

DİĞER İŞLETMELERE YAPILAN YATIRIMLAR

- Bölüm 10 İştiraklerdeki Yatırımlar*
- Bölüm 11 Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar*
- Bölüm 21 İş Birleşmeleri*
- Bölüm 22 Konsolide Finansal Tablolar*

Diğer İşletmelere Yapılan Yatırımlar

2

- ✓ İşletme neden başka bir işletmeye yatırım yapar?
- ✓ Aktif yatırımlar/ Pasif yatırımlar
- ✓ Bazı yatırım türlerinde iki ayrı işletmedense ekonomik bütünlüğü olan tek bir yapı vardır.



Diğer İşletmelere Yapılan Yatırım Türleri

3

Bağlı Ortaklık

**Müşterek
Girişim**

İştirak

Ölçüt

Kontrol

Müşterek Kontrol

Önemli Etki

Pay Oranı

%50

-

%20

Muhasebeleştirme
(Konsolide Finansal
Tablolar)

Tam
Konsolidasyon

Türe Göre
Farklılaşır

Özkaynak
Yöntemi

Muhasebeleştirme
(Münferit Finansal
Tablolar)

Maliyet/
Özkaynak
Yöntemi

Türe Göre
Farklılaşır

Maliyet/
Özkaynak
Yöntemi

Diğer İşletmelere Yapılan Yatırımlar – Temel Kavramlar

4

Kontrol

Faaliyetlerinden fayda sağlamak amacıyla bir işletmenin finansal ve faaliyet politikasını **yönetme gücüdür**.

Müşterek kontrol

Bir ekonomik faaliyet üzerindeki kontrolün sözleşmeye dayalı olarak paylaşılmasıdır. Stratejik faaliyetlerle ilgili **kararların oy birliğiyle mutabakatını** gerektirir.

Önemli etki

Yatırım yapılan işletmenin finansal ve faaliyet politikalarına ilişkin süreçlere **katılma gücüdür**.

BÖLÜM 21 İŞ BİRLEŞMELERİ



İş birleşmesi, ayrı iş veya işletmelerin **tek bir raporlayan işletme** oluşturmak üzere bir araya gelmesidir. İş birleşmesinde edinen taraf olarak nitelendirilen işletme, edinilen tarafın **kontrolünü elde etmektedir**.

Birleşme şekilleri:

- ✓ İş tanımını karşılayan net varlıkların satın alınması
- ✓ Başka bir işletmenin özkaynak paylarının edinilmesi
- ✓ İki ayrı işletmenin yeni kurulan bir işletme çatısı altında birleşmesi
- ✓ Edinilen tarafın tasfiye edilerek edinen işletme tarafından devralınması

İş Birleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi

7

- ✓ Edinen işletmenin belirlenmesi
- ✓ Birleşme tarihinin belirlenmesi
- ✓ İş birleşmesinin maliyetinin belirlenmesi
- ✓ Edinilen varlıkların, üstlenilen yükümlülüklerin ve kontrol gücü olmayan payların ölçümü ve kayda alınması
- ✓ Şerefiye veya negatif şerefiyenin ölçülmesi ve kayda alınması

Satın Alma
Yöntemi

İş Birleşmesinin Maliyetinin Belirlenmesi



İş Birleşmesinin Maliyetinin Belirlenmesi

9



Aşamalı olarak gerçekleşen iş birleşmelerinde;

işletmenin daha önceden elinde tuttuğu edinilen tarafın özkaynak payları, güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa birleşme tarihindeki **gerçeğe uygun değeri**, ölçülemiyorsa **defter değeri** üzerinden dikkate alınır.

Edinilen Varlıkların ve Üstlenilen Yükümlülüklerin Kayda Alınması

10

Edinen işletme birleşme tarihinde, edinilen tarafın bu Standarda uygun olarak hazırlanmış **finansal tablolarında yer alan varlık ve yükümlülüklerini kayda alır.**

Bu varlık ve yükümlülükler:

- ✓ Güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa **gerçeğe uygun değerleri** üzerinden,
- ✓ Gerçeğe uygun değerleri güvenilir bir şekilde ölçülemiyorsa **edinilen tarafın finansal tablolarında yer alan defter değerleri** üzerinden ölçülür.

Kontrol Gücü Olmayan Payların Kayda Alınması

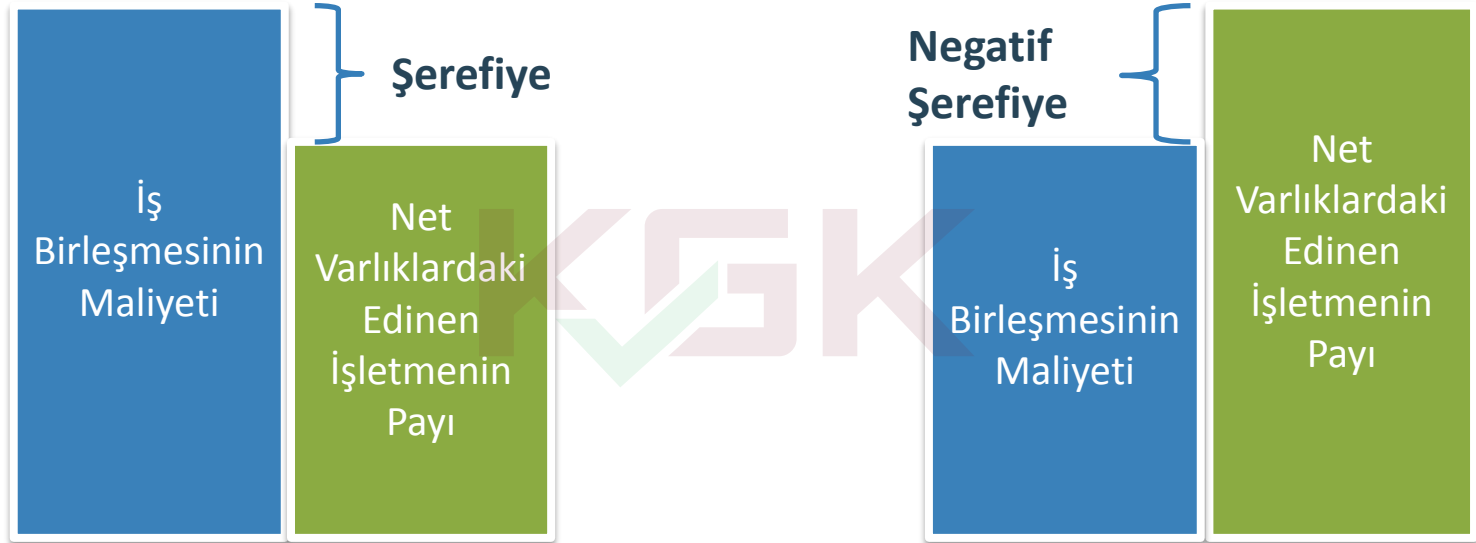
11

Kontrol gücü olmayan paylar, ana ortaklığa doğrudan veya dolaylı olarak atfedilemeyen, bağlı ortaklıktaki özkaynaktır.

Edinen işletme, kontrol gücü olmayan payların birleşme tarihindeki değerini, kontrol gücü olmayan tarafların, edinilen tarafın **kayda alınan net varlıkları** üzerindeki payı nispetinde ölçer.



Şerefiye veya Negatif Şerefiyenin Ölçülmesi ve Kayda Alınması



Şerefiye veya Negatif Şerefiyenin Ölçülmesi ve Kayda Alınması

13

- ✓ Şerefiyenin faydalı ömrünün güvenilir bir şekilde tahmin edilemediği durumlarda şerefiye 10 yılda itfa edilir. Şerefiye değer düşüklüğü testine tâbi tutulmaz.
- ✓ Negatif şerefiye, 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 doğru bir şekilde ölçülüp ölçülmediği yeniden gözden geçirilir.

İş Birleşmeleri - Karşılaştırma

14

	BOBİ FRS	MSUGT/ VUK	TFRS
İş Birleşmesinin/ Şerefiyenin ortaya çıkması	Bir işin kontrolünün elde edilmesi durumunda ortaya çıkmaktadır.	Bir işletmenin devralınması durumunda ortaya çıkmaktadır.	✓ BOBİ FRS ile uyumlu
Şerefiyenin hesaplanması	İş birleşmesinin maliyetiyle edinilen varlık ve yükümlülüklerin defter değeri veya gerçeğe uygun değeri arasındaki farktır.	İş birleşmesinde katlanılan maliyetle edinilen varlık ve yükümlülüklerin rayiç bedeli arasındaki olumlu farktır.	İş birleşmesinin maliyetiyle edinilen varlık ve yükümlülüklerin gerçeğe uygun değeri arasındaki farktır.
Şerefiyenin itfası	Güvenilir bir şekilde tahmin edilebiliyorsa faydalı ömrü boyunca, tahmin edilemiyorsa 10 yılda itfa edilir.	5 yılda itfa edilir.	Şerefiye itfa edilmemektedir.

BÖLÜM 22

KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLAR



Diğer İşletmelere Yapılan Yatırım Türleri

16

	Bağlı Ortaklık	Müşterek Girişim	İştirak
Ölçütler	Kontrol	Müşterek Kontrol	Önemli Etki
Pay Oranı	%50	-	%20
Muhasebeleştirme (Konsolide Finansal Tablolar)	Tam Konsolidasyon	Türe Göre Farklılaşır	Özkaynak Yöntemi
Muhasebeleştirme (Münferit Finansal Tablolar)	Maliyet/ Özkaynak Yöntemi	Türe Göre Farklılaşır	Maliyet/ Özkaynak Yöntemi

Konsolide Finansal Tablo

Ana ortaklığın ve onun bağılı ortaklıklarının varlıklarının, borçlarının, özkaynaklarının, gelirlerinin, giderlerinin ve nakit akışlarının tek bir işletmeninki gibi sunulduğu, bir topluluğa ait finansal tablolardır.

Ana Ortaklık

Bir veya birden fazla bağılı ortaklığı olan işletmedir.

Bağılı ortaklık

Adi ortaklık gibi tüzel kişiliği bulunmayan işletmeler de dâhil olmak üzere, başka bir işletme (bir ana ortaklık) tarafından **kontrol edilen** işletmedir.

Kontrol, faaliyetlerinden fayda sağlamak amacıyla bir işletmenin finansal ve faaliyet politikalarını yönetme gücüdür.

%50

Yatırımcının, bir işletmedeki **oy haklarının yarısından fazlasına** sahip olması durumunda, aksi açıkça ortaya konulmadığı sürece bu işletme üzerinde **kontrolünün bulunduğu kabul edilir.**

Kontrol Kavramı

Yatırımcı oy haklarının yarısına veya daha azına sahip olsa bile aşağıdaki durumlarda kontrolünün bulunduğu varsayılır:

Yatırımcının diğer pay sahipleriyle yapılan bir anlaşma çerçevesinde **oy haklarının yarısından fazlasını kontrol etmesi**

Yatırımcının bir düzenleme veya sözleşme ya da yatırım yapılan işletmenin ana sözleşmesi uyarınca bu işletmenin **finansal ve faaliyet politikalarını yönetme gücünün bulunması**

Yatırımcının, yatırım yapılan işletmenin kontrolünü sağlayan yönetim kurulu veya benzer bir yürütme organı **üyelerinin çoğunluğunu atama veya görevden alma gücüne sahip olması**

Cari ve önceki raporlama dönemi boyunca ve konsolide finansal tabloların düzenlendiği tarihe kadar görevde bulunmuş olan yönetim kurulu üyelerinin çoğunluğunun, yatırımcının oy haklarının kullanımı sonucunda atanmış olması.

Büyük İşletmeler

Konsolide finansal tablo hazırlanması **zorunludur**.

Konsolide finansal tablolarda **tam konsolidasyon** yöntemi kullanılır.

Münferit tablolarda **özkaynak/maliyet** yöntemi kullanılır.

Orta Boy İşletmeler

Konsolide finansal tablo hazırlanması **ihtiyaridir**.

Konsolide finansal tablolarda **tam konsolidasyon** yöntemi kullanılır.

Münferit tablolarında **özkaynak/maliyet** yöntemi kullanılır.



Bağlı Ortaklıkların Muhasebeleştirilmesi

21

- ✓ Gerekli olan bilgilerin aşırı maliyet ve çabaya katlanmadan elde edilememesi ya da bu bilgilerin çok gecikmeli olarak elde edilmesi,
- ✓ Uzun süreli ciddi kısıtlamaların ana ortaklığın bağlı ortaklık üzerindeki haklarını kullanmasını engellemesi,
- ✓ Bağlı ortaklığın birleşme tarihinden itibaren bir yıl içinde elden çıkarılma niyetiyle edinilmesi ve elde tutulması.

İSTİSNALAR

KGK

Konsolidasyon İşlemleri

Ana ortaklık ve bağılı ortaklıkların varlık, yükümlülük, özkaynak, gelir ve gider kalemleri satır satır toplanarak birleştirilir.

Ana ortaklığın her bir bağılı ortaklıktaki yatırımının defter değeri ile bağılı ortaklıkların özkaynaklarından ana ortaklığın payına isabet eden tutarlar elimine edilir.

Topluluk içi bakiyeler ve işlemler tamamen elimine edilir.

Konsolide edilen bağılı ortaklıkların topluluk içi işlemlerin eliminasyonu yapıldıktan sonraki dönem net karından veya zararından kontrol gücü olmayan paylara isabet eden tutarlar tespit edilir.

- ✓ Konsolide finansal tablolarda, benzer işlem ve olaylar için **aynı muhasebe politikaları** kullanılır. Farklı muhasebe politikaları için finansal tablolarda gerekli düzeltmeler yapılır.
- ✓ Ana ortaklık ve bağlı ortaklık **finansal tablolarının aynı tarihli** olması gerekir.
- ✓ Bağlı ortaklığın raporlama dönemi sonunun ana ortaklığından farklı olması durumunda bağlı ortaklık konsolidasyon amacıyla finansal tablolarını ana ortaklığın raporlama dönemi sonu itibarıyla hazırlar.
- ✓ Aynı tarihli finansal tabloların hazırlanması mümkün değilse mümkün olan en güncel tablo dikkate alınır (aradaki fark üç aydan fazla olamaz).

- ✓ İşletme bağı ortaklığının gelir ve giderlerini **kontrolü elde ettiği tarihten, kontrolü kaybettiği tarihe kadar konsolide finansal tablolara dâhil eder.**
- ✓ Bağlı ortaklığın dönem net kâr veya zararı hesaplanırken bağı ortaklığın birleşme tarihindeki varlık ve yükümlülüklerine ilişkin gelir ve giderler, **varlık ve yükümlülüklerin birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değerleri esas alınarak** belirlenir.

Konsolide Finansal Tablolar - Karşılaştırma

25

	BOBİ FRS	MSUGT/ VUK	TFRS
Konsolide Finansal Tabloların Hazırlanması	Büyük işletmelerin konsolide finansal tablolarını hazırlamaları zorunludur.	Konsolide finansal tablo hazırlama zorunluluğu bulunmamaktadır.	TFRS'lere tabi işletmelerin konsolide finansal tabloların hazırlanması zorunludur.
Bağlı Ortaklık Kıstası	Kontrolün bulunması	% 50'den fazla sermaye ya da oy hakkına sahip olunması	✓ BOBİ FRS ile uyumlu

Konsolide Finansal Tablolar - Karşılaştırma

Bağlı Ortaklıkların Muhasebeleştirilmesi

BOBİ FRS

Konsolide finansal
tablolarda:

✓ Tam
konsolidasyon

Münferit finansal
tablolarda:

✓ Maliyet bedeli
✓ Özkaynak yöntemi

MSUGT/ VUK

Alış Bedeli

TFRS

Konsolide finansal
tablolarda:

✓ BOBİ FRS ile
uyumlu

Münferit finansal
tablolarda:

✓ Maliyet bedeli
✓ Özkaynak
yöntemi
✓ Gerçeğe uygun
değer

BÖLÜM 10

İŞTİRAKLERDEKİ YATIRIMLAR



Diğer İşletmelere Yapılan Yatırım Türleri

28

Bağlı Ortaklık

Müşterek Girişim

İştirak

Ölçütler

Kontrol

Müşterek Kontrol

Önemli Etki

Pay Oranı

%50

-

%20

Muhasebeleştirme
(Konsolide Finansal Tablolar)

Tam
Konsolidasyon

Türe Göre
Farklılaşır

Özkaynak
Yöntemi

Muhasebeleştirme
(Münferit Finansal Tablolar)

Maliyet/
Özkaynak
Yöntemi

Türe Göre
Farklılaşır

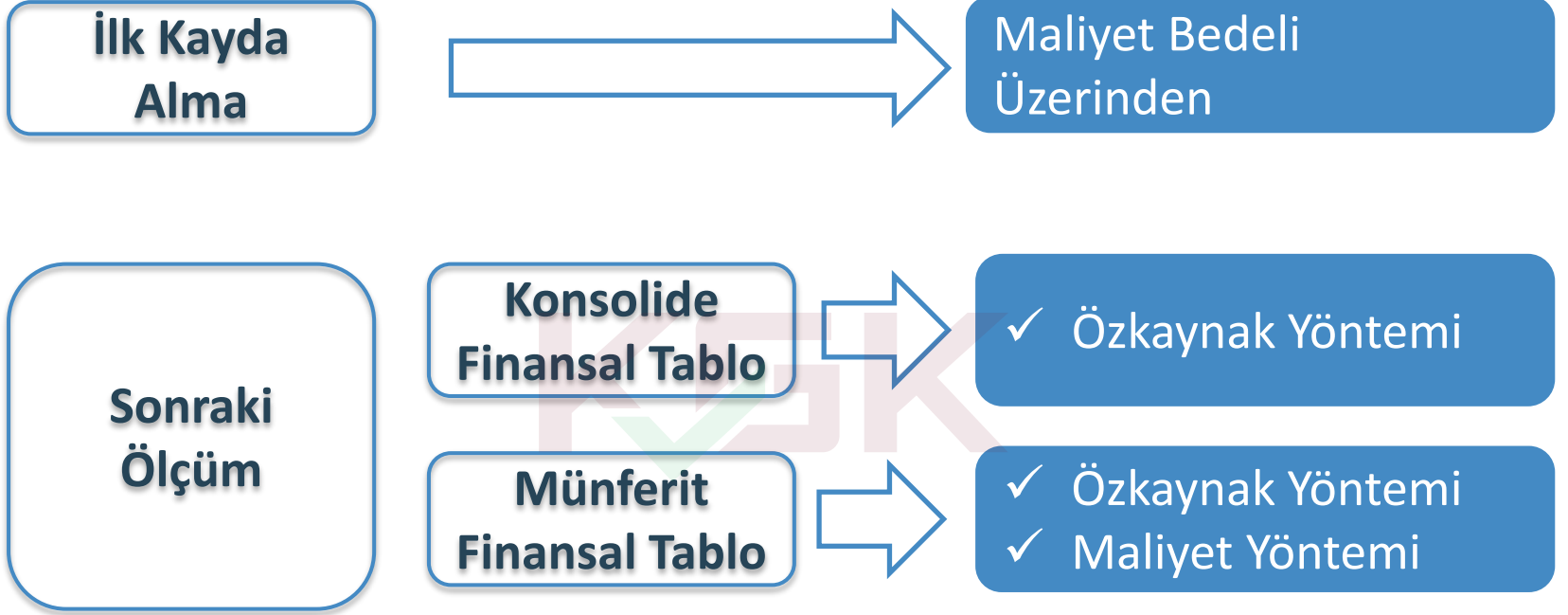
Maliyet/
Özkaynak
Yöntemi

İştirak; yatırım yapan işletmenin üzerinde önemli etkisinin bulunduğu, müşterek girişim veya bağlı ortaklık niteliğinde olmayan işletmedir.



Önemli etki, yatırım yapılan işletmenin finansal ve faaliyet politikalarına ilişkin karar alma süreçlerine katılma gücüdür. Oy hakkının yüzde 20 ya da daha fazlasının elde tutulması durumunda önemli etkinin bulunduğu kabul edilir.

İştiraklerin Ölçümü



- ✓ Hesaplanan birikmiş değer düşüklüğü zararları indirilerek **maliyet bedeli üzerinden** ölçülür.
- ✓ İştiraklerden elde edilen kâr payı veya diğer dağıtımlar, Kâr veya Zarar Tablosunda, **“Bağlı Ortaklıklardan, İştirak ve Müşterek Girişimlerden Kâr Payları”** kaleminde gösterilir.
- ✓ Maliyet yönteminde yatırım yapan işletme ile iştirak arasında gerçekleşen işlemlerin sonuçları elimine edilmez.



- ✓ İştirak yatırımının defter değeri:
 - ✓ İştirakin **dönem net kârından** (zararından)
 - ✓ İştirakin cari dönemde **özkaynaklarda kaydettiği kazanç ve kayıplarından işletmeye düşen payı kadar** artırılır (azaltılır).



Özkaynak Yöntemi

- ✓ İşletmenin iştirakin dönem net kârındaki (zararındaki) payı Kâr veya Zarar Tablosunda “İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kârlarından/ Zararlarından Paylar” kaleminde gösterilir.
- ✓ İşletmenin iştirakin cari dönemde özkaynaklarda kaydettiği kazanç veya kayıplarındaki payı ise özkaynaklarda “İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kazanç ve Kayıplarından Paylar” kaleminde gösterilir.
- ✓ Ayrıca iştirakin defter değeri, iştiraktan elde edilen kâr payı veya diğer dağıtım tutarı kadar azaltılır.
- ✓ Grup içi işlemlerden kaynaklanan gerçekleşmemiş kâr veya zararlar yatırımcının iştirakteki payı oranında elimine edilir.



Özkaynak Yöntemine Son Verilmesi

- ✓ İştirak üzerindeki önemli etki kaybedildiğinde özkaynak yönteminin uygulanmasına son verilir.
- ✓ Özkaynak yöntemine son verildiğinde, yatırıma ilişkin olarak daha önceden özkaynaklar içerisinde “İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kazanç ve Kayıplarından Paylar” kaleminde kaydedilen tutarlar “Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları” kalemine aktarılır.

- ✓ A İşletmesi B İşletmesinin paylarının %30'unu 01.01.2018 tarihinde 50.000 TL karşılığında almıştır. Yatırımın yapıldığı tarih itibariyle B İşletmesi'nin net varlıklarının defter değeri 150.000 TL'dir. Ayrıca B işletmesinin gerçeğe uygun değeri ile defter değeri arasında fark yoktur.
- ✓ B işletmesi 01.06.2018 tarihinde 10.000 TL kar payı dağıtmıştır.
- ✓ B işletmesinin 31.12.2018 tarihindeki dönem net karı 50.000 TL, maddi duran varlıkların değer artışı nedeniyle özkaynaklarında kaydettiği kazanç tutarı ise 10.000 TL'dir.

Örnek - Özkaynak Yöntemi

İştirakin maliyet bedeli 50.000 TL

İştirakin net varlıklarından işletmeye düşen pay 45.000 TL (150.000 TL x %30)

Şerefiye Tutarı 5.000 TL (50.000 TL - 45.000 TL)

-----01/01/2018-----

İştirakler	50.000
Bankalar	50.000

B işletmesi 01.06.2018 tarihinde 10.000 TL kar payı dağıtmıştır.

-----01/06/2018-----

Bankalar	3.000*
İştirakler	3.000

*10.000 TL (kâr dağıtım tutarı) x 0,3 (ortaklık payı)

Örnek - Özkaynak Yöntemi

B işletmesinin 31.12.2018 tarihindeki dönem net karı 50.000 TL, maddi duran varlıkların değer artışı nedeniyle özkaynaklarında kaydettiği kazanç tutarı ise 10.000 TL'dir.

-----31/12/2018-----

İştirakler	15.000
Özkaynak Yöntemiyle Muhasebeleştirilen Yatırımların Kârlarından Paylar (Gelir)	15.000

-----31/12/2018-----

İştirakler	3.000
İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kazanç ve Kayıplarından Paylar (Özkaynak)	3.000

İştiraklerdeki Yatırımlar - Karşılaştırma

38

	BOBİ FRS	MSUGT/ VUK	TFRS
İştirak Yatırımının Tanımı	Önemli etkinin bulunması	%10 - %50 arasında oy hakkına sahip olunması	✓BOBİ FRS ile uyumlu
İştirak Yatırımının Ölçümü	Konsolide Finansal Tablolarda: ✓ Özkaynak yöntemi, Münferit finansal tablolarda: ✓ Maliyet bedeli ✓ Özkaynak yöntemi	Alış Bedeli	Konsolide Finansal Tablolarda: ✓BOBİ FRS ile uyumlu Münferit finansal tablolarda: ✓ Maliyet bedeli ✓ Özkaynak yöntemi ✓ Gerçeğe uygun değer

BÖLÜM 11

MÜŞTEREK GİRİŞİMLERDEKİ YATIRIMLAR



Diğer İşletmelere Yapılan Yatırım Türleri

40

Bağlı Ortaklık

Müşterek Girişim

İştirak

Ölçütler

Kontrol

Müşterek Kontrol

Önemli Etki

Pay Oranı

%50

-

%20

Muhasebeleştirme
(Konsolide Finansal
Tablolar)

Tam
Konsolidasyon

Türe Göre
Farklılaşır

Özkaynak
Yöntemi

Muhasebeleştirme
(Münferit Finansal
Tablolar)

Maliyet/
Özkaynak
Yöntemi

Türe Göre
Farklılaşır

Maliyet/
Özkaynak
Yöntemi

Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar - Kavramlar

Müşterek girişim, iki 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.

Müşterek Girişim Türleri

Müşterek Girişimler

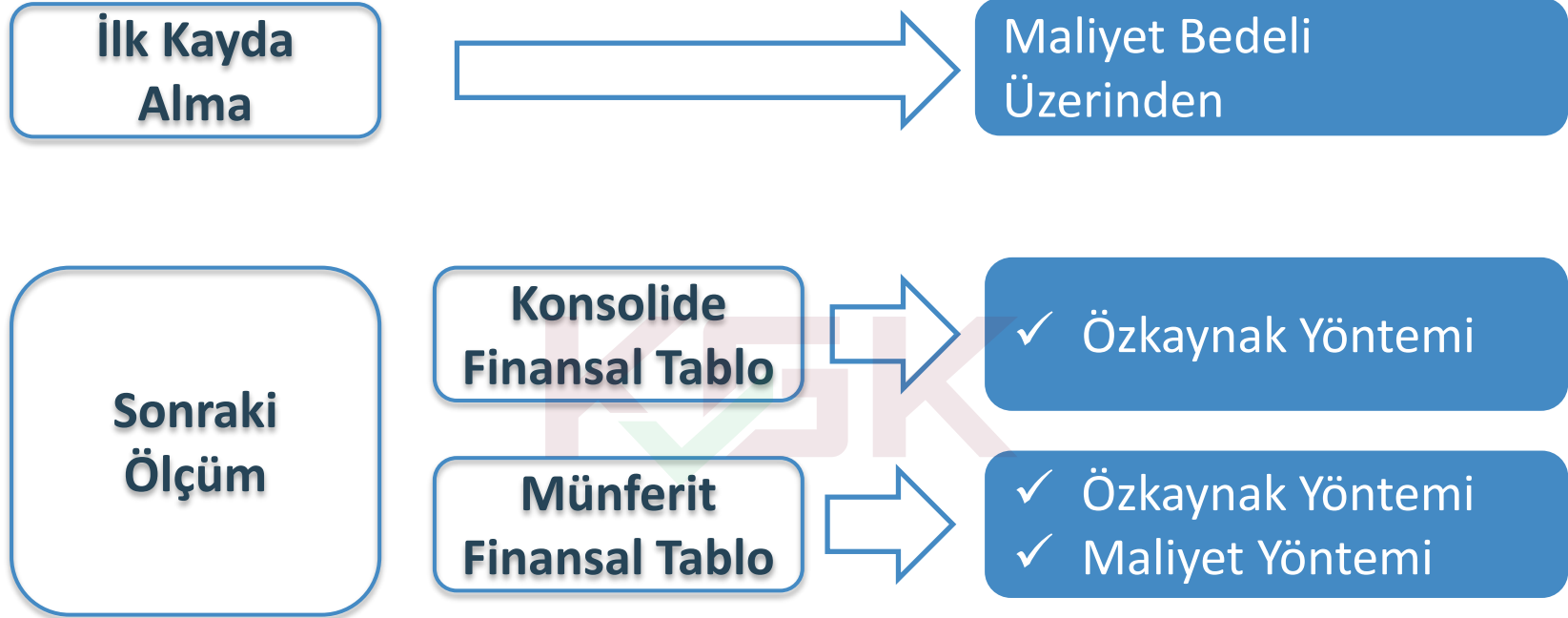
İşletme Olarak Yapılandırılmayanlar

- Müştereken kontrol edilen faaliyetler
- Müştereken kontrol edilen varlıklar

İşletme Olarak Yapılandırılanlar

- Müştereken kontrol edilen işletmeler

Müştereken Kontrol Edilen İşletmelerin Ölçümü



Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar - Karşılaştırma

44

	BOBİ FRS	MSUGT/ VUK	TFRS
Müşterek kontrol	Bir ekonomik faaliyet üzerindeki kontrolün sözleşmeye dayalı olarak paylaşılmasıdır. Stratejik faaliyetlerle ilgili kararların kontrolü paylaşan tarafların (müşterek girişimcilerin) oy birliğiyle mutabakatını gerektirir.	Hüküm bulunmamaktadır.	✓BOBİ FRS ile uyumlu
Müştereken Kontrol Edilen İşletmelerin Muhasebeleştirilmesi	Konsolide Finansal Tablolarda: ✓ Özkaynak yöntemi Münferit finansal tablolarda: ✓ Maliyet bedeli ✓ Özkaynak yöntemi	Alış Bedeli	Konsolide Finansal Tablolarda: ✓ Özkaynak yöntemi Münferit finansal tablolarda: ✓ Maliyet bedeli ✓ Özkaynak yöntemi ✓ Gerçeğe uygun değer

BÖLÜM 12

MADDİ DURAN VARLIKLAR



Maddi duran varlıklar:

- ✓ Mal veya hizmet **üretimi** veya **arzında** kullanılmak,
- ✓ Başkalarına **kiraya** verilmek
- ✓ **İdari amaçlar** çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan **birden fazla** dönemde kullanımı öngörülen **fiziki** kalemlerdir.

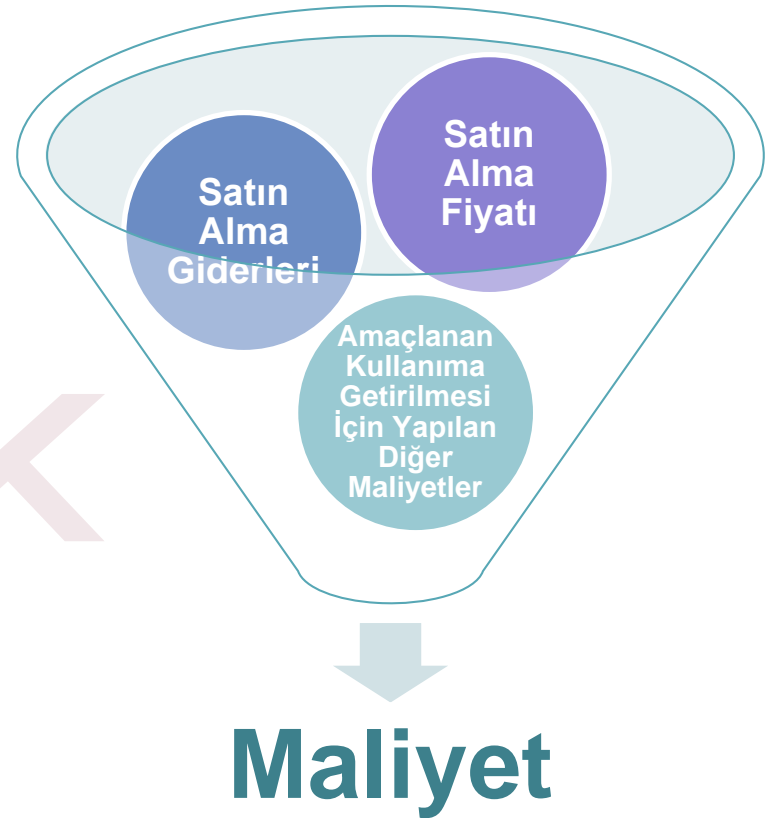


Maddi Duran Varlığın Maliyeti

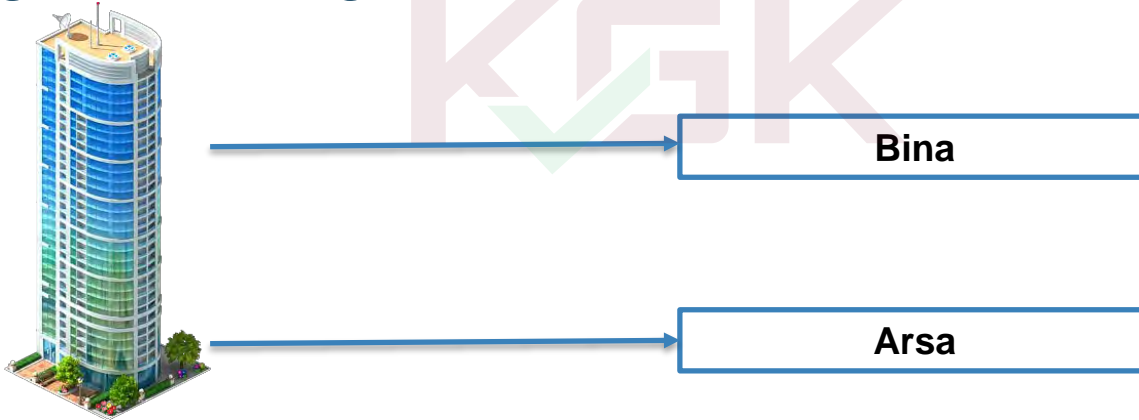
47

✓ Maddi duran varlıklar ilk kayda almada maliyet bedeliyle ölçülür. Satın alınan maddi duran varlığın maliyetine dahil edilebilecek unsurlar:

- ✓ Nakliye ve montaj giderleri
- ✓ Gümrük Vergileri
- ✓ Noter, mahkeme, kıymet takdiri vb. giderler
- ✓ İade alınamayan vergi, resim ve harçlar



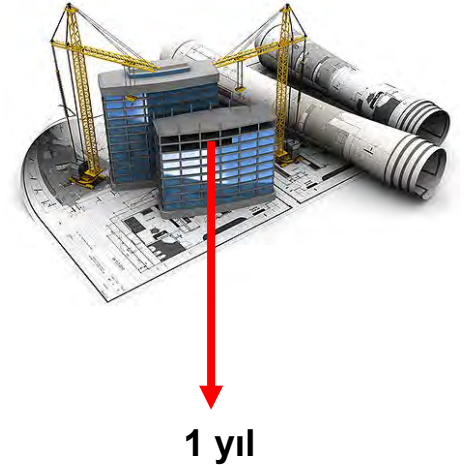
- ✓ Arsa ve binalar, birbirinden ayrılabilir varlıklardır ve bunlar birlikte edinilmiş olsa bile, ayrı olarak muhasebeleştirilir.
- ✓ Varlıktan gelecekte elde edilecek faydayı arttıran harcamalar varlığın defter değerine dahil edilir.



- ✓ **1 yıl veya daha kısa vadeli** bir ödeme karşılığında satın alınan maddi duran varlıklar **vade farkı ayrıştırılmaksızın**, ödenen veya ödenmesi beklenen nakit tutar üzerinden ölçülür.
- ✓ **1 yıldan uzun vadeli** bir ödeme karşılığında satın alınan maddi duran varlıklar **vade farkı ayrıştırılarak peşin fiyatı** üzerinden ölçülür

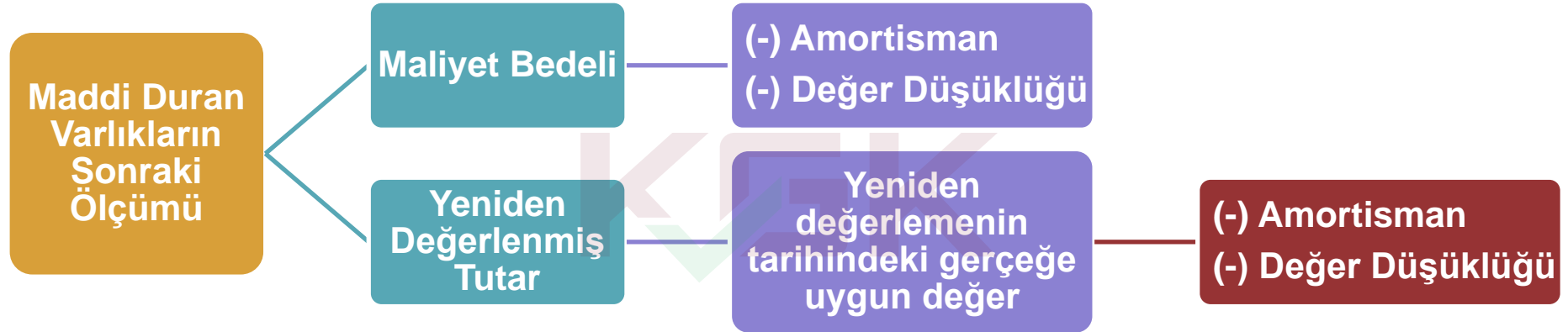


- ✓ Maddi duran varlıklara ilişkin borçlanma maliyetleri oluştukları dönemde **kar veya zarara** yansıtılır.
- ✓ Ancak, 'Borçlanma Maliyetleri' bölümü uyarınca, inşası normal şartlar altında **1 yıldan daha uzun süren** maddi duran varlıklar için **katlanılan borçlanma maliyetleri, kullanıma hazır hale geldiği** tarihe kadar maddi duran varlığın maliyetine dahil edilir.



Sonraki Ölçüm

51



Yeniden Değerleme Sıklığı

- ✓ Yeniden değerlendirme, ilgili varlığın **defter değerinin raporlama dönemi sonundaki gerçeğe uygun değerinden önemli ölçüde** farklı olmamasını sağlayacak şekilde düzenli aralıklarla yapılır.



Kimler Değerleyebilir?

- ✓ Yeniden değerlemeye tâbi tutulan maddi duran varlığın yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değeri:
 - ✓ İşletme tarafından,
 - ✓ Kamu kurumlarınca yetkilendirilmiş kişiler tarafından veya
 - ✓ Gerekli **mesleki bilgiye sahip** ve maddi duran varlığın **sınıf ve yeri hakkında güncel bilgisi bulunan** kişiler tarafından belirlenebilir.



- ✓ Değerleme artışı, aynı varlığın daha önce kâr veya zarara yansıtılan yeniden değerlendirme değer azalışını tersine çevirdiği ölçüde kâr veya zararda gösterilir.



- ✓ Değerleme azalışının, değerlendirme yedeğinde yer alan tutar kadarlık kısmı yeniden değerlendirme yedeğinden düşülür.
- ✓ Yeniden değerlendirme azalışının yeniden değerlendirme yedeğinde yer alan tutardan yüksek olması durumunda aradaki fark kâr veya zarara yansıtılır.

Amortisman Uygulaması

55



- ✓ Maddi duran varlıklar için amortisman ayrılması zorunludur.
- ✓ Maddi duran varlığın amortismanına tâbi tutarı faydalı ömrü süresince sistematik bir şekilde dağıtılır. Varlık dönem içerisinde alınmışsa gün esasına göre **kıst amortisman** hesaplanır.



Amortisman tâbi tutar

maddi duran varlığın maliyet bedelinden ya da yeniden değerleme sonrası bulunan tutarından **kalıntı değerin** indirilmesi suretiyle belirlenir.



Faydalı  m r

- Varlığın işletme tarafından beklenen
 - **kullanım süresini ya da**
 - **beklenen üretim veya kullanım miktarını**
- ifade eder.

Faydalı  m r işletme tarafından gerçekçi tahminlere dayanılarak belirlenir.

- ✓ 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 amortismanına tâbi tutulur**.



- ✓ Amortisman uygulamasında varlığın **gelecekteki ekonomik faydalarının beklenen tüketim biçimini** en çok yansıtan yöntem seçilir.
- ✓ Amortisman yöntemleri, örneğin;
 - Doğrusal yöntem
 - Azalan bakiyeler yöntemi
 - Üretim miktarı yöntemi olabilir.



KSGK

- ✓ 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.



Maddi Duran Varlıklar - Karşılaştırma

60

	BOBİ FRS	MSUGT/ VUK	TFRS
Sonraki Ölçüm	Maliyet bedeli Yeniden değerlendirilmiş tutar	Maliyet bedeli	✓ BOBİ FRS ile uyumlu
Vadeli Alımlarda Vade Farkının Ayrıştırılması	1 yıldan uzun vadeli olarak satın alınan maddi duran varlıklar, vade farkı ayrıştırılarak peşin fiyat üzerinden ölçülür.	Vade farkı maddi duran varlığın maliyetine dahil edilir.	Bütün vade farkları varlığın maliyetinden ayrıştırılır.
Borçlanma Maliyetleri	İnşası normal şartlar altında bir yıldan uzun süren varlıkların elde edilmesiyle doğrudan ilişkili olan borçlanma maliyetleri maliyete eklenir.	Kredi faizi ile döviz kredisine ilişkin kur farkları, varlığın iktisap edildiği dönem sonuna kadar maliyete eklenir, bu dönemden sonra maliyete eklenebilir ya da gider olarak kaydedilir.	Amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklara (özellikli varlık) ilişkin borçlanma maliyetleri maliyete eklenir.

Maddi Duran Varlıklar - Karşılaştırma

61

	BOBİ FRS	MSUGT/ VUK	TFRS
Amortisman Uygulaması	Zorunludur	İhtiyaridir	✓ BOBİ FRS ile uyumlu
Faydalı Ömür	Faydalı ömür işletme tarafından gerçekçi tahminlere dayanılarak belirlenir	Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmektedir	✓ BOBİ FRS ile uyumlu
Amortismanına Tâbi Tutar	Varlığın defter değerinden kalıntı değerinin indirilmesiyle bulunur	Varlığın defter değeri	✓ BOBİ FRS ile uyumlu

BÖLÜM 14

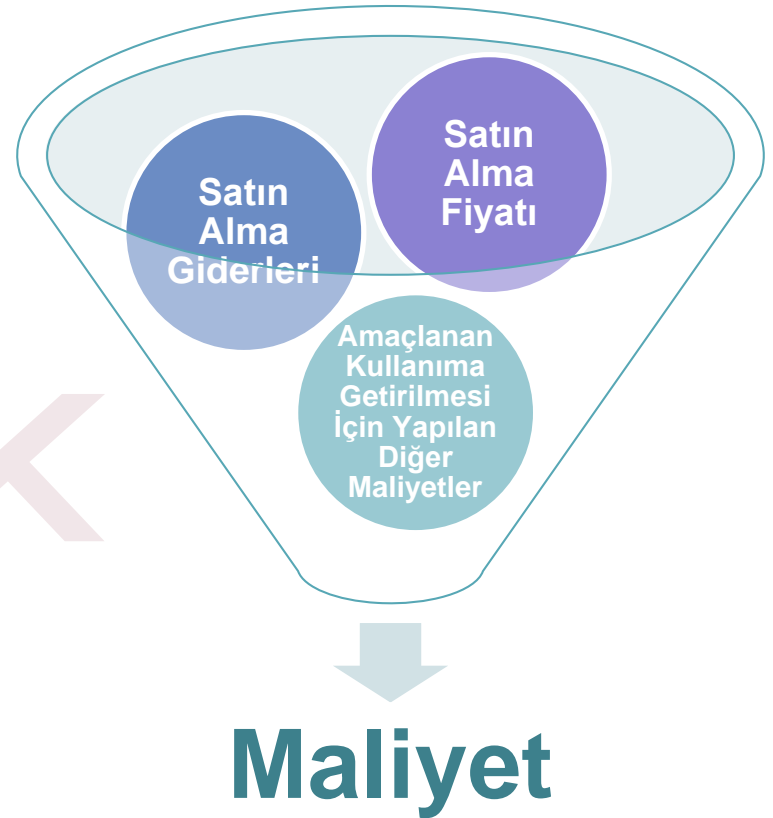
MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR



- ✓ Maddi olmayan duran varlık, fiziksel niteliği bulunmayan ancak **tanımlanabilir** nitelikteki parasal olmayan varlıklardır.



- ✓ Maddi olmayan duran varlıklar ilk kayda alındığında **maliyet bedeliyle** ölçülür.



İşletmede Oluşturulan Maddi Olmayan Duran Varlık

65

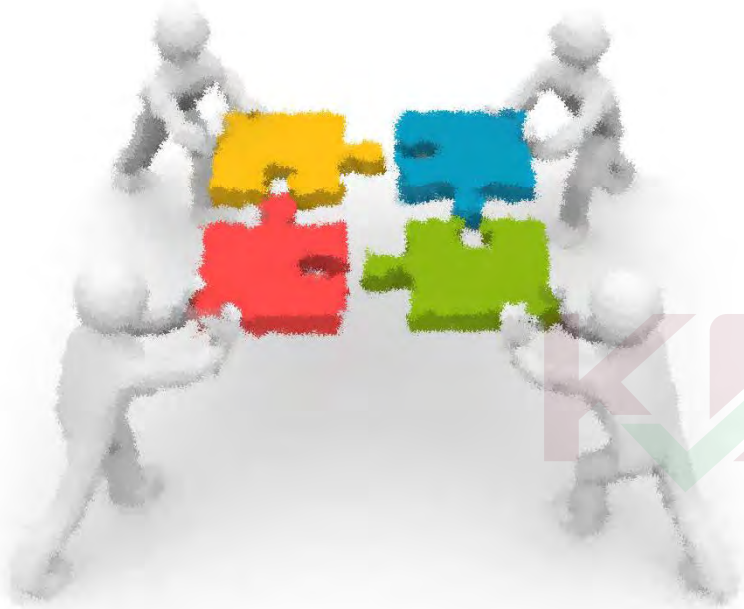
⚠ İşletmede oluşturulan bir maddi olmayan duran varlığa ilişkin harcamaların maliyet bedeli olarak kayda alınıp alınmayacağına değerlendirilmesinde, ilgili varlığın oluşum süreci **araştırma safhası** ve **geliştirme safhası** olarak ikiye ayrılır.



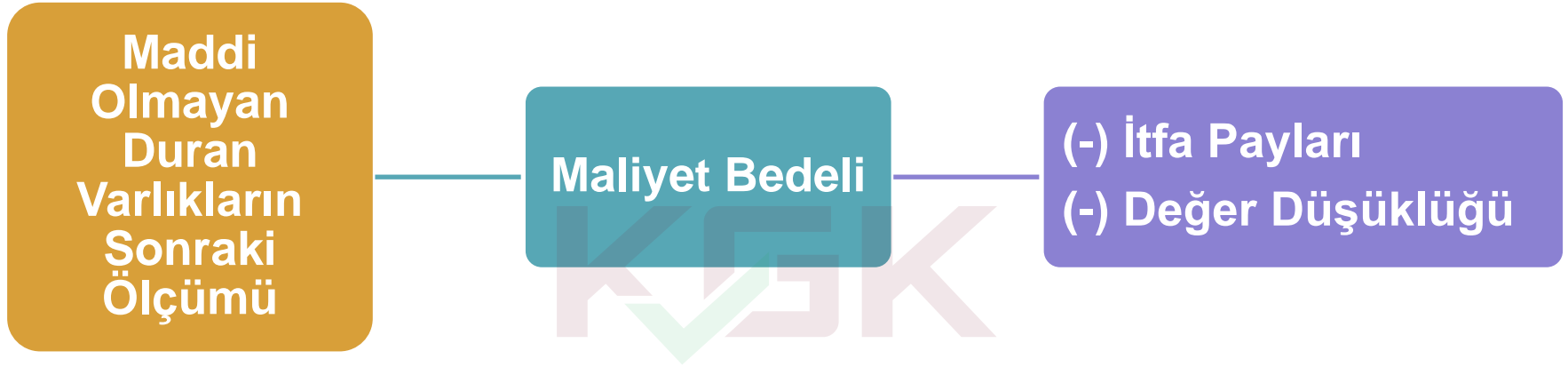
Araştırma safhası; yeni bir bilimsel ya da teknik bilgi elde etme beklentisiyle yapılan incelemedir.



Geliştirme safhası; 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.



- ❖ Teknik olarak mümkün olma
- ❖ Tamamlama, kullanma veya satma niyeti
- ❖ Kullanmanın ve satmanın mümkün olması
- ❖ Gelecek ekonomik faydanın nasıl sağlanacağına belirli olması
- ❖ Maddi olmayan duran varlığın piyasasının bulunması
- ❖ Teknik, mali ve diğer kaynakların mevcut olması
- ❖ Süreç içerisindeki harcamaların güvenilir biçimde ölçülebilmesi





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



- ✓ **Faydalı ömrünün belirsiz olduğu durumda maddi olmayan duran varlık, 5 yıldan az 10 yıldan çok olmayacak şekilde, işletme tarafından belirlenen sürede itfa edilir.**

KSGK

- ✓ 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.



Maddi Olmayan Duran Varlıklar - Karşılaştırma

70

	BOBİ FRS	MSUGT/ VUK	TFRS
Sonraki Ölçüm	Maliyet bedeli	Maliyet bedeli	Maliyet Yöntemi Yeniden Değerleme Yöntemi
Araştırma ve Geliştirme Giderleri	Araştırma safhasında yapılan gideler kar veya zarara yansıtılır, geliştirme safhasında yapılan giderler varlığın maliyetine eklenir	Araştırma ve geliştirme giderleri varlığın maliyetine eklenir.	✓ BOBİ FRS ile uyumlu
İtfa (sınırlı ömür)	İşletmenin tarafından belirlenen faydalı ömür	Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmektedir	✓ BOBİ FRS ile uyumlu
İtfa (belirsiz ömür)	5 yıldan az 10 yıldan çok olmayacak şekilde işletme tarafından belirlenen süre	Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmektedir	İtfa edilmez. Her dönem sonunda faydalı ömür gözden geçirilir.

BÖLÜM 13

YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER



Yatırım Amaçlı Gayrimenkul

72



Gayrimenkuller

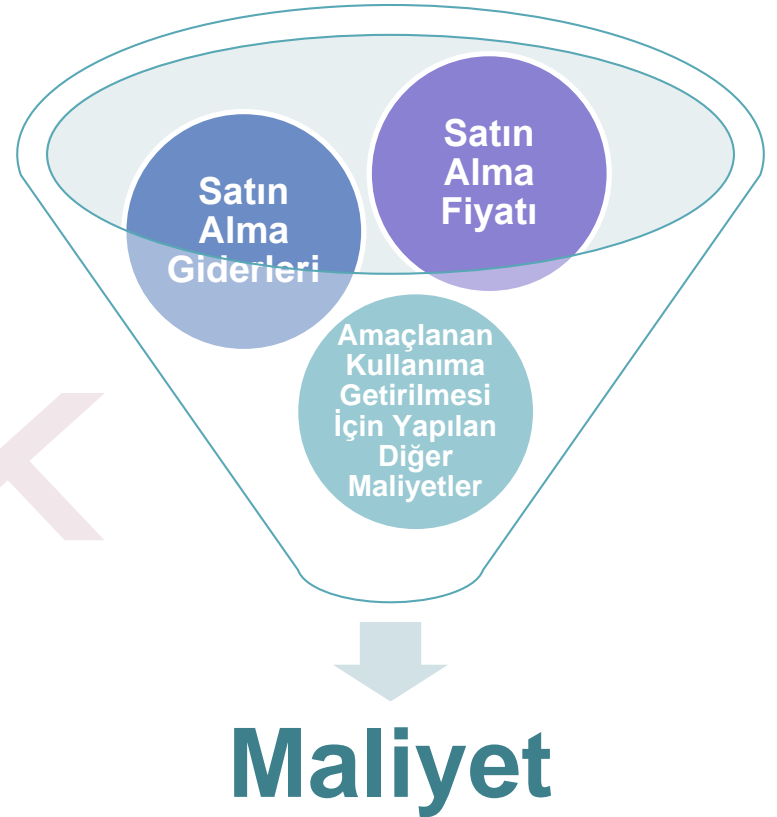


- ✓ Kira geliri
- ✓ Değer artış kazancı veya
- ✓ Her ikisi



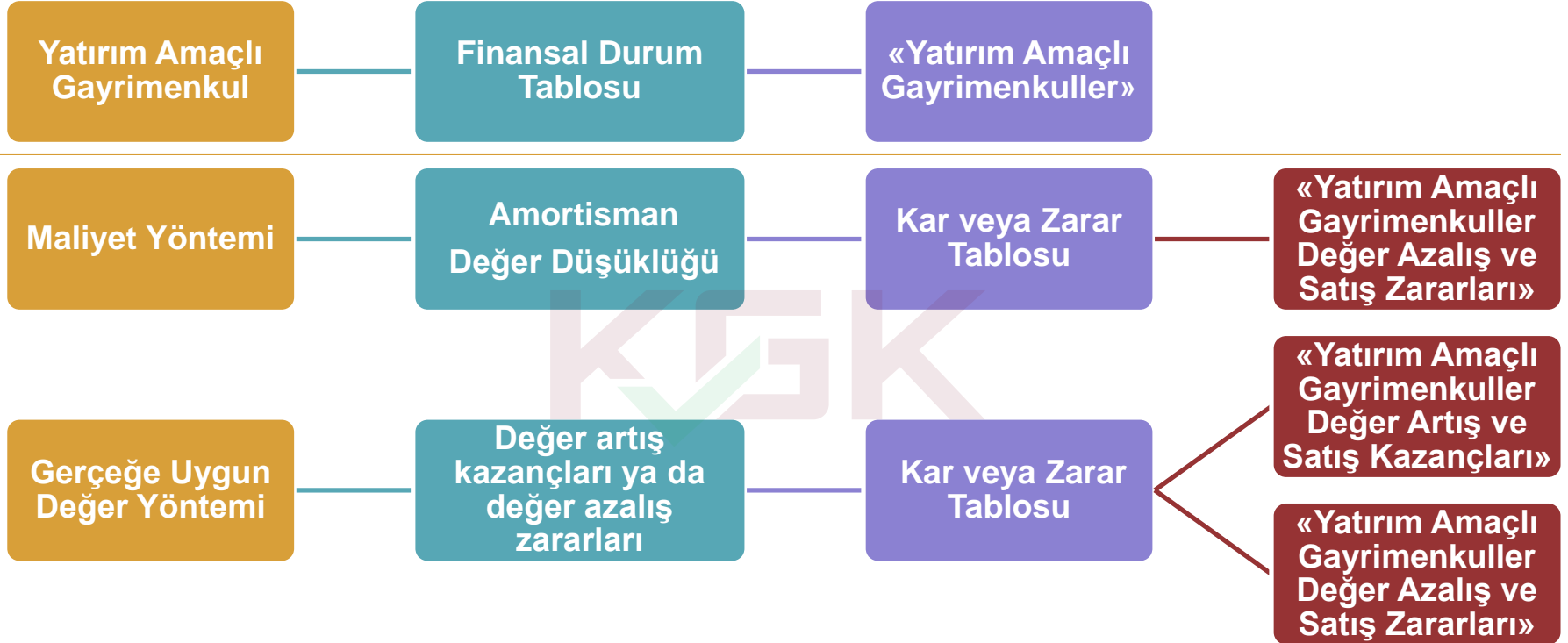
- ✓ Mal ve hizmet üretimi veya tedariki
- ✓ İdari amaçla kullanım
- ✓ Normal iş akışı çerçevesinde satım

- ✓ Yatırım amaçlı gayrimenkuller ilk kayda almada «**Maddi Duran Varlıklar**» bölümünün ilk ölçüm hükümleri uygulanarak maliyet bedeliyle ölçülür.

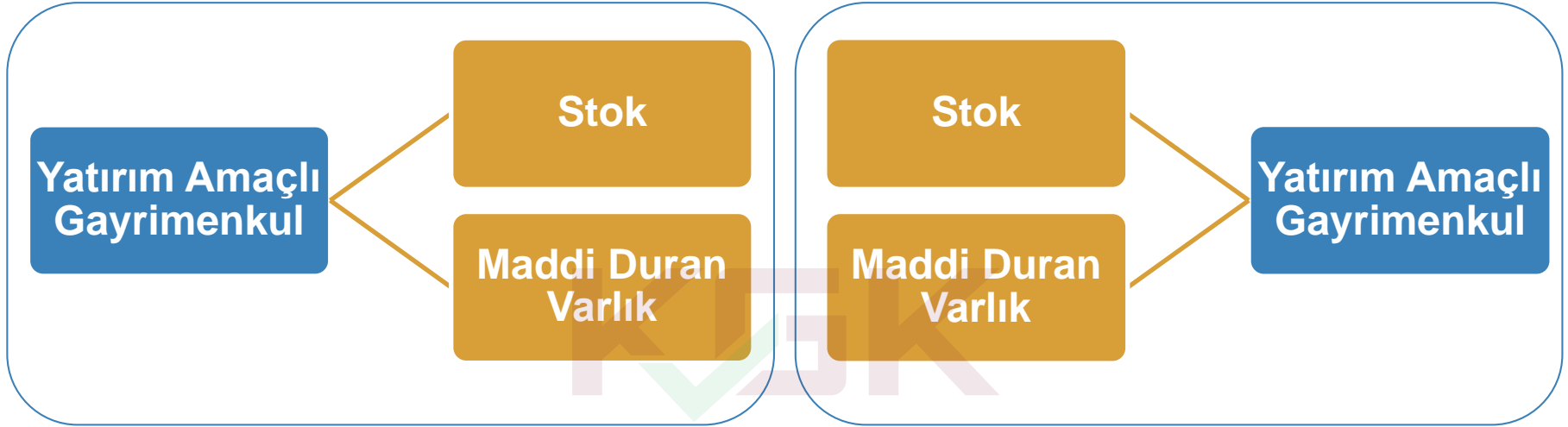




- ✓ Sonraki ölçüm yöntemi yatırım amaçlı gayrimenkullerin tamamı için uygulanır.
- ✓ Gerçeğe uygun değer yönteminden maliyet yöntemine geçilemez.*



elde tutulma amacının farklılaşması durumunda



- ✓ Yatırım amaçlı gayrimenkullerin sonraki değerlendirme yöntemi dikkate alınarak sınıf değişikliği tarihindeki gerçeğe uygun değeri veya defter değeri ile sınıf değişikliği yapılır.

Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller- Karşılaştırma

77


	BOBİ FRS	MSUGT/ VUK	TFRS
İlk Kayıt ve Ölçüm	Maliyet bedeli	-	✓ BOBİ FRS ile uyumlu
Sonraki Ölçüm	Maliyet Yöntemi Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi	-	✓ BOBİ FRS ile uyumlu



BÖLÜM 18

VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ

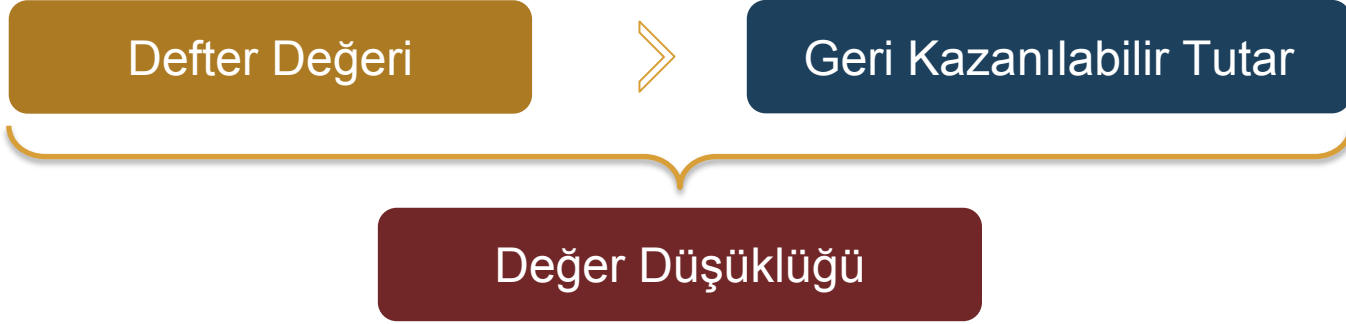


-  Bu bölüm **aşağıdakiler hariç olmak üzere** tüm varlıklar için uygulanır:
- ✓ Stoklar
 - ✓ Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen Canlı Varlıklar
 - ✓ Finansal Varlıklar
 - ✓ Gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülen Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
 - ✓ Ertelenmiş Vergi Varlıkları
 - ✓ Ayrıca şerefiye değer düşüklüğü testine tabi tutulmaz.



Değer Düşüklüğü

80



-Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer

-Kullanım Değeri

Varlıktan elde edilmesi beklenen gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değeridir.

Yüksek Olanı, **Geri Kazanabilir Tutardır.**

Varlığın geri kazanılabilir tutarı ayrı olarak belirlenemiyorsa



Varlığın ait olduğu **nakit yaratan birimin** geri kazanılabilir tutarı hesaplanır

NAKİT YARATAN BİRİM

Diğer varlık veya varlık gruplarından bağımsız nakit akışı oluşturan tanımlanabilir en küçük varlık grubudur.

Değer Düşüklüğünün Değerlendirilmesi

1

Her raporlama dönemi sonunda değer düşüklüğü göstergesinin mevcut olup olmadığı değerlendirilir

2

Mevcutsa geri kazanılabilir tutar belirlenir

3

Defter değeri geri kazanılabilir tutar ile karşılaştırılır.



- ✓ Varlığın piyasa değerinin azalması
- ✓ Olumsuz etkisi olan önemli değişiklikler
- ✓ Piyasa faiz oranlarının artması
- ✓ Varlığın fiziksel hasara uğraması veya demode olması
- ✓ Varlığın ekonomik performansının beklenenden daha kötü olması

Değer Düşüklüğünün Kaydı

84

Maliyet Bedeliyle Ölçülen Varlıklarda Değer Düşüklüğü

Kar veya Zarar Tablosu

Fonksiyona ilişkin gider kalemi

Yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden ölçülen Maddi Duran Varlıklar

Yeniden değerlendirme değer azalışı olarak dikkate alınır

Maliyet bedeliyle ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkuller

Kar veya Zarar Tablosu

«Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Azalış ve Satış Zararları»

Nakit yaratan birim

Varlıkların defter değerleri ile orantılı şekilde dağıtılır

Varlıklarda Değer Düşüklüğü - Karşılaştırma

85

	BOBİ FRS	MSUGT/ VUK	TFRS
Ölçüm	Defter değeri ile geri kazanılabilir tutar arasındaki fark değer düşüklüğü olarak değerlendirir.	Fevkalade amortisman uygulaması mevcuttur. İlgili Bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen oranlar kullanılır.	✓ BOBİ FRS ile uyumlu
Şerefiye	Şerefiye değer düşüklüğü testine tabi tutulmaz.	Şerefiye 5 yıl içinde itfa edilir.	Şerefiye değer düşüklüğü testine tabi tutulur.
Muhasebeleştirme	Değer düşüklüğü zararı kâr veya zarara veya varlığa ilişkin hesaba yansıtılır	-	✓ BOBİ FRS ile uyumlu

BÖLÜM 23

GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER



Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

87

- ✓ Finansal tablolara 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.





- ✓ **Mali kâr** üzerinden hesaplanan yurtiçi ve yurtdışı vergiler bu bölüm kapsamında değerlendirilir.
- ✓ **Kâr üzerinden hesaplanmayan vergiler** bu bölüm kapsamında değerlendirilmez (örneğin; katma değer vergisi, çalışanların ücretleri üzerinden ödenen gelir vergisi).



- ✓ Büyük işletmelerin finansal tablolarında **ertelenmiş vergi tutarlarını** sunmaları zorunludur.
- ✓ İsteğe bağlı olarak konsolide finansal tablo hazırlayan işletmelerin **konsolide finansal tablolarında** ertelenmiş vergi tutarlarını sunmaları zorunlu; **münferit finansal tablolarında** ise ihtiyaridir.

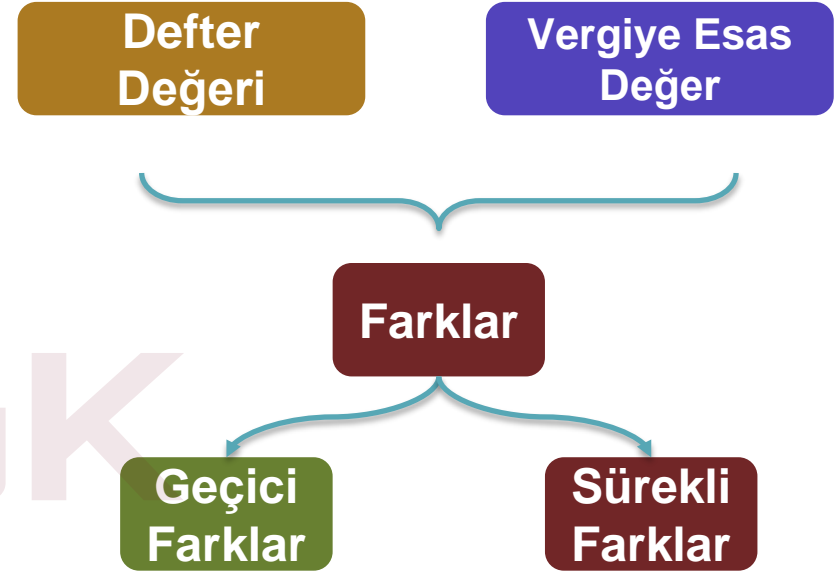
- ✓ Dönem vergisi, cari döneme ait mali kar üzerinden ödenecek olan vergidir.
- ✓ Kar veya Zarar tablosunda «**Vergi Gideri**» kaleminde gösterilir.



Ertelenmiş Vergi

91

- ✓ Ertelenmiş vergi, geçmiş işlemler ve olaylar nedeniyle gelecek dönemlerde **geri kazanılacak** veya **ödenecek** vergidir.
- ✓ Ertelenmiş vergi,
 - ✓ varlık ve yükümlülüklerin defter değer ile vergiye esas değerleri arasındaki farklardan,
 - ✓ henüz indirilmemiş geçmiş yıl zararları ile henüz kullanılmamış vergi indirimlerinden
- ✓ kaynaklanır.



- ✓ İndirilebilir geçici farklar
- ✓ Vergiye tabi geçici farklar

Ertelenmiş Vergi

92

Gelecek dönemlerde vergi
matrahına eklenecek

Gelecek dönemlerde vergi
matrahından indirilecek

Kalem

Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü

(Vergiye Tabi Geçici Fark)

Ertelenmiş Vergi Varlığı

(İndirilebilir Geçici Farklar)

Varlık

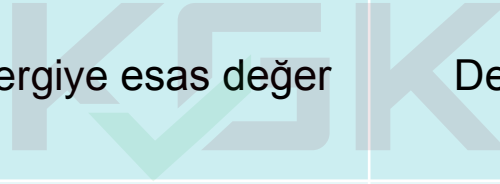
Defter değeri > Vergiye esas değer

Defter değeri < Vergiye esas değer

Yükümlülük

Defter değeri < Vergiye esas değer

Defter değeri > Vergiye esas değer

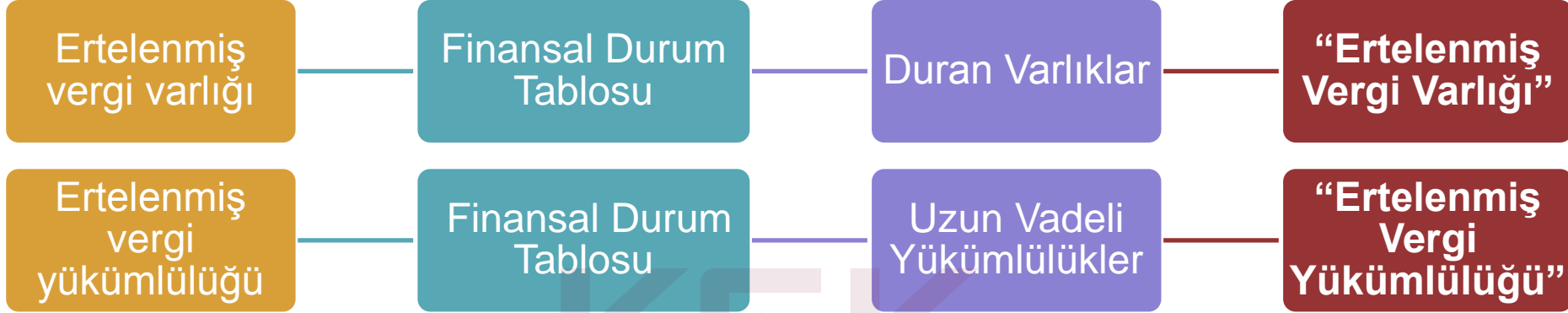


- ✓ Vergi mevzuatı uyarınca ayrılan amortismanın, muhasebe açısından ayrılan amortismandan az olması
- ✓ Gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen varlığın değerinin vergiye esas değerinden düşük olması
- ✓ Kıdem tazminatı yükümlülüğü

Ertelenmiş
Vergi
Varlığı

- ✓ Vergi mevzuatı uyarınca ayrılan amortismanın, muhasebe açısından ayrılan amortismandan fazla olması
- ✓ Finansal durum tablosuna yansıtılmış ancak tahsil edilmemiş faiz alacakları

Ertelenmiş
Vergi
Yükümlülüğü



- ✓ Ertelemiş vergi yükümlülüğü veya varlığı dönen varlıklar veya kısa vadeli yükümlülükler içinde sunulamaz.

Gelir Üzerinden Alınan Vergiler- Karşılaştırma

96

	BOBİ FRS	MSUGT/ VUK	TFRS
Ertelemiş Verginin Finansal Tablolarda Sunumu	Büyük işletmeler için zorunlu	-	TFRS uygulayan tüm işletmeler için zorunlu

KSGK

BÖLÜM 27

GEÇİŞ HÜKÜMLERİ



Daha önce başka bir finansal raporlama çerçevesine göre finansal tablo hazırlamış olan işletmelerin

Daha önce ortaklarına veya diğer dış kullanıcılara finansal tablo sunmamış olan işletmelerin

Bu standarda göre ilk kez hazırladığı finansal tablolara uygulanır

İşletmenin Sunacağı Tablolar

99

Muafiyetten Yararlanılmaması Durumunda:

**1/1/2017
Finansal
Durum Tablosu**

**31/12/2017
Finansal
Tabloları**

**31/12/2018
Finansal
Tabloları**

Muafiyetten Yararlanılması Durumunda (TFRS uygulayanlar hariç):

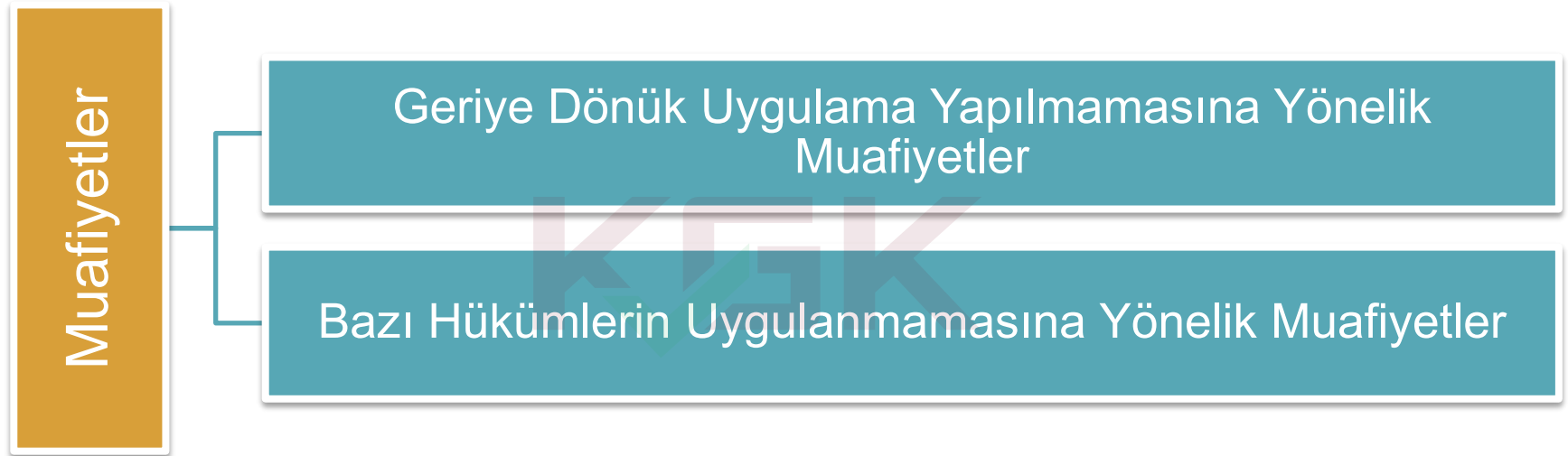
**1/1/2018
Finansal
Durum Tablosu**

**31/12/2018
Finansal
Tabloları**

**1/1/2017
Finansal
Durum Tablosu**

**31/12/2017
Finansal
Tabloları**

- ✓ Finansal tablolara yansıtılması **zorunlu kılınan** tüm varlıklar ve yükümlülükler, açılış Finansal Durum Tablosuna yansıtılır,
- ✓ Finansal tablolara yansıtılmasına **izin verilmeyen** varlık ve yükümlülükler, açılış Finansal Durum Tablosuna yansıtılmaz,
- ✓ Bu standarda geçmeden önce farklı bir şekilde sınıflandırılmış olan varlık, yükümlülük veya özkaynak kalemleri, bu Standarda uygun olarak **yeniden sınıflandırılır** ve
- ✓ Açılış finansal durum tablosuna yansıtılan tüm varlık ve yükümlülüklerin **ölçümünde**, bu Standart hükümleri uygulanır.



Bu Standardın ilk kez uygulandığı finansal tablolarda aşağıdaki hususlara yer verilir:

- ✓ Her bir muhasebe politikasındaki değişikliğin niteliği
- ✓ Özkaynak tutarları arasındaki mutabakat
- ✓ Kâr veya zarar tutarları arasındaki mutabakat



Teşekkürler