülebilir Tahvil	45,788 TL
Özkaynak	4,212 TL

4,212 TL, tahvillerin ihracındaki iskonto tutarıdır; bu nedenle kayıt “brüt” olarak da gösterilebilir:

Nakit	50,000 TL
Tahvil İskontosu	4.212 TL
Finansal Borç – Dönüştürülebilir Tahvil	50,000 TL
Özkaynak	4,212 TL

İhraçtan sonra, ihraç eden, tahvil iskontosunu aşağıdaki tabloya göre itfa eder:

	(a)	(b)	(c)	(d)	(e)
	Faiz Ödemesi (TL)	Toplam faiz gideri (TL) % 6 x (e)	Tahvil iskontosu itfası (TL) (b) – (a)	Tahvil iskontosu (TL) (d) – (c)	Net borç (TL) 50,000 – (d)
1/1/20X5				4,212	45,788
31/12/20X5	2,000	2,747	747	3,465	46,535
31/12/20X6	2,000	2,792	792	2,673	47,327
31/12/20X7	2,000	2,840	840	1,833	48,167
31/12/20X8	2,000	2,890	890	943	49,057
31/12/20X9	2,000	2,943	943	0	50,000

Toplam	10,000	14,212	4,212		
--------	--------	--------	-------	--	--

20X5 yılının sonunda, ihraç eden aşağıdaki kaydı yapar:

Faiz gideri	2,747 TL
Tahvil iskontosu	747 TL
Nakit	2,000 TL

Hesaplamalar

50,000 TL tutarındaki anaparanın yüzde 6 üzerinden bugünkü değeri

$$50,000\text{TL} / (1.06)^5 = 37,363 \text{ TL}$$

Beş yıl boyunca her yılsonunda ödenecek yıllık 2,000 TL (50,000 TL x yüzde 4) tutarındaki faizin bugünkü değeri

2,000 TL tutarındaki faiz ödemeleri bir yıllıktır, yani 1'den n'ye kadar olan tarihlerde alınacak sınırlı sayıda (n) dönemsel ödemelerden (C) oluşan bir nakit akışıdır. Söz konusu yıllık ödemelerin bugünkü değerini bulmak için, gelecekteki ödemeler dönemsel faiz oranı (i) ile aşağıdaki formül kullanılarak iskonto edilir

Dolayısıyla, 2,000 TL tutarındaki faiz ödemelerinin bugünkü değeri

$$(2,000 \text{ TL} / 0.06) \times [1 - [(1 / 1.06)^5]] = 8,425 \text{ TL'dir.}$$

Bu tutar da, aşağıdaki tabloda da gösterildiği gibi, beş ayrı 2,000 TL tutarındaki ödemenin bugünkü değerlerinin toplamına eşittir:

	TL
31 Aralık 20X5'teki faiz ödemesinin bugünkü değeri = $2,000 / 1.06$	1,887
31 Aralık 20X6'daki faiz ödemesinin bugünkü değeri = $2,000 / 1.06^2$	1,780

31 Aralık 20X7'deki faiz ödemesinin bugünkü değeri = $2,000 / 1.06^3$	1,679
31 Aralık 20X8'deki faiz ödemesinin bugünkü değeri = $2,000 / 1.06^4$	1,584
31 Aralık 20X9'deki faiz ödemesinin bugünkü değeri = $2,000 / 1.06^5$	1,495
Toplam	8,425

Bu tutarı hesaplamanın diğer bir yolu da, yılsonunda ödenen basit anüiteler için bugünkü değer tablosunu 5 dönem, dönem başına yüzde 6 faiz oranı ile kullanmaktır (Bu tür tablolar İnternet'te rahatlıkla bulunabilir). Bugünkü değer faktörü 4.2124'tür. Bunun yıllık 2,000 TL ödeme ile çarpımı, 8,425 TL'lik bugünkü değeri verir.

Bölüm 23

Hasılat

Bu bölümün kapsamı

- 23.1 Bu bölüm, aşağıdaki işlem ve olaylardan kaynaklanan **hasılatın** muhasebeleştirilmesinde uygulanır:
- (a) Mal (satış amacıyla işletme tarafından üretilen ya da yeniden satmak üzere satın alınan) satışları.
 - (b) Hizmet sunumları.
 - (c) İşletmenin yüklenici olduğu inşaat sözleşmeleri.
 - (d) İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettüleri.
- 23.2 Bazı işlem ve olaylardan kaynaklanan hasılat veya diğer **gelirler**, bu Standardın diğer bölümlerinde düzenlenmektedir:
- (a) Finansal kiralama sözleşmeleri (bakınız: Bölüm 20 *Kiralama İşlemleri*).
 - (b) Özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen yatırımlardan sağlanan temettüleri ve diğer gelirler (bakınız: Bölüm 14 *İştiraklerdeki Yatırımlar* ve Bölüm 15 *İş Ortaklıklarındaki Paylar*).
 - (c) **Finansal varlıkların ve finansal borçların gerçeğe uygun değerlerindeki değişiklikler** veya bunların elden çıkarılması (bakınız: Bölüm 11 *Temel Finansal Araçlar* ve Bölüm 12 *Diğer Finansal Araçlar*).
 - (d) **Yatırım amaçlı gayrimenkullerin** gerçeğe uygun değerindeki değişiklikler (bakınız: Bölüm 16 *Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller*).
 - (e) Tarımsal faaliyetlere ilişkin **canlı varlıkların** ilk **muhasebeleştirilmesi** ve gerçeğe uygun değerlerindeki değişiklikler (bakınız: Bölüm 34 *Özellikli Faaliyetler*).
 - (f) **Tarımsal ürünlerin** ilk muhasebeleştirilmesi (bakınız: Bölüm 34).

Hasılatın ölçülmesi

- 23.3 Hasılat, alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. Alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değerinin ölçümünde, işletme tarafından uygulanan ticari iskontolar, zamanında ödeme indirimleri ile miktar indirimleri de dikkate alınır.
- 23.4 Hasılat tutarı içerisine, yalnızca, işletmenin kendi adına aldığı ve alacağı brüt ekonomik fayda girişleri dâhil edilir. Üçüncü kişiler adına tahsil edilen satış

vergileri, mal ve hizmet vergileri ve katma değer vergisi gibi tutarların hiçbirisi, hasılat tutarına dâhil edilmez. Bir acente ilişkisinde de yalnızca komisyon tutarı hasılatla dâhil edilir. Acentesi olunan işletme adına yapılan tahsilat tutarları hasılat değildir.

Ertelenen ödemeler

23.5 Nakit ve nakit benzerleri girişinin ertelendiği ve anlaşmanın esasında bir finansman işlemi niteliği taşıdığı durumlarda; bedelin gerçeğe uygun değeri, gelecekte elde edilecek tüm tahsilatların **emsal faiz oranı** kullanılarak belirlenen **bugünkü değeridir**. Bir finansman işlemi, örneğin, alıcıya vade farksız bir satış yapılması veya satış bedeli olarak, alıcıdan, piyasa faiz oranının altında bir getiri oranına sahip bir alacak senedi alınması durumunda söz konusu olur. Emsal faiz oranı aşağıdakilerden biri olarak tespit edilebilir:

- (a) Benzer kredi derecelendirmesine sahip bir işletmenin benzer finansal araçları için geçerli olan faiz oranı veya
- (b) Finansal aracın nominal değerini ilgili mal veya hizmetin nakit satış fiyatına indirgeyen faiz oranı.

Gelecekte elde edilecek tüm tahsilatların bugünkü değeri ile bedelin nominal değeri arasındaki fark, 23.28 ve 23.29 paragrafları ile Bölüm 11 uyarınca faiz geliri olarak muhasebeleştirilir.

Mal veya hizmetlerin takası

23.6 Hasılat, aşağıdaki durumlarda muhasebeleştirilmez:

- (a) Mal veya hizmetlerin benzer özelliklere ve değere sahip mal ya da hizmetlerle değiştirilmesi veya
- (b) Mal veya hizmetlerin benzer özelliklere ve değere sahip olmayan mal ya da hizmetlerle değiştirilmesi ancak işlemin ticari özünün bulunmaması.

23.7 Mal veya hizmetlerin, benzer özelliklere ve değere sahip olmayan mal veya hizmetlerle ticari bir özü bulunan bir işlem çerçevesinde değiştirilmesi durumunda, hasılat muhasebeleştirilir. Bu durumda, söz konusu işlem:

- (a) Alınan mal ya da hizmetlerin, transfer edilen nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile düzeltilmiş gerçeğe uygun değeri ile
- (b) (a)'daki tutarın güvenilir bir biçimde ölçülememesi durumunda, elden çıkarılan mal ya da hizmetlerin, transfer edilen nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile düzeltilmiş gerçeğe uygun değeri ile veya
- (c) Ne alınan, ne de elden çıkarılan varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi durumunda, elden çıkarılan varlığın, transfer edilen nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile düzeltilmiş **defter değeri** ile ölçülür.

Hasılat doğuran işlemin belirlenmesi

- 23.8 Bu bölümdeki muhasebeleştirme ilkeleri, genellikle her bir işleme ayrı ayrı uygulanır. Ancak bazı durumlarda, muhasebeleştirme ilkelerinin, işlemin özünün yansıtmak amacıyla, tek bir işlemin ayrıştırılabilir kısımlarına ayrı ayrı uygulanması gerekebilir. Örneğin, bir ürünün satış fiyatı ayrıştırılabilir nitelikteki satış sonrası servis tutarını da içeriyorsa, muhasebeleştirme kriteri, tek bir işlemin ayrıştırılabilir bileşenlerine uygulanır. Buna karşın, birbiriyle bağlantılı bir işlemler serisinin bir bütün olarak değerlendirilmediği takdirde ticari etkisinin anlaşılmadığı durumlarda, muhasebeleştirme ilkeleri, iki veya daha çok işleme birlikte uygulanır. Örneğin, mal satışı sırasında, satış işleminin etkisini ortadan kaldıracak biçimde malları ileri bir tarihte geri satın almak üzere ayrı bir anlaşma da yapılabilir; bu tür durumlarda muhasebeleştirme kriteri, iki veya daha fazla işleme birlikte uygulanır.
- 23.9 Bazı durumlarda, satış işleminin bir parçası olarak müşteriye, işletmeye bağlılığının karşılığı olarak, hediye puanı niteliğinde, mal veya hizmetleri gelecekte bedava ya da indirimli olarak satın alma hakkı verilir. Bu tür durumlarda hediye puanlar, paragraf 23.8 uyarınca, başlangıçtaki satış işleminin ayrı bir unsuru olarak muhasebeleştirilir. Başlangıçtaki satışa ilişkin olarak alınan veya alınacak bedelin gerçeğe uygun değeri, hediye puanlar ile satış işleminin diğer unsurları arasında dağıtılır. Hediye puanlara dağıtılan bedel, söz konusu puanların gerçeğe uygun değeri (yani piyasada ayrı olarak satılabilecekleri değer) dikkate alınarak ölçülür.

Mal satışı

- 23.10 Mal satışına ilişkin hasılat, aşağıdaki tüm koşullar yerine geldiğinde muhasebeleştirilir:
- (a) Malların sahipliği ile ilgili önemli risk ve getirilerin alıcıya devredilmiş olması.
 - (b) Satılan mallar üzerinde etkin bir kontrolün veya sahipliğin genel olarak gerektirdiği şekilde bir yönetim etkinliğinin sürdürülmemesi.
 - (c) Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi.
 - (d) İşleme ilişkin ekonomik yararların işletmece elde edilme **olasılığının** olması.
 - (e) İşleme ilişkin gerçekleşen veya gerçekleşecek olan maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi.
- 23.11 Sahiplikle ilgili önemli risk ve getirilerin alıcıya ne zaman devredilmiş sayılacağının değerlendirilmesi, işleme ilişkin koşulların incelenmesini gerektirir. Çoğu kez, sahiplikle ilgili risk ve getirilerin devri ile yasal mülkiyet veya zilyetliğin devri aynı anda gerçekleşir. Perakende satışların çoğunda bu

durum söz konusudur. Diğer durumlarda, sahiplikle ilgili risk ve getirilerin devri ile yasal mülkiyet veya zilyetliğin devri farklı zamanlarda gerçekleşir.

- 23.12 Sahiplikle ilgili önemli risklerin elde tutulduğu durumlarda, hasılat muhasebeleştirilmez. Sahiplikle ilgili önemli risk ve getirilerin elde tutulduğu durumlara ilişkin örnekler aşağıdadır:
- (a) İşletmenin normal garanti hükümleri kapsamı dışında kalan, yetersiz performansa ilişkin yükümlülük taşıması.
 - (b) Belirli bir satışa ilişkin hasılatın tahsil edilmesinin, alıcının malı satmasına bağlı olması.
 - (c) Satışın, ilgili varlığın monte edilmesi koşuluyla yapılması ve sözleşmenin önemli bir bölümünü oluşturan montajın henüz tamamlanmamış olması.
 - (d) Alıcının, satış sözleşmesi ile belirlenen bir gerekçeye dayanarak veya herhangi bir neden olmaksızın sadece kendi kararı ile alımdan vazgeçme hakkının bulunması ve işletmenin söz konusu malların iade edilip edilmeyeceğinden emin olmaması.
- 23.13 Sahiplikle ilgili önemsiz bir riskin taşınmaya devam edilmesi durumunda, işlem satış niteliğindedir ve hasılat muhasebeleştirilir. Örneğin; yalnızca vadesi gelen alacak tutarının tahsilatının güvence altına alınması amacıyla hukuki mülkiyet muhafaza edildiğinde, hasılat muhasebeleştirilir. Benzer şekilde, alıcının ürünleri kusurlu bulması veya başka nedenlerden ötürü ürünlerden memnun kalmaması durumunda ürün bedeli iade ediliyor ve iadeler güvenilir bir şekilde tahmin edebiliyorsa, hasılat muhasebeleştirilir. Bu tür durumlarda, Bölüm 21 *Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar* uyarınca iadelere yönelik bir karşılık muhasebeleştirilir.

Hizmet sunumu

- 23.14 Hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilebildiği durumlarda, ilgili hasılat tutarı, işlemin **raporlama dönemi** sonu itibarıyla tamamlanma düzeyi (tamamlanma yüzdesi yöntemi olarak da bilinir) dikkate alınarak muhasebeleştirilir. Aşağıdaki koşulların tamamının varlığı durumunda, işleme ilişkin sonuçlar güvenilir biçimde tahmin edilebilir:
- (a) Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi.
 - (b) İşleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesi olasılığının olması.
 - (c) Raporlama dönemi sonu itibarıyla işlemin tamamlanma düzeyinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi.
 - (d) İşlem için katlanılan maliyetler ile işlemin tamamlanması için katlanılması gereken maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

23.21-23.27 paragrafları, tamamlanma yüzdesi yönteminin uygulanması konusunda açıklayıcı hükümler içermektedir.

- 23.15 Belirli bir dönemde, belirsiz sayıda işlemin yapılması suretiyle sunulan hizmetler için; diğer herhangi bir yöntemin tamamlanma düzeyini daha iyi ifade ettiğine ilişkin bir kanıtın bulunmaması durumunda, hasılat, söz konusu belirli dönem boyunca eşit tutarlarda muhasebeleştirilir. Belirli bir eylemin, diğer bütün eylemlerden çok daha önemli olması durumunda, hasılatın muhasebeleştirilmesi, diğer eylemlerden çok daha fazla önem arz eden eylemin gerçekleştirilmesine kadar ertelenir.
- 23.16 Hizmet sunumuna ilişkin işlemin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilemediği durumlarda, hasılat, yalnızca, muhasebeleştirilmiş giderlerin geri kazanılabilir tutarı ölçüsünde finansal tablolara yansıtılır.

İnşaat Sözleşmeleri

- 23.17 Bir **inşaat sözleşmesinin** sonucu güvenilir bir şekilde tahmin edilebildiğinde, sözleşmeye ilişkin hasılat ve maliyetler, raporlama dönemi sonu itibarıyla sözleşme kapsamındaki faaliyetin tamamlanma aşamasına (genellikle tamamlanma yüzdesi yöntemi adı verilir) göre sırasıyla hasılat ve gider olarak muhasebeleştirilir. Sonucun güvenilir olarak tahmin edilmesi, tamamlanma aşamasının, gelecekte ortaya çıkabilecek maliyetlerin ve faturaların tahsil edilebilirliğinin güvenilir bir biçimde tahmin edilmesini gerektirmektedir. 23.21-23.27 paragrafları, tamamlanma yüzdesi yönteminin uygulanması konusunda açıklayıcı hükümler içermektedir.
- 23.18 Bu bölüm hükümleri genellikle her bir inşaat sözleşmesine ayrı ayrı uygulanır. Ancak bazı durumlarda, bir sözleşmenin veya sözleşme grubunun özünü yansıtmak amacıyla sözleşmenin ayrı ayrı belirlenebilen bölümlerine ya da sözleşme grubuna birlikte de uygulanabilir.
- 23.19 Birden çok varlığı kapsayan bir sözleşmede aşağıda sayılanların mevcut olması durumunda, her varlığın inşaatı, ayrı bir inşaat sözleşmesi olarak değerlendirilir:
- (a) Her bir varlık için ayrı teklif verilmiş olması;
 - (b) Her bir varlığın, ayrı bir müzakereye konu olması ve yüklenici ile müşterinin, sözleşmenin her bir varlığa ilişkin kısmını kabul etme ya da reddetme hakkının bulunması ve
 - (c) Her bir varlığa ilişkin maliyetlerin ve hasılatın belirlenebilir olması.
- 23.20 Bir veya birden çok müşteri ile yapılmış olmasına bakılmaksızın, aşağıda sayılanların mevcut olması durumunda, sözleşme grubu, tek sözleşme olarak nitelendirilir:
- (a) Sözleşme grubunun tek bir paket halinde müzakere edilmesi,

- (b) Sözleşmelerin, birbirleriyle, esasen genel bir kâr marjına sahip tek bir projenin parçası olacak kadar, çok yakından ilişkili olması ve
- (c) Sözleşmeler kapsamındaki işlerin aynı anda veya birbirini izleyen bir sırada yapılması.

Tamamlanma yüzdesi yöntemi

- 23.21 Bu yöntem, hizmetlerin sunumundan (bakınız: 23.14-23.16 paragrafları) ve inşaat sözleşmelerinden (bakınız: 23.17-23.20 paragrafları) elde edilen hasılatın muhasebeleştirilmesinde kullanılır. Hasılat ve maliyet tutarlarına ilişkin tahminler, hizmet işlemi veya inşaat sözleşmesi ilerledikçe gözden geçirilir ve gerektiğinde revize edilir.
- 23.22 Bir işlem veya sözleşmenin tamamlanma aşaması, yapılan işi en güvenilir biçimde ölçen yöntem kullanılarak belirlenir. Uygulanabilecek yöntemler aşağıdakileri içerir:
- (a) İlgili tarihe kadar gerçekleşen maliyetlerin, tahmini toplam maliyetlere oranı. İlgili tarihe kadar yapılan iş için gerçekleşmiş maliyetler, gelecekteki faaliyetlerle ilgili, malzeme alımına ilişkin maliyetler veya peşin ödemeler gibi, maliyetleri içermez.
 - (b) Yapılan işlere ilişkin incelemeler.
 - (c) Hizmet işleminin veya sözleşmeye konu işin fiziksel bir oranının tamamlanması.
- Müşterilerden alınan hak ediş ödemeleri ve avanslar, genellikle, yapılmış olan işi yansıtmaz.
- 23.23 Maliyetlerin geri kazanılması olasılığının olması durumunda, malzeme alımına ilişkin maliyetler veya peşin ödemeler gibi, işlem veya sözleşme kapsamındaki gelecekteki faaliyetlere ilişkin maliyetler, bir varlık olarak muhasebeleştirilir.
- 23.24 Geri kazanılma olasılığı olmayan maliyetler anında gider olarak muhasebeleştirilir.
- 23.25 Bir inşaat sözleşmesinin sonucunun güvenilir bir biçimde tahmin edilememesi durumunda:
- (a) Yalnızca katlanılmış sözleşme maliyetlerinin geri kazanılabilme olasılığı olan kısmı kadar hasılat muhasebeleştirilir ve
 - (b) Sözleşme maliyetleri, oluştukları dönemin gideri olarak muhasebeleştirilir.
- 23.26 Bir inşaat sözleşmesinde, toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme hasılatını aşma olasılığı mevcutsa, beklenen zarar tutarı, söz konusu tutara karşılık gelen ekonomik açıdan dezavantajlı bir sözleşme için ayrılan karşılık tutarı ile birlikte, anında gider olarak, (bakınız: Bölüm 21), muhasebeleştirilir.

- 23.27 Sözleşme hasılatı olarak halihazırda muhasebeleştirilmiş tutarın artık tahsil edilme olasılığının kalmadığı durumlarda, söz konusu tutar, sözleşme hasılatı tutarındaki bir düzeltme yerine, bir gider olarak muhasebeleştirilir.

Faiz, isim hakkı ve temettüler

- 23.28 İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettü getirileri, aşağıdaki koşulların varlığı durumunda 23.29 paragrafı esas alınarak muhasebeleştirilir:
- (a) İşleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilme olasılığının olması ve
 - (b) Hasılat tutarının güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi.
- 23.29 Hasılat, aşağıdaki esaslar çerçevesinde muhasebeleştirilir.
- (a) Faiz, 11.15-11.20 paragraflarında tanımlanan **etkin faiz yöntemi** kullanılarak muhasebeleştirilir.
 - (b) İsim hakları; ilgili sözleşmenin özü dikkate alınarak, tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilir.
 - (c) Temettüler, hissedarların ödemeyi alma hakkı olduğu anda muhasebeleştirilir.

Açıklamalar

Hasılat ile ilgili genel açıklamalar

- 23.30 İşletme tarafından aşağıdaki hususlar açıklanır:
- (a) Hizmetlerin sunumuna ilişkin işlemlerin tamamlanma düzeylerinin belirlenmesi için kullanılan yöntemler de dâhil olmak üzere, hasılatın muhasebeleştirilmesine yönelik benimsenen **muhasebe politikaları**.
 - (b) Dönem içinde muhasebeleştirilen her bir önemli hasılat sınıfına ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek suretiyle, asgari olarak aşağıdakilerden doğan hasılat tutarları:
 - (i) Mal satışları.
 - (ii) Hizmet sunumları.
 - (iii) Faiz.
 - (iv) İsim hakları.
 - (v) Temettüler.
 - (vi) Komisyonlar.
 - (vii) Devlet teşvikleri.

(viii) Diğer her tür önemli sayılabilecek hasılat türü.

İnşaat sözleşmelerinden elde edilen hasılatla ilişkin açıklamalar

23.31 Aşağıdaki hususlar açıklanır:

- (a) Dönem içerisinde sözleşme hasılatı olarak muhasebeleştirilen hasılat tutarı.
- (b) Dönem içerisinde muhasebeleştirilen sözleşme hasılatının saptanmasında kullanılan yöntemler.
- (c) Devam eden sözleşmelere konu işlerin tamamlanma aşamasının saptanmasında kullanılan yöntemler.

23.32 Sözleşmeye konu işe ilişkin,

- (a) Müşterilerden alınacak brüt alacak tutarı bir varlık olarak,
- (b) Müşterilere olan brüt yükümlülük tutarı ise, bir borç olarak gösterilir.

Bölüm 23 - Ek

Bölüm 23 hükümleri uyarınca hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin örnekler

Bu Ek, Bölüm 23'e eşlik etmekle birlikte, Bölüm 23'ün ayrılmaz bir parçası mahiyetinde değildir. Bu Ek, Bölüm 23'ün hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin hükümlerinin uygulanması konusunda rehberlik sağlamaktadır.

23A.1 Aşağıdaki örneklerde, bir işlemin belirli yönlerine odaklanılmakta ve hasılatın muhasebeleştirilmesini etkileyebilecek tüm faktörler kapsamlı bir şekilde ele alınmamaktadır. Verilen örneklerde genellikle, işletmeye ekonomik fayda girişi olasılığının olduğu ve hasılat tutarı ile katlanılmış veya katlanılacak maliyetlerin güvenilir bir biçimde ölçülebildiği varsayılmaktadır.

Mal satışı

23A.2 Farklı ülkelerdeki kanunlar, bu bölümde yer alan muhasebeleştirme kriterlerinin değişik zamanlarda karşılanacağı konusunda hüküm içerebilmektedir. Özellikle, sahiplikle ilgili önemli risk ve getirilerin ne zaman devredildiği kanunlar tarafından belirlenebilir. Dolayısıyla, bu bölümdeki örnekler incelenirken, işlemin gerçekleştirildiği ülkedeki mal satışına ilişkin kanunların da dikkate alınması gerekmektedir.

Örnek 1 Teslimatın alıcının isteği üzerine ertelendiği, ancak alıcının mülkiyete sahip olduğu ve faturayı kabul ettiği “faturala ve tut” türü satışlar

23A.3 Hasılat, satıcı tarafından, aşağıdaki koşulların sağlanması durumunda, alıcı

mülkiyeti aldığı anda muhasebeleştirilir:

- (a) Teslimatın yapılması olasılığının olması;
- (b) İlgili kalemin, satışın muhasebeleştirildiği anda elde mevcut, tespit edilmiş ve alıcıya teslim edilmek üzere hazır durumda olması;
- (c) Alıcının, özel olarak, ertelenmiş teslimata ilişkin koşulları onaylaması ve
- (d) Normal ödeme koşullarının uygulanması.

Hasılat, malların teslimat anında elde edilmesi veya üretilmesi hususunda genel bir niyetin bulunması durumunda muhasebeleştirilmez.

Örnek 2 Koşullu olarak gönderilen mallar: montaj ve kontrol

23A.4 Hasılat, normalde, alıcı teslimatı kabul ettiğinde ve montaj ile kontrol işlemi tamamlandığında muhasebeleştirilir. Ancak, aşağıdaki durumlarda hasılat, alıcının teslimatı kabul etmesi üzerine anında muhasebeleştirilir:

- (a) Montaj sürecinin, örneğin; fabrika testi yapılmış bir televizyon alıcısının kurulumunda olduğu gibi, yalnızca paketin açılarak güç ve anten kablusunun takılmasını gerektirecek şekilde basit olması durumunda veya
- (b) Kontrolün, yalnızca, örneğin; demir cevheri, şeker veya soya fasulyesi nakliyelerinde olduğu gibi, sözleşme bedelinin nihai tespiti amacıyla yapılması durumunda.

Örnek 3 Koşullu olarak gönderilen mallar: onay üzerine, alıcının sınırlı bir iade hakkı için müzakerede bulunması

23A.5 İade olasılığı hakkında belirsizliğin olması durumunda, hasılat, nakliyenin alıcı tarafından resmi olarak kabul edilmesi ya da malların alıcıya teslim edilip reddetme süresinin geçmesi üzerine muhasebeleştirilir.

Örnek 4 Koşullu olarak gönderilen mallar: gönderilen tarafın (alıcının) gönderen taraf (satıcı) adına malları satmayı üstlendiği konsinye satışlar

23A.6 Mallar, alıcı tarafından üçüncü bir tarafa satıldığında, hasılat, satıcı tarafından muhasebeleştirilir.

Örnek 5 Koşullu olarak gönderilen mallar: teslimat anında nakit ödemeli satışlar

23A.7 Hasılat, teslimat yapıldığında ve nakit tutarı, satıcı veya yetkili temsilcisi tarafından alındığında muhasebeleştirilir.

Örnek 6 Malların, alıcı tarafından, taksitli satış çerçevesinde son taksitin ödenmesi sonrasında teslim edildiği taksitli satışlar

- 23A.8 Bu tür satışlarda elde edilen hasılat, mallar teslim edildiğinde muhasebeleştirilir. Ancak geçmişteki deneyimler, bu tür satışların çoğunun sorunsuz bir biçimde tamamlandığını gösteriyorsa, malların mevcut, belirlenmiş ve alıcıya teslim için hazır durumda bulunması koşuluyla, hasılat, önemli sayılabilecek miktarda depozito alındığında muhasebeleştirilebilir.

Örnek 7 Stoklarda halihazırda bulunmayan mallar: henüz imal edilecek olan veya müşteriye üçüncü bir taraftan doğrudan teslimatı yapılacak mallara ilişkin ödeme (veya kısmi ödeme) tutarının, teslimattan önce alındığı siparişler

- 23A.9 Hasılat, mallar alıcıya teslim edildiğinde muhasebeleştirilir.

Örnek 8 Satıcının aynı anda, ileri bir tarihte sattığı malları geri satın almayı kabul ettiği veya geri satın alım konusunda bir alım opsiyonunun bulunduğu veya alıcının satıcı tarafından malların geri satın alınmasını zorunlu kılan bir satım opsiyonuna sahip olduğu, satış ve geri satın alım anlaşmaları (takas işlemleri hariç)

- 23A.10 Finansal varlık dışındaki bir varlığa ilişkin bir satış ve geri satın alım anlaşması açısından, anlaşma koşullarının esas itibarıyla, satıcının, sahiplikten doğan risk ve getirileri alıcıya devredip devretmediğini belirlemek amacıyla incelenmesi gerekir. Söz konusu risk ve getiriler devredilmişse, satıcı, hasılatı muhasebeleştirir. Yasal mülkiyet hakkı devredilmiş olsa dahi, sahiplikten kaynaklanan risk ve getirilerin satıcı tarafından elde bulundurulması durumunda, söz konusu işlem bir finansman anlaşmasıdır ve hasılat doğurmaz. Bir finansal varlığa ilişkin satış ve geri satın alım anlaşması için, Bölüm 11'deki finansal durum tablosu dışı bırakma hükümleri uygulanır.

Örnek 9 Dağıtıcılar, satıcılar veya yeniden satış yapan diğerleri gibi aracılara yapılan satışlar

- 23A.11 Satıcı, bu tür satışlardan doğan hasılatı genellikle, sahiplikten kaynaklanan risk ve getiriler devredildiğinde muhasebeleştirir. Ancak alıcı, esas olarak bir acente gibi faaliyet gösteriyorsa, söz konusu satış, konsinye satış olarak değerlendirilir.

Örnek 10 Yayınlarla ve benzeri kalemlere abonelikler

- 23A.12 Söz konusu kalemler her bir dönemde benzer değerdeyse, hasılat tutarı, kalemlerin gönderildiği dönemde dönemler boyunca eşit olarak muhasebeleştirilir. Kalemlerin değerinin dönemden döneme farklılık göstermesi durumunda, hasılat tutarı, abonelik tutarının kapsadığı tüm kalemlerin tahmini satış değeri çerçevesinde, gönderilen kalemin satış değerine göre muhasebeleştirilir.

Örnek 11 Bedelin, taksitler halinde alınabildiği taksitli satışlar

- 23A.13 Satış bedeliyle ilişkilendirilebilen hasılat tutarı, faiz hariç olmak üzere, satış

tarihinde muhasebeleştirilir. Satış bedeli, alacak taksitlerin emsal faiz oranı kullanılarak iskonto edilmesi suretiyle hesaplanan bugünkü değeridir. Faiz unsuru, etkin faiz yöntemi kullanılmak suretiyle, hasılat olarak muhasebeleştirilir.

Örnek 12 Gayrimenkul inşaatına ilişkin anlaşmalar

- 23A.14 Gayrimenkul inşaatını doğrudan kendisi veya altyükleniciler aracılığıyla üstlenen ve inşaatın tamamlanmasından önce bir veya daha fazla alıcı ile bir anlaşmaya taraf olan işletme, anlaşmayı, yalnızca aşağıdaki koşullarda, tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanmak suretiyle hizmet satışı olarak muhasebeleştirir:
- (a) Alıcının, inşaat başlamadan önce gayrimenkul tasarımına ilişkin önemli yapısal elemanları ve/veya inşaat sırasında önemli yapısal değişiklikleri belirleyebilme imkânına sahip olması (bu imkânın kullanılıp kullanılmaması önem taşımamaktadır) veya
 - (b) Alıcının inşaat malzemelerini alıp karşı tarafa sağlaması, işletmenin ise yalnızca inşaat hizmetlerini sağlaması.
- 23A.15 Sözleşmeye bağlı olarak alıcı tarafa gayrimenkul teslim etme yükümlülüğünün yerine getirilmesi amacıyla, hizmetlerin inşaat malzemeleri ile birlikte sunulması gerekiyorsa, anlaşma, malların satışı şeklinde muhasebeleştirilir. Bu durumda alıcı, mevcut durumda inşaat devam ederken yapılmakta olan işin kontrolünü veya sahiplikten kaynaklanan önemli risk ve getirileri elde etmemiş olmaktadır. Bunun yerine transfer, yalnızca inşaatı tamamlanmış gayrimenkul, alıcıya teslim edildiğinde gerçekleşmiş olmaktadır.

Örnek 13 Müşteri sadakat programları çerçevesinde hediye puanlı satışlar

- 23A.16 A ürünü 100 TL'ye satılmaktadır. A ürününün alıcıları, B ürününü 10 TL'ye almalarını sağlayan hediye puanı elde etmektedirler. B ürününün normal satış fiyatı ise 18 TL'dir. A ürünü alıcılarının yüzde 40'ının hediye puanlarını, B ürününü 10 TL'den almak için kullanacakları tahmin edilmektedir. A ürününün, normalde uygulanan ancak bu promosyon süresince geçerli olmayan iskontolar düşüldükten sonraki fiyatı ise 95 TL'dir.
- 23A.17 Hediye puanının gerçeğe uygun değeri, $\text{yüzde } 40 \times [18 \text{ TL} - 10 \text{ TL}] = 3.20 \text{ TL}$ 'dir. 100 TL'lik toplam hasılat tutarı, A ürünü ile hediye puanına, gerçeğe uygun değerleri olan, 95 TL ve 3.20 TL çerçevesinde, orantılı olarak dağıtılır. Dolayısıyla:
- (a) A ürününe ilişkin hasılat $100 \text{ TL} \times [95 \text{ TL} / (95 \text{ TL} + 3.20 \text{ TL})] = 96.74 \text{ TL}$ 'dir.
- (b) B ürününe ilişkin hasılat $100 \text{ TL} \times [3.20 \text{ TL} / (95 \text{ TL} + 3.20 \text{ TL})] = 3.26 \text{ TL}$ 'dir.

Hizmetlerin sunumu

Örnek 14 Kurulum ücretleri

- 23A.18 Kurulum ücretleri, kurulumun tamamlanma aşaması dikkate alınma suretiyle hasılat olarak muhasebeleştirilir. Söz konusu ücretler, ürünün satışı sonrasında duruma bağlı olarak gerçekleşiyorsa, mallar satıldıktan sonra muhasebeleştirilir.

Örnek 15 Ürün fiyatına dâhil edilen servis ücretleri

- 23A.19 Bir ürünün satış fiyatı, daha sonra yapılacak servis hizmetleri (örneğin; satış sonrası destek ile yazılım satışı durumunda, ürün geliştirme) için belirlenebilir bir tutar içerdiğinde, söz konusu tutar ertelenir ve servis hizmetinin verildiği dönem boyunca hasılat olarak muhasebeleştirilir. Ertelenen tutar, söz konusu hizmetler için talep edilen makul bir kâr payı ile birlikte, anlaşma kapsamındaki servislerin beklenen maliyetlerini karşılayacak olan tutarı içermektedir.

Örnek 16 Reklam komisyonları

- 23A.20 Reklam komisyonları, ilgili ilan yayımlandığında veya reklamın gösterimi başladığında muhasebeleştirilir. Yapım komisyonları, projenin tamamlanma aşamasına göre muhasebeleştirilir.

Örnek 17 Sigorta acentesi komisyonları

- 23A.21 Alınan veya alınacak olan ve sigorta acentesinin ilave hizmet sağlamasını gerektirmeyen nitelikteki acente komisyonları, ilgili poliçelerin efektif başlangıç

veya yenilenme tarihlerinde hasılat olarak muhasebeleştirilir. Ancak, acentenin, poliçe süresi boyunca ilave hizmet sağlama yükümlülüğünün ortaya çıkma olasılığı varsa, komisyon tutarının ya da komisyon tutarının bir kısmının muhasebeleştirilmesi ertelenir ve söz konusu tutar, poliçenin yürürlükte olduğu dönem süresince hasılat olarak muhasebeleştirilir.

Örnek 18 Kayıt ücretleri

- 23A.22 Sanatsal gösterilerden, resmi davetlerden ve diğer sosyal etkinliklerden elde edilen hasılat, etkinlik gerçekleştiğinde muhasebeleştirilir. Belirli sayıda etkinlik için abonelik satıldığında, ücret, her bir etkinliğe, söz konusu her bir etkinliğe ilişkin olarak sağlanan hizmetlerin miktarını yansıtan bir esasa göre dağıtılır.

Örnek 19 Okul harçları

- 23A.23 Hasılat, eğitim-öğretim dönemi boyunca muhasebeleştirilir.

Örnek 20 Üyelik kabul, giriş ve üyelik ücretleri

- 23A.24 Hasılatın muhasebeleştirilmesi, sağlanan hizmetlerin yapısına bağlıdır. Ücretin yalnızca üyelik için olması ve diğer hizmet ya da ürünlere ayrı ayrı ücret ödenmesi veya ayrı bir yıllık aboneliğin söz konusu olması durumunda, ücret, tahsil edilebilirliği konusunda herhangi bir belirsizlik bulunmadığında hasılat olarak muhasebeleştirilir. Ücret, üyeye, üyelik dönemi süresince kendisine belirli hizmetlerin veya yayınların sağlanması hakkını veriyorsa veya üye olmayanlara uygulanan fiyatlardan daha düşük fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alma hakkını sağlıyorsa, söz konusu ücret, sağlanan faydaların ne zaman sağlandığını, niteliğini ve değerini yansıtacak bir esasa göre muhasebeleştirilir.

İmtiyaz ücretleri

- 23A.25 İmtiyaz ücretleri, başlangıçta ve sonradan verilen hizmetleri, ekipmanları, diğer maddi olmayan duran varlıkları ve teknik bilgi desteğini kapsayabilmektedir. Bu çerçevede, imtiyaz ücretleri, ücretlerin uygulandığı amacı yansıtan bir esasa göre hasılat olarak muhasebeleştirilir. İmtiyaz ücretlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin olarak aşağıdaki yöntemler uygundur.

Örnek 21 İmtiyaz ücretleri: ekipmanların ve diğer maddi olmayan duran varlıkların tedarik edilmesi

- 23A.26 İmtiyazı veren, satılan varlıkların gerçeğe uygun değerini, söz konusu varlıklar teslim edildiğinde veya yasal mülkiyet hakkı karşı tarafa geçtiğinde hasılat olarak muhasebeleştirir.

Örnek 22 İmtiyaz ücretleri: başlangıçtaki ve daha sonraki hizmet tedarikleri

- 23A.27 Süregiden hizmetlerin sağlanmasına yönelik ücretler, ilk ücretin bir parçası ya da ayrı bir ücret olarak, hizmetler sunuldukça hasılat olarak muhasebeleştirilir.

Ayrı ücret; hizmetlerin sürdürülmesine ilişkin maliyeti ve makul bir kâr içermeyişinde, başlangıç ücretinin hizmetlerin sürdürülmesini sağlayan ve bu hizmetlere yönelik makul bir kâr sağlayacak yeterlilikte olan kısmı ertelenir ve hizmetler sunuldukça hasılat olarak muhasebeleştirilir.

23A.28 İmtiyaz anlaşması, imtiyaz verenin, diğerlerine verilen fiyattan daha düşük bir fiyat üzerinden veya satış tutarı üzerinden makul bir kâr getirmeyen bir fiyat üzerinden ekipmanlar, stoklar veya diğer maddi duran varlıklar tedarik etmesi hükmünü içerebilir. Bu tür durumlarda, başlangıç ücretinin söz konusu fiyatı aşan tahmini maliyetleri karşılamaya ve satış tutarı üzerinden makul bir kâr sağlamaya yeterli olacak kısmı, ertelenir ve malların imtiyaz verilene satılma olasılığının olduğu dönemde muhasebeleştirilir. Başlangıç ücretinin bakiyesi, imtiyaz verenden beklenen tüm başlangıç hizmetleri ve diğer yükümlülükler (alanın seçimi, personelin eğitimi, finansman ve reklam verme konularında yardım sağlanması gibi) büyük ölçüde yerine getirildiğinde hasılat olarak muhasebeleştirilir.

23A.29 Bir alan imtiyaz anlaşması çerçevesinde, başlangıç hizmetleri ve diğer yükümlülükler, alanda kurulan münferit satış noktalarının sayısına bağlı olabilir. Bu durumda, başlangıç hizmetleri ile ilişkilendirilebilen ücretler, başlangıç hizmetleri büyük ölçüde tamamlanmış satış noktalarının sayısı ile orantılı bir biçimde hasılat olarak muhasebeleştirilir.

23A.30 Başlangıç ücreti, normal tahsilat döneminden daha uzun bir dönemde tahsil edilebilir durumdaysa ve söz konusu ücretin tamamının tahsil edilebileceğine dair önemli bir belirsizlik varsa, ücret, taksitler alındıkça muhasebeleştirilir.

Örnek 23 İmtiyaz ücretleri: devam eden imtiyaz ücretleri

23A.31 Anlaşma ile verilen devam eden hakların kullanımına ilişkin veya anlaşma dönemi boyunca sağlanan diğer hizmetlere ilişkin ücretler, hizmetler sağlandıkça veya haklar kullanıldıkça muhasebeleştirilir.

Örnek 24 İmtiyaz ücretleri: acente işlemleri

23A.32 İmtiyaz veren ve imtiyaz alan arasında, özü itibarıyla, imtiyaz verenin, imtiyaz alanın acentesi şeklinde faaliyette bulunduğu işlemler söz konusu olabilir. Örneğin; imtiyaz veren, malzeme sipariş edip herhangi bir kâr almaksızın bunların imtiyaz alana teslim edilmesini sağlayabilir. Bu tür işlemler hasılat doğurmaz.

Örnek 25 Kişiy e özel yazılım geliştirilmesine ilişkin ücretler

23A.33 Kişiy e özel yazılım geliştirilmesine ilişkin ücretler, teslimat sonrası hizmet desteği için sağlanan hizmetlerin tamamlanma aşaması da dâhil olmak üzere, geliştirme işleminin tamamlanma aşaması dikkate alınmak suretiyle, hasılat olarak muhasebeleştirilir.

Faiz, isim hakkı ve temettüler

Örnek 26 Lisans ücretleri ve isim hakları

- 23A.34 Lisans veren, işletmenin varlıklarının kullanımı için ödenen ücretleri ve isim haklarını (ticari markalar, patentler, yazılım, müzik telif hakkı, kayıtlar ve sinema filmleri gibi), anlaşmanın özüne uygun olarak muhasebeleştirir. Uygulamaya yönelik olarak söz konusu muhasebeleştirme, lisans alanın belirli bir teknolojiyi belirli bir zaman süresince kullanma hakkının bulunması durumundaki gibi, anlaşmanın ömrü boyunca eşit olarak yapılabilir.
- 23A.35 Lisans sahibinin hakları serbestçe kullanmasına izin veren ve lisans verenin yerine getirmesi gereken yükümlülüklerinin bulunmadığı, sabit bir ücret veya iade edilmeyen bir teminat karşılığında iptal edilemeyen bir sözleşme kapsamında hak tahsis edilmesi, özünde, bir satıştır. Buna örnek olarak, lisans verenin teslimat sonrasında herhangi bir yükümlülüğünün bulunmadığı, yazılım programlarının kullanımına ilişkin lisans anlaşmaları gösterilebilir. Yine bu duruma ilişkin bir diğer örnek olarak da, lisans verenin dağıtıcı üzerinde herhangi bir kontrole sahip olmadığı ve gişe gelirlerinden de ilave hasılat elde etmeyi beklemediği, sinema filmlerinin gösterimine ilişkin hakların verilmesi, gösterilebilir. Bu tür durumlarda hasılat, satış yapıldığında muhasebeleştirilir.
- 23A.36 Bazı durumlarda, bir lisans ücreti veya isim hakkının alınıp alınmayacağı gelecekteki bir olayın meydana gelip gelmemesi koşuluna bağlıdır. Bu tür durumlarda hasılat, yalnızca ücret veya isim hakkının elde edilme olasılığı olduğunda, yani normalde olay meydana geldiğinde muhasebeleştirilir.

Bölüm 24

Devlet Teşvikleri

Bu bölümün kapsamı

- 24.1 Bu bölüm, her türlü devlet teşvikinin muhasebeleştirilmesi konusunu düzenlemektedir. **Devlet teşvikleri**, faaliyet konuları ile ilgili belirli koşulların geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi karşılığında, işletmelere, kaynak transferi şeklinde yapılan devlet yardımlarıdır.
- 24.2 Bu teşvikler, bir değer atfedilemeyen devlet yardımlarını ve devlet ile yapılan normal ticari işlemlerden ayırt edilemeyen nitelikteki işlemleri kapsamamaktadır.
- 24.3 Bu bölüm, vergilendirilebilir kârın veya vergi zararının belirlenmesinde mevcut olan veya vergi borcuna bağlı olarak belirlenen ya da vergi borcuyla sınırlı olarak sağlanan faydalar niteliğindeki devlet yardımlarını kapsamamaktadır. Bu tür faydalara örnek olarak; gelir/kurumlar vergisi istisnaları, yatırım indirimleri, hızlandırılmış amortisman uygulamaları ve indirilmiş vergi oranları gösterilebilir. Bölüm 29 *Gelir Vergileri* gelire dayalı vergilerin muhasebeleştirme işlemlerini düzenlemektedir.

Muhasebeleştirme ve ölçme

- 24.4 Devlet teşvikleri aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilir:
- (a) Teşvik verilen işletmeye gelecekte belirli performans şartları getirmeyen teşvikler, alındıkları anda gelir olarak muhasebeleştirilir.
 - (b) Teşvik verilen işletmeye gelecekte belirli performans şartları getiren teşvikler, performans şartları karşılandığı anda gelir olarak muhasebeleştirilir.
 - (c) Hasılatın muhasebeleştirilmesi kriterleri karşılanmadan önce alınan teşvikler, borç olarak muhasebeleştirilir.
- 24.5 Teşvik, alınan ya da alınacak olan varlığın gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür.

Açıklamalar

- 24.6 Devlet teşviklerine ilişkin olarak, aşağıdaki açıklamalar yapılır:
- (a) Finansal tablolarda muhasebeleştirilen devlet teşviklerinin nitelikleri ve tutarları.
 - (b) Gelir olarak muhasebeleştirilmemiş olan devlet teşviklerine ilişkin olarak,

yerine getirilmemiş koşullar ve diğer koşullu durumlar.

(c) Doğrudan faydalanılan diğer her tür devlet yardımı.

24.7 Paragraf 24.6(c) uyarınca yapılması gereken açıklama kapsamında devlet yardımı, belirli kriterlere göre yardımı almaya hak kazanan bir işletmeye veya bir grup işletmeye özgü bir ekonomik fayda sağlamak amacıyla tasarlanmış bir eylemdir. Bunlara örnek olarak, ücretsiz teknik destek veya pazarlama danışmanlığı, teminat sağlanması, sıfır faizle veya düşük oranlı faizlerle kredi verilmesi gösterilebilir.

Bölüm 25

Borçlanma Maliyetleri

Bu bölümün kapsamı

- 25.1 Bu bölüm, borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi konusunu ele almaktadır. **Borçlanma maliyetleri**, borçlanmayla ilgili olarak katlanılan faiz ve diğer maliyetlerdir. Borçlanma maliyetleri aşağıdakileri içermektedir:
- (a) Bölüm 11 *Temel Finansal Araçlar*'da tanımlandığı şekliyle etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanmış olan faiz giderlerini.
 - (b) Bölüm 20 *Kiralamalar* uyarınca muhasebeleştirilen finansal kiralamalara ilişkin finansman giderlerini.
 - (c) Yabancı para ile borçlanmalarda, faiz maliyetlerine yönelik düzeltme olarak dikkate alındıkları ölçüde olmak üzere, kur farklarını.

Muhasebeleştirme

- 25.2 Tüm borçlanma maliyetleri, oluştukları dönemde kâr veya zararda gider olarak muhasebeleştirilir.

Açıklamalar

- 25.3 Paragraf 5.5(b), finansman maliyetlerinin açıklanmasını gerektirir. Paragraf 11.48(b), gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılmayan finansal borçlar için toplam faiz giderinin (**etkin faiz yöntemi** kullanılarak hesaplanan) açıklanmasını gerektirir. Bu bölüm ilave herhangi bir açıklama gerektirmez.

Bölüm 26

Hisse Bazlı Ödemeler

Bu bölümün kapsamı

- 26.1 Bu bölüm, aşağıdakiler de dâhil olmak üzere tüm **hisse bazlı ödeme işlemlerinin** muhasebeleştirilmesini ele almaktadır:
- (a) **Özkaynağa** dayalı finansal araçlar (paylar veya hisse opsiyonları dâhil) karşılığında mal veya hizmet edinilen, **özkaynaktan karşılanan (özkaynağa dayalı) hisse bazlı ödeme işlemleri**;
 - (b) Mal veya hizmet tedarik edilen satıcılara karşı, elde edilen mal veya hizmetler karşılığında, pay veya diğer özkaynağa dayalı finansal araçların fiyatlarına (veya değerlerine) dayalı bir tutarda borç altına girilen, **nakit olarak ödenen hisse bazlı ödeme işlemleri** ve
 - (c) Mal veya hizmet tedarik edilen ve ilgili anlaşmanın, işletmeye veya satıcıya, anlaşma konusu mal veya hizmet bedelinin nakit olarak (ya da diğer bir varlığın transferi yoluyla) veya özkaynağa dayalı finansal araç ihraç edilmesi suretiyle ödenmesi seçeneklerini sunduğu işlemler.
- 26.2 Nakit olarak ödenen hisse bazlı ödeme işlemleri, payların değer artış haklarını içerir. Örneğin, çalışanlara, ücret paketinin bir parçası olarak payların değer artış hakları verilebilir; böylelikle çalışanların, belirli bir dönem içerisinde işletmenin pay fiyatının belirli bir seviyenin üzerinde yükselmesine bağlı olarak, gelecekte, kendilerine özkaynağa dayalı finansal araç verilmesi yerine, nakit ödemede bulunulmasını talep etme hakkı doğar. Ya da çalışanlara, ya zorunlu olarak (örneğin, çalışmanın sona erdirilmesi) ya da çalışanın tercihinine bağlı olarak geri alınabilen bir pay (hisse opsiyonlarının kullanılması halinde ihraç edilecek olan paylar da dâhil olmak üzere) hakkı vermek suretiyle, gelecekte bir nakit ödeme elde etme hakkı verilebilir.

Muhasebeleştirme

- 26.3 Hisse bazlı ödeme işlemleri çerçevesinde elde edilen ya da alınan mal veya hizmetler, mallar teslim alındığında ya da hizmetler karşı tarafça sağlandığı sürece muhasebeleştirilir. Mal veya hizmetlerin, özkaynaktan karşılanan hisse bazlı ödeme işlemleri yoluyla elde edilmesi durumunda, mal veya hizmetlerin artış miktarına karşılık gelen tutar, özkaynaklarda bir artış şeklinde muhasebeleştirilir. Mal veya hizmetlerin nakit olarak ödenen hisse bazlı ödeme işlemleri yoluyla elde edilmesi durumunda ise borç muhasebeleştirilir.
- 26.4 Hisse bazlı ödeme işlemleri çerçevesinde elde edilen ya da alınan mal veya hizmetler, varlık olarak muhasebeleştirilme koşulunu sağlayamamaları durumunda, gider olarak muhasebeleştirilir.

Hakediş koşullarının bulunması durumunda muhasebeleştirme

- 26.5 Çalışanlara yapılan hisse bazlı ödemelere anında **hak kazanılması** durumunda, çalışanın söz konusu hisse bazlı ödemeye koşulsuz olarak sahip olması için belirli bir hizmet süresini tamamlaması gerekmez. Aksine bir kanıtın bulunmadığı durumlarda, çalışana yapılan hisse bazlı ödemenin bedeli olarak sunulan hizmetlerin işletme tarafından elde edildiği varsayılır. Bu durumda, ödemenin yapıldığı tarihte, tamamen elde edilmiş hizmetler, özkaynaklarda ya da borçlarda söz konusu hizmetlere karşılık gelen artış tutarıyla birlikte, muhasebeleştirilir.
- 26.6 Çalışanın, hisse bazlı ödemeye, belirli bir hizmet süresini tamamlamadan hak kazanamaması durumunda, karşı tarafça söz konusu hisse bazlı ödemenin karşılığı olarak sunulacak hizmetlerin, gelecekte hak ediş dönemi boyunca işletme tarafından elde edileceği varsayılır. Söz konusu hizmetler, hak ediş dönemi boyunca çalışanlar tarafından sunuldukça, özkaynaklarda ya da borçlarda bu hizmetlere karşılık gelen artış tutarı ile birlikte, muhasebeleştirilir.

Özkaynaklardan karşılanan hisse bazlı ödeme işlemlerinin ölçülmesi

Ölçüm ilkesi

- 26.7 Özkaynaktan karşılanan hisse bazlı ödeme işlemlerinin ölçülmesi açısından, alınan mal veya hizmetler ile özkaynaklarda söz konusu mal veya hizmetlere karşılık gelen artış tutarı, güvenilir bir şekilde tahmin edilebildiği sürece, alınan mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerleri ile ölçülür. Alınan mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülemiyorsa, bunların değeri ile özkaynaklarda söz konusu mal veya hizmetlere karşılık gelen artış tutarı, verilen özkaynağa dayalı finansal araçların gerçeğe uygun değerleri esas alınarak ölçülür. Bu hükmün çalışanlarla ve benzer hizmetleri sağlayan diğerleriyle yapılan işlemlere uygulanması açısından, alınan hizmetlerin gerçeğe uygun değeri, verilen özkaynağa dayalı finansal araçların gerçeğe uygun değerleri esas alınarak ölçülür; çünkü genellikle alınan hizmetlerin gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçümü mümkün olmaz.
- 26.8 Çalışanlarla (benzer hizmetleri sağlayan diğerleri de dâhil olmak üzere) yapılan işlemler açısından, özkaynağa dayalı finansal araçların gerçeğe uygun değeri, söz konusu araçların verildiği tarihte ölçülür. Çalışanlar dışındaki taraflarla yapılan işlemler açısından ölçüm tarihi, işletmenin malları aldığı ya da karşı tarafın hizmetleri sunduğu tarihtir.
- 26.9 Özkaynağa dayalı finansal araçların verilmesi, hizmete veya performansa ilişkin bir takım belirli hak ediş koşullarının sağlanmasına bağlı olabilir. Örneğin, bir çalışana pay veya hisse opsiyonu verilmesi, genellikle, çalışanın belirli bir süre

işletmede çalışmaya devam etmesi koşuluna bağlıdır. İşletmenin kârında belirli bir artış sağlanması (piyasa dışı hak ediş koşulu) ya da işletmenin hisse fiyatında belirli bir artış kaydedilmesi (piyasa hak ediş koşulu) gibi yerine getirilmesi gereken performans koşulları olabilir. Hak edilmesi beklenen özkaynağa dayalı finansal araçların sayısının tahmininde, yalnızca çalışanın hizmetlerine veya piyasa dışı bir performans koşuluna bağlı tüm hak ediş koşulları, dikkate alınır. Daha sonra, yeni elde edilen bir bilgi, hak kazanılması beklenen özkaynağa dayalı finansal araçların sayısının önceki tahminlerden farklı olduğunu gösteriyorsa, gerektiğinde bu tahmin gözden geçirilir. Hakediş tarihinde, söz konusu tahmin, nihai olarak hak kazanılan özkaynağa dayalı finansal araçların sayısına eşit olacak şekilde revize edilir. Ölçüm tarihinde payların veya hisse opsiyonlarının gerçeğe uygun değerleri tahmin edilirken, piyasa ve piyasa dışı tüm hak ediş koşulları, sonradan herhangi bir düzeltme yapılmadan (düzeltmenin sonucuna bakılmaksızın) dikkate alınır.

Paylar

26.10 Payların (ve alınan ilgili mal veya hizmetlerin) gerçeğe uygun değeri, üç kademededen oluşan aşağıdaki ölçüm sıralaması kullanılarak ölçülür:

- (a) Verilen özkaynağa dayalı finansal araçlar için gözlemlenebilir bir piyasa fiyatı bulunuyorsa, bu fiyat kullanılır.
- (b) Gözlemlenebilir bir piyasa fiyatı yoksa verilen özkaynağa dayalı finansal araçların gerçeğe uygun değeri, aşağıda örnekleri verilen işletmeye özgü gözlemlenebilir piyasa verileri kullanılarak ölçülür:
 - (i) İşletmenin paylarına ilişkin olarak yakın geçmişte yapılan bir işlem veya
 - (ii) İşletmenin veya ana varlık kalemlerinin, yakın geçmişte ve bağımsız olarak yapılmış gerçeğe uygun değerlemesi.
- (c) Gözlemlenebilir bir piyasa fiyatı yoksa ve (b)'ye göre güvenilir bir gerçeğe uygun değer ölçüsünün elde edilmesi uygulama açısından **mümkün değilse**, payların veya pay değer artış haklarının gerçeğe uygun değeri, veriliş tarihinde bilgili ve istekli taraflar arasında karşılıklı pazarlık ortamında gerçekleşen bir işlemde söz konusu özkaynağa dayalı finansal araçların fiyatlarının ne olacağını tahmin etmek amacıyla piyasa verilerini mümkün olduğu ölçüde kullanan bir değerlendirme yöntemi vasıtasıyla, dolaylı olarak ölçülür. İşletme yöneticileri, gerçeğe uygun değer belirlenmesi için en uygun değerlendirme yöntemini uygulama aşamasında muhakemede bulunmalıdır. Kullanılan değerlendirme yönteminin, özkaynağa dayalı finansal araçların değerlendirilmesi açısından genel kabul görmüş değerlendirme yöntemleri ile tutarlı olması gerekir.

Hisse opsiyonları ve özkaynaktan karşılanan pay değer artış hakları

- 26.11 Hisse opsiyonlarının ve özkaynaktan karşılanan pay değer artış haklarının (ve alınan ilgili mal veya hizmetlerin) gerçeğe uygun değeri, üç kademedен oluşan aşağıdaki ölçüm sıralaması kullanılarak ölçülür:
- (a) Verilen özkaynağa dayalı finansal araçlar için gözlemlenebilir bir piyasa fiyatı bulunuyorsa, bu fiyat kullanılır.
 - (b) Gözlemlenebilir bir piyasa fiyatı yoksa verilen hisse opsiyonlarının ve pay değer artış haklarının gerçeğe uygun değeri, hisse opsiyonlarına ilişkin olarak yakın geçmişte yapılan bir işlemde olduğu gibi işletmeye özgü piyasa verileri kullanılarak ölçülür.
 - (c) Gözlemlenebilir bir piyasa fiyatı yoksa ve (b)'ye göre güvenilir bir gerçeğe uygun değer ölçüsünün elde edilmesi uygulama açısından mümkün değilse, hisse opsiyonlarının ve pay değer artış haklarının gerçeğe uygun değeri, opsiyon fiyatlama yöntemi kullanılmak suretiyle dolaylı olarak ölçülür. Yöntemin girdileri (ağırlıklı ortalama pay fiyatı, uygulama fiyatı, beklenen dalgalanma, opsiyon süresi, beklenen temettüleri ve risksiz faiz oranı gibi), mümkün olduğu ölçüde piyasa verilerini kullanmalıdır. Paragraf 26.10, ağırlıklı ortalama pay fiyatının belirlenmesinde kullanılan payların gerçeğe uygun değerlerinin belirlenmesi konusunda yol gösterici hükümler içerir. Payların gerçeğe uygun değerlerinin belirlenmesinde kullanılan değerlendirme yöntemi ile tutarlı olacak şekilde, beklenen dalgalanmaya ilişkin bir tahminde bulunulmalıdır.

Özkaynağa dayalı finansal araçların verilmesine ilişkin hüküm ve koşullardaki değişiklikler

- 26.12 Hak ediş koşulları, çalışanın lehine olacak bir şekilde, örneğin bir opsiyonun kullanım fiyatının düşürülmesi, hak ediş döneminin kısaltılması veya bir performans koşulunun değiştirilmesi ya da ortadan kaldırılması suretiyle değiştirilirse, değiştirilen hak ediş koşulları, hisse bazlı ödeme işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde aşağıdaki şekilde dikkate alınır:
- (a) Değişiklik, verilen özkaynağa dayalı finansal araçların değişikliğinin hemen öncesinde ve hemen sonrasında ölçülen gerçeğe uygun değerini (ya da verilen özkaynağa dayalı finansal araçların sayısını) artırıyorsa, verilen ek gerçeğe uygun değer, verilen özkaynağa dayalı finansal araçların bedeli olarak alınan hizmetlerin tutarı için muhasebeleştirilen tutarın ölçümüne dâhil edilir. Verilen ek gerçeğe uygun değer, değiştirilmiş özkaynağa dayalı finansal aracın ve orijinal özkaynağa dayalı finansal aracın değişiklik tarihinde ölçülmüş gerçeğe uygun değerleri arasındaki farktır. Değişikliğin hak ediş döneminde gerçekleşmesi durumunda, verilen ek gerçeğe uygun değer, orijinal hak ediş döneminin kalanı boyunca muhasebeleştirilmiş olan orijinal özkaynağa dayalı finansal araçların veriliş tarihindeki gerçeğe uygun değerlerine dayalı olarak hesaplanan

tutara ek olarak, değişiklik tarihinden değiştirilmiş özkaynağa dayalı finansal araçların hak edildiği ana kadar olan dönemde alınan hizmetler için muhasebeleştirilmiş bulunan tutarın ölçümüne dâhil edilir.

- (b) Değişiklik, hisse bazlı ödeme anlaşmasının toplam gerçeğe uygun değerini azaltıyorsa ya da çalışana başka bir şekilde açıkça faydası bulunmuyorsa, yine de, verilen özkaynağa dayalı finansal araçların bedeli olarak alınan hizmetlerin muhasebeleştirilmesine, değişiklik hiç olmamış gibi devam edilir.

İptaller ve ödemeler

- 26.13 Özkaynaktan karşılanan hisse bazlı ödeme ödüllerinin ödenmesi veya iptali, hak edişin hızlandırılması olarak muhasebeleştirilir; dolayısıyla, aksi halde hak ediş döneminin kalanı boyunca alınan hizmetler için muhasebeleştirilecek olan tutar da anında muhasebeleştirilir.

Nakit olarak ödenen hisse bazlı ödeme işlemleri

- 26.14 Nakit olarak ödenen hisse bazlı ödeme işlemleri açısından, alınan mal veya hizmetler ve ilgili borç tutarı, üstlenilen borcun gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür. Söz konusu borç ödenene kadar, borcun gerçeğe uygun değeri, her bir **raporlama tarihinde** ve ayrıca itfa tarihinde yeniden ölçülür ve gerçeğe uygun değerde oluşan herhangi bir değişiklik, dönem kâr veya zararında muhasebeleştirilir.

Nakit alternatifli hisse bazlı ödeme işlemleri

- 26.15 Bazı hisse bazlı ödeme işlemleri, işletmeye veya karşı tarafa, söz konusu işlemin nakit ödeme yapılması (veya diğer varlıkların transferi) ya da özkaynağa dayalı finansal araçlar verilmesi suretiyle gerçekleştirilmesini seçme hakkı sağlar. Bu tür bir durumda, ilgili işlem, aşağıdaki koşullar bulunmadığı takdirde nakit olarak ödenen hisse bazlı ödeme işlemi olarak muhasebeleştirilir:

- (a) Geçmişteki uygulamalar, söz konusu işlemlerin, özkaynağa dayalı finansal araçlar ihraç edilerek gerçekleştirildiğini göstermektedir veya
- (b) Nakit ödeme tutarının özkaynağa dayalı finansal aracın gerçeğe uygun değeri ile bir ilişkisi bulunmadığından ve söz konusu araç olasılıkla gerçeğe uygun değerinden düşük bir değerde olduğundan, opsiyonun ticari bir özü bulunmamaktadır.

(a) ve (b)'deki durumlarda işlem, 26.7-26.13 paragrafları uyarınca özkaynaktan karşılanan hisse bazlı ödeme işlemi olarak muhasebeleştirilir.

Grup planları

- 26.16 Hisse bazlı ödeme ödülünün bir **ana ortaklık** tarafından grup içerisindeki bir

veya daha fazla bağı ortaklığın çalışanlarına verilmesi ve ana ortaklığın konsolide finansal tablolarını KOBİ TFRS veya **TMS/TFRS'leri** kullanarak sunması durumunda, **bağı ortaklıklara**, grup için muhasebeleştirilen toplam gider tutarından kendilerine düşen hisse bazlı ödeme gideri payını (ve ana ortaklık tarafından yapılan ilgili sermaye artırımını) uygun bir dağıtım esasına dayalı olarak muhasebeleştirme ve ölçme izni verilir.

Devlet tarafından yapılması zorunlu tutulan planlar

26.17 Bazı ülkelerde, özkaynak yatırımcılarının (çalışanlar gibi), özellikle belirlenebilir nitelikte mal veya hizmetler sağlamaksızın (veya verilen özkaynağa dayalı finansal araçların gerçeğe uygun değerinden açıkça daha az değere sahip mal veya hizmet sağlamak suretiyle) özkaynak edinebildiği, kanunlarla belirlenen programlar bulunmaktadır. Bu durum, başka bir bedelin elde edilmiş olduğunu veya elde edileceğini (örneğin, geçmişte veya gelecekte çalışanların hizmet sunduğunu ya da sunacağını) gösterir. Bunlar, bu bölümün kapsamı çerçevesinde özkaynaktan karşılanan hisse bazlı ödeme işlemleridir. Elde edilen (veya elde edilecek olan) tanımlanamayan mal ve hizmetler, veriliş tarihinde ölçülen hisse bazlı ödemenin gerçeğe uygun değeri ile elde edilen (veya elde edilecek olan) tanımlanabilir mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değeri arasındaki fark olarak ölçülür.

Açıklamalar

26.18 Dönem boyunca var olan hisse bazlı ödeme anlaşmalarının niteliğine ve kapsamına ilişkin olarak aşağıdaki açıklamalar yapılır:

- (a) Dönem içerisinde herhangi bir zamanda var olan her tür hisse bazlı ödeme anlaşmasının, her bir anlaşmanın genel hüküm ve koşullarını da (hak ediş koşulları, verilen opsiyonların maksimum süreleri ve ödeme yöntemi (nakit olarak ödenmesi veya özkaynaktan karşılanması) gibi) içeren bir tanımı. Birbirine önemli ölçüde benzeyen hisse bazlı ödeme anlaşmalarına sahip olunması durumunda, bu bilgi toplu olarak da sunulabilir.
- (b) Aşağıdaki opsiyon gruplarının her biri için hisse opsiyonlarının sayısı ve ağırlıklı ortalama kullanım fiyatları:
 - (i) Dönem başı itibarıyla henüz süresi dolmamış olan.
 - (ii) Dönem içerisinde verilen.
 - (iii) Dönem içerisinde geçerliliğini kaybeden.
 - (iv) Dönem içerisinde kullanılan (uygulanan).
 - (v) Dönem içerisinde kullanım zamanı dolan.
 - (vi) Dönem sonu itibarıyla henüz süresi dolmamış olan.
 - (vii) Dönem sonunda kullanılabilir durumda bulunan.

- 26.19 Özkaynaktan karşılanan hisse bazlı ödeme anlaşmaları açısından, alınan mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerlerinin veya verilen özkaynağa dayalı finansal araçların değerlerinin nasıl ölçüldüğüne ilişkin bilgiler açıklanır. Eğer bir değerlendirme yöntemi kullanıldıysa, söz konusu yöntem ve bu yöntemin seçilme nedeni de açıklanır.
- 26.20 Nakit olarak ödenen hisse bazlı ödeme işlemleri açısından, borcun nasıl ölçüldüğüne ilişkin bilgiler açıklanır.
- 26.21 Dönem içerisinde değişikliğe uğrayan özkaynaktan karşılanan hisse bazlı ödeme anlaşmaları açısından, bu değişikliklere ilişkin bir açıklamaya yer verilir.
- 26.22 İşletme, grup şeklindeki bir hisse bazlı ödeme planının bir parçasıysa ve kendi hisse bazlı ödeme giderini, grup için muhasebeleştirilen gider tutarından kendisine düşen pay şeklinde muhasebeleştiriyor ve ölçüyorsa, bu durumu ve kendi payına düşen tutarı nasıl hesapladığını açıklar (bakınız: paragraf 26.16).
- 26.23 Hisse bazlı ödeme işlemlerinin, döneme ilişkin kâr veya zarar ile finansal durum üzerindeki etkisine ilişkin olarak aşağıdaki bilgiler açıklanır:
- (a) Dönem kâr veya zararında muhasebeleştirilen toplam gider.
 - (b) Hisse bazlı ödeme işlemlerinden kaynaklanan borçların dönem sonundaki toplam defter değeri.

Bölüm 27

Varlıklarda Değer Düşüklüğü

Amaç ve Kapsam

- 27.1 **Değer düşüklüğü zararı**, bir varlığın **defter değeri**, bu varlığın **geri kazanılabilir tutarından** daha fazla olduğunda ortaya çıkar. Bu bölüm, değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesi açısından bu Standardın diğer bölümlerinde kendilerine ilişkin hükümlerin yer aldığı aşağıdaki varlıklar hariç olmak üzere, tüm varlıklara ilişkin değer düşüklüklerinin muhasebeleştirilmesinde uygulanır:
- (a) **Ertelenmiş vergi varlıkları** (bakınız: Bölüm 29 *Gelir Vergileri*).
 - (b) **Çalışanlara sağlanan faydalardan** kaynaklanan varlıklar (bakınız: Bölüm 28 *Çalışanlara Sağlanan Faydalar*).
 - (c) Bölüm 11 *Temel Finansal Araçlar* ve Bölüm 12 *Diğer Finansal Araçlar* kapsamındaki **finansal varlıklar**.
 - (d) **Gerçeğe uygun değerle** ölçülen **yatırım amaçlı gayrimenkuller** (bakınız: Bölüm 16 *Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller*).
 - (e) Gerçeğe uygun değerden tahmini satış maliyetleri düşülerek ölçülen tarımsal faaliyetlere ilişkin **canlı varlıklar** (bakınız: Bölüm 34 *Özellikli Faaliyetler*).

Stoklarda değer düşüklüğü

Tamamlanma ve satış maliyetleri düşülmüş satış fiyatı

- 27.2 Her **raporlama tarihinde**, stokların değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığı değerlendirilir. Söz konusu değerlendirme, her bir stok kaleminin (veya benzer kalemlerin oluşturduğu grubun – bakınız: paragraf 27.3) **defter değeri** ile tamamlanma ve satış maliyetleri düşülmüş satış fiyatının karşılaştırılması suretiyle yapılır. Bir stok kalemi (veya benzeri kalemler grubu) değer düşüklüğüne uğramışsa, stoğun (veya grubun) defter değeri, tamamlanma ve satış maliyetleri düşülmüş satış fiyatına indirgenir. Bu indirgeme, değer düşüklüğü zararıdır ve anında kâr veya zararda muhasebeleştirilir.
- 27.3 Stokların tamamlanma ve satış maliyetleri düşülmüş satış fiyatlarının kalem kalem belirlenmesinin uygulamada **mümkün olmaması** durumunda, aynı üretim hattında üretilen, benzer kullanım amaçlarına veya nihai kullanıma sahip, aynı coğrafi bölgede üretilen ve pazarlanan stok kalemleri, değer düşüklüğünün değerlendirilmesi amacına yönelik olarak gruplandırılabilir.

Değer düşüklüğünün iptal edilmesi

- 27.4 İzleyen her raporlama döneminde, tamamlanma ve satış maliyetleri düşülmüş

satış fiyatı yeniden değerlendirilmelidir. Daha önce stoklarda değer düşüklüğüne neden olan koşulların geçerliliğini kaybetmesi veya değişen ekonomik koşullar nedeniyle tamamlanma ve satış maliyetleri düşülmüş satış fiyatında artış olduğuna dair açık bir göstergenin bulunduğu durumlarda, ayrılan değer düşüklüğü karşılığı iptal edilir (iptal edilen tutar önceden ayrılmış olan değer düşüklüğüne ilişkin karşılık tutarı ile sınırlıdır). Böylelikle, maliyet değerinden ve yeniden gözden geçirilmiş tamamlanma ve satış maliyetleri düşülmüş satış fiyatından düşük olanı, yeni defter değeri olur.

Stoklar dışındaki varlıklarda değer düşüklüğü

Genel ilkeler

- 27.5 Sadece ve sadece bir varlığın geri kazanılabilir değerinin, defter değerinden düşük olduğu durumlarda defter değeri geri kazanılabilir tutara indirgenir. Bu indirgeme değer düşüklüğü zararıdır. 27.11-27.20 paragrafları, geri kazanılabilir tutarın ölçülmesine ilişkin olarak yol gösterici hükümler içermektedir.
- 27.6 Değer düşüklüğü zararı, anında kâr veya zararda muhasebeleştirilir.

Değer düşüklüğü göstergeleri

- 27.7 Her bir raporlama tarihinde, bir varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığına dair herhangi bir gösterge bulunup bulunmadığı değerlendirilir. Bu tür bir göstergenin bulunması durumunda, varlığın geri kazanılabilir tutarına ilişkin tahminde bulunulur. Herhangi bir değer düşüklüğü göstergesinin bulunmaması durumunda, geri kazanılabilir tutarın tahmin edilmesi gerekmez.
- 27.8 Tek başına varlığın geri kazanılabilir tutarının belirlenmesi mümkün değilse, varlığın ait olduğu **nakit yaratan birim**in geri kazanılabilir tutarı tahmin edilir. Bu durum, geri kazanılabilir tutarın ölçümünün, nakit akışlarının tahmin edilmesini gerektirmesinden ve varlıkların bazı durumlarda tek başlarına nakit akışı yaratamamalarından kaynaklanabilmektedir. Bir varlığın nakit yaratan birimi, varlığı da içeren ve diğer varlıkların veya varlık gruplarının yarattığı nakit akışlarından büyük ölçüde bağımsız olarak nakit akışları yaratan, tanımlanabilir en küçük varlık grubudur.
- 27.9 Varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğini gösteren herhangi bir göstergenin bulunup bulunmadığı değerlendirilirken, asgari olarak aşağıdaki belirtiler dikkate alınır:

İşletme dışı bilgi kaynakları

- (a) Dönem içinde varlığın piyasa değeri, zamanın geçmesi veya normal kullanım sonucunda ortaya çıkması beklenen tutardan çok daha fazla azalmıştır.
- (b) İşletmenin faaliyette bulunduğu teknolojik, ekonomik veya hukuki çevrede ve piyasada veya varlığın tahsis edildiği pazar çevresinde, dönem

içerisinde işletme üzerinde olumsuz etkisi olan önemli değişiklikler meydana gelmiştir ya da söz konusu değişikliklerin yakın gelecekte gerçekleşmesi beklenmektedir.

- (c) Dönem içerisinde, piyasa faiz oranları veya yatırımın kârlılığına ilişkin diğer piyasa oranları artmıştır. Söz konusu artışlar, varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerini azaltmaktadır ve yine bu artışların, varlığın kullanım değerinin hesaplanmasında kullanılan iskonto oranını önemli ölçüde etkilemesi de olasıdır.
- (d) İşletmenin net varlıklarının defter değeri, işletmenin bir bütün halindeki tahmini gerçeğe uygun değerinden (bu tür bir tahmin, örneğin, işletmenin tamamının veya bir kısmının potansiyel satışı ile ilgili olarak yapılmış olabilir) daha yüksektir.

İşletme içi bilgi kaynakları

- (e) Varlığın fiziksel hasara uğradığına veya değer yitirdiğine ilişkin kanıt bulunmaktadır.
 - (f) İşletmeye ilişkin olarak, dönem içerisinde, varlığın mevcut veya gelecekteki öngörülen kullanım yöntemini veya kullanım derecesini etkileyebilecek önemli düzeyde olumsuz değişiklikler meydana gelmiştir veya bu tür değişikliklerin yakın gelecekte meydana gelmesi beklenmektedir. Bu değişikliklere örnek olarak; varlığın atıl durumda olması; varlığın da dâhil olduğu faaliyetin durdurulması veya yeniden yapılandırma planlarının bulunması; varlığın öngörülen tarihten önce elden çıkarılmasının planlanması; yeniden değerlendirme sonucu varlığın yararlı ömrünün sınırsız değil sınırlı olduğu sonucuna varılması, gösterilebilir.
 - (g) İşletme içi raporlamada, varlığın ekonomik performansının beklenenden daha kötü olduğuna veya olacağına ilişkin kanıt mevcuttur. Bu bağlamda, ekonomik performans faaliyet sonuçlarını ve nakit akışlarını içerir.
- 27.10 Varlık için herhangi bir değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirilmemiş olsa bile, varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğine dair bir göstergenin bulunması; söz konusu varlığın geriye kalan yararlı ömrünün, **amortisman (itfa)** yönteminin ve **kalıntı değerinin** gözden geçirilmesinin ve bu Standardın varlıklara uygulanacak bölümü (örneğin; Bölüm 17 *Maddi Duran Varlıklar* ve Bölüm 18 *Şerefîye Dışındaki Maddi Olmayan Duran Varlıklar*) uyarınca varlığın değerinin düzeltilmesinin gerekli olduğuna işaret edebilir.

Geri kazanılabilir tutarın ölçülmesi

- 27.11 Bir varlığın ya da nakit yaratan bir birimin geri kazanılabilir tutarı, **satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri** ile **kullanım değerinden** yüksek olanıdır. Bir varlığın tek başına geri kazanılabilir tutarının ölçülmesi mümkün değilse, 27.12-27.20 paragraflarında varlığa yapılan atıflar, aynı zamanda varlığın nakit yaratan birimine yapılan atıflar olarak değerlendirilmelidir.

- 27.12 Bir varlığın hem satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinin hem de kullanım değerinin belirlenmesi, her zaman için gerekli değildir. Bu tutarlardan biri varlığın defter değerini aşıyorsa, varlık değer düşüklüğüne uğramamıştır ve diğer tutarı tahmin etmeye gerek yoktur.
- 27.13 Bir varlığın kullanım değerinin satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerini önemli ölçüde aştığına inanmak için bir neden bulunmuyorsa, varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri, geri kazanılabilir tutar olarak kullanılabilir. Bu durum, genellikle elden çıkarmak üzere elde tutulan varlıklar açısından geçerli olmaktadır.

Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer

- 27.14 Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer, bir varlığın, bilgili ve istekli taraflar arasında karşılıklı pazarlık ortamında piyasa şartları çerçevesindeki satışından, elden çıkarma maliyetleri düşüldükten sonra elde edilebilen tutarıdır. Bir varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerine ilişkin en gerçekçi kanıt, karşılıklı pazarlık ortamında yapılmış bağlayıcı bir satış anlaşmasındaki fiyat veya aktif bir piyasadaki piyasa fiyatıdır. Varlığa ilişkin bağlayıcı bir satış anlaşmasının veya aktif bir piyasanın bulunmaması durumunda, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer, raporlama tarihi itibarıyla, elden çıkarma maliyetleri de düşüldükten sonra, bilgili ve istekli taraflar arasında karşılıklı pazarlık ortamında yapılacak bir satıştan elde edilebilecek tutarı yansıtan en gerçekçi bilgiye dayanmak suretiyle ölçülür. Bu değer belirlenmesi sırasında, aynı endüstri dalındaki benzer varlıklara ilişkin yakın geçmişte yapılan işlemlerin sonuçları dikkate alınır.

Kullanım değeri

- 27.15 Kullanım değeri, bir varlıktan kaynaklanması beklenen gelecekteki nakit akışlarının **bugünkü değeri**dir. Bugünkü değer hesaplaması aşağıdaki aşamaları içerir:
- (a) Varlığın devamlı kullanımından ve nihai olarak elden çıkarılması sonucu gelecekte ortaya çıkması beklenen nakit girişlerinin ve çıkışlarının tahmin edilmesi ve
 - (b) Söz konusu nakit akışlarına, uygun bir iskonto oranının uygulanması.
- 27.16 Aşağıdaki hususlar, bir varlığın kullanım değerinin hesaplanması aşamasında dikkate alınır:
- (a) Varlıktan beklenen gelecekteki nakit akışlarının tahmini.
 - (b) Bu nakit akışlarının tutarına ve zamanlamasına ilişkin ortaya çıkabilecek değişken durumlara dair beklentiler.
 - (c) Cari risksiz piyasa faiz oranı ile ifade edilen, paranın zaman değeri.
 - (d) Varlığa özgü belirsizlikleri üstlenmenin bedeli.

- (e) Likidite sıkıntısı gibi, piyasa katılımcılarının işletmenin varlıktan beklediği gelecekteki nakit akışlarının fiyatlamasına yansıtabilecekleri diğer faktörler.
- 27.17 Kullanım değerinin ölçülmesi aşamasında, gelecekteki nakit akışlarına ilişkin yapılan tahminler, aşağıdakileri içerir:
- (a) Varlığın devamlı kullanımından sağlanacak nakit girişlerine ilişkin tahminler.
- (b) Varlığın devamlı kullanımından sağlanacak nakit girişlerinin elde edilmesi için kaçınılmaz bir biçimde gerekli hale gelecek nakit çıkışlarına (varlığı kullanıma hazır hale getirmek için yapılan nakit çıkışları da dâhil olmak üzere) ve varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen veya makul ve tutarlı bir temele dayalı olarak varlığa atfedilebilen nakit çıkışlarına ilişkin tahminler.
- (c) Varlığın, yararlı ömrü sonunda, bilgili ve istekli taraflar arasında piyasa şartlarında karşılıklı pazarlık ortamında elden çıkarılması sonucunda elde edilmesi (veya ödenmesi) beklenen, net nakit akışları (varsa).
- Mümkün olması durumunda, nakit akışlarını tahmin etmek için yakın geçmişte yapılan finansal bütçeler veya öngörüler kullanılabilir. En yakın geçmiş tarihli bütçeler veya tahminler tarafından kapsanan dönemlerin de ötesinde nakit akış tahminlerinde bulunmak için, bütçelere veya tahminlere dayalı olarak ortaya konan projeksiyonlar, ilerideki yıllar için, artan bir oran kullanmak uygun olmadığı sürece, sabit veya azalan bir büyüme oranı kullanmak suretiyle genişletilebilir.
- 27.18 Gelecekteki nakit akışı tahminleri aşağıdakileri içermez:
- (a) Finansman faaliyetlerine ilişkin nakit girişleri veya çıkışları veya
- (b) Vergi ödemeleri ya da vergiden doğan alacaklar.
- 27.19 Gelecekteki nakit akışları, varlığın içinde bulunulan dönemdeki mevcut durumu açısından tahmin edilir. Gelecekteki nakit akışları tahmini, aşağıdakilerden kaynaklanması beklenen gelecekteki tahmini nakit girişlerini ve çıkışlarını içermez:
- (a) Henüz yükümlülük altına girilmemiş, gelecekteki bir yeniden yapılandırma veya
- (b) Varlığın performansının geliştirilmesi veya iyileştirilmesi.
- 27.20 Bugünkü değer hesaplamasında kullanılan iskonto oranı (oranları) aşağıdakilere ilişkin cari piyasa değerlendirmelerini yansıtan vergi öncesi orandır (oranlardır):
- (a) Paranın zaman değeri ve
- (b) Varlığa özgü olan ve gelecekteki nakit akış tahminlerinin, ilgili risklere

göre düzeltilmiş olduğu riskler.

Bir varlığın kullanım değerinin ölçülmesinde kullanılan iskonto oranına, gelecekteki nakit akış tahminlerinin düzeltilmesi aşamasında göz önünde bulundurulmuş riskler, söz konusu risklerin iki kez dikkate alınmasını önlemek amacıyla, yansıtılmaz.

Nakit yaratan birime ilişkin değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi

- 27.21 Nakit yaratan bir birim için değer düşüklüğü zararı, sadece ve sadece, birimin geri kazanılabilir tutarı söz konusu birimin defter değerinden düşük olduğunda muhasebeleştirilir. Değer düşüklüğü zararı, aşağıda belirtilen sırayı takip etmek suretiyle, birimdeki varlıkların defter değerleri düşürülecek şekilde dağıtılır:
- (a) İlk olarak, varsa, nakit yaratan birime dağıtılmış şerefiye tutarının defter değeri düşürülür ve
 - (b) Daha sonra, birimin diğer varlıklarının defter değeri, her bir varlığın nakit yaratan birim içerisindeki defter değeri ile orantılı olarak düşürülür.
- 27.22 Ancak, nakit yaratan birimdeki varlıkların defter değerleri, aşağıda belirtilenlerin en yüksek olanından daha da aşağıya düşürülmez:
- (a) Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer (belirlenebildiği takdirde);
 - (b) Kullanım değeri (belirlenebildiği takdirde) ve
 - (c) Sıfır.
- 27.23 Paragraf 27.22'deki kısıtlamadan dolayı bir varlığa dağıtılamayan değer düşüklüğü zararı tutarı, birimin diğer varlıklarına, söz konusu varlıkların defter değerleri ile orantılı olarak dağıtılır.

Şerefiyenin değer düşüklüğüne ilişkin ek hükümler

- 27.24 Şerefiye tek başına satılamaz. İşletmeye, diğer varlıkların nakit akışlarından bağımsız olarak nakit akışları da sağlayamaz. Dolayısıyla, şerefiyenin gerçeğe uygun değeri doğrudan ölçülemez. Bu yüzden, şerefiyenin gerçeğe uygun değeri, şerefiyenin de parçası olduğu nakit yaratan birimin (birimlerin) gerçeğe uygun değer ölçümünden türetilmelidir.
- 27.25 Değer düşüklüğü testi açısından, bir işletme birleşmesinde edinilen şerefiye, edinme tarihinden itibaren, edinen işletmenin birleşmenin sinerjisinden fayda sağlaması beklenen nakit yaratan birimlerine, edinilen işletmenin diğer varlık veya borçlarının söz konusu birimlere tahsis edilip edilmediğine bakılmaksızın, dağıtılır.
- 27.26 Nakit yaratan birimin geri kazanılabilir tutarının bir kısmı, şerefiyedeki kontrol gücü olmayan paya dağıtılabılır. Tamamına sahip olunmayan ve şerefiye de

içeren nakit yaratan bir birime ilişkin değer düşüklüğü testi açısından, birimin defter değeri geri kazanılabilir tutarı ile karşılaştırılmadan önce, söz konusu birime tahsis edilen şerefiyenin defter değeri, kontrol gücü olmayan paya dağıtılabilecek şerefiye tutarı ile birleştirilmek suretiyle, kuramsal olarak düzeltilir. Daha sonra, kuramsal olarak düzeltilmiş söz konusu defter değeri, nakit yaratan birimin değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığını belirlemek amacıyla, birimin geri kazanılabilir tutarı ile karşılaştırılır.

27.27 Şerefiyenin, tek tek nakit yaratan birimlere (veya nakit yaratan birim gruplarına) dağıtılamaması durumunda, şerefiyenin test edilmesi amacıyla, aşağıdakilerden birinin geri kazanılabilir tutarının belirlenmesi suretiyle değer düşüklüğü test edilir:

- (a) Şerefiye, entegre edilmemiş bir edinilen işletmeye ilişkin ise, edinilen işletmenin bütünü. Edinilen işletmenin entegre edilmesi, söz konusu işletmenin yeniden yapılandırılması veya raporlayan işletmeye veya raporlayan işletmenin bağlı ortaklıklarına tamamen dağıtılması anlamına gelmektedir.
- (b) Şerefiye, entegre edilmiş bir işletmeye ilişkin ise, entegre edilmemiş işletmeler hariç olmak üzere bir bütün olarak işletme grubu.

Bu paragrafın uygulanması açısından, şerefiyenin, entegre edilmiş işletmelere ilişkin şerefiye ve entegre edilmemiş işletmelere ilişkin şerefiye olarak ayırması gerekecektir. Ayrıca, edinilen işletmenin veya işletme grubunun geri kazanılabilir tutarının hesaplanması, değer düşüklüğü zararlarının edinilen işletmeye veya işletme grubuna ait varlıklara dağıtılması ve bunların iptali aşamasında, nakit yaratan birimlere ilişkin olarak bu bölümdeki hükümler dikkate alınır.

Değer düşüklüğü zararının iptal edilmesi

27.28 Şerefiye için muhasebeleştirilmiş değer düşüklüğü zararı, daha sonraki bir dönemde iptal edilmez.

27.29 Şerefiye dışındaki diğer tüm varlıklar açısından, önceki dönemlerde ayrılmış değer düşüklüğü zararının artık mevcut olmadığı veya söz konusu zararın azaldığına ilişkin bir gösterge bulunup bulunmadığı, her raporlama tarihinde değerlendirilir. Bir değer düşüklüğü zararının azalmasına veya ortadan kalkmasına yönelik göstergeler, genellikle paragraf 27.9'da yer alan belirtilerin tam tersi durumlardır. Bu tür bir göstergenin bulunması durumunda, daha önceki değer düşüklüğü zararının tamamının mı yoksa bir kısmının mı iptal edilmesi gerektiği belirlenir. Söz konusu belirleme süreci, varlığa ilişkin daha önceki değer düşüklüğü zararının aşağıda belirtilenlerden birine dayanıp dayanmamasına bağlıdır:

- (a) İlgili varlığın geri kazanılabilir tutarı (bakınız: paragraf 27.30) veya
- (b) Varlığın ait olduğu nakit yaratan birimin geri kazanılabilir tutarı (bakınız: paragraf 27.31).

Geri kazanılabilir tutarın, değer düşüklüğüne uğramış bir varlık için tahmin edilmesi durumunda iptal

27.30 Önceden ayrılmış değer düşüklüğü zararı, değer düşüklüğüne uğramış tek bir varlığın geri kazanılabilir tutarına dayalı olduğunda aşağıdaki hükümler uygulanır:

- (a) Varlığın geri kazanılabilir tutarı içinde bulunulan raporlama tarihinde tahmin edilir.
- (b) Varlığın tahmini geri kazanılabilir tutarı defter değerini aşıyorsa, defter değeri, geri kazanılabilir tutara, aşağıda (c)'de tanımlanan kısıtlamaya tabi olarak yükseltilir. Söz konusu yükseltme işlemi değer düşüklüğü zararının iptali niteliğindedir. İptal edilen tutar, anında kâr veya zararda muhasebeleştirilir.
- (c) Varlığın değer düşüklüğü zararının iptali nedeniyle artan defter değeri, önceki dönemlerde söz konusu varlık için değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirilmemiş olsaydı ulaşacağı (amortisman veya itfa payı düşülmüş olarak) defter değerini aşamaz.
- (d) Değer düşüklüğü zararının iptal edilmesinin ardından, varlığın amortisman gideri (itfa payı), kalıntı değeri (varsa) düşülmüş düzeltilmiş defter değerinin gelecek dönemlerde varlığın kalan yararlı ömrüne sistematik bir çerçevede dağıtılmasını sağlayacak şekilde düzeltilir.

Geri kazanılabilir tutarın değer düşüklüğüne uğramış nakit yaratan bir birim için tahmin edilmesi sırasında iptal

27.31 Orijinal değer düşüklüğü zararı, varlığın ait olduğu nakit yaratan birimin gerçeğe uygun değerine dayalı olduğunda, aşağıdaki hükümler uygulanır:

- (a) Nakit yaratan birimin geri kazanılabilir tutarı, içinde bulunulan raporlama tarihinde tahmin edilir.
- (b) Nakit yaratan birimin tahmini geri kazanılabilir tutarı defter değerini aşıyorsa, aşan kısım, değer düşüklüğünün iptali niteliğindedir. İptal tutarı, birimin şerefiye dışındaki varlıklarına, söz konusu varlıkların defter değerleri ile orantılı olarak, aşağıda (c)'de tanımlanan kısıtlamalar çerçevesinde dağıtılır. Defter değerlerindeki bu artışlar, tek tek varlıklar açısından değer düşüklüğü zararının iptali olarak değerlendirilir ve anında kâr veya zararda muhasebeleştirilir.
- (c) Nakit yaratan bir birimin değer düşüklüğü zararının iptalinin dağıtılması sırasında, söz konusu iptal tutarının, varlıkların defter değerini aşağıdakilerden düşük olanının üzerine yükseltmemesi gerekir:
 - (i) Geri kazanılabilir tutar ve

- (ii) Önceki dönemlerde söz konusu varlık için herhangi bir değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirilmemiş olsaydı, varlığın ulaşacağı defter değeri (amortisman veya itfa payı düşülmüş olarak).
- (d) (c)'de tanımlanan kısıtlamadan dolayı bir varlığa dağıtılamayan değer düşüklüğü iptalini aşan tutar, nakit yaratan birimin şerefiye dışındaki diğer varlıklarına orantılı olarak dağıtılır.
- (e) Bir değer düşüklüğünün iptalinin muhasebeleştirilmesinin ardından, uygulanması mümkünse, nakit yaratan birimdeki her bir varlığın gelecek dönemlerdeki amortisman gideri (itfa payı), kalıntı değeri (varsa) düşülmüş düzeltilmiş defter değerinin gelecek dönemlerde varlığın kalan yararlı ömrüne sistematik bir çerçevede dağıtılmasını sağlayacak şekilde düzeltilir.

Açıklamalar

27.32 Paragraf 27.33'te belirtilen her bir **varlık sınıfı** için, aşağıdakiler açıklanır:

- (a) Dönem içinde kâr veya zararda muhasebeleştirilen değer düşüklüğü zararlarının tutarı ile söz konusu değer düşüklüğü zararlarının dâhil edildiği ilgili kapsamlı gelir tablosu (ve sunulması durumunda, gelir tablosu) kalemi (kalemleri).
- (b) Dönem içinde kâr veya zararda muhasebeleştirilen değer düşüklüğü zararı iptallerinin tutarı ile söz konusu değer düşüklüğü zararlarının iptal edildiği ilgili kapsamlı gelir tablosu (ve sunulması durumunda, gelir tablosu) kalemi (kalemleri).

27.33 Paragraf 27.32 uyarınca açıklanması zorunlu olan bilgiler, aşağıdaki her bir varlık sınıfı için açıklanır:

- (a) Stoklar.
- (b) Maddi duran varlıklar (muhasebeleştirilmesi maliyet yöntemine göre gerçekleştirilen yatırım amaçlı gayrimenkuller de dâhil olmak üzere).
- (c) Şerefiye.
- (d) Şerefiye dışındaki maddi olmayan duran varlıklar.
- (e) İştiraklerdeki yatırımlar.
- (f) İş ortaklıklarındaki paylar.

Bölüm 28

Çalışanlara Sağlanan Faydalar

Bu bölümün kapsamı

- 28.1 **Çalışanlara sağlanan faydalar**, idareciler ve yönetim de dâhil olmak üzere çalışanlar tarafından sunulan hizmetler karşılığında işletme tarafından sağlanan her türlü bedeli ifade eder. Bu bölüm, Bölüm 26 *Hisse Bazlı Ödemeler* kapsamında yer alan **hisse bazlı ödeme işlemleri** dışında çalışanlara sağlanan her türlü faydanın muhasebeleştirilmesinde uygulanır. Bu bölüm kapsamında yer alan çalışanlara sağlanan faydalar, aşağıda belirtilen dört sınıfa ayrılmıştır:
- (a) Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar: Çalışanların hizmet sundukları dönemin sonundan itibaren on iki ay içinde tamamı ödenecek olan faydalardır (**işten çıkarma tazminatları** dışındaki).
 - (b) **İşten ayrılma sonrası sağlanan faydalar**: Çalışmanın sona ermesinden sonra ödenebilir hale gelen faydalardır (**işten çıkarma tazminatları** dışındaki).
 - (c) Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar: Çalışanların hizmet sundukları dönemin sonundan itibaren on iki ay içinde tamamı ödenmeyecek faydalardır (**işten ayrılma sonrası sağlanan faydalar ve işten çıkarma tazminatları** dışındaki).
 - (d) İşten çıkarma tazminatları: Aşağıda belirtilenlerden herhangi biri sonucunda ödenebilir duruma gelen faydalardır:
 - (i) Normal emeklilik tarihinden önce işverenin kararı ile çalışanın işine son verilmesi veya
 - (ii) Çalışanın gönüllü olarak, söz konusu faydalar karşılığında işten ayrılmaya karar vermesi.
- 28.2 Çalışanlara sağlanan faydalar; ayrıca, çalışanlara, işletmenin paylarının veya diğer özkaynağa dayalı finansal araçlarının fiyatlarına göre belirlenen tutarlarda özkaynağa dayalı finansal aracın (paylar veya hisse opsiyonları gibi), nakdin veya diğer varlıkların verildiği hisse bazlı ödeme işlemlerini de içerir. Hisse bazlı ödemelerin muhasebeleştirilmesinde Bölüm 26'da yer alan hükümler uygulanır.

Çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin genel muhasebeleştirme ilkesi

- 28.3 Çalışanların **raporlama dönemi** boyunca işletme için sundukları hizmetler sonucunda almaya hak kazandıkları tüm faydaların maliyeti aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilir:
- (a) Çalışanın doğrudan kendisine ya da çalışanlara sağlanan fayda fonuna katkı olarak ödenmiş tutarlar düşüldükten sonra, borç olarak muhasebeleştirilir. Hâlihazırda ödenmiş bulunan katkıların **raporlama tarihinden önceki hizmetten kaynaklanan yükümlülüğü aştığı** durumlarda,

fazla ödeme, söz konusu fazla ödenen tutarın gelecekteki ödemelerin azalması sonucunu doğurması veya geri alınabilecek olması koşuluyla, varlık olarak muhasebeleştirilir.

- (b) Bu Standardın diğer bir bölümünün ilgili maliyetin stoklar veya maddi duran varlıklar gibi herhangi bir varlığın maliyetinin parçası olarak muhasebeleştirilmesini gerektirmediği durumlarda, gider olarak muhasebeleştirilir.

Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar

Örnekler

- 28.4 Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalara aşağıda belirtilenler örnek olarak gösterilebilir:
- (a) Maaşlar, ücretler ve sosyal sigorta yardımları,
- (b) Çalışanların hizmet sunduğu dönem sonundan itibaren on iki ay içinde kullanılması beklenen kısa süreli ücretli izinler (örneğin; ücretli yıllık izin ya da ücretli hastalık izni),
- (c) Çalışanların hizmet sunduğu dönem sonundan itibaren on iki ay içinde ödenebilir duruma gelecek kâr paylaşımı ve ikramiyeler ile
- (d) Mevcut çalışanlara sağlanan parasal olmayan faydalar (sağlık yardımı, lojman, araç, ücretsiz ya da indirimli olarak verilen mal veya hizmetler gibi).

Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydaların ölçümüne ilişkin genel hüküm

- 28.5 Çalışanların raporlama dönemi boyunca sunmuş olduğu hizmetler ile ilgili olarak paragraf 28.3 uyarınca muhasebeleştirilen tutarlar, bu hizmetler karşılığında ödenmesi beklenen çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydaların iskonto edilmemiş tutarları üzerinden ölçülür.

Muhasebeleştirme ve ölçme – kısa vadeli ücretli izinler

- 28.6 Çalışanlara yıllık ücretli izin ve hastalık izni gibi çeşitli nedenlerle işte bulunmadıkları dönemler için de ödeme yapılabilir. Bazı kısa vadeli ücretli izinler birikebilmektedir – çalışanın mevcut dönemdeki hakkını tam olarak kullanmaması halinde, ileriye taşınabilir ve gelecek dönemlerde kullanılabilir. Bu duruma, yıllık izin ve hastalık izni örnek gösterilebilir. Çalışanların

gelecekteki ücretli izin haklarını artıran hizmetleri sunmaları durumunda, **biriken ücretli izinlerin** beklenen maliyeti muhasebeleştirilir. Biriken ücretli izinlerin beklenen maliyeti, işletmenin raporlama dönemi sonunda kullanılmamış hakkın bir sonucu olarak ödemeyi beklediği iskonto edilmemiş ek tutar üzerinden ölçülür. Bu tutar, raporlama tarihinde **kısa vadeli borç** olarak muhasebeleştirilir.

- 28.7 Diğer (birikmeyen) ücretli izinlerin maliyeti, izinler kullanıldığında muhasebeleştirilir. Birikmeyen ücretli izinlerin maliyeti, izin süresince ödenen veya ödenecek olan maaş ve ücretlerin iskonto edilmemiş tutarı üzerinden ölçülür.

Muhasebeleştirme - kâr paylaşımı ve ikramiye planları

- 28.8 Kâr paylaşımına ve ikramiyeye ilişkin tahmini maliyetler, sadece aşağıda belirtilen durumlarda muhasebeleştirilir:
- (a) Geçmiş dönemlerde ortaya çıkmış olaylar sonucunda işletmenin, bu tür ödemelere ilişkin yasal veya **zımni kabulden doğan mevcut bir yükümlülüğünün** bulunması (*bunun anlamı; işletmenin bu ödemeyi yapmaktan başka gerçekçi bir seçeneğinin olmamasıdır*) ve
 - (b) Yükümlülüğün güvenilir bir şekilde tahmin edilebilmesi.

İşten ayrılma sonrası sağlanan faydalar: tanımlanmış katkı planları ile tanımlanmış fayda planlarının ayrımı

- 28.9 İşten ayrılma sonrası sağlanan faydalara aşağıda belirtilenler örnek olarak gösterilebilir:
- (a) Emekli aylığı gibi emeklilik faydaları ve
 - (b) Hizmet sonrası emeklilik hayat sigortası ve sağlık yardımı gibi işten ayrılma sonrasına ilişkin diğer faydalar.

İşten ayrılma sonrası sağlanan faydalara yer verilen düzenlemeler, **işten ayrılma sonrası sağlanan fayda planlarıdır**. Katkıları tahsil eden ve faydaları ödeyen ayrı bir işletme oluşturulmuş olsun ya da olmasın, bu bölümdeki hükümler, bu tür tüm düzenlemeler için uygulanır. Bazı durumlarda, anılan düzenlemeler işletmenin uygulamalarından ziyade yasal düzenlemeler ile hüküm altına alınmış olabilir. Bazı durumlarda ise bu planlar, resmi olarak belgelendirilmiş olmasalar da işletmenin uygulamalarından kaynaklanabilir.

- 28.10 İşten ayrılma sonrası sağlanan fayda planları, planın temel esaslarına ve koşullarına bağlı olarak **tanımlanmış katkı planları** ya da **tanımlanmış fayda planları** olarak sınıflandırılır.
- (a) Tanımlanmış katkı planları; işletmenin ayrı bir işletmeye (fona) sabit katkı payları ödediği ve söz konusu fonun, çalışanların mevcut ve geçmiş

dönemlerde sunmuş oldukları hizmetlerle ilgili olarak sağlanan faydaların tamamını ödemeye yeterli varlıklarının bulunmaması durumunda, işletmenin ek katkı payı ödemek konusunda herhangi bir yasal veya zımni kabulden doğan yükümlülüğünün olmayacağı, çalışma dönemi sonrasına ilişkin çalışanlara sağlanan fayda planlarıdır. Dolayısıyla, çalışan tarafından alınan işten ayrılma sonrası sağlanan fayda tutarı, işletme (ve belki çalışanın kendisi) tarafından işten ayrılma sonrası sağlanan fayda planına veya bir sigorta şirketine ödenen katkı tutarları ile bu katkılardan elde edilen yatırım getirileri birlikte dikkate alınarak belirlenir.

- (b) Tanımlanmış fayda planları, tanımlanmış katkı planları dışında kalan işten ayrılma sonrasına ilişkin fayda planlarıdır. Tanımlanmış fayda planları uyarınca üzerinde anlaşılmış faydaları mevcut ve önceki çalışanlara sağlama yükümlülüğü, aktüeryal risk (faydaların maliyetinin tahmin edilenden fazla veya düşük olacağı) ve yatırım riski (faydaları fonlamak üzere tahsis edilmiş varlıkların getirilerinin tahminlerden farklı olacağı), esasen işletmeye aittir. Bahsi geçen yükümlülüklerle ilişkin tutar, aktüeryal veya yatırım varsayımlarının, tahmin edilenden iyi gerçekleşmesi durumunda azalabilir; aksi söz konusu olduğunda ise artabilir.

Çok sayıda işverenin dâhil olduğu fayda planları ve devlet planları

- 28.11 Çok sayıda işverenin dâhil olduğu planlar ve devlet planları; resmi koşulların da ötesine geçen zımni kabulden doğan yükümlülükleri de içeren plan koşulları çerçevesinde tanımlanmış katkı planları ya da tanımlanmış fayda planları olarak sınıflandırılır. Ancak, tanımlanmış fayda planı kapsamında değerlendirilen çok sayıda işverenin dâhil olduğu bir plana ilişkin tanımlanmış fayda muhasebesini kullanmak üzere yeterli bilgi mevcut olmadığında, söz konusu plan, paragraf 28.13'e göre tanımlanmış katkı planı olarak değerlendirilir ve bu çerçevede muhasebeleştirilir; ayrıca paragraf 28.40 uyarınca gerekli açıklamalar yapılır.

Sigorta edilen faydalar

- 28.12 İşletmeler, işten ayrılma sonrası fayda planlarını fonlamak amacıyla sigorta primi ödeyebilir. Aşağıda yer alan hususlara ilişkin yasal veya zımni kabulden doğan bir yükümlülüğün bulunmaması durumunda, bu tür bir plan tanımlanmış katkı planı olarak dikkate alınır:

- (a) Çalışanlara sağlanan faydaların vadesinde doğrudan ödenmesi veya
- (b) Sigortacı tarafından mevcut ve geçmiş dönemlerdeki hizmetleri karşılığında çalışanlara gelecekte sağlanacak faydaların tamamı ödenmediğinde, işletmenin ek ödemede bulunmak durumunda olması.

Zımni kabulden doğan yükümlülük; plandan, gelecekteki primleri belirleme mekanizmasından veya sigortacı ile **ilişkili taraf** ilişkisinden dolayı olarak kaynaklanabilir. Bu türden bir yasal veya zımni kabulden doğan yükümlülük

taşınması durumunda, söz konusu plan, tanımlanmış fayda planı olarak dikkate alınır.

İşten ayrılma sonrasında sağlanan faydalar: tanımlanmış katkı planları

Muhasebeleştirme ve ölçme

28.13 Bir döneme ilişkin ödenebilir duruma gelen katkı tutarları:

- (a) Hâlihazırda ödenmiş olan tutarlar düşüldükten sonra, borç olarak muhasebeleştirilir. Katkı ödemeleri tutarının, raporlama tarihinden önce sunulan hizmetler için ödenebilir duruma gelen katkı payını aşması durumunda, söz konusu fazla tutar, varlık olarak muhasebeleştirilir.
- (b) Bu Standardın diğer bir bölümünün, ilgili maliyetin stoklar veya maddi duran varlıklar gibi herhangi bir varlığın maliyetinin parçası olarak muhasebeleştirilmesini gerektirmediği durumlarda, gider olarak muhasebeleştirilir.

İşten ayrılma sonrasında sağlanan faydalar: tanımlanmış fayda planları

Muhasebeleştirme

28.14 Paragraf 28.3'te belirtilen genel muhasebeleştirme ilkelerinin tanımlanmış fayda planlarına uygulanmasında:

- (a) Tanımlanmış fayda planları kapsamındaki yükümlülüklerden plan varlıklarının düşülmesi suretiyle bulunan tutar borç olarak muhasebeleştirilir – “**tanımlanmış fayda borcu**” (bakınız: 28.15-28.23 paragrafları).
- (b) Dönem içerisinde ilgili borç tutarında gerçekleşen net değişim, tanımlanmış fayda planlarının dönem içerisindeki maliyeti olarak muhasebeleştirilir (bakınız: 28.24-28.27 paragrafları).

Tanımlanmış fayda borcunun ölçülmesi

28.15 Tanımlanmış fayda planları kapsamındaki yükümlülüklerle ilişkin olarak muhasebeleştirilen tanımlanmış fayda borcu aşağıdaki tutarların net toplamıdır:

- (a) Tanımlanmış fayda planları kapsamındaki yükümlülüklerin (**tanımlanmış fayda yükümlülüğü**) raporlama tarihindeki **bugünkü değeri** (söz konusu yükümlülüğün ölçülmesi, 28.16-28.22 paragraflarında açıklanmaktadır),
- (b) Eksi, yükümlülükleri doğrudan ödenecekler dışındaki **plan varlıklarının** (mevcut olması durumunda) raporlama tarihindeki gerçeğe uygun değeri. **Finansal varlıklar** olarak nitelendirilen bu varlıkların gerçeğe uygun

değerlerinin belirlenmesine ilişkin hükümler, 11.27-11.32 paragraflarında yer almaktadır.

Hak edilmiş ve hak edilmemiş faydalara birlikte yer verilmesi

- 28.16 Tanımlanmış fayda planları kapsamındaki yükümlülüklerin raporlama tarihindeki bugünkü değeri, çalışanların mevcut ve geçmiş dönemlerde sunmuş oldukları hizmetlerine karşılık kazanmış oldukları ve henüz **hak edilmemiş** faydalar (bakınız: paragraf 28.26) ile çalışanlara gelecekteki yıllarda sunacakları hizmetleri için daha fazla fayda sağlayan fayda formüllerinin etkilerini içeren tahmini fayda tutarını yansıtır. Bu durum, planın fayda formülü uyarınca söz konusu fayda tutarının ne kadarının cari ve önceki döneme isabet ettiğinin belirlenmesini ve anılan faydanın maliyetine etki eden demografik (çalışanların işten ayrılma ve ölüm oranları gibi) ve finansal (maaşlarda ve sağlık maliyetlerinde ileride gerçekleşecek artışlar) değişkenler hakkında tahminler (aktüeryal varsayımlar) yapılmasını gerektirir. Aktüeryal varsayımlar; önyargısız (aşırı korumacı olunmadan ihtiyatlı bir yaklaşım) ve karşılıklı uyum içinde olmalı, ayrıca plan kapsamında ortaya çıkacak gelecekteki nakit akışlarının en gerçekçi tahminini verecek şekilde seçilmelidir.

İskonto etme

- 28.17 Tanımlanmış fayda yükümlülüğü, iskonto edilmiş **bugünkü değer** esasına göre ölçülür. Gelecekteki ödemelerin iskonto edilmesinde kullanılan oran, yüksek kalitedeki kurumsal tahvillerin raporlama tarihindeki piyasa getirilerine göre belirlenir. Bu tür tahvillere ilişkin derin bir piyasanın bulunmadığı ülkelerde, devlet tahvillerinin piyasa getirileri (raporlama tarihindeki) kullanılır. Kurumsal tahvillerin veya devlet tahvillerinin para birimi ve vadesi, gelecekteki ödemelerin para birimi ve vadesi ile tutarlı olmalıdır.

Aktüeryal değerlendirme yöntemi

- 28.18 Tanımlanmış fayda yükümlülüklerini ve bunlara ilişkin gideri ölçmek üzere, aşırı maliyete ve çabaya katlanmadan uygulanabilmesi durumunda, **öngörülen birim kredi yöntemi** kullanılır. Öngörülen birim kredi yöntemi uyarınca tanımlanmış faydaların gelecekteki maaşlara bağlı olarak belirlenmesi durumunda, tanımlanmış fayda yükümlülükleri, tahmini maaş artışlarını yansıtacak şekilde ölçülür. Ayrıca, tanımlanmış fayda yükümlülüğünün öngörülen birim kredi yöntemine göre ölçülmesinde; iskonto oranları, plan varlıklarının beklenen getiri oranları, beklenen maaş artış oranları, çalışanların ayrılma (devir) oranları, ölüm ve sağlık yardımı maliyet eğilim oranları (tanımlanmış sağlık fayda planları için) gibi çeşitli aktüeryal varsayımların kullanılması gerekir.
- 28.19 Tanımlanmış fayda planları kapsamındaki yükümlülüğün ve maliyetin ölçülmesinde öngörülen birim kredi yöntemi kullanılması, aşırı çaba ve maliyete katlanılmasını gerektirdiğinde, mevcut çalışanlara ilişkin tanımlanmış fayda

yükümlülüklerinin ölçülmesinde aşağıdaki basitleştirmelerin yapılmasına izin verilir:

- (a) Gelecekteki tahmini maaş artışlarının dikkate alınmaması (mevcut çalışanların işten ayrılma sonrası sağlanan faydaları almaya başlayacaklarının beklendiği zamana kadar cari maaşlarını almaya devam edeceğinin varsayılması),
- (b) Mevcut çalışanlar tarafından gelecekte sunulacak hizmetlerin dikkate alınmaması (planın mevcut çalışanlar ve yeni çalışanlar için kapandığının varsayılması) ve
- (c) Mevcut çalışanların hizmet süresi esnasında ölüm oranının, raporlama tarihi ile işten ayrılma sonrası sağlanan faydaların alınmaya başlanacağı beklendiği tarih arasında dikkate alınmaması (mevcut çalışanların tamamının işten ayrılma sonrası faydaları alacağını varsayılması). Ancak; yine de hizmet süresi sonrası ölüm oranının (yani, ortalama ömür süresi) dikkate alınması gerekecektir.

Yukarıda belirtilen ölçüm basitleştirmelerinden faydalanan işletmeler, tanımlanmış fayda yükümlülüğünün ölçülmesinde hak edilmiş ve hak edilmemiş faydaları birlikte dikkate almalıdır.

- 28.20 Bu Standart, tanımlanmış fayda yükümlülüğünün hesaplanması için gerekli olan kapsamlı aktüeryal değerlemeyi yapmak üzere bağımsız bir aktüerden hizmet alınmasını gerektirmez. Ayrıca, söz konusu değerlemenin her yıl yapılması da gerekli değildir. Tanımlanmış fayda yükümlülüğü; yapılan değerlemeler arasındaki dönemlerde ana aktüeryal varsayımlarda önemli değişiklikler olmadığı sürece, önceki dönemde yapılan ölçümün, çalışan sayısı ve maaş düzeyi gibi demografik faktörlerdeki değişiklikleri yansıtacak şekilde düzeltilmiş tutarı üzerinden ölçülebilir.

Plan başlangıçları, değişiklikleri, azaltmaları ve ödemeleri

- 28.21 Mevcut dönem içerisinde tanımlanmış fayda planının başlatılması veya değiştirilmesi durumunda, tanımlanmış fayda borcu söz konusu değişimi yansıtacak şekilde artırılır veya azaltılır ve bu artış (azalış), gider (gelir) olarak mevcut dönemin kâr veya zararına yansıtılır. Diğer taraftan; mevcut dönemde planın azaltılması (yani; sağlanan faydaların veya kapsamdaki çalışanların sayısının azaltılması) veya ödenmesi (işverenin yükümlülüğünün tamamen yerine getirilmesi) söz konusu olduğunda, tanımlanmış fayda yükümlülüğü tutarı azaltılır veya elimine edilir. Bunun sonucunda ortaya çıkan kazanç veya kayıp, cari dönemin kâr veya zararına yansıtılır.

Tanımlanmış fayda planı varlığı

- 28.22 Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün raporlama tarihindeki bugünkü değerinin

plan varlıklarının ilgili tarihteki gerçeğe uygun değerinden düşük olması durumunda, plana ilişkin bir fazlalık söz konusu olur. Anılan fazlalık tutarı, gelecekte katkı tutarlarının azaltılmasının veya plandan iadeler yoluyla geri kazanılmasının mümkün olduğu kısmıyla sınırlı olmak üzere, tanımlanmış fayda planı varlığı olarak muhasebeleştirilir.

Tanımlanmış bir fayda planının maliyeti

- 28.23 Dönem içerisinde çalışanlara ödenen faydalar ve işveren tarafından yapılan katkılara ilişkin değişiklikler haricinde, tanımlanmış fayda borcunda dönem boyunca gerçekleşen net değişim, tanımlanmış fayda planlarının maliyeti olarak muhasebeleştirilir. Bu Standardın diğer bir bölümünün ilgili maliyetin stoklar veya maddi duran varlıklar gibi herhangi bir varlığın maliyetinin parçası olarak muhasebeleştirilmesini gerektirmediği durumlarda, söz konusu maliyetin tamamı, gider olarak kâr veya zararda; ya da kısmen kâr veya zararda kısmen diğer kapsamlı gelirin unsuru olarak (bakınız: paragraf 28.24) muhasebeleştirilir.

Muhasebeleştirme – muhasebe politikası seçimi

- 28.24 Tüm aktüeryal kazanç ve kayıplar gerçekleştikleri dönemde muhasebeleştirilir. İşletmeler:
- (a) Tüm aktüeryal kazanç ve kayıpları kâr veya zararda ya da
 - (b) Tüm aktüeryal kazanç ve kayıpları diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirmeyi, muhasebe politikası olarak seçer. Seçilen muhasebe politikası tüm tanımlanmış fayda planlarına ve tüm aktüeryal kazanç ve kayıplara tutarlı bir biçimde uygulanır. Diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen aktüeryal kazanç ve kayıplar, kapsamlı gelir tablosunda sunulur.
- 28.25 Tanımlanmış fayda planının maliyeti olarak muhasebeleştirilen tanımlanmış fayda borcunda gerçekleşen net değişim, aşağıdakileri içerir:
- (a) Çalışanın raporlama dönemi boyunca sunduğu hizmetten kaynaklanan, tanımlanmış fayda borcundaki değişiklik tutarı.
 - (b) Raporlama dönemi boyunca tanımlanmış fayda yükümlülüğüne ilişkin faiz tutarı.
 - (c) Raporlama döneminde herhangi bir plan varlığından elde edilen getiri ve muhasebeleştirilen geri ödeme haklarının gerçeğe uygun değerindeki net değişikliklerin tutarı (bakınız: paragraf 28.28).
 - (d) Raporlama döneminde ortaya çıkan aktüeryal kazanç ve kayıpların tutarı.
 - (e) Raporlama döneminde yeni bir planın başlaması veya mevcut planın değiştirilmesi sonucunda tanımlanmış fayda borcunda gerçekleşen artış

veya azalışların tutarı (bakınız: paragraf 28.21).

- (f) Raporlama döneminde mevcut bir planın azaltılması veya ödenmesi sonucunda tanımlanmış fayda borcunda gerçekleşen azalışların tutarı (bakınız: paragraf 28.21).

28.26 Çalışanlar tarafından sunulan hizmetler karşılığında, ilgili faydaların gelecekteki çalışmalara bağlı olduğu durumlarda (diğer bir deyişle, söz konusu faydalara henüz hak kazanılamadığı durumlarda) bile, tanımlanmış fayda planı çerçevesinde bir yükümlülük ortaya çıkar. Çalışanların faydaya hak kazanma tarihinden önce sunmuş oldukları hizmetler zımni kabulden doğan yükümlülük doğurur; çünkü birbirini izleyen her bir raporlama tarihinde, çalışanın faydaya hak kazanmadan önce geçirmesi gereken hizmet süresi azalmaktadır. Tanımlanmış fayda yükümlülüğü ölçülürken, bazı çalışanların faydayı hak etme koşullarını yerine getirememe olasılığı dikkate alınır. Benzer şekilde, bazı işten ayrılma sonrası sağlanan faydalar (işten ayrılma sonrası sağlanan tıbbi faydalar örneğinde olduğu gibi), çalışanın artık istihdam edilmediği bir zamanda, yalnızca belirli olayların (hastalık gibi) gerçekleşmesine bağlı olarak ödenebilir duruma gelecektir. Belirli bir olayın gerçekleşip gerçekleşmediğine bakılmaksızın, çalışan tarafından söz konusu faydaya hak kazandıran hizmet sunulduğunda bir yükümlülük oluşur. Belirli bir olayın gerçekleşmesine ilişkin olasılık, yükümlülüğün ölçümünü etkilemekle birlikte yükümlülüğün bulunup bulunmadığını belirleyici nitelikte değildir.

28.27 Tanımlanmış faydaların, devlet desteğinde olan planlar kapsamında çalışanlara ödenecek tutarlar kadar azaltıldığı durumlarda, tanımlanmış fayda yükümlülükleri, sadece, aşağıda belirtilen koşullar mevcut olduğunda devlet planları kapsamında ödenecek faydaları yansıtan esas üzerinden ölçülür:

- (a) Bu planların raporlama tarihinden önce yürürlüğe girmiş olması veya
- (b) Geçmişteki olayların veya diğer güvenilir kanıtların, söz konusu devlet faydalarının gelecekteki değişimlere göre genel fiyat düzeyi veya genel maaş seviyesi gibi tahmin edilebilir bir şekilde değişeceğini gösteriyor olması.

Geri ödemeler

28.28 Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün yerine getirilmesi için yapılması gereken ödeme tutarının bir kısmını veya tamamını diğer bir tarafın geri ödemesinin kesine yakın olması durumunda, geri ödemeye ilişkin hak, ayrı bir varlık olarak muhasebeleştirilir. Söz konusu varlık, gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülür. Tanımlanmış fayda planına ilişkin gider, kapsamlı gelir tablosunda (veya sunulması durumunda, gelir tablosunda) geri ödeme için muhasebeleştirilmiş tutar düşülerek sunulabilir.

Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar

28.29 Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalara örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:

- (a) Uzun hizmet veya seyahat izinleri gibi uzun süreli ücretli izinler.
- (b) Uzun dönemli hizmet faydaları.
- (c) Uzun vadeli sakatlık tazminatları.
- (d) Çalışanların ilgili hizmeti verdikleri dönemin sonundan itibaren on iki ay veya daha sonrasında ödenebilir duruma gelen kâr paylaşımı veya ikramiyeler.
- (e) Kazanıldığı dönemin sonundan itibaren on iki ay veya daha sonrasında ödenebilir duruma gelen ertelenmiş tazminatlar.

28.30 Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalara ilişkin olarak muhasebeleştirilen borç, aşağıdaki tutarların net toplamıdır:

- (a) Fayda yükümlülüğünün raporlama tarihindeki bugünkü değeri,
- (b) Eksi, yükümlülükleri doğrudan ödenecekler dışındaki plan varlıklarının (mevcut olması durumunda) raporlama tarihindeki gerçeğe uygun değeri.

Söz konusu borca ilişkin değişiklikler paragraf 28.23 uyarınca muhasebeleştirilir.

İşten çıkarma tazminatları

28.31 İşletmeler; kanundan, çalışanları veya çalışanların temsilcileri ile yapmış olduğu sözleşmeden veya başka bir düzenlemeden ya da işletmenin kendi uygulamaları, gelenek veya adil davranma isteğinden kaynaklanan zımni kabulden doğan bir yükümlülük dolayısıyla, çalışanlarının işlerine son vermesi durumunda kendilerine belirli bir ödeme yapmayı (ya da diğer bazı faydalar sağlamayı) taahhüt etmiş olabilir. Bu tür ödemeler, işten çıkarma tazminatı olarak nitelendirilir.

Muhasebeleştirme

28.32 İşten çıkarma tazminatları, işletmeye gelecekte ekonomik yararlar sağlamamaları nedeniyle gerçekleştikleri anda kâr veya zararda gider olarak muhasebeleştirilir.

28.33 İşten çıkarma tazminatları muhasebeleştirildiğinde, aynı zamanda, emeklilik faydalarında veya çalışanlara sağlanan diğer faydalarda azaltma yapılması gerekebilir.

28.34 İşten çıkarma tazminatlarına ilişkin borç ve gider, sadece aşağıdakilerden birisi

açıkça taahhüt edilmiş olduğunda muhasebeleştirilir:

- (a) Bir çalışanın veya bir grup çalışanın işine normal emeklilik tarihlerinden önce son verilmesi veya
- (b) Gönüllü olarak işten ayrılmayı teşvik etmek amacıyla yapılmış olan teklif neticesinde işten çıkarma tazminatı sağlanması.

28.35 İşten çıkarma için detaylı bir resmi planın olduğu ve bu planın geri çekilmesine yönelik gerçekçi bir olasılığın bulunmadığı durumlarda, işten çıkarma açıkça taahhüt edilmiş olur.

Ölçme

28.36 İşten çıkarma tazminatları, raporlama tarihinde yükümlülüğün yerine getirilmesi için yapılması gereken ödemeye ilişkin en gerçekçi tahmin üzerinden ölçülür. Çalışanlara gönüllü olarak işten ayrılmalarının teklif edilmesi durumunda, işten çıkarma tazminatları, teklifi kabul etmesi beklenen çalışan sayısına göre ölçülür.

28.37 İşten çıkarma tazminatları, raporlama dönemi sonundan itibaren on iki aydan fazla bir sürede ödenecek olmaları durumunda, iskonto edilmiş bugünkü değerleri üzerinden ölçülür.

Grup planları

28.38 **Ana ortaklığın** grup içerisindeki bir veya daha fazla **bağlı ortaklığın** çalışanlarına faydalar sağlaması ve konsolide finansal tablolarını KOBİ TFRS ya da **TMS/TFRS**'lerden birini kullanarak sunması durumunda, çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin gider, bu tür bağlı ortaklıklar tarafından söz konusu grup için muhasebeleştirilen toplam giderin makul bir şekilde dağıtılması esasına dayalı olarak muhasebeleştirilebilir ve ölçülebilir.

Açıklamalar

Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalara ilişkin açıklamalar

28.39 Bu bölüm uyarınca çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalara ilişkin özel bir açıklama yapılması gerekmemektedir.

Tanımlanmış katkı planlarına ilişkin açıklamalar

28.40 Tanımlanmış katkı planlarına ilişkin kâr veya zararda muhasebeleştirilmiş gider tutarı açıklanır. Çok sayıda işverenin dâhil olduğu tanımlanmış fayda planının, tanımlanmış fayda muhasebesinin uygulanabilmesi için yeterli bilginin bulunmaması dolayısıyla tanımlanmış katkı planı gibi dikkate alınması durumunda (bakınız: paragraf 28.11), bu planın aslında tanımlanmış bir fayda planı olduğu ve muhasebesinin tanımlanmış katkı planı gibi yapılmasının

nedeni, plana ilişkin fazla veya açık tutarını ve işletme üzerindeki etkilerini içerecek şekilde açıklanır.

Tanımlanmış fayda planlarına ilişkin açıklamalar

28.41 Tanımlanmış fayda planlarıyla ilgili olarak aşağıdaki bilgiler açıklanır (paragraf 28.11 uyarınca tanımlanmış katkı planı olarak muhasebeleştirilen çok sayıda işverenin dâhil olduğu tanımlanmış fayda planları hariç olmak üzere, zira bu planlara ilişkin olarak paragraf 28.40'ta belirtilen açıklamalar yapılır). İşletmenin birden fazla tanımlanmış fayda planının bulunması durumunda, bu açıklamalar her bir plan için ayrı olarak, tüm planlar için toplu olarak veya açıklamaların en faydalı olacağının düşünüldüğü şekilde gruplar halinde yapılabilir:

- (a) Fonlama politikasını içerecek şekilde plan türünün genel bir tanımı.
- (b) Aktüeryal kazanç ve kayıpların muhasebeleştirilmesinde (kâr veya zararda ya da diğer kapsamlı gelirin bir unsuru olarak) kullanılan politika ve dönem içerisinde muhasebeleştirilen aktüeryal kazanç ve kayıpların tutarı.
- (c) Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün ölçülmesinde paragraf 28.19'da belirtilen basitleştirmelerden herhangi birinin kullanılması durumunda, kullanılan basitleştirmeye ilişkin açıklayıcı bilgi.
- (d) Kapsamlı aktüeryal değerlemenin en son yapıldığı tarih ve mevcut raporlama tarihi itibarıyla yapılmamış olması durumunda, tanımlanmış fayda yükümlülüğünü raporlama tarihinde ölçmek üzere yapılan düzeltmelere ilişkin açıklama.
- (e) Ödenmiş faydaları ve diğer tüm değişiklikleri ayrı olarak gösteren, tanımlanmış fayda borcunun açılış ve kapanış bakiyelerinin mutabakatı.
- (f) Mümkün olması durumunda, plan varlıklarının gerçeğe uygun değerinin açılış ve kapanış bakiyeleri ile varlık olarak muhasebeleştirilen herhangi bir geri ödeme hakkının açılış ve kapanış bakiyelerinin aşağıdakileri ayrı olarak gösteren mutabakatı:
 - (i) Katkılar,
 - (ii) Ödenmiş faydalar ve
 - (iii) Plan varlıklarına ilişkin diğer değişiklikler.
- (g) Aşağıda belirtilen tutarları ayrı ayrı açıklamak suretiyle döneme ilişkin tanımlanmış fayda planlarıyla ilgili toplam maliyet tutarı:
 - (i) Kâr veya zararda gider olarak muhasebeleştirilen ve
 - (ii) Bir varlığın maliyetine dâhil edilmiş tutar.
- (h) Özkaynağa dayalı finansal araçları, borçlanma araçları, gayrimenkul ve tüm diğer varlıkları içeren ancak bunlarla sınırlı olmayan plan varlıklarının

her bir ana sınıfına ilişkin olarak, toplam plan varlıklarının raporlama tarihindeki gerçeğe uygun değeri içindeki yüzdesi veya tutarı.

- (i) Plan varlıklarının gerçeğe uygun değeri içerisinde yer alan, aşağıda belirtilenlerle ilgili tutarları:
 - (i) İşletmenin her bir finansal araç sınıfı ve
 - (ii) İşletme tarafından kullanılan herhangi bir gayrimenkul veya diğer varlıklar.
- (j) Plan varlıklarının gerçek getirileri.
- (k) Kullanılan temel aktüeryal varsayımları, mevcut olması durumunda aşağıda belirtilenleri de içerecek şekilde:
 - (i) İskonto oranları,
 - (ii) Finansal tablolarda sunulan dönemler için plan varlıklarının beklenen getiri oranları,
 - (iii) Beklenen maaş artış oranları,
 - (iv) Tıbbi yardım maliyet eğilim oranları ve
 - (v) Kullanılan diğer tüm önemli aktüeryal varsayımlar.

Geçmiş dönemlere ilişkin olarak (e) ve (f) bentlerinde belirtilen mutabakatların sunulması gerekli değildir. Grup için muhasebeleştirilmiş gider tutarının makul bir şekilde dağıtılması esasına dayalı olarak (bakınız: paragraf 28.38) çalışanlara sağlanan fayda giderini muhasebeleştiren ve ölçen bağlı ortaklıklar, bireysel finansal tablolarında dağıtımın yapılmasına ilişkin politikalarını ve (a) - (k) bentleri uyarınca yapılması gereken açıklamaları, plan için toplu bir şekilde yapar.

Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalara ilişkin açıklamalar

- 28.42 Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydaların her bir sınıfına ilişkin olarak faydanın niteliği, yükümlülüğün tutarı ve raporlama tarihindeki **fonlama** derecesi açıklanır.

İşten çıkarma tazminatlarına ilişkin açıklamalar

- 28.43 Çalışanlara sağlanan işten çıkarma tazminatlarının her bir sınıfına ilişkin olarak faydanın niteliği, muhasebe politikası, yükümlülüğün tutarı ve raporlama tarihindeki fonlama derecesi açıklanır.
- 28.44 İşten çıkarma teklifini kabul edecek çalışan sayısı hakkında belirsizlik olması durumunda, koşullu borç söz konusu olur. Bölüm 21 *Karşılıklar, Koşullu Varlıklar ve Koşullu Borçlar* uyarınca, ödeme nedeniyle nakit çıkışı ihtimalinin düşük olduğu durumlar haricinde, koşullu borçlara ilişkin bilgiler açıklanır.

Bölüm 29

Gelir Vergileri

Bu bölümün kapsamı

- 29.1 Bu Standardın kapsamında yer alan **gelir vergileri, vergiye tabi kâr** üzerinden hesaplanan yurt içi ve yurt dışı bütün vergileri içerir. Ayrıca; bağlı ortaklık, iştirak ve iş ortaklığı tarafından, raporlayan işletmeye yapılan kâr dağıtımlarından stopaj (*kaynakta kesinti*) yoluyla ödenecek vergiler de gelir vergileri kapsamında değerlendirilir.
- 29.2 Bu bölümde gelir vergilerinin muhasebeleştirilmesi düzenlenmiştir. Finansal tablolara yansıtılan işlemlerin ve diğer olayların mevcut ve gelecek dönemlere ilişkin vergi sonuçları bu bölüm uyarınca muhasebeleştirilir. Söz konusu sonuçlar, **dönem vergisi** ve **ertelenmiş vergiden** oluşur. Dönem vergisi, mevcut veya geçmiş dönemlerin vergiye tabi kârı (mali zararı) üzerinden ödenecek (geri alınacak) gelir vergisini ifade eder. Ertelenmiş vergiler; **varlıkların** defter değerinin geri kazanılması, **borçların** defter değeri üzerinden ödenmesi ve henüz kullanılmamış mali zararlar ile vergi avantajlarının ileriye taşınmasından kaynaklanan vergi etkisi sonucunda gelecek dönemlerde ödenecek veya geri alınacak vergilerdir.

Gelir vergilerinin muhasebeleştirilmesinde izlenecek adımlar

- 29.3 Gelir vergileri aşağıdaki adımlar izlenerek muhasebeleştirilir:
- (a) Vergi otoriteleri tarafından yapılacak incelemelerin olası vergi sonuçları da dikkate alınarak hesaplanan dönem vergisi muhasebeleştirilir (29.4-29.8 paragrafları).
 - (b) Varlıklardan cari defter değerlerinin geri kazanılması ve borçlardan cari defter değerlerinin ödenmesi durumunda vergiye tabi kârı etkileyebilecek varlık ve borçlar belirlenir (paragraf 29.9 ve 29.10).
 - (c) **Raporlama döneminin** sonunda aşağıdakilerin **vergiye esas değerleri** belirlenir:
 - (i) (b)'de belirtilen varlıkların ve borçların vergiye esas değeri; varlıkların cari defter değerlerinden satılması veya borçların cari defter değerleri üzerinden ödenmesi sonucunda ortaya çıkan tutarlar üzerinden belirlenir (paragraf 29.11 ve 29.12).
 - (ii) Vergiye esas değeri olmakla birlikte finansal durum tablosuna yansıtılmamış olan diğer kalemlerin, yani gelir ve gider olarak muhasebeleştirilmiş, gelecek dönemlerde vergilendirilebilir veya vergiden indirilebilir kalemler belirlenir (paragraf 29.13).

- (d) **Geçici farklar**, henüz kullanılmamış mali zararlar ve kullanılmamış vergi avantajları hesaplanır (paragraf 29.14).
- (e) Geçici farklardan, kullanılmamış mali zararlardan ve kullanılmamış vergi avantajlarından kaynaklanan **ertelenmiş vergi varlıkları** ve **ertelenmiş vergi borçları** muhasebeleştirilir (29.15-29.17 paragrafları).
- (f) Ertelenmiş vergi varlıkları ve ertelenmiş vergi borçları; vergi otoriteleri tarafından raporlama döneminin sonu itibarıyla yürürlükte olan veya yürürlüğe girmesi kesine yakın olan vergi kanununa dayalı olarak, ertelenmiş vergi varlığı gerçekleştiğinde veya ertelenmiş vergi borcu ödendiğinde uygulanması beklenen vergi oranlarının kullanılması suretiyle yapılacak incelemelerin olası sonuçlarının etkileri dikkate alınarak ölçülür (29.18-29.25 paragrafları).
- (g) Ertelenmiş vergi varlıklarına, bu varlıkların net tutarlarının mevcut veya gelecek vergiye tabi kâr esas alınarak gerçekleşmesi olası olan en yüksek tutarlarına eşitlemek üzere değerlendirme karşılığı ayrılır (paragraf 29.21 ve 29.22).
- (h) Dönem vergisi ve ertelenmiş vergi; **kâr veya zararın, diğer kapsamlı gelirin ve özkaynağın** ilgili unsurlarına dağıtılır (paragraf 29.27).
- (i) Gerekli bilgiler sunulur ve açıklanır (29.28-29.32 paragrafları).

Dönem vergisinin muhasebeleştirilmesi ve ölçümü

- 29.4 Mevcut ve geçmiş dönemlere ilişkin vergiye tabi kâr üzerinden ödenecek vergi için dönem vergi borcu muhasebeleştirilir. Mevcut ve önceki dönemlere ilişkin olarak hâlihazırda ödenmiş tutarın söz konusu dönemlere ilişkin ödenmesi gereken tutarı aştığı durumlarda, söz konusu fazla tutar varlık olarak muhasebeleştirilir.
- 29.5 Mali zararın geçmiş dönem vergisinden mahsup edilmek üzere geriye taşınabildiği durumlarda, mahsup edilebilen fayda tutarına ilişkin dönem vergi varlığı muhasebeleştirilir.
- 29.6 Dönem vergi borcu (varlığı), **raporlama tarihinde** yürürlükte olan veya yürürlüğe girmesi kesine yakın olan vergi oranları ve kanunları uygulanmak suretiyle ödenmesi (geri alınması) beklenen tutarlar üzerinden ölçülür. Vergi oranları, yürürlüğe girme sürecinin parçası olarak gerçekleşmesi gereken aşamaların söz konusu tutarları etkilemediği ve etkilemeyeceği olasılığının olduğu durumlarda, yürürlüğe girmesi kesine yakın olarak kabul edilir. 29.23-29.25 paragrafları, ölçmeye ilişkin ek hükümler içerir.
- 29.7 Dönem vergi borcuna veya dönem vergi varlığına ilişkin değişiklik tutarları kâr veya zararda **vergi gideri** olarak muhasebeleştirilir. Ancak, söz konusu değişikliklerden bu Standart uyarınca diğer kapsamlı gelirin bir unsuru olarak muhasebeleştirilmesi gereken **gelir** ve **gider** kalemlerine karşılık gelen tutarlar,

diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir.

- 29.8 Paragraf 29.24'te belirtildiği üzere vergi otoriteleri tarafından yapılacak incelemenin olası etkileri paragraf 29.4 ve 29.5'e göre muhasebeleştirilen tutarlara eklenir.

Ertelenmiş verginin muhasebeleştirilmesi

Genel muhasebeleştirme ilkesi

- 29.9 Geçmiş işlemler ve olaylar nedeniyle gelecek dönemlerde geri kazanılacak veya ödenecek vergilere ilişkin olarak ertelenmiş vergi varlığı veya borcu muhasebeleştirilir. Bu tür vergiler; varlıklar ve borçlar için finansal durum tablosuna yansıtılan tutarlar ile vergi otoritelerince bunlara ilişkin tanınan tutarlar arasındaki farklardan ve henüz kullanılmamış mali zararlar ile kullanılmamış vergi avantajlarının ileriye taşınmasından kaynaklanır.

Geri kazanımları veya ödenmeleri vergiye tabi kârı etkilemeyecek olan varlıklar ve borçlar

- 29.10 Varlıklardan defter değerinin geri kazanılması veya borçlardan defter değerinin ödenmesi durumunda vergiye tabi kârı etkilemeyecek olanlar için ertelenmiş vergi oluşmaz. Bu nedenle, 29.11-29.17 paragrafları hükümleri, defter değerinin geri kazanılması veya ödenmesi vergiye tabi kârı etkileyebilecek olan varlıklara ve borçlara, ayrıca vergiye esas değeri olan diğer kalemlere uygulanır.

Vergiye esas değer

- 29.11 Vergiye esas değer; bir varlığın, borcun veya özkaynağa dayalı finansal aracın yürürlükte olan veya yürürlüğe girmesi kesine yakın olan vergi kanunu kapsamında ölçülmesidir. Konsolide vergi beyannamesi hazırlandığı durumlarda, vergiye esas değer bu beyannameye uygulanan vergi kanunlarına uygun olarak belirlenir. Farklı faaliyetler için ayrı ayrı vergi beyannamelerinin verildiği durumlarda, vergiye esas değer her bir vergi beyannamesine uygulanan vergi kanunlarına göre belirlenir.
- 29.12 Vergiye esas değer; bir varlığın defter değerinin geri kazanılması veya borcun ödenmesi üzerine vergiye tabi kâra eklenecek veya indirilecek tutarları ifade eder. Özellikle:
- (a) Raporlama dönemi sonunda varlığın defter değerinin satış yolu ile geri kazanıldığı durumlarda, bu varlığın vergiye esas değeri vergiye tabi kâra ulaşırlarken indirilebilecek olan tutara eşit olur. Varlığın satış yolu ile geri kazanılmasının vergiye tabi kârı etkilemediği durumlarda, vergiye esas değer defter değerine eşit olarak kabul edilir.
 - (b) Raporlama dönemi sonunda borcun defter değeri üzerinden ödenmesi sonucunda vergiye tabi kâra ulaşırlarken indirilebilecek olan tutarın bu

borcun defter değerinden düşülmesinden (veya vergiye tabi kâr içerisinde yer alan tutarlar eklendikten) sonra bulunan tutar, söz konusu borcun vergiye esas değerine eşit olur. Ertelenmiş hasılat örneğinde, ilgili borcun vergiye esas değeri, defter değerinden gelecek dönemlerde vergiye tabi olmayacak olan hasılat tutarı düşüldükten sonra kalan değerdir.

- 29.13 Bazı kalemler, vergiye esas değerleri olmakla birlikte varlık veya borç olarak muhasebeleştirilmezler. Örneğin; araştırma maliyetleri gerçekleştiklerinde gider olarak muhasebeleştirilir ancak gelecekteki bir döneme kadar vergiye tabi kârın belirlenmesinde indirilmelerine izin verilmeyebilir. Dolayısıyla, araştırma maliyetlerinin defter değerleri bulunmaz ve vergiye esas değerleri gelecek dönemlerde indirilebilecek olan tutardır. İşletme tarafından ihraç edilen özkaynağa dayalı finansal araçlar da gelecek dönemlerde indirimler yapılmasına neden olabilir. Bu durumlarda, finansal durum tablosuna bir varlık veya borç yansıtılmaz. Ancak, vergiye esas değer, gelecek dönemlerde yapılacak indirimlerin tutarıdır.

Geçici farklar

- 29.14 Geçici farklar aşağıdaki durumlarda ortaya çıkar:
- (a) Varlıkların veya borçların ilk muhasebeleştirilmelerinde vergiye esas değerlerinin başlangıç defter değerlerinden farklı olduğu veya vergiye esas değerleri olmakla birlikte varlık ve borç olarak muhasebeleştirilmemiş kalemler için vergiye esas değer belirlendiği durumlarda.
 - (b) Gelir veya giderlerin bir raporlama döneminde kapsamlı gelire veya özkaynağa yansıtılması söz konusu iken başka bir dönemde vergiye tabi kâra yansıtılması nedeniyle, bu kalemlerin ilk muhasebeleştirilmelerinin ardından defter değerleri ile vergiye esas değerleri arasında farkların ortaya çıktığı durumlarda.
 - (c) Bir varlığın veya borcun vergiye esas değerinin değiştiği ve söz konusu değişikliğin herhangi bir dönemde varlığın veya borcun defter değerine yansıtılmadığı durumlarda.

Ertelenmiş vergi borçları ve varlıkları

- 29.15 Paragraf 29.16'da belirtilen durumlar hariç olmak üzere aşağıda belirtilenler muhasebeleştirilir:
- (a) Gelecek dönemlerde vergiye tabi kârı artırması beklenen geçici farkların tümü için ertelenmiş vergi borcu.
 - (b) Gelecek dönemlerde vergiye tabi kârı azaltması beklenen geçici farkların tümü için ertelenmiş vergi varlığı.
 - (c) Kullanılmamış mali zararların ve kullanılmamış vergi avantajlarının gelecek dönemlere taşınmasını teminen ertelenmiş vergi varlığı.

- 29.16 Aşağıdakiler paragraf 29.15’te belirtilen hükümlerin istisnalarıdır:
- (a) Uzun süreli yatırım söz konusu olduğunda ve öngörülebilir gelecekte geçici farkların iptal olacağı açıkça belli olmadığı sürece; yabancı bağlı ortaklıklardan, şubelerden, iştiraklerden ve iş ortaklıklarından aktarılmayan kazançlarla ilgili geçici farklar için ertelenmiş vergi varlığı veya borcu muhasebeleştirilmez.
 - (b) Şerefîyenin ilk muhasebeleştirilmesinde ortaya çıkan geçici farklar için ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilmez.
- 29.17 Ertelenmiş vergi borcuna veya ertelenmiş vergi varlığına ilişkin değişiklikler kâr veya zararda vergi gideri olarak muhasebeleştirilir. Ancak, söz konusu değişikliklerden bu Standart uyarınca diğer kapsamlı gelirin bir unsuru olarak muhasebeleştirilmesi gereken gelir ve gider kalemlerine karşılık gelenler diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir.

Ertelenmiş verginin ölçümü

Vergi oranları

- 29.18 Ertelenmiş vergi borcu (varlığı) raporlama tarihi itibarıyla yürürlükte olan veya yürürlüğe girmesi kesine yakın olan vergi oranları ve vergi kanunları uygulanarak ölçülür. Vergi oranları, yürürlüğe girme sürecinin parçası olarak gerçekleşmesi gereken aşamaların söz konusu ölçüm sonucunda belirlenen tutarı etkilemediği ve etkilemeyeceği olasılığının olduğu durumlarda, yürürlüğe girmesi kesine yakın olarak kabul edilir.
- 29.19 Farklı gelir seviyelerine farklı vergi oranlarının uygulandığı durumlarda, ertelenmiş vergi gideri (geliri) ve ilgili ertelenmiş vergi borçları (varlıkları), ertelenmiş vergi varlığının gerçekleşmesi veya ertelenmiş vergi borcunun ödenmesi beklenen dönemlerin vergiye tabi kârına (mali zararına) uygulanması beklenen yürürlükteki veya yürürlüğe girmesi kesine yakın olan ortalama vergi oranları kullanılarak ölçülür.
- 29.20 Ertelenmiş vergi borçlarının ve varlıklarının ölçümü, ilgili varlıkların defter değerlerinin geri kazanılma şekline ve ilgili borçların defter değerleri üzerinden ödenme şekline ilişkin raporlama tarihindeki beklentilerin vergisel sonuçlarını yansıtır. Örneğin; geçici farkın, gelecekteki dönemde sermaye kazancı olarak vergiye tabi olması beklenen bir gelir kaleminden kaynaklanması durumunda, ertelenen vergi gideri, sermaye kazancına uygulanacak vergi oranı kullanılarak ölçülür.

Değerleme karşılığı

- 29.21 Ertelenmiş vergi varlıklarına, bu varlıkların net tutarlarını mevcut veya gelecek vergiye tabi kâr esas alınarak gerçekleşmesi olası olan en yüksek tutarlarına eşitlemek üzere değerleme karşılığı ayrılır.

- 29.22 Ertelenmiş vergi varlıklarının net defter değerleri her raporlama tarihinde gözden geçirilir ve değerlendirme karşılıkları gelecek dönemlerde vergiye tabi kârın mevcut değerlendirmesini yansıtacak şekilde düzeltilir. Bu türden düzeltmeler kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Ancak, söz konusu düzeltmelerden bu Standart uyarınca diğer kapsamlı gelirin bir unsuru olarak muhasebeleştirilmesi gereken gelir ve gider kalemlerine karşılık gelenler, diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir.

Dönem ve ertelenmiş verginin birlikte ölçümü

- 29.23 Dönem veya ertelenmiş vergi varlıkları ve borçları iskonto edilmez.
- 29.24 Vergi otoritelerine raporlanan tutarların kabul edilip edilmeyeceğine ilişkin belirsizlik, dönem vergisini ve ertelenmiş vergiyi etkiler. Dönem ve ertelenmiş vergi varlıkları ve borçları, vergi otoritelerinin raporlanan tutarları incelediği ve ilgili tüm durumlar hakkında tam bilgi sahibi olduğu varsayımlarına dayalı olarak, olası tüm sonuçların olasılığa göre ağırlıklı ortalama tutarları kullanılarak ölçülür. Söz konusu sonuçların olasılığa göre ağırlıklı ortalama tutarlarındaki değişiklikler, daha önceden sahip olunan bilginin yeniden yorumlanmasına değil, yeni bilgiye dayalı olmalıdır.
- 29.25 Çeşitli yerel düzenlemelerde, dağıtılmamış kârların veya dönem kârının tamamının veya bir kısmının ortaklara temettü olarak dağıtılmasına uygulanan gelir vergisi oranı daha yüksek veya daha düşük olabilir. Bazı yerel düzenlemeler uyarınca dağıtılmamış kârların veya dönem kârının tamamının veya bir kısmının ortaklara temettü olarak dağıtılmasından kaynaklanan gelir vergisi geri alınabilir veya geri ödenebilir. Belirtilen tüm düzenlemelerde, temettü ödemesine ilişkin bir borç muhasebeleştirilene kadar, dönem vergileri ve ertelenmiş vergiler dağıtılmamış kârlara uygulanan vergi oranları üzerinden ölçülür. Temettü ödemesine ilişkin bir borç muhasebeleştirildiğinde, ortaya çıkan dönem veya ertelenmiş vergi borcu (varlığı) ve ilgili vergi gideri (geliri) muhasebeleştirilir.

Temettü ödemeleri üzerinden yapılan stopaj

- 29.26 Hissedarlara temettü ödemesi yapıldığında, temettülerin bir kısmının hissedarlar adına vergi idarelerine ödenmesi gerekebilir. Vergi idarelerine ödenen veya ödenecek bu tür tutarlar, özkaynaklarda temettülerin bir parçası olarak muhasebeleştirilir.

Sunum

Kapsamlı gelir ve özkaynağa yapılan dağıtım

- 29.27 Vergi gideri, bu gidere neden olan işlemin veya diğer olayın muhasebeleştirildiği aynı toplam kapsamlı kâr (devam eden faaliyetler, **durdurulan faaliyetler** veya diğer kapsamlı gelir) veya özkaynak unsurunda

muhasebeleştirilir.

Cari/cari olmayan ayrımı

- 29.28 Dönen ve duran varlıklar ile kısa ve uzun vadeli borçlar, finansal durum tablosunda ayrı olarak gruplandırılır. Ancak; ertelenmiş vergi varlıkları (borçları), dönen varlıklar (kısa vadeli borçlar) grubunda sınıflandırılmaz.

Netleştirme

- 29.29 Dönem vergi varlıkları ile borçları veya ertelenmiş vergi varlıkları ile borçları, netleştirme yapılabilmesine ilişkin yasal bir hakkın bulunduğu ve netleştirilmiş tutar üzerinden ödeme yapılmasının ya da varlığın geri kazanılmasının ve borcun ödenmesinin aynı anda gerçekleştirilmesinin amaçlandığı durumlarda netleştirilir.

Açıklamalar

- 29.30 Finansal tablo kullanıcılarının, finansal tablolara yansıyan işlem ve diğer olaylardan kaynaklanan dönem vergisine ve ertelenmiş vergiye ilişkin sonuçların niteliklerini ve finansal etkilerini değerlendirmelerini sağlayan bilgiler açıklanır.
- 29.31 Vergi giderinin (gelirinin) ana unsurları açıklanır. Söz konusu unsurlar aşağıdakileri içerebilir:
- (a) Dönem vergi gideri (geliri).
 - (b) Geçmiş raporlama dönemlerine ilişkin olarak, dönem vergilerinde, mevcut dönem içerisinde yapılan düzeltmeler.
 - (c) Geçici farkların ortaya çıkışına ve iptaline ilişkin ertelenmiş vergi gideri (geliri) tutarı.
 - (d) Vergi oranlarındaki değişiklikler veya yeni konulan vergiler neticesinde ortaya çıkan ertelenmiş vergi gideri (geliri) tutarı.
 - (e) Vergi otoriteleri tarafından yapılacak incelemelerin olası sonuçlarının etkisindeki bir değişikliğin ertelenmiş vergi gideri üzerindeki etkisi (bakınız: paragraf 29.24).
 - (f) İşletmenin veya işletmenin hisse sahiplerinin vergi statüsünde meydana gelen bir değişiklikten ötürü ertelenmiş vergi giderinde yapılan düzeltmeler.
 - (g) Değerleme karşılığındaki değişiklikler (bakınız: paragraf 29.21 ve 29.22).
 - (h) Muhasebe politikalarındaki değişiklikler ve hatalara ilişkin vergi giderinin tutarı (bakınız: Bölüm 10 *Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar*).
- 29.32 Aşağıda belirtilenler ayrı olarak açıklanır:

- (a) Diğer kapsamlı gelirin unsuru olarak muhasebeleştirilmiş kalemlere ilişkin toplam dönem vergisi ve ertelenmiş vergi tutarı.
- (b) Kapsamlı gelir tablosunda sunulan tutarlar ile vergi idarelerine bildirilen tutarlar arasındaki önemli farklar.
- (c) Önceki raporlama dönemi ile karşılaştırıldığında uygulanan vergi oranındaki (oranlarındaki) değişikliklere ilişkin bilgi.
- (d) Her türlü geçici fark ve her türlü kullanılmamış mali zararlar ile vergi avantajlarına ilişkin olarak:
 - (i) Raporlama dönemi sonu itibarıyla ertelenmiş vergi borçları, ertelenmiş vergi varlıkları ve değerleme karşılıklarının tutarı ve
 - (ii) Raporlama dönemi boyunca ertelenmiş vergi borçları, ertelenmiş vergi varlıkları ve değerleme karşılıklarındaki değişikliklerin analizi.
- (e) Geçici farkların, kullanılmamış mali zararların ve kullanılmamış vergi avantajlarının, mevcut olması durumunda, geçerlilik tarihleri.
- (f) Paragraf 29.25'te belirtilen durumlarda, hissedarlara temettü ödemesinden kaynaklanabilecek potansiyel gelir vergisi sonuçları ve nitelikleri.

Bölüm 30

Yabancı Para Çevrim İşlemleri

Bu bölümün kapsamı

- 30.1 Yabancı faaliyetler, yabancı para birimlerinde işlemler yapmak veya yurt dışında işletmelere sahip olmak suretiyle iki şekilde gerçekleştirilebilir. Bunlara ek olarak, finansal tablolar yabancı para birimi üzerinden sunulabilir. Bu bölümde, yabancı para işlemleri ve yurt dışındaki işletmelerin finansal tablolara nasıl dâhil edileceği ve finansal tabloların **finansal tablolarda kullanılan para birimine** nasıl çevrileceği açıklanmaktadır. Yabancı para birimi cinsinden **finansal araçların** muhasebeleştirilmesi ve yabancı para birimi cinsinden kalemlere ilişkin finansal riskten korunma muhasebesi, Bölüm 11 *Temel Finansal Araçlar* ve Bölüm 12 *Diğer Finansal Araçlar* bölümlerinde ele alınmıştır.

Geçerli para birimi

- 30.2 Her bir işletme, kendi **geçerli para birimini** belirler. Geçerli para birimi işletmenin faaliyet gösterdiği temel ekonomik çevrenin para birimidir.
- 30.3 İşletmenin faaliyette bulunduğu temel ekonomik çevre, işletmenin genel olarak nakit yarattığı ve harcadığı çevredir. Dolayısıyla, geçerli para biriminin belirlenmesinde dikkate alınan en önemli faktörler aşağıdakilerdir:
- (a) Söz konusu para birimi:
 - (i) Mal ve hizmetlerin satış fiyatlarını en çok etkileyen para birimidir (genellikle işletmenin mal ve hizmetlerinin satış fiyatlarının belirlendiği ve ödendiği para birimidir) ve
 - (ii) Rekabet unsurları ve yasal düzenlemeleriyle mal ve hizmetlerin satış fiyatlarını en çok etkileyen ülkenin para birimidir.
 - (b) Mal ve hizmetlere ilişkin işçilik, hammadde ve diğer maliyetleri en çok etkileyen para birimidir (genellikle bu tür maliyetlerin belirlendiği ve ödendiği para birimidir).
- 30.4 Ayrıca para biriminin:
- (a) Finansman faaliyetlerinden (borçlanma aracı ya da özkaynağa dayalı finansal araçların ihraç edilmesi gibi) sağlanan fonların para birimi olması,
 - (b) İşletme faaliyetlerine ilişkin fatura ve fişlerin düzenlendiği para birimi olması,
- söz konusu para biriminin işletmenin geçerli para birimi olduğu yönünde bir kanıt oluşturabilir.

- 30.5 Yurt dışındaki işletmenin geçerli para biriminin belirlenmesinde ve söz konusu para biriminin raporlayan işletmenin para birimi ile aynı olup olmadığının tespit edilmesinde, aşağıdaki ek faktörler dikkate alınır (Bu kapsamda raporlayan işletme, bağlı ortaklık, iştirak, şube ya da iş ortaklığı olarak yurt dışındaki işletmeye sahip olan işletmedir):
- (a) Yurt dışındaki işletmenin faaliyetlerinin önemli derecede özerk olarak yürütülmesinden ziyade, raporlayan işletmenin bir uzantısı şeklinde yürütülüp, yürütülmediği. Faaliyetlerin raporlayan işletmenin uzantısı olarak yürütülmesine; yurt dışındaki işletmenin sadece raporlayan işletmeden ithal edilen malları satması ve yapılan tahsilâtı ona göndermesi örnek olarak gösterilebilir. Önemli derecede özerklik durumunda ise; yurt dışındaki işletme, hepsi önemli ölçüde kendi yerel para biriminde olmak üzere, nakit ve diğer **parasal kalemleri** biriktirir, giderlerini karşılar, gelir yaratır ve borçlanır.
 - (b) Raporlayan işletme ile gerçekleştirilen işlemlerin, yurt dışındaki işletmenin toplam faaliyetlerinin büyük ya da küçük bir bölümünü oluşturup oluşturmadığı.
 - (c) Yurt dışındaki işletmenin faaliyetlerinden elde edilen nakit akışlarının, raporlayan işletmenin nakit akışlarını doğrudan etkileyip etkilemediği ve söz konusu nakit akışlarının istenildiği an raporlayan işletmeye aktarılmasının mümkün olup olmadığı.
 - (d) Yurt dışındaki işletmenin, raporlayan işletmenin fon desteği olmadan, kendi faaliyetlerinden sağladığı nakit akışlarının mevcut ve normal koşullarda beklenen borç yükümlülüklerini karşılamaya yeterli olup olmadığı.

Yabancı para işlemlerinin geçerli para biriminde raporlanması

İlk muhasebeleştirme

- 30.6 Yabancı para işlemleri, yabancı para ile ifade edilen ya da ödemenin yabancı para biriminde gerçekleştirilmesini gerektiren bir işlem olup, aşağıdaki işlemleri kapsar:
- (a) Fiyatları yabancı bir para birimi cinsinden belirlenen mal ve hizmetlerin alınıp satılması,
 - (b) Borç ya da alacak tutarları yabancı bir para birimi cinsinden belirlenen kredi alınması ya da borç verilmesi veya
 - (c) Yabancı para birimi cinsinden varlık iktisap edilmesi ya da elden çıkarılması veya yabancı para birimi cinsinden bir borç altına girilmesi ya da borcun ifa edilmesi.

- 30.7 Bir yabancı para işlemi ilk muhasebeleştirme sırasında; yabancı para birimindeki tutara, geçerli para birimi ile yabancı para birimi arasında işlem tarihindeki geçerli kur uygulanarak, geçerli para biriminden kaydedilir.
- 30.8 İşlem tarihi, işlemin bu Standarda göre muhasebeleştirilme koşullarını ilk kez karşıladığı tarihtir. Uygulama kolaylığı sağlaması amacıyla, işlem tarihindeki gerçek kura yaklaşan bir kurun, örneğin; haftanın ya da ayın ortalama kurunun, o dönem içinde yabancı para biriminde gerçekleşen işlemlerin tümü için kullanılması mümkündür. Bununla birlikte, döviz kurunun önemli ölçüde dalgalanması durumunda, dönem için ortalama kurun kullanılması uygun değildir.

İzleyen raporlama dönemleri sonunda raporlama

- 30.9 Her bir **raporlama dönemi** sonunda aşağıdaki işlemler gerçekleştirilir:
- (a) Yabancı para birimi cinsinden parasal kalemler, kapanış kurundan çevrilir,
 - (b) Tarihi maliyet ile ölçülen yabancı para birimi cinsinden parasal olmayan kalemler, işlem tarihindeki döviz kurundan çevrilir ve
 - (c) Gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülen yabancı para birimi cinsinden parasal olmayan kalemler, gerçeğe uygun değer belirlendiği tarihteki döviz kurundan çevrilir.
- 30.10 Parasal kalemlerin ödenmesinden ya da dönem içinde veya önceki finansal tablolarda ilk muhasebeleştirme sırasında çevrildikleri kurdan farklı bir kurdan çevrilmelerinden kaynaklanan kur farkları, paragraf 30.13'te belirtilen durumlar hariç olmak üzere, oluştukları dönemde kâr veya zararda muhasebeleştirilir.
- 30.11 Bu Standardın diğer bölümlerinde parasal olmayan bir kalemden kaynaklanan kazanç ya da kaybın **diğer kapsamlı gelirde** muhasebeleştirilmesi yönünde bir hükmün bulunması durumunda, söz konusu kazanç ya da kaybın kurdan kaynaklanan kısmı da diğer kapsamlı gelirde muhasebeleştirilir. Buna karşın, parasal olmayan bir kalemden kaynaklanan kazanç ya da kayıp, kâr veya zararda muhasebeleştirilirse, bu kazanç ya da kaybın kurdan kaynaklanan kısmı da kâr veya zararda muhasebeleştirilir.

Yurt dışındaki bir işletmeye yapılan net yatırım

- 30.12 İşletmeler, yurt dışındaki bir işletmeden alacak ya da yurt dışındaki bir işletmeye borç niteliğinde parasal bir kaleme sahip olabilirler. Öngörülebilir bir gelecekte ödenmesi veya tahsil edilmesi planlanmayan ya da beklenmeyen bir kalem, özünde, yurt dışındaki işletmedeki net yatırımın bir parçasıdır ve paragraf 30.13 uyarınca muhasebeleştirilir. Bu tür parasal kalemler uzun vadeli alacakları ya da borçları içerebilir. Bu tür kalemler ticari alacak veya ticari borçları içermez.
- 30.13 Raporlayan işletmenin yurt dışındaki işletmedeki net yatırımının bir parçasını oluşturan parasal bir kalemden kaynaklanan kur farkları, raporlayan işletmenin

bireysel finansal tablolarında veya yurt dışındaki işletmenin kendi finansal tablolarında kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Yurt dışındaki işletmeyi ve raporlayan işletmeyi içeren finansal tablolarda (örneğin yurt dışındaki işletmenin bağlı ortaklık olması halinde konsolide finansal tablolarda) bu tür kur farkları, ilk olarak diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir ve özkaynağın bir unsuru olarak raporlanır. Söz konusu kur farkları, net yatırımın elden çıkarılması üzerine tekrar kâr veya zararda muhasebeleştirilmez.

Geçerli para biriminde değişiklik

- 30.14 İşletmenin geçerli para biriminde değişiklik olması durumunda, değişim tarihinden itibaren ileriye yönelik olarak yeni geçerli para birimi için uygun çevrim işlemleri uygulanır.
- 30.15 30.2–30.5 paragraflarında belirtildiği üzere, bir işletmenin geçerli para birimi, işletmeyle ilgili işlemleri, olayları ve koşulları yansıtır. Dolayısıyla, geçerli para birimi bir kez belirlendikten sonra, sadece bu işlemlerde, olaylarda ve koşullarda bir değişiklik olması durumunda değiştirilebilir. Örneğin; esas olarak mal ve hizmetlerin satış fiyatlarını etkileyen para birimindeki bir değişiklik, işletmenin geçerli para biriminde bir değişikliğe yol açabilir.
- 30.16 Geçerli para birimindeki değişikliğin etkisi ileriye yönelik olarak muhasebeleştirilir. Diğer bir deyişle, tüm kalemler yeni geçerli para birimine değişim tarihindeki döviz kuru kullanılarak çevrilir. Çevrim sonrası oluşan tutarlar parasal olmayan kalemler için tarihi maliyet olarak dikkate alınır.

Finansal tablolarda kullanılan para biriminin geçerli para biriminden farklı olması

Finansal tablolarda kullanılan para birimine çevrim

- 30.17 Finansal tablolar herhangi bir para biriminde (ya da para birimlerinde) sunulabilir. Finansal tablolarda kullanılan para biriminin işletmenin geçerli para biriminden farklı olması durumunda, gelir ve gider kalemleri ile **finansal durum**, finansal tablolarda kullanılan para birimine çevrilir. Örneğin; bir **grup**, farklı geçerli para birimine sahip işletmelerden oluşuyorsa, konsolide finansal tabloların sunulabilmesi için her bir işletmenin gelir ve gider kalemleri ile finansal durumu ortak bir para biriminden ifade edilir.
- 30.18 Geçerli para birimi yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi olmayan bir işletmenin faaliyet sonuçları ve finansal durumu, finansal tablolarda kullanılan farklı para birimine aşağıdaki işlemler vasıtasıyla çevrilir:
- (a) Her bir finansal durum tablosunda sunulan varlık ve borçlar (karşılaştırmalı olanlar dâhil olmak üzere), söz konusu finansal durum tablosunun düzenlendiği tarihteki kapanış kurundan çevrilir.
 - (b) Her bir kapsamlı gelir tablosunun gelir ve giderleri (karşılaştırmalı olanlar

dâhil olmak üzere), işlem tarihlerindeki döviz kurlarından çevrilir.

(c) Ortaya çıkan tüm kur farkları, diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir.

30.19 Uygulama kolaylığı sağlaması nedeniyle, gelir ve gider kalemleri için, işlemlerin yapıldığı tarihlerdeki döviz kurlarına yakın bir kurun, örneğin dönemin ortalama kurunun kullanılması mümkündür. Ancak, döviz kurlarının önemli ölçüde dalgalanması durumunda dönem için ortalama kurun kullanılması uygun değildir.

30.20 Paragraf 30.18(c)'de ifade edilen kur farkları, aşağıdaki hususlardan kaynaklanmaktadır:

- (a) Gelir ve giderlerin işlem tarihindeki döviz kurlarından; varlık ve borçların kapanış kurundan çevrilmesi ve
- (b) Dönem başı net varlıkların daha önceki kapanış kurundan farklı bir kapanış kurundan çevrilmesi.

Kur farkları, konsolide edilen ancak tamamen sahip olunmayan yurt dışındaki bir işletme ile ilgili ise, çevrimden kaynaklanan ve **kontrol gücü olmayan paylara** isabet eden kümülatif kur farkları, konsolide finansal durum tablosundaki kontrol gücü olmayan paylara dağıtılır ve söz konusu payların bir parçası olarak muhasebeleştirilir.

30.21 Geçerli para birimi, yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi olan bir işletmenin faaliyet sonuçları ve finansal durumu, Bölüm 31 *Yüksek Enflasyon*'da belirtilen yöntemler kullanılarak finansal tablolarda kullanılan farklı bir para birimine çevrilir.

Yurt dışındaki işletmelerin finansal tablolarının yatırımcının finansal tablolarında kullanılan para birimine çevrilmesi

30.22 Yurt dışındaki işletmenin varlıkları, borçları, gelir ve giderleri ile raporlayan işletmeninkilerin birleştirilmesinde, bağlı ortaklığa ilişkin grup içi bakiyelerin ve işlemlerin eliminasyonu gibi normal konsolidasyon işlemleri uygulanır (bakınız: Bölüm 9 *Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar*). Ancak, grup içi parasal bir varlık (ya da borç), kısa veya uzun vadeli olmasına bakılmaksızın, yabancı para dalgalanmalarının sonuçları konsolide finansal tablolarda gösterilmeden, kendisine karşılık gelen grup içi varlıklarla (ya da borçlarla) elimine edilmez. Çünkü parasal kalemin bir para biriminden diğerine çevrilmesi gerekir ve raporlayan işletmeyi yabancı para dalgalanmalarından kaynaklanan kazanç ya da kayba açık hale getirir. Dolayısıyla, konsolide finansal tablolarda raporlayan işletme, bu tür kur farklarını, kâr veya zararda muhasebeleştirmeye devam eder veya söz konusu kur farklarının paragraf 30.13'de belirtilen durumlardan kaynaklanması halinde özkaynak olarak sınıflandırır.

30.23 Yurt dışındaki işletmenin ediniminde ortaya çıkan şerefiye ve yine bu edinim sırasında varlıkların ve borçların **defter değerlerine** ilişkin yapılan gerçeğe

uygun değer düzeltmeleri, yurt dışındaki işletmenin varlık ve borçları olarak dikkate alınır. Bu nedenle söz konusu varlık ve borçlar, yurt dışındaki işletmenin geçerli para birimi cinsinden ifade edilirler ve paragraf 30.18 uyarınca kapanış kurundan çevrilirler.

Açıklamalar

- 30.24 Paragraf 30.26’da ve 30.27’de yer alan "geçerli para birimi" ile ilgili atıflar, bir işletme grubunun söz konusu olduğu durumlarda, ana ortaklığın geçerli para birimini ifade eder.
- 30.25 Aşağıdaki hususlar hakkında açıklama yapılır:
- (a) Bölüm 11 ve 12 uyarınca, gerçeğe uygun değeri üzerinden kâr veya zarara yansıtılarak ölçülen finansal araçlardan kaynaklananlar hariç olmak üzere, kâr veya zararda muhasebeleştirilen kur farkları tutarı.
 - (b) Dönem içerisinde ortaya çıkan ve dönem sonunda özkaynağın ayrı bir unsuru olarak sınıflandırılan kur farklarının tutarı.
- 30.26 Finansal tabloların sunumunda kullanılan para birimi açıklanır. Finansal tablolarda kullanılan para biriminin geçerli para biriminden farklı olması durumunda, geçerli para biriminin ne olduğu ve sunumda farklı bir para birimi kullanıldığı, gerekçesiyle birlikte açıklanır.
- 30.27 Raporlayan işletmenin ya da yurt dışındaki önemli bir işletmenin geçerli para biriminde bir değişiklik olduğunda, bu durum ve değişimin nedeni açıklanır.

Bölüm 31

Yüksek Enflasyon

Bu bölümün kapsamı

- 31.1 Bu bölüm, **geçerli para birimi** yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi olan işletmeler tarafından uygulanır. Bu tür işletmelerin, yüksek enflasyonun etkilerini gidermek üzere düzeltilmiş **finansal tablolar** sunması gerekir.

Yüksek enflasyonlu ekonomi

- 31.2 Bu bölümde, bir ekonominin yüksek enflasyonlu olarak tanımlanmasına ilişkin kesin bir oran belirtilmemektedir. Aşağıda belirtilen olası yüksek enflasyon göstergeleriyle sınırlı kalmamak üzere, tüm mevcut bilgiler göz önünde bulundurularak yüksek enflasyonun varlığına ilişkin yargıda bulunulur:
- (a) Nüfusun genelinin servetini parasal olmayan varlıklarda veya nispeten daha istikrarlı bir yabancı para biriminde tutmayı tercih etmesi. Elde tutulan yerel paranın satın alma gücünü korumak üzere hemen yatırıma dönüştürülmesi.
 - (b) Nüfusun genelinin parasal tutarları yerel para birimi üzerinden değil, nispeten daha istikrarlı bir yabancı para biriminden dikkate alması. Fiyatların da bu para birimi cinsinden belirtilmesi.
 - (c) Kredili olarak yapılan satışların ve alışların, süresi kısa olsa dahi, kredi süresi boyunca satın alma gücünde beklenen düşüşün etkisini gideren fiyatlarla gerçekleşmesi.
 - (d) Faiz oranlarının, ücretlerin ve fiyatların bir fiyat endeksine bağlı olması.
 - (e) Son üç yılın kümülatif enflasyon oranının %100'e yaklaşması veya bu oranı aşması.

Finansal tablolarda kullanılan ölçüm birimi

- 31.3 Geçerli para birimi yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi olan işletmelerin finansal tablolarında yer alan tüm tutarlar **raporlama dönemi** sonunda geçerli olan ölçüm birimi cinsinden ifade edilir. Paragraf 3.14 uyarınca sunulması gerekli olan önceki döneme ilişkin karşılaştırmalı bilgiler ve önceki dönemlere ilişkin sunulan bilgiler **raporlama tarihinde** geçerli olan ölçüm birimi cinsinden ifade edilir.
- 31.4 Finansal tabloların bu bölüme göre düzeltilmesi için genel satın alma gücüne ilişkin değişiklikleri yansıtan genel bir fiyat endeksinin kullanılması gerekir. Zaten çoğu ekonomide ilgili kamu kurumları tarafından hazırlanan ve işletmeler

tarafından kabul gören genel bir fiyat endeksi yayımlanmaktadır.

Tarihi maliyet esasına göre hazırlanmış finansal tabloların düzeltilmesinde izlenecek süreçler

Finansal durum tablosu

- 31.5 Raporlama dönemi sonunda geçerli ölçüm birimine göre ifade edilmemiş finansal durum tablosu kalemleri, genel bir fiyat endeksi kullanılarak düzeltilir.
- 31.6 Parasal kalemler hâlihazırda raporlama dönemi sonunda geçerli olan ölçüm birimine göre sunulduklarından, düzeltilmezler. Parasal kalemler elde tutulan para ile para olarak alınacak veya ödenecek kalemlerdir.
- 31.7 Endekse bağlı tahviller ve krediler gibi çeşitli anlaşmalarla fiyat değişikliklerine bağlanmış varlıklar ve borçlar, ilgili anlaşmalar uyarınca düzeltilir. Söz konusu kalemler bu suretle finansal durum tablosunda düzeltilmiş tutarları üzerinden sunulur.
- 31.8 Diğer tüm varlıklar ve borçlar parasal olmayan kalemlerdir:
- (a) Bazı parasal olmayan kalemler raporlama dönemi sonunda geçerli olan tutarlarla izlenirler (örneğin; net gerçekleşebilir değer ve gerçeğe uygun değer). Bu nedenle, söz konusu kalemler düzeltilmez. Diğer tüm parasal olmayan varlık ve borç kalemleri düzeltilir.
 - (b) Parasal olmayan kalemlerin çoğu maliyet değerlerinden veya amortisman düşülmüş maliyet değerleri üzerinden izlenir, dolayısıyla elde etme tarihindeki geçerli tutarlarından sunulur. Her bir kalemin düzeltilmiş maliyeti veya amortisman düşülmüş düzeltilmiş maliyeti, elde edildikleri tarihten, raporlama döneminin sonuna kadar genel fiyat endeksinde gerçekleşen değişikliklerin tarihi maliyetine ve birikmiş amortismanına uygulanması ile bulunur.
 - (c) Parasal olmayan bir kalemin düzeltilmiş tutarının, bu kalemin **geri kazanılabilir tutarını** aştığı durumlarda, söz konusu tutar Bölüm 27 *Varlıklarda Değer Düşüklüğü* uyarınca azaltılır.
- 31.9 Bu bölümün ilk defa uygulandığı dönemin başında, dağıtılmamış kârlar hariç olmak üzere, **özkaynak** kalemleri, işletmeye konuldukları ya da oluştukları tarihten itibaren genel fiyat endeksi kullanılarak düzeltilir. Düzeltilmiş dağıtılmamış kârlar, düzeltilmiş finansal durum tablosundaki tüm diğer tutarlardan elde edilir.
- 31.10 İlk uygulama döneminin sonunda ve izleyen dönemlerde, özkaynakların tüm kalemleri, dönemin başından ya da daha sonraki bir tarihte olması durumunda işlem tarihinden başlamak üzere bir genel fiyat endeksi kullanılarak düzeltilir.

Bölüm 6 *Özkaynak Değişim Tablosu ve Gelir ve Dağıtılmamış Kârlar Tablosu* uyarınca dönem içerisinde özkaynaklarda meydana gelen hareketler açıklanır.

Gelir tablosu ve kapsamlı gelir tablosu

- 31.11 Kapsamlı gelir tablosunun tüm kalemleri (ve sunulması durumunda gelir tablosunun kalemleri), raporlama dönemi sonunda geçerli olan ölçüm birimine göre düzeltilir. Bu nedenle, tüm gelir ve gider kalemlerinin ilk kaydedildikleri tarihlerden itibaren genel fiyat endeksinde gerçekleşen değişime göre düzeltilmesi gerekir. Genel enflasyonun dönem boyunca yaklaşık olarak eşit gerçekleştiği ve gelir ile gider kalemlerinin dönem boyunca yaklaşık olarak eşit biçimde ortaya çıktığı durumlarda, ortalama bir enflasyon oranının kullanılması uygun olabilir.

Nakit akış tablosu

- 31.12 **Nakit akış tablosunda** yer alan tüm kalemler, raporlama dönemi sonunda geçerli olan ölçüm birimine göre ifade edilir.

Net parasal durum kazanç veya kayıpları

- 31.13 Enflasyon döneminde, varlıklarının ve borçlarının bir fiyat düzeyine bağlı olmadığı ölçüde; parasal borçlarından daha fazla parasal varlığı bulunan işletmelerin alım gücü azalır ve parasal varlıklarından daha fazla parasal borcu bulunan işletmelerin alım gücü artar. Net parasal durum kazanç ve kayıpları kâr veya zarara dâhil edilir. Paragraf 31.7 uyarınca anlaşmalarla fiyat değişikliklerine bağlanmış varlık ve borçlarda yapılan düzeltmeler, net parasal durum kazanç veya kayıplarından mahsup edilir.

Yüksek enflasyonun sona erdiği ekonomiler

- 31.14 Ekonomilerin yüksek enflasyonlu olmaktan çıktığı ve finansal tabloların bu bölüme göre hazırlanmasının ve sunulmasının sona erdiği durumlarda, geçmiş raporlama dönemi sonunda finansal tablolarda kullanılan para birimi ile ifade edilen tutarlar, izleyen finansal tablolarda **defter değerleri** olarak dikkate alınır.

Açıklamalar

- 31.15 Bu bölümün uygulanması durumunda, aşağıdakiler açıklanır:
- (a) Finansal tabloların ve diğer geçmiş dönem verilerinin, geçerli para biriminin genel satın alma gücündeki değişiklikleri yansıtmak üzere düzeltildiği.
 - (b) Raporlama tarihi itibarıyla fiyat endeksinin tanımı ve düzeyi ile mevcut ve geçmiş raporlama dönemi boyunca endekste meydana gelen değişiklikler.
 - (c) Parasal kalemlerden elde edilen kazanç ya da kayıp tutarları.

Bölüm 32

Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar

Bu bölümün kapsamı

- 32.1 Bu bölüm **raporlama döneminden** sonraki olayları tanımlar ve bu olayların muhasebeleştirilmesi, ölçülmesi ve açıklanmasına ilişkin ilkeleri belirler.

Raporlama döneminden sonraki olayların tanımı

- 32.2 Raporlama döneminden sonraki olaylar, raporlama dönemi sonu ile finansal tabloların yayımı için onaylandığı tarih arasında işletme lehine veya aleyhine ortaya çıkan olayları ifade eder. Bu kapsamda iki tür olay bulunmaktadır:
- (a) Raporlama dönemi sonu itibarıyla mevcut olan koşullara ilişkin kanıt sağlayan olaylar (raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektiren olaylar) ve
 - (b) Raporlama döneminden sonra ortaya çıkan koşulları gösterir nitelikteki olaylar (raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylar).
- 32.3 Raporlama döneminden sonraki olaylar, finansal tabloların yayımı için onaylandığı tarihe kadar ortaya çıkan tüm olayları kapsar. Söz konusu olaylar birtakım başka finansal bilgilere ilişkin kâr veya zarar tutarının açıklanmasından sonra oluşmuş olsalar dahi, raporlama döneminden sonraki olay olarak dikkate alınırlar.

Muhasebeleştirme ve ölçme

Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektiren olaylar

- 32.4 Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektiren olayların ortaya çıktığı durumlarda, finansal tablolara yansıtılan tutarlar, ilgili açıklamalarla birlikte, yeni durumu yansıtacak şekilde düzeltilir.
- 32.5 Aşağıda yer alan olaylar raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektiren olaylara örnek olarak verilmiştir. Bu olayların ortaya çıktığı durumlarda, finansal tablolarda muhasebeleştirilmiş olan tutarların düzeltilmesi veya önceden muhasebeleştirilmemiş kalemlerin muhasebeleştirilmesi gerekir:
- (a) İşletmenin raporlama dönemi sonu itibarıyla bir borcunun bulunduğunu teyit edecek şekilde, bir davanın raporlama döneminden sonra sonuçlanması. İşletme bu durumda daha önce bu dava ile ilgili olarak muhasebeleştirmiş olduğu **karşılık** tutarlarını Bölüm 21 *Karşılıklar, Koşullu Varlıklar ve Koşullu Borçlar* uyarınca düzeltir ya da yeni bir

karşılık muhasebeleştirir. Sadece koşullu borç açıklamaz. Davanın sonuçlanması, raporlama dönemi sonunda muhasebeleştirilmesi gereken karşılığın belirlenmesinde, Bölüm 21 uyarınca dikkate alınması gereken ek bir kanıt sağlar.

- (b) Raporlama dönemi sonu itibarıyla bir varlığın değer düşüklüğüne uğradığını ya da daha önce muhasebeleştirilmiş değer düşüklüğü tutarının düzeltilmesi gerektiğini gösterir nitelikteki bir bilginin raporlama döneminden sonra ortaya çıkması. Örneğin;
 - (i) İşletmenin alacaklı olduğu bir müşterisinin raporlama döneminden sonra iflas etmesi, raporlama dönemi sonu itibarıyla söz konusu alacakla ilgili bir zararın var olduğunun teyidi şeklinde değerlendirilir ve bu durumda ilgili alacağın **defter değerinin** düzeltilmesi gerekir.
 - (ii) Raporlama döneminden sonra gerçekleşen stok satışı, raporlama dönemi sonu itibarıyla değer düşüklüğünün değerlendirilmesi esnasında dikkate alınacak satış fiyatı hakkında bilgi verebilir.
- (c) Raporlama döneminin bitiminden önce satın alınan varlıklara ilişkin maliyetlerin veya raporlama döneminin bitiminden önce satılan varlıklardan elde edilen gelirlerin raporlama döneminden sonra belirli hale gelmesi.
- (d) Raporlama döneminin bitiminden önceki olaylar nedeniyle, işletmenin raporlama dönemi sonu itibarıyla kâr paylaşımı veya ikramiye ödemeleri yapmaya yönelik yasal veya **zımni kabulden doğan bir yükümlülüğün** bulunduğu durumlarda, söz konusu ödemelere ilişkin tutarların raporlama döneminden sonra belirli hale gelmesi (bakınız: Bölüm 28 *Çalışanlara Sağlanan Faydalar*).
- (e) Finansal tabloların gerçeğe uygun olmadığını gösteren **hata** veya hilelerin ortaya çıkarılması.

Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylar

- 32.6 Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylar için finansal tablolarda herhangi bir düzeltme yapılmaz.
- 32.7 Aşağıda yer alan olaylar raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylara örnek olarak verilmiştir:
 - (a) Yatırımların piyasa değerlerinde, raporlama dönemi sonu ile finansal tabloların yayımı için onaylandığı tarih arasında meydana gelen düşüşler. Piyasa değerlerinde meydana gelen düşüşler genelde, yatırımların raporlama dönemi sonundaki durumu ile ilgili olmayıp, daha sonra ortaya çıkan bir durumu yansıtır. Dolayısıyla, yatırımlara ilişkin olarak finansal tablolarda muhasebeleştirilmiş olan tutarlarda herhangi bir düzeltme

yapılmaz. Benzer şekilde, yatırımlara ilişkin raporlama dönemi sonu itibarıyla açıklanan tutarlar da güncellenmez. Ancak paragraf 32.10 uyarınca ek açıklamaların yapılması gerekli olabilir.

- (b) **Raporlama tarihinden** sonra fakat finansal tabloların yayımlanmasından önce, davanın lehte sonuçlanması neticesinde bir alacağın doğması. Bu tutar, raporlama tarihinde bir koşullu varlık olabilir (bakınız: paragraf 21.13) ve paragraf 21.16 uyarınca açıklama yapılmasını gerektirebilir. Bununla birlikte, raporlama tarihinden önce alacak tutarına ilişkin bir karar olmakla birlikte, söz konusu tutarın güvenilir bir şekilde ölçülememesi dolayısıyla muhasebeleştirilmediği durumlarda, ilgili karar, düzeltme gerektiren bir olay oluşturabilir.

Temettüler

- 32.8 Temettülerin, pay sahiplerine raporlama döneminden sonra ilan edildiği durumlarda, raporlama dönemi sonunda bu temettülere ilişkin herhangi bir borç muhasebeleştirilmez. Temettü tutarı, raporlama dönemi sonunda dağıtılmamış kârların ayrı bir unsuru olarak sunulabilir.

Açıklamalar

Finansal tabloların yayımı için onaylandığı tarih

- 32.9 Finansal tabloların yayımı için onay verildiği tarih ile onayın kimin tarafından verildiğine ilişkin bilgiler açıklanır. İşletme sahiplerinin veya diğer tarafların finansal tabloların yayımı sonrasında finansal tabloları değiştirme gücünün bulunduğu durumlarda, bu husus açıklanır.

Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylar

- 32.10 Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen olayların her bir sınıfı için aşağıdaki bilgiler açıklanır:
- (a) Olayın niteliği ve
- (b) Olayın tahmini finansal etkisi veya böyle bir tahminin yapılamadığına ilişkin açıklama.
- 32.11 Aşağıda yer alan olaylar, dipnotlarda açıklanması gereken raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylara örnek olarak verilmiştir. Açıklamalar raporlama döneminden sonra fakat finansal tabloların yayımı için onaylandığı tarihten önce öğrenilen bilgileri yansıtır:
- (a) Önemli bir bağlı ortaklığın elden çıkarılması veya önemli bir birleşme gerçekleştirilmesi.
- (b) Bir faaliyetin durdurulmasına yönelik planın açıklanması.
- (c) Önemli miktarda varlık alımları, elden çıkarmaları veya elden çıkarma

- planları ya da önemli varlıkların devlet tarafından kamulaştırılması.
- (d) Önemli bir üretim tesisinin yangın sonucu tahrip olması.
 - (e) Önemli bir yeniden yapılandırmanın duyurulması veya uygulanmaya başlanması.
 - (f) Borçlanma araçlarının veya özkaynağa dayalı finansal araçların ihraçları ve geri satın alımları.
 - (g) Varlık fiyatlarında veya döviz kurlarında normal olmayan büyüklükte değişikliklerin meydana gelmesi.
 - (h) Dönem ve ertelenmiş vergi varlıkları ile borçları üzerinde önemli bir etki doğuracak şekilde vergi oranlarının değişmesi, yeni bir vergi kanunun çıkarılması ya da yeni bir vergi kanunu çıkarılacağına duyurulması.
 - (i) Önemli bir garantinin verilmesi gibi, önemli taahhütlere girilmesi veya önemli koşullu borçların doğması.
 - (j) Tamamen raporlama dönemi sonrasında meydana gelen olayların sonucunda önemli bir davanın başlaması.

Bölüm 33

İlişkili Taraf Açıklamaları

Bu bölümün kapsamı

- 33.1 Bu bölüm, işletmenin **finansal durumu** ile kâr veya zararının, **ilişkili tarafların** mevcudiyeti ile ilişkili taraflarla gerçekleştirilen işlemler ve mevcut bakiyelerden etkilenebileceği olasılığına dikkat çekmek için işletmenin finansal tablolarında gerekli açıklamaların yapılmasını gerektirir.

İlişkili taraf tanımı

- 33.2 İlişkili taraf, finansal tablolarını hazırlayan işletmeyle (raporlayan işletme) ilişkili olan kişi veya işletmelerdir.
- (a) Bir kişi veya bu kişinin yakın ailesinin bir üyesi, aşağıdaki durumlarda raporlayan işletmeyle ilişkilidir. Söz konusu kişi,
 - (i) Raporlayan işletmenin veya raporlayan işletmenin bir ana ortaklığının kilit yönetici personelinin bir üyesidir,
 - (ii) Raporlayan işletme üzerinde kontrol gücüne sahiptir veya
 - (iii) Raporlayan işletme üzerinde müşterek kontrol gücüne veya önemli etkiye sahiptir veya bu işletmede önemli oy hakkı bulunmaktadır.
 - (b) Aşağıdaki koşullardan herhangi birinin mevcut olması halinde işletme raporlayan işletme ile ilişkilidir:
 - (i) İşletme ve raporlayan işletme aynı **grubun** üyesidir (bu her bir ana ortaklık, bağlı ortaklık ve aynı daldaki bağlı ortaklığın birbirleriyle ilişkili olduğu anlamına gelir).
 - (ii) İşletme başka bir işletmenin (veya diğer işletmenin de üyesi olduğu bir grubun bir üyesinin) iştiraki veya iş ortaklığıdır.
 - (iii) Her iki işletme de üçüncü bir işletmenin iş ortaklığıdır.
 - (iv) İşletme üçüncü bir işletmenin iş ortaklığıdır ve diğer işletme söz konusu üçüncü işletmenin iştirakidir.
 - (v) İşletme, raporlayan işletmenin ya da raporlayan işletmeyle ilişkili olan bir işletmenin çalışanlarına işten ayrılma sonrasında fayda sağlayan bir planı uygulamak amacıyla oluşturulmuştur. Söz konusu planın raporlayan işletme bünyesinde yürütüldüğü durumlarda, plana sponsor olan işverenler de planla ilişkilidir.
 - (vi) İşletme (a) bendinde tanımlanan bir kişi tarafından kontrol edilmekte ya da müştereken kontrol edilmektedir.
 - (vii) (a)(i) bendinde tanımlanan bir kişinin işletmede önemli oy hakkı

bulunmaktadır.

- (viii) (a)(ii) bendinde tanımlanan bir kişinin işletmede önemli etkisi veya önemli oy hakkı bulunmaktadır.
 - (ix) Bir kişi veya bu kişinin yakın ailesinin bir üyesinin işletmede önemli etkisi veya önemli oy hakkı vardır ve raporlayan işletme üzerinde müşterek kontrol gücü bulunmaktadır.
 - (x) İşletmenin veya ana ortaklığının kilit yönetici personelinin bir üyesi ya da bu üyenin yakın ailesinin bir üyesinin, raporlayan işletmede kontrol veya müşterek kontrol gücü ya da önemli oy hakkı bulunmaktadır.
- 33.3 Olası her ilişkili taraf ilişkisi değerlendirilirken, ilişkinin sadece yasal şekli değil özü de dikkate alınır.
- 33.4 Aşağıda yer alan taraflar, bu Standart kapsamında ilişkili taraf olarak değerlendirilmez:
- (a) Sadece ortak bir yöneticiye ya da ortak bir kilit yönetici personelin başka bir üyesine sahip olan iki işletme.
 - (b) Sadece bir iş ortaklığı üzerinde **müşterek kontrol** gücünü paylaşmaları nedeniyle iki **ortak girişimci**.
 - (c) Sadece işletme ile olan olağan iş ilişkileri nedeniyle aşağıdaki taraflar (işletmenin serbest hareket etmesini etkileyebilecek ya da karar alma sürecine dahil olabilecek olsalar da):
 - (i) Finansman sağlayanlar.
 - (ii) Sendikalar.
 - (iii) Kamu hizmeti şirketleri.
 - (iv) Devlet makamları ve mercileri.
 - (d) İşletmenin sadece ortaya çıkan ekonomik bağımlılık nedeniyle önemli hacimde işlem gerçekleştirdiği bir müşteri, tedarikçi, acente, dağıtımçı ya da genel mümessil.

Açıklamalar

Ana ortaklık-bağlı ortaklık ilişkilerinin açıklanması

- 33.5 Ana ortaklık ve bağlı ortaklıkları arasındaki ilişkiler, aralarında ilişkili taraf işlemleri olup olmadığına bakılmaksızın açıklanır. İşletme, ana ortaklığının ve eğer farklıysa nihai kontrol gücüne sahip tarafın adını açıklar. Ayrıca, işletmenin ana ortaklığının ve nihai kontrol gücüne sahip tarafın kamuya açıklanmak üzere finansal tablo hazırlamaması durumunda, kamuya açıklanmak üzere finansal tablo hazırlayan en yakın ikincil ana ortaklığın adı (varsa), açıklanır.

Kilit yönetici personel tazminatının açıklanması

- 33.6 Kilit yönetici personel, işletmenin, herhangi bir yöneticisi (idari ya da diğer) de dahil olmak üzere, faaliyetlerini planlama, yönetme ve kontrol etme yetki ve sorumluluğuna doğrudan veya dolaylı olarak sahip olan kişilerdir. Tazminat, hisse bazlı ödeme olarak yapılanlar (bakınız: Bölüm 26 *Hisse Bazlı Ödemeler*) da dahil olmak üzere, çalışanlara sağlanan tüm faydaları (bakınız: Bölüm 28 *Çalışanlara Sağlanan Faydalar*'da tanımlanan şekilde) içerir. Çalışanlara sağlanan faydalar, işletmeye sunulan hizmetler karşılığında işletme tarafından veya işletme adına (örneğin; ana ortak veya bir hissedar tarafından) ödenen, ödenecek olan veya sağlanan her türlü karşılığı içerir. Aynı zamanda, işletmeye sağlanan mal veya hizmetler karşılığında bir ana ortaklık adına ödenen karşılık da çalışanlara sağlanan faydalar kapsamında yer alır.
- 33.7 Kilit yönetici personel tazminatı toplam olarak açıklanır.

İlişkili taraf işlemlerinin açıklanması

- 33.8 **İlişkili taraf işlemi**, bir fiyat karşılığı olup olmadığına bakılmaksızın, ilişkili taraf ile raporlayan işletme arasında kaynakların, hizmetlerin ya da yükümlülüklerin transferidir. KOBİ'lere özgü ilişkili taraf işlemlerine ilişkin örnekler aşağıda belirtilmiş olup, örnekler sadece bunlarla sınırlı değildir:
- (a) İşletme ile işletmenin esas sahibi (sahipleri) arasında gerçekleşen işlemler.
 - (b) Tek bir işletmenin veya kişinin müşterek kontrolü altında olan iki işletme arasında gerçekleşen işlemler.
 - (c) Raporlayan işletme üzerinde kontrol gücü bulunan bir işletmenin veya kişinin doğrudan katlandığı, aksi takdirde raporlayan işletme tarafından katlanılacak olan giderlerin olduğu işlemler.
- 33.9 İlişkili taraf işlemlerinin gerçekleşmesi durumunda; finansal tablo kullanıcılarının, ilişkinin finansal tablolar üzerindeki olası etkisini anlamaları için gerekli olan işlemler hakkındaki bilgiler ve mevcut bakiyeler ile taahhütlerin yanı sıra ilişkili taraf ilişkisinin niteliği hakkında açıklama yapılır. Açıklama gerektiren bu hususlar, paragraf 33.7'de yer alan kilit yönetici personel tazminatına ilişkin açıklamalara ek olarak düzenlenmiştir. Açıklamalar asgari olarak aşağıdaki hususları içerir:
- (a) İşlemlerin tutarı.
 - (b) Mevcut bakiyelerin tutarı:
 - (i) İşlemlerin koşul ve durumları, teminat altına alınmış olup olmadıkları ve ödeme için belirlenen karşılığın niteliği ve
 - (ii) Verilen veya alınan teminatların ayrıntıları.
 - (c) Mevcut bakiyelere ilişkin olarak tahsil edilemeyen alacaklar için ayrılan

karşılıklar.

- (d) Dönem içinde tahsil edilemeyen veya şüpheli hale gelen ilişkili taraflardan alacaklarla ilgili olarak muhasebeleştirilen giderler.

Bu tür işlemler alışları, satışları veya mal ya da hizmet transferlerini; kiralama işlemlerini; teminatları ve işletme tarafından ilişkili taraf adına yapılan ödemeleri veya tam tersini içerebilir.

33.10 Paragraf 33.9 uyarınca yapılması gereken açıklamalar, aşağıda belirtilen her bir kategori için ayrı ayrı yapılır:

- (a) İşletme üzerinde kontrol gücüne, müşterek kontrol gücüne ya da önemli etkiye sahip olan işletmeler.
- (b) İşletmenin üzerinde kontrol gücüne, müşterek kontrol gücüne veya önemli etkiye sahip olduğu işletmeler.
- (c) İşletmenin ya da ana ortaklığının (toplamda) kilit yönetici personeli.
- (d) Diğer ilişkili taraflar.

33.11 Aşağıdakilerle ilişkili olan işletme, paragraf 33.9'da yer alan açıklama hükümlerinden muaftır:

- (a) İşletme üzerinde kontrol gücüne, müşterek kontrol gücüne veya önemli etkiye sahip **devlet** (ulusal, bölgesel veya yerel devlet kurumu) ve
- (b) Aynı devletin hem raporlayan işletme hem de diğer işletme üzerinde kontrol gücüne, müşterek kontrol gücüne veya önemli etkiye sahip olması nedeniyle ilişkili taraf olan başka bir işletme.

Ancak paragraf 33.5'te belirtilen ana ortaklık-bağlı ortaklık ilişkisi açıklanmalıdır.

33.12 İlişkili bir taraf ile yapılmış olması durumunda açıklanması gereken işlemlere ilişkin örneklere aşağıda yer verilmiştir:

- (a) Mal alım - satımı (mamul ya da yarı mamul).
- (b) Maddi duran varlık ve diğer varlıkların alım veya satımı.
- (c) Hizmet sunumu veya alımı.
- (d) Kiralama işlemleri.
- (e) Araştırma ve geliştirme transferleri.
- (f) Lisans anlaşmaları kapsamında yapılan transferler.
- (g) Finansman anlaşmaları kapsamında yapılan transferler (nakdi ya da aynı krediler ve özkaynak katkıları dahil olmak üzere).
- (h) Teminat veya ek teminat karşılıkları.

- (i) İşletme adına başka bir tarafça veya işletme tarafından başka bir taraf adına borçların ödenmesi.
 - (j) Ana ortaklık ya da bağlı ortaklığın, grup işletmeleri ile birlikte riskin paylaşıldığı bir tanımlanmış fayda planına katılımı.
- 33.13 İlişkili taraf işlemlerinin, piyasa şartlarında muvazaasız işlemler için geçerli olan koşullara denk koşullar altında gerçekleştirildiğine ilişkin açıklamalar, söz konusu koşullar doğrulanabilir olduğu sürece yapılır.
- 33.14 Benzer nitelikli kalemler, ilişkili taraf işlemlerinin finansal tablolar üzerindeki etkilerinin anlaşılması için ayrıca açıklanmalarının gerekli olduğu durumlar haricinde, toplu olarak açıklanabilir.

Bölüm 34

Özellikli Faaliyetler

Bu bölümün kapsamı

- 34.1 Bu bölüm, KOBİ'ler tarafından gerçekleştirilen özellikli faaliyetlerin – tarımsal faaliyetler, imtiyazlı hizmet ve maden çıkarma faaliyetleri – muhasebeleştirilmesinde uygulanır.

Tarımsal faaliyet

- 34.2 **Tarımsal faaliyetlerde** bulunan ve bu Standardı uygulayan işletmeler, her bir **canlı varlık** sınıfına ilişkin muhasebe politikasını aşağıdaki şekilde seçer:
- (a) **Gerçeğe uygun değeri** aşırı bir çaba veya maliyete katlanmadan belirlenebilen canlı varlıkların muhasebeleştirmesinde, 34.4-34.7 paragraflarında belirtilen gerçeğe uygun değer yöntemi uygulanır.
 - (b) Diğer tüm canlı varlıklara ilişkin olarak 34.8-34.10 paragraflarında belirtilen maliyet yöntemi uygulanır.

Muhasebeleştirme

- 34.3 Canlı varlıklar veya **tarımsal ürünler** sadece ve sadece aşağıda belirtilen durumlarda muhasebeleştirilir:
- (a) Varlığın geçmişte gerçekleşen işlemlerin sonucunda kontrol edilmesi,
 - (b) Varlığın gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlamasının olası olması ve
 - (c) Varlığın gerçeğe uygun değerinin veya maliyetinin aşırı bir çaba veya maliyete katlanılmadan güvenilir olarak ölçülebilmesi.

Ölçme – gerçeğe uygun değer yöntemi

- 34.4 Canlı varlıklar, ilk muhasebeleştirildikleri tarihte ve takip eden her **raporlama tarihinde** gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülerek hesaplanan tutarları üzerinden ölçülür. Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değere ilişkin değişiklikler kâr veya zararda muhasebeleştirilir.
- 34.5 İşletmenin canlı varlıklarından elde edilen tarımsal ürünler, hasat noktasındaki satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerlerinden ölçülür. Söz konusu ölçüm neticesinde hesaplanan tutar, Bölüm 13 *Stoklar*'ın veya bu Standardın diğer uygun bir bölümünün uygulandığı tarihte hesaplanan maliyet tutarıdır.
- 34.6 Gerçeğe uygun değer belirlenmesinde aşağıdakiler dikkate alınır:
- (a) Canlı varlığın veya tarımsal ürünün mevcut konumu ve yeri itibarıyla aktif

bir piyasanın bulunması durumunda, bu piyasada açıklanmış olan fiyat gerçeğe uygun değerinin belirlenmesine uygun bir esas teşkil eder. Değişik aktif piyasalara erişimin mümkün olduğu durumlarda, kullanılması beklenen piyasada geçerli olan fiyat dikkate alınır.

- (b) Aktif bir piyasanın bulunmaması durumunda, elde edilebildiği takdirde aşağıdaki bilgilerden biri veya daha fazlası gerçeğe uygun değer belirlenmesinde kullanılır:
 - (i) İşlem tarihi ile raporlama döneminin sonu arasında ekonomik koşullarda önemli bir değişiklik olmaması halinde en güncel piyasa işlem fiyatı,
 - (ii) Farklılıkları yansıtan düzeltmelerin yapıldığı benzer varlıkların piyasa fiyatları ve
 - (iii) Bir meyve bahçesinin sandık, kile veya hektar başı değeri ile bir sığırın et kilosu cinsinden değeri gibi sektör emsalleri.
- (c) Bazı durumlarda (a) veya (b) bentlerinde belirtilen bilgi kaynakları, canlı bir varlığın veya tarımsal bir ürünün gerçeğe uygun değerine ilişkin farklı sonuçlar verebilir. Az sayıdaki makul tahmin arasından en güvenilir gerçeğe uygun değer tahminine ulaşmak amacıyla bu farklılıkların nedenleri göz önünde bulundurulur.
- (d) Bazı durumlarda, canlı bir varlığın mevcut durumu açısından piyasada oluşmuş bir fiyatı ve değeri bulunmamakla birlikte, gerçeğe uygun değeri aşırı çaba ve maliyete katlanmadan belirlenebilir. Varlıktan elde edilmesi beklenen net nakit akışlarının piyasada oluşan cari iskonto oranı ile iskonto edilmesi suretiyle bulunan gerçeğe uygun değer güvenilir olarak ölçülüp ölçülmediği değerlendirilir.

Açıklamalar – gerçeğe uygun değer yöntemi

34.7 Gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülen canlı varlıklara ilişkin olarak aşağıdakiler açıklanır:

- (a) Canlı varlıkların her bir sınıfının tanımı.
- (b) Her bir canlı varlık sınıfının ve her bir tarımsal ürün sınıfının hasat noktasındaki gerçeğe uygun değerinin belirlenmesinde kullanılan yöntemler ve önemli varsayımlar.
- (c) Canlı varlıkların kayıtlı değerlerinde dönem başı ve dönem sonu arasında meydana gelen değişimlerin mutabakatı. Söz konusu mutabakat, aşağıda belirtilenleri içerir:
 - (i) Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerdeki değişikliklerden kaynaklanan kazanç veya kayıpları.
 - (ii) Satın almalarından kaynaklanan artışları.

- (iii) Hasattan kaynaklanan azalışları.
- (iv) İşletme birleşmelerinden kaynaklanan artışları.
- (v) Finansal tabloların farklı bir para birimine çevrilmesi veya yurtdışındaki bir işletmenin finansal tablolarının raporlayan işletmenin finansal tablolarında kullanılan para birimine çevrilmesi durumunda oluşan net kur farklarını.
- (vi) Diğer değişiklikleri.

Ölçme – maliyet yöntemi

- 34.8 Gerçeğe uygun değerleri aşırı bir çaba veya maliyete katlanılmadan belirlenemeyen canlı varlıklar, maliyet değerlerinden birikmiş **amortisman** ve birikmiş **değer düşüklüğü** zararları düşülerek hesaplanan tutarları üzerinden ölçülür.
- 34.9 İşletmenin canlı varlıklarından elde edilen tarımsal ürünler, hasat noktasındaki satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerlerinden ölçülür. Söz konusu ölçüm neticesinde hesaplanan tutar, Bölüm 13'ün veya bu Standardın uygun diğer bir bölümünün uygulandığı tarihte hesaplanan maliyet tutarıdır.

Açıklamalar – maliyet yöntemi

- 34.10 Maliyet yöntemi kullanılarak ölçülmüş canlı varlıklara ilişkin olarak aşağıdakiler açıklanır:
- (a) Canlı varlıkların her bir sınıfının tanımı.
 - (b) Gerçeğe uygun değerlerinin güvenilir olarak ölçülememesinin nedeni.
 - (c) Kullanılan amortisman yöntemi.
 - (d) Kullanılan faydalı ömür süreleri veya amortisman oranları.
 - (e) Dönem başı ve sonu itibarıyla brüt **defter değeri** ve birikmiş amortisman tutarları (birikmiş değer düşüklüğü zararları eklenmiş şekilde).

Maden çıkarma faaliyetleri

- 34.11 Bu Standart uyarınca; maden kaynaklarının araştırılması, değerlendirilmesi veya çıkarılması faaliyetlerinde (maden çıkarma faaliyetleri) kullanılmak üzere maddi ve maddi olmayan varlıkların elde edilmesi veya geliştirilmesi için yapılan giderlerin muhasebeleştirilmesinde sırasıyla Bölüm 17 *Maddi Duran Varlıklar* ve Bölüm 18 *Şerefiye Dışındaki Maddi Olmayan Duran Varlıklar* uygulanır. Söz konusu varlıkların sökülmesine, taşınmasına veya yerleştirildiği alanı yenilemeye ilişkin yükümlülüklerin bulunduğu durumlarda, bu tür yükümlülükler ve maliyetler Bölüm 17 ve Bölüm 21 *Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar*'a uygun olarak muhasebeleştirilir.

İmtiyazlı hizmet anlaşmaları

34.12 İmtiyazlı hizmet anlaşmaları; devletin veya kamu sektöründe bulunan diğer kurumların (imtiyazı tanıyan) yollar, köprüler, tüneller, hava alanları, enerji dağıtım ağları, hapishaneler veya hastaneler gibi altyapı hizmetlerine ilişkin varlıkların geliştirilmesi (veya iyileştirilmesi), işletilmesi ve bakımının yapılması için özel sektör işletmeleriyle yaptığı anlaşmalardır. Bu anlaşmalar çerçevesinde, işletmecinin altyapı varlıkları ile hangi hizmetleri vermesi gerektiği, bu hizmetleri kimlere vermesi gerektiği ve hangi fiyat üzerinden vermesi gerektiği imtiyazı tanıyan tarafından denetlenir ve düzenlenir. İmtiyazı tanıyanın, anlaşma süresi sonunda altyapı varlıklarına ilişkin kalıntı paylarını kontrol etme hakkı da bulunur.

34.13 İmtiyazlı hizmet anlaşmaları aşağıda belirtildiği şekilde iki ana gruba ayrılır:

- (a) İşletmecinin finansal varlık elde ettiği anlaşmalar – Kamu varlığının inşa edilmesi veya geliştirilmesi karşılığında belirli veya belirlenebilir tutarda nakit alma veya diğer finansal varlığı elde etme ve daha sonra bu varlığı belirli bir süre ile işletme ve söz konusu varlığın bakımını yapma konusunda sözleşmeye dayalı koşulsuz hakkın bulunması. Kamu hizmeti kullanıcılarından tahsil edilecek tutarların belirli veya belirlenebilir tutarlardan az olduğu durumlarda, söz konusu tutarlar arasındaki farkın ödenmesine ilişkin devlet tarafından verilen teminatlar (*garantiler*) da bu grup kapsamında değerlendirilir.
- (b) İşletmecinin maddi olmayan duran varlık elde ettiği anlaşmalar – inşa ettikten veya geliştirdikten sonra belirli bir süre için işletilen ve bakımı yapılan kamu varlığının kullanımını ücretlendirme hakkına sahip olunması. Kullanıcıların ödeyeceği tutar hizmetin kullanılma derecesine bağlı olduğundan, söz konusu tutarı belirleme hakkı nakit elde etme hakkı veren koşulsuz bir hak değildir.

Bazı durumlarda, tek bir sözleşme finansal varlığı ve maddi olmayan duran varlığı birlikte içerebilir: İşletmeci, kamu varlığının inşa edilmesi için devletin verdiği koşulsuz ödeme teminatı ölçüsünde bir finansal varlığa sahiptir; işletmeci, ödemenin elde edilmesi için hizmetin kullanılmasına bağlı olduğu ölçüde, bir maddi olmayan duran varlığa sahiptir.

Muhasebeleştirme – finansal varlık modeli

34.14 İşletmeci, bir finansal varlığı, inşaat hizmetleri karşılığında imtiyazı tanıyan tarafından veya imtiyazı tanıyanın talimatı doğrultusunda verilen nakit veya diğer finansal varlığı elde etmeye ilişkin sözleşmeden doğan koşulsuz bir hakka sahip olduğu ölçüde muhasebeleştirir. Söz konusu finansal varlık gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür. Sonraki ölçümler, Bölüm 11 *Temel Finansal Araçlar* ve Bölüm 12 *Diğer Finansal Araçlar*'a uygun olarak yapılır.

Muhasebeleştirme – maddi olmayan duran varlık modeli

- 34.15 İşletmeci, maddi olmayan bir duran varlığı, kamu hizmeti kullanıcılarından ücret tahsil etme hakkını (*lisansı*) elde ettiği ölçüde muhasebeleştirir. Maddi olmayan duran varlık ilk muhasebeleştirmede gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür. Sonraki ölçümler, Bölüm 18'e uygun olarak yapılır.

Hizmetlerden elde edilen hasılat

- 34.16 İmtiyazlı hizmet anlaşması kapsamında verilen hizmetlerden elde edilen hasılat tutarı, Bölüm 23 *Hasılat* uyarınca muhasebeleştirilir, ölçülür ve açıklanır.

Bölüm 35

KOBİ TFRS'ye Geçiş

Bu bölümün kapsamı

- 35.1 Bu bölüm, daha önceki finansal raporlama esaslarının, **TMS/TFRS'ler** veya yerel muhasebe standartları gibi diğer genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri (GKGMİ) veya yerel gelir vergisi temeli gibi başka bir esas olup olmadığına bakılmaksızın, **KOBİ TFRS'yi ilk kez uygulayan işletmeler** tarafından uygulanır.
- 35.2 KOBİ TFRS'yi ilk kez uygulayan işletme olarak yalnızca bir kez raporlama yapılabilir. Bu Standardı uygulayan işletmenin bir veya daha fazla **raporlama döneminde** uygulamayı durdurduğu, daha sonra yeniden uygulaması gerektiği veya uygulamayı tercih ettiği durumlarda, bu Bölümde yer alan özel muafiyetler, basitleştirmeler ve diğer hükümler yeniden uygulamada kullanılmaz.

İlk uygulama

- 35.3 Bu bölüm, KOBİ TFRS'yi ilk kez uygulayan işletmeler (*ilk uygulayıcı*) tarafından ilk kez bu Standarda uygun olarak düzenlenen **finansal tablolara** uygulanır.
- 35.4 Bu Standardın ilk kez uygulandığı finansal tablolar, ilk kez KOBİ TFRS'ye uygun olarak düzenlenen ve üzerlerinde KOBİ TFRS ile uyumlu olunduğunun açık ve koşulsuz olarak belirtildiği yıllık finansal tablolardır. Aşağıda belirtilen koşulları sağlayan finansal tablolar, bu Standardın ilk kez uygulandığı finansal tablolara örnek olarak gösterilebilir:
- (a) Önceki dönemlere ilişkin finansal tabloların sunulmaması,
 - (b) Bir önceki dönem finansal tabloların bu Standart ile hiçbir açıdan uyumlu olmayan yerel düzenlemelere (*muhasebe uygulamaları*) göre hazırlanması veya
 - (c) Bir önceki dönem finansal tabloların TMS/TFRS'lere uygun olarak sunulması.
- 35.5 Paragraf 3.17 tam bir finansal tablolar setini tanımlamaktadır.
- 35.6 Paragraf 3.14 uyarınca, tam bir finansal tablolar setinde bulunan finansal tablolarda yer alan tutarların tamamının önceki döneme ilişkin tutarlarla birlikte karşılaştırmalı olarak raporlanması gerekir. Ayrıca açıklayıcı ve tanımlayıcı nitelikte bilgiler için de karşılaştırmalı bilgi verilir. Söz konusu bilgiler, karşılaştırılabilir birden fazla geçmiş döneme ilişkin olarak sunulabilir. Dolayısıyla, KOBİ TFRS'ye **geçiş tarihi**, ilk kez bu Standarda uygun olarak düzenlenen finansal tablolarda tam karşılaştırmalı bilginin sunulduğu ilk

dönemin başlangıcıdır.

Geçiş tarihinde finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin süreçler

- 35.7 35.9-35.11 Paragraflarında açıklanan hususlar hariç olmak üzere, KOBİ TFRS'ye geçiş tarihinde (sunulan ilk dönemin başlangıcı) düzenlenen açılış finansal durum tablosunda aşağıdaki hususlara uyulur:
- (a) Bu Standart tarafından finansal tablolara yansıtılması zorunlu kılınan tüm varlıklar ve borçlar açılış finansal durum tablosuna yansıtılır,
 - (b) Bu Standardın finansal tablolara yansıtılmasına izin vermediği varlık ve borç kalemleri açılış finansal durum tablosuna yansıtılmaz,
 - (c) Bu Standarda geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre belirli bir sınıfta muhasebeleştirilmiş olmakla birlikte bu Standart uyarınca farklı bir sınıfta muhasebeleştirilmesi gereken varlık, borç veya özkaynak kalemleri yeniden sınıflandırılır ve
 - (d) Açılış finansal durum tablosunda yer alan her türlü varlık ve borcun ölçümünde bu Standart uygulanır.
- 35.8 Bu Standarda göre düzenlenen açılış finansal durum tablosunda kullanılan **muhasebe politikaları**, önceki finansal raporlama esaslarına göre düzenlenen aynı tarihli finansal durum tablosundaki muhasebe politikalarından farklı olabilir. Bu husus nedeniyle ilgili kalemlerde yapılan düzeltmeler, bu Standarda geçiş tarihinden önceki işlemler, diğer olaylar veya koşullardan kaynaklanır. Dolayısıyla, bu Standarda geçiş tarihi itibarıyla, söz konusu düzeltmeler doğrudan dağıtılmamış kârlar içerisinde (veya uygun olması durumunda farklı bir özkaynak kalemi içerisinde) muhasebeleştirilir.
- 35.9 Bu Standardın ilk uygulamasında, aşağıdaki işlemlere ilişkin olarak önceki finansal raporlama esaslarına göre yapılan muhasebeleştirmeler geriye dönük olarak değiştirilmez:
- (a) Finansal varlıkların ve finansal borçların **finansal durum tablosu dışı bırakılması**. Bu Standarda geçmeden önceki finansal raporlama esaslarına göre finansal durum tablosu dışı bırakılmış finansal varlık ve borçlar, bu Standart çerçevesinde yeniden finansal durum tablosuna yansıtılmaz. Aksine, bu Standart uyarınca finansal durum tablosu dışı bırakılmış olması gerekirken geçiş tarihinden önce gerçekleşen bir işlem sonucunda önceki finansal raporlama esasları çerçevesinde finansal durum tablosuna yansıtılan finansal varlıkların ve borçların; (a) bu Standardın uygulanmaya başlamasıyla finansal durum tablosu dışı bırakılması veya (b) elden çıkarılıncaya veya ödeninceye kadar finansal durum tablosunda sunumuna devam edilmesi tercih edilebilir.

- (b) Finansal riskten korunma muhasebesi. KOBİ TFRS'ye geçiş tarihinden önceki finansal riskten korunma muhasebesine ilişkin uygulama, geçiş tarihi itibarıyla mevcut olmayan finansal riskten korunma ilişkileri için değiştirilmemelidir. Bölüm 12 *Diğer Finansal Araçlar*, geçiş tarihi itibarıyla mevcut olan finansal riskten korunma ilişkilerine, ilgili bölümde belirtilen koşulları karşılamayan ilişkiler için finansal riskten korunma muhasebesine son verilmesine ilişkin hükümler de dahil olmak üzere uygulanır.
 - (c) Muhasebe tahminleri.
 - (d) **Durdurulan faaliyetler.**
 - (e) **Kontrol gücü olmayan payların** ölçümü. Paragraf 5.6'da belirtilen dönem kâr veya zararının ve dönem toplam kapsamlı kârının kontrol gücü olmayan paylar ile ana ortaklığın **sahipleri** arasında dağıtılmasına ilişkin hüküm, KOBİ TFRS'ye geçiş tarihinden itibaren (veya bir işletme birleşmesinin bu Standart uyarınca yeniden ifade edildiği tarih gibi daha erken bir tarihten itibaren – bakınız: paragraf 35.10) ileriye dönük olarak uygulanır.
- 35.10 Bu Standardın ilk kez uygulandığı finansal tablolar hazırlanırken, aşağıdaki muafiyet(ler) kullanılabilir:
- (a) **İşletme birleşmeleri.** Bu Standarda geçiş tarihinden önce gerçekleşmiş olan işletme birleşmelerine Bölüm 19 *İşletme Birleşmeleri ve Şerefiye* uygulanmayabilir. Ancak, herhangi bir işletme birleşmesinin Bölüm 19 çerçevesinde yeniden ifade edildiği durumlarda, söz konusu birleşmeden sonraki tüm işletme birleşmeleri de düzeltilir.
 - (b) **Hisse bazlı ödeme işlemleri.** Bu Standarda geçiş tarihinden önce verilmiş olan özkaynağa dayalı finansal araçlara veya bu Standarda geçiş tarihinden önce ödenmiş olan hisse bazlı ödeme işlemelerinden kaynaklanan borçlara Bölüm 26 *Hisse Bazlı Ödemeler*'in uygulanması zorunlu değildir.
 - (c) **Tahmini maliyet olarak gerçeğe uygun değer kullanımı.** Bu Standarda geçiş tarihinde, bir maddi duran varlık, yatırım amaçlı gayrimenkul veya maddi olmayan duran varlık kalemi gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülebilir ve söz konusu gerçeğe uygun değer bu tarihte tahmini maliyet olarak kullanılabilir.
 - (d) **Yeniden değerlendirme sonucunda ortaya çıkan tutarın tahmini maliyet olarak kullanımı.** Bir maddi duran varlık, yatırım amaçlı gayrimenkul veya maddi olmayan duran varlık kaleminin bu Standarda geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre geçiş tarihinde veya öncesinde hesaplanan yeniden değerlendirilmiş tutarı, ilgili varlığın yeniden değerlendirme tarihindeki tahmini maliyeti olarak kullanılabilir.
 - (e) **Birikimli çevrim farkları.** Bölüm 30 *Yabancı Para Çevrim İşlemleri*,

bazı çevrim farklarının özkaynakların ayrı bir bileşeni olarak sınıflandırılmasını gerektirir. KOBİ TFRS'ye geçiş tarihi itibarıyla, tüm yurtdışındaki işletmelere ilişkin herhangi bir birikimli çevrim farkının olmadığı kabul edilebilir (yani "yeni bir başlangıç").

- (f) **Bireysel finansal tablolar.** Bireysel finansal tabloların hazırlandığı durumlarda, paragraf 9.26 uyarınca bağlı ortaklıklardaki, iştiraklerdeki ve müştereken kontrol edilen işletmelerdeki yatırımlar:

- (i) Değer düşüklüğü düşülmüş maliyet bedeli ya da
- (ii) **Gerçeğe uygun değer**deki değişiklikler, kâr veya zarara yansıtılarak gerçeğe uygun değer üzerinden muhasebeleştirilir.

Bu tür bir yatırımın maliyet değeri üzerinden ölçüldüğü durumlarda, söz konusu yatırım, bireysel açılış finansal durum tablosunda:

- (i) Bölüm 9 *Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar* uyarınca belirlenen maliyet değeri veya
 - (ii) Tahmini maliyet üzerinden ölçülür. Sözü edilen tahmini maliyet, yatırımın, KOBİ TFRS'ye geçiş tarihindeki gerçeğe uygun değeri ya da bu Standarda geçiş tarihi itibarıyla KOBİ TFRS'ye geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre belirlenmiş defter değeridir.
- (g) **Bileşik finansal araçlar.** Paragraf 22.13 uyarınca bileşik finansal araçların, ihraç edildikleri tarihte borç ve özkaynak kalemi şeklinde ayrıştırılmaları gerekir. Bu Standarda geçiş tarihi itibarıyla ilgili borç kaleminin ortadan kalkmış olduğu durumlarda, söz konusu ayrımın yapılması gerekmez.
- (h) **Ertelenmiş vergi.** KOBİ TFRS'ye geçiş tarihinde, herhangi bir varlık veya borcun **vergiye esas değeri** ile **defter değeri** arasındaki farklılıklara ilişkin **ertelenmiş vergi varlıklarının** veya **ertelenmiş vergi borçlarının** muhasebeleştirilmesinin aşırı maliyet veya çabayı gerektirdiği durumlarda, söz konusu ertelenmiş vergi varlıklarının veya borçlarının muhasebeleştirilmesi zorunlu değildir.
- (i) **İmtiyazlı hizmet anlaşmaları.** Bu Standarda geçiş tarihinden önce yapılmış olan imtiyazlı hizmet anlaşmalarına 34.12–34.16 paragraflarının uygulanması zorunlu değildir.
- (j) **Maden çıkarma faaliyetleri.** Bu Standarda geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre tam maliyet yönteminin uygulandığı durumlarda, KOBİ TFRS'ye geçiş tarihinde petrol ve gaz varlıkları (petrol ve gazın araştırılmasında, değerlendirilmesinde, geliştirilmesinde veya üretiminde kullanılan varlıklar), önceki muhasebe ilkelerine göre belirlenmiş olan tutarlar üzerinden ölçülebilirler. Söz konusu varlıklar bu Standarda geçiş tarihinde Bölüm 27 *Varlıklarda Değer Düşüklüğü* uyarınca değer düşüklüğü testine tabi tutulur.

- (k) **Kiralama işlemi içeren anlaşmalar.** KOBİ TFRS'ye geçiş tarihinde mevcut olan bir anlaşmanın bir kiralama işlemi içerip içermediği (bakınız: paragraf 20.3), anlaşmaya girilen tarih itibarıyla var olan durum ve koşullar yerine Standarda geçiş tarihi itibarıyla var olan durum ve koşullar göz önünde bulundurularak belirlenebilir.
- (l) **Maddi duran varlıkların maliyeti içerisinde yer alan hizmetten çekmeye (yedeğe çekme) ilişkin yükümlülükler.** Paragraf 17.10(c) bir maddi duran varlık kaleminin maliyetinin, maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin tahmini maliyeti, işletmenin ilgili kalemin elde edilmesi sırasında ya da stok üretimi dışında bir amaçla belirli bir süre kullanımı sonucunda üstlendiği yükümlülüğü içerdiğini belirtmektedir. Maddi duran varlık kaleminin maliyetinin bu unsuru, yükümlülüğün ilk olarak ortaya çıktığı tarih(ler) yerine KOBİ TFRS'ye geçiş tarihinde ölçülebilir.

35.11 35.7 paragrafında yer verilen düzeltme(ler) için açılış finansal durum tablosunun düzeltilmesinin **mümkün olmadığı** durumlarda, mümkün olan en erken dönemde söz konusu düzeltme(ler) için 35.7–35.10 paragrafları uygulanır ve bu Standart ile uyumlu ilk finansal tabloların hazırlandığı dönemde sunulan veriler ile daha önceki dönemlerde sunulan verilerin karşılaştırılabilir olmayanları belirlenir. Bu Standart ile uyumlu ilk finansal tabloların hazırlandığı dönemden önceki herhangi bir dönem için bu Standartta öngörülen açıklamaların yapılmasının mümkün olmadığı durumlarda, yapılan açıklamaların eksik olduğu belirtilir.

Açıklamalar

KOBİ TFRS'ye geçişe ilişkin açıklamalar

35.12 Önceki finansal raporlama esaslarından bu Standarda geçişin, daha önce raporlanan **finansal durumu**, finansal **performansı** ve **nakit akışlarını** nasıl etkilediği açıklanır.

Mutabakatlar

35.13 Paragraf 35.12 ile uyumlu olunması açısından, bu Standardın ilk kez uygulandığı finansal tablolarda aşağıdaki hususlara yer verilir:

- (a) Muhasebe politikalarındaki değişikliklerin her birinin niteliğine ilişkin tanım.
- (b) (i) Bu Standarda geçiş tarihi ile
- (ii) Bu Standarda geçmeden önceki finansal raporlama esaslarına göre hazırlanmış en son yıllık finansal tablolarda sunulan en son dönemin sonu için ayrı olmak üzere, bu Standarda geçmeden önceki finansal raporlama esasları çerçevesinde raporlanan

öz kaynak ile bu Standarda göre belirlenen özkaynağın birbirleriyle mutabakatı.

- (c) Önceki finansal raporlama esaslarına göre hazırlanmış en son yıllık finansal tablolardaki sonuncu döneme ilişkin raporlanan kâr veya zarar tutarının, aynı dönem için bu Standarda göre tespit edilen kâr veya zarar tutarı ile mutabakatı.

35.14 Bu Standarda geçmeden önceki finansal raporlama esasları çerçevesinde yapılmış hataların farkına varıldığı durumlarda, paragraf 35.13(b) ve (c) uyarınca yapılacak olan mutabakatlarda, söz konusu hataların düzeltilmesi amacıyla yapılan işlemlerin, mümkün olduğu ölçüde, muhasebe politikalarında meydana gelen değişiklikler çerçevesinde yapılan işlemlerden ayrıştırılması gerekir.

35.15 Geçmiş dönemlerde finansal tablo sunmamış işletmeler, bu Standardın ilk kez uygulandığı finansal tablolarında bu hususu kamuoyuna açıklarlar.

Terimler Sözlüğü

Amortisman (İtfa)	Varlığın amortismanına tabi tutarının, yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılmasını ifade eder.
Amortismanına tabi tutar	Bir varlığın maliyetinden veya (finansal tablolarda) maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değerinin düşülmesiyle bulunan tutarı ifade eder.
Ana ortaklık	Bir veya birden fazla bağlı ortaklığı olan işletmedir.
Anlaşılabilirlik	Finansal tablolarda yer alan bilgilerin, iş, ekonomik faaliyetler ve muhasebe hakkında yeterli bilgi sahibi olan ve bu bilgileri makul bir seviyede dikkatli olarak inceleme isteğine sahip kullanıcılar tarafından anlaşılabilirlik şeklinde sunulmasıdır.
Ara dönem	Bir mali yıllık hesap döneminden daha kısa süreli finansal raporlama dönemidir.
Ara dönem finansal raporu	Tam bir finansal tablo setini veya ara döneme ilişkin özet finansal tablo setini içeren finansal raporu ifade eder.
Araştırma	Yeni bir bilimsel ya da teknik bir bilgi ve anlayış kazanma amacıyla üstlenilen özgün ve planlı incelemedir.
Bağlı ortaklık	Bir ortaklık gibi şirket olarak kurulmamış dahi olabilen ve başka bir kuruluş tarafından (ana ortaklık olarak bilinen) kontrol edilen kuruluştur.
Birleşik finansal araç	İhraç eden açısından, hem bir yükümlülük hem de bir özkaynak bileşeni olan bir finansal araç.
Bireysel finansal tablolar	Bir ana ortaklık, bir iştirakte yatırımı olan bir işletme ya da müştereken kontrol edilen bir işletmedeki ortak girişimci tarafından sunulan ve yatırımların raporlanan faaliyet sonuçları ya da net aktifleri yerine doğrudan özkaynak payına dayalı olarak muhasebeleştirildiği finansal tablolardır.

Biriken ücretli izinler	Mevcut döneme ilişkin hakların bütünüyle kullanılmaması halinde geleceğe taşınan ve gelecek dönem içerisinde kullanılabilen izinlerdir.
Birleşik finansal tablolar	Tek bir yatırımcı tarafından kontrol edilen iki veya daha fazla işletmenin tek set hâlinde sunulan finansal tablolarıdır.
Borç	Geçmişte meydana gelen olaylardan kaynaklanan ve ödenmesi/ifası durumunda, ekonomik fayda içeren değerlerin işletmeden çıkışına neden olacak olan mevcut yükümlülüklerdir.
Borçlanma maliyetleri	Bir işletme tarafından yapılan borçlanmalarla ilgili olarak katlanılan faiz ve diğer maliyetlerdir.
Bugünkü değer	İşletmenin normal akışı içerisindeki gelecekteki nakit akışlarının indirgenmiş bugünkü değerinin cari tahminidir.
Canlı varlık	Yaşayan hayvan veya bitkidir.
Çalışanlara sağlanan faydalar	Çalışanlar tarafından sunulan hizmetler karşılığında işletme tarafından çalışanlara sağlanan her türlü bedeldir.
Çok sayıda işverenin dahil olduğu (fayda) palanlar(ı)	Aşağıdaki koşulları sağlayan, tanımlanmış katkı planları (devlet planları dışındaki) veya tanımlanmış fayda planlarıdır (devlet planları dışındaki): (a) Ortak kontrol altında bulunmayan çeşitli işletmeler tarafından katkıda bulunulmak suretiyle oluşturulan varlıkları içeren ve (b) Katkı ve fayda düzeyi, ilgili çalışanları istihdam eden işletmenin kimliğine bakılmaksızın belirlenen ve bu varlıkların kullanımıyla birden fazla işletmenin çalışanına fayda sağlayan.
Defter değeri	Bir varlığın ya da borcun finansal durum tablosunda muhasebeleştirilmiş değeridir.
Değer düşüklüğü zararı	Varlığın defter değerinin (a) stoklar için,

	tamamlanma ve satış maliyetleri düşülmüş satış fiyatından; (b) diğer varlıklar için, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerini aşan kısmıdır.
Devlet	Ulusal, bölgesel veya yerel devlet.
Devlet (çalışanlara sağlanan fayda) planları	Bütün işletmeleri (veya belirli bir kategorideki işletmeleri, örneğin belirli bir endüstriyi) kapsamak üzere bir yasa aracılığıyla düzenlenir ve raporlayan işletmenin herhangi bir kontrol veya etkisi olmaksızın, ulusal veya yerel hükümetler ya da başka bir yapı (yalnızca bu amaç için kurulmuş otonom bir örgüt gibi) tarafından yürütülür.
Devlet teşvikleri	Faaliyet konuları ile ilgili belirli koşulların geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi karşılığında, işletmelere, kaynak transferi şeklinde yapılan devlet yardımlarıdır.
Diğer kapsamlı gelir	Bu TFRS tarafından gerektirildiği veya izin verildiği şekilde kâr veya zararda muhasebeleştirilmeyen gelir ve gider kalemleri (yeniden sınıflandırma düzeltmeleri dahil).
Dipnotlar (finansal tablo dipnotları)	Finansal durum tablosunda, kapsamlı gelir tablosunda, gelir tablosunda (sunulması durumunda), gelir ve dağıtılmamış karlar tablosunda, özkaynak değişim tablosunda ve nakit akış tablosunda yer alan bilgilere ek bilgiler içerir. Dipnotlar, bu tablolarda yer alan kalemlerin metinsel açıklamalarını veya açılımlarını ve bu tablolarda muhasebeleştirilmeye uygun olmayan kalemlerle ilgili bilgileri sağlar.
Dönem vergisi (cari vergi)	Vergiye tabi kâr (mali zarar) açısından o döneme veya önceki raporlama dönemlerine ait ödenecek (geri alınacak) gelir vergisi tutarını ifade eder.
Durdurulan faaliyet	Elden çıkarılmış veya satış amaçlı elde tutulan ve aşağıdaki koşullardan birini sağlayan işletme birimidir: (a) Ayrı büyük bir iş alanını veya ayrı bir

	coğrafi faaliyet alanını temsil etmektedir,
	(b) Ayrı büyük bir iş alanının veya coğrafi faaliyet alanının elden çıkarılmasını öngören tek bir koordine edilmiş planın parçasıdır veya
	(c) Sadece yeniden satışa yönelik bir öngörüyle edinilmiş bir bağlı ortaklıktır.
Ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşme	Sözleşme kapsamındaki yükümlülüklerin yerine getirilmesine ilişkin kaçınılmayacak maliyetlerin, sözleşme kapsamında elde edilmesi beklenen faydaları aştığı sözleşmelerdir.
Elden çıkarılacak varlık grubu	Satış veya diğer yollarla, bir grup olarak, içerisinde bulunan varlıklarla doğrudan ilişkili olan borçlarla beraber tek bir işlemde elden çıkarılacak varlıklar grubudur.
Emsal faiz oranı	Aşağıdakilerden biri olarak tespit edilebilir: (a) Benzer kredi derecelendirmesine sahip bir işletmenin benzer finansal araçları için geçerli olan faiz oranı veya (b) Finansal aracın nominal değerini ilgili mal veya hizmetin nakit satış fiyatına indirgeyen faiz oranı.
Ertelenmiş vergi	Geçmiş işlemler ve olayların sonucu olarak vergiye tabi kâr (mali zarar) üzerinden gelecek dönemlerde ödenecek (geri alınacak) gelir vergisi.
Ertelenmiş vergi borçları	Vergiye tabi geçici farklar üzerinden gelecek dönemlerde ödenecek gelir vergilerini ifade eder.
Ertelenmiş vergi varlıkları	Aşağıda sayılan durumlarda gelecek dönemlerde geri kazanılacak olan gelir vergisi tutarlarını ifade eder: (a) Geçici farklar, (b) Gelecek dönemlere devreden kullanılmamış mali zararlar ve (c) Gelecek dönemlere devreden kullanılmamış vergi avantajları.

Etkin faiz oranı

Finansal aracın beklenen ömrü boyunca veya uygun olması durumunda daha kısa bir zaman dilimi süresince yapılacak gelecekteki tahmini nakit ödeme ve tahsilatlarını, tam olarak ilgili finansal varlık veya borcun net defter değerine indirgeyen orandır.

Etkin faiz yöntemi

Finansal varlık veya borcun (veya bir finansal varlık veya borç grubunun) itfa edilmiş maliyetlerinin hesaplanması ve ilgili faiz gelir veya giderlerinin ilişkili olduğu döneme dağıtılması yöntemidir.

Faaliyet bölümü

Bir işletmenin:

- (a) Hasılat elde edebildiği ve harcama yapabildiği (aynı işletmenin diğer kısımları ile yapılan işlemlere ilişkin hasılat ve giderler de dahil olmak üzere) işletme faaliyetlerinde bulunan,
- (b) Faaliyet sonuçlarının, bölüme tahsis edilecek kaynaklara ilişkin kararların alınması ve bölümün performansının değerlendirilmesi amacıyla işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili mercii tarafından düzenli olarak gözden geçirildiği ve
- (c) Hakkında ayrı finansal bilgilerin mevcut olduğu bir kısımdır.

Faaliyet kiralaması

Mülkiyete bağlı risk ve faydaların önemli ölçüde tamamını transfer etmeyen kiralamadır. Faaliyet kiralaması olmayan bir kiralama finansal kiralamadır.

Finansal araç

Bir işletmenin bir finansal varlığa başka bir işletmenin de bir finansal borç veya özkaynağa dayalı finansal araca sahip olmasına neden olan bir sözleşmedir.

**Finansal bir varlık veya finansal
Bir borcun itfa edilmiş maliyeti**

Finansal varlık veya finansal borcun ilk muhasebeleştirmede ölçüldüğü tutar, eksi anaparanın geri ödemeleri, artı veya eksi ilk muhasebeleştirmedeki tutar ile vade tutarı arasındaki farkın etkin faiz yöntemi ile itfasının birikmiş tutarı, eksi finansal araçlar için, değer düşüklüğü veya tahsil edilemezlik için tüm

azaltmalar (doğrudan veya bir karşılık hesabının kullanımı ile).

Finansal borç

Aşağıdaki borçlardan herhangi biridir:

- (a) (i) Başka bir işletmeye nakit ya da başka bir finansal varlık verilmesi için veya
- (ii) Potansiyel olarak işletmenin aleyhine olan koşullarda finansal varlık veya borçların başka bir işletme ile takas edilmesi için düzenlenen sözleşmeden doğan yükümlülük veya
- (b) İşletmenin kendi özkaynağına dayalı finansal aracıyla ödenecek veya ödenebilecek olan ve:
 - (i) İşletmenin değişken sayıda kendi özkaynağına dayalı finansal aracını vermek zorunda olduğu ya da olabileceği bir sözleşme veya
 - (ii) İşletmenin belirli sayıda kendi özkaynağına dayalı finansal aracı için, belirli bir nakdini ya da başka bir finansal varlığını takas etmesi dışındaki şekillerde ödenecek ya da ödenebilecek bir sözleşme. Bu amaçla, işletmenin özkaynağına dayalı finansal araçlar, söz konusu araçların gelecekte yapılacak tahsilatları ya da teslimatlarına ilişkin sözleşmeler olarak düzenlenen araçları içermez.

Finansal durum

İşletmeye ait finansal durum tablosunda yer alan varlık, borç ve özkaynakların belirli bir tarih itibarıyla birbirleriyle olan ilişkilerini gösterir.

Finansal durum tablosu

İşletmenin varlıklarının, borçlarının ve özkaynaklarının belirli bir tarih itibarıyla ilişkilerini sunan finansal tablodur (bilanço olarak da adlandırılır).

Finansal durum tablosu dışı bırakma

Daha önce işletmenin finansal durum tablosuna yansıtılmış bir varlık işletmenin finansal durum tablosuna yansıtılmış bir varlık veya borcun işletmenin finansal durum tablosundan çıkarılması işlemidir.

Finansal kiralama

Bir varlığın mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan risk ve getirilerin önemli ölçüde devredildiği sözleşmedir. Sözleşme süresi sonunda, mülkiyet devredilebilir veya devredilmeyebilir. Finansal kiralama olmayan bir kiralama faaliyet kiralamasıdır.

**Finansal kiralamada
zımni faiz oranı**

Kiralamanın başlangıcında (a) asgari kira ödemeleri ile (b) garanti edilmemiş kalıntı değer bugünkü değerinin toplamını (i) kiralanan varlığın gerçeğe uygun değeri ile (ii) kiraya verenin tüm ilk direkt maliyetlerinin toplamına eşitleyen iskonto oranıdır.

Finansal riskten korunma aracı

Bu TFRS'nin 12. Bölümü'ne göre KOBİ'ler için özel olan finansal riskten korunma muhasebesi açısından finansal riskten korunma aracı aşağıdaki koşul ve durumların tümünü sağlayan bir finansal araçtır:

- (a) Söz konusu araç, finansal riskten korunmaya konu risk olarak nitelendirilen ve paragraf 12.17'de belirtilen riskin elimine edilmesinde büyük ölçüde etkin olması beklenen, bir vadeli faiz oranı swapı, bir yabancı para swapı, yabancı para birimi üzerinden forward sözleşmesi veya ticari mala endekslenmiş bir forward sözleşmesi niteliğindedir.
- (b) Raporlayan işletme dışındaki (yani; raporlanan grup, bölüm veya bireysel işletme dışındaki) bir tarafı içermektedir.
- (c) İtibari değeri anaparanın belirlenmiş tutarına veya finansal riskten korunma konusu kalemin itibari değerine eşittir.
- (d) Aşağıdakilerden daha geç olmayacak şekilde belirlenmiş bir vadesi vardır:
 - (i) Finansal riskten korunmaya konu finansal aracın vadesi,
 - (ii) Ticari mal alım veya satım taahhüdünün yerine getirilmesi beklenen tarih veya
 - (iii) Finansal riskten korunmaya konu, gerçekleşme olasılığı yüksek yabancı

para veya ticari mal işlemlerinin ortaya çıktıkları tarih.

- (e) Önceden ödeme, erken sonlandırma veya uzatma özellikleri yoktur.

Finansal araçların muhasebesinde TMS 39'u uygulayan bir işletme bu tanım yerine söz konusu standarttaki tanımı uygulamalıdır.

Finansal riskten korunmanın etkinliği

Finansal riskten korunma konusu varlığın gerçeğe uygun değerinde veya nakit akışlarında korunan riske atfedilebilecek değişikliklerin finansal riskten korunma aracının gerçeğe uygun değerinde veya nakit akışlarındaki değişiklikler ile netleşme derecesidir.

Finansal riskten korunma konusu kalem

Bu TFRS'nin 12. Bölümü'ne göre KOBİ'ler için özel olan finansal riskten korunma muhasebesi açısından korunan kalem:

- (a) İtfâ edilmiş maliyet bedeli üzerinden ölçülen bir borçlanma aracında, maruz kalınan faiz oranı riski,
- (b) Kesin bir taahhüt veya gerçekleşme olasılığı yüksek işlemlerde maruz kalınan döviz kuru riski veya faiz oranı riski,
- (c) Elinde tuttuğu bir ticari malda veya bir ticari malın alınması veya satılmasına dair bir kesin taahhüt veya gerçekleşme olasılığı yüksek işlemde maruz kalınan fiyat riski veya
- (d) Yurt dışındaki işletmeye yapılan net yatırımda maruz kalınan döviz kuru riskidir.

Finansal tablolar

İşletmenin finansal durumunun, finansal performansının ve nakit akışlarının planlanmış sunumudur.

Finansal tabloların amacı

Kendi özel bilgi ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik olarak hazırlanmış raporlar talep edebilme imkânı bulunmayan geniş bir kullanıcı kitlesine, genel olarak bir işletmenin finansal durumu, faaliyet sonuçları ve nakit akışları hakkında ekonomik kararlar almalarında faydalı olacak bilgiler sağlamaktır.

Finansal tabloların sunumunda kullanılan para birimi

Finansal tabloların sunulduğu para birimidir.

Finansal varlık

Aşağıdaki varlıklardan herhangi biridir:

- (a) Nakit,
- (b) Başka bir işletmenin özkaynağına dayalı finansal araç,
- (c) (i) Başka bir işletmeden nakit ya da başka bir finansal varlık almak için veya
(ii) Potansiyel olarak işletmenin lehine olan koşullarda finansal varlık veya borçların başka bir işletme ile takas edilmesi için düzenlenen sözleşmeden doğan hak veya
- (d) İşletmenin özkaynağına dayalı finansal aracıyla ödenecek ya da ödenebilecek olan ve:
 - (i) İşletmenin değişken sayıda kendi özkaynağına dayalı finansal aracını almak zorunda olduğu ya da olabileceği bir sözleşme veya
 - (ii) İşletmenin belirli sayıda özkaynağına dayalı finansal aracı karşılığında belirli bir nakit ya da başka bir finansal varlığın takas edilmesi dışındaki şekillerde ödenecek ya da ödenebilecek bir sözleşme. Bu amaçla, işletmenin özkaynağına dayalı finansal araçlar, söz konusu araçların gelecekte yapılacak tahsilatları ya da teslimatlarına ilişkin sözleşmeler olarak düzenlenen araçları içermez.

Finansman faaliyetleri

İşletmenin özkaynaklarının ve borçlarının düzeyinde ve içeriğinde değişikliğe neden olan faaliyetlerdir.

Geçerli para birimi

İşletmenin faaliyet gösterdiği temel ekonomik çevrenin para birimidir.

Geçici farklar

Varlıkların veya borçların vergiye esas değeri ile finansal tablolardaki defter değeri ile arasındaki, varlıkların veya borçların defter değeri geri

	kazanıldığında veya ödendiğinde (veya varlık ve borçlar dışındaki kalemler için gelecekte vergiye tabi karı etkileyebilecek), bir vergiye tabi veya indirilebilir tutar oluşturacak farklardır.
Gelir	Özkaynak yatırımcılarının katkılarıyla ilişkili olanlar hariç olmak üzere, işletmeye giren varlıklar veya işletmeye ait varlıkların değerlerinde meydana gelen artışlar ya da borçlarda oluşan azalışlar nedeniyle işletme özkaynaklarının artmasına sebep olan ve raporlama dönemi içerisinde gerçekleşen, ekonomik değerlerde yaşanan artışlardır.
Gelir tablosu	Bir raporlama döneminde toplam kapsamlı kârda muhasebeleştirilen kalemler haricindeki tüm gelir ve gider kalemlerinin sunulduğu finansal tablo.
Gelir ve dağıtılmamış kârlar tablosu	Dönem kâr veya zararını ve dönem içerisinde dağıtılmamış kârlarda meydana gelen değişimleri gösterir.
Gelir vergileri	Vergiye tabi kâr üzerine uygulanan yerel ve yabancı tüm vergilerdir. Gelir vergisine raporlayan işletmeye yapılan dağıtımlarda bağlı ortaklık, iştirak veya iş ortaklığı tarafından ödenecek kesinti şeklindeki vergiler de dahildir.
Geliştirme	Ticari üretim ya da kullanıma başlamadan önce, yeni veya önemli ölçüde geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem ya da hizmetlerin üretim planı veya tasarımında araştırma sonuçları ya da diğer bilgilerin uygulanmasıdır.
Genel amaçlı finansal tablolar	Kendi özel ihtiyaçlarına yönelik raporlar talep edebilme durumunda olmayan geniş bir kullanıcı kitlesinin ortak bilgi ihtiyaçlarına yönelik finansal tablolardır.
Gerçeğe uygun değer	Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi, bir borcun ödenmesi veya kazanılmış bir özkaynak aracının el değiştirmesi durumunda ortaya çıkabilecek tutardır.

Gerçeğe uygun sunum	İşlemlerin, diğer olayların ve koşulların etkilerinin, varlık, borç, gelir ve gider tanımlarına ve muhasebeleştirme koşullarına uygun olarak sunumudur.
(Muhasebe politikasındaki bir değişikliği) Geriye dönük uygulama	Yeni bir muhasebe politikasının işlemlere, olaylara ve koşullara, söz konusu politika hep uygulanıyormuş gibi uygulanmasıdır.
Geri kazanılabilir tutar	Varlığın (veya nakit yaratan birimin) satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden yüksek olanıdır.
Giderler	Özkaynak yatırımcılarına yapılan dağıtımlarla ilişkili olanlar hariç olmak üzere, işletmeden çıkan varlıklar veya işletmeye ait varlıkların değerlerinde meydana gelen azalışlar ya da borçlarda oluşan artışlar nedeniyle işletme özkaynaklarının azalmasına sebep olan ve raporlama dönemi içerisinde gerçekleşen, ekonomik değerlerde yaşanan azalışlardır.
Grup	Ana ortaklık ve tüm bağlı ortaklıkları.
Güvenilirlik	Bilgi, önemli bir hata ve taraflılık içermediği ve sunduğunu iddia ettiği veya mantık dâhilinde kendisinden sunması bekleneni gerçeğe uygun olarak temsil ettiği durumlarda güvenilirdir.
Hak edilmiş faydalar	Elde edilmeleri, ilgili emeklilik fayda planına göre hizmetin devamlılığı şartına bağlı olmayan faydalardır.
Hakediş	Hak kazanma. Hisse bazlı ödeme düzenlemesinde karşı tarafın işletmenin nakit, diğer varlıklar veya özkaynak araçları alma hakkı, bu hakkı kazanması artık karşı tarafın hakediş koşullarını yerine getirmesine bağlı olmadığından kazanılır.
Hakkın verilme tarihi	İşletme ve karşı tarafın (çalışanlar da dahil olmak üzere) hisse bazlı ödeme anlaşmasındaki koşul ve ilkeler üzerinde karşılıklı olarak anlaşıldığında, mutabakata vardığı tarihtir. İhraç tarihinde işletme, karşı tarafa nakdi, diğer varlıkları veya işletmenin özkaynağa dayalı

	finansal araçlarını, hakediş şartları sağlandığında (varsa), elde etme hakkı verir. Eğer anlaşmanın onaylanması (örneğin, hissedarlar tarafından) söz konusu ise, ihraç tarihi, onayın alındığı tarihtir.
Halka açık (borç veya özkaynak araçları)	Kamuya açık bir piyasada işlem gören ya da bu amaçla ihraç edilme sürecinde olan (yerli veya yabancı menkul kıymet borsası veya tezgah üstü bir piyasa, yerel ve bölgesel piyasalar dahil olmak üzere).
Hasılat	Ortakların sermayeye katkıları dışında, özkaynakta artışla sonuçlanan ve işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetlerinden elde edilen brüt ekonomik fayda tutarındır.
Hatalar	İşletmenin önceki bir veya daha fazla dönemin finansal tabloları için söz konusu olan ve aşağıdaki özelliğe sahip güvenilir bilgilerin kullanılmaması veya hatalı kullanılmasından kaynaklanan ihmaller veya yanlış bilgilendirmelerdir: (a) Finansal tabloların yayımlanması için onaylanması sırasında mevcuttur ve (b) Normalde, finansal tabloların hazırlanması ve sunulması sırasında elde edilmiş ve dikkate alınmış olması beklenmektedir.
Hisse bazlı ödeme işlemleri	İşletmenin özkaynağa dayalı finansal araçlar (paylar veya hisse opsiyonları dahil) karşılığında mal veya hizmet (çalışan hizmetleri de dahil) elde ettiği ya da işletmenin paylarının veya diğer özkaynağa dayalı finansal araçlarının fiyatları baz alınan tutarlar karşılığında mal veya hizmet aldığı işlemlerdir.
İçsel değer	Karşı tarafın onaylama veya alma (koşullu veya koşulsuz) hakkının olduğu payları ile karşı tarafın bu senetler için ödemesi gereken (veya ödeyeceği) fiyat (eğer varsa) arasındaki farktır. Örneğin, gerçeğe uygun değeri 20 TL olan bir pay üzerindeki kullanım fiyatı 15 TL¹ olan bir

¹ Bu Ek'te, parasal tutarlar "(TL)" olarak ifade edilmifltir.

hisse senedi opsiyonunun içsel değeri 5 TL'dir.

İhtiyatlılık

Belirsizlik olması nedeniyle tahmin yapılması gereken hallerde varlıkların ve gelirin olduğundan fazla, yükümlülüklerin ve giderlerin de olduğundan eksik belirlenmemesi için gereken dikkatin gösterilmesini ifade eder.

İhtiyaca uygunluk

Finansal tablolarda sunulan bilginin, geçmişteki, bugünkü ve gelecekteki olayları değerlendirmelerine yardımcı olmak veya geçmiş değerlendirmelerini doğrulamak ya da düzeltmek suretiyle, kullanıcıların ekonomik kararlarını etkileme kabiliyetine sahip olması durumunda, ihtiyaca uygun olduğu kabul edilir.

İleriye yönelik uygulama (Muhasebe (politikasındaki bir değişikliği))

Yeni bir muhasebe politikasının işlemlere, olaylara ve koşullara, söz konusu politika değiştikten itibaren uygulanmasıdır.

İlişkili taraf

Finansal tablolarını hazırlayan işletmeyle (raporlayan işletme) ilişkili olan kişi veya işletmelerdir.

- (a) Bir kişi veya bu kişinin yakın ailesinin bir üyesi, aşağıdaki durumlarda raporlayan işletmeyle ilişkilidir. Söz konusu kişi,
 - (i) Raporlayan işletmenin veya raporlayan işletmenin bir ana ortaklığının kilit yönetici personelinin bir üyesidir,
 - (ii) Raporlayan işletme üzerinde kontrol gücüne sahiptir veya
 - (iii) Raporlayan işletme üzerinde müşterek kontrol gücüne veya önemli etkiye sahiptir veya bu işletmede önemli oy hakkı bulunmaktadır.
- (b) Aşağıdaki koşullardan herhangi birinin mevcut olması halinde işletme raporlayan işletme ile ilişkilidir:
 - (i) İşletme ve raporlayan işletme aynı **grubun** üyesidir (bu her bir ana ortaklık, bağlı ortaklık ve aynı daldaki bağlı ortaklığın birbirleriyle ilişkili olduğu anlamına gelir).

- (ii) İşletme başka bir işletmenin (veya diğer işletmenin de üyesi olduğu bir grubun bir üyesinin) iştiraki veya iş ortaklığıdır.
- (iii) Her iki işletme de üçüncü bir işletmenin iş ortaklığıdır.
- (iv) İşletme üçüncü bir işletmenin iş ortaklığıdır ve diğer işletme söz konusu üçüncü işletmenin iştirakidir.
- (v) İşletme, raporlayan işletmenin ya da raporlayan işletmeyle ilişkili olan bir işletmenin çalışanlarına işten ayrılma sonrasında fayda sağlayan bir planı uygulamak amacıyla oluşturulmuştur. Söz konusu planın raporlayan işletme bünyesinde yürütüldüğü durumlarda, plana sponsor olan işverenler de planla ilişkilidir.
- (vi) İşletme (a) maddesinde tanımlanan bir kişi tarafından kontrol ediliyor veya müştereken kontrol ediliyordur.
- (vii) (a)(i) maddesinde tanımlanan bir kişinin işletmede önemli oy hakkı vardır.
- (viii)(a)(ii) maddesinde tanımlanan bir kişinin işletmede önemli etkisi veya önemli oy hakkı bulunmaktadır.
- (ix) Bir kişi veya bu kişinin yakın ailesinin bir üyesinin işletmede önemli etkisi veya önemli oy hakkı vardır ve raporlayan işletme üzerinde müşterek kontrol gücü bulunmaktadır.
- (x) İşletmenin veya ana ortaklığının kilit yönetici personelinin bir üyesi ya da bu üyenin yakın ailesinin bir üyesinin, raporlayan işletmede kontrol veya müşterek kontrol gücü ya da önemli oy hakkı bulunmaktadır.

İlişkili tarafla yapılan işlem

Bir fiyat karşılığı olup olmadığına bakılmaksızın, ilişkili taraf ile raporlayan işletme arasında kaynakların, hizmetlerin ya da yükümlülüklerin

transferidir.

İmtiyazlı hizmet anlaşması

Devletin veya kamu sektöründe bulunan diğer kurumların (imtiyazı tanıyan) yollar, köprüler, tüneller, hava alanları, enerji dağıtım ağları, hapishaneler veya hastaneler gibi altyapı hizmetlerine ilişkin varlıkların geliştirilmesi (veya iyileştirilmesi), işletilmesi ve bakımının yapılması için özel sektör işletmeleriyle yaptığı anlaşmalardır.

İnşaat sözleşmesi

Bir varlığın veya tasarım, teknoloji ve fonksiyon ya da nihai amaç veya kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili ya da birbirine bağımlı bir grup varlığın inşası için özel olarak yapılmış bir sözleşmedir.

İş ortaklığı

İki veya daha fazla tarafın, müşterek kontrole tabi bir ekonomik faaliyeti gerçekleştirmesini sağlayan sözleşmeye bağlı düzenlemedir. İş ortaklıkları, ortak kontrole tabi faaliyetler, ortak kontrole tabi varlıklar veya ortak kontrole tabi işletmeler şeklinde olabilir.

İşletme

- (a) Yatırımcıya bir getiri sağlamak veya
- (b) hissedarlara ve katılımcılara düşük maliyetler veya doğrudan ve orantısız şekilde ve sair ekonomik fayda sağlamak için yönetilen faaliyet ve varlıklar bütünüdür.

İşletme; genellikle girdiler, bu girdilere uygulanan süreçler ve sonunda elde edilen çıktılar ile hasılat yaratmayı içerir. Transfer edilen faaliyet ve varlıklar bütününde şerefiyenin olması durumunda, transfer edilen bütün bir işletme kabul edilir.

İşletme birleşmeleri

Ayrı işletmelerin veya teşebbüslerin tek bir raporlayan işletme oluşturmak üzere bir araya gelmesidir.

İşletme faaliyetleri

Bir işletmenin hasılat yaratan esas faaliyetleri ile yatırım ve finansman faaliyeti dışındaki diğer faaliyetleridir.

İşletme unsuru	Faaliyetleri ve finansal raporlama amaçları bakımından işletmenin geri kalanından açıkça ayırt edilebilen faaliyetler ve nakit akışlarıdır.
İşletmenin geri satın alınan kendi payları	İşletme veya konsolide grubun diğer üyeleri tarafından elde tutulan, işletmenin kendi özkaynak araçlarıdır.
İşletmenin sürekliliği	Yönetimin şirketi tasfiye etme veya ticari faaliyetine son verme niyetinde olduğu ya da bunları yapmak dışında gerçekçi bir alternatifinin bulunmadığı durumlar haricinde, işletmenin sürekli olduğu kabul edilir.
(İşten ayrılma sonrası faydaların) fonlanması	Yasal olarak raporlayan işletmeden ayrı ve kendisinden çalışanlara sağlanan faydaların ödendiği bir işletmeye ya da fona işletme ve bazen de çalışanları tarafından yapılan katkılar.
İşten ayrılma sonrasında Fayda sağlayan planlar	Bir işletmenin bir veya birden fazla çalışanı için sağladığı, çalışma dönemi sonrasına ilişkin faydalara ait resmi veya gayri resmi düzenlemelerdir.
İşten ayrılma sonrası sağlanan faydalar	Çalışmanın sona ermesinden sonra ödenebilir hale gelen faydalardır (işten çıkarma tazminatları dışındaki).
İşten çıkarma tazminatları	Aşağıda belirtilenlerden herhangi biri sonucunda ödenebilir duruma gelen faydalardır: (a) Normal emeklilik tarihinden önce işverenin kararı ile çalışanın işine son verilmesi, (b) Çalışanın gönüllü olarak, söz konusu faydalar karşılığında işten ayrılmaya karar vermesi.
İştirak	Adi ortaklık gibi tüzel kişiliği olmayan işletmeler de dahil olmak üzere, yatırımcı işletmenin üzerinde önemli etkisinin bulunduğu, iş ortaklığı veya bağlı ortaklık niteliğinde olmayan, işletmedir.
İtibari değer	Bir finansal araç sözleşmesinde belirlenmiş para birimi, pay, kile, libre veya diğer birimin miktarı.

(Bir varlığın) Kalıntı değeri

İşletmenin, varlığın halihazırda beklenen yararlı ömrünün ve yaşının sonuna gelmiş olsa idi, bu varlığı elden çıkarmasından cari olarak elde edeceği tahmin edilen tutardan, tahmini elden çıkarma maliyetleri düşüldükten sonra kalan tutardır.

Kamuya hesap verme yükümlülüğü

Mevcut ve potansiyel kaynak sağlayıcıları ile ekonomik kararlar veren ama kendi özel ihtiyaçlarına yönelik raporlar talep edebilme durumunda olmayan işletme dışı kişilere karşı sorumluluktur. Bir işletmenin aşağıdaki hâllerde kamuya hesap verme yükümlülüğünün bulunduğu kabul edilir:

- (a) Borçlanma araçlarının veya özkaynağa dayalı finansal araçların kamuya açık bir piyasada (yerel ve bölgesel piyasalar da dâhil olmak üzere, yerli veya yabancı bir sermaye piyasasında veya tezgâh üstü piyasada) işlem görmesi veya bu tür bir piyasada işlem görmek üzere söz konusu araçların ihraç edilme aşamasında bulunulması ya da
- (b) Esas faaliyet konularından birinin, varlıkları güvenilir kişi sıfatıyla geniş bir kitle adına muhafaza etmek olması (bankalar, yatırım bankaları, yatırım fonları, kredi birlikleri, sigorta şirketleri, emeklilik şirketleri, bireysel emeklilik fonları, faktöring şirketleri, finansal kiralama şirketleri, aracı kuruluşlar ve benzeri finans kuruluşlarında olduğu gibi).

Kapsamlı gelir tablosu

Kâr veya zararın belirlenmesinde muhasebeleştirilen kalemler dahil olmak üzere (ki bu kapsamlı gelir tablosunda bir alt toplamdır) dönem içerisinde muhasebeleştirilen tüm gelir ve gider kalemlerini ve diğer kapsamlı gelir kalemlerini sunan finansal tablodur. Bir işletmenin hem bir gelir tablosu hem de kapsamlı gelir tablosu sunmayı seçmesi durumunda kapsamlı gelir tablosu kâr veya zararla başlar ve daha sonra diğer kapsamlı gelir kalemlerini sunar.

Kâr veya zarar	Diğer kapsamlı gelir kalemleri hariç olmak üzere, toplam gelirlerden giderler düşüldükten sonra kalan tutardır.
Karşılık	Gerçekleşme zamanı veya tutarı belirsiz olan yükümlülüktür.
Kazançlar	Gelir tanımını sağlayan ancak hasılat olmayan, ekonomik faydalardaki artışlar.
Kesin taahhüt	Belirli miktarda bir kaynağın belirli bir fiyattan gelecekteki belirli bir tarihte veya tarihlerde el değiştirmesine yönelik bağlayıcı bir anlaşmadır.
Kiracının ek borçlanma faiz oranı	Kiracının benzer bir kiralamada ödeyebileceği faiz oranı veya eğer bu belirlenebilir değilse, kiralamanın başlangıcında kiracının benzer bir süre için ve benzer bir güvenlikle varlığı almak için gerekli fonları borçlanmak için katlanacağı orandır.
Kiralama	Kiraya verenin bir varlığın kullanım hakkını, bir ödeme veya ödeme planı karşılığında, taraflarca kararlaştırılmış bir zaman süresince kiracıya devrettiği sözleşmedir.
Kiralamadaki brüt yatırım	Aşağıdakilerin toplam tutarıdır: (a) Bir finansal kiralama kapsamında kiraya veren tarafından alınacak asgari kira ödemeleri ve (b) kiraya verene tahakkuk eden garanti edilmemiş kalıntı değer.
Kiralamadaki net yatırım	Kiraya verenin, zımni faiz oranı ile iskonto edilmiş, kiramadaki brüt yatırımdır.
KOBİ TFRS'ye geçiş tarihi	İlk kez bu Standarda uygun olarak düzenlenen finansal tablolarda tam karşılaştırmalı bilginin sunulduğu ilk dönemin başlangıcıdır.
KOBİ TFRS'yi ilk defa uygulayan işletme	Daha önceki muhasebe çerçevesinin TMS/TFRS hükümlerinden veya diğer genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden (GKGMI) oluşup oluşmadığına bakılmaksızın finansal tablolarını ilk defa KOBİ TFRS'ye uygun olarak sunan işletmedir.

Konsolide finansal tablolar	Bir ana işletme ile bağlı ortaklıklarının tek bir ekonomik işletme olarak sunulduğu finansal tablolar.
Kontrol (bir işletmenin kontrolü)	Bir kuruluşun veya işletmenin faaliyetlerinden fayda sağlamak amacıyla bir işletmenin finansal ve faaliyet politikalarını yönetme gücüdür.
Kontrol gücü olmayan paylar	Ana ortaklığa doğrudan veya dolaylı olarak atfedilemeyen, bağlı ortaklıktaki özkaynaktır.
Koşullu borç	(a) Geçmiş olaylardan kaynaklanan ve işletmenin tam anlamıyla kontrolünde bulunmayan, bir veya daha fazla kesin mahiyette olmayan olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile mevcudiyeti teyit edilebilecek olan olası yükümlülük veya (b) Geçmiş olaylardan kaynaklanan; fakat aşağıda yer alan nedenlerle finansal tablolara yansıtılamayan mevcut yükümlülüktür: (i) Yükümlülüğün yerine getirilmesi için, ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkma ihtimalinin bulunmaması veya (ii) Yükümlülük tutarının, yeterince güvenilir olarak ölçülememesi.
Koşullu varlık	Geçmiş olaylardan kaynaklanan ve işletmenin tam anlamıyla kontrolünde bulunmayan, bir veya daha fazla kesin mahiyette olmayan olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile mevcudiyeti teyit edilecek olan varlıktır.
Kullanım değeri	Bir varlıktan veya nakit yaratan birimden kaynaklanması beklenen gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değeridir.
Küçük ve orta büyüklükteki işletmeler	KOBİ'ler; (a) Kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan ve

- (b) Dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablo yayımlayan işletmelerdir. İşletme yönetiminde yer almayan işletme sahipleri, mevcut veya potansiyel borç verenler ve kredi derecelendirme kuruluşları, dış kullanıcılara örnek olarak gösterilebilir.

Bir işletmenin aşağıdaki hâllerde kamuya hesap verme yükümlülüğünün bulunduğu kabul edilir:

- (a) Borçlanma araçlarının veya özkaynağa dayalı finansal araçların kamuya açık bir piyasada (yerel ve bölgesel piyasalar da dâhil olmak üzere, yerli veya yabancı bir sermaye piyasasında veya tezgâh üstü piyasada) işlem görmesi veya bu tür bir piyasada işlem görmek üzere söz konusu araçların ihraç edilme aşamasında bulunması ya da
- (b) Esas faaliyet konularından birinin, varlıkları güvenilir kişi sıfatıyla geniş bir kitle adına muhafaza etmek olması (bankalar, yatırım bankaları, yatırım fonları, kredi birlikleri, sigorta şirketleri, emeklilik şirketleri, bireysel emeklilik fonları, faktöring şirketleri, finansal kiralama şirketleri, aracı kuruluşlar ve benzeri finans kuruluşlarında olduğu gibi).

Maddi duran varlıklar

- (a) Mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve
- (b) Birden fazla dönemde kullanımı öngörülen fiziki kalemlerdir.

Maddi olmayan duran varlık

Fiziksel niteliği olmayan, tanımlanabilir nitelikteki parasal olmayan varlıktır. Bu tür bir varlık, aşağıdaki durumlarda tanımlanabilir:

- (a) Ayrılabilir olması, diğer bir deyişle işletmeden ayrılabilme ya da bölünebilme özelliğine sahip ve bireysel olarak ya da ilgili sözleşme, varlık ya da borçla beraber satılabilir, devredilebilir, lisans altına alınabilir, kiralanabilir ya da takas edilebilir

olması veya

- (b) İlgili hakların işletmeden ya da diğer hak ve yükümlülüklerden ayrılabilmesi veya devredilebilmesine bakılmaksızın, sözleşmeye bağlı haklardan ya da diğer yasal haklardan kaynaklanması.

Muhasebe politikaları

Finansal tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında işletmeler tarafından kullanılan belirli ilkeler, esaslar, gelenekler, kurallar ve uygulamaları ifade eder.

Muhasebe tahminlerindeki değişiklik

Bir varlık veya borcun defter değerinde veya dönemsel kullanım tutarında yapılan ve bunların cari durumunun saptanması ile gelecekte beklenen fayda ve yükümlülüklerinin değerlendirilmesi işlemlerinden kaynaklanan düzeltmeleri ifade eder. Muhasebe tahminlerindeki değişiklikler, yeni bir bilgiden veya gelişmeden kaynaklanır, dolayısıyla hataların düzeltilmesi anlamına gelmez.

Muhasebeleştirme

Finansal tablo unsuru tanımına giren kalemlerin aşağıdaki kriterleri taşımaları kaydıyla finansal durum tablosuna veya kapsamlı gelir tablosuna yansıtılma sürecini ifade eder:

- (a) İlgili kaleme ilişkin gelecekteki ekonomik yararların işletmeye akışı veya işletmeden çıkışı olasıdır ve
- (b) Söz konusu kalemin maliyeti veya değeri güvenilir olarak ölçülmektedir.

Müşterek kontrol

Bir ekonomik faaliyet üzerindeki kontrolün sözleşmeye dayalı olarak paylaşılmasıdır. Söz konusu kontrolün sadece ekonomik faaliyetle ilgili stratejik finansal ve faaliyetle ilgili kararların, kontrolü paylaşan tarafların (ortak girişimciler) oy birliği ile mutabakatını gerektirdiği durumlarda var olduğu kabul edilir.

Müştereken kontrol edilen bir işletme

Her bir ortak girişimcinin pay sahibi olduğu bir şirket, ortaklık veya başka bir işletmenin kurulmasını gerektiren bir iş ortaklığıdır. Söz konusu işletme, ortak girişimciler arasındaki

	sözleşmeye dayalı düzenlemenin işletmenin ekonomik faaliyeti üzerinde müşterek kontrol oluşturması dışında, diğer işletmelerle aynı şekilde faaliyet gösterir.
Nakit	İşletmedeki nakit ile vadesiz mevduattır.
Nakit akışları	Nakit ve nakit benzerlerinin giriş ve çıkışlarıdır.
Nakit akış tablosu	Bir dönem içerisinde, işletmenin işletme, yatırım ve finansman faaliyetlerindeki değişiklikleri ayrı ayrı göstermek suretiyle nakit ve nakit benzerlerindeki değişiklikler konusunda bilgi sağlayan finansal tablodur.
Nakit benzeri	Tutarı belirli bir nakde kolayca çevrilebilen kısa vadeli, yüksek likiditeye sahip ve değerindeki değişim riski önemsiz olan yatırımlardır.
Nakit olarak ödenen hisse Bazlı ödeme işlemleri	İşletmenin ilgili mal ve hizmeti, bunların, pay veya diğer özkaynağa dayalı finansal araç fiyatları (veya değerleri) üzerinden belirlenen bedellerine ilişkin borcunu, nakit veya diğer varlıkların ilgili tedarikçiye ödenmesi suretiyle elde ettiği hisse bazlı işlemler.
Nakit yaratan birim	Bir varlığın nakit yaratan birimi, varlığı da içeren ve diğer varlıkların veya varlık gruplarının yarattığı nakit akışlarından büyük ölçüde bağımsız olarak nakit akışları yaratan, tanımlanabilir en küçük varlık grubudur.
Olası	Olma ihtimali olmama ihtimalinden fazla olan.
Ortak girişimci	İş ortaklığı üzerinde kontrolü olan, iş ortaklığının bir tarafı.
Ödenecek krediler	Kredi borçları, normal kredi koşulları kapsamındaki kısa vadeli ticari borçlar dışında kalan finansal borçlardır.
Ölçüm	Finansal tablolarda yer alan unsurların finansal durum tablosunda ve kapsamlı gelir tablosunda muhasebeleştirilecekleri ve gösterilecekleri parasal tutarların belirlenmesi işlemi ifade eder.

Önemlilik

Eksik veya yanlış sunulan kalemlerin, ayrı ayrı veya toplu olarak, finansal tablolarla ilgili ekonomik kararları etkilediği durumlarda, sözü edilen kalemlerin önemli olduğu kabul edilir. Önemlilik, eksik veya yanlış raporlamanın düzeyine ve niteliğine bağlı olup, işletmeye özgü koşullar içerisinde değerlendirilmelidir. İlgili kalemin düzeyinin veya niteliğinin ya da her ikisinin birden belirleyici faktör olması mümkündür.

Öngörülen birim kredi yöntemi

Her bir hizmet dönemini, ilave bir birim fayda hakkına sebep olan unsurlar olarak görür ve nihai yükümlülüğü oluşturmak için her birimi ayrı ayrı ölçer (Bazen, hizmete oranlanmış tahakkuk eden fayda yöntemi veya hizmet fayda/yılına dayalı yöntem olarak da bilinir).

Özkaynaklar

İşletmeye ait tüm borçların işletme varlıklarından indirilmesi durumunda geriye kalan varlıklar üzerindeki paylardır.

Özkaynaktan karşılanan hisse bazlı ödeme işlemleri

İşletmenin özkaynağa dayalı finansal araçlar (paylar veya hisse opsiyonları dahil) karşılığında mal ve hizmet aldığı hisse bazlı ödeme işlemleridir.

Özkaynak değişim tablosu

Bir dönemin kâr veya zararını, dönem için doğrudan özkaynaklarda muhasebeleştirilen gelir ve gider kalemlerini, dönem içerisinde muhasebeleştirilmiş muhasebe politikalarındaki değişikliklerin ve hataların düzeltilmesinin etkilerini ve (işletme tarafından tercih edilen özkaynaklar değişim tablosu formatına bağlı olarak) dönem içerisinde pay sahipleri ile yapılan, bu kişilerin pay sahibi olarak davrandıkları işlemlerin tutarlarını sunan tablodur.

Parasal kalemler

Elde tutulan para ve belirli veya belirlenebilecek sayıda para birimi ile ödenecek veya elde edilecek varlıklar ve borçlardır.

Performans

İşletmenin kapsamlı gelir tablosunda raporlandığı şekliyle gelir ve giderleri arasındaki ilişkiyi gösterir.

Plan varlıkları (çalışanlara sağlanan bir fayda planı dahilinde)	(a) Uzun vadeli çalışanlara sağlanan fayda fonları tarafından elde tutulan varlıklar ve (b) Özellikli sigorta poliçeleri.
Raporlama dönemi	Finansal tabloların veya ara dönem finansal tabloların veya ara dönem finansal raporların kapsadığı dönemdir.
Raporlama tarihi	Finansal tabloların veya ara dönem finansal raporların kapsadığı son dönemin kapanış tarihidir.
Sahipler	Özkaynak olarak sınıflandırılmış araçları elde bulunduranlar.
Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer	Bilgili ve istekli gruplar arasında karşılıklı pazarlık ortamında, bir varlığın ya da nakit yaratan birimin satışında elde edilebilecek tutardan elden çıkarma maliyetlerinin düşülmesi ile edilen tutar.
Sigorta sözleşmesi	Gelecekteki belirli bir kesin olmayan olayın (sigorta konusu olay) sigortalıyı olumsuz bir şekilde etkilemesi halinde, sigortalıya tazminat ödemeyi kabul ederek bir tarafın (sigortacı) diğer taraftan (sigortalı) önemli bir sigorta riskini kabul ettiği sözleşmedir.
Stoklar	(a) İşin normal akışı içinde (olağan işletme faaliyetleri kapsamında) satılmak için elde tutulan; işletmenin normal faaliyet döngüsü içerisinde satılmak üzere elde tutulan stoklar. (b) Satılmak üzere üretilmekte olan; ya da bu şekilde satılmak üzere üretim sürecinde bulunan stoklar. (c) Üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklardır. Üretim sürecinde veya hizmetlerin sağlanması sırasında tüketilecek olan hammadde ve malzemeler.
Şerefiye	Tek olarak tanımlanamayan ve ayrı olarak

	kaydedilemeyen, varlıklardan kaynaklanan gelecekteki ekonomik faydadır.
Tahakkuk esası	İşlemlerin ve diğer olayların etkisi, söz konusu işlem ve olaylar gerçekleştiği (nakit veya nakit benzerleri alındığında veya ödendiğinde değil) zaman muhasebeleştirilir ve ilgili oldukları dönemin muhasebe kayıtlarına kaydedilerek o dönemin finansal tablolarında raporlanır.
Tahmini işlem	Taahhüt edilmemiş ancak gerçekleşmesi beklenen işlemdir.
TMS/IFRS'ler	KOBİ IFRS dışındaki Türkiye Finansal Raporlama Standartları.
Tanımlanmış fayda borcu	Raporlama tarihindeki tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değeri eksi kendileri içerisinde direkt olarak yükümlülüklerin karşılanacağı plan varlıklarının (varsa) raporlama tarihindeki gerçeğe uygun değeridir.
Tanımlanmış fayda planları	Tanımlanmış katkı planları dışında kalan işten ayrılma sonrasına ilişkin fayda planlarıdır.
Tanımlanmış fayda yükümlülüğü (yükümlülüğün bugünkü değeri)	Cari ve önceki dönemlerde çalışanlarca sunulan hizmet sonucunda ortaya çıkan gelecekte ödenmesi beklenen yükümlülüğün, plan varlıkları düşülmeden önceki bugünkü değeridir.
Tanımlanmış katkı planları	İşletmenin ayrı bir işletmeye (fona) sabit katkı payları ödediği ve söz konusu fonun, çalışanların mevcut ve geçmiş dönemlerde sunmuş oldukları hizmetlerle ilgili olarak sağlanan faydaların tamamını ödemeye yeterli varlıklarının bulunmaması durumunda, işletmenin ek katkı payı ödemek konusunda herhangi bir yasal veya zımni kabulden doğan yükümlülüğünün olmayacağı, çalışma dönemi sonrasına ilişkin çalışanlara sağlanan fayda planlarıdır.
Tarımsal faaliyet	Satışa konu canlı varlıkların tarımsal ürünlere veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi işleminin bir işletme tarafından yönetimidir.

Tarımsal ürün	Hasadı işletmenin canlı varlıklarından yapılmış üründür.
Toplam kapsamlı kâr	Sahiplerin sahiplik nitelikleriyle yaptıkları işlemlerden kaynaklananlar dışında işlemler ve diğer olaylardan kaynaklanan özkaynaklardaki bir dönem içerisindeki değişiktir (kâr veya zarar ile diğer kapsamlı gelirin toplamına eşittir).
Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS'ler)	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından kabul edilen Standartlar ve Yorumlardır. Bunlar şunlardan oluşur: (a) Türkiye Finansal Raporlama Standartları, (b) Türkiye Muhasebe Standartları ve (c) Yorumlar
Uygulaması mümkün olmayan	Mantıklı tüm çabalar sonucunda uygulanamayan hükümlerdir.
Varlık	Geçmişte meydana gelen olaylar sonucunda ortaya çıkan ve hâlihazırda işletmenin kontrolünde olup gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlaması beklenen değerlerdir.
Varlık sınıfı	Bir işletmenin faaliyetlerinde benzer nitelik ve kullanıma sahip varlık grubudur.
Vergiye esas değer	Bir varlığın, borcun veya özkaynağa dayalı finansal aracın yürürlükte olan veya yürürlüğe girmesi kesine yakın olan vergi kanunu kapsamında ölçülmesidir.
Vergi gideri	Raporlama dönemi için toplam kapsamlı kâra veya özkaynaklara dahil edilen dönem vergisi ve ertelenmiş vergi açısından dikkate alınan toplam tutarı ifade eder.
Vergiye tabi kâr (mali zarar)	Vergi otoriteleri tarafından konulan kurallara göre bir hesap dönemi için tespit edilen ve üzerinden vergi ödenen (vergi geri kazanımı sağlayan) kârı (zararı) ifade eder. Vergiye tabi kâr, vergiye tabi gelirlere indirilebilecek tutarların indirilmesi ile bulunur.

Yararlı ömür	Bir varlığın işletme tarafından beklenen kullanılabilme süresini veya işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade eder.
Yatırım amaçlı gayrimenkul	(a) Mal veya hizmet üretiminde, tedarikinde veya idari amaçla kullanılmak veya (b) Normal iş akışı çerçevesinde satılmak gibi amaçlardan ziyade, kira geliri veya değer artış kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla sahibi veya finansal kiralama sözleşmesine göre kiracı tarafından elde tutulan gayrimenkullerdir (arsa veya bina ya da binanın bir kısmı veya her ikisi).
Yatırım faaliyetleri	Uzun vadeli varlıkların ve nakit benzerleri arasında yer almayan diğer yatırımların edinimi ve elden çıkarılmasına yönelik işlemlerdir.
Yüksek düzeyde olası	Gerçekleşme ihtimali çok fazla.
Yürürlüğe girmesi kesine yakın olan	Yürürlüğe girme süreci tarafından gerektirilen gelecekteki olayların, sonucu değiştirmeyeceği durumlarda vergi oranlarının yürürlüğe girmesi kesine yakın kabul edilir.
Zamanlama farkları	Bir dönemde kâr veya zararda muhasebeleştirilen ancak vergi kanun veya düzenlemelerince başka bir dönemin vergiye tabi gelirine dahil edilen gelir ve giderlerdir.
Zamanında sunum	Finansal tablolardaki bilgilerin, karar alma sürecinde sunulmasıdır.
Zımni kabulden doğan yükümlülük	İşletmenin aşağıda yer alan fiillerinden kaynaklanan yükümlülüktür: (a) Geçmiş uygulamaları, yayımlanmış politikaları veya yeterince açık cari bir beyanı ile işletmenin diğer taraflara belirli sorumlulukları kabul edeceğini göstermiş olması ve (b) Sonucunda işletmenin, diğer taraflar nezdinde, bu sorumluluklarını yerine

getireceğine dair geçerli bir beklenti yaratmış olması.