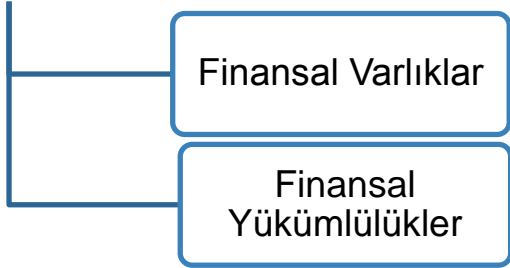


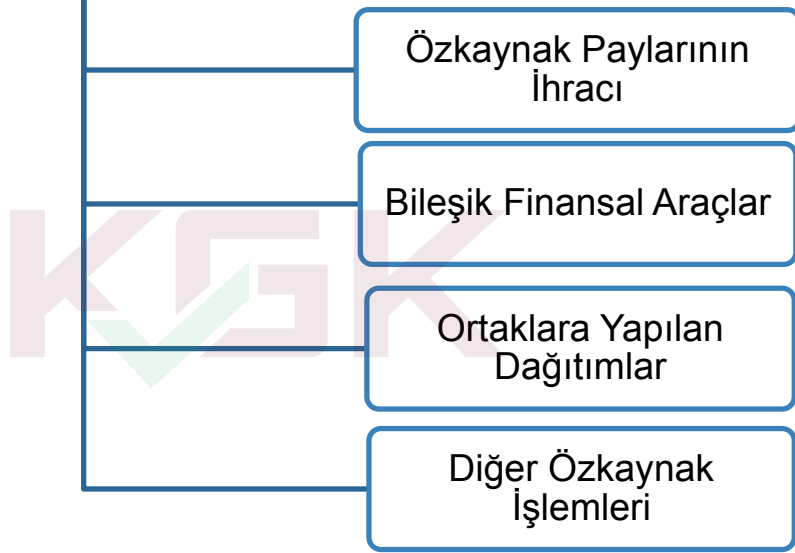
BÖLÜM 9

FİNANSAL ARAÇLAR VE ÖZKAYNAKLAR

Finansal Araçlar



Özkaynaklar



Finansal Varlık - Nakit, başka bir işletmenin özkaynak aracı, başka bir işletmeden nakit ya da başka bir finansal varlık alınmasına ilişkin bir haktır. Örnek:

- **Senetli ve senetsiz alacaklar**
- **Tahvil ve bonolar**
- **Diğer işletmelerin payları**
- **Türev ürünler**

Finansal Yükümlülük - Başka bir işletmeye nakit ya da başka bir finansal varlık verilmesi yükümlülüğüdür. Örnek:

- **Senetli ve senetsiz borçlar**
- **Banka kredileri**
- **İhraç edilen menkul kıymetler**
- **Türev ürünler**



Finansal araçların dönem sonlarındaki ölçüm ve kayda alma ilkeleri aşağıdaki başlıklar itibarıyla farklılık göstermektedir:

- Alacaklar ve Borçlar
- Borçlanma Araçları
- Özkaynak Araçlarındaki Yatırımlar
- Diğer Finansal Araçlar



➤ **Alacaklar ve Borçlar**

➤ Borçlanma Araçları

➤ Özkaynak Araçlarındaki Yatırımlar

➤ Diğer Finansal Araçlar



Alacaklar ve Borçlar

Ticari ve ticari olmayan işlemlerinden kaynaklanan **senetli ve senetsiz alacaklar ve borçlar** bu sınıf kapsamında değerlendirilir.

Vadesi bir yıl veya daha kısa olan alacak ve borçlar



İtibari Değer

Vadesi bir yıldan daha uzun olan alacak ve borçlar



İtfa Edilmiş Değer



Örnek - İtfa Edilmiş Değer

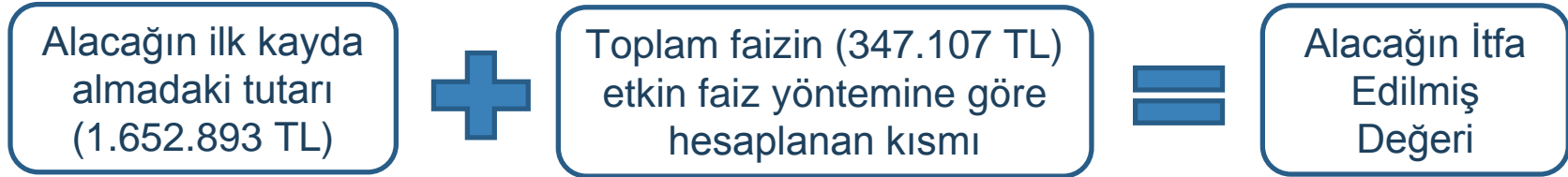
7

Örnek - İşletme 1/1/2018 tarihinde peşin satış fiyatı 1.652.893 TL olan stoğunu iki yıl vadeli olarak 2.000.000 TL'ye satmıştır.

İşletme, malların satışından ortaya çıkan alacağını 1/1/2018 tarihinde 1.652.893 TL tutar üzerinden kayda alarak itfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçecektir.



Örnek – İtfa Edilmiş Değer



Etkin faiz yönteminde kullanılacak etkin faiz oranı; alacağın ilk kayda almadaki değerini (1.652.893 TL) vadesindeki değere (2.000.000 TL) eşitleyen tutardır.

$$1.652.893 = 2.000.000 / (1 + f)^2$$

$$f = \%10$$

Örnek – İtfa Edilmiş Değer

9

	<u>Birinci Yıl</u>	<u>İkinci Yıl</u>
İlk Kayda Almadaki Tutar	1.652.893 TL	1.652.893 TL
Önceki Dönemde Hesaplanan Faiz	0	165.289 TL
Toplam Tutar	1.652.893 TL	1.818.182 TL
Faiz Oranı	% 10	% 10
Etkin Faiz Yöntemine Göre Faiz Tutarı	165.289 TL	181.818 TL
İtfa Edilmiş Değer	1.818.182 TL	2.000.000 TL

- Alacaklar ve Borçlar
- **Borçlanma Araçları**
- Özkaynak Araçlarındaki Yatırımlar
- Diğer Finansal Araçlar



Borçlanma aracı niteliğindeki finansal varlıklara örnek olarak; bankalardaki vadeli mevduatlar, devlet tahvili, hazine bonusu veya özel sektör tahvil ve bonoları;

Borçlanma aracı niteliğindeki finansal yükümlülöklere örnek olarak; banka kredileri, ihraç edilen tahvil ve bonolar gösterilebilir.

➤ Ölçüm

Borçlanma araçları sonraki dönemlerde itfa edilmiş değeri üzerinden ölçölür ve değer farkı kar veya zarara yansıtılır.



➤ Alacaklar ve Borçlar

➤ Borçlanma Araçları

➤ **Özkaynak Araçlarındaki Yatırımlar**

➤ Diğer Finansal Araçlar



➤ Borsada işlem gören özkaynak araçları

İlk kayda almada işlem fiyatından ölçülerek işlem maliyetleri kâr veya zarara yansıtılır.

Sonraki raporlama tarihinde **gerçeğe uygun değerleri (piyasa değeri) üzerinden ölçülür** ve ortaya çıkan değer farkları kar veya zarara yansıtılır.

➤ Borsada işlem görmeyen özkaynak araçları

İlk kayda almada, işlem fiyatları ve işlem maliyetlerinin toplamından oluşan maliyet bedelinden ölçülür.

Sonraki raporlama tarihlerinde **maliyet bedelinden ölçülür.**



- Alacaklar ve Borçlar
- Borçlanma Araçları
- Özkaynak Araçlarındaki Yatırımlar
- **Diğer Finansal Araçlar**



- Alacaklar ve borçlar, borçlanma araçları ve özkaynak araçları sınıfına girmeyen finansal araçlar; diğer finansal araçlar olarak değerlendirilir.
- Diğer finansal araçlara örnek olarak; **varlığa dayalı menkul kıymetler ve türev finansal araçlar (forward, future, opsiyon ve swap sözleşmeleri)** verilebilir.
- Diğer finansal araçlar hem ilk kayda almada hem de sonraki dönemlerde **gerçeğe uygun değerleri üzerinden** ölçülerek ölçüm farkları kâr veya zarara yansıtılır.

Gerçeğe Uygun Değer

16

Gerçeğe Uygun Değer Hiyerarşisi

Özdeş veya benzer bir varlığın
faal piyasadaki kotasyon fiyatı

Özdeş veya benzer bir varlık veya
yükümlülük için yakın bir tarihte
gerçekleşen bir işlemin fiyatı.

Değerleme tekniği sonucu
bulunan tutar

Değer düşüklüğüne dair **gözlemlenebilir bir kanıt bulunduğunda** değer düşüklüğü kayda alınır.

Değer düşüklüğü oluştuğuna dair gözlemlenebilir kanıtlar:

- İhraç edenin veya borçlunun önemli ölçüdeki finansal sıkıntısı
- Ödemelerde bir gecikme veya temerrüt olması gibi sözleşmenin ihlali durumu
- Borç verenin, borçluya normal şartlarda sağlamayacağı bir imtiyaz sağlaması
- Borçlunun iflas etmesinin muhtemel hale gelmesi
- Finansal varlıktan elde edilmesi beklenen nakit akışlarında ölçülebilen azalmalara ilişkin veriler (ekonomideki veya sektördeki olumsuz değişiklikler gibi).

Özkaynak - işletmeye ait tüm yükümlülüklerin işletme varlıklarından indirilmesi durumunda geriye kalan varlıklar üzerindeki haklardır.

Bu başlıkta aşağıdaki işlemler açıklanmaktadır:

- Payların ilk ihracı
- Bileşik Finansal Araçlar
- İşletmenin Kendi Paylarını Geri Satın Alması
- Ortaklara Yapılan Dağıtımlar



Finansal Araçlar ve Özkaynaklar - Karşılaştırma

	BOBİ FRS	MSUGT/ VUK	TFRS
Ticari ve Diğer Alacak ve Borçların Muhasebeleştirilmesi	Vadesi bir yıl veya daha kısa olanlar itibari değeri üzerinden, Vadesi bir yıldan daha uzun olanlar itfa edilmiş değeri üzerinden ölçülmektedir.	Senede bağlanmış bütün alacak ve borçlar için reeskont uygulanması ihtiyaridir.	İtfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülmektedir. Uygulama kolaylığı hariç !
Ticari Alacaklara İlişkin Değer Düşüklüğü	Değer düşüklüğüne ilişkin gözlemlenebilir kanıtların bulunması durumunda değer düşüklüğü karşılığı ayrılmaktadır.	Dava ve icra safhasındaki alacaklar için değer düşüklüğü karşılığı ayrılmaktadır.	Beklenen kredi zararı yaklaşımına göre değer düşüklüğü kayda alınmaktadır.
Hisse Senedi Yatırımlarının Muhasebeleştirilmesi	Borsada işlem görenler gerçeğe uygun değerleri (piyasa değeri) üzerinden, Borsada işlem görmeyenler maliyet bedelinden ölçülür.	Alış bedeliyle değeri.	Gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülmektedir.

Finansal Araçlar ve Özkaynaklar - Karşılaştırma

20

	BOBİ FRS	MSUGT/ VUK	TFRS
Borçlanma Aracı Niteliğindeki Menkul Kıymet Yatırımlarının Ölçümü	İtfa edilmiş değeri üzerinden ölçülmektedir.	Borsa rayici üzerinden veya alış bedeline vade sonuna kadar işleyen faizin eklenmesiyle bulunan tutar üzerinden değerlendirilmektedir.	İtfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülmektedir.
Banka Kredileri ve İhraç Edilen Menkul Kıymetlerin Ölçümü	İtfa edilmiş değeri üzerinden ölçülmektedir.	Tahviller itibari değeri, banka kredileri işlemiş faiziyle birlikte mukayyet değeri üzerinden değerlendirilmektedir.	İtfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülmektedir.
Türev Araçlar	Gerçeğe Uygun Değer	Muhasebeleştirilmeye ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır.	✓BOBİ FRS ile uyumlu

BÖLÜM 5

HASILAT



Hasılat Nedir?

Hasılat, işletmenin **olağan faaliyetleri** esnasında ortaya çıkan gelirdir.

- ✓ Mal satışı
- ✓ Hizmet sunumu
- ✓ İnşa sözleşmeleri
- ✓ Faiz, isim hakkı ve kâr payı



HASILAT

ALINAN veya ALINMASI BEKLENEN BEDEL (-) SATIŞ İSKONTOLARI

VADE 1 YILDAN UZUN MU?



Vade farkı ayrıştırılmaz.



Vade farkı faiz geliri olarak muhasebeleştirilir.

Hasılatın Ölçümü

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

*KDV, Acente komisyonu vb...



- ✓ **Önemli risk ve getirilerin** alıcıya devredilmesi
- ✓ **Kontrolün** sürdürülmemesi
- ✓ **Hasılat** tutarının güvenilir olarak ölçülebilmesi
- ✓ **Ekonomik faydaların** elde edilebilmesinin muhtemel olması
- ✓ **Maliyetlerin** güvenilir biçimde ölçülebilmesi



- ✓ Sahiplikten kaynaklanan risk ve getirilerin ne zaman devredilmiş sayılacağı değerlendirilmelidir.
- ✓ Önemli risk ve getirilerin **elde tutulduğu** durumlarda hasılat kayda alınmaz.
 - Konsinye satışlar
 - Satışta kurulum şartının olması



Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi

Kâr veya zarara yansıtılacak hasılat ve maliyetlerin belirlenmesinde sözleşmenin tamamlanma düzeyinin dikkate alınması “tamamlanma yüzdesi yöntemi” olarak adlandırılır.

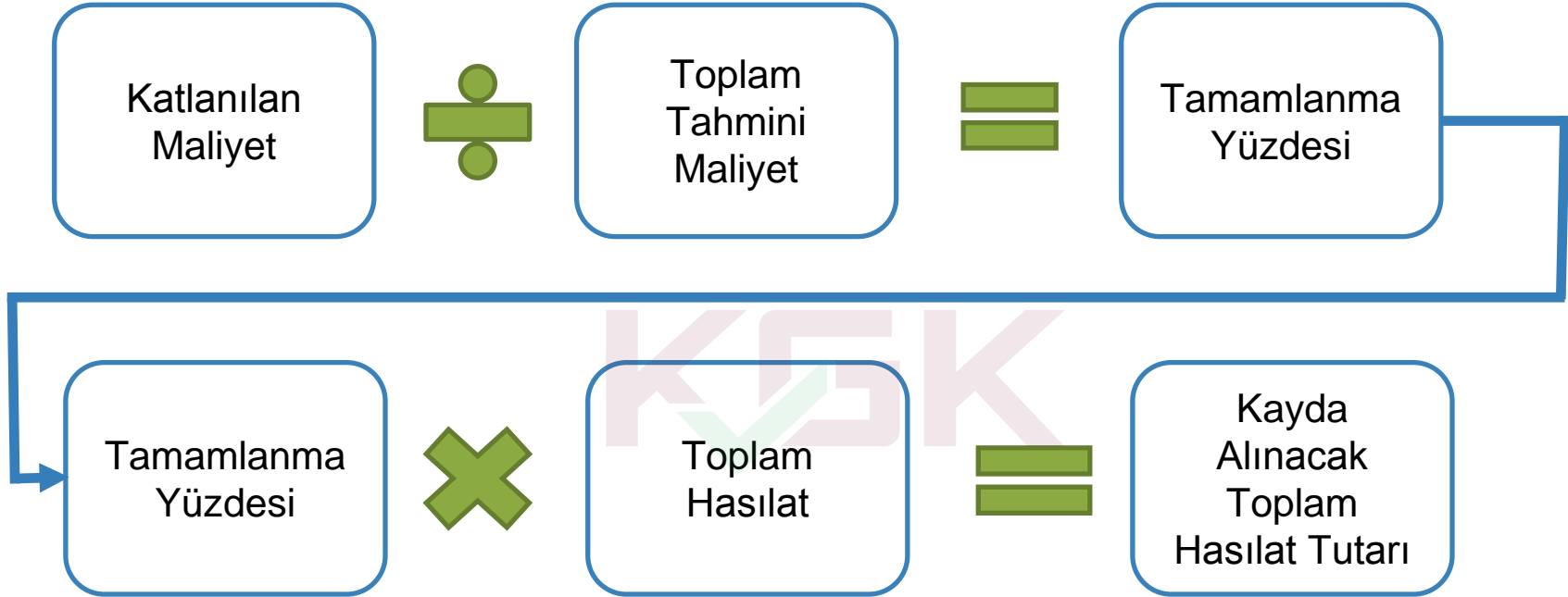
Bu yöntemde finansal tablolara yansıtılacak hasılat tutarı işlemin veya sözleşmenin tamamlanma düzeyine göre belirlenir.

Her raporlama dönemi sonunda, toplam hasılat tutarıyla tamamlanma yüzdesinin çarpımı sonucunda ilgili raporlama dönemi sonu itibarıyla birikimli olarak kayda alınması gereken hasılat tutarı bulunur.

Tamamlanma düzeyinin belirlenmesinde kullanılabilecek yöntemler:

- ✓ İlgili tarihe kadar gerçekleşen maliyetlerin, tahmini toplam maliyetlere oranı.
- ✓ Hizmet sunumuna ilişkin işlemin veya sözleşmeye konu işin, somut olarak belirlenebilen tamamlanma oranı.

Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi



İşlem sonucunun **güvenilir** şekilde tahmin edilebildiği durumlarda;

- ✓ hasılat tutarı, raporlama dönemi sonu itibarıyla tamamlanma yüzdesi dikkate alınarak kayda alınır.



Tamamlanma yüzdesi yöntemi

- ✓ **Hasılat** tutarının güvenilir olarak ölçülmesi
- ✓ **Ekonomik faydaların** elde edilebilmesinin muhtemel olması
- ✓ **Tamamlanma düzeyinin** güvenilir biçimde ölçülebilmesi
- ✓ **Maliyetlerin** güvenilir biçimde ölçülebilmesi



Bir inşa sözleşmesinin sonucunun güvenilir bir şekilde tahmin edilebildiği durumlarda sözleşmeye ilişkin hasılat ve maliyetler, faaliyetin **tamamlanma düzeyi dikkate alınarak** kâr veya zarara yansıtılır.



Faiz, İsim Hakkı, Kâr Payları

- ✓ **Faiz;** nakit veya nakit benzerlerinin kullandırılması karşılığında talep edilen bedeldir.
- ✓ **İsim hakkı;** patent, ticari marka, telif hakkı, yazılım programları gibi varlıkların kullandırılması karşılığında talep edilen bedeldir.
- ✓ **Kâr payı;** kârın özkaynak aracı hamillerine, aracın ait olduğu sermaye sınıfı içindeki payları oranında dağıtılmasıdır.



Faiz, İsim Hakkı, Kâr Payları

- ✓ **Faiz**, etkin faiz yöntemiyle hesaplanarak muhasebeleştirilir.
- ✓ **İsim hakları**, ilgili sözleşmenin özü dikkate alınarak sözleşme hükümleri çerçevesinde tahakkuk eder.
- ✓ **Kâr payları**, hissedarların ödemeyi alma hakkı oluştuğu anda kayda alınır.

Karşılaştırma (Hasılat)

35

	BOBİ FRS	MSUGT/ VUK	TFRS
Genel Kayda Alma Ölçütleri	Ekonomik faydaların girişinin muhtemel olması Faydaların güvenilir ölçümü	Mal teslimi ya da hizmet ifası	Edim yükümlülüğünün yerine getirilmesi (belirli bir anda ya da zamana yayılı bir şekilde)
Ölçüm	Alınması beklenen (Alınan) bedel – iskontolar	Satış fiyatı - iskontolar	İşlem bedeli (değişken/sabit)

Karşılaştırma (Hasılat)

	BOBİ FRS	MSUGT/ VUK	TFRS
Vade Farkı	Vade 1 yıldan uzunsa vade farkı ayrıştırılır.	Vade farkı ayrıştırılmaz.	Tüm vade farkları ayrıştırılmalıdır. Uygulama kolaylığı hariç !
Hizmet Sunumu (Kayda alma)	Tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılarak dönemsel olarak muhasebeleştirilir.	Hizmet ifa edildiğinde ve gelir mahiyet ve tutar olarak kesinleştiğinde muhasebeleştirilir.	Edim yükümlülüğü yerine getirildiğinde (bir anda ya da zamana yayılı bir şekilde).

Karşılaştırma (Hasılat)

37

	BOBİ FRS	MSUGT/ VUK	TFRS
İnşa Sözleşmeleri (Kayda alma)	Tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılarak dönemsel olarak muhasebeleştirilir.	İnşa bitiminde muhasebeleştirilir (tamamlanmış taahhüt yöntemi).	Edim yükümlülüğü yerine getirildikçe zamana yayılı olarak muhasebeleştirilir.
Faiz (Ölçüm)	Etkin faiz yöntemi	Belirlenmemiş	BOBİ FRS ile uyumlu

BÖLÜM 6

STOKLAR KSGK

Stoklar, aşağıdaki niteliklerden birine sahip olan varlıklardır:

- ✓ Olağan işletme faaliyetleri kapsamında **satılmak üzere elde tutulan** varlıklar,
- ✓ Olağan işletme faaliyetleri kapsamında **satılmak üzere üretilmekte olan** varlıklar,
- ✓ Üretim sürecinde veya hizmet sunumunda kullanılacak **ham madde ve malzeme**.



Ölçüm

40

✓ Stoklar,

✓ maliyet bedeli

✓ net gerçekleşebilir değerden



Düşük
olanı üzerinden
ölçülür.



⚠ **Net gerçekleşebilir değer;**

Tahmini satış fiyatı



**Tahmini tamamlanma
maliyetleri
+
Satış için gerekli tahmini
maliyetler**

Stokların Maliyeti

Satın Alma Maliyetleri

+

Dönüştürme Maliyetleri

+

Diğer Maliyetler



✓ **Ticari iskonto ve indirimler indirim konusu yapılır.**

=

Stokların Maliyetinin Belirlenmesi

42

Vadeli stok alımı

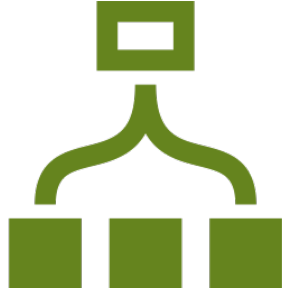
Vade < 1 yıl → Vade farkı ayrıştırılmaz.

Vade > 1 yıl → Vade farkı ayrıştırılır. **Faiz gideri** olarak muhasebeleştirilir. (Peşin fiyat üzerinden ölçüm)

Borçlanma maliyetleri

Üretilmesi **bir yıldan uzun süren** stoklar için katlanılan borçlanma maliyetleri:

- ✓ Stokun maliyetine dâhil edilir.

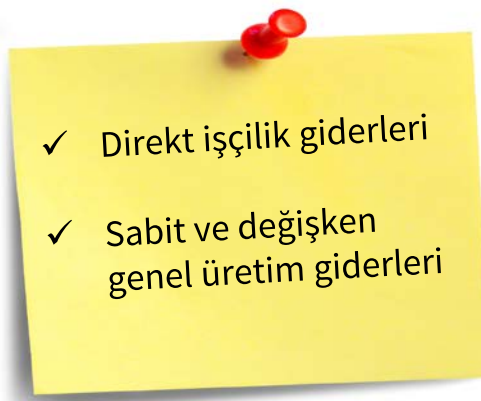


KSGK

Dönüştürme Maliyetinin Belirlenmesi

⚠ **Tam maliyet yöntemi** uyarınca, değişken ve sabit genel üretim giderlerinin tamamı dönüştürme maliyetine dâhil edilir.

⚠ **Normal maliyet yöntemi** uyarınca, sabit genel üretim giderleri, üretim faaliyetlerinin normal kapasitesi esas alınarak dönüştürme maliyetine dâhil edilir.

- 
- ✓ Direkt işçilik giderleri
 - ✓ Sabit ve değişken genel üretim giderleri

Hizmet İşletmelerinin Stok Maliyeti

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

- ✓ 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.
- ✓ LIFO yönteminin kullanımına ise izin verilmemektedir.



Değer Düşüklüğü

! Her raporlama dönemi sonunda, stokların değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığı değerlendirilir.

! Stokların değer düşüklüğüne uğraması durumunda, stokların defter değeri **net gerçekleşebilir değerine** indirilir.

! İndirim tutarı, değer düşüklüğü zararını oluşturur ve Kâr veya Zarar Tablosunda “**Satışların Maliyeti**” kalemine yansıtılır.



KSK

Stoklar - Karşılaştırma

	BOBİ FRS	MSUGT/ VUK	TFRS
Vade Farkı	1 yıldan uzun vadeli alımlarda vade farkı ayrıştırılır.	Vade farkı ayrıştırılmaz.	Bütün vade farkları ayrıştırılır.
Borçlanma Maliyetleri	Üretimi 1 yıldan uzun süren stokların maliyetine dahil edilir.	Maliyete dahil edilebilir.	Özellikli varlık niteliğindeki stokların maliyetine dahil edilir.

Stoklar - Karşılaştırma

	BOBİ FRS	MSUGT/ VUK	TFRS
Dönem Sonu Ölçümü	Maliyet değeri ile net gerçekleşebilir değerden düşük olanı üzerinden ölçülür.	Maliyet değeri üzerinden ölçülür.	✓ BOBİ FRS ile uyumlu
Stok Maliyetinin Belirlenmesi	Tam maliyet veya normal maliyet yöntemi	Tam maliyet yöntemi	Normal maliyet yöntemi



Stoklar - Karşılaştırma

	BOBİ FRS	MSUGT/ VUK	TFRS
Değer Düşüklüğü	Net gerçekleşebilir değer maliyetin altına düşmesi durumunda değer düşüklüğü zararı oluşur.	Değerinde %10'dan fazla düşüş olması durumunda emsal bedel üzerinden ölçülebilir.	✓ BOBİ FRS ile uyumlu.

BÖLÜM 7

TARIMSAL FAALİYETLER

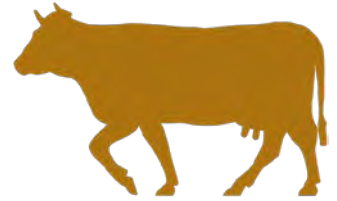


Tarımsal Faaliyetler

- ✓ Canlı varlıkların
- ✓ Hasat **zamanındaki** tarımsal ürünlerin kayda alınması ve ölçüm ilkelerini düzenler.



Hasat **zamanından** sonraki tarımsal ürünlere uygulanmaz.



Tarımsal Faaliyetler

52

- ✓ **Canlı varlık:** Yaşayan hayvan veya bitkidir.
- ✓ **Tarımsal ürün:** İşletmenin canlı varlıklarının hasadı yapılmış ürünüdür.
- ✓ **Hasat:** Ürünün canlı varlıklardan ayrılması ya da canlı varlığın hayatının sona ermesidir.



Tarımsal Faaliyetler

53

Canlı varlıklar	Tarımsal ürünler	İşlenmiş ürünler (mamuller)
Koyun	Yün	Yün ipliği, halı
Kerestelik ağaç	Tomruk, kütük	Kereste
Mandıra hayvanı	Süt	Peynir
Çay bitkisi	Toplanmış yapraklar	Çay

Canlı varlıklar

- Gerçeğe uygun değer
- Maliyet yöntemi

Tarımsal ürünler

- Gerçeğe uygun değer



✓ Gerçeğe uygun değer yöntemi tercih edilmişse;

Canlı varlık ilk kayda almada ve her bir raporlama dönemi sonunda satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür.

✓ Maliyet yöntemi tercih edilmişse;

Canlı varlıklar amortismanına tabi tutulur ve maliyet bedelinden amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları düşülerek ölçüm yapılır.

✓ **Tarımsal ürünler hasat zamanında;**

Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinden ölçülür.

İlk kayda alma zamanında ortaya çıkan kazanç veya kayıplar dönemin kâr veya zararına yansıtılır.



KSK

Gerçeğe Uygun Değer

57

Gerçeğe Uygun Değer Hiyerarşisi

Aktif piyasa fiyatı

En yakın tarihte gerçekleşen
piyasa işlem fiyatı

Benzer varlıklara ilişkin piyasa
fiyatları

Sektör ölçütleri

Nakit akışlarının bugünkü değeri

Tarımsal Faaliyetler - Karşılaştırma

58

	BOBİ FRS	MSUGT/ VUK	TFRS
Canlı Varlıkların Ölçümü	Canlı varlık sınıfı gerçeğe uygun değer yöntemi veya maliyet yöntemi ile ölçülür.	Maliyet bedeli ile ölçülür. Zirai işletmelere dahil olan hayvanların maliyet bedelinin tesbiti mümkün olmayan hallerde emsal bedeli kullanılır.	Canlı varlıklar gerçeğe uygun değer yöntemiyle ölçülür.
Tarımsal Ürünlerin Ölçümü	Gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür.	Maliyet bedeli ile ölçülür.	BOBİ FRS ile uyumlu

Tarımsal Faaliyetler - Karşılaştırma

59

	BOBİ FRS	MSUGT/ VUK	TFRS
Canlı Varlıkların Sunumu	Finansal Durum Tablosunda, “Canlı Varlıklar” kaleminde ayrı bir şekilde sunulur.	Ayrı olarak sunulmasına ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır.	BOBİ FRS ile uyumlu

BÖLÜM 20

YABANCI PARA ÇEVİRİM İŞLEMLERİ



- » İşletmelerin **yabancı para cinsinden işlemlerine** ilişkin muhasebe ilkeleri
- » İşletmelerin **finansal tablolarını yabancı para birimi cinsinden sunmaları** durumunda yapılması gereken çevrim işlemleri
- » Konsolide finansal tablo hazırlayan işletmeler açısından; ağırlıklı kullanılan para birimi konsolide finansal tabloların sunulduğu para biriminden farklı olan **bağlı ortaklıkların, müşterek girişimlerin ve iştiraklerin** konsolide finansal tablolara nasıl dâhil edileceği



Ağırlıkla Kullanılan Para Birimi

62

İşletmeler bu Standartta yer alan faktörlere göre ağırlıkla kullanılan para birimini belirler ve yabancı para cinsinden işlemlerini ağırlıkla kullanılan para birimi cinsinden kaydeder.

AĞIRLIKLA KULLANILAN PARA BİRİMİ

İşletmenin ağırlıklı olarak nakitlerini oluşturduğu ve harcadığı çevrenin para birimidir.

Ağırlıkla Kullanılan Para Biriminin Belirlenmesi

İşletme aşağıdaki faktörleri dikkate alarak ağırlıkla kullanılan para birimini belirler:

- » Mal ve hizmetlerinin **satış fiyatlarını** en çok etkileyen para birimi
- » **Maliyetlerini** en çok etkileyen para birimi (işçilik, hammadde...)
- » **Finansman** faaliyetlerinden sağlanan fonların para birimi
- » Esas faaliyetlerinden elde ettiği **tahsilatın** tutulduğu para birimi



KSK

İLK KAYIT



İşlem tarihindeki spot kur

Spot kur, hemen teslim halindeki geçerli olan döviz kurudur.

Uygulama kolaylığı açısından gerçek kura yaklaşan kurun kullanılması mümkündür. Örneğin;



Haftanın
Ayın
Yılın ortalama kuru

Ancak kurlarda önemli
ölçüde dalgalanma varsa
ortalama kur



SONRAKİ ÖLÇÜM

Parasal kalemler

→ Dönem sonundaki spot kur

Maliyet bedeli üzerinden ölçülen parasal olmayan kalemler

→ İşlem tarihindeki spot kur

Gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen parasal olmayan kalemler

→ Gerçeğe uygun değer **belirlendiği** tarihteki spot kur

Kur farkı kazanç ve kayıpları:

Kâr/Zarara yansıtılır.

Ancak;

Yeniden değerlemeye tabi tutulan MDV'ye ilişkin kur farkı kazanç ve kayıpları

Yeniden Değerleme

Yedeği'nde gösterilir.

KGK

Finansal tabloların ağırlıklı kullanılan para birimi dışındaki bir para birimi cinsinden sunulması durumunda:

Varlık ve yükümlülükler → raporlama tarihindeki spot kur

Gelir, gider ve özkaynak kalemleri → işlem tarihlerindeki döviz kuru

Kur farkları ise **özkaynaklarda**, «Yabancı Para Çevrim Farkları» kaleminde gösterilir.



Yabancı Para Çevrim İşlemleri - Karşılaştırma

67

	BOBİ FRS	MSUGT/ VUK	TFRS
İlk Ölçüm	İşlem tarihindeki spot kur	✓ BOBİ FRS ile uyumlu.	✓ BOBİ FRS ile uyumlu.
Yabancı Para Cinsinden Parasal Kalemlerin Çevrimi	Dönem sonundaki spot kur üzerinden çevrilir.	Maliye Bakanlığı'nca belirlenen kur üzerinden çevrilir.	✓ BOBİ FRS ile uyumlu.

Yabancı Para Çevrim İşlemleri - Karşılaştırma

68

Yabancı Para Cinsinden Parasal Olmayan Kalemlerin Çevrimi

BOBİ FRS

Maliyet bedeliyle ölçülüyorsa, işlem tarihindeki kur üzerinden çevrilir.

Gerçeğe uygun değeriyle ölçülüyorsa, gerçeğe uygun değer belirlendiği tarihteki spot kur üzerinden çevrilir.

MSUGT/ VUK

Maliye Bakanlığı'nca belirlenen kur üzerinden çevrilir.

TFRS

✓ BOBİ FRS ile uyumlu.

Yabancı Para Çevrim İşlemleri - Karşılaştırma

	BOBİ FRS	MSUGT/ VUK	TFRS
Finansal Tabloların Çevrimi	<p>Varlık ve yükümlülükler, raporlama tarihindeki spot kur üzerinden çevrilir.</p> <p>Gelir, gider ve özkaynak kalemleri işlem tarihlerindeki döviz kuru üzerinden çevrilir.</p>	<p>Herhangi bir hüküm bulunmamaktadır.</p>	<p>✓ BOBİ FRS ile uyumlu.</p>

BÖLÜM 15

KİRALAMALAR



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



Kiralama işleminin sınıflandırılması

72

Kira süresi sonunda mülkiyetin devredilip devredilmediğine bakılmaksızın varlığın sahipliğinden kaynaklanan risk* ve getirilerin tamamına yakını kiracıya devrediliyor mu?**

*Atıl kapasite
*Teknolojik eskime

EVET



FİNANSAL KİRALAMA

HAYIR



GELENEKSEL KİRALAMA

**Kârlı işletme
**Değerinde artış



ÖLÇÜTLER

- **Varlığın sahipliğinin** kira süresi sonunda **kiracıya devredilecek** olması.
- Kiracıya, varlığı **gerçeğe uygun değerinden daha düşük bir bedelle satın alma hakkı tanınması.**
- **Kiralama süresinin,** varlığın **ekonomik ömrünün %80'inden daha büyük** bir bölümünü kapsamaması.

GÖSTERGELER

- Kiralanan varlığın, **sadece kiracı tarafından kullanılabilir** özel bir yapıda olması.
- Kiracının kiralama işlemi feshedebilmesi durumunda, **fesih işleminden kaynaklanan zararların kiracı tarafından karşılanması.**
- Kiracının, **piyasa fiyatının çok daha altında bir kira bedeli ile belirli bir süre daha kiralama** sürdürme hakkının bulunması.

- »Gerçeğe uygun değeri ya da
- »Kira ödemelerinin bugünkü değeri



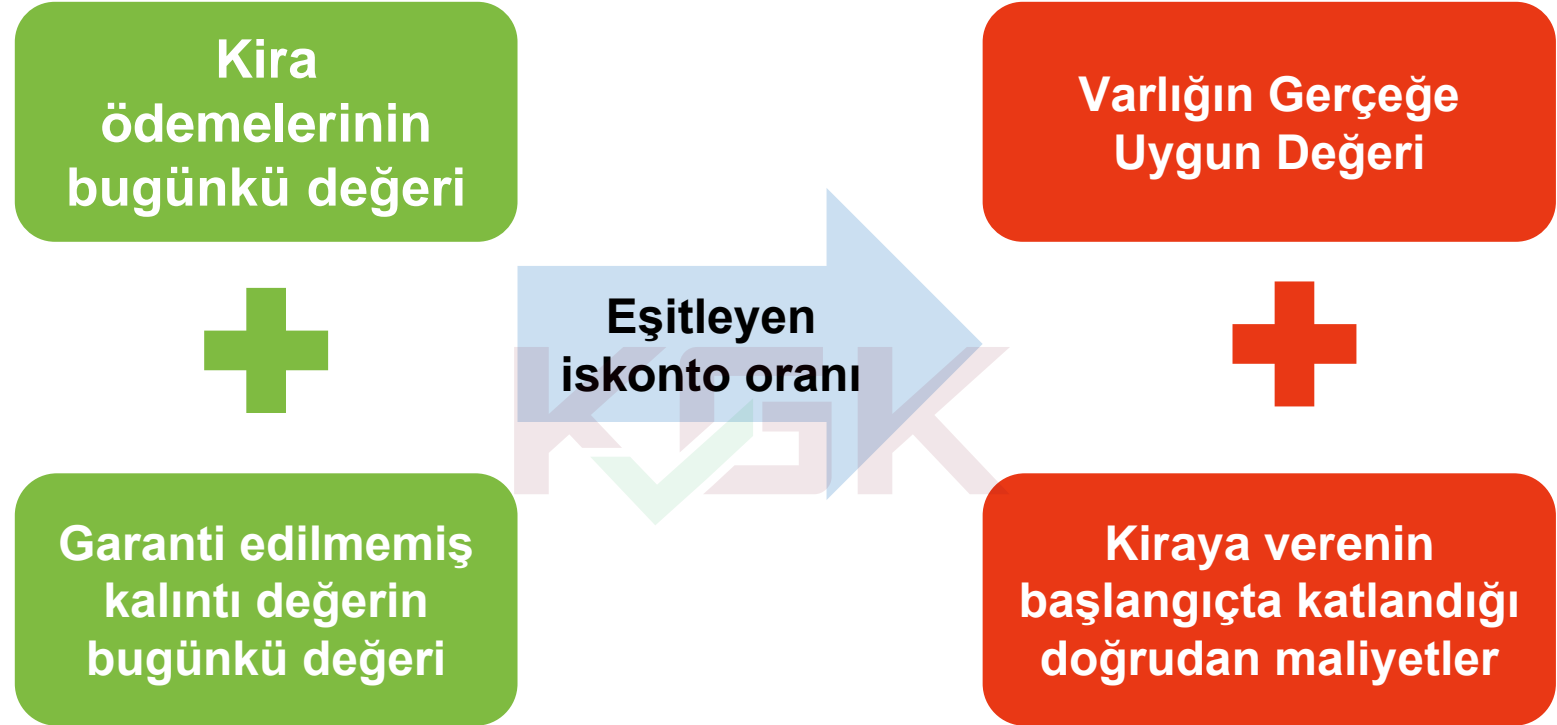
Düşük
olanı üzerinden kayda alır.

- ✓ Aynı zamanda finansal kiralamaya konu varlık için bir **yükümlülük** kayda alınır.
- ✓ Varlık Finansal Durum Tablosunda ilgili kalem içerisinde gösterilir. («Binalar» gibi)
- ✓ Kira ödemelerinin bugünkü değeri «**zimni faiz oranı**» kullanılarak hesaplanır.



Kiralama işleminde zımni faiz oranı

75





* Kalan borç tutarına **sabit bir faiz oranı** uygulanmasını sağlayacak şekilde kiralama süresi boyunca her bir döneme dağıtılır.

Faiz vb Giderler	X	
Finansal Kiralama Borcu	Y	
Kasa		X+Y

Finansal Kiralama – Kiracı

77



A işletmesi 30.000 TL değerindeki makine için 24 aylık ödeme planı ile aylık 1.500 TL kira ödemesi karşılığında finansal kiralama anlaşması yapmıştır. Sözleşme sonunda 500 TL karşılığında makinenin işletmeye devredilmesi öngörülmektedir.

Sözleşme tarihi: 30 Haziran 20X1

Fatura tutarı: 30.000 TL

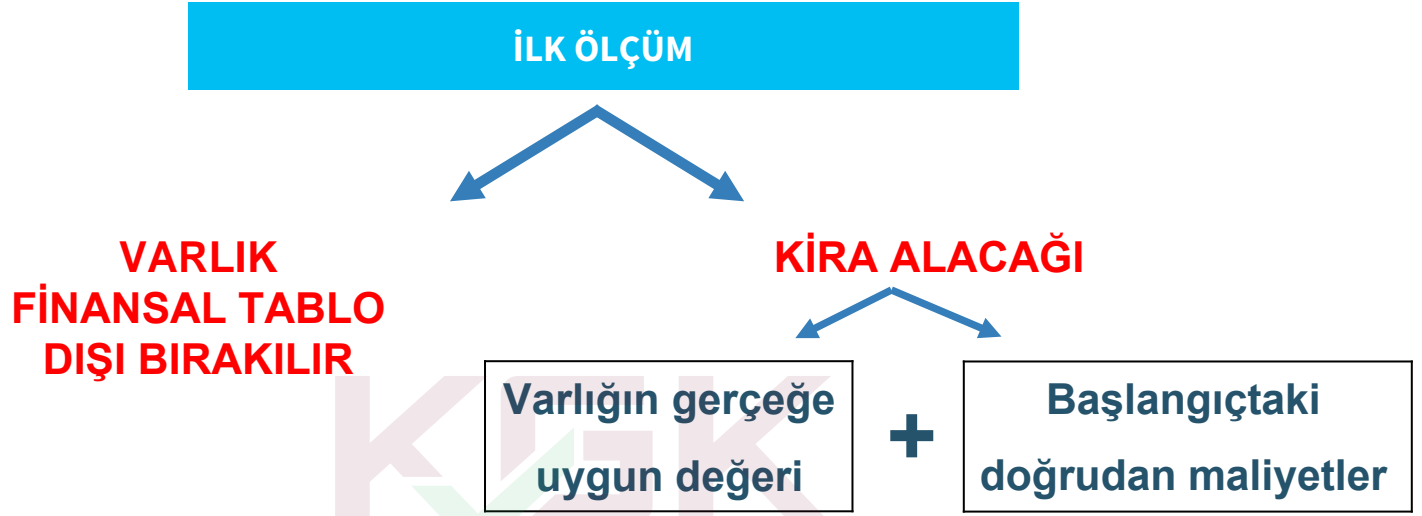
Sözleşme süresi: 24 ay

Aylık kira tutarı: 1.500 TL

Faydalı ömür: 10 Yıl

Faiz oranı: %1.61

Varlık Alınınca			
Maddi Duran Varlık		30.000	
	Fin. Kiralama Borcu		30.000
Kira ödemeleri (6 aylık)			
Fin. Kiralama Borcu (anapara borcuna tekabül eden)		6.350	
Finansman Giderleri		2.650	
	Bankalar		9.000
Dönem sonu amortisman (6 aylık)			
Amortisman Giderleri		1.500	
	Birikmiş Amortisman		1.500



Finansal Kiralama Alacakları

$X + BDM$

Maddi Duran Varlıklar

X

Kasa

BDM

SONRAKİ ÖLÇÜM

ALINAN KİRA ÖDEMELERİ

Finansman Geliri*

Anapara Geri Ödemesi

* Finansman gelirleri kalan alacak tutarına **sabit bir dönemsel getiri oranını** yansıtan bir esasa göre kayda alınır.

Kasa

X+Y

Faiz, Kâr Payı vb Gelirler

X

Finansal Kiralama Alacakları

Y

KİRACI

Kira ödemeleri



GİDER

doğrusal olarak kiralama süresi boyunca gider olarak **kâr veya zarara** yansıtır

KİRAYA VEREN

Kira ödemeleri



GELİR

doğrusal olarak kiralama süresi boyunca gelir kaydederek **kâr veya zarara** yansıtır



AMORTİSMAN

Geleneksel kiralamaya konu varlığa dönem sonlarında, varlığın kapsamına girdiği bölümde yer alan ölçüm ve sunum hükümleri uygulanır.

Kiralamalar - Karşılaştırma

81

		BOBİ FRS	MSUGT/ VUK	TFRS
GENEL HÜKÜMLER	Sınıflandırma	Ölçütler ve göstergeler mevcut	✓ BOBİ FRS ile uyumlu	Genel olarak uyumlu
GELENEKSEL KİRALAMA	Ölçüm	Kira ödemeleri doğrusal olarak kâr/zarara yansıtılır	✓ BOBİ FRS ile uyumlu	✓ BOBİ FRS ile uyumlu

Kiralamalar - Karşılaştırma

		BOBİ FRS	MSUGT/ VUK	TFRS
FİNANSAL KİRALAMA Kiracı	İlk Ölçüm	Varlığın gerçeğe uygun değeri ile kira ödemelerinin bugünkü değerinden DÜŞÜK olanı	✓ BOBİ FRS ile uyumlu	✓ BOBİ FRS ile uyumlu
	Aktife Alınacak Hesap Grubu	Maddi Duran Varlık Maddi Olmayan Duran Varlık vb...	'Kullanım Hakkı' olarak aktife alınır.	✓ BOBİ FRS ile uyumlu
	Amortisman	Faydalı ömür Sahipliği elde edeceğine dair kesinlik yoksa kiralama süresi ile faydalı ömürden kısa olanı	İlgili tebliğde tespit edilen amortisman süresi	✓ BOBİ FRS ile uyumlu
	Sonraki Ölçüm	Kira ödemeleri borç anapara ödemesi ve finansman gideri olarak ayrıştırılır. Finansman gideri kalan borç tutarına sabit bir faiz oranı uygulanacak şekilde dönemlere dağıtılır.	✓ BOBİ FRS ile uyumlu	✓ BOBİ FRS ile uyumlu

Kiralamalar - Karşılaştırma

		BOBİ FRS	MSUGT/ VUK	TFRS
FİNANSAL KİRALAMA Kiraya Veren	İlk Ölçüm	<p>Varlık finansal tablo dışı bırakılır.</p> <p>Varlığın GUD'i ile başlangıçtaki doğrudan maliyetler toplamı kira alacağı olarak kayda alınır.</p>	<p>Varlık 'İz Bedeli' ile izlenir</p> <p>Başlangıçtaki doğrudan maliyetler kira alacağı tutarına eklenmez.</p>	<p>✓BOBİ FRS ile uyumlu</p>
	Sonraki Ölçüm	<p>Alınan kira ödemeleri anapara geri ödemesi ve finansman geliri olarak ayrıştırılır. Finansman geliri kalan alacak tutarına sabit bir faiz oranı uygulanacak şekilde dönemlere dağıtılır.</p>	<p>✓BOBİ FRS ile uyumlu</p>	<p>✓BOBİ FRS ile uyumlu</p>

KGK Teşekkürler