Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan:

KURUL KARARI

Karar No: 75935942-050.01.04 – [1755] **Karar Tarihi:** 25/3/2021

Konu : Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardının Güncellenmiş Sürümünün (BOBİ FRS 2021 Sürümü) Yayımlanması

13/1/2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 88'inci maddesi ile 26/9/2011 tarihli ve 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 26'ncı maddesi uyarınca; 6102 sayılı Kanuna göre bağımsız denetime tabi olup Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını uygulamayan işletmelerin münferit ve konsolide finansal tablolarının gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir bilgi sağlamasını teminen yayımlanan Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardının (BOBİ FRS) güncellenmesine ve güncellenmiş sürümünün (BOBİ FRS 2021 Sürümü) yayımlanmasına karar verilmiştir.

BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI (2021 SÜRÜMÜ)

Amaç ve kapsam

MADDE 1 – (1) Bu Kararın amacı, bağımsız denetime tabi olup Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını uygulamayan işletmelerin münferit ve konsolide finansal tablolarının gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir bilgi sağlamasını teminen yayımlanmış olan Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardının (BOBİ FRS 2017 Sürümü) güncellenmesi ve Ek'te yer alan güncellenmiş sürümünün (BOBİ FRS 2021 Sürümü) yürürlüğe konulmasıdır.

Dayanak

MADDE 2 – (1) Bu Karar, 13/1/2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 88'inci maddesi ile 26/9/2011 tarihli ve 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 26'ncı maddesine dayanılarak hazırlanmıştır.

Tanımlar

MADDE 3 – (1) Bu Kararda geçen;

a) Kurum: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunu,

b) Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS): Kurum tarafından Türkiye Muhasebe Standardı, Türkiye Finansal Raporlama Standardı, Türkiye Muhasebe Standardı Yorum ve Türkiye Finansal Raporlama Standardı Yorum adlarıyla yayımlanan standartları,

c) Türkiye Muhasebe Standartları (TMS): Kurum tarafından yayımlanan, (b) bendinde tanımlanan Türkiye Finansal Raporlama Standartları ile Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardını ve Kurum tarafından farklı işletme büyüklükleri, sektörler ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için belirlenen standartları ve bunlarla ilişkili diğer düzenlemeleri,

ifade eder.

BOBİ FRS ve TFRS arasında geçiş

MADDE 4 – (1) BOBİ FRS'yi uygulayan işletmeler iki yıl geçmedikçe isteğe bağlı olarak TFRS'yi uygulayamaz. Diğer taraftan isteğe bağlı olarak TFRS'yi uygulayan işletmelerin BOBİ FRS'yi uygulayabilmeleri için art arda en az iki yıl TFRS'yi uygulamış olması zorunludur.

Büyük işletme

MADDE 5 – (1) BOBİ FRS'nin uygulanması açısından, aşağıdaki üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerini, varsa bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte, art arda iki raporlama döneminde aşan işletmeler müteakip raporlama döneminde büyük işletme olarak değerlendirilir:

a) Aktif toplamı 200 milyon ve üstü Türk Lirası.

b) Yıllık net satış hasılatı 400 milyon ve üstü Türk Lirası.

c) Ortalama çalışan sayısı 250 ve üstü.

(2) Büyük işletme tanımını karşılayan bir işletme, birinci fıkradaki üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerinin art arda iki raporlama döneminde altında kalması durumunda müteakip hesap döneminden itibaren büyük işletme olarak değerlendirilmez.

Esas alınacak finansal tablolar

(3) Aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatının hesabında; işletmenin, bağlı ortaklıklarının ve iştiraklerinin BOBİ FRS'ye göre hazırlanmış finansal tabloları dikkate alınır. Bununla birlikte işletmenin BOBİ FRS'ye göre finansal tablo hazırlamayan bağlı ortaklıkları ve iştirakleri varsa bu bağlı ortaklıkların ve iştiraklerin vergi mevzuatı çerçevesinde hazırlanıp vergi dairelerine sunulan finansal tabloları esas alınır. Ayrıca işletmenin geçmiş iki raporlama dönemine ait BOBİ FRS'ye göre hazırlanmış karşılaştırmalı finansal tablolarının bulunmadığı durumlarda, aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatının hesabında, işletmenin söz konusu dönemler için varsa TFRS'ye göre hazırlanmış finansal tabloları, olmaması halinde ise vergi mevzuatı çerçevesinde hazırlanıp vergi dairelerine sunulan finansal tabloları esas alınır.

(4) Aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatının hesabında; işletmenin, bağlı ortaklıklarının veya iştiraklerinin vergi mevzuatı çerçevesinde hazırlanıp vergi dairelerine sunulan finansal tablolarının kullanılması durumunda birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işleri için 16/2/2019 tarihli ve 30688 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslar'ın 9'uncu maddesinde yer alan hükümlere göre bu finansal tablolara ilişkin tutarlarda düzeltmeler yapılır.

Bağlı ortaklıkların aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatının hesaplamaya dâhil edilmesi

(5) Aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatının hesabında, işletmenin kendi aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatına bağlı ortaklıklarının aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatının tamamı eklenir.

(6) Aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatının hesabında konsolide finansal tabloların kullanılması durumunda, konsolide finansal tablolara göre belirlenen aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı doğrudan dikkate alınır.

(7) Aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatının hesabında işletmenin konsolide olmayan finansal tablolarının kullanılması durumunda, işletmenin kendi aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatına bağlı ortaklıklarının aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatının tamamı eklenirken BOBİ FRS'nin "*Konsolide Finansal Tablolar"* bölümünün 22.25 paragrafının (b) ve (c) bentlerinde belirtilen eliminasyonlar yapılabilir. Eliminasyonların yapılmaması durumunda, birinci fıkradaki aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatına ilişkin eşik değerler yüzde 20 artırılarak dikkate alınır.

İştiraklerin aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatının hesaplamaya dâhil edilmesi

(8) Aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatının hesabında, işletmenin kendi aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatına iştiraklerinin aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatından işletmenin iştirakteki payına düşen kısım eklenir.

(9) Aktif toplamı hesabında işletmenin iştiraklerini özkaynak yöntemi kullanarak ölçmüş olduğu finansal tabloların kullanılması durumunda, bu tablolara göre belirlenen aktif toplamı doğrudan dikkate alınır.

(10) Aktif toplamı hesabında işletmenin iştiraklerini özkaynak yönteminden başka bir yöntemle ölçmüş olduğu finansal tabloların kullanılması durumunda ise, işletmenin kendi aktif toplamından iştiraklerin kayıtlı değerleri çıkarılır. Bu tutara iştiraklerinin aktif toplamından işletmenin iştirakteki payına düşen kısım eklenir.

(11) Yıllık net satış hasılatının hesabında, iştiraklerin ölçümünde kullanılan yönteme bakılmaksızın işletmenin kendi yıllık net satış hasılatına tüm iştiraklerinin yıllık net satış hasılatından işletmenin iştirakteki payına düşen kısım eklenir.

(12) Aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatının hesabında işletmenin iştiraklerini özkaynak yönteminden başka bir yöntemle ölçmüş olduğu finansal tabloların kullanılması durumunda, işletme ve iştirak arasında gerçekleşen işlemlerin etkileri işletmenin iştirakteki payı ölçüsünde elimine edilebilir.

Ortalama çalışan sayısının hesaplanması

(13) Ortalama çalışan sayısının hesabında 16/2/2019 tarihli ve 30688 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslar dikkate alınır.

Kıdem tazminatına ilişkin geçiş hükümleri

GEÇİCİ MADDE 1 – (1) 29/7/2017 tarihli ve 30138 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ'in Geçici 2'nci maddesi uyarınca önceki hesap dönemlerine ilişkin kıdem tazminatı tutarlarını eşit taksitlerle finansal tablolarına yansıtmakta olan işletmeler bu uygulamaya aynı şekilde devam edebilir. Bu durumda tahmin edilen kıdem tazminatı toplam tutarı ile bu tutarın finansal tablolara yansıtılmayan kısmı dipnotlarda açıklanır.

Yürürlük tarihi ve geçiş

MADDE 6 – (1) Bu Karar, 1/1/2021 tarihinde veya sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanır. Bununla birlikte işletmeler, belirtilen tarihten önce başlayan hesap dönemlerinde bu Karar ekinde yer alan BOBİ FRS 2021 Sürümünü erken uygulamayı tercih edebilir. Erken uygulama halinde bu husus dipnotlarda açıklanır.

(2) BOBİ FRS 2021 Sürümünü erken uygulamayı tercih etmeyen işletmeler, 29/7/2017 tarihli ve 30138 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ eki BOBİ FRS'yi (BOBİ FRS 2017 Sürümü) uygular.

(3) Bu Karar ekinde yer alan BOBİ FRS 2021 Sürümü, ilk defa uygulandığı raporlama döneminin başından itibaren ileriye yönelik olarak uygulanır.

Yürütme

MADDE 7 – (1) Bu Karar hükümlerini Kurum Başkanı yürütür.

KGK

Kamu Gözetimi Kurumu

Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin

FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI



2021 Sürümü

Bağımsız Denetime Tabi Olup TFRS'yi Uygulamayan İşletmeler İçin

YÜRÜRLÜK TARİHİ VE GEÇİŞ ÇİZELGESİ

- BOBİ FRS'nin ilk sürümü 1/1/2018 tarihi ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinde uygulanmak üzere 29 Temmuz 2017 tarih ve 30138 sayılı (Mükerrer)Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.
- Geniş kapsamlı değişikliklerin yer aldığı BOBİ FRS 2021 Sürümü hakkındaki Kurul Kararı 1/1/2021 tarihi ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinde uygulanmak üzere 30/3/2021 tarihli ve 31439 sayılı (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

YT1. Mart 2022'de yayımlanan *Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardının Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Bölümüne İlişkin Değişiklikler* 25.2, 25.3 paragraflarını silmiş; 25.4, 25.6 ile 25.25 paragraflarını değiştirmiş ve YT1 paragrafını eklemiştir. Söz konusu değişiklikler 1/1/2021 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde geçerli olmak üzere yayımlandığı tarihte yürürlüğe girer ve ilk defa uygulandığı hesap döneminin başından itibaren ileriye yönelik olarak uygulanır.

BÖLÜMLER

BÖLÜM 1 KAVRAMSAL ÇERÇEVE VE FİNANSAL TABLOLAR 1

BÖLÜM 2 NAKİT AKIŞ TABLOSU 14

BÖLÜM 3 MUHASEBE POLİTİKALARI, TAHMİNLER VE HATALAR 19

BÖLÜM 4 RAPORLAMA DÖNEMİNDEN SONRAKİ OLAYLAR 28

BÖLÜM 5 HASILAT 31

BÖLÜM 6 STOKLAR 41

BÖLÜM 7 TARIMSAL FAALİYETLER 47

BÖLÜM 8 MADEN KAYNAKLARININ ARANMASI VE DEĞERLENDİRİLMESİ 51

BÖLÜM 9 FİNANSAL ARAÇLAR VE ÖZKAYNAKLAR 55

BÖLÜM 10 İŞTİRAKLERDEKİ YATIRIMLAR 75

BÖLÜM 11 MÜŞTEREK GİRİŞİMLERDEKİ YATIRIMLAR 90

BÖLÜM 12 MADDİ DURAN VARLIKLAR 95

BÖLÜM 13 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER 103

BÖLÜM 14 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR 109

BÖLÜM 15 KİRALAMALAR 117

BÖLÜM 16 DEVLET TEŞVİKLERİ 124

BÖLÜM 17 BORÇLANMA MALİYETLERİ 126

BÖLÜM 18 VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ 129

BÖLÜM 19 KARŞILIKLAR, ŞARTA BAĞLI YÜKÜMLÜLÜKLER VE ŞARTA BAĞLI VARLIKLAR 138

BÖLÜM 20 YABANCI PARA ÇEVRİM İŞLEMLERİ 145

BÖLÜM 21 İŞ BİRLEŞMELERİ 155

BÖLÜM 22 KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLAR 165

BÖLÜM 23 GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER 178

BÖLÜM 24 ARA DÖNEM FİNANSAL RAPORLAMA 189

BÖLÜM 25 YÜKSEK ENFLASYONLU EKONOMİLERDE FİNANSAL RAPORLAMA 196

BÖLÜM 26 DİPNOTLAR 196

BÖLÜM 27 GEÇİŞ HÜKÜMLERİ 217

MÜNFERİT FİNANSAL TABLOLAR 226

EK 1 – MÜNFERİT FİNANSAL DURUM TABLOSU 227

EK 2 – MÜNFERİT KÂR VEYA ZARAR TABLOSU 232

EK 3 – MÜNFERİT ÖZKAYNAK DEĞİŞİM TABLOSU 234

EK 4 – MÜNFERİT NAKİT AKIŞ TABLOSU 236

KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLAR 240

EK 5 - KONSOLİDE FİNANSAL DURUM TABLOSU 241

EK 6 - KONSOLİDE KÂR VEYA ZARAR TABLOSU 245

EK 7 - KONSOLİDE ÖZKAYNAK DEĞİŞİM TABLOSU 247

EK 8 - KONSOLİDE NAKİT AKIŞ TABLOSU 250

EK 9 - TANIMLAR iv

BÖLÜM 1
KAVRAMSAL ÇERÇEVE VE FİNANSAL TABLOLAR

1.1 Bu bölümde, işletmelerin **finansal tablolar**ının, **gerçeğe uygun sunum**unu sağlamak amacıyla finansal tabloların hazırlanmasına ve sunulmasına ilişkin esaslar düzenlenmektedir. Bu kapsamda finansal tabloların sunumuna ilişkin genel kurallar, finansal tablolar aracılığıyla sağlanan bilgilerin taşıması gereken özellikler ve finansal tabloların asgari içeriği ele alınmaktadır.

Finansal Tablolara İlişkin Genel Hükümler

1.2 Finansal tabloların amacı, işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve **nakit akışları** hakkında ilgili tarafların alacakları kararlarda faydalı olacak nitelikte finansal bilgi sunmaktır. Finansal tablolar ayrıca, yöneticilerin işletmenin kaynaklarını ne etkinlikte kullandıklarını gösteren bilgiler sağlar.

1.3 Finansal tablolar asgari olarak aşağıdakilerden oluşur:

a) **Finansal Durum Tablosu**,

b) **Kâr veya Zarar Tablosu**,

c) **Nakit Akış Tablosu**,

ç) **Özkaynak Değişim Tablosu** ve

d) Önemli **muhasebe politikaları**nı ve diğer açıklayıcı bilgileri içeren **dipnotlar**.

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

1.5 Finansal tablolar; işletmelerin **varlık**larını, **yükümlülük**lerini, **özkaynaklar**ını, faaliyet sonuçlarını ve nakit akışlarını gerçeğe uygun bir biçimde yansıtacak şekilde sunulur. Gerçeğe uygun sunumun sağlanması açısından bu Standart hükümlerinin uygulanmasının yeterli olmadığı değerlendirildiğinde, bu amacın sağlanması için gerekli görülen ek bilgiler finansal tablo dipnotlarında verilir.

1.6 İşletmelerin bu Standardın hükümlerine uygun olarak ve gerektiğinde ilave açıklamaları da yaparak finansal tablolarını sunması durumunda gerçeğe uygun sunumun sağlandığı varsayılır. Ancak bu Standardın herhangi bir hükmünün uygulanmasının gerçeğe uygun sunum amacıyla çelişki yaratacak şekilde yanlış bir

uygulamaya yol açacağının düşünüldüğü çok nadir durumlarda, söz konusu hüküm uygulanmaz. Bu durumda dipnotlarda aşağıdakiler açıklanır:

a) Uygulanmayan hüküm,

b) Hükmün uygulanmamasının nedeni,

c) Uygulanmayan hüküm yerine benimsenen uygulamanın niteliği ile işletmenin varlıklarına, yükümlülüklerine, finansal durumuna ve faaliyet sonuçlarına etkisi,

ç) Uygulanmayan hüküm dışında bu Standardın diğer hükümlerine uygun hareket edildiği.

Faydalı Finansal Bilginin Özellikleri

1.7 Faydalı finansal bilginin özellikleri; **ihtiyaca uygunluk**, gerçeğe uygun sunum, **anlaşılabilirlik**, karşılaştırılabilirlik ve **zamanında sunum**dur. İhtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygun sunum faydalı finansal bilginin temel özellikleri iken, anlaşılabilirlik, karşılaştırılabilirlik ve zamanında sunum destekleyici özellikleridir.

İhtiyaca Uygunluk

1.8 Finansal tablolarda sunulan bilginin finansal tablo kullanıcılarının karar alma ihtiyaçlarını karşılayacak nitelikte olması gerekir. Finansal bilginin; geçmişteki, bugünkü ve gelecekteki olayları değerlendirmelerine yardımcı olmak, geçmiş değerlendirmelerini doğrulamak veya düzeltmek suretiyle finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etkileme gücüne sahip olması durumunda ihtiyaca uygun olduğu kabul edilir.

1.9 Bir bilginin verilmemesinin, yanlış verilmesinin veya gizlenmesinin finansal tablo kullanıcılarının finansal tablolara dayanarak verecekleri kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa bu bilgi önemlidir. Bilginin önemli olup olmadığının belirlenmesinde ilgili kalemin tutar olarak büyüklüğünün yanı sıra niteliğinin de göz önünde bulundurulması gerekir. İşletme; bilginin, tek başına ya da başka bilgilerle birlikte bir bütün olarak finansal tablolar bağlamında önemli olup olmadığını değerlendirir. **Önemlilik** ihtiyaca uygunluğun işletmeye özgü hali olduğundan ayrı bir özellik olarak değerlendirilmemektedir.

Gerçeğe Uygun Sunum

1.10 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 muhasebeleştirme koşullarına 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 özünü yansıtması gerekir.

Anlaşılabilirlik

1.11 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 anlaşılabilecek şekilde sunulmalıdır.

Karşılaştırılabilirlik

1.12 Karşılaştırılabilirlik, kullanıcıların kalemler arasındaki benzerlikleri ve farklılıkları belirleyebilmesini ve anlayabilmesini sağlar. Dolayısıyla benzer işlem ve olayların finansal etkilerinin **ölçüm**ü ve gösterimi, dönemler itibarıyla ve diğer işletmelerin ölçüm ve gösterimleriyle tutarlı olmalıdır. Karşılaştırılabilirliğin sağlanması amacıyla, uygulanan muhasebe politikaları, bu politikalarda meydana gelen değişiklikler ve bu değişikliklerin etkileri hakkında kullanıcıların bilgilendirilmesi gerekir.

Zamanında Sunum

1.13 Zamanında sunum; finansal bilginin, finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etkileyebileceği zamanda mevcut olmasıdır.

Genel Finansal Raporlama İlkeleri

İşletmenin Sürekliliği

1.14 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. 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. Yönetim bu değerlendirmeyi yaparken işletmenin faaliyetlerini devam ettirebilmesini ciddi şekilde

şüpheli hale getirebilecek şartlarla ilgili önemli belirsizlikleri tespit ederse bu belirsizlikleri dipnotlarda açıklar.

1.15 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

1.16 Nakit Akış Tablosu hariç, tüm finansal tablolar **tahakkuk esası**na göre düzenlenir. Tahakkuk esası, **nakit** giriş ve çıkışlarının gerçekleştiği döneme bakılmaksızın, işlem ve olayların işletmenin ekonomik varlık ve kaynaklarına etkileri gerçekleştiğinde finansal tablolarda gösterilmesini gerektirir.

İhtiyatlılık

1.17 **İhtiyatlılık**, belirsizlikler nedeniyle tahmin yapılması gereken hallerde varlık ve gelirlerin olduğundan daha fazla, 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 fazla belirlenmesine izin vermez. Dolayısıyla ihtiyatlılığın gerçeğe uygun sunumu engellememesi gerekir.

1.18 İhtiyatlı bir tutumun gereği olarak özellikle,

a) Sadece dönem sonu itibarıyla oluşmuş kâr finansal tablolara alınabilir,

b) İlgili olduğu raporlama dönemine veya bundan bir önceki raporlama dönemine ait olan mevcut tüm yükümlülükler finansal tablolara alınır,

c) Raporlama döneminde kâr ya da zarar edildiğine bakılmaksızın tüm negatif değer düzeltmeleri finansal tablolara alınır.

Finansal Tabloların Sunumunda Önemlilik

1.19 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.

1.20 Bir kalemin tek başına önemli olmaması durumunda, bu kalem finansal tablolarda ya da dipnotlarda diğer benzer kalemlerle birleştirilebilir. Bununla birlikte finansal tablolarda ayrı olarak sunulacak kadar önemli olmayan bir kalemin dipnotlarda ayrı olarak sunulması gerekebilir.

Mahsup Yasağı

1.21 Bu Standartla zorunlu tutulan veya izin verilen hâller dışında, varlık ve yükümlülükler veya gelir ve giderler birbirlerinden mahsup edilemez.

Raporlamanın Sıklığı

1.22 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:

a) İşletmenin raporlama döneminin değiştiği,

b) Daha uzun veya daha kısa bir dönem kullanılmasının nedeni ve

c) Finansal tablolarda yer alan tutarların (dipnotlar da dâhil olmak üzere) tam anlamıyla karşılaştırılabilir olmadığı.

Karşılaştırmalı Bilgi

1.23 Bu Standardın, aksine izin verdiği veya aksini zorunlu kıldığı durumlar dışında (örneğin, 1.25A paragrafı ile *"Geçiş Hükümleri"* bölümünün 27.3 paragrafında karşılaştırmalı finansal tabloların sunulmamasına yönelik muafiyetler verilmektedir) cari raporlama dönemine ait finansal tablolarda yer alan tutarların tamamının önceki raporlama dönemine ilişkin tutarlarla birlikte karşılaştırmalı olarak sunulması gerekir. Cari raporlama dönemine ait finansal tabloların anlaşılması açısından gerekli olduğu durumlarda, dipnotlarda yer alan açıklayıcı nitelikteki bilgiler için de karşılaştırmalı bilgi verilir.

1.24 Karşılaştırmalı sunum bakımından, Finansal Durum Tablosu, Kâr veya Zarar Tablosu, Nakit Akış Tablosu, Özkaynak Değişim Tablosu ve bunlara ilişkin dipnotlar her biri en az iki raporlama dönemini kapsayacak şekilde sunulur.

1.25 Cari raporlama dönemine ait tutarların önceki raporlama dönemine ait tutarlarla karşılaştırılabilir olmaması durumunda, bu husus gerekçeleriyle birlikte dipnotlarda açıklanır.

1.25A *"Konsolide Finansal Tablolar"* bölümü uyarınca tam konsolidasyon yöntemine göre konsolide edilmesi gereken **bağlı ortaklığı** bulunmasına rağmen bu Standart zorunlu kılmadığı için bir önceki raporlama döneminde konsolide finansal tablolar sunmayan bir işletme, cari raporlama döneminde zorunlu ya da isteğe bağlı olarak **konsolide finansal tablolar** sunmaya başlamış olabilir. Cari raporlama döneminde büyük işletme olarak değerlendirilmeye başlayan ve bir önceki raporlama döneminde isteğe bağlı olarak konsolide finansal tablolar sunmayan bir işletme bu duruma örnek olarak verilebilir. Bu işletmelerin 1.23 paragrafında öngörülen şekilde geçmiş dönem veya dönemlere ait karşılaştırmalı konsolide finansal tablolarını sunmaları gerekmez. Bu muafiyetten yararlanan işletmeler cari raporlama dönemine ait konsolide finansal tabloları ile birlikte sadece cari raporlama döneminin başlangıcına ait Konsolide Finansal Durum Tablosunu sunar. Bu muafiyetten yararlanmayan işletmeler, geçmiş dönem veya dönemlere ait karşılaştırmalı finansal tablolarını sunması durumunda karşılaştırmalı olarak sunulan en erken dönemin başlangıcına ait ilave bir Konsolide Finansal Durum Tablosu da sunar.

1.25B 1.25A paragrafında belirtilen muafiyetten yararlanan işletmeler cari raporlama döneminin başlangıcına ait Konsolide Finansal Durum Tablosuyla, muafiyetten yararlanmayan işletmeler ise karşılaştırmalı olarak sunulan en erken dönemin başlangıcına ait ilave Konsolide Finansal Durum Tablosuyla ilgili dipnot açıklamalarını yapar. Ayrıca, bu işletmeler *"Konsolide Finansal Tablolar"* bölümü uyarınca, konsolide finansal tabloların yanı sıra cari raporlama dönemi ile geçmiş dönem veya dönemlere ait karşılaştırmalı **münferit finansal tablolar**ını sunmakla yükümlüdür.

Sunumda Tutarlılık

1.26 Finansal tablo kalemlerinin sunumunda ve sınıflandırılmasında dönemler itibarıyla herhangi bir değişiklik yapılamaz. Ancak, işletme faaliyetlerinin niteliğinde önemli bir değişiklik olması veya finansal tabloların gözden geçirilmesi sonucunda, *"Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar"* bölümünde yer alan muhasebe politikalarının seçimine ve uygulanmasına ilişkin kıstaslar açısından başka bir sunum veya sınıflandırmanın daha uygun olacağının açık olması ya da bu Standartta yapılan bir değişikliğin bunu zorunlu kılması hallerinde bu ilke uygulanmaz.

1.26A Finansal tablo kalemlerinin sunumunda veya sınıflandırılmasında değişikliğe gidildiğinde, karşılaştırmalı olarak sunulan dönem veya dönemlere ait finansal tablolardaki değişiklikten etkilenen kalemler **mümkün olduğu** sürece yeniden sınıflandırılır. Bu durumda, yeniden sınıflandırmanın niteliği, gerekçesi ve karşılaştırmalı finansal tablo kalemleri üzerinde tutar olarak etkisi dipnotlarda açıklanır. Karşılaştırmalı olarak sunulan dönem veya dönemlere ait finansal tablolardaki değişiklikten etkilenen kalemlerin yeniden sınıflandırılması mümkün olmadığında, yeniden sınıflandırma yapılamamasının gerekçeleri ve yeniden sınıflandırma yapılabilseydi hangi kalemlerin etkileneceği hakkında dipnotlarda açıklama yapılır.

Finansal Tablolarda Yer Verilmesi Gereken Bilgiler

1.27 Finansal tablolar ve dipnotlar, varsa, birlikte yayımlandığı belgelerden açıkça ayırt edilecek şekilde gösterilir.

1.28 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) Finansal tabloların tek bir işletmenin finansal tabloları mı yoksa konsolide finansal tablolar mı olduğu,

c) Raporlama döneminin sona erdiği tarih ve finansal tabloların kapsadığı dönem,

ç) Finansal tabloların sunulduğu para birimi ve

d) Finansal tablolarda yer alan tutarlarda yuvarlama yapılmış ise, yuvarlamanın derecesi.

Finansal Durum Tablosu

1.29 Finansal Durum Tablosu, işletmenin finansal durumu hakkında bilgi vermek üzere hazırlanan ve işletmenin belirli bir tarihteki varlık, yükümlülük ve özkaynaklarını gösteren tablodur.

Finansal Durum Tablosunun Unsurları

1.30 Finansal Durum Tablosunun unsurları varlıklar, yükümlülükler ve özkaynaklardır.

1.31 Varlıklar, geçmişte meydana gelen olaylar sonucunda ortaya çıkan ve hâlihazırda işletmenin kontrolünde olup gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlaması beklenen değerlerdir.

1.32 Yükümlülükler, geçmişte meydana gelen olaylardan kaynaklanan ve yerine getirilmesi durumunda ekonomik faydası olan değerlerin işletmeden çıkışına neden olacak mevcut mükellefiyetlerdir.

1.33 1.31 ve 1.32 paragraflarında yer alan tanımlar, varlık ve yükümlülüklerin temel özelliklerini açıklamakta, bunların Finansal Durum Tablosunda yer alabilmesi için karşılamaları gereken temel ölçütleri belirlememektedir. Bu nedenle, varlık ve yükümlülük tanımı, finansal tablolara yansıtma ölçütlerini karşılamadığı için Finansal Durum Tablosunda yer verilemeyen varlık ve yükümlülükleri de kapsamaktadır. Varlık ve yükümlülük tanımını karşılayan bir kalem, 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.

1.34 Bu Standartta, birçok varlık ve yükümlülük için kullanılacak ölçüm esası belirlenmektedir. Bu Standartta **gerçeğe uygun değer** gibi başka bir ölçüm esası belirlenmediği sürece, varlık ve yükümlülükler ilk kayda almada maliyet bedeliyle (tarihi maliyet) ölçülür.

1.35 Varlıklar açısından maliyet bedeli, varlığın elde edilmesi sırasında ödenmiş olan nakit veya **nakit benzerleri**nin tutarı veya varlığın elde edilmesi karşılığında verilen nakit olmayan varlıkların değeridir. Yükümlülükler açısından maliyet bedeli ise, yükümlülüğün üstlenildiği tarihte, yükümlülüğe karşılık elde edilen nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ya da alınan nakit olmayan varlıkların gerçeğe uygun değeri veya bazı durumlarda yükümlülüğün yerine getirilmesi için işletmenin normal **faaliyet döngüsü** içerisinde ödemesi beklenen nakit veya nakit benzerlerinin tutarıdır.

1.36 Bu Standartta gerçeğe uygun değer, karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli taraflar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir yükümlülüğün yerine getirilmesi durumunda ortaya çıkabilecek tutarı ifade eder.

1.37 Özkaynaklar, işletme varlıklarından işletmeye ait tüm yükümlülüklerin indirilmesi sonucunda geriye kalan paylardır.

Finansal Durum Tablosunun Sunumu

1.38 Finansal Durum Tablosu kısa vade-uzun vade ayrımı yapılarak sunulur. Finansal Durum Tablosu, münferit finansal tablolar sunan işletmeler tarafından Ek 1'deki örneğe, konsolide finansal tablolar sunan işletmeler tarafından ise Ek 5'teki örneğe uygun olarak sunulur. Cari ve karşılaştırılan dönem bakiyeleri sıfır olan kalemlere finansal tablolarda yer verilmeyebilir.

1.39 Ek 1'deki ya da Ek 5'teki örneğe bağlı kalınmak şartıyla, finansal tablo kullanıcılarının dikkatine sunulması düşünülen alt kalemlere, alt toplamlara ve ilave kalemlere yer verilebilir.

1.40 Bir varlığın veya yükümlülüğün Finansal Durum Tablosunda yer alan birden fazla kalemle ilgili olması durumunda, söz konusu varlık veya yükümlülüğün başka kalemlerle ilişkisi dipnotlarda açıklanır.

1.41 Dönen ve duran varlıklar ile kısa ve uzun vadeli yükümlülükler, Finansal Durum Tablosunda ayrı sınıflar şeklinde sunulur. 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 ticari amaçla 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).

1.42 1.41 paragrafındaki özellikleri taşımayan diğer tüm varlıklar ilgili kalemleri itibarıyla duran varlık olarak sınıflandırılır. Duran varlıklar niteliği itibarıyla uzun vadeli; maddi ve maddi olmayan varlıklar ile **finansal varlık**lardan oluşur.

1.43 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.

1.44 Aşağıdaki özelliklerden herhangi birini taşıyan yükümlülükler, kısa vadeli olarak sınıflandırılır:

a) Normal faaliyet döngüsü içinde ödenmesinin beklenmesi,

b) Esas olarak ticari amaçla 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.

1.45 İşletme, diğer bütün yükümlülüklerini uzun vadeli olarak sınıflandırır.

Kâr veya Zarar Tablosu

1.46 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 Unsurları

1.47 Kâr veya Zarar Tablosunun unsurları gelirler ve giderlerdir.

1.48 Gelirler; ortakların yaptığı katkılar hariç olmak üzere, varlık girişi veya varlıkların değerinde artış ya da yükümlülüklerde azalma şeklinde özkaynaklarda raporlama dönemi boyunca meydana gelen artıştır.

1.49 Giderler ise, ortaklara yapılan dağıtımlar hariç olmak üzere, varlık çıkışı veya varlıkların değerinde azalış ya da yükümlülüklerde artış şeklinde özkaynaklarda raporlama dönemi boyunca meydana gelen azalıştır.

1.50 1.48 ve 1.49 paragraflarında yer alan tanımlar, gelir ve giderlerin temel özelliklerini açıklamakta, bunların Kâr veya Zarar Tablosunda yer alabilmesi için karşılamaları gereken temel ölçütleri belirlememektedir. Bu nedenle, gelir ve gider tanımı, finansal tablolara yansıtma ölçütlerini karşılamadığı için Kâr veya Zarar Tablosunda yer verilemeyen gelir ve giderleri de kapsamaktadır. Gelir ve gider tanımını karşılayan bir kalem ancak aşağıdaki ölçütleri sağlaması halinde Kâr veya Zarar Tablosuna yansıtılır:

a) İlgili kaleme ilişkin gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye akışının veya işletmeden çıkışının muhtemel olması ve

b) Maliyetinin veya değerinin güvenilir olarak ölçülebilmesi.

Kâr veya Zarar Tablosunun Sunumu

1.51 Kâr veya Zarar Tablosu, münferit finansal tablolar sunan işletmeler tarafından Ek 2'deki örneğe, konsolide finansal tablolar sunan işletmeler tarafından ise Ek 6'daki örneğe uygun olarak sunulur. Cari ve karşılaştırılan dönem bakiyeleri sıfır olan kalemlere finansal tablolarda yer verilmeyebilir.

1.52 Ek 2'deki ya da Ek 6'daki örneğe bağlı kalınmak şartıyla, finansal tablo kullanıcılarının dikkatine sunulması düşünülen alt kalemlere, alt toplamlara ve ilave kalemlere yer verilebilir.

Özkaynak Değişim Tablosu

1.53 Özkaynak Değişim Tablosu, Finansal Durum Tablosunda yer alan özkaynak kalemlerinde meydana gelen artış veya azalışları bir bütün olarak gösteren tablodur. Özkaynak Değişim Tablosu, işletmenin finansal performansının sonucu olarak finansal tablolara yansıtılan gelir ve giderler ile işletme ortaklarının yaptığı katkılar ve ortaklara yapılan dağıtımlar sonucu özkaynaklarda meydana gelen değişimleri sunmayı amaçlar.

1.54 Özkaynak Değişim Tablosunda, Finansal Durum Tablosunda yer alan özkaynak kalemleri için birer sütun açılarak bu kalemlerin her birinin dönem başı bakiyesi, dönem içinde bu kalemlerde meydana gelen artış veya azalışlar ile dönem sonu bakiyesi bu sütun içerisinde izlenir. Özkaynak kalemlerindeki artış veya azalışlara neden olan hususlar ise Özkaynak Değişim Tablosunun satırlarında gösterilir.

1.55 Özkaynak Değişim Tablosunda, özkaynak kalemlerinde asgari olarak aşağıdaki hususlardan kaynaklanan artış ve azalışların ayrı olarak gösterilmesi zorunludur:

a) Muhasebe politikalarındaki değişikliklere ilişkin düzeltmeler,

b) Hatalara ilişkin düzeltmeler,

c) Dağıtılan **kâr payları**,

ç) Dönem kâr veya zararı (sunulan finansal tabloların konsolide finansal tablolar olması ve **kontrol gücü olmayan payları**n bulunması durumunda, kontrol gücü olmayan paylara isabet eden kâr veya zarar tutarı ayrıca gösterilir),

d) Kârdan yedeklere aktarılan tutarlar,

da) Özkaynak kalemleri arasında yapılan diğer transferler,

e) Sermaye artırım veya azaltımları,

f) Paylara ilişkin dönemde ortaya çıkan primler,

g) **Maddi duran varlıkları**n yeniden değerlemesinden dolayı dönemde meydana gelen değişimler,

ğ) Dönemde ortaya çıkan yabancı para çevrim farkları,

h) Korunma muhasebesinin uygulanması durumunda korunma yedeğinde dönemde meydana gelen değişimler,

ı) Özkaynak yönteminin kullanılması durumunda bağlı ortaklık, **iştirak** ve **müşterek girişim**lerin dönemde özkaynaklarda kaydettiği kazanç veya kayıplarından paylar,

i) Özkaynaklarda (örneğin "Yeniden Değerleme Yedeği", "Yabancı Para Çevrim Farkları" ve "Korunma Yedeği" kalemlerinde) kaydedilen kazanç veya kayıplardan geçmiş yıl kârlarına/zararlarına aktarılan tutarlar nedeniyle meydana gelen değişimler,

j) Payların geri alım işlemleri (işletmenin kendi paylarının geri satın alınması, geri satın alınan payların iptali ve geri satın alınan payların yeniden satışı gibi) nedeniyle meydana gelen değişimler,

k) Sadece konsolide finansal tablolarda gösterilmek üzere; **kontrol**ün kaybına neden olmayacak şekilde bağlı ortaklıktaki payların elden çıkarılması veya bağlı ortaklıktaki payların artırılması nedeniyle meydana gelen değişiklikler.

1.56 Özkaynak Değişim Tablosu, münferit finansal tablolar sunan işletmeler tarafından Ek 3'teki örneğe, konsolide finansal tablolar sunan işletmeler tarafından ise Ek 7'deki örneğe uygun olarak sunulur. Örneklerde yer alan biçimsel yapıya uygun olmak şartıyla işletmelerin Özkaynak Değişim Tablolarını istenilen ayrıntıda sunmaları mümkündür.

Nakit Akış Tablosu

1.57 Nakit Akış Tablosu, *"Nakit Akış Tablosu*" bölümünde yer alan hükümler uyarınca hazırlanır.

Dipnotlar

1.58 Dipnotlar, *"Dipnotlar*" bölümünde yer alan hükümler uyarınca sunulur.

BÖLÜM 2
NAKİT AKIŞ TABLOSU

2.1 Bu bölümde, **Nakit Akış Tablosu**nda yer alması gereken bilgiler ve bu bilgilerin ne şekilde sunulacağı düzenlenmektedir. Nakit Akış Tablosu, işletmenin bir **raporlama dönemi** içindeki **nakit** veya **nakit benzerleri**ndeki giriş ve çıkışları, bunların kaynaklarını ve kullanım yerlerini gösteren tablodur. Nakit Akış Tablosunda nakit ve nakit benzerlerindeki giriş ve çıkışlar; **esas faaliyetler**, **yatırım faaliyetleri** ve **finansman faaliyetleri** itibarıyla ayrı olarak gösterilir.

2.2 Nakit Akış Tablosu, **münferit finansal tablolar** sunan işletmeler tarafından Ek 4'teki örneğe, **konsolide finansal tablo**lar sunan işletmeler tarafından ise Ek 8'deki örneğe uygun olarak sunulur. Örneklerde yer alan biçimsel yapıya uygun olmak şartıyla işletmelerin Nakit Akış Tablolarını istedikleri ayrıntıda sunmaları mümkündür.

Nakit ve Nakit Benzerleri Kavramları

2.3 Nakit, işletmedeki nakit ile vadesiz mevduatı ifade eder.

2.4 Nakit benzerleri, tutarı belirli bir nakde kolayca çevrilebilen ve değerindeki değişim riski önemsiz olan kısa vadeli ve yüksek likiditeye sahip yatırımlardır. Nakit benzerleri, yatırım veya diğer amaçlardan ziyade kısa vadeli nakit taahhütlerinin yerine getirilmesi amacıyla elde tutulur. Bir yatırım kısa vadeye (örneğin edinim tarihinden itibaren üç ay veya daha kısa bir vadeye) sahip olduğunda genellikle nakit benzeri olarak nitelendirilir. Bununla birlikte **özkaynak araçları** genellikle nakit benzeri olarak değerlendirilemez.

2.5 Bankalar nezdindeki kredili cari mevduat hesabı borçlanmaya benzediğinden genellikle finansman faaliyeti olarak nitelendirilir. Ancak, talep üzerine geri ödenebilecek olmaları ve işletmenin nakit yönetiminin ayrılmaz bir parçasını oluşturmaları durumunda, söz konusu cari hesaplar nakit ve nakit benzerlerinin bir bileşeni olarak değerlendirilir.

2.6 Nakit ve nakit benzerlerinin işletmeye girişleri ve işletmeden çıkışları **nakit akışları**nı oluşturur. Ancak nakit ve nakit benzerleri arasındaki hareketler nakit akışı olarak nitelendirilmez.

Nakit Akış Tablosunun Sunumu

2.7 Nakit Akış Tablosunda, döneme ilişkin nakit akışları esas faaliyetlerden, yatırım faaliyetlerinden ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları şeklinde sınıflandırılarak sunulur.

Esas Faaliyetlerden Kaynaklanan Nakit Akışları

2.8 Esas faaliyetler, bir işletmenin **hasılat** yaratan ana faaliyetleridir. Ayrıca işletmenin yatırım ve finansman faaliyeti olarak nitelendirilmeyen diğer faaliyetleri de esas faaliyet olarak kabul edilir. Esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışları, genellikle etkileri kâr veya zarara yansıtılan işlem ve olayların sonucu olarak ortaya çıkar.

2.9 Esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışları, doğrudan ya da dolaylı yöntemden biri kullanılarak sunulur.

Doğrudan Yöntem

2.10 Doğrudan yöntemde gayrisafi nakit girişleri ve gayrisafi nakit çıkışları ana gruplar halinde sınıflandırılarak ayrı olarak sunulur.

2.11 Doğrudan yöntemde esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit girişleri; mal satışlarından, hizmet sunumundan, aracılık faaliyetlerinden, diğer esas faaliyetlerden sağlanan nakit girişleri ve benzeri şekilde gruplandırılarak gösterilebilir. Bu tür nakit girişlerinin hesaplanmasında, ilgili esas faaliyetlerden sağlanan safi hasılat tutarına bu faaliyetlerden kaynaklanan alacaklardaki azalışlar eklenir, artışlar ise bu tutardan indirilir.

2.12 Doğrudan yöntemde esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit çıkışları ise, satılan mal maliyetlerine, hizmet maliyetlerine, faaliyet **gider**lerine ilişkin nakit çıkışları ve benzeri şekilde gruplandırılarak gösterilebilir. Bu tür nakit çıkışlarının hesaplanmasında ise satışların maliyeti ve ilgili diğer kalemlerden hareket edilebilir. Bu kalemlere ilişkin tutarlara **stoklar**daki artışların, alımlardan kaynaklanan borçlardaki azalışların eklenmesi; bu tutarlardan **amortisman** giderleri ve tahakkuk etmiş ancak ödenmemiş giderler gibi nakit çıkışı gerektirmeyen giderlerin, alımlardan kaynaklanan borçlardaki artışların, stoklardaki azalışların indirilmesi gerekir.

Dolaylı Yöntem

2.13 Dolaylı yöntemde, esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışlarının gösterimine vergi öncesi kârdan, diğer bir ifadeyle Dönem Kârı veya Zararı kaleminden başlanır.

Ardından, Dönem Kârı veya Zararı kalemi aşağıdaki unsurların etkilerine göre düzeltilir:

a) Nakit akışı yaratmayan kalemler (amortismanlar, **karşılık**lar, **ertelenmiş vergi**ler, tahakkuk etmiş ancak henüz nakit olarak tahsil edilmemiş **gelir**ler ile ödenmemiş giderler, kur farklarından kaynaklanan gerçekleşmemiş kazanç veya kayıplar, özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen **iştirak**lerin dağıtılmamış kârlarından işletmeye düşen paylar gibi),

b) Stoklarda ve esas faaliyetlere ilişkin alacak ve borçlarda dönem içerisinde meydana gelen değişiklikler ve

c) Yatırım veya finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışı oluşturan kalemler.

Yöntemler Arasında Geçiş

2.13A *"Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar"* bölümünün 1.26 paragrafına uygun bir şekilde esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışlarının sunumunda yöntem değişikliğine gidildiğinde söz konusu bölümün 1.26A paragrafı uygulanarak gerekli açıklamalar yapılır.

Yatırım ve Finansman Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışları

2.14 Yatırım faaliyetleri, uzun vadeli **varlık**ların ve nakit benzerlerine dâhil edilmeyen diğer yatırımların edinimi ve elden çıkarılmasıdır. Yalnızca **Finansal Durum Tablosu**nda bir varlığın kayda alınmasına neden olan harcamalar yatırım faaliyetinden kaynaklanan nakit çıkışı olarak sınıflandırılabilir.

2.15 Finansman faaliyetleri, işletmenin **özkaynaklar**ının ve **yükümlülük**lerinin tutarında ve içeriğinde değişikliğe neden olan faaliyetlerdir.

2.16 Yatırım ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan gayrisafi nakit giriş ve çıkışları ana gruplar halinde sınıflandırılarak ayrı olarak sunulur.

2.16A İşletmenin varlık ve kaynaklarını etkilemesine rağmen, nakit veya nakit benzeri kullanımını gerektirmeyen yatırım ve finansman işlemleri Nakit Akış Tablosunda yer almaz. Nakit akışı yaratmayan bu tür işlemlere aşağıdakiler örnek olarak verilebilir:

a) Varlıkların vadeli olarak ya da **finansal kiralama** yoluyla edinilmesi.

b) Bir işletmenin pay ihracı yoluyla edinilmesi.

c) Yükümlülüğün özkaynağa dönüştürülmesi.

Yabancı Para Cinsinden İşlemlere İlişkin Nakit Akışları

2.17 Yabancı para cinsinden işlemlerden kaynaklanan nakit akışları, nakit akışının gerçekleştiği tarihteki döviz kuru kullanılarak işletmenin ağırlıkla kullandığı para birimine çevrilmesi suretiyle bulunan tutar üzerinden gösterilir.

2.18 Konsolide finansal tablolar sunan **ana ortaklık**lar Konsolide Nakit Akış Tablolarını sunarken yurt dışındaki **bağlı ortaklık**larına ait nakit akışlarını, nakit akışının gerçekleştiği tarihteki döviz kuru üzerinden **ağırlıkla kullanılan para birimi**ne çevirir.

2.19 Uygulama kolaylığı açısından çevrim işlemlerinde nakit akışlarının gerçekleştiği tarihteki döviz kurlarına yakın bir kur (örneğin haftalık veya aylık ortalama kur) kullanılabilir. Ancak döviz kurlarında önemli dalgalanmaların olduğu dönemlerde ortalama kur kullanılamaz.

2.20 Döviz kurlarındaki değişimler nedeniyle değerlemeden ortaya çıkan kazanç ve kayıp tutarları, nakit hareketine neden olmadığından nakit akışı olarak nitelendirilmez. Ancak, nakit ve nakit benzerlerinin dönem başı ve dönem sonu mutabakatını sağlamak amacıyla, döviz kurundaki değişimlerin yabancı para cinsinden elde tutulan veya yabancı para cinsinden ödenecek veya tahsil edilecek nakit ve nakit benzerleri üzerindeki etkisinin Nakit Akış Tablosunda sunulması gerekir. Bu amaçla nakit ve nakit benzerleri dönem sonu kuru üzerinden yeniden ölçülür. Bu şekilde tespit edilen değerlemeden doğan kazanç veya kayıp tutarları, Nakit Akış Tablosunda, esas faaliyetlerden, yatırım faaliyetlerinden ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarından ayrı olarak "Kur Farklarının Nakit ve Nakit Benzerleri Üzerindeki Etkisi" kaleminde gösterilir.

Faiz ve Kâr Payı

2.21 Nakit Akış Tablosunda alınan **faiz**ler, ödenen faizler, alınan **kâr payları** ve ödenen kâr payları ayrı bir şekilde gösterilir. Bu kalemlerin her biri dönemler itibarıyla tutarlı bir şekilde esas faaliyetlerden, yatırım faaliyetlerinden veya finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları olarak sınıflandırılır.

2.22 Alınan faizler, ödenen faizler, alınan kâr payları ve ödenen kâr payları esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışı olarak sınıflandırılabilir. Alternatif olarak,

alınan faizler ve alınan kâr payları yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışı olarak, ödenen faizler ve ödenen kâr payları finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışı olarak gösterilebilir.

Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

2.23 Gelir üzerinden alınan vergilerle ilgili nakit akışları, açık olarak finansman ve yatırım faaliyetleriyle ilişkili olmadıkları takdirde esas faaliyetlerden nakit akışı olarak sınıflandırılır. **Gelir üzerinden alınan vergi**lere ilişkin nakit akışları Nakit Akış Tablosundaki "Vergi ödemeleri/iadeleri" kaleminde sunulur.

Bağlı Ortaklıklar, İştirakler ve Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar

2.24 Bağlı ortaklıklar, iştirakler veya **müşterek girişim**ler maliyet yöntemine ya da özkaynak yöntemine göre kayda alındıklarında işletme sadece yapılan yatırımlar ya da elden çıkarmalar nedeniyle ortaya çıkan nakit akışlarını ve kendisiyle bu yatırımlar arasında gerçekleşen işlemler (kâr payı tahsilatları, avans ödemeleri gibi) nedeniyle ortaya çıkan nakit akışlarını sunar.

2.25 Bağlı ortaklık, iştirak ve müşterek girişim yatırımlarının elde edilmesi, bu yatırımların ilave paylarının alınması, bu yatırımlardaki payların kısmen veya tamamen elden çıkarılması sonucu ortaya çıkan nakit akışları, yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları olarak sınıflandırılır. Ancak konsolide finansal tablolar sunan ana ortaklıklar, **kontrol** kaybını oluşturmayacak şekilde bağlı ortaklıklarındaki paylarının bir kısmını elden çıkarmaları veya bağlı ortaklıklarının ilave paylarını almaları sonucu ortaya çıkan nakit akışlarını Konsolide Nakit Akış Tablolarında finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları olarak gösterir.

2.26 Bağlı ortaklıktaki yatırımlar ile iştirak ve müşterek girişimlerdeki yatırımların elde edilmesi, bu yatırımların ilave paylarının alınması, bu yatırımlardaki payların kısmen veya tamamen elden çıkarılması sonucu ortaya çıkan nakit akışları Nakit Akış Tablosunda ayrı olarak gösterilir.

BÖLÜM 3
MUHASEBE POLİTİKALARI, TAHMİNLER VE HATALAR

3.1 Bu bölümde, **muhasebe politikaları**nın seçimi, uygulanması ve değiştirilmesi ile **muhasebe tahminlerindeki değişiklik**lere ve hataların düzeltilmesine ilişkin hükümler düzenlenmektedir.

Muhasebe Politikalarının Seçimi ve Uygulanması

3.2 Muhasebe politikaları, **finansal tablolar**ın hazırlanması ve sunulmasında işletmeler tarafından kullanılan belirli ilkeler, esaslar, gelenekler, kurallar ve uygulamaları ifade eder. Muhasebe politikalarına örnek olarak; finansal tablo kalemlerinin **ölçüm** ve sınıflandırma esasları ve **stokların** maliyet hesaplama yöntemleri verilebilir.

3.3 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 (**maddi duran varlıklar**ın maliyet bedeli veya yeniden değerlenmiş tutarı üzerinden ölçülmesine izin verilmesi gibi), işletme "*Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar"* bölümünde düzenlenen faydalı finansal bilginin özelliklerini dikkate alarak **gerçeğe uygun sunum** sağlamak amacıyla kendi şartlarına en uygun muhasebe politikasını seçer.

3.4 Bu Standart, herhangi bir işlem veya olaya uygulanacak bir muhasebe politikası öngörmemişse, işletme söz konusu işlem ve olaya uygulanacak muhasebe politikasını kendi takdirini kullanarak belirler. Bu durumda işletme, *"Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar"* bölümünde düzenlenen faydalı finansal bilginin özelliklerini taşıyan bilgiler sağlayan ve kendi şartlarına en uygun olan muhasebe politikasını belirler.

3.5 İşletme, 3.4 paragrafına göre kendi takdirini kullanarak muhasebe politikası belirlerken sırasıyla aşağıdaki kaynakların uygulanabilirliğini dikkate alır:

a) Benzer veya ilişkili konularla ilgili bu Standartta yer alan hükümler ve

b) *"Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar"* bölümündeki **varlık**, **yükümlülük**, **gelir** ve **gider**lere ilişkin tanımlar, kayda alma ölçütleri ve ölçüm esasları.

3.6 İşletme, 3.4 paragrafına göre kendi takdirini kullanarak muhasebe politikası belirlerken ayrıca benzer ve ilişkili konularda TFRS[1]'de yer alan hükümleri dikkat alabilir.

3.7 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

3.8 İşletmeler, finansal tablolarda gerçeğe uygun bir sunumun sağlanması amacıyla uyguladıkları muhasebe politikalarının kendi şartları açısından en uygun politikalar olup olmadığını düzenli bir şekilde gözden geçirir. Finansal tabloların, işlem ve olayların işletmenin finansal durumu veya faaliyet sonuçları üzerindeki etkisi hakkında gerçeğe ve ihtiyaca daha uygun bilgi sağlayacak olması durumunda, işletmeler politika değişikliğine gitmelidir. Ancak yeni bir politikanın mevcut politikadan daha uygun olup olmadığı değerlendirilirken tutarlılık ve karşılaştırılabilirlik hususları da ön planda tutulmalıdır. Muhasebe politikasında bir değişikliğe gidilmesi durumunda politika değişikliği **geriye dönük** olarak uygulanır.

3.9 Ancak, muhasebe politikası değişikliğine gidilmesi sonucu maliyet yöntemi kullanılarak ölçülen bir maddi duran varlık sınıfının, yeniden değerlenmiş 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 değerlenmiş tutarı üzerinden ölçülmeye başlanır.

3.10 Bu Standartta bir değişiklik yapılması nedeniyle zorunlu olarak muhasebe politikasında bir değişikliğe gidilmesi gerekebilir. Bu durumda politika değişikliğinin ne şekilde muhasebeleştirileceğine ilişkin hükümler mevcut ise bu hükümler uygulanır. Bu tür hükümlerin bulunmaması durumunda ise politika değişikliği geriye dönük olarak uygulanır.

[1] TFRS; Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından, Türkiye Muhasebe Standardı, Türkiye Finansal Raporlama Standardı, Türkiye Muhasebe Standardı Yorum ve Türkiye Finansal Raporlama Standardı Yorum adlarıyla yayımlanan standartları ifade eder.

Geriye Dönük Uygulama

3.11 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 ilişkin değişiklikten etkilenen **özkaynak** kaleminin (veya kalemlerinin) açılış bakiyesi, değişikliğin karşılaştırmalı olarak sunulan en erken dönemden önceki **raporlama dönemleri**ne olan birikimli etkisine göre düzeltilir.

Örnek 1:

Bir işletme gerçeğe ve ihtiyaca daha uygun bilgi sağlanacağı düşüncesiyle 20X9 yılı raporlama döneminde muhasebe politikası değişikliğine giderek maliyet bedeli üzerinden ölçtüğü yatırım amaçlı gayrimenkullerini gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçmeye başlamıştır. İşletme finansal tablolarını sunarken geçmiş iki yıla ilişkin karşılaştırmalı bilgilere yer vermektedir. Muhasebe politikasındaki değişikliğin 1/1/20X9 tarihindeki "Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları" kalemi üzerindeki birikimli etkisi, bu tutarın 100.000 TL artırılması şeklindedir. İşletme, muhasebe politikasındaki değişiklik sonucunda geçmiş dört yıla ilişkin kâr tutarlarının her bir yıl için 25.000 TL artırılması gerektiğini tespit etmiştir. Buna göre, karşılaştırmalı olarak sunulan 31/12/20X8 ve 31/12/20X7 tarihlerinde sona eren raporlama dönemlerine ait Kâr veya Zarar Tablosundaki "Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Artış ve Satış Kazançları" kalemleri ile Finansal Durum Tablosundaki "Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller" kalemlerinin her biri 25.000 TL artırılır. Ayrıca karşılaştırmalı olarak sunulan en erken dönem olan 31/12/20X7 tarihinde sona eren raporlama dönemine ilişkin değişiklikten etkilenen özkaynak kalemlerinin açılış bakiyeleri düzeltilir. Buna göre, 1/1/20X7 tarihindeki "Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları" kaleminin tutarı ve "Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller" kaleminin tutarı 50.000 TL artırılır.

3.12 Muhasebe politikasındaki değişikliğin dönem bazındaki veya birikimli etkisinin belirlenmesinin **mümkün olmadığı** durumlarda, geriye dönük uygulamanın istisnaları söz konusu olabilir.

3.13 Muhasebe politikasındaki değişikliğin, karşılaştırmalı olarak sunulan döneme (veya dönemlere) ait finansal tablolar üzerindeki dönem bazında yarattığı etkinin belirlenmesinin mümkün olmadığı durumlarda, ilgili değişiklik geriye dönük uygulamanın mümkün olduğu en erken döneme (cari raporlama dönemi de olabilir) ilişkin varlık ve yükümlülüklerin açılış bakiyelerine uygulanır. Bunun yanı sıra, ilgili

işlemden etkilenen söz konusu döneme ilişkin özkaynak kalemlerinin açılış bakiyeleri de düzeltilir.

Örnek 2:

Örnek 1'e göre, muhasebe politikasındaki değişikliğin 20X8 yılından önceki raporlama dönemleri için dönem bazında yarattığı etkiler belirlenemiyorsa işletme, muhasebe politikasındaki değişikliğin etkisini şu şekilde yansıtmalıdır: Geriye dönük uygulamanın mümkün olduğu en erken dönem olan 31/12/20X8 tarihinde sona eren raporlama dönemine ilişkin "Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller" kalemi ile "Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları" kaleminin açılış bakiyeleri düzeltilmelidir. Buna göre 1/1/20X8 tarihindeki "Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller" kalemi ile "Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları" kaleminin tutarı 75.000 TL artırılmalıdır. Ayrıca 31/12/20X8 tarihinde sona eren raporlama dönemine ait Kâr veya Zarar Tablosundaki "Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Artış ve Satış Kazançları" kalemi ile Finansal Durum Tablosundaki "Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller" kaleminin tutarı 25.000 TL artırılır.

3.14 Yeni muhasebe politikasının önceki tüm dönemlere uygulanması sonucu cari raporlama döneminin başında ortaya çıkacak birikimli etkinin belirlenmesi mümkün değilse ilgili değişiklik, uygulamanın mümkün olduğu en erken tarihten itibaren **ileriye yönelik** olarak uygulanır. Dolayısıyla, 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 ilişkin kâr tutarının 25.000 TL artırılması gerektiğini tespit etmiştir. Bu çerçevede 31/12/20X8 tarihinde sona eren raporlama dönemine ait Kâr veya Zarar Tablosundaki "Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Artış ve Satış Kazançları" kalemi ile Finansal Durum Tablosundaki "Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller" kaleminin tutarı 25.000 TL artırılır.

Muhasebe Politikalarındaki Değişikliklerin Açıklanması

3.15 Muhasebe politikasında yapılan bir değişikliğin cari raporlama dönemi ya da geçmiş raporlama dönemleri üzerinde etkisinin bulunduğu durumlarda, aşağıdakiler açıklanır:

a) Muhasebe politikasındaki değişikliğin niteliği.

b) Uygulanan yeni muhasebe politikasının gerçeğe ve ihtiyaca daha uygun bilgi sağlamasının nedeni.

c) Değişiklikten etkilenen her bir finansal tablo kaleminde aşağıdaki dönemler itibarıyla yapılan düzeltme tutarı (mümkün olduğu ölçüde):

(i) Cari raporlama döneminde,

(ii) Karşılaştırmalı olarak sunulan önceki raporlama dönemlerinin her birinde ve

(iii) Karşılaştırmalı olarak sunulan dönemden (veya dönemlerden) daha önceki raporlama dönemlerinde (toplam tutar).

ç) (c) bendinde yer alan tutarların belirlenemediği durumlarda, bunun nedeni.

Sonraki dönemlerde yayımlanacak finansal tablolarda bu açıklamaların tekrar edilmesi gerekmez.

Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler

3.16 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 düşüklüğü**nün, **finansal varlık**ların veya **finansal yükümlülük**lerin **gerçeğe uygun değer**lerinin, garanti yükümlülüklerinin ve **amortisman**a tâbi varlıkların **faydalı ömür**lerinin belirlenmesinde muhasebe tahminleri kullanılır.

3.17 Muhasebe tahminlerindeki değişiklik, varlık veya yükümlülüklerin mevcut durumunun ve bunlarla ilişkili olarak beklenen faydaların ve mükellefiyetlerin değerlendirilmesi sonucu ilgili varlık veya yükümlülüğün **defter değeri**nde veya varlığın dönemsel tüketiminde yapılan değişikliktir.

3.18 Tahminlerin dayandırıldığı şartlarda değişiklikler meydana gelmesi, yeni bir bilgi edinilmesi veya tecrübe kazanılması sonucunda, tahminlerde değişikliğe gidilmesi gerekli olabilir. Yapısı gereği, tahminlerde yapılan değişiklikler önceki raporlama dönemleriyle ilgili değildir ve bu nedenle hata düzeltmesi olarak nitelendirilemez.

3.19 Uygulanan ölçüm esasında yapılan bir değişiklik (örneğin, maddi duran varlıkların yeniden değerlenmiş tutarı üzerinden ölçülürken maliyeti 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.

3.20 Muhasebe tahminlerinde yapılan değişikliğin etkileri, 3.21 paragrafında belirtilen durum hariç olmak üzere, aşağıdaki dönemlerin kâr veya zararına dâhil edilerek ileriye yönelik olarak kayda 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.

3.21 Muhasebe tahminlerinde yapılan değişikliğin varlık ve yükümlülüklerde değişime yol açması veya özkaynak kalemleriyle ilgili olması durumunda, söz konusu değişiklik, değişikliğin yapıldığı dönemde ilgili varlık, yükümlülük veya özkaynak kalemlerinin defter değerlerinin düzeltilmesi suretiyle kayda alınır.

Muhasebe Tahminlerindeki Değişikliklerin Açıklanması

3.22 Muhasebe tahminlerinde yapılan değişikliğin niteliği ve söz konusu değişikliğin cari raporlama dönemine ilişkin varlıklar, yükümlülükler, gelir ve giderler üzerindeki etkileri açıklanır. Ayrıca, muhasebe tahminlerinde yapılan değişikliğin gelecek dönem veya dönemler itibarıyla finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerine **dipnotlar**da yer verilir.

Hata

3.23 Hata, finansal tablo unsurlarının kayda alınmasında, ölçümünde, sunumunda veya açıklanmasında ortaya çıkar. Finansal tabloların, önemli bir hatayı ya da finansal durumun, faaliyet sonuçlarının veya **nakit akışları**nın belirli bir şekilde gösterilmesi amacıyla kasıtlı olarak yapılmış olan önemsiz bir hatayı içermesi durumunda söz konusu finansal tablolar bu Standartla uyumlu olmaz.

3.24 Hatalar; matematiksel hataları, muhasebe politikalarının uygulanmasındaki hataları, bilgilerin gözden kaçırılması veya yanlış yorumlanmasını ve hileleri içerir.

3.25 Cari raporlama döneminde yapılan hatalar finansal tablolar onaylanmadan önce tespit edilirse cari raporlama döneminde düzeltilir. Ancak bazı durumlarda hatalar yapıldığı dönemde fark edilmeyebilir; bunlar **geçmiş dönem hataları** olarak nitelendirilir.

3.26 Geçmiş dönem hataları; hatanın yapıldığı döneme ait finansal tabloların yönetim organı tarafından yayımlanması için onaylandığı tarihte mevcut ve kullanılabilir olan

ve söz konusu finansal tabloların hazırlanması ve sunulması sırasında dikkate alınmış olması beklenen güvenilir bilgilerin kullanılmaması veya yanlış kullanılması nedeniyle geçmiş dönem finansal tablolarında meydana gelen hatalardır.

3.27 Önemli geçmiş dönem hataları geriye dönük olarak düzeltilir. Dolayısıyla önemli geçmiş dönem hatalarının düzeltilmesi nedeniyle ortaya çıkan sonuçlar, hataların tespit edildiği cari raporlama döneminin kâr veya zararında gösterilemez.

Geriye Dönük Düzeltme

3.28 Geriye dönük düzeltme; geçmiş dönem hataları hiç yapılmamış gibi finansal tablo kalemlerine ilişkin tutarların kayda 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:

20X9 yılında işletme sistemsel bir hata nedeniyle, maddi duran varlıklara ilişkin amortismanların geçmiş dört yıl boyunca eksik hesaplandığını tespit etmiştir. Hatanın 1/1/20X9 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 31/12/20X8 ve 31/12/20X7 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 31/12/20X7 tarihinde sona eren raporlama dönemine ilişkin hatadan doğrudan veya dolaylı olarak etkilenen varlık, yükümlülük ve özkaynak kalemlerinin açılış bakiyeleri düzeltilir. Buna göre, 1/1/20X7 tarihindeki Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları kaleminin tutarı ve karşılığında ilgili maddi duran varlık kaleminin tutarı 50.000 TL azaltılır. Ayrıca varsa hatadan doğrudan veya dolaylı olarak etkilenen diğer özkaynak kalemlerinde gerekli düzeltmeler yapılır.

3.29 Önemli bir geçmiş dönem hatasının dönem bazındaki veya birikimli etkisinin belirlenmesinin mümkün olmadığı durumlarda, geriye dönük düzeltmenin istisnaları söz konusu olabilir.

3.30 Hatanın, karşılaştırmalı olarak sunulan döneme (veya dönemlere) ait finansal tablolar üzerinde dönem bazında yarattığı etkinin belirlenmesinin mümkün olmadığı durumlarda, geriye dönük düzeltmenin mümkün olduğu en erken döneme (cari raporlama dönemi de olabilir) ilişkin varlık, yükümlülük ve özkaynakların açılış bakiyeleri düzeltilir.

Örnek 5:

Örnek 4'e göre, hatanın 20X8 yılından önceki raporlama dönemleri için dönem bazında yarattığı etkiler belirlenemiyorsa işletme; geriye dönük düzeltmenin mümkün olduğu en erken dönem olan 31/12/20X8 tarihinde sona eren raporlama dönemine ilişkin "Maddi Duran Varlıklar" kalemi ile "Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları" kaleminin açılış bakiyeleri düzeltilmelidir. Buna göre 1/1/20X8 tarihindeki "Maddi Duran Varlıklar" kalemi ile "Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları" kaleminin tutarı 75.000 TL azaltılmalıdır. Ayrıca 31/12/20X8 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 ilgili maddi duran varlık kaleminin tutarı 25.000 TL azaltılır.

3.31 Hatanın cari raporlama döneminin başı itibarıyla önceki raporlama dönemlerine ait 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 31/12/20X8 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 ilgili maddi duran varlık kaleminin tutarı 25.000 TL azaltılır.

Geçmiş Dönem Hatalarına İlişkin Açıklamalar

3.32 Geçmiş dönem hatalarına ilişkin aşağıdakiler açıklanır:

a) Geçmiş dönem hatalarının niteliği,

b) Cari ve karşılaştırmalı olarak sunulan her bir dönem için, değişiklikten etkilenen her bir finansal tablo kaleminde yapılmış olan düzeltmenin tutarı (mümkün olduğu ölçüde),

c) Karşılaştırmalı olarak sunulan en erken dönemin başındaki düzeltme tutarı (mümkün olduğu ölçüde) ve

ç) (b) veya (c) bentlerinde yer alan tutarların belirlenemediği durumlarda, bunun nedeni.

Sonraki dönemlerde yayımlanacak finansal tablolarda bu açıklamaların tekrar edilmesi gerekmez.

İlave Finansal Durum Tablosu Sunulması

3.33 Bir muhasebe politikası değişikliği geriye dönük olarak uygulandığında veya hata düzeltmesi kapsamında geriye dönük düzeltme yapıldığında, karşılaştırmalı olarak sunulan en erken dönemin başlangıcına ait ilave bir **Finansal Durum Tablosu** sunulur. Bununla birlikte, bu bölümde öngörülen açıklamaların dışında ilave Finansal Durum Tablosuyla ilgili dipnot açıklamalarının yapılması gerekmez. 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.

BÖLÜM 4
RAPORLAMA DÖNEMİNDEN SONRAKİ OLAYLAR

4.1 Bu bölümde, **raporlama dönemi**nden sonraki olaylar tanımlanmakta ve bu olaylara ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir.

Raporlama Döneminden Sonraki Olayların Tanımı

4.2 Raporlama döneminden sonraki olaylar, raporlama dönemi sonu ile **finansal tablolar**ın yönetim organı[2] tarafından yayımlanması için onaylandığı tarih arasında işletme lehine veya aleyhine ortaya çıkan olayları ifade eder.

4.2A Finansal tabloların yönetim organı tarafından yayımlanması için onaylandığı tarih; bu tabloların genel kurula[3] ya da genel kurul öncesinde diğer taraflara sunmak üzere yönetim organı tarafından onaylandığı tarihi ifade eder.

4.2B Raporlama döneminden sonraki olaylar düzeltme gerektiren ve düzeltme gerektirmeyen olaylar şeklinde ikiye ayrılır.

Raporlama Döneminden Sonraki Düzeltme Gerektiren Olaylar

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

4.4 Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektiren olayların etkisinin yansıtılması amacıyla ilgili **dipnotlar** dâhil raporlama dönemine ait finansal tablolarda yer alan tutarlar düzeltilir. Ayrıca, raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektiren olayın finansal tablolarda yer alan tutarları etkilemeyip sadece açıklamalarda bir değişiklik yapılmasını gerektirmesi durumunda ilgili açıklamalarda gerekli değişiklikler yapılır.

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

a) Raporlama döneminden sonra sonuçlanan bir davanın, işletmenin raporlama dönemi sonunda mevcut olan bir **yükümlülüğünün** bulunduğunu teyit etmesi. İşletme bu durumda *"Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar"* bölümü uyarınca yeni bir **karşılık** kayda alır ya da daha önce bu dava

[2] 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 Md. 135/1).

[3] Genel Kurul; anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerdeki genel kurulu ve diğer işletmelerde benzeri organları ifade eder (6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Md. 135/1).

ile ilgili olarak karşılık tutarı kayda almış ise bu karşılık tutarını revize eder.

b) Raporlama dönemi sonunda bir **varlığın değer düşüklüğü**ne uğradığını ya da daha önce kayda alınmış değer düşüklüğü tutarının düzeltilmesi gerektiğini 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 değeri**nin düzeltilmesi gerekir.

(ii) Raporlama döneminden sonra gerçekleşen **stok** satışı, raporlama dönemi sonu itibarıyla değer düşüklüğünün değerlendirilmesi esnasında dikkate alınacak satış fiyatına ilişkin bir kanıt sağlayabilir.

c) Raporlama dönemi sona ermeden satın alınan varlıklara ilişkin maliyetlerin veya raporlama dönemi sona ermeden satılan varlıklardan elde edilen **gelirler**in raporlama döneminden sonra belirlenmesi.

ç) İşletmenin raporlama dönemi sonunda kârı üzerinden teşvik primi ödemeye yönelik bir yükümlülüğünün bulunduğu bir durumda, ödeme tutarının raporlama döneminden sonra belirlenebilmesi.

d) Finansal tabloların gerçeği yansıtmadığını gösteren hata veya hilelerin ortaya çıkarılması.

Raporlama Döneminden Sonraki Düzeltme Gerektirmeyen Olaylar

4.6 Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylar raporlama döneminden sonra ortaya çıkan durumları gösteren olaylardır.

4.7 Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen olayların etkisinin yansıtılması amacıyla raporlama dönemine ait finansal tablolarda yer alan tutarlarda herhangi bir değişiklik yapılmaz.

4.8 Raporlama döneminden sonra ancak finansal tabloların yönetim organı tarafından yayımlanması için onaylandığı tarihten önce meydana gelen aşağıdaki olaylar raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylara örnek olarak verilebilir:

a) Yatırımların piyasa değerlerinde meydana gelen düşüşler.

b) Raporlama dönemi sonunda **şarta bağlı varlık** olarak değerlendirilen bir alacağın raporlama döneminden sonra davanın işletme lehine sonuçlanması neticesinde kesinleşmesi. Diğer yandan, raporlama dönemi sona ermeden alacak tutarı üzerinde anlaşılmış olmasına rağmen, söz konusu tutarın güvenilir bir şekilde ölçülememesi dolayısıyla kayda alınmadığı durumlarda, ilgili karar, düzeltme gerektiren bir olay olabilir.

c) Önemli bir **bağlı ortaklığın** elden çıkarılması veya önemli bir birleşmenin gerçekleşmesi.

ç) Bir faaliyetin durdurulmasına yönelik planın açıklanması.

d) Önemli bir üretim tesisinin yangın sonucu tahrip olması.

e) Önemli bir yeniden yapılandırmanın duyurulması veya uygulanmaya başlanması.

Kâr Payı

4.9 Raporlama döneminden sonra ancak finansal tabloların yönetim organı tarafından yayımlanması için onaylandığı tarihten önce **kâr payı** dağıtılacağının ilan edilmesi durumunda, raporlama dönemi sonunda bu kâr paylarına ilişkin herhangi bir yükümlülük kaydı yapılmaz. Bu tür kâr payı tutarları dipnotlarda ayrıca açıklanır.

İşletmenin Sürekliliği

4.10 **İşletmenin sürekliliği** varsayımının raporlama döneminden sonra geçersiz hale gelmesi 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 5
HASILAT

5.1 Bu bölümde, belirli işlem ve olaylardan elde edilen **hasılat**a ilişkin muhasebe ilkeleri, hasılatın kayda alınma zamanı ve **ölçüm**ü düzenlenmektedir.

Kapsam

5.2 Hasılat, işletmenin olağan faaliyetleri esnasında ortaya çıkan **gelir**dir.

5.3 Bu bölüm, aşağıdaki işlem ve olaylardan elde edilen hasılatın kayda alınmasında uygulanır:

a) Mal satışı (satış amacıyla işletme tarafından üretilen ya da yeniden satılmak üzere satın alınan malların satışı).

b) Hizmet sunumu.

c) İşletmenin yüklenici olduğu **inşa sözleşmeleri**.

ç) İşletme **varlık**larının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan **faiz**, **isim hakkı** ve **kâr payı**.

5.4 Bu bölüm, bu Standardın diğer bölümlerinde ele alınan bazı işlem ve olaylardan kaynaklanan hasılata ya da diğer gelirlere uygulanmaz. Bu tür hasılat ya da diğer gelirler aşağıdakileri içerir:

a) *"Kiralamalar"* bölümü uyarınca **kiralama**lardan ortaya çıkan hasılat ya da gelirler.

b) *"İştiraklerdeki Yatırımlar"* ya da *"Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar"* bölümü uyarınca **iştirak** ya da **müşterek girişim**lerdeki yatırımlardan elde edilen kâr payları veya diğer gelirler.

c) *"Finansal Araçlar ve Özkaynaklar"* bölümü uyarınca **finansal varlık**ların ve **finansal yükümlülük**lerin **gerçeğe uygun değer**inde meydana gelen değişimlerden ya da bunların elden çıkarılmasından ortaya çıkan gelirler.

ç) *"Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller"* bölümü uyarınca gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen **yatırım amaçlı gayrimenkuller**in gerçeğe uygun değerindeki değişimlerden ortaya çıkan gelirler.

d) *"Tarımsal Faaliyetler"* bölümü uyarınca **canlı varlık**ların ve **tarımsal ürün**lerin ilk muhasebeleştirilmesinde veya gerçeğe uygun değeri üzerinden

ölçülen canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişimlerden ortaya çıkan gelirler.

Hasılatın Kayda Alınması

5.5 Hasılatın kayda alınma ölçütleri, ekonomik faydaların işletmeye girmesinin **muhtemel** olması ve söz konusu faydaların güvenilir biçimde ölçülebilmesidir. Bu bölümde, bu ölçütlerin hangi durumlarda karşılandığı ve dolayısıyla hasılatın ne zaman kayda alınacağı belirlenmektedir.

5.6 Bu bölümde yer alan kayda alma ölçütleri genellikle her bir işleme ayrı ayrı uygulanır. Ancak bazı durumlarda kayda 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, kayda alma ölçütleri, işlemin ayrıştırılabilir kısımlarına ayrı ayrı uygulanır.

5.7 Buna karşın, birbiriyle bağlantılı bir işlemler serisinin bir bütün olarak değerlendirilmediği zaman ticari etkisinin anlaşılamadığı durumlarda, kayda 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 kayda alma ölçütleri iki veya daha fazla işleme birlikte uygulanır.

Hasılatın Ölçümü

5.8 Hasılat, taraflar arasında yapılan anlaşma kapsamında, satış iskontoları (kasa ve miktar iskontoları) da düşüldükten sonra, alınan veya alınması beklenen bedel esas alınarak ölçülür.

5.9 Hasılat bedelinin, bir yıl veya daha kısa sürede tahsil edilmesinin öngörülmesi durumunda hasılat, vade farkı ayrıştırması yapılmaksızın doğrudan tahsil edilen veya edilmesi beklenen bedel üzerinden ölçülür. Bu bedelin, bir yıldan daha uzun bir vadede tahsil edilmesinin öngörülmesi durumunda ise hasılat, işlemdeki vade farkı ayrıştırılarak ilgili mal veya hizmetin peşin bedeli üzerinden ölçülür. *"Finansal Araçlar ve Özkaynaklar"* bölümünün 9.14 - 9.19 paragrafları uyarınca **etkin faiz yöntemi**ne göre hesaplanan vade farkı tutarı faiz geliri olarak muhasebeleştirilir.

5.10 Hasılat tutarı içerisinde yalnızca işletmenin kendi adına sağlayabileceği brüt ekonomik fayda yer almalıdır. Üçüncü taraflar adına tahsil edilen tutarlar hasılat olarak

değerlendirilmez. Bu kapsamda, örneğin, katma değer vergisi hasılat olarak kayda alınmaz. Acente ilişkisinde de, acente yalnızca komisyon tutarını hasılat olarak kaydeder.

5.11 Hasılat ilk kayda alındığı anda, anlaşmayla belirlenen bedelin tahsil edilebilirliğinde önemli bir risk bulunuyorsa bu bedel söz konusu riski yansıtacak şekilde düzeltilir ve hasılat düzeltilmiş bedel üzerinden ölçülür. Bununla birlikte daha önce hasılat olarak kayda alınan tutarın tahsil edilebilirliği hususunda daha sonra belirsizliklerin oluştuğu durumda, başlangıçta kayda alınan hasılat tutarında bir düzeltme yapılmaz. Bu durumda hasılatın karşılığında kayda alınan alacak tutarı **değer düşüklüğü** testine tâbi tutularak, varsa değer düşüklüğü zararı kayda alınır.

5.12 Mal veya hizmetlerin benzer özelliklere ve değere sahip mal veya hizmetlerle takasında hasılat ortaya çıkmaz. Bununla birlikte, mal veya hizmetlerin, benzer özelliklere ve değere sahip olmayan mal veya hizmetlerle takası durumunda, hasılat kayda alınır. Bu durumda hasılat, alınan mal veya hizmetin gerçeğe uygun değeri esas alınarak ölçülür. Hasılatın ölçümünde, alınan mal veya hizmetin gerçeğe uygun değerine varsa ilgili işlemde alınan (veya ödenen) tutarlar eklenir (veya çıkartılır). Alınan mal veya hizmetin gerçeğe uygun değerinin güvenilir şekilde ölçülememesi durumunda elden çıkarılan mal veya hizmetin gerçeğe uygun değeri esas alınır. Elden çıkarılan mal veya hizmetin gerçeğe uygun değerinin de güvenilir şekilde ölçülememesi durumunda elden çıkarılan varlığın **defter değeri** esas alınır.

5.13 İşletmenin satış işlemlerinin bir parçası olarak gelecekte mal veya hizmetleri bedelsiz ya da indirimli olarak satın alma hakkı tanıyan hediye puanı vermesi durumunda hediye puanlar, başlangıçtaki satış işleminden ayrıştırılarak kayda alınır. Başlangıçtaki satışa ilişkin olarak alınan veya alınacak bedel, hediye puanlar ile satış işleminin diğer unsurları arasında dağıtılır. Hediye puanlara dağıtılan bedel, söz konusu puanların gerçeğe uygun değeri (yani piyasada ayrı olarak satılabilecekleri değer) dikkate alınarak ölçülür. Hediye puanlara dağıtılan bedel, hediye puanların kullanıldığı dönemler itibarıyla hasılat olarak kayda alınır.

Mal Satışı

5.14 Mal satışına ilişkin hasılat, aşağıdaki ölçütlerin tümü sağlandığında kayda alınır:

a) Malların sahipliğinden kaynaklanan önemli risk ve getirilerin alıcıya devredilmiş olması.

b) Satılan mallar üzerinde bir 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 biçimde ölçülebilmesi.

ç) İşleme ilişkin ekonomik faydaların işletmece elde edilmesinin muhtemel olması.

d) İşleme ilişkin katlanılan veya gerçekleşecek maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

5.15 Sahiplikten kaynaklanan önemli risk ve getirilerin alıcıya ne zaman devredilmiş sayılacağının 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.

5.16 Bununla birlikte, sahiplikten kaynaklanan önemli risk ve getirilerin elde tutulduğu durumlarda, hasılat kayda alınmaz. Aşağıdakiler, sahiplikten kaynaklanan önemli risk ve getirilerin elde tutulduğu durumlara örnek olarak verilebilir:

a) İşletmenin normal garanti **yükümlülük**leri kapsamı dışında kalan yetersiz performansa ilişkin yükümlülük taşıması.

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.

5.17 Sahiplikten kaynaklanan önemsiz bir riskin taşınmaya devam edilmesi durumunda, işlem satış niteliğindedir ve hasılat kayda alınır. Örneğin; yalnızca alacağın tahsilatının güvence altına alınması amacıyla yasal mülkiyet muhafaza edildiğinde, hasılat kayda

alınır. Benzer şekilde, alıcının ürünleri kusurlu bulması veya başka nedenlerden ötürü ürünlerden memnun kalmaması durumunda ürün bedeli iade ediliyor ve iadeler güvenilir bir şekilde tahmin edilebiliyorsa, hasılat kayda alınır. Bu tür bir durumda işletme "*Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar"* bölümü uyarınca iadeler için **karşılık** ayırır.

Hizmet Sunumu

5.18 Hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin sonucunun güvenilir şekilde tahmin edilebildiği durumlarda, ilgili hasılat tutarı, işlemin **raporlama dönemi** sonu itibarıyla tamamlanma düzeyi dikkate alınarak kayda alınır. İşlemin tamamlanma düzeyi dikkate alınarak hasılatın kayda alınması "**tamamlanma yüzdesi yöntemi**" olarak adlandırılır. Bu yönteme göre hasılat, hizmetin sunulduğu dönemlerde **finansal tablolar**a yansıtılır.

5.19 Aşağıdaki ölçütlerin tümü sağlandığında işlemin sonucu güvenilir şekilde tahmin edilebilir:

a) Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

b) İşleme ilişkin ekonomik faydaların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması.

c) Raporlama dönemi sonu itibarıyla işlemin tamamlanma düzeyinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

ç) İşlem için katlanılan maliyetler ile işlemin tamamlanması için katlanılması gereken maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

5.20 Belirli bir dönemde, belirsiz sayıda faaliyetle sunulan hizmetler için; diğer herhangi bir yöntemin, tamamlanma düzeyini daha iyi ifade ettiğine ilişkin bir kanıtın bulunmaması durumunda, hasılat, söz konusu belirli dönem boyunca eşit tutarlarda kayda alınır. Belirli bir faaliyetin, diğer faaliyetlerden açık bir şekilde daha önemli olması durumunda, hasılatın kayda alınması, daha önemli olan bu faaliyetin gerçekleştirilmesine kadar ertelenir.

5.21 Hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin sonucunun güvenilir şekilde tahmin edilemediği durumlarda, tamamlanan **iş** için katlanılan geri kazanılması muhtemel maliyet tutarı kadar hasılat kayda alınır. Bu durumda ilgili hizmet sunumuna ilişkin olarak herhangi bir kâr ortaya çıkmaz. Hizmet sunumuna ilişkin işlemin sonucunun güvenilir şekilde

tahmin edilemediği ve maliyetlerin de geri kazanılmasının muhtemel olmadığı durumlarda ise hasılat kayda alınmaz, maliyetler kâr veya zarara yansıtılmaya devam edilir. Sonucun güvenilir şekilde ölçülmesini engelleyen belirsizlikler ortadan kalktığında (diğer bir ifadeyle, işlemin sonucu güvenilir şekilde tahmin edilmeye başlandığında) sözleşmeye ilişkin hasılat, tamamlanma düzeyine göre finansal tablolara yansıtılmaya başlanır, **geriye dönük** olarak herhangi bir düzeltme yapılmaz.

İnşa Sözleşmeleri

5.22 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.

5.23 Bir inşa sözleşmesinin sonucunun güvenilir bir şekilde tahmin edilebildiği durumlarda sözleşmeye ilişkin hasılat ve maliyetler, raporlama dönemi sonu itibarıyla sözleşme kapsamındaki faaliyetin tamamlanma düzeyi dikkate alınarak kâr veya zarara yansıtılır. Kâr veya zarara yansıtılacak hasılat ve maliyetlerin belirlenmesinde sözleşmenin tamamlanma düzeyinin dikkate alınması "tamamlanma yüzdesi yöntemi" olarak adlandırılır. Bu yöntemde tamamlanan işe isabet eden hasılat, maliyet ve kârın raporlanması sağlanır.

5.24 Sonucun güvenilir olarak tahmin edilmesi, tamamlanma aşamasının, gelecekte ortaya çıkabilecek maliyetlerin ve faturaların tahsil edilebilirliğinin güvenilir bir biçimde tahmin edilmesini gerektirmektedir.

5.25 Bir inşa sözleşmesinin sonucunun güvenilir bir şekilde tahmin edilememesi durumunda, tamamlanan iş için katlanılan geri kazanılması muhtemel maliyet tutarı kadar hasılat kayda alınır. Bu durumda ilgili inşa sözleşmesine ilişkin olarak herhangi bir kâr ortaya çıkmaz. İnşa sözleşmesine ilişkin sonucun güvenilir şekilde tahmin edilemediği ve maliyetlerin de geri kazanılmasının muhtemel olmadığı durumlarda ise hasılat kayda alınmaz, maliyetler kâr veya zarara yansıtılmaya devam edilir. Sonucun güvenilir şekilde ölçülmesini engelleyen belirsizlikler ortadan kalktığında (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.

5.26 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.

5.27 Birden çok varlığı kapsayan bir sözleşmede aşağıdaki durumların tümünün mevcut olması halinde, her 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.

5.28 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.

Hizmet Sunumuna İlişkin Bir İşlemin ya da Bir İnşa Sözleşmesinin Maliyeti

5.28A Hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin ya da bir inşa sözleşmesinin maliyeti aşağıdaki maliyetlerden oluşur:

a) Direkt işçilik maliyetleri (örneğin, taahhüt edilen hizmetleri müşteriye doğrudan sağlayan personelin maaş ve ücretleri),

b) Direkt malzeme maliyetleri (örneğin, taahhüt edilen hizmetlerin müşteriye sağlanmasında kullanılan malzemeler),

c) Hizmet sunumuna ilişkin belirli bir işlemle veya belirli bir inşa sözleşmesiyle ya da hizmet sunumu veya inşa faaliyetleriyle doğrudan ilişkili maliyetlerden bu işlem veya sözleşmeye dağıtılabilen kısım (örneğin, işlem veya sözleşmeye ilişkin yönetim ve gözetim maliyetleri, sözleşmenin yerine getirilmesinde kullanılan araç, gereç ve teçhizatın **amortismanı** ve sigortalanma maliyetleri),

ç) Müşteriyle yapılan sözleşme uyarınca müşteriye fatura edilebileceği açıkça belirtilen maliyetler,

d) Yukarıdakilerin kapsamına girmeyen ve işletmenin belirli bir işlem veya sözleşmeyi üstlenmesi nedeniyle katlandığı diğer maliyetler (örneğin, taşeronlara yapılan ödemeler).

5.28B Bir hizmet sunumuyla veya inşa işiyle ilgili olarak müşteriyle sözleşmenin yapılabilmesi için katlanılan maliyetler de sözleşmenin yapılmasının muhtemel olması ve bu maliyetlerin ayrı ayrı belirlenip, güvenilir şekilde ölçülebilmesi durumunda işlemin veya sözleşmenin maliyetinin bir parçası olarak kabul edilir. Eğer sözleşmenin yapılabilmesi için katlanılmış maliyetler yapıldıkları dönemde **gider** olarak kaydedilmişse, sözleşmenin izleyen bir dönemde yapılması halinde işlemin veya sözleşmenin maliyetine dâhil edilmezler.

Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi

5.29 Tamamlanma yüzdesi yönteminde, finansal tablolara yansıtılacak hasılat tutarı hizmet sunumuna ilişkin işlemin veya inşa sözleşmesinin tamamlanma düzeyine göre belirlenir. Bu yöntemde, toplam hasılat ve maliyet tutarlarıyla ilgili tahminler, hizmet sunumuna ilişkin işlem veya inşa sözleşmesi ilerledikçe gözden geçirilir ve gerektiğinde düzeltilir. Buna göre, 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 kayda alınması gereken hasılat tutarı bulunur. Birikimli hasılat tutarından geçmiş dönemlerde kaydedilen hasılat tutarı çıkarılarak raporlama döneminde kaydedilecek hasılat tutarı tespit edilir.

5.30 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 kayda alınmış olur.

5.31 Tamamlanma düzeyi, tamamlanan işi en güvenilir şekilde ölçen yöntem kullanılarak tespit edilir. Tamamlanma düzeyinin belirlenmesinde, hizmet sunumuna ilişkin işlemin veya inşa sözleşmesinin niteliğine bağlı olarak kullanılabilecek yöntemlere örnek olarak aşağıdakiler gösterilebilir:

a) İlgili tarihe kadar tamamlanan iş için katlanılan maliyetlerin, tahmini toplam maliyetlere oranı.

b) Hizmet sunumuna ilişkin işlemin veya sözleşmeye konu işin, somut olarak

belirlenebilen tamamlanma oranı.

5.32 Hakediş ve avanslar genellikle tamamlanma düzeyini yansıtmaz, bu nedenle tamamlanma düzeyinin bunlara göre belirlenmemesi gerekir.

5.33 İşletme, hizmet sunumuna ilişkin bir işlem veya bir inşa sözleşmesi kapsamındaki gelecekteki faaliyetlerle ilgili 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 Tablosu**nda "Peşin Ödenmiş Giderler" kaleminde gösterilir. Tamamlanma düzeyinin, ilgili tarihe kadar tamamlanan iş için katlanılan maliyetlerin toplam maliyetlere oranı kullanılarak belirlendiği durumda bu tür maliyetler, ilgili tarihe kadar tamamlanan iş için katlanılan maliyetlerin hesabında dikkate alınmaz. Geri kazanılmaları muhtemel olmayan maliyetler anında gider olarak kayda alınır.

5.34 Hizmet sunumuna ilişkin bir işlem veya bir inşa sözleşmesi için, toplam maliyetlerin toplam hasılatı aşması bekleniyorsa, "*Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar"* bölümü uyarınca, işlemin veya sözleşmenin geri kalan kısmının tamamlanması için katlanılması beklenen zarar tutarı kadar karşılık ayrılır.

5.35 İnşa sözleşmeleri için raporlama dönemi sonu itibarıyla tamamlanan işe isabet eden toplam hasılat tutarından hakedişe bağlanmış olan toplam tutarın çıkarılması sonucu bulunan tutar, artı veya eksi olmasına göre "Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Alacaklar" veya "Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Borçlar" kalemine kaydedilir ve bu tutarlar her bir inşa sözleşmesi için **dipnotlar**da ayrıca gösterilir. Bu alacak ve borçlar **itfa edilmiş değer**i üzerinden ölçülmez.

Faiz, İsim Hakkı ve Kâr Payları

5.36 İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılması sonucunda faiz, isim hakkı veya kâr payı gelirleri ortaya çıkar.

5.37 Faiz; **nakit** veya **nakit benzerleri**nin kullandırılması karşılığında talep edilen bedeldir.

5.38 İsim hakkı; patent, ticari marka, telif hakkı, yazılım programları gibi işletmenin uzun vadeli varlıklarının kullandırılması karşılığında talep edilen bedeldir.

5.39 Kâr payı ise kârın, **özkaynak aracı** hamillerine, aracın ait olduğu sermaye sınıfı içindeki payları oranında dağıtılmasıdır.

5.40 Faiz, isim hakkı ve kâr payı gelirleri, hasılata ilişkin genel kayda alma ölçütlerini karşıladığında finansal tablolara yansıtılır.

5.41 Faiz, isim hakkı ve kâr payı gelirleri aşağıdaki esaslara göre kayda alınır:

a) Faiz, "*Finansal Araçlar ve Özkaynaklar*" bölümünde yer alan etkin faiz yöntemiyle hesaplanarak muhasebeleştirilir.

b) İsim hakları, ilgili sözleşmenin özü dikkate alınarak sözleşme hükümleri çerçevesinde tahakkuk eder.

c) Kâr payları ise, hissedarların ödemeyi alma hakkı oluştuğu anda kayda alınır.

BÖLÜM 6
STOKLAR

6.1 Bu bölümde, **stoklar**a ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir. Bu kapsamda stokların ilk kayda alınması, maliyetlerinin belirlenmesi ile stok **değer düşüklüğü**ne uğradığında ve **hasılat** elde edildiğinde ilgili stok maliyetlerinin **gider**leştirilmesi konuları ele alınmaktadır.

Kapsam

6.2 Stoklar, aşağıdaki niteliklerden birine sahip olan **varlık**lardır:

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 malzeme.

6.3 Bu bölüm, "*Finansal Araçlar ve Özkaynaklar"* bölümü kapsamındaki **finansal araç** niteliğindeki stoklar, "*Tarımsal Faaliyetler"* bölümü kapsamındaki **canlı varlık**lar ve **hasat** zamanındaki **tarımsal ürün**ler hariç olmak üzere tüm stoklara uygulanır.

Ölçüm

6.4 Stoklar, maliyet bedeli ile **net gerçekleşebilir değer**den düşük olanı üzerinden ölçülür. Net gerçekleşebilir değer; olağan işletme faaliyetleri kapsamında tahmin edilen satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyetlerinin ve satışı gerçekleştirmek için gerekli olan tahmini maliyetlerin çıkarılmasıyla elde edilen tutardır.

6.5 Bununla birlikte aşağıdakiler tarafından elde tutulan stokların **ölçüm**ünde bu Standardın ölçüm hükümleri uygulanmaz:

a) Tarım ve orman ürünlerinin, hasat sonrası tarımsal ürünlerin, madenlerin ve madeni ürünlerin sektördeki yerleşik uygulamalara göre **satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer**i üzerinden ölçülmesi halinde bunların üretimini yapanlar.

b) Stoklarını satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçen emtia alım satımına aracılık edenler.

Yukarıda belirtilen stokların satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülmesi durumunda, söz konusu değerde dönemde meydana gelen değişiklikler kâr veya zarara yansıtılır.

Stokların Maliyetinin Belirlenmesi

6.6 Stokların maliyeti, tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların bulunduğu yere ve mevcut durumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içerir.

Satın alma maliyetleri

6.7 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.

6.8 Bir yıl veya daha kısa vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan stoklar, vade farkı ayrıştırılmaksızın, ödenen veya ödenmesi beklenen **nakit** tutar üzerinden ölçülür. Bir yıldan uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan stoklar ise, vade farkı ayrıştırılarak peşin fiyat üzerinden (diğer bir ifadeyle işletme peşin ödeme yapmış olsaydı ödeyeceği fiyat üzerinden) ölçülür. Bu kapsamda bir stokun bir yıldan daha uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınması durumunda vade farkı tutarı, "*Finansal Araçlar ve Özkaynaklar"* bölümünün 9.14 - 9.19 paragrafları uyarınca **etkin faiz yöntemi**ne göre hesaplanarak, **faiz** gideri olarak muhasebeleştirilir.

6.9 (-)

6.10 Stok alımında bedelin, alınan stoktan farklı özellik ve niteliklere sahip parasal olmayan varlıklarla ödenmesi durumunda satın alma maliyetleri verilen parasal olmayan varlığın **gerçeğe uygun değer**i üzerinden ölçülür. Verilen parasal olmayan varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir şekilde ölçülememesi durumunda satın alma maliyeti, alınan stokun gerçeğe uygun değeri esas alınarak belirlenir. Alınan stokun gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülememesi durumunda ise verilen parasal olmayan varlığın **defter değeri** dikkate alınır.

Dönüştürme Maliyetleri

6.11 Dönüştürme maliyetleri, ham madde ve malzemelerin yarı mamul ve mamul haline getirilmesi sürecinde, direkt işçilik giderleri gibi üretimle doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetleri ve bu süreçte katlanılan 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.

6.12 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.

6.13 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 arttırılamaz. Dağıtılmayan genel üretim gideri, gerçekleştiği dönemde "Satışların Maliyeti" kaleminde gösterilir. Anormal bir şekilde yüksek üretimin gerçekleştiği dönemlerde her bir üretim birimine dağıtılmış sabit genel üretim gideri düşürülür ve böylece stokların maliyetinin üzerinde değerlenmemesi sağlanır. Normal maliyet yönteminde, değişken genel üretim giderleri de üretim tesislerinin fiili kullanımına bağlı olarak her bir üretim birimine dağıtılır.

Diğer Maliyetler

6.14 Diğer maliyetler, sadece stokların bulunduğu yere ve mevcut durumuna getirilmesiyle ilişkili oldukları takdirde stok maliyetine dâhil edilir.

6.14A Stoklara ilişkin **borçlanma maliyetleri** oluştukları dönemde kâr veya zarara yansıtılır. Ancak "*Borçlanma Maliyetleri*" bölümünün 17.2 paragrafı uyarınca, amaçlanan kullanımına veya satışa hazır hale gelmesi normal şartlar altında bir yıldan daha uzun süren stokların üretilmesi, inşası veya elde edilmesiyle doğrudan ilişkili olan borçlanma maliyetleri söz konusu stokun satışa ya da kullanıma hazır hale geldiği tarihe kadar maliyetine dâhil edilir.

Stok Maliyetine Dâhil Edilmeyen Giderler

6.15 Aşağıdaki maliyetler, stokların maliyetine dâhil edilemeyen maliyetlere örnek olarak gösterilebilir. Bu tür maliyetler, oluştukları 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 bulunduğu yere ve mevcut durumuna getirilmesinde katkısı olmayan genel yönetim giderleri.

ç) Satış giderleri.

Ortak Ürünler ve Yan Ürünler

6.16 Üretim sürecinde aynı anda birden fazla ürün birlikte üretilebilir. Ortak ürünlerin üretildiği veya bir ana ürün ile bir yan ürünün üretildiği durum buna örnektir. Her bir ürünün hammadde veya dönüştürme maliyetlerinin ayrı olarak belirlenemediği durumlarda, bu maliyetler ürünler arasında mantıklı ve tutarlı bir biçimde dağıtılır. Maliyetlerin dağıtımı, örneğin; her bir ürünün ayrı olarak belirlenebilir hale geldiği üretim aşamasındaki veya üretimin tamamlandığı andaki nispi satış değerine göre yapılabilir. Yan ürünler, çoğunlukla, yapıları gereği önemsizdirler. Önemsiz olması durumunda, söz konusu yan ürünler net gerçekleşebilir değeri üzerinden ölçülür ve bu tutar ana ürünün maliyetinden indirilir.

Hizmet İşletmelerinin Stok Maliyeti

6.17 Hizmet sunuma ilişkin bir işlemin tamamlanan kısmı için katlanılan ve *"Hasılat"* bölümü uyarınca ilgili olduğu hasılatın henüz kayda alınmadığı maliyetler, geri kazanılmasının **muhtemel** olması şartıyla, hizmet işletmelerinin stoklarını oluşturur. Bu stokların maliyeti *"Hasılat"* bölümünün 5.28A ve 5.28B paragraflarında belirtilen maliyetleri içerir. Satış ve genel yönetimle ilgili işçilik ücretleri ve diğer giderler, hizmet işletmelerinin stok maliyetine dâhil edilmez; bunlar gerçekleştikleri dönemde gider olarak kayda alınır.

Canlı Varlıklardan Hasadı Yapılan Tarımsal Ürünlerin Maliyeti

6.18 *"Tarımsal Faaliyetler"* bölümü, canlı varlıklardan hasadı yapılan tarımsal ürünlerin ilk kayda almada (hasat zamanında) ne şekilde ölçüleceğini belirlemektedir. Hasat zamanından sonra stok tanımını karşılayan tarımsal ürünlerin bu bölüm hükümleri uyarınca maliyet bedeli olarak, *"Tarımsal Faaliyetler"* bölümüne göre ilk kayda almada belirlenen değeri dikkate alınır.

Maliyet Ölçüm Teknikleri

6.19 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 yöntemleri kullanılabilir. Standart maliyet hesabında, 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

6.20 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.

6.21 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.

Değer Düşüklüğü

6.22 Her **raporlama dönemi** sonunda, stokların değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığı değerlendirilir. Stokların zarar görmesi, kısmen veya tamamen kullanılmaz hale gelmesi, satış fiyatlarının düşmesi, tamamlanma maliyetinin artması ya da tahmini satış maliyetlerinin yükselmesi gibi nedenlerle stoklar değer düşüklüğüne uğrayabilir. Stokların değer düşüklüğüne uğraması durumunda, stokların defter değeri net

gerçekleşebilir değerine indirilir. Bu indirim tutarı, değer düşüklüğü zararını oluşturur ve **Kâr veya Zarar Tablosu**nda "Satışların Maliyeti" kalemine yansıtılır.

6.23 Stoklara ilişkin değer düşüklüğü testi genellikle her bir stok kalemi için ayrı ayrı gerçekleştirilir. Ancak bazı durumlarda, benzer veya ilişkili kalemleri gruplandırmak uygun olabilir. Örneğin, benzer amaçlara veya nihai kullanıma sahip stok kalemlerinin aynı coğrafi bölgede üretilip pazarlanması ve bu stokların değerlemesinin aynı üretim hattındaki diğer ürünlerden ayrı olarak yapılamaması durumunda gruplandırma yapılabilir.

6.24 Bir ham madde ve malzeme kullanılarak üretilecek mamulün, maliyetinin altında satılmasının beklenmemesi durumunda bu hammadde ve malzeme için değer düşüklüğü ayrılmaz. Ancak, ham madde ve malzemelerin fiyatlarındaki azalış, mamullerin net gerçekleşebilir değerinin maliyetinden daha düşük olacağını gösteriyorsa, hammadde ve malzemelerin değeri net gerçekleşebilir değerine düşürülür. Bu durumlarda ham madde ve malzemelerin yenileme maliyetleri, net gerçekleşebilir değeri yansıtan en iyi ölçü olabilir.

6.25 Değer düşüklüğüne uğramış olan ve **Finansal Durum Tablosu**nda izlenmeye devam edilen stokların net gerçekleşebilir değeri izleyen **raporlama tarihleri**nde yeniden değerlendirilir. Daha önce stoklarda değer düşüklüğüne neden olan şartların geçerliliğini kaybetmesi veya değişen ekonomik şartlar nedeniyle net gerçekleşebilir değerde 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 Kayda Alma

6.26 Stoklar satıldığında, bu stokların defter değeri, ilgili hâsılatın **finansal tablolar**a yansıtıldığı dönemde "Satışların Maliyeti" kaleminde Kâr veya Zarar Tablosuna yansıtılır.

6.27 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 7
TARIMSAL FAALİYETLER

7.1 Bu bölümde, **tarımsal faaliyet**lerde bulunan işletmelerin **canlı varlık**larının ve **hasat** zamanındaki **tarımsal ürün**lerinin kayda alınmasına ve **ölçüm**üne ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir. Bu bölüm hükümleri tarımsal ürünlere hasat zamanından sonra uygulanmaz. Tarımsal ürünlerin hasat zamanından sonraki ölçümü, sunumu ve finansal tablo dışı bırakılması ile tarımsal ürünün hasattan sonra işlenmesiyle ortaya çıkan mamullere (örneğin peynir üretilmesine) ilişkin muhasebe işlemleri, "*Stoklar"* bölümü ya da kapsamına girdikleri diğer ilgili bölümler uyarınca gerçekleştirilir.

Tanımlar

7.2 Bu bölümün uygulanmasında aşağıdaki terimler belirtilen anlamlarıyla kullanılır:

Tarımsal faaliyet: Canlı varlıkların **biyolojik dönüşüm**ünün ve hasadının, satmak ya da tarımsal ürüne veya ilave 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 **varlık**larda değişim meydana gelir ya da bu varlıkların tarımsal ürünleri ortaya çıkar.

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

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

Canlı varlıklar	Tarımsal ürün	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

Canlı Varlıkların Ölçümü ve Muhasebeleştirilmesi

7.4 Canlı varlıklar "*Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar"* bölümünün 1.31 paragrafındaki varlık tanımını karşıladıklarında ve 1.33 paragrafındaki kayda alma ölçütlerini sağladıklarında kayda alınır.

7.5 Canlı varlıklar bir **muhasebe politikası** tercihi olarak **gerçeğe uygun değer** yöntemi ya da maliyet yöntemi kullanılarak ölçülür. Farklı canlı varlık sınıfları için farklı yöntemlerin seçilmesi mümkündür.

7.6 Bir canlı varlık sınıfının ölçümünde gerçeğe uygun değer yönteminin uygulanmış olması durumunda, daha sonra muhasebe politikasında bir değişikliğe gidilerek bu sınıfta yer alan canlı varlıklar maliyet yöntemi kullanılarak ölçülemez.

Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi

7.7 Gerçeğe uygun değer yönteminin tercih edilmesi durumunda bir canlı varlık ilk kayda almada ve her bir **raporlama dönemi** sonunda **satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer**i üzerinden ölçülür. Canlı varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden ilk kayda 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.

7.8 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.

Maliyet Yöntemi

7.9 Maliyet yönteminin tercih edilmesi durumunda canlı varlıklar "*Maddi Duran Varlıklar"* bölümündeki gibi **amortisman**a tâbi tutulur ve maliyet bedelinden amortisman ve birikmiş **değer düşüklüğü** zararları düşülerek hesaplanan tutarları üzerinden ölçülür.

Tarımsal Ürünlerin Ölçümü ve Muhasebeleştirilmesi

7.10 Tarımsal ürünler "*Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar"* bölümünün 1.31 paragrafındaki varlık tanımını karşıladıklarında ve 1.33 paragrafındaki kayda alma ölçütlerini sağladıklarında **finansal tablolar**a yansıtılır.

7.11 İşletmenin tarımsal ürünleri, hasat zamanında satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür ve ilk kayda alma sırasında ortaya çıkan kazanç veya kayıplar dönemin kâr veya zararına yansıtılır. Söz konusu ölçüm neticesinde hesaplanan tutar, bu tarihten itibaren tarımsal ürünler için "*Stoklar"* bölümü ya da kapsamına girdikleri ilgili bölüm uygulanırken bu ürünlerin maliyet bedeli olarak dikkate alınır.

Gerçeğe Uygun Değerin Belirlenmesi

7.12 Gerçeğe uygun değerin belirlenmesinde aşağıdakiler dikkate alınır:

a) Canlı varlığın veya tarımsal ürünün mevcut hali için geçerli olan ve bulunduğu konumda faal bir piyasasının bulunması halinde, bu piyasada açıklanmış olan fiyat gerçeğe uygun değerin belirlenmesinde uygun bir ölçüttür. Farklı faal piyasalara erişimin **mümkün olduğu** durumlarda, işletmenin satış yapmayı planladığı piyasada geçerli olan fiyat dikkate alınır.

b) Faal bir piyasanın bulunmaması durumunda gerçeğe uygun değerin 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) Bir meyve bahçesinin değerinin yüz ölçümü veya hasat edilebilecek meyvenin ağırlığı cinsinden; bir sığırın değerinin elde edilecek etin kilosu cinsinden belirlenmesi gibi sektör ölçütleri.

c) Bazı durumlarda (a) bendinde veya (b) bendinde belirtilen bilgi kaynakları, canlı varlığın veya tarımsal ürünün gerçeğe uygun değerine ilişkin farklı sonuçlar verebilir. Gerçeğe uygun değere ilişkin makul tahminleri kapsayan nispeten dar bir değer aralığındaki farklılıkların nedenleri göz önünde bulundurularak en güvenilir gerçeğe uygun değer tahminine ulaşılır.

ç) Bazı durumlarda, bir canlı varlığın mevcut durumu itibarıyla piyasada oluşmuş bir fiyatı veya değeri bulunmasa bile, gerçeğe uygun değeri aşırı çaba veya maliyete katlanmadan belirlenebilir. Varlıktan elde edilmesi beklenen net **nakit akışları**nın piyasada oluşan cari iskonto oranı ile bugüne indirgenmesi suretiyle bulunan **bugünkü değer**i, güvenilir bulunuyorsa, gerçeğe uygun değer ölçümünde dikkate alınabilir.

Sunum

7.13 Bu bölüm kapsamındaki canlı varlıklar **Finansal Durum Tablosu**nda, dönen varlık ya da duran varlık sınıfı altında yer alan "Canlı Varlıklar" kaleminde ayrı bir şekilde sunulur.

7.14 Gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılarak ölçülen canlı varlıklar açısından; bunların ilk kayda alınması sırasında ortaya çıkan kazanç veya kayıplar ile satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerlerinde meydana gelen değişikliklerden kaynaklanan kazanç veya kayıplar **Kâr veya Zarar Tablosu**nda "Tarımsal Faaliyetlerde Gerçeğe Uygun Değer Farkları" kaleminde ayrı bir şekilde gösterilir. Tarımsal ürünlerin 7.10 ya da 7.11 paragrafına göre ilk kayda alınması sırasında ortaya çıkan kazanç veya kayıplar da bu kalem içerisinde gösterilir.

BÖLÜM 8
MADEN KAYNAKLARININ ARANMASI VE DEĞERLENDİRİLMESİ

8.1 Bu bölümde, maden, petrol, doğal gaz ve benzeri yenilenemeyen kaynaklar gibi **maden kaynaklarının aranması ve değerlendirilmesi** faaliyeti yürüten işletmelerin **arama ve değerlendirme varlıkları**nın kayda alınmasına ve **ölçüm**üne ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir.

Tanımlar ve Kapsam

8.1A Arama ve değerlendirme varlıkları, işletmenin **muhasebe politikası** uyarınca varlık olarak kayda aldığı **arama ve değerlendirme harcamaları**dır.

8.1B Arama ve değerlendirme harcamaları, maden kaynaklarını çıkarmanın teknik yapılabilirliği ve ticari uygulanabilirliği kanıtlanabilir olmadan önce, maden kaynaklarının aranması ve değerlendirilmesiyle ilgili olarak katlanılan harcamalardır.

8.1C Maden kaynaklarının aranması ve değerlendirilmesi, belirli bir alanda araştırma yapmak için yasal haklar alındıktan sonra maden kaynakları için araştırma yapılması ile maden kaynağını çıkarmanın teknik yapılabilirliği ve ticari uygulanabilirliğinin belirlenmesidir.

8.1Ç Bu bölüm hükümleri aşağıdaki harcamalara uygulanmaz:

a) Maden kaynaklarının aranması ve değerlendirilmesinden önce katlanılan harcamalar ve

b) Bir maden kaynağını çıkarmanın teknik yapılabilirliği ve ticari uygulanabilirliği kanıtlanabilir olduktan sonra katlanılan harcamalar.

8.1D Bu bölüm, maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesi faaliyeti yürüten işletmelerin diğer muhasebe uygulamalarını düzenlemez.

Arama ve Değerlendirme Varlıklarının Kaydedilmesi

8.2 İşletme, arama ve değerlendirme **varlığı** olarak kaydedilecek olan harcamaların belirlenmesi için bir muhasebe politikası oluşturur. Bu muhasebe politikası *"Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar"* bölümünün 3.4 paragrafı uyarınca oluşturulur ve tutarlı olarak uygulanır. İşletme, arama ve değerlendirme varlıklarının ölçümü ve kayda alınmasına ilişkin muhasebe politikasını belirlerken 3.5 paragrafından muaftır.

8.3 Aşağıdaki faaliyetlerden kaynaklanan harcamalar arama ve değerlendirme varlıklarına dâhil edilebilecek harcamalara örnek olarak verilebilir:

a) Arama haklarının elde edilmesi,

b) Topoğrafik, jeolojik, jeokimyasal ve jeofiziksel çalışmalar,

c) Arama sondajı,

ç) Kazı,

d) Örnekleme,

e) Bir maden kaynağından cevher çıkarmanın teknik olarak mümkün olup olmadığının ve ekonomikliğinin değerlendirilmesiyle ilgili faaliyetler.

8.4 (-)

8.5 Maden kaynaklarının geliştirilmesiyle ilgili harcamalar arama ve değerlendirme varlıkları olarak muhasebeleştirilemez. **Geliştirme** faaliyetleri sonucu ortaya çıkan varlıkların muhasebeleştirilmesinde "*Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar"* ve "*Maddi Olmayan Duran Varlıklar"* bölümlerindeki hükümler esas alınır.

8.6 İşletme maden kaynaklarının aranması ve değerlendirilmesini üstlenmesi sonucunda oluşan kapatma ve yenileme **yükümlülük**lerini *"Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar"* bölümü hükümlerine göre **finansal tablolar**a yansıtır.

Arama ve Değerlendirme Varlıklarının Ölçümü

8.7 Arama ve değerlendirme varlıkları ilk kayda almada maliyet bedeliyle ölçülür. İlk kayda almadan sonraki ölçümde, bu bölümde düzenlenen **değer düşüklüğü** hükümleri hariç olmak üzere arama ve değerlendirme varlıklarının sınıflandırılmasıyla tutarlı olarak *"Maddi Duran Varlıklar"* ya da *"Maddi Olmayan Duran Varlıklar"* bölümü hükümleri uygulanır.

Değer Düşüklüğü

8.8 Arama ve değerlendirme varlığının **defter değeri**nin **geri kazanılabilir tutar**ını aşabileceğini gösteren durum ve şartların mevcut olması halinde bu varlıklar değer düşüklüğü açısından değerlendirilir. Değer düşüklüğü mevcutsa, 8.9A paragrafında yer alan hüküm saklı kalmak kaydıyla, işletme oluşan değer düşüklüğü zararını

"Varlıklarda Değer Düşüklüğü" bölümünde belirtilen hükümlere göre ölçer, kayda alır ve sunar.

8.8A Arama ve değerlendirme varlıklarının değer düşüklüğü testine tâbi tutulup tutulmayacağının belirlenmesinde *"Varlıklarda Değer Düşüklüğü"* bölümünün 18.4 – 18.6 paragraflarının yerine 8.9 paragrafı uygulanır.

8.9 Aşağıdaki şartlardan biri veya daha fazlasının mevcut olması arama ve değerlendirme varlıklarının (ya da arama ve değerlendirme varlıklarının ait olduğu bir **nakit yaratan birim**in) değer düşüklüğü açısından test edilmesi gerektiğini gösterir:

a) İşletmenin belirli bir alanda arama yapma hakkının dönem içinde sona ermesi veya yakın gelecekte sona erecek olması ve yenilenmesinin beklenmemesi,

b) Arama ve değerlendirmenin sürdürülmesi için ilave kaynağın bütçelenmemiş veya planlanmamış olması,

c) Arama ve değerlendirme faaliyetlerinin ekonomik olarak işletilebilir miktarda maden kaynağının bulunmamasıyla sonuçlanmış ve işletme tarafından bu faaliyetin durdurulmasına karar verilmiş olması,

ç) Geliştirme aşamasına geçilmesinin kuvvetle **muhtemel** olmasına rağmen, başarılı bir geliştirme veya satış sonrasında bile arama ve değerlendirme varlığının defter değerinin tamamen geri kazanılmasının mümkün olmadığını gösteren yeterli verinin mevcut olması.

8.9A İşletme, arama ve değerlendirme varlıklarının değer düşüklüğü açısından değerlendirilmesi amacıyla nakit yaratan birimlere ya da nakit yaratan birimler grubuna dağıtılmasına yönelik bir muhasebe politikası oluşturur.

Sunum

8.10 İşletme, arama ve değerlendirme varlıklarını niteliğine göre **maddi duran varlık** veya **maddi olmayan duran varlık** olarak sınıflandırır ve bu sınıflandırmayı tutarlı olarak uygular.

8.10A Bir maden kaynağını çıkarmanın teknik yapılabilirliği ve ticari uygulanabilirliği kanıtlanabilir olduğunda, arama ve değerlendirme varlığı artık bu şekilde sınıflandırılamaz. Yeniden sınıflandırmadan önce, arama ve değerlendirme varlıkları değer düşüklüğü açısından değerlendirilir ve varsa değer düşüklüğü zararları kaydedilir.

8.11 (-)

BÖLÜM 9
FİNANSAL ARAÇLAR VE ÖZKAYNAKLAR

9.1 Bu bölümde, **finansal varlık** ve **finansal yükümlülük**lere ilişkin muhasebe ilkeleri ve işletmenin ihraç ettiği **özkaynak araçları**nın muhasebeleştirilme esasları düzenlenmektedir.

9.2 Bu bölüm, "*Konsolide Finansal Tablolar"* bölümü kapsamındaki **bağlı ortaklık**lara, "*İştiraklerdeki Yatırımlar"* bölümü kapsamındaki **iştirak**lere ve "*Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar"* bölümü kapsamındaki **müşterek girişim**lere uygulanmaz. Ayrıca **kiralama**lardan kaynaklanan alacak ve borçların kayda alınması gibi, diğer bölümlerde **finansal araç**lara ilişkin özel olarak düzenlenen hususlara bu bölüm hükümleri değil, ilgili oldukları bölüm hükümleri uygulanır.

Tanımlar

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

Finansal varlık, aşağıdaki **varlık**lardan 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 **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 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.

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

9.4 İşletme, ilk kayda almada ilgili finansal aracı sözleşmenin özünü dikkate alarak, bu bölümde yer alan tanımlarla uyumlu bir şekilde finansal varlık, finansal yükümlülük ve özkaynak aracı olarak sınıflandırır. İşletme bu sınıflandırmayı yaparken gerektiğinde "TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum" hükümlerini de dikkate alır.

Finansal Varlık ve Yükümlülüklere İlişkin Muhasebe İlkeleri

9.5 İşletme, bir finansal varlığı veya finansal yükümlülüğü, bunları doğuran sözleşme hükümlerine taraf olduğu anda kayda alır.

9.6 Finansal varlıklar ve yükümlülükler, 9.7 - 9.31 paragraflarında yer alan finansal araç sınıflarına göre muhasebeleştirilir.

Alacaklar ve Borçlar

9.7 İşletmenin ticari ve ticari olmayan işlemlerinden kaynaklanan senetli ve senetsiz alacakları ve borçları bu sınıf kapsamında değerlendirilir.

9.8 Ödeme çağrısı yapılan sermaye alacakları ile ilk defa kayda alındığı tarihle tahsil edileceği veya ödeneceği tarih arasındaki süre bir yıl veya daha kısa olan alacak ve borçlar **itibari değer**i üzerinden ölçülür. İlk defa kayda alındığı tarih ile tahsil edileceği veya ödeneceği tarih arasındaki süre bir yıldan uzun olan alacaklar (ödeme çağrısı yapılan sermaye alacakları hariç) ve borçlar ise 9.14 - 9.19 paragrafları uyarınca **itfa edilmiş değer**i üzerinden ölçülür.

9.9 İtfa edilmiş değeri üzerinden ölçülen ticari alacak ve borçlara ilişkin **etkin faiz yöntemi**ne göre hesaplanan **faiz** tutarı **Kâr veya Zarar Tablosu**nda "Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler" veya "Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler" kalemlerinde; diğer alacak ve borçlara ilişkin etkin faiz yöntemine göre hesaplanan faiz tutarı ise "Faiz, Kâr Payı vb. Gelirler" veya "Faiz vb. Giderler" kalemlerinde gösterilir.

9.10 İşletme dönem sonlarında makul bir gerekçeye dayanarak tahsili şüpheli hale gelen ticari ve diğer alacaklarını tahmin eder ve bu alacaklar için 9.32 - 9.38 paragrafları uyarınca **değer düşüklüğü** karşılığı hesaplar. Şüpheli alacaklar, çeşitli nedenlerle tahsil imkânlarının güçleşmiş olduğu tahmin edilen alacakları ifade eder.

Borçlanma Araçları

9.11 Ticari ve diğer alacaklar ile ticari ve diğer borçlar dışında kalan ve aşağıdaki ölçütlerin tamamını sağlayan borçlanma araçları itfa edilmiş değeri üzerinden ölçülür:

a) Borç verene, borçlanma aracının düzenlendiği para birimi üzerinden aşağıdaki getirilerden birini sağlamaktadır:

(i) Sabit bir tutar,

(ii) Sabit bir getiri oranı,

(iii) Kote edilmiş veya gözlemlenebilir bir faiz oranına (örneğin bir gösterge faiz oranına) eşit değişken bir getiri oranı veya

(iv) Her iki oranın pozitif olması şartıyla değişken ve sabit bileşenlerden oluşan bir getiri oranı (örneğin bir gösterge faiz oranı artı % 2 faiz oranı).

b) Borç verenin anapara tutarını kaybetmesi veya cari **raporlama dönemi** veya önceki raporlama dönemleriyle ilişkilendirilebilecek faiz tutarını elde edememesi ile sonuçlanabilecek herhangi bir sözleşme hükmü

bulunmamaktadır. Borçlanma aracının ödeme önceliğinin diğer borçlanma araçlarından sonra gelmesi, bu tür bir sözleşme hükmüne örnek değildir.

c) Borçlanma aracına ilişkin sözleşme hükümleri gelecekteki olaylara bağlı değildir. İhraç edenin (borçlananın) borcunu önceden ödemesine veya finansal araç sahibinin (borç verenin) ihraç edene finansal aracı vadeden önce geri satmasına izin veren veya zorunlu kılan sözleşme hükümleri, aşağıdaki amaçlara yönelik olmadığı sürece, gelecekteki olaylara bağlı değildir:

(i) İhraççının veya finansal aracın kredi riskindeki değişikliklere (örneğin temerrüde, kredi notu düşüklüğüne veya krediye ilişkin taahhüdün ihlaline) veya ihraççının kontrolündeki değişikliklere karşı borç verenin korunması.

(ii) Borç verenin veya ihraççının ilgili vergi mevzuatı veya yasalardaki değişikliklere karşı korunması.

ç) (a) bendinde açıklanan değişken getiri oranı ve (c) bendinde açıklanan peşin ödeme hükümleri dışında, herhangi bir şarta bağlı getiri veya geri ödeme hükmü yoktur.

9.12 Bu sınıfta yer alan finansal varlık ve yükümlülükler ilk kayda alma sırasında, işlem maliyetleri de dikkate alınarak işlem fiyatları üzerinden ölçülür. İşlem maliyetleri bir finansal varlığın veya yükümlülüğün edinimiyle, ihracıyla ya da elden çıkarılmasıyla ilişkilendirilebilen ek maliyetlerdir. İşlem maliyetlerine örnek olarak aracılara veya danışmanlara ödenen ücretler ve düzenleyici kurumlar tarafından alınan harçlar gösterilebilir.

9.13 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.

İtfa Edilmiş Değer ve Etkin Faiz Yöntemi

9.14 Bir finansal varlık veya yükümlülüğün her bir raporlama dönemi sonu itibarıyla itfa edilmiş değeri aşağıdakilerin net tutarıdır:

a) Finansal varlığın veya finansal yükümlülüğün ilk kayda alma sırasında belirlenen değeri,

b) Eksi anapara geri ödemeleri,

c) Artı veya eksi ilk defa **finansal tablolar**a alındığındaki tutar ile vadesindeki tutar arasındaki fark üzerinden etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanan toplam **itfa** tutarı,

ç) Eksi, finansal varlıklar için, değer düşüklüğü veya tahsil edilememe olasılığından kaynaklanan tüm indirimler.

9.15 Etkin faiz yöntemi, finansal varlık veya finansal yükümlülüğün itfa edilmiş değerinin hesaplanmasında ve faiz **gelir** veya **gider**lerinin ilgili olduğu dönemin kâr veya zararına dağıtılması ve finansal tablolara alınmasında kullanılan yöntemdir. **Etkin faiz oranı**, finansal aracın beklenen ömrü boyunca veya uygun olması durumunda daha kısa bir zaman dilimi içerisinde yapılacak gelecekteki tahmini nakit ödeme ve tahsilatları, finansal varlığın veya finansal yükümlülüğün **defter değeri**ne tam olarak indirgeyen orandır. Etkin faiz oranı, finansal varlığın veya finansal yükümlülüğün ilk kayda almadaki defter değeri esas alınarak belirlenir. Etkin faiz yöntemine göre:

a) Finansal varlığın veya finansal yükümlülüğün itfa edilmiş değeri, gelecekteki nakit girişlerinin veya nakit çıkışlarının etkin faiz oranı ile indirgenmiş **bugünkü değer**idir ve

b) Bir dönemin faiz gideri veya geliri, finansal yükümlülüğün veya varlığın dönem başındaki defter değeri ile döneme ilişkin etkin faiz oranının çarpımına eşittir.

9.16 Etkin faiz oranı hesaplanırken, **nakit akışları**, finansal araçların sözleşmeye dayalı tüm şartları (örneğin, peşin ödeme, alım opsiyonu ve benzeri opsiyonlar) ve bilinen gerçekleşmiş kredi zararları göz önünde bulundurulmak suretiyle; ancak henüz gerçekleşmemiş gelecekteki **muhtemel** değer düşüklüğü zararları dikkate alınmaksızın tahmin edilir.

9.17 Etkin faiz oranı hesaplanırken, ilgili ücretler, ödenen veya alınan finansman ücretleri ("puanlar" gibi), işlem maliyetleri ve diğer primler veya iskontolar, finansal aracın beklenen ömrü üzerinden itfa edilir. Ancak ücretler, ödenen veya alınan finansman ücretleri, işlem maliyetleri, primler veya iskontolar daha kısa bir döneme ilişkinse, söz konusu kısa dönem üzerinden itfa edilir. Bu durum, ücretlerin, ödenen veya alınan finansman ücretlerinin, işlem maliyetlerinin, primlerin veya iskontoların bağlı olduğu değişkenin, finansal aracın beklenen vadesinden önce piyasa oranlarına göre yeniden

fiyatlandırılması söz konusu olduğunda geçerlidir. Bu tür bir durumda uygun itfa dönemi, bir sonraki yeniden fiyatlandırma tarihine kadar olan dönemdir.

9.18 Değişken oranlı finansal varlıklar ve değişken oranlı finansal yükümlülükler için piyasa faiz oranlarındaki değişimi yansıtmak amacıyla nakit akışlarının dönemsel olarak yeniden tahmin edilmesi, etkin faiz oranının değişmesine sebep olur. Değişken oranlı bir finansal varlık veya değişken oranlı bir finansal yükümlülük, ilk kayda almada vadesi geldiğinde tahsil edilecek ya da ödenecek anaparaya eşit bir tutar üzerinden muhasebeleştiriliyorsa, gelecekteki faiz ödemelerinin yeniden tahmin edilmesi, normalde ilgili varlığın ya da yükümlülüğün defter değerinde önemli bir etkiye neden olmaz.

9.19 Ödemelere veya tahsilatlara ilişkin tahminlerin yeniden gözden geçirilmesi durumunda, finansal varlığa veya finansal yükümlülüğe (veya finansal araçlar grubuna) ilişkin defter değeri, gerçek ve gözden geçirilmiş tahmini nakit akışlarını yansıtacak şekilde düzeltilir. Finansal aracın defter değeri, başlangıçtaki etkin faiz oranı kullanılarak gelecekteki tahmini nakit akışlarının bugünkü değeri bulunmak suretiyle yeniden hesaplanır. Düzeltme, gözden geçirmenin yapıldığı tarihte, Kâr veya Zarar Tablosunda "Finansal Yatırımlar Değer Artış Kazançları" veya "Finansal Yatırımlar Değer Azalış Zararları" kaleminde gösterilir.

Özkaynak Araçlarındaki Yatırımlar

9.20 Borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören özkaynak araçları, ilk muhasebeleştirmede işlem fiyatından ölçülerek işlem maliyetleri kâr veya zarara yansıtılır. Bu özkaynak araçları **raporlama tarihi**nde ise **gerçeğe uygun değer**leri (piyasa değeri) üzerinden ölçülür ve ortaya çıkan değer farkları "Finansal Yatırımlar Değer Artış Kazançları" veya "Finansal Yatırımlar Değer Azalış Zararları" kalemlerinde kâr veya zarara yansıtılır.

9.21 Borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen özkaynak araçları, ilk muhasebeleştirmede, işlem fiyatları ve işlem maliyetlerinin toplamından oluşan maliyet bedelinden ölçülür. Bu özkaynak araçları sonraki raporlama tarihlerinde maliyet bedelinden varsa değer düşüklüğü zararları düşülerek ölçülür.

Diğer Finansal Araçlar

9.22 Alacaklar ve borçlar, borçlanma araçları ve özkaynak araçları sınıfına girmeyen finansal araçlar; diğer finansal araçlar (varlığa dayalı menkul kıymetler, türev finansal

araçlar ve kredi verilmesine ve kredi alınmasına ilişkin taahhütler gibi) olarak değerlendirilir.

9.23 Emtia, **stok** veya **maddi duran varlık** gibi finansal olmayan varlıkların alış ve satışına ilişkin birçok sözleşme finansal araç niteliğinde değildir. Ancak bu tür fiziki varlık alış veya satışına ilişkin sözleşmelerin tipik özelliği olmayan riskleri alıcı veya satıcıya yükleyen sözleşmeler de diğer finansal araçlar kapsamında değerlendirilir.

9.24 Ayrıca finansal araçmış gibi nakden veya başka bir finansal araçla ya da finansal araçların takası yoluyla net olarak ödenebilen finansal olmayan kalemlerin alım veya satımına ilişkin sözleşmeler de diğer finansal araçlar kapsamında değerlendirilir. Ancak işletmenin beklenen alım, satım veya kullanım ihtiyaçları kapsamında finansal olmayan bir kalemin teslim alınması veya teslim edilmesi amacıyla düzenlenen ve elde tutulmaya devam edilen sözleşmeler finansal araç olarak nitelendirilemez.

9.25 Diğer finansal araçlardan, nakden net olarak yerine getirilemeyen ve taahhüt yerine getirildiğinde borçlanma aracı tanımını karşılayan kredi alınmasına ilişkin taahhütler maliyet bedeliyle ölçülür. Bu kapsamda bu tür taahhütler ilk kayda alma sırasında, işlem fiyatlarına işlem maliyetleri de dâhil edilerek maliyet bedeli üzerinden ölçülür. Sonraki **ölçüm**lerde varsa değer düşüklüğü zararları hesaplanarak maliyet bedelinden düşülür.

9.26 9.25 paragrafındaki özellikleri taşıyan taahhütler dışında kalan diğer finansal araçlar hem ilk kayda almada hem de sonraki dönemlerde gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülerek ölçüm farkları "Finansal Yatırımlar Değer Artış Kazançları" veya "Finansal Yatırımlar Değer Azalış Zararları" kalemlerinde kâr veya zarara yansıtılır. İlk kayda alınma sırasında katlanılan işlem maliyetleri doğrudan kâr veya zarara yansıtılarak giderleştirilir.

9.27 Gerçeğe uygun değerin belirlenmesinde aşağıdaki hiyerarşi kullanılır:

a) Özdeş veya benzer bir varlığın faal piyasadaki kotasyon fiyatı.

b) Kotasyon fiyatının bulunmadığı durumlarda, karşılıklı pazarlık ortamında bilgili ve istekli taraflar arasında özdeş veya benzer bir varlık veya yükümlülük için yakın bir tarihte gerçekleşen bir işlemin fiyatı. Ancak bu tür bir işlemin fiyatı, işlem tarihiyle ölçüm tarihi arasında ekonomik koşullarda önemli değişiklikler meydana gelmişse veya önemli bir zaman farkı varsa gerçeğe uygun değerin gerçekçi bir tahminini yansıtmayabilir. Ayrıca yakın tarihli işlem fiyatının çeşitli

nedenlerle gerçeğe uygun değerin gerçekçi bir tahminini yansıtmadığı değerlendiriliyorsa (örneğin, zorunlu tasfiye, hacizli satış veya baskı altında gerçekleştirilen bir işlemde ortaya çıkan fiyat) bu fiyatta düzeltme yapılır.

c) Varlığın faal bir piyasasının bulunmaması ve özdeş veya benzer bir varlık için gerçekleşmiş yakın tarihli bir işlemin gerçeğe uygun değerin iyi bir tahmini olmaması durumunda gerçeğe uygun değer bir değerleme tekniği uygulanarak tahmin edilir. Değerleme tekniğinin kullanılmasının amacı, olağan şartlar çerçevesinde karşılıklı pazarlık ortamında ölçüm tarihinde gerçekleşen bir işlemde işlem fiyatının ne olabileceğinin tahmin edilmesidir.

9.28 Gerçeğe uygun değerin 9.27 paragrafının (c) bendine göre değerleme tekniği kullanılarak ölçülmesi durumunda gerçeğe uygun değer, piyasa girdilerinin olabildiğince fazla, işletme tarafından belirlenen girdilerin ise olabildiğince az kullanıldığı bir değerleme tekniğinin sonuçları temel alınarak tahmin edilir. Bir değerleme tekniğinin, aşağıdaki özellikleri taşıması durumunda, güvenilir bir gerçeğe uygun değer tahmini sağlaması beklenir:

a) Değerleme tekniğinin, ilgili varlığın piyasa tarafından nasıl fiyatlandırılacağını makul ölçüde yansıtması ve

b) Söz konusu teknikte kullanılan girdilerin, piyasa beklentileri ile varlığın yapısında bulunan risk-getiri faktörlerini makul ölçüde yansıtması.

9.29 Değerleme teknikleri, benzer bir varlık için karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli taraflar arasında yakın tarihlerde gerçekleştirilen piyasa işlemlerinin (eğer varsa) kullanılmasını, ilgili varlıkla büyük ölçüde benzer olan başka bir varlığın cari gerçeğe uygun değerinin referans alınmasını, iskonto edilmiş nakit akış analizlerini ve opsiyon fiyatlama modellerini kapsamaktadır. Varlığın fiyatlandırılmasında piyasa katılımcıları tarafından yaygın olarak kullanılmakta olan bir değerleme tekniğinin bulunması ve bu tekniğin kullanılmasıyla cari piyasa işlemlerinde oluşan fiyatlara ilişkin güvenilir tahminler elde edildiğinin anlaşıldığı durumlarda, bu teknik kullanılır.

9.30 Gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen diğer finansal araçların faal bir piyasada kote edilmiş bir piyasa fiyatı bulunmuyor ve gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülemiyorsa bu finansal araçların gerçeğe uygun değerden ölçümüne son verilir. Bu durumda, bu varlığın güvenilir bir biçimde ölçülebildiği en son tarihteki defter değeri, söz konusu varlığın yeni maliyetini oluşturur. Varlığın ilk kayda alındığı tarihten bu

yana gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülememesi durumunda ise varlığın işlem fiyatı maliyeti olarak kabul edilir. Varlık, gerçeğe uygun değeri güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi **mümkün olana** kadar, maliyet bedelinden değer düşüklüğü düşülerek ölçülür.

9.31 Faal bir piyasada kotasyon fiyatı bulunmayan bir varlığın gerçeğe uygun değeri aşağıdaki durumların varlığı halinde güvenilir bir şekilde ölçülebilir:

a) Varlığın gerçeğe uygun değerine ilişkin makul tahminleri kapsayan değer aralığındaki değişkenliğin önemli derecede olmaması ya da

b) Söz konusu aralık içinde yer alan farklı tahminlerin gerçekleşme olasılıklarının, makul bir biçimde belirlenebilmesi ve gerçeğe uygun değerin tahmininde kullanılabilmesi.

Değer Düşüklüğü

9.32 Gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen finansal varlıklar dışında kalan dolayısıyla itfa edilmiş değeri, maliyet bedeli veya itibari değeri üzerinden ölçülen tüm finansal varlıklara ilişkin değer düşüklüğü hükümleri bu başlık altında düzenlenmektedir.

9.33 Raporlama dönemi sonlarında söz konusu finansal varlıkların değer düşüklüğüne uğradığına dair gözlemlenebilir bir kanıtın bulunup bulunmadığı değerlendirilir. Değer düşüklüğüne dair gözlemlenebilir bir kanıt bulunduğunda, değer düşüklüğü zararı ticari alacaklar için "Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler" kalemine, diğer finansal varlıklar için ise "Finansal Yatırımlar Değer Azalış Zararları" kalemine yansıtılır.

9.34 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 ihlali 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 içerisindeki her bir finansal varlık kalemine etkisi ayrı ayrı tespit edilemese dahi finansal varlık grubunun ilk kayda 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).

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

9.36 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.

9.37 Finansal varlıklar için değer düşüklüğü zararı aşağıdaki şekilde hesaplanır:

a) İtibari değeri üzerinden ölçülen alacaklar için değer düşüklüğü zararı, alacağın defter değeri ile alacağın vadesinde tahsil edilmesi beklenen en gerçekçi tahmini tutar (bu tutar sıfır da olabilir) arasındaki farktır.

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) İtfa edilmiş değeri üzerinden ölçülen bir finansal araç için değer düşüklüğü zararı, varlığın defter değeri ile varlığa ilişkin tahmini nakit akışlarının, başlangıçtaki etkin faiz oranı kullanılarak bugüne indirgenmiş değeri arasındaki farktır. Finansal aracın değişken bir faiz oranına sahip olması durumunda, değer düşüklüğü zararının ölçülmesi açısından indirgemede kullanılacak faiz oranı, sözleşmeye göre belirlenen cari etkin faiz oranıdır.

9.38 Daha sonraki bir dönemde, finansal varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararının azalması ve bu azalışın değer düşüklüğü zararının kayda 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 raporlama dönemlerinde değer düşüklüğü zararı kayda 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 ticari alacaklar için "Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler" kalemine, diğer finansal varlıklar için ise "Finansal Yatırımlar Değer Artış Kazançları" kalemine yansıtılır.

Finansal Varlıkların Finansal Tablo Dışı Bırakılması

9.39 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) İşletme, finansal varlığın sahipliğinden kaynaklanan bazı önemli risk ve getirileri elinde tutmasına rağmen varlığın kontrolünü diğer bir tarafa devretmesi, devralan tarafın da varlığın tamamını ilişkisiz üçüncü bir tarafa satma kabiliyetinin bulunması ve söz konusu satışı tek taraflı olarak ve varlığın devrine ilişkin ilave bir kısıtlama öngörmeksizin gerçekleştirebilmesi durumunda; varlık finansal tablo dışı bırakılmakla birlikte devir sırasında elde tutulan veya ortaya çıkan herhangi bir hak ve mükellefiyet ayrı olarak kayda alınır. Devredilen varlıkların defter değeri, elde tutulan haklar ve mükellefiyetler ile devredilen haklar ve mükellefiyetler arasında, söz konusu hakların ve mükellefiyetlerin devir tarihindeki gerçeğe uygun değerleri ile orantılı olarak dağıtılır. Yeni oluşturulan haklar ve mükellefiyetler, devir tarihindeki gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülür. Alınan bedeller ile bu paragraf uyarınca kayda alınan ve finansal tablo dışı bırakılan tutarlar arasındaki fark, devrin gerçekleştiği dönemin kâr veya zararına yansıtılır.

ç) Bir finansal varlığın değerinin kısmen ya da tamamen geri kazanılmasına ilişkin makul beklentilerin bulunmaması.

9.40 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 kayda alınır. Varlık ve yükümlülük birbiriyle mahsup edilmez. Sonraki dönemlerde, devredilen varlıktan sağlanan her türlü gelirin ve finansal yükümlülükten kaynaklanan her türlü giderin kayda alınmasına devam edilir.

9.41 İşletmenin diğer tarafa nakit dışı teminat (borçlanma aracı veya özkaynak aracı gibi) sağlaması durumunda, söz konusu teminata yönelik her iki tarafın da yapacağı muhasebe işlemleri, devredenin ödemelerinde temerrüde düşüp düşmediğine ve diğer tarafın teminatı satma veya yeniden teminat olarak gösterme hakkına sahip olup olmadığına bağlıdır. Söz konusu teminata ilişkin olarak tarafların yapacağı muhasebeleştirme işlemleri 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 Tablosu**nda 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 kayda 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 kayda alır veya teminatı satmış ise, ilgili teminatı geri verme mükellefiyetini finansal tablo dışı bırakır.

ç) (c) bendinde belirtilen durumlar dışında, devreden taraf, ilgili teminatı varlık olarak göstermeye devam eder; devralan taraf ise teminatı varlık olarak kayda almaz.

Finansal Yükümlülüklerin Finansal Tablo Dışı Bırakılması

9.42 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.

9.43 Mevcut bir borçlu ile alacaklı arasında önemli ölçüde farklı şartlara sahip finansal araçların takas edilmesi durumunda, başlangıçtaki finansal yükümlülük ortadan kalkar ve yeni bir finansal yükümlülük kayda alınır. Benzer şekilde, 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 kayda alınır.

9.44 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.

Korunma Muhasebesi

9.45 9.46 paragrafında belirtilen şartlar sağlandığında işletme, korunma aracı ile korunan kalem arasında korunma ilişkisi tanımlayarak korunma muhasebesi uygulayabilir. Korunma muhasebesi, koruma aracı ile korunan kalemdeki kazanç veya kaybın, aynı anda kâr veya zararda muhasebeleştirilmesine izin vermektedir. Korunma muhasebesine ilişkin hükümlerin uygulanması ihtiyaridir.

9.46 Korunma muhasebesinin uygulanabilmesi için, aşağıdaki şartların tamamının karşılanması gerekir:

a) Korunma ilişkisi belirlenir ve belgelendirilir. Bu belgelendirmede; korunulan risk, korunan kalem ve korunma aracı açıkça tanımlanır ve korunan kalemdeki riskin korunma aracıyla korunduğu belirtilir.

b) Korunulan risk, 9.47 paragrafında belirtilen risklerden biridir.

c) Korunma aracı, 9.48 paragrafında belirtilen şartları karşılamaktadır.

ç) Korunma aracının, korunulan riske karşı oldukça etkin bir koruma sağlaması beklenmektedir. Korunma etkinliği, korunma aracının gerçeğe uygun değerindeki veya nakit akışlarındaki değişimlerin, korunan kalemin gerçeğe uygun değerindeki veya nakit akışlarındaki değişimleri karşılama ölçüsüdür.

9.47 Korunma muhasebesi sadece aşağıdaki riskler için uygulanır:

a) İtfa edilmiş bedeli üzerinden ölçülen bir borçlanma aracına ilişkin faiz oranı riski.

b) Gerçekleşme ihtimali yüksek tahmini bir işleme veya kesin bir taahhüde ilişkin kur riski veya faiz oranı riski.

c) Bir emtianın alınması veya satılmasına ilişkin kesin bir taahhüde veya gerçekleşme olasılığı yüksek tahmini bir işleme ya da işletmenin elinde bulundurduğu bir emtiaya ilişkin fiyat riski.

ç) Yurtdışındaki net yatırıma ilişkin kur riski.

Alacak ve borçlar ile borçlanma araçlarına ilişkin kur riski korunma muhasebesi kapsamında değildir, çünkü bunlara yönelik uygulanan korunma muhasebesinin finansal tablolar üzerinde önemli bir etkisi olmayacaktır. *"Yabancı Para Çevrim İşlemleri"* bölümü uyarınca, borçlara ilişkin kur değişimleri kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Dolayısıyla, hem korunulan bir borcun kurdan kaynaklanan defter değerindeki değişim hem de korunma aracının (örneğin çapraz döviz swapı) gerçeğe uygun değerindeki değişim kâr veya zararda muhasebeleştirilir ve bunlar birbirlerini, geçerli kur (borcun ölçüldüğü) ile vadeli kur (swapın ölçüldüğü) arasındaki fark dışında, telafi eder.

9.48 Korunma muhasebesi, korunma aracının aşağıdaki tüm şartları sağlaması durumunda uygulanır:

a) Korunma aracının, 9.47 paragrafı uyarınca korunulan riske karşı oldukça etkin bir koruma sağlaması beklenmektedir ve korunma aracı faiz oranı swapı, döviz swapı, döviz forward sözleşmesi veya emtiaya dayalı bir forward sözleşmesi niteliğindedir.

b) Korunma aracının karşı tarafı işletme dışındaki (örneğin **topluluk** dışındaki) bir taraftır.

c) Korunma aracına konu olan tutar/miktar, korunan kalemin korunma muhasebesine konu olan tutarına/miktarına eşittir.

ç) Aşağıdakilerden daha geç olmayan bir vadesi vardır:

(i) Korunan finansal aracın vadesi,

(ii) Emtia alım veya satım taahhüdünün yerine getirilmesi beklenen tarih veya

(iii) Korunulan gerçekleşme ihtimali yüksek tahmini döviz veya emtia işleminin gerçekleşme zamanı.

d) Herhangi bir peşin ödeme, erken sonlandırma veya uzatma özelliği yoktur.

Kayda Alınmış Bir Finansal Aracın Sabit Faiz Oranı Riskine veya Elde Tutulan Emtianın Fiyat Riskine Karşı Korunması

9.49 İtfa edilmiş bedeli üzerinden ölçülen bir borçlanma aracının sabit faiz oranı riskinden veya işletmenin elinde tuttuğu bir emtianın fiyat riskinden korunması söz konusu olduğunda işletme:

a) Korunma aracını, varlık veya yükümlülük olarak kayda alır ve korunma aracının gerçeğe uygun değerindeki değişimi kâr veya zarara yansıtır ve

b) Korunan kalemin gerçeğe uygun değerindeki değişimin, korunulan riskle ilişkili olan kısmını, kâr veya zarara yansıtarak karşılığında korunan kalemin defter değerini düzeltir.

9.50 İtfa edilmiş bedeli üzerinden ölçülen bir borçlanma aracının sabit faiz oranı riskinden korunması durumunda, faiz oranı swapı niteliğindeki korunma aracına ilişkin dönemsel net nakit ödemeleri, bu ödemelerin tahakkuk ettiği dönemde kâr veya zarara yansıtılır.

9.51 9.49 paragrafında belirtilen korunma muhasebesine aşağıdaki durumlarda son verilir:

a) Korunma aracının süresinin dolması, satılması veya feshedilmesi,

b) Korunma işleminin 9.46 paragrafındaki korunma muhasebesi şartlarını artık karşılamaması veya

c) İşletmenin korunma muhasebesinden vazgeçmesi.

9.52 Korunma muhasebesine son verilmişse ve korunan kalem, itfa edilmiş değeri üzerinden ölçülen finansal tablo dışı bırakılmamış bir varlık veya yükümlülükse, korunan kalemin defter değerinde düzeltme olarak kayda alınmış kazanç veya kayıplar, korunma aracının kalan ömrü boyunca etkin faiz yöntemi kullanılarak kâr veya zararda itfa edilir.

Kayda Alınmış Finansal Araca İlişkin Değişken Faiz Oranı Riskine, Bir Kesin Taahhüde veya Gerçekleşme İhtimali Yüksek Tahmini Bir İşleme İlişkin Kur

Riskine veya Emtia Fiyatı Riskine ya da Yurtdışındaki Net Yatırıma Karşı Korunma

9.53 Korunulan riskin aşağıdakilerden biri olması durumunda, korunma aracının gerçeğe uygun değerindeki değişimin, korunan kalemin gerçeğe uygun değerindeki veya beklenen nakit akışlarındaki değişimleri etkin olarak karşılayan kısmı, **özkaynaklar**da "Korunma Yedeği" kaleminde muhasebeleştirilir.

a) İtfa edilmiş bedeli üzerinden ölçülen bir borçlanma aracına ilişkin değişken faiz oranı riski,

b) Gerçekleşme ihtimali yüksek tahmini bir işleme veya kesin bir taahhüde ilişkin kur riski,

c) Gerçekleşme ihtimali yüksek tahmini bir işleme veya kesin bir taahhüde ilişkin emtia fiyatı riski,

ç) Yurtdışındaki net yatırıma ilişkin kur riski

Korunma aracının gerçeğe uygun değerindeki toplam değişimin, korunan kalemin beklenen nakit akışlarının gerçeğe uygun değerindeki toplam değişimi aşan kısmı (bazen korunmanın etkinsizliği olarak da adlandırılır) kâr veya zarara yansıtılır. Özkaynaklarda kayda alınan korunma kazanç veya kaybı, 9.55 paragrafı uyarınca, korunan kalem kâr veya zararı etkilediğinde veya korunma ilişkisi sona erdiğinde, kâr veya zarara aktarılır. Bununla birlikte özkaynaklarda kayda alınan yurtdışıdaki net yatırımdan korunma işlemine ilişkin toplam kur farkı tutarı, bu yatırım elden çıkarıldığında "Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları" kalemine aktarılır.

9.54 İtfa edilmiş bedeli üzerinden ölçülen bir borçlanma aracının değişken faiz oranı riskinden korunması durumunda, faiz oranı swapı niteliğindeki korunma aracına ilişkin dönemsel net nakit ödemeleri, bu ödemelerin tahakkuk ettiği dönemde kâr veya zarara yansıtılır.

9.55 9.53 paragrafında belirtilen korunma muhasebesine aşağıdaki durumlarda son verilir:

a) Korunma aracının süresinin dolması, satılması veya feshedilmesi,

b) Korunma işleminin 9.46 paragrafındaki korunma muhasebesi şartlarını artık karşılamaması,

c) Tahmini bir işleme ilişkin korunma işleminde, bu tahmini işlemin gerçekleşme ihtimalinin artık yüksek olmaması veya

ç) İşletmenin korunma muhasebesinden vazgeçmesi.

Tahmini bir işlemin meydana gelmesi artık beklenmiyorsa veya itfa edilmiş değeri üzerinden ölçülen korunan borçlanma aracı finansal tablo dışı bırakılmışsa, "Korunma Yedeği" kaleminde kayda alınan kazanç veya kayıplar, kâr veya zarara aktarılır.

Özkaynaklar

9.56 Bu başlıkta, işletmenin ihraç ettiği özkaynak araçlarına ilişkin muhasebe ilkeleri belirlenmektedir.

9.57 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 faaliyetlerden ortaya çıkan zararlar ile işletme sahiplerine yapılan dağıtımların çıkarılması suretiyle hesaplanan tutardır.

9.58 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.

Payların İlk İhracı

9.59 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 kayda alınır.

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

9.61 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.

9.62 Özkaynak araçlarının ihracı için işlemlere başlanmış olsa dahi, bu araçların ihraç edilmemiş olması ve henüz işletmece nakit veya diğer kaynakların elde edilmemesi durumunda, özkaynaklarda bir artış kayda alınmaz.

9.63 Özkaynak araçları, ihraca ilişkin doğrudan maliyetler çıkarıldıktan sonra, tahsil edilen ya da tahsil edilecek nakdin itibari değeri üzerinden, elde edilen ya da elde edilecek nakit dışı kaynakların ise kayda alındıkları tarih itibarıyla belirlenen gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülür.

9.64 İhraca ilişkin doğrudan maliyetler, "Paylara İlişkin Primler" kaleminde özkaynaklardan indirim şeklinde kayda alınır. Özkaynak işlemi maliyetleriyle ilgili ortaya çıkan **gelir üzerinden alınan vergi**ler, "*Gelir Üzerinden Alınan Vergiler"* bölümü uyarınca, muhasebeleştirilir.

9.65 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.

Dönüştürülebilir Yükümlülük veya Benzeri Bileşik Finansal Araçlar

9.66 Hem yükümlülük hem de özkaynak bileşeni içeren dönüştürülebilir bir yükümlülüğün (örneğin, paylara çevrilebilir tahviller) veya benzer bir bileşik finansal aracın ihracında elde edilen toplam tahsilat, yükümlülük bileşeni ile özkaynak bileşeni arasında dağıtılır. Dağıtım yapılırken öncelikle yükümlülük bileşeninin değeri tespit edilir. Yükümlülük bileşeninin değeri, dönüştürme özelliği bulunmayan benzer bir yükümlülüğün gerçeğe uygun değeri olarak belirlenir. Kalan tutar, özkaynak bileşeninin değerini gösterir. İşlem maliyetleri de, yükümlülük bileşeni ve özkaynak bileşeninin tespit edilen değerleri ile orantılı olarak, bu iki bileşene dağıtılır. Yapılan dağıtım, daha sonraki dönemlerde düzeltilmez.

9.67 Yükümlülük bileşeni ilk kayda almadan sonra 9.11 paragrafında yer alan şartları sağlaması durumunda itfa edilmiş değeri üzerinden ölçülür. Bu kapsamda yükümlülük bileşeninin ilk kayda alma tarihindeki değeri ile vade tarihinde ödenecek anapara tutarı arasındaki fark etkin faiz yöntemi kullanılmak suretiyle sistematik bir şekilde faiz gideri olarak kayda alınır.

İşletmenin Kendi Paylarını Geri Satın Alması

9.68 İşletmenin geri satın alınan kendi payları, işletme tarafından ihraç edilen ve daha sonra işletme tarafından geri alınan özkaynak araçlarıdır. İşletme kendi paylarını geri satın aldığında 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.

9.69 **Konsolide finansal tablo** sunan bir işletmenin bağlı ortaklığının, bu işletmenin paylarına sahip olması işletme açısından kendi paylarının geri satın alınması olarak değerlendirilir. Bu kapsamda bağlı ortaklığın elinde bulundurduğu işletmenin payları konsolidasyon sırasında, varsa **kontrol gücü olmayan paylar**a isabet eden tutarlar da dahil olmak üzere, tamamıyla elimine edilir ve karşılığında da özkaynak tutarı azaltılır. Ayrıca söz konusu payların alışından, satışından, ihracından ya da iptalinden dolayı kâr veya zarara herhangi bir kazanç veya kayıp yansıtılmaz.

9.70 Bunun yanı sıra işletmenin özkaynak yöntemi kullanarak muhasebeleştirdiği iştirakinin veya müşterek girişiminin, işletmenin paylarına sahip olması durumu da işletmenin kendi paylarını geri satın almasına benzer şekilde değerlendirilir ve iştirakin veya müşterek girişimin elinde bulundurduğu işletmenin bu payları özkaynak yönteminin uygulanması sırasında elimine edilir. Bu kapsamda, iştirak veya müşterek girişimin, işletmenin payları için finansal tablolarına yansıtmış olduğu tutardan işletmenin payına düşen kısım elimine edilir ve karşılığında da özkaynak tutarı azaltılır. Ayrıca işletmenin; iştirakin veya müşterek girişimin elde ettiği kârdan, iştirakin veya müşterek girişimin elde tuttuğu işletmenin payları nedeniyle elde edilen kârı düşmesi ve bulunan bu tutardan kendi payına düşen kısmı gelir olarak kayda alması gerekmektedir.

Ortaklara Yapılan Dağıtımlar

9.71 Ortaklara yapılan dağıtımlar (gelir vergisi tevkifatı yapılmadan önceki tutar), özkaynaktan düşülür. Ortaklara tahakkuk ettirilen **kâr payları**ndan ortak adına tevkif edilen gelir vergileri, *"Gelir Üzerinden Alınan Vergiler"* bölümü uyarınca muhasebeleştirilir.

9.72 Ortaklara, kâr payı olarak nakit yerine nakit dışı varlıklar dağıtılması durumunda muhasebe işlemleri şu şekilde gerçekleştirilir: Bu tür bir dağıtım ilan edildiğinde ve işletmenin ortaklara nakit dışı varlıklar dağıtma mükellefiyeti bulunduğunda, bir yükümlülük kayda 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 kayda alınır. Kâr payı ödemesi yapıldığında ise kâr payı olarak dağıtılan varlığın defter değeri ile kayda alınan yükümlülüğün defter değeri arasındaki fark kâr veya zarara yansıtılır.

9.73 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 10
İŞTİRAKLERDEKİ YATIRIMLAR

10.1 Bu bölümde, **iştirak** yatırımlarına ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir.

İştirak Tanımı

10.2 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.

10.3 Önemli etki, yatırım yapılan işletmenin finansal ve faaliyet politikalarına ilişkin karar alma süreçlerine katılma gücü olup bu politikaları tek başına **kontrol** etme ya da bir başka taraf ile **müşterek kontrol** etme gücü değildir.

10.4 Bir işletmenin, yatırım yaptığı işletmenin oy hakkının yüzde 20 ya da daha fazlasını, doğrudan ya da dolaylı olarak (örneğin bağlı ortaklıkları vasıtasıyla) elinde tutması durumunda, aksi açıkça ortaya konulamadığı sürece, yatırım yapılan işletme üzerinde önemli etkisinin bulunduğu kabul edilir.

10.5 İşletmenin doğrudan ya da dolaylı olarak yatırım yapılan işletmenin oy hakkının yüzde 20'sinden daha azını elinde bulundurması durumunda ise; böyle bir etkinin bulunduğu açıkça ortaya konulamadığı sürece, yatırım yapan işletmenin önemli etkisinin bulunmadığı kabul edilir.

10.5A Ayrıca, önemli etkinin var olup olmadığının değerlendirilmesinde hem işletme tarafından hem de üçüncü taraflarca elde bulundurulan ve hâlihazırda kullanılabilir veya dönüştürülebilir nitelikte olan potansiyel oy hakları ve bunların etkileri dikkate alınır. Potansiyel oy hakları, kullanılması veya dönüştürülmesi hâlinde hamiline ilâve oy hakkı veren ya da başka bir tarafın oy hakkını azaltan araçlar vasıtasıyla sahip olunan haklardır. Söz konusu araçlara; varantlar, pay alım opsiyonları, paylara dönüştürülebilir borçlanma araçları örnek olarak gösterilebilir.

10.5B Hâlihazırda kullanılabilir veya dönüştürülebilir nitelikte olmayan potansiyel oy hakları (örneğin; gelecekteki bir tarihe ya da gelecekte meydana gelebilecek bir olaya kadar kullanılamayan ya da dönüştürülemeyenler) önemli etkinin var olup olmadığının değerlendirilmesinde dikkate alınmaz. Potansiyel oy hakları vasıtasıyla önemli etkinin var olup olmadığı değerlendirilirken, yönetimin potansiyel oy haklarını kullanma veya dönüştürme niyeti ve finansal yeterlilik haricinde, ilgili araçların kullanılmasına ve

dönüştürülmesine ilişkin şartlar başta olmak üzere potansiyel oy haklarını etkileyecek tüm durum ve şartlar dikkate alınır.

10.6 Yatırım yapılan bir işletmeye başka bir yatırımcı tarafından önemli ölçüde veya mutlak çoğunlukla sahip olunması, yatırım yapan işletmenin önemli etkiye sahip olmasına engel teşkil etmez.

İştiraklerin Ölçümü

İlk Kayda Almada Ölçüm

10.7 İştirakler, ilk kayda almada maliyet bedeli üzerinden ölçülür. İlk kayda alma sırasında iştirakin maliyeti belirlenirken, "*İş Birleşmeleri"* bölümünde yer alan **iş birleşmesi**nin maliyetinin belirlenmesine ilişkin hükümler kıyasen uygulanır.

Finansal Araç Yatırımının İştirak Yatırımı Haline Gelmesi

10.8 Daha önceden "*Finansal Araçlar ve Özkaynaklar"* bölümüne göre **finansal araç** olarak izlenen yatırımların iştirak yatırımı haline gelmesi durumunda (örneğin, yatırımın ilave **özkaynak** paylarının edinimi sonucunda), güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa işletmenin daha önceden elde tuttuğu özkaynak paylarının yatırımın iştirak yatırımı haline geldiği tarihteki **gerçeğe uygun değer**i tespit edilir. Bu durumda, iştirak yatırımının ilk kayda alma sırasındaki maliyeti, daha önceden elde tutulan özkaynak paylarının yatırımın iştirak yatırımı haline geldiği tarihteki gerçeğe uygun değeri esas alınarak belirlenir. Örneğin, finansal araç olarak izlenen bir yatırımın ilave özkaynak paylarının edinimi sonucu iştirak yatırımı haline gelmesi durumunda, daha önceden elde tutulan özkaynak paylarının yatırımın iştirak yatırımı haline geldiği tarihteki gerçeğe uygun değeri ile ilave özkaynak paylarının ediniminde katlanılan maliyetlerin toplamı iştirakin ilk kayda alma sırasındaki maliyetini oluşturur. Daha önceden elde tutulan özkaynak paylarının gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunda, söz konusu özkaynak paylarının yatırımın iştirak yatırımı haline geldiği tarihteki gerçeğe uygun değerleriyle **defter değerleri** arasındaki fark "Finansal Yatırımlar Değer Artış Kazançları" ya da "Finansal Yatırımlar Değer Azalış Zararları" kaleminde kâr veya zarara yansıtılır. Söz konusu gerçeğe uygun değerin güvenilir bir şekilde ölçülememesi durumunda ise iştirak yatırımının ilk kayda alma sırasındaki maliyeti, işletmenin daha önce elde tutuğu özkaynak paylarının yatırımın iştirak yatırımı haline geldiği tarihteki defter değeri esas alınarak belirlenir.

10.8A Finansal araç yatırımının iştirak yatırımı haline gelmesi bir bedel karşılığı ilave özkaynak paylarının edinimi sonucu gerçekleşmişse, daha önceden elde tutulan özkaynak paylarının yatırımın iştirak yatırımı haline geldiği tarihteki gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebildiği kabul edilir. Bu durumda, daha önceden elde tutulan özkaynak paylarının söz konusu tarihteki gerçeğe uygun değeri, ilave özkaynak payları için birim başına transfer edilen bedel (bakınız: *"İş Birleşmeleri"* bölümü) üzerinden belirlenebilir.

Bağlı Ortaklık Yatırımının İştirak Yatırımı Haline Gelmesi

10.8B Daha önceden **konsolide finansal tablo**larda tam konsolidasyon yöntemine göre konsolide edilen bağlı ortaklık yatırımlarının iştirak yatırımı haline gelmesi durumunda, iştirak yatırımın ilk kayda alma sırasındaki maliyeti *"Konsolide Finansal Tablolar"* bölümünün 22.32 paragrafının (ç)-(ça) bentlerine göre belirlenir.

10.8C Daha önceden *"Konsolide Finansal Tablolar"* bölümüne göre maliyet ya da özkaynak yöntemi kullanılarak ölçülen bağlı ortaklık yatırımlarının iştirak yatırımı haline gelmesi durumunda, iştirak yatırımın ilk kayda alma sırasındaki maliyeti, iştirak ve bağlı ortaklıkların **ölçüm**ünde kullanılan yönteme bağlı olarak *"Konsolide Finansal Tablolar"* bölümünün 22.12B ya da 22.12C-22.12Ç paragraflarında yer alan hükümler dikkate alınarak belirlenir. Örneğin, bağlı ortaklıkların maliyet yöntemi, iştiraklerin özkaynak yöntemi kullanılarak ölçülmesi durumunda, bir bağlı ortaklık yatırımı iştirak haline geldiğinde *"Konsolide Finansal Tablolar"* bölümünün 22.12C-22.12Ç paragrafları uyarınca güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa işletmede kalan payların yatırımın nitelik değiştirdiği tarihteki gerçeğe uygun değeri tespit edilir. Bu durumda, tespit edilen gerçeğe uygun değer iştirakin ilk kayda alma sırasındaki maliyetini oluşturur.

Müşterek Girişimin İştirak Yatırımı Haline Gelmesi

10.8Ç Daha önceden *"Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar"* bölümüne göre müşterek girişim olarak izlenen yatırımların iştirak yatırımı haline gelmesi durumunda, iştirak yatırımının ilk kayda alma sırasındaki maliyeti, iştirak ve müşterek girişimlerin ölçümünde kullanılan yönteme bağlı olarak *"Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar"* bölümünün 11.16 ya da 11.16A-11.16B paragraflarında yer alan hükümler dikkate alınarak belirlenir.

Sonraki Ölçüm

10.9 İştirakler, **münferit finansal tablolar**da bir **muhasebe politikası** tercihi olarak maliyet yöntemi ya da özkaynak yöntemi kullanılarak ölçülür. Seçilen yöntem iştiraklerin tamamına uygulanır.

10.9A 10.10A ve 10.10B paragraflarında yer alan hükümler saklı kalmak kaydıyla, muhasebe politikası değişikliğine gidilerek maliyet yönteminden özkaynak yöntemine ya da tersi yönde bir geçiş, sadece ve sadece *"Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar"* bölümünün 3.8 paragrafında belirlenen kıstasların sağlanması durumunda yapılabilir ve yöntem değişikliği *"Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar"* bölümü uyarınca **geriye dönük** olarak uygulanır.

10.10 İştiraklerdeki yatırımlar konsolide finansal tablolarda ise özkaynak yöntemi kullanılarak ölçülür.

10.10A Bir bağlı ortaklığındaki kontrolünü kaybetmesi sonucu cari **raporlama dönemi**nde konsolide finansal tablolar sunmaya son veren bir işletme, cari raporlama dönemine ait münferit finansal tablolarında iştiraklerini maliyet yöntemi kullanarak ölçmeye başlayabilir. Bu işletme cari raporlama dönemi başı itibarıyla aşağıdaki işlemleri gerçekleştirerek maliyet yöntemine geçiş yapar:

a) İştirak yatırımı, baştan beri maliyet yöntemi kullanılarak ölçülmüş olsaydı cari raporlama dönemi başı itibarıyla **Finansal Durum Tablosu**nda olması gereken defter değerine getirilir.

b) İştirak yatırımına ilişkin olarak daha önceden özkaynaklar içerisinde "İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kazanç ve Kayıplarından Paylar" kaleminde kaydedilen tüm tutarlar finansal tablo dışı bırakılır.

c) (a) ve (b) bendi uyarınca yapılan düzeltmeler arasındaki fark "Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları" kalemine yansıtılır.

İşletme cari raporlama döneminden sonra ise iştirak yatırımlarını, bu bölümün maliyet yöntemine ilişkin 10.11-10.18C paragraflarını uygulayarak ölçer.

10.10B Cari raporlama döneminde konsolide finansal tablolar sunmaya başlayan ve bir önceki raporlama dönemine ait münferit finansal tablolarında iştiraklerini maliyet yöntemi kullanarak ölçen işletmeler, özkaynak yöntemine geçiş yaparken *"Geçiş Hükümleri"* bölümünün 27.11 paragrafının (b) bendini uygular.

Maliyet Yöntemi

10.11 Maliyet yönteminin tercih edildiği durumlarda iştirakler, varsa "*Varlıklarda Değer Düşüklüğü*" bölümüne göre hesaplanan birikmiş **değer düşüklüğü** zararları indirilerek maliyet bedelleri üzerinden ölçülür.

10.12 İşletme, raporlama dönemi sonunda iştirak yatırımının değer düşüklüğüne uğradığına dair tarafsız bir kanıtın bulunup bulunmadığını değerlendirir. Yapılan değerlendirmenin yatırımın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğini gösterdiği durumlarda, "*Varlıklarda Değer Düşüklüğü"* bölümü uyarınca yatırımın defter değeri **geri kazanılabilir tutar**ı ile karşılaştırılarak değer düşüklüğü açısından test edilir ve varsa değer düşüklüğü zararı "Diğer Faaliyetlerden Giderler" altında "Diğer Giderler" kaleminde gösterilir.

10.12A İşletme her raporlama dönemi sonunda, iştirak yatırımı için önceki raporlama dönemlerinde kaydedilen değer düşüklüğü zararının ortadan kalktığına ya da azaldığına ilişkin bir gösterge bulunup bulunmadığını değerlendirir. Bu tür bir göstergenin bulunması durumunda işletme, "*Varlıklarda Değer Düşüklüğü"* bölümü uyarınca iştirak yatırımının geri kazanılabilir tutarını yeniden hesaplayarak daha önce kaydedilen değer düşüklüğü zararının bir kısmının ya da tamamının iptal edilip edilmemesi gerektiğini belirler. Değer düşüklüğü zararının iptalinden sonra iştirakin yeni değeri, iştirakin ilk kayda alma sırasındaki maliyet değerini aşamaz.

10.13 İştiraklerden elde edilen **kâr payı** veya diğer dağıtımlar, bu dağıtımların iştirakin edinim tarihinden önce veya sonra ortaya çıkan birikmiş kârlarından kaynaklanıp kaynaklanmadığı dikkate alınmaksızın, **Kâr veya Zarar Tablosu**nda "Bağlı Ortaklıklardan, İştiraklerden ve Müşterek Girişimlerden Kâr Payları" kaleminde gösterilir.

10.14 İştiraklerin maliyet yöntemi kullanılarak ölçülmesi durumunda yatırım yapan işletme ile iştirak arasında gerçekleşen işlemlerin sonuçları elimine edilmez.

10.15 İşletme iştiraki üzerindeki önemli etkisini kaybettiğinde, yatırımın **finansal tablolar**da iştirak olarak izlenmesine son verilir. Önemli etkinin kaybedilmesi, iştirakteki pay oranının mutlak veya göreceli olarak değişmesi sonucunda olabileceği gibi iştirakteki pay oranında herhangi bir değişiklik gerçekleşmeksizin de meydana gelebilir. Örneğin bir iştirakin devlet, mahkeme, kayyum ya da bir düzenleyici otoritenin kontrolüne geçmesi durumunda önemli etki ortadan kalkabilir.

10.16 Önemli etkinin kaybı, iştirak yatırımının tamamen elden çıkarılmış olması sonucu ya da yatırımın "*Konsolide Finansal Tablolar"* bölümü kapsamındaki bağlı ortaklık, "*Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar"* bölümü kapsamındaki müşterek girişim ya da *"Finansal Araçlar ve Özkaynaklar"* bölümü kapsamındaki bir finansal araç niteliği kazanması sonucu gerçekleşmiş olabilir.

10.16A İştirak yatırımının tamamen elden çıkarılmış olması durumunda, alınan ya da alınması beklenen bedelin elden çıkarma tarihindeki gerçeğe uygun değeri ile iştirakin elden çıkarma tarihindeki defter değeri arasındaki fark Diğer Faaliyetlerden Gelirler altında "Diğer Gelirler" kaleminde ya da Diğer Faaliyetlerden Giderler altında "Diğer Giderler" kaleminde kâr veya zarara yansıtılır.

10.17 Yatırımın *"Finansal Araçlar ve Özkaynaklar"* bölümü kapsamındaki bir finansal araç niteliği kazanması durumunda işletmede kalan paylar, söz konusu bölümün 9.20-9.21 paragraflarına göre finansal tablolarda "Finansal Yatırımlar" olarak izlenmeye başlanır. İştirakin, önemli etkinin kaybedildiği tarihteki defter değerinden işletmede kalan paylara düşen kısım, bu payların finansal yatırım olarak ilk kayda alınması sırasında işlem fiyatı olarak kabul edilir. Eğer varsa, elden çıkarılan iştirak payından alınan ya da alınması beklenen bedelin elden çıkarma tarihindeki gerçeğe uygun değeri ile söz konusu iştirak payının elden çıkarma tarihindeki defter değeri arasındaki fark, Diğer Faaliyetlerden Gelirler altında "Diğer Gelirler" kaleminde ya da Diğer Faaliyetlerden Giderler altında "Diğer Giderler" kaleminde kâr veya zarara yansıtılır.

10.18 Bir iştirak yatırımının, müşterek girişim ya da bağlı ortaklık yatırımı niteliği kazandığı durumlarda maliyet yönteminin uygulanmasına devam edilecekse veya işletmenin ortaklık payındaki artış ya da azalış sonrasında yatırımın iştirak niteliği taşımaya devam ettiği durumlarda işletmenin daha önceden elinde tuttuğu payların yeniden ölçümü yapılmaz. İşletmenin ortaklık payındaki azalışa neden olan pay satışından alınan ya da alınması beklenen bedelin elden çıkarma tarihindeki gerçeğe uygun değeri ile bu payların elden çıkarma tarihindeki defter değeri arasındaki fark, Diğer Faaliyetlerden Gelirler altında "Diğer Gelirler" kaleminde ya da Diğer Faaliyetlerden Giderler altında "Diğer Giderler" kaleminde kâr veya zarara yansıtılır.

10.18A Bir iştirak yatırımının, müşterek girişim ya da bağlı ortaklık yatırımı niteliği kazandığı durumlarda özkaynak yöntemine geçiş yapılacaksa, güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa işletmenin daha önceden elinde tuttuğu payların yatırımın nitelik değiştirdiği tarihteki gerçeğe uygun değeri tespit edilir. Bu durumda, müşterek girişim

ya da bağlı ortaklık yatırımının ilk kayda alma sırasındaki maliyet bedeli, söz konusu gerçeğe uygun değer esas alınarak belirlenir. Daha önceden elde tutulan payların gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunda, bu payların yatırımın nitelik değiştirdiği tarihteki gerçeğe uygun değerleriyle defter değerleri arasındaki fark Diğer Faaliyetlerden Gelirler altında "Diğer Gelirler" kaleminde ya da Diğer Faaliyetlerden Giderler altında "Diğer Giderler" kaleminde kâr veya zarara yansıtılır.

10.18B 10.18A paragrafının uygulandığı durumlarda, iştirak yatırımının müşterek girişim ya da bağlı ortaklık yatırımı niteliği kazanması bir bedel karşılığı ilave özkaynak paylarının edinimi sonucu gerçekleşmişse, daha önceden elde tutulan özkaynak paylarının yatırımın nitelik değiştirdiği tarihteki gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebildiği kabul edilir. Bu durumda, daha önceden elde tutulan özkaynak paylarının söz konusu tarihteki gerçeğe uygun değeri, ilave özkaynak payları için birim başına transfer edilen bedel (bakınız: *"İş Birleşmeleri"* bölümü) üzerinden belirlenebilir.

10.18C Bir iştirak yatırımının bağlı ortaklık yatırımı niteliği kazanması sonucu bir işletmenin konsolide finansal tablolar sunmaya başlaması durumunda, aşamalı bir iş birleşmesi gerçekleşmiş olur ve söz konusu iş birleşmesine ilişkin muhasebe işlemleri *"İş Birleşmeleri"* bölümü hükümleri uygulanarak yapılır.

Özkaynak Yöntemi

10.19 Özkaynak yönteminin kullanıldığı durumlarda iştirak yatırımının defter değeri, iştirakin;

a) Dönem net kârından (zararından) ve

b) Cari raporlama döneminde özkaynaklarında (örneğin "Yeniden Değerleme Yedeği", "Yabancı Para Çevrim Farkları" ve "Korunma Yedeği" kalemlerinde) kaydettiği kazanç ve kayıplarından,

işletmeye düşen pay kadar artırılır veya azaltılır.

10.20 Buna göre işletmenin iştirakin dönem net kârındaki (zararındaki) payı; Münferit Kâr veya Zarar Tablosunda "Bağlı Ortaklıkların, İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kârlarından (Zararlarından) Paylar" kaleminde, Konsolide Kâr veya Zarar Tablosunda ise "İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kârlarından (Zararlarından) Paylar"

kaleminde gösterilir. İşletmenin iştirakin cari raporlama döneminde özkaynaklarda kaydettiği kazanç veya kayıplarındaki payı ise Münferit Finansal Durum Tablosunda "Bağlı Ortaklıkların, İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kazanç ve Kayıplarından Paylar" kaleminde, Konsolide Finansal Durum Tablosunda ise "İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kazanç ve Kayıplarından Paylar" kaleminde gösterilir. Ayrıca iştirakin defter değeri, iştirakten elde edilen kâr payı veya diğer dağıtım tutarı kadar azaltılır.

10.21 Özkaynak yönteminin uygulanmasında öngörülen işlemlerin çoğu "*Konsolide Finansal Tablolar"* bölümünde tanımlanan tam konsolidasyon işlemleri ile benzerlik taşır. Bağlı ortaklık edinimlerinin kayda alınmasında kullanılan işlemlere ilişkin esaslar, iştiraklerin ediniminin kayda alınmasında da benimsenir. Özkaynak yöntemi uygulanırken aşağıdaki hususlar dikkate alınarak işlemler gerçekleştirilir:

a) *İştirakteki payın hesaplanması:* İşletmenin bir iştirakteki payı, kendi payları ile doğrudan ya da dolaylı olarak sahip olduğu bağlı ortaklıklarının söz konusu iştirakteki paylarının toplamıdır. Ancak, işletmenin iştirakteki payının hesaplanmasında, işletmenin kendi iştirak ve müşterek girişimleri ile bağlı ortaklıklarının iştirak veya müşterek girişimlerinin söz konusu iştirakteki payı dikkate alınmaz.

(aa) *Potansiyel oy hakları:* İştirakin dönem net kârından (zararından) ve cari raporlama döneminde özkaynaklarında kaydettiği kazanç ve kayıplarından işletmeye düşen pay, potansiyel oy haklarının (mevcut payların sağladığı getirilere hâlihazırda ulaşma imkânı verenler hariç) kullanılması veya dönüştürülmesi durumu dikkate alınmadan sahip olunan mevcut paylar üzerinden hesaplanır. İşletmeye düşen payların hesaplanmasında dikkate alınmayan potansiyel oy haklarını sağlayan araçlar *"Finansal Araçlar ve Özkaynaklar"* bölümü uyarınca kaydedilir ve ölçülür.

b) *İştirakin bağlı ortaklıklarının, iştiraklerinin ve müşterek girişimlerinin bulunması:* Özkaynak yöntemiyle kayda alınan bir iştirakin kendisinin de bağlı ortaklıklarının, iştiraklerinin ve müşterek girişimlerinin bulunması durumunda; özkaynak yönteminin uygulanmasında dikkate alınan kâr veya zarar tutarı, cari raporlama döneminde özkaynaklarda kaydedilen kazanç veya kayıp tutarı ve net **varlık** tutarı, iştirakin bağlı ortaklıklarını tam konsolidasyon yöntemine göre;

iştirak ve müşterek girişimlerini ise özkaynak yöntemine göre konsolide etmesi sonucu bulunan tutardır.

c) ***Şerefiye*** *veya negatif şerefiye (pazarlıklı satın alım kazancı):* Edinim tarihi itibarıyla iştirakin bu Standarda uygun olarak hazırlanmış finansal tablolarındaki varlık ve **yükümlülük**lerinin edinim tarihindeki gerçeğe uygun değerinin belirlenmesine gerek yoktur. Bu muafiyetten faydalanıldığında; iştirakin edinim tarihi itibarıyla bu Standarda uygun olarak hazırlanmış finansal tablolarındaki varlık ve yükümlülüklerinin defter değerleri dikkate alınır. Buna göre;

i) İştirakin ilk kayda almada belirlenen maliyet bedelinin, iştirakin varlık ve yükümlülüklerinin edinim tarihi itibarıyla bu Standarda uygun olarak hazırlanmış kendi finansal tablolarında yer alan değerlerine göre hesaplanan net defter değerindeki (ya da (c) bendinde belirtilen muafiyetten faydalanılmayarak iştirakin bu Standarda uygun olarak hazırlanmış finansal tablolarında yer alan varlık ve yükümlülüklerinin edinim tarihindeki gerçeğe uygun değerlerine göre hesaplanan net defter değerindeki) işletmenin payından yüksek olması durumunda ortaya çıkan fark şerefiye olarak dikkate alınır. Ancak şerefiye tutarı ayrı olarak kayda alınmaz, iştirak yatırımcısının finansal tablolarında iştirakin defter değerinin içerisinde gösterilir. Ayrıca ortaya çıkan şerefiye için **itfa** payı ayrılmaz ve şerefiye ayrı olarak değer düşüklüğü testine tâbi tutulmaz.

ii) İştirakin ilk kayda almada belirlenen maliyet bedelinin, iştirakin varlık ve yükümlülüklerinin edinim tarihi itibarıyla bu Standarda uygun olarak hazırlanmış kendi finansal tablolarında yer alan değerlerine göre hesaplanan net defter değerindeki (ya da (c) bendinde belirtilen muafiyetten faydalanılmayarak iştirakin bu Standarda uygun olarak hazırlanmış finansal tablolarında yer alan varlık ve yükümlülüklerinin edinim tarihindeki gerçeğe uygun değerlerine göre hesaplanan net defter değerindeki) işletmenin payından düşük olması durumunda ortaya çıkan fark ise negatif şerefiye olarak dikkate alınır. Negatif şerefiye, yatırımın edinildiği dönemde iştirakin dönem net kârından (zararından) işletmeye düşen pay belirlenirken konsolide finansal tablolarda "İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kârlarından Paylar", münferit finansal tablolarda

"Bağlı Ortaklıkların, İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kazanç ve Kayıplarından Paylar" kaleminde **gelirler**e dâhil edilir.

ç) *Gerçeğe uygun değer düzeltmeleri:* (c) bendinde belirtilen muafiyetten faydalanılmayarak iştirakin bu Standarda uygun olarak hazırlanmış kendi finansal tablolarında yer alan varlık ve yükümlülüklerinin edinim tarihindeki gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi durumunda, işletme iştirakin dönem net kârındaki (veya zararındaki) ve raporlama dönemlerinde özkaynaklarda kaydettiği kazanç veya kayıplarındaki payını hesaplarken bu varlık ve yükümlülüklere ilişkin gelir ve **gider**leri bunların edinim tarihindeki gerçeğe uygun değerlerini esas alarak belirler. Bu çerçevede örneğin, **amortisman**a tâbi varlıklara ilişkin döneme ait amortisman giderleri edinim tarihindeki gerçeğe uygun değeri üzerinden hesaplanarak işletmenin iştirakinin kâr veya zararındaki ya da raporlama dönemlerinde özkaynaklarda kaydettiği kazanç veya kayıplarındaki payında uygun düzeltmeler yapılır.

d) *Değer düşüklüğü:* İşletme, raporlama dönemi sonunda iştirak yatırımının değer düşüklüğüne uğradığına dair tarafsız bir kanıtın bulunup bulunmadığını değerlendirir. Yapılan değerlendirmenin yatırımın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğini gösterdiği durumlarda, "*Varlıklarda Değer Düşüklüğü"* bölümü uyarınca yatırımın tüm defter değeri geri kazanılabilir tutarı ile karşılaştırılarak tek bir varlık olarak değer düşüklüğü açısından test edilir ve varsa değer düşüklüğü zararı Diğer Faaliyetlerden Giderler altında "Diğer Giderler" kaleminde gösterilir. Değer düşüklüğü zararı şerefiye dâhil iştiraki oluşturan varlık ve yükümlülükler arasında dağıtılmaz.

da) *Değer düşüklüğü zararının iptali*: İşletme her raporlama dönemi sonunda, iştirak yatırımı için önceki raporlama dönemlerinde kaydedilen değer düşüklüğü zararının ortadan kalktığına ya da azaldığına ilişkin bir gösterge bulunup bulunmadığını değerlendirir. Bu tür bir göstergenin bulunması durumunda, *"Varlıklarda Değer Düşüklüğü"* bölümü uyarınca iştirak yatırımının geri kazanılabilir tutarını yeniden hesaplayarak daha önce kaydedilen değer düşüklüğü zararının bir kısmının ya da tamamının iptal edilip edilmemesi gerektiğini belirler.

e) *İşletme ile iştirakler arasında gerçekleşen işlemler:* İştiraklerin özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilmesi durumunda yukarı yönlü (iştirakin

yatırımcıya varlık satması gibi) veya aşağı yönlü (yatırımcının iştirake varlık satması gibi) işlemlerden kaynaklanan gerçekleşmemiş kâr ve zararlar, yatırımcının iştirakteki payı ölçüsünde elimine edilir. Aşağı yönlü gerçekleştirilen işlemlerin, iştirake satılacak veya verilecek varlıkların değer düşüklüğüne uğradığına dair bir kanıt oluşturması durumunda, değer düşüklüğü zararlarının tamamı yatırımcı tarafından kayda alınır. Yukarı yönlü gerçekleştirilen işlemlerin satın alınan varlıkların değer düşüklüğüne uğradığına dair bir kanıt oluşturması durumunda, yatırımcı sadece söz konusu zararlardaki kendi payını kayda alır.

f) *İştirakin finansal tablolarının tarihi:* Özkaynak yöntemi uygulanırken yatırımcı, kendi finansal tablolarıyla aynı tarihli olan iştirak finansal tablolarını kullanır. Bu amaçla, iştirakin raporlama dönemi sonunun işletmeninkinden farklı olması durumunda iştirak, işletmenin kullanımı amacıyla finansal tablolarını işletmenin raporlama dönemi sonu itibarıyla hazırlar. Ancak iştirak tarafından aynı tarihli finansal tabloların hazırlanması mümkün değilse yatırımcı, iştirakin elde edilebilen en güncel finansal tablolarını kullanır ve iki raporlama dönemi sonu arasında gerçekleşen önemli işlemler ve olayların etkileri için düzeltmeler yapar. Her hâlükârda işletmenin ve iştirakinin raporlama dönemi sonu arasındaki fark üç aydan fazla olamaz.

g) *İştirakin muhasebe politikaları:* İştirak, yatırımcının uyguladığı muhasebe politikalarından farklı politikalar uyguluyorsa, uygulamada **mümkün olduğu** sürece yatırımcı, özkaynak yönteminin kullanılması amacıyla iştirakin finansal tablolarını kendi muhasebe politikalarına göre düzeltir.

ğ) *Yatırım tutarını aşan zararlar:* Yatırımcının iştirakin zararlarındaki payı iştirakteki yatırımın defter değerine eşitse veya defter değerini aşıyorsa, yatırımcı, kendi payına düşen ek zararları iştirakin zararından işletmeye düşen pay olarak muhasebeleştirmez. Yatırımcının payı sıfıra düştükten sonra yatırımcı, ek zararları, sadece üstlendiği hukuki veya **zımni kabulden doğan yükümlülük**ler ya da iştirak adına yaptığı ödemeler ölçüsünde bir **karşılık** ayırmak suretiyle muhasebeleştirir (bakınız: "*Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar"* bölümü). İştirakin daha sonra kâr etmesi söz konusu olursa, yatırımcı, kârdaki payını, yalnızca, kârdaki payı

muhasebeleştirilmemiş zarardaki payına eşit olduktan sonra muhasebeleştirmeye devam eder.

h) *Önemli etkinin kaybı:* İşletme iştiraki üzerindeki önemli etkisini kaybettiğinde, yatırımın finansal tablolarda iştirak olarak izlenmesine son verilir. Önemli etkinin kaybına neden olabilecek durumlar 10.15 ve 10.16 paragraflarında ifade edilmektedir. Önemli etkinin kaybı durumunda gerçekleştirilecek işlemler aşağıdaki gibidir:

i) İştirak yatırımının tamamen elden çıkarılmış olması durumunda, alınan ya da alınması beklenen bedelin elden çıkarma tarihindeki gerçeğe uygun değeri ile iştirakin elde çıkarma tarihindeki defter değeri arasındaki fark Diğer Faaliyetlerden Gelirler altında "Diğer Gelirler" kaleminde ya da Diğer Faaliyetlerden Giderler altında "Diğer Giderler" kaleminde kâr veya zarara yansıtılır.

ii) İştirak yatırımının, bağlı ortaklık yatırımı niteliği kazandığı ve bağlı ortaklık yatırımının *"Konsolide Finansal Tablolar"* bölümü uyarınca tam konsolidasyon yöntemine göre konsolide edilecek olması durumunda, aşamalı bir iş birleşmesi gerçekleşmiş olur ve söz konusu iş birleşmesine ilişkin muhasebe işlemleri *"İş Birleşmeleri"* bölümü hükümleri uygulanarak yapılır.

iia) Bir iştirak yatırımının, müşterek girişim ya da bağlı ortaklık yatırımı niteliği kazandığı durumlarda maliyet yöntemine geçiş yapılacaksa, güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa işletmenin daha önceden elinde tuttuğu payların yatırımın nitelik değiştirdiği tarihteki gerçeğe uygun değeri tespit edilir. Bu durumda, müşterek girişim ya da bağlı ortaklık yatırımının ilk kayda alma sırasındaki maliyet bedeli, söz konusu gerçeğe uygun değer esas alınarak belirlenir. Daha önceden elde tutulan özkaynak paylarının gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunda, bu payların yatırımın nitelik değiştirdiği tarihteki gerçeğe uygun değerleriyle defter değerleri arasındaki fark Diğer Faaliyetlerden Gelirler altında "Diğer Gelirler" kaleminde ya da Diğer Faaliyetlerden Giderler altında "Diğer Giderler" kaleminde kâr veya zarara yansıtılır.

iib) (iia) bendinin uygulandığı durumlarda, iştirak yatırımının müşterek girişim ya da bağlı ortaklık yatırımı niteliği kazanması bir bedel karşılığı ilave özkaynak paylarının edinimi sonucu gerçekleşmişse, daha önceden elde tutulan özkaynak paylarının yatırımın nitelik değiştirdiği tarihteki gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebildiği kabul edilir. Bu durumda, daha önceden elde tutulan özkaynak paylarının söz konusu tarihteki gerçeğe uygun değeri, ilave özkaynak payları için birim başına transfer edilen bedel (bakınız: *"İş Birleşmeleri"* bölümü) üzerinden belirlenebilir.

iii) Yatırımın *"Finansal Araçlar ve Özkaynaklar"* bölümü kapsamına giren bir finansal araç niteliği kazanması durumunda işletmede kalan paylar, söz konusu bölümün 9.20-9.21 paragraflarına göre finansal tablolarda "Finansal Yatırımlar" olarak izlenmeye başlanır. Kalan payların önemli etkinin kaybedildiği tarihteki gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa, bu değer; güvenilir bir şekilde ölçülemiyorsa, iştirakin özkaynak yöntemine son verildiği tarihteki defter değerinden bu paylara düşen kısım, bu payların finansal yatırım olarak ilk kayda alınması sırasında işlem fiyatı olarak kabul edilir. Kalan payların ilk kayda almada işlem fiyatı olarak kabul edilen değeri ile eğer varsa elden çıkarılan iştirak payından alınan ya da alınması beklenen bedelin özkaynak yöntemine son verildiği tarihteki gerçeğe uygun değerinin toplamından, yatırımın bu tarihteki defter değeri çıkarılarak bulunan fark Diğer Faaliyetlerden Gelirler altında "Diğer Gelirler" kaleminde ya da Diğer Faaliyetlerden Giderler altında "Diğer Giderler" kaleminde kâr veya zarara yansıtılır.

iiia) (iii) bendinin uygulandığı durumlarda, iştirak yatırımının finansal araç yatırımı niteliği kazanması bir bedel karşılığı bazı özkaynak paylarının elden çıkarılması sonucu gerçekleşmişse, kalan payların önemli etkinin kaybedildiği tarihteki gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebildiği kabul edilir. Bu durumda, kalan payların söz konusu tarihteki gerçeğe uygun değeri, elden çıkarılan özkaynak payları için birim başına alınan ya da alınması beklenen bedel üzerinden belirlenebilir.

iv) (i), (ii), (iia) ve (iii) bentlerine göre özkaynak yönteminin kullanılmasına son verildiğinde, iştirak yatırımına ilişkin olarak daha önceden

özkaynaklar içerisinde Münferit Finansal Durum Tablosunda "Bağlı Ortaklıkların, İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kazanç ve Kayıplarından Paylar" kaleminde ya da Konsolide Finansal Durum Tablosunda "İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kazanç ve Kayıplarından Paylar" kaleminde kaydedilen tüm tutarlar "Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları" kalemine ya da kâr veya zarara aktarılır. Buna göre, iştirakin *"Finansal Araçlar ve Özkaynaklar"* bölümünün 9.53 paragrafının (a), (b) ve (c) bentleri uyarınca özkaynaklarında kaydettiği kazanç ve kayıplardan işletmeye düşen birikimli tutarlar kâr veya zarara aktarılırken, diğer tüm tutarlar "Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları" kalemine aktarılır.

iva) Bir iştirak yatırımının, müşterek girişim ya da bağlı ortaklık yatırımı niteliği kazandığı durumlarda, özkaynak yönteminin uygulanmasına devam edilecekse işletmenin daha önceden elinde tuttuğu payların yeniden ölçümü yapılmaz.

ı) (-)

i) *Ortaklık payındaki değişimler:* İşletmenin ortaklık payında bir azalma olduğu ancak yatırım üzerindeki önemli etkinin kaybedilmediği durumlarda, işletmede kalan payların yeniden ölçümü yapılmaz. Bu durumda, işletmenin ortaklık payındaki azalışa neden olan pay satışından alınan ya da alınması beklenen bedelin elden çıkarma tarihindeki gerçeğe uygun değeri ile bu payların elden çıkarma tarihindeki defter değeri arasındaki fark, Diğer Faaliyetlerden Gelirler altında "Diğer Gelirler" kaleminde ya da Diğer Faaliyetlerden Giderler altında "Diğer Giderler" kaleminde kâr veya zarara yansıtılır. Ayrıca, yatırıma ilişkin olarak daha önceden özkaynaklar içerisinde Münferit Finansal Durum Tablosunda "Bağlı Ortaklıkların, İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kazanç ve Kayıplarından Paylar" kaleminde veya Konsolide Finansal Durum Tablosunda "İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kazanç ve Kayıplarından Paylar" kaleminde kaydedilen tutarlardan bu ortaklık payındaki azalışa isabet eden kısım (h) bendinin (iv) alt bendinde belirtilen esaslar çerçevesinde "Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları" kalemine ya da kâr veya zarara aktarılır. Benzer şekilde, işletmenin ortaklık payında bir artış olduğu ve artış sonrasında da yatırımın iştirak niteliği taşımaya devam ettiği durumlarda işletmenin elinde tuttuğu

payların yeniden ölçümü yapılmaz. İşletmenin ortaklık payında bir artış olduğunda, (c) bendinde yer alan hükümler uygulanarak, ilave payların edinim tarihi itibarıyla bu paylara ilişkin şerefiye ya da negatif şerefiye tutarı hesaplanır ve finansal tablolara yansıtılır.

BÖLÜM 11
MÜŞTEREK GİRİŞİMLERDEKİ YATIRIMLAR

11.1 Bu bölümde, **müşterek girişim**lerdeki yatırımlara ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir.

Müşterek Girişim Tanımı ve Türleri

11.2 Müşterek girişim, iki veya daha fazla tarafın, **müşterek kontrol**e tâbi bir ekonomik faaliyeti gerçekleştirmesini sağlayan sözleşmeye bağlı düzenlemedir.

11.3 Müşterek kontrol; bir ekonomik faaliyet üzerindeki **kontrol**ün 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.

11.4 Bu bölümde müşterek girişimler oluşum biçimlerine göre müştereken kontrol edilen faaliyetler, müştereken kontrol edilen **varlık**lar veya **müştereken kontrol edilen işletme**ler olmak üzere üç farklı türde sınıflandırılmış olup her birine ilişkin muhasebe ilkeleri belirlenmiştir.

Müştereken Kontrol Edilen Faaliyetler

11.5 Bu tür müşterek girişimlerde girişimin faaliyetleri; bir şirket, ortaklık, başka bir tür işletme ya da ayrı bir finansal yapı oluşturmaksızın, girişimcilerin varlıklarının ve diğer kaynaklarının kullanımı yoluyla gerçekleştirilir. Müştereken kontrol edilen faaliyetlerde her bir müşterek girişimci kendi **maddi duran varlıklar**ını ve kendi **stoklar**ını kullanır. Ayrıca, faaliyetin gerçekleştirilmesine ilişkin **gider**ler ve **yükümlülük**ler yine her bir müşterek girişimci tarafından kendi adına karşılanır. Müşterek girişimciler, faaliyete ilişkin olarak kendi adlarına katlandıkları yükümlülüklere ilişkin bağımsız olarak finansman sağlarlar. Müşterek girişimin faaliyetleri, girişimcinin çalışanları tarafından girişimcinin benzeri faaliyetleri yanında yürütülebilir. Müşterek girişim sözleşmesi genellikle ortak ürünün satış **hasılat**ının ve yapılan ortak giderlerin girişimciler arasında paylaşılmasına imkân sağlar.

11.6 Müşterek girişimci, müştereken kontrol edilen faaliyetlerdeki katılım payları ile ilişkili olarak aşağıdakileri **finansal tablolar**ına yansıtır:

a) Kontrol ettiği varlıklar ile üstlendiği yükümlülükleri ve

b) Katlandığı giderler ile müşterek girişimin mal ve hizmet satışından kazandığı

gelirlerdeki payını.

11.7 Müşterek girişimci, müştereken kontrol edilen faaliyetlerdeki katılım payıyla ilgili varlıkları, yükümlülükleri, gelirleri ve giderleri bunlara uygulanan bölümler çerçevesinde kayda alır ve ölçer.

11.8 Bir işletme müşterek girişimcisi olduğu müştereken kontrol edilen bir faaliyetle varlıkların satışı veya varlıkların verilmesi gibi bir işlem yaptığında, bu işlemi müştereken kontrol edilen faaliyetin diğer tarafları ile gerçekleştirmiş olur. Buna bağlı olarak bu tür işlemlerden doğan kazanç ve kayıpları yalnızca diğer tarafların müştereken kontrol edilen faaliyetteki payları ölçüsünde kayda alır. Bu tür işlemlerin müştereken kontrol edilen faaliyete satılan veya verilen varlıklarda **değer düşüklüğü**ne ilişkin bir kanıt sağlaması durumunda değer düşüklüğü zararlarının tamamı müşterek girişimci tarafından kayda alınır.

11.9 Bir işletme müşterek girişimcisi olduğu müştereken kontrol edilen bir faaliyetten varlık satın aldığında, bu varlıkları üçüncü bir tarafa satıncaya kadar kazanç ve kayıplara ilişkin payını kayda almaz. Bu tür işlemlerin satın alınan varlıklarda değer düşüklüğüne ilişkin bir kanıt sağlaması durumunda, müşterek girişimci söz konusu zararlara ilişkin payını kayda alır.

Müştereken Kontrol Edilen Varlıklar

11.10 Bu tür müşterek girişimlerde girişimciler, müşterek girişime verilmiş veya müşterek girişimin amaçları için edinilmiş ve tahsis edilmiş olan varlık ya da varlıkların, müşterek kontrolüne sahiptirler. Böyle bir durumda müşterek girişimciler söz konusu varlıkların çoğunlukla ortak mülkiyetine de sahiptirler. Bu tür müşterek girişimlerde de müştereken kontrol edilen faaliyetlerde olduğu gibi bir şirket, ortaklık, başka bir tür işletme ya da ayrı bir finansal yapı kurulmamaktadır. Her bir müşterek girişimci, yapılan anlaşma çerçevesinde varlıklardan elde edilen hasılat üzerindeki paylarını alır ve yapılan giderlerden paylarına düşen kısma katlanır.

11.11 Müşterek girişimci, müştereken kontrol edilen varlıktaki katılım payıyla ilişkili olarak aşağıdakileri finansal tablolarına yansıtır:

a) Müştereken kontrol edilen varlıklardaki payı (varlık sınıfları itibarıyla),

b) Üstlendiği yükümlülükleri,

c) Müşterek girişime ilişkin olarak diğer girişimcilerle birlikte üstlendiği

yükümlülüklerdeki payı,

ç) Müşterek girişimin ürettiği çıktıdaki payının kullanımından veya satışından elde edilen gelirler ile birlikte müşterek girişim tarafından katlanılan giderlerdeki payı,

d) Müşterek girişimdeki payı ile ilişkili olarak katlandığı giderleri.

11.12 Müşterek girişimci, müştereken kontrol edilen varlıklardaki katılım payıyla ilgili varlıkları, yükümlülükleri, gelirleri ve giderleri bunlara uygulanan bölümler çerçevesinde kayda alır ve ölçer.

11.13 İşletme müşterek girişimcisi olduğu müştereken kontrol edilen bir varlık ile varlıkların satışı veya varlıkların verilmesi ya da müştereken kontrol edilen varlıktan varlık satın alınması şeklinde gerçekleşen işlemlerin etkisini 11.8 ve 11.9 paragrafları uyarınca elimine eder.

Müştereken Kontrol Edilen İşletmeler

11.14 Müştereken kontrol edilen işletme, 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.

Müştereken Kontrol Edilen İşletmelerin Ölçümü

11.15 Müştereken kontrol edilen işletmeler, **iştirak**lerdeki yatırımlarla aynı şekilde ölçülür. Bu çerçevede müştereken kontrol edilen işletmelerin **ölçüm**ünde "*İştiraklerdeki Yatırımlar"* bölümünün 10.7 - 10.21 paragraflarında yer alan ilgili hükümler kıyasen uygulanır. Söz konusu paragrafların uygulanmasında "iştirak" ifadesi "müştereken kontrol edilen işletme" olarak, "önemli etki" ifadesi de "müşterek kontrol" olarak dikkate alınır. Bununla birlikte, iştirak yatırımlarının müştereken kontrol edilen işletme haline gelmesi durumunda ilk kayda alma sırasında esas alınacak ölçüm hükümleri 11.15A paragrafında, müştereken kontrol edilen işletmelerin iştirak yatırımı haline gelmesi durumunda esas alınacak sonraki ölçüm hükümleri ise 11.16-11.16B paragraflarında özel olarak belirtilmiştir.

İştirak Yatırımının Müştereken Kontrol Edilen İşletme Haline Gelmesi

11.15A Daha önceden *"İştiraklerdeki Yatırımlar"* bölümüne göre iştirak olarak izlenen yatırımların müştereken kontrol edilen işletme haline gelmesi durumunda, müştereken kontrol edilen işletmenin ilk kayda alma sırasındaki maliyeti, iştirak yatırımlarının ve müştereken kontrol edilen işletmelerin ölçümünde kullanılan yönteme bağlı olarak *"İştiraklerdeki Yatırımlar"* bölümünün, 10.18, 10.18A-10.18B, 10.21 (h)(iia)-(iib) ya da 10.21(h)(iva) paragraflarında yer alan hükümler dikkate alınarak belirlenir. Örneğin, iştirak yatırımlarının maliyet yöntemi, müştereken kontrol edilen işletmelerin özkaynak yöntemi kullanılarak ölçülmesi durumunda bir iştirak yatırımı müştereken kontrol edilen işletme haline geldiğinde *"İştiraklerdeki Yatırımlar"* bölümünün 10.18A ve 10.18B paragrafları uyarınca güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa işletmenin daha önceden elinde tuttuğu iştirak paylarının yatırımın nitelik değiştirdiği tarihteki **gerçeğe uygun değer**i tespit edilir. Bu durumda, tespit edilen gerçeğe uygun değer ile ilave **özkaynak** payları edinilmişse bu payların ediniminde katlanılan maliyetlerin toplamı müştereken kontrol edilen işletmenin ilk kayda alma sırasındaki maliyetini oluşturur.

Müştereken Kontrol Edilen İşletmenin İştirak Yatırımı Haline Gelmesi

11.16 İştirak yatırımlarının ve müştereken kontrol edilen işletmelerin aynı yöntem kullanılarak ölçüldüğü durumlarda, müştereken kontrol edilen bir işletme sonradan iştirak yatırımı niteliği kazandığında işletmede kalan payların yeniden ölçümü yapılmaz. Nitelik değişimi sırasında bazı özkaynak payları elden çıkarılmışsa bu paylardan alınan ya da alınması beklenen bedelin yatırımın nitelik değiştirdiği tarihteki gerçeğe uygun değeri ile bu payların **defter değeri** arasındaki fark, Diğer Faaliyetlerden Gelirler altında "Diğer Gelirler" kaleminde ya da Diğer Faaliyetlerden Giderler altında "Diğer Giderler" kaleminde kâr veya zarara yansıtılır. Her iki yatırım türünün de özkaynak yöntemi kullanılarak ölçülmesi durumunda ayrıca yatırıma ilişkin olarak daha önceden özkaynaklar içerisinde Münferit **Finansal Durum Tablosu**nda "**Bağlı Ortaklık**ların, İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kazanç ve Kayıplarından Paylar" kaleminde veya Konsolide Finansal Durum Tablosunda "İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kazanç ve Kayıplarından Paylar" kaleminde kaydedilen tutarlardan elden çıkarılan özkaynak paylarına isabet eden kısım *"İştiraklerdeki Yatırımlar"* bölümünün 10.21(h)(iv) paragrafında belirtilen esaslar

çerçevesinde "Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları" kalemine ya da kâr veya zarara aktarılır.

11.16A İştirak yatırımlarının ve müştereken kontrol edilen işletmelerin farklı yöntemler kullanılarak ölçüldüğü durumlarda, müştereken kontrol edilen bir işletme sonradan iştirak yatırımı niteliği kazandığında, güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa işletmede kalan payların yatırımın nitelik değiştirdiği tarihteki gerçeğe uygun değeri tespit edilir. Bu durumda, işletmede kalan paylar ile bazı özkaynak payları elden çıkarılmışsa bu paylardan alınan ya da alınması beklenen bedelin yatırımın nitelik değiştirdiği tarihteki gerçeğe uygun değerlerinin toplamından, yatırımın bu tarihteki defter değeri çıkarılarak bulunan fark Diğer Faaliyetlerden Gelirler altında "Diğer Gelirler" kaleminde ya da Diğer Faaliyetlerden Giderler altında "Diğer Giderler" kaleminde kâr veya zarara yansıtılır. Müştereken kontrol edilen işletmelerin özkaynak yöntemi kullanılarak ölçülmesi durumunda ayrıca bu yatırıma ilişkin olarak daha önceden özkaynaklar içerisinde Münferit Finansal Durum Tablosunda "Bağlı Ortaklıkların, İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kazanç ve Kayıplarından Paylar" kaleminde ya da Konsolide Finansal Durum Tablosunda "İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kazanç ve Kayıplarından Paylar" kaleminde kaydedilen tüm tutarlar "Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları" kalemine ya da kâr veya zarara aktarılır. Buna göre, müştereken kontrol edilen işletmenin *"Finansal Araçlar ve Özkaynaklar"* bölümünün 9.53 paragrafının (a), (b) ve (c) bentleri uyarınca özkaynaklarında kaydettiği kazanç ve kayıplardan işletmeye düşen birikimli tutarlar kâr veya zarara aktarılırken, diğer tüm tutarlar "Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları" kalemine aktarılır.

11.16B 11.16A paragrafının uygulandığı durumlarda, müştereken kontrol edilen işletmenin iştirak yatırımı niteliği kazanması bir bedel karşılığı bazı özkaynak paylarının elden çıkarılması sonucu gerçekleşmişse, kalan payların yatırımın nitelik değiştirdiği tarihteki gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebildiği kabul edilir. Bu durumda, kalan payların söz konusu tarihteki gerçeğe uygun değeri, elden çıkarılan özkaynak payları için birim başına alınan ya da alınması beklenen bedel üzerinden belirlenebilir.

11.17 (-)

BÖLÜM 12
MADDİ DURAN VARLIKLAR

12.1 Bu bölümde, **maddi duran varlıklar**a ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir. Bu kapsamda maddi duran varlıkların ilk kayda alınması, **defter değerleri**nin belirlenmesi ve bu **varlık**larla ilgili **amortisman** ve **değer düşüklüğü** konuları ele alınmaktadır.

Kapsam ve İlk Kayıt

12.2 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. **Tarımsal faaliyet**lerle ilgili **canlı varlık**lar ile madenler üzerindeki haklar ve maden kaynakları bu bölüm kapsamında maddi duran varlık olarak değerlendirilmez.

12.2A Niteliğine göre maddi duran varlık olarak sınıflandırılan **arama ve değerlendirme varlıkları**nın sonraki **ölçüm**üne (değer düşüklüğü hükümleri hariç) bu bölümün ilgili hükümleri uygulanır. Ayrıca, mevcut gayrimenkullerin sınıf değiştirdiği durumlar ve **kiralama** yoluyla elde tutulan gayrimenkuller hariç **yatırım amaçlı gayrimenkul**lerin ilk kayda alma sırasındaki ölçümleri ile maliyet yöntemi kullanılarak ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkullerin sonraki ölçümlerine bu bölümün ilgili hükümleri uygulanır.

12.3 Yedek parça ve bakım malzemeleri, maddi duran varlık tanımını karşılaması durumunda bu bölüm kapsamında ele alınır. Aksi halde bu varlıklar, **stoklar** içerisinde sınıflandırılır.

12.3A Kiralanan varlıkların geliştirilmesi veya ekonomik değerinin artırılması amacıyla katlanılan özel maliyetler bu bölüm kapsamında maddi duran varlık olarak değerlendirilir.

12.4 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.

12.5 Arazi ve binalar, birbirinden ayrılabilir varlıklardır ve söz konusu varlıklar birlikte edinilmiş olsalar bile, ayrı olarak muhasebeleştirilirler.

12.6 Maddi duran varlıklar, ilk kayda almada maliyet bedeliyle ölçülür.

12.7 Satın alınan maddi duran varlığın maliyet bedeli; ticari iskontolar ve indirimler çıkarıldıktan sonraki satın alma fiyatından, satın alma işlemine bağlı olarak yapılan **gider**lerden ve varlığın yönetim tarafından amaçlanan koşullarda kullanılabilmesini sağlayacak konuma ve duruma getirilmesiyle doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlerden oluşur.

12.8 Bu çerçevede, satın alma yoluyla elde edilen bir maddi duran varlığın maliyetine dâhil edilebilecek unsurlar arasında aşağıdakiler gösterilebilir:

a) Nakliye ve montaj giderleri.

b) Gümrük vergileri.

c) Noter, mahkeme, kıymet takdiri vb. giderler.

ç) Satın alma sırasında ödenen, iade alınamayan vergi, resim ve harçlar.

d) Varlıkla ilgili olarak yapılan işlerden dolayı serbest meslek erbabına ödenen ücretler.

e) Varlığın yerleştirileceği yerin hazırlanmasına ilişkin maliyetler.

f) Mevcut bir binanın satın alınarak yıkılması ve varlığın yerleştirileceği yerin veya arsanın hazırlanması için katlanılan giderler.

g) Varlığın uygun şekilde çalışıp çalışmadığına dair yapılan test maliyetleri. Ancak bu aşamada üretilen ürünlerden elde edilen **hasılat** bu maliyetlerden indirilir.

12.9 Bir yıl veya daha kısa vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan maddi duran varlıklar, vade farkı ayrıştırılmaksızın, ödenen veya ödenmesi beklenen **nakit** tutar üzerinden ölçülür. Bir yıldan uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan maddi duran varlıklar ise, vade farkı ayrıştırılarak peşin fiyat üzerinden (diğer bir ifadeyle işletme peşin ödeme yapmış olsaydı ödeyeceği fiyat üzerinden) ölçülür. Bu kapsamda bir maddi duran varlığın bir yıldan daha uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınması durumunda vade farkı tutarı, "*Finansal Araçlar ve Özkaynaklar*" bölümünün 9.14 - 9.19 paragrafları uyarınca **etkin faiz yöntemi**ne göre hesaplanan **faiz** gideri olarak muhasebeleştirilir.

12.10 Maddi duran varlıklara ilişkin **borçlanma maliyetleri** oluştukları dönemde kâr veya zarara yansıtılır. Ancak "*Borçlanma Maliyetleri*" bölümünün 17.2 paragrafı uyarınca, amaçlanan kullanımına hazır hale gelmesi normal şartlar altında bir yıldan daha uzun

süren maddi duran varlıkların üretilmesi, inşası veya elde edilmesiyle doğrudan ilişkili olan borçlanma maliyetleri söz konusu varlığın kullanıma hazır hale geldiği tarihe kadar maliyetine dâhil edilir.

12.11 İşletme tarafından inşa ve imal edilen varlıkların maliyetleri de satın alma yoluyla edinilen varlıklarla aynı ilkelere göre belirlenir. Bununla birlikte, işletmenin olağan faaliyetleri kapsamında benzer varlıkları satış amacıyla üretmesi durumunda, bu varlıklar "*Stoklar"* bölümü kapsamında değerlendirilir ve varlığın üretim maliyeti bu bölüme göre ölçülür.

12.12 Bir veya birden fazla maddi duran varlığın, parasal ve/veya parasal olmayan kalemler ile takas edilerek edinilmesi durumunda, edinilen maddi duran varlığın veya varlıkların maliyeti, elden çıkarılan parasal olmayan kalemin net defter değeri esas alınarak belirlenir. Takas işleminde parasal olmayan kalemin yanı sıra, parasal bir kalem de alınmış veya verilmiş ise elden çıkarılan parasal olmayan kalemin net defter değerine, ödenen **parasal kalem**in **gerçeğe uygun değer**i eklenir ya da elden çıkarılacak parasal olmayan kalemin net defter değerinden, alınan parasal kalemin gerçeğe uygun değeri indirilir.

12.13 Birden fazla maddi duran varlığın birlikte edinilmesi durumunda, her bir maddi duran varlığın maliyeti, toplam maliyet bedelinin ilgili maddi duran varlıklara piyasa fiyatları nispetinde dağıtılması suretiyle belirlenir.

12.14 Kiralama yoluyla elde edilen maddi duran varlıkların maliyeti, *"Kiralamalar"* bölümü uyarınca belirlenir.

12.14A Maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin maliyetlere yönelik ilk tahminler maddi duran varlıkların maliyetine dâhil edilir. Bunun için sökme, taşıma ve restorasyon yükümlülüklerinin maddi duran varlık edinildiğinde ya da maddi duran varlığın stok üretimi dışında bir amaçla belirli bir süre kullanılmış olması sonucu ortaya çıkması gerekir. İlgili **yükümlülük**lerin maddi duran varlığın stok üretimi için kullanılmış olduğu dönemde ortaya çıkması durumunda, bu maliyetler *"Stoklar"* bölümü uyarınca kayda alınır. Bu Bölüm ya da *"Stoklar"* bölümüne göre kayda alınan maliyetlerle ilgili yükümlülükler, *"Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar"* bölümü hükümlerine göre ölçülür ve kayda alınır.

12.14B Maddi duran varlığın maliyetine dâhil edilen sökme, taşıma ve restorasyon yükümlülüklerinde, yükümlülüklerin yerine getirilmesi için yapılması gereken harcamaların zamanlamasında veya tutarında ya da yükümlülüğün **bugünkü değer**inin hesaplamasında (bugünkü değer hesaplaması yapılıyorsa) kullanılan iskonto oranında meydana gelen değişiklikler maddi duran varlığın sonraki ölçümünde kullanılan yönteme göre aşağıdaki şekilde kaydedilir:

a) Maddi duran varlığın, sonraki ölçümünde birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirilmek suretiyle maliyeti üzerinden değerlenmesi durumunda yükümlülükte ortaya çıkan söz konusu değişiklikler karşılığında varlığın defter değeri artırılır ya da azaltılır. Ancak yükümlülükte meydana gelen azalış sonucu varlığın defter değerinde yapılacak indirimin varlığın defter değerinden daha fazla olması durumunda, defter değerini aşan tutar kâr veya zarara yansıtılır.

b) Maddi duran varlığın, sonraki ölçümünde yeniden değerlenmiş tutarı üzerinden değerlenmesi durumunda yükümlülükte ortaya çıkan söz konusu değişiklikler, varlığın yeniden değerlemesinden ortaya çıkan değer artışı ya da azalışlarıyla aynı şekilde 12.19 paragrafına göre kaydedilir. Yükümlülükteki değişikliğin, varlığın defter değerinin gerçeğe uygun değerinden önemli ölçüde farklı olduğunu göstermesi durumunda varlığın ve ilgili varlık sınıfının yeniden değerlemeye tâbi tutulması gerekir.

Sonraki Ölçüm

12.15 Maddi duran varlıklar, sonraki ölçümlerinde birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirilmek suretiyle maliyeti üzerinden veya yeniden değerlenmiş tutarı üzerinden değerlenir. Maddi duran varlıkla ilgili yapılan olağan bakım ve onarım giderleri varlığın maliyetine dâhil edilmez.

12.16 İlk kayda almadan sonra bir maddi duran varlık yeniden değerlenmiş tutarı üzerinden ölçüldüğünde ölçüme esas alınacak değer, yeniden değerlemenin yapıldığı tarihteki gerçeğe uygun değerdir. Bu tarihten sonra varlığın yeniden değerlenmiş tutarı; varlığın yeniden değerlendiği tarihteki gerçeğe uygun değerinden, yeniden değerlemenin yapıldığı tarihten sonraki birikmiş amortisman tutarı ve birikmiş değer düşüklüğü zararı indirilerek hesaplanır. Yeniden değerleme, ilgili varlığın defter değerinin **raporlama dönemi** sonundaki gerçeğe uygun değerinden önemli ölçüde farklı

olmamasını sağlayacak şekilde düzenli aralıklarla yapılır. Gerçeğe uygun değerin tespitinde, "*Finansal Araçlar ve Özkaynaklar"* bölümünde yer alan 9.27-9.29 paragrafları kıyasen uygulanır.

12.17 Yeniden değerlemeye tâbi tutulan maddi duran varlığın yeniden değerleme 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 varlığın yeniden değerleme tarihindeki gerçeğe uygun değeri belirlenebilir. Değerlemelerin kim tarafından yapıldığı **dipnotlar**da açıklanır.

12.18 Bir maddi duran varlık kaleminin yeniden değerlemesinin yapılması durumunda bu varlığın yer aldığı maddi duran varlık sınıfındaki diğer varlıklar da yeniden değerlemeye tâbi tutulur.

12.19 Bir maddi duran varlığın defter değerinin yeniden değerleme sonucunda artması durumunda, bu artış **Finansal Durum Tablosu**nda **özkaynaklar**da "Yeniden Değerleme Yedeği" kaleminde gösterilir. Ancak, bu artış, aynı varlığın daha önce kâr veya zarara yansıtılan yeniden değerleme değer azalışını tersine çevirdiği ölçüde kâr veya zararda gösterilir. Bir maddi duran varlığın defter değerinin yeniden değerleme sonucunda azalması durumunda, bu azalışın aynı varlık için yeniden değerleme yedeğinde yer alan tutar kadarlık kısmı yeniden değerleme yedeğinden indirilir. Ancak yeniden değerleme azalışının yeniden değerleme yedeğinde yer alan tutardan yüksek olması durumunda aradaki fark **Kâr veya Zarar Tablosu**nda ilgili varlığın kullanıldığı işletme fonksiyonuna ilişkin giderlerin yansıtıldığı kalemde kâr veya zarara yansıtılır.

12.20 Bir maddi duran varlık finansal tablo dışı bırakıldığında bu varlığa ilişkin olarak yeniden değerleme yedeğinde yer alan birikmiş tutar "Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları" kalemine aktarılır.

Amortisman

12.21 Maddi duran varlıklar için amortisman ayrılması zorunludur.

12.22 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

maddi duran varlığın önemli bir parçasının düzenli aralıklarla yenilenmesi durumunda söz konusu yenilenen parça maddi duran varlıktan ayrı bir şekilde amortismana tâbi tutulmalıdır.

12.23 Arsa ve araziler sınırsız faydalı ömre sahip olduklarından amortismana tâbi değildir. Ancak örneğin işletme içinde inşa edilmiş yollar ve arklar gibi sınırlı faydalı ömre sahip olan bölümler amortismana tâbi tutulmalıdır.

12.24 Amortismana tâbi tutar, maddi duran varlığın maliyet bedelinden ya da yeniden değerleme sonrası bulunan tutarından **kalıntı değer**in indirilmesi suretiyle belirlenir.

12.25 Maddi duran varlığın amortismana 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.

12.26 Amortisman işlemine, varlık yönetim tarafından amaçlanan kullanıma hazır hale geldiği tarih itibarıyla başlanır ve varlığın finansal tablo dışı bırakılmasıyla son verilir. Dolayısıyla dönem içerisinde kullanıma alınan amortismana tâbi tüm varlıklar için **kıst amortisman** hesaplanır.

12.27 Kalıntı değer; bir varlık tahmin edilen faydalı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığında elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek ulaşılan tahmini tutardır. Kalıntı değer, önemsiz olması durumunda amortismana tâbi tutarın belirlenmesinde dikkate alınmaz.

12.28 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.

12.29 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 ömrü boyunca sabittir. Azalan bakiyeler yönteminde, amortisman gideri faydalı ömür boyunca azalır. Üretim miktarı yönteminde beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden amortisman ayrılır.

12.30 Amortisman ayırma işlemine, varlık atıl bırakıldığında ya da kullanımdan kaldırıldığında da devam edilir. Ancak, üretim miktarı yöntemine göre amortisman yöntemleri uygulanırken, amortisman gideri, üretim veya kullanım olmadığı zamanlarda sıfır olabilir.

12.31 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 ve 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 "*Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar"* bölümü uyarınca **muhasebe tahminlerindeki değişiklik**ler olarak nitelendirilir. Buna göre, yeni kalıntı değere göre hesaplanan amortismana tâbi tutulmamış tutarlar, belirlenen yeni faydalı ömür süresince seçilen amortisman yöntemine göre sistematik bir şekilde dağıtılır.

12.32 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

12.33 Her bir raporlama dönemi sonunda maddi duran varlık kalemlerinde değer düşüklüğü olup olmadığının ve varsa değer düşüklüğü zararının nasıl ölçülüp muhasebeleştirileceğinin belirlenmesi için "*Varlıklarda Değer Düşüklüğü*" bölümünde belirtilen hükümler uygulanır.

12.34 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

12.35 Bir maddi duran varlık kalemi, elden çıkarıldığında veya varlıktan gelecekte herhangi bir ekonomik fayda beklenmediği durumda finansal tablo dışı bırakılır.

12.36 Bir maddi duran varlık kaleminin finansal tablo dışı bırakılmasından doğan kazanç ya da kayıp kâr veya zarara yansıtılır.

BÖLÜM 13
YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER

13.1 Bu bölümde, **yatırım amaçlı gayrimenkuller**in muhasebeleştirilme ve **ölçüm** ilkeleri düzenlenmektedir.

Kapsam

13.2 İşletmeler, bazı gayrimenkullerini (arazi, bina veya her ikisini birden) kira **gelir**i veya değer artış kazancı ya da her ikisini birden elde etmek üzere yatırım amacıyla elde tutabilir. Bu nedenle bu **varlık**lar, işletmenin sahip olduğu diğer varlıklardan büyük ölçüde bağımsız **nakit akışı** yaratırlar. Bu özellikleri taşıyan varlıklar, yatırım amaçlı gayrimenkul olarak nitelendirilir ve bu varlıklara bu bölüm hükümleri uygulanır.

13.3 Bu tür gayrimenkuller, işletmenin mülkiyetinde olan varlıklar olabileceği gibi, kiracı tarafından **finansal kiralama** yoluyla elde tutulan varlıklar da olabilir. Ayrıca yatırım amaçlı olarak kullanılmak üzere inşa edilmekte veya geliştirilmekte olan gayrimenkuller de bu kapsamda değerlendirilir.

13.3A Aşağıdakiler yatırım amaçlı gayrimenkullere örnek olarak verilebilir:

a) Olağan işletme faaliyetleri kapsamında kısa vadede satmaktan ziyade, uzun vadede sermaye kazancı elde etmek üzere elde tutulan arsalar.

b) Gelecekte nasıl kullanılacağına henüz karar verilmemiş olan arsalar (İşletmenin arsayı gelecekte mal veya hizmet üretiminde veya arzında ya da idari amaçlar çerçevesinde kullanmaya veya olağan işletme faaliyetleri kapsamında kısa vadede satmaya karar vermemiş olması durumunda, söz konusu arsayı sermaye kazancı elde etmek üzere elde tuttuğu varsayılır).

c) İşletmenin mülkiyetinde olan ya da finansal kiralama yoluyla elde tuttuğu ve bir veya daha fazla **faaliyet kiralaması**na konu edilen binalar.

d) Bir veya daha fazla faaliyet kiralaması yoluyla kiralamak üzere elde tutulan boş binalar.

13.3B Aşağıdakiler ise yatırım amaçlı gayrimenkul tanımını karşılamayan dolayısıyla bu bölüm kapsamında değerlendirilmeyen varlıklara örnek olarak gösterilebilir:

a) Olağan işletme faaliyetleri kapsamında satmak üzere elde tutulan, inşa edilmekte olan ya da geliştirilmekte olan gayrimenkuller (bakınız: *"Stoklar"* bölümü).

b) Mal veya hizmet üretiminde veya arzında ya da idari amaçlar çerçevesinde kullanmak üzere elde tutulan gayrimenkuller (bakınız: *"Maddi Duran Varlıklar"* bölümü). Bu kapsamda aşağıdaki gayrimenkuller yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılmaz:

   i) Gelecekte bu amaçlarla kullanmak üzere elde tutulan gayrimenkuller.

   ii) Sonrasında bu amaçlarla kullanmak üzere, gelecekte inşa etmek ya da geliştirmek için elde tutulan gayrimenkuller.

   iii) Bu amaçlarla kullanılmış olan ve elden çıkarılmayı bekleyen gayrimenkuller.

   iv) Piyasa rayicine göre kira ödeyip ödemediklerine bakılmaksızın işletme çalışanlarının ikamet ettiği gayrimenkuller.

c) Finansal kiralama yoluyla kiralanan gayrimenkuller.

13.4 Bir gayrimenkulün bir bölümü yatırım amacıyla elde tutulurken diğer bölümü de işletme faaliyetlerinde kullanılmak amacıyla elde tutulabilir. Bu bölümlerin birbirinden bağımsız olarak satılmalarının ya da finansal kiralama yoluyla kiralanmalarının mümkün olması durumunda, ilgili gayrimenkulün yatırım amacıyla elde tutulan bölümü yatırım amaçlı gayrimenkul olarak, diğer bölümü ise **maddi duran varlık** olarak dikkate alınır.

İlk Kayıt ve Ölçüm

13.5 Yatırım amaçlı gayrimenkuller (mevcut gayrimenkullerin sınıf değiştirdiği durumlar hariç) ilk kayda almada "*Maddi Duran Varlıklar*" bölümünün ilk kayıt hükümleri uygulanarak maliyet bedeliyle ölçülür. Diğer taraftan sonraki ölçümünde **gerçeğe uygun değer** yöntemi uygulanan yatırım amaçlı gayrimenkullerle ilgili **borçlanma maliyetleri** yatırım amaçlı gayrimenkulün maliyetine dâhil edilmez. Ayrıca finansal kiralama yoluyla elde tutulan yatırım amaçlı gayrimenkullerin ilk kayda alma sırasındaki değeri, kiracı tarafından finansal kiralamaların ilk ölçümüne ilişkin "*Kiralamalar*" bölümündeki hükümler uygulanarak belirlenir.

13.6 Faaliyet kiralaması yoluyla elde tutulan bir gayrimenkulün yatırım amaçlı gayrimenkul tanımını karşılaması durumunda, bu gayrimenkullere ilişkin haklar, yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılabilir. Bu durumda bu gayrimenkullere ilişkin haklar ilk kez kayda alınırken, "*Kiralamalar*" bölümündeki faaliyet

kiralamasına ilişkin hükümler yerine finansal kiralamaya ilişkin hükümler uygulanır. Bu hakların sonraki ölçümü ise bu bölüm uyarınca yapılır. Bu durumda, gerek ilk kayda almada gerekse sonraki ölçümlerde değerlemesi yapılacak unsur, sözleşmeye konu gayrimenkulün kendisi değil bu gayrimenkul üzerinde tesis edilen haktır. Ayrıca işletmeler, **kiralama** sözleşmesinden kaynaklanan **yükümlülük**lerini "*Kiralamalar"* bölümünün finansal kiralamaya ilişkin hükümlerini uygulayarak kayda alır ve ölçer.

Sonraki Ölçüm

13.7 Yatırım amaçlı gayrimenkuller, ilk kayda almadan sonra gerçeğe uygun değer yöntemi ya da maliyet yöntemi uygulanarak ölçülebilir. Bu seçim **muhasebe politikası** tercihi olup seçilen yöntem yatırım amaçlı gayrimenkullerin tamamına uygulanır.

13.8 Yatırım amaçlı gayrimenkullerin ölçümünde gerçeğe uygun değer yönteminin uygulanması durumunda daha sonra muhasebe politikasında bir değişikliğe gidilerek yatırım amaçlı gayrimenkuller maliyet yöntemiyle ölçülemez.

13.9 Yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılarak ölçülmesi durumunda tüm yatırım amaçlı gayrimenkullerin **raporlama dönemi** sonundaki gerçeğe uygun değerlerinin belirlenmesi ve bu değerleri üzerinden **Finansal Durum Tablosu**nda gösterilmesi gerekir. Gerçeğe uygun değerin tespitinde, "*Finansal Araçlar ve Özkaynaklar"* bölümünde yer alan 9.27 - 9.29 paragrafları kıyasen uygulanır. Yatırım amaçlı gayrimenkullerin dönemler itibarıyla gerçeğe uygun değerlerinde meydana gelen değişiklikler kâr veya zarara yansıtılır.

13.9A Gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılarak ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkullerin **defter değeri** belirlenirken, ayrı bir varlık ya da yükümlülük olarak kayda alınmış olan varlık ve yükümlülükler ikinci kez hesaplamalara dâhil edilmez. Bu hükmün uygulanmasıyla ilgili olarak yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerinin belirlenmesine ilişkin aşağıda örnekler verilmektedir:

a) Asansör veya klima gibi donanımlar genellikle binanın tamamlayıcı parçalarıdır, dolayısıyla bu tür donanımlar maddi duran varlık olarak ayrı bir şekilde kayda alınmaz ve yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerine dâhil edilir.

b) Bir büronun mobilyalı olarak kiraya verilmiş olması durumunda, kira geliri mobilyalı büroyla ilgili olduğundan, büronun gerçeğe uygun değeri, genellikle, içindeki mobilyanın gerçeğe uygun değerini de içerir. Bu durumda, mobilyalar ayrı bir varlık olarak kayda alınmaz.

c) Peşin ödenmiş ya da tahakkuk etmiş faaliyet kiralamasından kaynaklı kira gelirleri ayrı bir yükümlülük ya da varlık olarak kayda alındıklarından, yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri bu tür kira gelirlerini içermez.

d) Kiralama yoluyla elde tutulan yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değeri, tahmini nakit akışlarını (ödenebilir duruma gelmesi beklenen şarta bağlı **kira ödemeleri** dâhil) yansıtır. Buna göre, bir gayrimenkul için tespit edilen değer, yapılması beklenen tüm ödemelerin düşüldüğü net bir tutarı yansıtıyorsa, kayda alınmış her türlü kira yükümlülüğü gayrimenkulün defter değerine tekrar dâhil edilir.

13.9B Gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılarak ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkuller için **amortisman** ayrılmaz.

13.10 Yatırım amaçlı gayrimenkullerin ölçümünde gerçeğe uygun değer yöntemi seçilmiş olsa da yatırım amaçlı gayrimenkullerden gerçeğe uygun değeri aşırı maliyet veya çabaya katlanmadan ölçülemeyenler maliyet bedeliyle ölçülür. Bu durumda ilgili gayrimenkulün ölçümünde "*Maddi Duran Varlıklar*" bölümünde yer alan maliyet - amortisman - **değer düşüklüğü** yöntemi kullanılır. Gerçeğe uygun değerlerinin aşırı maliyet veya çabaya katlanmadan ölçülebilir hale gelmesi durumunda, bu gayrimenkuller, gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmeye başlanır ve tespit edilen gerçeğe uygun değeriyle, önceki defter değeri arasındaki fark "Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Artış ve Satış Kazançları" veya "Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Azalış ve Satış Zararları" kaleminde kâr veya zarara yansıtılır.

13.11 Gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri, gayrimenkul değerlemesi yapmak üzere kamu kurumlarınca yetkilendirilmiş kişiler tarafından belirlenebileceği gibi gerekli mesleki bilgiye sahip ve gayrimenkulün sınıf ve yeri hakkında güncel bilgisi bulunan işletme içi ya da dışı kişiler tarafından da belirlenebilir. Bununla birlikte, gayrimenkulün gerçeğe uygun değerinin işletmeden bağımsız bir değerleme uzmanı tarafından yapılması teşvik edilmektedir. Değerlemelerin kim tarafından yapıldığı **dipnotlar**da açıklanır.

13.12 Yatırım amaçlı gayrimenkullerin maliyet yöntemi kullanılarak ölçülmesi durumunda tüm yatırım amaçlı gayrimenkuller "*Maddi Duran Varlıklar*" bölümünde yer alan maliyet - amortisman - değer düşüklüğü yöntemi kullanılarak ölçülür.

Sunum

13.13 Yatırım amaçlı gayrimenkuller Finansal Durum Tablosunda "Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller" kaleminde ayrı olarak sunulur.

13.14 Gerçeğe uygun değeriyle ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin değer artış kazançları ya da değer azalış zararları **Kâr veya Zarar Tablosu**nda "Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Artış ve Satış Kazançları" ya da "Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Azalış ve Satış Zararları" kaleminde ayrı olarak sunulur.

13.15 Maliyet bedeliyle ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin amortisman **giderler**i ve değer düşüklüğü zararları Kâr veya Zarar Tablosunda Diğer Faaliyetlerden Giderler altında "Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Azalış ve Satış Zararları" kaleminde gösterilir.

Sınıf Değişikliği

13.16 Yatırım amaçlı gayrimenkullerin elde tutulma amacının farklılaşması durumunda yeni elde tutulma amacına uygun olarak, bu varlıklar maddi duran varlıklara ya da **stoklar**a aktarılır.

13.17 Bu durumda, gayrimenkulün sınıf değişikliği tarihindeki değeri bu bölüme göre tespit edilir ve bu değeriyle ilgili varlık gruplarına aktarılır. Örneğin yatırım amaçlı elde tutulan ve gerçeğe uygun değeriyle ölçülen bir binanın idari amaçla kullanılmaya başlanması durumunda, binanın sınıf değişikliği tarihindeki gerçeğe uygun değeri tespit edilir, gerçeğe uygun değerde meydana gelen değişim, kâr veya zarara yansıtılır ve yeni tespit edilen gerçeğe uygun değeriyle maddi duran varlıklara aktarılır.

13.18 Bir maddi duran varlığın ya da stokun yatırım amaçlı olarak elde tutulmaya başlanması durumunda, bu varlıklar 13.7 paragrafına göre sınıf değişikliği tarihindeki gerçeğe uygun değeri veya defter değeri üzerinden yatırım amaçlı gayrimenkullere aktarılır.

13.19 Yatırım amaçlı gayrimenkuller gerçeğe uygun değeriyle ölçülüyorsa, bir maddi duran varlığın yatırım amaçlı gayrimenkullere aktarılması durumunda varlığın sınıf değişikliği tarihindeki gerçeğe uygun değeriyle defter değeri arasındaki fark "*Maddi Duran Varlıklar*" bölümüne göre yeniden değerleme artışı ya da yeniden değerleme azalışı olarak dikkate alınır. Söz konusu yatırım amaçlı gayrimenkul finansal tablo dışı bırakıldığında bu varlığa ilişkin olarak yeniden değerleme yedeğinde yer alan birikmiş tutar "Geçmiş Yıllar Kârları/ Zararları" kalemine aktarılır.

13.20 Yatırım amaçlı gayrimenkuller gerçeğe uygun değeriyle ölçülüyorsa, bir stokun yatırım amaçlı gayrimenkullere aktarılması durumunda ise varlığın sınıf değişikliği tarihindeki gerçeğe uygun değeriyle önceki defter değeri arasındaki fark "Satışların Maliyeti" kaleminde kâr veya zarara yansıtılır.

13.21 Yatırım amaçlı gayrimenkuller maliyet yöntemi kullanılarak ölçülüyorsa, yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılacak maddi duran varlık veya stok, defter değeri üzerinden yatırım amaçlı gayrimenkullere aktarılır.

Finansal Tablo Dışı Bırakma

13.22 Bir yatırım amaçlı gayrimenkul kalemi, elden çıkarıldığında veya varlıktan gelecekte herhangi bir ekonomik fayda beklenmediği durumda finansal tablo dışı bırakılır. Gayrimenkulün finansal tablo dışı bırakılmasından doğan kazanç ya da kayıp, kâr veya zarara yansıtılır.

BÖLÜM 14
MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

14.1 Bu bölümde, **maddi olmayan duran varlıklar**a ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir. Bu kapsamda maddi olmayan duran varlıkların ilk kayda alınması, **defter değerleri**nin belirlenmesi, bu **varlık**larla ilgili **itfa** paylarının hesaplanması ve **değer düşüklüğü** konuları ele alınmaktadır.

Kapsam

14.2 Maddi olmayan duran varlık, fiziksel niteliği bulunmayan ancak tanımlanabilir nitelikteki parasal olmayan varlıktır.

14.3 Aşağıdaki özelliklerden herhangi birine sahip bir varlık tanımlanabilir niteliktedir:

a) Varlığın ayrılabilir olması (diğer bir ifadeyle işletmeden ayrılabilme veya bölünebilme özelliğine sahip olması ve bir sözleşme, tanımlanabilir varlık veya **yükümlülük**le birlikte ya da ayrı olarak 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 olması zorunlu değildir).

14.4 Bu bölüm, **iş birleşmeleri** sonucu ortaya çıkan **şerefiye**ye, **finansal varlık**lara ve işletmenin olağan faaliyetleri kapsamında satış amacıyla elde tuttuğu maddi olmayan duran varlıklara uygulanmaz. İş birleşmesinde ortaya çıkan şerefiyenin kayda alınma ve **ölçüm** hükümleri *"İş Birleşmeleri*" bölümünde ele alınmıştır. İşletmenin olağan faaliyetleri kapsamında satış amacıyla elde tuttuğu maddi olmayan duran varlıklar *"Stoklar"* bölümü uyarınca kayda alınır ve ölçülür.

14.5 Madenler üzerindeki haklar ve maden kaynakları bu bölüm kapsamında maddi olmayan duran varlık olarak değerlendirilmez. Niteliğine göre maddi olmayan duran varlık olarak sınıflandırılan **arama ve değerlendirme varlıkları**nın sonraki ölçümüne (değer düşüklüğü hükümleri hariç) bu bölümün ilgili hükümleri uygulanır.

14.6 Bir varlık maddi ve maddi olmayan unsurları birlikte içerebilir. Bu durumda varlık için hangi unsurun daha önemli olduğuna karar verilerek ilgili varlık **maddi duran varlık** ya da maddi olmayan duran varlık olarak kayda alınır.

İlk Kayıt

14.7 Maddi olmayan duran varlıklar ilk kayda almada maliyet bedeliyle ölçülür.

14.8 Satın alma yoluyla elde edilen maddi olmayan duran varlığın maliyet bedeli, ticari iskontolar ve indirimler çıkarıldıktan sonraki satın alma fiyatı, satın alma işlemine bağlı olarak yapılan **gider**ler ile varlığın amaçlanan kullanıma hazır hale getirilmesiyle doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlerden oluşur. Bu çerçevede satın alma yoluyla elde edilen maddi olmayan duran varlığın maliyetine dâhil edilebilecek harcamalar arasında aşağıdakiler gösterilebilir:

a) Gümrük vergileri.

b) Satın alma sırasında ödenen, iade alınamayan vergi, resim ve harçlar.

c) Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon vb. giderler.

ç) Varlıkla ilgili olarak yapılan işlerden dolayı serbest meslek erbabına ödenen ücretler.

d) Varlığın uygun şekilde çalışıp çalışmadığına dair yapılan test maliyetleri.

14.9 Bir yıl veya daha kısa vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan maddi olmayan duran varlıklar, vade farkı ayrıştırılmaksızın, ödenen veya ödenmesi beklenen **nakit** tutar üzerinden ölçülür. Bir yıldan uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan maddi olmayan duran varlıklar ise, vade farkı ayrıştırılarak peşin fiyat üzerinden (diğer bir ifadeyle işletme peşin ödeme yapmış olsaydı ödeyeceği fiyat üzerinden) ölçülür. Bu kapsamda bir maddi olmayan duran varlığın bir yıldan daha uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınması durumunda vade farkı tutarı, *"Finansal Araçlar ve Özkaynaklar*" bölümünün 9.14 – 9.19 paragrafları uyarınca **etkin faiz yöntemi**ne göre hesaplanan **faiz** gideri olarak muhasebeleştirilir.

14.10 Maddi olmayan duran varlıklara ilişkin **borçlanma maliyetleri** oluştukları dönemde kâr veya zarara yansıtılır. Ancak *"Borçlanma Maliyetleri*" bölümünün 17.2 paragrafı uyarınca, amaçlanan kullanımına hazır hale gelmesi normal şartlar altında bir yıldan daha uzun süren maddi olmayan duran varlıkların üretilmesi, inşası veya elde edilmesiyle doğrudan ilişkili olan borçlanma maliyetleri söz konusu varlığın kullanıma hazır hale geldiği tarihe kadar maliyetine dâhil edilir.

14.11 Maddi olmayan duran varlığın iş birleşmesi kapsamında edinilmiş olması durumunda maliyet bedeli, *"İş Birleşmeleri*" bölümüne göre edinim tarihinde belirlenen değeridir.

14.12 Bir veya birden fazla maddi olmayan duran varlığın, parasal ve/veya parasal olmayan kalemler ile takas edilerek edinilmesi durumunda, edinilen maddi olmayan duran varlığın veya varlıkların maliyeti, elden çıkarılan parasal olmayan kalemin net defter değeri esas alınarak belirlenir. Takas işleminde parasal olmayan kalemin yanı sıra, parasal bir kalem de alınmış veya verilmiş ise elden çıkarılan parasal olmayan kalemin net defter değerine ödenen **parasal kalem**in **gerçeğe uygun değer**i eklenir ya da elden çıkarılacak parasal olmayan kalemin net defter değerinden alınan parasal kalemin gerçeğe uygun değeri indirilir.

14.13 Bir maddi olmayan duran varlığın *"Kiralamalar"* bölümü kapsamına giren bir işlemle edinilmesi durumunda bu varlığın maliyeti söz konusu bölüm uyarınca belirlenir.

14.14 İşletmede oluşturulan şerefiye ile maddi olmayan unsurlar için katlanılan ve maddi olmayan duran varlık tanımını karşılamayan harcamalar, bu Standart uyarınca varlık olarak muhasebeleştirilen diğer bir varlığın maliyetinin bir parçası olmadığı sürece maddi olmayan duran varlık olarak aktifleştirilmez; bu harcamalar oluştukları dönemde gider olarak kâr veya zarara yansıtılır. Aşağıdakilere ilişkin harcamalar bu kapsamda değerlendirilir:

a) İşletmede oluşturulan şerefiye,

b) İşletmede oluşturulan markalar, logolar, yayın hakları, müşteri listeleri ve özü itibarıyla bunlara benzer nitelikteki kalemler.

c) Kuruluş ve örgütlenme giderleri.

ç) Eğitim harcamaları,

d) Reklam ve tanıtım harcamaları,

e) Bir işletmenin kısmen veya tamamen yerinin değiştirilmesi veya yeniden yapılandırılması sırasında katlanılan harcamalar.

14.15 İşletmede oluşturulan bir maddi olmayan duran varlığın kayda alınıp alınmayacağının değerlendirilmesinde, ilgili varlığın oluşum süreci **araştırma** safhası ve **geliştirme** safhası olarak ikiye ayrılır.

14.16 Araştırma; yeni bir bilimsel ya da teknik bilgi elde etme beklentisiyle yapılan incelemedir. Araştırma safhasında yapılan harcamalar aktifleştirilmez, gerçekleştiğinde gider olarak kâr veya zarara yansıtılır.

14.17 Geliştirme; ticari üretime ya da kullanıma başlanmadan önce, araştırma sonuçlarının ya da diğer bilgilerin, yeni veya önemli ölçüde geliştirilmiş malzeme, cihaz, ürün, süreç, sistem ya da hizmetlerin üretiminin planlanmasında veya tasarımında uygulanmasıdır. Aşağıdaki şartların tamamının karşılanması halinde, geliştirme safhasında yapılan harcamalar maddi olmayan duran varlık olarak aktifleştirilir:

a) Maddi olmayan duran varlığın kullanıma veya satışa hazır hale gelebilmesi için tamamlanmasının teknik olarak mümkün olması.

b) İşletmenin maddi olmayan duran varlığı tamamlama ve bu varlığı kullanma veya satma niyetinin bulunması.

c) İşletmenin maddi olmayan duran varlığı kullanma veya satma imkânının bulunması.

ç) Maddi olmayan duran varlığın **muhtemel** gelecek ekonomik faydayı nasıl sağlayacağının belirli olması. Ayrıca, maddi olmayan duran varlığın veya ürününün bir piyasasının olması ya da işletme bünyesinde kullanılmaya elverişli olması.

d) Geliştirme safhasını tamamlamak ve maddi olmayan duran varlığı kullanmak veya satmak için yeterli teknik, mali ve diğer kaynakların mevcut olması.

e) Geliştirme sürecinde maddi olmayan duran varlıkla ilgili yapılan harcamaların güvenilir bir biçimde ölçülebilir olması.

14.18 14.17 paragrafında belirtilen şartların sağlandığı tarihten itibaren katlanılan harcamalar işletmede oluşturulan maddi olmayan duran varlığın maliyetini oluşturur. Daha önce gider olarak kayda alınan harcamalar sonradan ilgili varlığın maliyetine dâhil edilemez. İşletmede oluşturulan bir maddi olmayan duran varlığın maliyeti, varlığın oluşturulması, üretilmesi, hazırlanması için gerekli olan ve varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetleri içerir. Bu çerçevede işletmede oluşturulan maddi olmayan duran varlığın maliyetine dâhil edilebilecek harcamalar arasında aşağıdakiler gösterilebilir:

a) Kullanılan veya tüketilen malzeme ve hizmet maliyetleri,

b) Ödenen ücretler,

c) Yasal hakkın tesciline yönelik ödemeler,

ç) Kullanılan varlıklara ilişkin **amortisman** ve itfa payları.

d) *"Borçlanma Maliyetleri"* bölümünün 17.2 paragrafı uyarınca aktifleştirilebilecek borçlanma maliyetleri.

14.19 Bir maddi olmayan duran varlığın oluşturulmasına yönelik işletme içi bir projenin araştırma safhasıyla geliştirme safhasının ayırt edilememesi durumunda, harcamalar araştırma safhasında yapılmış gibi dikkate alınır.

14.20 Bir maddi olmayan duran varlıktan gelecekte elde edilecek faydayı arttıran ve varlıkla doğrudan ilişkisi kurulabilen harcamalar, ilgili varlığın defter değerine dâhil edilir.

Sonraki Ölçüm

14.21 Maddi olmayan duran varlıklar, ilk kayda almadan sonra birikmiş itfa payları ve birikmiş değer düşüklüğü zararları düşülmek suretiyle maliyeti üzerinden ölçülür.

İtfa

14.22 Bu bölüm kapsamında değerlendirilen kripto paralar hariç, maddi olmayan duran varlıklar için itfa payı ayrılması zorunludur. İtfa işlemine, varlık yönetim tarafından amaçlanan kullanıma hazır hale geldiği tarih itibarıyla başlanır. Dolayısıyla dönem içerisinde kullanıma alınan varlıklar için **kıst amortisman** hesaplanır. İtfa işlemine varlığın finansal tablo dışı bırakılmasıyla ya da **faydalı ömrü** belirsiz olan maddi duran varlıklar açısından belirlenen itfa süresinin tamamlanmasıyla son verilir.

Sınırlı Faydalı Ömre Sahip Maddi Olmayan Duran Varlıklar

14.23 İtfaya tâbi tutar, maddi olmayan duran varlığın maliyet bedelinden **kalıntı değer**in indirilmesi suretiyle belirlenir.

14.24 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.

14.25 (-)

14.26 Sözleşmeden doğan haklardan veya diğer yasal haklardan kaynaklanan bir maddi olmayan duran varlığın faydalı ömrü, sözleşmeden doğan hakların veya diğer yasal hakların geçerlilik süresini aşamaz; ancak işletmenin varlığı kullanmayı öngördüğü

süreye bağlı olarak bu sürelerden daha kısa olabilir. Sözleşmeden doğan hakların veya diğer yasal hakların, sınırlı bir zaman dilimi için (sözleşme yenilenerek bu zaman dilimi uzatılabilir) devralınmış olması durumunda, sadece, işletmenin sözleşmeyi yenileme işlemini, önemli maliyetlere katlanmadan yapacağına dair kanıt bulunduğu takdirde, söz konusu yenileme dönemi (dönemleri) ilgili maddi olmayan duran varlığın faydalı ömrüne dâhil edilir.

14.27 Kalıntı değer; bir varlık tahmin edilen faydalı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığında elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek ulaşılan tahmini tutardır.

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

a) Üçüncü bir şahıs, ilgili varlığı faydalı ömrünün sonunda satın alacağını taahhüt etmiştir ya da

b) Varlığın faal bir piyasası mevcuttur ve

(i) Kalıntı değer bu piyasa aracılığıyla belirlenebilmektedir ve

(ii) Varlığın faydalı ömrünün sonunda da böyle bir piyasanın mevcut olması muhtemeldir.

14.29 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.

14.30 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.

14.31 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 *"Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar"* bölümü uyarınca **muhasebe tahminlerindeki değişiklik**ler 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.

14.32 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 Tablosu**nda ilgili varlığın kullanıldığı işletme fonksiyonuna ilişkin giderlerin raporlandığı kalemlerde gösterilir. Örneğin pazarlama bölümünde kullanılan bir maddi olmayan duran varlığa ilişkin itfa gideri Kâr veya Zarar Tablosunda "Pazarlama Giderleri" kalemi içerisinde sunulur.

Faydalı Ömrü Belirsiz Olan Maddi Olmayan Duran Varlıklar

14.33 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.

14.33A Faydalı ömrü belirsiz olan maddi olmayan duran varlıkların kalıntı değeri sıfır kabul edilir. Bu tür maddi olmayan duran varlıkların itfasında kullanılacak yöntemin belirlenmesinde veya bu yöntemde değişikliğe gidilmesinde 14.29-14.31 paragrafları, itfa giderlerinin finansal tablolara yansıtılmasında ise 14.32 paragrafı uygulanır.

14.34 Faydalı ömrü belirsiz olduğu değerlendirilen maddi olmayan duran varlıkların faydalı ömürleri, bu durumun geçerliliğini koruyup korumadığının belirlenmesi amacıyla her yıl gözden geçirilir. Daha önce faydalı ömrünün belirsiz olduğu tespit edilen bir maddi olmayan duran varlığın faydalı ömrü belirlenebildiğinde bu durum "*Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar"* bölümü uyarınca muhasebe tahminlerindeki değişiklikler olarak nitelendirilir. Buna göre, ilgili varlığın itfaya tâbi tutarı faydalı ömrü süresince seçilen itfa yöntemine göre sistematik bir şekilde dağıtılır.

Değer Düşüklüğü

14.35 Her bir **raporlama dönemi** sonunda maddi olmayan duran varlık kalemlerinde değer düşüklüğü olup olmadığının ve varsa değer düşüklüğü zararının nasıl ölçülüp muhasebeleştirileceğinin belirlenmesi için *"Varlıklarda Değer Düşüklüğü"* bölümünde belirtilen hükümler uygulanır.

Finansal Tablo Dışı Bırakma

14.36 Bir maddi olmayan duran varlık kalemi, elden çıkarıldığında veya varlıktan gelecekte herhangi bir ekonomik fayda beklenmediği durumda finansal tablo dışı bırakılır.

14.37 Bir maddi olmayan duran varlık kaleminin finansal tablo dışı bırakılmasından doğan kazanç ya da kayıp, kâr veya zarara yansıtılır.

BÖLÜM 15
KİRALAMALAR

15.1 Bu bölümde, kiracı ve kiraya veren açısından **kiralama** işlemlerinin kayda alınması ve **ölçüm**üyle ilgili muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir.

Kapsam

15.2 Kiralama, kiraya verenin bir **varlığın** kullanım hakkını, bir ödeme veya ödeme planı karşılığında, taraflarca kararlaştırılmış bir süre için kiracıya devrettiği sözleşmedir.

15.3 Bu bölüm, kiralama sözleşmesine konu varlıkların kullanımı ve bakımıyla ilgili önemli hizmetlerin kiraya verenden talep edilebildiği sözleşmeler de dâhil olmak üzere, bu varlıkların kullanım hakkının kiracıya aktarıldığı sözleşmelere uygulanır. Bu bölüm, sözleşme taraflarından birinin diğerine sözleşme konusu varlığın kullanım hakkını aktarmadığı hizmet sözleşmelerine uygulanmaz.

15.4 Doğal kaynakların araştırılması veya kullanılmasına yönelik kiralama sözleşmeleri, sinema filmleri, video kayıtları, patentler, kopyalama hakları gibi kıymetlerle ilgili lisans sözleşmeleri ve ekonomik açıdan dezavantajlı **faaliyet kiralamaları** bu bölüm kapsamında değerlendirilmez.

Tanımlar

15.5 Bu bölümün uygulanmasında aşağıdaki terimler belirtilen anlamlarıyla kullanılır:

Kiralama sözleşmesinin başlangıcı: Sözleşme tarihinden veya tarafların kiralamanın temel şartlarına ilişkin taahhütte bulundukları 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 başlangıcı**nda kayda alınması gereken tutarlar belirlenir.

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

Kira ödemeleri: Sözleşmeye göre kiralama süresi boyunca kiracı tarafından yapılması gereken ödemelerdir. Kiralama süresi sonunda ilgili varlığın **kalıntı değer**ine ilişkin

garanti edilmiş bir tutarın bulunması durumunda bu tutar da kira ödemeleri kapsamında değerlendirilir.

Ayrıca kiracıya sözleşmeye konu varlığı, hakkın kullanılacağı tarihteki **gerçeğe uygun değer**inden 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 ödemeleri içerisinde sayılmaz.

Kiralamadaki zımni faiz oranı: Kiralama sözleşmesinin başlangıcında, kira ödemelerinin **bugünkü değer**i 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

15.6 Kiralama işlemlerinin sınıflandırılması, kiralamaya konu varlığın sahipliğinden kaynaklanan risk ve getirilerin kiraya verende ya da kiracıda bulunma derecesine göre yapılır.

15.7 Kira süresi sonunda mülkiyetin devredilip devredilmediğine bakılmaksızın, bir varlığın sahipliğinden kaynaklanan risk ve getirilerin tamamına yakınının devredildiği kiralamalar, finansal kiralama olarak sınıflandırılır.

15.8 Varlığın sahipliğinden kaynaklanan risk ve getirilerin tamamına yakınının kiracıya devredilmediği kiralamalar ise faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılır.

15.9 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.

15.10 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 kayda 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 kapsaması. Ekonomik ömür, bir varlığın ekonomik olarak kullanılabileceği 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.

15.11 Ayrıca aşağıdaki durumlar da tek başlarına ya da birlikte, bir kiralama işleminin finansal kiralama işlemi olduğunun göstergesi olabilir:

a) Kiralanan varlığın, üzerinde büyük değişiklikler yapılmadığı sürece, sadece kiracı tarafından kullanılabilecek 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.

15.12 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 Kayda Alınması ve Ölçümü

Finansal Kiralama

15.13 Kiracı, kiralama süresinin başlangıcında, finansal kiralamaya konu varlığı ve sözleşmeden kaynaklanan **yükümlülüğünü**, kiralanan varlığın gerçeğe uygun değeri ya da kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı üzerinden kayda alır. Söz konusu iki değer de kiralama sözleşmesinin başlangıç tarihi itibarıyla belirlenir.

15.14 Finansal kiralamaya konu varlık, türüne göre **Finansal Durum Tablosu**nda ilgili kalem içerisinde gösterilir. Örneğin kiralamaya konu varlığın bina olması durumunda söz konusu varlık Finansal Durum Tablosunda "Binalar" kalemi içinde yer alır.

15.15 Kira ödemelerinin bugünkü değeri, finansal kiralamada zımni 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.

15.16 Kiracının katlandığı, başlangıçtaki doğrudan maliyetler varlık olarak muhasebeleştirilen tutara eklenir.

15.17 Kira ödemeleri ilk kayda almadan sonra finansman **gider**leri ve borç 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.

15.18 Kiracı finansal kiralamaya konu varlığa dönem sonlarında, türüne göre bu varlığın kapsamına girdiği bölümde (örneğin *"Maddi Duran Varlıklar", "Maddi Olmayan Duran Varlıklar"* ya da "*Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller"* bölümü) yer alan ölçüm hükümlerini uygular. Bu kapsamda finansal kiralamaya konu varlığın uygulanan bölüme göre **amortisman**a veya **itfa**ya 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 amortismana veya itfaya tâbi tutulur. Ayrıca, varlığın kapsamına girdiği bölüm gerektiriyorsa, kiralamaya konu varlığın **değer düşüklüğü**ne uğrayıp uğramadığının belirlenmesi amacıyla *"Varlıklarda Değer Düşüklüğü"* bölümü hükümleri uygulanır.

Faaliyet Kiralaması

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

Kiralama İşlemlerinin Kiraya Veren Tarafından Kayda Alınması ve Ölçümü

Finansal Kiralama

15.20 Kiraya veren finansal kiralamaya konu varlığını finansal tablo dışı bırakır. Varlığın gerçeğe uygun değeri ile başlangıçtaki doğrudan maliyetlerin toplamına eşit bir tutarda alacak kaydeder. Varlığın gerçeğe uygun değeri ile **defter değeri** arasındaki fark kâr veya zarara yansıtılır.

15.21 Alınan kira ödemeleri ilk kayda almadan sonra finansman **gelir**leri ve anapara geri ödemesi olarak ayrıştırılır. Finansman gelirleri kalan alacak tutarına sabit bir dönemsel getiri oranını (diğer bir ifadeyle kiralamadaki zımni faiz oranını) yansıtan bir esasa göre kayda alınır. Şarta bağlı kira ödemeleri ise oluştukları dönemde kâr veya zarara yansıtılır.

Üretici veya Satıcı Niteliğindeki Kiraya Verenler

15.22 Üretici veya satıcı niteliğindeki kiraya veren, finansal kiralama işlemlerini normal satış işlemi gibi kaydeder.

15.23 Üretici veya satıcı konumundaki kiraya veren, kiralama süresinin başlangıcında kayda alacağı **hasılat** tutarını varlığın gerçeğe uygun değeri veya kira ödemelerinin piyasa faiz oranıyla indirgenmiş bugünkü değerinden düşük olanı üzerinden hesaplar.

15.24 Kiralama süresinin başlangıcında kayda alacağı satılan malın maliyeti tutarı ise varlığın defter değerinden garanti edilmemiş kalıntı değerin bugünkü değeri çıkarılarak bulunur.

15.25 Satış hasılatı ile satışların maliyeti arasındaki fark, işletmenin normal bir satış işleminden elde edilen kâr veya zarar olarak "Brüt Kâr/Zarar" içinde yer alır.

15.26 Üretici veya satıcı niteliğindeki kiraya verenler başlangıçtaki doğrudan maliyetleri gider olarak kâr veya zarara yansıtır.

15.27 Finansal kiralama işleminde gerçekçi olamayacak derecede düşük faiz oranları belirlenmişse, satış kârı, piyasa faiz oranının uygulanması sonucunda bulunacak tutarla sınırlandırılır.

Faaliyet Kiralaması

15.28 Kiraya veren, faaliyet kiralaması çerçevesinde yapılan kira ödemelerini doğrusal olarak kiralama süresi boyunca gelir kaydederek kâr veya zarara yansıtır.

15.29 Kiraya veren, faaliyet kiralamasının başlangıçtaki doğrudan maliyetlerini kiralanan varlığın defter değerine ekler ve bu maliyetleri, kiralama süresi boyunca gider olarak kâr veya zarara yansıtır.

15.30 Kiraya veren faaliyet kiralamasına konu varlığa dönem sonlarında, türüne göre bu varlığın kapsamına girdiği bölümde (örneğin *"Maddi Duran Varlıklar", "Maddi Olmayan Duran Varlıklar"* ya da *"Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller"* bölümünde) yer alan ölçüm ve sunum hükümlerini uygular. Bu kapsamda faaliyet kiralamasına konu varlığın uygulanan bölüme göre amortismana 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 "*Varlıklarda Değer Düşüklüğü"* bölümü hükümleri uygulanır.

Satış ve Geri Kiralama İşlemleri

15.31 Satış ve geri kiralama işlemi, bir varlığın satışını ve aynı varlığın geri kiralanmasını içerir. Kira ödemeleri ve satış fiyatı, bunlar bir bütün olarak belirlendiğinden, genellikle birbirlerine bağımlıdır. Satış ve geri kiralama işlemlerinde uygulanacak muhasebe esasları, kiralama işleminin çeşidine bağlıdır.

15.32 Satış ve geri kiralama işleminin finansal kiralama ile sonuçlanması durumunda, satış gelirlerinin varlığın defter değerini aşan kısmı, satıcı-kiracı tarafından işlemin gerçekleştiği tarihte gelir olarak kâr veya zarara yansıtılmaz. Bu tutar Finansal Durum Tablosuna yansıtılarak kiralama süresi boyunca itfa edilir.

15.33 Bir satış ve geri kiralama işleminin faaliyet kiralaması ile sonuçlanması ve söz konusu işlemin gerçeğe uygun değer üzerinden gerçekleştirildiğinin açık olması durumunda, satıcı-kiracı, oluşan kâr veya zararı işlemin gerçekleştiği tarihte kayda alır. Satış fiyatının gerçeğe uygun değerin altında olması halinde ve oluşan zararlar piyasa fiyatının altındaki bir tutarla yapılacak kira ödemeleri ile telafi edilmediği durumda, satıcı-kiracı, her türlü kâr veya zararı işlemin gerçekleştiği tarihte kayda alır. Oluşan zararların piyasa fiyatının altındaki bir tutarla yapılacak kira ödemeleri ile telafi edilmesi durumunda ise satıcı-kiracı, bu zararı Finansal Durum Tablosuna yansıtarak varlığın tahmini kullanım süresi boyunca kira ödemeleriyle orantılı olarak itfa eder.

Satış fiyatının gerçeğe uygun değerin üzerinde olması durumunda, satıcı-kiracı, gerçeğe uygun değeri aşan kısmı Finansal Durum Tablosuna yansıtarak ilgili varlığın beklenen kullanım süresi boyunca itfa eder.

BÖLÜM 16
DEVLET TEŞVİKLERİ

16.1 Bu bölümde, **devlet teşvikleri**ne ve devlet dışındaki taraflarca sağlanan yardımlara ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir.

Kapsam

16.2 Devlet teşvikleri, faaliyet konularıyla ilgili belirli şartların karşılanması durumunda, kaynak transferi şeklinde işletmelere yapılan devlet yardımlarıdır. Devlet teşvikleriyle, münhasıran 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.

16.3 Devlet teşvikleri, makul bir biçimde bir değer atfedilemeyen devlet yardımlarını ve devlet ile yapılan normal ticari işlemlerden ayırt edilemeyen nitelikteki işlemleri kapsamaz.

16.4 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.

16.5 Devlet tarafından sağlanan ve önceden belirlenen şartlar karşılandığında devletin feragat ettiği krediler devlet teşviki olarak dikkate alınır. Ayrıca piyasa **faiz** oranından düşük bir faiz oranıyla devletten alınan bir krediden sağlanan fayda da devlet teşviki olarak kabul edilir.

16.6 Bu bölüm ayrıca, devlet dışındaki taraflarca sağlanan ve bu bölüm kapsamında açıklanan devlet teşvikleriyle aynı türdeki yardımlara da kıyasen uygulanır.

Kayıt ve Ölçüm

16.7 Devlet teşvikleri aşağıdaki şekilde kayda 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 yansıtılıncaya ya da performans şartları karşılanamadığı için iade edilene kadar **Finansal Durum Tablosu**nda "Ertelenmiş Gelirler" kalemi içerisinde gösterilir.

16.8 Teşvik, alınan ya da alınacak olan **varlığın gerçeğe uygun değer**i üzerinden ölçülür.

16.9 Piyasa faiz oranından düşük bir faiz oranıyla devletten alınan krediler, bu kredi için devlete yapılacak geri ödemelerin benzer bir kredi için uygulanan piyasa faiz oranıyla iskonto edilmesiyle hesaplanan **bugünkü değer**i üzerinden ölçülerek Finansal Durum Tablosunda "Diğer Finansal Yükümlülükler" kalemi içinde gösterilir. Devletten alınan kredi tutarı ile Finansal Durum Tablosuna yansıtılan **finansal yükümlülük** arasındaki fark bu bölüm uyarınca devlet teşviki olarak muhasebeleştirilir.

BÖLÜM 17
BORÇLANMA MALİYETLERİ

17.1 Bu bölümde, **borçlanma maliyetleri**nin kayda alınması düzenlenmektedir. Borçlanma maliyetleri, borçlanmayla ilgili olarak katlanılan **faiz** ve diğer maliyetlerdir. Borçlanma maliyetlerine örnek olarak aşağıdakiler gösterilebilir:

a) *"Finansal Araçlar ve Özkaynaklar"* bölümünde tanımlanan **etkin faiz yöntemi** kullanılarak hesaplanmış faiz **gider**leri.

b) *"Kiralamalar"* bölümüne göre kayda alınan **finansal kiralama**lara ilişkin finansman giderleri.

c) Yabancı para ile borçlanmalarda, faiz maliyetlerine yönelik düzeltme olarak dikkate alınan kur farkları.

Kayda Alma

17.2 Amaçlanan kullanımına ve satışa hazır hale gelmesi normal şartlar altında bir yıldan daha uzun süren **stoklar**ın, **maddi duran varlıklar**ın, maliyet yöntemi uygulanılarak ölçülen **yatırım amaçlı gayrimenkuller**in ve **maddi olmayan duran varlıklar**ın üretilmesi, inşası veya elde edilmesiyle doğrudan ilişkili olan borçlanma maliyetleri (örneğin bu **varlık**lar için kullanılan krediler nedeniyle katlanılan kur farkları (bakınız: 17.1(c) paragrafı) dâhil finansman giderleri), söz konusu varlığın satışa veya kullanıma hazır hale getirildiği tarihe kadar, varlığın maliyetine dâhil edilir. Diğer tüm borçlanma maliyetleri ise oluştukları dönemde **Kâr veya Zarar Tablosu**nun ilgili kaleminde kâr veya zarara yansıtılır.

Aktifleştirilebilir Borçlanma Maliyetleri

17.3 Bir varlığın üretilmesi, inşası veya elde edilmesiyle doğrudan ilişkili olan borçlanma maliyetleri, varlıkla ilişkili harcamaların hiç yapılmamış olması durumunda ortaya çıkmayacak borçlanma maliyetleridir.

17.4 İşletmenin münhasıran bir varlığın üretilmesi, inşası veya elde edilmesi amacıyla borçlanması durumunda, aktifleştirilecek borçlanma maliyeti tutarı; ilgili dönem boyunca söz konusu borçlanmaya ilişkin ortaya çıkan borçlanma maliyetlerinden, bu borçlanmayla elde edilen fonların geçici olarak nemalandırılmasıyla sağlanan **gelir**lerin düşülmesi suretiyle belirlenir.

17.5 İşletmenin genel amaçlı olarak borçlandığı fonları, bir varlığın üretilmesi, inşası veya elde edilmesi amacıyla kullanması durumunda, aktifleştirilebilecek borçlanma maliyeti tutarı ilgili varlığa ilişkin yapılan harcamalara, bir aktifleştirme oranı uygulanarak belirlenir. Bu aktifleştirme oranı, işletmenin ilgili dönemde mevcut olan tüm borçlarına ilişkin borçlanma maliyetlerinin ağırlıklı ortalamasıdır. Bununla birlikte işletme, münhasıran bir varlığın üretilmesi, inşası veya elde edilmesi amacıyla yapılan borçlanmalara ilişkin borçlanma maliyetlerini, bu varlığın satışa veya kullanıma hazır hale getirilmesi için gerekli tüm faaliyetler tamamlanıncaya kadar bu hesaplamadan hariç tutar. Bir dönem boyunca aktifleştirilen borçlanma maliyetlerinin tutarı, dönem boyunca katlanılan borçlanma maliyetleri tutarını aşamaz.

Aktifleştirmenin Başlaması

17.6 Borçlanma maliyetlerinin, bir varlığın maliyeti olarak aktifleştirilmesine aşağıdaki şartların tümünün sağlandığı tarihte başlanır:

a) İşletmenin varlık için harcamaya katlanması.

b) İşletmenin borçlanma maliyetlerine katlanması.

c) İşletmenin, varlığın satışa veya kullanıma hazır hale getirilmesi için gerekli işlemlere başlaması.

Aktifleştirmeye Ara Verilmesi

17.7 Bir varlığın satışa veya kullanıma hazır hale getirilmesine yönelik faaliyetlere uzun süreli ara verilen dönemler boyunca oluşan borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine ara verilir. Ancak, önemli teknik ve idari çalışmalara devam edildiği bir dönemde borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine genellikle ara verilmez. Geçici bir gecikmenin, varlığın satışa veya kullanıma hazır hale getirilmesi sürecinin kaçınılmaz bir parçası olduğu durumlarda da borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine ara verilmez.

Aktifleştirmeye Son Verilmesi

17.8 Bir varlığın satışa veya kullanıma hazır hale getirilmesi için gerekli olan esas itibarıyla tüm işlemler tamamlandığında, borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine son verilir.

17.9 Bir varlığın yapımının parçalar halinde tamamlandığı ve diğer parçaların yapımı devam ederken her bir parçanın kullanılabildiği durumlarda, belirli bir parçanın satışa

veya kullanıma hazır hale getirilmesi için gerekli olan esas itibarıyla tüm işlemler tamamlandığında, bu parçaya ilişkin borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine son verilir.

BÖLÜM 18
VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ

18.1 Bu bölümde, **varlık**ların **geri kazanılabilir tutar**ından daha yüksek bir değerle **finansal tablolar**da yer almamasını sağlamak amacıyla, **değer düşüklüğü**ne ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir. Bu kapsamda, bu bölümde varlıklara ilişkin değer düşüklüğü zararlarının belirlenmesi ve hesaplanması ile bu zararların iptal edilmesi konuları ele alınmaktadır.

Kapsam

18.2 Bu bölüm aşağıdakiler hariç olmak üzere tüm varlıklar için uygulanır:

a) *"Stoklar"* bölümü kapsamındaki **stoklar**,

b) *"Tarımsal Faaliyetler"* bölümü kapsamındaki **satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer**i üzerinden ölçülen **tarımsal faaliyet**lerle ilgili **canlı varlık**lar,

c) *"Finansal Araçlar ve Özkaynaklar"* bölümü kapsamındaki **finansal varlıklar**,

ç) *"Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller"* bölümü kapsamındaki **gerçeğe uygun değer** üzerinden ölçülen **yatırım amaçlı gayrimenkuller**,

d) *"Gelir Üzerinden Alınan Vergiler"* bölümü kapsamındaki **ertelenmiş vergi varlıkları**.

18.3 Geri kazanılabilir tutar, varlığın (veya **nakit yaratan birim**in) satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile **kullanım değeri**nden yüksek olanıdır. Varlıklar, geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir tutarla **Finansal Durum Tablosu**nda izlenemez. Bir varlığın **defter değeri**nin geri kazanılabilir tutarından büyük olması durumunda değer düşüklüğü zararı oluşur.

18.4 Her **raporlama dönemi** sonunda varlığın değer düşüklüğüne uğradığına ilişkin bir göstergenin mevcut olup olmadığı değerlendirilir. Bu tür bir göstergenin mevcut olması durumunda ilgili varlığın geri kazanılabilir tutarı belirlenir. Belirsiz **faydalı ömre** sahip **maddi olmayan duran varlıklar** da dâhil olmak üzere varlığın değer düşüklüğüne uğradığına ilişkin herhangi bir göstergenin bulunmadığı durumlarda geri kazanılabilir tutarın belirlenmesine gerek yoktur.

Değer Düşüklüğü Göstergeleri

18.5 Bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararının meydana geldiğine ilişkin herhangi bir göstergenin mevcut olup olmadığı belirlenirken asgari olarak aşağıdaki göstergeler değerlendirilir:

a) Dönem içinde varlığın piyasa değeri, zamanla veya normal kullanım sonucunda olması beklenenden çok daha fazla azalmıştır.

b) İşletmenin faaliyette bulunduğu teknolojik, ekonomik veya hukuki çevrede veya varlığa ilişkin piyasada, dönem içerisinde işletme üzerinde olumsuz etkisi olan önemli değişiklikler meydana gelmiştir ya da söz konusu değişikliklerin yakın gelecekte gerçekleşmesi beklenmektedir.

c) Dönem içerisinde, piyasa **faiz** oranları veya yatırımın kârlılığına ilişkin diğer piyasa oranları artmıştır. Söz konusu artışların, varlığın kullanım değerinin hesaplanmasında kullanılan iskonto oranını önemli ölçüde etkilemesi de **muhtemel**dir ve yine bu artışlar varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerini azaltmaktadır.

ç) İşletmenin net varlıklarının defter değeri, işletmenin bir bütün halindeki tahmini gerçeğe uygun değerinden (bu tür bir tahmin, örneğin, işletmenin tamamının veya bir kısmının potansiyel satışıyla ilgili olarak yapılmış olabilir) daha yüksektir.

d) Varlığın fiziksel hasara uğradığına veya demode olduğuna ilişkin kanıt bulunmaktadır.

e) İşletmeye ilişkin olarak, dönem içerisinde, varlığın mevcut veya gelecekteki öngörülen kullanımını etkileyebilecek önemli düzeyde olumsuz değişiklikler meydana gelmiştir veya bu tür değişikliklerin yakın gelecekte meydana gelmesi beklenmektedir. Bu değişikliklere örnek olarak; 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 gösterilebilir.

f) İşletme içi raporlamada, varlığın ekonomik performansının beklenenden daha kötü olduğuna veya olacağına ilişkin kanıt mevcuttur. Bu bağlamda, ekonomik performans faaliyet sonuçlarını ve **nakit akışları**nı içermektedir.

18.6 Varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğine dair bir göstergenin bulunması, varlık için herhangi bir değer düşüklüğü zararı kayda alınmayacak olsa bile, söz konusu varlığın geri kalan faydalı ömrünün, **amortisman** veya **itfa** yönteminin ve **kalıntı değer**inin gözden geçirilmesi gerektiğini gösterebilir.

Geri Kazanılabilir Tutarın Belirlenmesi

18.7 Geri kazanılabilir tutar, her bir varlık için ayrı ayrı belirlenir. Ancak bir varlığın geri kazanılabilir tutarının ayrı olarak belirlenemediği durumlarda, varlığın ait olduğu nakit yaratan birimin geri kazanılabilir tutarı hesaplanır. Bir varlığın nakit yaratan birimi, diğer varlıkların veya varlık gruplarının oluşturduğu nakit girişlerinden büyük ölçüde bağımsız olarak nakit akışları oluşturan tanımlanabilir en küçük varlık grubudur.

18.8 Büyük ölçüde bağımsız nakit girişi oluşturmasa dahi varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri defter değerinden yüksekse ya da kullanım değerinin satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerini önemli ölçüde aşmayacağı değerlendiriliyorsa varlığın ait olduğu nakit yaratan birimin geri kazanılabilir tutarı hesaplanmaz.

18.9 Bir varlığın geri kazanılabilir tutarının belirlenemediği durumlarda, nakit yaratan birime ilişkin özel hükümlerin dışındaki aşağıdaki hükümlerde yer alan "varlık" ifadesi "nakit yaratan birim" olarak dikkate alınarak, söz konusu hükümler nakit yaratan birim için uygulanır.

18.10 Bir varlığın hem satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinin hem de kullanım değerinin belirlenmesi, her zaman gerekli değildir. Bu tutarlardan biri varlığın defter değerini aşıyorsa, varlık değer düşüklüğüne uğramamıştır ve diğer tutarı tahmin etmeye gerek yoktur.

18.11 Bir varlığın kullanım değerinin, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerini önemli ölçüde aşmayacağı değerlendiriliyorsa, varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri, geri kazanılabilir tutar olarak kullanılabilir. Bu durum, genellikle, elden çıkarmak üzere elde tutulan varlıklar açısından geçerlidir.

Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer

18.12 Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer, bir varlığın, bilgili ve istekli taraflar arasında karşılıklı pazarlık ortamında piyasa şartları çerçevesindeki satış tutarından, elden çıkarma maliyetleri indirildikten sonra elde edilebilecek tutardır. Bu doğrultuda, karşılıklı pazarlık ortamında yapılmış bir satış anlaşmasındaki fiyat veya faal bir piyasadaki fiyat, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değere ilişkin gerçekçi bir kanıt sağlar.

18.13 Varlığa ilişkin bir satış anlaşmasının veya faal bir piyasanın bulunmaması durumunda; satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer, aynı sektördeki benzer varlıklara ilişkin yakın geçmişte yapılan işlemlerin sonuçları dikkate alınarak **raporlama tari**hi itibarıyla, elden çıkarma maliyetleri de düşüldükten sonra, bilgili ve istekli taraflar arasında karşılıklı pazarlık ortamında yapılacak bir satıştan sonra elde edilebilecek tutarı yansıtan en gerçekçi bilgiye dayanmak suretiyle ölçülür.

18.14 Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerin hesaplanmasında, gerçeğe uygun değerden indirilebilecek satış maliyetlerine yasal olarak ödenmesi gereken işlem vergileri ve benzeri diğer ödemeler, varlığı taşıma maliyetleri, varlığın tâbi olduğu bir kısıtlamanın kaldırılması amacıyla katlanılan maliyetler ve varlığı satışa hazır hale getirmek için katlanılan ilave maliyetler örnek olarak gösterilebilir.

Kullanım Değeri

18.15 Kullanım değeri bir varlıktan elde edilmesi beklenen gelecekteki nakit akışlarının **bugünkü değer**idir.

18.16 Kullanım değerinin hesaplanmasında aşağıdaki unsurlar dikkate alınır:

a) İşletmenin varlıktan elde etmeyi beklediği gelecekteki nakit akışları,

b) Söz konusu nakit akışlarının tutarında veya zamanlamasında beklenen muhtemel sapmalar,

c) Paranın zaman değeri (risksiz cari piyasa faiz oranı üzerinden gösterilen),

ç) Varlığa özgü belirsizliklere katlanmanın bedeli,

d) Piyasa katılımcılarının, işletmenin varlıktan elde etmeyi beklediği gelecekteki nakit akışlarının fiyatlandırmasına yansıtacağı diğer unsurlar (örneğin varlığın likiditesinin azalması).

18.17 Kullanım değerinin hesaplanması aşağıdaki adımlardan oluşur:

a) Varlığın kullanımı süresince ve nihai olarak elden çıkarılmasından elde edilmesi beklenen nakit giriş ve çıkışlarının tahmini ve

b) Söz konusu nakit akışlarına uygun iskonto oranının uygulanması.

18.18 18.16 paragrafının (b), (ç) ve (d) bentlerinde belirtilen unsurlar, gelecekteki nakit akışlarına ilişkin bir düzeltme ya da iskonto oranına ilişkin bir düzeltme olarak yansıtılabilir. Ayrıca iskonto oranının, genel enflasyonla ilgili fiyat artışlarının etkisini içermesi durumunda gelecekteki nakit akışları da nominal değerleriyle tahmin edilir.

18.19 Kullanım değerinin hesaplanmasında ilk aşamayı oluşturan gelecekteki nakit akışlarının tahmini aşağıdakileri içerir:

a) Varlığın kullanımından sağlanacak nakit girişlerine ilişkin tahminler,

b) Varlığı kullanıma hazır hale getirmek için yapılan nakit çıkışları dâhil olmak üzere, varlığın kullanımından sağlanacak nakit girişlerinin elde edilmesi için gereken gelecekteki nakit çıkışları ve varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen veya makul ve tutarlı bir temele dayalı olarak varlığa atfedilebilen nakit çıkışlarına ilişkin tahminler ve

c) Varlığın, faydalı ömrü sonunda, piyasa şartlarında karşılıklı pazarlık ortamında elden çıkarılması sonucunda elde edilmesi (veya ödenmesi) beklenen net nakit akışları.

18.20 Nakit akışlarını tahmin etmek için, varsa, geleceğe yönelik finansal bütçeler veya tahminler kullanılabilir. Bu bütçe veya tahminlerin kapsadığı dönemlerin de ötesinde bir nakit akış tahmininde bulunmak için, bunlara dayalı olarak yapılan tahminler, ileriki yıllar için, uygun bir büyüme oranı (artan, sabit veya azalan) kullanılmak suretiyle genişletilebilir.

18.21 Gelecekteki nakit akışları, varlığın mevcut durumu göz önünde bulundurularak tahmin edilir. Gelecekteki nakit akışlarının tahmininde; henüz taahhüt edilmemiş gelecekteki bir yeniden yapılandırmadan ya da varlığın performansının geliştirilmesinden kaynaklanması beklenen tahmini nakit akışları dikkate alınmaz. Ayrıca, gelecekteki nakit akışlarının tahminleri, **finansman faaliyetleri**nden kaynaklanan nakit akışları ile **gelir üzerinden alınan vergi**lere ilişkin ödeme ve iadeleri içermez.

İskonto Oranı

18.22 Bugünkü değer hesaplamasında kullanılan iskonto oranı (oranları), aşağıdakilere ilişkin cari piyasa değerlendirmelerini yansıtan vergi öncesi orandır (oranlardır):

a) Paranın zaman değeri (risksiz cari piyasa faiz oranı üzerinden gösterilen),

b) Gelecekteki nakit akış tahminlerinin belirlenmesi sırasında göz önünde bulundurulmamış olan varlığa özgü riskler.

Şerefiye ve Nakit Yaratan Birimin Defter Değeri

18.23 **Şerefiye** değer düşüklüğü testine tâbi tutulmaz.

18.24 Bir nakit yaratan birimin defter değeri;

a) Nakit yaratan birimle doğrudan ilişkilendirilebilen veya mantıklı ve tutarlı bir şekilde söz konusu birime dağıtılabilen ve

b) Nakit yaratan birimin kullanım değerinin belirlenmesi sırasında dikkate alınan gelecekteki nakit girişlerini oluşturan,

varlıkların defter değerlerini içerir.

18.25 18.24 paragrafında yer alan şartları sağlasa dahi, herhangi bir şerefiye tutarı nakit yaratan birimin defter değerinin hesabında dikkate alınmaz. Dolayısıyla bir varlığa ilişkin değer düşüklüğünün, bu varlığın ait olduğu nakit yaratan birimin geri kazanılabilir tutarı hesaplanarak tespit edildiği durumlarda, söz konusu nakit yaratan birimle ilişkilendirilebilen ya da bu birime dağıtılabilen bir şerefiye tutarı söz konusu olsa da ilgili nakit yaratan birimin defter değerine ilgili şerefiye tutarı dâhil edilmez. Bu itibarla söz konusu nakit yaratan birimin değer düşüklüğüne uğradığına ilişkin bir göstergenin mevcut olduğu bir durumda bu birim, şerefiye tutarı dâhil edilmemiş defter değeri ile geri kazanılabilir tutarı karşılaştırılarak değer düşüklüğü testine tâbi tutulur.

18.26 Ayrıca geri kazanılabilir tutarın kayda alınan bir **yükümlülük** dikkate alınmadan belirlenemediği durumlar hariç olmak üzere, nakit yaratan birimin defter değeri kayda alınan herhangi bir yükümlülüğün defter değerini içermez.

Değer Düşüklüğünün Kaydı

18.27 Bireysel olarak değer düşüklüğü testine tâbi tutulan ve maliyet bedeliyle ölçülen varlıklara ilişkin değer düşüklüğü zararları kâr veya zarara yansıtılır. Ancak yeniden

değerlenmiş tutarı üzerinden ölçülen **maddi duran varlıklar**a ilişkin değer düşüklüğü zararları *"Maddi Duran Varlıklar"* bölümüne göre yeniden değerleme değer azalışı olarak dikkate alınır. Kâr veya zarara yansıtılan değer düşüklüğü zararları **Kâr veya Zarar Tablosu**nda varlığın kullanıldığı işletme fonksiyonuna ilişkin **gider**lerin yansıtıldığı kalemde gösterilir. Örneğin, pazarlama bölümüyle ilgili olarak kullanılan varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararı "Pazarlama Giderleri" kaleminde, üretim bölümüyle ilgili kullanılan varlıklara ilişkin değer düşüklüğü zararı ise "Satışların Maliyeti" kaleminde gösterilir. Maliyet bedeli üzerinden ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin değer düşüklüğü zararı ise Diğer Faaliyetlerden Giderler altında "Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Azalış ve Satış Zararları" kaleminde gösterilir.

18.28 Benzer şekilde nakit yaratan birimin geri kazanılabilir tutarının defter değerinden düşük olması durumunda nakit yaratan birim için değer düşüklüğü zararı kayda alınır. Söz konusu değer düşüklüğü zararı nakit yaratan birime ait varlıkların (şerefiye dışındaki) defter değeriyle orantılı olarak ilgili varlıklara dağıtılır. Bu kapsamda, varlıklara ilişkin değer düşüklüğü zararları 18.27 paragrafında belirtilen şekilde muhasebeleştirilir.

18.29 Ancak, nakit yaratan birimdeki varlıkların defter değerleri aşağıdakilerin büyük olanından az olamaz:

a) Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerden (belirlenebildiği takdirde),

b) Kullanım değerinden (belirlenebildiği takdirde) ve

c) Sıfırdan

18.30 18.29 paragrafında belirtilen kısıtlamadan dolayı bir varlığa dağıtılamayan değer düşüklüğü zararı tutarı, birimin diğer varlıklarına, söz konusu varlıkların defter değerleri ile orantılı olarak dağıtılır.

18.31 Değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesinden sonra amortisman veya itfa payı gelecekteki dönemlerde varlığın yeni defter değeri esas alınarak hesaplanır.

Değer Düşüklüğü Zararının İptali

18.32 Her raporlama dönemi sonunda, önceki raporlama dönemlerinde kaydedilen değer düşüklüğü zararının ortadan kalktığına ya da azaldığına ilişkin bir gösterge bulunup bulunmadığı değerlendirilir. Değer düşüklüğü zararının ortadan kalktığına veya

azaldığına ilişkin göstergeler, genellikle 18.5 paragrafındaki göstergelerin tersi şeklindedir. Bu tür bir göstergenin bulunması durumunda, ilgili varlığın ya da nakit yaratan birimin geri kazanılabilir tutarı hesaplanarak daha önce kaydedilen değer düşüklüğü zararının bir kısmının veya tamamının iptal edilip edilmemesi gerektiği belirlenir.

18.33 Geçmiş dönemlerde varlığa ilişkin kaydedilen değer düşüklüğü zararının, varlığın bireysel olarak geri kazanılabilir tutarının tespit edilerek belirlenmiş olması durumunda, değer düşüklüğü zararının iptal edilip edilmeyeceğinin belirlenmesinde de aynı şekilde varlığın geri kazanılabilir tutarı bireysel olarak hesaplanır. Diğer taraftan geçmiş dönemlerde varlığa ilişkin kaydedilen değer düşüklüğü zararının varlığın ait olduğu nakit yaratan birimin geri kazanılabilir tutarının tespit edilerek belirlenmiş olması durumunda, değer düşüklüğü zararının iptal edilip edilmeyeceğinin belirlenmesinde de aynı şekilde varlığın ait olduğu nakit yaratan birimin geri kazanılabilir tutarı esas alınır.

18.34 Varlığın geri kazanılabilir tutarının defter değerini aşması durumunda ilgili varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararının tamamı ya da bir kısmı iptal edilir. Değer düşüklüğü zararının iptal edilecek kısmı, ilgili varlığa ilişkin önceki raporlama dönemlerinde değer düşüklüğü zararı kayda alınmamış olsaydı varlığın ulaşacağı (amortisman veya itfa payı çıkarılmış olarak) defter değeri esas alınarak belirlenir. Değer düşüklüğü zararının iptalinden sonra varlığın yeni defter değeri bu değeri aşamaz.

18.35 İptal edilecek değer düşüklüğü zararı; bireysel olarak değer düşüklüğü testine tâbi tutulan ve maliyet bedeli ile ölçülen varlıklarda kâr veya zarara yansıtılarak Kâr veya Zarar Tablosunun ilgili kaleminde gösterilirken, yeniden değerlenmiş tutarı üzerinden ölçülen maddi duran varlıklarda *"Maddi Duran Varlıklar"* bölümüne göre yeniden değerleme değer artışı olarak dikkate alınır.

18.36 Daha önce kaydedilen değer düşüklüğü zararının varlığın ait olduğu nakit yaratan birimin geri kazanılabilir tutarının tespit edilerek belirlenmiş olması durumunda ilgili nakit yaratan birimin cari raporlama dönemi sonundaki geri kazanılabilir tutarı hesaplanır. Nakit yaratan birimin geri kazanılabilir tutarının defter değerinden yüksek olması durumunda nakit yaratan birim için değer düşüklüğü zararı iptal edilir.

18.37 Nakit yaratan birime ait iptal edilecek değer düşüklüğü zararları, nakit yaratan birime ait varlıkların (şerefiye dışındaki) defter değerleri ile orantılı olarak ilgili varlıklara dağıtılır. Bunların kaydı 18.35 paragrafında belirtilen şekilde yapılır.

18.38 Ancak, nakit yaratan birimdeki varlıkların defter değerleri aşağıdakilerin düşük olanından fazla olamaz:

a) Geri kazanılabilir tutardan ve

b) Önceki raporlama dönemlerinde söz konusu varlık için herhangi bir değer düşüklüğü zararı kayda alınmamış olsaydı, varlığın ulaşacağı defter değerinden (amortisman veya itfa payı çıkarılmış olarak).

18.39 18.38 paragrafında belirtilen kısıtlamadan dolayı bir varlığa dağıtılamayan değer düşüklüğü zararı iptali, birimin diğer varlıklarına söz konusu varlıkların defter değeriyle orantılı olarak dağıtılır.

18.40 Değer düşüklüğü zararının iptal edilmesinden sonra amortisman veya itfa payı sonraki dönemlerde varlığın yeni defter değeri esas alınarak hesaplanır.

BÖLÜM 19
KARŞILIKLAR, ŞARTA BAĞLI YÜKÜMLÜLÜKLER VE ŞARTA BAĞLI VARLIKLAR

19.1 Bu bölümde, **karşılık**lara, **şarta bağlı yükümlülük**lere ve **şarta bağlı varlık**lara ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir. Bu bölümde, karşılıkların kayda alma ve **ölçüm**ü ile şarta bağlı varlık ve şarta bağlı yükümlülüklerin **finansal tablolar**a nasıl yansıtılacağı ele alınmaktadır.

Kapsam

19.2 Bu bölüm, diğer bölümlerde özel olarak ele alınan karşılıklar (örneğin **kiralama** işlemlerinden, **inşa sözleşmeleri**nden ve **gelir üzerinden alınan vergi**lerden ortaya çıkanlar) hariç olmak üzere, kıdem tazminatı karşılığı da dâhil tüm karşılıklara, şarta bağlı yükümlülüklere ve şarta bağlı varlıklara uygulanır.

19.3 Bu bölümdeki hükümler, ekonomik açıdan dezavantajlı olmadığı sürece, tarafların henüz hiçbir **yükümlülüğünü** yerine getirmediği veya her iki tarafın da yükümlülüğünü aynı ölçüde kısmen yerine getirdiği sözleşmelere uygulanmaz. **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 **varlığı** kiralaması için sözleşmeye bağlı olarak ödeme yapma zorunluluğu bulunduğunda, **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

19.4 Karşılık, gerçekleşme zamanı veya tutarı belli olmayan yükümlülüktür. Karşılıklara örnek olarak garantilere, davalara, müşteri iadelerine, çalışanlara hizmetleri karşılığı sağlanan birikimli izinlere ve primlere, bir tesisin kapatılmasına ve yeniden yapılandırılmasına ilişkin yükümlülükler gösterilebilir. Bu bölümde yer alan karşılık ifadesi, bir yükümlülüğün kayda alınmasını gerektirmeyen, varlıkların **defter değerleri**ne ilişkin düzeltmeleri (**amortisman**, şüpheli alacaklara ve diğer varlıklara

ilişkin **değer düşüklükleri** gibi) kapsamaz ve bunlara bu bölüm hükümleri uygulanmaz.

19.5 Karşılık, yalnızca aşağıdaki durumların varlığı halinde kayda alınır:

a) İşletmenin raporlama dönemi sonunda geçmiş bir olaydan kaynaklanan mevcut 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.

19.6 Karşılık tutarı, **Finansal Durum Tablosu**na yükümlülük olarak yansıtılır ve diğer bölümlere göre bir varlığın maliyetine dâhil edilmediği sürece karşılık tutarı kadar **gider** kayda alınır.

19.7 19.5 paragrafının (a) bendinde yer alan, raporlama dönemi sonunda geçmiş bir olaydan kaynaklanan bir yükümlülüğün bulunması şartı, işletmenin yükümlülüğünü yerine getirmek dışında herhangi bir gerçekçi alternatifinin bulunmadığı anlamına gelmektedir. Böyle bir durum aşağıdaki şartlardan 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; 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.

19.8 Sadece işletmenin gelecekteki faaliyetlerinden (işletmenin gelecekteki faaliyetlerinin idamesi gibi) bağımsız olan ve geçmişteki olaylardan kaynaklanan yükümlülükler karşılık olarak kayda 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 taktırması gerekebilir). İşletme gelecekteki işlemleriyle (örneğin; faaliyet yöntemini değiştirerek veya fabrikayı satarak) ileride ortaya çıkabilecek harcamalardan kaçınabileceğinden, bu harcamalar için mevcut bir yükümlülüğü bulunmaz ve bunlara ilişkin olarak herhangi bir karşılık kayda almaz.

19.8A Gelecekte ortaya çıkması beklenen faaliyet zararları için karşılık ayrılmaz. Bunun nedeni gelecekteki faaliyet zararlarının, yükümlülük tanımını ve dolayısıyla karşılıkların kayda alınmasına ilişkin 19.5 paragrafında yer alan şartları karşılamamasıdır. Gelecekte faaliyet zararına katlanılacağına yönelik beklentilerin, işletme faaliyetlerinde kullanılan varlıkların değer düşüklüğüne uğradığına ilişkin gösterge niteliğinde olması muhtemeldir.

19.9 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.

19.10 Karşılıklar nitelikleri itibarıyla Finansal Durum Tablosundaki birçok kaleme göre daha belirsiz olduklarından, bunların ölçümünde tahminlerin kullanımı önemli bir yer tutmaktadır. Bu çerçevede karşılığa ilişkin tahmini ödeme tutarının ölçümünde işletmenin muhakemede bulunması gerekir. İşletmenin muhakemesi benzer işlemlerden kaynaklanan deneyimleri ve bazı durumlarda bağımsız uzmanlardan alınan değerlendirmeleri yansıtmalıdır.

19.11 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. Mümkün tüm sonuçların belirli bir aralıkta süreklilik arz etmesi ve her bir sonucun gerçekleşme ihtimalinin benzer olması durumunda, aralığın orta noktası karşılık tutarı olarak kullanılır.

Örnek 1:

Bir işletme, satış tarihinden itibaren altı ay içerisinde ortaya çıkan üretim hatalarını tamir edeceği garantisi 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 birim x %75 x 0 TL) + (1.000 birim x %20 x 100 TL) + (1.000 birim x %5 x 400 TL)]= 40.000 TL karşılık kayda alması gerekecektir.

19.12 Karşılık tek bir yükümlülükten 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, [(300.000 TL x %70) + (2.000.000 TL x %30)]= 810.000 TL karşılık kayda alınacaktır.

19.13 İşletmelerin **bugünkü değer** hesaplaması yapmadan karşılık tutarını yükümlülüğün yerine getirilmesi için yapılması beklenen harcama tutarı üzerinden ölçmesi mümkündür. Bununla birlikte paranın zaman değerinin etkisinin önemli olduğu durumlarda karşılık tutarı, yükümlülüğün yerine getirilmesi için yapılması beklenen harcamaların bugünkü değeri üzerinden ölçülebilir. Bugünkü değerin hesaplanması durumunda paranın zaman değerine ilişkin cari piyasa değerlendirmelerini yansıtan iskonto oranı (veya oranları) kullanılır. Ayrıca ilgili yükümlülüğe özgü riskler de, ya kullanılan iskonto oranına (veya oranlarına) ya da yükümlülüğün yerine getirilmesi için gereken harcama tutarlarının tahminine yansıtılır. Ancak bu riskler, her iki unsura birden yansıtılmaz.

19.14 Varlıkların elden çıkarılmasından beklenen kazançlar, karşılığın ölçülmesi aşamasında dikkate alınmaz. Söz konusu kazançlar, ilgili varlığın kapsamına girdiği bölüm uyarınca öngörülen zamanda kayda alınır.

19.15 Karşılık tutarları, ilk kayda almadan 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. Karşılık tutarının, bugünkü değeri üzerinden ölçülmesi durumunda toplam iskonto tutarının her bir döneme düşen kısmı, ilgili dönemde bir taraftan karşılık hesabına eklenirken, diğer taraftan da **Kâr veya Zarar Tablosu**nda "Faiz vb. Giderler" kalemi içerisinde gösterilir.

Karşılıklara İlişkin Tazminatlar

19.16 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 ayrı bir varlık olarak kayda alınabilir. Ancak bu tazminat tutarının varlık olarak kayda alınabilmesi için, karşılığa neden olan yükümlülük yerine getirildiğinde tazminatın alınacağının neredeyse kesin olması gerekir. 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

19.17 Raporlama dönemi sonu itibarıyla toplam kıdem tazminatı yükümlülüğü tahmin edilir ve "*Geçiş Hükümleri*" bölümünün 27.8 paragrafı uygulanmadığı sürece toplam tutar, kısa vadeli ya da uzun vadeli olmasına göre, Finansal Durum Tablosunun "Kıdem Tazminatı Karşılıkları" kaleminde sunulur. Toplam kıdem tazminatı yükümlülüğü; iş gücü devir hızı ve önceki yıllara ilişkin kıdem tazminatı gerçekleşmeleri gibi etkenler de dikkate alınarak, çalışanların cari raporlama dönemi sonu itibarıyla geçerli olan kıdeme esas ücretleri üzerinden hesaplanır. Ayrıca toplam kıdem tazminatı yükümlülüğünün hesaplanmasında kullanılan aynı varsayımlar ve ücretler üzerinden cari raporlama dönemine ait kıdem tazminatı yükümlülüğü tespit edilir ve bu tutar ilgili işletme fonksiyonuna ait gider kaleminde gösterilir.

19.17A Aşağıdakiler arasındaki fark "Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler" ya da "Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler" kalemine yansıtılır:

a) Cari raporlama dönemi sonu itibarıyla belirlenen toplam kıdem tazminatı yükümlülüğü ile

b) Bir önceki raporlama dönemi sonu itibarıyla belirlenmiş olan toplam kıdem tazminatı yükümlülüğü, eksi cari raporlama döneminde yapılmış kıdem tazminatı ödemeleri, artı cari raporlama dönemine ait kıdem tazminatı yükümlülüğü.

Şarta Bağlı Yükümlülükler

19.18 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 kayda alınamayan mevcut bir yükümlülüktür:

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

(ii) Yükümlülük tutarının güvenilir bir biçimde ölçülememesi.

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

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

Şarta Bağlı Varlıklar

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

19.22 Şarta bağlı varlıklar, Finansal Durum Tablosunda gösterilmez. Ancak ilgili varlık nedeniyle işletmeye kaynak girişinin neredeyse kesin olması durumunda, söz konusu varlık, şarta bağlı bir varlık olarak nitelendirilemez ve varlık olarak kayda alınır.

19.23 Şarta bağlı varlık nedeniyle işletmeye ekonomik fayda girişinin olması muhtemelse (diğer bir ifadeyle gerçekleşme olasılığının, gerçekleşmeme olasılığından daha yüksek olması), dipnotlarda şarta bağlı varlığın niteliğine ilişkin kısa bir açıklama yapılır ve şarta bağlı varlığın muhtemel finansal etkisine ilişkin bilgi verilir.

BÖLÜM 20
YABANCI PARA ÇEVRİM İŞLEMLERİ

20.1 Bu bölümde, işletmelerin yabancı para cinsinden yaptıkları işlemlere ilişkin muhasebe ilkeleri ve işletmelerin **finansal tablolar**ını ağırlıkla kullandıkları para birimi dışındaki başka bir para birimi cinsinden sunmaları durumunda yapılması gereken çevrim işlemlerine ilişkin esaslar düzenlenmektedir. Bu bölüm ayrıca, finansal tabloların sunulduğu para biriminden farklı bir **ağırlıkla kullanılan para birimi**ne sahip olan ve tam konsolidasyon ya da özkaynak yöntemine göre konsolide edilen **bağlı ortaklık**ların, **müşterek girişim**lerin ve **iştirak**lerin finansal durumu ve faaliyet sonuçlarının finansal tablolara nasıl dâhil edileceğine ilişkin ilkeleri belirlemektedir.

Ağırlıkla Kullanılan Para Birimi

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

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

a) Ağırlıkla kullanılan para birimi:

(i) İşletmenin mal ve hizmetlerinin satış fiyatlarını en çok etkileyen para birimidir (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 birimidir.

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

20.4 20.3 paragrafındaki faktörlerin yanı sıra aşağıda yer alan faktörler de ağırlıkla kullanılan para biriminin belirlenmesine ilişkin kanıt sağlar:

a) **Finansman faaliyetleri**nden (borçlanma aracı ya da **özkaynak araçları**nın ihraç edilmesi gibi) sağlanan fonların para birimi.

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

20.5 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.

20.6 Ağırlıkla kullanılan para birimindeki değişikliğin etkisi **ileriye yönelik** olarak kayda alınır. Diğer bir ifadeyle, tüm kalemler yeni ağırlıkla kullanılan para birimine, değişiklik tarihindeki döviz kuru kullanılarak çevrilir.

Yabancı Para Cinsinden İşlemlere İlişkin Muhasebe İlkeleri

20.7 Yabancı para cinsinden işlemler, işletmenin ağırlıkla kullanılan para birimi dışındaki bir para birimiyle gerçekleşen işlemlerdir.

20.8 Yabancı para cinsinden işlemler ilk kayda alınırken, yabancı para birimindeki tutar işlem tarihindeki **spot kur** kullanılarak ağırlıkla kullanılan para birimine çevrilir. Spot kur, hemen teslim halindeki geçerli olan döviz kurudur. İşlem tarihi, işlemin ilk kayda alındığı tarihi ifade eder. İlk kayda alma tarihi ise işlemin kapsamına girdiği bölüme göre belirlenir.

20.9 Uygulama kolaylığı açısından, işlem tarihindeki gerçek kura yaklaşan 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.

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

20.11 **Parasal kalem**ler, sabit veya belirlenebilir bir tutarda para olarak alınacak veya ödenecek olan **varlık** ve **yükümlülük**ler ile elde tutulan nakittir. Parasal bir kalemin temel niteliği, sabit ya da belirlenebilir tutarda para biriminin alınması hakkı ya da ödenmesi yükümlülüğüdür. Parasal kalemlere örnek olarak; nakit ödenecek kıdem tazminatları ve diğer **karşılık**lar ile nakit olarak tahsil edilecek alacaklar gösterilebilir.

20.12 Bununla birlikte, 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), **şerefiye**, **maddi olmayan duran varlıklar**, **stoklar**, **maddi duran varlıklar** verilebilir.

20.13 Yabancı para cinsinden parasal kalemler, dönem sonundaki spot kur kullanılarak ağırlıkla kullanılan para birimine çevrilir.

20.14 Parasal kalemin ödenmesinden ya da parasal kalemin cari **raporlama dönemi** sonunda, ilk kayda 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 Tablosu**nun 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.

20.15 Yabancı para cinsinden parasal olmayan kalemler ise, maliyet bedelleri üzerinden ölçülüyorsa işlem tarihindeki kurdan; yabancı para cinsinden **gerçeğe uygun değer**leri üzerinden ölçülüyorsa gerçeğe uygun değerin belirlendiği tarihteki spot kurdan ağırlıkla kullanılan para birimine çevrilir.

Örnek 1:

Ağırlıkla kullanılan para birimi Türk Lirası (TL) olan bir işletme, 10.000 ABD Dolarına ($) satın aldığı bir maddi duran varlığını maliyet bedeli üzerinden ölçmektedir. Satın alma tarihindeki kur 1 $ = 2,50 TL, dönem sonu kuru ise 1 $ = 2,60 TL'dir. İşletme söz konusu maddi duran varlığını dönem sonunda, 25.000 TL üzerinden birikmiş amortismanı düşerek gösterecektir.

İşletmenin ilgili maddi duran varlığını yeniden değerlenmiş tutarı üzerinden ölçmesi ve dönem sonunda maddi duran varlığın gerçeğe uygun değerini 12.000 $ olarak belirlemesi durumunda ise işletme maddi duran varlığını dönem sonunda 31.200 TL (12.000 $ x 2,60 TL) olarak gösterecektir.

20.16 Bazı parasal olmayan kalemlerin değeri iki veya daha fazla tutarın karşılaştırılması suretiyle belirlenmektedir. Örneğin stoklar, dönem sonlarında maliyet ile **net gerçekleşebilir değer**in düşük olanı üzerinden; **değer düşüklüğü** göstergeleri tespit edilen maddi duran varlıklar ise **geri kazanılabilir tutar** ile **defter değeri**nin düşük olanı üzerinden gösterilmektedir. Bu tür durumlarda her bir tutar, belirlendiği tarihteki

kur kullanılarak ağırlıkla kullanılan para birimine çevrilir. Örneğin, net gerçekleşebilir değer, değer düşüklüğü testi açısından dönem sonunda belirleniyorsa çevrim işlemi, dönem sonu kuru kullanılarak yapılır.

20.17 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 kaydedilir. Bununla birlikte, yeniden değerlenmiş tutarı üzerinden ölçülen maddi duran varlıklara ilişkin yeniden değerlemeden kaynaklanan kur farkı kazanç veya kayıpları "Yeniden Değerleme Yedeği"nde gösterilir.

20.18 Ağırlıkla kullanılan para birimine çevrimde birden fazla döviz kurunun bulunması durumunda kullanılacak kur; işlem veya bakiyeye ilişkin **nakit akışları** ölçüm tarihinde gerçekleşmiş olsaydı bu nakit akışlarının ödeneceği kurdur. Örneğin, işletmenin elinde bulundurduğu nakdin değerlemesinde alış kurunun; yabancı para cinsinden olan bir kredi ödemesine ilişkin borcun değerlemesinde ise satış kurunun kullanılması gerekir.

Finansal Tabloların Ağırlıkla Kullanılan Para Birimi Dışındaki Para Birimi Cinsinden Sunulması

20.19 Ağırlıkla kullanılan para birimi, yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi olmayan bir işletmenin, 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 tarihi**ndeki spot kurdan çevrilir.

b) Karşılaştırmalı dönemlere ilişkin bilgiler dâhil, **gelir**, **gider** ve **özkaynak** kalemleri işlem tarihlerindeki döviz kurlarından çevrilir.

c) Ortaya çıkan tüm kur farkları ise özkaynaklarda "Yabancı Para Çevrim Farkları" kalemi içerisinde gösterilir.

20.20 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.

20.21 İşletmenin ağırlıkla kullanılan para birimi yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi olduğunda, işletme 20.22 paragrafında yer alan çevrim yöntemini uygulamadan önce "*Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama*" bölümüne göre finansal tablolarını (yüksek enflasyonlu olmayan bir ekonominin para birimine çevrilen karşılaştırmalı tutarlar hariç, bakınız: 20.22 (b) paragrafı) enflasyon düzeltmesine tâbi tutar.

20.22 Ağırlıkla kullanılan para birimi, yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi olan bir işletmenin, finansal tablolarını ağırlıkla kullanılan para biriminden farklı bir para biriminden sunması durumunda aşağıdaki işlemler uygulanarak çevrim gerçekleştirilir:

a) (b) bendinde belirtilen durum dışında, tüm tutarlar (diğer bir ifadeyle karşılaştırmalı olarak sunulanlar dâhil, varlıklar, yükümlülükler, özkaynak kalemleri, gelir ve giderler) son Finansal Durum Tablosunun düzenlendiği tarihteki kapanış kurundan çevrilir.

b) Tutarların yüksek enflasyonlu olmayan bir ekonominin para birimine çevrilmesi durumunda, karşılaştırmalı tutarlar önceki yılın finansal tablolarında cari yıl tutarları olarak sunulan tutarlar olacaktır (diğer bir ifadeyle karşılaştırmalı tutarlar fiyat seviyesinde veya döviz kurlarında sonradan meydana gelen değişimlere göre düzeltilmez).

20.23 Ekonomi yüksek enflasyonlu olmaktan çıktığında ve artık finansal tablolar *"Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama*" bölümüne göre enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmadığında, işletmenin finansal tablolarını enflasyona göre düzeltmeye son verdiği tarihteki fiyat seviyelerine göre düzeltilmiş tutarlar, tarihi maliyet olarak kabul edilerek finansal tabloların sunumunda kullanılan para birimine çevrilir.

Ağırlıkla Kullanılan Para Birimi, Finansal Tabloların Sunulduğu Para Biriminden Farklı Olan Bağlı Ortaklıkların, İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Finansal Tablolarının Çevrimi

20.24 20.3 ve 20.4 paragraflarında belirtilen faktörlerin yanı sıra, yatırım yapan bir işletmenin bağlı ortaklığının, müşterek girişiminin veya iştirakinin ağırlıkla kullanılan

para birimi belirlenirken ve bu yatırımların ağırlıkla kullanılan para biriminin, yatırım yapan işletmenin ağırlıkla kullanılan para biriminden farklı olup olmadığı tespit edilirken aşağıdaki ek faktörler dikkate alınır:

a) İşletmenin faaliyetlerini, yatırım yapan işletmenin faaliyetlerinin uzantısı şeklinde mi yoksa bağımsız bir şekilde mi yürüttüğü.

b) Yatırım yapan işletmeyle gerçekleştirilen işlemlerin, işletmenin toplam faaliyetlerinin büyük bir bölümünü mü, yoksa küçük bir bölümünü mü oluşturduğu.

c) İşletmenin faaliyetlerinden elde edilen nakit akışlarının, yatırım yapan işletmenin nakit akışlarını doğrudan etkileyip etkilemediği ve söz konusu nakit akışlarının istenildiği an yatırım yapan işletmeye aktarılmasının mümkün olup olmadığı.

ç) İşletmenin, yatırım yapan işletmenin fon desteği olmadan, kendi faaliyetlerinden sağladığı nakit akışlarının mevcut ve normal şartlarda beklenen borç yükümlülüklerini karşılamaya yeterli olup olmadığı.

20.25 Yatırım yapan işletmenin bir bağlı ortaklığının, müşterek girişiminin veya iştirakinin ağırlıkla kullanılan para biriminin yatırım yapan işletmenin konsolide ya da **münferit finansal tablolar**ının sunulduğu para biriminden farklı olması durumunda, bu işletmelerin finansal durumlarının ve faaliyet sonuçlarının tam konsolidasyon ya da özkaynak yöntemi kullanılarak finansal tablolara dâhil edilebilmesi için finansal tabloların sunulduğu para birimine çevrilmesi gerekir. Bu şekilde bağlı ortaklıklar tam konsolidasyon ya da özkaynak yöntemi uygulanarak, müşterek girişim ve iştirakler ise özkaynak yöntemi uygulanarak finansal tablolara dâhil edilirken bu işletmelerin, yatırım yapan işletmenin konsolide ya da münferit finansal tablolarının sunulduğu para birimi cinsinden ifade edilen finansal tabloları dikkate alınmış olur.

20.26 Ağırlıkla kullanılan para birimi finansal tabloların sunulduğu para biriminden farklı olan ve tam konsolidasyon ya da özkaynak yöntemine göre konsolide edilen bağlı ortaklıkların, müşterek girişimlerin ve iştiraklerin finansal durumunun ve faaliyet sonuçlarının finansal tabloların sunulduğu para birimine çevriminde, "Finansal Tabloların Ağırlıkla Kullanılan Para Birimi Dışında Farklı Bir Para Birimi Cinsinden Sunulması" başlığında yer alan çevrim işlemleri uygulanır. Bununla birlikte, söz

konusu kısımdaki işlemlerin yanı sıra bu çevrimde aşağıdaki hükümler de dikkate alınır:

a) **Ana ortaklığın** tam konsolidasyon yöntemine göre konsolide ettiği bağlı ortaklıklarının paylarının tamamına sahip olmadığı durumda çevrim işlemi sonucu ortaya çıkan kur farkı kazanç veya kayıplarının **kontrol gücü olmayan paylar**a isabet eden kısmı Konsolide Finansal Durum Tablosunda kontrol gücü olmayan paylara dağıtılır, geriye kalan kısım ise Konsolide Finansal Durum Tablosunda "Yabancı Para Çevrim Farkları" kaleminde gösterilir.

b) Bağlı ortaklıkların, müşterek girişimlerin ve iştiraklerin finansal durumu ile faaliyet sonuçlarının yatırım yapan işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçlarıyla birleştirilmesinde normal konsolidasyon işlemleri uygulanır. Bu kapsamda yatırım yapan işletme ile bağlı ortaklık, müşterek girişim ve iştirak arasında gerçekleşen işlemlerin etkileri ilgili bölümler uyarınca elimine edilir. Ancak yatırım yapan işletme ile bağlı ortaklıklar, müşterek girişimler ve iştirakler arasındaki işlemler sonucu ortaya çıkan parasal kalemlere ilişkin kur farkı kazanç veya kayıpları elimine edilmez.

Örnek 2:

Ağırlıkla kullanılan para birimi Türk Lirası (TL) olan bir ana ortaklık ağırlıkla kullanılan para birimi ABD Doları ($) olan ve tam konsolidasyon yöntemine göre konsolide ettiği bir bağlı ortaklığına 10.000 $ borç vermiştir. İşlem tarihinde 1 $ = 2.50 TL; dönem sonunda ise 1 $ = 2.60 TL'dir. Ana ortaklık konsolide finansal tablolarını TL cinsinden sunmaktadır. Konsolide finansal tablolar sunulurken ana ortaklığın kendi kayıtlarında yer alan 26.000 TL'lik alacak kalemi ile bağlı ortaklığın çevrim işlemi sonucu kayıtlarında yer alan 26.000 TL'lik borç kalemi elemine edilecektir. Ancak söz konusu parasal kaleme ilişkin olarak ortaya çıkan ve ana ortaklığın kendi kayıtlarına yansıtılmış olan 1.000 TL'lik kur farkı kazancı elimine edilmez ve Konsolide Kâr veya Zarar Tablosunda da gösterilir (Ancak bir sonraki maddede de belirtildiği şekilde bu borçlanmanın ana ortaklığın bağlı ortaklıktaki net yatırımının bir parçası olması durumunda, söz konusu kur farkı kazancı konsolide finansal tablolarda özkaynaklar altında "Yabancı Para Çevrim Farkları" kalemi içerisinde gösterilir).

c) Yatırım yapan işletmenin bağlı ortaklıklarına, müşterek girişimlerine veya iştiraklerine öngörülebilir bir gelecekte ödenmesi planlanmayan ve beklenmeyen borçları ya da bu yatırımlarından öngörülebilir bir gelecekte tahsil edilmesi planlanmayan ve beklenmeyen alacakları olabilir. Bu tür bir parasal kalem özünde, bu işletmelerdeki net yatırımın bir parçasıdır. Yatırım yapan

işletmenin bu işletmelerdeki net yatırımının bir parçasını oluşturan parasal bir kalemden kaynaklanan kur farkı kazanç veya kayıpları, bu yatırımların tam konsolidasyon ya da özkaynak yöntemine göre konsolide edildikleri finansal tablolarda özkaynaklar altında "Yabancı Para Çevrim Farkları" kalemi içerisinde gösterilir. Söz konusu kur farkları, bağlı ortaklığın, müşterek girişimin veya iştirakin kısmen veya tamamen elden çıkarılması üzerine (d)-(fb) bentleri uyarınca Kâr veya Zarar Tablosuna aktarılmaz, "Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları"na aktarılır.

Örnek 3:

Örnek 2'de yer verilen ana ortaklığın bağlı ortaklığa verdiği borcun öngörülebilir bir gelecekte tahsil edilmesi beklenmiyor ve planlanmıyor ise; ana ortaklığın kendi kayıtlarında yer alan 1.000 TL'lik kur farkı kazancı Konsolide Kâr veya Zarar Tablosunda değil; Konsolide Finansal Durum Tablosunun özkaynakları içerisinde "Yabancı Para Çevrim Farkları" kaleminde gösterilir.

ç) Bağlı ortaklıkların, müşterek girişimlerin veya iştiraklerin ediniminde ortaya çıkan şerefiye ve yine bu edinim sırasında varlıkların ve yükümlülüklerin defter değerlerine ilişkin yapılan gerçeğe uygun değer düzeltmeleri, bağlı ortaklıkların, müşterek girişimlerin veya iştiraklerin varlık ve yükümlülükleri olarak dikkate alınır. Bu nedenle söz konusu varlık ve yükümlülükler, bağlı ortaklıkların, müşterek girişimlerin veya iştiraklerin ağırlıkla kullanılan para birimi cinsinden ifade edilirler ve dönem sonundaki spot kurdan çevrilirler.

d) Bağlı ortaklık üzerindeki **kontrol**ün kaybı, müşterek girişim üzerindeki **müşterek kontrol**ün kaybı ya da iştirak üzerindeki önemli etkinin kaybı durumunda, bu yatırımla ilgili olarak daha önceden özkaynaklarda kaydedilen birikimli kur farkı kazanç veya kayıpları bağlı ortaklığın, müşterek girişimin ya da iştirakin elden çıkarılmasından kaynaklanan kazanç veya kaybın hesabında dikkate alınmaz. (fa) ve (fb) bentlerinde belirtilen durumlar hariç olmak üzere söz konusu kur farkı kazanç veya kayıplarının tamamı kâr veya zarara yansıtılmadan "Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları" kalemine aktarılır.

e) Tam konsolidasyon yöntemine göre konsolide edilen bir bağlı ortaklığın kontrolün kaybına neden olmayacak şekilde kısmen elden çıkarılması durumunda, "Yabancı Para Çevrim Farkları" kaleminde bağlı ortaklıkla ilgili

olarak yer alan birikimli kur farkı kazanç veya kayıplarının oransal payı ilgili bağlı ortaklıktaki kontrol gücü olmayan paylara aktarılır.

f) Özkaynak yöntemine göre konsolide edilen bir bağlı ortaklığın kontrolün kaybına neden olmayacak şekilde kısmen elden çıkarılması, bir müşterek girişimin müşterek kontrolün kaybına neden olmayacak şekilde kısmen elden çıkarılması ya da bir iştirakin önemli etkinin kaybına neden olmayacak şekilde kısmen elden çıkarılması durumunda, bağlı ortaklığa, müşterek girişime ya da iştirake ilişkin olarak daha önceden özkaynaklarda kaydedilen birikimli kur farkı kazanç veya kayıplarından ortaklık payındaki azalışa isabet eden kısım "Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları" kalemine aktarılır.

fa) Aşağıdaki durumlarda da bir bağlı ortaklığa ya da müşterek girişime ilişkin olarak daha önceden özkaynaklarda kaydedilen birikimli kur farkı kazanç veya kayıplarının tamamı değil, sadece bu kazanç veya kayıplardan ortaklık payındaki azalışa isabet eden kısmı "Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları" kalemine aktarılır:

i) Özkaynak yöntemine göre konsolide edilen bir bağlı ortaklığın müşterek girişim ya da iştirak niteliği kazandığı durumlarda özkaynak yönteminin uygulanmasına devam edilmesi.

ii) Bir müşterek girişimin iştirak niteliği kazandığı durumlarda özkaynak yönteminin uygulanmasına devam edilmesi.

(fb) Aşağıdaki durumlarda ise bir müşterek girişime ya da iştirake ilişkin olarak daha önceden özkaynaklarda kaydedilen birikimli kur farkı kazanç veya kayıplarından "Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları" kalemine herhangi bir aktarım yapılmaz:

i) Bir iştirakin müşterek girişim ya da bağlı ortaklık niteliği kazandığı durumlarda özkaynak yönteminin uygulanmasına devam edilmesi.

ii) Bir müşterek girişimin bağlı ortaklık niteliği kazandığı durumlarda özkaynak yönteminin uygulanmasına devam edilmesi.

20.27 Yabancı para cinsinden elde ettikleri bağlı ortaklık, müşterek girişim ve iştirak yatırımlarını maliyet yöntemi kullanarak ölçen işletmeler, bu yatırımlarının ilk kayda alınmasında, dönem sonu ölçümlerinde, bu yatırımların kısmen ya da tamamen elden

çıkarılmasında ve kendileriyle bu işletmeler arasında gerçekleşen yabancı para cinsinden işlemlerde, 20.7 - 20.18 paragraflarında yer alan hükümleri uygular.

BÖLÜM 21
İŞ BİRLEŞMELERİ

21.1 Bu bölümde, **iş birleşmesi**nde edinilen **varlık**ların, üstlenilen **yükümlülük**lerin ve **kontrol gücü olmayan payları**n **ölçüm**üne ve kayda alınmasına ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir. Bu bölümde ayrıca **şerefiye**nin iş birleşmesi sırasındaki ve sonraki ölçümü düzenlenmektedir.

Kapsam

21.2 İş birleşmesi, ayrı **iş** veya işletmelerin tek bir raporlayan işletme oluşturmak üzere bir araya gelmesidir. İş birleşmesinde edinen taraf olarak nitelendirilen işletme, edinilen tarafın **kontrol**ünü elde etmektedir.

21.3 İş birleşmesi, çeşitli şekillerde gerçekleşebilir. Örneğin bir iş birleşmesi, edinen işletmenin iş tanımını karşılayan net varlıklar satın alması veya başka bir 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.

21.4 İş birleşmesi; **özkaynak aracı** ihracı yoluyla, **nakit** ve **nakit benzerleri** veya diğer varlıkların transfer edilmesi suretiyle ya da bunların bir bileşimiyle gerçekleşebilir.

21.5 Bu bölüm, iş birleşmesi tanımına giren tüm işlem ve olaylara uygulanır. Ancak bu bölüm **müşterek girişim**in oluşumuna, iş tanımına uymayan varlık veya varlık grubu edinimine ve **konsolide finansal tablo** sunmayan işletmelerin **bağlı ortaklık** edinimlerine uygulanmaz.

21.6 Bu bölüm ayrıca, büyük işletme dışındaki işletmelerin (isteğe bağlı olarak konsolide finansal tablo sunanlar hariç) bağlı ortaklık edinimi şeklinde gerçekleştirdikleri iş birleşmelerine uygulanmaz. Bu işletmeler bağlı ortaklıklarını, *"Konsolide Finansal Tablolar*" bölümüne göre maliyet yöntemi veya özkaynak yöntemi kullanarak muhasebeleştirirler. Bu durumda bağlı ortaklıkların varlık ve yükümlülükleri ile varsa kontrol gücü olmayan paylar **finansal tablolar**a yansıtılmaz ve bu edinim sonucunda şerefiye ortaya çıkmaz. Ancak bu işletmeler, edinen işletme oldukları ve **ana ortaklık** bağlı ortaklık ilişkisinin oluşmadığı iş birleşmelerine bu bölüm hükümlerini uygular.

İş Birleşmelerinin Tanımlanması

21.7 Bir işlem veya olayın iş birleşmesi olarak nitelendirilebilmesi için edinilen varlıkların ve üstlenilen yükümlülüklerin bir işi oluşturması gerekir. İş; sahiplerine, üyelerine veya katılımcılarına **kâr payları**, düşük maliyetler veya diğer ekonomik faydalar şeklinde doğrudan bir getiri sağlamak amacıyla yönetilen faaliyetler ve varlıklar bütünüdür.

21.8 Bir iş girdilerden, bu girdilere uygulandığında çıktı yaratma kabiliyetine sahip süreçlerden ve ekonomik fayda oluşturan veya oluşturacak olan çıktılardan oluşur. İşler genellikle çıktılara sahip olmasına rağmen, faaliyetler ve varlıklar bütününün iş olarak tanımlanabilmesi için çıktıların bulunması şart değildir.

21.9 Edinilen varlıkların veya varlık grubunun iş tanımını karşılamaması durumunda edinen işletme söz konusu işlemi varlık edinimi olarak kayda alır. Bu çerçevede, edinim maliyeti, tanımlanabilir varlık ve yükümlülüklerin edinim tarihindeki **gerçeğe uygun değer**i nispetinde dağıtılır.

İş Birleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi

21.10 Ortak kontrole tâbi olanlar hariç iş birleşmeleri, satın alma yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilir. Satın alma yöntemi uygulanırken aşağıdaki adımlar izlenir:

a) Edinen işletmenin belirlenmesi.

b) **Birleşme tarihi**nin belirlenmesi.

c) İş birleşmesinin maliyetinin belirlenmesi.

ç) Edinilen varlıkların, üstlenilen yükümlülüklerin ve kontrol gücü olmayan payların ölçümü ve kayda alınması.

d) Şerefiye veya negatif şerefiyenin ölçülmesi ve kayda alınması.

Edinen İşletmenin Belirlenmesi

21.11 Tüm iş birleşmelerinde birleşme işleminin taraflarından birisi edinen işletme olarak belirlenir. Edinen işletme, birleşme işlemi sonucu birleşmeye taraf olan diğer işletme üzerinde kontrolü elde eden taraftır. Kontrol kavramına ilişkin hükümlere *"Konsolide Finansal Tablolar"* bölümünde yer verilmiş olup edinen işletmenin belirlenmesinde söz konusu bölümdeki hükümler uygulanır. *"Konsolide Finansal Tablolar*" bölümünde yer alan hükümler uygulanarak iş birleşmesinin taraflarından hangisinin

edinen işletme olduğunun açıkça belirlenememesi durumunda ilgili diğer faktörler (örneğin hangi işletmenin değerinin büyük olduğu, nakit veya diğer varlıkların hangi işletme tarafından transfer edildiği, özkaynak paylarının değişimi yoluyla gerçekleşen birleşmelerde hangi işletmenin özkaynak paylarını ihraç ettiği) göz önünde bulundurularak belirleme yapılır.

Birleşme Tarihinin Belirlenmesi

21.12 Birleşme tarihi, edinen işletmenin edinilen taraf üzerinde kontrolü elde ettiği tarihtir. Kontrolün elde edildiği tarih genellikle, edinen işletme tarafından edinme bedelinin transfer edildiği, edinilen tarafın varlıklarının edinildiği ve yükümlülüklerinin üstlenildiği tarihtir. Bununla birlikte kontrol, bu tarihten önce veya sonra elde edilmiş olabilir. Bu kapsamda edinen işletme, birleşme tarihini belirlerken kontrolün elde edildiğini gösteren tüm faktörleri göz önünde bulundurur.

İş Birleşmesinin Maliyetinin Belirlenmesi

21.13 İş birleşmesinin maliyeti, transfer edilen bedel ile iş birleşmesiyle doğrudan bağlantılı olarak katlanılan maliyetlerin (aracılık ücretleri, danışmanlık ücretleri, muhasebe ve değerlemeye ilişkin ücretler gibi) toplamı olarak ölçülür.

21.14 İş birleşmesinde transfer edilen bedel, birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür. Söz konusu gerçeğe uygun değer, edinen işletme tarafından transfer edilen varlıkların, üstlenilen yükümlülüklerin ve ihraç edilen özkaynak paylarının birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değerlerinin toplamı olarak hesaplanır. Söz konusu unsurların gerçeğe uygun değerinin belirlenmesinde *"Finansal Araçlar ve Özkaynaklar"* bölümünde yer alan gerçeğe uygun değerin ölçümüne ilişkin hükümler uygulanır.

21.15 Aşamalı olarak gerçekleşen iş birleşmelerinde birleşmenin maliyeti hesaplanırken edinen işletmenin daha önceden elde tuttuğu edinilen tarafın özkaynak payları, güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değerleri üzerinden dikkate alınır. Söz konusu payların birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değerleriyle **defter değerleri** arasındaki fark kâr veya zarara yansıtılır.

21.15A Aşamalı olarak gerçekleşen iş birleşmeleri bir bedel karşılığı ilave özkaynak paylarının edinimi sonucu gerçekleşmişse, edinilen işletmenin daha önceden elde tutulan özkaynak paylarının birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebildiği kabul edilir. Bu durumda, edinilen işletmenin daha önceden elde

tutulan özkaynak paylarının birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değeri, ilave özkaynak payları için birim başına transfer edilen bedel üzerinden belirlenebilir.

21.16 Bir bağlı ortaklığın ilave özkaynak paylarının elde edilmesi durumunda, bağlı ortaklık üzerinde hâlihazırda kontrole sahip olunduğundan aşamalı olarak gerçekleşen bir iş birleşmesi söz konusu değildir. Bağlı ortaklığın ilave paylarının elde edilmesi durumunda *"Konsolide Finansal Tablolar"* bölümünün 22.29 ve 22.30 paragrafları uygulanır.

21.17 Transfer edilen bedel; nakit, nakit dışı varlıklar, edinen işletmenin bir işletmesi veya işi, şarta bağlı bedel, adi veya imtiyazlı özkaynak araçları, opsiyonlar, varantlar şeklinde olabilir.

21.18 Transfer edilen bedel, şarta bağlı bedel anlaşmalarından kaynaklanan varlık ve yükümlülükleri de içerebilir. Şarta bağlı bedel genellikle, iş birleşmesine ilişkin sözleşme gereğince, gelecekte belirli olayların meydana gelmesi veya koşulların oluşması şartıyla (örneğin, birleşmeyle edinilen tarafın varlık getiri oranının belirli bir oranın üzerinde olması şartıyla) edinen işletmenin edinilen tarafın önceki sahiplerine ilave varlık veya özkaynak payları transfer etmesini öngören yükümlülükler şeklinde ortaya çıkar. Ancak şarta bağlı bedel anlaşmasına göre, edinen işletmenin, gelecekte belirli olayların meydana gelmesi veya şartların oluşması durumunda önceden transfer ettiği bedeli geri almasını sağlayan bir hakkı da ortaya çıkabilir.

21.19 Şarta bağlı bedelin oluşmasına neden olan şart veya olayların gerçekleşmesinin **muhtemel** olduğu ve şarta bağlı bedel tutarının güvenilir bir şekilde ölçülebildiği durumlarda edinen işletme şarta bağlı bedelin birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değerini iş birleşmesinin maliyetine dâhil eder. Bu durumda edinen işletmenin şarta bağlı bedel anlaşmasına göre gelecekte varlık veya özkaynak payları transfer etmesi gerekiyorsa gelecekte yapacağı transferleri bunların özelliklerini dikkate alarak yükümlülük veya özkaynak olarak kayda alır. Bunun yanı sıra, edinen işletmenin şarta bağlı bedel anlaşmasına göre önceden transfer ettiği bedelin geri alınmasına ilişkin bir hakkı oluşuyorsa bu hakkını varlık olarak sınıflandırır.

21.20 Gelecekteki şart veya olayların gerçekleşmesinin muhtemel olmaması veya gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülememesi nedeniyle birleşme tarihinde kayda alınmayan şarta bağlı bedel, birleşme tarihinden sonra (ölçüm dönemi içerisinde veya sonrasında) bu şartların sağlanması durumunda, birleşme tarihindeki gerçeğe

uygun değeri üzerinden iş birleşmesinin maliyetine dâhil edilir ve şerefiye tutarında düzeltme yapılır. Şarta bağlı bedelin oluşmasına neden olan olay ve şartların gerçekleşmemesi ya da gerçekleşmesinin artık muhtemel olmaması durumunda ise birleşme tarihinde iş birleşmesine dâhil edilen şarta bağlı bedel iş birleşmesi maliyetinden çıkarılır ve şerefiye tutarında düzeltme yapılır.

Edinilen Varlıkların, Üstlenilen Yükümlülüklerin ve Kontrol Gücü Olmayan Payların Ölçümü ve Kayda Alınması

21.21 Edinen işletme birleşme tarihinde, şerefiyeden ayrı olarak bu tarih itibarıyla edinilen tarafın bu Standarda uygun olarak hazırlanmış finansal tablolarında yer alan varlık ve yükümlülüklerini kayda alır. Edinen işletme, birleşme tarihi itibarıyla edinilen tarafın bu Standarda uygun olarak hazırlanmış finansal tablolarında yer alan varlık ve yükümlülükleri, güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçer. Ancak edinen işletme, gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülemeyen varlık ve yükümlülükleri, edinilen tarafın birleşme tarihi itibarıyla finansal tablolarında yer alan defter değerleri üzerinden kayda alır.

21.22 Edinen işletme, edinilen tarafın birleşme tarihi itibarıyla finansal tablolarında yer almayan varlık ve yükümlülüklerini kayda almaz.

21.23 Edinen işletme, iş birleşmesinde edinilen varlıklar ve üstlenilen yükümlülüklerden kaynaklanan **ertelenmiş vergi varlıkları**nı ve **ertelenmiş vergi yükümlülükleri**ni *"Gelir Üzerinden Alınan Vergiler"* bölümüne göre ölçerek kayda alır.

21.24 Edinen işletme, kontrol gücü olmayan payların birleşme tarihindeki değerini, kontrol gücü olmayan tarafların, edinilen tarafın 21.21 paragrafına göre ölçülen ve kayda alınan net varlıkları üzerindeki payı nispetinde ölçer.

21.25 Birleşme tarihinde kayda alınan varlık ve yükümlülükler, birleşme tarihinden sonra kapsamı dâhilinde oldukları bölüm hükümlerine göre ölçülür. Ayrıca birleşme tarihinden sonraki **raporlama dönemleri**nde bu varlık ve yükümlülüklere ilişkin **gelir** ve **gider**ler bunların bu bölüm uyarınca belirlenen birleşme tarihindeki değerleri esas alınarak belirlenir.

Örnek:

Edinilen taraf açısından birleşme tarihindeki net defter değeri 50.000 TL olan amortismana tâbi bir maddi duran varlığın birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değeri 60.000 TL olarak

tespit edilmiştir. Edinen işletme birleşme tarihinden sonraki raporlama dönemi sonlarında maddi duran varlığa ilişkin amortisman tutarını 60.000 TL üzerinden hesaplar.

Şerefiye ve Negatif Şerefiyenin Ölçülmesi ve Kayda Alınması

21.26 Edinen işletme birleşme tarihinde iş birleşmesinde ortaya çıkan şerefiyeyi varlık olarak kayda alır. Şerefiye tutarı; birleşme tarihinde, iş birleşmesinin maliyetinin, edinilen tarafın bu bölüme göre kayda alınan ve ölçülen net varlıklarındaki edinen işletmenin payını aşan kısmıdır.

21.27 Şerefiye sonraki dönemlerde, ilk kayda alındığı tutardan birikmiş **itfa** payları düşülerek ölçülür. Şerefiyeye ilişkin itfa payının hesaplanmasında *"Maddi Olmayan Duran Varlıklar"* bölümünün "İtfa" başlıklı kısmında yer alan hükümler uygulanır. Şerefiyenin **faydalı ömrü**nün güvenilir bir şekilde tahmin edilemediği durumlarda şerefiye 10 yılda itfa edilir. Şerefiye **değer düşüklüğü** testine tâbi tutulmaz.

21.28 Bu bölüme göre ölçülen ve kayda alınan edinilen tarafın net varlıklarındaki edinen işletmenin payının, iş birleşmesinin maliyetinden yüksek olması durumunda ortaya çıkan fark negatif şerefiye olarak adlandırılır ve birleşme tarihinde kâr veya zarara yansıtılarak ortaya çıkan kazanç Diğer Faaliyetlerden Gelirler altında "Diğer Gelirler" kalemi içerisinde gösterilir. Ancak negatif şerefiye olarak ortaya çıkan kazanç finansal tablolara yansıtılmadan önce edinilen varlıkların, üstlenilen yükümlülüklerin, iş birleşmesinin maliyetinin, birleşme aşamalı bir birleşmeyse daha önceden elde tutulan edinilen taraftaki özkaynak paylarının doğru bir şekilde ölçülüp ölçülmediği yeniden gözden geçirilir.

Ölçüm Dönemi

21.29 Edinen işletme, iş birleşmesine ilişkin muhasebe işlemlerini birleşme tarihinden itibaren gecikmeksizin tamamlar.

21.30 Bütün çabalara rağmen iş birleşmesine ilişkin muhasebe işlemlerinin birleşmenin gerçekleştiği raporlama dönemi sonuna kadar tamamlanamaması durumunda edinen işletme, muhasebe işlemlerini tamamlayamadığı kalemlere ilişkin olarak finansal tablolarına geçici tutarlar yansıtır. Edinen işletme geçici tutarları kaydettikten sonra, birleşme tarihindeki durum ve şartlarla ilgili olan ve birleşme tarihinde elde edilmiş olsaydı bu tarih itibarıyla yapılacak ölçümleri etkileyecek yeni bilgiler elde edebilir.

21.31 Birleşme tarihinden itibaren on iki ay içerisinde elde edilmiş olması şartıyla edinen işletme bu bilgiler çerçevesinde birleşme tarihinde kayda alınan varlık ve yükümlülüklere ilişkin geçici tutarları **geriye dönük** olarak düzeltir ve karşılığında şerefiye tutarı artırılır ya da azaltılır. Ayrıca bu bilgiler çerçevesinde karşılaştırmalı olarak sunulan bir önceki raporlama dönemine ait bilgilerde düzeltmeler yapılması gerekiyorsa (örneğin bir varlığın geçici olarak kaydedilen değerinin yeni bilgiler çerçevesinde değişmesi durumunda geçici tutara göre bir önceki raporlama dönemi için hesaplanan **amortisman** giderinde düzeltme yapılması gibi) bu düzeltmeler de gerçekleştirilir.

21.32 Birleşme tarihinden itibaren on iki ay geçtikten sonra elde edilen bilgiler çerçevesinde ise *"Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar*" bölümüne göre bir hata düzeltmesi söz konusu olmadıkça iş birleşmesine ilişkin tutarlarda herhangi bir düzeltme yapılmaz.

21.33 Edinen işletme, birleşme tarihinden sonra elde edilen bilgilerin, kaydettiği geçici tutarlarda bir değişiklik mi gerektirdiğini yoksa bu bilgilerin birleşme tarihinden sonra gerçekleşen olaylardan mı kaynaklandığını belirlerken ilgili tüm etkenleri göz önünde bulundurur.

Ortak Kontrole Tâbi İş Birleşmeleri

21.34 Ortak kontrole tâbi teşebbüs veya işletmeleri içeren bir iş birleşmesi, birleşen tüm teşebbüs ya da işletmelerin birleşmenin öncesinde ve sonrasında aynı kişi veya kişiler tarafından kontrol edildiği ve bu kontrolün geçici olmadığı bir iş birleşmesidir. Ortak kontrole tâbi iş birleşmeleri hakların birleştirilmesi yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilir.

21.34A Hakların birleştirilmesi yöntemi uygulanırken aşağıdaki işlemler gerçekleştirilir:

a) Edinen işletme, edinilen tarafın varlık ve yükümlülüklerini bu Standarda göre belirlenmiş defter değerleri üzerinden finansal tablolarına alır. Diğer bir ifadeyle, ortak kontrole tâbi iş birleşmesinin gerçekleşmiş olması nedeniyle, edinilen tarafın varlık ve yükümlülüklerinin gerçeğe uygun değerleri üzerinden yeniden ölçümü yapılmaz. Bu kapsamda aşağıdaki esaslara uyulur:

(i) Edinilen tarafın varlık ve yükümlülüklerinin bu Standarda göre belirlenmiş defter değeri olarak aşağıdaki **Finansal Durum Tablolarını**dan uygun olanında yer alması gereken defter değerleri kullanılır:

- Ortak kontrolü elinde bulunduran tarafın ya da daha üst bir ana ortaklığın edinilen tarafı da dahil ettiği bu Standarda uygun konsolide Finansal Durum Tablosu.
- Ortak kontrolü elinde bulunduran tarafın gerçek kişi olması ya da ortak kontrolü elinde bulunduran tarafın ve daha üst bir ana ortaklığın bu Standart dışında başka bir raporlama çerçevesine göre finansal tablolarını hazırlıyor olması durumunda, edinilen tarafın bu Standarda uygun olarak hazırlanmış Finansal Durum Tablosu. Edinilen tarafın bu Standart dışında başka bir raporlama çerçevesine göre finansal tablolarını hazırlıyor olması durumunda, edinilen taraf bu Standarda uygun Finansal Durum Tablosunu "*Geçiş Hükümleri"* bölümünü uygulayarak hazırlar. Bu durumda, cari raporlama döneminin başı **geçiş tarihi** olarak kabul edilir.

(ii) Edinen işletme, (i) bendi uyarınca kullandığı Finansal Durum Tablosunda yer almayan edinilen tarafın varlık ve yükümlülüklerini kayda almaz.

b) Benzer işlem ve olaylar için aynı **muhasebe politikaları**nın uygulanması amacıyla gerekli düzeltmeler yapılır.

c) Edinen işletme ile edinilen taraf arasında gerçekleşen işlemlerden kaynaklanan gelirler, giderler, nakit akışları, **özkaynaklar** ile **topluluk** içi varlık ve yükümlülükler tamamen elimine edilir.

ç) Finansal tablolarında **ertelenmiş vergi** tutarlarını sunması durumunda edinen işletme, iş birleşmesinde edinilen varlıklar ve üstlenilen yükümlülüklerden kaynaklanan ertelenmiş vergi varlıklarını ve ertelenmiş vergi yükümlülüklerini *"Gelir Üzerinden Alınan Vergiler"* bölümüne göre ölçerek kayda alır.

d) Edinen işletme, varsa kontrol gücü olmayan payların defter değerini, bu payların ilgili olduğu varlık ve yükümlülüklerin defter değerlerinin oransal payı üzerinden ölçer. Kontrol gücü olmayan paylarda birleşmeden dolayı meydana gelen değişiklikler *"Konsolide Finansal Tablolar"* bölümüne uygun şekilde özkaynak işlemi olarak muhasebeleştirilir.

e) Ortak kontrole tâbi iş birleşmeleri sonucu finansal tablolara şerefiye yansıtılmaz. Bu nedenle bu tür iş birleşmeleri sonucu ortaya çıkması muhtemel aktif – pasif

uyumsuzluğunu gidermek amacıyla (f) ve (g) bentlerinde belirtilen esaslara uyulur.

f) Birleşmenin pay değişimi dışındaki şekillerde gerçekleşmesi durumunda:

(i) Edinilen tarafın net varlıklarının defter değerinin iş birleşmesinin maliyetini aşması durumunda oluşan fark, pay sahiplerinin ilave sermaye katkıları gibi dikkate alınarak söz konusu fark kadar "Paylara İlişkin Primler" kaleminin değeri artırılır.

(ii) İş birleşmesinin maliyetinin edinilen işletmenin net varlıklarının defter değerini aşması durumunda oluşan fark özkaynakları azaltıcı bir unsur olarak "Ortak Kontrole Tâbi İş Birleşmelerinin Etkisi" kalemine yansıtılır.

g) Birleşmenin pay değişimi yoluyla gerçekleşmesi durumunda:

(i) Edinen işletme tarafından ihraç edilen paylar nominal değerleri üzerinden finansal tablolara alınır. Dolayısıyla bu paylara ilişkin herhangi bir ihraç primi finansal tablolara yansıtılmaz.

(ii) Edinilen tarafın net varlıklarının defter değerinden edinen işletme tarafından ihraç edilen payların nominal değeri çıkarılarak bulunan fark "Ortak Kontrole Tâbi İş Birleşmelerinin Etkisi" kalemine yansıtılır.

ğ) Birleşme işleminin kısmen pay değişimi kısmen de diğer ödemelerin yapılması yoluyla gerçekleşmesi durumunda, ihraç edilen payların ve transfer edilen diğer bedellerin gerçeğe uygun değerleri esas alınarak edinilen tarafın yüzdesel olarak ne kadarının hangi yolla edinildiği belirlenir ve buna göre (f) ve (g) bentleri uygulanır.

h) Cari raporlama dönemine ait finansal tablolar, cari raporlama döneminin başı itibarıyla birleşme gerçekleşmiş gibi oluşturulur. Karşılaştırmalı olarak sunulan finansal tablolar için herhangi bir yeniden düzenleme yapılmaz.

ı) Ortak kontrole tâbi iş birleşmesinin edinilen tarafın tasfiye edilerek edinen işletme tarafından devralınması şeklinde gerçekleşmesi ya da sonradan böyle bir durumun ortaya çıkması veya ortak kontrole tâbi iş birleşmesiyle edinilen bir bağlı ortaklığın sonradan infisah olması halinde "Ortak Kontrole Tâbi İş Birleşmelerinin Etkisi" kaleminde yer alan tutarlar, olayın ortaya çıktığı

raporlama döneminden başlamak üzere en fazla 5 raporlama dönemi içinde eşit taksitler halinde "Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları" kalemine aktarılarak kapatılır.

21.34B Ortak kontrole tâbi iş birleşmeleri için edinen işletmenin belirlenmesinde 21.11 paragrafı, iş birleşmesinin maliyetinin belirlenmesinde ise "Ortak Kontrole Tâbi İş Birleşmeleri" başlığında düzenlenen hususlar hariç olmak üzere 21.13-21.20 paragraflarının ilgili hükümleri uygulanır.

21.34C Bununla birlikte, edinen işletme aşamalı olarak gerçekleşen ortak kontrole tâbi bir iş birleşmesinde birleşmenin maliyetini hesaplarken, daha önceden elinde tuttuğu edinilen tarafın özkaynak paylarını cari raporlama döneminin başındaki defter değerleri üzerinden dikkate alır. Ancak, cari raporlama döneminin başından sonraki bir tarihte edinilmiş olan söz konusu özkaynak payları maliyet bedeli üzerinden hesaplamaya dâhil edilir. Edinen işletme, bu tarihlerden birleşme tarihine kadar olan dönemde bu paylarla ilişkili olarak finansal tablolarına yansıtmış olduğu gelir ve giderleri elimine eder.

21.34Ç 21.20 paragrafına göre şarta bağlı bedel nedeniyle iş birleşmesinin maliyetinde yapılan düzeltmeler karşılığında 21.34A paragrafının (f) veya (g) bendi uyarınca o birleşme için özkaynaklarda kaydedilmiş olan tutarda bir artışa ya da azalışa gidilir.

21.35 (-)

BÖLÜM 22
KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLAR

22.1 Bu bölümde, **bağlı ortaklık** tanımlanmakta ve bu yatırımlara ilişkin muhasebe ilkeleri ile **konsolide finansal tablo**lar hazırlanmasına ve sunulmasına ilişkin ilkeler düzenlenmektedir.

Bağlı Ortaklık Tanımı

22.2 Bağlı ortaklık, adi ortaklık gibi tüzel kişiliği bulunmayan işletmeler de dâhil olmak üzere, başka bir işletme (bir **ana ortaklık**) tarafından **kontrol** edilen işletmedir. Dolayısıyla bir veya daha fazla bağlı ortaklığı bulunan bir işletme de ana ortaklık olarak nitelendirilir. Ana ortaklık ile onun tüm bağlı ortaklıklarından oluşan işletmeler grubu ise **topluluk** olarak adlandırılır.

22.3 Kontrol, faaliyetlerinden fayda sağlamak amacıyla bir işletmenin finansal ve faaliyet politikalarını yönetme gücüdür.

22.4 Yatırımcının, bir işletmedeki oy haklarının yarısından fazlasına sahip olması durumunda, aksi açıkça ortaya konulamadığı sürece bu işletme üzerinde kontrolünün bulunduğu kabul edilir. Ayrıca yatırımcının, yatırım yapılan işletmenin oy haklarının yarısına veya daha azına sahip olsa bile aşağıdaki durumların varlığı halinde bu işletme üzerinde kontrolünün bulunduğu varsayılır:

a) Yatırımcının diğer pay sahipleriyle yapılan bir anlaşma çerçevesinde oy haklarının yarısından fazlasını kontrol etmesi,

b) Yatırımcının bir düzenleme veya sözleşme ya da yatırım yapılan işletmenin ana sözleşmesi uyarınca bu işletmenin finansal ve faaliyet politikalarını yönetme gücünün bulunması,

c) Yatırımcının, yatırım yapılan işletmenin kontrolünü sağlayan yönetim kurulu veya benzer bir yürütme organı üyelerinin çoğunluğunu atama veya görevden alma gücüne sahip olması

ç) Cari ve önceki **raporlama dönemi** boyunca ve konsolide finansal tabloların düzenlendiği tarihe kadar görevde bulunmuş olan ve yatırım yapılan işletmenin kontrolünü sağlayan yönetim kurulu veya benzer yürütme organı üyelerinin çoğunluğunun, yatırımcının oy haklarının kullanımı sonucunda atanmış olması.

Ancak bu durumda üçüncü bir tarafın işletmedeki oy haklarının yarıdan fazlasına veya (a), (b) ve (c) bentlerinde belirtilen haklara sahip olmaması gerekir.

22.5 Yatırımcının, oy haklarının yarıdan fazlasına veya 22.4 paragrafının (a), (c) ya da (ç) bentlerinde belirtilen haklara sahip olup olmadığının belirlenmesinde; yatırımcının sahip olduğu oy hakları ile atama ve görevden alma haklarının yanı sıra, yatırımcının diğer bağlı ortaklıkları ile yatırımcının ya da bağlı ortaklıklarının hesabına ancak kendi adına hareket eden kişilerin sahip oldukları oy hakları ile atama ve görevden alma hakları da dikkate alınır. Bununla birlikte, tespit edilen toplam haklar aşağıdaki paylardan kaynaklanan haklar kadar azaltılır:

a) Yatırımcı ile bağlı ortaklıklarının dışındaki başka bir kişi hesabına elde tutulan paylar.

b) Bu paylara ilişkin hakların alınan talimatlara uygun biçimde kullanılıyor olması durumunda, teminat yoluyla sahip olunan paylar.

c) Oy haklarının teminatı veren tarafın menfaatleri doğrultusunda kullanılıyor olması durumunda, olağan ticari faaliyetler çerçevesinde kredi verilmesi nedeniyle elde tutulan paylar.

22.6 Ayrıca yatırımcının, oy haklarının yarıdan fazlasına veya 22.4 paragrafının (a) ya da (ç) bentlerinde belirtilen haklara sahip olup olmadığının belirlenmesinde, yatırım yapılan işletmedeki toplam oy hakları tespit edilirken; bu işletme veya bağlı ortaklıkları ile bunların hesabına ancak kendi adına hareket eden kişiler tarafından elde tutulan paylardan kaynaklanan oy hakları dikkate alınmaz.

22.7 Kontrol, hâlihazırda kullanılabilir veya dönüştürülebilir nitelikte olan potansiyel oy haklarına sahip olunarak veya kontrol eden işletme yararına işletmenin faaliyetlerini yönlendirme kabiliyeti bulunan bir vekil aracılığıyla da sağlanabilir.

22.7A Potansiyel oy hakları, kullanılması veya dönüştürülmesi hâlinde hamiline ilâve oy hakkı veren ya da başka bir tarafın oy hakkını azaltan araçlar vasıtasıyla sahip olunan haklardır. Söz konusu araçlara; varantlar, pay alım opsiyonları, paylara dönüştürülebilir borçlanma araçları örnek olarak gösterilebilir. Kontrolün var olup olmadığının değerlendirilmesinde hem işletmenin kendisi tarafından hem de üçüncü taraflarca elde bulundurulan ve hâlihazırda kullanılabilir veya dönüştürülebilir nitelikte olan potansiyel oy hakları ve bunların etkileri de dikkate alınır.

22.7B Hâlihazırda kullanılabilir veya dönüştürülebilir nitelikte olmayan potansiyel oy hakları, örneğin gelecekteki bir tarihe ya da gelecekte meydana gelebilecek bir olaya kadar kullanılamayan ya da dönüştürülemeyenler, kontrolün var olup olmadığının değerlendirilmesinde dikkate alınmaz. Potansiyel oy hakları vasıtasıyla kontrolün var olup olmadığı değerlendirilirken, yönetimin potansiyel oy haklarını kullanma veya dönüştürme niyeti ve finansal yeterlilik haricinde, ilgili araçların kullanılmasına ve dönüştürülmesine ilişkin şartlar başta olmak üzere potansiyel oy haklarını etkileyecek tüm durum ve şartlar dikkate alınır.

22.8 Yatırımcının sınırlı bir amaca ulaşmak için (örneğin, bir **kiralama** işleminin gerçekleştirilmesi, **araştırma** ve **geliştirme** faaliyetlerinde bulunulması veya **finansal varlık**ların aktife dayalı menkul kıymete çevrilmesi) özel amaçlı bir işletme (ÖAİ) kurması durumunda yatırımcı ile ÖAİ arasındaki ilişki, ÖAİ'nin ilgili yatırımcı tarafından kontrol edildiğini gösteriyorsa, ÖAİ de bağlı ortaklık olarak nitelendirilir. ÖAİ'ler genellikle, faaliyetlerine yönelik sınırlayıcı hükümler içeren düzenleme veya sözleşmeyle oluşturulur.

22.9 22.4 paragrafında yer alan şartların yanı sıra, aşağıdaki durumlar da, bir yatırımcının ÖAİ üzerinde kontrolünün bulunduğunu gösterebilir:

a) ÖAİ'nin faaliyetlerinin, yatırımcının belirli ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla yatırımcı adına yürütülmesi.

b) Gündelik kararların alımı konusundaki yetki devredilmiş olsa dahi, yatırımcının ÖAİ'nin faaliyetlerine ilişkin nihai karar alma gücüne sahip olması.

c) Yatırımcının ÖAİ'nin faaliyetlerinden sağlanan faydaların çoğunluğunu elde etme hakkına sahip olması ve dolayısıyla ÖAİ'nin faaliyetlerine ilişkin risklere de maruz kalabilmesi.

ç) Yatırımcının, ÖAİ veya ÖAİ'nin **varlık**larının sahipliğinden kaynaklanan risklerin veya **kalıntı değer** risklerinin büyük bir bölümünü taşımaya devam etmesi.

Bağlı Ortaklık Yatırımlarının Muhasebeleştirilmesi

Büyük İşletmeler Dışındaki İşletmeler

22.10 Büyük işletmeler dışındaki işletmeler konsolide finansal tablo düzenlemek zorunda değildir. Bununla birlikte bu işletmeler isteğe bağlı olarak konsolide finansal

tablolarını sunabilir. İsteğe bağlı olarak konsolide finansal tablolarını sunan işletmeler, bu bölüm uyarınca tam konsolidasyon yöntemine göre konsolide edilmesi gereken tüm bağlı ortaklıkları üzerindeki kontrollerini kaybetmedikleri sürece en az iki raporlama dönemi boyunca konsolide finansal tablolar sunmak zorundadır. En az iki raporlama dönemi boyunca konsolide finansal tablolar sunmuş olan işletmeler isteğe bağlı olarak konsolide finansal tablolar sunmaya son verebilir.

22.11 Ana ortaklık büyük işletme olmasa dahi, doğrudan veya dolaylı olarak sahip olduğu herhangi bir bağlı ortaklığının 660 sayılı KHK'da tanımlanan Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluş tanımını karşılaması ve bu bağlı ortaklığın 22.18 paragrafında belirtilen bir bağlı ortaklık olmaması durumunda konsolide finansal tablolarını sunar.

22.11A Büyük işletmeler dışındaki işletmelerin, 22.10 ya da 22.11 paragrafı uyarınca konsolide finansal tablolarını sunması durumunda, konsolide finansal tabloların sunulmasına yönelik muafiyetler de dâhil olmak üzere büyük işletmelere özgü hükümler bu işletmeler tarafından da uygulanır.

Bağlı Ortaklık Yatırımlarının Ölçümü

22.12 Konsolide finansal tablo sunmayan işletmeler bağlı ortaklıklarındaki yatırımlarını **iştirak**lerdeki yatırımlarla aynı şekilde ölçer. Bu çerçevede bu işletmeler, bağlı ortaklıklarının **ölçüm**ünde *"İştiraklerdeki Yatırımlar"* bölümünün 10.7-10.21 paragraflarında yer alan ilgili hükümleri kıyasen uygular. Bu paragrafların uygulanmasında "iştirak" ifadesi "bağlı ortaklık" olarak, "önemli etki" ifadesi de "kontrol" olarak dikkate alınır. Bununla birlikte, iştirak yatırımlarının maliyet ya da özkaynak yöntemiyle ölçülen bir bağlı ortaklık haline gelmesi durumunda ilk kayda alma sırasında esas alınacak ölçüm hükümleri 22.12A paragrafında, maliyet ya da özkaynak yöntemiyle ölçülen bağlı ortaklıkların iştirak yatırımı haline gelmesi durumunda esas alınacak sonraki ölçüm hükümleri ise 22.12B -22.12Ç paragraflarında özel olarak belirtilmiştir.

İştirak Yatırımının Bağlı Ortaklık Yatırımı Haline Gelmesi

22.12A Daha önceden iştirak olarak izlenen yatırımların maliyet ya da özkaynak yöntemiyle ölçülen bir bağlı ortaklık haline gelmesi durumunda, bağlı ortaklığın ilk kayda alma sırasındaki maliyeti, iştirak ve bağlı ortaklıkların ölçümünde kullanılan yönteme bağlı olarak *"İştiraklerdeki Yatırımlar"* bölümünün, 10.18, 10.18A-10.18B, 10.21 (h)(iia)-(iib) ya da 10.21(h)(iva) paragraflarında yer alan hükümler dikkate alınarak belirlenir.

Örneğin, iştirak yatırımlarının maliyet yöntemi, bağlı ortaklıkların özkaynak yöntemi kullanılarak ölçülmesi durumunda bir iştirak yatırımı bağlı ortaklık haline geldiğinde *"İştiraklerdeki Yatırımlar"* bölümünün 10.18A-10.18B paragrafları uyarınca güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa işletmenin daha önceden elinde tuttuğu iştirak paylarının yatırımın nitelik değiştirdiği tarihteki **gerçeğe uygun değer**i tespit edilir. Bu durumda, tespit edilen gerçeğe uygun değer ile ilave özkaynak payları edinilmişse bu payların ediniminde katlanılan maliyetlerin toplamı bağlı ortaklığın ilk kayda alma sırasındaki maliyetini oluşturur.

Bağlı Ortaklık Yatırımının İştirak Yatırımı Haline Gelmesi

22.12B İştirak ve bağlı ortaklıkların aynı yöntem kullanılarak ölçüldüğü durumlarda, bir bağlı ortaklık sonradan iştirak yatırımı niteliği kazandığında işletmede kalan payların yeniden ölçümü yapılmaz. Nitelik değişimi sırasında bazı **özkaynak** payları elden çıkarılmışsa bu paylardan alınan ya da alınması beklenen bedelin yatırımın nitelik değiştirdiği tarihteki gerçeğe uygun değeri ile bu payların **defter değeri** arasındaki fark, Diğer Faaliyetlerden Gelirler altında "Diğer Gelirler" kaleminde ya da Diğer Faaliyetlerden Giderler altında "Diğer Giderler" kaleminde kâr veya zarara yansıtılır. Her iki yatırım türünün de özkaynak yöntemi kullanılarak ölçülmesi durumunda ayrıca, bağlı ortaklığın özkaynaklarında kaydettiği kazanç ve kayıplardan işletmeye düşen birikimli tutarların elden çıkarılan özkaynak paylarına isabet eden kısmı *"İştiraklerdeki Yatırımlar"* bölümünün 10.21(h)(iv) paragrafında belirtilen esaslar çerçevesinde "Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları" kalemine ya da kâr veya zarara aktarılır.

22.12C İştirak ve bağlı ortaklıkların farklı yöntemler kullanılarak ölçüldüğü durumlarda, bir bağlı ortaklık sonradan iştirak yatırımı niteliği kazandığında, güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa işletmede kalan payların yatırımın nitelik değiştirdiği tarihteki gerçeğe uygun değeri tespit edilir. Bu durumda, işletmede kalan paylar ile bazı özkaynak payları elden çıkarılmışsa bu paylardan alınan ya da alınması beklenen bedelin yatırımın nitelik değiştirdiği tarihteki gerçeğe uygun değerlerinin toplamından, yatırımın bu tarihteki defter değeri çıkarılarak bulunan fark Diğer Faaliyetlerden Gelirler altında "Diğer Gelirler" kaleminde ya da Diğer Faaliyetlerden Giderler altında "Diğer Giderler" kaleminde kâr veya zarara yansıtılır. Bağlı ortaklıkların özkaynak yöntemi kullanılarak ölçülmesi durumunda ayrıca bağlı ortaklığın özkaynaklarında kaydettiği kazanç ve kayıplardan işletmeye düşen birikimli tutarların tamamı "Geçmiş

Yıllar Kârları/Zararları" kalemine ya da kâr veya zarara aktarılır. Buna göre, bağlı ortaklığın *"Finansal Araçlar ve Özkaynaklar"* bölümünün 9.53 paragrafının (a), (b) ve (c) bendi uyarınca özkaynaklarında kaydettiği kazanç ve kayıplardan işletmeye düşen birikimli tutarlar kâr veya zarara aktarılırken, diğer tüm tutarlar "Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları" kalemine aktarılır.

22.12Ç 22.12C paragrafının uygulandığı durumlarda bağlı ortaklığın iştirak yatırımı niteliği kazanması bir bedel karşılığı bazı özkaynak paylarının elden çıkarılması sonucu gerçekleşmişse, kalan payların yatırımın nitelik değiştirdiği tarihteki gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebildiği kabul edilir. Bu durumda, kalan payların söz konusu tarihteki gerçeğe uygun değeri, elden çıkarılan özkaynak payları için birim başına alınan ya da alınması beklenen bedel üzerinden belirlenebilir.

22.13 (-)

Büyük İşletmeler

22.14 Büyük işletmeler, bağlı ortaklıklarını bu bölümde yer alan konsolidasyon işlemlerini uygulayarak (tam konsolidasyon yöntemine göre) konsolide eder ve konsolide finansal tablolarını düzenler. Konsolide finansal tablolar, ana ortaklığın ve onun bağlı ortaklıklarının varlıklarının, **yükümlülük**lerinin, özkaynaklarının, **gelir**lerinin, **giderler**inin ve **nakit akışları**nın tek bir işletmeninki gibi sunulduğu, bir topluluğa ait **finansal tablolar**dır.

22.15 Büyük işletmeler bağlı ortaklığın ilk ediniminin muhasebeleştirilmesinde, *"İş Birleşmeleri"* bölümünde yer alan hükümleri uygular.

22.15A *"Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar"* bölümünün 1.25A paragrafında belirtilen işletmeler, söz konusu paragrafta yer alan muafiyetten yararlanıp yararlanmadıklarına göre, karşılaştırmalı olarak sunulan en erken dönemin başından önce ya da cari raporlama döneminin başından önce gerçekleştirmiş oldukları bağlı ortaklık edinimlerini tam konsolidasyon yöntemine göre konsolide ederken *"Geçiş Hükümleri"* bölümünün 27.11 paragrafının (a) bendini uygular.

22.16 Ancak büyük işletme olsa dahi, ana ortaklığın kendisinin de bir bağlı ortaklık olması ve aşağıdaki (a) ve (b) bentlerinde yer alan şartların her ikisinin birden sağlanması durumunda ana ortaklık konsolide finansal tablo sunmaz:

a) Ana ortaklığın bağlı olduğu ve Türkiye'de faaliyet gösteren herhangi bir üst kademe ana ortaklığın kamunun kullanımına açık şekilde TFRS'ye veya bu Standarda göre konsolide finansal tablolarını sunmuş olması.

b) Bir üst ana ortaklığın Türkiye'de faaliyet göstermesi ve

(i) Ana ortaklığın paylarının tamamına sahip olması (bu kapsamda ana ortaklığın yönetim kurulu üyeleri tarafından yasal bir yükümlülük veya kuruluş sözleşmesinde yer alan bir hüküm gereği elde tutulan paylar göz ardı edilir) ya da

(ii) Ana ortaklığın paylarının %90'ına veya daha fazlasına sahip olması ve diğer pay sahiplerinin ana ortaklığın konsolide finansal tablo sunmamasını onaylamış olması.

22.17 22.16 paragrafındaki muafiyete göre konsolide finansal tablolarını sunmayan bir ana ortaklık **dipnotlar**ında 22.16 paragrafının (a) bendinde belirtilen konsolide finansal tablo sunan ana ortaklığın adı ve merkezini açıklar ve konsolide finansal tablo sunma yükümlülüğüne ilişkin muafiyeti hakkında bilgi verir.

22.18 Konsolide finansal tablolar, ana ortaklığın tüm bağlı ortaklıklarını içerir. Ancak, aşağıda belirtilen bağlı ortaklıklar 660 sayılı KHK'da tanımlanan Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluş tanımını karşılasa dahi, bu bağlı ortaklıkların konsolide edilmesi gerekmez:

a) Bağlı ortaklığın hem tek başına hem de diğer bağlı ortaklıklarla birlikte değerlendirildiğinde önemsiz olması,

b) Çok nadir durumlarda bu Standarda göre konsolide finansal tabloların hazırlanması ve sunulması için gerekli olan bilgilerin aşırı maliyet ve çabaya katlanmadan elde edilememesi ya da bu bilgilerin çok gecikmeli olarak elde edilmesi,

c) (-)

ç) Bağlı ortaklığın **birleşme tarihi**nden itibaren bir yıl içinde elden çıkarılma niyetiyle edinilmesi ve elde tutulması. Bununla birlikte bu bent uyarınca daha önceden konsolide edilmeyen bir bağlı ortaklığın birleşme tarihinden itibaren bir yıl içinde elden çıkarılmaması durumunda (diğer bir ifadeyle ana ortaklığın bağlı ortaklık üzerinde kontrolünün devam etmesi durumunda) bu bağlı ortaklık

birleşme tarihinden itibaren konsolide edilir. Ayrıca birleşme tarihinin, önceki bir raporlama döneminin içinde olması durumunda ilgili dönemlerin finansal tablolarında da gerekli düzeltmeler yapılır. Ancak bağlı ortaklığın elden çıkarılmasının gecikmesi ana ortaklığın kontrolü dışında gerçekleşmişse ve ana ortaklığın bağlı ortaklığı elden çıkaracağına ilişkin satış planının devam ettiğine dair raporlama dönemi sonunda yeterli kanıt mevcutsa, ana ortaklık bu bağlı ortaklığını konsolide etmemeye devam eder.

22.19 22.18 paragrafı uyarınca konsolide finansal tablolara dâhil edilmeyen bağlı ortaklıklar, bu Standart açısından *"Finansal Araçlar ve Özkaynaklar"* bölümü uyarınca **finansal araç** olarak dikkate alınır.

22.20 Ana ortaklık, 22.18 paragrafında belirtilen bağlı ortaklıkları dışında başka bir bağlı ortaklığının bulunmaması durumunda konsolide finansal tablo sunmaz. İşletme bu hususu dipnotlarında açıklar.

Münferit Finansal Tablolar Sunma Yükümlülüğü

22.21 Konsolide finansal tablolar sunan ana ortaklıkların, bu tabloların yanı sıra **münferit finansal tablolar**ını da sunması zorunludur. Ancak bu işletmelerin münferit finansal tablolarına ilişkin dipnotlarını sunması gerekmez.

22.22 Ayrıca 22.16 ve 22.20 paragrafları uyarınca konsolide finansal tablolar sunmayan işletmeler sadece münferit finansal tablolarını sunar. Bu işletmelerin münferit finansal tablolarına ilişkin dipnotlarını sunması zorunludur. Bu durumda *"Dipnotlar*" bölümünde "Tüm İşletmeler Tarafından Yapılacak Açıklamalar" ve "Büyük İşletmeler Tarafından Yapılacak Açıklamalar" başlıkları altında verilen açıklamaların tamamı yapılır. Ayrıca işletme konsolide finansal tablolarını sunmama nedenine ve varsa 22.20 paragrafındaki muafiyetten yararlanılarak konsolide edilmeyen bağlı ortaklıklarının konsolide edilmeme nedenine dipnotlarında yer verir.

22.22A Bir önceki raporlama döneminde konsolide finansal tablolar sunan bir işletme, bu bölüm uyarınca tam konsolidasyon yöntemine göre konsolide edilmesi gereken bağlı ortaklığı bulunmasına rağmen bu Standart zorunlu kılmadığı için cari raporlama döneminde konsolide finansal tablolar sunmaya son vermiş olabilir. Bir önceki raporlama döneminde büyük işletme tanımını karşılayan ancak cari raporlama döneminde büyük işletme olarak değerlendirilmeyen ve cari raporlama döneminde isteğe bağlı olarak konsolide finansal tablolar sunmayan bir işletme bu duruma örnek

olarak verilebilir. Bu işletmeler karşılaştırmalı finansal tabloları olarak geçmiş dönem veya dönemlere ait münferit finansal tablolarını sunar. Karşılaştırmalı olarak sunulan münferit finansal tablolarda bu tablolara ilişkin dipnotlara da yer verilir.

22.23 Konsolide finansal tabloların yanı sıra sunulan münferit finansal tablolarda bağlı ortaklıklar 22.12-22.12Ç paragrafları uyarınca maliyet veya özkaynak yöntemi uygulanarak ölçülür.

22.24 Bu Standartta münferit finansal tablolar için öngörülen farklı uygulamalar dışında (örneğin iştiraklerin ölçümünde maliyet yöntemine izin verilmesi gibi) ana ortaklığın münferit finansal tablolarıyla konsolide finansal tablolarında aynı **muhasebe politikaları**nın uygulanması gerekir.

Konsolidasyon İşlemleri

22.25 Konsolide finansal tabloların hazırlanmasında aşağıdaki işlemler gerçekleştirilir:

a) Ana ortaklık ve bağlı ortaklıkların finansal tablolarındaki birbirine tekabül eden varlık, yükümlülük, özkaynak, gelir ve gider kalemleri satır satır toplanarak birleştirilir.

b) Ana ortaklığın her bir bağlı ortaklıktaki yatırımının defter değeri ile bağlı ortaklıkların özkaynaklarından ana ortaklığın payına isabet eden tutarlar elimine edilir.

c) Topluluk içi bakiyeler ve işlemler tamamen elimine edilir. Bu çerçevede topluluk içi varlık ve yükümlülükler ile topluluk içi işlemlerden kaynaklanan gelirler, giderler, nakit akışları, özkaynaklar ve varlıklarda (**stoklar** ile **maddi duran varlıklar** gibi) kaydedilen kâr veya zararlar tamamen elimine edilir. Topluluk içi işlemlerden oluşan zararlar, konsolide finansal tablolara yansıtılması gereken bir **değer düşüklüğü**nün bulunduğuna işaret edebilir.

ç) Konsolide edilen bağlı ortaklıkların topluluk içi işlemlerin eliminasyonu yapıldıktan sonraki dönem net kârından veya zararından **kontrol gücü olmayan paylar**a isabet eden tutarlar tespit edilir. Kontrol gücü olmayan paylara isabet eden dönem net kârı veya zararı tutarı ile ana ortaklık sahiplerine isabet eden dönem net kârı veya zararı tutarı, Konsolide **Kâr veya Zarar Tablosu**nda topluluğa ait dönem net kârını veya zararını gösteren "Dönem Net Kârı veya Zararı" kaleminin altında ayrı ayrı gösterilir. Ayrıca konsolide edilen bağlı

ortaklıkların cari raporlama döneminde özkaynaklarda (örneğin, "Yeniden Değerleme Yedeği", "Yabancı Para Çevrim Farkları" ve "Korunma Yedeği" kalemlerinde) kaydettiği kazanç ve kayıplarından kontrol gücü olmayan paylara isabet eden tutarlar tespit edilir ve kalem bazında bu tutarlar dipnotlarda açıklanır.

d) Konsolide edilen bağlı ortaklıkların net varlıklarından kontrol gücü olmayan paylara isabet eden tutarlar (diğer bir ifadeyle kontrol gücü olmayan paylara ilişkin olarak Konsolide **Finansal Durum Tablosu**nda gösterilecek tutarlar) tespit edilir. Söz konusu tutarlar:

(i) Birleşme tarihi itibarıyla *"İş Birleşmeleri"* bölümüne göre hesaplanan kontrol gücü olmayan payların tutarı ile

(ii) Birleşme tarihinden sonra özkaynaklarda meydana gelen değişikliklerin, kontrol gücü olmayan paylara isabet eden tutarlarının,

toplamından oluşur.

Kontrol gücü olmayan paylar, Konsolide Finansal Durum Tablosunda özkaynaklar içerisinde "Kontrol Gücü Olmayan Paylar" kaleminde gösterilir ve ana ortaklığın pay sahiplerine isabet eden özkaynak tutarından ayrı olarak sunulur.

Bağlı ortaklıkların dönem net kâr veya zararından, cari raporlama döneminde özkaynaklarda kaydettiği kazanç veya kayıplardan ve özkaynaklarında meydana gelen değişikliklerden, ana ortaklık ve kontrol gücü olmayan paylara isabet eden tutarlar, potansiyel oy haklarının (mevcut payların sağladığı getirilere hâlihazırda ulaşma imkânı verenler hariç) kullanılması veya dönüştürülmesi durumu dikkate alınmadan sahip olunan mevcut paylar üzerinden hesaplanır. Ana ortaklık ve kontrol gücü olmayan paylara isabet eden söz konusu tutarların hesaplanmasında dikkate alınmayan potansiyel oy haklarını sağlayan araçlar *"Finansal Araçlar ve Özkaynaklar"* bölümü uyarınca kaydedilir ve ölçülür.

Aynı Muhasebe Politikalarının Uygulanması

22.26 Konsolide finansal tablolarda, benzer işlem ve olaylar için aynı muhasebe politikaları kullanılır. Topluluk üyelerinden birinin, benzer işlem ve olaylar için konsolide finansal tablolarda kullanılan muhasebe politikalarından farklı bir politikayı benimsemiş

olması durumunda, konsolide finansal tabloların hazırlanması sırasında ilgili işletmenin finansal tablolarında gerekli düzeltmeler yapılır.

Aynı Raporlama Tarihi

22.27 Konsolide finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan ana ortaklık ve bağlı ortaklık finansal tablolarının aynı tarihli olması gerekir. Bu amaçla bağlı ortaklığın raporlama dönemi sonunun ana ortaklığınkinden farklı olması durumunda bağlı ortaklık konsolidasyon amacıyla finansal tablolarını ana ortaklığın raporlama dönemi sonu itibarıyla hazırlar. Ancak bağlı ortaklık tarafından aynı tarihli finansal tablo hazırlanması mümkün değilse ana ortaklık, bağlı ortaklığın elde edilebilen en güncel finansal tablolarını kullanır ve iki raporlama dönemi sonu arasında gerçekleşen önemli işlem ve olayların etkileri için düzeltmeler yapar. Her halükarda ana ortaklık ve bağlı ortaklıkların raporlama dönemi sonu arasındaki fark üç aydan fazla olamaz. Konsolide finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan ana ortaklık ve bağlı ortaklık finansal tablolarının aynı tarihli olmaması durumunda bu husus ve nedenleri dipnotlarda açıklanır.

Ölçüm

22.28 İşletme bir bağlı ortaklığının gelir ve giderlerini bağlı ortaklık üzerinde kontrol sahibi olduğu tarihten, kontrolü kaybettiği tarihe kadar konsolide finansal tablolara dâhil eder. Konsolidasyon amacıyla bağlı ortaklığın dönem net kâr veya zararı hesaplanırken bağlı ortaklığın birleşme tarihindeki varlık ve yükümlülüklerine ilişkin gelir ve giderler, varlık ve yükümlülüklerin birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değerleri esas alınarak belirlenir. Bu çerçevede örneğin bağlı ortaklığın **amortisman**a tâbi varlıklarına ilişkin döneme ait amortisman giderleri, birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değeri üzerinden hesaplanır.

Kontrol Kaybına Neden Olmayacak Şekilde Ana Ortaklığın Bağlı Ortaklıktaki Payının Değişmesi

22.29 Bir ana ortaklığın bir bağlı ortaklığındaki payında kontrolün kaybına neden olmayacak şekilde meydana gelen değişiklikler özkaynak işlemi olarak kayda alınır.

22.30 Bu durumda ana ortaklık paylarına ve kontrol gücü olmayan paylara ilişkin defter değerleri bunların bağlı ortaklıkta sahip oldukları paylardaki değişimleri yansıtacak şekilde düzeltilir. Kontrol gücü olmayan paylarda meydana gelen değişim tutarı ile ödenen ya da alınan bedelin gerçeğe uygun değeri arasındaki fark doğrudan

özkaynakta kayda alınır ve söz konusu fark ana ortaklığın sahipleri ile ilişkilendirilir. Diğer bir ifadeyle bu fark kazanç veya kayıp olarak Kâr veya Zarar Tablosuna yansıtılmaz, Finansal Durum Tablosunda "Paylara İlişkin Primler" kaleminin içerisinde gösterilir. Bu tür bir muhasebeleştirme işlemi sonucunda **şerefiye** dâhil olmak üzere konsolide finansal tablolarda yer alan bağlı ortaklık varlık ve yükümlülüklerinin değerinde herhangi bir değişme meydana gelmez.

Kontrolün Kaybı

22.31 Ana ortaklığın bağlı ortaklıktaki kontrolünün kaybı pay değişmesi sonucunda veya pay değişimi olmadan başka bir biçimde olabilir.

22.32 Bir ana ortaklık bağlı ortaklıktaki kontrolünü kaybettiğinde aşağıdaki işlemleri gerçekleştirir:

a) Şerefiye de dâhil olmak üzere eski bağlı ortaklığın varlık ve yükümlülüklerini, kontrolün kaybedildiği tarihteki defter değerleri üzerinden finansal tablo dışı bırakır.

b) Eski bağlı ortaklığındaki kontrol gücü olmayan payları kontrolün kaybedildiği tarihteki defter değeri üzerinden finansal tablo dışı bırakır.

ba) Eski bağlı ortaklığın ortak kontrole tâbi **iş birleşmesi** sonucu edinilen bir bağlı ortaklık olması ve bu bağlı ortaklıkla ilgili "Ortak Kontrole Tâbi İş Birleşmelerinin Etkisi" kaleminde kaydedilen bir tutarın bulunması durumunda bu tutarı, "Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları" kalemine aktarır.

c) Kontrol kaybına neden olan işlem ve olay sonucunda varsa alınan veya alınması beklenen bedeli gerçeğe uygun değeri üzerinden finansal tablolarına yansıtır.

ç) Eski bağlı ortaklığında kalan paylarını, kontrolün kaybedildiği tarihteki gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçebiliyorsa bu değer üzerinden, güvenilir bir şekilde ölçemiyorsa defter değeri (şerefiye de dâhil olmak üzere eski bağlı ortaklığının varlık ve yükümlülüklerinin Konsolide Finansal Durum Tablosundaki değerleri esas alınarak hesaplanan) üzerinden finansal tablolarına yansıtır. İşletmede kalan payların *"Finansal Araçlar ve Özkaynaklar"* bölümü kapsamına giren bir finansal araç niteliği kazanması durumunda bu payların, kontrolün kaybedildiği tarihteki gerçeğe uygun değeri ya da defter değeri, finansal yatırım olarak ilk kayda alınması sırasında işlem fiyatı olarak kabul

edilir. İşletmede kalan payların iştirak veya **müşterek girişim** yatırımı niteliği kazanması durumunda ise bu payların kontrolün kaybedildiği tarihteki gerçeğe uygun değeri ya da defter değeri, bu payların ilk kayda alma sırasında maliyeti olarak dikkate alınır.

ça) Kontrolün kaybı bir bedel karşılığı eski bağlı ortaklıktaki bazı özkaynak paylarının elden çıkarılması sonucu gerçekleşmişse, kalan payların kontrolün kaybedildiği tarihteki gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebildiği kabul edilir. Bu durumda, kalan payların söz konusu tarihteki gerçeğe uygun değeri, elden çıkarılan özkaynak payları için birim başına alınan veya alınması beklenen bedel üzerinden belirlenebilir.

d) (c) ve (ç) bendine göre finansal tablolara yansıtılan tutarların toplamından, bağlı ortaklığın net varlıklarının defter değerinden (şerefiye de dâhil olmak üzere eski bağlı ortaklığının varlık ve yükümlülüklerinin Konsolide Finansal Durum Tablosundaki değerleri esas alınarak hesaplanan) ana ortaklık payına düşen kısım çıkarılarak bulunan fark kâr veya zarara yansıtılır.

e) Bağlı ortaklık yatırımına ilişkin olarak daha önceden özkaynaklarında (örneğin, "Yeniden Değerleme Yedeği", "Yabancı Para Çevrim Farkları" ve "Korunma Yedeği" kalemlerinde) kaydettiği tüm tutarları "Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları" kalemine ya da kâr veya zarara aktarır. Buna göre; bağlı ortaklığın *"Finansal Araçlar ve Özkaynaklar"* bölümünün 9.53 paragrafının (a), (b) ve (c) bendi uyarınca özkaynaklarında kaydettiği kazanç ve kayıplara ilişkin tutarları kâr veya zarara aktarırken, diğer tüm tutarları "Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları" kalemine aktarır.

22.33 Bir bağlı ortaklığındaki kontrolünü kaybetmesi sonucu cari raporlama döneminde konsolide finansal tablolar sunmaya son veren bir işletme, kontrolün kaybedildiği raporlama dönemine ait münferit finansal tablolarını, geçmiş döneme ait konsolide finansal tablolarının devamı niteliğinde sunar ve karşılaştırmalı finansal tabloları olarak, geçmiş dönem veya dönemlere ait konsolide finansal tablolarını sunar.

BÖLÜM 23
GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

23.1 Bu bölümde, **gelir üzerinden alınan vergi**lerin kayda alınmasına ilişkin ilkeler düzenlenmektedir.

23.2 **Finansal tablolar**a yansıtılan işlem ve olaylarla ilgili olarak ortaya çıkan cari veya sonraki dönemlere ilişkin vergilerin kayda alınması gerekir. Kayda alınan vergi, **dönem vergisi** ve **ertelenmiş vergi** tutarlarından oluşur.

23.3 Büyük işletmelerin konsolide ve **münferit finansal tablolar**ında ertelenmiş vergi tutarlarını sunmaları zorunludur. Ancak diğer işletmelerin ertelenmiş vergi tutarlarını finansal tablolarında sunmaları şart değildir. Bununla birlikte, bu işletmelerin isteğe bağlı olarak **konsolide finansal tablo**larını sunmaları durumunda, ertelenmiş vergi tutarlarını sunmaları konsolide finansal tablolarında zorunlu; ancak münferit finansal tablolarında isteğe bağlıdır.

23.3A Münferit finansal tablolarında isteğe bağlı olarak ertelenmiş vergi tutarlarını sunan büyük işletmeler dışındaki işletmeler sonradan ertelenmiş vergi tutarlarını sunmaya son veremezler.

23.3B Zorunlu ya da isteğe bağlı olarak finansal tablolarda ertelenmiş vergi tutarlarının sunulmaya başlanması durumunda bu değişiklik, *"Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar"* bölümü uyarınca **geriye dönük** olarak uygulanır. Buna göre karşılaştırmalı olarak sunulan finansal tablolarda ertelenmiş vergi tutarları sunulur.

23.4 Yüksek enflasyonlu ekonomilerde ertelenmiş verginin hesaplanmasında *"Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama"* bölümünün 25.24 paragrafında yer alan ilave hükümler uygulanır.

Kapsam

23.5 Bu bölüm açısından **gelir** üzerinden alınan vergiler, **mali kâr** üzerinden hesaplanan yurtiçi ve yurtdışı bütün vergileri içerir. Ayrıca **özkaynak aracı** yatırımlarından elde edilen **kâr payları**ndan, **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.

23.6 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 ödenen vergiler olarak nitelendirilmez.

23.7 **Devlet teşvikleri**nin veya yatırımlara ilişkin vergi indirimlerinin kayda alınmasında bu bölüm uygulanmaz. Ancak bu bölüm bu tür devlet teşviklerinden veya vergi indirimlerinden kaynaklanabilecek **geçici farkları**n kayda alınmasında uygulanır.

Dönem Vergisi

23.8 Dönem vergisi, cari **raporlama dönemi**ne ait mali kâr üzerinden ödenecek olan vergiyi ifade eder. Dönem vergisinin ödenmeyen kısmı **Finansal Durum Tablosu**nda "Ödenecek Vergi ve Benzeri Yükümlülükler" kaleminde gösterilir. Cari ve önceki raporlama dönemlerine ilişkin olarak peşin ödenen vergi tutarının dönem vergisi tutarını aşan kısmı ise, "Peşin Ödenmiş Vergi ve Benzerleri" kaleminde ayrı olarak gösterilir.

23.9 Dönem vergisi; dönem için geçerli olan vergi kanunları ve vergi oranları dikkate alınarak hesaplanan tutar üzerinden ölçülür. Dönem vergisiyle ilgili olarak Finansal Durum Tablosuna yansıtılan tutarlar iskonto edilmez.

23.10 Dönem vergisiyle ilgili Finansal Durum Tablosunda yer alan **varlık**lar ile **yükümlülük**ler sadece aşağıdaki durumların mevcudiyeti halinde mahsup edilir:

a) Mahsup edilebilmesine ilişkin yasal bir hakkın bulunması ve

b) Mahsup edilmiş tutar üzerinden ödeme yapılmasının amaçlanması.

23.11 Dönem vergisi **Kâr veya Zarar Tablosu**nda "Vergi Gideri" kaleminde gösterilir. Ancak dönem vergisinin, aynı veya farklı bir dönemde kâr veya zarara yansıtılmayan (diğer bir ifadeyle **özkaynaklar**da kayda alınan) işlem veya olayların sonucu olarak ortaya çıkması durumunda, bunlara ilişkin dönem vergisi tutarı, söz konusu işlem ve olayların etkilerinin yansıtıldığı özkaynak kaleminde ("Yeniden Değerleme Yedeği", "Yabancı Para Çevrim Farkları" ve "Korunma Yedeği" kalemlerinde) gösterilir.

Ertelenmiş Vergi

Kayda Alma

23.12 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.

23.13 Geçmiş işlemler ve olaylar nedeniyle gelecek dönemlerde geri kazanılacak veya ödenecek vergilere ilişkin olarak **ertelenmiş vergi varlığı** veya **ertelenmiş vergi yükümlülüğü** finansal tablolara alınır. Ertelenmiş vergiler; varlıkların ve yükümlülüklerin Finansal Durum Tablosuna yansıtıldıkları tutarlar ile bunların **vergiye esas değer**i arasındaki farklardan ve henüz indirilmemiş geçmiş yıl zararları ile henüz kullanılmamış vergi indirimlerinin ileriye taşınmasından kaynaklanır.

Vergiye Esas Değer

23.14 Vergiye esas değer, bir varlık veya yükümlülüğün vergi mevzuatı açısından taşıdığı değerdir.

23.15 Bir **varlığın vergiye esas değeri**, varlığın defter değeri geri kazanıldığında işletmenin sağlayacağı vergiye tâbi ekonomik faydadan, vergisel açıdan indirilebilecek olan tutarı ifade eder. Eğer ilerideki ekonomik faydalar vergiye tâbi olmayacaksa, söz konusu varlığın vergiye esas değeri defter değerine eşittir.

Örnek 1: Bir makinenin maliyeti 100 TL'dir. Vergi mevzuatı açısından içinde bulunulan dönemde ve önceki raporlama dönemlerinde ayrılan amortisman tutarı 30 TL'dir. Makinenin kalan maliyeti gelecek dönemlerde ya amortisman ayırmak suretiyle ya da satış sırasında düşülebilecektir. Bu makineyi kullanarak elde edilecek hasılat ve makinanın satışı sonucu oluşacak kâr vergiye tâbidir. Satışın zararla sonuçlanmasında da zarar vergi mevzuatı açısından indirilebilir durumdadır. Bu durumda makinenin vergiye esas değeri 70 TL'dir.
Örnek 2: Satışlardan kaynaklanan alacakların defter değeri 100 TL'dir. İlgili satış geliri mali kârın (mali zararın) tespitinde dikkate alınmıştır. Alacakların vergiye esas değeri 100 TL'dir.

23.16 Bir **yükümlülüğün vergiye esas değeri**, yükümlülüğün defter değerinden bu yükümlülükle ilgili gelecek dönemlerde vergi mevzuatı açısından indirilebilir tutarlar

düşüldükten sonra kalan tutardır. **Hasılat**ın avans olarak alınması durumunda, ilgili yükümlülüğün vergiye esas değeri, alınan avansın tutarından gelecek dönemlerde vergiye tâbi olmayacak gelir tutarları düşüldükten sonra kalan değerdir.

Örnek 3: Kısa vadeli yükümlülükler; defter değeri 100 TL olan tahakkuk etmiş giderleri içermektedir. İlgili gider, ödendiğinde vergi matrahından indirilecektir. Gider tahakkukunun vergiye esas değeri sıfırdır.
Örnek 4: Kısa vadeli yükümlülükler; defter değeri 100 TL olan tahakkuk etmiş giderleri içermektedir. İlgili gider hâlihazırda vergi matrahından indirilmiştir. Gider tahakkukunun vergiye esas değeri 100 TL'dir.

23.17 Bazı kalemlerin vergiye esas değeri mevcut olmakla birlikte, bunlar Finansal Durum Tablosuna varlık ve yükümlülük olarak yansıtılmazlar. Örneğin, **araştırma gider**leri oluştukları dönemin **muhasebe kârı**nın hesabında gider olarak dikkate alınırlar, ancak daha sonraki bir döneme kadar mali kârın (**mali zarar**ın) belirlenmesinde gider olarak kabul edilmeyebilirler. Araştırma giderlerinin gelecek dönemlerde mali kârın belirlenmesinde indirim olarak kabul edilecek vergiye esas değeri ile sıfır olan defter değeri arasındaki fark, ertelenmiş vergi varlığı doğuran indirilebilir bir geçici farktır.

Geçici Farklar

23.18 Geçici farklar, bir varlığın veya yükümlülüğün Finansal Durum Tablosundaki defter değeri ile vergiye esas değeri arasındaki farkları ifade eder. İki tür geçici fark bulunur:

a) Vergiye tâbi geçici farklar: Varlıkların veya yükümlülüklerin defter değerlerinin geri kazanıldığı veya ödendiği gelecek dönemlerde vergi matrahına eklenecek geçici farklardır.

b) İndirilebilir geçici farklar: Varlıkların veya yükümlülüklerin defter değerlerinin geri kazanıldığı veya ödendiği gelecek dönemlerde vergi matrahından indirilecek geçici farklardır.

23.19 Konsolide finansal tablolarda geçici farklar, varlık ve yükümlülüklerin konsolide finansal tablolardaki defter değerlerinin, vergiye esas değerleri ile karşılaştırılması suretiyle belirlenir. Konsolide finansal tablolar açısından vergiye esas değer, **topluluğa** ait işletmelerin her birinin vergi beyanı dikkate alınarak tespit edilir.

23.20 Geçici fark ortaya çıkaran durumlara örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:

a) Bir **iş birleşmesi**nde edinilen varlıkların ve üstlenilen yükümlülüklerin, "*İş Birleşmeleri"* bölümü uyarınca **gerçeğe uygun değer**leri üzerinden finansal tablolara alındığı, ancak buna eşdeğer bir düzeltmenin vergisel açıdan yapılmadığı durumda. Böyle bir durumda ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlığı veya yükümlülüğüne göre **şerefiye** tutarı düzeltilir.

b) Varlıkların yeniden ölçüldüğü ancak, vergisel açıdan buna eşit bir düzeltmenin yapılmadığı durumda. Örneğin bu Standart uyarınca bazı varlıkların gerçeğe uygun değeri üzerinden yeniden **ölçüm**üne ya da yeniden değerlemesine izin verilmekte veya bu zorunlu kılınmaktadır (örneğin **maddi duran varlıkları**n yeniden değerlenmesi veya **yatırım amaçlı gayrimenkuller**in gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçümü).

c) İş birleşmesinde şerefiye ortaya çıkması durumunda.

ç) Bir varlık veya yükümlülüğün ilk kayda almada vergiye esas değerinin defter değerinden farklı olması durumunda.

d) **Bağlı ortaklık**ların, şubelerin, **iştirak**lerin ve **müşterek girişim**lerdeki yatırımların defter değerlerinin bunların vergiye esas değerlerinden farklı olması durumunda.

Vergiye Tâbi Geçici Farklar

23.21 Bütün vergiye tâbi geçici farklar için ertelenmiş vergi yükümlülüğü kayda alınır. Ancak aşağıdakilerden kaynaklanan geçici farklar için ertelenmiş vergi yükümlülüğü muhasebeleştirilmez:

a) Şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesinden veya

b) İş birleşmesi niteliğinde olmayan ve işlem tarihinde muhasebe kârı ile mali kârı (mali zararı) etkilemeyen işlemlerdeki varlık ve yükümlülüklerin ilk muhasebeleştirilmesinden.

23.22 Bazı geçici farklar, gelir veya giderin, muhasebe kârına ve mali kâra farklı dönemlerde dâhil edilmesi sonucu ortaya çıkabilir. Bu tür farklar, zamanlama farkı olarak adlandırılır. Aşağıdakiler, ertelenmiş vergi yükümlülüğü doğuran bu tür vergiye tâbi zamanlama farklarına örnek olarak gösterilebilir:

a) Faiz gelirleri, muhasebe kârına tahakkuk ettiği dönemler itibarıyla dâhil edilirken, vergi mevzuatına göre ise **nakit** olarak tahsil edildiğinde mali kâra dâhil edilebilmektedir. Finansal durum tablosuna yansıtılmış ancak tahsil edilmemiş bu tür faiz alacaklarının vergiye esas değeri sıfır olacaktır; çünkü bu gelirler nakit olarak tahsil edilmedikleri için mali kârı etkilemez.

b) Muhasebe kârının (zararının) tespitinde dikkate alınan **amortisman**, mali kârın (zararın) tespitinde dikkate alınan amortismandan farklı olabilir. Bir varlığın defter değeri ile o varlığın vergiye esas değeri arasındaki fark geçici farktır. Vergi mevzuatı uyarınca ayrılan amortismanın, muhasebe açısından ayrılan amortismandan fazla olması durumunda ertelenmiş vergi yükümlülüğü doğuran vergiye tâbi geçici fark ortaya çıkar. Aksi durumda ise ertelenmiş vergi varlığı doğuran indirilebilir geçici fark ortaya çıkar.

İndirilebilir Geçici Farklar

23.23 İleriki dönemlerde indirilebilir geçici farklardan faydalanılmasına yetecek kadar mali kâr oluşacağının **muhtemel** olması şartıyla, indirilebilir bütün geçici farklar için ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilir. Ancak iş birleşmesi niteliğinde olmayan ve muhasebe kârı ile mali kârı (mali zararı) etkilemeyen işlemlerdeki varlık ve yükümlülüklerin ilk muhasebeleştirilmesinde meydana gelen geçici farklar için ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilmez.

23.24 Aşağıdakiler ertelenmiş vergi varlığı doğuran indirilebilir geçici farklara örnek olarak gösterilebilir:

a) Kıdem tazminatı, çalışanların hizmet verdikleri dönemler itibarıyla muhasebe kârının hesabında gider olarak dikkate alınırken, vergi mevzuatı açısından çalışanlara ödendiğinde mali kârdan indirim konusu yapılmaktadır. Bu durumda kıdem tazminatı yükümlülüğünün defter değeri ile vergiye esas değeri arasında indirilebilir geçici fark ortaya çıkar. Bu indirilebilir geçici fark da, gelecek dönemlerde çalışanlara ödeme yapıldığında mali kârdan indirilmek suretiyle ekonomik fayda sağlayacağından, bir ertelenmiş vergi varlığı oluşmasına yol açar.

b) Bazı varlıklar gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülebilir ve bu değer vergi mevzuatının ilgili varlık için öngördüğü değerden düşük olabilir. Varlığın

vergiye esas değerinin, defter değerini aştığı bu gibi durumlarda indirilebilir geçici fark ortaya çıkar.

23.25 İndirilebilir geçici farklar, bu farkların tersine döneceği gelecek dönemlere ait mali kârın belirlenmesinde indirim konusu yapılır. Ancak, ödenecek verginin azalması şeklinde elde edilecek ekonomik fayda, sadece indirimlerin yapılabileceği tutarda mali kâr elde edilmesi durumunda ortaya çıkar. Bu nedenle ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilmesi için, indirilebilir geçici farklardan faydalanılmasına yetecek kadar mali kâr elde edileceğinin muhtemel olması gerekir.

23.26 a) İndirilebilir geçici farkların tersine dönmesinin beklendiği dönemde veya

b) Ertelenmiş vergi varlığı nedeniyle oluşan mali zararın ileriye taşınmasının mümkün olduğu dönemlerde,

aynı vergi otoritesiyle ilgili olarak yeterli tutarda tersine dönmesi beklenen vergiye tâbi geçici farkların bulunması durumunda indirilebilir geçici farkların kullanılabilmesine yetecek tutarda mali kârın ortaya çıkması muhtemeldir.

23.27 İşletmenin aynı vergi otoritesiyle ilgili olan vergiye tâbi geçici farkları, indirilebilir geçici farkların kullanılmasına yetecek tutarda değilse ertelenmiş vergi varlığı aşağıdaki durumlardan birinin mevcut olması halinde muhasebeleştirilir:

a) İndirilebilir geçici farkların tersine döneceği dönemde (veya ertelenmiş vergi varlığından kaynaklanan mali zararın ileriye taşınabildiği dönemlerde), aynı vergi otoritesiyle ilgili yeterli mali kâr elde edilmesinin muhtemel olması. İşletme gelecek dönemlerde yeterli mali kârının olup olmayacağını değerlendirirken bu dönemlerde ortaya çıkabilecek indirilebilir geçici farkları dikkate almaz; çünkü gelecekte ortaya çıkabilecek indirilebilir geçici farklardan kaynaklanan ertelenmiş vergi varlıklarının kullanılabilmesi için söz konusu dönemlerden sonra gelen dönemlerde yeterli tutarda mali kârın bulunması gerekir.

b) İşletmenin söz konusu dönemlerde mali kâr yaratacak vergi planlaması imkânının bulunması.

İndirilmemiş Geçmiş Yıl Zararları ve Vergi İndirimleri

23.28 Henüz indirilmemiş geçmiş yıl zararları ve vergi indirimleri için ilerideki dönemde bunların mahsup edilmesine yetecek tutarda mali kâr elde edileceğinin muhtemel

olması halinde ertelenmiş vergi varlığı kayda alınır. İndirilmemiş mali zararların veya vergi indirimlerinin indirilmesine yetecek tutarda mali kâr elde etmenin muhtemel olmaması durumunda ertelenmiş vergi varlığı kayda alınmaz.

23.29 İşletmenin mali zararının bulunması, ileride mali kâr elde edemeyebileceğinin güçlü bir göstergesidir. Bu nedenle, işletmenin geçmişte mali zararları olmuşsa, indirilmemiş mali zararından veya vergi indiriminden kaynaklanan ertelenmiş vergi varlığını sadece, yeterli vergiye tâbi geçici farklarının bulunması veya işletmenin bu zarar veya indirimlerini mahsup etmesine yetecek kadar mali kâr elde edeceğine yönelik ikna edici diğer kanıtların bulunması durumunda kayda alınır.

23.30 İşletme, indirilmemiş geçmiş yıl zararlarını ve vergi indirimlerini kullanabilmesine yetecek kadar mali kâr elde etmesinin muhtemel olup olmadığını değerlendirirken, aşağıdaki ölçütleri göz önünde bulundurur:

a) Aynı vergi otoritesiyle ilgili olarak henüz indirilmemiş geçmiş yıl zararlarının ve vergi indirimlerinin zaman aşımına uğramadan önce kullanılmasına yetecek tutarda vergiye tâbi geçici farkların bulunup bulunmadığı,

b) İşletmenin indirilmemiş geçmiş yıl zararlarının ve vergi indirimlerinin zaman aşımına uğramasından önce mali kâr elde etmesinin mümkün olup olmayacağı,

c) İndirilmemiş geçmiş yıl zararlarının, tekrarlanması muhtemel nedenlerden kaynaklanıp kaynaklanmadığı,

ç) İşletmenin birikmiş geçmiş yıl zararlarını ve vergi indirimlerini kullanmak istediği dönemlerde mali kâr yaratabilecek vergi planlaması imkânının bulunup bulunmadığı.

Kayda Alınmamış Ertelenmiş Vergi Varlığının Yeniden Değerlendirilmesi

23.31 Her **raporlama dönemi** sonunda önceki raporlama dönemlerinde kayda alınmamış olan ertelenmiş vergi varlıkları tekrar gözden geçirilir. İleride, ertelenmiş vergi varlığının geri kazanılmasına yetecek kadar mali kâr elde edilmesinin muhtemel olduğu ölçüde, daha önce kayda alınmamış olan ertelenmiş vergi varlığı kayda alınır.

Bağlı Ortaklıklardaki, İştiraklerdeki ve Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar

23.32 Bağlı ortaklıklardaki ve iştiraklerdeki yatırımlar ile müşterek girişimlerdeki yatırımların defter değerinin vergiye esas değerinden (çoğunlukla maliyet tutarıdır)

farklı olması nedeniyle geçici farklar ortaya çıkabilir. Bu farklar, örnek olarak aşağıdaki durumlarda ortaya çıkabilir:

a) Bağlı ortaklıkların, iştiraklerin veya müşterek girişimlerin dağıtılmamış kârlarının bulunması,

b) **Ana ortaklığın** ve **bağlı ortaklığı**n farklı ülkelerde olduğu durumlarda döviz kurlarındaki değişimler,

c) İştirakteki yatırımın defter değerinin, **geri kazanılabilir tutar**a indirilmesi.

Yatırımların, münferit ve konsolide finansal tablolarda farklı şekilde muhasebeleştirildiği durumlarda münferit ve konsolide finansal tablolardaki geçici farklar aynı olmayabilir.

23.33 Bağlı ortaklıklardaki, iştiraklerdeki ve müşterek girişimlerdeki yatırımlarla ilgili tüm vergiye tâbi geçici farklar için, aşağıdaki her iki şartın da mevcut olduğu durumlar hariç, ertelenmiş vergi yükümlülüğü kayda alınır:

a) İşletme (ana ortaklık, yatırımcı veya müşterek girişimci) geçici farkların tersine dönme zamanlarını kontrol edebilmektedir ve

b) Geçici farkın öngörülebilir bir gelecekte tersine dönmeyeceği muhtemeldir.

23.34 Bağlı ortaklıklardaki, iştiraklerdeki ve müşterek girişimlerdeki yatırımlardan kaynaklanan bütün indirilebilir geçici farklar için, yalnızca aşağıdaki her iki durumun da muhtemel olduğu ölçüde ertelenmiş vergi varlığı kayda alınır:

a) Geçici farklar öngörülebilir bir gelecekte tersine dönecektir ve

b) Geçici farkların kullanılmasına yetecek tutarda mali kâr elde edilecektir.

Ertelenmiş Verginin Ölçümü

23.35 Ertelenmiş vergi yükümlülüğü veya varlığı, zamanlama farkı tersine döndüğünde geçerli olması beklenen vergi kanunları ve vergi oranları dikkate alınarak ölçülür.

23.36 Ancak "*Maddi Duran Varlıklar"* bölümü uyarınca yeniden değerlenmiş tutarı üzerinden ölçülen amortismana tâbi olmayan varlıklar ile "*Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller"* bölümü uyarınca gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin ertelenmiş vergi, bu varlıkların satışında uygulanacak vergi oranı kullanılarak hesaplanır. Bununla birlikte gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkuller sınırlı **faydalı ömre** sahipse ve ekonomik

faydalarının tamamının veya tamamına yakınının işletme tarafından tüketilmesi bekleniyorsa ertelenmiş verginin ölçümünde bu varlıkların satışında uygulanacak vergi oranı kullanılmaz.

23.37 Ertelenmiş vergi yükümlülüğü ve varlığı iskonto edilmez.

Sunum

23.38 Ertelenmiş vergi varlığı, Finansal Durum Tablosunun duran varlıklar sınıfında "Ertelenmiş Vergi Varlığı" kaleminde; ertelenmiş vergi yükümlülüğü ise uzun vadeli yükümlülükler sınıfında "Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü" kaleminde ayrı olarak gösterilir. Ertelenmiş vergi yükümlülüğü veya varlığı dönen varlıklar veya kısa vadeli yükümlülükler içinde sunulamaz.

23.39 Ertelenmiş vergi varlıkları ile yükümlülükleri sadece aşağıdaki durumların varlığı halinde mahsup edilir:

a) Mahsup edilebilmesine ilişkin yasal bir hakkın bulunması ve

b) Mahsup edilmiş tutar üzerinden ödeme yapılmasının amaçlanması.

23.40 Ertelenmiş vergi yükümlülüğü veya varlığında meydana gelen değişimler **vergi gideri**/geliri olarak raporlanır. Ertelenmiş vergi gideri/geliri Kâr veya Zarar Tablosunda "Vergi Gideri" kalemi içerisinde gösterilir. Ancak ertelenmiş vergi giderinin/gelirinin, aynı veya farklı bir dönemde kâr veya zarara yansıtılmayan (diğer bir ifadeyle özkaynaklarda kayda alınan) işlem veya olayların sonucu olarak ortaya çıkması durumunda bunlara ilişkin ertelenmiş vergi tutarı, söz konusu işlem ve olayların etkilerinin yansıtıldığı özkaynak kaleminde gösterilir.

Örnek 5:

Bir işletme net defter değeri 100.000 TL olan bir maddi duran varlığını yeniden değerlenmiş tutarı üzerinden ölçmektedir. İşletme dönem sonunda söz konusu maddi duran varlığını yeniden değerlemeye tâbi tutmuş ve varlığın yeni değerini 150.000 TL olarak tespit etmiştir. Vergi kanunları açısından söz konusu değerleme farkının cari raporlama döneminde vergi konusu yapılmadığı varsayıldığında işletme yeniden değerleme artışı nedeniyle ortaya çıkan zamanlama farkına ilişkin ertelenmiş vergi giderini "Yeniden Değerleme Yedeği" kaleminde bir indirim olarak yansıtacaktır.

Ertelenmiş Verginin Sunulmasına Son Verilmesi

23.40A Bir önceki raporlama döneminde büyük işletme tanımını karşılayan ancak cari raporlama döneminde büyük işletme olarak değerlendirilmeyen bir işletme cari raporlama dönemine ait münferit finansal tablolarında ertelenmiş vergi tutarlarını sunmayı tercih etmeyebilir. Bu işletme karşılaştırmalı olarak sunulan en erken dönemin başı itibarıyla aşağıdaki işlemleri gerçekleştirir:

a) Ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğünü finansal tablo dışı bırakır.

b) Kâr veya zarara yansıtılmayan (diğer bir ifadeyle özkaynaklarda kayda alınan) işlem veya olayların sonucu olarak ortaya çıkmış olan ertelenmiş vergi tutarlarını söz konusu işlem ve olayların yansıtılmış olduğu özkaynak kaleminden çıkarır.

c) (a) ve (b) bendi arasındaki farkı "Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları" kalemine yansıtır.

Buna göre karşılaştırmalı olarak sunulan finansal tablolar, konsolide finansal tablolar olsa bile bu tablolarda ertelenmiş vergi tutarları sunulmaz.

Kâr Payı Ödemeleri Üzerinden Yapılan Tevkifat

23.41 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 24
ARA DÖNEM FİNANSAL RAPORLAMA

24.1 Bu bölümde, bir yıldan daha kısa olan finansal **raporlama dönemleri**nde (**ara dönem**lerde) sunulan finansal raporların asgari içeriği ile **ara dönem finansal raporlar**da uygulanacak **ölçüm** ve kayda alma ilkeleri belirlenmektedir.

24.2 Bu Standartla işletmelere ara dönem finansal raporlar sunma yükümlülüğü getirilmemektedir. Bu bölüm tâbi oldukları mevzuat uyarınca zorunlu ya da isteğe bağlı olarak ara dönem finansal raporlar sunan işletmeler tarafından uygulanır.

Ara Dönem Finansal Raporların İçeriği

24.3 Ara dönem finansal raporlar açık ve anlaşılır şekilde bu bölümün hükümlerine tam uyumlu olarak sunulur. Ara dönem finansal raporlarda, işletmenin ara döneme ilişkin finansal durumunun ve performansının anlaşılması için **ihtiyaca uygun** olan tüm bilgilerin verilmesi amaçlanır.

24.4 Zorunlu olarak ya da isteğe bağlı olarak **konsolide finansal tablo** sunan işletmeler ara dönemlerde raporlama yapacaklarsa ara dönem konsolide finansal tablolar da sunar.

24.5 İşletmeler, zaman ve maliyet unsurlarını göz önünde bulundurarak ara dönem finansal raporlarında yıllık **finansal tablolar**ında sunması gereken bilgilerin tamamını içeren finansal tabloları ya da bu bölümde asgari içeriği belirlenen özet finansal tabloları sunabilir.

24.6 Ara dönem finansal raporlarında, yıllık finansal tablolarında sunması gereken bilgilerin tamamını içeren finansal tabloları sunmak isteyen işletmeler, ara dönem finansal tablolarını *"Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar*" bölümünde belirlenen biçim ve içeriğe uygun olarak sunar. Ancak ölçüm ve kayda alma bakımından bu bölümdeki (*"Ara Dönem Finansal Raporlama"*) hükümler uygulanır. Ayrıca bu finansal tablolarda bu bölümde zorunlu kılınan açıklamaların yanı sıra bu Standartta öngörülen diğer açıklamalara da yer verilir.

24.7 Ara dönem raporlaması olarak özet finansal tablolarını sunmak isteyen işletmeler asgari olarak Özet **Finansal Durum Tablosu**nu, Özet **Kâr veya Zarar Tablosu**nu, Özet **Nakit Akış Tablosu**nu, Özet **Özkaynak Değişim Tablosu**nu ve bu bölümde zorunlu kılınan açıklamaları sunar. Özet finansal tablolarda asgari olarak, en son yıllık finansal tablolarda gösterilen başlıklara ve ara toplamlara yer verilir. Ayrıca yer

verilmemesi halinde özet finansal tabloların yanıltıcı olmasına neden olacak ek kalemler veya açıklamalar bu tablolarda sunulur.

Ara Dönem Finansal Raporlarda Yer Verilmesi Gereken Açıklamalar

24.8 Ara dönem finansal raporlarda aşağıdaki bilgilerin açıklanması zorunludur. Ayrıca bu açıklamalarla birlikte ara döneme ilişkin finansal durumun ve performansın finansal tablo kullanıcıları tarafından anlaşılması için gerekli olan ek açıklamalar yapılır. Ara dönem finansal raporlarda yapılacak açıklamalar, içinde bulunulan yıllık raporlama döneminin başından cari ara dönemin sonuna kadar geçen süre esas alınarak yapılır.

a) İşletmenin ara dönem finansal raporlarını bu bölüme göre hazırladığını ve ara dönem finansal raporların bu Standart hükümleriyle tam olarak uyumlu olduğunu belirten açıklama.

b) Ara dönem finansal tablolarda, en son yıllık finansal tablolarda esas alınan **muhasebe politikaları**nın ve hesaplama yöntemlerinin kullanıldığına ilişkin açıklama. Söz konusu politikalarda veya yöntemlerde değişikliğe gidilmiş olması durumunda, bu değişikliğin niteliği ve etkisi hakkında bilgi.

c) Ara dönem faaliyetlerinin mevsimsel veya dönemsel özelliklerine ilişkin açıklamalar.

ç) **Varlık**ları, **yükümlülük**leri, **özkaynakları**, **nakit akışları**nı veya dönem net kârını etkileyen ve niteliği, büyüklüğü veya sıklığı nedeniyle olağandışı olan kalemlerin mahiyeti ve tutarı.

d) İçinde bulunulan yıllık raporlama döneminin önceki ara dönemlerinde veya önceki yıllık raporlama dönemlerinde raporlanan tutarlara ilişkin tahminlerde meydana gelen değişikliklerin niteliği ve tutarı.

e) Borçlanma ve **özkaynak araçları**nın ihracı, geri alımı ve geri ödemelerine ilişkin bilgiler.

f) Adi paylar ve diğer paylar için ayrı ayrı olmak üzere ödenen temettüler (pay başına veya toplam olarak).

g) Ara dönemden sonra ortaya çıkan ve ara dönem finansal tablolarına yansıtılmayan olaylar.

ğ) **İş birleşmesi**, **bağlı ortaklık** edinimi, bağlı ortaklık üzerindeki **kontrol**ün kaybı, yeniden yapılandırmaya gidilmesi dâhil, işletmenin yapısında ara dönemde meydana gelen değişikliklerin etkileri.

h) Ara dönemde gerçekleşen her bir iş birleşmesi için aşağıdaki bilgiler:

(i) Edinilen taraf hakkında genel bilgi,

(ii) **Birleşme tarihi**,

(iii) Edinilen oy haklarının oranı,

(iv) Birleşmenin maliyeti ve maliyetin unsurları,

(v) Her bir Finansal Durum Tablosu kalemine dâhil edilen **şerefiye** dâhil varlıkların ve üstlenilen yükümlülüklerin birleşme tarihindeki tutarı,

(vi) Şerefiyenin veya negatif şerefiyenin hesaplanış biçimi ve tutarı.

ı) **Gerçeğe uygun değer**i üzerinden ölçülen **finansal araç**ların değerinin değerleme tekniği uygulanarak tahmin edildiği durumlarda değerleme tekniğinin altında yatan önemli varsayımlar.

i) Güvenilir bir şekilde ölçülemediği için gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülemeyen finansal araçlar için bu durumun gerekçeleri.

24.9 İşletmelerin finansal durumu ve faaliyet sonuçlarında en son yıllık raporlama döneminden sonra meydana gelen değişikliklerin anlaşılması açısından önemli nitelikteki işlem ve olaylar ara dönem finansal raporlarında açıklanır. Önemli olması durumunda, açıklama yapılması gereken olayların ve işlemlerin listesi bunlarla sınırlı olmamakla birlikte, aşağıdaki gibidir:

a) **Stoklar**a **değer düşüklüğü** ayrılması ve değer düşüklüğünün iptali,

b) **Finansal varlıklar**, **maddi duran varlıklar**, **maddi olmayan duran varlıklar** veya diğer varlıkların değerlerinde ortaya çıkan değer düşüklüklerinden kaynaklanan bir zararın finansal tablolara yansıtılması ve bu tür bir değer düşüklüğü zararının iptali,

c) Yeniden yapılandırma maliyetleri için ayrılan **karşılık**ların iptali,

ç) Maddi duran varlıkların elde edilmesi ve elden çıkarılması,

d) Maddi duran varlık satın alınmasına ilişkin taahhütler,

e) Davaların sonuçlanması,

f) Önceki raporlama dönemlerinde raporlanan finansal bilgilerdeki hataların düzeltilmesi,

g) Gerçeğe uygun değerle ya da **itfa edilmiş değer**iyle muhasebeleştirilmiş finansal varlıkların ve **finansal yükümlülük**lerin gerçeğe uygun değerini etkileyen ekonomik şartlardaki değişiklikler,

ğ) Borçların ödenmesinde temerrüde düşülmesi,

h) **İlişkili taraf**larla gerçekleştirilen işlemler,

ı) Finansal araçların gerçeğe uygun değerinin ölçümünde kullanılan gerçeğe uygun değere ilişkin hiyerarşi sıraları arasındaki yer değiştirmeler,

i) Finansal varlıkların amacında ya da kullanımında meydana gelen değişikliklerden dolayı bu varlıkların sınıflandırılmasındaki değişiklikler ve

j) **Şarta bağlı varlık** ve **şarta bağlı yükümlülük**lerde meydana gelen değişiklikler.

Ara Dönem Finansal Tablolarda Sunulması Gereken Dönemler

24.10 Ara dönem raporlar, aşağıda belirtilen dönemlere ilişkin ara dönem finansal tabloları içerir:

a) Cari ara dönem sonundaki Finansal Durum Tablosu ile bu tabloyla karşılaştırmalı olarak sunulan bir önceki yıllık raporlama dönemi sonundaki Finansal Durum Tablosu.

b) Cari ara döneme ilişkin Kâr veya Zarar Tablosu ile içinde bulunulan yıllık raporlama dönemi başından cari ara dönemin sonuna kadar geçen süredeki kümülatif bilgileri içeren Kâr veya Zarar Tablosu. Bu tabloların her biriyle karşılaştırmalı olarak bir önceki yıllık raporlama döneminin aynı ara dönemlerine ait Kâr veya Zarar Tabloları sunulur.

c) İçinde bulunulan yıllık raporlama dönemi başından cari ara dönemin sonuna kadar geçen süredeki kümülatif bilgileri içeren Nakit Akış Tablosu. Bu tabloyla karşılaştırmalı olarak bir önceki yıllık raporlama döneminin aynı ara dönemine ait Nakit Akış Tablosu sunulur.

ç) İçinde bulunulan yıllık raporlama dönemi başından cari ara dönemin sonuna kadar geçen süredeki kümülatif bilgileri içeren Özkaynak Değişim Tablosu. Bu tabloyla karşılaştırmalı olarak bir önceki yıllık raporlama döneminin aynı ara dönemine ait Özkaynak Değişim Tablosu sunulur.

Örnek 1

Raporlama dönemi 1 Ocak - 31 Aralık olan bir işletme 3'er aylık dönemlerle ara dönem finansal raporlarını sunmaktadır. Bu işletme 30/6/20X1 tarihinde sona eren ikinci 3 aylık cari ara dönemde aşağıdaki finansal tabloları sunacaktır:

30/6/20X1 tarihli Finansal Durum Tablosunu ve bu tabloyla karşılaştırmalı olarak 31/12/20X0 tarihli Finansal Durum Tablosunu.

1/4/20X1 - 30/6/20X1 ve 1/1/20X1 - 30/6/20X1 ara dönemlerine ait Kâr veya Zarar Tablosunu ve bu tabloyla karşılaştırmalı olarak 1/4/20X0 - 30/6/20X0 ve 1/1/20X0 - 30/6/20X0 ara dönemlerine ait Kâr veya Zarar Tablosunu.

1/1/20X1 - 30/6/20X1 ara dönemine ait Özkaynak Değişim Tablosunu ve bu tabloyla karşılaştırmalı olarak 1/1/20X0 - 30/6/20X0 ara dönemine ait Özkaynak Değişim Tablosunu.

1/1/20X1 - 30/6/20X1 ara dönemine ait Nakit Akış Tablosunu ve bu tabloya karşılaştırmalı olarak 1/1/20X0 - 30/6/20X0 ara dönemine ait Nakit Akış Tablosunu.

Önemlilik

24.11 Ara dönem finansal raporlamada bir kalemin ne şekilde ölçüleceğine, kaydedileceğine, sınıflandırılacağına ve açıklanacağına ilişkin karar verilirken, **önemlilik** ölçütleri ara dönem finansal veriler çerçevesinde değerlendirilir. Önemlilik ölçütlerinin değerlendirilmesinde, ara dönem ölçümlerinin yıllık raporlama dönemindeki ölçümlere göre daha fazla tahmine dayanabileceği dikkate alınmalıdır.

Yıllık Finansal Tablolarda Yapılacak Açıklama

24.12 Ara dönemde raporlanan bir tutara ilişkin tahminin, yıllık raporlama döneminin en son ara döneminde önemli ölçüde değiştiği, ancak son ara dönem için ayrı bir ara dönem finansal rapor düzenlenmediği durumda; ilgili tahminde meydana gelen değişikliklerin niteliği ve tutarı yıllık raporlama dönemine ait finansal tablolarda açıklanır. Bununla birlikte yıllık raporlama dönemine ait finansal tablolarda, bu açıklama dışındaki ara dönem finansal raporlara mahsus diğer açıklamaların yapılması gerekli değildir.

Ölçüm ve Kayda Alma

24.13 En son yıllık finansal tablo tarihinden sonra meydana gelen ve etkileri içinde bulunulan dönemin yıllık finansal tablolarına yansıtılacak olan muhasebe politikası değişiklikleri hariç olmak üzere, ara dönem finansal tablolarda yıllık finansal tablolarda uygulananlarla aynı muhasebe politikaları uygulanır. Bununla birlikte raporlama sıklığının yıllık sonuçların ölçümünü etkilememesi için ara dönem finansal raporlarda yapılan ölçümler, içinde bulunulan yıllık raporlama döneminin başından cari ara dönemin sonuna kadar geçen süre esas alınarak yapılır.

24.14 Dolayısıyla ara dönemlerde yapılan ölçümlerde, ilgili ara dönem bağımsız bir raporlama dönemi olarak değil yıllık raporlama döneminin bir parçası olarak dikkate alınır. Bu ölçümlerde ilgili ara döneme ait finansal tablolar sunulurken mevcut olan bilgiler kullanılır. Cari ara dönemde raporlanan tutarlar bir önceki ara dönemde raporlanan tutarlara ilişkin tahminlerde meydana gelen değişiklikleri yansıtır ve tahmin değişikliklerinin önemli olması durumunda 24.8 (d) ya da 24.12 paragraflarında belirtilen açıklamalar yapılır. Bununla birlikte bir önceki ara dönemde raporlanan tutarlar **geriye dönük** olarak düzeltilmez.

Tahminlerin Kullanımı

24.15 Hem yıllık hem de ara dönem finansal raporlardaki ölçümler makul tahminlere dayalı olarak yapılsa da ara dönem finansal raporlar genellikle yıllık finansal raporlara göre tahmin yöntemlerinin daha fazla kullanımını gerektirir. Bundan dolayı ara dönem finansal raporlarda izlenecek ölçüm esasları, finansal bilgilerin güvenilir olmasını ve işletmenin finansal durumunun ve performansının anlaşılması için ihtiyaca uygun olan tüm önemli bilgilerin açıklanmasını sağlayacak şekilde belirlenmelidir.

Daha Önceden Raporlanan Ara Dönem Finansal Tabloların Düzeltilmesi

24.16 Bu Standartta bir değişiklik yapılması nedeniyle bir muhasebe politikasında zorunlu olarak değişikliğe gidilmesi halinde, bu politika değişikliğinin ne şekilde uygulanacağının Standart değişikliğinde belirtilmesi durumunda bu hükümler uygulanır. Bu durum dışında muhasebe politikasındaki bir değişiklik aşağıdaki şekilde finansal tablolara yansıtılır:

a) İçinde bulunulan raporlama döneminin önceki ara dönemlerine ait finansal tablolar ile bu ara döneme ilişkin karşılaştırmalı ara dönemlere ait finansal tablolar düzeltilir ya da

b) Yeni muhasebe politikasının önceki raporlama dönemlerine uygulanması sonucu ortaya çıkacak cari raporlama döneminin başındaki birikimli etkinin belirlenmesi mümkün değilse, karşılaştırmalı ara dönemlere ait finansal tablolar, uygulamanın **mümkün olduğu** en erken tarihten itibaren yeni muhasebe politikasının **ileriye yönelik** uygulanmasını sağlayacak şekilde düzeltilir.

BÖLÜM 25
YÜKSEK ENFLASYONLU EKONOMİLERDE FİNANSAL RAPORLAMA

25.1 Bu bölümde, **ağırlıkla kullanılan para birimi** olarak yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimini kullanan işletmelerin **finansal tablolar**ının hazırlanmasına ve sunulmasına ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir. Bu bölüm uyarınca bu tür işletmelerin, yüksek enflasyonun etkilerine göre düzeltilmiş finansal tablolarını sunmaları gerekir. İşletmeler enflasyon düzeltmesine tâbi tuttukları finansal tablolarıyla birlikte bu tabloların enflasyon düzeltmesinden önceki hâllerini sunamazlar.

Yüksek Enflasyonlu Ekonomi

25.2 (-)

25.3 (-)

25.4 İşletmeler, aşağıdaki göstergeleri göz önünde bulundurarak mevcut tüm bilgiler ışığında ağırlıkla kullanılan para biriminin ait olduğu ekonomide yüksek enflasyonun olup olmadığını belirler:

a) Nüfusun çoğunluğunun servetini parasal olmayan **varlık**larda veya nispeten daha istikrarlı bir yabancı para biriminde tutmayı tercih etmesi. Elde tutulan yerel paranın satın alma gücünü korumak üzere hemen yatırıma dönüştürülmesi.

b) Nüfusun çoğunluğunun parasal tutarları (örneğin fiyatları) yerel para birimi üzerinden değil, nispeten daha istikrarlı bir yabancı para biriminden dikkate alması.

c) Vadeli satışların ve alışların, vadesi kısa olsa dahi, vade süresi boyunca satın alma gücünde beklenen düşüşün etkisini gideren fiyatlarla gerçekleşmesi.

ç) **Faiz** oranlarının, ücretlerin ve fiyatların bir fiyat endeksine bağlı olması.

d) Son üç yılın kümülatif enflasyon oranının %100'e yaklaşması veya bu oranı aşması.

Finansal Tabloların Enflasyona Göre Düzeltilmesi

25.5 Ağırlıkla kullanılan para birimi olarak yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimini kullanan işletmelerin finansal tablolarında yer alan tüm tutarlar raporlama dönemi sonundaki cari değeri (satın alma gücü) üzerinden ifade edilir. Ayrıca önceki

raporlama dönemlerine ilişkin sunulan karşılaştırmalı bilgiler de raporlama dönemi sonundaki cari değeriyle ifade edilir.

25.6 Finansal tabloların bu bölüme göre düzeltilmesi sırasında genel satın alma gücüne ilişkin değişiklikleri yansıtan genel bir fiyat endeksinin kullanılması gerekir.

Finansal Durum Tablosunun Enflasyona Göre Düzeltilmesi

25.7 **Finansal Durum Tablosu**nda yer alan tutarlardan raporlama dönemi sonundaki cari değeriyle ifade edilmemiş olanlar, genel fiyat endeksi kullanılarak düzeltilir.

Parasal Kalemlerin Düzeltilmesi

25.8 **Parasal kalem**ler raporlama dönemi sonundaki cari değerleriyle gösterildiklerinden düzeltilmezler.

25.9 Sözleşmelerle fiyat değişikliklerine bağlanmış olan varlıklar ve **yükümlülük**ler (örneğin endekse bağlı tahviller ve krediler) ilgili sözleşme hükümlerine göre düzeltilir.

Parasal Olmayan Kalemlerin Düzeltilmesi

25.10 Parasal olmayan kalemlerin enflasyon düzeltmesine tâbi tutulup tutulmayacağı ise bu kalemlerin Finansal Durum Tablosunda hangi değerleri üzerinden izlendiğine bağlıdır. Buna göre raporlama dönemi sonundaki cari değerleri üzerinden izlenen parasal olmayan kalemler (örneğin **net gerçekleşebilir değer**i veya **gerçeğe uygun değer**i üzerinden izlenen varlık ve yükümlülükler) düzeltilmezler.

25.11 Raporlama dönemi sonundaki cari değerleri üzerinden izlenmeyen parasal olmayan varlık ve yükümlülük kalemleri ise düzeltilir. Bu çerçevede:

a) Maliyeti üzerinden ya da maliyet bedelinden **amortisman gider**leri düşülerek finansal tablolarda izlenen bir parasal olmayan kalemin enflasyona göre düzeltilmiş tutarı, bu kalemin edinim tarihinden, raporlama dönemi sonuna kadar, kullanılması öngörülen genel fiyat endeksinde meydana gelen değişikliğin, ilgili kalemin maliyetine ve birikmiş amortismanına uygulanması suretiyle bulunur. Örneğin, **maddi duran varlıklar**, hammadde ve ticari mallar, **şerefiye**, patent, ticari marka ve benzeri varlıklar satın alma tarihlerinden itibaren düzeltilir. Yarı mamuller ve mamuller ise satın alma ve dönüştürme maliyetlerinin oluştuğu tarihlerden itibaren düzeltilir.

b) Edinim tarihi ya da Finansal Durum Tablosu tarihi dışındaki başka bir tarihteki değeri üzerinden izlenen bir parasal olmayan kalemin (örneğin raporlama dönemi sonundan önceki bir tarihte yeniden değerlenmiş bir maddi duran varlığın) enflasyona göre düzeltilmiş tutarı, söz konusu değerin belirlendiği tarihten itibaren düzeltilmesi suretiyle bulunur.

25.12 Düzeltilen tutarlar, ilgili parasal olmayan kalemin **geri kazanılabilir tutar**ından ya da net gerçekleşebilir değerinden yüksekse bu değerlere indirilir.

Borçlanma Maliyetleri İçerisinde Yer Alan Enflasyon Etkisi

25.13 Enflasyonun etkisi genellikle **borçlanma maliyetleri**nin içerisinde finansal tablolara yansıtılır. Dolayısıyla hem borçlanmayla finanse edilen sermaye harcamalarını düzeltmek, hem de borçlanma maliyetlerinin enflasyonun etkisini karşılayan kısmını aktifleştirmek uygun değildir. Bu nedenle borçlanma maliyetlerinin bu kısmı, maliyetlerin oluştuğu dönemde gider olarak finansal tablolara yansıtılır. Borçlanma maliyetlerinin enflasyonun etkisini karşılayan kısmı mütenasip vadelerde gerçekleşen enflasyon oranı dikkate alınarak tespit edilir ve ilgili kalemler bu tutar düşüldükten sonra kalan tutarları üzerinden düzeltme işlemine tâbi tutulurlar.

Özkaynakların Düzeltilmesi

25.14 Bu bölümün ilk kez uygulandığı raporlama döneminin başında, "Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları" ve "Yeniden Değerleme Yedeği" artışları dışındaki **özkaynak** kalemleri, işletmeye aktarıldıkları ya da oluştukları tarihten itibaren genel fiyat endeksi kullanılarak düzeltilir. "Yeniden Değerleme Yedeği" kalemindeki tutar elimine edilir. "Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları"nın düzeltilmiş tutarı, düzeltilmiş Finansal Durum Tablosundaki tüm diğer tutarlardan elde edilir.

25.15 Bu bölümün ilk kez uygulandığı raporlama döneminin ve sonraki raporlama dönemlerinin sonunda, tüm özkaynak kalemleri, dönem başından ya da özkaynak kaleminin işletmeye konulduğu tarihten itibaren genel bir fiyat endeksi kullanılarak düzeltilir.

25.16 Enflasyon düzeltmesi uygulaması nedeniyle ödenmiş sermaye tutarına ilişkin olarak ortaya çıkan düzeltme tutarları Finansal Durum Tablosunda "Sermaye Düzeltme Farkları" kaleminde ayrıca gösterilir.

Kâr veya Zarar Tablosunun Enflasyona Göre Düzeltilmesi

25.17 **Kâr veya Zarar Tablosu**nun tüm kalemleri, raporlama dönemi sonundaki cari değerleriyle ifade edilir. Bu kapsamda tüm **gelir** ve gider kalemlerinin, ilk kez finansal tablolara yansıtıldıkları tarihten itibaren genel fiyat endeksinde meydana gelen değişiklikler uygulanarak düzeltilmesi gerekir. Enflasyonun dönem içerisinde düzenli bir şekilde arttığı ve gelir ile gider kalemlerinin dönem içerisinde yaklaşık olarak eşit bir biçimde ortaya çıktığı durumlarda, ortalama bir fiyat endeksi uygulanabilir.

Net Parasal Pozisyon Kazanç ya da Kayıpları

25.18 Yüksek enflasyonlu ekonomilerde parasal varlıkları parasal yükümlülüklerinden fazla olan işletmelerin satın alma gücü azalır (işletmenin varlıklarının ve yükümlülüklerinin bir fiyat düzeyine bağlı olmadığı ölçüde), tam tersi pozisyona sahip işletmelerin ise satın alma gücü artar. Sahip olunan net parasal pozisyondan kaynaklanan bu kazanç ya da kayıplar kâr veya zarara yansıtılır ve Kâr veya Zarar Tablosunda "Net Parasal Pozisyon Kazançları (Kayıpları)" kaleminde gösterilir.

25.19 Net parasal pozisyon kazanç veya kayıpları; parasal olmayan varlıkların, özkaynakların, gelir ve gider kalemlerinin enflasyona göre düzeltilmesinden kaynaklanan farklardan hesaplanabilir. Sözleşmelerle fiyat değişikliklerine bağlanmış olan varlık ve yükümlülüklere ilişkin 25.9 paragrafı uyarınca yapılan düzeltmeler, net parasal pozisyon kazanç ya da kayıplarından mahsup edilir.

Nakit Akış Tablosunun Enflasyona Göre Düzeltilmesi

25.20 **Nakit Akış Tablosu**nda yer alan tüm kalemler raporlama dönemi sonundaki cari değeriyle ifade edilir.

Karşılaştırmalı Finansal Bilgiler

25.21 Karşılaştırmalı olarak sunulan dönem veya dönemlere ait finansal tablolardaki kalemler, cari raporlama dönemi sonundaki cari değerleriyle sunulacak şekilde düzeltilir.

Konsolide Finansal Tablolar

25.22 **Konsolide finansal tablo**ları hazırlayabilmek için, ağırlıkla kullanılan para birimi olarak yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimini kullanan **ana ortaklık** ve **bağlı ortaklığın** finansal tabloları bu bölüm hükümleri uygulanarak enflasyona göre düzeltilir.

25.23 Bir işletmenin, ağırlıkla kullanılan para birimi olarak yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimini kullanan ve özkaynak yöntemiyle muhasebeleştirilen **iştirak** veya **müşterek girişim**lerdeki payı, bunların finansal tabloları bu bölüme göre enflasyon düzeltmesine tâbi tutulduktan sonra hesaplanır.

Bu Bölümün Uygulandığı Raporlama Dönemlerinde Dönem Başındaki Ertelenmiş Vergi Tutarının Hesaplanması

25.24 Bu bölümün uygulandığı raporlama dönemlerinde dönem başındaki açılış Finansal Durum Tablosunda yer alması gereken **ertelenmiş vergi** tutarları aşağıdaki şekilde belirlenir:

a) Parasal olmayan kalemlerin açılış Finansal Durum Tablosu tarihindeki **defter değerleri** bu tarihteki **ölçüm** değeri uygulanarak düzeltilir. Bunların düzeltilmiş tutarları ile açılış Finansal Durum Tablosu tarihindeki **vergiye esas değer**leri karşılaştırılarak *"Gelir Üzerinden Alınan Vergiler*" bölümüne göre ertelenmiş vergi tutarları yeniden ölçülür.

b) (a) bendine göre yeniden ölçülen ertelenmiş vergi tutarları, açılış Finansal Durum Tablosu tarihinden raporlama dönemi sonuna kadar ölçüm biriminde meydana gelen değişikliklere göre düzeltilir.

(a) ve (b) bentlerinde öngörülen yaklaşım, bu bölüm hükümlerinin uygulandığı raporlama dönemine ait finansal tablolarla karşılaştırmalı olarak sunulan tüm dönemlerin açılış Finansal Durum Tablosundaki ertelenmiş vergi tutarlarının düzeltilmesinde uygulanır.

Yüksek Enflasyonun Sona Ermesi

25.25 Yüksek enflasyon dönemi sona erdiğinde işletme, enflasyon muhasebesine son verir.

25.26 Yüksek enflasyon sona erdiğinde, enflasyon düzeltmesinin en son uygulandığı raporlama dönemine ait finansal tablolardaki değerler, izleyen raporlama dönemlerine ilişkin finansal tablolardaki defter değerlerine esas teşkil eder.

Açıklamalar

25.27 Bu bölümün uygulanması durumunda **dipnotlar**da aşağıdakiler açıklanır:

a) Finansal tabloların ve diğer geçmiş dönem verilerinin, ağırlıkla kullanılan para biriminin genel satın alma gücündeki değişiklikleri yansıtmak üzere düzeltildiği hususu.

b) Kullanılan genel fiyat endeksinin ne olduğu, raporlama dönemi sonundaki düzeyi ile mevcut ve geçmiş raporlama dönemi boyunca endekste meydana gelen değişiklikler.

c) Dönemde ortaya çıkan net parasal pozisyon kazanç ya da kayıpları.

BÖLÜM 26
DİPNOTLAR

26.1 Bu bölümde, finansal tablo **dipnotlar**ının sunumuna ilişkin genel ilkeler düzenlenmekte ve diğer bölümlerde öngörülenlere ilave olarak dipnotlarda yapılması gereken açıklamalar belirlenmektedir.

Dipnotların Sunumuna İlişkin Genel İlkeler

26.2 Dipnotlar, **Finansal Durum Tablosu**, **Kâr veya Zarar Tablosu**, **Nakit Akış Tablosu** ve **Özkaynak Değişim Tablosu**nda yer alan bilgilere ek olarak sunulması gereken bilgileri içerir. Dipnotlarda, **finansal tablolar**da yer alan kalemlere yönelik açıklamalara ve kayda alma ölçütlerini sağlamadığı için finansal tablolara yansıtılamayan unsurlara ilişkin bilgilere yer verilir.

26.3 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.

26.4 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 politikaları**nın 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

26.5 Diğer bölümlerde sadece belirli durumların varlığı halinde yapılması gerekli olan açıklamalara yer verilmiştir. Örneğin *"Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar"* bölümünde muhasebe politikalarında değişikliğe gidildiğinde yapılması gereken açıklamalar, *"Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar"* bölümünde **işletmenin sürekliliği** varsayımının geçerli olmadığı durumlarda yapılacak açıklamalar

belirtilmiştir. Bu bölümde ise işletmeler tarafından yapılması gereken genel açıklamalara yer verilmektedir. Bu bölümde öngörülen açıklamalar işletmelerin büyüklüğüne ve finansal tabloların **konsolide finansal tablo** olup olmamasına göre farklılık göstermektedir. İşletmeler diğer bölümlere göre yapmaları gereken açıklamalarla birlikte bu bölümde öngörülen açıklamalara dipnotlarında yer verir.

26.6 **Gerçeğe uygun sunum**un 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

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

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 faaliyetler**i hakkında genel bilgi,

(iii) İşletme **bağlı ortaklık** niteliğinde ise **ana ortaklığının** ve dâhil olduğu en büyük **topluluğun** ana ortaklığının adı ve merkezi. Söz konusu ana ortaklıkların konsolide finansal tablo sunması durumunda bu tablolara nasıl ulaşılabileceği.

(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) İşletmenin **ağırlıkla kullanılan para birimi** ve finansal tabloların ağırlıkla kullanılan para birimi dışındaki bir para biriminden sunulması durumunda bu husus ve nedeni.

ca) İşletmenin kendisinin, tam konsolidasyon ya da özkaynak yöntemine göre konsolide edilen bağlı ortaklıklarının, müşterek girişimlerinin veya iştiraklerinin ağırlıkla kullanılan para biriminin değişmesi durumunda bu husus ve nedeni.

ç) Finansal tabloların yönetim organı tarafından yayımlanması için 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.

d) İşletmenin bağlı ortaklıklarının, **iştirak**lerinin ve **müşterek girişim**lerinin adı, merkezi ve bu yatırımlarda sahip olunan pay oranı. Ayrıca konsolide finansal tablo sunmayan işletmeler bu açıklama içerisinde söz konusu yatırımlarının sermaye ve yedeklerinin tutarı ile dönem net kâr veya zararı tutarına yer verir. Ancak bu işletmelerin finansal tablolarını kamuya açıklamayan iştirakleri ve müşterek girişimlerinin sermaye ve yedeklerinin tutarını ve dönem net kâr veya zararının tutarını açıklaması gerekmez.

e) Sınırsız sorumluluğa sahip olduğu işletmelerin adı, yasal yapısı ve merkezi.

f) Uygulanan önemli muhasebe politikaları. Bu politikalar açıklanırken, işletme yönetiminin finansal tablolara yansıtılan tutarlar üzerinde önemli derecede etkisi olan yargılarına da yer verilir.

g) Finansal tablolar hazırlanırken yapılan önemli tahminler ve varsayımlar.

ğ) **Nakit** ve **nakit benzerleri**nin bileşenleri.

h) Kasa ve bankalardaki döviz mevcutları, bunların cinsi ve miktarı.

ı) Bankalardaki bloke edilmiş mevduat tutarı.

i) Alacaklar için alınmış olan teminatlar ve tutarları.

j) Vade yapılarına göre ayrıştırılarak (örneğin vadesi 1 yıla kadar olanlar ve 1 yıldan daha uzun olanlar) yabancı para cinsinden olan alacakların ve borçların tutarı, döviz cinsi ve miktarı, bunlar için dönemde kaydedilen kur farkı kazanç veya kayıpları, varsa dönemde hesaplanan **faiz** tutarları ve **değer düşüklüğü** zararları ya da iptalleri. Bu açıklamalar ticari alacaklar, diğer alacaklar, ticari borçlar ve diğer borçlar için ayrı ayrı yapılır.

k) Vade yapılarına göre ayrıştırılarak (örneğin vadesi 1 yıla kadar olanlar ve 1 yıldan daha uzun olanlar) (j) bendi dışında kalan alacak ve borçların miktarı, varsa dönemde hesaplanan faiz tutarı ve değer düşüklüğü zararları ya da iptalleri. Bu açıklamalar ticari alacaklar, diğer alacaklar, ticari borçlar ve diğer borçlar için ayrı ayrı yapılır.

l) Karşı tarafı **aynı toplulukta yer alan işletme**[*] olan ticari alacak, diğer alacak, ticari borç ve diğer borç tutarları.

m) Aşağıda belirtilen her bir **finansal varlık** ve **finansal yükümlülük** kategorisinin, vade yapılarına göre (örneğin vadesi 1 yıla kadar olanlar ve 1 yıldan daha uzun olanlar) ve -varsa- yabancı para cinsine göre ayrıştırılarak, dönem başı ve dönem sonu **defter değerleri**:

(i) Borçlanma aracı sınıfında yer alan finansal varlıklar.

(ii) Borçlanma aracı sınıfında yer alan finansal yükümlülükler.

(iii) Piyasa değeri üzerinden ölçülen **özkaynak araçları**.

(iv) Maliyet bedelinden ölçülen özkaynak araçları.

(v) -Varsa- türev araçlar ayrı olmak üzere, diğer **finansal araç**lar sınıfındaki finansal varlıklar.

(vi) -Varsa- türev araçlar ayrı olmak üzere, diğer finansal araçlar sınıfındaki finansal yükümlülükler.

Yukarıdaki her bir kategoriye ilişkin aşağıdakilerden kaynaklanan hareketler açıklanır:

- Dönem içinde meydana gelen ilaveler, elden çıkarmalar ve sınıf değişiklikleri,
- (i) ve (ii) alt bentlerinde sayılan finansal varlık ve yükümlülük kategorileri için dönemde kaydedilen faiz **gelir**i ve **gider**i, kur farkı kazancı ya da kaybı ve varsa değer düşüklüğü zararı ya da iptali,

[*] Bu Standart açısından 'Topluluk, bir ana ortaklığı ve onun doğrudan veya dolaylı olarak sahip olduğu tüm bağlı ortaklıklarını ifade eder. Dolayısıyla, bir ana ortaklık açısından bu Standartta geçen "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 bu Standartta geçen "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.

- (iv) alt bendinde sayılan finansal varlıklar kategorisi için varsa dönemde kaydedilen değer düşüklüğü zararı ya da iptali,
- (iii), (v) ve (vi) alt bentlerindeki finansal varlıklar için döneme ilişkin değer artışları ya da azalışları. Bununla birlikte (v) ve (vi) alt bentlerinde sayılan finansal varlık ve yükümlülük kategorisi içinde maliyet bedeli üzerinden ölçülen finansal araçların bulunması durumunda bu finansal araçlar için dönemde kaydedilen değer düşüklüğü zararları ya da iptalleri ayrı şekilde gösterilir.

n) (m) bendinde yer alan her bir kategori için; ilgili finansal varlıklardan ya da yükümlülüklerden bazılarının karşı tarafının aynı toplulukta yer alan işletmeler ya da işletmenin iştirakleri veya müşterek girişimleri olması durumunda bu finansal varlıkların ya da yükümlülüklerin dönem sonundaki defter değerleri ayrı bir şekilde gösterilir. Örneğin, işletmenin borçlanma aracı sınıfındaki finansal varlıkları arasında aynı toplulukta yer alan işletmeler, iştirakler ve müşterek girişimler tarafından ihraç edilen borçlanma araçlarının bulunması durumunda, aynı toplulukta yer alan işletmeler tarafından ihraç edilenlerin, iştirak ve müşterek girişimler tarafından ihraç edilenlerin ve diğer işletmeler tarafından ihraç edilenlerin dönem sonundaki defter değerleri ayrı ayrı gösterilir.

o) (m) ve (n) bentleri uyarınca yapılan açıklamalara ek olarak **gerçeğe uygun değer**i üzerinden ölçülen finansal araçlar için aşağıdaki açıklamalar yapılır:

(i) Gerçeğe uygun değerin değerleme tekniği uygulanarak tahmin edildiği durumlarda değerleme tekniğinin altında yatan önemli varsayımlar.

(ii) Türev finansal araçların her bir sınıfının niteliği ve kapsamı.

(iii) Güvenilir bir şekilde tespit edilemediği için gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülemeyen finansal araçlar için bu durumun gerekçeleri.

ö) **Stoklar**la ilgili olarak aşağıdaki açıklamalar yapılır:

(i) Stokların maliyetinin belirlenmesinde kullanılan yöntemler (örneğin tam maliyet), maliyet ölçüm teknikleri (örneğin standart maliyet, perakende yöntemi) ve maliyet hesaplama yöntemleri (örneğin FİFO, ağırlıklı ortalama maliyet).

(ii) Cari **raporlama dönemi**nde kaydedilen veya iptal edilen değer düşüklüğü zararları ve bunların nedenleri.

(iii) 6.5 paragrafı uyarınca piyasa değeri üzerinden ölçülen stokların defter değeri

(iv) Dönemde stokların maliyetine dâhil edilen **borçlanma maliyetleri** ve aktifleştirilen borçlanma maliyeti tutarının belirlenmesinde kullanılan aktifleştirme oranı.

p) **Canlı varlık**larla ilgili olarak aşağıdaki açıklamalar yapılır:

(i) Canlı varlıkların ne şekilde sınıflandırıldığı ve her bir sınıfa ilişkin tanımlayıcı bilgi.

(ii) Her bir canlı varlık sınıfı için bunların gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılarak mı yoksa maliyet yöntemi kullanılarak mı ölçüldüğü.

(iii) Gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen canlı varlık sınıflarının her biri açısından gerçeğe uygun değerin belirlenmesinde kullanılan yöntemler ve yapılan önemli varsayımlar.

(iv) Bir canlı varlığın gerçeğe uygun değer yöntemi ile ölçülmesi gerekirken maliyet yöntemiyle ölçülmesinin nedenleri.

(v) Maliyet yöntemi kullanılarak ölçülen canlı varlıklar için kullanılan **amortisman** yöntemi ve **faydalı ömür**leri.

(vi) Gerçeğe uygun değer ve maliyet yöntemi 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. **Hasat**tan kaynaklanan azalışlar.

ç. **İş birleşmeleri**nden kaynaklanan artışlar.

d. Gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılarak ölçülen canlı varlıklar açısından, **satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer**de meydana gelen değişikliklerden kaynaklanan kazanç veya kayıplar.

e. Maliyet yöntemi kullanılarak ölçülen canlı varlıklar açısından, amortismanlar, değer düşüklüğü zararları ve değer düşüklüğü zararlarının iptali.

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

r) **Tarımsal ürün**lerin her bir sınıfı için gerçeğe uygun değerin belirlenmesinde kullanılan yöntemler ve yapılan önemli varsayımlar.

s) **Yatırım amaçlı gayrimenkuller**, **maddi duran varlıklar**, **maddi olmayan duran varlıklar** için (kullanılan her bir **ölçüm** esası ile **arama ve değerlendirme varlıkları** için ayrı ayrı olmak üzere) aşağıdaki açıklamalar yapılır:

(i) Maliyet bedeli üzerinden ölçülen duran varlıkların satın alma fiyatı veya üretim maliyeti. Yeniden değerlenmiş tutarı üzerinden ölçülen maddi duran varlıklar ile gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkullerin dönem başındaki ve sonundaki değerleri.

(ii) Dönemde yapılan ilaveler, elden çıkarmalar ve sınıf değişiklikleri.

(iii) Gerçeğe uygun değer yöntemi uygulanarak ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkuller açısından, cari raporlama döneminde gerçeğe uygun değerde meydana gelen değişiklikler,

(iv) Dönem başındaki ve sonundaki birikmiş amortismanlar (ya da **itfa** payları) ve değer düşüklüğü zararları.

(v) Cari raporlama döneminde kaydedilen amortismanlar (ya da itfa payları) ve değer düşüklüğü zararları ve iptalleri.

(vi) İlaveler, elden çıkarmalar ve sınıf değişiklikleri nedeniyle birikmiş amortismanlar (ya da itfa payları) ve değer düşüklüğü zararlarında dönemde meydana gelen hareketler.

(vii) Dönemde aktifleştirilen borçlanma maliyetleri ve aktifleştirilen borçlanma maliyeti tutarının belirlenmesinde kullanılan aktifleştirme oranı.

ş) (s) bendi uyarınca yapılan açıklamalara ek olarak her bir **şerefiye** tutarının kaç yılda itfa edildiği.

t) Maddi duran varlıkların yeniden değerlenmiş tutarı üzerinden ölçülmesi durumunda aşağıdaki ek açıklamalar yapılır:

(i) "Yeniden Değerleme Yedeği" kaleminde cari raporlama döneminde meydana gelen değişiklik,

(ii) "Yeniden Değerleme Yedeği" kaleminde kaydedilen kazançlara ilişkin vergi etkisi,

(iii) Maddi duran varlıklar yeniden değerlenmiş tutarı üzerinden ölçülmemiş olsaydı Finansal Durum Tablosunda yer alması gereken defter değerleri.

Bu açıklamalar arama ve değerlendirme varlıkları için diğer maddi duran varlıklardan ayrı bir şekilde yapılır.

u) (s) bendi uyarınca yapılan açıklamalara ek olarak gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkuller için aşağıdaki açıklamalar yapılır:

(i) Gerçeğe uygun değerin değerleme tekniği uygulanarak tahmin edildiği durumlarda değerleme tekniğinin altında yatan önemli varsayımlar.

(ii) Aşırı maliyet veya çabaya katlanılmadan belirlenemediği için gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülemeyen yatırım amaçlı gayrimenkuller için bu durumun gerekçeleri.

ua) **Maden kaynaklarının aranması ve değerlendirilmesi**yle ilgili olarak aşağıdaki açıklamalar yapılır:

(i) **Arama ve değerlendirme harcamaları**na ilişkin muhasebe politikaları.

(ii) Maden kaynaklarının aranması ve değerlenmesinden kaynaklanan; varlıklar, yükümlülükler, gelir ve giderler ile esas faaliyetlerden ve **yatırım faaliyetleri**nden kaynaklanan **nakit akışları**.

ü) **Kiralama**lara ilişkin aşağıdaki açıklamalar yapılır:

(i) Kiracı, **finansal kiralama**ya ilişkin olarak aşağıdakileri açıklar:

a. Her bir **varlık** sınıfı için finansal kiralama konusu varlıkların raporlama dönemi sonundaki net defter değerleri toplamı.

b. Bir yıl içerisinde, bir ila beş yıl arasında ve beş yıldan sonra ödenecek olan **kira ödemeleri**nin toplamı ayrı ayrı açıklanır.

c. Şarta bağlı kira ödemeleri, satın alma hakları, alt kiralamalar ve kiralama sözleşmeleriyle getirilen kısıtlamalara ilişkin bilgiler de dâhil olmak üzere, önemli kiralama sözleşmelerine ilişkin genel bir açıklama.

(ii) Kiracı, **faaliyet kiralaması**na ilişkin olarak aşağıdakileri açıklar:

a. Bir yıl içerisinde, bir ila beş yıl arasında ve beş yıldan sonra ödenecek olan kira ödemelerinin toplamı ayrı ayrı açıklanır.

b. Dönem içerisinde gider olarak muhasebeleştirilen kira ödemeleri.

c. Şarta bağlı kira ödemeleri, satın alma hakları, alt kiralamalar ve kiralama sözleşmeleriyle getirilen kısıtlamalara ilişkin bilgiler de dâhil olmak üzere, önemli kiralama sözleşmelerine ilişkin genel bir açıklama.

(iii) Kiraya veren, finansal kiralamaya ilişkin olarak aşağıdakileri açıklar:

a. Raporlama dönemi sonu itibarıyla, kira ödemeleri ile kira ödemelerinin **bugünkü değer**inin mutabakatı. Ayrıca, kira ödemeleri ve kira ödemelerinin bugünkü değeri, bir yıl içerisinde, bir ila beş yıl arasında ve beş yıldan sonra alınacak olan kira ödemeleri ayrı ayrı açıklanır.

b. Kazanılmamış finansman geliri.

c. Kiraya verene ait olan garanti edilmemiş **kalıntı değer**ler.

ç. Tahsil edilemeyen kira ödemelerine ilişkin alacaklar için birikmiş **karşılık**lar.

d. Dönem içerisinde gelir olarak kayda alınan şarta bağlı kira ödemeleri.

e. Şarta bağlı kira ödemeleri, satın alma hakları, alt kiralamalar ve kiralama sözleşmeleriyle getirilen kısıtlamalara ilişkin bilgiler de dâhil olmak üzere, önemli kiralama sözleşmelerine ilişkin genel bir açıklama.

(iv) Kiraya veren, faaliyet kiralamasına ilişkin olarak aşağıdakileri açıklar:

a. Bir yıl içerisinde, bir ila beş yıl arasında ve beş yıldan sonra alınacak

olan kira ödemelerinin toplamı ayrı ayrı açıklanır.

b. Dönem içinde gelir olarak muhasebeleştirilen kira ödemeleri.

c. Şarta bağlı kira ödemeleri, satın alma hakları, alt kiralamalar ve kiralama anlaşmaları ile getirilen kısıtlamalara ilişkin bilgiler de dâhil olmak üzere, kiracının önemli kiralama sözleşmelerine ilişkin genel bir açıklama.

v) "Peşin Ödenmiş Giderler" kalemleri ile "Diğer Dönen Varlıklar" ve "Diğer Duran Varlıklar" kalemlerinin bileşenleri ve bunlara ilişkin tutarlar.

y) Varlıklara ilişkin toplam sigorta tutarı.

z) Teminat olarak gösterilen ya da üzerindeki hakların kısıtlandığı duran varlıklar ve bunların defter değeri.

aa) Finansal tablolarda kayda alınan **devlet teşvikleri**nin niteliği ve tutarı. Bu kapsamda kâr veya zarara yansıtılmayan devlet teşvikleriyle ilgili henüz yerine getirilmemiş olan performans koşulları da açıklanır.

bb) "Ertelenmiş Gelirler" kalemleri ile "Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler" ve "Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler" kalemlerinin bileşenleri ve bunlara ilişkin tutarlar.

cc) Her bir karşılık türü (örneğin dava karşılığı, kıdem tazminatı karşılığı vb.) için aşağıdaki açıklamalar yapılır:

(i) Dönem başı ve dönem sonu değeri ile aşağıdakilerden kaynaklanan dönem içi hareketlerin toplam değeri:

a. Cari raporlama döneminde ayrılan karşılıklar.

b. İskonto edilen karşılıklar tutarındaki değişiklik.

c. Cari raporlama döneminde iptal edilen karşılıklar.

(ii) Karşılığın niteliğine ilişkin kısa bir açıklama ve ödemelerin beklenen tutarı ve zamanı.

(iii) Karşılıklara ilişkin beklenen tazminat tutarı ve söz konusu tazminat tutarı karşılığında herhangi bir varlık muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmediği.

çç) *"Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar"* bölümü uyarınca **şarta bağlı yükümlülük**ler için yapılacak açıklamaların yanı sıra, Finansal Durum Tablosunda yer almayan finansal taahhütler, garantiler ve şarta bağlı yükümlülüklerin toplam tutarı.

dd) 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.

ee) Yönetim organı üyelerine ve üst düzey yöneticilere cari raporlama döneminde verilen ücret tutarı ile sağlanan diğer faydaların niteliği ve tutarı.

ff) Kayıtlı sermaye sistemini kabul eden şirketlerde kayıtlı sermaye tavanı.

gg) Paylarının sayısı ve **itibari değer**i (itibari değerin bulunmaması durumunda defter değeri) ile cari raporlama döneminde taahhüt edilen payların sayısı ve itibari değeri (itibari değerin bulunmaması durumunda defter değeri). Birden fazla pay grubu bulunduğunda bu açıklamalar her bir pay grubu için ayrı ayrı yapılır.

ğğ) Sayısı ve verdikleri haklar belirtilecek şekilde katılım belgeleri, paylara dönüştürülebilir borçlanma araçları, varantlar, opsiyonlar veya benzeri menkul kıymetler veya haklar.

hh) "Satışların Maliyeti" kaleminin bileşenleri.

ıı) Kâr veya Zarar Tablosunda Diğer Faaliyetlerden Gelirler altındaki "Diğer Gelirler" kalemi, Diğer Faaliyetlerden Giderler altındaki "Diğer Giderler" kalemi ile Finansal Gelirler altındaki "Diğer Finansal Gelirler" kalemi ve Finansal Giderler altındaki "Diğer Finansal Giderler" kalemi içerisindeki varsa önemli niteliğe sahip tutarlar.

ii) Kâr veya Zarar Tablosundaki "Faiz, Kâr Payı vb. Gelirler" ve "Faiz vb. Giderler" kalemlerinde aynı toplulukta yer alan işletmelerden elde edilen gelirler ya da bu işletmelere ödenen ya da ödenecek olan giderler varsa bunlar her bir kalem için ayrı bir şekilde açıklanır. Ayrıca "Faiz, Kâr Payı vb. Gelirler" kaleminde, duran varlıklarda sınıflandırılan finansal yatırımlardan elde edilen gelirler varsa bunlar ayrı olarak açıklanır.

jj) Olağandışı bir büyüklüğe sahip olan veya olağandışı bir durum sonucu ortaya çıkan gelir veya giderlerin niteliği, tutarı ve Kâr veya Zarar Tablosunda hangi kalemin içerisinde sunulduğu.

kk) Finansal Durum Tablosuna yansıtılmayan anlaşmalardan kaynaklanan risk ve faydaların önemli olması durumunda, bu tür anlaşmaların niteliği ve ticari amacı ile finansal etkisi.

ll) Kâr veya Zarar Tablosuna veya Finansal Durum Tablosuna yansıtılmayan raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen önemli nitelikteki olayların niteliği ve finansal etkisi.

mm) Aşağıdaki taraflarla yapılan işlemler, bu işlemlerin tutarı ve işletmenin finansal durumunun anlaşılması için işlemlerle ilgili gerekli olan diğer bilgiler:

(i) İşletme üzerinde önemli etkiye, **müşterek kontrol**e veya **kontrol**e sahip olan kişi veya işletmeler.

(ii) İşletme üzerinde önemli etkiye, müşterek kontrole veya kontrole sahip olan kişi veya işletmeler tarafından kontrol edilen işletmeler.

(iii) İşletmenin bağlı ortaklıkları, iştirakleri ve müşterek girişimleri.

(iv) 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.

nn) Adi ve imtiyazlı paylar için ayrı ayrı gösterilmek şartıyla pay başına kâr ve **kâr payı** oranları.

oo) Dönemde gerçekleşen her bir iş birleşmesi için aşağıdaki bilgiler verilir:

(i) Edinilen tarafın unvanı ve işletme hakkında genel bilgi,

(ii) **Birleşme tarihi**,

(iii) Edinilen oy haklarının oranı,

(iv) Birleşmenin maliyeti ve maliyetin unsurları,

(v) Her bir Finansal Durum Tablosu kalemine dâhil edilen şerefiye dâhil varlıkların ve üstlenilen yükümlülüklerin birleşme tarihindeki tutarı,

(vi) Şerefiyenin veya negatif şerefiyenin hesaplanış biçimi ve tutarı.

öö) İşletme, korunma muhasebesi uyguluyorsa aşağıdakileri açıklar:

(i) 9.47 paragrafında açıklanan dört risk türünün her birine ilişkin korunma için aşağıdakiler ayrı ayrı açıklanır:

a. Korunmanın tanımı.

b. Korunma aracı olarak tanımlanmış finansal araçların tanımı ve bunların **raporlama tarihi**ndeki gerçeğe uygun değerleri.

c. Korunan kalemin tanımını da içerecek şekilde, korunulan risklerin niteliği.

(ii) İşletme, elinde bulundurduğu bir emtiaya ilişkin olarak fiyat riskine veya sabit faiz oranı riskine karşı korunma muhasebesi uyguluyorsa aşağıdakileri açıklar:

a. Korunma aracının gerçeğe uygun değerindeki değişikliğin dönem içinde kâr veya zarara yansıtılan tutarı.

b. Korunan kalemin gerçeğe uygun değerindeki değişikliğin dönem içinde kâr veya zarara yansıtılan tutarı.

(iii) Kesin bir taahhütteki veya gerçekleşme ihtimali yüksek tahmini bir işlemdeki veya yurtdışındaki bir net yatırımdaki değişken faiz oranı riski, döviz riski, emtia fiyatı riskine karşı korunma muhasebesi uyguluyorsa aşağıdakiler açıklanır:

a. **Nakit akışları**nın gerçekleşmesinin beklendiği dönemler ve bunların kâr veya zararı ne zaman etkilemesinin beklendiği.

b. Daha önceden korunma muhasebesi uygulanan, fakat artık gerçekleşmesi beklenmeyen tahmini işlemlerin tanımı.

c. Dönem içinde **özkaynaklar**da muhasebeleştirilen, korunma aracının gerçeğe uygun değerindeki değişiklik tutarı.

ç. Dönem içinde özkaynaklardan çıkarılarak kâr veya zararda yeniden sınıflandırılan tutar.

d. Korunma aracının gerçeğe uygun değerinin beklenen nakit akışlarının gerçeğe uygun değerindeki değişiklik tutarını aşan, kâr veya zararda muhasebeleştirilmiş tutarı.

Yalnızca Büyük İşletmeler Tarafından Yapılacak İlave Açıklamalar

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

a) Ürünlerin satışı ile hizmetlerin sağlanmasının organize ediliş biçimleri dikkate alınarak, önemli ölçüde birbirlerinden farklı faaliyet kategorileri ve coğrafî piyasalar itibarıyla ayrıştırılmış net satış **hasılat**ı.

b) **İlişkili taraf**ların tamamıyla yapılan işlemler, bu işlemlerin tutarı, ilişkili taraf ilişkisinin niteliği ve işletmenin finansal durumunun anlaşılması için işlemlerle ilgili gerekli olan diğer bilgiler.

İlişkili taraf işlemlerinin 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.

c) Raporlama dönemine ait bağımsız denetim ücreti ile her bir hizmet türü için ayrı ayrı olmak üzere bağımsız denetçi veya bağımsız denetim kuruluşu tarafından verilen diğer güvence hizmetleri, vergi danışmanlık hizmetleri ve bağımsız denetim dışı diğer hizmetlere ilişkin raporlama dönemine ait ücreti. Bu açıklama "Bağımsız Denetçi/Bağımsız Denetim Kuruluşundan Alınan Hizmetlere İlişkin Ücretler" başlığı altında ayrıca sunulur.

Konsolide Finansal Tablolarda Yapılacak Açıklamalar

26.9 Büyük işletme olup olmadığına bakılmaksızın konsolide finansal tablo sunan işletmeler "Tüm İşletmeler Tarafından Yapılacak Açıklamalar" ve "Büyük İşletmeler Tarafından Yapılacak Açıklamalar" başlıkları altında verilen açıklamaların tamamını yapar. Dolayısıyla büyük işletme tanımını karşılamayan ancak isteğe bağlı olarak konsolide finansal tablo sunan işletmeler de "Büyük İşletmeler Tarafından Yapılacak Açıklamalar" başlığı altındaki açıklamalara dipnotlarında yer verir. Söz konusu başlıklar altındaki açıklamalar konsolide finansal tablolara dâhil edilen işletmelerin bir

bütün olarak finansal durumunun değerlendirilmesini sağlayacak şekilde gerçekleştirilir. Bu amaçla söz konusu açıklamalarda konsolide finansal tabloların kendine has özelliklerinden kaynaklanan gerekli düzeltmeler yapılır. Bu kapsamda yapılacak düzeltmelere örnek olarak aşağıdakiler gösterilebilir:

a) 26.8 paragrafının (b) bendine göre ilişkili taraflar arasında gerçekleşen işlemlere ilişkin açıklamalar yapılırken, konsolidasyona dâhil edilen ilişkili taraflarla yapılan işlemlerden konsolidasyon sırasında elimine edilenlere ilişkin açıklamalar yapılmaz.

b) 26.7 paragrafının (dd) bendine göre yönetim organı üyelerine ve üst düzey yöneticilere verilen avans ve kredi tutarı ile bunlar adına sağlanan taahhütlere ilişkin açıklamalar yapılırken, sadece ana ortaklık ve bağlı ortaklıklar tarafından ana ortaklığın yönetim organı üyelerine ve üst düzey yöneticilere verilenler ve bunlar adına taahhüt edilenler açıklanır.

26.10 Konsolide finansal tablolarda ayrıca aşağıdaki ilave açıklamalar da yapılır:

a) 26.7 paragrafının (d) bendinde yapılan açıklamalara ek olarak ve bunlardan ayrı bir şekilde, toplulukta yer alan ana ortaklık dışındaki işletmelerin ve kendi adına ancak bu işletmelerin hesabına hareket eden kişilerin toplulukta yer alan bağlı ortaklıklarda ve ana ortaklığın iştiraklerinde ve müşterek girişimlerinde sahip olduğu pay oranı.

b) Her bir bağlı ortaklık üzerindeki kontrolün ne şekilde elde edildiği.

c) Konsolide edilmeyen bağlı ortaklıkların konsolide edilmemesinin nedeni.

BÖLÜM 27
GEÇİŞ HÜKÜMLERİ

27.1 Bu bölüm, daha önce TFRS'ye, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine ya da başka bir finansal raporlama çerçevesine göre finansal tablo sunmuş ya da daha önce ortaklarına veya diğer dış kullanıcılara **finansal tablolar**ını sunmamış olan işletmelerin bu Standarda göre ilk kez hazırladığı 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.

27.2 Bu Standardı daha önceden uygulayan bir işletmenin bir veya daha fazla **raporlama dönemi**nde bu Standardı uygulamayı bırakması ancak cari raporlama döneminde tekrar uygulamaya başlaması durumunda, işletme bu bölüm hükümlerini uygulayabileceği gibi bu Standardı uygulamayı hiç bırakmamış gibi *"Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar"* bölümü uyarınca bu Standardın tüm hükümlerini **geriye dönük** olarak da uygulayabilir. Bu tür bir işletme **dipnotlar**ında bu Standardı uygulamaya son verme ve başlama nedenleriyle birlikte, bu Standardı tekrar uygulamaya başladığında bu paragrafta belirtilen yöntemlerden hangisini uyguladığını ve bunun nedenlerini açıklar.

İlk Geçiş

27.3 Daha önce TFRS'yi uygulayan işletmeler hariç olmak üzere, bu Standardı ilk kez uygulayan bir işletmenin 1.23 paragrafında öngörülen şekilde geçmiş dönem veya dönemlere ait karşılaştırmalı finansal tablolarını sunması gerekmez. Bu muafiyetten yararlanan işletmeler cari raporlama dönemine ait finansal tabloları ile birlikte cari raporlama döneminin başlangıcına ait **Finansal Durum Tablosu**nu (açılış Finansal Durum Tablosunu) bu Standarda göre sunar 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.

27.4 Daha önce TFRS'yi uygulayan işletmeler ile 27.3 paragrafında belirtilen muafiyetten yararlanmak istemeyen işletmeler geçmiş dönem veya dönemlere ait karşılaştırmalı finansal tablolarını bu Standarda uygun bir şekilde sunar. Bu durumda ayrıca işletme karşılaştırmalı olarak sunduğu en erken dönemin başlangıcına ait Finansal Durum

Tablosunu (açılış Finansal Durum Tablosunu) da sunar ve söz konusu dönemin başlangıcı bu Standarda geçiş tarihi olarak dikkate alınır.

Örnek 1: Bir işletme bu Standardı ilk kez 1/1/2018 tarihinde başlayan raporlama dönemine ait finansal tablolarının sunulmasında uygulayacaktır. İşletme 27.3 paragrafında belirtilen muafiyetten yararlanmaktadır. Bu durumda işletmenin bu Standardın ilk kez uygulandığı finansal tabloları; 1/1/2018 tarihinde başlayan döneme (cari raporlama dönemine) ait finansal tabloları ile 1/1/2018 tarihindeki Finansal Durum Tablosunu içerir. Ayrıca 1/1/2018 tarihi, bu Standarda geçiş tarihi olarak dikkate alınır.
Örnek 2: Bir işletme bu Standardı ilk kez 1/1/2018 tarihinde başlayan raporlama dönemine ait finansal tablolarının sunulmasında uygulayacaktır. İşletme 27.3 paragrafında belirtilen muafiyetten yararlanmayı tercih etmemektedir. İşletme finansal tablolarını sunarken bir önceki yıla ait karşılaştırmalı bilgilere de yer vermek istemektedir. Bu durumda işletmenin bu Standardın ilk kez uygulandığı finansal tabloları; 1/1/2018, 1/1/2017 tarihlerinde başlayan dönemlere ait finansal tabloları ile 1/1/2017 tarihindeki Finansal Durum Tablosunu içerir. Ayrıca 1/1/2017 tarihi (açılış Finansal Durum Tablosu), bu Standarda geçiş tarihi olarak dikkate alınır.

27.4A Açılış Finansal Durum Tablosu dâhil sunulan tüm tablolarla ilgili bu Standartta öngörülen dipnot açıklamaları yapılır.

27.5 Açılış Finansal Durum Tablosunda, bu bölümde belirtilen muafiyetler hariç olmak üzere, aşağıdaki işlemler gerçekleştirilir:

a) Bu Standarda göre finansal tablolara yansıtılması zorunlu kılınan tüm **varlık**lar ve **yükümlülük**ler 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 **ölçüm**ünde bu Standart uygulanır.

27.6 Açılış Finansal Durum Tablosunun hazırlanmasında uygulanan **muhasebe politikaları** bu Standardın ilk kez uygulandığı finansal tablolarda sunulan dönemlere de aynı şekilde uygulanır. Bu bölümde belirtilen muafiyetler hariç olmak üzere, bu

muhasebe politikalarının bu Standardın cari raporlama dönemi sonu itibarıyla yürürlükte bulunan hükümleriyle uyumlu olması gerekir.

27.7 Bu Standarda göre sunulan 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.

27.8 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

27.9 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 uygulanmamasına ilişkin muafiyettir. İkincisi ise bu Standardın bazı hükümlerinin uygulanmamasına imkân tanımaktadır.

Bu Standardın Bazı Hükümlerinin Geriye Dönük Uygulanmamasını Öngören Muafiyetler

27.10 Bu Standardın ilk kez uygulamasında, önceki finansal raporlama çerçevesine göre yapılan aşağıdakilere ilişkin muhasebeleştirme işlemleri geriye dönük olarak düzeltilmez:

a) ***Finansal varlık****ların ve* ***finansal yükümlülük****lerin 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 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 tarihte önceki finansal raporlama çerçevesine göre yapılan tahminlerle (muhasebe politikalarındaki farklılıkları yansıtmak amacıyla yapılan düzeltmeler sonrasında), ilgili tahminlerin yanlış olduğunu gösteren tarafsız bir kanıt bulunmadığı sürece tutarlı olmalıdır.

Geçiş tarihinden sonra, önceki finansal raporlama çerçevesine göre yapılmış olan tahminleri etkileyecek bilgiler edinilebilir. Bu bilgiler geçiş tarihinde yapılacak tahminlerde dikkate alınmaz; bunlar, "*Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar*" bölümüne göre raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen bir olay olarak değerlendirilir.

Önceki finansal raporlama çerçevesine göre yapılmamış olan çeşitli tahminlerin, geçiş tarihi itibarıyla bu Standarda göre yapılması gerekli olabilir. Bu tahminler yapılırken, *"Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar"* bölümü ile uyumlu olması açısından, 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. Bu durumda, bu bentte geçiş tarihine yapılan atıflar, söz konusu karşılaştırmalı dönemin sonuna yapılmış sayılır.

c) **Kontrol gücü olmayan payları**n ölçümü.

"Konsolide Finansal Tablolar" bölümünün aşağıdaki hükümleri geçiş tarihinden itibaren **ileriye yönelik** olarak uygulanır:

(i) Dönem kâr veya zararı ile özkaynaklarda (örneğin, "Yeniden Değerleme Yedeği", "Yabancı Para Çevrim Farkları" ve "Korunma Yedeği" kalemlerinde) kaydedilen kazanç ve kayıpların kontrol gücü olmayan paylar ve **ana ortaklık** sahipleri arasında dağıtılması gerektiğini belirten 22.25 paragrafının (ç) bendi,

(ii) Ana ortaklığın, **bağlı ortaklığındaki** sahiplik payında **kontrol**ün kaybına neden olmayacak şekilde meydana gelen değişikliklerin kayda alınmasına ilişkin hükümler içeren 22.29 ve 22.30 paragrafları ve

(iii) Bir bağlı ortaklıktaki kontrol kaybının kayda alınmasına ilişkin hükümler içeren 22.31 ve 22.32 paragrafları.

Ancak 27.11 paragrafının (a) bendinde belirtilen muafiyetten yararlanılmayarak *"İş Birleşmeleri*" bölümünün geçmişteki **iş birleşmeleri**ne geriye dönük olarak uygulanması durumunda bu hükümler de geriye dönük olarak uygulanır.

ç) Devletten alınan krediler.

Geçiş tarihinde mevcut olan devletten alınan kredilere *"Finansal Araçlar ve Özkaynaklar"* ve *"Devlet Teşvikleri"* bölümleri bu tarihten itibaren ileriye yönelik olarak uygulanır. Bu çerçevede, önceki finansal raporlama çerçevesine göre, devletten alınan bir kredinin bu Standartla uyumlu bir şekilde kayda 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 ve ayrıca piyasa **faiz** oranından düşük bir faiz oranı üzerinden devletten alınan kredilerden sağlanan fayda **devlet teşviki** olarak kayda alınmaz.

Bu Standardın Bazı Hükümlerinin Uygulanmamasına İmkân Tanıyan Muafiyetler

27.11 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) İş Birleşmeleri.

Geçiş tarihinden önce gerçekleşmiş olan iş birleşmelerine *"İş Birleşmeleri"* bölümü geriye dönük olarak uygulanmayabilir. Ancak, herhangi bir iş birleşmesinin geriye dönük olarak yeniden muhasebeleştirildiği durumlarda bu birleşmeden sonraki iş birleşmelerinin tamamı geriye dönük olarak yeniden muhasebeleştirilir.

Bir bağlı ortaklık edinimine, *"İş Birleşmeleri"* bölümü geriye dönük olarak uygulanmamışsa ve ilk kez bu Standarda göre **konsolide finansal tablo**lar

sunulacaksa, geçiş tarihinde sunulacak Konsolide Finansal Durum Tablosunda bağlı ortaklığın varlık ve yükümlülüklerinin defter değeri olarak, bağlı ortaklığın, bu standarda göre düzenlenmiş Finansal Durum Tablosunda yer alan değerler esas alınır.

Bir bağlı ortaklığa ilişkin geçiş tarihindeki **şerefiye** tutarı ise bağlı ortaklığın varlık ve yükümlülüklerine bu Standardın uygulanması sonucu bulunan net defter değerinden ana ortaklığa düşen paydan, bağlı ortaklığın maliyet bedeli çıkarılarak bulunur.

"Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar" bölümünün 1.25A paragrafında belirtilen işletmelerden, söz konusu paragrafta yer alan muafiyetten yararlanmayarak karşılaştırmalı konsolide finansal tablolarını sunanlar, karşılaştırmalı olarak sunulan en erken dönemin başından önce, muafiyetten yararlananlar ise cari raporlama döneminin başından önce gerçekleştirmiş oldukları bağlı ortaklık edinimleri için de bu bentte yer alan muafiyetten faydalanabilir. Bu durumda bu bendin uygulanmasında "geçiş tarihi" ifadesi, söz konusu muafiyetten yararlananlar için "cari raporlama döneminin başı", yararlanmayanlar için ise "karşılaştırmalı olarak sunulan en erken dönemin başı" olarak dikkate alınır. Bu bentteki muafiyetin uygulandığı bağlı ortaklıklardaki kontrol gücü olmayan paylara, 27.10 paragrafının (c) bendinde belirtilen *"Konsolide Finansal Tablolar*" bölümü hükümleri, cari raporlama döneminin başından ya da karşılaştırmalı olarak sunulan en erken dönemin başından itibaren ileriye yönelik olarak uygulanır.

b) **İştirak**, **müşterek girişim** ve bağlı ortaklıklara özkaynak yönteminin uygulanması.

Geçiş tarihinden önce edinilmiş olan iştirak, müşterek girişim ve bağlı ortaklıkların ölçümlerine *"İştiraklerdeki Yatırımlar" "Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar*" ve *"Konsolide Finansal Tablolar"* bölümlerinde öngörülen özkaynak yöntemi geriye dönük olarak uygulanmayabilir. Ancak, herhangi bir iştirak, müşterek girişim ve bağlı ortaklığın ölçümünde özkaynak yönteminin geriye dönük olarak uygulanması durumunda bu edinimden sonraki iştirak, müşterek girişim ve bağlı ortaklık edinimlerinin tamamında da özkaynak yöntemi geriye dönük olarak uygulanır. Özkaynak yönteminin geriye dönük uygulanmaması durumunda iştirak, müşterek girişim veya bağlı ortaklığın geçiş

tarihindeki defter değeri olarak, bu tarih itibarıyla önceki finansal raporlama çerçevesine göre belirlenmiş olan defter değeri dikkate alınır. İştirak, müşterek girişim veya bağlı ortaklığın defter değeri ile iştirak, müşterek girişim veya bağlı ortaklığın kendi finansal tablolarındaki özkaynak tutarından yatırım yapan işletmeye düşen pay arasındaki fark dipnotlarda ayrıca açıklanır. Geçiş tarihinden sonra ise ilgili bölümlerde öngörüldüğü şekilde özkaynak yöntemi uygulanır.

Cari raporlama döneminde konsolide finansal tablolar sunmaya başlayan ve bir önceki raporlama dönemine ait **münferit finansal tablolar**ında iştiraklerini veya müşterek girişimlerini maliyet yöntemi kullanarak ölçen işletmelerden, "*Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar"* bölümünün 1.25A paragrafında yer alan muafiyetten yararlanmayarak karşılaştırmalı konsolide finansal tablolarını sunanlar, karşılaştırmalı olarak sunulan en erken dönemin başından önce, diğerleri ise cari raporlama döneminin başından önce edinmiş oldukları iştirak veya müşterek girişimleri için de bu bentte yer alan muafiyetten faydalanabilir. Bu durumda bu bendin uygulanmasında "geçiş tarihi" ifadesi, "karşılaştırmalı olarak sunulan en erken dönemin başı" ya da "cari raporlama döneminin başı" olarak, "önceki finansal raporlama çerçevesi" ifadesi de "münferit finansal tablolar" olarak dikkate alınır.

c) İştirak, müşterek girişim ve bağlı ortaklıkların maliyet yöntemiyle ölçümü.

Maliyet yöntemiyle ölçülen bağlı ortaklık, iştirak ve müşterek girişim yatırımlarının geçiş tarihindeki maliyet bedeli olarak önceki finansal raporlama çerçevesine göre belirlenmiş olan geçiş tarihindeki defter değeri kullanılabilir.

ç) İkame maliyet olarak **gerçeğe uygun değer**in kullanımı.

Bir **maddi duran varlık**, **yatırım amaçlı gayrimenkul** veya **maddi olmayan duran varlık** kalemi, geçiş tarihinde gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmüşse söz konusu gerçeğe uygun değer bu tarih itibarıyla ikame maliyet olarak kullanılabilir.

d) Yeniden değerleme sonucunda bulunan tutarın ikame maliyet olarak kullanımı.

Bir maddi duran varlık, yatırım amaçlı gayrimenkul veya maddi olmayan duran varlık kaleminin önceki finansal raporlama çerçevesine göre geçiş tarihinde veya öncesinde hesaplanan yeniden değerlenmiş tutarı, ilgili varlığın yeniden

değerleme tarihindeki ikame maliyeti olarak kullanılabilir.

e) Belirli bir olay sonucu tespit edilmiş olan gerçeğe uygun değerin ikame maliyet olarak kullanımı.

Bu Standardı ilk kez uygulayan bir işletme, belirli bir olay nedeniyle geçiş tarihinde veya öncesinde varlık ve yükümlülüklerinin bazılarının veya tamamının gerçeğe uygun değerini ölçmüş ise, bu ölçümler, ölçüm tarihindeki ikame maliyet olarak kullanabilir. Ölçümün geçiş tarihinden sonra ancak bu Standardın ilk kez uygulandığı finansal tabloların kapsadığı dönemlerde yapılmış olması durumunda da söz konusu ölçümler ölçüm tarihindeki ikame maliyet olarak kullanılabilir. İkinci durumda, ortaya çıkan düzeltmeler ölçüm tarihinde "Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları" kalemine veya ilgili diğer bir özkaynak kalemine yansıtılır.

f) **Ertelenmiş vergi**nin hesaplanması.

"*Gelir Üzerinden Alınan Vergiler*" bölümü geçiş tarihinden itibaren ileriye yönelik olarak uygulanabilir.

g) Maddi duran varlıkların maliyetine dâhil edilen sökme, taşıma ve restorasyon yükümlülükleri.

"Maddi Duran Varlıklar" bölümünün 12.14A paragrafına göre maddi duran varlıkların maliyetine dâhil edilmesi gereken sökme, taşıma ve restorasyon yükümlülükleri nedeniyle katlanılan maliyetler, bu yükümlülüklerin ortaya çıktığı tarih veya tarihlerdeki ilk tahminler yerine geçiş tarihinde yapılacak tahminlere göre belirlenebilir.

Düzeltmelerin Yapılmasının Mümkün Olmaması

27.12 Geçiş tarihinde 27.5 paragrafında öngörülen düzeltmelerin yapılmasının **mümkün olmadığı** durumlarda düzeltmelerin yapılmasının mümkün olduğu en erken dönemde bu tür düzeltmelere 27.5 - 27.11 paragrafları uygulanır ve finansal tablolarda yer alan hangi kalemlerin düzeltilmediği açıklanır. Ayrıca bu Standartta öngörülen açıklamaların sunulmasının mümkün olmadığı durumlarda, yapılamayan açıklamaların hangileri olduğuna dipnotlarda yer verilir.

Açıklamalar

27.13 Önceki finansal raporlama çerçevesinden bu Standarda geçişin, daha önce raporlanan

finansal durumu, finansal performansı ve **nakit akışları**nı nasıl etkilediği açıklanır.

27.14 27.13 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.

c) Önceki finansal raporlama çerçevesine göre hazırlanmış en son yıllık finansal tablolardaki kâr veya zarar tutarı ile aynı dönem için bu Standarda göre tespit edilmiş kâr veya zarar tutarı arasındaki mutabakat.

27.15 Önceki finansal raporlama çerçevesi uygulanırken yapılmış olan hataların farkına varıldığı durumlarda, 27.14 paragrafının (b) ve (c) bentleri uyarınca yapılacak olan mutabakatlarda, hata düzeltmeleri mümkün olduğu ölçüde muhasebe politikalarındaki değişikliklerden ayrıştırılır.

MÜNFERİT FİNANSAL TABLOLAR

EK 1 – MÜNFERİT FİNANSAL DURUM TABLOSU

… ŞİRKETİ … TARİHLİ BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ MÜNFERİT FİNANSAL DURUM TABLOSU

(TL)

	Dipnot Referansı	**Cari Dönem**	**Önceki Dönem**
VARLIKLAR			
Dönen Varlıklar			
Nakit ve Nakit Benzerleri			
Finansal Yatırımlar			
Ticari Alacaklar			
Diğer Alacaklar			
Bağlı Ortaklıklardan, İştiraklerden ve Müşterek Girişimlerden Alacaklar			
Ortaklardan Alacaklar			
Diğer Taraflardan Alacaklar			
Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Alacaklar			
Stoklar			
Ham Madde ve Malzeme			
Yarı Mamuller			
Mamuller			
Ticari Mallar			
Diğer Stoklar			
Verilen Avanslar			
Canlı Varlıklar			
Peşin Ödenmiş Giderler			
Peşin Ödenmiş Vergi ve Benzerleri			
Diğer Dönen Varlıklar			
Toplam Dönen Varlıklar			
Duran Varlıklar			
Ticari Alacaklar			
Diğer Alacaklar			
Bağlı Ortaklıklardan, İştiraklerden ve Müşterek Girişimlerden Alacaklar			
Ortaklardan Alacaklar			

… ŞİRKETİ … TARİHLİ BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ MÜNFERİT FİNANSAL DURUM TABLOSU

(TL)

	Dipnot Referansı	**Cari Dönem**	**Önceki Dönem**
Diğer Taraflardan Alacaklar			
Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Alacaklar			
Finansal Yatırımlar			
Bağlı Ortaklıklardaki Yatırımlar			
İştiraklerdeki ve Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar			
Diğer Finansal Yatırımlar			
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar			
Canlı Varlıklar			
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller			
Maddi Duran Varlıklar			
Arazi ve Arsalar			
Binalar			
Yeraltı ve Yerüstü Yapıları			
Tesis, Makine ve Cihazlar			
Taşıtlar			
Demirbaşlar			
Yapılmakta Olan Yatırımlar			
Diğer Maddi Duran Varlıklar			
Verilen Avanslar			
Maddi Olmayan Duran Varlıklar			
Geliştirme Maliyetleri			
Gayri Maddi Haklar			
Şerefiye			
Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar			
Verilen Avanslar			
Peşin Ödenmiş Giderler			
Ertelenmiş Vergi Varlığı			
Diğer Duran Varlıklar			
Toplam Duran Varlıklar			
TOPLAM VARLIKLAR			

… ŞİRKETİ … TARİHLİ BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ MÜNFERİT FİNANSAL DURUM TABLOSU

(TL)

	Dipnot Referansı	Cari Dönem	Önceki Dönem
KAYNAKLAR			
Kısa Vadeli Yükümlülükler			
Finansal Yükümlülükler			
İhraç Edilen Menkul Kıymetler			
Paylara Dönüştürülebilir Borçlanma Araçları			
Finans Kuruluşlarına Borçlar			
Diğer Finansal Yükümlülükler			
Ticari Borçlar			
Diğer Borçlar			
Bağlı Ortaklıklara, İştiraklere ve Müşterek Girişimlere Borçlar			
Ortaklara Borçlar			
Diğer Taraflara Borçlar			
Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Borçlar			
Alınan Avanslar			
Ödenecek Vergi ve Benzeri Yükümlülükler			
Kısa Vadeli Karşılıklar			
Kıdem Tazminatı Karşılıkları			
Vergi Karşılıkları			
Diğer Kısa Vadeli Karşılıklar			
Ertelenmiş Gelirler			
Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler			
Toplam Kısa Vadeli Yükümlülükler			
Uzun Vadeli Yükümlülükler			
Finansal Yükümlülükler			
İhraç Edilen Menkul Kıymetler			
Paylara Dönüştürülebilir Borçlanma Araçları			
Finans Kuruluşlarına Borçlar			
Diğer Finansal Yükümlülükler			
Ticari Borçlar			
Diğer Borçlar			
Bağlı Ortaklıklara, İştiraklere ve Müşterek Girişimlere Borçlar			
Ortaklara Borçlar			
Diğer Taraflara Borçlar			

… ŞİRKETİ … TARİHLİ BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ MÜNFERİT FİNANSAL DURUM TABLOSU

(TL)

	Dipnot Referansı	Cari Dönem	Önceki Dönem
Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Borçlar			
Alınan Avanslar			
Ödenecek Vergi ve Benzeri Yükümlülükler			
Uzun Vadeli Karşılıklar			
Kıdem Tazminatı Karşılıkları			
Vergi Karşılıkları			
Diğer Uzun Vadeli Karşılıklar			
Ertelenmiş Gelirler			
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü			
Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler			
Toplam Uzun Vadeli Yükümlülükler			
ÖZKAYNAKLAR			
Ödenmiş Sermaye			
Sermaye			
Ödenmemiş Sermaye (-)			
Sermaye Düzeltme Farkları			
Geri Alınmış Paylar (-)			
Paylara İlişkin Primler			
Ortak Kontrole Tâbi İş Birleşmelerinin Etkisi			
Yeniden Değerleme Yedeği			
Yabancı Para Çevrim Farkları			
Korunma Yedeği			
Bağlı Ortaklıkların, İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kazanç ve Kayıplarından Paylar*			
Kâr Yedekleri			
Yasal Yedekler			
Statü Yedekleri			
Olağanüstü Yedekler			
Diğer Kâr Yedekleri			
Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları			
Dönem Net Kârı/Zararı			

* Bu kalem bağlı ortaklıklardaki, iştiraklerdeki veya müşterek girişimlerdeki yatırımların özkaynak yöntemiyle muhasebeleştirilmesi durumunda kullanılır.

… ŞİRKETİ … TARİHLİ BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ MÜNFERİT FİNANSAL DURUM TABLOSU

(TL)

	Dipnot Referansı	Cari Dönem	Önceki Dönem
Toplam Özkaynaklar			
TOPLAM KAYNAKLAR			

EK 2 – MÜNFERİT KÂR VEYA ZARAR TABLOSU

……. ŞİRKETİ ……. DÖNEMİNE AİT

BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ MÜNFERİT 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 Müşterek Girişimlerden Kâr Payları			
Bağlı Ortaklıkların, İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kârlarından Paylar*			
Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerden Kira Gelirleri			
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Artış ve Satış Kazançları			
Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar Satış Kazançları			
Diğer Gelirler			
Diğer Faaliyetlerden Giderler (-)			
Bağlı Ortaklıkların, İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Zararlarından Paylar*			
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Azalış ve Satış Zararları			
Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar Satış Zararları			
Diğer Giderler			
Finansal Gelirler			
Faiz, Kâr Payı vb. Gelirler			

* Bu kalem bağlı ortaklıklardaki, iştiraklerdeki veya müşterek girişimlerdeki yatırımların özkaynak yöntemiyle muhasebeleştirilmesi durumunda kullanılır.

……. ŞİRKETİ ……. DÖNEMİNE AİT

BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ MÜNFERİT KÂR VEYA ZARAR TABLOSU

(TL)

	Dipnot Referansı	Cari Dönem	Önceki Dönem
Kur Farkı Gelirleri			
Finansal Yatırımlar Satış Kazançları			
Finansal Yatırımlar Değer Artış Kazançları			
Net Parasal Pozisyon Kazançları			
Diğer Finansal Gelirler			
Finansal Giderler (-)			
Faiz vb. Giderler			
Kur Farkı Giderleri			
Finansal Yatırımlar Satış Zararları			
Finansal Yatırımlar Değer Azalış Zararları			
Net Parasal Pozisyon Kayıpları			
Diğer Finansal Giderler			
Dönem Kârı veya Zararı			
Vergi Gideri (-)			
Dönem Net Kârı veya Zararı			

EK 3 – MÜNFERİT ÖZKAYNAK DEĞİŞİM TABLOSU

…… ŞİRKETİ …… DÖNEMİNE AİT BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ MÜNFERİT ÖZKAYNAK DEĞİŞİM TABLOSU

(TL)

	Ödenmiş Sermaye	Geri Alınmış Paylar	Paylara İlişkin Primler	Ortak Kontrole Tâbi İş Birleşmelerinin Etkisi	Yeniden Değerlemee Yedeği	Yabancı Para Çevrim Farkları	Korunma Yedeği	Bağlı Ortaklıkların, İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kazanç ve Kayıplarından Paylar	Kâr Yedekleri	Geçmiş Yıllar Kârları / Zararları	Dönem Net Kârı / Zararı	**Özkaynak Toplamı**
ÖNCEKİ DÖNEM												
… tarihi itibarıyla bakiyeler (dönem başı)												
Muhasebe Politikalarındaki Değişikliklere İlişkin Düzeltmeler												
Hatalara İlişkin Düzeltmeler												
Dağıtılan Kâr Payları												
Dönem Kârı veya Zararı												
Yedeklere Aktarılan Tutarlar												
Diğer Transferler												
Ödenmiş Sermaye Artırımları veya Azaltımları												
Paylara İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Primler												
Dönemde Ortaya Çıkan Ortak Kontrole Tâbi İş Birleşmelerinin Etkisi												
Dönemde Ortaya Çıkan MDV Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları)												
Dönemde Ortaya Çıkan Yabancı Para Çevrim Farkları												
Dönemde Ortaya Çıkan Korunma Yedeği Artışları (Azalışları)												
Bağlı Ortaklıkların, İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Özkaynaklarında Dönemde Ortaya Çıkan Kazanç veya Kayıplardan Paylar*												
Özkaynaklarda Kaydedilen Kazanç veya Kayıplardan Geçmiş Yıl Kârlarına/Zararlarına Aktarılan Tutarlar												
Payların Geri Alım İşlemleri Nedeniyle Meydana Gelen Artış (Azalış)												
Diğer Değişiklikler Nedeniyle Artış (Azalış)												
… itibarıyla bakiyeler (dönem sonu)												

* Bu kalem bağlı ortaklıklardaki, iştiraklerdeki veya müşterek girişimlerdeki yatırımların özkaynak yöntemiyle muhasebeleştirilmesi durumunda kullanılır.

…… ŞİRKETİ …… DÖNEMİNE AİT BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ MÜNFERİT ÖZKAYNAK DEĞİŞİM TABLOSU

(TL)

	Ödenmiş Sermaye	Geri Alınmış Paylar	Paylara İlişkin Primler	Ortak Kontrole Tâbi İş Birleşmelerinin Etkisi	Yeniden Değerlemee Yedeği	Yabancı Para Çevrim Farkları	Korunma Yedeği	Bağlı Ortaklıkların, İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kazanç ve Kayıplarından Paylar	Kâr Yedekleri	Geçmiş Yıllar Kârları / Zararları	Dönem Net Kârı / Zararı	**Özkaynak Toplamı**
CARİ DÖNEM												
… tarihi itibarıyla bakiyeler (dönem başı)												
Muhasebe Politikalarındaki Değişikliklere İlişkin Düzeltmeler												
Hatalara İlişkin Düzeltmeler												
Dağıtılan Kâr Payları												
Dönem Kârı veya Zararı												
Yedeklere Aktarılan Tutarlar												
Diğer Transferler												
Ödenmiş Sermaye Artırımları veya Azaltımları												
Paylara İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Primler												
Dönemde Ortaya Çıkan Ortak Kontrole Tâbi İş Birleşmelerinin Etkisi												
Dönemde Ortaya Çıkan MDV Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları)												
Dönemde Ortaya Çıkan Yabancı Para Çevrim Farkları												
Dönemde Ortaya Çıkan Korunma Yedeği Artışları (Azalışları)												
Bağlı Ortaklıkların, İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Özkaynaklarında Dönemde Ortaya Çıkan Kazanç veya Kayıplarından Paylar*												
Özkaynaklarda Kaydedilen Kazanç veya Kayıplardan Geçmiş Yıl Kârlarına/Zararlarına Aktarılan Tutarlar												
Payların Geri Alım İşlemleri Nedeniyle Meydana Gelen Artış (Azalış)												
Diğer Değişiklikler Nedeniyle Artış (Azalış)												
… itibarıyla bakiyeler (dönem sonu)												

* Bu kalem bağlı ortaklıklardaki, iştiraklerdeki veya müşterek girişimlerdeki yatırımların özkaynak yöntemiyle muhasebeleştirilmesi durumunda kullanılır.

EK 4 - MÜNFERİT NAKİT AKIŞ TABLOSU

1. SEÇENEK: DOĞRUDAN YÖNTEM

…….. ŞİRKETİ …….. DÖNEMİNE AİT
BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ MÜNFERİT NAKİT AKIŞ TABLOSU
(TL)

	Cari Dönem	Önceki Dönem
A. ESAS FAALİYETLERDEN NAKİT AKIŞLARI		
Nakit Girişi (+)		
Mal satışlarından nakit girişleri		
Hizmet sunumundan nakit girişleri		
Aracılık faaliyetlerinden nakit girişleri		
Esas faaliyetlerden diğer nakit girişleri		
Nakit Çıkışı (-)		
Satılan mal maliyetlerine ilişkin nakit çıkışları		
Hizmet maliyetlerine ilişkin nakit çıkışları		
Faaliyet giderlerine ilişkin nakit çıkışları		
Esas faaliyetlerden diğer nakit çıkışları		
Ödenen kâr payları*		
Alınan kâr payları*		
Ödenen faiz*		
Alınan faiz*		
Vergi ödemeleri/iadeleri		
Diğer nakit girişleri/çıkışları		
B. YATIRIM FAALİYETLERİNDEN NAKİT AKIŞLARI		
Bağlı ortaklıklardaki payların elden çıkarılmasından nakit girişleri		
Bağlı ortaklık paylarının ediniminden nakit çıkışları		
İştirak ve müşterek girişimlerdeki payların elden çıkarılmasından nakit girişleri		
İştirak ve müşterek girişim paylarının ediniminden nakit çıkışları		
Başka işletme veya fon paylarının veya borçlanma araçlarının elden çıkarılmasından nakit girişleri		
Başka işletme veya fon paylarının veya borçlanma araçlarının ediniminden nakit çıkışları		
Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların satışından nakit girişleri		
Maddi ve maddi olmayan duran varlık alımından nakit çıkışları		
Diğer uzun vadeli varlıkların satışından nakit girişleri		
Diğer uzun vadeli varlık alımlarından nakit çıkışları		
Verilen nakit avans ve borçlar		
Verilen nakit avans ve borçlardan geri ödemeler		

……. ŞİRKETİ ……. DÖNEMİNE AİT
BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ MÜNFERİT NAKİT AKIŞ TABLOSU
(TL)

	Cari Dönem	Önceki Dönem
Türev araçlardan nakit çıkışları		
Türev araçlardan nakit girişleri		
Devlet teşviklerinden nakit girişleri		
Alınan kâr payları*		
Ödenen faiz*		
Alınan faiz*		
Vergi ödemeleri/iadeleri		
Diğer nakit girişleri/çıkışları		
C. FİNANSMAN FAALİYETLERİNDEN NAKİT AKIŞLARI		
Özkaynak araçlarının ihracından nakit girişleri		
İşletmenin kendi paylarını ve diğer özkaynak araçlarını almasıyla ilgili nakit çıkışları		
Borçlanmadan kaynaklanan nakit girişleri		
Borç ödemelerinden nakit çıkışları		
Finansal kiralama borçlarından nakit çıkışları		
Devlet teşviklerinden nakit girişleri		
Ödenen kâr payları*		
Ödenen faiz*		
Vergi ödemeleri/iadeleri		
Diğer nakit girişleri/çıkışları		
KUR FARKLARININ ETKİSİNDEN ÖNCE NAKİT VE NAKİT BENZERLERİNDEKİ SAFİ ARTIŞ (AZALIŞ) (A+B+C)		
D. KUR FARKLARININ NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ		
NAKİT VE NAKİT BENZERLERİNDEKİ SAFİ ARTIŞ (AZALIŞ) (A+B+C+D)		
E. DÖNEM BAŞI NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ		
DÖNEM SONU NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ (A+B+C+D+E)		

* 2.21 paragrafı uyarınca, faiz ve kâr paylarına ilişkin nakit giriş ve çıkışları Nakit Akış Tablosunda ayrı ayrı açıklanır. Bu kalemlerin her biri dönemler itibarıyla tutarlı bir şekilde esas faaliyetlerden, yatırım faaliyetlerinden veya finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları olarak sınıflandırılır.

2. SEÇENEK: DOLAYLI YÖNTEM

……. ŞİRKETİ ……. DÖNEMİNE AİT

BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ MÜNFERİT NAKİT AKIŞ TABLOSU

(TL)

	Cari Dönem	Önceki Dönem
A. ESAS FAALİYETLERDEN NAKİT AKIŞLARI		
Dönem kârı/zararı		
Dönem kârı/zararı mutabakatıyla ilgili düzeltmeler		
Amortisman ve itfa gideriyle ilgili düzeltmeler		
Değer düşüklüğü/değer düşüklüğü iptali ile ilgili düzeltmeler		
Karşılıklarla ilgili düzeltmeler		
Faiz ve kâr payı gelirleri ve faiz giderleriyle ilgili düzeltmeler		
Gerçekleşmemiş kur farklarıyla ilgili düzeltmeler		
Gerçeğe uygun değer kayıpları/kazançları ile ilgili düzeltmeler		
Özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen bağlı ortaklıkların, iştiraklerin ve müşterek girişimlerin kârlarından/zararlarından paylar ile ilgili düzeltmeler		
Stoklardaki artış/azalış ile ilgili düzeltmeler		
Ticari alacaklardaki artış/azalış ile ilgili düzeltmeler		
Faaliyetlerle ilgili diğer alacaklardaki artış/azalış ile ilgili düzeltmeler		
Ticari borçlardaki artış/azalış ile ilgili düzeltmeler		
Faaliyetlerle ilgili diğer borçlardaki artış/azalış ile ilgili düzeltmeler		
Peşin ödenmiş giderlerdeki artış/azalış ile ilgili düzeltmeler		
Alınan avanslardaki artış/azalış ile ilgili düzeltmeler		
Ertelenmiş gelirlerdeki artış/azalış ile ilgili düzeltmeler		
Nakit dışı kalemlere ilişkin diğer düzeltmeler		
Duran varlıkların elden çıkarılmasından kayıplar/kazançlar ile ilgili düzeltmeler		
Yatırım ya da finansman faaliyetlerinden nakit akışlarına neden olan diğer kalemlere ilişkin düzeltmeler		
Kâr/zarar mutabakatı ile ilgili diğer düzeltmeler		
Ödenen kâr payları*		
Alınan kâr payları*		
Ödenen faiz*		
Alınan faiz*		
Vergi ödemeleri/iadeleri		
Diğer nakit girişleri/çıkışları		
B. YATIRIM FAALİYETLERİNDEN NAKİT AKIŞLARI		
Bağlı ortaklıklardaki payların elden çıkarılmasından nakit girişleri		
Bağlı ortaklık paylarının ediniminden nakit çıkışları		
İştirak ve müşterek girişimlerdeki payların elden çıkarılmasından nakit girişleri		
İştirak ve müşterek girişim paylarının ediniminden nakit çıkışları		
Başka işletme veya fon paylarının veya borçlanma araçlarının elden çıkarılmasından nakit girişleri		
Başka işletme veya fon paylarının veya borçlanma araçlarının ediniminden nakit çıkışları		
Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların satışından nakit girişleri		
Maddi ve maddi olmayan duran varlık alımından nakit çıkışları		
Diğer uzun vadeli varlıkların satışından nakit girişleri		

…….. ŞİRKETİ …….. DÖNEMİNE AİT

BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ MÜNFERİT NAKİT AKIŞ TABLOSU

(TL)

	Cari Dönem	Önceki Dönem
Diğer uzun vadeli varlık alımlarından nakit çıkışları		
Verilen nakit avans ve borçlar		
Verilen nakit avans ve borçlardan geri ödemeler		
Türev araçlardan nakit çıkışları		
Türev araçlardan nakit girişleri		
Devlet teşviklerinden nakit girişleri		
Alınan kâr payları*		
Ödenen faiz*		
Alınan faiz*		
Vergi ödemeleri/iadeleri		
Diğer nakit girişleri/çıkışları		
C. FİNANSMAN FAALİYETLERİNDEN NAKİT AKIŞLARI		
Özkaynak araçlarının ihracından nakit girişleri		
İşletmenin kendi paylarını ve diğer özkaynak araçlarını almasıyla ilgili nakit çıkışları		
Borçlanmadan kaynaklanan nakit girişleri		
Borç ödemelerinden nakit çıkışları		
Finansal kiralama borçlarından nakit çıkışları		
Devlet teşviklerinden nakit girişleri		
Ödenen kâr payları*		
Ödenen faiz*		
Vergi ödemeleri/iadeleri		
Diğer nakit girişleri/çıkışları		
KUR FARKLARININ ETKİSİNDEN ÖNCE NAKİT VE NAKİT BENZERLERİNDEKİ SAFİ ARTIŞ (AZALIŞ) (A+B+C)		
D. KUR FARKLARININ NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ		
NAKİT VE NAKİT BENZERLERİNDEKİ SAFİ ARTIŞ (AZALIŞ) (A+B+C+D)		
E. DÖNEM BAŞI NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ		
DÖNEM SONU NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ (A+B+C+D+E)		

* 2.21 paragrafı uyarınca, faiz ve kâr paylarına ilişkin nakit giriş ve çıkışları Nakit Akış Tablosunda ayrı ayrı açıklanır. Bu kalemlerin her biri dönemler itibarıyla tutarlı bir şekilde esas faaliyetlerden, yatırım faaliyetlerinden veya finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları olarak sınıflandırılır.

KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLAR

EK 5 - KONSOLİDE FİNANSAL DURUM TABLOSU

…….. ŞİRKETİ VE BAĞLI ORTAKLIKLARI …….. TARİHLİ

BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ KONSOLİDE FİNANSAL DURUM TABLOSU

(TL)

	Dipnot Referansı	Cari Dönem	Önceki Dönem
VARLIKLAR			
Dönen Varlıklar			
Nakit ve Nakit Benzerleri			
Finansal Yatırımlar			
Ticari Alacaklar			
Diğer Alacaklar			
İştiraklerden ve Müşterek Girişimlerden Alacaklar			
Ortaklardan Alacaklar			
Diğer Taraflardan Alacaklar			
Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Alacaklar			
Stoklar			
Ham Madde ve Malzeme			
Yarı Mamuller			
Mamuller			
Ticari Mallar			
Diğer Stoklar			
Verilen Avanslar			
Canlı Varlıklar			
Peşin Ödenmiş Giderler			
Peşin Ödenmiş Vergi ve Benzerleri			
Diğer Dönen Varlıklar			
Toplam Dönen Varlıklar			
Duran Varlıklar			
Ticari Alacaklar			
Diğer Alacaklar			
İştiraklerden ve Müşterek Girişimlerden Alacaklar			
Ortaklardan Alacaklar			
Diğer Taraflardan Alacaklar			
Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Alacaklar			
Finansal Yatırımlar			
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar			
Canlı Varlıklar			
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller			

…….. ŞİRKETİ VE BAĞLI ORTAKLIKLARI …….. TARİHLİ

BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ KONSOLİDE FİNANSAL DURUM TABLOSU

(TL)

	Dipnot Referansı	Cari Dönem	Önceki Dönem
Maddi Duran Varlıklar			
Arazi ve Arsalar			
Binalar			
Yeraltı ve Yerüstü Yapıları			
Tesis, Makine ve Cihazlar			
Taşıtlar			
Demirbaşlar			
Yapılmakta Olan Yatırımlar			
Diğer Maddi Duran Varlıklar			
Verilen Avanslar			
Maddi Olmayan Duran Varlıklar			
Geliştirme Maliyetleri			
Gayri Maddi Haklar			
Şerefiye			
Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar			
Verilen Avanslar			
Peşin Ödenmiş Giderler			
Ertelenmiş Vergi Varlığı			
Diğer Duran Varlıklar			
Toplam Duran Varlıklar			
TOPLAM VARLIKLAR			
KAYNAKLAR			
Kısa Vadeli Yükümlülükler			
Finansal Yükümlülükler			
İhraç Edilen Menkul Kıymetler			
Paylara Dönüştürülebilir Borçlanma Araçları			
Finans Kuruluşlarına Borçlar			
Diğer Finansal Yükümlülükler			

……. ŞİRKETİ VE BAĞLI ORTAKLIKLARI ……. TARİHLİ

BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ KONSOLİDE FİNANSAL DURUM TABLOSU

(TL)

	Dipnot Referansı	Cari Dönem	Önceki Dönem
Ticari Borçlar			
Diğer Borçlar			
İştiraklere ve Müşterek Girişimlere Borçlar			
Ortaklara Borçlar			
Diğer Taraflara Borçlar			
Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Borçlar			
Alınan Avanslar			
Ödenecek Vergi ve Benzeri Yükümlülükler			
Kısa Vadeli Karşılıklar			
Kıdem Tazminatı Karşılıkları			
Vergi Karşılıkları			
Diğer Kısa Vadeli Karşılıklar			
Ertelenmiş Gelirler			
Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler			
Toplam Kısa Vadeli Yükümlülükler			
Uzun Vadeli Yükümlülükler			
Finansal Yükümlülükler			
İhraç Edilen Menkul Kıymetler			
Paylara Dönüştürülebilir Borçlanma Araçları			
Finans Kuruluşlarına Borçlar			
Diğer Finansal Yükümlülükler			
Ticari Borçlar			
Diğer Borçlar			
İştiraklere ve Müşterek Girişimlere Borçlar			
Ortaklara Borçlar			
Diğer Taraflara Borçlar			
Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Borçlar			
Alınan Avanslar			
Ödenecek Vergi ve Benzeri Yükümlülükler			
Uzun Vadeli Karşılıklar			
Kıdem Tazminatı Karşılıkları			
Vergi Karşılıkları			
Diğer Uzun Vadeli Karşılıklar			
Ertelenmiş Gelirler			
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü			

……. ŞİRKETİ VE BAĞLI ORTAKLIKLARI ……. TARİHLİ

BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ KONSOLİDE FİNANSAL DURUM TABLOSU

(TL)

	Dipnot Referansı	Cari Dönem	Önceki Dönem
Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler			
Toplam Uzun Vadeli Yükümlülükler			
ÖZKAYNAKLAR			
Ana Ortaklığa Ait Özkaynaklar			
Ödenmiş Sermaye			
Sermaye			
Ödenmemiş Sermaye (-)			
Sermaye Düzeltme Farkları			
Geri Alınmış Paylar (-)			
Paylara İlişkin Primler			
Ortak Kontrole Tâbi İş Birleşmelerinin Etkisi			
Yeniden Değerleme Yedeği			
Yabancı Para Çevrim Farkları			
Korunma Yedeği			
İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kazanç ve Kayıplarından Paylar			
Kâr Yedekleri			
Yasal Yedekler			
Statü Yedekleri			
Olağanüstü Yedekler			
Diğer Kâr Yedekleri			
Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları			
Dönem Net Kârı/Zararı			
Kontrol Gücü Olmayan Paylar			
Toplam Özkaynaklar			
TOPLAM KAYNAKLAR			

EK 6 - KONSOLİDE KÂR VEYA ZARAR TABLOSU

…… ŞİRKETİ VE BAĞLI ORTAKLIKLARI …….. DÖNEMİNE AİT
BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ KONSOLİDE 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			
İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kârlarından Paylar			
Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerden Kira Gelirleri			
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Artış ve Satış Kazançları			
Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar Satış Kazançları			
Diğer Gelirler			
Diğer Faaliyetlerden Giderler (-)			
İştirak ve Müşterek Girişimlerin Zararlarından Paylar			
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Azalış ve Satış Zararları			
Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar Satış Zararları			
Diğer Giderler			
Finansal Gelirler			
Faiz, Kâr Payı vb. Gelirler			
Kur Farkı Gelirleri			
Finansal Yatırımlar Satış Kazançları			
Finansal Yatırımlar Değer Artış Kazançları			
Net Parasal Pozisyon Kazançları			

……. ŞİRKETİ VE BAĞLI ORTAKLIKLARI ……. DÖNEMİNE AİT

BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ KONSOLİDE KÂR VEYA ZARAR TABLOSU

(TL)

	Dipnot Referansı	**Cari Dönem**	**Önceki Dönem**
Diğer Finansal Gelirler			
Finansal Giderler (-)			
Faiz vb. Giderler			
Kur Farkı Giderleri			
Finansal Yatırımlar Satış Zararları			
Finansal Yatırımlar Değer Azalış Zararları			
Net Parasal Pozisyon Kayıpları			
Diğer Finansal Giderler			
Dönem Kârı veya Zararı			
Vergi Gideri (-)			
Dönem Net Kârı veya Zararı			
Ana Ortaklık Sahiplerine İsabet Eden Dönem Net Kârı veya Zararı			
Kontrol Gücü Olmayan Paylara İsabet Eden Dönem Net Kârı veya Zararı			

EK 7 - KONSOLİDE ÖZKAYNAK DEĞİŞİM TABLOSU

…….. ŞİRKETİ VE BAĞLI ORTAKLIKLARI …….. DÖNEMİNE AİT BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ KONSOLİDE ÖZKAYNAK DEĞİŞİM TABLOSU
(TL)

	Ödenmiş Sermaye	Geri Alınmış Paylar	Paylara İlişkin Primler	Ortak Kontrole Tâbi İş Birleşmelerinin Etkisi	Yeniden Değerleme Yedeği	Yabancı Para Çevrim Farkları	Korunma Yedeği	İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kazanç ve Kayıplarından Paylar	Kâr Yedekleri	Geçmiş Yıllar Kârları / Zararları	Dönem Net Kârı/Zararı	Ana Ortaklığa Ait Özkaynak Toplamı	Kontrol Gücü Olmayan Paylar	**Özkaynak Toplamı**
ÖNCEKİ DÖNEM														
… tarihi itibarıyla bakiyeler (dönem başı)														
Muhasebe Politikalarındaki Değişikliklere İlişkin Düzeltmeler														
Hatalara İlişkin Düzeltmeler														
Dağıtılan Kâr Payları														
Dönem Kârı veya Zararı														
Yedeklere Aktarılan Tutarlar														
Diğer transferler														
Ödenmiş Sermaye Artırımları veya Azaltımları														
Paylara İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Primler														
Dönemde Ortaya Çıkan Ortak Kontrole Tâbi İş Birleşmelerinin Etkisi														
Dönemde Ortaya Çıkan MDV Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları)														
Dönemde Ortaya Çıkan Yabancı Para Çevrim Farkları														
Dönemde Ortaya Çıkan Korunma Yedeği Artışları (Azalışları)														
İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Özkaynaklarında Dönemde Ortaya Çıkan Kazanç veya Kayıplardan Paylar														
Özkaynaklarda Kaydedilen Kazanç veya Kayıplardan Geçmiş Yıl Kârlarına/Zararlarına Aktarılan Tutarlar														
Payların Geri Alım İşlemleri Nedeniyle Meydana Gelen Artış (Azalış)														
Bağlı Ortaklıklarda Kontrol Kaybıyla Sonuçlanmayan Pay Oranı Değişikliklerine Bağlı Artış (Azalış)														
Diğer Değişiklikler Nedeniyle Artış (Azalış)														

…….. ŞİRKETİ VE BAĞLI ORTAKLIKLARI …….. DÖNEMİNE AİT BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ KONSOLİDE ÖZKAYNAK DEĞİŞİM TABLOSU
(TL)

	Ödenmiş Sermaye	Geri Alınmış Paylar	Paylara İlişkin Primler	Ortak Kontrole Tâbi İş Birleşmelerinin Etkisi	Yeniden Değerleme Yedeği	Yabancı Para Çevrim Farkları	Korunma Yedeği	İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kazanç ve Kayıplarından Paylar	Kâr Yedekleri	Geçmiş Yıllar Kârları / Zararları	Dönem Net Kârı/Zararı	Ana Ortaklığa Ait Özkaynak Toplamı	Kontrol Gücü Olmayan Paylar	**Özkaynak Toplamı**
… itibarıyla bakiyeler (dönem sonu)														
CARİ DÖNEM														
… tarihi itibarıyla bakiyeler (dönem başı)														
Muhasebe Politikalarındaki Değişikliklere İlişkin Düzeltmeler														
Hatalara İlişkin Düzeltmeler														
Dağıtılan Kâr Payları														
Dönem Kârı veya Zararı														
Yedeklere Aktarılan Tutarlar														
Diğer Transferler														
Ödenmiş Sermaye Artırımları veya Azaltımları														
Paylara İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Primler														
Dönemde Ortaya Çıkan Ortak Kontrole Tâbi İş Birleşmelerinin Etkisi														
Dönemde Ortaya Çıkan MDV Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları)														
Dönemde Ortaya Çıkan Yabancı Para Çevrim Farkları														
Dönemde Ortaya Çıkan Korunma Yedeği Artışları (Azalışları)														
İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Özkaynaklarında Dönemde Ortaya Çıkan Kazanç veya Kayıplardan Paylar														
Özkaynaklarda Kaydedilen Kazanç veya Kayıplardan Geçmiş Yıl Kârlarına/Zararlarına Aktarılan Tutarlar														
Payların Geri Alım İşlemleri Nedeniyle Meydana Gelen Artış (Azalış)														
Bağlı Ortaklıklarda Kontrol Kaybıyla Sonuçlanmayan Pay Oranı Değişikliklerine Bağlı Artış (Azalış)														
Diğer Değişiklikler Nedeniyle Artış (Azalış)														

…….. ŞİRKETİ VE BAĞLI ORTAKLIKLARI …….. DÖNEMİNE AİT BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ KONSOLİDE ÖZKAYNAK DEĞİŞİM TABLOSU
(TL)

	Ödenmiş Sermaye	Geri Alınmış Paylar	Paylara İlişkin Primler	Ortak Kontrole Tâbi İş Birleşmelerinin Etkisi	Yeniden Değerleme Yedeği	Yabancı Para Çevrim Farkları	Korunma Yedeği	İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kazanç ve Kayıplarından Paylar	Kâr Yedekleri	Geçmiş Yıllar Kârları / Zararları	Dönem Net Kârı/Zararı	Ana Ortaklığa Ait Özkaynak Toplamı	Kontrol Gücü Olmayan Paylar	**Özkaynak Toplamı**
… itibarıyla bakiyeler (dönem sonu)														

EK 8 - KONSOLİDE NAKİT AKIŞ TABLOSU

1. SEÇENEK: DOĞRUDAN YÖNTEM

…….. ŞİRKETİ VE BAĞLI ORTAKLIKLARI …….. DÖNEMİNE AİT
BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ KONSOLİDE NAKİT AKIŞ TABLOSU
(TL)

	Cari Dönem	Önceki Dönem
A. ESAS FAALİYETLERDEN NAKİT AKIŞLARI		
Nakit Girişi (+)		
Mal satışlarından nakit girişleri		
Hizmet sunumundan nakit girişleri		
Aracılık faaliyetlerinden nakit girişleri		
Esas faaliyetlerden diğer nakit girişleri		
Nakit Çıkışı (-)		
Satılan mal maliyetlerine ilişkin nakit çıkışları		
Hizmet maliyetlerine ilişkin nakit çıkışları		
Faaliyet giderlerine ilişkin nakit çıkışları		
Esas faaliyetlerinden diğer nakit çıkışları		
Ödenen kâr payları*		
Alınan kâr payları*		
Ödenen faiz*		
Alınan faiz*		
Vergi ödemeleri/iadeleri		
Diğer nakit girişleri/çıkışları		
B. YATIRIM FAALİYETLERİNDEN NAKİT AKIŞLARI		
Bağlı ortaklıklardaki payların kontrol kaybına neden olacak şekilde elden çıkarılmasından nakit girişleri		
Bağlı ortaklık ediniminden nakit çıkışları		
İştirak ve müşterek girişimlerdeki payların elden çıkarılmasından nakit girişleri		
İştirak ve müşterek girişim paylarının ediniminden nakit çıkışları		
Başka işletme veya fon paylarının veya borçlanma araçlarının elden çıkarılmasından nakit girişleri		
Başka işletme veya fon paylarının veya borçlanma araçlarının ediniminden nakit çıkışları		
Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların satışından nakit girişleri		
Maddi ve maddi olmayan duran varlık alımından nakit çıkışları		
Diğer uzun vadeli varlıkların satışından nakit girişleri		

…….. ŞİRKETİ VE BAĞLI ORTAKLIKLARI …….. DÖNEMİNE AİT
BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ KONSOLİDE NAKİT AKIŞ TABLOSU
(TL)

	Cari Dönem	Önceki Dönem
Diğer uzun vadeli varlık alımlarından nakit çıkışları		
Verilen nakit avans ve borçlar		
Verilen nakit avans ve borçlardan geri ödemeler		
Türev araçlardan nakit çıkışları		
Türev araçlardan nakit girişleri		
Devlet teşviklerinden nakit girişleri		
Alınan kâr payları*		
Ödenen faiz*		
Alınan faiz*		
Vergi ödemeleri/iadeleri		
Diğer nakit girişleri/çıkışları		
C. FİNANSMAN FAALİYETLERİNDEN NAKİT AKIŞLARI		
Bağlı ortaklıklardaki payların kontrol kaybına neden olmayacak şekilde elden çıkarılmasından nakit girişleri		
Bağlı ortaklıkların ilave paylarının ediniminden nakit çıkışları		
Özkaynak araçlarının ihracından nakit girişleri		
İşletmenin kendi paylarını ve diğer özkaynak araçlarını almasıyla ilgili nakit çıkışları		
Borçlanmadan kaynaklanan nakit girişleri		
Borç ödemelerinden nakit çıkışları		
Finansal kiralama borçlarından nakit çıkışları		
Devlet teşviklerinden nakit girişleri		
Ödenen kâr payları*		
Ödenen faiz*		
Vergi ödemeleri/iadeleri		
Diğer nakit girişleri/çıkışları		
KUR FARKLARININ ETKİSİNDEN ÖNCE NAKİT VE NAKİT BENZERLERİNDEKİ NET ARTIŞ (AZALIŞ) (A+B+C)		
D. KUR FARKLARININ NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ		
NAKİT VE NAKİT BENZERLERİNDEKİ SAFİ ARTIŞ (AZALIŞ) (A+B+C+D)		
E. DÖNEM BAŞI NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ		
DÖNEM SONU NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ (A+B+C+D+E)		

* 2.21 paragrafı uyarınca, faiz ve kâr paylarına ilişkin nakit giriş ve çıkışları Nakit Akış Tablosunda ayrı ayrı açıklanır. Bu kalemlerin her biri dönemler itibarıyla tutarlı bir şekilde esas faaliyetlerden, yatırım faaliyetlerinden veya finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları olarak sınıflandırılır.

2. SEÇENEK: DOLAYLI YÖNTEM

…….. ŞİRKETİ VE BAĞLI ORTAKLIKLARI …….. DÖNEMİNE AİT

BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ NAKİT AKIŞ TABLOSU

(TL)

	Cari Dönem	Önceki Dönem
A. ESAS FAALİYETLERDEN NAKİT AKIŞLARI		
Dönem kârı/zararı		
Dönem kârı/zararı mutabakatıyla ilgili düzeltmeler		
Amortisman ve itfa gideriyle ilgili düzeltmeler		
Değer düşüklüğü/değer düşüklüğü iptali ile ilgili düzeltmeler		
Karşılıklarla ilgili düzeltmeler		
Faiz ve kâr payı gelirleri ve giderleriyle ilgili düzeltmeler		
Gerçekleşmemiş kur farklarıyla ilgili düzeltmeler		
Gerçeğe uygun değer kayıpları/kazançları ile ilgili düzeltmeler		
Özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen iştiraklerin ve müşterek girişimlerin kârlarından/zararlarından paylar ile ilgili düzeltmeler		
Stoklardaki artış/azalış ile ilgili düzeltmeler		
Ticari alacaklardaki artış/azalış ile ilgili düzeltmeler		
Faaliyetlerle ilgili diğer alacaklardaki artış/azalış ile ilgili düzeltmeler		
Ticari borçlardaki artış/azalış ile ilgili düzeltmeler		
Faaliyetlerle ilgili diğer borçlardaki artış/azalış ile ilgili düzeltmeler		
Peşin ödenmiş giderlerdeki artış/azalış ile ilgili düzeltmeler		
Alınan avanslardaki artış/azalış ile ilgili düzeltmeler		
Ertelenmiş gelirlerdeki artış/azalış ile ilgili düzeltmeler		
Nakit dışı kalemlere ilişkin diğer düzeltmeler		
Duran varlıkların elden çıkarılmasından kayıplar/kazançlar ile ilgili düzeltmeler		
Yatırım ya da finansman faaliyetlerinden nakit akışlarına neden olan diğer kalemlere ilişkin düzeltmeler		
Kâr/zarar mutabakatı ile ilgili diğer düzeltmeler		
Ödenen kâr payları*		
Alınan kâr payları*		
Ödenen faiz*		
Alınan faiz*		
Vergi ödemeleri/iadeleri		
Diğer nakit girişleri/çıkışları		
B. YATIRIM FAALİYETLERİNDEN NAKİT AKIŞLARI		
Bağlı ortaklıklardaki payların kontrol kaybına neden olacak şekilde elden çıkarılmasından nakit girişleri		
Bağlı ortaklık paylarının ediniminden nakit çıkışları		
İştirak ve müşterek girişimlerdeki payların elden çıkarılmasından nakit girişleri		
İştirak ve müşterek girişim paylarının ediniminden nakit çıkışları		
Başka işletme veya fon paylarının veya borçlanma araçlarının elden çıkarılmasından nakit girişleri		

…….. ŞİRKETİ VE BAĞLI ORTAKLIKLARI …….. DÖNEMİNE AİT

BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ NAKİT AKIŞ TABLOSU

(TL)

	Cari Dönem	Önceki Dönem
Başka işletme veya fon paylarının veya borçlanma araçlarının ediniminden nakit çıkışları		
Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların satışından nakit girişleri		
Maddi ve maddi olmayan duran varlık alımından nakit çıkışları		
Diğer uzun vadeli varlıkların satışından nakit girişleri		
Diğer uzun vadeli varlık alımlarından nakit çıkışları		
Verilen nakit avans ve borçlar		
Verilen nakit avans ve borçlardan geri ödemeler		
Türev araçlardan nakit çıkışları		
Türev araçlardan nakit girişleri		
Devlet teşviklerinden nakit girişleri		
Alınan kâr payları*		
Ödenen faiz*		
Alınan faiz*		
Vergi ödemeleri/iadeleri		
Diğer nakit girişleri /çıkışları		
C. FİNANSMAN FAALİYETLERİNDEN NAKİT AKIŞLARI		
Bağlı ortaklıklardaki payların kontrol kaybına neden olmayacak şekilde elden çıkarılmasından nakit girişleri		
Bağlı ortaklıkların ilave paylarının ediniminden nakit çıkışları		
Özkaynak araçlarının ihracından nakit girişleri		
İşletmenin kendi paylarını ve diğer özkaynak araçlarını almasıyla ilgili nakit çıkışları		
Borçlanmadan kaynaklanan nakit girişleri		
Borç ödemelerinden nakit çıkışları		
Finansal kiralama borçlarından nakit çıkışları		
Devlet teşviklerinden nakit girişleri		
Ödenen kâr payları*		
Ödenen faiz*		
Vergi ödemeleri/iadeleri		
Diğer nakit girişleri/çıkışları		
KUR FARKLARININ ETKİSİNDEN ÖNCE NAKİT VE NAKİT BENZERLERİNDEKİ SAFİ ARTIŞ (AZALIŞ) (A+B+C)		
D. KUR FARKLARININ NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ		
NAKİT VE NAKİT BENZERLERİNDEKİ SAFİ ARTIŞ (AZALIŞ) (A+B+C+D)		
E. DÖNEM BAŞI NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ		
DÖNEM SONU NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ (A+B+C+D+E)		

* 2.21 paragrafı uyarınca, faiz ve kâr paylarına ilişkin nakit giriş ve çıkışları Nakit Akış Tablosunda ayrı ayrı açıklanır. Bu kalemlerin her biri dönemler itibarıyla tutarlı bir şekilde esas faaliyetlerden, yatırım faaliyetlerinden veya finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları olarak sınıflandırılır.

EK 9 - TANIMLAR

Ağırlıkla Kullanılan Para Birimi	İşletmenin ağırlıklı olarak nakitlerini oluşturduğu ve harcadığı çevrenin para birimidir.
Amortisman	Varlığın amortismana tâbi tutarının, yararlı 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 anlaşılabilecek şekilde sunulmasıdır.
Ara Dönem	Bir yıldan daha kısa olan raporlama dönemidir.
Ara Dönem Finansal Raporlar	Yıllık finansal tablolarda sunulması gereken bilgilerin tamamını içeren veya ara döneme ilişkin özet finansal tabloları içeren finansal raporlardır.
Arama ve Değerlendirme Harcamaları	Maden kaynaklarını çıkarmanın teknik yapılabilirliği ve ticari uygulanabilirliği kanıtlanabilir olmadan önce, maden kaynaklarının aranması ve değerlendirilmesiyle ilgili olarak katlanılan harcamalardır.
Arama ve Değerlendirme Varlıkları	İşletmenin muhasebe politikası uyarınca varlık olarak kayda aldığı arama ve değerlendirme harcamalarıdır.
Araştırma	Yeni bir bilimsel ya da teknik bilgi elde etme beklentisiyle yapılan incelemedir.
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.
Değer Düşüklüğü (Zararı)	Varlığın defter değerinin aşağıdakileri aşan kısmıdır: a) Stoklar için net gerçekleşebilir değer, b) Diğer varlıklar için geri kazanılabilir tutarı.
Devlet Teşvikleri	Faaliyet konularıyla ilgili belirli koşulların karşılanması durumunda, kaynak transferi şeklinde işletmelere yapılan devlet yardımlarıdır.
Dipnotlar (Finansal Tablo Dipnotları)	Dipnotlar, Finansal Durum Tablosu, Kâr veya Zarar Tablosu, Nakit Akış Tablosu ve Özkaynak Değişim Tablosunda yer alan bilgilere ek olarak sunulması gereken bilgileri içerir. Dipnotlarda, finansal tablolarda yer alan kalemlere yönelik açıklamalara ve kayda alma ölçütlerini sağlamadığı için finansal tablolara yansıtılamayan unsurlara ilişkin bilgilere yer verilir.
Dönem Vergisi	Cari raporlama dönemine ait mali kâr üzerinden ödenecek olan vergidir.
Ekonomik Açıdan Dezavantajlı Sözleşme	Sözleşme kapsamındaki yükümlülüklerin yerine getirilmesi için zorunlu olarak katlanılması 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.

Ertelenmiş Vergi Varlığı	Aşağıdaki durumlarda gelecek dönemlerde geri kazanılacak olan gelir üzerinden alınan vergi tutarlarını ifade eder: a) Geçici farklar, b) Gelecek dönemlere devreden kullanılmamış mali zararlar ve c) Gelecek dönemlere devreden kullanılmamış vergi indirimleri.
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	Vergiye tâbi geçici farklar üzerinden gelecek dönemlerde ödenecek gelir üzerinden alınan vergilerdir.
Esas Faaliyetler	Bir işletmenin hasılat yaratan ana faaliyetleridir.
Etkin Faiz Oranı	Finansal aracın beklenen ömrü boyunca veya uygun olması durumunda daha kısa bir zaman dilimi içerisinde yapılacak gelecekteki tahmini nakit ödeme ve tahsilatları, finansal varlığın veya finansal yükümlülüğün defter değerine tam olarak indirgeyen orandır.
Etkin Faiz Yöntemi	Finansal varlık veya finansal yükümlülüğün itfa edilmiş değerinin hesaplanmasında ve faiz gelir veya giderlerinin ilgili olduğu dönemin kâr veya zararına dağıtılmasında kullanılan yöntemdir.
Faaliyet Döngüsü	Varlıkların işleme tâbi tutulmak üzere tedarik edilmesi ile nakit veya nakit benzerine dönüştürülmesi arasında geçen süredir.
Faiz	Nakit veya nakit benzerlerinin kullandırılması 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 kiralamadır.
Finansal Tablolar	İşletmenin finansal durumunun, finansal performansının ve nakit akışlarının 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:

(iii) İşletmenin değişken sayıda kendi özkaynak aracını almak zorunda olduğu ya da olabileceği bir sözleşme veya

(iv) 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;

(v) Başka bir işletmeye nakit ya da başka bir finansal varlık verilmesi yükümlülüğü veya

(vi) 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:

(vii) İşletmenin değişken sayıda kendi özkaynak aracını vermek zorunda olduğu ya da olabileceği bir sözleşme veya

(viii) 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.
Geçici Farklar	Bir varlığın veya yükümlülüğün Finansal Durum Tablosundaki defter değeri ile vergiye esas değeri arasındaki farkı ifade eder.
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 yayımlanması için onaylandığı tarihte mevcut ve kullanılabilir olan ve söz konusu finansal tabloların hazırlanması ve sunulması sırasında dikkate alınmış olması beklenen güvenilir bilgilerin kullanılmaması veya yanlış kullanılması nedeniyle geçmiş dönem finansal tablolarında meydana gelen hatalardır.
Faaliyet Kiralaması	Varlığın sahipliğinden kaynaklanan risk ve getirilerin tamamına yakınının kiracıya devredilmediği kiralamadır.
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	Ortakların yaptığı katkılar hariç olmak üzere, varlık girişi veya varlıkların değerinde artış ya da yükümlülüklerde azalma şeklinde özkaynaklarda raporlama dönemi boyunca meydana gelen artıştır.

Geliştirme	Ticari üretime ya da kullanıma başlanmadan önce, araştırma sonuçlarının ya da diğer bilgilerin, yeni veya önemli ölçüde geliştirilmiş malzeme, cihaz, ürün, süreç, sistem ya da hizmetlerin üretiminin planlanmasında veya tasarımında uygulanmasıdır.
Gerçeğe Uygun Değer	Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli taraflar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir yükümlülüğün yerine getirilmesi durumunda ortaya çıkabilecek tutardır.
Gerçeğe Uygun Sunum	İşlem ve olayların etkilerinin; varlık, yükümlülük, gelir ve gider tanımlarına ve finansal tablolara alma ölçütlerine uygun olarak sunulmasıdır.
Geri Kazanılabilir Tutar	Varlığın (veya nakit yaratan birimin) satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden yüksek olanıdır.
Geriye Dönük (Uygulama)	Yeni muhasebe politikasının işlem ve olaylara bu politika baştan beri kullanılıyormuş gibi uygulanmasıdır.
Gider	Ortaklara yapılan dağıtımlar hariç olmak üzere, varlık çıkışı veya varlıkların değerinde azalış ya da yükümlülüklerde artış şeklinde özkaynaklarda raporlama dönemi boyunca meydana gelen azalıştır.
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.
İhtiyatlılık	Belirsizlikler nedeniyle tahmin yapılması gereken hallerde varlık ve gelirlerin olduğundan daha fazla, 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.
İlişkili Taraf	İşletmeyle ilişkili olan aşağıdaki kişiler veya diğer işletmelerdir: a) Aşağıdaki kişi veya bu kişinin yakın ailesinin bir üyesi: (ix) İşletme üzerinde kontrol veya müşterek kontrol gücüne sahip olan.

(x) İşletme üzerinde önemli etkiye sahip olan.

(xi) İşletmenin veya işletmenin ana ortaklığının kilit yönetici personelinden biri olan (kilit yönetici personel; işletmenin icracı olan veya olmayan yöneticileri de dâhil olmak üzere, işletmenin faaliyetlerini planlama, yönetme ve kontrol etme yetki ve sorumluluğuna doğrudan veya dolaylı olarak sahip olan kişilerdir).

Bu bentte yer alan kişinin "yakın ailesi" ifadesi işletmeyle olan ilişkileri sırasında bu kişiyi etkilemesi veya bu kişiden etkilenmesi beklenen aile üyeleridir. Bir kişinin yakın aile üyesi olarak aşağıdakiler örnek gösterilebilir:

a. Kişinin eş ve çocukları,

b. Kişinin eşinin çocukları ve

c. Kişinin ya da eşinin bakmakla yükümlü olduğu kişiler.

b) Aşağıdaki koşullardan herhangi birinin mevcut olması halinde diğer bir işletme:

(xii) İşletmelerin aynı topluluğun üyesi olması.

(xiii) İşletmenin, diğer işletmenin iştiraki ya da müşterek girişimi olması (veya diğer işletmenin üyesi olduğu toplulukta yer alan başka bir işletmenin iştiraki ya da müşterek girişimi olması).

(xiv) Her iki işletmenin de aynı üçüncü tarafın müşterek girişimi olması.

(xv) İşletmelerden birinin üçüncü bir işletmenin müşterek girişimi olması ve diğerinin söz konusu üçüncü işletmenin iştiraki olması.

(xvi) Diğer işletmenin (a) paragrafında tanımlanan bir kişi tarafından kontrol edilen veya müştereken kontrol edilen bir işletme olması.

(xvii) (a) paragrafının (i) alt paragrafında tanımlanan bir kişinin diğer işletme üzerinde önemli etkisinin bulunması veya söz konusu diğer işletmenin (ya da ana ortaklığının) kilit yönetici personelinden biri olması.

(xviii) Diğer işletmenin veya üyesi olduğu toplulukta yer alan başka bir işletmenin işletmeye veya ana ortaklığına kilit yönetici personel hizmetleri sunması.

İnşa Sözleşmeleri 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.

İş Birleşmesi Ayrı iş veya işletmelerin tek bir raporlayan işletme oluşturmak üzere 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 tâbi tutarının, yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılmasını ifade eder.

İtfa Edilmiş Değer Bir finansal varlık veya yükümlülüğün her bir raporlama dönemi sonu itibarıyla itfa edilmiş değeri aşağıdakilerin net tutarıdır:

a) Finansal varlığın veya finansal yükümlülüğün ilk kayda alma sırasında belirlenen değeri,

b) Eksi anapara geri ödemeleri,

c) Artı veya eksi ilk defa finansal tablolara alındığındaki tutar ile vadesindeki tutar arasındaki fark üzerinden etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanan toplam itfa tutarı,

ç) Eksi, finansal varlıklar için, değer düşüklüğü veya tahsil edilememe olasılığından kaynaklanan tüm indirimler.

İtibari Değer Alacak ve borçların vadesinde taşıdığı değerdir.

Kalıntı Değer Bir varlık tahmin edilen faydalı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığında elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek ulaşılan tahmini tutardır.

Kâr Payı Kârın, özkaynak aracı hamillerine, aracın ait olduğu sermaye sınıfı içindeki elde bulundurulan paylar oranında dağıtılmasıdır.

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 Amortismana veya itfaya tâbi varlıkların kayda 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 bulundukları 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 kayda alınması gereken tutarlar belirlenir.
Kiralama Süresinin Başlangıcı	Kiracının kiralamış olduğu varlığın kullanım hakkını kazandığı tarihtir. Kiralama işlemi bu tarih itibarıyla kayda alınır.
Kiralamadaki Zımni 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.
Konsolide Finansal Tablo	Ana ortaklığın ve onun bağlı ortaklıklarının varlıklarının, borçlarının, özkaynaklarının, gelirlerinin, giderlerinin ve nakit akışlarının tek bir işletmeninki gibi sunulduğu, bir topluluğa ait finansal tablolardır.
Kontrol	Faaliyetlerinden fayda sağlamak amacıyla bir işletmenin finansal ve faaliyet politikalarını yönetme gücüdür.
Kontrol Gücü Olmayan Paylar	Ana ortaklığa doğrudan veya dolaylı olarak atfedilemeyen, bağlı ortaklıktaki özkaynaktır.
Kullanım Değeri	Bir varlıktan elde edilmesi beklenen gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değeridir.
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. Aşağıdaki özelliklerden herhangi birine sahip bir varlık tanımlanabilir niteliktedir:

a) Varlığın ayrılabilir olması (diğer bir ifadeyle işletmeden ayrılabilme veya bölünebilme özelliğine sahip olması ve bir sözleşme, tanımlanabilir varlık veya yükümlülükle birlikte ya da ayrı olarak 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 olması zorunlu değildir).

Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi Belirli bir alanda araştırma yapmak için yasal haklar alındıktan sonra maden kaynakları için araştırma yapılması ile maden kaynağını çıkarmanın teknik yapılabilirliği ve ticari uygulanabilirliğinin belirlenmesidir.

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 tâbi gelirlerden indirilebilecek tutarlar çıkarılarak bulunur.

Muhasebe Kârı (Zararı) Bir döneme ilişkin vergi gideri düşülmeden önceki kâr veya zarardır.

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.

Mümkün Olmama Makul her türlü çabaya katlanılmasına rağmen bir hükmün uygulanamaması durumudur.

Münferit Finansal Tablolar Bağlı ortaklığı bulunmayan işletmelerin sunduğu finansal tablolar ile bağlı ortaklığı bulunan işletmelerin bu ortaklıkları özkaynak veya maliyet yöntemine göre muhasebeleştirerek sundukları finansal tablolardır.

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 Akış Tablosu	İşletmenin bir raporlama dönemi içindeki nakit veya nakit benzerlerindeki giriş ve çıkışları, bunların kaynaklarını ve kullanım yerlerini gösteren tablodur.
Nakit Akışları	Nakit ve nakit benzerlerinin giriş ve çıkışlarıdır.
Nakit Benzerleri	Tutarı belirli bir nakde kolayca çevrilebilen ve değerindeki değişim riski önemsiz olan kısa vadeli ve yüksek likiditeye sahip yatırımlardır.
Nakit Yaratan Birim	Diğer varlıkların veya varlık gruplarının oluşturduğu nakit girişlerinden büyük ölçüde bağımsız olarak nakit akışları oluşturan tanımlanabilir en küçük varlık grubudur
Net Gerçekleşebilir Değer	Olağan işletme faaliyetleri kapsamında tahmin edilen satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyetlerinin ve satışı gerçekleştirmek için gerekli olan tahmini maliyetlerin çıkarılmasıyla elde edilen tutardır.
Ölçüm	Finansal tablolarda yer alan unsurların Finansal Durum Tablosunda ve Kâr veya Zarar Tablosunda kayda alınacakları ve gösterilecekleri parasal tutarların belirlenmesi işlemini ifade eder.
Önemlilik	Bir bilginin verilmemesinin, yanlış verilmesinin veya gizlenmesinin finansal tablo kullanıcılarının 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 Değişim Tablosu	Finansal Durum Tablosunda yer alan özkaynak kalemlerinde meydana gelen artış veya azalışları bir bütün olarak gösteren tablodur.
Özkaynaklar	İşletme varlıklarından işletmeye ait tüm yükümlülüklerin indirilmesi sonucunda geriye kalan paylardır.
Parasal Kalem	Sabit veya belirlenebilir bir tutarda para olarak alınacak veya ödenecek olan varlık ve yükümlülükler ile elde tutulan nakittir.
Raporlama Dönemi	Finansal tabloların veya ara dönem finansal raporların kapsadığı dönemdir.
Raporlama Tarihi	Finansal tabloların veya ara dönem finansal raporların kapsadığı son dönemin kapanış tarihidir.
Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer	Bir varlığın, bilgili ve istekli taraflar arasında karşılıklı pazarlık ortamında piyasa şartları çerçevesindeki satış tutarından, elden çıkarma maliyetleri indirildikten sonra elde edilebilecek tutardır.
Spot Kur	Hemen teslim halindeki geçerli olan döviz kurudur.
Stoklar	Aşağıdaki niteliklerden birine sahip olan varlıklardır: a) Olağan işletme faaliyetleri kapsamında satılmak üzere elde tutulan, b) Olağan işletme faaliyetleri kapsamında satılmak üzere üretilmekte olan, c) Üretim sürecinde veya hizmet sunumunda kullanılacak ham madde ve malzeme
Şarta Bağlı Varlık	Geçmiş olaylardan kaynaklanan muhtemel bir varlık olup 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 kayda alınamayan mevcut bir yükümlülüktür:

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

(xx) Yükümlülük tutarının güvenilir bir biçimde ölçülememesi.

Şerefiye Birleşme tarihinde, iş birleşmesinin maliyetinin, edinilen tarafın *"İş Birleşmesi"* bölümüne göre kayda 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 kaynaklarına 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.

Varlığın Vergiye Esas Değeri Varlığın defter değeri geri kazanıldığında işletmenin sağlayacağı vergiye tâbi ekonomik faydadan, vergisel açıdan indirilebilecek olan tutarı ifade eder.

Varlık Geçmişte meydana gelen olaylar sonucunda ortaya çıkan ve hâlihazırda işletmenin kontrolünde olup gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlaması beklenen değerdir.

Vergi Gideri Raporlama dönemine ilişkin kâr veya zarara yansıtılan dönem vergisi ve ertelenmiş vergi toplamını ifade eder.

Vergiye Esas Değer	Bir varlık veya yükümlülüğün vergi mevzuatı açısından taşıdığı değerdir.
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.
Yatırım Faaliyetleri	Uzun vadeli varlıkların ve nakit benzerlerine dâhil edilmeyen diğer yatırımların edinimi ve elden çıkarılmasıdır.
Yükümlülüğün Vergiye Esas Değeri	Yükümlülüğün defter değerinden bu yükümlülükle ilgili gelecek dönemlerde vergi açısından indirilebilir tutarlar düşüldükten sonra kalan tutardır.
Yükümlülük	Geçmişte meydana gelen olaylardan kaynaklanan ve yerine getirilmesi durumunda ekonomik faydası olan değerlerin işletmeden çıkışına neden olacak mevcut mükellefiyetlerdir.
Zamanında Sunum	Finansal bilginin, finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etkileyebileceği zamanda mevcut olmasıdır.
Zımni Kabulden Doğan Yükümlülük	İşletmenin aşağıdaki fiillerinden kaynaklanan yükümlülüktür: a) Geçmiş uygulamaları, yayımlanmış politikaları veya yeterince açık cari bir beyanı ile işletmenin diğer taraflara belirli sorumlulukları kabul edeceğini göstermiş olması ve b) Sonucunda işletmenin, diğer taraflar nezdinde, bu sorumluluklarını yerine getireceğine dair geçerli bir beklenti yaratmış olması.