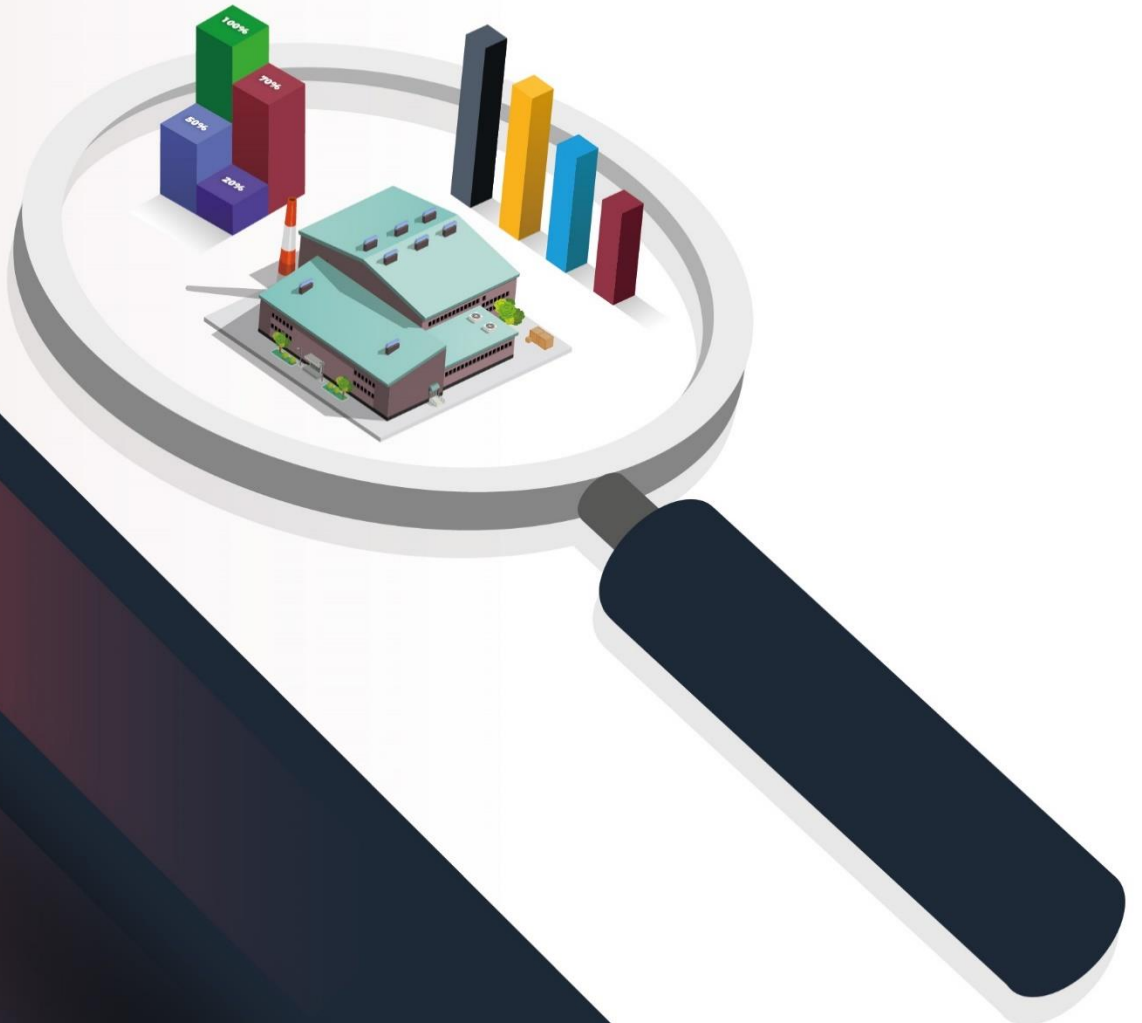




T.C.
Kamu Gözetimi
Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Taslağı



**KÜÇÜK VE MİKRO İŞLETMELER
İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA
STANDARDI**

BÖLÜMLER

BÖLÜM 1 KAVRAMLAR VE GENEL İLKELER	1
BÖLÜM 2 FİNANSAL TABLOLARIN SUNUMU	3
BÖLÜM 3 FİNANSAL DURUM TABLOSU	8
BÖLÜM 4 KÂR VEYA ZARAR TABLOSU.....	13
BÖLÜM 5 MUHASEBE POLİTİKALARI, TAHMİNLER VE HATALAR.....	15
BÖLÜM 6 RAPORLAMA DÖNEMİNDEN SONRAKİ OLAYLAR.....	23
BÖLÜM 7 HASILAT	26
BÖLÜM 8 STOKLAR.....	34
BÖLÜM 9 TARIMSAL FAALİYETLER.....	38
BÖLÜM 10 FİNANSAL ARAÇLAR VE ÖZKAYNAKLAR	41
BÖLÜM 11 MADDİ DURAN VARLIKLAR	52
BÖLÜM 12 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	57
BÖLÜM 13 KİRALAMALAR.....	62
BÖLÜM 14 DEVLET TEŞVİKLERİ.....	68
BÖLÜM 15 BORÇLANMA MALİYETLERİ.....	69
BÖLÜM 16 VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ	70
BÖLÜM 17 KARŞILIKLAR, ŞARTA BAĞLI YÜKÜMLÜLÜKLER VE ŞARTA BAĞLI VARLIKLAR.....	73
BÖLÜM 18 YABANCI PARA ÇEVİRİM İŞLEMLERİ.....	79
BÖLÜM 19 İŞLETME BİRLEŞMELERİ.....	83
BÖLÜM 20 GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER	84
BÖLÜM 21 DİPNOTLAR	85
BÖLÜM 22 KÜÇÜK VE MİKRO İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDINA GEÇİŞ	93
TERİMLER SÖZLÜĞÜ	98

BÖLÜM 1

KAVRAMLAR VE GENEL İLKELER

Kapsam

- 1.1 Bu bölüm, **finansal tabloların gerçeğe uygun sunumunu** sağlamak amacıyla, işletmeler tarafından gerçekleştirilen işlemlerin finansal tablolara alınmasına ve **ölçümüne** ilişkin temel kavram ve ilkeleri düzenlemektedir.
- 1.2 Finansal tablolar, işletmelerin finansal durumu ve finansal performansı hakkında bilgi sunar.

Finansal Durum

- 1.3 Finansal durum, bir işletmenin belirli bir tarihte **Finansal Durum Tablosunda** sunulan **varlıklarının, yükümlülüklerinin ve özkaynaklarının** birbirleriyle ilişkisini ifade eder. Finansal Durum Tablosunda sunulan bu unsurlar aşağıda tanımlanmıştır:
- a) Varlık, geçmişteki olayların bir sonucu olarak işletme tarafından kontrol edilen mevcut bir ekonomik kaynaktır. Ekonomik kaynak, ekonomik fayda üretme potansiyeline sahip bir haktır.
- b) Yükümlülük, işletmenin geçmişteki olayların bir sonucu olarak bir ekonomik kaynağı devretme konusundaki mevcut mükellefiyettir. Mükellefiyet, bir işletmenin kaçınma imkânının olmadığı bir görev veya sorumluluktur.
- c) Özkaynak, işletmenin tüm yükümlülükleri düşüldükten sonra varlıkları üzerinde kalan haklarıdır.
- 1.4 Bir varlık veya yükümlülük ancak aşağıdaki ölçütleri sağlaması halinde Finansal Durum Tablosuna alınır:
- a) İlgili kaleme ilişkin gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye girişinin veya işletmeden çıkışının **muhtemel** olması ve
- b) Maliyetinin veya değerinin güvenilir olarak ölçülebilmesi.
- 1.5 Varlık ya da yükümlülük tanımını karşılayan bazı kalemler, finansal tablolara alma ölçütlerini sağlamamaları durumunda Finansal Durum Tablosunda varlık ya da yükümlülük olarak yer almaz. Örneğin; **şarta bağlı yükümlülük** ve **şarta bağlı varlıklar** bu kapsamda değerlendirilebilir.

Finansal Performans

- 1.6 Finansal performans, bir işletmenin **raporlama dönemi** boyunca elde ettiği **gelirlerin** ve katlandığı **giderlerin** birbiriyle olan ilişkisini ifade eder. Kâr veya Zarar Tablosunda sunulan bu unsurlar aşağıda tanımlanmıştır:
- a) Gelir, özkaynak üzerindeki talep hakkı sahiplerinin yaptığı katkılar haricinde, özkaynakta artışlara yol açan varlıklardaki artışlar veya yükümlülüklerdeki azalışlardır.

- b) Gider ise, özkaynak üzerindeki talep hakkı sahiplerine yapılan dağıtımlar haricinde, özkaynaklarda azalışlara yol açan varlıklardaki azalışlar veya yükümlülüklerdeki artışlardır.
- 1.7 Bir gelir veya gider ancak aşağıdaki ölçütleri sağlaması halinde Kâr veya Zarar Tablosuna alınır:
- a) İlgili kaleme ilişkin gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye girişinin veya işletmeden çıkışının muhtemel olması ve
- b) Maliyetinin veya değerinin güvenilir olarak ölçülebilmesi.
- 1.8 Gelir veya gider tanımını karşılayan bazı kalemler, finansal tablolara alma ölçütlerini sağlamamaları durumunda, Kâr veya Zarar Tablosunda gelir veya gider olarak yer almaz.
- 1.9 Finansal tablolara alma ölçütlerini sağlamayan bir varlık, yükümlülük, gelir veya gider daha sonraki bir tarihte, müteakip koşul veya olaylar sonucunda finansal tablolara alınmak için gereken ölçütleri taşıyor duruma gelebilir.

Ölçüme İlişkin Genel İlkeler

- 1.10 Ölçüm, finansal tablolarda yer alan varlık, yükümlülük, gelir ve giderlerin parasal tutarının belirlenmesi işlemidir. Bu Standart, finansal tablolarda sunulacak varlık, yükümlülük, gelir ve giderler için işletmeler tarafından kullanılacak ölçüm esaslarını belirler.
- 1.11 Bu Standartta başka bir ölçüm esası belirlenmediği sürece, varlık ve yükümlülükler ilk defa finansal tablolara alınırken maliyet bedeli esas alınarak ölçülür.

Temel Ölçüm Esasları

- 1.12 Bu Standartta yer alan temel ölçüm esasları; **maliyet bedeli**, **gerçeğe uygun değer** ve **itibari değer**dir.

Maliyet bedeli: Varlıklar açısından maliyet bedeli, bir varlık edinildiğinde veya oluşturulduğunda varlığın edinilmesi veya oluşturulması sırasında katlanılan maliyetlerin değeridir.

Yükümlülükler açısından maliyet bedeli ise, bir yükümlülüğe katlanıldığında veya bir yükümlülük devralındığında, yükümlülüğe katlanmak veya onu üstlenmek için alınan bedelin değeridir.

Gerçeğe uygun değer: Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde olağan bir işlemde, bir varlığın satışından elde edilecek veya bir yükümlülüğün devrinde ödenecek fiyattır.

İtibari değer: Alacak ve borçların vadesinde taşıdığı değerdir.

BÖLÜM 2

FİNANSAL TABLOLARIN SUNUMU

Kapsam

2.1 Bu bölümde, **finansal tablolara** ilişkin genel hükümler, finansal tablolarda yer verilmesi gereken bilgiler, finansal tablolarda sunulan bilgilerin özellikleri ve genel finansal raporlama ilkeleri ele alınmaktadır.

Finansal Tablolara İlişkin Genel Hükümler

2.2 Finansal tabloların amacı, işletmenin finansal durumu ve finansal performansı hakkında ilgili tarafların alacakları kararlarda faydalı olacak nitelikte finansal bilgi sunmaktır. Finansal tablolar ayrıca, yöneticilerin işletmenin kaynaklarını ne ölçüde etkin kullandıklarını gösteren bilgiler sağlar.

2.3 Finansal tablolar asgari olarak aşağıdakilerden oluşur:

- a) **Finansal Durum Tablosu,**
- b) **Kâr veya Zarar Tablosu** ve
- c) **Dipnotlar.**

2.4 Finansal tablolar, bu Standart hükümlerine uygun olarak, açık ve anlaşılır bir şekilde hazırlanır. Finansal tabloların bu Standart hükümleriyle tam olarak uyumlu olduğu dipnotlarda açık bir şekilde belirtilir.

2.5 Karşılaştırmalı sunum bakımından, Finansal Durum Tablosu, Kâr veya Zarar Tablosu ve bunlara ilişkin dipnotlar, her biri en az iki **raporlama dönemi**ni kapsayacak şekilde sunulur.

Finansal Tablolarda Yer Verilmesi Gereken Bilgiler

2.6 Finansal tablolar varsa, birlikte yayımlandığı belgelerden açıkça ayırt edilecek şekilde gösterilir.

2.7 Aşağıdaki bilgilere finansal tablolarda açık bir şekilde yer verilir ve sunulan bilgilerin anlaşılması açısından gerekli hallerde söz konusu bilgiler tekrarlanır:

- a) Raporlayan işletmenin ticaret unvanı ve önceki raporlama döneminden bu yana unvanda meydana gelen değişiklikler,
- b) Raporlama döneminin sona erdiği tarih ve finansal tabloların kapsadığı dönem,

- c) Finansal tabloların sunulduğu para birimi ve
- ç) Finansal tablolarda yer alan tutarlarda yuvarlama yapılmış ise yuvarlamanın derecesi.

Finansal Tablolarda Sunulan Bilgilerin Özellikleri

2.8 Finansal tablolarda sunulan bilgilerin özellikleri; **ihtiyaca uygunluk, gerçeğe uygun sunum, anlaşılabilirlik**, karşılaştırılabilirlik ve **zamanında sunumdur**.

İhtiyaca Uygunluk

2.9 Finansal tablolarda sunulan bilginin, finansal tablo kullanıcılarının karar alma ihtiyaçlarını karşılayacak nitelikte olması gerekir. Finansal bilgi; finansal tablo kullanıcılarının geçmişteki, bugünkü ve gelecekteki olayları değerlendirmelerine yardımcı oluyorsa veya söz konusu kullanıcıların geçmiş değerlendirmelerini doğrulamak ya da düzeltmek suretiyle kararlarını etkileme gücüne sahipse ihtiyaca uygundur.

Gerçeğe Uygun Sunum

2.10 Finansal bilgi, açıklamayı amaçladığı ekonomik olayları gerçeğe uygun bir şekilde sunmalıdır. Gerçeğe uygun sunum, işlem ve olayların etkilerinin; **varlık, yükümlülük, gelir ve gider** tanımlarına ve finansal tablolara alma ölçütlerine uygun olarak sunulmasıdır. Gerçeğe uygun bir sunumun tam anlamıyla sağlanabilmesi için bilginin tam, tarafsız ve hatasız olması, aynı zamanda işlem ve olayların sadece yasal görünümünü değil açıklamayı amaçladığı ekonomik olayların özünü yansıtması gerekir. Ekonomik bir olayın özü ve hukuki biçiminin aynı olmadığı durumlarda, sadece hukuki biçimi hakkında bilgi sağlamak, ekonomik olayın gerçeğe uygun sunulduğunu göstermez.

Anlaşılabilirlik

2.11 Finansal bilgiler, işletme faaliyetleri ve ekonomik faaliyetler ile muhasebe hakkında makul seviyede bilgisi olan, bu bilgileri dikkatli ve özenli bir şekilde analiz eden kullanıcılar tarafından anlaşılabilir şekilde sunulmalıdır.

Karşılaştırılabilirlik

2.12 Karşılaştırılabilirlik, kullanıcıların kalemler arasındaki benzerlikleri ve farklılıkları belirleyebilmesini ve anlayabilmesini sağlar. Dolayısıyla benzer işlem ve olayların finansal etkilerinin **ölçümü** ve gösterimi, dönemler itibarıyla ve diğer işletmelerin ölçüm ve gösterimleriyle tutarlı olmalıdır.

Zamanında Sunum

- 2.13 Zamanında sunum, finansal bilginin, finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etkileyebileceği zamanda mevcut olmasıdır.

Genel Finansal Raporlama İlkeleri

- 2.14 Genel finansal raporlama ilkeleri; **işletmenin sürekliliği, tahakkuk esası, ihtiyatlılık, önemlilik**, mahsup (netleştirme) yasağı, raporlamanın sıklığı, karşılaştırmalı bilgi ve sunumda tutarlılığa yönelik ilkelere dir.

İşletmenin Sürekliliği

- 2.15 İşletme yönetimi finansal tabloları hazırlarken işletmenin faaliyetlerini devam ettirebilme gücünü değerlendirir. Yönetimin, işletmeyi tasfiye etme veya ticari faaliyetlerine son verme niyetinin ya da zorunluluğunun bulunmadığı durumlarda finansal tablolar işletmenin sürekliliği varsayımına dayanılarak hazırlanır.
- 2.16 Yönetim, işletmenin sürekliliği varsayımının geçerli olup olmadığını değerlendirirken raporlama dönemi sonundan itibaren en az on iki aylık dönemi kapsayacak şekilde gelecek hakkında elde edilebilen bütün bilgileri dikkate alır ve işletmenin faaliyetlerini devam ettirebilmesini ciddi şekilde şüpheli hale getirebilecek şartlarla ilgili önemli belirsizlikleri tespit ederse söz konusu belirsizlikleri dipnotlarda açıklar.
- 2.17 Yönetimin işletmeyi tasfiye etme veya ticari faaliyetine son verme niyetinin ya da zorunluluğunun bulunması durumunda finansal tablolar farklı bir esasa göre hazırlanır. Bu durumda işletmenin sürekliliği varsayımının kullanılmadığı, finansal tabloların hazırlanmasında hangi esasın kullanıldığı ve işletmenin sürekliliği varsayımının neden geçerli olmadığı dipnotlarda açıklanır.

Tahakkuk Esası

- 2.18 Tüm finansal tablolar tahakkuk esasına göre düzenlenir. Tahakkuk esasına göre, **nakit** giriş ve çıkışlarının gerçekleştiği döneme bakılmaksızın, işlem ve olayların işletmenin ekonomik varlık ve kaynakları üzerinde etkileri gerçekleştiğinde finansal tablolarda gösterilmesi gerekir.

İhtiyatlılık

- 2.19 İhtiyatlılık, belirsizlikler nedeniyle tahmin yapılması gereken hallerde varlık ve gelirlerin olduğundan daha yüksek, yükümlülük ve giderlerin ise olduğundan daha düşük belirlenmemesi için gerekli dikkatin gösterilmesini ifade eder. Bununla birlikte, ihtiyatlı

bir tutum içinde olmak kasıtlı olarak varlıkların veya gelirlerin olduğundan daha düşük, yükümlülüklerin veya giderlerin de olduğundan daha yüksek belirlenmesine izin vermez. Dolayısıyla, ihtiyatlılığın gerçeğe uygun sunumu engellememesi gerekir.

- 2.20 İhtiyatlı bir tutumun gereği olarak özellikle;
- Sadece dönem sonu itibarıyla oluşmuş kâr finansal tablolara alınabilir.
 - İlgili olduğu raporlama dönemine ait olan tüm yükümlülükler dönem sonu ile Finansal Durum Tablosunun düzenlendiği tarih arasında belirgin hale gelseler dahi finansal tablolara alınır.
 - Raporlama döneminde kâr ya da zarar edildiğine bakılmaksızın tüm negatif değer düzeltmeleri finansal tablolara alınır.

Finansal Tabloların Sunumunda Önemlilik

- 2.21 Nitelik veya fonksiyonları itibarıyla benzer özelliklere sahip işlem ve olayların bir araya getirilmesiyle oluşturulan her bir önemli hesap sınıfı finansal tablolarda ayrı olarak gösterilir. Münferit bir finansal tablo kaleminin önemli olup olmadığı benzer diğer kalemlerle karşılaştırılmak suretiyle belirlenir. Altında sunulduğu diğer ibaresini taşıyan hesap kaleminin %20'sini veya finansal durum tablosu aktif toplamının %5'ini aşan kalemlerin Finansal Durum Tablosunda ayrıca gösterilmesi gerekir.
- 2.22 Bir kalemin tek başına önemli olmaması durumunda, bu kalem finansal tablolarda ya da dipnotlarda diğer benzer kalemlerle birleştirilebilir.

Mahsup (Netleştirme) Yasağı

- 2.23 Bu Standartla zorunlu tutulan ya da izin verilen haller dışında, varlık ve yükümlülükler veya gelir ve giderler birbirlerinden mahsup edilemez.

Raporlamanın Sıklığı

- 2.24 Finansal tabloların yılda en az bir defa sunulması gerekir. Raporlama dönemi sonunun değişmesi sonucu yıllık finansal tabloların bir yıldan daha uzun ya da daha kısa bir süre için sunulması durumunda, aşağıdaki hususlar dipnotlarda açıklanır:
- İşletmenin raporlama döneminin değiştiği,
 - Daha uzun veya daha kısa bir dönem kullanılmasının nedeni ve
 - Finansal tablolarda yer alan tutarların (dipnotlar da dâhil olmak üzere) tam anlamıyla karşılaştırılabilir olmadığı.

Karşılaştırmalı Bilgi

- 2.25 Aksine bir hüküm bulunmadıkça, cari dönem finansal tablolarında yer alan tutarların tamamının önceki döneme ilişkin tutarlarla birlikte karşılaştırmalı olarak sunulması gerekir. Cari dönem finansal tablolarının anlaşılması açısından gerekli olduğu durumlarda, dipnotlarda yer alan açıklayıcı nitelikteki bilgiler için de karşılaştırmalı bilgi verilir.
- 2.26 Cari döneme ait tutarların önceki döneme ait tutarlarla karşılaştırılabilir olmaması durumunda, bu husus gerekçeleriyle birlikte dipnotlarda açıklanır.

Sunumda Tutarlılık

- 2.27 Finansal tablo kalemlerinin sunumunda ve sınıflandırılmasında dönemler itibarıyla herhangi bir değişiklik yapılamaz. Ancak işletmenin varlıklarının, yükümlülüklerinin, **özkaynaklarının**, gelir ve giderlerinin gerçeğe uygun bir şekilde sunumunun sağlanması amacıyla, istisnai durumlarda bu ilke uygulanmayabilir.

BÖLÜM 3

FİNANSAL DURUM TABLOSU

Kapsam

- 3.1 Bu bölümde, **Finansal Durum Tablosunun** hazırlanmasına ve sunulmasına ilişkin esaslar düzenlenmektedir.
- 3.2 Finansal Durum Tablosu, işletmenin finansal durumu hakkında bilgi vermek üzere hazırlanan ve işletmenin belirli bir tarihteki **varlık**, **yükümlülük** ve **öz kaynaklarını** gösteren tablodur.

Finansal Durum Tablosunun Sunumu

- 3.3 Finansal Durum Tablosu, küçük ve mikro işletmeler tarafından ekteki örneğe uygun olarak hazırlanır. Cari ve karşılaştırılan dönem bakiyeleri sıfır olan kalemlere **finansal tablolar**da yer verilmeyebilir.
- 3.4 İşletme, finansal durumun anlaşılması açısından gerekli olduğunda, ekteki örneğe bağlı kalınmak şartıyla, finansal tablo kullanıcılarının dikkatine sunulması düşünülen alt kalemlere, alt toplamlara ve ilave kalemlere yer verebilir.
- 3.5 Dönen ve duran varlıklar, kısa ve uzun vadeli yükümlülükler ve özkaynaklar Finansal Durum Tablosunda ayrı sınıflar şeklinde sunulur.
- 3.6 Aşağıdaki özelliklerden herhangi birini taşıyan varlıklar dönen varlık olarak sınıflandırılır:
- a) İşletmenin normal **faaliyet döngüsü*** içinde paraya çevrilmesinin, satılmasının veya tüketilmesinin beklenmesi,
 - b) Esas olarak alım-satım amacıyla elde tutulması,
 - c) **Raporlama döneminden** sonraki on iki ay içinde paraya çevrilmesinin beklenmesi veya
 - ç) **Nakit** veya **nakit benzeri** olması (raporlama döneminden sonraki on iki ay içinde bir varlığın takası veya bir yükümlülüğün yerine getirilmesi için kullanılması konusunda bir kısıtlama altında olmadığı durumlarda).
- 3.7 3.6 paragrafındaki özellikleri taşımayan diğer tüm varlıklar duran varlık olarak sınıflandırılır.

* İşletmenin faaliyet döngüsü, varlıkların işleme tâbi tutulmak üzere tedarik edilmesi ile nakit veya nakit benzerine dönüştürülmesi arasında geçen süredir. İşletmenin normal faaliyet döngüsü açıkça belirlenemiyorsa on iki ay olarak kabul edilir.

- 3.8 Aşağıdaki özelliklerden herhangi birini taşıyan yükümlülükler, kısa vadeli olarak sınıflandırılır:
- a) Normal faaliyet döngüsü içinde ödenmesinin beklenmesi,
 - b) Esas olarak alım-satım amacıyla üstlenilmesi,
 - c) Raporlama döneminden sonraki on iki ay içinde yerine getirilecek olması veya
 - ç) Ödenmesinin raporlama döneminden sonraki en az on iki ay süreyle ertelenebilmesine yönelik koşulsuz bir hakkın mevcut olmaması.
- 3.9 İşletme, diğer bütün yükümlülüklerini uzun vadeli olarak sınıflandırır.
- 3.10 Özkaynak sınıfında temel olarak ödenmiş sermaye, yedekler, geçmiş yıllar kâr/zararı, dönem net kâr/zararı gibi kalemler sunulur. Özkaynağın toplam **defter değeri** (toplam özkaynak) doğrudan ölçülmez. Toplam özkaynak, finansal tablolara alınan tüm varlıkların toplam defter değeri eksi finansal tablolara alınan tüm yükümlülüklerin toplam defter değerine eşittir.

EK

KÜÇÜK VE MİKRO İŞLETMELERE YÖNELİK FİNANSAL DURUM TABLOSU

..... ŞİRKETİ TARİHLİ FİNANSAL DURUM TABLOSU
(TL)

	Dipnot Referansı	Cari Dönem	Önceki Dönem
VARLIKLAR			
Dönen Varlıklar			
Nakit ve Nakit Benzerleri			
Finansal Yatırımlar			
Ticari Alacaklar			
Diğer Alacaklar			
Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Varlıklar			
Stoklar			
Canlı Varlıklar			
Peşin Ödenmiş (Gelecek Aylara Ait) Giderler ve Gelir Tahakkukları			
Diğer Dönen Varlıklar			
Toplam Dönen Varlıklar			
Duran Varlıklar			
Ticari Alacaklar			
Diğer Alacaklar			
Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Varlıklar			
Finansal Yatırımlar			
Bağlı Ortaklık, İştirak ve Müştereken Kontrol Edilen İşletmeler			
Canlı Varlıklar			
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller*			
Maddi Duran Varlıklar			
Maddi Olmayan Duran Varlıklar			
Peşin Ödenmiş (Gelecek Yıllara Ait) Giderler ve Gelir Tahakkukları			
Diğer Duran Varlıklar			
Toplam Duran Varlıklar			
TOPLAM VARLIKLAR			

* Bu kalem, Bölüm 11 *Maddi Duran Varlıklar*'ın 11.4 paragrafı uyarınca yatırım amaçlı gayrimenkullerine Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Bölüm 13 *Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller* hükümlerini uygulamayı seçen işletmeler tarafından kullanılır.

..... ŞİRKETİ TARİHLİ FİNANSAL DURUM TABLOSU
(TL)

	Dipnot Referansı	Cari Dönem	Önceki Dönem
KAYNAKLAR			
Kısa Vadeli Yükümlülükler Finansal Yükümlülükler Ticari Borçlar Diğer Borçlar Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Yükümlülükler Ödenecek Vergi ve Benzeri Yükümlülükler Karşılıklar Ertelenmiş (Gelecek Aylara Ait) Gelirler ve Gider Tahakkukları Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler Toplam Kısa Vadeli Yükümlülükler			
Uzun Vadeli Yükümlülükler Finansal Yükümlülükler Ticari Borçlar Diğer Borçlar Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Yükümlülükler Ödenecek Vergi ve Benzeri Yükümlülükler Karşılıklar Ertelenmiş (Gelecek Yıllara Ait) Gelirler ve Gider Tahakkukları Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler Toplam Uzun Vadeli Yükümlülükler			
ÖZKAYNAKLAR			
Ödenmiş Sermaye Sermaye Ödenmemiş Sermaye Sermaye Düzeltme Farkları* Sermaye Yedekleri Kâr Yedekleri ve Fonlar Yeniden Değerleme Değer Artışları			

* Ödenmiş sermaye tutarının yüksek enflasyon dönemlerinde düzeltilmesi sonucu ortaya çıkan farklar bu kalemdedir.

	Dipnot Referansı	Cari Dönem	Önceki Dönem
Yabancı Para Çevrim Farkları			
Diğer Özkaynak Kalemleri			
Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları			
Dönem Net Kârı/Zararı			
Toplam Özkaynaklar			
TOPLAM KAYNAKLAR			

BÖLÜM 4

KÂR VEYA ZARAR TABLOSU

Kapsam

- 4.1 Bu bölümde, **Kâr veya Zarar Tablosunun** hazırlanmasına ve sunulmasına ilişkin esaslar düzenlenmektedir.
- 4.2 Kâr veya Zarar Tablosu, işletmenin finansal performansı hakkında bilgi vermek üzere hazırlanan ve işletmenin **raporlama dönemine** ilişkin **gelir** ve **giderleri** ile bunların net sonucunu gösteren tablodur.

Kâr veya Zarar Tablosunun Sunumu

- 4.3 Kâr veya Zarar Tablosu, küçük ve mikro işletmeler tarafından ekteki örneğe uygun olarak hazırlanır. Cari ve karşılaştırılan dönem bakiyeleri sıfır olan kalemlere **finansal tablolarda** yer verilmeyebilir.
- 4.4 İşletme, finansal performansın anlaşılması açısından gerekli olduğunda, ekteki örneğe bağlı kalınmak şartıyla, finansal tablo kullanıcılarının dikkatine sunulması düşünülen alt kalemlere, alt toplamlara ve ilave kalemlere yer verilebilir.
- 4.5 Herhangi bir gelir veya gider kalemi Kâr veya Zarar Tablosunda ya da **dipnotlarda** “olağandışı kalem” olarak sunulmaz.
- 4.6 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 5 *Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar*).

EK**KÜÇÜK VE MİKRO İŞLETMELERE YÖNELİK KÂR VEYA ZARAR TABLOSU**

..... ŞİRKETİ DÖNEMİNE AİT KÂR VEYA ZARAR TABLOSU

(TL)

	Dipnot Referansı	Cari Dönem	Önceki Dönem
Satış Hasılatı			
Satışların Maliyeti (-)			
Tarımsal Faaliyetlerde Gerçeğe Uygun Değer Farkları			
Brüt Kâr/Zarar			
Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)			
Pazarlama Giderleri (-)			
Genel Yönetim Giderleri (-)			
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler			
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-)			
Esas Faaliyet Kârı/Zararı			
Diğer Faaliyetlerden Gelirler			
Bağlı Ortaklıklardan, İştiraklerden ve Müştereken Kontrol Edilen İşletmelerden Kâr Payları			
Diğer Gelirler			
Diğer Faaliyetlerden Giderler (-)			
Finansal Gelirler			
Faiz ve Benzeri Gelirler			
Kur Farkı Gelirleri			
Diğer Finansal Gelirler			
Finansal Giderler (-)			
Faiz ve Benzeri Giderler			
Kur Farkı Giderleri			
Diğer Finansal Giderler			
Dönem Kârı veya Zararı			
Dönem Vergi Gideri (-)			
Dönem Net Kârı veya Zararı			

BÖLÜM 5

MUHASEBE POLİTİKALARI, TAHMİNLER VE HATALAR

Kapsam

- 5.1 Bu bölümde, aşağıdakilere ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir:
- a) **Finansal tabloların** hazırlanmasında kullanılan **muhasebe politikalarının** seçimi, uygulanması ve değiştirilmesi,
 - b) **Muhasebe tahminlerindeki değişiklikler** ve
 - c) **Geçmiş dönem hatalarına** ilişkin düzeltmelerin finansal tablolara alınması.

Muhasebe Politikalarının Seçimi ve Uygulanması

- 5.2 Muhasebe politikaları, finansal tabloların hazırlanması ve sunulmasında işletmeler tarafından kullanılan belirli ilkeler, esaslar, teamüller, kurallar ve uygulamaları ifade eder. Finansal tablo kalemlerinin **ölçüm** ve sınıflandırılma esasları, **amortisman** yöntemleri ve **stok** maliyetini hesaplama yöntemleri muhasebe politikalarına örnek olarak verilebilir.
- 5.3 Bu Standartta herhangi bir işlem veya olay için belirlenmiş bir muhasebe politikası varsa bu muhasebe politikası uygulanır. İlgili işlem veya olay için uygulanabilecek muhasebe politikaları arasında seçimlik hak tanınmış olması durumunda işletme, **gerçeğe uygun sunum** sağlamak amacıyla kendi şartlarına en uygun muhasebe politikasını seçer.
- 5.4 Bu Standartta, herhangi bir işlem veya olaya uygulanacak bir muhasebe politikası öngörülmemişse, işletme söz konusu işlem veya olaya uygulanacak muhasebe politikasını belirlerken Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardının (BOBİ FRS) ilgili hükümlerini dikkate alır.
- 5.5 İşletmenin benzer işlem ve olaylar için seçtiği ve uyguladığı muhasebe politikaları tutarlı olmalıdır. Uygulanan muhasebe politikalarının dönemler itibarıyla da tutarlılık arz etmesi gerekir.

Muhasebe Politikalarındaki Değişiklikler

- 5.6 İşletme, bir muhasebe politikasını ancak aşağıdaki durumların varlığı halinde değiştirir:
- a) Değişikliğin bu Standart tarafından zorunlu kılınması ya da
 - b) Değişikliğin, işletmenin finansal durumu veya finansal performansı hakkında gerçeğe ve ihtiyaca daha uygun bilgi sağlayacak olması.
- 5.7 İşletme, muhasebe politikası değişikliklerini aşağıdaki şekilde uygular:

- a) Değişikliğin bu Standart tarafından zorunlu kılınması durumunda, bu Standartta özel olarak geçiş hükümlerine yer verilmişse, muhasebe politikası değişikliklerini bu hükümlere göre uygular ve
- b) Özel olarak geçiş hükümlerine yer verilmediğinde veya 5.6 paragrafının (b) bendi uyarınca bir muhasebe politikası değişikliği yapıldığında, söz konusu politika değişikliğini **geriye dönük** olarak uygular.
- 5.8 Ancak, muhasebe politikası değişikliğine gidilmesi sonucu maliyet yöntemi kullanılarak ölçülen bir maddi duran varlık sınıfının, yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden ölçülmeye başlanacak olması durumunda bu politika değişikliği geriye dönük olarak uygulanmaz. Bu durumda, politika değişikliğine gidildiği tarihten itibaren, ilgili maddi duran varlıklara yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden ölçülmeye başlanır.

Geriye Dönük Uygulama

- 5.9 Geriye dönük uygulama, yeni muhasebe politikasının işlem ve olaylara bu politika baştan beri kullanılıyormuş gibi uygulanmasıdır. Buna göre, bir muhasebe politikasındaki değişiklik geriye dönük olarak uygulandığında, karşılaştırmalı olarak sunulan dönem veya dönemlere ait finansal tablolardaki değişiklikten etkilenen kalem veya kalemler yeni muhasebe politikasına göre düzeltilir. Ayrıca, karşılaştırmalı olarak sunulan en erken döneme ait değişiklikten etkilenen **özkaynak** kaleminin (veya kalemlerinin) açılış bakiyesi, değişikliğin karşılaştırmalı olarak sunulan en erken dönemden önceki dönemlere olan birikimli etkisine göre düzeltilir.

Örnek 1:

Bir işletme gerçeğe ve ihtiyaca daha uygun bilgi sağlanacağı düşüncesiyle 2021 yılı **raporlama döneminde** muhasebe politikası değişikliğine giderek maliyet bedeli üzerinden ölçtüğü **canlı varlıklarını satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri** üzerinden ölçmeye başlamıştır. İşletme finansal tablolarını sunarken geçmiş iki yıla ait karşılaştırmalı bilgilere yer vermektedir.

Muhasebe politikasındaki değişikliğin işletmenin 1/1/2021 tarihindeki kar veya zararı üzerindeki birikimli etkisi 100.000 TL'dir. İşletme, muhasebe politikasındaki değişiklik sonucunda geçmiş dört yıla ait kâr tutarlarının her bir yıl için 25.000 TL artırılması gerektiğini tespit etmiştir.

Buna göre, karşılaştırmalı olarak sunulan en erken dönem olan 31/12/2018 tarihinde sona eren raporlama dönemine ait değişiklikten etkilenen özkaynak kalemlerinin açılış bakiyeleri düzeltilir. Bu kapsamda, 1/1/2019 tarihindeki "Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları" kaleminin tutarı ile "Canlı Varlıklar" kaleminin tutarı 50.000 TL

artırılır. Ayrıca, karşılaştırmalı olarak sunulan 31/12/2020 ve 31/12/2019 tarihli **Kâr veya Zarar Tablosundaki** “Tarımsal Faaliyetlerde Gerçeğe Uygun Değer Farkları” kalemleri ile **Finansal Durum Tablosundaki** “Canlı Varlıklar” kalemlerinin her biri 25.000 TL artırılır.

- 5.10 Muhasebe politikasındaki değişikliğin, karşılaştırmalı olarak sunulan döneme (veya dönemlere) ait finansal tablolar üzerinde dönemler itibarıyla yarattığı etkinin belirlenmesinin mümkün olmadığı durumlarda, ilgili değişiklik geriye dönük uygulamanın mümkün olduğu en erken döneme (bu dönem, cari dönem de olabilir) ait **varlık** ve **yükümlülüklerin** açılış bakiyelerine uygulanır. Bunun yanı sıra, ilgili işlemde etkilenen söz konusu döneme ait özkaynak kalemlerinin açılış bakiyeleri de düzeltilir.

Örnek 2:

Örnek 1’e göre, muhasebe politikasındaki değişikliğin 2021 yılından önceki dönemler için dönem itibarıyla yarattığı etkiler belirlenemiyorsa işletme, muhasebe politikasındaki değişikliğin etkisini şu şekilde yansıtmalıdır. Geriye dönük uygulamanın mümkün olduğu en erken dönem olan 31/12/2019 tarihinde sona eren raporlama dönemine ilişkin “Canlı Varlıklar” kalemi ile “Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları” kaleminin açılış bakiyeleri düzeltilmelidir.

Buna göre 1/1/2020 tarihindeki “Canlı Varlıklar” kalemi ile “Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları” kaleminin tutarı 75.000 TL artırılmalıdır. Ayrıca 31/12/2020 tarihinde sona eren raporlama dönemine ait Kâr veya Zarar Tablosundaki “Tarımsal Faaliyetlerde Gerçeğe Uygun Değer Farkları” kalemi ile Finansal Durum Tablosundaki “Canlı Varlıklar” kaleminin tutarı 25.000 TL artırılır. Muhasebe politikasındaki değişikliğin 31/12/2018 tarihinde sona eren dönem üzerindeki etkisinin belirlenmesi mümkün olmadığından, bu dönem finansal tablolarında sunulan karşılaştırmalı tutarlarda herhangi bir düzeltme yapılmaz.

- 5.11 Yeni muhasebe politikasının önceki tüm dönemlere uygulanması sonucu cari dönemin başında ortaya çıkacak birikimli etkinin belirlenmesi mümkün değilse ilgili değişiklik, uygulamanın mümkün olduğu en erken tarihten itibaren **ileriye yönelik** olarak uygulanır. Yani, yeni muhasebe politikası söz konusu tarihten sonra ortaya çıkan işlem ve olaylara uygulanır. Bu durumda, politika değişikliğinin bu tarihten önceki varlık, yükümlülük ve özkaynak kalemlerine birikimli etkisi dikkate alınmamış olur.

Örnek 3:

Örnek 2’den farklı olarak işletme tarafından muhasebe politikasındaki değişikliğin “Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları” kalemi üzerindeki birikimli etkisi belirlenememektedir. Bununla birlikte işletme, bir önceki yıla ait kâr tutarının 25.000 TL artırılması gerektiğini tespit etmiştir. Bu çerçevede 31/12/2019 tarihinde sona eren raporlama dönemine ait Kâr veya Zarar Tablosundaki “Tarımsal Faaliyetlerde Gerçeğe Uygun Değer Farkları” kalemi ile Finansal Durum Tablosundaki “Canlı Varlıklar” kaleminin tutarı 25.000 TL artırılır.

Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler

- 5.12 İşletme faaliyetlerinin doğasında yer alan belirsizliklerin sonucu olarak birçok finansal tablo kaleminin değeri tam olarak ölçülemez ancak tahmin edilebilir. Tahminler en güncel ve güvenilir bilgilere dayanılarak yapılır. Örneğin; şüpheli alacakların, stoklardaki **değer düşüklüğünün**, **finansal varlıkların** veya **finansal yükümlülüklerin** gerçeğe uygun değerlerinin, garanti yükümlülüklerinin ve amortismanına tabi varlıkların **faydalı ömürlerinin** belirlenmesinde muhasebe tahminleri kullanılır.
- 5.13 Muhasebe tahminlerindeki değişiklik, varlık veya yükümlülüklerin mevcut durumunun ve bunlarla ilişkili olarak beklenen faydaların ve mükellefiyetlerin değerlendirilmesi sonucu ilgili varlık veya yükümlülüğün **defter değerinde** veya varlığın dönemsel tüketim tutarında yapılan değişikliktir.
- 5.14 Muhasebe tahminlerindeki değişiklikler; tahminlerin dayandırıldığı şartlarda meydana gelen değişiklikler, yeni bir bilgi edinilmesi veya tecrübe kazanılması sonucunda meydana gelebilir. Yapısı gereği, tahminlerde yapılan değişiklikler önceki dönemlerle ilgili değildir ve bu nedenle hata düzeltmesi olarak nitelendirilemez.
- 5.15 Uygulanan ölçüm esasında yapılan bir değişiklik (örneğin, **maddi duran varlıkların** yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden ölçülürken maliyet bedeli üzerinden ölçülmeye başlanması gibi) tahmin değişikliği değil, politika değişikliğidir. Muhasebe politikasındaki bir değişiklik ile muhasebe tahminindeki bir değişikliği ayırmanın zor olduğu hallerde değişiklik, tahmin değişikliği olarak kabul edilir.
- 5.16 Muhasebe tahminlerinde yapılan değişikliğin etkileri, aşağıdaki dönemlerin kâr veya zararına dâhil edilerek ileriye yönelik olarak finansal tablolara alınır:
- 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.

Geçmiş Dönem Hataları

- 5.17 Geçmiş dönem hataları; hatanın yapıldığı döneme ait finansal tabloların yönetim organı tarafından onaylandığı tarihte mevcut ve kullanılabilir olan ve söz konusu finansal tabloların hazırlanması sırasında dikkate alınmış olması beklenen güvenilir bilgilerin kullanılmaması veya yanlış kullanılması nedeniyle geçmiş dönem finansal tablolarında meydana gelen hatalardır.
- 5.18 Geçmiş dönem hataları; matematiksel hataları, muhasebe politikalarının uygulanmasındaki hataları, bilgilerin gözden kaçırılması veya yanlış yorumlanmasını ve hileleri içerir.
- 5.19 Finansal tabloların, önemli bir hata ya da finansal durumun veya performansın belirli bir şekilde gösterilmesi amacıyla kasıtlı olarak yapılmış olan önemsiz bir hata içermesi durumunda söz konusu finansal tablolar bu Standartla uyumlu olmaz.
- 5.20 Önemli geçmiş dönem hataları geriye dönük olarak düzeltilir. Dolayısıyla önemli geçmiş dönem hatalarının düzeltilmesi nedeniyle ortaya çıkan sonuçlar, hatanın tespit edildiği cari dönemin kâr veya zararında gösterilemez.

Geriye Dönük Düzeltme

- 5.21 Geriye dönük düzeltme; geçmiş dönem hataları hiç yapılmamış gibi, finansal tablo kalemlerine ilişkin tutarların finansal tablolara alınmasında, ölçümünde ve açıklanmasında gerekli düzeltmelerin yapılmasıdır. Buna göre, önemli bir geçmiş dönem hatasına ilişkin geriye dönük düzeltme aşağıdaki şekilde gerçekleştirilir:
- a) Hatanın yapıldığı döneme veya dönemlere ait finansal tablolardaki karşılaştırmalı tutarlar düzeltilir veya
- b) Hatanın, karşılaştırmalı olarak sunulan en erken dönemden daha önceki bir dönemde meydana geldiği durumda, sunulan en erken döneme ilişkin, hatadan doğrudan veya dolaylı olarak etkilenen varlık, yükümlülük ve özkaynak kalemlerinin açılış bakiyeleri düzeltilir.

Örnek 4:

2021 yılında işletme sistemsal bir hata nedeniyle, maddi duran varlıklara ilişkin amortismanların geçmiş dört yıl boyunca eksik hesaplandığını tespit etmiştir. Hatanın 1/1/2021 tarihindeki (cari raporlama dönemi başındaki) “Geçmiş Yıllar

Kârları/Zararları” kalemi üzerindeki birikimli etkisi bu tutarın 100.000 TL kadar azaltılması şeklindedir. İşletme, hata sonucunda, geçmiş dört yıla ilişkin kâr tutarlarının her bir yıl için 25.000 TL azaltılması gerektiğini tespit etmiştir. İşletme finansal tablolarını sunarken geçmiş iki yıla ilişkin karşılaştırılabilir bilgilere yer vermektedir.

Buna göre, karşılaştırmalı olarak sunulan 31/12/2020 ve 31/12/2019 tarihlerinde sona eren raporlama dönemlerine ait Kâr veya Zarar Tablosunda yer alan söz konusu amortisman giderlerinin kaydedildiği kalemlerin tutarı 25.000 TL artırılır ve Finansal Durum Tablosundaki “Maddi Duran Varlıklar” kalemlerinin tutarı 25.000 TL azaltılır.

Ayrıca karşılaştırmalı olarak sunulan en erken dönem olan 31/12/2019 tarihinde sona eren raporlama dönemine ilişkin hatadan doğrudan veya dolaylı olarak etkilenen varlık, yükümlülük ve özkaynak kalemlerinin açılış bakiyeleri düzeltilir. Buna göre, 1/1/2019 tarihindeki Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları kaleminin tutarı ve karşılığında “Maddi Duran Varlıklar” kaleminin tutarı 50.000 TL azaltılır. Ayrıca varsa hatadan doğrudan veya dolaylı olarak etkilenen diğer özkaynak kalemlerinde gerekli düzeltmeler yapılır.

- 5.22 Hatanın, karşılaştırmalı olarak sunulan döneme (veya dönemlere) ait finansal tablolar üzerinde dönemler itibarıyla yarattığı etkinin belirlenmesinin mümkün olmadığı durumlarda, geriye dönük düzeltmenin mümkün olduğu en erken döneme (bu, cari dönem de olabilir) ait varlık, yükümlülük ve özkaynakların açılış bakiyeleri düzeltilir.

Örnek 5:

Örnek 4’e göre, hatanın 2020 yılından önceki dönemler için dönemler itibarıyla yarattığı etkiler belirlenemiyorsa işletme; geriye dönük düzeltmenin mümkün olduğu en erken dönem olan 31/12/2020 tarihinde sona eren raporlama dönemine ilişkin “Maddi Duran Varlıklar” kalemi ile “Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları” kaleminin açılış bakiyeleri düzeltilmelidir. Buna göre 1/1/2020 tarihindeki “Maddi Duran Varlıklar” kalemi ile “Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları” kaleminin tutarı 75.000 TL azaltılmalıdır. Ayrıca 31/12/2020 tarihinde sona eren raporlama dönemine ait Kâr veya Zarar Tablosunda yer alan söz konusu amortisman giderlerinin kaydedildiği kalemin tutarı 25.000 TL artırılır ve Finansal Durum Tablosundaki “Maddi Duran Varlıklar” kaleminin tutarı 25.000 TL azaltılır.

- 5.23 Hatanın cari dönemin başındaki birikimli etkisinin belirlenmesi mümkün değilse, hata düzeltmesi, düzeltmenin mümkün olduğu en erken tarihten itibaren ileriye yönelik olarak uygulanır. Dolayısıyla, hatanın bu tarihten önceki varlık, yükümlülük ve özkaynak kalemlerine olan birikimli etkisi dikkate alınmamış olur.

Örnek 6:

Örnek 5'ten farklı olarak işletme tarafından hatanın "Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları" kalemi üzerindeki birikimli etkisi belirlenememektedir. Bununla birlikte işletme, bir önceki yıla ilişkin kâr tutarının 25.000 TL azaltılması gerektiğini tespit etmiştir. Bu çerçevede 31/12/2020 tarihinde sona eren raporlama dönemine ait Kâr veya Zarar Tablosunda yer alan söz konusu amortisman giderlerinin kaydedildiği kalemin tutarı 25.000 TL artırılır ve Finansal Durum Tablosundaki "Maddi Duran Varlıklar" kaleminin tutarı 25.000 TL azaltılır.

İlave Finansal Durum Tablosu Sunulması

- 5.24 Bir muhasebe politikası değişikliği geriye dönük olarak uygulandığında veya yanlışlık düzeltilmesi kapsamında geriye dönük düzeltme yapıldığında, karşılaştırmalı olarak sunulan en erken dönemin başlangıcına ait ilave bir Finansal Durum Tablosu sunulur. Ancak geriye dönük uygulamanın veya geriye dönük düzeltmenin karşılaştırmalı olarak sunulan en erken dönemin başındaki Finansal Durum Tablosunda yer alan kalemler üzerindeki etkisi önemsizse ilave Finansal Durum Tablosu sunulması gerekmez.

Açıklamalar

- 5.25 Muhasebe politikasında yapılan bir değişikliğin cari dönem ya da geçmiş dönemler üzerinde etkisinin bulunduğu durumlarda, aşağıdakiler açıklanır:
- Muhasebe politikasındaki değişikliğin niteliği.
 - Değişiklikten etkilenen her bir finansal tablo kalemi için, mümkün olduğu ölçüde, aşağıdaki dönemler itibarıyla yapılan düzeltme tutarı:
 - Cari dönemde,
 - Karşılaştırmalı olarak sunulan önceki dönemlerin her birinde ve
 - Karşılaştırmalı olarak sunulan dönemden (veya dönemlerden) daha önceki dönemlerde (toplam tutar).
- 5.26 Muhasebe tahminlerinde yapılan değişikliğin niteliği ve söz konusu değişikliğin cari raporlama dönemine ait varlıklar, yükümlülükler, **gelir** ve giderler üzerindeki etkileri açıklanır.
- 5.27 Geçmiş dönem hatalarına ilişkin aşağıdakiler açıklanır:
- Geçmiş dönem hatalarının niteliği,

- b) Karşılaştırmalı olarak sunulan her bir dönem için, mümkün olduğu ölçüde, değişiklikten etkilenen her bir finansal tablo kaleminde yapılmış olan düzeltmenin tutarı,
- c) Mümkün olduğu ölçüde, karşılaştırmalı olarak sunulan en erken dönemin başındaki düzeltme tutarı ve
- ç) (b) veya (c) bentlerinde yer alan tutarların belirlenemediği durumlarda, bunun nedeni.

Sonraki dönemlerde yayımlanacak finansal tablolarda bu açıklamaların tekrar edilmesi gerekmez.

BÖLÜM 6

RAPORLAMA DÖNEMİNDEN SONRAKİ OLAYLAR

Kapsam

6.1 Bu bölümde, **raporlama döneminden** sonraki olaylara ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir.

Raporlama Döneminden Sonraki Olayların Tanımı

6.2 Raporlama döneminden sonraki olaylar, raporlama dönemi sonu ile **finansal tabloların** yönetim organı* tarafından onaylandığı tarih arasında işletme lehine veya aleyhine ortaya çıkan olayları ifade eder. Raporlama döneminden sonraki olaylar düzeltme gerektiren ve düzeltme gerektirmeyen olaylar şeklinde ikiye ayrılır.

Raporlama Döneminden Sonraki Düzeltme Gerektiren Olaylar

6.3 Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektiren olaylar, raporlama dönemi sonu itibarıyla mevcut olan durumları teyit eden olaylardır.

6.4 Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektiren olayların ortaya çıktığı durumlarda, ilgili **dipnotlar** dâhil raporlama dönemine ait finansal tablolarda yer alan tutarlar söz konusu düzeltme gerektiren olayların etkisini yansıtacak şekilde düzeltilir. Ayrıca, raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektiren olayın finansal tablolarda yer alan tutarları etkilemeyip sadece dipnotlarda bir değişiklik yapılmasını gerektirmesi durumunda ilgili dipnotlarda gerekli değişiklikler yapılır.

6.5 Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektiren olaylara aşağıdakiler örnek olarak verilebilir:

- a) Raporlama döneminden sonra sonuçlanan bir davanın, raporlama dönemi sonu itibarıyla işletmenin mevcut bir **yükümlülüğünün** bulunduğunu teyit etmesi. İşletme bu durumda Bölüm 17 *Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar* uyarınca söz konusu davayla ilgili olarak daha önce finansal tablolarına almış olduğu **karşılık** tutarını düzeltir ya da finansal tablolarına yeni bir karşılık yansıtır.
- b) Raporlama dönemi sonu itibarıyla bir **varlığın değer düşüklüğüne** uğradığını ya da daha önce finansal tablolara alınmış değer düşüklüğü tutarının düzeltilmesi gerektiğini

* Yönetim organı; anonim şirketlerde yönetim kurulunu, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde yöneticiyi ya da yöneticileri, limited şirketlerde müdür veya müdürleri ve diğer işletmelerde benzeri organları ifade eder (6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu Madde 135/1).

gösteren 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 değerlendirilebilir ve bu durumda ilgili alacağın **defter değerinin** düzeltilmesi gerekir.
 - (ii) Benzer bir şekilde, raporlama döneminden sonra **stok** satış fiyatlarında meydana gelen bir azalma, raporlama dönemi sonu itibarıyla söz konusu stoklarla ilgili bir değer düşüklüğünün var olduğunu teyit edebilir ve bu durumda ilgili stokların defter değerinin düzeltilmesi gerekir.
- c) Raporlama dönemi sona ermeden satın alınan **varlıklara** ilişkin maliyetlerin veya raporlama dönemi sona ermeden satılan varlıklardan elde edilen **gelirlerin** raporlama döneminden sonra belirli hale gelmesi.
 - ç) İşletmenin raporlama dönemi sonundaki kârı üzerinden teşvik primi ödemeye yönelik bir yükümlülüğünün bulunduğu bir durumda, ödeme tutarının raporlama döneminden sonra belirlenmesi.
 - d) Finansal tabloların gerçeği yansıtmadığını gösteren hata veya hilelerin ortaya çıkması.
 - e) Sayım ve tesellüm fazla ya da noksanlarının nedenlerinin belirlenmesi.

Raporlama Döneminden Sonraki Düzeltme Gerektirmeyen Olaylar

- 6.6 Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylar, raporlama döneminden sonra ortaya çıkan durumları gösteren olaylardır.
- 6.7 Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylar **Kâr veya Zarar Tablosuna** veya **Finansal Durum Tablosuna** yansıtılmaz. Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen önemli olayların niteliği ve finansal etkisi dipnotlarda açıklanır.
- 6.8 Raporlama döneminden sonra ancak finansal tabloların yönetim organı tarafından onaylandığı tarihten önce meydana gelen aşağıdaki olaylar raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylara örnek olarak verilebilir:
 - a) Yatırımların piyasa değerlerinin düşmesi.
 - b) Önemli bir **bağlı ortaklığın** elden çıkarılması veya önemli bir birleşmenin gerçekleşmesi.

- c) Raporlama döneminden sonra varlık fiyatlarında veya döviz kurlarında normal olmayan büyüklükte değişikliklerin meydana gelmesi.
- ç) Bir faaliyetin durdurulmasına yönelik bir planın açıklanması.
- d) Önemli bir üretim tesisinin yangın sonucu tahrip olması.
- e) Önemli bir yeniden yapılandırmanın duyurulması veya uygulanmaya başlanması.
- f) Tamamen raporlama döneminden sonra meydana gelen olaylar sonucunda önemli bir davanın başlaması.
- g) Raporlama döneminden sonra fakat finansal tabloların yönetim organı tarafından onaylandığı tarihten önce, davanın lehte sonuçlanması neticesinde bir alacağın doğması.

Kâr Payı

6.9 Raporlama döneminden sonra ancak finansal tabloların yönetim organı tarafından onaylandığı tarihten önce pay sahiplerine **kâr payı** dağıtılacağı ilân edilmesi durumunda, raporlama dönemi sonunda bu kâr paylarına ilişkin herhangi bir yükümlülük kaydı yapılmaz. Bu tür kâr payı tutarları dipnotlarda ayrıca açıklanır.

İşletmenin Sürekliliği

6.10 Yönetimin, raporlama döneminden sonra, işletmeyi tasfiye etme veya işletmenin ticari faaliyetine son verme niyetinin olduğuna ya da bunları yapmak dışında gerçekçi bir alternatifinin bulunmadığına karar vermesi durumunda finansal tablolar **işletmenin sürekliliği** varsayımına göre hazırlanmaz. Bu durumda, işletmenin sürekliliği varsayımının kullanılmadığı, finansal tabloların hazırlanmasında hangi esasın kullanıldığı ve işletmenin sürekliliği varsayımının neden geçerli olmadığı dipnotlarda açıklanır.

BÖLÜM 7 HASILAT

Kapsam

- 7.1 Bu bölümde, belirli işlem ve olaylardan elde edilen **hasılat**a ilişkin muhasebe ilkeleri, hasılatın finansal tablolara alınma zamanı ve **ölçümü** düzenlenmektedir.
- 7.2 Bu bölüm, aşağıdaki işlem ve olaylardan elde edilen hasılatın finansal tablolara alınmasında uygulanır:
- Mal satışı (satış amacıyla işletme tarafından üretilen ya da yeniden satılmak üzere satın alınan malların satışı),
 - Hizmet sunumu,
 - İşletmenin yüklenici olduğu **inşa sözleşmeleri**,
 - İşletme **varlıklarının** başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan **faiz, isim hakkı ve kâr payı**.
- 7.3 Bu bölüm, bu Standardın diğer bölümlerinde ele alınan bazı işlem ve olaylardan kaynaklanan hasılat ya da diğer gelirlere uygulanmaz. Bu tür hasılat ya da diğer gelirler aşağıdakileri içerir:
- Bölüm 13 *Kiralamalar* uyarınca **kiralamalardan** ortaya çıkan hasılat ya da gelirler.
 - Bölüm 10 *Finansal Araçlar ve Özkaynaklar* uyarınca **finansal varlıkların** ve **finansal yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerinde** meydana gelen değişimlerden ya da bunların elden çıkarılmasından ortaya çıkan gelirler ile **bağlı ortaklık, iştirak** ya da **müştereken kontrol edilen işletmelerdeki** yatırımlardan elde edilen kâr payları veya diğer gelirler.
 - Bölüm 9 *Tarımsal Faaliyetler* uyarınca **canlı varlıkların** ve **tarımsal ürünlerin** ilk defa finansal tablolara alınmasından veya gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişimlerden ortaya çıkan gelirler.

Hasılatın Ölçümü

- 7.4 Hasılat, işletmenin olağan faaliyetleri esnasında ortaya çıkan **gelirdir**.
- 7.5 Hasılat, taraflar arasında yapılan anlaşma kapsamında, satış iskontoları (kasa ve miktar iskontoları) düşüldükten sonra, vade farkı ayrıştırılmaksızın doğrudan tahsil edilen veya

edilmesi beklenen bedel üzerinden ölçülür.

- 7.6 Hasılat içerisinde yalnızca işletmenin kendi adına sağlayabileceği brüt ekonomik fayda yer alır. Üçüncü taraflar adına tahsil edilen tutarlar hasılat olarak değerlendirilmez. Bu kapsamda, örneğin, katma değer vergisi hasılat olarak finansal tablolara alınmaz. Acente ilişkisinde de, acente yalnızca komisyon tutarını hasılat olarak kaydeder.
- 7.7 Bu bölümde yer alan finansal tablolara alma ölçütleri genellikle her bir işleme ayrı ayrı uygulanır. Ancak bazı durumlarda finansal tablolara alma ölçütlerinin, işlemin özünü yansıtmak amacıyla, tek bir işlemin ayrıştırılabilir kısımlarına ayrı ayrı uygulanması gerekebilir. Örneğin, bir ürünün satış fiyatı ayrıştırılabilir nitelikteki satış sonrası servis bedelini de içeriyorsa, finansal tablolara alma ölçütleri, işlemin ayrıştırılabilir kısımlarına ayrı ayrı uygulanır.
- 7.8 Bununla birlikte, bir bütün olarak değerlendirilmediği zaman ticari etkisi anlaşılamayan birbiriyle bağlantılı işlemler için, finansal tablolara alma ölçütleri 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 yapılmış olabilir; bu durumda finansal tablolara alma ölçütleri iki veya daha fazla işleme birlikte uygulanır.

Mal veya Hizmetlerin Takası

- 7.9 Aşağıdaki takas işlemlerinde hasılat ortaya çıkmaz:
- Mal veya hizmetlerin benzer özelliklere ve değere sahip mal ya da hizmetlerle takası veya
 - Mal veya hizmetlerin benzer özelliklere ve değere sahip olmayan mal ya da hizmetlerle takası ancak söz konusu takas işleminin ticari özünün bulunmaması.
- 7.10 Mal veya hizmetlerin, benzer özelliklere ve değere sahip olmayan mal ya da hizmetlerle ticari bir özü bulunan bir işlem çerçevesinde takası durumunda, hasılat finansal tablolara alınır. Bu durumda söz konusu işlem:
- Alınan mal ya da hizmetin gerçeğe uygun değeri esas alınarak ölçülür. Alınan mal veya hizmetin gerçeğe uygun değerine, varsa, ilgili işlemde alınan (veya ödenen) tutarlar eklenir (veya çıkartılır).
 - Alınan mal ya da hizmetin gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülememesi durumunda elden çıkarılan mal veya hizmetin gerçeğe uygun değeri esas alınır.
 - Elden çıkarılan mal veya hizmetin gerçeğe uygun değerinin de güvenilir bir şekilde ölçülememesi durumunda elden çıkarılan mal veya hizmetin **defter değeri** esas alınır.

Mal Satışı

7.11 Mal satışına ilişkin hasılat, aşağıdaki ölçütlerin tümü sağlandığında finansal tablolara alınır:

- a) Malların sahipliğinden kaynaklanan önemli risk ve getirilerin alıcıya devredilmiş olması.
- b) Satılan mallar üzerinde kontrolün sürdürülmemesi.

Bir varlığın kontrolü, varlığın kullanımını yönetebilme ve varlığın kalan tüm faydasını büyük ölçüde elde edebilme gücünü ifade eder. Kontrol, başka işletmelerin, varlığın kullanımını yönetebilmesini ve ondan fayda elde etmesini engelleyebilme gücünü kapsamaktadır.

- c) Hasılat tutarının güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi.
- ç) İşleme ilişkin ekonomik faydaların işletme tarafından elde edilmesinin **muhtemel** olması.
- d) İşleme ilişkin katlanılan veya gerçekleşecek maliyetlerin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi.

7.12 Sahiplikten kaynaklanan önemli risk ve getirilerin alıcıya ne zaman devredilmiş sayılacağına değerlendirilmesi, işleme ilişkin şartların incelenmesini gerektirir. Çoğu durumda, sahiplikten kaynaklanan risk ve getirilerin devri ile yasal mülkiyetin veya zilyetliğin devri aynı anda gerçekleşir. Perakende satışların çoğunda bu durum söz konusudur. Diğer durumlarda, sahiplikten kaynaklanan risk ve getirilerin devri ile yasal mülkiyetin veya zilyetliğin devri farklı zamanlarda gerçekleşir.

7.13 Sahiplikten kaynaklanan önemli risk ve getirilerin elde tutulduğu durumlarda hasılat finansal tablolara alınmaz. Aşağıdakiler, sahiplikten kaynaklanan önemli risk ve getirilerin elde tutulduğu durumlara örnek olarak verilebilir:

- a) İşletmenin normal garanti yükümlülükleri kapsamı dışında kalan yetersiz performansla ilişkin **yükümlülük** taşınması.
- b) Belirli bir satışa ilişkin hasılatın tahsil edilmesinin, alıcının malı satmasına bağlı olması (örneğin konsinye satışlar).
- c) Satışın, ilgili varlığın kurulumu şartıyla yapılması ve sözleşmenin önemli bir bölümünü oluşturan kurulumun henüz tamamlanmamış olması.
- ç) 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.

Hizmet Sunumu

- 7.14 Hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin sonucunun güvenilir bir şekilde tahmin edilebildiği durumlarda, ilgili hasılat tutarı, **raporlama dönemi** sonu itibarıyla işlemin tamamlanma düzeyi dikkate alınarak ("**tamamlanma yüzdesi yöntemi**") kullanılarak finansal tablolara alınır. Bu yöntemle göre hasılat, hizmetin sunulduğu dönemlerde **finansal tablolara** yansıtılır.
- 7.15 Aşağıdaki ölçütlerin tümü sağlandığında işlemin sonucu güvenilir bir şekilde tahmin edilebilir ve hizmet sunumuna ilişkin hasılat finansal tablolara alınır:
- Hasılat tutarının güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi.
 - İşleme ilişkin ekonomik faydaların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması.
 - Raporlama dönemi sonu itibarıyla işlemin tamamlanma düzeyinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi.
 - İşlem için katlanılan maliyetler ile işlemin tamamlanması için katlanılması gereken maliyetlerin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi.
- 7.16 Belirli bir dönemde, belirsiz sayıda faaliyetle sunulan hizmetler (örneğin, güvenlik firmasının bir yıl boyunca sadece alarm sistemi devreye girdiğinde destek hizmeti sağlaması) için hasılat, söz konusu belirli dönem boyunca eşit tutarlarda finansal tablolara alınır. Bununla birlikte, başka bir yöntemin, hizmetin tamamlanma düzeyini daha iyi ifade ettiğine ilişkin bir göstergenin bulunması durumunda söz konusu yöntem hasılatın finansal tablolara alınmasında kullanılır. Sunulan hizmetin birden fazla faaliyeti içermesi ve faaliyetlerden birinin diğer faaliyetlerden açık bir şekilde daha önemli olması durumunda, hasılatın finansal tablolara alınması, daha önemli olan faaliyetin gerçekleştirilmesine kadar ertelenir.
- 7.17 Hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin sonucunun güvenilir bir şekilde tahmin edilemediği durumlarda, geri kazanılması beklenen **gider** tutarı kadar hasılat finansal tablolara alınır. Bu durumda ilgili hizmet sunumuna ilişkin olarak herhangi bir kâr ortaya çıkmaz. Giderlerin de geri kazanılmasının beklenmediği durumlarda hasılat finansal tablolara alınmaz, giderler ise kâr veya zarara yansıtılmaya devam edilir. Sonucun güvenilir bir

şekilde ölçülmesini engelleyen belirsizlikler ortadan kalktığıında (diğer bir ifadeyle, işlemin sonucu güvenilir bir şekilde tahmin edilmeye başlandığında) sözleşmeye ilişkin hasılat, tamamlanma düzeyine göre finansal tablolara yansıtılmaya başlanır, **geriye dönük** olarak herhangi bir düzeltme yapılmaz.

İnşa Sözleşmeleri

- 7.18 İnşa sözleşmesi; bir varlığın veya tasarım, teknoloji, fonksiyon, nihai amaç veya kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili ya da birbirine bağımlı bir grup varlığın yapımı için özel olarak düzenlenmiş bir sözleşmedir.
- 7.19 Bir inşa sözleşmesinin sonucunun güvenilir bir şekilde tahmin edilebildiği durumlarda sözleşmeye ilişkin hasılat ve maliyetler, raporlama dönemi sonu itibarıyla tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılarak kâr veya zarara yansıtılır. Bu yöntemde tamamlanan işe isabet eden hasılat, maliyet ve kârın raporlanması sağlanır.
- 7.20 Sonucun güvenilir olarak tahmin edilmesi, tamamlanma aşamasının, gelecekte ortaya çıkabilecek maliyetlerin ve faturaların tahsil edilebilirliğinin güvenilir bir şekilde tahmin edilmesini gerektirmektedir.
- 7.21 Bir inşa sözleşmesinin sonucunun güvenilir bir şekilde tahmin edilememesi durumunda, geri kazanılması beklenen gider tutarı kadar hasılat finansal tablolara alınır. Bu durumda ilgili inşa sözleşmesine ilişkin olarak herhangi bir kâr ortaya çıkmaz. Giderlerin de geri kazanılmasının beklenmediği durumlarda hasılat finansal tablolara alınmaz, giderler ise kâr veya zarara yansıtılmaya devam edilir. Sonucun güvenilir bir şekilde ölçülmesini engelleyen belirsizlikler ortadan kalktığıında (diğer bir ifadeyle, sözleşme sonucu güvenilir şekilde tahmin edilmeye başlandığında) sözleşmeye ilişkin hasılat ve maliyetler tamamlanma düzeyine göre finansal tablolara yansıtılmaya başlanır, geriye dönük olarak herhangi bir düzeltme yapılmaz.
- 7.22 Bu bölüm hükümleri genellikle her bir inşa 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.
- 7.23 Birden çok varlığı kapsayan bir sözleşmede aşağıdaki durumların tümünün mevcut olması halinde, her bir varlığın inşası, ayrı bir inşa sözleşmesi olarak değerlendirilir:
- a) Her bir varlık için ayrı teklif verilmiş olması,

- b) Her bir varlığın, taraflarca ayrı bir şekilde ele alınması 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.
- 7.24 Bir veya birden çok müşteri ile yapılmış olmasına bakılmaksızın, aşağıdaki durumların tümünün mevcut olması halinde, sözleşme grubu, tek sözleşme olarak nitelendirilir:
- a) Sözleşme grubunun tek bir paket halinde müzakere edilmesi,
- b) Sözleşmelerin, birbirleriyle, genel bir kâr marjına sahip tek bir projenin parçası olacak kadar yakından ilişkili olması ve
- c) Sözleşmelerin kapsamındaki işlerin aynı anda veya birbirini izleyen bir sırada yapılması.

Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi

- 7.25 Tamamlanma yüzdesi yönteminde, finansal tablolara yansıtılacak hasılat tutarı işlemin veya sözleşmenin tamamlanma düzeyine göre belirlenir. Bu yöntemde, hizmet sunumuna veya inşa sözleşmesine ilişkin toplam hasılat ve maliyet tutarlarıyla ilgili tahminler, hizmet sunumu veya inşa sözleşmesi ilerledikçe gözden geçirilir ve gerektiğinde düzeltilir. Her raporlama dönemi sonunda, toplam hasılat tutarına ilişkin cari tahminlerle tamamlanma yüzdesinin çarpımı sonucunda işleme veya sözleşmeye ilişkin ilgili raporlama dönemi sonu itibarıyla birikimli olarak finansal tablolara alınması gereken hasılat tutarı bulunur. Birikimli hasılat tutarından geçmiş dönemlerde kaydedilen hasılat tutarı çıkarılarak raporlama döneminde kaydedilecek hasılat tutarı tespit edilir.
- 7.26 Tamamlanma yüzdesi yönteminin her raporlama dönemi itibarıyla hasılat ve maliyetlere ilişkin cari tahminlere birikimli olarak uygulanması nedeniyle hasılat ve maliyetlere ilişkin tahminlerdeki bir değişikliğin etkisi kendiliğinden **muhasebe tahminlerindeki bir değişiklik** şeklinde **ileriye yönelik** olarak finansal tablolara alınmış olur.
- 7.27 Tamamlanma düzeyi, tamamlanan işi en güvenilir şekilde ölçen yöntem kullanılarak tespit edilir. Hizmet sunumuna ilişkin işlemin veya inşa sözleşmesinin niteliğine bağlı olarak tamamlanma düzeyinin belirlenmesinde, kullanılacak yöntemlere örnek olarak aşağıdakiler gösterilebilir:
- a) İlgili tarihe kadar gerçekleşen maliyetlerin, tahmini toplam maliyetlere oranı.
- b) Hizmet sunumuna ilişkin işlemin veya sözleşmeye konu işin, somut olarak

belirlenebilen tamamlanma oranı.

- 7.28 Hakediş ve avanslar genellikle tamamlanma düzeyini yansıtmaz, bu nedenle tamamlanma düzeyinin bunlara göre belirlenmemesi gerekir.
- 7.29 İşletme, hizmet sunumu veya inşa sözleşmesi kapsamındaki gelecekteki faaliyetlerle ilgili çeşitli maliyetlere katlanmış olabilir. Bu tür maliyetler (örneğin, malzeme alımına ilişkin maliyetler veya peşin ödemeler) yapılan işin tamamlanan kısmıyla ilgili olmadığından, geri kazanılmalarının muhtemel olması şartıyla dönemin kâr veya zararına yansıtılmaz, **Finansal Durum Tablosunda** “Peşin Ödenmiş (Gelecek Aylara Ait) Giderler ve Gelir Tahakkukları” kaleminde gösterilir. Tamamlanma düzeyinin, ilgili tarihe kadar gerçekleşen maliyetlerin toplam maliyetlere oranı kullanılarak belirlenmesi durumunda, bu tür maliyetler, ilgili tarihe kadar gerçekleşen maliyetlerin hesabında dikkate alınmaz. Geri kazanılmaları muhtemel olmayan maliyetler anında gider olarak finansal tablolara alınır.
- 7.30 Bir inşa sözleşmesinde veya bir hizmet sunumunda, toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme hasılatını aşması bekleniyorsa, Bölüm 17 *Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar* uyarınca, sözleşmenin geri kalan kısmının tamamlanması için katlanılması beklenen zarar tutarı kadar **karşılık** ayrılır.
- 7.31 İnşa sözleşmeleri için katlanılan maliyetler ile kâr veya zarara yansıtılmış kâr (ya da zarar) toplamından hakediş tutarlarının çıkarılması sonucunda bulunan tutar, artı veya eksi olmasına göre “Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Varlıklar” veya “Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Yükümlülükler” kaleminde gösterilir.

Faiz, İsim Hakkı ve Kâr Payları

- 7.32 İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılması sonucunda faiz, isim hakkı veya kâr payı gelirleri ortaya çıkar.
- 7.33 Faiz; **nakit** veya **nakit benzerlerinin** kullanılması karşılığında talep edilen bedeldir.
- 7.34 İsim hakkı; patent, ticari marka, telif hakkı, yazılım programları gibi işletmenin uzun vadeli varlıklarının kullanılması karşılığında talep edilen bedeldir.
- 7.35 Kâr payı ise, **özkaynak aracı** hamillerine, aracın ait olduğu sermaye sınıfı içindeki payları oranında dağıtılan kârdır.
- 7.36 Faiz, isim hakkı ve kâr payı gelirleri, ekonomik faydaların işletmeye girmesinin muhtemel olduğu ve söz konusu faydaların güvenilir bir şekilde ölçülebildiği durumlarda finansal tablolara yansıtılır.

- 7.37 Faiz, isim hakkı ve kâr payı gelirleri aşağıdaki esaslara göre finansal tablolara yansıtılır:
- a) Faiz, Bölüm 10 *Finansal Araçlar ve Özkaynaklar*'da belirtildiği şekilde hesaplanarak finansal tablolara yansıtılır.
 - b) İsim hakları, ilgili sözleşmenin özü dikkate alınarak sözleşme hükümleri çerçevesinde **tahakkuk esasına** göre finansal tablolara yansıtılır.
 - c) Kâr payları ise, hissedarların ödemeyi tahsil etme hakkı ortaya çıktığında finansal tablolara yansıtılır.

BÖLÜM 8 STOKLAR

Kapsam

- 8.1 Bu bölümde **stoklara** ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir.
- 8.2 Stoklar, aşağıdaki niteliklerden birine sahip olan **varlıklardır**:
- Olağan işletme faaliyetleri kapsamında satılmak üzere elde tutulan varlıklar,
 - Olağan işletme faaliyetleri kapsamında satılmak üzere üretilmekte olan varlıklar,
 - Üretim sürecinde veya hizmet sunumunda kullanılacak ham madde ve malzemeler.
- 8.3 Bu bölüm, **inşa sözleşmeleri** kapsamında henüz tamamlanmamış olan işler (bakınız: Bölüm 7 *Hasılat*) ile **tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar** ve **hasat** zamanındaki **tarımsal ürünler** (bakınız: Bölüm 9 *Tarımsal Faaliyetler*) hariç olmak üzere tüm stoklara uygulanır.

Ölçüm

- 8.4 Stoklar, maliyet bedeli üzerinden ölçülür. 8.19 paragrafı uyarınca her raporlama dönemi sonunda stokların değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığı değerlendirilerek gereken hallerde stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılır.
- 8.5 Borsalar veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören stok niteliğindeki altın ve diğer kıymetli madenler, **raporlama dönemi** sonunda **gerçeğe uygun değeri** üzerinden ölçülür. Söz konusu stokların gerçeğe uygun değeri, raporlama dönemi sonundaki piyasa değeridir.

Stokların Maliyetinin Belirlenmesi

- 8.6 Stokların maliyeti, tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların bulunduğu yere ve mevcut durumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içerir.
- 8.7 Stokların satın alma maliyetleri; satın alma fiyatını, ithalat vergilerini ve iade alınamayan diğer vergileri, nakliye, yükleme ve boşaltma maliyetlerini ve 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.
- 8.8 Stoklar, vade farkı ayrıştırılmaksızın, ödenen veya ödenmesi beklenen **nakit** tutar üzerinden ölçülür.
- 8.9 Stoklara ilişkin **borçlanma maliyetleri** oluştuğu dönemde kâr veya zarara yansıtılır.

- 8.10 Dönüştürme maliyetleri; ham madde ve malzemelerin, yarı mamul ve mamul haline getirilmesi sürecinde, direkt işçilik **giderleri** gibi üretimle doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetleri ve bu süreçte katılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları içerir. Faaliyet giderleri, dönüştürme maliyeti olarak dikkate alınmaz ve bu giderlerden dönüştürme maliyetine pay verilmez.
- 8.11 Dönüştürme maliyetlerinin belirlenmesinde tam maliyet yöntemi kullanılır. Tam maliyet yönteminde, sabit ve değişken genel üretim giderlerinin tamamı dönüştürme maliyetine dâhil edilir. Ancak faaliyetleri geçici veya kalıcı olarak durdurulan ya da henüz faaliyete geçmemiş bölümlere ilişkin sabit genel üretim giderleri dönüştürme maliyetine dâhil edilmez, gider olarak “Satışların Maliyeti” kaleminde gösterilir.
- 8.12 Bununla birlikte, sabit genel üretim giderlerinin, normal üretim kapasitesi esas alınarak dönüştürme maliyetine dâhil edilmesi de mümkündür (normal maliyet yöntemi). Bu durumda normal üretim kapasitesi, planlanan bakım-onarım çalışmalarından kaynaklanacak kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak, normal şartlarda bir veya birkaç dönem veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarıdır. Fiili üretim düzeyi normal üretim kapasitesine yakınsa, söz konusu üretim düzeyi normal üretim kapasitesi olarak dikkate alınabilir. Her bir üretim birimine dağıtılan sabit genel üretim gider tutarı, düşük kapasite ya da atıl kapasite nedeniyle artırılmaz. Dağıtılmayan genel üretim gideri, gerçekleştiği dönemde “Satışların Maliyeti” kaleminde gösterilir. Normalin üstünde üretim gerçekleşen dönemlerde, her bir üretim birimine dağıtılmış sabit genel üretim gideri, toplam sabit genel üretim giderinin toplam üretim sayısına bölünmesi suretiyle hesaplanır. Normal maliyet yönteminin kullanılması durumunda, değişken genel üretim giderleri de üretim tesislerinin fiili kullanımına bağlı olarak her bir üretim birimine dağıtılır.

Stok Maliyetine Dâhil Edilmeyen Giderler

- 8.13 Aşağıdaki giderler, stokların maliyetine dâhil edilmeyen giderlere örnek olarak gösterilebilir. Bu tür giderler, oluştuğu dönemde gider olarak kâr veya zarara yansıtılır.
- a) Normalin üstünde gerçekleşen fire ve kayıplar, işçilik ve diğer dönüştürme maliyetleri,
 - b) Bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olanlar dışındaki depolama giderleri,
 - c) Stokların mevcut konum ve duruma getirilmesine katkısı olmayan genel yönetim giderleri ve
 - ç) Satış giderleri.

Hizmet Sağlayan İşletmelerin Stok Maliyeti

- 8.14 Hizmet sağlayan işletmeler, varsa, stoklarını bunların üretimi için katlanılan maliyetler üzerinden ölçer. Bu maliyetler esas olarak, hizmetin sunulmasında doğrudan görev alan çalışanların ücret ve diğer giderleri ile hizmet sunumuyla ilişkilendirilebilen giderleri içerir. Satış ve genel yönetimle ilgili işçilik ücretleri ve diğer giderler, hizmetin maliyetine dâhil edilmez; bunlar gerçekleştikleri dönemde gider olarak finansal tablolara alınır.

Canlı Varlıklardan Hasadı Yapılan Tarımsal Ürünlerin Maliyeti

- 8.15 Bölüm 9 *Tarımsal Faaliyetler* uyarınca canlı varlıkların hasadından elde edilen tarımsal ürünlerden oluşan stoklar, **finansal tablolara** ilk kez alınırken hasat anındaki **satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri** üzerinden ölçülür. Bu Standardın uygulanması açısından bu değer, stokun hasat anındaki maliyetidir.

Maliyet Ölçüm Teknikleri

- 8.16 Mamul maliyetleri üretim giderlerinin gerçekleşmiş tutarları esas alınarak fiili maliyet yöntemine göre belirlenir. Ancak sonuçlar fiili maliyete yakınsa, standart maliyet yöntemi veya perakende yöntemi gibi stok maliyeti **ölçüm** teknikleri kullanılabilir. Standart maliyet yönteminde, ham madde ve malzemelerin, işçiliğin, verimliliğin ve kapasite kullanımının normal düzeyleri dikkate alınır. Standart maliyetler, düzenli olarak gözden geçirilir ve gerektiği takdirde mevcut şartlara göre yeniden belirlenir. Perakende yönteminde maliyet, stokların satış değerinden uygun brüt kâr marjının düşülmesi suretiyle bulunur.

Maliyet Hesaplama Yöntemleri

- 8.17 Stokların maliyeti, ilk giren ilk çıkar (FIFO) veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden biri kullanılarak hesaplanır. Benzer niteliklere ve benzer kullanıma sahip tüm stoklar için aynı maliyet hesaplama yöntemi kullanılır. Nitelikleri veya kullanım alanları itibarıyla farklı olan stoklar için farklı maliyet hesaplama yöntemleri kullanılabilir. Son giren ilk çıkar (LIFO) yönteminin kullanımına ise izin verilmemektedir.
- 8.18 Bununla birlikte, normal şartlarda birbirleriyle aynı olmayan stok kalemleri ile özel projeler için üretilen ve ayrılan mal veya hizmetlerin maliyeti, her bir varlığa ilişkin maliyetler ayrı ayrı dikkate alınarak hesaplanır.

Stoklarda Değer Düşüklüğü

- 8.19 Her raporlama dönemi sonunda, stokların değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığı değerlendirilir. Stokların zarar görmesi, kısmen veya tamamen kullanılamaz hale gelmesi,

satış fiyatlarının düşmesi ya da stok maliyetlerinin yükselmesi gibi nedenlerle stoklar değer düşüklüğüne uğrayabilir. Raporlama dönemi sonunda stokların tahmini satış fiyatının maliyet bedelinden %10 veya daha fazla düşük olması durumunda söz konusu değer düşüklüğü tutarı finansal tablolara yansıtılır. Bu tutar, değer düşüklüğü zararını oluşturur ve **Kâr veya Zarar Tablosunda** “Satışların Maliyeti” kaleminde gösterilir.

- 8.20 Değer düşüklüğüne uğramış olan ve **Finansal Durum Tablosunda** izlenmeye devam edilen stokların satış fiyatı izleyen raporlama dönemlerinde yeniden değerlendirilir. Daha önce stoklarda değer düşüklüğüne neden olan şartların geçerliliğini kaybetmesi veya değişen ekonomik şartlar nedeniyle satış fiyatında artış olduğuna dair açık bir göstergenin bulunması durumunda, ayrılan değer düşüklüğü zararının tamamı veya bir kısmı iptal edilir. Değer düşüklüğünün iptal edilecek kısmı, ilgili stokun maliyet bedeli esas alınarak belirlenir. Stokun, değer düşüklüğünden sonra belirlenen değeri, stokun maliyet bedelini aşamaz.

Gider Olarak Finansal Tablolara Alma

- 8.21 Stoklar satıldığında, bu stokların **defter değeri**, ilgili hâsılatın finansal tablolara yansıtıldığı dönemde “Satışların Maliyeti” kaleminde Kâr veya Zarar Tablosuna yansıtılır.
- 8.22 Stokun satılmak yerine işletmede kullanılması durumunda, söz konusu stokun maliyeti diğer varlıkların maliyetine dâhil edilebilir. Bu tür bir durumda, stokun maliyeti ilgili varlığın **faydalı ömrü** boyunca giderleştirilir.

BÖLÜM 9

TARIMSAL FAALİYETLER

Kapsam

- 9.1 Bu bölümde, **tarımsal faaliyet**lerde bulunan işletmelerin tarımsal faaliyetlerine ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir.
- 9.2 Bu bölüm hükümleri **tarımsal ürünlere hasat** zamanından sonra uygulanmaz. Tarımsal ürünlerin hasat zamanından sonraki **ölçümü**, sunumu ve finansal tablo dışı bırakılması ile tarımsal ürünlerin hasattan sonra işlenmesiyle ortaya çıkan mamullere ilişkin muhasebe işlemleri, Bölüm 8 *Stoklar* ya da kapsamına girdikleri diğer ilgili bölümler uyarınca gerçekleştirilir.

Tanımlar

- 9.3 Bu bölümün uygulanmasında aşağıdaki terimler karşılarında belirtilen anlamlarıyla kullanılır:

Tarımsal faaliyet: Canlı varlıkların biyolojik dönüşümünün ve hasadının, satmak ya da tarımsal ürüne veya ilâve canlı varlıklara dönüştürmek amacıyla yönetilmesidir. Bir faaliyet yalnızca canlı varlıkların biyolojik dönüşümünün yönetiliyor olması durumunda tarımsal faaliyet olarak kabul edilir. Aksi takdirde bu faaliyet tarımsal faaliyet olarak nitelendirilemez ve bu faaliyetlerle ilgili tarımsal ürünlere ve canlı varlıklara bu bölüm hükümleri uygulanmaz. Örneğin yönetilmeyen kaynaklardan (ormanlardan, denizlerden vb.) ürün elde edilmesi tarımsal faaliyet değildir. Bununla birlikte örneğin balık çiftliklerinde balık yetiştiriciliği tarımsal bir faaliyettir.

Canlı varlık: Yaşayan hayvan veya bitkidir.

Tarımsal ürün: İşletmenin canlı varlıklarından hasat edilen üründür.

Biyolojik dönüşüm: Canlı varlıklarda nitel ve nicel değişime yol açan büyüme, bozulma, üretim ve döllenme sürecidir. Biyolojik dönüşüm sonucunda canlı varlıkların büyümesi, bozulması veya döllenmesi suretiyle bu varlıklarda değişim meydana **gelir** ya da bu **varlıkların** tarımsal ürünleri ortaya çıkar.

Hasat: Ürünün canlı varlıklardan ayrılması ya da canlı varlığın hayatının sona ermesidir.

- 9.4 Aşağıdaki tabloda canlı varlıklar, tarımsal ürünler ve hasattan sonra işlenen diğer ürünlere ilişkin örneklere yer verilmiştir:

Canlı varlıklar	Tarımsal ürünler	İşlenmiş ürünler (mamuller)
Koyun	Yün	Yün ipliği, halı
Kerestelik ağaç	Tomruk, kütük	Kereste
Mandıra hayvanı	Süt	Peynir
Sığır	Karkas et	Sosis, pastırma
Pamuk bitkisi	Hasat edilmiş pamuk	İplik, giysi
Şeker pancarı	Hasat edilmiş pancar	Şeker
Tütün bitkileri	Toplanmış yapraklar	İşlenmiş tütün
Çay bitkisi	Toplanmış yapraklar	Çay
Meyve ağaçları	Toplanmış meyve	Meyve kurusu, meyve suyu
Zeytin ağaçları	Toplanmış zeytin	Zeytinyağı

Finansal Tablolara Alma ve Ölçüm

- 9.5 Canlı varlıklar, ilk defa finansal tablolara alınırken maliyet yöntemi ya da **gerçeğe uygun değer** yöntemi kullanılarak ölçülür. Farklı canlı varlık sınıfları için farklı yöntemlerin seçilmesi mümkündür.
- 9.6 Maliyet yönteminin tercih edilmesi durumunda, canlı varlıklar daha sonraki ölçümlerinde maliyet bedelinden birikmiş **amortisman** ve birikmiş değer düşüklüğü zararları düşülerek hesaplanan tutarlar üzerinden ölçülür.
- 9.7 Gerçeğe uygun değer yönteminin tercih edilmesi durumunda bir canlı varlık ilk defa finansal tablolara alınırken ve her bir **raporlama dönemi** sonunda **satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri** üzerinden ölçülür. Canlı varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden ilk defa finansal tablolara alınması sırasında ortaya çıkan kazanç veya kayıplar ile canlı varlığın satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişikliklerden kaynaklanan kazanç veya kayıplar kâr veya zarara yansıtılır.
- 9.8 Canlı varlık sınıfının ölçümünde gerçeğe uygun değer yöntemi seçilmiş olsa dahi sınıfta yer alan bir canlı varlığın gerçeğe uygun değeri aşırı maliyet veya çabaya katlanmadan ölçülemiyorsa bu canlı varlık maliyet yöntemi kullanılarak ölçülür. Söz konusu canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin sonradan aşırı maliyet veya çabaya katlanmadan ölçülebilir hale gelmesi durumunda canlı varlık gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmeye başlanır ve tespit edilen gerçeğe uygun değeri ile önceki **defter değeri** arasındaki fark kâr veya zarara yansıtılır.

9.9 Tarımsal ürünler, hasat zamanında satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülür ve ilk defa finansal tablolara alınma sırasında ortaya çıkan kazanç veya kayıplar dönemin kâr veya zararına yansıtılır. Söz konusu ölçüm neticesinde hesaplanan tutar, bu tarihten itibaren tarımsal ürünler için Bölüm 8 *Stoklar* ya da kapsamına girdikleri ilgili bölüm uygulanırken bu ürünlerin maliyet bedeli olarak dikkate alınır.

Gerçeğe Uygun Değerin Belirlenmesi

9.10 Gerçeğe uygun değer belirlenmesinde aşağıdakiler dikkate alınır:

- a) Tarımsal ürünün mevcut hali için geçerli olan ve bulunduğu konumda aktif bir piyasanın bulunması halinde, bu piyasada açıklanmış olan fiyat gerçeğe uygun değer belirlenmesinde uygun bir ölçüttür. Farklı aktif piyasalara erişimin mümkün olduğu durumlarda, işletmenin satış yapmayı planladığı piyasada geçerli olan fiyat dikkate alınır.
- b) Aktif bir piyasanın bulunmaması durumunda, gerçeğe uygun değer belirlenmesinde aşağıdaki bilgiler elde edilebiliyorsa bunlardan biri veya daha fazlası kullanılır:
 - (i) En yakın tarihte gerçekleşen piyasa işlem fiyatı (işlem tarihi ile **raporlama tarihi** arasında ekonomik koşullarda önemli değişiklikler meydana gelmemişse),
 - (ii) Farklılıkları yansıtan düzeltmelerin de yapılması kaydıyla benzer varlıklara ilişkin piyasa fiyatları,
 - (iii) İlgili sektör ölçütleri (örneğin; bir meyve bahçesinin değerinin yüz ölçümü veya hasat edilebilecek meyvenin ağırlığı, bir sığırın değerinin elde edilecek etin kilosu gibi).

BÖLÜM 10

FİNANSAL ARAÇLAR VE ÖZKAYNAKLAR

Kapsam

- 10.1 Bu bölümde, **finansal varlık** ve **finansal yükümlülük**lere ve işletmenin ihraç ettiği **özkaynak araçlarına** ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir.
- 10.2 Bu bölüm, **bağlı ortaklıklar**, **iştirakler** ve **müştereken kontrol edilen işletmelerin ölçümüne** ilişkin hükümleri de içerir.
- 10.3 Diğer bölümlerde **finansal araçlara** ilişkin özel olarak düzenlenen hususlara (örneğin, **kiralamalardan** kaynaklanan alacak ve borçların finansal tablolara alınması gibi) bu bölüm hükümleri değil, ilgili oldukları bölüm hükümleri uygulanır.
- 10.4 Aşağıdakiler finansal araçlara örnek olarak verilebilir:
- a) Ticari ve diğer alacak ve borçlar,
 - b) Vadesiz ve vadeli mevduat,
 - c) Krediler,
 - ç) Tahvil ve benzeri borçlanma araçları,
 - d) Finansal yatırımlar,
 - e) Türev finansal araçlar.

Tanımlar

- 10.5 Finansal araçlar, bir işletmenin bir finansal varlığının, başka bir işletmenin de bir finansal yükümlülüğünün veya özkaynak aracının artmasına neden olan sözleşmelerdir.

Finansal varlık, aşağıdaki **varlıklardan** herhangi biridir:

- a) Nakit,
- b) Başka bir işletmenin özkaynak aracı,
- c) Aşağıdakilerden herhangi birine ilişkin olarak ortaya çıkmış olan sözleşmeden doğan hak:
 - (i) Başka bir işletmeden nakit ya da başka bir finansal varlık alınması (örneğin; ticari ve diğer alacaklar, tahvil, bono vb. menkul kıymetler) veya
 - (ii) Finansal varlık veya yükümlülüklerin, işletmenin lehine olabilecek şartlarda,

başka bir işletme ile takas edilmesi.

- ç) İşletmenin kendi özkaynak aracıyla ödenecek ya da ödenebilecek olan ve:
- (i) İşletmenin değişken sayıda kendi özkaynak aracını almak zorunda olduğu ya da alabileceği bir sözleşme veya
 - (ii) İşletmenin sabit sayıda kendi özkaynak aracı karşılığında önceden belirlenmiş sabit bir tutarda nakit ya da başka bir finansal varlığın takas edilmesi dışındaki şekillerde ödenecek ya da ödenebilecek bir sözleşme. Bu amaçla, işletmenin özkaynak araçları, söz konusu araçların gelecekte yapılacak tahsilatına ya da teslimatına ilişkin sözleşmeleri içermez.

Finansal yükümlülük, aşağıdaki **yükümlülük**lerden herhangi biridir:

- a) Sözleşmeden doğan;
 - (i) Başka bir işletmeye nakit ya da başka bir finansal varlık verilmesi yükümlülüğü veya
 - (ii) Finansal varlık veya yükümlülüklerin, işletmenin aleyhine olabilecek şartlarda, başka bir işletme ile takas edilmesi yükümlülüğü.
- b) İşletmenin kendi özkaynak aracıyla ödenecek veya ödenebilecek olan ve:
 - (i) İşletmenin değişken sayıda kendi özkaynak aracını vermek zorunda olduğu ya da verebileceği bir sözleşme veya
 - (ii) İşletmenin sabit sayıda kendi özkaynak aracı karşılığında önceden belirlenmiş sabit bir tutarda nakit ya da başka bir finansal varlığın takas edilmesi dışındaki şekillerde ödenecek ya da ödenebilecek bir sözleşme.

Bu amaçla, işletmenin özkaynak araçları, söz konusu araçların gelecekte yapılacak tahsilatına ya da teslimatına ilişkin sözleşmeleri içermez.

Özkaynak aracı, işletmenin tüm yükümlülükleri çıkarıldıktan sonra varlıklarında bir hakkı temsil eden sözleşmedir.

Finansal Varlık ve Yükümlülüklerle İlişkin Finansal Tablolara Alma ve Ölçüm İlkeleri

10.6 İşletme, ilk defa finansal tablolara alırken ilgili finansal aracı sözleşmenin özünü dikkate alarak, bu bölümde yer alan tanımlarla uyumlu bir şekilde finansal varlık veya finansal yükümlülük olarak sınıflandırır.

10.7 İşletme, bir finansal varlığı veya finansal yükümlülüğü, bunları doğuran sözleşme

hükümlerine taraf olduğu anda finansal tablolara alır.

10.8 Finansal varlıklar ve yükümlülükler, 10.9-10.19 paragraflarında yer alan finansal araç sınıflarına göre finansal tablolara alınır ve ölçülür.

Alacak ve Borçlar

10.9 İşletmenin ticari ve ticari olmayan işlemlerinden kaynaklanan senetli ve senetsiz alacak ve borçları bu sınıf kapsamında değerlendirilir.

10.10 Alacak ve borçların ilk ölçümü **itibari değeri** üzerinden gerçekleştirilir.

10.11 Tüm alacak ve borçlar hesap dönemi sonlarında reeskont işlemine tabi tutulur. Reeskont işleminde alacak veya borçlara ilişkin taraflar arasında belirlenmiş bir **faiz** oranı varsa bu oran; böyle bir faiz oranı mevcut değilse, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (TCMB) tarafından yayımlanan iskonto oranları uygulanır.

10.12 İşletme dönem sonlarında makul bir gerekçeye dayanarak tahsili şüpheli hale gelen ticari ve diğer alacaklarını tahmin eder ve bu alacaklar için 10.21-10.27 paragrafları uyarınca değer düşüklüğü karşılığı hesaplar. Şüpheli alacaklar, çeşitli nedenlerle tahsil imkânlarının güçleşmiş olduğu tahmin edilen alacakları ifade eder.

Borçlanma Araçları

10.13 Borçlanma aracı niteliğindeki finansal varlıklara örnek olarak, bankalardaki vadeli mevduatlar, devlet tahvili, hazine bonosu veya özel sektör tahvil ve bonoları; finansal yükümlülüklere örnek olarak ise alınan krediler, ihraç edilen tahvil ve bonolar gösterilebilir.

10.14 Ticari ve diğer alacaklar ile ticari ve diğer borçlar dışında kalan borçlanma araçlarının ilk ölçümü **gerçeğe uygun değeri** üzerinden gerçekleştirilir. Bu tür finansal araçların gerçeğe uygun değeri işlem fiyatıdır. Borçlanma aracı niteliğindeki finansal varlık ve yükümlülükler ilk defa finansal tablolara alınırken, bunların edinimiyle veya ihracıyla doğrudan ilişkilendirilebilen işlem maliyetlerinin tamamı **gider** olarak kâr veya zarara yansıtılır.

10.15 İşlem maliyetleri, bir finansal varlığın veya yükümlülüğün edinimiyle, ihracıyla ya da elden çıkarılmasıyla ilişkilendirilebilen ek maliyetlerdir. İşlem maliyetlerine örnek olarak araçlara veya danışmanlara ödenen ücretler ve düzenleyici kurumlar tarafından alınan harçlar gösterilebilir.

10.16 Borçlanma araçlarının sonraki ölçümü aşağıda sıralanan adımların izlenmesiyle

gerçekleştirilir:

- a) İşlem fiyatı,
- b) Artı **raporlama dönemi** sonuna kadar kâr veya zarar olarak finansal tablolara alınan birikmiş faiz **gelir** veya giderleri (bakınız: 10.20 paragrafı),
- c) Eksi raporlama dönemi sonuna kadar gerçekleşmiş tüm ana para geri ödemeleri ve tüm faiz ödeme veya tahsilatları,
- ç) Eksi birikmiş değer düşüklüğü zararları (bakınız: 10.21-10.27 paragrafları).

Özkaynak Araçlarındaki Yatırımlar

10.17 Bağlı ortaklık, **müştereken kontrol edilen işletme** veya iştirak yatırımlarındaki paylar dâhil, borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören özkaynak araçları, ilk defa finansal tablolara alınırken gerçeğe uygun değeri (işlem fiyatı) üzerinden ölçülür ve işlem maliyetlerinin tamamı doğrudan kâr veya zarara yansıtılır. Bu özkaynak araçlarının sonraki ölçümü de gerçeğe uygun değeri (piyasa değeri) üzerinden gerçekleştirilir ve ortaya çıkan değer farkları kâr veya zarara yansıtılır.

10.18 Borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen özkaynak araçlarının ilk ölçümü, işlem fiyatları ve işlem maliyetlerinin toplamından oluşan maliyet bedeli üzerinden gerçekleştirilir. Bu özkaynak araçlarının sonraki ölçümü ise, maliyet bedelinden varsa değer düşüklüğü zararları düşülerek gerçekleştirilir.

Diğer Finansal Araçlar

10.19 Alacak ve borçlar, borçlanma araçları ve özkaynak araçları sınıfına girmeyen finansal araçlar (varlığa dayalı menkul kıymetler, türev finansal araçlar ve kredi verilmesine ve kredi alınmasına ilişkin taahhütler gibi) diğer finansal araçlar olarak değerlendirilir. Diğer finansal araçların finansal tablolara alınmasında BOBİ FRS Bölüm 9 *Finansal Araçlar*'ın 9.22-9.26 paragraflarında yer alan ilgili hükümler dikkate alınır.

Faiz Gelir veya Giderlerinin Finansal Tablolara Alınması

10.20 Döneme ilişkin faiz gelir veya giderleri; finansal varlığın veya finansal yükümlülüğün kalan anapara bakiyesine sabit bir faiz oranı uygulanarak hesaplanır ve finansal tablolara alınır.

Örnek 1:

İşletme, 1/1/2021 tarihinde 10 yıl vadeli 500.000 TL banka kredisi kullanmıştır. Ödemeler her yılın sonunda eşit taksitlerle yapılacaktır. Yıllık ödeme tutarı 80.000 TL'dir. Buna göre iç verim oranı kullanılarak hesaplanan banka kredisinin kalan anapara bakiyesine uygulanacak yıllık sabit faiz oranı %9.6059'dur. Bu bilgiler çerçevesinde, banka kredisinin döneme ilişkin faiz giderleri ve dönem sonundaki değeri aşağıda gösterilmektedir.

Tarih	Taksit Ödemeleri	Faiz Oranı	Yıllık Faiz Gideri	Kalan Anapara - Dönem Sonu Değeri
31/12/2021	80.000 TL	% 9,6059	48.029 TL	468.029 TL
31/12/2022	80.000 TL	% 9,6059	44.958 TL	432.988 TL
31/12/2023	80.000 TL	% 9,6059	41.592 TL	394.580 TL
31/12/2024	80.000 TL	% 9,6059	37.903 TL	352.482 TL
31/12/2025	80.000 TL	% 9,6059	33.859 TL	306.341 TL
31/12/2026	80.000 TL	% 9,6059	29.427 TL	255.768 TL
31/12/2027	80.000 TL	% 9,6059	24.569 TL	200.337 TL
31/12/2028	80.000 TL	% 9,6059	19.244 TL	139.581 TL
31/12/2029	80.000 TL	% 9,6059	13.408 TL	72.989 TL
31/12/2030	80.000 TL	% 9,6059	7.011 TL	0 TL

Banka kredisi 1/1/2021 tarihinde 500.000 TL üzerinde finansal tablolara alınacaktır. Yıllık faiz gideri sütunu, dönemde kâr veya zarara yansıtılacak olan faiz giderini göstermektedir. Banka kredisinin yıllar itibarıyla dönem sonu değeri ise kalan anapara sütununda yer alan tutar olacaktır.

*Bu örnekte banka kredisinin kullanılmasına ilişkin herhangi bir maliyete katlanılmadığı varsayılmıştır. Bununla birlikte, bu tür maliyetlerin olması durumunda söz konusu maliyetler doğrudan kâr veya zarara yansıtılacağından faiz gideri ve kalan anapara tutarında herhangi bir değişiklik olmayacaktır.

Değer Düşüklüğü

- 10.21 Gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen finansal varlıklar dışında kalan tüm finansal varlıklara ilişkin değer düşüklüğü hükümleri bu başlık altında düzenlenmektedir.
- 10.22 Raporlama dönemi sonlarında söz konusu finansal varlıkların değer düşüklüğüne uğradığına dair gözlemlenebilir bir kanıtın bulunup bulunmadığı değerlendirilir. Değer düşüklüğüne dair gözlemlenebilir bir kanıt bulunduğu takdirde, değer düşüklüğü zararı kâr veya zarara yansıtılır.
- 10.23 Bir finansal varlıkta veya finansal varlık grubunda değer düşüklüğü oluştuğuna dair gözlemlenebilir kanıtlar aşağıdakileri içerebilir:

- a) İhraç edenin veya borçlunun önemli ölçüdeki finansal sıkıntısı,
- b) Faiz veya anapara ödemelerinde bir gecikme veya temerrüt olması gibi sözleşmenin ihlâli durumu,
- c) Borç verenin, borçlunun ekonomik veya yasal nedenlerle yaşadığı finansal sıkıntılardan ötürü borçluya normal şartlarda sağlamayacağı bir imtiyaz sağlaması,
- ç) Borçlunun iflas etmesinin veya diğer bir finansal yapılandırma durumunun **muhtemel** hale gelmesi,
- d) Grup içerisinde her bir finansal varlık kalemine etkisi ayrı ayrı tespit edilmese dahi finansal varlık grubunun ilk kez finansal tablolara alınmasından itibaren bir grup finansal varlıktan elde edilmesi beklenen nakit akışlarında ölçülebilen bir azalma olduğuna işaret eden gözlemlenebilir veriler (ekonomideki veya sektördeki olumsuz değişiklikler gibi).

10.24 İhraç edenin faaliyet gösterdiği teknolojiyi, piyasayı, ekonomik ortamı veya yasal ortamı olumsuz etkileyen önemli olaylar ve başka birtakım faktörler de değer düşüklüğünün kanıtı olabilir.

10.25 Aşağıdaki varlıklar değer düşüklüğü açısından ayrı ayrı değerlendirilir:

- a) Önem derecesine bakılmaksızın tüm özkaynak araçları ve
- b) Tek başına öneme sahip olan diğer finansal varlıklar.

Bunların dışında kalan finansal varlıklar ise, değer düşüklüğü açısından bireysel olarak veya kredi riskine ilişkin benzer özellikleri dikkate alınmak suretiyle gruplandırılarak değerlendirilirler.

10.26 Finansal varlıklar için değer düşüklüğü zararı aşağıdaki esaslara göre finansal tablolara alınır:

- a) 10.9-10.12 paragrafları uyarınca ölçülen alacaklarda, alacağın **defter değerinin**, alacağın vadesinde tahsil edilmesi beklenen en gerçekçi tahmini tutarından (bu tutar sıfır da olabilir) yüksek olması halinde ortaya çıkan değer düşüklüğü zararı, doğrudan kâr veya zarara yansıtılır.
- b) Maliyet bedelinden ölçülen finansal araçlar için değer düşüklüğü zararı, varlığın defter değeri ile varlığın raporlama dönemi sonunda satılmış olması durumunda elde edilecek en gerçekçi tahmini tutar (bu tutar sıfır da olabilir) arasındaki farktır.
- c) Diğer tüm finansal araçlarda, varlığın defter değerinin, varlıktan elde edilmesi

beklenen tahmini net nakit akış toplamından büyük olması halinde ortaya çıkan değer düşüklüğü zararı doğrudan kâr veya zarara yansıtılır.

10.27 Daha sonraki bir dönemde, finansal varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararının azalması ve bu azalışın değer düşüklüğü zararının finansal tablolara alındığı tarihten sonra meydana gelen bir olayla (borçlunun kredi notunda iyileşme olması gibi) tarafsız olarak ilişkilendirilebilmesi durumunda, daha önce zarara yansıtılmış olan değer düşüklüğü zararı iptal edilir. Değer düşüklüğü zararının iptal edilecek kısmı, ilgili varlığa ilişkin önceki dönemlerde değer düşüklüğü zararı finansal tablolara alınmamış olsaydı varlığın ulaşacağı defter değeri esas alınarak belirlenir. Dolayısıyla değer düşüklüğü zararının iptalinden sonra varlığın yeni defter değeri bu değeri aşamaz. Değer düşüklüğü zararının iptali kâr veya zarara yansıtılır.

Finansal Varlıkların Finansal Tablo Dışı Bırakılması

10.28 Bir finansal varlık, sadece aşağıdaki durumlardan biri veya birkaçı gerçekleştiğinde finansal tablo dışı bırakılır:

- a) Finansal varlıktan kaynaklanan nakit akışlarına ilişkin sözleşmeden doğan hakların süresi dolduğunda ya da söz konusu haklar elde edildiğinde.
- b) Finansal varlığın sahipliğinden kaynaklanan risk ve getirilerin tamamına yakını karşı tarafa devredildiğinde.
- c) Finansal varlığın elde tutulmasından veya elden çıkarılmasından kaynaklanacak herhangi bir ekonomik fayda beklenmediğinde.

10.29 İşletmenin devrettiği varlığın sahipliğinden kaynaklanan önemli risk ve getirileri elinde bulundurmaya devam etmesi nedeniyle, yapılan devir işleminin varlığın finansal tablo dışı bırakılmasına neden olmaması durumunda, devredilen varlığın tamamı finansal tablolarda gösterilmeye devam edilir ve alınan bedel bir finansal yükümlülük olarak finansal tablolara alınır. Varlık ve yükümlülük birbiriyle mahsup edilmez. Sonraki dönemlerde, devredilen varlıktan sağlanan her türlü gelirin ve finansal yükümlülüğünden kaynaklanan her türlü giderin finansal tablolara alınmasına devam edilir.

10.30 Devreden tarafın diğer tarafa nakit dışı teminat (borçlanma aracı veya özkaynak aracı gibi) sağlaması durumunda, söz konusu teminata ilişkin olarak tarafların yapacağı işlemler aşağıdaki gibidir:

- a) Devralan tarafın, sözleşme çerçevesinde veya teamüller gereğince, ilgili teminatı satma veya yeniden teminat gösterme imkânına sahip olması durumunda devreden

taraf, teminata verdiği varlığı **Finansal Durum Tablosunda** diğer varlıklardan ayrı olarak sunar (örneğin; ödünç verilmiş varlık, teminat olarak verilmiş özkaynak aracı veya repo alacağı şeklinde).

- b) Devralan taraf, kendisine verilen teminatı satması durumunda, satıştan elde ettiği tutarları ve ilgili teminatı geri verme mükellefiyeti için gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen bir yükümlülüğü finansal tablolara alır.
- c) Sözleşme şartlarını yerine getirememesi ve bu nedenle teminatı geri alma hakkını kaybetmesi durumunda devreden taraf, ilgili teminatı finansal tablo dışı bırakır. Devralan taraf ise, ilgili teminatı başlangıçta gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülen bir varlık olarak finansal tablolara alır veya teminatı satmış ise, ilgili teminatı geri verme mükellefiyetini finansal tablo dışı bırakır.
- ç) (b) ve (c) bentlerinde belirtilen durumlar dışında, devreden taraf, ilgili teminatı varlık olarak göstermeye devam eder; devralan taraf ise teminatı varlık olarak finansal tablolara almaz.

Finansal Yükümlülüklerin Finansal Tablo Dışı Bırakılması

10.31 Bir finansal yükümlülük (veya finansal yükümlülüğün bir kısmı) sadece, ilgili yükümlülük ortadan kalktığı zaman; diğer bir ifadeyle, sözleşmede belirlenen yükümlülük yerine getirildiğinde, iptal edildiğinde veya zamanaşımına uğradığında finansal tablo dışı bırakılır.

10.32 Mevcut bir borçlu ile alacaklı arasında önemli ölçüde farklı şartlara sahip finansal araçların takas edilmesi veya mevcut bir finansal yükümlülüğün şartlarının tamamında veya bir kısmında önemli bir değişiklik yapılması durumunda (borçlunun yaşadığı finansal güçlükle ilişkili olsun ya da olmasın) başlangıçtaki finansal yükümlülük ortadan kalkar ve bunun yerine yeni bir finansal yükümlülük finansal tablolara alınır.

10.33 Ortadan kalkan veya diğer bir tarafa devredilen finansal yükümlülüğün (veya finansal yükümlülüğün bir kısmının) defter değeri ile söz konusu yükümlülüğe ilişkin olarak ödenen tutar (devredilen her türlü nakit dışı varlık veya üstlenilen her türlü yükümlülük de dâhil) arasındaki fark kâr veya zarara yansıtılır.

Özkaynaklar

10.34 Bu başlıkta, işletmenin ihraç ettiği özkaynak araçlarına ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir.

10.35 **Özkaynak**, işletmeye ait tüm yükümlülüklerin işletme varlıklarından indirilmesi durumunda geriye kalan varlıklar üzerindeki haklardır. Özkaynak, ortaklar tarafından yapılan yatırımlara, faaliyetlerden elde edilen ve dağıtılmayarak işletmede bırakılan kârların ve kazançların eklenmesi ve söz konusu yatırımlardan, faaliyetlerden ortaya çıkan zararlar ile işletme sahiplerine yapılan dağıtımların çıkarılması suretiyle hesaplanan tutardır.

10.36 Kooperatif işletmelerinde üyelerin payları ve benzeri finansal araçlar aşağıdaki ölçütler sağlandığında özkaynak olarak değerlendirilir:

- a) İşletmenin, üyelerin paylarını geri satın almayı şartsız olarak reddetme hakkı varsa veya
- b) Geri satın alma, mevzuat ya da işletmenin ana sözleşmesi tarafından yasaklanmışsa.

10.37 İhraç edenin sadece iflası halinde ihraç ettiği özkaynağa ilişkin yükümlülüğünü nakden veya bir başka finansal aracın teslimi ile yerine getirmek durumunda olması halinde, söz konusu finansal araç özkaynak olarak sınıflandırılacaktır.

10.38 İhraç edenin, 10.37 paragrafında belirtilen durum haricinde, ihraç ettiği özkaynağa ilişkin yükümlülüğünü nakden veya bir başka finansal aracın teslimi ile yerine getirmekten kaçınmasını sağlayacak koşulsuz bir hakka sahip olmaması halinde, söz konusu finansal araç yükümlülük olarak sınıflandırılacaktır.

Payların İlk İhracı

10.39 Paylar, ihraç edildiklerinde ve karşı taraf da söz konusu paylara karşılık olarak işletmeye nakit olarak veya farklı türde bir kaynak sağlama yükümlülüğü altına girdiğinde özkaynak olarak finansal tablolara alınır.

10.40 Özkaynak araçlarının, nakit veya diğer kaynaklar elde edilmeden önce ihraç edilmesi durumunda elde edilecek tutar, Finansal Durum Tablosunda özkaynaklardan indirilecek “Ödenmemiş Sermaye” kaleminde gösterilir.

10.41 Nakit veya diğer kaynakların ihraçtan önce alınması ve işletmenin elde edilecek nakit veya diğer kaynakları geri ödeme zorunluluğunun bulunmaması durumunda Finansal Durum Tablosundaki “Sermaye” kalemi, elde edilen tutar ölçüsünde artırılır.

10.42 Özkaynak araçlarının ihracı için işlemlere başlanmış olsa dahi, bu araçların ihraç edilmemiş olması ve henüz işletme tarafından nakit veya diğer kaynakların elde edilmemesi durumunda, özkaynaklarda bir artış finansal tablolara alınmaz.

10.43 Özkaynak araçları, ihraca ilişkin doğrudan maliyetler çıkarıldıktan sonra, tahsil edilen ya da tahsil edilecek nakdin üzerinde yazılı değeri üzerinden, elde edilen ya da elde edilecek nakit dışı kaynakların ise finansal tablolara alındıkları tarih itibarıyla belirlenen gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülür.

10.44 İhraca ilişkin doğrudan maliyetler, ayrı bir hesap kaleminde özkaynaklardan indirim şeklinde finansal tablolara alınır. Özkaynak işlem maliyetleriyle ilgili ortaya çıkan **gelir üzerinden alınan vergiler**, Bölüm 20 *Gelir Üzerinden Alınan Vergiler* uyarınca finansal tablolara alınır.

10.45 Pay bölünmesi (mevcut payların birden fazla paya bölünmesi) ya da bedelsiz pay verilmesi sonucunda toplam özkaynaklarda bir değişiklik olmaz; ancak gerektiğinde özkaynak kalemleri arasında aktarımlar yapılır.

İşletmenin Kendi Paylarını Geri Satın Alması

10.46 İşletmenin geri satın alınan kendi payları, işletme tarafından ihraç edilen ve daha sonra işletme tarafından geri alınan özkaynak araçlarıdır. İşletme kendi paylarını geri satın aldığı anda bu paylara karşılık verdiği bedelin gerçeğe uygun değeri özkaynaktan düşülür. Ayrıca, bu durumda 13/1/2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 520 nci maddesi çerçevesinde işletme geri satın aldığı kendi payları için iktisap değerlerini karşılayan tutarda yedek akçe ayırır. İşletmenin kendi paylarının satın alımından, satışından, ihracından ya da iptalinden dolayı kâr veya zarara herhangi bir kazanç ya da kayıp yansıtılmaz.

Ortaklara Yapılan Dağıtımlar

10.47 Avans **kâr payı** ödemesi dâhil ortaklara yapılan dağıtımlar (gelir vergisi tevkifatı yapılmadan önceki tutar) özkaynaktan düşülür. Ortaklara tahakkuk ettirilen kâr paylarından ortak adına tevkif edilen gelir vergileri, Bölüm 20 *Gelir Üzerinden Alınan Vergiler* uyarınca finansal tablolara alınır.

10.48 Ortaklara, kâr payı olarak nakit yerine nakit dışı varlıklar dağıtılması durumunda finansal tablolara alma işlemleri şu şekilde gerçekleştirilir: Bu tür bir dağıtım ilan edildiğinde ve işletmenin ortaklara nakit dışı varlıklar dağıtma mükellefiyeti bulunduğu anda, bir yükümlülük finansal tablolara alınır. Bu yükümlülük, dağıtılacak olan varlıkların gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür. Yükümlülüğün defter değeri, her bir raporlama dönemi sonunda ve ödeme gününde, dağıtılacak varlıkların gerçeğe uygun değerlerindeki değişiklikleri yansıtacak şekilde düzeltilir. Gerçeğe uygun değerde meydana gelen söz

konusu değişiklikler, kâr veya zarara yansıtılmaz, özkaynakta dağıtılacak kâr payı tutarında bir düzeltme şeklinde finansal tablolara alınır. Kâr payı ödemesi yapıldığında ise kâr payı olarak dağıtılan varlığın defter değeri ile finansal tablolara alınan yükümlülüğün defter değeri arasındaki fark kâr veya zarara yansıtılır.

10.49 Diğer taraftan dağıtılacak olan varlıkların gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülemiyorsa söz konusu yükümlülük, varlığın defter değeri üzerinden ölçülür. Kâr payı ödemesi yapılana kadar varlığın gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülebilir hale gelirse, yükümlülüğün defter değeri ve dağıtılacak kâr payı tutarı, tespit edilen gerçeğe uygun değere göre düzeltilir.

BÖLÜM 11

MADDİ DURAN VARLIKLAR

Kapsam

- 11.1 Bu bölümde **maddi duran varlıklara** ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir.
- 11.2 **Tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar** bu bölüm kapsamında değerlendirilmez.

Finansal Tablolara Alma ve Ölçüm

- 11.3 Maddi duran **varlıklar**, mal veya hizmet üretiminde veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve birden fazla dönemde kullanımı öngörülen fiziki kalemlerdir.
- 11.4 Kira **geliri** veya değer artış kazancı ya da her ikisini birden elde etmek üzere elde tutulan gayrimenkuller bu bölüm hükümleri uyarınca maddi duran varlık olarak değerlendirilir. Ancak, isteğe bağlı olarak, işletmeler söz konusu gayrimenkullere BOBİ FRS Bölüm 13 *Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller* hükümlerini uygulamayı seçebilir*. Bu seçim **muhasebe politikası** tercihi olup söz konusu gayrimenkullerin tamamına uygulanır.
- 11.5 Maddi duran varlıklar ilk defa **finansal tablolara** alınırken maliyet bedeliyle ölçülür.
- 11.6 Satın alınan maddi duran varlığın maliyet bedeli aşağıdaki unsurlardan oluşur:
- Ticari iskontolar ve indirimler düşüldükten sonraki satın alma fiyatı,
 - Satın alma işlemine bağlı olarak yapılan **giderler** ve
 - Varlığın yönetim tarafından amaçlanan koşullarda kullanılabilmesini sağlayacak konuma ve duruma getirilmesiyle doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetler.
- 11.7 Bu çerçevede, satın alma işlemine bağlı olarak yapılan giderlere aşağıdakiler örnek gösterilebilir:
- Nakliye ve montaj giderleri,
 - Gümrük vergileri,
 - Noter, mahkeme, kıymet takdiri vb. giderler,
 - Satın alma sırasında ödenen, iade alınamayan vergi, resim ve harçlar,
 - Varlıkla ilgili olarak yapılan işlerden dolayı serbest meslek erbabına ödenen ücretler,

* **Yatırım amaçlı gayrimenkulleri** için BOBİ FRS Bölüm 13 *Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller* hükümlerini uygulamayı seçen işletmeler, BOBİ FRS Bölüm 26 *Dipnotlar*'da yer alan yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin açıklama hükümlerini de uygulurlar.

- e) Varlığın yerleştirileceği yerin hazırlanmasına ilişkin maliyetler,
- f) Mevcut bir binanın satın alınarak yıkılması ve varlığın yerleştirileceği yerin veya arsanın hazırlanması için katlanılan giderler.
- 11.8 Varlığın ekonomik ömrünü uzatarak veya kapasitesini genişleterek kendisinden gelecekte elde edilecek faydayı artıran harcamalar varlığın **defter değerine** dâhil edilir. Bu tür harcamalar, maddi duran varlık tanımını karşılamaları durumunda yenileme harcamalarını ve büyük çaplı kontroller için yapılan harcamaları içerir.
- 11.9 Maddi duran varlıkla ilgili yapılan olağan bakım ve onarım giderleri varlığın maliyetine dâhil edilmez.
- 11.10 Yedek parça ve bakım malzemeleri, maddi duran varlık tanımını karşılaması durumunda bu bölüm kapsamında ele alınır. Aksi halde bu varlıklar, **stoklar** içerisinde sınıflandırılır.
- 11.11 Arazi ve binalar, birbirinden ayrılabilir varlıklardır ve söz konusu varlıklar birlikte edinilmiş olsalar bile ayrı olarak finansal tablolara alınırlar.
- 11.12 Maddi duran varlıklar, vade farkı ayrıştırılmaksızın, ödenen veya ödenmesi beklenen tutar üzerinden ölçülür.
- 11.13 Maddi duran varlıklara ilişkin **borçlanma maliyetleri** oluştukları dönemde kâr veya zarara yansıtılır.
- 11.14 **Kiralama** yoluyla elde edilen maddi duran varlıkların maliyeti, Bölüm 13 *Kiralamalar* uyarınca belirlenir.

Sonraki Ölçüm

- 11.15 Maddi duran varlıklar, sonraki **ölçümlerinde** maliyet yöntemi veya yeniden değerlendirme yöntemi kullanılarak ölçülür.
- 11.16 Maliyet yönteminin tercih edilmesi durumunda, maliyet bedeli birikmiş **amortisman** ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirilmek suretiyle belirlenir.
- 11.17 Yeniden değerlendirme yönteminin tercih edilmesi durumunda yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlemenin yapıldığı tarihteki **gerçeğe uygun değerdir**. Bu tarihten sonra varlığın yeniden değerlendirilmiş tutarı; varlığın yeniden değerlendirildiği tarihteki gerçeğe uygun değerinden, yeniden değerlemenin yapıldığı tarihten sonraki birikmiş amortisman tutarı ve birikmiş değer düşüklüğü zararı indirilerek hesaplanır. Yeniden değerlendirme, ilgili varlığın defter değerinin **raporlama dönemi** sonundaki gerçeğe uygun değerinden önemli ölçüde farklı olmamasını sağlayacak şekilde düzenli aralıklarla yapılır. Gerçeğe uygun değer

tespit edilirken, BOBİ FRS Bölüm 9 *Finansal Araçlar ve Özkaynaklar*'da yer alan 9.27-9.29 paragrafları kıyasen uygulanır.

- 11.18 Yeniden değerlemeye tâbi tutulan maddi duran varlığın yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değeri, ilgili maddi duran varlığın değerlemesini yapmak üzere kamu kurumlarınca yetkilendirilmiş kişiler tarafından belirlenebileceği gibi gerekli mesleki bilgiye sahip ve maddi duran varlığın sınıf ve yeri hakkında güncel bilgisi bulunan kişiler tarafından da belirlenebilir. Değerlemelerin kim tarafından yapıldığı **dipnotlarda** açıklanır.
- 11.19 Bir maddi duran varlık kaleminin yeniden değerlemesinin yapılması durumunda bu varlığın yer aldığı maddi duran varlık sınıfındaki diğer varlıklar da yeniden değerlemeye tâbi tutulur.
- 11.20 Bir maddi duran varlığın defter değerinin yeniden değerlendirme sonucunda artması durumunda, bu artış **Finansal Durum Tablosunda özkaynaklarda** “Yeniden Değerleme Değer Artışları” kaleminde gösterilir. Ancak bu artış, aynı varlığın daha önce kâr veya zarara yansıtılan değer azalışını tersine çevirdiği ölçüde kâr veya zararda gösterilir.
- 11.21 Bir maddi duran varlığın defter değerinin yeniden değerlendirme sonucunda azalması durumunda bu azalış, öncelikle aynı varlık için Finansal Durum Tablosunda özkaynaklarda “Yeniden Değerleme Değer Artışları” kaleminde yer alan tutardan indirilir. Ancak yeniden değerlendirme azalışının “Yeniden Değerleme Değer Artışları” kaleminde yer alan tutardan yüksek olması durumunda aradaki fark kâr veya zarara yansıtılır.
- 11.22 Bir maddi duran varlık finansal tablo dışı bırakıldığında, bu varlığa ilişkin olarak “Yeniden Değerleme Değer Artışları” kaleminde yer alan birikmiş tutar “Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları” kalemine aktarılır.

Amortisman

- 11.23 Maddi duran varlıklar için amortisman ayrılması zorunludur.
- 11.24 Bir maddi duran varlığın önemli bir parçası, maddi duran varlıktan farklı bir **faydalı ömre** sahip olabilir ve/veya bu parça için maddi duran varlık için kullanılan amortisman yönteminden farklı bir amortisman yöntemi kullanılması gerekli olabilir. Bu durumda bu tür önemli parçalar ayrı bir şekilde amortismana tâbi tutulur. Örneğin; makinenin, faydalı ömrü makineden farklı önemli bir parçasının düzenli aralıklarla yenilenmesi durumunda, söz konusu yenilenen parça makineden ayrı bir şekilde amortismana tâbi tutulmalıdır.

- 11.25 Arsa ve araziler sınırsız faydalı ömre sahip olduklarından amortismanına tâbi değildir. Ancak örneğin; işletme içinde inşa edilmiş yollar ve arklar gibi sınırlı faydalı ömre sahip olan bölümler amortismanına tâbi tutulmalıdır.
- 11.26 Amortismanına tâbi tutar, maddi duran varlığın maliyet bedelinden **kalıntı değerin** indirilmesi suretiyle belirlenir. Kalıntı değer, önemsiz olması durumunda amortismanına tâbi tutarın belirlenmesinde dikkate alınmaz.
- 11.27 Maddi duran varlığın amortismanına tâbi tutarı, faydalı ömrü süresince sistematik bir şekilde dağıtılır. Faydalı ömür, bir varlığın işletme tarafından beklenen kullanım süresini ya da işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim veya kullanım miktarını ifade eder. Faydalı ömür, işletme tarafından gerçekçi tahminlere dayanılarak belirlenir.
- 11.28 Amortisman işlemine, varlık kullanıma hazır olduğunda başlanır ve varlığın finansal tablo dışı bırakılmasıyla son verilir. Dolayısıyla, dönem içerisinde kullanıma alınan varlıklar için kullanılan gün esasına göre **kıst amortisman** hesaplanır.
- 11.29 Amortisman yöntemi, varlığın gelecekteki ekonomik faydasının işletme tarafından öngörülen tüketim şeklini yansıtacak şekilde belirlenir. Maddi duran varlıktan elde edilecek gelecekteki ekonomik faydaların beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadıkça, seçilen yöntem dönemler itibarıyla tutarlı olarak uygulanır.
- 11.30 Amortisman uygulaması için çeşitli yöntemler kullanılabilir. Doğrusal yöntem, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemleri bu yöntemlere örnek olarak verilebilir. Doğrusal yöntemde, varlığın kalıntı değeri değişmediği sürece, amortisman gideri faydalı ömür boyunca sabittir. Azalan bakiyeler yönteminde, amortisman gideri faydalı ömür boyunca azalır. Üretim miktarı yönteminde beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden amortisman ayrılır.
- 11.31 Amortisman ayırma işlemine, varlık atıl bırakıldığında ya da kullanımdan kaldırıldığında da devam edilir. Ancak, üretim miktarı yöntemine göre amortisman ayrılırken, amortisman gideri, üretim veya kullanım olmadığı zamanlarda sıfır olabilir.
- 11.32 Varlığın kullanım şekli değiştiğinde, beklenmeyen ölçüde aşınma veya yıpranma meydana geldiğinde, teknolojik gelişmeler olduğunda, piyasa fiyatlarında değişiklikler meydana geldiğinde veya benzeri durumlarda varlığın kalıntı değeri veya faydalı ömrü değişebilir. Bu tür göstergelerin mevcut olması durumunda faydalı ömre, kalıntı değere ve amortisman yöntemine ilişkin önceki tahminler gözden geçirilir; beklentilerde farklılıklar olması durumunda kalıntı değerde, faydalı ömürde ve amortisman yönteminde değişikliklere

gidilir. Bu değişiklikler Bölüm 5 *Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar* uyarınca **muhasebe tahminlerindeki değişiklikler** olarak nitelendirilir.

- 11.33 Döneme ilişkin amortisman giderleri, başka bir varlığın defter değerine dâhil edilmediği sürece, kâr veya zarara yansıtılır. Kâr veya zarara yansıtılan amortisman giderleri **Kâr veya Zarar Tablosunda** ilgili varlığın kullanıldığı işletme fonksiyonlarına ilişkin giderlerin raporlandığı kalemlerde gösterilir. Örneğin; pazarlama bölümünde kullanılan bir maddi duran varlığa ilişkin amortisman gideri, Kâr veya Zarar Tablosunda “Pazarlama Giderleri” kalemi içerisinde sunulur.

Değer Düşüklüğü

- 11.34 Her bir raporlama dönemi sonunda maddi duran varlık kalemlerinde değer düşüklüğü olup olmadığının ve varsa değer düşüklüğü zararının nasıl ölçölüp finansal tablolara alınacağıının belirlenmesi için Bölüm 16 *Varlıklarda Değer Düşüklüğü*'nde belirtilen hükümler uygulanır.
- 11.35 Değer düşüklüğüne uğrayan, kaybolan ya da geri almaktan vazgeçilen maddi duran varlık kalemleri için üçüncü taraflardan alınacak tazminatlar, ancak ilgili tazminat tahsil edilebilir duruma geldiğinde kâr veya zarara yansıtılır.

Finansal Tablo Dışı Bırakma

- 11.36 Bir maddi duran varlık kalemi, elden çıkarıldığında veya varlıktan gelecekte herhangi bir ekonomik fayda beklenmediği durumlarda finansal tablo dışı bırakılır.
- 11.37 Bir maddi duran varlık kaleminin finansal tablo dışı bırakılmasından doğan kazanç ya da kayıp kâr veya zarara yansıtılır.

BÖLÜM 12

MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

Kapsam

- 12.1 Bu bölümde **maddi olmayan duran varlıklara** ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir.
- 12.2 Bu bölüm, **işletme birleşmeleri** sonucu ortaya çıkan **şerefiyeye** ve işletmenin olağan faaliyetleri kapsamında satış amacıyla elde tuttuğu maddi olmayan duran **varlıklara** uygulanmaz.
- 12.3 Maddi olmayan duran varlık, fiziksel niteliği bulunmayan ancak tanımlanabilir nitelikteki parasal olmayan varlıktır (örneğin; bilgisayar yazılımları, lisans ve imtiyazlar, yayın hakları, telif hakkı, patent, model, tasarım, formüller vb.). Aşağıdaki özelliklerden herhangi birine sahip bir varlık tanımlanabilir niteliktedir:
- a) Varlığın ayrılabilir olması (diğer bir ifadeyle, tek başına veya bir sözleşme, tanımlanabilir varlık ya da **yükümlülük**le birlikte satılabilir, devredilebilir, lisans altına alınabilir, kiralanabilir ya da takas edilebilir olması) veya
 - b) Varlığın sözleşmeye bağlı haklardan ya da diğer yasal haklardan kaynaklanması (söz konusu hakların işletmeden ya da diğer hak ve mükellefiyetlerden ayrılabilir ya da devredilebilir olmasına bakılmaksızın).

Finansal Tablolara Alma ve Ölçüm

- 12.4 Maddi olmayan duran varlıklar, ilk defa **finansal tablolara** alınırken maliyet bedeliyle ölçülür.
- 12.5 Maddi olmayan duran varlıklar satın alma yoluyla ve işletme birleşmesi kapsamında elde edilebilir.
- 12.6 İşletme içinde oluşturulan unsurlar, maddi olmayan duran varlık olarak finansal tablolara alınmaz. Bu unsurlara ilişkin katlanılan tüm harcamalar, **gider** olarak kâr veya zarara yansıtılır.
- 12.7 Satın alma yoluyla elde edilen maddi olmayan duran varlığın maliyet bedeli aşağıdaki unsurlardan oluşur:
- a) Ticari iskontolar ve indirimler düşüldükten sonraki satın alma fiyatı,
 - b) Satın alma işlemine bağlı olarak yapılan giderler ve
 - c) Varlığın amaçlanan kullanıma hazır hale getirilmesiyle doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetler.

- 12.8 Bu çerçevede satın alma yoluyla elde edilen maddi olmayan duran varlığın maliyetine dâhil edilebilecek harcamalar arasında aşağıdakiler gösterilebilir:
- Gümrük vergileri.
 - Satın alma sırasında ödenen, iade alınamayan vergi, resim ve harçlar.
 - Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon vb. giderler.
 - Varlıkla ilgili olarak yapılan işlerden dolayı serbest meslek erbabına ödenen ücretler.
 - Varlığın uygun şekilde çalışıp çalışmadığına dair yapılan test maliyetleri.
- 12.9 Satın alınan maddi olmayan duran varlıklar, vade farkı ayrıştırılmaksızın, ödenen veya ödenmesi beklenen tutar üzerinden ölçülür.
- 12.10 Maddi olmayan duran varlıklara ilişkin **borçlanma maliyetleri** oluştuğu dönemde kâr veya zarara yansıtılır.
- 12.11 Maddi olmayan duran varlığın işletme birleşmesi kapsamında edinilmiş olması durumunda maliyet bedeli, Bölüm 19 *İşletme Birleşmeleri* uyarınca edinim tarihinde belirlenen değeridir.
- 12.12 Bir maddi olmayan duran varlığın Bölüm 13 *Kiralamalar* kapsamına giren bir işlemle edinilmesi durumunda bu varlığın maliyeti söz konusu bölüm uyarınca belirlenir.
- 12.13 İşletmede oluşturulan şerefiye ile maddi olmayan unsurlar için katlanılan harcamalar, bu Standart uyarınca varlık olarak finansal tablolara alınan başka bir varlığın maliyetinin bir parçası olmadığı sürece maddi olmayan duran varlık olarak aktifleştirilmez; bu harcamalar oluştuğu dönemde gider olarak kâr veya zarara yansıtılır. Aşağıdakilere ilişkin harcamalar bu kapsamda değerlendirilir:
- İşletmede oluşturulan şerefiye,
 - İşletmede oluşturulan markalar, logolar, yayın hakları, müşteri listeleri ve özü itibarıyla bunlara benzer nitelikteki kalemler.
 - Araştırma ve geliştirme giderleri,
 - Kuruluş ve örgütlenme giderleri,
 - Eğitim harcamaları,
 - Reklam ve tanıtım harcamaları,
 - Bir işletmenin kısmen veya tamamen yerinin değiştirilmesi veya yeniden yapılandırılması sırasında katlanılan harcamalar.

Sonraki Ölçüm

12.14 Maddi olmayan duran varlıklar, ilk defa finansal tablolara alındıktan sonra birikmiş **itfa** payları ve birikmiş değer düşüklüğü zararları düşülmek suretiyle maliyet bedeli üzerinden ölçülür.

İtfa

12.15 **Faydalı ömrü** sınırlı olan maddi olmayan duran varlıklar için itfa payı ayrılması zorunludur.

12.16 İtfaya tâbi tutar, maddi olmayan duran varlığın maliyet bedelinden **kalıntı değer** indirilmesi suretiyle belirlenir. Kalıntı değer, önemsiz olması durumunda itfaya tâbi tutarın belirlenmesinde dikkate alınmaz.

12.17 Maddi olmayan duran varlığın itfaya tâbi tutarı faydalı ömrü süresince sistematik bir şekilde dağıtılır. Faydalı ömür, bir varlığın işletme tarafından beklenen kullanım süresini ya da işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim veya kullanım miktarını ifade eder. Faydalı ömür, işletme tarafından gerçekçi tahminlere dayanılarak serbestçe belirlenir.

12.18 İtfa işlemine, varlık kullanıma hazır olduğunda başlanır ve varlığın finansal tablo dışı bırakılmasıyla son verilir. Dolayısıyla, dönem içerisinde kullanıma alınan varlıklar için kullanılan gün esasına göre **kıst amortisman** hesaplanır.

12.19 Sözleşmeden doğan haklardan veya diğer yasal haklardan kaynaklanan bir maddi olmayan duran varlığın faydalı ömrü, bu hakların geçerlilik süresini aşamaz; ancak işletmenin varlığı kullanmayı öngördüğü süreye bağlı olarak bu sürelerden daha kısa olabilir.

12.20 Kalıntı değer, varlığın hâlihazırda beklenen faydalı ömrünün ve yaşının sonuna gelmiş olması durumunda, işletmenin bu varlığı elden çıkarmasından elde edeceği tahmin edilen tutardan tahmini elden çıkarma maliyetleri düşüldükten sonra kalan tutardır.

12.21 İtfa yöntemi, varlığın gelecekteki ekonomik faydasının işletme tarafından öngörülen tüketim şeklini yansıtacak şekilde belirlenir. Maddi olmayan duran varlıktan elde edilecek gelecekteki ekonomik faydaların beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadıkça, seçilen yöntem dönemler itibarıyla tutarlı olarak uygulanır.

12.22 İtfa uygulaması için çeşitli yöntemler kullanılabilir. Doğrusal yöntem, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemleri bu yöntemlere örnek olarak verilebilir. Doğrusal yöntemde, varlığın kalıntı değeri değişmediği sürece, itfa gideri faydalı ömrü boyunca

sabittir. Azalan bakiyeler yönteminde, itfa gideri faydalı ömür boyunca azalır. Üretim miktarı yönteminde beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden itfa ayrılır. Ekonomik faydanın beklenen tüketim şeklinin güvenilir bir şekilde belirlenemediği durumda doğrusal yöntem kullanılarak ilgili varlık itfa edilir.

12.23 Varlığın kullanım şekli değiştiğinde, teknolojik gelişmeler olduğunda, piyasa fiyatlarında değişiklikler meydana geldiğinde veya benzeri durumlarda varlığın kalıntı değeri, faydalı ömrü veya itfa yönteminde değişiklikler meydana gelebilir. Bu tür göstergelerin mevcut olması durumunda faydalı ömre, kalıntı değere ve itfa yöntemine ilişkin önceki tahminler gözden geçirilir; beklentilerde farklılıklar olması durumunda kalıntı değerde, faydalı ömürde ve itfa yönteminde değişikliklere gidilir. Bu değişiklikler Bölüm 5 *Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar* uyarınca **muhasebe tahminlerindeki değişiklikler** olarak nitelendirilir. Buna göre, yeni kalıntı değere göre hesaplanan itfaya tâbi tutulmamış tutarlar, belirlenen yeni faydalı ömür süresince seçilen itfa yöntemine göre sistematik bir şekilde dağıtılır.

12.24 Döneme ilişkin itfa giderleri, başka bir varlığın **defter değerine** dâhil edilmediği sürece kâr veya zarara yansıtılır. Kâr veya zarara yansıtılan itfa giderleri **Kâr veya Zarar** Tablosunda ilgili varlığın kullanıldığı işletme fonksiyonuna ilişkin giderlerin raporlandığı kalemlerde gösterilir. Örneğin, yönetim bölümünde kullanılan bir maddi olmayan duran varlığa ilişkin itfa gideri Kâr veya Zarar Tablosunda “Genel Yönetim Giderleri” kalemi içerisinde sunulur.

12.25 İlgili tüm faktörler dikkate alındıktan sonra varlığın işletmeye net **nakit** girişi sağlaması beklenen süre için öngörülebilir bir sınır tespit edilememesi ve dolayısıyla varlığın faydalı ömrü için gerçekçi bir tahmin yapılamaması durumunda, varlığın faydalı ömrünün belirsiz olduğu kabul edilir. Bu durumda maddi olmayan duran varlık, 5 yıldan az 10 yıldan çok olmayacak şekilde, işletme tarafından belirlenen sürede itfa edilir.

Değer Düşüklüğü

12.26 Her bir **raporlama dönemi** sonunda maddi olmayan duran varlık kalemlerinde değer düşüklüğü olup olmadığının ve varsa değer düşüklüğü zararının nasıl ölçülüp finansal tablolara alınacağını belirlemek için Bölüm 16 *Varlıklarda Değer Düşüklüğü*’nde belirtilen hükümler uygulanır.

Finansal Tablo Dışı Bırakma

- 12.27 Bir maddi olmayan duran varlık kalemi, elden çıkarıldığında veya varlıktan gelecekte herhangi bir ekonomik fayda beklenmediği durumlarda finansal tablo dışı bırakılır.
- 12.28 Bir maddi olmayan duran varlık kaleminin finansal tablo dışı bırakılmasından doğan kazanç ya da kayıp, kâr veya zarara yansıtılır.

BÖLÜM 13

KİRALAMALAR

Kapsam

- 13.1 Bu bölümde, kiracı ve kiraya veren açısından **kiralama** işlemlerinin finansal tablolara alınması ve **ölçümüyle** ilgili muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir.
- 13.2 Bu bölüm, kiralama sözleşmesine konu **varlıkların** kullanım hakkının kiracıya aktarıldığı sözleşmelere uygulanır. Söz konusu varlıkların kullanımını ve bakımıyla ilgili önemli hizmetlerin kiraya verenden talep edilebildiği sözleşmeler de bu bölüm kapsamındadır. Bu bölüm, sözleşme konusu varlığın kullanım hakkının aktarılmadığı hizmet sözleşmelerine uygulanmaz.
- 13.3 Doğal kaynakların araştırılması veya kullanılmasına yönelik kiralama sözleşmeleri, sinema filmleri, video kayıtları, patentler, kopyalama hakları gibi kıymetlerle ilgili lisans sözleşmelerine ilişkin kiralamalar ve ekonomik açıdan dezavantajlı **faaliyet kiralamaları** bu bölüm kapsamında değerlendirilmez.

Tanımlar

- 13.4 Bu bölümün uygulanmasında aşağıdaki terimler karşılığında belirtilen anlamlarıyla kullanılır:

Kiralama: Kiraya verenin bir varlığın kullanım hakkını, bir ödeme veya ödeme planı karşılığında, taraflarca kararlaştırılmış bir süre için kiracıya devrettiği sözleşmedir.

Kiralama sözleşmesinin başlangıcı: Sözleşme tarihinden veya tarafların kiralamanın temel şartlarına ilişkin taahhütte buldukları tarihten erken olanıdır. Bu tarih itibarıyla:

- a) Kiralama işlemleri faaliyet kiralaması veya **finansal kiralama** olarak sınıflandırılır ve
- b) İşlemin finansal kiralama olarak sınıflandırılması durumunda, **kiralama süresinin başlangıcında finansal tablolara alınması** gereken tutarlar belirlenir.

Kiralama süresinin başlangıcı: Kiracının kiralamış olduğu varlığın kullanım hakkını kazandığı tarihtir. Kiralama işlemi bu tarih itibarıyla finansal tablolara alınır.

Kira ödemeleri: Sözleşmeye göre kiralama süresi boyunca kiracı tarafından yapılması gereken ödemelerdir. Kiralama süresi sonunda ilgili varlığın **kalıntı değerine** ilişkin garanti edilmiş bir tutarın bulunması durumunda bu tutar da **kira ödemeleri** kapsamında değerlendirilir.

Ayrıca kiracıya, sözleşmeye konu varlığı, hakkın kullanılacağı tarihteki **gerçeğe uygun değerinden** daha düşük bir bedelle satın alma hakkı tanınması ve **kiralama sözleşmesinin başlangıcında** bu hakkın kullanılma olasılığının yüksek olması durumunda, kira ödemeleri, hakkın kullanılacağı tarihe kadarki kira ödemeleri ile hakkın kullanılması sonucunda ödenecek satın alma fiyatının toplamıdır.

Şarta bağlı kiralar, hizmet maliyetleri ve kiraya veren tarafından ödenen ve kiraya verene tazmin edilen vergiler kira ödemelerine dâhil edilmez.

Kiralama sözleşmesindeki faiz oranı: Kiralama sözleşmesinin başlangıcında, kira ödemelerinin **bugünkü değeri** ile garanti edilmemiş kalıntı değerin bugünkü değerinin toplamını, kiralanan varlığın gerçeğe uygun değeri ile kiraya verenin başlangıçta katlandığı doğrudan maliyetlerin toplamına eşitleyen iskonto oranıdır.

Kiralama İşlemlerinin Sınıflandırılması

- 13.5 Kiralama işlemlerinin sınıflandırılması, kiralamaya konu varlığın sahipliğinden kaynaklanan risk ve getirilerin kiraya verende ya da kiracıda bulunma derecesine göre yapılır.
- 13.6 Kira süresi sonunda mülkiyetin devredilip devredilmediğine bakılmaksızın, bir varlığın sahipliğinden kaynaklanan risk ve getirilerin tamamına yakınının devredildiği kiralamalar, finansal kiralama olarak sınıflandırılır.
- 13.7 Varlığın sahipliğinden kaynaklanan risk ve getirilerin tamamına yakınının kiracıya devredilmediği kiralamalar ise faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılır.
- 13.8 Kiralama işleminin sınıflandırılması kiralama sözleşmesinin başlangıcında yapılır ve kiralama süresi boyunca kiraya veren ve kiracı, kiralama şartlarının değiştirilmesi konusunda anlaşmadıkları sürece (kiralamanın yenilenmesi dışında), söz konusu sınıflandırmada bir değişiklik yapılmaz. Ancak, kiralama şartlarının değiştirilmesi söz konusu olduğunda, bu sınıflandırma yeniden gözden geçirilir.
- 13.9 Aşağıdaki durumların bir veya birden fazlasını karşılayan kiralama işlemlerinde varlığın sahipliğinden kaynaklanan risk ve getirilerin tamamına yakınının kiracıya devredildiği kabul edilir ve kiralama işlemi finansal kiralama olarak finansal tablolara alınır.
- a) Varlığın sahipliğinin kira süresi sonunda kiracıya devredilecek olması.
- b) Kiracıya, sözleşmeye konu varlığı, hakkın kullanılacağı tarihteki gerçeğe uygun değerinden daha düşük bir bedelle satın alma hakkı tanınması ve kiralama

sözleşmesinin başlangıcında bu hakkın kullanılma olasılığının yüksek olması.

- c) Kiralama süresinin varlığın ekonomik ömrünün %80'inden daha büyük bir bölümünü kapsamaması.

Ekonomik ömür, bir varlığın ekonomik olarak kullanılabilmesi süreyi ya da varlıktan elde edilmesi beklenen üretim veya kullanım miktarını ifade eder.

- ç) Kiralama sözleşmesinin başlangıcı itibarıyla kira ödemelerinin bugünkü değerinin varlığın gerçeğe uygun değerinin %90'ından daha büyük bir değeri oluşturması.

13.10 Ayrıca aşağıdaki durumlar da tek başlarına ya da birlikte, ilgili kiralama işleminin finansal kiralama olarak nitelendirilmesi sonucunu doğurur:

- a) Kiralanan varlığın, üzerinde büyük değişiklikler yapılmadığı sürece, sadece kiracı tarafından kullanılacak özel bir yapıda olması.
- b) Kiracının kiralama işlemini feshedebilmesi durumunda, kiraya verenin fesih işleminden kaynaklanan zararlarının kiracı tarafından karşılanması.
- c) Kiraya verilen varlığın kalıntı değerindeki değişimlerden kaynaklanan kazanç veya kayıpların kiracıya ait olması.
- ç) Kiracının, piyasa fiyatının çok daha altında bir kira bedeli ile belirli bir süre daha kiralamayı sürdürme hakkının bulunması.

13.11 Arazi, arsa ve binalarla ilgili kiralama sözleşmeleri sadece, aşağıdaki durumlardan birinin mevcut olması halinde finansal kiralama olarak kabul edilir:

- a) Kira süresi sonunda sahipliğin kiracıya devredilecek olması.
- b) Kiracıya, sözleşmeye konu gayrimenkulü, hakkın kullanılacağı tarihteki gerçeğe uygun değerinden daha düşük bir bedelle satın alma hakkı tanınması ve kiralama sözleşmesinin başlangıcında bu hakkın kullanılma olasılığının yüksek olması.

Kiralama İşlemlerinin Kiracı Tarafından Finansal Tablolara Alınması ve Ölçümü

Finansal Kiralama

13.12 Kiracı, kiralama süresinin başlangıcında, finansal kiralamaya konu varlığı ve sözleşmeden kaynaklanan **yükümlülüğü**, kiralanan varlığın gerçeğe uygun değeri ya da kira

ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı üzerinden finansal tablolara alır. Söz konusu iki değer de kiralama sözleşmesinin başlangıç tarihi itibarıyla belirlenir.

- 13.13 Finansal kiralamaya konu varlık, türüne göre **Finansal Durum Tablosunda** ilgili kalem içerisinde gösterilir. Örneğin; kiralamaya konu varlığın bina olması durumunda, söz konusu varlık Finansal Durum Tablosunda “Binalar” kalemi içinde yer alır.
- 13.14 Kira ödemelerinin bugünkü değeri, finansal kiralamada sözleşmedeki **faiz** oranı kullanılarak hesaplanır. Söz konusu oranın belirlenememesi durumunda, kiracının kiralama konusu varlığı satın almış olsaydı, kiralama sözleşmesinin başlangıç tarihi itibarıyla benzer vade ve teminatlar çerçevesinde borçlanacak olduğu tutar için katlanması gereken faiz oranı kullanılır.
- 13.15 Kiracının katlandığı, başlangıçtaki doğrudan maliyetler varlık olarak finansal tablolara alınan tutara eklenir.
- 13.16 Kira ödemeleri, ilk defa finansal tablolara alındıktan sonra finansman **giderleri** ve anapara ödemesi olarak ayrıştırılır. Finansman giderleri, kalan borç tutarına sabit bir faiz oranı uygulanmasını sağlayacak şekilde kiralama süresi boyunca her bir döneme dağıtılır. Şarta bağlı kira ödemeleri ise oluştukları dönemde kâr veya zarara yansıtılır.
- 13.17 Kiracı, finansal kiralamaya konu varlığa dönem sonlarında, türüne göre bu varlığın kapsamına girdiği bölümde (örneğin Bölüm 11 *Maddi Duran Varlıklar* ve Bölüm 12 *Maddi Olmayan Duran Varlıklar*) yer alan ölçüm hükümlerini uygular. Bu kapsamda, finansal kiralamaya konu varlığın uygulanan bölüme göre **amortisman** veya **itfaya** tâbi tutulması gerekiyorsa amortisman tutarı veya itfa payı hesaplanır. Bu durumda, kiracının kiralama süresi sonunda varlığın sahipliğini elde edeceğine dair bir kesinlik yoksa ilgili varlık kiralama süresi veya **faydalı ömür**den kısa olanı itibarıyla amortisman veya itfaya tâbi tutulur. Ayrıca, varlığın kapsamına girdiği bölüm gerektiriyorsa, kiralamaya konu varlığın **değer düşüklüğüne** uğrayıp uğramadığının belirlenmesi amacıyla Bölüm 16 *Varlıklarda Değer Düşüklüğü* hükümleri uygulanır.

Faaliyet Kiralaması

- 13.18 Kiracı, faaliyet kiralaması kapsamında yapılan kira ödemelerini doğrusal olarak kiralama süresi boyunca gider olarak kâr veya zarara yansıtır.

Kiralama İşlemlerinin Kiraya Veren Tarafından Finansal Tablolara Alınması ve Ölçümü

Finansal Kiralama

- 13.19 Kiraya veren finansal kiralamaya konu varlığını finansal tablo dışı bırakır. Varlığın gerçeğe uygun değeri ile başlangıçtaki doğrudan maliyetlerin toplamına eşit bir tutarda alacak tutarını finansal tablolara alır. Varlığın gerçeğe uygun değeri ile **defter değeri** arasındaki fark kâr veya zarara yansıtılır.
- 13.20 Alınan kira ödemeleri, ilk defa finansal tablolara alındıktan sonra finansman **gelirleri** ve anapara geri ödemesi olarak ayrıştırılır. Finansman gelirleri kalan alacak tutarına sabit bir dönemsel getiri oranını (diğer bir ifadeyle, sözleşmedeki faiz oranını) yansıtan bir esasa göre finansal tablolara alınır. Şarta bağlı kira ödemeleri ise oluştukları dönemde kâr veya zarara yansıtılır.

Üretici veya Satıcı Niteliğindeki Kiraya Verenler

- 13.21 Üretici veya satıcı niteliğindeki kiraya veren, finansal kiralama işlemlerini normal satış işlemi gibi finansal tablolara alır.
- 13.22 Üretici veya satıcı konumundaki kiraya veren, kiralama süresinin başlangıcında finansal tablolara alacağı **hasılat** tutarını varlığın gerçeğe uygun değeri veya kira ödemelerinin piyasa faiz oranıyla indirgenmiş bugünkü değerinden düşük olanı üzerinden hesaplar.
- 13.23 Kiralama süresinin başlangıcında finansal tablolara alınacak olan satılan malın maliyeti tutarı ise varlığın defter değerinden garanti edilmemiş kalıntı değerinin bugünkü değeri çıkarılarak bulunur.
- 13.24 Satış hasılatı ile satışların maliyeti arasındaki fark, işletmenin normal bir satış işleminden elde edilen kâr veya zarar olarak “Brüt Kâr/Zarar” içinde yer alır.
- 13.25 Üretici veya satıcı niteliğindeki kiraya verenler başlangıçtaki doğrudan maliyetleri gider olarak kâr veya zarara yansıtır.
- 13.26 Finansal kiralama işleminde gerçekçi olamayacak derecede düşük faiz oranları belirlenmişse, satış kârı, piyasa faiz oranının uygulanması sonucunda bulunacak tutarla sınırlandırılır.

Faaliyet Kiralaması

- 13.27 Kiraya veren, faaliyet kiralaması çerçevesinde yapılan kira ödemelerini doğrusal olarak kiralama süresi boyunca gelir olarak kâr veya zarara yansıtır.
- 13.28 Kiraya veren, faaliyet kiralamasının başlangıçtaki doğrudan maliyetlerini kiralanan varlığın defter değerine ekler ve bu maliyetleri, kiralama süresi boyunca gider olarak kâr veya zarara yansıtır.
- 13.29 Kiraya veren faaliyet kiralamasına konu varlığa dönem sonlarında, türüne göre bu varlığın kapsamına girdiği bölümde (örneğin; Bölüm 11 *Maddi Duran Varlıklar* ve Bölüm 12 *Maddi Olmayan Duran Varlıklar*) yer alan ölçüm ve sunum hükümlerini uygular. Bu kapsamda faaliyet kiralamasına konu varlığın uygulanan bölüme göre amortismanına veya itfaya tâbi tutulması gerekiyorsa amortisman tutarı veya itfa payı hesaplanır. Ayrıca varlığın kapsamına girdiği bölüm gerektiriyorsa, kiralamaya konu varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığının belirlenmesi amacıyla Bölüm 16 *Varlıklarda Değer Düşüklüğü* hükümleri uygulanır.

BÖLÜM 14

DEVLET TEŞVİKLERİ

Kapsam

- 15.1 Bu bölümde, **devlet teşviklerine** ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir.
- 15.2 Devlet teşvikleri, faaliyet konularıyla ilgili belirli şartların karşılanması durumunda, işletmelere kaynak transferi şeklinde yapılan devlet yardımlardır. Devlet teşvikleriyle, belirli şartları karşılayan bir işletmeye veya işletmeler grubuna ekonomik faydalar sağlanması amaçlanır. Dolayısıyla devlet tarafından genel ticaret koşullarını etkilemek suretiyle geniş bir işletme grubuna sağlanan dolaylı katkılar (örneğin; kamunun kullanımına açık yolların yapılması, altyapı hizmetleri sağlanması) devlet teşviki olarak değerlendirilmez.
- 15.3 Devlet teşvikleri, bir değer atfedilemeyen devlet yardımlarını (örneğin; teknik danışmanlık) ve devlet ile yapılan ve işletmenin normal ticari işlemlerinden ayırt edilemeyen nitelikteki işlemleri kapsamaz.
- 15.4 Bu bölüm, vergilendirilebilir kârın veya vergi zararının belirlenmesinde dikkate alınan veya vergi borcuna bağlı olarak belirlenen ya da vergi borcuyla sınırlı olarak sağlanan faydalar niteliğindeki devlet yardımlarını kapsamamaktadır. Bu tür faydalara örnek olarak; kurumlar vergisi istisnaları, yatırım indirimleri, hızlandırılmış **amortisman** uygulamaları ve indirimli vergi oranları gösterilebilir.
- 15.5 Bu bölüm ayrıca, devlet dışındaki taraflarca sağlanan ve bu bölüm kapsamında açıklanan devlet teşvikleriyle aynı türdeki yardımlara da kıyasen uygulanır.

Finansal Tablolara Alma ve Ölçüm

- 15.6 Devlet teşvikleri aşağıdaki şekilde **finansal tablolara** alınır:
- a) İşletmenin gelecekte herhangi bir performans şartını yerine getirmesini gerektirmeyen ya da performans şartını önceden yerine getirdiği teşvikler, alındıkları anda kâr veya zarara yansıtılır.
 - b) İşletmenin gelecekte belirli performans şartlarını yerine getirmesini gerektiren teşvikler, performans şartları karşılandığı anda kâr veya zarara yansıtılır. Bu teşvikler alındıkları andan kâr veya zarara yansıtılincaya ya da performans şartları karşılanmadığı için iade edilene kadar **Finansal Durum Tablosunda** “Ertelenmiş (Gelecek Aylara Ait) Gelirler ve Gider Tahakkukları” kalemi içerisinde gösterilir.
- 15.7 Teşvik, alınan ya da alınacak olan **varlığın gerçeğe uygun değeri** üzerinden ölçülür.

BÖLÜM 15

BORÇLANMA MALİYETLERİ

Kapsam

- 15.1 Bu bölümde, **borçlanma maliyetlerinin finansal tablolara** alınmasına ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir.
- 15.2 Borçlanma maliyetleri, borçlanmayla ilgili olarak katılan **faiz** ve diğer maliyetlerdir. Borçlanma maliyetlerine örnek olarak aşağıdakiler gösterilebilir:
- a) Bölüm 10 *Finansal Araçlar ve Özkaynaklar*'da tanımlanan faiz giderleri.
 - b) Bölüm 13 *Kiralamalar* uyarınca finansal tablolara alınan **finansal kiralamalara** ilişkin finansman giderleri.

Finansal Tablolara Alma

- 15.3 Tüm borçlanma maliyetleri, oluştukları dönemde **Kâr veya Zarar Tablosunun** ilgili kaleminde kâr veya zarara yansıtılır.

BÖLÜM 16

VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ

Kapsam

- 16.1 Bu bölümde **varlıkların** değerinin, defter değerinin altına düşmesi halinde uygulanacak muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir.
- 16.2 **Stoklar, finansal varlıklar ve tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklara** ilişkin değer düşüklükleri bu bölüm kapsamında değerlendirilmez.

Genel İlke

- 16.3 Her **raporlama dönemi** sonunda, her bir varlığın değer düşüklüğüne uğradığına ilişkin bir göstergenin mevcut olup olmadığı değerlendirilir. Bu tür bir göstergenin mevcut olması durumunda, ilgili varlığın **defter değeri** ile satış maliyetleri düşülmüş **gerçeğe uygun değeri** karşılaştırılır. Varlığın değer düşüklüğüne uğradığına ilişkin herhangi bir göstergenin bulunmadığı durumlarda bu karşılaştırmanın yapılmasına gerek yoktur.

Değer Düşüklüğü Göstergeleri

- 16.4 Bir varlığın değer düşüklüğüne uğradığına ilişkin göstergelere aşağıdakiler örnek verilebilir:
- a) Dönem içinde varlığın piyasa değeri, zamanla veya normal kullanım sonucunda olması beklenenden çok daha fazla azalmıştır.
 - b) Varlığın demode olduğuna veya yangın, deprem, su basması gibi nedenlerle fiziksel hasara uğradığına ilişkin kanıt bulunmaktadır.
 - c) İşletmenin faaliyette bulunduğu çevrede veya varlığın kullanımda olduğu piyasada, dönem içerisinde işletme üzerinde olumsuz etkisi olan önemli değişiklikler meydana gelmiştir ya da söz konusu değişikliklerin yakın gelecekte gerçekleşmesi beklenmektedir.
 - ç) Dönem içerisinde, piyasa **faiz** oranları veya yatırımın kârlılığına ilişkin diğer piyasa oranları artmıştır.
 - d) İşletmenin net varlıklarının defter değeri, işletmenin bir bütün halindeki tahmini gerçeğe uygun değerinden daha yüksektir.
 - e) Varlığın atıl hale gelmesi, varlığın da dâhil olduğu faaliyetin durdurulması veya yeniden yapılandırma planlarının bulunması, varlığın öngörülen tarihten önce elden çıkarılmasının planlanması, yeniden değerlendirme sonucu varlığın **faydalı ömrünün** sınırsız değil sınırlı olduğu sonucuna varılması gibi varlığın mevcut veya gelecekteki

öngörülen kullanımını etkileyebilecek önemli düzeyde olumsuz değişiklikler meydana gelmiştir veya bu tür değişikliklerin yakın gelecekte meydana gelmesi beklenmektedir.

- f) İşletme içi raporlamada, varlığın ekonomik performansının beklenenden daha kötü olduğuna veya olacağına ilişkin kanıt mevcuttur.

Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer

- 16.5 **Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer**, piyasa katılımcıları arasında **ölçüm** tarihinde olağan bir işlemde, bir varlığın satışından elde edilecek veya bir **yükümlülüğün** devrinde ödenecek tutardan, elden çıkarma maliyetleri indirildikten sonra elde edilebilecek tutardır. Bu doğrultuda, piyasa katılımcıları arasında yapılmış bir satış anlaşmasındaki fiyat veya aktif bir piyasadaki fiyat, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değere ilişkin gerçekçi bir kanıt sağlar.
- 16.6 Varlığa ilişkin bir satış anlaşmasının veya aktif bir piyasanın bulunmaması durumunda; satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer, aynı sektördeki benzer varlıklara ilişkin yakın geçmişte yapılan işlemlerin sonuçları dikkate alınarak **raporlama tarihi** itibarıyla hesaplanabilir.
- 16.7 Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerın hesaplanmasında, gerçeğe uygun değerden indirilebilecek satış maliyetlerine aşağıdakiler örnek olarak gösterilebilir:
- a) Yasal olarak ödenmesi gereken işlem vergileri ve benzeri diğer ödemeler,
 - b) Varlığı taşıma maliyetleri,
 - c) Varlığın tâbi olduğu bir kısıtlamanın kaldırılması amacıyla katlanılan maliyetler,
 - ç) Varlığı satışa hazır hale getirmek için katlanılan ilave maliyetler.

Değer Düşüklüğünün Finansal Tablora Alınması

- 16.8 Varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinin, defter değerinden %10 veya daha fazla düşük olması durumunda varlıklara ilişkin değer düşüklüğü zararları kâr veya zarara yansıtılır. Ancak yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden ölçülen **maddi duran varlıklara** ilişkin değer düşüklüğü zararları Bölüm 11 *Maddi Duran Varlıklar* uyarınca yeniden değerlendirme değer azalışı olarak dikkate alınır.
- 16.9 Kâr veya zarara yansıtılan değer düşüklüğü zararları **Kâr veya Zarar Tablosunda** varlığın kullanıldığı işletme fonksiyonuna ilişkin **giderlerin** yansıtıldığı kalemde gösterilir. Örneğin, pazarlama bölümüyle ilgili olarak kullanılan varlığa ilişkin değer düşüklüğü

zararı ‘‘Pazarlama Giderleri’’ kaleminde, üretim b6lümüyle ilgili kullanılan varlıklara ilişkin deęer dūřuklūęu zararı ise ‘‘Satıřların Maliyeti’’ kaleminde g6sterilir.

- 16.10 Deęer dūřuklūęu zararının **finansal tablolara** alınmasından sonra **amortisman** veya **itfa** payı gelecekteki d6nemlerde varlıęın yeni defter deęeri esas alınarak hesaplanır.
- 16.11 **řerefiye** deęer dūřuklūęu testine tabi tutulmaz. řerefiyenin itfasına ilişkin h6k6mler B6l6m 19 *İřletme Birleřmeleri*'nde yer almaktadır.

Deęer Dūřuklūęu Zararının İptali

- 16.12 Her raporlama d6nemi sonunda, 6nceki d6nemlerde finansal tablolara alınan değer dūřuklūęu zararının ortadan kalktığına ya da azaldığına ilişkin bir g6sterge bulunup bulunmadığı değerlendirilir. Deęer dūřuklūęu zararının ortadan kalktığına veya azaldığına ilişkin g6stergeler, genellikle 16.4 paragrafındaki g6stergelerin tersi şeklinindedir. Bu t6r bir g6stergenin bulunması durumunda, ilgili varlığın geri kazanılabilir tutarı hesaplanarak daha 6nce finansal tablolara alınan değer dūřuklūęu zararının bir kısmının veya tamamının iptal edilip edilmemesi gerektiği belirlenir.
- 16.13 Varlıęın geri kazanılabilir tutarının defter deęerini ařması durumunda ilgili varlıęa ilişkin deęer dūřuklūęu zararının tamamı ya da bir kısmı iptal edilir. Deęer dūřuklūęu zararının iptal edilecek kısmı, ilgili varlıęa ilişkin 6nceki d6nemlerde deęer dūřuklūęu zararı finansal tablolara alınmamıř olsaydı varlıęın ulařacaęı (amortisman veya itfa payı çıkarılmıř olarak) defter deęeri esas alınarak belirlenir. Deęer dūřuklūęu zararının iptalinden sonra varlıęın yeni defter deęeri bu deęeri ařamaz.
- 16.14 İptal edilecek değer dūřuklūęu zararı, kâr veya zarara yansıtılarak Kâr veya Zarar Tablosunun ilgili kaleminde g6sterilirken, yeniden değerlenmiş tutarı 6zerinden 6l6len maddi duran varlıklarda B6l6m 11 *Maddi Duran Varlıklar* uyarınca yeniden değerleme değer artışı olarak dikkate alınır.
- 16.15 Deęer dūřuklūęu zararının iptal edilmesinden sonra amortisman veya itfa payı sonraki d6nemlerde varlıęın yeni defter deęeri esas alınarak hesaplanır.

BÖLÜM 17

KARŞILIKLAR, ŞARTA BAĞLI YÜKÜMLÜLÜKLER VE ŞARTA BAĞLI VARLIKLAR

Kapsam

- 17.1 Bu bölümde, **karşılıklara, şarta bağlı yükümlülüklere ve şarta bağlı varlıklara** ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir. Bu bölümde, karşılıkların **finansal tablolara** alınması ve **ölçümü** ile şarta bağlı varlık ve şarta bağlı yükümlülüklerin finansal tablolara nasıl yansıtılacağı ele alınmaktadır.
- 17.2 Bu bölüm, diğer bölümlerde özel olarak ele alınan karşılıklar hariç olmak üzere, kıdem tazminatı karşılığı da dâhil tüm karşılıklara, şarta bağlı yükümlülüklere ve şarta bağlı varlıklara uygulanır.
- 17.3 Bu bölümdeki hükümler, **ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmelere** de uygulanır. Ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşme, sözleşme kapsamındaki **yükümlülüklerin** yerine getirilmesi için zorunlu olarak katlanılması gereken maliyetin, elde edilmesi beklenen ekonomik faydayı aştığı sözleşmedir. Böyle bir sözleşmeyle zarar etmeleri kaçınılmaz hale gelen işletmeler, kaçınılamayan net zararları için karşılık ayırır. Örneğin, bir **faaliyet kiralaması** kapsamında, işletmenin artık kullanmadığı bir varlığın kirası için sözleşmeye bağlı olarak ödeme yapma zorunluluğu bulunduğu anda, işletme, **raporlama dönemi** sonu itibarıyla yükümlülüğü yerine getirmek için yapmayı beklediği harcamaların en gerçekçi tahminini yansıtan tutar kadar karşılık ayırır. Bu tutar, örneğin varlığın sahibinin **kiralamayı** iptal etmek için kabul edeceği tutar olabilir.

Karşılıklar

- 17.4 Karşılık, gerçekleşme zamanı veya tutarı belli olmayan yükümlülüktür. Karşılıklara örnek olarak garantilere, davalara, müşteri iadelerine, bir tesisin kapatılmasına ve yeniden yapılandırılmasına ilişkin yükümlülükler gösterilebilir. Bu bölümde yer alan karşılık ifadesi, bir yükümlülüğün finansal tablolara alınmasını gerektirmeyen, varlıkların **defter değerlerine** ilişkin düzeltmeleri (**amortisman**, şüpheli alacaklara ve diğer varlıklara ilişkin **değer düşüklükleri** gibi) kapsamaz ve bunlara bu bölüm hükümleri uygulanmaz.
- 17.5 Karşılık, yalnızca aşağıdaki durumların varlığı halinde finansal tablolara alınır:
- a) İşletmenin raporlama dönemi sonunda geçmiş bir olaydan kaynaklanan bir yükümlülüğünün bulunması,

- b) Yükümlülüğün yerine getirilmesi için işletmeden ekonomik fayda çıkışının **muhtemel** olması (diğer bir ifadeyle, gerçekleşme olasılığının gerçekleşmeme olasılığından daha yüksek olması) ve
- c) Yükümlülük tutarının güvenilir bir biçimde tahmin edilebilir olması.
- 17.6 Karşılık tutarı, **Finansal Durum Tablosuna** yükümlülük olarak yansıtılır ve diğer bölümlere göre bir varlığın maliyetine dâhil edilmediği sürece karşılık tutarı kadar **gider** kâr veya zarara yansıtılır.
- 17.7 17.5 paragrafının (a) bendinde yer alan bir yükümlülük, aşağıdaki koşullardan birinin varlığı halinde ortaya çıkar:
- a) Yükümlülüğün yerine getirilmesinin yasal olarak zorunlu olması ya da
- b) Yasal olarak zorunlu olmasa bile işletmenin **zımni kabulden doğan bir yükümlülüğünün** bulunması.
- İşletmenin zımni kabulden doğan yükümlülüğü; işletmenin geçmişteki uygulamaları, yayımladığı politikaları veya açık ve güncel beyanlarıyla diğer taraflara belirli sorumlulukları kabul edeceğini gösterdiği ve bunun sonucunda diğer taraflarda bu sorumluluklarını yerine getireceğine dair geçerli bir beklenti oluşturduğu durumlarda ortaya çıkar.
- 17.8 Sadece işletmenin gelecekteki faaliyetlerinden bağımsız olan ve geçmişteki olaylardan kaynaklanan yükümlülükler karşılık olarak finansal tablolara alınır. Örneğin; yasal olmayan şekilde çevreye verilen hasarlar nedeniyle ortaya çıkan ceza ve tazminatlara ilişkin yükümlülükler nedeniyle karşılık ayrılması gerekir. Çünkü bu tür yükümlülükler, işletmenin gelecekteki faaliyetlerine bağlı olmaksızın ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkışına neden olacaktır. Diğer taraftan bir işletme, ticari baskılar ya da yasal zorunluluklar nedeniyle gelecekteki faaliyetine belirli bir şekilde devam etmek üzere çeşitli harcamalar yapmayı planlayabilir ya da bu harcamaları yapması gerekebilir (örneğin; belirli türdeki bir fabrikanın bacalarına filtreler taktırılması). İşletme gelecekteki işlemleriyle (örneğin; faaliyet yönteminin değiştirilmesi veya fabrikanın satılması) ileride ortaya çıkabilecek harcamalardan kaçınabileceğinden, bu harcamalar için mevcut bir yükümlülüğü bulunmaz ve bunlara ilişkin olarak herhangi bir karşılık finansal tablolara alınmaz.
- 17.9 Karşılık, raporlama dönemi sonu itibarıyla yükümlülüğün yerine getirilmesi için yapılması gereken harcamaya ilişkin en gerçekçi tahmin üzerinden ölçülür. En gerçekçi tahmin,

raporlama dönemi sonu itibarıyla yükümlülüğün yerine getirilmesi veya üçüncü kişilere devredilmesi için ödenmesi gereken makul tutardır.

- 17.10 Karşılıkların ölçümünde tahminlerin kullanımı önemli bir yer tutmaktadır. Karşılığa ilişkin tahmini ödeme tutarının ölçümünde işletmenin muhakemede bulunması gerekir. İşletmenin muhakemesi, benzer işlemlerden kaynaklanan deneyimleri ve bazı durumlarda bağımsız uzmanlardan alınan değerlendirmeleri yansıtır.
- 17.11 Karşılığın çok sayıdaki kalem için hesaplanması durumunda karşılık tutarı, mümkün olan tüm sonuçların gerçekleşme olasılıklarıyla ağırlıklandırılması suretiyle tahmin edilir. Bu tür bir hesaplamada zararın gerçekleşme ihtimaline göre (örneğin % 60 veya % 90 olmasına göre) karşılık tutarı değişecektir.

Örnek 1:

Bir işletme, satış tarihinden itibaren altı ay içerisinde ortaya çıkan üretim hatalarını tamir edeceği garantisini ile bir üründen 1.000 birim satmıştır. Üründe küçük bir hata ortaya çıkması durumunda tamir maliyeti 100 TL, büyük bir hata ortaya çıkması durumunda ise tamir maliyeti 400 TL olmaktadır. İşletmenin önceki deneyimleri ve geleceğe ilişkin beklentileri, satılan malların % 75'inde hata olmayacağı, % 20'sinde küçük hataların ortaya çıkacağı, % 5'inde ise büyük hataların ortaya çıkacağı yönündedir. Böyle bir durumda işletmenin $[(1.000 \text{ birim} \times \%75 \times 0 \text{ TL}) + (1.000 \text{ birim} \times \%20 \times 100 \text{ TL}) + (1.000 \text{ birim} \times \%5 \times 400 \text{ TL})] = 40.000 \text{ TL}$ karşılık tutarını finansal tablolara alması gerekecektir.

- 17.12 Karşılık tek bir yükümlülüğün kaynaklanıyorsa en gerçekçi tahmin, gerçekleşme ihtimali en yüksek olan sonuç tutarı olabilir. Ancak bu durumda dahi mümkün olan diğer sonuçların dikkate alınması gerekir. Çünkü mümkün olan diğer sonuç tutarlarının, gerçekleşme ihtimali en yüksek olan sonucun tutarından önemli ölçüde farklı olması durumunda en gerçekçi tahmin, gerçekleşme ihtimali en yüksek olan sonuç tutarından farklı olacaktır.

Örnek 2:

İşletme aleyhine açılan bir davaya ilişkin olarak işletmenin avukatı önceki deneyimlerine dayanarak raporlama dönemi sonu itibarıyla, işletmenin müşteriye % 30 ihtimalle 2.000.000 TL, % 70 ihtimalle 300.000 TL tazminat ödemesinin gerekeceğini tahmin etmektedir. Bu tür bir durumda gerçekleşme ihtimali en yüksek olan sonuç, yükümlülüğü yerine getirmek için 300.000 TL tutarında tazminatın ödenmesidir. Ancak diğer mümkün olan tazminat tutarı, gerçekleşme ihtimali en yüksek olan tazminat tutarından oldukça yüksek olduğundan dönem sonu itibarıyla yükümlülüğün en gerçekçi

tahmini, 300.000 TL'den daha fazla olacaktır. Sonuç olarak, işletmenin $[(300.000 \text{ TL} \times \%70) + (2.000.000 \text{ TL} \times \%30)] = 810.000 \text{ TL}$ karşılık tutarı finansal tablolara alması gerekecektir.

- 17.13 **Varlıkların** elden çıkarılmasından beklenen kazançlar, karşılığın ölçülmesi aşamasında dikkate alınmaz. Söz konusu kazançlar, ilgili varlığın kapsamına girdiği bölüm uyarınca öngörülen zamanda finansal tablolara alınır.
- 17.14 Karşılık tutarları, ilk defa finansal tablolara alındıktan sonra her bir raporlama dönemi sonunda gözden geçirilir ve ilgili raporlama dönemi sonu itibarıyla yükümlülüğün yerine getirilmesi için yapılması gereken harcamaya ilişkin en gerçekçi tahmini yansıtacak şekilde düzeltilir. Bu düzeltmeler, karşılık tutarı başlangıçta diğer bölümlere göre bir varlığın maliyetine dâhil edilmediği sürece, kâr veya zarara yansıtılır.

Karşılıklara İlişkin Tazminatlar

- 17.15 Karşılığa ilişkin yükümlülüğün yerine getirilmesi için yapılması gereken harcama tutarının bir kısmının veya tamamının diğer bir tarafça tazmin edilmesinin beklendiği durumlarda (örneğin, sigorta tazminat talebi yoluyla) söz konusu tazminat tutarı, ancak karşılığa ilişkin yükümlülük yerine getirildiğinde tazminat alacağına neredeyse kesin olması durumunda ayrı bir varlık olarak finansal tablolara alınabilir. Varlık olarak kaydedilen tutar, karşılık tutarından fazla olamaz. Tazminat alacağı, Finansal Durum Tablosunda bir varlık olarak gösterilir ve karşılık tutarı ile mahsup edilmez. Bununla birlikte, karşılığa ilişkin gider tutarı ile alınan tazminat tutarı, **Kâr veya Zarar Tablosunda** mahsup edilebilir.

Kıdem Tazminatı Karşılığı

- 17.16 İlgili olduğu raporlama dönemi sonu itibarıyla kıdem tazminatı yükümlülükleri tahmin edilir ve bu tahmin nedeniyle cari dönemde ortaya çıkan kıdem tazminatı yükümlülük artışları hesaplanarak gider olarak kâr veya zarara yansıtılır. Kıdem tazminatı yükümlülükleri; iş gücü devir hızı ve önceki yıllara ilişkin kıdem tazminatı gerçekleştirmeleri gibi etkenler de dikkate alınarak, çalışanların ilgili döneme ilişkin kıdeme esas ücreti üzerinden hesaplanır.

Şarta Bağlı Yükümlülükler

- 17.17 Bir yükümlülük, aşağıdaki durumlardan herhangi birinin varlığı halinde şarta bağlı yükümlülük olarak değerlendirilir:
- a) Geçmiş olaylardan kaynaklanan muhtemel bir yükümlülük olması ve söz konusu yükümlülüğün mevcudiyeti tam olarak işletmenin kontrolünde bulunmayan,

gelecekteki belirsiz bir veya daha fazla olayın meydana gelip gelmemesine bağlı olması.

b) Geçmiş olaylardan kaynaklanan; fakat aşağıda yer alan nedenlerle finansal tablolara alınamayan mevcut bir yükümlülük olması:

(i) Yükümlülüğün yerine getirilmesi için işletmeden ekonomik fayda çıkışının muhtemel olmaması veya

(ii) Yükümlülük tutarının güvenilir bir biçimde ölçülememesi.

17.18 Bir yükümlülük için müteselsilen sorumlu olunması durumunda, söz konusu yükümlülüğün diğer taraflarca karşılanacağı tahmin edilen kısmı, şarta bağlı yükümlülük olarak değerlendirilir.

17.19 Şarta bağlı yükümlülükler, Finansal Durum Tablosunda gösterilmez. Bununla birlikte, şarta bağlı yükümlülük nedeniyle işletmeden kaynak çıkışının olma ihtimali çok düşük değilse, **dipnotlarda** şarta bağlı yükümlülüğün niteliğine ilişkin kısa bir açıklama yapılır ve şarta bağlı yükümlülüğün muhtemel finansal etkisine ilişkin bilgi verilir.

Örnek 3:

İşletmeye karşı açılan bir davada, işletmenin üretim sürecinden çıkan atıklardan kaynaklanan çevre kirliliğinden dolayı ürünleri zarar gören bir grup çiftçi tazminat istemektedirler. İşletmenin, söz konusu kirliliğin kaynağı olduğu şüphelidir çünkü aynı bölgede benzer atıklar üreten birçok işletme faaliyet göstermektedir ve işletme bu tür kirlilikleri engellemek için önlemlerini almıştır. Gerçek sorumlu, ancak bilirkişi raporundan sonra belli olacaktır. İşletmenin avukatları mahkeme kararının iki yıl içerisinde kesinleşmesini beklemektedirler. İşletme davayı kaybederse tazminatın 100.000 TL ile 300.000 TL arasında olma ihtimali bulunmaktadır. Mevcut tüm kanıtlar dikkate alındığında, işletmenin davayı kazanacağı muhtemeldir.

Bu kapsamda, işletmeden kaynak çıkışının olma ihtimali çok düşük olmadığından işletmenin dipnotlarda açıklaması gereken şarta bağlı bir yükümlülüğü mevcuttur.

Şarta Bağlı Varlıklar

17.20 Şarta bağlı varlık, geçmiş olaylardan kaynaklanan muhtemel bir varlıktır ve söz konusu varlığın mevcudiyeti, tam olarak işletmenin kontrolünde bulunmayan, gelecekteki belirsiz bir veya daha fazla olayın meydana gelip gelmemesine bağlıdır.

- 17.21 Şarta bağı varlıklar, Finansal Durum Tablosunda gösterilmez. Şarta bağı varlık nedeniyle işletmeye ekonomik fayda girişinin olması muhtemelse, dipnotlarda şarta bağı varlığın niteliğine ilişkin kısa bir açıklama yapılır ve şarta bağı varlığın muhtemel finansal etkisine ilişkin bilgi verilir.
- 17.22 Bununla birlikte, şarta bağı varlık nedeniyle işletmeye kaynak girişinin neredeyse kesin olması durumunda, söz konusu varlık, şarta bağı bir varlık olarak nitelendirilemez ve varlık olarak finansal tablolara alınır.

Örnek 4:

A spor kulübü bağı bulunduğu federasyondan galibiyet veya beraberlik halinde yayın **geliri** elde etmektedir. Buna göre A spor kulübü kazanacağı her maç başına 2.000.000 TL ve beraberlikle sonuçlanacak her maç başına 1.000.000 TL yayın geliri almaya hak kazanacaktır. Bu durumda A spor kulübünün başarı elde etmesi durumunda hak kazanacağı gelirleri bulunmaktadır.

Bu kapsamda, işletmeye kaynak girişi muhtemel olduğundan işletmenin dipnotlarda açıklaması gereken şarta bağı bir varlığı mevcuttur.

BÖLÜM 18

YABANCI PARA ÇEVİRİM İŞLEMLERİ

Kapsam

18.1 Bu bölümde, işletmelerin yabancı para cinsinden yaptıkları işlemlere ilişkin muhasebe ilkeleri ve işletmelerin **finansal tablolarını ağırlıkla kullanılan para birimi** dışındaki başka bir para birimi cinsinden sunmaları durumunda yapılması gereken çevrim işlemlerine ilişkin esaslar düzenlenmektedir.

Ağırlıkla Kullanılan Para Birimi

18.2 İşletmelerin bu bölüm uyarınca ağırlıkla kullanılan para birimini belirlemesi gerekir. Ağırlıkla kullanılan para birimi, işletmenin ağırlıklı olarak **nakitlerini** oluşturduğu ve harcadığı çevrenin para birimidir. İşletmenin ağırlıkla kullanılan para birimi Türk Lirasından farklı olabilir.

18.3 İşletme, ağırlıkla kullanılan para birimini belirlerken öncelikli olarak aşağıdaki faktörleri dikkate alır:

a) (i) İşletmenin mal ve hizmetlerinin satış fiyatlarını en çok etkileyen para birimini (bu para birimi genellikle, satış fiyatlarının belirlendiği ve ödemelerin yapıldığı para birimidir).

(ii) Rekabet unsurları ve yasal düzenlemeleriyle işletmenin mal ve hizmetlerinin satış fiyatlarını en çok etkileyen ülkenin para birimini.

b) Mal ve hizmetlere ilişkin işçilik, hammadde ve diğer maliyetleri en çok etkileyen (genellikle bu tür maliyetlerin belirlendiği ve ödendiği) para birimini.

18.4 18.3 paragrafındaki faktörlerin yanı sıra aşağıda yer alan faktörler de ağırlıkla kullanılan para biriminin belirlenmesine ilişkin kanıt sağlar:

a) **Finansman faaliyetlerinden** (borçlanma aracı ya da **özkaynak araçlarının** ihraç edilmesi gibi) sağlanan fonların para birimi.

b) İşletmenin **esas faaliyetlerinden** elde edilen tahsilatın tutulduğu para birimi.

18.5 Ağırlıkla kullanılan para birimi, işletmeyle ilgili işlemlerin, olayların ve şartların etkilerini en iyi şekilde yansıtan para birimidir. Dolayısıyla, ağırlıkla kullanılan para birimi bir kez belirlendikten sonra, sadece işletmeyle ilgili işlemlerde, olaylarda ve şartlarda bir değişiklik meydana gelmesi durumunda değiştirilebilir.

18.6 Ağırlıkla kullanılan para birimindeki değışikliğin etkisi **ileriye yönelik** olarak finansal tablolara alınır. Diğer bir ifadeyle, tüm kalemler ağırlıkla kullanılan yeni para birimine, değışiklik tarihindeki döviz kuru kullanılarak çevrilir.

Finansal Tablolara Alma ve Ölçüm

18.7 Yabancı para cinsinden işlemler ilk defa finansal tablolara alınırken, yabancı para birimindeki tutar, işlem tarihindeki TCMB tarafından belirlenen döviz alış kuru kullanılarak ağırlıkla kullanılan para birimine çevrilir. İşlem tarihi, işlemin ilk defa finansal tablolara alındığı tarihi ifade eder. İlk defa finansal tablolara alma tarihi ise işlemin kapsamına girdiği bölüm hükümlerine göre belirlenir.

18.8 Uygulama kolaylığı açısından, işlem tarihindeki kura yakın bir kurun kullanılması mümkündür. Örneğin; haftanın, ayın ya da yılın ortalama kuru, o dönem içinde gerçekleşen yabancı para cinsinden tüm işlemlere uygulanabilir. Ancak, döviz kurunun önemli ölçüde dalgalanması durumunda ortalama kur kullanılamaz.

Sonraki Ölçüm

18.9 Yabancı para cinsinden **Finansal Durum Tablosu** kalemlerinin dönem sonundaki **ölçümleri**, bunların parasal veya parasal olmayan kalem olmasına göre farklılık gösterir.

18.10 **Parasal kalemler**, sabit veya belirlenebilir bir tutarda para olarak alınacak veya ödenecek olan **varlık** ve **yükümlülükler** ile elde tutulan nakittir. Parasal kalemlere örnek olarak; nakit ödenecek kıdem tazminatları ve diğer **karşılıklar** ile nakit olarak tahsil edilecek alacaklar gösterilebilir.

18.11 Parasal olmayan bir kalemin temel niteliği, sabit ya da belirlenebilir tutarda para biriminin alınması hakkının (ya da ödenmesi yükümlülüğünün) mevcut olmamasıdır. Parasal olmayan kalemlere örnek olarak; mal ve hizmetler için önceden ödenen tutarlar (örneğin, peşin ödenmiş kira), **stoklar**, **maddi duran varlıklar**, **maddi olmayan duran varlıklar**, **şerefiye** verilebilir.

18.12 Yabancı para cinsinden parasal kalemler, TCMB tarafından belirlenen dönem sonundaki döviz alış kuru kullanılarak ağırlıkla kullanılan para birimine çevrilir.

18.13 Parasal kalemin ödenmesinden ya da parasal kalemin cari dönem sonunda, ilk defa finansal tablolara alma tarihindeki veya bir önceki **raporlama dönemi** sonundaki kurdan farklı bir kurdan çevrilmesinden kaynaklanan kur farkı kazanç veya kayıpları oluştukları dönemde kâr veya zarara yansıtılır. Parasal kalemlere ilişkin kur farkı kazanç veya kayıpları, kalemin

türüne göre **Kâr veya Zarar Tablosunun** ilgili kaleminde gösterilir. Örneğin ticari alacak ve borçlara ilişkin kur farkı kazanç veya kayıpları “Esas Faaliyetlerden Diğer **Gelirler**” veya “Esas Faaliyetlerden Diğer **Giderler**” kaleminde; banka mevduatlarına veya alınan banka kredilerine ilişkin olarak ortaya çıkan kur farkı kazanç veya kayıpları “Kur Farkı Gelirleri” veya “Kur Farkı Giderleri” kaleminde gösterilir.

- 18.14 Yabancı para cinsinden parasal olmayan kalemler ise, maliyet bedelleri üzerinden ölçülüyorsa işlem tarihindeki kurdan; yabancı para cinsinden **gerçeğe uygun değerleri** üzerinden ölçülüyorsa gerçeğe uygun değer belirlendiği tarihte TCMB tarafından belirlenen döviz alış kuru üzerinden ağırlıkla kullanılan para birimine çevrilir.
- 18.15 Bazı parasal olmayan kalemlerin değeri iki veya daha fazla tutarın karşılaştırılması suretiyle belirlenmektedir. Örneğin **değer düşüklüğü** göstergeleri tespit edilen maddi duran varlıklar **satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri** ile **defter değerinin** düşük olanı üzerinden gösterilmektedir. Bu tür durumlarda her bir tutar, belirlendiği tarihteki TCMB tarafından belirlenen döviz alış kuru kullanılarak ağırlıkla kullanılan para birimine çevrilir. Örneğin, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer, değer düşüklüğü testi açısından dönem sonunda belirleniyorsa çevrim işlemi, dönem sonu kuru kullanılarak yapılır.
- 18.16 Parasal olmayan kalemlere ilişkin ortaya çıkan kur farkı kazanç veya kayıpları, ilgili kaleme ilişkin değer değişimlerinin yansıtıldığı Kâr veya Zarar Tablosu kalemi kullanılarak kâr veya zarara yansıtılır.
- 18.17 Yabancı para cinsinden elde ettikleri **bağlı ortaklık, müştereken kontrol edilen işletme** ve **iştirak** yatırımlarını maliyet yöntemi kullanarak ölçen işletmeler, bu yatırımlarının ilk defa finansal tablolara alınmasında, dönem sonu ölçümlerinde, bu yatırımların kısmen ya da tamamen elden çıkarılmasında ve kendileriyle bu işletmeler arasında gerçekleşen yabancı para cinsinden işlemlerde, 18.7 – 18.17 paragraflarında yer alan hükümleri uygular.

Finansal Tabloların Ağırlıkla Kullanılan Para Birimi Dışındaki Para Birimi Cinsinden Sunulması

- 18.18 İşletmenin finansal tablolarını ağırlıkla kullanılan para biriminden farklı bir para biriminden sunması durumunda (örneğin, ağırlıkla kullanılan para birimi Euro olan bir

işletmenin TL cinsinden finansal tablolarını sunması) aşağıdaki işlemler uygulanarak çevrim gerçekleştirilir:

- a) Cari raporlama dönemine ait Finansal Durum Tablosundaki varlık ve yükümlülükler ve karşılaştırmalı olarak sunulan Finansal Durum Tablosundaki varlık ve yükümlülükler **raporlama tarihindeki** TCMB tarafından belirlenen döviz alış kuru üzerinden çevrilir.
- b) Karşılaştırmalı dönemlere ilişkin bilgiler dâhil, gelir, gider ve **özkaynak** kalemleri işlem tarihlerindeki döviz alış kurlarından çevrilir.
- c) Ortaya çıkan tüm kur farkları ise özkaynaklarda “Yabancı Para Çevrim Farkları” kalemi içerisinde gösterilir.

18.19 Uygulama kolaylığı açısından, gelir, gider ve özkaynak kalemlerinin çevriminde işlem tarihindeki gerçek kura yaklaşan bir kurun kullanılması mümkündür. Örneğin; dönemin ortalama kuru tüm gelir, gider ve özkaynak kalemlerinin çevriminde kullanılabilir. Ancak, döviz kurunun önemli ölçüde dalgalanması durumunda ortalama kur kullanılamaz.

Yabancı Para Cinsinden Avans Bedelleri

18.20 İşletmenin yabancı para cinsinden avans ödemesi veya alması durumunda; ilgili varlık, gider veya gelir (veya bunların bir bölümü) ilk defa finansal tablolara alınırken kullanılacak döviz kurunun belirlenmesi açısından; işlem tarihi söz konusu avans bedelinin alındığı veya ödendiği tarihtir.

Örneğin; işletme 1 Mart 2021 tarihinde bir makine almak amacıyla sözleşme yapmıştır. İşletme, makinenin bedeli olan 1000 YPB tutarının 500 YPB’lik kısmını 1 Nisan 2021 tarihinde ödemiş olup, kalan kısmını ise makineyi teslim aldığı tarih olan 15 Nisan 2021 tarihinde ödemiştir (1 Nisan 2021: 1 YPB=4 TL; 15 Nisan 2021: 1 YPB=4,2 TL). İşletme, 1 Nisan 2021 tarihinde ödeme yaptığında söz konusu avans bedelini o tarihteki spot kuru kullanarak 2000 TL (500 YPB*4 TL) üzerinden finansal tablolara alacaktır. 15 Nisan 2021 tarihinde ise makineyi teslim alarak kalan 500 YPB’lik (500 YPB*4,2 TL=2100 TL) tutarı ödemiştir. İşletme, makineyi 15 Nisan 2021 tarihinde 4100 TL (2000 TL+ 2100 TL) üzerinden finansal tablolara alacaktır.

BÖLÜM 19

İŞLETME BİRLEŞMELERİ

Kapsam

- 19.1 Bu bölümde, **işletme birleşmesinde** edinilen **varlıkların** ve üstlenilen **yükümlülüklerin ölçümüne** ve **finansal tablolara** alınmasına ilişkin muhasebe ilkeleri ile **şerefiyenin** işletme birleşmesi sırasındaki ve sonraki ölçümü düzenlenmektedir.
- 19.2 İşletme birleşmesi, bir işletmenin başka bir işletmeyi veya **iş** tanımını karşılayan bir unsuru (örneğin, işletmenin bağımsız bir faaliyet kolu) tamamen devralması (edinmesi) veya işletmelerin yeni bir işletme içinde bir araya gelmeleriyle gerçekleşir.
- 19.3 İşletme birleşmesi, çeşitli şekillerde gerçekleşebilir. Örneğin; bir işletme birleşmesi, edinen işletmenin edinilen işletmenin net varlıklarını satın alması veya edinilen işletmenin **özkaynak** paylarını edinmesi, iki ayrı işletmenin yeni kurulan bir işletme çatısı altında birleşmesi ya da edinilen tarafın tasfiye edilerek edinen işletme tarafından devralınması şeklinde gerçekleşebilir.
- 19.4 Bu bölüm, işletme birleşmesi tanımına giren tüm işlem ve olaylara uygulanır. Ancak **iştirak** edinimlerine, **müştereken kontrol edilen işletmenin** oluşumuna ve **bağlı ortaklık** edinimlerine uygulanmaz.

İşletme Birleşmelerinin Finansal Tablolara Alınması

- 19.5 İşletme birleşmelerinin finansal tablolara alınmasında BOBİ FRS Bölüm 21 *İş Birleşmeleri*'nin 21.10 - 21.33 paragraflarında yer alan ilgili hükümler dikkate alınır.

BÖLÜM 20

GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

Kapsam

- 20.1 Bu bölümde, **finansal tablolara** yansıtılan işlem ve olaylarla ilgili olarak ortaya çıkan cari döneme ilişkin vergilerin, finansal tablolara alınmasına ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir.
- 20.2 Finansal tablolara alınan vergi, cari döneme ait **mali kâr** üzerinden ödenecek olan **dönem vergisi** tutarından oluşur. **Ertelenmiş vergi** varlığı ve yükümlülüğü hesaplanmaz.
- 20.3 Kâr üzerinden hesaplanmayan vergiler bu bölüm kapsamında değerlendirilmez. Örneğin; katma değer vergisi, çalışanların ücretleri üzerinden ödenen gelir vergisi, sosyal güvenlik primleri ve damga vergisi bu Standart bakımından **gelir üzerinden alınan vergiler** olarak nitelendirilmez.

Dönem Vergisinin Finansal Tablolara Alınması

- 20.4 Dönem vergisinin ödenmeyen kısmı **Finansal Durum Tablosunda** “Ödenecek Vergi ve Benzeri Yükümlülükler” kaleminde gösterilir. Mevcut ve önceki dönemlere ilişkin olarak peşin ödenen vergi tutarının dönem vergisi tutarını aşan kısmı ise, “Diğer Dönen Varlıklar” kaleminin içinde gösterilir.
- 20.5 Dönem vergisiyle ilgili Finansal Durum Tablosunda yer alan **varlıklar** ile **yükümlülükler** sadece aşağıdaki durumların mevcudiyeti halinde mahsup edilir:
- Mahsup edilebilmesine ilişkin yasal bir hakkın bulunması ve
 - Mahsup edilmiş tutar üzerinden ödeme yapılmasının amaçlanması.
- 20.6 Dönem vergisi **Kâr veya Zarar Tablosunda** “Dönem Vergi Gideri” kaleminde gösterilir.

Kâr Payı Ödemeleri Üzerinden Yapılan Tevkifat

- 20.7 Hissedarlara **kâr payı** ödemesi yapıldığında, kâr paylarının bir kısmının hissedarlar adına vergi idarelerine ödenmesi gerekebilir. Kâr payı olarak özkaynaklardan düşülecek tutar, vergi idarelerine ödenen veya ödenecek bu tür tutarları da içerir. İşletme tarafından hissedarlar adına vergi idarelerine ödenecek olan tutarlar Finansal Durum Tablosunda “Ödenecek Vergi ve Benzeri Yükümlülükler” kaleminde gösterilir.

BÖLÜM 21

DİPNOTLAR

Kapsam

21.1 Bu bölümde, finansal tablo **dipnotlarının** sunumuna ilişkin genel ilkeler düzenlenmekte ve dipnotlarda yapılması gereken açıklamalar belirlenmektedir.

Dipnotların Sunumuna İlişkin Genel İlkeler

21.2 Dipnotlar, **Finansal Durum Tablosu** ve **Kâr veya Zarar Tablosunda** yer alan bilgilere ek olarak sunulması gereken bilgileri içerir. Dipnotlarda, **finansal tablolarda** yer alan kalemlere yönelik açıklamalara ve finansal tablolara alma ölçütlerini sağlamadığı için finansal tablolara yansıtılmayan unsurlara ilişkin bilgilere yer verilir.

21.3 Dipnotlar, mümkün olduğunca, sistematik bir biçimde sunulur. Dipnotların sunuluş biçimi belirlenirken finansal tabloların **anlaşılabilirliği** ve karşılaştırılabilirliği üzerindeki etkisi dikkate alınır. Finansal tablolardaki kalemler için, ilgili olduğu dipnotlara referans verilir.

21.4 Dipnotların sistematik bir biçimde sunulması amacıyla aşağıdaki sıralamaya riayet edilir:

- a) İşletme hakkında genel bilgi,
- b) Finansal tabloların bu Standart hükümleriyle tam olarak uyumlu olduğunu belirten açıklama,
- c) Uygulanan önemli **muhasebe politikalarının** özeti,
- ç) Finansal tablolar ve bu tablolarda yer alan kalemler ile aynı sırada sunulmak kaydıyla, finansal tablo kalemlerine ilişkin ek açıklamalar ve
- d) Diğer açıklamalar.

Dipnotlarda Yer Verilmesi Gereken Bilgiler

21.5 Bu bölümde, işletmeler tarafından yapılması gereken genel açıklamalara yer verilmektedir. Bu bölümde öngörülen açıklamalar işletmelerin büyüklüğüne göre farklılık göstermektedir.

21.6 İşletmeler, diğer bölümlere göre yapmaları gereken açıklamalarla birlikte bu bölümde öngörülen açıklamalara dipnotlarında yer verir.

21.7 **Gerçeğe uygun sunumun** sağlanması açısından bu Standart uyarınca yapılması gereken açıklamaların yeterli olmadığı durumlarda, belirli bir işlem veya olayın işletmenin finansal

durum ve performansına etkisinin finansal tablo kullanıcıları tarafından anlaşılması için gerekli görülen ek açıklamalar yapılır.

Tüm İşletmeler Tarafından Yapılacak Açıklamalar

21.8 Bu başlık altında belirtilen açıklamalar işletmenin büyüklüğüne bakılmaksızın tüm işletmeler tarafından yapılır. Bu açıklamalardan belirli bir finansal tablo kalemiyle ilgili olanlara söz konusu kaleme ilişkin açıklamaların sunulduğu kısımda yer verilir.

Temel Açıklamalar

- a) İşletme hakkında genel bilgiler. Bu kapsamda asgari olarak aşağıdaki bilgiler verilir:
 - (i) İşletmenin yasal yapısı, ortaklık yapısı, kurulduğu ülke, merkezinin adresi ve merkez adresinden farklı ise ana faaliyetlerini sürdürdüğü adres.
 - (ii) İşletmenin faaliyet konusu ve **esas faaliyetleri** hakkında genel bilgi.
 - (iii) İşletme **bağlı ortaklık** niteliğinde ise **ana ortaklığının** ve dâhil olduğu en büyük **topluluğun** ana ortaklığının adı ve merkezi.
 - (iv) İşletme belirli bir süre için kurulmuşsa, söz konusu sürenin uzunluğu.
- b) İşletmenin finansal tablolarını bu Standarda göre hazırladığını ve finansal tabloların bu Standart hükümleriyle tam uyumlu olduğunu belirten açıklama.
- c) Finansal tabloların yönetim organı tarafından onaylandığı tarih ve onayı veren kişi ve/veya organ. Ayrıca işletmenin sahipleri gibi diğer tarafların finansal tabloları yayımlandıktan sonra değiştirme imkânı varsa bu hususa yer verilir.
- ç) İşletmenin bağlı ortaklıklarının, **iştiraklerinin** ve **müşterek girişimlerinin** adı, merkezi ve bu yatırımlarda sahip olunan pay oranı.
- d) Sınırsız sorumluluğa sahip olduğu işletmelerin adı, yasal yapısı ve merkezi.
- e) Cari dönemdeki ortalama toplam personel sayısı.
- f) Her bir kategori için ayrı ayrı gösterilmek üzere, yönetim organı üyelerine ve üst düzey yöneticilere (genel müdür ve genel müdür yardımcıları gibi) verilen avans ve kredilerin tutarı, şartları, **faiz** oranları, geri ödenen kısmı ve geri alınmasından vazgeçilen kısmı ile bu kişiler adına verilen taahhütler ve tutarları.
- g) Yönetim kurulu başkan ve üyeleriyle genel müdür, genel koordinatör, genel müdür yardımcıları gibi üst yöneticilere cari dönemde sağlanan ücret ve benzeri menfaatlerin toplam tutarı.

Muhasebe Politikaları ve Tahminler

- ğ) Uygulanan önemli muhasebe politikaları. Bu politikalar açıklanırken, işletme yönetiminin finansal tablolara yansıtılan tutarlar üzerinde önemli derecede etkisi olan yargılarına da yer verilir.
- h) Finansal tablolar hazırlanırken yapılan önemli tahminler ve varsayımlar.
- ı) İşletmenin finansal durum ve performansına önemli ölçüde etkide bulunan muhasebe tahminlerinde değişikliklere ilişkin bilgi ve bunların parasal etkileri.

Raporlama Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Olaylar

- ı) **Raporlama tarihinden** sonra ortaya çıkan ve açıklamayı gerektiren hususlara ilişkin bilgi.

Stoklar

- j) **Stok** maliyet ölçüm teknikleri ve maliyet hesaplama yöntemleri ile cari dönemde finansal tablolara alınan veya iptal edilen değer düşüklüğü zararları ve bunların nedenleri. Varsa, tamamen veya kısmen fiili stok sayımı yapılamamasının gerekçeleri.

Finansal Araçlar

- k) Kasa ve bankalardaki döviz mevcutları.
- l) Bankalardaki mevduatın bloke olanına ilişkin tutarlar.
- m) Yurt dışından alacaklar (avanslar dâhil) ve yurt dışına borçlar (avanslar dâhil).
- n) İşletme tarafından borçlanılan ve beş yıldan daha uzun bir süre sonra vadesi dolacak ve ödenebilir hale gelecek tutarlar ile işletme tarafından güvence verilmiş bulunan tüm borçlar ve bu güvencelerin niteliği ve biçimi.
- o) Karşı tarafı **aynı toplulukta yer alan işletme*** ile gerçekleşen işlemlerden kaynaklanan ticari alacak, diğer alacak, ticari borç ve diğer borç tutarları.
- ö) Cari dönemde ihraç edilmiş pay tutarı.
- p) Tedavüldeki tahvil ve finansman bonolarından banka garantili olanların tutarı.
- r) Tedavüldeki tahvillerden paya dönüştürülebilir niteliktekilerin tutarı.

* Aynı toplulukta yer alan işletmeler ifadesi, ana ortaklığın doğrudan veya dolaylı sahip olduğu tüm bağlı ortaklıklarını ve kendisi de bağlı ortaklık niteliğindeyse ara ve nihai ana ortaklıkları ile söz konusu ana ortaklığın ya da ana ortaklıkların bağlı ortaklıklarını ifade eder. Ana ortaklık niteliğinde olmayan bağlı ortaklıklar açısından “aynı toplulukta yer alan işletmeler” ifadesi ise bu işletmenin ara ve nihai ana ortaklıklarını ve söz konusu ana ortaklığın ya da ana ortaklıkların bağlı ortaklıklarını ifade eder.

Maddi Duran Varlıklar

- s) Cari dönemdeki **maddi duran varlık** hareketleri.
- ş) **Amortisman** hesaplama yöntemleri ile bu yöntemlerde yapılan değişikliklerin dönemin amortisman **gider**lerinde meydana getirdiği artış veya azalış.
- t) **Varlıklara** ilişkin toplam sigorta tutarı.

Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar

- u) Bölüm 17 *Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar* uyarınca **şarta bağlı yükümlülükler** ve **şarta bağlı varlıklar** için yapılacak açıklamaların yanı sıra, Finansal Durum Tablosunda yer almayan finansal taahhütler, garantiler, teminatlar, üzerindeki hakların kısıtlandığı varlıklar ve şarta bağlı yükümlülüklerin toplam tutarı.

Devlet Teşvikleri

- ü) Piyasa faiz oranından düşük bir faiz oranı üzerinden devletten alınan kredilerin tutarı ve faiz oranı.

İşletme Birleşmeleri

- v) Dönemde gerçekleşen her bir **işletme birleşmesi** için aşağıdaki bilgiler verilir:
 - (i) Edinilen tarafın unvanı ve işletme hakkında genel bilgi,
 - (ii) **Birleşme tarihi**,
 - (iii) Birleşmenin maliyeti ve maliyetin unsurları,
 - (iv) Her bir Finansal Durum Tablosu kalemine dâhil edilen **şerefiye** dâhil varlıkların ve üstlenilen **yükümlülüklerin** birleşme tarihindeki tutarı,
 - (v) Şerefiyenin veya negatif şerefiyenin hesaplanmış biçimi ve tutarı.

Aynı Toplulukta Yer Alan İşletmelerle İlgili Açıklamalar

- y) Dönemin finansman giderlerinden ana ortaklık, bağlı ortaklık ve iştiraklerle ilgili kısmın tutarı.
- z) Ana ortaklık, bağlı ortaklık ve iştiraklerle yapılan satışlar.
- aa) Ana ortaklık, bağlı ortaklık ve iştiraklerden alınan ve bunlara ödenen faiz, kira ve benzerleri.

Diğer Açıklamalar

- bb) Alacaklar için alınmış ipotek ve diğer teminatların toplam tutarı.
- cc) Cari ve gelecek dönemlerde yararlanılacak yatırım indiriminin toplam tutarı.
- çç) Adi ve imtiyazlı pay senetleri için ayrı ayrı gösterilmek koşuluyla, pay başına kâr ve kâr payı oranları.
- dd) Yurtiçi ve yurtdışı satışlar hesap kalemi içinde yer alan yan ürün, hurda, döküntü gibi maddelerin satışları ile hizmet satışlarının ayrı ayrı toplamalarının brüt satışların yüzde yirmisini aşması halinde bu madde ve hizmetlere ilişkin tutarları.

Yalnızca Küçük İşletmeler Tarafından Yapılacak İlave Açıklamalar

21.9 Bu başlık altında yalnızca küçük işletmeler tarafından yapılacak ilave açıklamalar belirtilmiştir. Bu açıklamalardan belirli bir finansal tablo kalemiyle ilgili olanlara söz konusu kaleme ilişkin açıklamaların sunulduğu kısımda yer verilir.

Stoklar

- a) Bölüm 8 *Stoklar*'ın 8.5 paragrafı uyarınca **gerçeğe uygun değeri** üzerinden ölçülen stokların **defter değeri** ile söz konusu stokların:
 - (i) Gerçeğe uygun değer tutarı,
 - (ii) Gerçeğe uygun değerde meydana gelen ve doğrudan kâr veya zarara yansıtılan değişiklikler (dönem başı ve dönem sonu defter değerleri, dönem içinde meydana gelen ilaveler, elden çıkarmalar ve sınıf değişiklikleri).

Finansal Araçlar

- b) Gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülen her bir **finansal varlık** ve **finansal yükümlülük** kategorisi için:
 - (i) Gerçeğe uygun değer tutarı,
 - (ii) Gerçeğe uygun değerde meydana gelen ve doğrudan kâr veya zarara yansıtılan değişiklikler (dönem başı ve dönem sonu defter değerleri, dönem içinde meydana gelen ilaveler, elden çıkarmalar ve sınıf değişiklikleri) ve

Tarımsal Faaliyetler

- c) Gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülen **canlı varlıklarla** ilgili olarak aşağıdaki açıklamalar yapılır:

- (i) Canlı varlıkların ne şekilde sınıflandırıldığı ve her bir sınıfa ilişkin tanımlayıcı bilgi.
- (ii) Gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen canlı varlık sınıflarının her biri açısından gerçeğe uygun değer belirlenmesinde kullanılan yöntemler ve yapılan önemli varsayımlar.
- (iii) Gerçeğe uygun değer kullanılarak ölçülen canlı varlıklar için ayrı ayrı olmak üzere, canlı varlıkların dönem başı ve dönem sonu defter değerleri ile aşağıdakilerden kaynaklanan dönem içi hareketleri:
 - a. Alımlardan kaynaklanan artışlar.
 - b. Satışlardan kaynaklanan azalışlar.
 - c. **Hasattan** kaynaklanan azalışlar.
 - ç. Gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılarak ölçülen canlı varlıklar açısından, **satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer**de meydana gelen değişikliklerden kaynaklanan kazanç veya kayıplar.

Karşılaştırmalı olarak sunulan dönem veya dönemler için bu bilgilerin verilmesine gerek yoktur.

- ç) **Tarımsal ürün**lerin her bir sınıfı için gerçeğe uygun değer belirlenmesinde kullanılan yöntemler ve yapılan önemli varsayımlar.

Maddi Duran Varlıklar ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar

- d) Maddi duran varlıklar ve **maddi olmayan duran varlıklar** için (kullanılan her bir **ölçüm** esaslı için ayrı ayrı olmak üzere) aşağıdaki açıklamalar yapılır:
 - (i) Maliyet bedeli üzerinden ölçülen duran varlıkların satın alma fiyatı veya üretim maliyeti. Yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden ölçülen maddi duran varlıkların dönem başındaki ve sonundaki değerleri.
 - (ii) Dönemde yapılan ilaveler, elden çıkarmalar ve sınıf değişiklikleri.
 - (iii) Dönem başındaki ve sonundaki birikmiş amortismanlar (ya da **itfa** payları) ve değer düşüklüğü zararları.
 - (iv) Cari dönemde kaydedilen amortismanlar (ya da itfa payları) ve değer düşüklüğü zararları.

- (v) İlaveler, elden çıkarmalar ve sınıf değişiklikleri nedeniyle birikmiş amortismanlar (ya da itfa payları) ve değer düşüklüğü zararlarında dönemde meydana gelen hareketler.
- (vi) Dönemde aktifleştirilen **borçlanma maliyetleri**.
- e) Maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden ölçülmesi durumunda aşağıdaki ek açıklamalar yapılır:
- (i) “Yeniden Değerleme Değer Artışı” kaleminde cari dönemde meydana gelen değişiklik,
- (ii) “Yeniden Değerleme Değer Artışı” kaleminde kaydedilen kazançlara ilişkin vergi etkisi,
- (iii) Maddi duran varlıklar yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden ölçülmemiş olsaydı Finansal Durum Tablosunda yer alması gereken defter değerleri.

Kiralamalar

- f) Bölüm 13 *Kiralamalar* uyarınca kiracı, **finansal kiralamaya** ilişkin olarak her bir varlık sınıfı için finansal kiralama konusu varlıkların **raporlama dönemi** sonundaki net defter değerleri toplamını ve yıl boyunca yapılan eklemeleri, elden çıkarmaları ve transferleri açıklar.

Diğer Açıklamalar

- g) Olağandışı bir büyüklüğe sahip olan veya olağandışı bir durum sonucu ortaya çıkan **gelir** veya gider kalemlerinin tutarı ve niteliği.
- ğ) Finansal Durum Tablosuna yansıtılmayan anlaşmalardan kaynaklanan risk ve faydaların önemli olması durumunda, bu tür anlaşmaların niteliği ve ticari amacı ile finansal etkisi.
- h) Aşağıdaki taraflarla yapılan her türlü işlem, bu işlemlerin tutarı ve işletmenin finansal durumunun anlaşılması için işlemlerle ilgili gerekli olan diğer bilgiler:
- (i) Aynı toplulukta yer alan işletmeler,
- (ii) İşletme üzerinde önemli etkiye veya **müşterek kontrole** sahip olan kişi veya işletmeler.
- (iii) İşletme üzerinde önemli etkiye veya müşterek kontrole sahip olan kişi veya işletmeler tarafından kontrol edilen işletmeler.

(iv) İşletmenin iştirakleri ve müşterek girişimleri.

(v) Yönetim organı üyeleri.

Bu taraflarla yapılan işlemlerin işletmenin finansal durumu üzerindeki etkilerinin anlaşılması için her bir işleme ilişkin bilginin ayrı olarak sunulmasının gerekli olduğu durumlar hariç olmak üzere, bireysel işlemlere ilişkin bilgiler işlemlerin niteliğine göre gruplandırılarak sunulabilir.

BÖLÜM 22

KÜÇÜK VE MİKRO İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDINA GEÇİŞ

Kapsam

- 22.1 Bu bölüm, işletmelerin bu Standarda göre ilk kez hazırlayacakları **finansal tablolara** uygulanır. **Bu Standardın ilk kez uygulandığı finansal tablolar**, ilk kez bu Standarda uygun olarak düzenlenen ve üzerlerinde bu Standartla uyumlu olduğunun açık ve koşulsuz olarak belirtildiği yıllık finansal tablolardır.
- 22.2 Bu Standardı daha önceden uygulayan bir işletmenin bu Standardı uygulamayı bırakması ancak cari **raporlama döneminde** tekrar uygulamaya başlaması durumunda, işletme bu bölüm hükümlerini uygulayabileceği gibi bu Standardı uygulamayı hiç bırakmamış gibi Bölüm 5 *Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar* uyarınca bu Standardın tüm hükümlerini **geriye dönük** olarak da uygulayabilir. Bu tür bir işletme bu Standardı tekrar uygulamaya başladığında **dipnotlarında** bu paragrafta belirtilen seçeneklerden hangisini uyguladığını açıklar.

İlk Geçiş

- 22.3 Daha önce TFRS veya BOBİ FRS'yi uygulayan işletmeler hariç olmak üzere, bu Standardı ilk kez uygulayan bir işletmenin geçmiş dönem veya dönemlere ait karşılaştırmalı finansal tablolarını hazırlaması gerekmez. İşletmeler cari raporlama dönemine ait finansal tabloları (**Finansal Durum Tablosu, Kâr veya Zarar Tablosu** ve Dipnotlar) ile birlikte cari raporlama döneminin başlangıcına ait Finansal Durum Tablosunu (açılış Finansal Durum Tablosunu) bu Standarda göre hazırlar ve cari raporlama döneminin başlangıcı bu Standarda **geçiş tarihi** olarak dikkate alınır. Önceki finansal raporlama çerçevesine göre düzenlenen geçmiş dönem veya dönemlere ait finansal tablolar karşılaştırmalı finansal tablolar olarak sunulamaz.

Örnek 1:

Bir işletme bu Standardı ilk kez 1/1/2022 tarihinde başlayıp 31/12/2022 tarihinde sona eren raporlama dönemine ait finansal tablolarının hazırlanmasında uygulayacaktır. Bu durumda işletmenin bu Standarda uygun olarak ilk kez sunacağı finansal tabloları aşağıdaki gibidir:

- 1/1/2022 tarihli açılış Finansal Durum Tablosu

- 31/12/2022 tarihli Finansal Durum Tablosu
- 1/1/2022-31/12/2022 dönemine ait Kâr veya Zarar Tablosu
- Dipnotlar

Ayrıca 1/1/2022 tarihi, bu Standarda geçiş tarihi olarak dikkate alınır.

Geçiş Tarihinde Finansal Tabloların Hazırlanmasında Uygulanacak İşlemler

22.4 Açılış Finansal Durum Tablosunda aşağıdaki işlemler gerçekleştirilir:

- a) Bu Standarda göre finansal tablolara yansıtılması zorunlu kılınan tüm **varlıklar** ve **yükümlülükler** açılış Finansal Durum Tablosuna yansıtılır.
- b) Bu Standardın finansal tablolara yansıtılmasına izin vermediği varlık ve yükümlülükler açılış Finansal Durum Tablosuna yansıtılmaz.
- c) Önceki finansal raporlama çerçevesine göre bu Standart hükümlerinden farklı bir şekilde sınıflandırılmış olan varlık, yükümlülük veya **özkaynak** kalemleri bu Standarda uygun olarak yeniden sınıflandırılır.
- ç) Açılış Finansal Durum Tablosuna yansıtılan tüm varlık ve yükümlülüklerin **ölçümünde** bu Standart uygulanır.

22.5 Açılış Finansal Durum Tablosunun hazırlanmasında uygulanan **muhasebe politikaları** bu Standardın ilk kez uygulandığı finansal tablolarda sunulan dönemlere de aynı şekilde uygulanır ve bu muhasebe politikalarının bu Standardın cari raporlama dönemi sonu itibarıyla yürürlükte bulunan hükümleriyle uyumlu olması gerekir.

22.6 Bu Standarda göre hazırlanan açılış Finansal Durum Tablosunda kullanılan muhasebe politikaları, önceki finansal raporlama çerçevesine göre düzenlenen aynı tarihli Finansal Durum Tablosundaki muhasebe politikalarından farklı olabilir. Bunun sonucu olarak ilgili kalemlerde yapılan düzeltmeler, bu Standarda geçiş tarihinden önceki işlemlerden veya olaylardan kaynaklanır. Bu nedenle söz konusu düzeltmeler, bu Standarda geçiş tarihi itibarıyla doğrudan “Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları” kalemi içerisinde (veya uygun olması durumunda farklı bir özkaynak kalemi içerisinde) gösterilir.

22.7 Ancak kıdem tazminatı yükümlülüğünü bu Standartla birlikte ilk defa finansal tablolarına yansıtacak olan işletmeler, geçiş tarihinden önceki raporlama dönemlerine ilişkin toplam kıdem tazminatı tutarlarını on yılı geçmemek üzere eşit tutarlarla “Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları” kalemine yansıtabilir. Bu durumda, eşit tutarlardan ilki açılış Finansal

Durum Tablosuna yansıtılır ve tahmin edilen kıdem tazminatı toplam tutarı ile bu tutarın finansal tablolara yansıtılmayan kısmı dipnotlarda açıklanır.

Muafiyetler

22.8 Bu bölümde, açılış Finansal Durum Tablosunun bu Standart hükümleriyle uyumlu olmasına yönelik iki farklı türde muafiyet getirilmektedir. Bunlardan ilki, bu Standardın bazı hükümlerinin geriye dönük olarak uygulanmasına ilişkin muafiyettir. İkincisi ise bu Standardın bazı hükümlerinin uygulanmasına ilişkin muafiyettir.

Bu Standardın Bazı Hükümlerinin Geriye Dönük Uygulanmasını Öngören Muafiyetler

22.9 Bu Standardın ilk kez uygulanmasında, önceki finansal raporlama çerçevesine göre yapılan aşağıdakilere ilişkin finansal tablolara alma işlemleri geriye dönük olarak düzeltilmez:

a) *Finansal varlıkların ve finansal yükümlülüklerin finansal tablo dışı bırakılması.*

Önceki finansal raporlama çerçevesine göre geçiş tarihinden önce finansal tablo dışı bırakılmış olan finansal varlık ve yükümlülükler, bu Standarda göre yeniden Finansal Durum Tablosuna yansıtılmaz. Bunun yanı sıra, geçiş tarihinde mevcut olan finansal varlık ve yükümlülüklerden bu Standarda göre finansal tablo dışı bırakılacak nitelikte olanlar, istenilirse, elden çıkarılıncaya veya ödeninceye kadar Finansal Durum Tablosunda sunulmaya devam edilebilir.

b) *Muhasebe tahminleri.*

Bu Standarda göre yapılması gereken geçiş tarihindeki tahminler, bu tarihten önceki finansal raporlama çerçevesine göre yapılan, ilgili tahminlerin yanlış olduğunu gösteren tarafsız bir kanıt bulunmadığı sürece tutarlı olmalıdır.

Önceki finansal raporlama çerçevesine göre yapılmamış olan çeşitli tahminlerin, geçiş tarihi itibarıyla bu Standarda göre yapılması gerekli olabilir. Bu tahminler yapılırken, geçiş tarihinde mevcut olan şartlar dikkate alınır.

Bu bentte yer alan hükümler bu standardın ilk kez uygulandığı finansal tablolarda sunulan karşılaştırmalı dönem finansal tabloları için de geçerlidir.

c) *Devletten alınan krediler.*

Geçiş tarihinde mevcut olan devletten alınan kredilere Bölüm 10 *Finansal Araçlar ve Özkaynaklar* ve Bölüm 14 *Devlet Teşvikleri* bu tarihten itibaren **ileriye yönelik** olarak uygulanır. Bu çerçevede, önceki finansal raporlama çerçevesine göre, devletten alınan

bir kredinin bu Standartla uyumlu bir şekilde finansal tablolara alınmamış ve ölçülmemiş olması durumunda, söz konusu kredinin geçiş tarihindeki **defter değeri** olarak, önceki finansal raporlama çerçevesine göre bu tarih itibarıyla belirlenen defter değeri dikkate alınır.

Bu Standardın Bazı Hükümlerinin Uygulanmasını Öngören Muafiyetler

22.10 Bu Standardın ilk kez uygulandığı finansal tablolar hazırlanırken, aşağıdaki muafiyetlerden bir veya daha fazlası uygulanabilir. Bu başlık altında belirli kalemler için sağlanan muafiyetler diğer kalemlere kıyas yoluyla uygulanamaz.

a) **İşletme Birleşmeleri.**

Geçiş tarihinden önce gerçekleşmiş olan **işletme birleşmelerine** Bölüm 19 *İşletme Birleşmeleri* geriye dönük olarak uygulanmayabilir. Ancak, herhangi bir işletme birleşmesinin geriye dönük olarak yeniden finansal tablolara alındığı durumlarda bu birleşmeden sonraki işletme birleşmelerinin tamamı geriye dönük olarak yeniden finansal tablolara alınır. Bölüm 19 *İşletme Birleşmeleri*'nin geriye dönük olarak uygulanmaması durumunda işletme, işletme birleşmeleri kapsamında daha önce elde ettiği varlık ve yükümlülükleri 22.4 - 22.9 paragrafları ya da uygun olması halinde 22.10 paragrafı çerçevesinde ölçer ve finansal tablolara alır. Ancak, **şerefiyenin** defter değerinde düzeltme yapılmaz.

b) **İştirak, müştereken kontrol edilen işletme ve bağlı ortaklıkların ölçümü.**

Maliyet yöntemiyle ölçülen bağlı ortaklık, **iştirak** ve müştereken kontrol edilen işletme yatırımlarının geçiş tarihindeki maliyet bedeli olarak önceki finansal raporlama çerçevesine göre belirlenmiş olan geçiş tarihindeki defter değeri kullanılabilir.

Düzeltilmelerin Yapılmasının Mümkün Olmaması

22.11 Geçiş tarihinde 22.4 paragrafında öngörülen düzeltilmelerin yapılmasının mümkün olmadığı durumlarda, bu tür düzeltilmeler için 22.4 – 22.10 paragrafları mümkün olan en erken dönemde uygulanır ve finansal tablolarda yer alan ve düzeltilmeyen kalemler açıklanır. Ayrıca bu Standartta öngörülen açıklamaların sunulmasının mümkün olmadığı durumlarda, sunulamayan açıklamalara dipnotlarda yer verilir.

Açıklamalar

- 22.12 Önceki finansal raporlama çerçevesinden bu Standarda geçişin, işletmenin daha önce raporlanan finansal durumunu nasıl etkilediği açıklanır.
- 22.13 22.12 paragrafına uyum sağlanması amacıyla, bu Standardın ilk kez uygulandığı finansal tablolarda aşağıdaki hususlara yer verilir:
- a) Her bir muhasebe politikasındaki değişikliğin niteliği.
 - b) Aşağıdaki her iki tarih itibarıyla; önceki finansal raporlama çerçevesine göre belirlenen özkaynak tutarı ile bu Standarda göre belirlenen özkaynak tutarı arasındaki mutabakat:
 - (i) Geçiş tarihi ile
 - (ii) Bu Standarda geçmeden önceki finansal raporlama çerçevesine göre hazırlanmış en son yıllık finansal tabloların tarihi.

TERİMLER SÖZLÜĞÜ

Ağırlıkla Kullanılan Para Birimi	İşletmenin ağırlıklı olarak nakitlerini oluşturduğu ve harcadığı çevrenin para birimidir.
Amortisman	Varlığın amortismanına tabi tutarının, faydalı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılmasını ifade eder.
Ana Ortaklık	Bir veya birden fazla bağlı ortaklığı olan işletmedir.
Anlaşılabilirlik	Finansal bilgilerin; işletme faaliyetleri ve ekonomik faaliyetler ile muhasebe hakkında makul seviyede bilgisi olan, bu bilgileri dikkatli ve özenli bir şekilde analiz eden kullanıcılar tarafından anlaşılabilir şekilde sunulmasıdır.
Aynı Toplulukta Yer Alan İşletmeler	Ana ortaklığın doğrudan veya dolaylı sahip olduğu tüm bağlı ortaklıklarını ve kendisi de bağlı ortaklık niteliğindeyse ara ve nihai ana ortaklıkları ile söz konusu ana ortaklığın ya da ana ortaklıkların bağlı ortaklıklarını ifade eder.
Bağlı Ortaklık	Adi ortaklık gibi tüzel kişiliği bulunmayan işletmeler de dâhil olmak üzere, başka bir işletme (bir ana ortaklık) tarafından kontrol edilen işletmedir.
Birleşme Tarihi	Edinen işletmenin edinilen taraf üzerinde kontrolü elde ettiği tarihtir.
Biyolojik Dönüşüm	Canlı varlıklarda nitel ve nicel değişime yol açan büyüme, bozulma, üretim ve döllenme sürecidir.
Borçlanma Maliyetleri	Borçlanmayla ilgili olarak katlanılan faiz ve diğer maliyetlerdir.
Bu Standardın İlk Kez Uygulandığı Finansal Tablolar	İlk kez bu Standarda uygun olarak düzenlenen ve üzerlerinde bu Standartla uyumlu olduğunun açık ve koşulsuz olarak belirtildiği yıllık finansal tablolardır.
Bugünkü Değer	Olağan iş akışı çerçevesinde gelecekteki net nakit akışlarının indirgenmiş bugünkü değerinin cari tahminidir.
Canlı Varlık	Yaşayan hayvan veya bitkidir.
Defter Değeri	Bir varlığın ya da yükümlülüğün finansal durum tablosundaki değeridir.
Devlet Teşvikleri	Faaliyet konularıyla ilgili belirli şartların karşılanması durumunda, kaynak transferi şeklinde işletmelere yapılan devlet yardımlarıdır.
Dipnotlar (Finansal Tablo Dipnotları)	Dipnotlar, Finansal Durum Tablosu ve Kâr veya Zarar Tablosunda yer alan bilgilere ek olarak sunulması gereken bilgileri içerir.
Dönem Vergisi	Cari döneme ait mali kâr üzerinden ödenecek olan vergidir.
Ekonomik Açıdan Dezavantajlı Sözleşme	Sözleşme kapsamındaki yükümlülüklerin yerine getirilmesi için zorunlu olarak katlanması gereken maliyetin, elde edilmesi beklenen ekonomik faydayı aştığı sözleşmedir.

Ertelenmiş Vergi	Varlıkların ve yükümlülüklerin defter değerleri üzerinden geri kazanılması veya ödenmesi ve indirilecek geçmiş yıl zararları ile vergi indirimlerinin ileriye taşınması sonucunda gelecek dönemlerde ödenecek veya geri kazanılacak vergilerdir.
Esas Faaliyetler	Bir işletmenin hasılat yaratan ana faaliyetleridir.
Faaliyet Döngüsü	Varlıkların işleme tâbi tutulmak üzere tedarik edilmesi ile nakit veya nakit benzerine dönüştürülmesi arasında geçen süredir.
Faaliyet Kiralaması	Varlığın sahipliğinden kaynaklanan risk ve getirilerin tamamına yakınının kiracıya devredilmediği kiralama türüdür.
Faiz	Nakit veya nakit benzerlerinin kullanılması karşılığında talep edilen bedeldir.
Faydalı Ömür	Bir varlığın işletme tarafından beklenen kullanım süresini ya da işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim veya kullanım miktarını ifade eder.
Finansal Araç	Bir işletmenin bir finansal varlığının, başka bir işletmenin de bir finansal yükümlülüğünün veya özkaynak aracının artmasına neden olan sözleşmedir.
Finansal Durum Tablosu	İşletmenin finansal durumu hakkında bilgi vermek üzere hazırlanan ve işletmenin belirli bir tarihteki varlık, yükümlülük ve özkaynaklarını gösteren tablodur.
Finansal Kiralama	Kira süresi sonunda mülkiyetin devredilip devredilmediğine bakılmaksızın, bir varlığın sahipliğinden kaynaklanan risk ve getirilerin tamamına yakınının devredildiği kiralama türüdür.
Finansal Tablolar	İşletmenin finansal durumunun ve finansal performansının belirli şekilde sunumudur.
Finansal Varlık	Aşağıdaki varlıklardan herhangi biridir: a) Nakit, b) Başka bir işletmenin özkaynak aracı, c) Aşağıdakilerden herhangi birine ilişkin olarak ortaya çıkmış olan sözleşmeden doğan hak: (i) Başka bir işletmeden nakit ya da başka bir finansal varlık alınması (örneğin ticari ve diğer alacaklar, tahvil, bono v.b. menkul kıymetler) veya (ii) Finansal varlık veya yükümlülüklerin, işletmenin lehine olabilecek şartlarda, başka bir işletme ile takas edilmesi. ç) İşletmenin kendi özkaynak aracıyla ödenecek ya da ödenebilecek olan ve: (i) İşletmenin değişken sayıda kendi özkaynak aracını almak zorunda olduğu ya da olabileceği bir sözleşme veya (ii) İşletmenin sabit sayıda kendi özkaynak aracı karşılığında önceden belirlenmiş sabit bir tutarda nakit ya da başka bir finansal varlığın takas edilmesi dışındaki şekillerde ödenecek

	ya da ödenebilecek bir sözleşme. Bu amaçla, işletmenin özkaynak araçları, söz konusu araçların gelecekte yapılacak tahsilatına ya da teslimatına ilişkin sözleşmeleri içermez.
Finansal Yükümlülük	Aşağıdaki yükümlülüklerden herhangi biridir: a) Sözleşmeden doğan; (i) Başka bir işletmeye nakit ya da başka bir finansal varlık verilmesi yükümlülüğü veya (ii) Finansal varlık veya yükümlülüklerin, işletmenin aleyhine olabilecek şartlarda, başka bir işletme ile takas edilmesi yükümlülüğü. b) İşletmenin kendi özkaynak aracılığıyla ödenecek veya ödenebilecek olan ve: (i) İşletmenin değişken sayıda kendi özkaynak aracını vermek zorunda olduğu ya da olabileceği bir sözleşme veya (ii) İşletmenin sabit sayıda kendi özkaynak aracı karşılığında önceden belirlenmiş sabit bir tutarda nakit ya da başka bir finansal varlığın takas edilmesi dışındaki şekillerde ödenecek ya da ödenebilecek bir sözleşme. Bu amaçla, işletmenin özkaynak araçları, söz konusu araçların gelecekte yapılacak tahsilatına ya da teslimatına ilişkin sözleşmeleri içermez.
Finansman Faaliyetleri	İşletmenin özkaynaklarının ve yükümlülüklerinin tutarında ve içeriğinde değişikliğe neden olan faaliyetlerdir.
Geçiş Tarihi	Bu Standardın ilk kez uygulandığı finansal tablolarda karşılaştırmalı olarak sunulan ilk dönemin başlangıcıdır.
Geçmiş Dönem Hataları	Hatanın yapıldığı döneme ait finansal tabloların yönetim organı tarafından onaylandığı tarihte mevcut ve kullanılabilir olan ve söz konusu finansal tabloların hazırlanması sırasında dikkate alınmış olması beklenen güvenilir bilgilerin kullanılmaması veya yanlış kullanılması nedeniyle geçmiş dönem finansal tablolarında meydana gelen hatalardır.
Gelir Üzerinden Alınan Vergi	Vergiye tâbi kâr üzerinden hesaplanan yurtiçi ve yurtdışı bütün vergileri içerir. Ayrıca özkaynak aracı yatırımlarından elde edilen kâr paylarından, faiz gelirlerinden, isim hakkı gelirlerinden ve benzeri diğer gelirlerden kaynaklanan ve karşı tarafça işletme adına vergi idarelerine tevkifat yoluyla ödenecek olan vergi tutarları da gelir üzerinden alınan vergi kapsamında değerlendirilir.
Gelir	Özkaynak üzerindeki talep hakkı sahiplerinin yaptığı katkılar haricinde, özkaynakta artışlara yol açan varlıklardaki artışlar veya yükümlülüklerdeki azalışlardır.
Gerçeğe Uygun Değer	Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde olağan bir işlemde, bir varlığın satışından elde edilecek veya bir yükümlülüğün devrinde ödenecek fiyattır.

Gerçeğe Uygun Sunum	İşlem ve olayların etkilerinin; varlık, yükümlülük, gelir ve gider tanımlarına ve finansal tablolara alma ölçütlerine uygun olarak sunulmasıdır.
Geriye Dönük (Uygulama)	Yeni muhasebe politikasının işlem ve olaylara bu politika baştan beri kullanılıyormuş gibi uygulanmasıdır.
Gider	Özkaynak üzerindeki talep hakkı sahiplerine yapılan dağıtımlar haricinde, özkaynaklarda azalışlara yol açan varlıklardaki azalışlar veya yükümlülüklerdeki artışlardır.
Hasat	Ürünün canlı varlıklardan ayrılması ya da canlı varlığın hayatının sona ermesidir.
Hasılat	İşletmenin olağan faaliyetleri esnasında ortaya çıkan gelirdir.
İhtiyaca Uygunluk	Finansal bilginin; geçmişteki, bugünkü ve gelecekteki olayları değerlendirmelerine yardımcı olmak, geçmiş değerlendirmelerini doğrulamak veya düzeltmek suretiyle finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etkileme gücüne sahip olmasıdır.
İhtiyatlık	Belirsizlikler nedeniyle tahmin yapılması gereken hallerde varlık ve gelirlerin olduğundan daha yüksek, yükümlülük ve giderlerin ise olduğundan daha düşük belirlenmemesi için gerekli dikkatin gösterilmesidir.
İleriye Yönelik (Uygulama)	Yeni bir muhasebe politikasının işlemlere, olaylara ve koşullara, söz konusu politikanın değişmesinden itibaren uygulanmasıdır.
İnşa Sözleşmesi	Bir varlığın veya tasarım, teknoloji, fonksiyon, nihai amaç veya kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili ya da birbirine bağımlı bir grup varlığın yapımı için özel olarak düzenlenmiş bir sözleşmedir.
İsim Hakkı	Patent, ticari marka, telif hakkı, yazılım programları gibi işletmenin uzun vadeli varlıklarının kullandırılması karşılığında talep edilen ücrettir.
İş	Sahiplerine, üyelerine veya katılımcılarına kâr payları, düşük maliyetler veya diğer ekonomik faydalar şeklinde doğrudan bir getiri sağlamak amacıyla yönetilen faaliyetler ve varlıklar bütünüdür.
İşletme Birleşmesi	Bir işletmenin başka bir işletmeyi veya iş tanımını karşılayan bir unsuru (örneğin, işletmenin bağımsız bir faaliyet kolu) tamamen devralması (edinmesi) veya işletmelerin yeni bir işletme içinde bir araya gelmesidir.
İşletmenin Sürekliliği	Yönetimin, işletmeyi tasfiye etme veya ticari faaliyetlerine son verme niyetinin ya da zorunluluğunun bulunmadığı durumlarda işletmenin sürekliliğinin geçerli olduğu varsayılır.
İştirak	Adi ortaklık gibi tüzel kişiliği olmayan işletmeler de dâhil olmak üzere, yatırım yapan işletmenin üzerinde önemli etkisinin bulunduğu, müşterek girişim veya bağlı ortaklık niteliğinde olmayan işletmedir.
İtfa	Varlığın itfaya tabi tutarının, faydalı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılmasını ifade eder.

İtibari Değer	Alacak ve borçların vadesinde taşıdığı değerdir.
Kalıntı Değer	Bir varlığın hâlihazırda beklenen faydalı ömrünün ve yaşının sonuna gelmiş olması durumunda, işletmenin bu varlığı elden çıkarmasından elde edeceği tahmin edilen tutardan tahmini elden çıkarma maliyetleri düşüldükten sonra kalan tutardır.
Kâr Payı	Özkaynak aracı hamillerine, aracın ait olduğu sermaye sınıfı içindeki paylar oranında dağıtılan kârdır.
Kâr veya Zarar Tablosu	İşletmenin finansal performansı hakkında bilgi vermek üzere hazırlanan ve işletmenin raporlama dönemine ilişkin gelir ve giderleri ile bunların net sonucunu gösteren tablodur.
Karşılık	Gerçekleşme zamanı veya tutarı belli olmayan yükümlülüktür.
Kıst Amortisman	Amortismanına veya itfaya tabi varlıkların finansal tablolara alınmasından itibaren gün esasına göre bu varlıklara amortisman ayrılması veya bu varlıkların itfa edilmesidir.
Kira Ödemeleri	Sözleşmeye göre kiralama süresi boyunca kiracı tarafından yapılması gereken ödemelerdir. Kiralama süresi sonunda ilgili varlığın kalıntı değerine ilişkin garanti edilmiş bir tutarın bulunması durumunda bu tutar da kira ödemeleri kapsamında değerlendirilir.
Kiralama	Kiraya verenin bir varlığın kullanım hakkını, bir ödeme veya ödeme planı karşılığında, taraflarca kararlaştırılmış bir süre için kiracıya devrettiği sözleşmedir.
Kiralama Sözleşmesinin Başlangıcı	Sözleşme tarihinden veya tarafların kiralamanın temel şartlarına ilişkin taahhütte buldukları tarihten erken olanıdır. Bu tarih itibarıyla: <ul style="list-style-type: none"> a) Kiralama işlemleri faaliyet kiralama veya finansal kiralama olarak sınıflandırılır ve b) İşlemin finansal kiralama olarak sınıflandırılması durumunda, kiralama süresinin başlangıcında finansal tablolara alınması gereken tutarlar belirlenir.
Kiralama Süresinin Başlangıcı	Kiracının kiralamış olduğu varlığın kullanım hakkını kazandığı tarihtir. Kiralama işlemi bu tarih itibarıyla finansal tablolara alınır.
Kiralama Sözleşmesindeki Faiz Oranı	Kiralama sözleşmesinin başlangıcında kira ödemelerinin bugünkü değeri ile garanti edilmemiş kalıntı değerinin bugünkü değerinin toplamını, kiralanan varlığın gerçeğe uygun değeri ile kiraya verenin başlangıçta katlandığı doğrudan maliyetlerin toplamına eşitleyen iskonto oranıdır.
Maddi Duran Varlıklar	Mal veya hizmet üretiminde veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve birden fazla dönemde kullanımı öngörülen fiziki kalemlerdir.
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Maddi olmayan duran varlıklar, fiziksel niteliği bulunmayan ancak tanımlanabilir nitelikteki parasal olmayan varlıklardır.

Mali Kâr (Mali Zarar)	Vergi mevzuatına göre bir raporlama dönemi için tespit edilen ve üzerinden vergi ödenen (geri kazanılan) kârı (zararı) ifade eder. Mali kâr, vergiye tabi gelirlere indirilebilecek tutarlar çıkarılarak bulunur.
Maliyet Bedeli	Varlıklar açısından maliyet bedeli, bir varlık edinildiğinde veya oluşturulduğunda varlığın edinilmesi veya oluşturulması sırasında katlanılan maliyetlerin değeridir. Yükümlülükler açısından maliyet bedeli ise, bir yükümlülüğe katlanıldığında veya bir yükümlülük devralındığında, yükümlülüğe katlanmak veya onu üstlenmek için alınan bedelin değeridir.
Muhasebe Politikaları	Finansal tabloların hazırlanması ve sunulmasında işletmeler tarafından kullanılan belirli ilkeler, esaslar, gelenekler, kurallar ve uygulamalardır.
Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklik	Varlık veya yükümlülüklerin mevcut durumunun ve bunlarla ilişkili olarak beklenen faydaların ve mükellefiyetlerin değerlendirilmesi sonucu ilgili varlık veya yükümlülüğün defter değerinde veya varlığın dönemsel tüketiminde yapılan değişikliktir.
Muhtemel	Gerçekleşme olasılığının, gerçekleşmeme olasılığından daha yüksek olmasıdır.
Müşterek Girişim	İki veya daha fazla tarafın, müşterek kontrole tâbi bir ekonomik faaliyeti gerçekleştirmesini sağlayan sözleşmeye bağlı düzenlemedir.
Müşterek Kontrol	Bir ekonomik faaliyet üzerindeki kontrolün sözleşmeye dayalı olarak paylaşılmasıdır. Bu kontrolün sadece, stratejik faaliyetlerle ilgili kararların kontrolü paylaşan tarafların (müşterek girişimcilerin) oy birliğiyle mutabakatını gerektirdiği durumlarda var olduğu kabul edilir.
Müştereken Kontrol Edilen İşletme	Her bir müşterek girişimcinin pay sahibi olduğu bir işletmenin kurulmasını gerektiren bir müşterek girişimdir. Söz konusu işletme, müşterek girişimciler arasındaki sözleşmeye dayalı düzenlemenin işletmenin ekonomik faaliyeti üzerinde müşterek kontrol oluşturması dışında, diğer işletmelerle aynı şekilde faaliyet gösterir.
Nakit	İşletmedeki nakit ile vadesiz mevduatı ifade eder.
Nakit Benzerleri	Tutarı belirli bir nakde kolayca çevrilebilen ve değerindeki değişim riski önemsiz olan kısa vadeli ve yüksek likiditeye sahip yatırımlardır.
Ölçüm	Finansal tablolarda yer alan varlık, yükümlülük, gelir ve giderlerin parasal tutarların belirlenmesi işlemini ifade eder.
Önemlilik	Bilgilerin verilmemesinin, yanlış verilmesinin veya gizlenmesinin; genel amaçlı finansal tabloların asli kullanıcılarının belirli bir raporlayan işletme hakkında finansal bilgi sağlayan finansal tablolara dayanarak verecekleri kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa, bu bilgi önemlidir.
Özkaynak Aracı	İşletmenin tüm yükümlülükleri çıkarıldıktan sonra varlıklarında bir hakkı temsil eden sözleşmedir.

Özkaynak	İşletmenin tüm yükümlülükleri düşüldükten sonra varlıkları üzerinde kalan haklarıdır.
Parasal Kalem	Sabit veya belirlenebilir bir tutarda para olarak alınacak veya ödenecek olan varlık ve yükümlülükler ile elde tutulan nakittir.
Raporlama Dönemi	Finansal tabloların kapsadığı dönemdir.
Raporlama Tarihi	Finansal tabloların kapsadığı son dönemin kapanış tarihidir.
Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer	Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde olağan bir işlemde, bir varlığın satışından elde edilecek veya bir yükümlülüğün devrinde ödenecek tutardan, elden çıkarma maliyetleri indirildikten sonra elde edilebilecek tutardır.
Stoklar	Aşağıdaki niteliklerden birine sahip olan varlıklardır: a) Olağan işletme faaliyetleri kapsamında satılmak üzere elde tutulan varlıklar, b) Olağan işletme faaliyetleri kapsamında satılmak üzere üretilmekte olan varlıklar, c) Üretim sürecinde veya hizmet sunumunda kullanılacak ham madde ve malzemeler.
Şarta Bağlı Varlık	Geçmiş olaylardan kaynaklanan muhtemel bir varlıktır ve söz konusu varlığın mevcudiyeti; tam olarak işletmenin kontrolünde bulunmayan, gelecekteki belirsiz bir veya daha fazla olayın meydana gelip gelmemesine bağlıdır.
Şarta Bağlı Yükümlülük	Şarta bağlı yükümlülük aşağıdakilerden herhangi biridir; a) Geçmiş olaylardan kaynaklanan muhtemel bir yükümlülük olup söz konusu yükümlülüğün mevcudiyeti tam olarak işletmenin kontrolünde bulunmayan, gelecekteki belirsiz bir veya daha fazla olayın meydana gelip gelmemesine bağlıdır. b) Geçmiş olaylardan kaynaklanan; fakat aşağıda yer alan nedenlerle finansal tablolara alınamayan mevcut bir yükümlülüktür: (i) Yükümlülüğün yerine getirilmesi için işletmeden ekonomik fayda çıkışının muhtemel olmaması veya (ii) Yükümlülük tutarının güvenilir bir şekilde ölçülememesi.
Şerefiye	Birleşme tarihinde, işletme birleşmesinin maliyetinin, edinilen tarafın Bölüm 19 <i>İşletme Birleşmesi</i> uyarınca finansal tablolara alınan ve ölçülen net varlıklarındaki edinen işletmenin payını aşan kısmıdır.
Tahakkuk Esası	Nakit giriş ve çıkışlarının gerçekleştiği döneme bakılmaksızın, işlem ve olayların işletmenin ekonomik varlık ve kaynakları üzerinde etkileri gerçekleştiğinde finansal tablolarda gösterilmesidir.
Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi	Kâr veya zarara yansıtılacak hasılat ve maliyetlerin belirlenmesinde sözleşmenin tamamlanma düzeyinin dikkate alınmasıdır.

Tarımsal Faaliyet	Canlı varlıkların biyolojik dönüşümünün ve hasadının, satmak ya da tarımsal ürüne veya ilave canlı varlıklara dönüştürmek amacıyla yönetilmesidir.
Tarımsal Ürün	İşletmenin canlı varlıklarından hasat edilen üründür.
Topluluk	Bir ana ortaklığı ve onun doğrudan veya dolaylı olarak sahip olduğu tüm bağlı ortaklıklarını ifade eder.
Varlık	Geçmişteki olayların bir sonucu olarak işletme tarafından kontrol edilen mevcut bir ekonomik kaynaktır. Ekonomik kaynak, ekonomik fayda üretme potansiyeline sahip bir haktır.
Vergi Gideri	Raporlama dönemine ilişkin kâr veya zarara yansıtılan dönem vergisini ifade eder.
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	Mal veya hizmet üretiminde, tedarikinde veya idari amaçla kullanılmak veya 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.
Yükümlülük	İşletmenin geçmişteki olayların bir sonucu olarak bir ekonomik kaynağı devretme konusundaki mevcut mükellefiyettir. Mükellefiyet, bir işletmenin kaçınma imkânının olmadığı bir görev veya sorumluluktur.
Zamanında Sunum	Finansal bilginin, finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etkileyebileceği zamanda mevcut olmasıdır.
Zımnî Kabulden Doğan Yükümlülük	İşletmenin aşağıdaki fiillerinden kaynaklanan yükümlülüktür: a) Geçmiş uygulamaları, yayımlanmış politikaları veya açık ve güncel beyanlarıyla diğer taraflara belirli sorumlulukları kabul edeceğini göstermiş olması ve b) Sonucunda işletmenin, diğer taraflar nezdinde, bu sorumluluklarını yerine getireceğine dair geçerli bir beklenti oluşturmuş olması.