

Sermaye Piyasası Kurulundan:

**Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları
Hakkında Tebliğ
(Seri : XI, No:25)**

Amaç

Madde 1. Bu Tebliğin amacı, Sermaye Piyasası Kanununun değişik 16 ve 22/e maddeleri uyarınca işletmeler tarafından düzenlenecek mali tablo ve raporlar ile bunların hazırlanması ve ilgililere sunulmasına ilişkin muhasebe ilke ve kurallarını belirlemektir.

Kapsam

Madde 2. Bir ana ortaklığın bağlı ortaklığı, iştiraki veya müşterek yönetime tabi teşebbüsü konumunda olanlar da dahil işletmeler mali tablo ve raporlarını bu Tebliğdeki hükümler çerçevesinde düzenler. Bu hüküm, anılan işletmelerin mali tablolarının bağımsız denetime tabi olması hakkında da geçerlidir. Ancak, ana ortaklığın bağlı ortaklığı, iştiraki veya müşterek yönetime tabi teşebbüsü olması nedeniyle bu Tebliğ hükümlerine tabi olan işletmelerden, “Konsolide Mali Tablolar, Bağlı Ortaklıklar, Müşterek Yönetime Tabi Teşebbüsler ve İştirakler” Kısımındaki hükümler çerçevesinde konsolidasyon kapsamı dışında tutulan işletmeler bu Tebliğ hükümlerine göre mali tablo düzenlemeyebilir, bu işletmelerin daha önce bağımsız denetime tabi olmaması durumunda, konsolidasyon kapsamı dışında tutulmaları nedeniyle mali tablolarını da bağımsız denetimden geçirmeyebilirler.

Ana ortaklığın bağlı ortaklığı, iştiraki veya müşterek yönetime tabi teşebbüsü olması nedeniyle bu Tebliğ hükümlerine tabi olan işletmeler, bu Tebliğde getirilen mali tabloların ilanı ile bunların Kurul ve borsaya gönderilmesi yükümlülüğünden muaftır.

İşletmeler tarafından, Kanunun 50/(a) maddesi çerçevesinde özel mevzuatlarına göre belirlenmiş şekil ve esaslar çerçevesinde mali tablo ve raporların düzenlenmesi, bu Tebliğde öngörülen düzenleme yükümlülüğünün yerine getirilmesi hükmündedir.

Diğer taraftan, işletmelerin bu Tebliğ uyarınca mali tablo ve rapor düzenlemeleri ve/veya kamuya açıklamaları halinde, Tebliğin ilgili Kısımlarında getirilen özel hükümler saklı olmak üzere, söz konusu mali tablo ve raporların bu Tebliğin tüm Kısımlarında düzenlenen esaslara uygun olarak hazırlanması zorunludur.

Bu Tebliğin Kısımları ve bu Kısımlara karşılık gelen Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, Tebliğ ekindeki tabloda yer almaktadır.

Tanımlar

Madde 3. Bu Tebliğde geçen;

Kanun: 28/7/1981 tarihli ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununu,

Kurul: Sermaye Piyasası Kurulunu,

İşletme: İhraç ettiği sermaye piyasası araçları bir borsada işlem gören ortaklıkları, aracı kurumları, portföy yönetim şirketlerini ve konsolidasyon kapsamına alınan diğer işletmeleri,

Mali tablolar: Dipnotlarıyla birlikte bilanço, gelir tablosu, nakit akım tablosu ve öz sermaye değişim tablosunu,

Mali raporlar: Yönetim kurulu yıllık faaliyet raporları ile Türk Ticaret Kanununda düzenlenen denetçi raporlarını,

ifade eder.

Tebliğdeki hükümlerin niteliği

Madde 4. Bu Tebliğdeki hükümler, işletmelerde gerçekleşen işlemlerin ve bunların etkilerinin mali tablolarda gösterilmesi ile ilgili olup, işletmelerin yürütecekleri faaliyetlerin sınırlarının belirlenmesine ilişkin hükümler içermemektedir. İşlem ve olayların bu Tebliğ uyarınca mali tablolara yansıtılmış olması, söz konusu işlem ve olayların ilgili mevzuata uygun bir şekilde yürütüldüğü konusunda bir değerlendirme yapılmasına imkan vermez.

Muhasebe standartları

Madde 5. Kurul, bu Tebliğdeki hükümlerin açık ve anlaşılır hale gelmesi ve birden çok alanla ilgili hususlarda yoruma ihtiyaç duyulması halinde, muhasebe standartları açıklaması yayımlayabilir. Bu açıklamalara aykırılık, bu Tebliğ hükümlerine aykırılık anlamına gelir.

Bu Tebliğde veya bu Tebliğe ek olarak veya bu Tebliğe ilgili olarak çıkarılan tebliğlerde yer alan hükümler ile Kurulun muhasebe standartları açıklamaları, topluca Kurulun muhasebe standartları olarak adlandırılır.

Terimlerin anlamı

Madde 6. Bu Tebliğde yer verilen terimlerin tanımları, diğer mevzuat veya uygulamadaki anlamlarından farklı olmaları halinde ilgili terimlerin bu Tebliğdeki anlamları esas alınarak işleme tabi tutulmaları zorunludur.

Mali tablo düzenleme yükümlülüğü

Madde 7. İşletmeler bu Tebliğde kendileri için öngörülen mali tabloları düzenlemekle yükümlüdür. Konsolide mali tablo düzenleme yükümlülüğü bulunan işletmelerin bu Tebliğ hükümlerine göre ayrıca konsolide olmayan mali tablo düzenleme yükümlülüğü yoktur. Ancak bu işletmelerin diğer yükümlülükler uyarınca konsolide olmayan mali tablo hazırlamak zorunda olmaları durumunda, mali tablolar ilgili mevzuata uygun olarak düzenlenir.

BİRİNCİ KISIM MALİ TABLOLARA İLİŞKİN GENEL İLKELER

BİRİNCİ BÖLÜM Genel İlkeler

Mali tablolara ilişkin genel ilkeler

Madde 8. Genel ilkeler,

- a) Mali tabloların amacı,
- b) Mali tabloların nitelikleri,
- c) Mali tabloları oluşturan unsurların tanımlanması, mali tablolara alınması ve değerlemesi,
- d) Öz sermaye kavramı ve öz sermayenin korunması, konularını içerir.

Mali tablolar konsolide olanlar dahil, ekonomik karar almada bu tablolara bağımlı olan ve bu tabloları kullanan mali tablo kullanıcılarının ortak ihtiyaçları gözetilerek hazırlanmalı ve sunulmalıdır. Mali tablo kullanıcılarının sadece bir kısmının ihtiyacı dikkate alınarak mali tablo hazırlanamaz.

Mali tablolar, finansal raporlama sürecinin bir parçasını teşkil eder ve bilanço, gelir tablosu, nakit akım tablosu, öz sermaye değişim tablosu ve mali tabloların ayrılmaz bir parçası olan dipnotlardan oluşur. Bunların yanında, mali tablolarda, mali tablo bilgilerine

dayanılarak üretilmiş ilave bilgiler de yer alabilir. Bunlar, bir işletmenin coğrafi veya endüstriyel bölümlere göre raporlaması veya fiyat değişimlerinin etkileri ile ilgili bilgiler olabilir. Mali tablolar, yönetim kurulu yıllık faaliyet raporu ile Türk Ticaret Kanununda düzenlenen denetçi raporunu içermez.

Tebliğin kapsam maddesinde belirtilen işletmeler, mali tablolarını bu Tebliğde belirtilen standartlara uygun olarak düzenlemek zorundadır.

Birinci kısımdaki hükümlerin nitelikleri

Madde 9. Bu Kısımda yer alan genel ilkeler, diğer kısımlarda yer verilen hükümlerin yorumlanması, işlem ve olayların mali tablolarda gösterimi konusunda bilgi sağlamayı amaçlar. Bu Kısımdaki genel ilkeler ile diğer kısımlardaki hükümler arasında farklılıkların bulunması halinde, diğer kısımlardaki konuyla ilgili özel hükümlere uyulur. Hakkında özel hüküm bulunmayan işlem ve olayların mali tablolarda gösteriminde bu Kısımdaki genel ilkelere uyulur.

Mali tablo kullanıcıları ve bunların bilgi ihtiyacı

Madde 10. Mali tablo kullanıcıları; mevcut ve potansiyel yatırımcılar, çalışanlar, borç verenler, satıcılar, diğer ticari alacaklılar, müşteriler, devlet ve toplumdur.

a) Yatırımcılar: İşletmelere öz sermaye olarak fon sağlayanlar ve bunların danışmanları yatırımlarının maruz kaldığı risk ve elde edecekleri getiriler ile ilgilenir. Yatırımcılar ve danışmanları hisse senetlerini ne zaman alacakları, satacakları veya elde tutacakları konusundaki kararları ile ilgili olarak bilgiye ihtiyaç duyarlar. Hisse senedi sahipleri işletmenin temettü ödeme durumunu değerlendirmek açısından da bilgi ihtiyacı duyabilirler.

b) Çalışanlar: Çalışanlar ve sendikalar, işverenlerinin karlılığı ve istikrarı hakkında bilgi sahibi olmak isterler. Buna ilave olarak çalışanlar, ücretlerinin ve diğer mali haklarının işletme tarafından ödenme ve iş imkanlarının devamlılığı konusunu değerlendirmeye yarayacak bilgilere ihtiyaç duyarlar.

c) Borç verenler: Borç verenler kullandıkları fonların ve bunların getirilerinin vadesinde ödenebilirliği konusunda bilgiye ihtiyaç duyarlar.

d) Satıcılar ile diğer ticari alacaklılar: Satıcılar ile diğer ticari alacaklılar, alacaklı oldukları tutarın vadesinde ödenebilirliği konusunda bilgiye ihtiyaç duyarlar.

e) Müşteriler: Müşteriler, özellikle işletmeyle uzun vadeli bir ilişki içine girmişlerse veya ona bağımlıysa, işletmenin devamlılığı konusundaki bilgiyle yakından ilgilidirler.

f) Devlet: Devlet kaynak tahsisıyla ve dolayısıyla işletmelerin faaliyetleri ile yakından ilgilidir. Devlet ayrıca, işletmenin faaliyetlerini düzenlemek, vergi politikalarını belirlemek ve milli gelir ve benzeri istatistikleri tutmak için işletme hakkında bilgiye ihtiyaç duyar.

g) Toplum: İşletmeler içinde bulundukları toplumu değişik biçimlerde etkiler. Bir işletme yörede önemli bir istihdam kaynağı veya o yörede üretilen mal ve hizmetlerin önemli bir müşterisi olabilir. Bu nedenle, işletmenin sürekliliği hakkındaki bilgi yöre halkını ilgilendirir.

Kullanıcıların bilgi ihtiyacı sadece mali tablolara karşılanamaz. Ancak kullanıcıların ihtiyaçlarının ortak noktaları bulunmaktadır. İşletmeye sermaye sağlayan ve dolayısıyla fonlarını riske eden yatırımcıların bilgi ihtiyacını karşılamaya yönelik düzenlemeler, işletme ile ilgili diğer kesimlerin bilgi ihtiyacının büyük bir kısmını da karşılar.

İKİNCİ BÖLÜM

Mali Tabloların Amacı

Mali tabloların hazırlanma amacı

Madde 11. Mali tablolar, kullanıcılarının ekonomik kararlarında faydalı olacak şekilde, bir işletmenin mali durumu, performansı ve mali durumundaki değişiklikler hakkında bilgi vermek amacıyla hazırlanır. Mali tablolar, bunun dışındaki amaçlar için hazırlanamaz.

Bu şekilde hazırlanmış mali tablolar, kullanıcıların çoğunun ortak bilgi ihtiyacını karşılar. Ancak, finansal olmayan bazı bilgilerin mali tablolarda yer almaması mümkündür. Ayrıca, mali tablolarda büyük ölçüde geçmiş olayların etkileri yer alır. Bu nedenle, ekonomik karar almada, mali tablolar gerekli bilgilerin tümünü sağlamayabilir.

Mali tablolar, işletme kaynaklarının işletme yönetimi tarafından etkin idare edilmediğinin sonuçlarını da gösterir. Mali tablo kullanıcıları, alacakları ekonomik kararlarda kullanmak üzere, performans değerlendirmesi yaparlar. İşletmedeki payları satma, elde tutma veya yeni pay alma ile yönetimin yeniden atanması veya değiştirilmesi konuları, ekonomik kararlar içinde yer alır.

Mali durum, performans ve mali durumda değişim

Madde 12. Mali tablo kullanıcıları tarafından alınan ekonomik kararlar, işletmenin gelecekte elde etmesi beklenen nakit ve nakit benzerlerini oluşturma yeteneği ile bunların kesinlik düzeyi hakkında bir değerlendirme yapmayı gerekli kılar. Nakit ve nakit benzerleri oluşturma yeteneği sayesinde işletmeler, borçlarını, bunların faizlerini, çalışanların ücretlerini ve ortaklara kar payını ödeyebilir. İşletmenin mali durumuna, performansına ve mali durumunda değişime odaklı bilgilerin sağlanması halinde, mali tablo kullanıcıları işletmenin nakit ve nakit benzerleri oluşturma kapasitesini daha iyi değerlendirme yeteneğine sahip olurlar.

Bir işletmenin mali durumu, kontrol ettiği ekonomik kaynaklar, mali yapısı, likiditesi, ödeme gücü ve faaliyet gösterdiği ortamdaki değişikliklere uyum yeteneğinden etkilenir. İşletmenin kontrol ettiği ekonomik kaynaklar ve geçmişte bu kaynakları değiştirme kapasitesi, işletmenin oluşturacağı nakit ve nakit benzerlerini tahmin etmekte yararlı bir bilgidir. İşletmenin mali yapısı hakkındaki bilgiler ise, işletmenin borçlanma ihtiyacını, karların ve nakit akımlarının hak sahipleri arasında ne oranda pay edileceğini, işletmenin ilave finansman ihtiyacının nasıl karşılanacağını tahmin etmede yararlı olmaktadır. Likidite ve ödeme gücü hakkındaki bilgiler, işletme borçlarının vadesinde ödenme gücü hakkında bilgi verir. Likidite, kısa vade için, bu süre içerisinde vadesi gelen finansal yükümlülükleri düştükten sonra elde kullanılabilir nakdin kalmasını ifade eder. Ödeme gücü ise, işletmenin uzun vadede, vadesi gelen finansal yükümlülüklerini karşılama yeteneğidir.

İşletmenin performansı, özellikle karlılığı ve karlılıktaki değişimi hakkındaki bilgi, işletmenin gelecekte kontrol etmesi beklenen ekonomik kaynaklardaki muhtemel değişiklikleri değerlendirme için şarttır. Mevcut ekonomik kaynaklarından işletmenin elde edebileceği nakit ve nakit benzerlerinin tutarını tahminde, performansla ilgili bilgi verilmesi zorunludur. Bunun yanında, performans hakkında bilgi, işletmenin kullanacağı ek kaynakların etkinliği hakkında karar vermede yardımcı olabilir.

Mali durumdaki değişim, işletmenin dönem içinde gerçekleştirdiği yatırım, finansman ve esas faaliyetleri hakkında bilgi vermeye yarar. Bu bilgi mali tablo kullanıcılarına, işletmenin nakit ve nakit benzerleri oluşturma gücü ve bu nakitten yararlanmak için işletmenin ihtiyaçlarını belirlemede fayda sağlar. İşletmenin mali durumundaki değişimi gösteren mali tablolara konu edilen fonları nakit ve nakit benzerleri, işletme sermayesi veya likit varlıklar oluşturabilir.

Mali durum hakkında bilgi bilançoda, performans hakkında bilgi gelir tablosunda, mali durumdaki değişiklikler hakkında bilgi ise ayrı mali tablolarda verilir.

Mali tablolar setini oluşturan tablolar; bilanço, gelir tablosu, nakit akım tablosu ve öz sermaye değişim tablosu, bir işlemin veya olayın farklı yönlerini temsil ettiklerinden birbirleriyle ilişkilidir. Her bir mali tablo diğerinden farklı konuda bilgi vermesine rağmen, tek başına kullanıcıların ihtiyaç duyduğu bilgilerin tümünü sağlayamaz.

Dipnotlar

Madde 13. Mali tablolar, diğer ek açıklamaların da içinde yer aldığı dipnotları kapsar. Dipnotlar, bir bilanço veya gelir tablosu kalemi hakkında, kullanıcıların ihtiyaç duyduğu ek bilgiyi içerir. Bunun yanında, işletmenin karşı karşıya olduğu risk ve belirsizlikleri ve bilançoya alınmayan varlık ve yükümlülükleri hakkında açıklamalara da söz konusu dipnotlarda yer verilebilir. Coğrafi ve endüstri bölümlerine göre düzenlenmiş bilgiler ile fiyat değişimlerinin işletmeye etkileri hakkındaki bilgiler de dipnotlarda yer alabilir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

Muhasebenin Temel Varsayımları

Muhasebenin temel varsayımları

Madde 14. Tahakkuk esası ve işletmenin sürekliliği muhasebenin temel varsayımlarıdır.

Tahakkuk esası

Madde 15. Mali tablolar, amaçlanan faydayı sağlamaları için tahakkuk esası dikkate alınarak hazırlanır.

Bu yöntemde, işlemlerin ve diğer olayların etkileri, bunlarla ilgili nakit ve nakit benzerlerinin tahsilatlarının veya ödemelerin yapıldığı tarih itibarıyla değil, bunların vuku bulduğu tarihler esas alınarak mali tablolara alınır. İşlem ve olaylar tahakkuk ettiği tarih itibarıyla mali tablolara alınır ve ilgili dönemin mali tablolarında gösterilir. Tahakkuk esası kullanılarak hazırlanmış mali tablolar, mali tablo kullanıcılarına, sadece işletmenin geçmişte yaptığı nakit tahsil ve ödeme işlemleri hakkında değil, gelecekte ödenmesi gereken yükümlülükler ve gelecekte alınacak nakdi temsil eden kaynaklar hakkında da bilgi verir.

İşletmenin sürekliliği

Madde 16. Mali tablolar, işletmenin tahmin edilebilir bir gelecekte faaliyetlerini sürdüreceği varsayımı ile hazırlanır. Böylelikle, işletmenin faaliyetlerini tasfiye etme veya önemli miktarda azaltma niyet ve ihtiyacında olmadığı varsayılır. Eğer faaliyetleri tasfiye etme ve önemli miktarda azaltma niyeti veya gerekliliği varsa, mali tablolar farklı esaslara göre düzenlenebilir. Bu durumda mali tablo düzenlemede kullanılan esaslar açıklanır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

Mali Tabloların Nitelikleri

Mali tabloların nitelikleri

Madde 17. Mali tabloların nitelikleri, mali tabloları kullanıcıları için faydalı hale getiren yönleridir. Anlaşılabilirlik, ihtiyaca uygunluk, güvenilirlik ve karşılaştırılabilirlik mali tabloların niteliklerini oluşturur.

Anlaşılabilirlik

Madde 18. Mali tablolarda sunulan bilgilerin kullanıcılar tarafından kolayca anlaşılabilmesi, mali tabloların en önemli niteliksel özelliğidir. Ticari ve ekonomik faaliyetler ve muhasebe konusunda makul düzeyde bilgiye sahip olup, sunulan bilgileri makul bir dikkatle değerlendirmeye istekli kişiler tarafından anlaşılabilirlik düzeyindeki mali tabloların anlaşılabilirlik özelliğini taşıdığı kabul edilir. Ekonomik karar almada önemli olan ve doğası itibarıyla karmaşık olan bilgiler, anlaşılmasının zor olduğu gerekçesiyle mali tablolardan çıkarılamaz.

İhtiyaca uygunluk

Madde 19. Mali tablolarda sunulan bilgilerin faydalı olabilmesi için, bu bilgilerin kullanıcıların ekonomik karar alma ihtiyaçlarına uygun olması şarttır. Geçmiş, şimdiki ve gelecek olayların değerlendirilmesini veya önceki değerlendirmelerin gözden geçirilmesini sağlamak suretiyle, mali tablo kullanıcılarının ekonomik kararlarını etkileyen bilgi ihtiyaca uygunluk özelliğini taşıyor kabul edilir.

Bilginin tahmin ve teyit etme rolü birbirleriyle ilişkilidir. (Örnek, varlıkların mevcut tutarı ve yapısı, bir işletmenin çıkan fırsatlardan yararlanma ve zor durumları karşılama yeteneği hakkında kullanıcılara önemli bilgi verir.) İşletmenin varlıklarının tutarı ve yapısı, aynı zamanda geçmişte yapılan tahminlerin sonuçlarını teyit açısından da bilgi verir. (Örnek; planlanmış faaliyetlerle ilgili olarak geçmişte yapılan tahminlerin gerçekleşip gerçekleşmediği, varlıkların mevcut tutarı ve yapısının sunduğu bilgi ile teyit edilebilir.)

İşletmenin finansal durumu ve geçmiş performansı hakkındaki bilgi; işletmenin gelecekteki mali durum ve performansı ile mali tabloyu kullananların ilgili olduğu alanlarda, temettü, ücret ödemeleri, menkul kıymetlerin fiyat hareketleri ve işletmenin yükümlülüklerini vadesinde ödeme gücü gibi konular hakkında tahmin yapmaya elverişli bir temel sağlar. Mali tabloların sunuş biçiminin, işletmenin geçmiş verilerinden, gelecekteki performansını tahmin etme gücünü artıracak şekilde belirlenmesi zorunludur.

İhtiyaca uygunluk ve önemlilik

Madde 20. Bir bilginin ihtiyaca uygun olması, önemlilik kavramı ve o bilginin esasıyla ilgilidir. Bazı durumlarda bir bilginin esası, onun ihtiyaca uygun olup olmadığının belirlenmesinde tek başına yeterli olur. (Örnek; işletmenin yeni bir bölümüyle ilgili bilgi sunulması, ilgili dönemde söz konusu bölümden elde edilen sonuçların önemliliğinden bağımsız olarak, işletmenin karşı karşıya olduğu risk ve getirilerin değerlendirilmesi açısından önem taşıyabilir.) Bazı durumlarda, bilginin esası ve önemlilik birlikte dikkate alınır. Bir işletmenin farklı bölümlerinde tutulan stokların miktarı bu duruma örnek olarak gösterilebilir.

Bir bilginin açıklanmaması, yanlış veya eksik açıklanması, mali tabloları esas alarak karar veren kullanıcıların ekonomik kararlarını etkileyebilecek nitelikte ise, bu bilgi önem arz eder.

Güvenilirlik

Madde 21. Bilginin faydalı olabilmesi için, güvenilir olması da şarttır. Önemli hataları içermeyen, yanlış olmayan ve temsil etmesi beklenen veya temsil ettiği iddia edilen işlem ve olayları, gerçeğe uygun bir şekilde temsil etmek suretiyle kullanıcılara dayanak olabilen bir bilginin güvenilir olma özelliğini taşıdığı kabul edilir.

Bir bilgi ihtiyaca uygunluk özelliğini taşımakla beraber güvenilir olmayabilir. Bu durumda, söz konusu bilginin mali tablolara yansıtılması yanıltıcı olabilir. (Örnek; işletme aleyhine açılmış bir davada talep edilen tazminatın miktarı ve geçerliliği şüpheli ise, talep

edilen tutarın tamamı için mali tablolarda karşılık ayrılması uygun olmayabilir. Bunun yerine sadece dipnotlarda açıklama yapılması yeterli olabilir.)

Güvenilirlik ve gerçeğe uygun bir şekilde temsil

Madde 22. Bir bilginin güvenilir kabul edilebilmesi için, hatalardan ve önyargılardan arındırılmış olması, temsil etmesi beklenen veya temsil ettiği anlaşılan işlem ve olayları gerçeğe uygun bir şekilde sunması şarttır. (Örnek; bilanço, bilanço tarihinde, mali tablolara alınma kriterlerini taşıyan ve varlık, borç ve öz sermaye olarak sonuçlanan işlem ve olayları gerçeğe uygun bir şekilde yansıtmalıdır.)

Bir çok finansal veri, işlem ve olayları gerçeğe uygun bir şekilde yansıtmama riski taşır. Bu durum, yanlış olmaktan ziyade, ölçülecek işlem ve olayların ya da ölçüm ve sunum tekniklerinin belirlenmesinde karşılaşılan zorluklardan kaynaklanır. Bazı durumlarda, ilgili kalemin finansal etkilerinin ölçülmesi çok belirsiz olabilir ve bunun sonucunda işletme ilgili kalemi mali tablolara almayabilir. Diğer durumlarda ise, ilgili kalemi mali tablolara almak ve bunun ölçümü ve mali tablolara alınması ile ilgili riskleri açıklamak daha uygun olabilir.

Güvenilirlik ve özün önceliği

Madde 23. Bir bilginin gerçeği uygun bir şekilde temsil etmesi için, ilgili bilginin sadece hukuki biçimine bakarak değil, onun özü ve ekonomik anlamı dikkate alınarak mali tablolarda sunulması şarttır. İşlem veya diğer olayların özü, hukuki formları ile her zaman uyumlu olmayabilir. (Örnek; bir işletme, hukuki belgeler üzerinde, bir varlığı diğer bir işletmeye devretmiş gibi gösterebilir. Ancak o varlıktan gelecekte elde edilmesi beklenen faydalardan yararlanma hakkını kendisinde bırakmış olabilir. Böyle bir durumda, mali tablolarda satış varmış gibi göstermek, gerçeğe uygun bir şekilde temsil kuralını ihlal eder.)

Güvenilirlik ve tarafsızlık

Madde 24. Mali tabloların güvenilir olması için, bu tablolarda bulunan bilgilerin tarafsız olması, diğer bir deyişle yanlış olmaması şarttır. Önceden belirlenmiş bir sonucu elde etmek amacıyla, kararları ve yargıları etkileyecek şekilde bilgi sunan mali tablolar tarafsız olarak kabul edilemez.

Güvenilirlik ve ihtiyatlılık

Madde 25. Şüpheli alacakların tahsili, maddi varlıkların faydalı ömrü, garanti kapsamında yapılacak giderler gibi mali tabloları ilgilendiren bir çok olayın doğasında belirsizlik bulunur. Bu belirsizlikler, mali tabloların hazırlanmasında ihtiyatlılık ilkesine uyularak ve bu belirsizliklerin esası ve boyutu hakkında açıklama yapılarak mali tablolara alınmalıdır. İhtiyatlılık, belirsizlik altında tahmin yapılmasında gerekli olan takdirin kullanılmasında, belirli ölçüde tedbirli davranılması, böylelikle varlıkların ve gelirlerin olduğundan fazla, borçların ve giderlerin de olduğundan az görünmesinin engellenmesidir. İhtiyatlılık, işletmenin gizli yedek akçe ayırmasına, aşırı karşılık ayırmasına, gelirlerin ve varlıkların bilinçli şekilde düşük gösterilmesine veya borçların ve giderlerin bilinçli şekilde yüksek gösterilmesine de izin vermez. İhtiyatlılık ilkesine aykırı olarak hazırlanan mali tablolar tarafsız olma ve dolayısıyla güvenilir olma özelliklerini kaybeder.

Güvenilirlik ve tam açıklama

Madde 26. Mali tabloların güvenilir olabilmesi için, bu tablolarda yer alan bilgilerin maliyet ve önemlilik sınırları içerisinde tam olması şarttır. Mali tablolarda bir bilginin ihmal edilmesi, mali tabloların yanlış veya yanıltıcı olmasına, dolayısıyla güvenilir ve ihtiyaca uygun olmamasına neden olabilir.

Karşılaştırılabilirlik

Madde 27. Mali durum ve performans eğilimlerinin tespitine imkan vermek üzere, bir işletmenin mali tablolarının önceki dönemlerle karşılaştırılabilir olması şarttır. Bunun yanında, mali tabloların, mali durum, performans ve mali durumda değişimi değerlendirmeyi sağlamaya yönelik olarak, işletmeler arasında da karşılaştırma yapmaya müsait olması zorunludur. Bu çerçevede, benzer işlemlerin finansal sonuçları, tüm işletmelerde sürekli ve tutarlı olarak aynı şekilde mali tablolarda gösterilmeli ve değerlendirilmelidir.

Karşılaştırılabilir olma özelliğinin gereği olarak, mali tabloların hazırlanmasında kullanılan muhasebe politikaları, bunlarda yapılan değişiklikler ve bu değişikliklerin etkileri hakkında mali tablo kullanıcılarına açıklama yapılır. Mali tablo kullanıcıları, birbirini izleyen dönemlerde gerçekleşen benzer işlem ve olaylar için benimsenen muhasebe politikalarında, bir işletmede zaman içinde gerçekleşen değişiklikleri ve farklı işletmelerin bu konudaki politikalarını belirleyecek bilgilere sahip olmalıdır. Kullanılan muhasebe politikalarına ilişkin açıklama yapmak dahil, Kurulca yayımlanan muhasebe standartlarına uyum, karşılaştırılabilir olma özelliğini sağlamaya yardımcı olur.

Karşılaştırılabilirlik, tek düze olmaktan farklı olup, gelişmiş muhasebe standartlarının uygulamaya konulmasına engel değildir. Bir işlem veya olay için kabul edilen muhasebe politikası, ihtiyaca uygun olma ve güvenilir olma özelliğini yitirmişse, söz konusu işlem ve olayların muhasebeleştirilmesinde bu politikanın sürdürülmesi uygun değildir. Bunun yanında, daha uygun ve güvenilir alternatif muhasebe politikalarının ortaya çıkması durumunda, eski politikaların sürdürülmesi mümkün değildir.

Mali tablo kullanıcıları, işletmenin mali durumu, performansı ve mali durumda değişimini önceki dönemlerle karşılaştırmaya ihtiyaç duyduklarından, mali tablolar bir önceki dönemle karşılaştırmalı olarak hazırlanır.

İhtiyaca uygun ve güvenilir bilgiyle ilgili sınırlamalar: zamanlama

Madde 28. Mali tabloların açıklanmasında gereksiz gecikmelerin olması durumunda, bilgi ihtiyaca uygun olma özelliğini kaybedebilir. İşletmelerin yönetimi, bilgileri kısa süre içinde açıklama ile güvenilir olması arasında bir denge kurmak zorundadır. Bilginin kısa süre içinde sunulması için, işlem ve olayların tüm yönlerine ilişkin bilgiler edinilmeden, diğer bir deyişle güvenilirliği zedeleyerek, mali tabloların kamuya açıklanması zorunlu olabilir. Bunun tersi durumda, gecikme halinde mali tablolardaki bilgiler çok güvenilir olabilir ancak, daha önceden karar almak zorunda olan kullanıcılar için anlamı azalabilir. Güvenilirlik ve ihtiyaca uygunluk arasında denge kurmada, mali tablo kullanıcılarının ekonomik karar alma ihtiyaçlarını en iyi şekilde karşılama hususuna önem verilmelidir.

İhtiyaca uygun ve güvenilir bilgiyle ilgili sınırlamalar: fayda ve maliyet arasında denge

Madde 29. Fayda ve maliyet arasındaki denge, mali tablo niteliklerinden ziyade, genel bir kısıtlamadır. Bir bilgiden elde edilen fayda, onu temin etmek için harcanan maliyetten fazla olmalıdır. Ancak, fayda ve maliyetin belirlenmesi büyük ölçüde takdir kullanmayı zorunlu kılar. Ayrıca, bilgi elde etme maliyetine, bilgiden yararlananların katlanması söz konusu olmayabilir. Bilgi, kendilerine bilgi sağlanması amaçlananlardan farklı kesimlere de faydalı olabilir. (Örnek; işletmeye borç verenler için sağlanan bilgiler, işletmenin borçlanma maliyetini düşürebilir.) Bu nedenle her durumda fayda maliyet yaklaşımını uygulamak zordur. Bununla birlikte, işletmeler ve mali tablo kullanıcıları bu kısıtlamanın farkında olmalıdır.

İhtiyaca uygun ve güvenilir bilgiyle ilgili sınırlamalar: mali tablo nitelikleri arasında denge

Madde 30. Uygulamada, mali tablo nitelikleri arasında bir denge şarttır. Bu denge mali tabloların amaçlarını en iyi şekilde karşılayacak şekilde kurulmalıdır. Mali tablo nitelikleri arasında denge kurmada, olay bazında uzman kişilerin takdir yetkisi aranır.

Gerçeği dürüst bir şekilde yansıtma

Madde 31. Mali tabloların hazırlanmasında, temel mali tablo niteliklerinin kullanılması ve uygun muhasebe standartlarının uygulanması halinde, mali tabloların gerçeği dürüst bir şekilde yansıttığı kabul edilir.

BEŞİNCİ BÖLÜM
Mali Tabloların Unsurları

Mali tabloların unsurları

Madde 32. Mali tablolar, işlem ve olayları ekonomik özelliklerine göre genel gruplara ayırarak, bunların finansal etkilerini gösterir. Bu genel gruplar mali tabloların unsurlarını oluşturur. Bilançoda, işletmenin mali durumunun ölçümü ile doğrudan ilgili unsurlar; varlıklar, borçlar ve öz sermayedir. Gelir tablosunda performansın ölçümü ile doğrudan ilgili unsurlar ise gelir ve giderlerdir. Nakit akım veya öz sermaye değişim tabloları genellikle gelir tablosu unsurlarını ve bilanço unsurlarındaki değişimleri yansıttığından, bu tablolara özgü unsurlara bu Tebliğde yer verilmemiştir.

Mali tablo unsurları, bilanço ve gelir tablosundaki gösterimlerinde daha alt kategorilere ayrılır. (Örnek; varlıklar ve borçlar, kullanıcıların ekonomik karar almalarına yardımcı olacak şekilde, esasları veya fonksiyonları itibarıyla daha alt kategorilere bölünebilir.)

Mali durum

Madde 33. Bilançoda, işletmenin mali durumunun ölçümü ile doğrudan ilgili unsurlar varlıklar, borçlar ve öz sermayedir.

a) Varlık: Geçmişteki işlemler neticesinde işletmenin kontrol ettiği ve bundan gelecekte oluşacak ekonomik faydaların işletmeye ait olacağı beklenen değerleri,

b) Borç: Geçmiş olaylardan kaynaklanan ve ifası işletmenin ekonomik fayda içeren değerlerinde bir çıkışa neden olacak mevcut yükümlülüğü,

c) Öz sermaye: İşletmenin varlıklarından tüm borçlarını indirdikten sonra kalan bakiyeyi, ifade eder.

Bu bölümde varlık ve borçların önemli özellikleri yer alır. Ancak bunların bilançoya alınması için gerekli kriterler bu bölümde yer almamaktadır. Bunların bilançoya alınabilmesi için bu Kısımda belirtilen mali tablolara alınma kriterlerini taşımaları şarttır.

Bir kalemin varlık, borç veya öz sermaye tanımı içerisinde yer alıp almadığını değerlendirirken sadece hukuki biçime değil, kalemin özüne ve ekonomik anlamına bakılır. (Örnek; finansal kiralama, özü itibarıyla kiracı kiralamaya konu varlığın faydalı ömrünün önemli bir bölümü içerisindeki ekonomik faydasını elde etmekte, buna karşılık ilgili varlığın makul değeri ve ilgili finansman gideri kadar bir tutarı ödeme yükümlülüğü altına girer. Böylece finansal kiralama, varlık ve borç tanımına uymakta ve bunun sonucunda kiracının bilançosunda varlık ve borç olarak yer alır.)

Varlıklar

Madde 34. Bir varlığın beklenen ekonomik faydası, işletmeye nakit ve nakit benzeri akımına doğrudan ve dolaylı olarak katkı sağlayacak potansiyeldir. Potansiyel, işletmenin esas faaliyetlerinin parçası olan üretken bir birim olabileceği gibi, nakde ve nakit benzerlerine çevrilebilen veya üretim maliyetlerini azaltan bir bilgi gibi, işletmenin nakit çıkışını azaltma kapasitesi şeklinde de ortaya çıkabilir.

Bir işletme, varlıklarını müşteri ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik mal ve hizmet üretiminde kullanmak için elde bulundurur. Üretilen mal ve hizmetler müşteri ihtiyaçlarını karşıladığı için, müşteriler bunlar için bir ödeme yapmaya hazırdır. Bu ödeme işletmenin nakit akımına katkı sağlar. Nakdin kendisi de, diğer kaynaklara ulaşmayı sağlamak suretiyle bir hizmet sunar.

Bir varlıktan beklenen ekonomik fayda işletmeye değişik biçimlerde sağlanabilir.

Bir varlık;

a) İşletme tarafından satılan mal ve hizmetlerin üretiminde tek başına veya diğer varlıklarla beraber kullanılabilir,

b) Başka varlıklarla takas edilebilir,

c) Bir borcun ifası için kullanılabilir, veya

d) Hisse sahiplerine dağıtılabilir.

Bir çok varlık (Örnek: maddi varlıklar) fiziki bir biçime sahiptir. Ancak bir varlığın mali tablolara alınması için fiziki biçiminin varlığı şart değildir. (Örnek: patent ve telif hakları, bunlardan sağlanacak ekonomik faydaların işletme tarafından elde edileceği bekleniyorsa ve bunlar işletme tarafından kontrol ediliyorsa bir varlık olarak kabul edilir.)

Bir çok varlık (Örnek: alacaklar ve gayrimenkuller) hukuki haklarla ilgilidir. (Örnek; bir varlığın mali tablolara alınması için sahiplik hakkının varlığı zorunlu değildir. Kiralanan bir gayrimenkulden elde edilmesi beklenen fayda işletme tarafından kontrol edilebiliyorsa, bu gayrimenkul bir varlık olarak bilançoda yer alır.) Bunun yanında bir varlık olarak tanımlanabilmek için hukuki kontrolün işletmenin elinde olması şart değildir. (Örnek: Hukuki bir sahiplik ilişkisi kurulmamış olsa bile, gizli tutulmak suretiyle bir geliştirme sonucu elde edilen know-how'dan elde edilmesi beklenen faydanın kontrol edilmesi durumunda, bu know-how varlık olarak bilançoya alınabilir.)

Bir işletmenin varlıkları geçmiş olaylar veya işlemler neticesinde ortaya çıkar. Bir varlık genellikle satın alma veya üretme suretiyle elde edilir. Ancak bunun yanında diğer yollarla da elde edilebilir. (Örnek: devlet teşvik olarak bir işletmeye belirli bir varlığı devredebilir veya işletme bir maden yatağı keşfedebilir.) Gelecekte olması beklenen işlemler neticesinde bir varlık elde edilemez. (Örnek: Bir stok alma niyeti ileri sürülerek bu stok varlıklar arasında izlenemez.)

İstisnalar olmakla beraber, harcama yapmakla varlık elde etmek arasında çok yakın bir ilişki vardır. Bu çerçevede, işletmenin bir harcama yapması halinde bundan gelecekte bir fayda elde etmenin amaçlandığı sonucuna ulaşılabilir, ancak her zaman bu harcama neticesinde bir varlık elde edilmeyebilir. Benzer şekilde, bir harcama yapılmadan elde edilmiş kalemler varlık kapsamı dışında bırakılmayabilir. (Örnek: işletmeye bir varlık bağışlanmış olabilir ve bunu elde etmek için bir harcama yapılmamasına karşın bu kalem varlık olarak tanımlanabilir.)

Borçlar

Madde 35. Borçların en önemli özelliği, işletmenin mevcut bir yükümlülüğünün bulunmasıdır. Yükümlülük, işletmenin belirli bir şekilde hareket etme görevi veya sorumluluğudur. Sorumluluk, bağlayıcı bir sözleşme veya kanuni düzenlemeler nedeniyle ortaya çıkabilir ve bu durumda hukuki yaptırıma tabi olması mümkündür. Bunun yanında, sorumluluk ticari örf veya müşterilerle iyi ilişkileri sürdürme isteği veya eşit davranma

arzusu gibi nedenlerle de ortaya çıkabilir. (Örnek: bir işletme, garanti süresi sonunda bile üretim hatası sonucu oluşan zararları gidermeyi bir politika olarak belirlemişse, bu nedenle oluşması beklenen giderler bir borç olarak dikkate alınır.)

Mevcut bir yükümlülük ile ileriye dönük bir taahhüt arasında fark bulunmaktadır. Yönetimin ileride bir varlığı alma niyeti, başlı başına bir tutarın borç olarak mali tablolara alınmasını şart değildir. Bir yükümlülük sadece ilgili varlığın teslim alınması veya işletmenin geri dönülmez bir sözleşme yapılması halinde ortaya çıkar. Geri dönülmez sözleşme, vazgeçilmesi halinde işletmenin önemli ceza ödemek zorunda kalması gibi nedenlerle, işletmenin bozmak istemeyeceği sözleşmelerdir.

Borçların ifası genellikle, ekonomik fayda içeren değerlerin sözleşmenin diğer tarafına işletmece verilmesini zorunlu kılar. Bir borcun ifası;

- a) Nakdi ödeme,
 - b) Diğer varlıkların devredilmesi,
 - c) Hizmet sunulması,
 - d) Borcun bir başka borçla değiştirilmesi,
 - e) Borcun öz sermayeyle değiştirilmesi.
- şeklinde olabilir.

Bunun yanında, bir borç başka yollarla da ifa edilebilir. (Örnek; kredi veren alacağından vazgeçebilir veya işletmeye verilen bir avans, sözleşme yükümlülüğünün yerine getirilmemesi nedeniyle gelir olarak kaydedilebilir.)

Borçlar geçmiş olay ve işlemlerden kaynaklanır. Böylece, bir mal ve hizmetin satın alınması borçların artmasına neden olur. Benzer şekilde bankalardan kredi alınması bunların geri ödenmesi yükümlülüğünün doğmasına neden olur. Bazı durumlarda işletmeler, ürettikleri malları satın alan müşterilerine satış bedelinin belirli bir tutarını daha sonra iade etme taahhüdünde bulunabilirler. Bu durumda geçmişte yapılan satışlar işletmenin borcunu artırır.

Bazı borçlar tahmin yapılmak suretiyle ölçülebilir. Bunlar karşılık olarak adlandırılır. (Örnek; mevcut garantiler sonucunda işletmenin ödeyeceği tutar tahmin edilip, bunun için karşılık ayrılmalıdır.)

Öz sermaye

Madde 36. Öz sermaye; işletmenin varlıklarından tüm borçlarını indirdikten sonra kalan bakiyedir. Ancak bu tutar bilançoda daha alt kategorilere ayrılabilir. İşletmeler, ortakların sermaye dahil katkılarını, kar ve sermaye yedeklerini ve birikmiş karları ayrı ayrı göstermelidir. Bu tür ayrımlar, mali tablo kullanıcılarının karar vermelerinde yardımcı olacak hususları içerir. (Örnek; mali tablo kullanıcıları, öz sermayenin ne kadarının dağıtılmaya müsait olduğunu veya ne tür hukuki kısıtlamalara tabi olduğunu bilmek isteyebilirler.) Bunun yanında, bu sınıflandırma imtiyazlı pay sahiplerinin haklarını da gösterecek şekilde düzenlenmelidir.

Türk Ticaret Kanunu veya işletmelerin ana sözleşmeleri gereği veya diğer şekillerde yedek akçeler ayrılabilir. Bunun yanında vergi kanunları bazı tutarların dağıtılmaması halinde vergi avantajı sağlayabilir. Bu bilgiler ekonomik karar almada mali tablo kullanıcıları için fayda sağlar. Bu tutarların transferi bir gider olarak değil, ilgili tutarların dağıtılması olarak dikkate alınır.

Öz sermayenin bilançoda gösterilecek tutarı, varlık ve yükümlülüklerin değerlendirilmesiyle ilgilidir. Mali tablolarda görünen öz sermaye ile öz sermayenin piyasadaki değerinin eşit olması beklenen bir durum değildir.

Performans

Madde 37. Kar, performans ölçüm kriteri olarak veya/ve yatırımın getirisi ve hisse başına kazanç ölçümleri için kullanılır. Karın ölçülmesi ile doğrudan ilgili mali tablo unsurları gelir ve giderlerdir. Gelir ve giderlerin mali tablolara alınması ve değerlemesi, öz sermaye ve öz sermayenin korunması kavramı ile ilgilidir.

a) Gelir; hesap dönemi içerisinde, ortakların katkısı haricinde öz sermayenin artmasını sağlayan, varlıkların değerinin artması, varlık girişi veya yükümlülüklerin azalması şeklinde ekonomik faydadaki artışı,

b) Gider; hesap dönemi içinde, hissedarlara dağıtım dışında öz sermayenin azalmasıyla sonuçlanacak şekilde, varlık çıkışı, varlıkların tükenmesi veya yükümlülüklerin artması suretiyle ekonomik faydanın azalışını, ifade eder.

(a) ve (b) bentlerinde yapılan gelir ve gider tanımı, gelir ve giderlerin mali tablolara alınması için gerekli kriterleri belirlemez.

Gelir ve giderler, ekonomik karar almak için gerekli ve ihtiyaca uygun bilgileri sağlamak üzere farklı şekilde sunulabilir. Olağan faaliyetlerden oluşan gelir ve giderler ile diğer gelir ve giderler ayrı ayrı gösterilir. Bu ayrım, bir kalemin kaynağı hakkında bilginin, işletmenin gelecekte oluşturabileceği nakit ve nakit benzerleri hakkında bir değerlendirmede bulunmak için ihtiyaca uygun ve gerekli olduğu gerekçesiyle yapılmaktadır. (Örnek; uzun vadeli bir yatırımın elden çıkarılması gibi arzi olayların düzenli bir şekilde tekrarlaması mümkün değildir.) Olağan ve diğer gelir ve gider ayrımı yapılırken işletmenin yapısı ve faaliyetleri dikkate alınır. Bir işletme için olağan olan bir işlem, diğer işletme için olağan olmayabilir.

Gelir ve giderleri farklı gruplar halinde sunmak ve onları ayırtmak, brüt kar marjı, vergi öncesi olağan faaliyet karı ve net kar gibi bazı performans ölçüm bilgilerini sağlar.

Gelirler

Madde 38. Gelirin tanımı, hasılat ve kazançları kapsar. Hasılat, işletmenin olağan faaliyetlerinden doğan ve işletmenin durumuna göre satış, faiz, temettü, royalti ve kira gelirleri olarak adlandırılabilir.

Kazanç, işletmenin olağan veya diğer faaliyetleri sonucunda oluştuğuna bakılmaksızın, gelirin tanımına uyan diğer kalemlerden oluşur. Kazanç ekonomik faydada bir artışı temsil eder ve yapı itibarıyla hasılatlardan farklı değildir. Bu nedenle, bu Kısımda kazanç ayrı bir mali tablo unsuru olarak dikkate alınmamıştır.

Kazançlar, maddi veya maddi olmayan varlıkların elden çıkarılması sonucu elde edilebilir. Gelir, realize edilmemiş kazançları da kapsar. (Örnek; aktif bir piyasası olan menkul kıymetlerin yeniden değerlendirilmesi sonucunda oluşan farklar da kazanç olarak kabul edilir.) Kazançlar mali tablolara alınmaları halinde, ekonomik karar alınmasında fayda sağladığı için ayrıca gösterilir. Kazançlar aksine düzenleme olmadıkça, ilgili giderlerle mahsup edildikten sonra net olarak verilir.

Giderler

Madde 39. Giderler, zararları ve işletmenin olağan faaliyetlerinden doğan gider kalemlerini kapsar (Örnek; satışların maliyeti, ücretler, itfa payları olağan faaliyetler sonucunda doğan giderler). Giderler genellikle, nakit ve nakit benzerleri, stoklar, maddi varlıklar gibi varlıkların değerinde azalma veya bu varlıkların çıkışı şeklinde oluşur.

Zararlar, işletmenin olağan veya diğer faaliyetleri sonucunda oluştuğuna bakılmaksızın, gider tanımına giren diğer kalemlerden oluşur. Zararlar, ekonomik faydada

bir azalmayı temsil ederler ve yapı itibariyle diğer giderlerden farklı değildir. Bu nedenle, zararlar ayrı bir mali tablo unsuru olarak dikkate alınmamıştır.

Zararlar, yangın ve su basması gibi felaketlerden veya cari olmayan varlıkların elden çıkarılmasından kaynaklanabilir. Yabancı para üzerinden borçların, kur değişimleri sonucunda artması durumunda olduğu gibi, realize edilmemiş zararlar da giderin tanımına girmektedir. Ekonomik karar almada faydalı olduğu için, zararlar mali tablolarda ayrıca gösterilir. Zararlar aksine düzenleme olmadıkça, ilgili gelirlerle mahsup edildikten sonra net olarak gösterilir.

Öz sermayenin korunması amaçlı ayarlamalar

Madde 40. Varlıkların ve yükümlülüklerin değerlemeye tabi tutulması sonucunda öz sermaye azalır veya artar. Bu artış ve azalışlar, gelir ve gider tanımına girmektedir, ancak bazı durumlarda, bunlar gelir tablosu ile değil, doğrudan öz sermaye ile ilişkilendirilir.

ALTINCI BÖLÜM

Mali Tablolara Alınma

Mali tablo unsurlarının mali tablolara alınması

Madde 41. Mali tablolara alınma, gelir ve gider tanımına uyan ve mali tablolara alınma kriterlerini taşıyan kalemlerin mali tablolara ilişkilendirilmesidir. Mali tablolara alınma, ilgili kalemin içeriğine uygun şekilde adlandırılması, ilgili kaleme parasal bir tutar atfedilmesi ve bu tutarın mali tablolara ile ilişkilendirilmesi sürecini kapsar. Mali tablolara alınma kriterlerini taşıyan kalemlerin bilanço ve gelir tablosuna alınması şarttır. Mali tablolara alınması gereken bir kalemin mali tablolara alınmayıp, kullanılan muhasebe politikalarında veya dipnotlarda açıklanması, ilgili kalemin mali tablolara alınmamasını haklı çıkarmaz.

Mali tablo unsuru tanımına giren kalemler, aşağıdaki şartları taşımaları halinde mali tablolara alınır:

a) Kalemler ilgili beklenen ekonomik faydanın işletmeye gireceğinin veya işletmeden çıkacağının muhtemel olması,

b) Kalemin güvenilir bir biçimde ölçülebilen bir değerinin veya maliyetinin olması.

Bir kalemin mali tablolara alınma kriterlerini taşıyıp taşımadığı değerlendirilirken “önemlilik” özelliği dikkate alınmalıdır. Mali tablo unsurları arasındaki karşılıklı ilişki, bir varlığın mali tablolara alınması halinde eş zamanlı olarak bir yükümlülüğün veya gelirin de mali tablolara alınmasını zorunlu kılar.

Mali tablo unsurlarının mali tablolara alınmasında muhtemel beklenen ekonomik fayda

Madde 42. Mali tablolara alınma kriterlerinde kullanılan ihtimal kavramı, bir kalemler ilgili beklenen faydanın işletmeye girmesi veya işletmeden çıkmasının belirsizlik düzeyi ile ilgilidir. Bu kavram, işletmenin faaliyette bulunduğu çevredeki belirsizlikleri uygun şekilde işleme tabi tutmayı sağlar. Beklenen ekonomik fayda kavramının belirsizliği ile ilgili değerlendirmeler, mali tablolara hazırlanma tarihinde var olan şartlar çerçevesinde yapılır. (Örnek; bir işletmenin alacağının tahsilinin muhtemel olması durumunda, aksini kanıtlayacak bir delil yoksa, bu alacak bir varlık olarak mali tablolara alınır.) İşletmenin çok sayıda kişiden alacağının olması durumunda, normal şartlar altında alacağın belirli bir kısmının tahsil edilememesi muhtemeldir ve bunun için karşılık ayrılır.

Mali tablo unsurlarının mali tablolara alınmasında ölçümün güvenilirliği

Madde 43. Bir kalemin mali tablolara alınması için, kalemlerle ilgili beklenen ekonomik faydanın işletmeye gireceğinin veya işletmeden çıkacağının muhtemel olması şartının yanında, ilgili kalemin güvenilir bir şekilde ölçülebilen bir maliyet veya değerinin olması şarttır. Bir çok durumda maliyet veya değer tahmin edilmesi gerekli hale gelir. Makul tahminlerin kullanılması, mali tablo hazırlama sürecinin önemli bir parçasıdır ve bu durum mali tabloların güvenilirliğini zedelemeyebilir. Makul tahminler yapılamadığı durumlarda, ilgili kalemler mali tablolara alınmaz. (Örnek; bir davadan kazanılması beklenen tutar, varlık ve gelir tanımına uyabilir ve kazanılması muhtemel olabilir, ancak kazanılacak tutarı güvenilir bir şekilde tahmin etmek mümkün olmayabilir.) Bu gibi durumlarda, söz konusu davayla ilgili tutar, bir varlık ve gelir olarak mali tablolara alınmaz, ancak dipnotlarda açıklanır.

Mali tablolara alınma şartlarını taşımayan kalemler, daha sonra ortaya çıkan olaylar neticesinde bu şartları taşıyor hale gelebilir.

Mali tablolara alınma şartlarını taşımayan kalemler; mali tablo kullanıcılarının, işletmenin performansı, mali durumu ve mali durumdaki değişimleri değerlendirmesinde söz konusu bilgiye ihtiyaç duymaları halinde dipnotlarda açıklanır.

Varlıkların mali tablolara alınması

Madde 44. Aşağıdaki şartları birlikte taşıyan bir varlık bilançoya alınır:

- a) Varlığın beklenen ekonomik faydasının işletmeye akmasının muhtemel olması ve,
- b) İlgili kalemin güvenilir bir şekilde ölçülebilen bir maliyet veya değerinin bulunması.

Cari hesap döneminden sonra gelen hesap dönemlerinde ekonomik fayda üretmesi muhtemel olmayan kalemlerle ilgili olarak yapılmış harcamalar bir varlık olarak bilançoya alınmaz. Bu harcamalar bir gider olarak doğrudan dönemin gelir tablosu ile ilişkilendirilir.

Borçların mali tablolara alınması

Madde 45. Aşağıdaki şartları birlikte taşıyan bir yükümlülük bilançoya alınır:

- a) Mevcut bir yükümlülüğün ifası için işletmeden kaynak çıkışının muhtemel olması ve,
- b) Borcun ifası için ödenecek miktarın güvenilir bir şekilde ölçülebiliyor olması.

Eşit derecede ve karşılıklı olarak yerine getirilmemiş sözleşmelerden doğan yükümlülükler bir borç olarak mali tablolara alınmayabilir. (Örnek; stok alımı için bir sipariş verilmiş, ancak stoklar teslim alınmamışsa, verilen sipariş nedeniyle oluşan yükümlülük mali tablolarda bir borç olarak izlenmeyebilir.) Ancak bazı durumlarda bu tür sözleşmeler, borç tanımına girebilir. Mali tablolara alınma şartlarını da taşıması halinde, bu türden sözleşmelerden doğan yükümlülük bir borç olarak mali tablolara alınır. Bu şekildeki yükümlülüklerin mali tablolara alınması, eş zamanlı olarak bir varlığın veya giderin de mali tablolara alınmasını zorunlu kılar.

Gelirin mali tablolara alınması

Madde 46. Varlıkların artması veya borçların azalması suretiyle beklenen ekonomik faydada artışın olması ve bunun güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunda gelir, gelir tablosuna alınır. Bu şekilde, gelirin mali tablolara alınmasıyla eş zamanlı olarak bir varlıkta artışın veya bir borçta azalışın mali tablolara alınması şarttır.

Giderlerin mali tablolara alınması

Madde 47. Varlıkların azalması veya borçların artması suretiyle beklenen ekonomik faydanın azalması ve bunun güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunda gider, gelir tablosuna alınır. Bu şekilde, giderin mali tablolara alınmasıyla eş zamanlı olarak bir varlığın azalması veya bir borcun artışının mali tablolara alınması şarttır.

Giderler, katlanılan maliyet ve belirli bir kalemin kazancı ile doğrudan ilişkilendirilerek gelir tablosuna alınır. Hasılatla maliyetlerin eşleştirilmesi olarak bilinen bu yöntemde, aynı işlem veya olaydan kaynaklanan gelir ve giderler eş zamanlı veya birlikte olarak gelir tablosuyla ilişkilendirilir. (Örnek; satışların maliyetini oluşturan çeşitli giderler, ilgili varlığın satışı sonucunda elde edilen gelirle birlikte veya aynı zamanda gelir tablosuna alınır.) Hasılatla maliyetlerin eşleştirilmesi kavramı, varlık veya yükümlülük tanımına girmeyen kalemlerin bilançoaya alınmasına izin vermez.

Ekonomik faydasının birden fazla hesap döneminde ortaya çıkmasının beklendiği ve gelirle ilişkisinin dolaylı olarak belirlenebildiği durumlarda, giderler sistematik ve rasyonel tahsis yöntemleri kullanılarak gelir tablosuna alınır. Maddi ve maddi olmayan varlıkların kullanımı sonucunda oluşan giderlerin mali tablolara alınmasında yukarıda belirtilen şekilde işlem yapılması şarttır. Bu giderler, amortisman veya itfa payı olarak adlandırılır. Bu tahsis yöntemi, giderlerin, ilgili kalemdaki ekonomik faydanın tüketildiği dönemde mali tablolara alınmasını amaçlamalıdır.

Bir harcamanın, beklenen ekonomik fayda oluşturmadığı veya beklenen ekonomik faydanın bir varlık olarak mali tablolara alınma kriterlerini taşımadığı veya bu özelliğini kaybettiği durumlarda, söz konusu gider olarak gelir tablosuna alınır.

Karşılığında bir varlık alınmadan bir borç altına girildiği durumlarda da, ilgili gider olarak gelir tablosu ile ilişkilendirilir (Örnek: verilen garantiler sonucunda bir borcun oluşması).

Mali tablo unsurlarının değerlendirilmesi

Madde 48. Değerleme, mali tablo unsurlarının mali tablolarda izlenecek parasal tutarlarının belirlenmesi sürecidir. Bu süreç, belirli değerlendirme esaslarının seçilmesini içerir.

Mali tablolarda, aşağıdaki değerlendirme esasları, farklı gruplar halinde ve değişik derecelerde kullanılır:

a) Tarihi Maliyet: Varlıklar ödenen nakit ve nakit benzeri tutarlarıyla veya elde etme tarihi itibarıyla, onları elde etmek için verilen diğer varlıkların makul değeri ile kaydedilir. Yükümlülükler, bu yükümlülüğün doğması karşılığında elde edilen tutarla, vergi gibi bazı durumlarda ise bu yükümlülüğün ifası için iş hayatının normal akışı içerisinde ödenmesi gerekli nakit ve nakit benzeri tutarıyla kaydedilir.

b) Cari Maliyet: Varlıklar, cari durum itibarıyla, aynı veya benzeri bir varlığın elde edilmesi durumunda ödenmesi gereken nakit ve nakit benzerleri tutarı üzerinden izlenir. Yükümlülükler, ifa edilmesi için cari durumda gerekli olan nakit ve nakit benzerlerinin iskonto edilmemiş tutarı üzerinden izlenir.

c) Gerçekleşebilir Değer/İfa değeri: Varlıklar, varlığın normal şartlarda satışı halinde elde edilebilecek nakit ve nakit benzerleri tutarı üzerinden izlenir. Yükümlülükler, ifa değeri üzerinden, diğer bir deyişle, iş hayatının normal akışı içinde söz konusu yükümlülüğü ifa etmek için ödenmesi beklenen nakit ve nakit benzerlerinin iskonto edilmemiş tutarıyla mali tablolarda izlenir.

d) Bugünkü Değer: Varlıklar, iş hayatının normal akışı içerisinde gelecekte üretmesi beklenen net nakit akımlarının iskonto edilerek cari değere getirilmiş değeri üzerinden izlenir. Yükümlülükler, iş hayatının normal akışı içerisinde, bunların ifası için ödenmesi beklenen nakdi tutarın iskonto edilmiş cari değeri üzerinden izlenir.

İşletmeler, aksi belirtilmedikçe, mali tablolarını hazırlarken değerleme esası olarak tarihi maliyeti esas almak zorundadır. Ancak, stokların değerlemesinde olduğu gibi, stokların tarihi maliyetle net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile değerlendirilmesi veya borsada işlem gören menkul kıymetlerin piyasa fiyatı ile değerlendirilmesi öngörülebilir.

YEDİNCİ BÖLÜM

Öz Sermaye ve Öz Sermayenin Korunması

Öz sermaye kavramı

Madde 49. Yatırılan para veya yatırılan satın alma gücünü temsil eden öz sermaye işletmenin net varlıklarına eşittir.

Öz sermayenin korunması ve karın belirlenmesi

Madde 50. Öz sermaye kavramında kar, ortakların katkısı ve ortaklara dağıtılan tutarlar hariç olmak üzere, dönem sonundaki net varlıkların finansal tutarının dönem başındaki net varlıkların finansal tutarından fazla olan kısmıdır. Öz sermayenin korunmasında, korunacak öz sermaye tutarının ölçülmesinde, paranın nominal değeri veya satın alma gücü esas alınabilir.

Bir işletme, dönem sonunda, dönem başındaki kadar öz sermayeye sahipse, öz sermayesini korumuş olarak kabul edilir. Bunun üzerindeki tutarlar kar, altındaki tutarlar ise zarardır.

Öz sermayenin paranın nominal değeri esas alınarak korunması durumunda kar, dönem içinde nominal parasal öz sermayede meydana gelen artıştır. Bu nedenle, aksi belirtilmedikçe, varlıkların fiyatlarında meydana gelen artış kar olarak dikkate alınır. Ancak, karın mali tablolara alınması için, bunları satmak suretiyle karın realize edilmesi beklenebilir. Öz sermayenin, paranın nominal değeri ile değil de, yüksek enflasyon dönemlerinde olduğu gibi satın alma gücü birimi esas alınarak belirlenmesi durumunda, kar yatırılan satın alma gücünde dönem içinde meydana gelen artıştır. Bu nedenle, bu seçenekte kar, varlıkların değerinde artışın enflasyonun üzerinde kalan kısmı olarak dikkate alınır.

İKİNCİ KISIM

MALİ TABLOLARIN SUNUMU

BİRİNCİ BÖLÜM

Amaç, Kapsam ve Mali Tabloların Sunumuna İlişkin Genel Hükümler

Amaç

Madde 51. Bu kısımda, mali tabloların önceki dönemlerle ve diğer işletmelerin mali tabloları ile karşılaştırılmasını sağlamak amacıyla, işletmelerin hazırlayacakları mali tabloların şekil ve içeriği hakkında hükümlere yer verilmiştir. Bu çerçevede, mali tabloların sunumu, mali tabloların yapısı ve mali tabloların içeriğine ilişkin asgari esaslar hakkında genel hükümler bu kısımda yer alır.

İşlem ve olayların mali tablolara alınması, bunların parasal tutarının belirlenmesi ve açıklanmasına ilişkin hükümlere bu Tebliğin diğer kısımlarında yer verilmiştir.

Kapsam

Madde 52. Konsolide olanlar dahil kamuya açıklanacak mali tabloların bu kısımdaki hükümlere uygun olarak hazırlanması ve sunulması zorunludur. Ancak, ara dönem mali tablolar için bu Tebliğin “Ara Mali Tablolar” başlıklı Kısımındaki esaslara uyulur.

Bu Kısım tüm işletmelere uygulanır. Ancak bazı işletme türlerinin mali tabloları için bu Tebliğin diğer kısımlarında getirilen özel hükümler saklıdır.

Mali tabloların amacı

Madde 53. Mali tablolar, işletmenin gerçekleştirdiği işlemlerin, işletmenin mali durumunun ve işletmeyi etkileyen diğer olayların belirli bir yapı içerisinde sunulmasıdır. Mali tabloların, kullanıcıların ekonomik karar almalarında yardımcı olacak şekilde işletmenin mali durumu, performansı ve nakit akımı hakkında bilgi vermek üzere hazırlanması zorunludur. Bunu sağlamak üzere mali tablolar bir işletmenin;

- a) Varlıkları,
- b) Yükümlülükleri,
- c) Öz sermayesi,
- d) Gelir, gider, kazanç ve kayıpları ,
- e) Öz sermayede gerçekleşen değişiklikleri,
- f) Nakit akımı,

hakkında bilgi verecek şekilde düzenlenir. Bu bilgiler, mali tablo dipnotlarında belirtilen bilgiler ile birlikte mali tablo kullanıcılarının işletmenin gelecekteki nakit akımları ve özellikle nakit ve nakit benzerlerini elde etme zamanı ve olasılığı hakkında tahminlerde bulunmasına yardımcı olur.

Mali tabloların kapsamı

Madde 54. Mali tablolar aşağıdaki tablolardan oluşur:

- a) Bilanço,
- b) Gelir tablosu,
- c) Nakit akım tablosu,
- d) Öz sermaye değişim tablosu.

Dipnotlar ve dipnotlarda yer almak üzere muhasebe politikaları ile ilgili açıklamalar da ilgili mali tabloların bir parçasını oluşturur.

Mali tablolar, şekil açısından mali tabloların tablo kısmı ile dipnotlar kısmı olmak üzere iki kısımdan meydana gelir.

Yönetim kurulu yıllık faaliyet raporu ile Türk Ticaret Kanunu uyarınca hazırlanan denetçi raporu mali tabloların kapsamı içinde değildir.

Mali tablolardan üretilen ancak mali tablolardaki ayrıntıların yer almadığı “özet” tablolar, bu Tebliğ kapsamında mali tablo olarak kabul edilmez. Bu Tebliğin “Ara Mali Tablolar” başlıklı Kısımındaki hükümler saklıdır.

İşletmede mali tablo hazırlanmasından sorumlu olanlar

Madde 55. Mali tabloların bu Tebliğ hükümlerine göre hazırlanmasından, sunulmasından ve gerçeğe uygunluğu ile doğruluğundan işletmenin yönetim kurulu sorumludur. İşletme yönetim kurulları, bu Tebliğ hükümlerine göre hazırlanacak mali tabloların kabulüne ilişkin bir karar almak zorundadır.

Mali tablo ve raporların Kurulun muhasebe standartları ile genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanmasından, sunulmasından ve gerçeğe uygunluğu ile doğruluğundan, Türk Ticaret Kanunu ve sermaye piyasası mevzuatı çerçevesinde işletmelerin yönetim kurulu sorumludur. İşletmelerin yönetim kurulu, belirtilen kapsamda hazırlanacak mali tablolar ve yıllık raporların kabulüne dair ayrı bir karar almak zorundadır.

Ayrıca işletmelerin mali tablo ve yıllık raporlarının ilanı ve bildirimini sırasında söz konusu yıllık ve ara mali tablolar ile yıllık raporların; işletme genel müdürü, mali tablo ve yıllık raporların hazırlanmasından sorumlu bölüm başkanı veya bu sorumluluğu üstlenmiş görevi ile yönetim kurulunca bir iş bölümü yapılmış ise, mali tablo ve yıllık raporların

hazırlanmasından sorumlu yönetim kurulu üyesi tarafından aşağıdaki açıklamalarla birlikte imzalanması ve kamuya yapılacak açıklamalarda da bu konuya yer verilmesi zorunludur.

a) Mali tablo ve yıllık raporların kendileri tarafından incelendiği,

b) İşletmedeki görev ve sorumluluk alanında sahip olduğu bilgiler çerçevesinde, raporun önemli konularda gerçeğe aykırı bir açıklama

içermediği ya da açıklamanın yapıldığı tarih itibarıyla yanıltıcı olması sonucunu doğurabilecek herhangi bir eksiklik içermediği,

c) İşletmedeki görev ve sorumluluk alanında sahip olduğu bilgiler çerçevesinde, raporun ilişkin olduğu dönem itibarıyla, mali tabloların ve rapordaki diğer mali konulardaki bilgilerin, ortaklığın mali durumu ve faaliyet sonuçları hakkında gerçeği doğru biçimde yansıttığı.

İşletme yönetim kurulu; mali tablo ve yıllık raporları imzalamakla yükümlü olan görevlilerin, işletmeyle ve konsolide mali tablolar kapsamına giren bağlı ortaklıklar, iştirakler ve müşterek yönetime tabi ortaklıklar ile ilgili önemli bilgilere ulaşmasını sağlayacak tedbirleri almakla yükümlüdür. İmza yükümlüsü görevliler, gerek işletmenin iç kontrol sistemiyle, gerekse kendilerinin bilgiye ulaşma sistemiyle ilgili eleştiri ve önerilerini işletme yönetim kuruluna, denetimden sorumlu komiteye, işletmenin denetimini yapmakta olan bağımsız denetim kuruluşuna bildirmekle ve raporu incelemeleri sırasında kullandıkları iç kontrol sistemi hakkında bilgi vermekle yükümlüdürler.

Mali tabloların formatı ve bu kısımda yer alan hükümler

Madde 56. İşletmeler mali tablolarını, bu Kısımda yer alan ilkelere uygun olarak düzenler. Bu Kısım ekinde yer verilen örnek mali tablo formatları bu Tebliğe tabi işletmelerin mali tablolarını hazırlarken dikkate almaları gereken genel unsurları ihtiva eder.

Bu Tebliğdeki hükümler ile Kurulun muhasebe standartları açıklamaları çerçevesinde dipnotlarıyla birlikte hazırlanan mali tabloların işletmenin faaliyet sonuçlarını ve mali durumunu daha iyi yansıtmaları için örnek mali tablo formatlarına ihtiyaca uygun hesap isimleri ilave edilebilir.

İKİNCİ BÖLÜM

Yönetim Kurulu Yıllık Faaliyet Raporu

Yönetim kurulu yıllık faaliyet raporu

Madde 57. İşletmeler, yıllık mali tabloları ile birlikte, kapsamı bu kısımda belirtilen yönetim kurulu yıllık faaliyet raporunu düzenler.

Yönetim kurulu yıllık faaliyet raporunun, işletmelerin iktisadi ve mali durumunu ve işletme faaliyetlerinin gelişimini gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde yansıtmaları şarttır. Yönetim kurulu yıllık raporunda, işletmenin mali performansı ve mali durumunun genel özellikleri ve karşı karşıya bulunduğu temel belirsizlikler değerlendirilir ve en az aşağıdaki hususlara yer verilir:

a) Raporun dönemi, ortaklığın unvanı, dönem içinde yönetim ve denetleme kurullarında görev alan başkan ve üyelerin, murahhas üyelerin ad ve soyadları, yetki sınırları, bu görevlerinin süreleri (başlangıç ve bitiş tarihleriyle),

b) İşletmenin performansını etkileyen ana etmenler, işletmenin faaliyette bulunduğu çevrede meydana gelen önemli değişiklikler, işletmenin bu değişikliklere karşı uyguladığı politikalar, işletmenin performansını güçlendirmek için uyguladığı yatırım ve temettü politikası,

c) İşletmenin finansman kaynakları ve risk yönetim politikaları,

d) İşletmenin Kurulun muhasebe standartları çerçevesinde mali tablolara alınmayan değerleri,

- e) Mali tablolarda yer almayan ancak kullanıcılar için faydalı olacak diğer hususlar,
- f) Hesap döneminin kapanmasından ilgili mali tabloların görüşüleceği genel kurul toplantı tarihine kadar geçen sürede meydana gelen önemli olaylar,
- g) Ortaklığın gelişimi hakkında yapılan öngörüler,
- h) Yapılan araştırma ve geliştirme faaliyetleri,
- i) Dönem içinde esas sözleşmede yapılan değişiklikler ve nedenleri,
- j) Varsa, çıkarılmış bulunan sermaye piyasası araçlarının niteliği ve tutarı,
- k) Ortaklığın faaliyet gösterdiği sektör ve bu sektör içerisindeki yeri hakkında bilgi,
- l) Yatırımlardaki gelişmeler, teşviklerden yararlanma durumu, yararlanılmışsa ne ölçüde gerçekleştirildiği,
- m) İşletmenin üretim birimlerinin nitelikleri, kapasite kullanım oranları ve bunlardaki gelişmeler, genel kapasite kullanım oranı, faaliyet konusu mal ve hizmet üretimindeki gelişmeler, miktar, kalite, sürüm ve fiyatların geçmiş dönem rakamlarıyla karşılaştırmalarını içeren açıklamalar,
- n) Faaliyet konusu mal ve hizmetlerin fiyatları, satış hasılatları, satış koşulları ve bunlarda yıl içinde görülen gelişmeler, randıman ve produktivite katsayılarındaki gelişmeler, geçmiş yıllara göre bunlardaki önemli değişikliklerin nedenleri,
- o) Bu Tebliğ hükümleri çerçevesinde düzenlenen mali tablo ve bilgiler esas alınarak hesaplanan mali durum, kârlılık ve borç ödeme durumlarına ilişkin temel rasyolar,
- p) Ortaklığın mali yapısını iyileştirmek için alınması düşünülen önlemler,
- q) Üst yönetimde yıl içinde yapılan değişiklikler ve halen görev başında bulunanların adı, soyadı ve mesleki tecrübesi,
- r) Personel ve işçi hareketleri, toplu sözleşme uygulamaları, personel ve işçiyne sağlanan hak ve menfaatler,
- s) Vergiden sonraki kârın tahsis yerleri, imtiyazlı ve intifa pay gruplarına dağıtım miktarı ve kâr payının ödenme zamanları hakkında genel kurula yapılacak öneriler.

Yönetim kurulu yıllık faaliyet raporları, Kurulca belirlenen esas ve standartlar çerçevesinde en az bir önceki dönemle karşılaştırmalı olarak hazırlanmış mali tabloları içerir.

Yönetim kurulu yıllık faaliyet raporları yanıltıcı, abartılı, işletme ve işletme faaliyetleri hakkında yanlış kanaat uyandırıcı ifadeler taşıyamaz.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

Mali Tablolara İlişkin Genel İlkeler

Mali tabloların gerçeği dürüst bir şekilde yansıtması

Madde 58. Mali tablolar, işletmenin mali durumunu, performansını ve nakit akımını dürüst bir şekilde yansıttakı şekilde hazırlanmak zorundadır. Gerekli dipnotlara da yer verilerek bu Tebliğdeki hükümler ile Kurulun muhasebe standartları açıklamaları çerçevesinde hazırlanan mali tabloların gerçeği dürüst bir şekilde yansıttığı kabul edilir.

Bu Tebliğe ve Kurulun bu Tebliğ çerçevesinde yaptığı “muhasebe standartları açıklamaları”na kısmen veya tamamen uygun şekilde hazırlanmamış mali tablolar, Kurulun standartlarına uygun şekilde hazırlanmış mali tablolar olarak kabul edilmez.

İşlem ve olayların, mali tablolara bu Tebliğdeki hükümler çerçevesinde yansıtılmayıp yalnızca dipnotlarda açıklanması, söz konusu işlem ve olayların uygun şekilde mali tablolara yansıtıldığı anlamına gelmez.

Bu Tebliğe ve Kurulun bu Tebliğ uyarınca yaptığı muhasebe standartları açıklamalarına uygun olarak hazırlanan mali tabloların dipnotlarında, bu hususlara uyulduğu açıklanır.

İşletmenin sürekliliği

Madde 59. Mali tablolar hazırlanırken yönetim kurulu işletmenin sürekliliği konusunu değerlendirir. İşletme yönetimince bilanço tarihinden sonra işletmenin tasfiye edilmesine veya ticari faaliyetlerinin durdurulmasına karar verildiği veya bu şekilde hareket edilmesi dışında gerçekçi bir alternatifin bulunmadığı durumlar hariç, mali tablolar işletmenin sürekliliği ilkesi esas alınarak hazırlanır. Mali tabloların hazırlanması sırasında, işletmenin sürekliliği konusunda önemli belirsizlikler varsa, konu dipnotlarda açıklanır. Mali tabloların işletmenin sürekliliği varsayımı esas alınarak hazırlanmaması durumunda, bu hususa, kullanılan değerlendirme ilkeleri ile işletmenin sürekliliği varsayımının yapılamamasının nedenlerine dipnotlarda yer verilir.

İşletmenin sürekliliği varsayımının geçerliliği değerlendirilirken, bilanço tarihinden itibaren en az oniki ay sonrası için, eldeki mevcut tüm veriler kullanılır. Geçmiş dönemlerini kârla sonuçlandıran ve finansman kaynaklarına ulaşmada zorluk çekmeyen işletmeler için, işletmenin sürekliliği varsayımının sağlandığı, detaylı bir analize gerek olmadan kabul edilir. Diğer durumlarda, bu varsayımın sağlanıp sağlanmadığının tespiti, beklenen kârlılık, yeni borç bulma kapasitesi gibi hususlar değerlendirilerek yapılır.

Tahakkuk esası

Madde 60. Nakit akımına ilişkin bilgiler hariç, bir işletmenin mali tabloları tahakkuk esasına göre hazırlanır.

Bu çerçevede, bir işlem ve olay, bu Tebliğin “Mali Tablolara İlişkin Genel İlkeler” Kısımındaki mali tabloya alınma kriterlerini taşır hale gelmesi durumunda varlık, yükümlülük, öz sermaye, gelir veya gider olarak mali tablolara alınır.

Gösterimde tutarlılık

Madde 61. Mali tablo kalemlerinin sınıflandırılması ve gösterimi dönemler arasında değiştirilemez. Ancak aşağıdaki durumların varlığı halinde bu hususa uyulmaz:

a) İşletmenin faaliyetlerinin içeriğinin önemli ölçüde değişmesi veya mali tablolarının yeniden gözden geçirilmesi sonucunda değişiklik yapılmasının işlem ve olayları daha uygun bir şekilde yansıtacak olması,

b) İlgili işlemin gösterimi için bu Tebliğde veya Kurulun bu Tebliğ çerçevesinde yaptığı muhasebe standartları açıklamalarında yeni esasların belirlenmesi.

Önemli bir iktisap veya elden çıkarma ya da mali tabloların gözden geçirilmesi sonucunda mali tabloların farklı bir şekilde sunumu gerekebilir. Bu yeni yapının kalıcılığının muhtemel olması veya yeni gösterimin faydasının açık olması durumunda işletmeler mali tablo sunumunu değiştirir. Mali tablolarda bu şekilde bir değişikliğin yapılması durumunda, aksi açıkça belirtilmemişse, önceki dönem kalemleri de değiştirilir.

Önemlilik ve toplulaştırma

Madde 62. Her önemli benzer kalemler topluluğu mali tablolarda ayrı gösterilir. Önemli olmayan tutarlar, esasları veya fonksiyonları açısından birbirine benzeyen kalemler itibarıyla toplulaştırılarak gösterilir.

Gerçekleşen işlemler ve olaylar, esasları veya fonksiyonları itibarıyla toplulaştırılarak mali tablolarda bir kalem olarak gösterilir. Bu şekilde oluşan bir kalem yeterince önemli değilse, diğer benzer kalemlerle toplulaştırılarak gösterilir.

Mali tablolarda ihmal edilmesi halinde, mali tabloları esas alarak karar veren kullanıcıların ekonomik kararlarını etkileyen bilgi önemlidir. Bir kalemin önemli olup olmadığının değerlendirilmesinde, ilgili kalemin esası ve büyüklüğü birlikte değerlendirilir. Duruma göre ilgili kalemin esası veya büyüklüğü belirleyici faktör olabilir. Esası ve

fonksiyonu itibarıyla aynı olan varlıklar, tutarları büyük olsa bile toplulaştırılarak gösterilir. Buna karşın, esası veya fonksiyonları itibarıyla farklı olan büyük tutarlı kalemler ayrı gösterilir.

Önemlilik kavramı gereği, bu Tebliğde ve Kurulun muhasebe standartları açıklamalarında ayrıca açıklanması öngörülmekle beraber, açıklanması halinde ortaya çıkacak bilgilerin önemli olmaması halinde, söz konusu bilgilerin ayrıca açıklanmasına gerek yoktur.

Mahsup; varlıklar ve yükümlülükler

Madde 63. Bu Tebliğde izin verilen veya zorunlu tutulan haller dışında, varlıklar ve yükümlülükler birbirinden mahsup edilemez.

İşlem ve olayın özünün mahsubu gerekli kılması sonucunda bu işlem ve olayın net tutarları üzerinden gösterilmesi veya varlıkların, değer düşüklüğü düşüldükten sonraki tutarları üzerinden izlenmesi, mahsup edilmeme kuralının ihlali olarak değerlendirilmez.

Mahsup; gelirler ve giderler

Madde 64. Gelir ve gider kalemleri ancak ilgili işlemin bu Tebliğde veya Kurulun muhasebe standartları açıklamalarında öngörülmesi halinde birbirinden mahsup edilir.

Mahsup; diğer faaliyetler

Madde 65. İşletmenin normal iş akışı içinde gerçekleştirdiği işlemler sonucunda bu Tebliğin “Hasılat” başlıklı Kısımında tanımlanan hasılat dışında elde ettiği gelirler, işlem veya olayın özüne uygun olması şartıyla, net değerleri üzerinden gösterilir. Bu çerçevede; cari olmayan varlıkların elden çıkarılması durumunda, bundan elde edilen kazanç ve kayıp, satış gelirlerinden, varlığın kayıtlı değeri ve diğer satış giderleri düşüldükten sonra kalan net tutarları üzerinden gösterilir.

Ayrıca, bir grup benzer işlemten doğan kayıp ve kazançlar da netleştirilerek gösterilir (Örnek; yabancı paraya dayalı işlemlerden kaynaklanan kazanç ve kayıplar ile alım satım amacıyla elde bulundurulmuş finansal araçlara ilişkin kazanç ve kayıplar, netleştirilerek gösterilir.) Ancak, büyüklüğü ve yapısının önemli olması nedeniyle, işletmenin finansal performansının anlaşılması için açıklanması gerekli olan gelir ve gider kalemleri ayrıca açıklanır.

Mali tablolarda karşılaştırmalı bilgi

Madde 66. Aksi belirtilmedikçe, mali tablolardaki tüm sayısal veriler önceki dönemle karşılaştırmalı olarak verilmek zorundadır. Cari dönem mali tablolarının anlaşılması için gerekli olması halinde, sayısal olmayan hususlar da karşılaştırmalı olarak verilir. Önceki yıl mali tablolarında açıklanan ve cari yıl içinde sonuçlanan hukuki ihtilafların sonucu bu kapsamda cari yıl mali tablo dipnotlarında açıklanır.

Mali tablo kalemlerinin gösterimi veya sınıflandırılması değiştiğinde karşılaştırılabilirliği sağlamak amacıyla, önceki dönem mali tabloları da buna uygun olarak yeniden sınıflandırılır. Önceki dönem mali tablolarının yeniden sınıflandırılması durumunda aşağıdaki hususlar dipnotlarda açıklanır;

- a) Yeniden sınıflandırmanın esası,
- b) Yeniden sınıflandırmanın nedeni ve
- c) Her bir yeniden sınıflandırılan hesap kalemi veya hesap grubunun tutarı.

Bu değişikliğin yapılmasının, önceki dönem verilerinin bu yeni sınıflandırmaya uygun bir şekilde tutulmamış olması gibi nedenlerle, değişiklikten beklenen fayda ile orantılı olmayan bir şekilde yüksek maliyet ve çabayı gerektirmesi halinde, önceki dönem mali tabloları yeniden sınıflandırmaya tabi tutulmayabilir; bu durumda yeniden sınıflandırılmama

nedenleri ve yeniden sınıflandırma yapılsaydı olacak olan değişikliklerin esasları dipnotlarda açıklanır.

Muhasebe politikalarında bir değişiklik sonucunda önceki dönem verilerinde yapılacak ayarlamalar konusunda, bu Tebliğin “Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklik ve Hatalar” Kısımındaki hükümlere uyulur.

Mali tabloların yapısı ve içeriği

Madde 67. Bu Tebliğ uyarınca hazırlanacak mali tablolar, işletmenin sunduğu diğer bilgilerden kolayca ayrıştırılabilecek şekilde sunulur.

Mali tabloların üzerinde aşağıdaki bilgilere yer verilir:

- a) Mali tablonun adı,
- b) İlgili işletmenin ticaret unvanı ve adresi, bunda dönem içinde bir değişiklik olmuşsa bu husus,
- c) Mali tabloların konsolide olup olmadığı, paranın cari satın alma gücü cinsinden hazırlanıp hazırlanmadığı,
- d) Mali tablonun tarihi veya kapsadığı dönem,
- e) Hazırlandığı para birimi ve kısaltma tutarı,
- f) Bağımsız denetimden geçip geçmediği.

Mali tablo hazırlama dönemi

Madde 68. Tüm işletmeler yıllık mali tablo düzenlemekle yükümlüdür. Bunun yanında, bu Tebliğde belirtilen işletmeler, ara dönemlerde de mali tablo düzenlemekle yükümlüdür.

İşletmeler, işletmenin başka bir işletme tarafından devralınması gibi haklı gerekçelerin varlığı durumunda hesap dönemlerini değiştirebilirler. Hesap döneminin değişmesi durumunda, ilk yıla mahsus olmak üzere, “yıllık” mali tablolar bir yıldan daha kısa bir dönem için düzenlenir. Bu durumda, mali tablo dipnotlarında, bir yıldan farklı hesap döneminin kullanılmasının nedeni ve gelir tablosu, nakit akım tablosu ve öz sermaye değişim tablosu ile bu tabloların ilgili dipnotlarının cari dönem rakamlarının önceki dönem rakamları ile karşılaştırılabilir olmadığı konusu açıklanır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

Bilanço

Bilançonun hazırlanması

Madde 69. İşletmeler, kural olarak faaliyetlerinin esaslarını dikkate alarak bilançonun tablo kısmında varlıkları cari ve cari olmayan varlıklar, yükümlülükleri ise kısa vadeli ve uzun vadeli yükümlülükler şeklinde ayrıma tabi tutarlar. Ancak, finansal bilgilerin ihtiyaca daha uygun ve güvenilir olarak sunulabilmesi için gerekli görülmesi halinde, bilanço varlık ve yükümlükleri likidite esasına göre sunulur.

Cari ve cari olmayan ayrımı konusundaki seçimden bağımsız olarak bilanço tarihinden sonraki oniki aydan sonra ve oniki ay içerisinde geri kazanılacak veya ifa edilecek tutarları birlikte içeren her bir varlık veya yükümlülük kalemi için söz konusu tutarların oniki ayı aşan kısmı da bilanço dipnotlarında açıklanır.

Bilançada cari ve cari olmayan varlıklar ayrımı

Madde 70. Bilançonun, cari ve cari olmayan ayrımı yapılarak sunulması halinde aşağıdaki özellikleri taşıyan varlıklar cari varlık olarak kabul edilir:

- a) İşletmenin normal faaliyet devresinde elden çıkarılması beklenen veya bu devre içerisinde satış veya tüketim için elde bulundurulmuş varlıklar,

- b) Alım satım amaçlı veya kısa vadeli olarak elde bulundurululan varlıklar,
- c) Bilanço tarihi itibarıyla bir yıl veya daha kısa sürede elden çıkarılması beklenen varlıklar, veya
- d) En az bilanço tarihinden sonraki oniki ay içinde, bir yükümlülüğün ifası için kullanılması veya başka bir varlıkla değişimi kısıtlanmamış nakit ve nakit benzerleri.

Cari varlıkların dışında kalan diğer tüm varlıklar cari olmayan varlıklar içinde izlenir.

İşletmenin faaliyet devresi, üretim veya işlem sürecine giren hammadde ve malzemenin elde edilmesi ile bunun işlenip nakit veya kolayca nakde çevrilebilecek değerler karşılığında satılması arasında geçen süredir. Bilanço tarihinden sonraki bir yıl içinde elden çıkarılması beklenmese bile, işletmenin normal faaliyet devresinin bir parçası olarak satılan, tüketilen veya elden çıkarılan ticari alacaklar ve stoklar da cari varlıklar arasında izlenir. Aktif bir piyasası olan menkul kıymetler, bilanço tarihinden sonraki bir yıl içinde elden çıkarılmasının beklenmesi durumunda cari varlıklar içerisinde; aksi takdirde cari olmayan varlıklar içerisinde izlenir.

Bilançoda kısa ve uzun vadeli yükümlülükler ayrımı

Madde 71. Bilançosunu cari ve cari olmayan ayrımı yaparak sunan işletmelerde, bilanço tarihi itibarıyla vadesine bir yıldan az kalmış yükümlülükler ile vadesi bundan uzun olmakla birlikte işletmenin normal faaliyet devresi içerisinde ifa edilmesi beklenen yükümlülükler kısa vadeli yükümlülük olarak kabul edilir.

Kısa vadeli yükümlülükler dışındaki tüm yükümlülükler uzun vadeli yükümlülükler içerisinde izlenir.

Bu çerçevede, cari varlıklara benzer şekilde, işletmenin normal faaliyet devresinde kullanılan işletme sermayesinin bir parçasını oluşturan ticari borçlar, çalışanlara borçlar ve diğer faaliyet maliyetleri vadeleri bir yıldan daha uzun olsa bile kısa vadeli yükümlülükler içerisinde izlenir. Faaliyet devresinin bir parçası olmayan, ancak bir yıldan kısa bir süre içerisinde ifa edilmesi gereken, uzun vadeli borçların cari dönemde ödenmesi gereken taksiti gibi kalemler de kısa vadeli yükümlülükler içerisinde izlenir.

Bilanço tarihi itibarıyla vadesine bir yıldan az bir süre kalan uzun vadeli yükümlülükler, borcun vadesinin bir yıldan daha uzun olması ve yeniden borçlanılmasına veya borcun yenilenmesine yönelik anlaşmanın bilanço tarihinden sonra ancak mali tabloların ilanı için onay alınmasından önce sona erecek olması halinde dahi kısa vadeli yükümlülükler içerisinde izlenir.

Bir sonraki dönemde ödeme zorunluluğu olan bazı yükümlülükler şirketin isteğine bağlı olarak yeniden yapılandırılabilir veya erteleme yoluna gidilebilir. Bu yükümlülüklerin şirketin uzun vadeli finansman kaynaklarının bir parçasını oluşturduğu kabul edilir ve bunların uzun vadeli olarak sınıflandırılması şarttır. Fakat, yeniden finansman opsiyonunun şirketin isteğine bağlı olmadığı durumlarda, bu işlem mutlaka olacaktı gibi düşünülmemeli ve bu yükümlülük kısa vadeli olarak sınıflandırılmalıdır.

Borç verenin talebi halinde ifa edilmesi gereken uzun vadeli bir yükümlülüğün üstlenildiği sözleşmeden cayılması halinde söz konusu yükümlülük, bilanço tarihinden sonra ancak mali tabloların ilanı için onay alınmasından önce borç verenin herhangi bir talepte bulunmayacağı hususunda mutabık olması halinde dahi kısa vadeli yükümlülük olarak sınıflandırılırlar.

Ancak, bilanço tarihi itibarıyla borç veren borçluya caymadan geri dönmesi için, ivedi ödeme talep etmemek kaydıyla, süre tanırsa söz konusu yükümlülük, borcun ifası için bilanço tarihinden sonra cayma hariç en az oniki ay içinde ödenecek hale gelmesi ve

- a) Borçlunun kendisine tanınan süre zarfında caymadan geri dönmesi veya

b) Mali tabloların ilanı için onay alındığında tanınan sürenin dolmamış olması ve borçlunun caymadan geri dönmesinin muhtemel olması, halinde uzun vadeli yükümlülük olarak sınıflandırılır. Borçlu kendisine tanınan süre zarfında caymadan geri dönmezse, aslında borç bilanço tarihi itibarıyla ödenebilir durumdadır ve söz konusu yükümlülüğün kısa vadeli yükümlülük olarak sınıflandırılması şarttır.

Bilançonun tablo kısmında yer alacak bilgiler

Madde 72. Bilançonun tablo kısmında en az aşağıdaki bilgiler yer alır:

- a) Maddi varlıklar,
- b) Yatırım amaçlı gayrimenkuller,
- c) Maddi olmayan varlıklar,
- d) (e), (h) ve (i) bentlerindeki tutarlar hariç finansal varlıklar,
- e) Öz sermaye yöntemine göre değerlendirilmiş iştirakler,
- f) Canlı varlıklar,
- g) Stoklar,
- h) Ticari alacaklar ve diğer alacaklar,
- i) Nakit ve nakit benzerleri,
- j) Ticari borçlar ve diğer borçlar,
- k) Karşılıklar,
- l) (j) ve (k) bendindeki tutarlar hariç olmak üzere finansal yükümlülükler,
- m) Vergi varlıkları ve yükümlülükleri,
- n) Ana ortaklık dışı paylar,
- o) Sermaye ve yedek akçeler.

Yukarıda sayılanlar içerisinde yer almasa bile, bu Tebliğde ayrıca açıklanması istenen hususlar ile mali tabloların gerçeği dürüst bir şekilde temsil etmesi için gerekli görülen diğer hususlar, ayrı kalemler ve alt toplamlar olarak bilançoda ayrıca açıklanır.

Bilançoda ayrıca gösterilme için gerekli şartlar

Madde 73. Bilançoda bir kalemin ayrıca gösterilmesinde varlıkların likiditesi ve esası ile işletme içindeki fonksiyonu, yükümlülüklerin ise miktarı, vadesi ve esası dikkate alınır.

Toplu olarak gösterilen ancak farklı değerlendirme kriterlerine göre değerlendirilen varlık ve yükümlülüklerle ilişkin dipnotlarda ayrıca açıklama yapılır.

Bilançonun tablo kısmında veya dipnotlarında gösterilecek bilgiler: genel ilkeler

Madde 74. Bilgiler, işletmenin faaliyetlerine uygun şekilde, bilançonun tablo kısmında veya dipnotlarda daha alt başlıklara ayrılarak gösterilir.

Öz sermaye kalemlerinin gösterimi ile ilgili özel hükümler

Madde 75. İşletmeler, aşağıdaki hususları bilançonun tablo kısmında veya dipnotlarında açıklar.

- a) Kayıtlı sermaye tavanı,
- b) Ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarı,
- c) Ödenmemiş sermaye tutarı,
- d) İmtiyazlı paylar ve bunların hakları,
- e) İşletmenin kendi hisse senetlerinden geçici olarak kendi aktifinde bulunanları, bağlı ortaklıklarında veya iştiraklerinde bulunanları,

f) Bir sözleşme veya menkul kıymet nedeniyle oluşan hisse senedi ihraç yükümlülüğünün tutarı ve şartları,

g) Yedek akçelerin amaçları ve esasları,

h) Bilanço tarihinden sonra, ancak bilançonun yayımlanmasından önce dağıtılması kararlaştırılan temettü tutarı.

İşletmeler ise yukarıdaki bilgilerden bilançonun tablo kısmında açıklanması faydalı olmayanları dipnotlarda açıklayabilirler.

Öz sermaye kalemlerinde, sermaye ve Türk Ticaret Kanunu uyarınca belirlenmiş yasal yedek akçeler gibi kalemler, ilgili tutarları üzerinden yer alır. Bu tutarlar ile bu Tebliğ uyarınca bulunacak öz sermaye kalemleri toplamı arasındaki fark, bir dengeleyici tutar olarak “öz sermaye düzeltme farkları” kalemi ile ilişkilendirilir. Bu şekilde, iştiraklerden elde edilen bedelsiz hisse senetlerinin sermayeye ilave edilmesi sonucunda sermaye kaleminin artması, buna karşın aktifte bu Tebliğ uyarınca bir artışın oluşmaması durumunda, sermaye bedelsiz hisse senetlerinin ilavesi sonucu oluşan yeni tutarları üzerinden mali tablolarda yer alır ve sermayedeki artış kadar bir tutar dengeleyici bir kalem olarak öz sermaye düzeltme farkları hesabı ile ilişkilendirilir.

İşletmeler, bu Tebliğ uyarınca düzenledikleri mali tabloların dipnotlarında, diğer mevzuat uyarınca düzenlenen ve öz kaynak, öz sermaye veya diğer adlarla adlandırılan, işletmenin sahipleri tarafından konulmuş veya birikmiş karlardan oluşan bölüm ile ilgili olarak aşağıdaki açıklamaları dipnotlarda yaparlar:

a) Sermayeye eklenebilecek ve oluşturulan diğer fonlar ve bunların kaynaklandığı alanlar,

b) Türk Ticaret Kanunu uyarınca ayrılan yedek akçeler ve bunların niteliği,

c) Ana sözleşme gereğince ayrılan yedek akçeler,

d) Diğer öz sermaye kalemleri,

e) Bütün bu kalemlerin ortaklara dağıtılabilmesi hukuken mümkün olan kısmı ve dağıtılmaları için gerekli şartlar.

Vergi mevzuatı uyarınca öz sermaye içinde oluşturulan fonlar bilançonun tablo kısmında yer almaz.

BEŞİNCİ BÖLÜM

Gelir Tablosu ve Öz Sermaye Değişim Tablosu

Dönem kar ve zararı

Madde 76. Kar ve zararın belirlenmesinde, bu Tebliğin diğer kısımlarında istisna edilmemişse, dönem içinde mali tablolara alınan tüm gelir ve gider kalemleri dikkate alınır. Yeniden değerlendirme fonu, yabancı para çevrim farkları gibi bazı kalemler, ilgili kısımlarda görüldüğü şekilde doğrudan öz sermaye ile ilişkilendirilir.

Gelir tablosunun tablo kısmında bulunması gerekli bilgiler

Madde 77. Gelir tablosunun tablo kısmında en az aşağıdaki başlıkların veya aynı anlama gelmek üzere kalemlerin yer alması şarttır:

a) Hasılat,

b) Finansman giderleri,

c) Öz sermaye yöntemine göre muhasebeleştirilen iştirakler ile müşterek yönetime tabi teşebbüslerin vergi sonrası kar ve zararlarından pay,

d) Durdurulan faaliyetlere atfedilebilecek varlıkların satışı veya yükümlülüklerin ifası sonucu oluşan kar ve zararın vergi öncesi tutarı,

e) Vergi karşılıkları ve giderleri,

f) Kar veya zarar,

- g) Ana ortaklık dışı pay,
- h) Dönemin net kar veya zararı.

Bu Tebliğin diğer kısımlarında belirtilmesi veya işletmenin finansal performansının dürüst bir biçimde gösterilmesi için gerekli olması hallerinde, yukarıda belirtilen başlıklara yeni alt başlıklar veya kalemler ilave edilebilir veya bu kalemler daha alt kalemlere ayrılabilir.

Herhangi bir gelir ve gider kalemi, gelir tablosunda olağanüstü kalem olarak ayrıca gösterilmez.

Gelir tablosunun tablo kısmında veya dipnotlarda sunulması gerekli bilgiler

Madde 78. Bir işletmenin finansal performansının değerlendirilmesinde, büyüklüğü, esası ve diğer hususlar itibarıyla açıklanmasına ihtiyaç duyulan bilgiler, gelir tablosunun tablo kısmında veya dipnotlarında ayrıca açıklanır. Bu çerçevede aşağıdaki kalemlerin ayrıca açıklanması şarttır:

- a) Stokların net gerçekleşebilir değerine, varlıkların geri kazanılabilir değerine indirilmesi ve bu değer düşüklüklerinin iptali,
- b) İşletmenin yeniden yapılandırılması faaliyetleri ve yeniden yapılandırma için ayrılan karşılıkların iptal edilmesi,
- c) Maddi varlıkların elden çıkarılması,
- d) Uzun vadeli yatırımların elden çıkarılması,
- e) Durdurulan faaliyetler,
- f) Hukuki ihtilaflarda meydana gelen gelişmeler,
- g) Ayrılan diğer karşılıkların iptal edilmesi.

İşletmeler, giderleri esaslarına veya fonksiyonlarına göre sınıflandırmak ve bunların detayına ilişkin bilgileri gelir tablosunun tablo kısmında veya dipnotlarında sunmak zorundadır.

Gider kalemleri; sıklık, kazanç ve kayıp potansiyeli ve tahmin edilebilirlik açısından farklı olabilecek finansal performansın bileşenlerini açıklıkla gösterecek şekilde, daha alt kalemlere ayrılır. Bu bilgiler, gelir tablosunun tablo kısmında veya dipnotlarında yer alabilir.

İşletmeler, yukarıdaki bilgilerden gelir tablosunun tablo kısmında açıklanması faydalı olanları gelir tablosunun tablo kısmına alabilirler.

Giderlerin esaslarına göre gösterimi yöntemi

Madde 79. Gelir tablosunun hazırlanmasında giderlerin esaslarına göre gösterimi yönteminde, giderler gelir tablosunda esaslarına göre toplulaştırılarak, diğer bir deyişle amortismanlar, hammadde ve malzeme giderleri, ulaşım maliyetleri, ücretler ilan giderleri gibi alt başlıklarda gösterilir. Bu yöntemde, faaliyet giderlerinin fonksiyonel gider kalemleri arasında paylaştırılmasına gerek bulunmaz.

Kurul, bu yönetime göre gelir tablosu hazırlayacak işletmeleri ayrıca belirleyebilir.

Giderlerin fonksiyonlarına göre gösterimi yöntemi

Madde 80. Gelir tablosunun hazırlanmasında giderlerin fonksiyonlarına göre gösterimi yönteminde giderler; satışların maliyetinden, pazarlama satış ve dağıtım veya genel yönetim faaliyetlerinden kaynaklananlar esas alınarak fonksiyonlarına göre gösterilir.

Yöntemlerin seçimi

Madde 81. İşletmeler, giderlerin fonksiyonlarına göre veya esaslarına göre gösterimi yöntemlerinden birini seçerken, finansal performansın değerlendirilmesinde en uygun sonucu verecek yöntemi benimserler.

Ancak Kurul, belirli işletmelerin veya işletme gruplarının belirli bir yöntemle göre mali tablo hazırlamasını isteyebilir.

Gelir tablosu dipnotları

Madde 82. Gelir tablosu dipnotlarında aşağıdaki hususlara yer verilir.

a) Giderlerin gelir tablosunda fonksiyonlarına göre gösterilmesi durumunda, amortisman ve itfa giderleri ile personel maliyetleri dahil diğer giderlerin esasları hakkında ek bilgi.

b) Dönemin karından temettü olarak dağıtılması kararlaştırılan veya dağıtılması genel kurula teklif edilecek tutarlar ile bu tutarlardan hisse başına düşen miktara ilişkin bilgi.

c) Gelir tablosunda yer almayan ancak, işletmenin performansının ölçümü konusunda bilgi sağlayan diğer hususlar.

d) Gelir tablosuna ilişkin formatta yer alan özel hususlar.

Öz sermaye değişim tablosu

Madde 83. İşletmeler, örneği bu Tebliğ ekinde verilen formata uygun olarak öz sermaye değişim tablosu düzenler.

Öz sermaye değişim tablosunda en az aşağıdaki bilgiler bulunur:

a) Dönem net kar veya zararı,

b) Gelir tablosu ile ilişkilendirilmeksizin doğrudan öz sermaye ile ilişkilendirilmiş kalemler,

c) Muhasebe politikalarında değişikliklerin veya önceki dönemdeki önemli hataların bu Tebliğ uyarınca düzeltilmesi sonucunda oluşan tutarların toplam etkisi,

d) Temettü dağıtımı, sermaye artırımı ve azaltılması,

e) Önceki dönem kar ve zararının dönem başında ve bilanço tarihindeki tutarı ve bunda dönem içinde meydana gelen değişiklikler,

f) Sermayenin ve diğer yedeklerin her bir yedek akçe türü itibarıyla dönem başındaki tutarı, dönem sonundaki tutarı ve bunlarda dönem içinde meydana gelen değişiklikler.

Bu Kısım ekinde yer verilen örnek öz sermaye değişim tablosunda yer alan sütunlarla ilgili açıklamalar aşağıda yer almıştır.

a) Sermaye: Türk Ticaret Kanunu uyarınca sermaye olarak kabul edilen tutarı,

b) Öz sermaye düzeltme farkları: Türk Ticaret Kanunu uyarınca hazırlanan bilançoda yer alan öz sermaye kalemlerinin, bu Tebliğ uyarınca hazırlanan öz sermaye tutarından farklı olması durumunda, bir düzeltme hesabı olarak aradaki fark,

c) İşletmenin kendi hisse senetleri: İşletmenin veya konsolidasyon kapsamında bağlı ortaklıklarının satın aldığı ve bu tebliğin ilgili kısımlarında belirtilen şekilde muhasebeleştirilen kendi hisse senetleri,

d) Varlıklarda değer artışı (gelirle ilişkilendirilmeyen tutarlar): Gelirle ilişkilendirilmeden doğrudan öz sermayeyle ilişkilendirilmesi bu Tebliğde öngörülen tutarlar,

e) Öz sermaye enflasyon düzeltme farkları: Bu Tebliğin “Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesi” Kısımında öngörülen şekilde yapılan düzeltmeler sonucu ortaya çıkan fark,

f) Yabancı para çevrim farkları: Bu Tebliğin ilgili kısmında belirtilen şekilde, yabancı işletmelerin mali tablolarının dönüştürülmesinde ortaya çıkan farklar,

g) Yasal yedekler: İşletmelerin Türk Ticaret Kanunu hükümleri gereğince ayırdıkları yedek akçeler,

h) Statü yedekleri: İşletmelerin esas sözleşmeleri gereğince ayırdıkları yedek akçeler,

i) Diğer yedekler ve birikmiş karlar: genel kurul kararıyla ayrılmış yedek akçeler ile dağıtımına tabi tutulmamış karlar,
j) Net dönem karı (veya zararı) : dönemin net karı veya zararı,
k) Geçmiş yıllar zararı: önceki dönemlerde gerçekleşen zararların toplam tutarı.
Söz konusu tabloda bu tutarların dönem başındaki tutarı ve dönem içinde bu tutarlarda gerçekleşen artış ve azalış ile bu tutarların dönem sonundaki bakiyeleri hakkında bilgi verilir. Bir kalemden dönem içinde hem artış, hem de azalış meydana gelmişse konu hakkında dipnotlarda bilgi verilir. Bunun yanında, öz sermayede meydana gelen hareketlerin açık ve anlaşılır olması için gerekli bilgilere dipnotlarda yer verilir.

Nakit akım tablosu

Madde 84. Nakit akım tablosunun düzenlenmesinde bu Tebliğin “Nakit Akım Tablosu” başlıklı Kısımındaki hükümler uygulanır.

ALTINCI BÖLÜM

Dipnotlar

Dipnotların yapısı

Madde 85. İşletmeler, mali tabloların tablo kısmı ile birlikte, en az aşağıdaki hususları taşıyan mali tablo dipnotlarını hazırlar.

Dipnotlarda aşağıdaki hususlar yer alır:

- a) Mali tabloları hazırlama esasları ile önemli işlem ve olaylar için kullanılan muhasebe politikaları hakkında bilgi,
- b) Bu Tebliğde açıklanması öngörülen ancak mali tablolarda yer almayan bilgiler,
- c) Mali tabloların gerçeği dürüst bir şekilde yansıtması için gerekli olan ancak mali tablolarda yer almayan diğer bilgiler.
- d) Bu Tebliğde dipnotlarda açıklanması zorunlu tutulmuş bilgiler.

Dipnotların sunumu

Madde 86. Dipnotlar sistematik bir yapı içerisinde, mali tablolarda ilgili olduğu kaleme referans verilmek suretiyle sunulur.

Dipnotlarda aşağıdaki sıraya uyulur:

- a) Mali tabloların hazırlanmasında bu Tebliğde yer alan hükümlere uyulduğu hususu,
 - b) Uygulanan muhasebe politikaları ve değerlendirme esasları,
 - c) Mali tabloların tablo kısmındaki sıra gözetilerek, söz konusu kalemlerle ilgili destekleyici açıklamalar,
 - d) Şarta bağlı olaylar, taahhütler ve mali bilgiler ile mali olmayan diğer bilgiler.
- Birden fazla tabloyu ilgilendiren bilgilerin topluca verilmesinin gerekli olması durumunda, ilgili bilgi ilk tabloyla ilgili dipnotlarda verilir ve diğer tablolarda ilgili maddeye referans verilir.

Dipnotlarda muhasebe politikalarının sunumu

Madde 87. Dipnotların muhasebe politikaları ile ilgili açıklamaların yer aldığı bölümünde aşağıdaki açıklamalara ve bilgilere yer verilir:

- a) Mali tabloların hazırlanmasında kullanılan değerlendirme ilkeleri,
- b) Mali tabloların uygun bir şekilde anlaşılması için gerekli olduğu ölçüde, kullanılan muhasebe politikaları.

Mali tabloların hazırlanmasında, bu Tebliğde kullanılmasına izin verilen değerleme ilkelerinden birden fazlasının kullanılması durumunda, her bir varlık ve yükümlülük grubu için kullanılan değerleme ilkeleri ayrıca açıklanır.

İşlem ve olayların işletmenin finansal durumuna ve performansına nasıl yansıtıldığının anlaşılmasında mali tablo kullanıcılarına yardımcı olacak muhasebe politikaları dipnotlarda açıklanır. İşletme tarafından açıklanabilecek muhasebe politikalarına ilişkin bazı örnekler aşağıda verilmiştir; ancak, açıklanması gereken hususlar bunlarla sınırlı değildir.

- a) Hasılatın mali tablolara alınması,
- b) Konsolidasyon ilkeleri,
- c) İştiraklerin öz sermaye yöntemine göre muhasebeleştirilmesi,
- d) İşletme birleşmeleri,
- e) Müşterek yönetime tabi teşebbüsler,
- f) Maddi ve maddi olmayan varlıkların mali tablolara alınması, bunların amortismanına tabi tutulması veya itfa edilmesi,
- g) Borçlanma maliyetlerinin veya diğer giderlerin aktifleştirilmesi,
- h) İnşaat sözleşmeleri,
- i) Yatırım amaçlı gayrimenkuller,
- j) Finansal araçlar ve yatırımlar,
- k) Kiralamalar,
- l) Stoklar,
- m) Dönemin vergileri ve ertelenmiş vergiler,
- n) Karşılıklar,
- o) Kıdem tazminatları,
- p) Yabancı para çevrim işlemleri,
- q) Coğrafi ve işletme bölümünün tanımı ve maliyetlerin bölümler arasında tahsis ilkeleri,
- r) Nakit ve nakit benzerlerinin tanımı,
- s) Devlet teşvikleri.

Bunların yanında, mali tablolara alınan kalemlerin tutarını en çok etkileyen muhasebe politikalarının tatbikinde mali tablo hazırlayanlar tarafından yapılan takdir, dipnotlarda açıklanır. Bu çerçevede, finansal varlıkların vadeye kadar elde bulundurulacağı konusunu değerlendirirken mali tablo hazırlayanların yapmış oldukları takdir, mali tablo dipnotlarında açıklanır.

Önemli değerleme varsayımları

Madde 88. İşletmeler, bir sonraki mali yılda, varlık ve yükümlülüklerin kayıtlı değerinde önemli bir değişikliğin yapılması riskine neden olan, gelecekle ilgili önemli varsayımlar ile değerlemede diğer belirsizlikler hakkında dipnotlarda açıklama yapar. Söz konusu riski taşıyan varlık ve yükümlülüğün esas ve bilanço tarihi itibarıyla kayıtlı değerleri ayrıca açıklanır.

Diğer açıklamalar

Madde 89. İşletmeler aşağıdaki hususları ayrıca açıklar:

- a) İşletmenin faaliyetlerinin esas ve ana faaliyet konusu,
- b) Ana ortaklığın ve nihai ana ortaklığın ticaret unvanı,
- c) Mali tablolar yayımlanmadan önce dağıtılması kararlaştırılan ancak henüz öz sermayeden düşülmemiş dağıtılmayan temettü tutarı ve bunun hisse başına tutarı,
- d) Bu şekilde henüz öz sermayeden düşülmemiş diğer temettü yükümlülükleri.

Ek: 1

Örnek Bilanço

	Cari Dönem		Geçmiş Dönem	
	20..	20..	20..	20..
VARLIKLAR				
Cari Olmayan Varlıklar				
Maddi Varlıklar	X		X	
Şerefiye	X		X	
Üretim Lisansları	X		X	
İştirakler	X		X	
Diğer Finansal Varlıklar	X		X	
		X		X
Cari Varlıklar				
Stoklar	X		X	
Ticari ve diğer alacaklar	X		X	
Peşin Ödemeler	X		X	
Nakit ve nakit benzerleri	X		X	
		X		X
Toplam Varlıklar		X		X
ÖZSERMAYE				
YÜKÜMLÜLÜKLER				
Sermaye ve Yedekler				
Sermaye	X		X	
Yedekler	X		X	
Birikmiş kar/zarar	X		X	
		X		X
Ana ortaklık dışı pay		X		X
Uzun vadeli yükümlülükler				
Faizli borçlar	X		X	
Ertelenmiş vergiler	X		X	
Kıdem tazminatları	X		X	
		X		X
Kısa vadeli yükümlülükler				
Ticari ve diğer borçlar	X		X	
Kısa vadeli borçlar	X		X	
Faizli borçların cari döneme tekabül eden kısmı	X		X	
Kefalet karşılıkları	X		X	
		X		X
Toplam öz sermaye ve yükümlülükler		X		X

Ek:2

Örnek Gelir Tablosu – Giderlerin Fonksiyonlarına Göre Gösterimi

	Cari Dönem	Geçmiş Dönem
	20..	20..
Hasılat	X	X
Satışların Maliyeti	(X)	(X)
Brüt Kar	X	X
Diğer esas faaliyet gelirleri	X	X
Dağıtım giderleri	(X)	(X)
Genel yönetim giderleri	(X)	(X)
Diğer esas faaliyet giderleri	(X)	(X)
Esas Faaliyet Karı	X	X
Finansman Giderleri	(X)	(X)
İştiraklerden Gelirler	X	X
Vergi öncesi kar	X	X
Vergi	X	X
Vergi sonrası kar	X	X
Ana ortaklık dışı pay	X	X
Net dönem karı	X	X

Ek:3

Örnek Gelir Tablosu – Giderlerin Esaslarına Göre Gösterimi

	Cari Dönem	Geçmiş Dönem
	20..	20..
Hasılat	X	X
Diğer esas faaliyet gelirleri	X	X
Mamul ve yarı mamullerde değişim	(X)	(X)
Yapılan iş karşılığı elde edilen gelir	X	X
Hammadde ve tüketim malı kullanımı	(X)	(X)
Personel giderleri	(X)	(X)
Amortisman ve itfa payı	(X)	(X)
Diğer esas faaliyet giderleri	(X)	(X)
Esas faaliyet karı	X	X
Finansman giderleri	(X)	(X)
İştiraklerden gelirler	X	X
Vergi öncesi kar	X	X
Vergi	(X)	(X)
Vergi sonrası kar	X	X
Ana ortaklık dışı pay	X	X
Net dönem karı	X	X

ÜÇÜNCÜ KISIM ARA MALİ TABLOLAR

BİRİNCİ BÖLÜM Amaç, Kapsam ve Tanımlar

Amaç

Madde 90. Bu Kısımın amacı; ara mali tabloların asgari içeriğinin, bu tablolara ilişkin mali tablolara alınma ve değerlendirme ilkelerinin ve bu tabloların düzenlenmesi gereken dönemlere ilişkin hususları belirlemektir.

Kapsam

Madde 91. Ara mali tabloların düzenlenmesinde, dipnotlarda yapılacak açıklamalarda ve ara dönemde ortaya çıkan işlem ve olayların mali tablolara alınmasında ve değerlemesinde bu Kısım hükümleri uygulanır.

Bir işletmenin hesap dönemi boyunca ara mali tablo düzenlememesi veya bu Kısım ile uyumlu olmayan ara mali tablo düzenlemesi, işletme tarafından aksi yapılmadığı sürece, işletmenin yıllık mali tablolarının bu Tebliğ hükümleri ile uyumlu olmasına engel teşkil etmez.

Tanımlar

Madde 92. Bu kısımda geçen;

Ara dönem: Bir hesap döneminden kısa bir dönemi,

Ara mali tablolar: Ara dönem için bu Tebliğin “Mali Tabloların Sunumu” başlıklı Kısımında tanımlanan tam set mali tabloları veya bu Kısımda tanımlanan özet mali tabloları,

Tam set mali tablolar: Bilanço, gelir tablosu, nakit akım tablosu, öz sermaye değişim tablosu ve dipnotları, ifade eder.

İKİNCİ BÖLÜM Ara Mali Tabloların İçeriği

Ara mali tabloların içeriğine ilişkin esaslar

Madde 93. Bu Kısım, özet mali tablolar ve seçilmiş dipnotlardan oluşan ara mali tabloların asgari içeriğini belirler. Ara mali tablolar ile, en son yıllık mali tablolarda yer alan finansal bilgilerde güncellemeler sağlanması amaçlanmakta olup; bu çerçevede, ara dönemde yeni faaliyetler, olaylar ve durumlar üzerinde odaklanılır ve daha önce raporlanan finansal bilgilerin tekrarından kaçınılır.

Bu Kısımda yer alan hükümler, bir işletmenin ara mali tablo olarak, özet mali tablolar ve seçilmiş dipnotlar yerine tam set mali tablolar yayımlamasını yasaklamaz veya engellemez. Bu Kısımdaki hükümler ayrıca, özet mali tabloların ve seçilmiş dipnotların, bu Kısımda öngörülen asgari kalem ve bilgilerden daha fazlasını içermesini yasaklamayı veya engellemeyi amaçlamaz. Ara dönemde tam set mali tablolar düzenlenmesi benimsense bile, bu Kısımda yer alan mali tablolara alınma ve değerlemeye ilişkin ilkeler uygulanır. Bu şekilde hazırlanan mali tablolarda, bu Kısımda öngörülen açıklamaların yanında bu Tebliğin diğer kısımlarında öngörülen açıklamalara da yer verilmesi şarttır.

Ara mali tablolar

Madde 94. Ara mali tablolar asgari olarak aşağıda yer alan mali tablolardan oluşur:

- a) Özet bilanço,
- b) Özet gelir tablosu,
- c) Özet öz sermaye değişim tablosu,
- d) Özet nakit akım tablosu,
- e) Seçilmiş dipnotlar.

Ara mali tabloların biçim ve içeriği

Madde 95. İşletmelerin ara mali tablolar olarak tam set mali tablolarını yayımlaması durumunda; bu mali tabloların biçim ve içeriğinin, bu Tebliğin “Mali Tabloların Sunumu” başlıklı Kısımındaki tam set mali tablolar için öngörülen hükümler ile uyumlu olması zorunludur.

İşletmelerin ara mali tablolar olarak özet mali tablolarını yayımlaması durumunda; özet tabloların asgari olarak, en son yıllık mali tablolarda yer alan başlık ve alt-başlıkların her biri ile bu Kısım hükümleri çerçevesinde belirlenen seçilmiş dipnotları içermesi şarttır. Yer verilmemesi halinde özet mali tabloları yanıltıcı hale getirebilecek hesap kalemleri ve dipnotlar bu tabloların içeriğine dahil edilir.

Hisse başına kar ile hisse başına bölünmüş kar tutarları ara dönemlerde hazırlanacak tam set veya özet gelir tablosunda gösterilir.

Bu Tebliğin “Mali Tabloların Sunumu” başlıklı Kısım; işletmenin öz sermayesinde meydana gelen değişiklikleri gösteren tablonun ayrı bir mali tablo olarak sunulmasını gerektirir ve işletme sahipleri ile yapılan sermaye işlemleri ile bu kişilere dağıtılan tutarlardan kaynaklanan öz sermaye değişikliklerine ilişkin bilgilerin söz konusu mali tabloda veya alternatif olarak dipnotlarda gösterimine olanak sağlar. Bu kapsamda olmak üzere, ara dönemde hazırlanacak öz sermaye değişim tablosunun formatının en son yıllık mali tablolarda kullanılan format ile aynı olması zorunludur.

Bir işletmenin en son yıllık mali tabloları konsolidasyona tabi tutulmuşsa, ara mali tabloları da konsolidasyona tabi tutulur. Bir işletmenin yıllık finansal raporlarının, konsolide mali tabloların yanında ana ortaklığın konsolide olmayan mali tablolarını da içermesi durumunda; bu Kısım, işletmenin ara mali tablolarının ana ortaklığın konsolide olmayan ara mali tablolarını da içermesini gerektirmez veya yasaklamaz.

Seçilmiş dipnotlar

Madde 96. Mali tablo kullanıcılarının bir işletmenin ara mali tablolarının yanında en son yıllık mali tablolarına da ulaşma imkanı bulunduğundan; ara dönem dipnotlarında, en son yıllık mali tabloların dipnotlarında sunulan bilgilerde göreceli olarak önemli olmayan güncellemeler sağlanması şart değildir. Ara dönem dipnotlarında, işletmenin mali durumu ve performansında en son yıllık bilanço tarihinden sonra meydana gelen değişikliklerin anlaşılması için gerekli, önemli nitelikteki işlem ve olaylar açıklanır.

Ara mali tablolara ilişkin dipnotlarda asgari olarak aşağıda belirtilen bilgilerin yer alması zorunludur. Dipnotlarda açıklanacak bilgiler hesap dönemi başından ara mali tablo tarihine kadar geçen süreye ilişkin bilgileri içerir ve bu bilgiler diğer dönemlere ilişkin bilgilerle karşılaştırmalı olarak düzenlenir. Ara mali tabloların anlaşılmasını önemli ölçüde etkileyen işlem ve olaylar ayrıca açıklanır:

a) Ara mali tabloların düzenlenmesinde, en son yıllık mali tabloların hazırlanmasında esas alınan muhasebe politikaları ve hesaplama yöntemlerinin kullanıldığına ilişkin bir açıklama; söz konusu politika ve yöntemlerin değiştirilmiş olması halinde, değişikliğe ve bu değişikliğin mali tablolar üzerindeki etkilerine ilişkin açıklamalar,

b) Ara dönem faaliyetlerinin mevsimsel veya dönemsel özelliklerine ilişkin açıklamalar,

c) Varlıklar, borçlar, öz sermaye, net gelir veya nakit akımlarını etkileyen ve esası, büyüklüğü veya sıklığı dolayısıyla olağandışı olarak nitelendirilebilecek kalemlerin esas ve tutarları,

d) Cari yılın önceki ara dönemlerine veya önceki yıllara ait mali tablolarda yer alan tahminlerde meydana gelen değişikliklerin, cari ara mali tablolar üzerinde önemli etkiye bulunması durumunda; bu değişikliğe ve tutarına ilişkin açıklamalar,

e) Hisse senetleri ve borçlanma araçları ihracı, geri satın alınması ve geri ödemelerine ilişkin açıklamalar,

f) Toplam olarak veya hisse bazında olmak üzere, adi hisse senetleri ve diğer hisse senetlerine ödenen temettüleri,

g) Bu Tebliğin “Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması” başlıklı Kısımının bölüm bilgilerinin yıllık mali tablolarda açıklanmasını gerektirmesi halinde; bölüm raporlamasında esas alınan raporlama ilkesi çerçevesinde, endüstriyel veya coğrafi bölümlere ilişkin ara döneme ait gelirler ve faaliyet sonuçları,

h) Ara döneme ilişkin, ara dönem bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan ve ara mali tablolara yansıtılmayan önemli olaylar,

i) Birleşme, bölünme, devir, tasfiye, bağlı ortaklıkların ve uzun vadeli yatırımların edinimi veya elden çıkarılması, yeniden yapılandırma ve durdurulan faaliyetler gibi, işletmenin bileşenlerinde ara dönemde meydana gelen değişikliklerin etkileri,

j) Şarta bağlı borçlar veya şarta bağlı varlıklarda son yıllık bilanço tarihinden sonra meydana gelen değişiklikler,

Aşağıda verilen örnekler ara dönemde dipnotlarda açıklama gerektiren hususlar arasında yer almaktadır:

a) Stokların net gerçekleşebilir değerine indirilmesi ve böyle bir indirimin iptali,

b) Maddi varlıklar, maddi olmayan varlıklar veya diğer varlıkların değerlerinde ortaya çıkan değer düşüklüklerinden kaynaklanan bir zararın mali tablolara alınması ve bu tür bir değer düşüklüğü zararının iptali,

c) Yeniden yapılandırmadan kaynaklanan maliyetler için ayrılan karşılıkların iptali,

d) Maddi varlıkların elde edilmesi veya elden çıkarılması,

e) Maddi varlıkların satın alınması için verilen taahhütler,

f) Davaların sonuçlanması,

g) Önceki dönemlerde mali tablolara alınan finansal bilgilerdeki önemli hataların düzeltilmesi,

h) Borçların ödenmesinde temerrüde düşülmesi veya bir borç anlaşmasının gereklerinin yerine getirilmemesi (Müteakip olarak herhangi bir düzeltmenin yapılmamış olması halinde),

i) İlişkili taraflarla gerçekleştirilen işlemler.

Bu Tebliğin diğer kısımlarında mali tablolarda yapılacak açıklamalar belirlenirken, bu açıklamaların olağan olarak yıllık mali tablolarda yapılması öngörülmüştür. İşletmenin ara mali tablolarının özet mali tablolar ve seçilmiş dipnotlardan oluştuğu durumda, ara mali tablolarda bu Tebliğin diğer kısımlarında öngörülen dipnot açıklamalarına yer verilmesi zorunlu değildir.

Uyumluluğun açıklanması

Madde 97. Bir işletmenin ara mali tablolarının bu Kısım hükümleri ile uyumlu olması halinde, bu uyumluluk dipnotlarda açıklanır.

Ara mali tablolar, bu Tebliğin ara mali tablolara uygulanabilir her bir kısmında yer alan hükümlerin tamamı ve Kurulun bu Tebliğin uygulanmasına ilişkin yorumları ile uyumlu olarak hazırlanmadığı sürece, bu Tebliğ ile uyumlu olarak kabul edilmez.

Önemlilik

Madde 98. Ara mali tablolarda mali tablolara alınma, değerlendirme, sınıflandırma veya dipnotlarda yapılacak açıklamalara karar verilirken, önemlilik kavramı ara dönem finansal bilgileri çerçevesinde değerlendirilir. Önemlilik kavramının değerlendirilmesinde, ara dönem değerlendirme işlemlerinin yıl sonuna göre daha fazla oranda tahmine dayandığı dikkate alınmalıdır.

Finansal raporlamada önemlilik kavramı değerlendirilirken takdir mekanizmasının kullanılması şarttır. Ara mali tablolarda, mali tablolara alınma ve açıklamaya ilişkin takdir yetkisi kullanılırken, ara dönem verileri esas alınır. (Örnek; muhasebe politikalarında veya tahminlerinde meydana gelen değişiklikler ve hatalar, açıklanmaması halinde ortaya çıkabilecek yanıltıcı çıkarımlardan kaçınmak üzere, ara dönem verilerine dayanılarak belirlenecek önemlilik çerçevesinde mali tablolara alınır ve açıklanır.)

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

Mali Tablolara Alınma ve Değerleme

Mali tablolara alınma ve değerlendirme

Madde 99. En son yıllık mali tablo tarihinden sonra meydana gelen ve etkileri bir sonraki yıllık mali tablolara yansıtılacak muhasebe politikaları değişiklikleri hariç olmak üzere, işletmeler, ara mali tablolarında yıllık mali tablolarında uygulananlar ile aynı muhasebe politikalarını uygulamak zorundadır. Bir işletmenin ara mali tablo düzenleme sıklığının yıllık sonuçlarının değerlemesini etkilememesini sağlamak üzere, ara dönemdeki değerlendirme işlemleri kıst esası çerçevesinde yapılır. Kıst esasıdan kasıt, mali tablolarda, hesap dönemi başından mali tablo düzenleme tarihine kadar olan süre içerisindeki işlemlerin dikkate alınmasıdır.

Bu çerçevede, ara dönem, daha uzun olan hesap döneminin bir parçası olup, bağımsız bir hesap dönemi olarak değerlendirilmez. Kıst esası, aynı hesap dönemindeki önceki ara dönemlerde mali tablolara alınan tutarlara ilişkin tahminlerde değişiklik yapılmasını gerektirebilir. Ancak, ara dönemlerdeki varlık, yükümlülük, gelir ve giderlerin mali tablolara alınma kriterlerinin yıllık mali tablolara ilişkin olanlarla aynı olması şarttır.

Konuya ilişkin örneklere aşağıda yer almıştır:

a) Ara dönemde ortaya çıkan, stok değer düşüklüğü, yeniden yapılandırmalar veya varlıklarda değer düşüklüklerinden kaynaklanan zararların mali tablolara alınmasında ve değerlemesinde uygulanacak ilkeler, yıllık mali tablo düzenlenmesi durumunda uygulanacak ilkeler ile aynı olmak zorundadır. Ancak, bu şekilde, bir ara dönemde mali tablolara alınan ve değerlendirilen bir kalemlle ilgili tahminlerde, o hesap dönemi içerisindeki bir başka ara dönemde değişiklikler meydana gelmesi durumunda; ilk tahmin tutarı, ek bir zarar tutarının tahakkuk ettirilmesi veya daha önce mali tablolara alınan tutarın iptal edilmesi suretiyle ilgili ara dönemde değiştirilir.

b) Ara dönemde bir varlık olarak nitelendirilebilmesi için gerekli koşulları taşımayan bir maliyet; bu koşulların sağlanıp sağlanmadığına ilişkin gelecekte ortaya çıkacak bir bilginin beklenmesi veya cari yıl içindeki kazançların ara dönemlere eşit dağılımının sağlanması amacıyla bilançoda taşınmaz.

c) Her bir ara dönem için, mali yılın tamamı için beklenen yıllık vergi oranlarının ağırlıklı ortalamasına ilişkin en iyi tahmin esas alınarak bir vergi gideri mali tablolara alınır.

Bir ara dönemde tahakkuk eden vergi karşılıkları; yıllık vergi oranına ilişkin tahminde bir değişiklik meydana gelmesi halinde, o yılın takip eden ara döneminde düzeltilir.

Varlıklar, yükümlülükler, gelir ve giderlerin ara dönem içerisinde mali tablolara alınmasında, bu Tebliğin “Mali Tablolara İlişkin Genel İlkeler” başlıklı Kısımında yer alan hükümler uygulanır.

Ara döneme ilişkin gelir ve giderler, her bir set mali tablolar hazırlandığında mevcut olan bilgiler kullanılarak kıst esası çerçevesinde değerlemeye tabi tutulur. Cari ara dönemde mali tablolara yansıtılan gelir ve gider tutarları, cari yılın önceki ara dönemlerinde mali tablolara yansıtılan tutarların tahminlerindeki muhtemel değişiklikleri yansıtır. Ancak, cari yılın önceki ara dönemleri için düzenlenen ara mali tablolarda yer alan tutarlar geriye yönelik olarak düzeltilmezken; tahminlerde ortaya çıkan önemli değişikliklerin esası ve tutarı bu Kısım hükümleri uyarınca cari ara dönem dipnotlarında açıklanır.

Mevsimsel, dönemsel veya arazi gelirler

Madde 100. Yıllık hesap dönemi içerisinde ortaya çıkan mevsimsel, dönemsel veya arazi gelirler; bu tür gelirlerin yıllık hesap dönemi sonu itibarıyla tahakkuk ettirilmesinin veya ertelenmesinin uygun olmaması durumunda, ara dönem tarihi itibarıyla tahakkuk ettirilmez veya ertelenmez.

Temettü gelirleri, lisans bedelleri, teşvik ve sübvansiyonlar buna örnek olarak verilebilir. Ayrıca, perakendeciler gibi bazı işletmeler, tutarlı olarak cari yılın belirli ara dönemlerinde diğer ara dönemlere göre daha fazla gelir elde edebilirler. Bu tür gelirler ortaya çıktıkları anda mali tablolara alınır.

Hesap dönemi süresince düzensiz olarak katılan maliyetler

Madde 101. Hesap dönemi süresince düzensiz olarak katılan maliyetler; sadece, hesap dönemi sonu itibarıyla bu tür maliyetlerin tahakkuk ettirilmesinin veya ertelenmesinin uygun olduğu durumlarda, ara dönem raporlama amaçlarına yönelik olarak tahakkuk ettirilir veya ertelenir.

Tahminlerin kullanımı

Madde 102. Ara mali tabloların hazırlanmasında izlenecek değerlendirme esasları, finansal bilgilerin güvenilirliğini ve bir işletmenin mali durumu ve performansının anlaşılması için gerekli tüm önemli finansal bilgilerin uygun olarak açıklanmasını sağlayacak şekilde belirlenir. Değerleme işlemleri yıllık ve ara mali tabloların her ikisinde de makul tahminlere dayansa da, tahmin yöntemlerinin ara dönemde daha fazla kullanımı mümkündür.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

Ara Mali Tablo Düzenleme Yükümlülüğü

Ara mali tablo düzenlemekle yükümlü işletmeler

Madde 103. İşletmeler, 3'er aylık ara dönemler itibarıyla bu Kısımda yer alan esaslar çerçevesinde ara mali tablo düzenlemekle yükümlüdür.

Bu Tebliğ hükümlerine tabi işletmelerin bağlı ortaklığı, iştiraki veya müşterek yönetime tabi bir teşebbüsü olması nedeniyle bu Tebliğ hükümlerine tabi olan işletmeler, aynı ara dönemler itibarıyla ara mali tablo düzenlemekle yükümlüdür.

Düzenlenecek ara mali tablolar

Madde 104. 6 aylık ara mali tablolar bu Tebliğin tüm Kısımlarına uyulması suretiyle tam set, diğer ara mali tablolar ise bu Tebliğ kapsamında özet olarak hazırlanır. Kurul tüm ara mali tabloların tam set olarak hazırlanmasını isteyebilir.

Ara dönemler itibarıyla, aşağıda belirtilen ara mali tabloların düzenlenmesi şarttır:

a) Önceki yıla ilişkin yıllık bilanço ile karşılaştırmalı olarak hazırlanmış cari ara dönem bilançosu,

b) Cari ara dönem gelir tablosu ve cari yıla ilişkin hesap dönemi başından ara dönem sonuna kadar olan faaliyetleri kapsayan kümülatif gelir tablosu ile önceki yılın aynı dönemlerine ilişkin gelir tabloları,

c) Önceki yılın aynı ara dönemi ile karşılaştırmalı olarak hazırlanmış, cari yıla ilişkin hesap dönemi başından ara dönem sonuna kadar olan öz sermaye değişimlerini gösteren öz sermaye değişim tablosu,

d) Önceki yılın aynı ara dönemi ile karşılaştırmalı olarak hazırlanmış, cari yıla ilişkin hesap dönemi başından ara dönem sonuna kadar olan nakit akımlarını gösteren nakit akım tablosu.

Bu kapsamda, hesap dönemi 31/12/2003'de sona eren bir işletme açısından, 30/06/2003 tarihli mali tablolar olarak aşağıda belirtilen ara mali tabloların düzenlenmesi şarttır:

	Cari dönem	Önceki dönem
Bilanço 6. ay sonundaki	30.06.2003	31.12.2002
Gelir tablosu 6 aylık 3 aylık	01.01.2003 – 30.06.2003 01.04.2003 – 30.06.2003	01.01.2002 – 30.06.2002 01.04.2002 – 30.06.2002
Nakit akım tablosu 6 aylık	01.01.2003 – 30.06.2003	01.01.2002 – 30.06.2002
Öz sermaye değişim tablosu 6 aylık	01.01.2003 – 30.06.2003	01.01.2002 – 30.06.2002

Ağırlıklı olarak mevsimsel veya dönemsel faaliyetler ile karşı karşıya bulunan işletmeler, yukarıda yer verilen dönemler esas alınarak hazırlanmış ara mali tablolarının yanında, cari yıl ve önceki yıla ilişkin ara dönem sonundan önceki oniki aylık döneme isabet eden karşılaştırmalı finansal bilgilerini de açıklayabilirler.

Ara mali tabloların düzenlenmesi zorunlu özel durumlar

Madde 105. Aşağıdaki hallerde bu Kısımda yer alan esaslara göre ara mali tablo düzenlenmesi zorunludur:

a) İşletmelerin birleşme, bölünme, devir veya tasfiye durumunda bulunmaları.

b) Hesap döneminin ilk üç ayından sonraki bir süre içinde menkul kıymetlerin halka arzı için Kurula başvuruda bulunulması.

Ara mali tabloların düzenlenmesinde sorumluluk

Madde 106. Ara mali tabloların bu Kısım hükümleri ile uyumlu olarak düzenlenmesinden, Bu Tebliğin "Mali Tabloların Sunumu" başlıklı Kısım hükümleri uyarınca işletmenin yönetim kurulu sorumludur.

BEŞİNCİ BÖLÜM

Diğer Hükümler

Yıllık mali tablolarda yapılacak açıklama

Madde 107. Bir ara dönemde raporlanan bir tutarın tahmininin, cari yılın son ara döneminde önemli ölçüde değiştiği, ancak son ara dönem için ayrı bir ara mali tablo düzenlenmediği durumda; tahminlerde meydana gelen değişikliklerin esasları ile tutarları cari yıla ilişkin yıllık mali tabloların dipnotlarında açıklanır.

Bu Tebliğin “Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar” başlıklı Kısım; tahminlerde meydana gelen ve cari dönemi önemli ölçüde etkileyen veya takip eden dönemleri önemli ölçüde etkilemesi beklenen değişikliklerin esaslarının açıklanmasını gerektirir. Ayrıca söz konusu Kısım; takip eden dönemlerdeki etkinin beklenen tutarı aşırı bir maliyet veya çaba gerektirmeksizin tahmin edilebildiği sürece, değişikliğin tutarının açıklanmasını öngörür. Bu Kısım hükümleri de ara mali tablolarda benzer açıklamaların yapılmasını öngörür. Stokların net gerçekleşebilir değerine indirilmesi, yeniden yapılandırma veya değer düşüklüğü zararlarına ilişkin olarak cari yılın önceki ara dönemlerinde raporlanan tahminlerde son ara dönemde meydana gelen değişiklikler buna örnek olarak verilebilir. Bu maddenin birinci fıkrasında öngörülen açıklama sadece tahminlerde meydana gelen değişikliklerle sınırlı tutulmuş olup; hesap döneminin son ara dönemine ilişkin herhangi bir ek finansal bilginin cari yıla ilişkin yıllık mali tablolarda açıklanması gerekmez.

Önceki ara mali tabloların yeniden düzenlenmesi

Madde 108. Kurulca yapılacak yeni bir düzenleme ile belirlenen geçiş hükümleri hariç olmak üzere, muhasebe politikalarında meydana gelen bir değişiklik; aşırı bir maliyet veya çaba gerektirmediği sürece, cari yılın önceki ara dönemlerine ilişkin mali tabloların ve önceki yılların karşılaştırılabilir ara dönemlerine ilişkin mali tabloların yeniden düzenlenmesi suretiyle önceki ara mali tablolara yansıtılır.

Birinci fıkrada belirtilen ilkenin bir amacı, belirli tür işlemlere bir hesap dönemi süresince tek bir muhasebe politikasının uygulanmasını sağlamaktır. Bu Tebliğin “Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar” başlıklı Kısım; muhasebe politikasında meydana gelen bir değişikliğin, aşırı bir maliyet veya çaba gerektirmediği sürece, geriye yönelik olarak uygulanmasıyla önceki dönem finansal bilgilerinin yeniden düzenlenmesini öngörür. Aynı ilke, hesap dönemi içerisinde muhasebe politikasında meydana gelen herhangi bir değişikliğin hesap döneminin başına kadar geriye yönelik olarak uygulanmasını şart kılar.

Bir hesap dönemi içerisindeki muhasebe politikasındaki değişikliklerin ara dönem tarihi itibarıyla mali tablolara yansıtılmasına izin verilmesi, aynı hesap dönemi içerisindeki belirli tür işlemlere iki farklı muhasebe politikası uygulanması sonucunu doğurabilir. Bu da, bir işletmenin ara dönemdeki mali durumu, performansı ve nakit akımlarının anlaşılabilirliğinde ve analizinde karmaşaya neden olabilir.

DÖRDÜNCÜ KISIM NAKİT AKIM TABLOSU

BİRİNCİ BÖLÜM Amaç, Kapsam Ve Tanımlar

Amaç

Madde 109. Bu Kısımın amacı, nakit ve nakit benzerlerinde meydana gelen değişimlerin işletmenin esas, yatırım ve finansman faaliyetleri itibarıyla nakit akım tablosunda gösterimine ilişkin ilke ve esasları belirlemektir.

Kapsam

Madde 110. Bu Kısım, işletmelerin, net varlıklarındaki değişimler, finansal yapıları ve nakit akımlarının tutar ve zamanlamasını değişen şartlara göre yönlendirme yeteneği hakkında mali tablo kullanıcılarına bilgi vermek üzere, diğer mali tablolarının ayrılmaz bir parçası olarak, nakit akım tablosunun düzenlenmesine yönelik ilke ve esasları kapsar.

İşletmeler, nakit akım tablolarını bu Kısımdaki hükümlere uygun olarak düzenler.

Tanımlar

Madde 111. Bu Kısımda geçen:

Nakit: İşletmedeki nakit ile vadesiz mevduatı,

Nakit benzeri: Tutarı belirli bir nakde kolayca çevrilebilen kısa vadeli ve yüksek likiditeye sahip ve değerindeki değişim riski önemsiz olan yatırımları,

Nakit akımları: Nakit ve nakit benzerlerinin giriş ve çıkışlarını,

Esas faaliyetler: Bir işletmenin ana gelir getirici faaliyetleri ile yatırım ve finansman faaliyeti olmayan diğer faaliyetleri,

Yatırım faaliyetleri: Uzun vadeli varlıkların ve nakit benzerleri içerisinde yer almayan diğer yatırımların elde edilmesi ve elden çıkarılmasına ilişkin faaliyetleri,

Finansman faaliyetleri: Öz sermaye ile borçlanmaların yapısında ve tutarında değişiklik meydana getiren faaliyetleri, ifade eder.

Nakit akım tablosunun düzenlenme gereği

Madde 112. Nakit akım tablosu, finansal tablo kullanıcılarının bir işletmenin nakit ve nakit benzeri oluşturma ve söz konusu nakit akımlarını kullanma yeteneğinin değerlendirilmesini sağlamak amacıyla hazırlanan temel mali tablodur. Kullanıcılar, mali konulara ilişkin karar verirken bir işletmenin nakit ve nakit benzerlerini oluşturma kabiliyetlerini ve bunun oluşturulmasındaki zamanlama ve kesinliği değerlendirmek zorundadırlar.

Mali tablo kullanıcıları, işletmenin nakit ve nakit benzeri varlıklarını nasıl oluşturduğu ve nasıl kullandığı ile ilgilenmektedirler. Bu ilgi, finansal kurumlarda olduğu gibi işletmenin doğasından kaynaklanan faaliyetlerinden veya nakdin işletmenin ürünü gibi görülmesinden bağımsızdır. İşletmeler kar etmek amacıyla farklı faaliyetlerde bulunmalarına karşın, özünde faaliyetlerine devam etmek, yükümlülüklerini yerine getirmek ve yatırımcılarına getiri sağlamak gibi benzer nedenlerle nakde ihtiyaç duyarlar. Bu nedenle, tüm işletmelerin nakit akım tablosu hazırlamaları zorunludur.

Tarihi nakit akım bilgileri genellikle gelecekteki nakit akımlarının tutar, zamanlama ve kesinliğinin belirlenmesinde belirleyici rol oynamaktadır. Ayrıca bu bilgiler, gelecek nakit akımlarına ilişkin geçmişte yapılan değerlendirmelerin doğruluğunun kontrol

edilmesi ve karlılık, net nakit akımları ve fiyat değişiminin etkileri arasındaki ilişkinin değerlendirilmesinde de kullanılır.

Nakit ve nakit benzeri

Madde 113. Nakit benzerleri, kısa vadeli nakit yükümlülükler için elde bulundurulan ve yatırım amacıyla veya diğer amaçlarla kullanılmayan varlıklardır. Bir varlığın nakit benzeri olarak kabul edilebilmesi için, değeri kesinlikle saptanabilen bir nakde dönüştürülebilmesi ve değerindeki değişim riskinin ise önemsiz olması şarttır. Buna göre, vadesi 3 ay veya daha az olan yatırımlar nakit benzeri yatırım olarak kabul edilir. Öz sermayeyi temsil eden menkul kıymetlere yapılan yatırımlar, vadesine kısa bir süre kala iktisap edilen ve üzerinde belirli bir itfa tarihi bulunan imtiyazlı hisse senetlerinde olduğu gibi özellikli durumlar hariç, nakit benzeri olarak kabul edilmez.

Banka kredilerinin finansman faaliyetleri kapsamında olduğu kabul edilir. Ancak, bankanın talebi halinde geri ödenmesi gereken ve bakiyeleri pozitif veya negatif olacak şekilde dalgalanabilen bankalar nezdindeki cari hesaplar işletmenin nakit yönetiminin ayrılmaz parçasını oluşturduğundan, bunlar nakit ve nakit benzerleri olarak kabul edilir.

Nakit yönetiminin bir parçasını oluşturması ve işletmenin, esas, yatırım veya finansman faaliyeti dışında kalması nedeniyle nakit ve nakit benzerleri kalemleri arasındaki işlemler nakit akımı olarak kabul edilmez. Nakit yönetimi, fazla nakdin, nakit benzeri yatırım araçlarında değerlendirilmesini içerir.

İKİNCİ BÖLÜM

Nakit Akım Tablosunun Düzenlenmesine İlişkin Hükümler

Nakit akım tablosunun sunumu

Madde 114. Nakit akım tablosunda, döneme ilişkin nakit akımları esas, yatırım ve finansman faaliyetlerine dayalı bir biçimde sınıflandırılarak raporlanır.

Aynı işlem, farklı faaliyetlerle ilgili nakit akımlarını içerebilir. (Örnek; bir kredinin ana parası ve faizi ilgili olduğu faaliyet ile ayrı ayrı ilişkilendirilir.)

Esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akımları

Madde 115. Esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akımları, dış finansman kaynaklarına ihtiyaç duyulmadan işletmenin; borçlarını geri ödeyebilmesi, faaliyetlerini sürdürebilmesi, kar payı ödemelerini yapabilmesi ve yeni yatırımlara başlayabilmesinin mümkün olup olmadığı hususlarında temel bir gösterge teşkil etmek üzere sunulur.

Esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akımları ile ilgili belli başlı kalemlere ilişkin bilgi, diğer bilgilerle birlikte değerlendirilerek, gelecekte oluşacak nakit akımlarına ilişkin tahminlerde kullanılabilir.

Esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akımları, genellikle işletmenin ana gelir getirici faaliyetleriyle ilgili olup, net karın veya zararın belirlenmesinde yer alan işlem ve olaylardan kaynaklanır. Esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akımlarına ait örnekler aşağıda verilmiştir.

- a) Satılan mallardan ve verilen hizmetlerden elde edilen nakit girişleri,
- b) Royalti, ücret, komisyon ve diğer hasılatla ilgili nakit girişleri,
- c) Mal ve hizmetler için yapılan ödemelerden kaynaklanan nakit çıkışları,
- d) Çalışanlara ve çalışanlar adına yapılan ödemelerden kaynaklanan nakit çıkışları,
- e) Sigorta şirketlerinin aldığı veya ödediği primler, tazminatlar, yıllık ödemeler ve poliçeyle ilgili diğer yükümlülükler nedeniyle oluşan nakit giriş ve çıkışları,

f) Finansman veya yatırım faaliyeti ile doğrudan ilgili olmadığı sürece kurum kazancı üzerinden hesaplanan diğer vergiler ile ilgili nakit çıkışları veya söz konusu vergiler kapsamında alınan vergi iadeleri ile ilgili nakit girişleri,

g) Alım satım amaçlı elde bulundurulmuş sözleşmelerle ilgili nakit girişleri ve çıkışları.

Dönem net karının belirlenmesinde dikkate alınsa bile, bir maddi varlık satışı sonucu oluşan nakit akımları yatırım faaliyetlerinden elde edilen nakit akımları olarak değerlendirilir.

Satış amacıyla stok bulundurmaya benzer şekilde, bir işletme alım satım amacıyla menkul kıymet bulundurabilir. Bu işlemler sonucu elde edilen nakit akımları esas faaliyet sonucu elde edilen nakit akımları olarak kabul edilir. Aynı şekilde, ana gelir getirici faaliyetleri ile ilgili olduğu sürece, finansal kurumlarca verilen nakit avansları ve krediler de söz konusu işletmenin esas faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akımı olarak sınıflandırılır.

Yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akımları

Madde 116. Yatırım faaliyetleriyle ilgili nakit akımları, gelir ve nakit akımı sağlama amacına yönelik olarak ayrılan kaynakların gösterimini sağlamak amacıyla ayrı olarak gösterilir. Yatırım faaliyetlerine ilişkin örneklerle aşağıda yer verilmiştir.

a) Maddi ve maddi olmayan varlıklar ve diğer uzun vadeli varlıkların alımı ile ilgili nakit çıkışları. Bu ödemeler, aktifleştirilen geliştirme harcamalarını ve işletmenin inşa veya imal ettiği maddi varlıklara ilişkin masraflarıyla ilgili nakit çıkışlarını da içerir.

b) Maddi ve maddi olmayan varlıklar ve diğer uzun vadeli varlıkların satışı ile ilgili nakit girişleri;

c) Nakit benzeri veya alım satım amacıyla elde tutulan araçlarla ilgili olmadığı sürece, başka bir işletmeye iştirak etmek veya o işletmenin borçlanma aracını satın almak için ve müşterek yönetime tabi teşebbüse katılmak için yapılan nakit çıkışları;

d) Nakit benzeri veya alım satım amacıyla elde tutulan araçlarla ilgili olmadığı sürece, başka bir işletmenin hisse senedinin veya borçlanma aracının veya işletmenin bir müşterek yönetime tabi teşebbüsteki payının satılması sonucu elde edilen nakit girişleri;

e) Finansal kurumların yaptıkları işlemler hariç olmak üzere, işletmeler tarafından üçüncü kişilere verilen avans ve borçlara ilişkin nakit çıkışları;

f) Finansal kurumların yaptıkları işlemler hariç olmak üzere, işletmelerin üçüncü kişilerden aldıkları avans ve borçlara ilişkin nakit girişleri;

g) Alım satım amacıyla yapılanlar ve finansman faaliyetleriyle ilgili olanlar hariç, vadeli işlem veya forward sözleşmesi, opsiyon sözleşmeleri ve swap sözleşmelerine ilişkin nakit giriş ve çıkışları;

Riskten korunma amacıyla yapılan sözleşmeden doğan nakit akımları, riskten korunması amaçlanan kalemin nakit akımının sınıflandırılmasına uygun şekilde sınıflandırılır.

Finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akımları

Madde 117. Finansman faaliyetlerine ilişkin nakit akımları, işletmeye sermaye sağlayanların işletmenin gelecekteki nakit akımlarından talep edecekleri kısmın belirlenmesini sağlamak üzere ayrı olarak açıklanır. Finansman faaliyetlerine ilişkin nakit akımları örneklerine aşağıda yer verilmiştir:

a) Hisse senedi ve diğer öz sermaye araçlarının ihracından sağlanan nakit girişleri,

b) Sermayenin azaltılması veya işletmenin kendi hisse senetlerini almasıyla ilgili nakit çıkışları,

c) Borçlanma araçları ihracı ve diğer uzun ve kısa vadeli krediler ile sağlanan nakit girişleri,

- d) Borç ödemelerine ilişkin nakit çıkışları,
- e) Kiracının finansal kiralama sözleşmesine ilişkin yükümlülüğünün ifası ile oluşan nakit çıkışları.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

Nakit Akımlarının Raporlanmasına İlişkin Hükümler

Esas faaliyetlere ilişkin nakit akımlarının raporlanması

Madde 118. İşletmeler esas faaliyetlere ilişkin nakit akımlarını, brüt nakit girişleri ve brüt nakit çıkışlarına ait ana grupların belirtildiği doğrudan yöntemle veya net kar/zararın, gayri nakdi işlemlerin, geçmiş veya gelecek işlemlerle ilgili nakit giriş veya çıkışları tahakkuklarının veya ertelemelerinin ve yatırım veya finansman ile ilgili nakit akımlarına ilişkin gelir veya gider kalemlerinin etkilerine göre düzeltildiği dolaylı yöntemle gösterirler.

Doğrudan yöntemde, brüt nakit girişleri ve çıkışlarına ait ana gruplar, işletmenin muhasebe kayıtlarının incelenmesiyle veya gelir tablosu kalemlerinin, stoklarda ve faaliyetle ilgili alacak ve borçlarda dönem içinde meydana gelen değişiklikler, diğer nakit dışı kalemler ve nakit etkisi yatırım veya finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akımlarıyla ilgili olan kalemler göz önüne alınarak düzeltilmesiyle oluşturulabilir.

Doğrudan yöntem gelecekteki nakit akımlarının tahmin edilmesi açısından yararlı bilgiler verirken, dolaylı yöntemde bu mümkün değildir. Dolaylı yöntemde, esas faaliyetlerden kaynaklanan net nakit akımları, aşağıdakilerin etkileriyle net kar veya zararın düzeltilmesi sonucu belirlenir.

- a) Dönem içerisinde stoklar, faaliyetle ilgili alacak ve borçlardaki değişiklikler,
- b) Amortisman, karşılıklar, ertelenmiş vergi, gerçekleşmemiş kur farkı gelir ve giderleri ve dağıtılmamış iştirak temettü gelirleri gibi nakit dışı kalemler,
- c) Nakit etkisi, yatırım veya finansman nakit akımlarıyla ilgili olan kalemler.

Esas faaliyetlerden kaynaklanan net nakit akımlarının dolaylı yöntem yoluyla gösteriminde, gelir tablosunda yer alan hasılat ve giderler ile dönem içerisinde stoklardaki ve faaliyetle ilgili alacak ve borçlardaki değişimlerin gösterimi alternatif olarak kullanılabilir.

Yatırım ve finansman faaliyetleriyle ilgili nakit akımlarının raporlanması

Madde 119. İşletmeler, bir sonraki madde uyarınca netleştirme esasına göre raporlananlar hariç olmak üzere, yatırım ve finansman faaliyetleri sonucu ortaya çıkan, brüt nakit girişleri ile brüt nakit çıkışlarını ana gruplar itibarıyla sınıflayarak ayrı olarak gösterir.

Nakit akımlarının netleştirilmesine ilişkin esaslar

Madde 120. Esas, yatırım veya finansman faaliyetlerinden kaynaklanan, işletme yerine müşterilerin nakit akımını yansıtan ve işletme tarafından müşteriler adına yapılan nakit tahsilat ve tediyeler ile devir hızı yüksek, tutarları büyük ve vadeleri kısa olan kalemlere ilişkin nakit girişleri ve çıkışları netleştirilerek raporlanabilir.

Bir banka açısından vadesiz mevduat olarak yatırılan ve çekilen paralar, bir aracı kurumun müşterileri adına tuttuğu fonlarla ilgili nakit akımları ve mülk sahipleri adına tahsil edilen ve daha sonra bunlara ödenen kiralara müşteriler adına yapılması nedeniyle net olarak gösterilmesine izin verilen nakit akımlarına örnektir. Kredi kartı müşterileri için yapılan ödemeler ve tahsilatlar, menkul kıymetlerin alınması ve satılması ile ilgili ödemeler ve tahsilatlar ve vadesi üç ay veya daha kısa olan diğer kısa vadeli borçlanmalar çerçevesinde alınan ve verilen nakitler, devir hızının yüksek, vadesinin kısa ve tutarının büyük olması nedeniyle net olarak gösterilmesine izin verilen nakit akımlarına örnektir.

Finansal kurumların vadeli mevduat kabulü ve geri ödemesinden kaynaklanan nakit giriş ve çıkışları, diğer finansal kurumlara yatırılan ve bu kurumlardan çekilen mevduatlar ve müşterilere verilen krediler, avanslar ve bunların geri ödemelerinden kaynaklanan nakit akımları netleştirilerek raporlanabilir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

Diğer Kısımlarla İlişkili Hükümler

Yabancı paraya dayalı işlemlere ilişkin nakit akımları

Madde 121. Yabancı paraya dayalı işlemlerden kaynaklanan nakit akımları, nakit akımı gerçekleşme tarihindeki kurlar üzerinden ilgili işletmenin fonksiyonel para birimine çevrilir. Yabancı ülkedeki bağlı ortaklıkların nakit akımları da gerçekleştiği tarihteki kur kullanılarak yabancı ülkede kullanılan para biriminden, işletmenin fonksiyonel para birimine çevrilir.

Yabancı paraya dayalı nakit akımları, bu Tebliğin “Kur Değişiminin Etkileri” başlıklı Kısmı uyarınca işleme tabi tutulur. Bu çerçevede, yabancı para birimi üzerinden nakit akımlarının nakit akımının gerçekleştiği günde geçerli olan veya bu değeri gerçekçi bir şekilde yansıtan ortalama kur esas alınarak fonksiyonel para birimine dönüştürülür.

Kur farklarından kaynaklanan realize olmamış kazanç ve kayıplar nakit akımı olarak kabul edilmez. Ancak, kur farklarının yabancı para cinsinden tutulan nakit ve nakit benzerleri üzerine etkisi, dönemin başlangıcında ve sonundaki nakit ve nakit benzerlerinin mutabakatlarını yapmak amacıyla, nakit akım tablosunda yer alır. Bu şekilde bulunan tutarlar; esas, yatırım ve finansman faaliyetlerine ilişkin nakit akımlarından ayrı bir şekilde gösterilir ve söz konusu nakit akımları dönem sonundaki kurdan ilgili para birimine çevrilmiş olsaydı ortaya çıkacak kur farklarını ihtiva eder.

Faiz ve temettüleri

Madde 122. Nakit akım tablosunda, faiz ve temettüleri ilişkin nakit giriş ve çıkışları ayrı ayrı açıklanır. Bu kalemlerin her biri dönemler arasında tutarlı bir şekilde esas, yatırım veya finansman faaliyeti olarak sınıflandırılır.

Gelir tablosuna alınan veya bu Tebliğin “Borçlanma Maliyetleri” başlıklı Kısmında yer verilen alternatif yöntem uyarınca aktifleştirilen dönemin toplam faiz giderleri nakit akım tablosunda açıklanır.

Finansal kurumlar için faiz gelir ve giderleri ile temettüleri genellikle esas faaliyetlerle ilgili nakit akımları içerisinde yer alır. Diğer işletmeler, faiz ve temettüleriyle ilgili nakit akımlarını faaliyetlerine uygun bir şekilde sınıflayarak nakit akım tablosunda gösterir. Bu çerçevede işletmeler, faiz gelir ve giderleri ile temettü gelirlerini, net kar/zararın tespitinde dikkate alınmaları halinde esas faaliyetlerinden; finansman kaynaklarının elde etme maliyetini oluşturması halinde finansman faaliyetlerinden veya yapılan yatırımın getirileri olması halinde yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akımları olarak gösterir.

İşletmeler, temettü ödemelerini, elde edilen finansman kaynaklarının bedeli olması sebebiyle finansman faaliyetlerinden veya mali tablo kullanıcılarına işletmenin esas faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akımlarından temettü dağıtma kabiliyeti hakkında bilgi sunmak amacıyla esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akımı olarak gösterir.

Vergiler

Madde 123. Vergilerle ilgili nakit akımları ayrıca açıklanır ve bu nakit akımları, açık olarak finansman ve yatırım faaliyetleriyle ilişkili olmadıkları takdirde esas faaliyetlerden nakit akımı olarak sınıflandırılır. Vergilerle ilgili nakit akımları, esas

faaliyetlerden nakit akımı yanında diğer faaliyetlerden nakit akımları ile de ilişkilendirilmişse vergilerle ilgili toplam nakit akım tutarı ayrıca dipnotlarda açıklanır.

Vergiler esas faaliyetler, yatırım ve finansman faaliyetleri ile ilgili nakit akımları yaratan işlemlerden dolayı ortaya çıkmaktadır. Yatırım ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan vergi giderinin tutarı belirlenebilir olmakla birlikte, ilgili nakit akımlarının belirlenmesi konusunda zorluklar ortaya çıkabilir. Ayrıca vergi ile ilgili nakit akımı vergiyi doğuran işlem ve olaydan farklı bir dönemde gerçekleşebilir. Bu nedenle, ödenen vergiler genellikle esas faaliyetlerle ilgili nakit akımları içerisinde sınıflandırılır. Ancak, yatırım veya finansman faaliyetleri ile ilgili nakit akımlarına sebep olan bir işlemten kaynaklandığı tespit edilebilen bir vergi ile ilgili nakit akımı yatırım faaliyetlerinden veya finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akımları içerisinde sınıflandırılır.

İştirakler, bağlı ortaklıklar ve müşterek yönetime tabi teşebbüsteki yatırımlar

Madde 124. Bağlı ortaklıklar veya iştirakler maliyet esaslı veya öz sermaye yöntemi ile muhasebeleştirildiğinde, ana ortaklık ile bağlı ortaklıklar ve iştirakler arasındaki temettü tahsilatları ve avans ödemeleri ve diğer nakit akımları şeklinde gerçekleşen nakit akımları nakit akım tablosunda gösterilir.

Müşterek yönetime tabi teşebbüsteki payın oransal konsolidasyon yöntemine göre muhasebeleştirilmesi durumunda, bu işletmenin nakit akımındaki ana ortaklığın payı, ana ortaklığın nakit akım tablosunda yer alır. Müşterek yönetime tabi teşebbüsteki payın öz sermaye yöntemine göre muhasebeleştirilmesi durumunda ise, ana ortaklığın nakit akım tablosunda bu yatırım nedeniyle elde edilen nakit akımları ile müşterek yönetime tabi teşebbüsle ana ortaklık arasında ortaya çıkan nakit akımları yer alır.

İşletmenin bağlı ortaklık ve diğer birimlerinin iktisabı ve elden çıkarılması

Madde 125. İşletmenin bağlı ortaklık ve diğer birimlerinin iktisabı ve elden çıkarılması sonucunda ortaya çıkan toplam nakit akımları nakit akım tablosunda ayrıca gösterilir ve yatırım faaliyeti olarak sınıflandırılır.

İşletmeler, bağlı ortaklık ve birimlerinin dönem içindeki alım ve satımlarıyla ilgili olarak, toplam bazda aşağıdaki hususları açıklar:

- a) Toplam iktisap ve elden çıkarma bedeli,
- b) İktisap veya elden çıkarma bedelinin nakit veya nakit benzeri kısmı,
- c) İktisap edilen veya elden çıkarılan bağlı ortaklık veya birim bünyesindeki nakit ve nakit benzerlerinin tutarı,

d) Her bir ana grup itibarıyla, iktisap edilen veya elden çıkarılan bağlı ortaklık veya birim bünyesindeki nakit veya nakit benzerleri dışındaki varlık ve yükümlülüklerin tutarı.

İktisap edilen veya elden çıkarılan varlık ve yükümlülükler ile birlikte iktisap edilen veya elden çıkarılan bağlı ortaklık veya işletme biriminin nakit akımına etkisinin ayrı olarak gösterilmesi, iktisap veya elden çıkarma işlemlerinden kaynaklanan nakit akımlarıyla esas faaliyetlerden, yatırım ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akımlarının ayrıştırılmasına yardımcı olmaktadır. Elden çıkarma sonucunda oluşan nakit akımları iktisap sonucunda oluşan nakit akımlarından mahsup edilemez.

İktisap veya elden çıkarma bedeli olarak ödenen veya alınan nakitler, karşılığında iktisap edilen veya elden çıkarılan nakit ve nakit benzerleri ile netleştirilerek nakit akım tablosunda gösterilir.

BEŞİNCİ BÖLÜM

Nakit Akım Tablosuna Alınmayan İşlemler

Nakit dışı işlemler

Madde 126. Yatırım ve finansman faaliyetlerinden nakit ve nakit benzeri kullanımı gerektirmeyen işlemler nakit akım tablosunda yer almaz. Bu işlemler, yatırım ve finansman faaliyeti ile ilgili tüm gerekli bilgileri içerecek şekilde, diğer mali tablo veya dipnotlarda yer alır.

İşletmelerin sermaye ve aktif yapılarına etki etmelerine rağmen, yatırım ve finansman faaliyetlerinin büyük bir kısmı cari nakit akımları üzerinde herhangi bir etkiye sahip olmayabilir. Varlıkların doğrudan ilişkili yükümlülükler karşılığında veya finansal kiralama yoluyla elde edilmesi, bir işletmenin hisse senedi ihracı yoluyla iktisabı ve borçların öz sermayeye dönüştürülmesi işlemleri nakit dışı işlemlere örnek olarak verilebilir.

ALTINCI BÖLÜM

Kamuya Açıklanacak Hususlar

Nakit ve nakit benzerlerinin bileşenleri

Madde 127. Nakit akımı tablosunda yer alan nakit ve nakit benzerlerinin bileşenleri açıklanır ve nakit akım tablosundaki tutarlar ile bilançoda bunlara karşılık gelen tutarlar arasındaki mutabakatın gösterimi sağlanır.

Bu çerçevede işletmeler, bu Tebliğin “Mali Tabloların Sunumu” başlıklı Kısımındaki hükümlere uygun olarak nakit ve nakit benzerlerinin bileşenlerini dipnotlarda açıklar. Benzer şekilde, bu Tebliğin “Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar” başlıklı Kısımındaki hükümlere uygun olarak nakit ve nakit benzerlerinin bileşenlerinin belirlenmesine ilişkin muhasebe politikalarında meydana gelen değişiklikler ve bunların etkileri dipnotlarda açıklanır.

Diğer açıklamalar

Madde 128. Kambiyo kontrolünün olduğu veya nakdin dışarıya çıkarılması ile ilgili kısıtların bulunduğu bir ülkede faaliyet gösteren bağlı ortaklıklardaki nakit bakiyelerinde olduğu gibi, grup tarafından kullanımı mümkün olmayan önemli tutardaki nakit ve nakit benzerleri bakiyelerine ilişkin bilgiler işletme yönetiminin yorumuyla birlikte nakit akım tablosunda açıklanır.

İşletmeler ayrıca, mali tablo kullanıcılarının işletmenin durumu ve likiditesini daha iyi değerlendirmelerini sağlamak amacıyla aşağıdaki ek bilgileri yönetimin yorumu ile birlikte açıklayabilir:

a) Kullanım imkanları üzerindeki kısıtlar da belirtilmek üzere, işletmenin gelecekteki esas faaliyetleri ve sermaye taahhütlerinin ifası için kullanımı mümkün olan kredi imkanları,

b) Oransal konsolidasyon yöntemiyle muhasebeleştirilen müşterek yönetime tabi teşebbüslerin tümü ile ilgili olarak bunların esas, yatırım ve finansman faaliyetlerinden doğan nakit akımlarının toplam tutarı,

c) İşletme kapasitesinin korunması için gerekli olan nakit akımlarından ayrı olarak, işletme kapasitesinde artış yaratan nakit akımlarının toplam tutarı,

d) Bu Tebliğin “Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması” başlıklı Kısımındaki hükümler çerçevesinde, işletmenin endüstriyel veya coğrafi bölümlerinin esas, yatırım ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akımlarının toplam tutarı.

Nakit akım tablosu örneği

Madde 129. İşletmeler, nakit akım tablolarının şeklini ve içeriğini bu Tebliğe uygun olarak belirler. Bu Kısım ekinde örnek nakit akım tabloları verilmiş olup, işletmelerin faaliyet sonuçlarını ve mali durumunu daha iyi yansıtmaları için gerekli görülmesi halinde, ilgili ana başlıkların altına alt başlıklar ilave edilebilir.

İşletmeler İçin Doğrudan Yönteme Göre Hazırlanmış Örnek Nakit Akım Tablosu

Cari Dönem				Önceki Dönem			
.../.../20..				.../.../20..			
A. ESAS FAALİYETLERDEN KAYNAKLANAN NAKİT AKIMLARI							
1.	Alıcılardan elde edilen nakit girişleri						
2.	Satıcılara ve çalışanlara yapılan ödemeler						
3.	Esas faaliyet sonucu oluşan nakit (A1-A2)						
4.	Faiz ödemeleri						
5.	Gelir vergisi ödemeleri						
6.	Diğer nakit girişleri						
7.	Diğer nakit çıkışları						
8.	Esas faaliyetlerden kaynaklanan net nakit (A3-A4-A5+A6-A7)						
B. YATIRIM FAALİYETLERİNDEN KAYNAKLANAN NAKİT AKIMLARI							
1.	Maddi varlıkların satışı						
2.	Maddi varlıkların iktisabı						
3.	Mali varlık iktisabı						
4.	Mali varlıkların satışı						
5.	Alınan faizler						
6.	Alınan temettüleri						
7.	Diğer nakit girişleri						
8.	Diğer nakit çıkışları						
9.	Yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan net nakit (B1-B2-B3+B4+B5+B6+B7-B8)						
C. FİNANSMAN FAALİYETLERİNDEN KAYNAKLANAN NAKİT AKIMLARI							
1.	Hisse senedi ihracı						
2.	Kredilerle ilgili nakit girişleri						
3.	Finansal kiralama borçları ödemeleri						
4.	Ödenen temettüleri						
5.	Diğer nakit girişleri						
6.	Diğer nakit çıkışları						
7.	Finansman faaliyetlerinden kaynaklanan net nakit (C1+C2-C3-C4+C5-C6)						
D. KUR FARKLARININ NAKİT VE NAKİT BENZERLERİNE OLAN ETKİSİ							
E.Nakit ve nakit benzerlerinde meydana gelen net artış (A8+B9+C7+D)							
F.Dönem başındaki nakit ve nakit benzerleri mevcudu							
G.Dönem sonundaki nakit ve nakit benzerleri mevcudu (E+F)							

50

BEŞİNCİ KISIM

HASILAT

BİRİNCİ BÖLÜM

Amaç, Kapsam ve Tanımlar

Amaç

Madde 130. Bu Kısımın amacı, belirli işlem ve olaylardan kaynaklanan hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin ilkeleri belirlemektir.

Kapsam

Madde 131. Bu Kısımda yer alan hükümler, mal ve hizmet satışı, faiz, royalti ve temettü geliri getiren varlıkların başkaları tarafından kullanılması sonucunda oluşan hasılatın işletmelerce muhasebeleştirilmesinde uygulanır.

Mal kavramı, satış amacıyla işletme tarafından üretilen mamulleri, satılmak üzere alınan ticari malları ve satılmak üzere elde bulundurulanan arazi, arsa ve diğer gayrimenkulleri kapsar.

Hizmetler, sözleşmeye bağlı olarak kararlaştırılan belirli işlemlerin taraflarca mutabık kalınan bir süre boyunca işletme tarafından yerine getirilmesini içerir. Hizmet, bir veya birden fazla dönem içinde sunulabilir. İnşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin hükümler bu Kısımda yer almaz.

İşletmenin nakit ve nakit benzerlerinin başkaları tarafından kullanımı nedeniyle oluşan veya alacaklar için alınan tutarlar faiz olarak; patent, ticari marka, telif hakları ve bilgisayar programları gibi uzun vadeli varlıkların başkaları tarafından kullanımı nedeniyle elde edilen tutarlar royalti olarak; sermayesine iştirak edilen işletmelerin dağıttıkları kardan iştirak oranında elde edilen paylar temettü olarak kabul edilir.

Bu Kısımda;

a) Kira sözleşmelerinden,

b) Öz sermaye yöntemine göre muhasebeleştirilen iştiraklerden elde edilen temettülerden,

c) Sigorta şirketlerinin sigorta sözleşmelerinden,

d) Finansal varlık ve yükümlülüklerin makul değerinde değişim veya bunların elden çıkarılmasından,

e) Diğer cari varlıkların değerinde meydana gelen değişimlerden,

f) Tarımsal faaliyetlerle ilgili biyolojik varlıkların makul değerinde meydana gelen değişikliklerden ve bunların ilk defa mali tablolara alınmasından,

g) Tarımsal ürünlerin mali tablolara ilk defa alınmasından,

h) Madenlerin çıkarılmasından

kaynaklanan hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin hususlara yer verilmemiştir.

Tanımlar

Madde 132. Bu Kısımda geçen;

Hasılat: Öz sermayede artış sağlaması şartıyla, dönem içinde işletmenin olağan faaliyetlerinden sağladığı ekonomik faydanın brüt tutarını,

Makul değer: Bilgili ve istekli taraflar arasında, herhangi bir ilişkiden etkilenilmeyecek şartlar altında, bir varlığın el değiştirebileceği tutarı, ifade eder.

Ortakların işletmenin olağan faaliyetleri dışında bir ekonomik fayda yaratan ve/veya işletme adına yükümlülük doğurmayan katkıları nedeniyle öz sermayede meydana gelen artışlar hasılat olarak kabul edilmez.

Hasılat, sadece işletmenin kendi hesabına yapmış olduğu işlemleri kapsar. Katma değer vergisi gibi üçüncü kişiler adına toplanan tutarlar işletmeye ekonomik fayda sağlamaz ve işletmenin öz sermayesinde artışa neden olmaz. Bu nedenle bu tutarlar hasılat olarak kabul edilmez. Benzer şekilde, acentelik durumunda hasılat sadece alınan komisyonu kapsar.

Bu Kısımda geçen “muhtemel” kavramı, “mümkün” kavramından farklı olup, yüksek düzeyde bir gerçekleşme ihtimalinin varlığını içerir.

İKİNCİ BÖLÜM

Hasılatın Ölçümü ve İşlemlerin Ayrıştırılması

Hasılatın ölçümü

Madde 133. Hasılat, alınan veya alınacak olan bedelin makul değeri ile ölçülür. Bir işlemde doğan hasılatın tutarı genellikle işletme ile varlığın alıcısı veya kullanıcısı arasındaki mutabakata dayanır. İşletme tarafından uygulanan ticari iskontolar ve miktar indirimleri hasılatın belirlenmesinde bir indirim kalemi olarak dikkate alınır.

İşlem karşılığında nakit veya nakit benzerlerinin alındığı durumlarda, hasılat söz konusu nakit veya nakit benzerlerinin tutarıdır. Ancak, nakit girişinin ertelendiği durumlarda satış bedelinin makul değeri alınacak olan nakdin nominal değerinden daha düşük olabilir. İşlemin, işletme tarafından vade farksız satış yapılması veya piyasa faizinin daha altında bir faiz haddinin uygulanmasındaki gibi finansman işlemi şeklinde gerçekleşmesi durumunda, satış bedelinin makul değeri, alacakların bugünkü değerine indirgenmesi suretiyle bulunur. Alacakların bugünkü değerinin belirlenmesinde; benzer kredi derecelendirmesine sahip bir işletmenin benzer finansal araçları için geçerli olan faiz oranı veya finansal aracın nominal değerini, ilgili mal veya hizmetin peşin satış fiyatına indirgeyen faiz oranı kullanılır.

Satış bedelinin nominal değeri ile bu şekilde bulunan makul değer arasındaki fark, faiz geliri olarak bu Kısımdaki faiz geliri ile ilgili madde uyarınca ve bu Tebliğin “Finansal Araçlar” başlıklı Kısımındaki hükümlere göre ilgili dönemlere yansıtılır.

Bir mal veya hizmetin, benzer özelliklere ve değere sahip mal veya hizmet ile değiştirilmesi, hasılat doğuran bir olay olarak kabul edilmez.

Farklı malların veya hizmetlerin takas edilmesi halinde ise bu durum hasılat doğuran bir olay olarak kabul edilir. Bu durumda hasılat, transfer edilen nakit ve nakit benzerlerini de hesaba katmak suretiyle elde edilen mal veya hizmetin makul değeri olarak değerlendirilir. Elde edilen mal veya hizmetin makul değerinin güvenilir bir şekilde belirlenemediği durumlarda hasılat, transfer edilen nakit ve nakit benzerlerini de hesaba katmak suretiyle verilen mal veya hizmetin makul değeri olarak değerlendirilir.

İşlemlerin ayrıştırılması

Madde 134. Gelirin değerlendirilmesi ile ilgili bu kısımda tanımlanan kriterler genellikle her işleme ayrı ayrı uygulanır. Ancak bazı durumlarda özün önceliğini yansıtması açısından, gelirin değerlendirilmesi ile ilgili kriterler tek bir işlemin birbirinden ayrılabilir parçalarına ayrı ayrı uygulanmalıdır. Örnek; bir malın satış tutarı beraberinde bir satış sonrası servis anlaşmasını da içeriyor ve servis anlaşmasının satış tutarı ayrıştırılabiliyor ise, bu tutarın gelir olarak değerlendirilmesi ertelenir ve servis süresi boyunca gelir olarak değerlendirilir.

Tam tersi olarak eğer bir kaç işlem ticari olarak ilişkilendirildiğinde özün önceliğini yansıtıyor ise bu işlemler beraber olarak değerlendirilir. Örnek; bir işletme malları satıyor ve aynı zamanda malları ileri bir tarihte tekrar almak üzere bir anlaşmaya giriyor ise özün önceliğine göre bu iki farklı işlem serisi bir işlem olarak dikkate alınır ve bir satış işlemi olarak değerlendirilemez.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

Hasılatın Unsurları

Mal satışı

Madde 135. Mal satışının hasılat olarak kaydedilebilmesi için malların sahipliğiyle ilgili önemli risk ve getirilerin alıcıya nakledilmiş olması, işletmenin, satılan malların yönetimiyle sahipliğin gerektirdiği şekilde ilgili olmaması ve söz konusu mallar üzerinde etkin bir kontrolünün bulunmaması, hasılatın miktarının güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi, işlemle ilgili ekonomik faydanın işletme tarafından elde edileceğinin muhtemel olması ve işlemle ilgili olarak yüklenilen veya yüklenilecek olan maliyetlerin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi şarttır.

Perakende satışlarda sahiplikle ilgili önemli risk ve getiriler, aksine özel bir düzenleme ve sözleşme yapılmamışsa, satışın hukuken gerçekleşmesi ile birlikte alıcıya geçer. Diğer durumlarda, sahipliğin hukuken alıcıya geçmesi ile önemli risk ve getirilerin alıcıya geçmesi aynı zamanda olmayabilir. Bu gibi durumlarda, satış hasılatı sahipliğin hukuken karşı tarafa geçtiği tarihte değil, önemli risk ve getirilerin karşı tarafa geçtiği tarihte mali tablolara alınır.

Sahiplikle ilgili önemli risk ve getirilerin işletmede kaldığı durumlarda işlem bir satış olarak kabul edilmez. (Örnek: tatmin edici olmayan performans konusunda, normal garanti sözleşmesiyle kapsanmamış bir yükümlülüğün işletmede kalması, satış hasılatının işletme tarafından tahsil edilmesinin, alıcının söz konusu malı üçüncü kişilere satması şartına bağlı olması, satışın ilgili varlığın monte edilmesi şartıyla yapıldığı ve montaj işleminin sözleşmenin önemli bir bölümünü oluşturduğu durumlarda, işletme tarafından bu montajın tamamlanmamış olması, alıcının satış sözleşmesi uyarınca satışı iptal etme hakkının bulunması ve işletmenin ilgili malların iade edilmeyeceğinden emin olmaması).

Sahiplikle ilgili önemsiz risklerin işletmede kaldığı durumlarda ise işlem bir satış olarak kabul edilir. İşletmenin sadece alacağının tahsilini güvenceye almak amacıyla, hukuki sahipliği işletmede kaldığı durumlarda, sahiplikle ilgili önemli risk ve getirilerin alıcıya transfer edilmesi halinde, söz konusu işlem bir satış olarak kabul edilir. Aynı şekilde, perakende satışlarda müşterinin memnun kalmaması durumunda satılan malın şartsız geri alınacağına ilişkin müşteriye bir garanti verilmesi durumunda da sahiplikle ilgili önemli risk ve getirilerin alıcıya transfer edildiği kabul edilir. Bu gibi durumlarda hasılat, satıcının gelecekteki mal iadelerini güvenilir bir şekilde tahmin edebilmesi ve bunlar için geçmiş deneyimler ve diğer ilgili veriler çerçevesinde bir karşılık ayırması şartıyla, satışın gerçekleştiği tarih itibarıyla mali tablolara.

Hasılat, işlemle ilgili ekonomik faydanın işletmeye akacağını muhtemel olması durumunda mali tablolara alınır. Kambiyo kısıtları nedeniyle dışarıya para transferini yasaklayan bir ülkeye yapılan satış örneğinde olduğu gibi, satışla ilgili ekonomik faydanın işletmeye akmasının muhtemel olmadığı durumlarda belirsizlik ortadan kalkana kadar hasılat kayıtlara alınmaz. Daha önce kayıtlara alınan hasılatla ilgili alacakların tahsilinin şüpheli hale gelmesi durumunda ise, ilgili tutar hasılatın düzeltilmesi suretiyle değil, gider yazılmak suretiyle mali tablolara alınır.

Aynı işlem veya olaylarla ilgili hasılat ve giderler eş zamanlı olarak mali tablolara alınır. Hasılatın kayıtlara alınması için gerekli diğer şartların sağlanması şartıyla, malların tesliminden sonra katlanılacak garanti ve diğer maliyetler dahil giderlerin normal şartlarda güvenilir bir şekilde ölçülebildiği kabul edilir. Giderlerin güvenilir bir şekilde ölçülemediği durumlarda hasılat kayıtlara alınmaz. Bu gibi durumlarda, malların satımı ile ilgili olarak alınan tutarlar hasılat olarak değil bir borç olarak mali tablolara alınır.

Hizmet satışı

Madde 136. Hizmet sunumu ile ilgili işlemlerin sonuçlarının güvenilir bir şekilde tahmin edilebildiği durumda, işlemle ilgili hasılat ilgili işlemin bilanço tarihindeki tamamlanma düzeyi dikkate alınarak mali tablolara alınır.

Hasılatın miktarının güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi, işlemle ilgili ekonomik faydanın işletme tarafından elde edileceğinin muhtemel olması, bilanço tarihi itibarıyla işlemin tamamlanma düzeyinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi ve işlem için katlanılan maliyetlerin ve işlemin tamamlanması için katlanması gereken maliyetlerin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi halinde, ilgili işlemin sonuçlarının güvenilir bir şekilde tahmin edilebileceği kabul edilir.

Hasılatın tamamlanma düzeyi dikkate alınarak mali tablolara alınmasına tamamlanma yüzdesi yöntemi olarak adlandırılır. Bu yöntemle göre hasılat hizmetin verildiği mali dönemlerde mali tablolara alınır. Hasılatın bu yöntemle mali tablolara alınması, hizmet aktivitesi ve performansı ile ilgili faydalı bilgiler sağlar. Bu Tebliğin “İnşaat Sözleşmeleri” başlıklı Kısımında anlatıldığı üzere inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde de genellikle bu yöntem kullanılır.

İşlemle ilgili ekonomik faydanın işletmeye akacağına muhtemel olması şartının sağlanması durumunda hasılat mali tablolara alınır. Bu şekilde kayıtlara alınan hasılatla ilgili tutarların tahsilinin şüpheli hale gelmesi durumunda, ilgili tutar kayıtlara alınan hasılatın düzeltilmesi suretiyle değil gider yazılmak suretiyle mali tablolara alınır.

Sunulacak ve alınacak hizmetle ilgili olarak tarafların ileri sürülebilir hakların, hizmet bedelinin, ifanın şartları ve şeklinin, işlemin karşı tarafı ile kararlaştırılmış olması durumunda, aksine veriler olmadıkça, işletmenin konuyla ilgili güvenilir tahmin yapabileceği varsayılır.

İşletmeler, bilanço tarihi itibarıyla verilen hizmetlerle ilgili tahminlerini gözden geçirmek ve gerekirse daha önceki tahminlerini düzeltmek zorundadır. İşletmede, bu tahminlerin güvenilir bir şekilde yapılmasını sağlayacak iç kontrol sistemlerinin bulunması zorunludur.

Tahminlerin bu şekilde düzeltmeye tabi tutulması, işlemlerin sonuçlarının güvenilir bir şekilde ölçülemediği anlamına gelmez.

Hizmetin tamamlanma durumunun veya tamamlama yüzdesinin belirlenmesinde, verilen hizmetin güvenilir bir şekilde ölçülmesini sağlayacak yöntemlerin kullanılması zorunludur. Verilen hizmetin özelliğine göre, yapılan işin fiilen ölçülmesi, bilanço tarihine kadar verilen hizmetin verilecek toplam hizmete olan oranı ve bilanço tarihine kadar katlanılan maliyetlerin işlemin tahmin edilen toplam maliyetine oranı kullanılabilecek yöntemler arasında sayılabilir.

Bilanço tarihine kadar katlanılan maliyetlerin hesaplanmasında, verilen hizmetle ilgili olarak katlanılan maliyetler dikkate alınır. İşlemin toplam maliyetlerinin tahmininde, verilen veya verilecek olan hizmetlerle doğrudan ilişkili maliyetler dikkate alınır.

Verilen hizmetin aşamaları ile ilgili ödemeler ve müşterilerden alınan avanslar her zaman hizmetin sunulduğunu göstermez.

Bir dönem içinde, belirsiz sayıda işlemin yapılması suretiyle sunulan hizmetlerde, başka bir yöntemin tamamlanma düzeyini daha iyi temsil edeceğine ilişkin bir delilin olmaması şartıyla, hasılat, zamanla orantılı olarak mali tablolara alınır. Belirli bir işlemin yerine getirilmesinin, diğer tüm işlemlerin yerine getirilmesinden belirgin şekilde daha fazla önemli olması halinde hasılatın kayıtlara alınması, söz konusu belirli işlemin yerine getirilmesine kadar ertelenir.

Hizmet sunumuyla ilgili işlemin sonuçlarının güvenilir bir şekilde ölçülememesi durumunda, hasılat, kayıtlara alınan giderlerin geri kazanılabilir tutarı kadar mali tablolara alınır.

İşlemin başlangıç aşamasında, işlemin sonuçlarının güvenilir bir şekilde ölçülmesi mümkün olmayabilir. Ancak, işletmenin işlem maliyetlerini geri kazanması muhtemel olabilir. Bu gibi durumlarda, sadece katlanılan ve geri kazanılması muhtemel olan tutar kadar kısım hasılat olarak mali tablolara alınır. İşlemin sonucu güvenilir bir şekilde tahmin edilemediği için, bir kar kayıtlara alınmaz.

İşlemin sonuçlarının güvenilir bir şekilde tahmin edilemediği ve katlanılan maliyetlerin geri kazanılmasının muhtemel olmadığı durumlarda, hasılat kayıtlara alınmaz, ancak katlanılan maliyetler bir gider olarak mali tablolara alınır. İşlemin sonuçlarının güvenilir bir şekilde tahmin edilmesini engelleyen belirsizliklerin ortadan kalkması durumunda, hizmet satışının kayıtlara alınması ile ilgili hükümler çerçevesinde hasılat mali tablolara alınır.

Faiz, royalti ve temettü

Madde 137. İşletmenin faiz, royalti ve temettü getiren varlıklarının başkaları tarafından kullanılması sonucu ortaya çıkan hasılat, işlemle ilgili ekonomik faydanın işletmeye akmasının muhtemel olması ve hasılatın miktarının güvenilir bir şekilde tahmin edilmesi şartıyla, mali tablolara alınır

Faiz; varlığın efektif getirisi dikkate alınmak kaydıyla zaman orantılı olarak, royalti; ilgili sözleşmelerin özü esas alınmak suretiyle tahakkuk esasına göre, temettü ise; hissedarların temettü tahsil etme hakkının ortaya çıktığı tarihte mali tablolara alınır.

Varlığın efektif getirisi, varlığın ömrü boyunca beklenen nakit akımlarını, varlığın kayıtlı değerine indirgeyen faiz haddidir. Faiz geliri, borçlanma senedinin nominal değeri ile ilk kayıtlı değeri arasındaki iskonto, prim veya diğer farkların itfasını içerir.

Üzerinde işlemiş faiz varken elde edilen menkul kıymetlerle ilgili olarak sonraki dönemlerde tahsil edilen faiz tutarının, sadece söz konusu menkul kıymetin elde edilme tarihinden sonraya isabet eden kısmı hasılat olarak mali tablolara alınır. Bir hisse senedinden elde edilen temettünün, söz konusu hisse senedini elde etme tarihinden önceki dönemlere ait karın dağıtılmasından kaynaklanan kısmı ilgili hisse senetlerinin maliyetlerinden indirilir. Temettünün kaynağının, hisse senetlerini elde etme tarihinden önceki ya da sonraki dönem karlarından oluştuğunun belirlenmesinin güç olduğu ve alınan temettünün hisse senetlerinin maliyetlerinin bir kısmını karşıladığının açıkça belirlenemediği durumlarda, söz konusu temettüler hasılat olarak mali tablolara alınır.

Royalti, sözleşme hükümlerinin özü çerçevesinde, başka sistematik ve gerçekçi bir yöntemin daha uygun olmaması şartıyla, ilgili sözleşme hükümleri çerçevesinde tahakkuk ettirilerek mali tablolara alınır.

Hasılat, işlemle ilgili ekonomik faydanın işletmeye akacağının muhtemel olması durumunda mali tablolara alınır. Ancak, hasılat olarak kayıtlara alınan tutarların tahsilinin şüpheli hale gelmesi durumunda, ayrılan şüpheli alacak karşılığı, hasılat tutarının düzeltilmesi suretiyle değil, bir gider olarak mali tablolara alınır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

Kamuya Açıklanacak Hususlar

Hasılatla ilgili yapılacak açıklamalar

Madde 138. Hizmet satışı ile ilgili işlemlerin tamamlanma düzeyinin belirlenmesinde kullanılan yöntemler dahil, hasılatın mali tablolara alınmasında kullanılan muhasebe politikaları, mal ve hizmet satışı, faiz, royalti ve temettüden kaynaklanan hasılatlar dahil olmak üzere, ilgili dönem içinde mali tablolara alınan önemli hasılat unsurunun tutarı, önemli hasılat unsurunun içinde yer alan mal veya hizmet takası suretiyle ortaya çıkan hasılatın tutarı kamuya açıklanır.

İşletmeler, şarta bağlı yükümlülük ve varlıklarını bu Tebliğin “Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar” başlıklı Kısımındaki hükümler çerçevesinde açıklar. Şarta bağlı varlık veya yükümlülük, garanti maliyetleri, talepler, cezalar ve muhtemel kayıplar nedeniyle ortaya çıkabilir.

ALTINCI KISIM STOKLAR

BİRİNCİ BÖLÜM Amaç, Kapsam ve Tanımlar

Amaç

Madde 139. Bu Kısımın amacı, stokların mali tablolara yansıtılma esaslarını belirlemektir.

Kapsam

Madde 140. İşletmeler stoklarını bu Kısımdaki hükümlere göre değerler ve mali tablolara yansıtır.

Bu Kısımda yer alan hükümler, aşağıda sayılanlar dışındaki stokların muhasebeleştirilmesinde uygulanacak esasları kapsar.

a) İnşaat sözleşmeleri ve bu sözleşmelerle doğrudan ilişkilendirilebilen hizmet sözleşmeleri,

b) Finansal araçlar,

c) Belirli sektörlerde yerleşik uygulamalar çerçevesinde net gerçekleşebilir değerleri ile mali tablolara alınan tarım ve orman ürünleri stokları ile maden stokları (Bu stok kalemleri üretimin belirli evrelerinde net gerçekleşebilir değer esasına göre değerlendirilir. Bu evrelere ilişkin örnekler şöyledir: madenlerin çıkarılması, tarımsal ürünlerin hasat edilmesi, tarım ürünleri ve madenlerin satışının bir forward sözleşme ile ya da devlet garantisi ile yasal güvenceye bağlanması ya da bu stoklar için homojen bir piyasa bulunması ve satışın gerçekleşmeme riskinin düşük olması),

d) Tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar.

Tanımlar

Madde 141. Bu Kısımda geçen;

Stok: a) İşin normal akışı içinde satılmak için elde tutulan varlıkları,

b) İşletmenin satmak üzere ürettiği varlıkları (perakende mal ticareti ile uğraşan bir işletmenin tekrar satmak üzere elde bulundurduğu emtia, tekrar satılmak üzere alınan arazi ve arsalar dahil),

c) Üretim sürecinde olan yarı mamulleri,

d) Üretim sürecinde veya hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzeme şeklindeki varlıkları,

e) Hizmet sağlayan işletmelerde, ilgili geliri bu Tebliğin ilgili kısmındaki hükümler çerçevesinde henüz mali tablolara alınmamış hizmetin maliyeti,

Net gerçekleşebilir değer: İşin normal akışı içinde tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış maliyeti toplamının indirilmesiyle elde edilen tutarı, ifade eder.

İKİNCİ BÖLÜM

Stokları Değerleme

Stokların değerlemesi

Madde 142. Stoklar, maliyet ve net gerçekleşebilir değerin düşük olanı ile değerlendirilir.

Stokların maliyeti

Madde 143. Stokların maliyeti; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içerir.

Satın alma maliyeti

Madde 144. Stokların satın alma maliyeti; satın alma fiyatı, ithalat vergileri ile diğer vergiler (vergi idaresinden iade alınabilecekler hariç), nakliye, yükleme-boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetleri içerir. Ticari iskontolar ve benzeri diğer indirimler, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılır.

Dönüştürme maliyetleri

Madde 145. Stokların dönüştürme maliyetleri; doğrudan işçilik giderleri gibi, üretimle doğrudan ilişkili maliyetler ile stokların mamul mallara dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları da içerir.

Sabit genel üretim giderleri; amortisman, fabrika binası ve teçhizatının bakım-onarım giderleri gibi, üretim miktarından bağımsız olarak nispeten sabit kalan dolaylı üretim maliyetleri ile fabrikanın yönetim ve idaresi ile ilgili maliyetlerdir.

Değişken genel üretim giderleri, dolaylı malzeme ve dolaylı işçilik gibi, üretim miktarı ile birlikte doğru orantılı olarak değişen dolaylı üretim maliyetleridir.

Sabit genel üretim giderlerinin üretim maliyetine dağıtımında veya tahsisinde, üretim tesislerinin normal kapasitesi esas alınır. Normal kapasite, planlanan bakım-onarım çalışmalarından kaynaklanacak kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak, normal koşullarda bir veya bir kaç dönem veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarıdır. Gerçek üretim düzeyi, normal kapasiteye yakınsa, bu kapasite normal kapasite olarak kabul edilebilir. Her bir ürüne dağıtılan sabit genel üretim gideri tutarı, düşük kapasite veya atıl kapasite nedeniyle arttırılmaz. Dağıtılmayan genel üretim giderleri, gerçekleştiği dönemde gider olarak mali tablolara alınır. Olağandışı olarak yüksek düzeyde üretimin gerçekleştirildiği dönemlerde, her bir ürüne dağıtılan sabit genel üretim gideri tutarı azaltılarak, stokların maliyet bedelinden daha yüksek bir tutar üzerinden değerlendirilmesi engellenir. Değişken genel üretim giderleri, her bir ürüne, üretim tesislerinin gerçek kullanımı esas alınarak dağıtılır.

Üretim sürecinde, aynı anda birden fazla ürün birlikte üretilir. Birlikte üretilen ürünler, her ürünün ana ürün olduğu “ortak” ürünler veya bir ana ürün ve bir yan ürün olabilir. Her bir ürünün üretim maliyetinin ayrı olarak belirlenemediği durumlarda, maliyetler her iki ürün arasında rasyonel ve tutarlı bir şekilde dağıtılır. Aksini gerektiren daha iyi bir seçenek olmadığı durumlarda bu dağıtım, ürünlerin ayrı olarak tanımlanabildiği üretim aşamasında veya üretimin tamamlanma aşamasında her bir ürünün nispi satış değerleri esas alınarak yapılır. Yan ürünlerin önemsiz olduğu durumlarda, yan ürünler net

gerçekleşebilir değerleri üzerinden mali tablolara alınır ve ana ürünün maliyetinden düşülür. Böylece, ana ürünün kayıtlı değeri, maliyetinden önemli bir farklılık göstermez.

Diğer maliyetler

Madde 146. Diğer maliyetler, sadece stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanması halinde stokların maliyetine dahil edilir. (Örnek; belirli müşteriler için ürünlerin tasarım maliyetleri, stokların maliyetine dahil edilebilir.)

Aşağıda yer alan maliyetler, stokların maliyetinden hariç tutulur ve gerçekleştiği dönemde gider olarak mali tablolara alınır;

- a) Normalin üstünde gerçekleşen malzeme, işçilik ve diğer üretim maliyetleri,
- b) Bir sonraki üretim süreci için depolanan ürünlerle ilgili olanlar hariç, depolama maliyetleri,
- c) Stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesine katkı sağlamayan genel yönetim giderleri,
- d) Satış maliyetleri.

Bu Tebliğin “Borçlanma Maliyetleri” Kısımında izin verilen durumlar hariç, borçlanma maliyetleri stokların maliyetlerine dahil edilemez.

Hizmet sunan işletmelerde stokların maliyeti

Madde 147. Verilen hizmetle ilgili hasılatın mali tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda ilgili giderler stok hesabına yansıtılır. Hizmet sunan işletmelerde stokların maliyeti, esas olarak, kontrol işlemlerini yürüten personel dahil olmak üzere, hizmetin sunulmasında doğrudan görev alan personelin işçilik ücretleri ve diğer maliyetleri ile bunlarla ilişkili olabilecek genel giderleri içerir. Satış ve genel yönetim ile ilgili personelin işçilik ücretleri ve bunlarla ilgili diğer giderleri, hizmetin maliyetine dahil edilmez. Bu giderler, gerçekleştiği dönemde gider olarak mali tablolara alınır. Hizmet sunan bir işletmenin stoklarının maliyeti, kar marjını veya işletmeler tarafından fiyatlara dahil edilen üretimle ilgili olmayan maliyetleri içermez.

Canlı varlıkların hasatıyla elde edilen tarımsal ürünlerin maliyeti

Madde 148. Bu Tebliğin “Tarımsal Faaliyetler” Kısımında belirtildiği üzere, işletmenin canlı varlıklarının hasatıyla elde etmiş olduğu tarımsal ürünler, hasat yerindeki makul değerinden satış yerinde katlanması beklenen maliyetler düşüldükten sonra bulunan net makul değeriyle değerlendirilir. Bu tutar, tarımsal ürünün Tebliğin uygulanmaya başladığı tarihteki elde etme maliyetine eşittir.

Maliyet tespitine ilişkin yöntemler

Madde 149. Stok maliyetlerine yakın sonuçlar vermesi şartıyla, standart maliyet yöntemi veya perakende yöntem gibi stokların maliyetinin değerlendirilmesine ilişkin yöntemler, stokların değerlendirilmesinde kullanılabilir.

Standart maliyet yönteminde, madde ve malzemelerin, işçiliğin, etkinliğin ve kapasite kullanımının normal seviyeleri dikkate alınır. Bu maliyetler, düzenli olarak gözden geçirilir ve gerek görülürse mevcut koşullar dikkate alınarak değiştirilir.

Perakende yöntemi, perakende satış yapan işletmeler tarafından, diğer maliyet yöntemlerini uygulamanın pratik olmadığı, benzer kar marjlarına sahip, hızla değişen çok sayıda varlık unsurundan oluşan stokların değerlendirilmesinde kullanılır. Bu yöntemde, stokların maliyeti, stokların satış değerinden uygun bir brüt kar marjının düşülmesi suretiyle bulunur. Kullanılacak yüzde oranının belirlenmesinde, gerçek satış fiyatının altında fiyatlandırılan stoklar dikkate alınır. Her perakende satış bölümü için, ortalama bir oran kullanılabilir.

Maliyet formülleri

Madde 150. Olağan durumlarda birbirleri ile ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için ayrılan, üretilen veya satın alınan mal veya hizmetlerin maliyeti, her bir varlığın özel maliyeti dikkate alınarak belirlenir. İçeriği sıklıkla değişen birçok stok kaleminin bulunduğu durumlarda, her bir varlığın özel maliyetinin belirlenmesi metodu uygun değildir. Bu durumlarda dönem karı/zararı üzerindeki etkisini görmek amacıyla stokta kalan envanter kalemlerini seçme metodu kullanılabilir.

Birinci fıkrada belirtilenler dışında kalan stokların maliyeti, "ilk giren ilk çıkar", "ağırlıklı ortalama maliyet" veya "son giren ilk çıkar" formüllerinden biri uygulanarak belirlenir. İşletmeler, benzer özelliklere ve benzer kullanıma sahip tüm stoklar için aynı maliyet formülünü kullanırlar. Aynı stok kaleminin, işletmenin bir ticari veya coğrafi bölümünde diğer bölümlerden farklı kullanım alanına sahip olması gibi durumlarda, türü veya kullanım alanları itibarıyla farklı olan stoklar için, farklı maliyet formülleri kullanılabilir. Ancak, stokların coğrafi konumlarındaki bir farklılık (veya buna bağlı olarak vergi kurallarındaki farklılık), tek başına, aynı stok kalemi için farklı maliyet formüllerinin kullanımını haklı çıkaracak yeterlilikte değildir.

İlk giren ilk çıkar formülünde; ilk satın alınan veya üretilen stok kaleminin ilk satıldığı ve dönem sonunda stokta kalanların en son satın alınanlar veya üretilenlerden olduğu varsayılır.

Ağırlıklı ortalama maliyet formülünde; her bir stok kaleminin maliyeti, dönem başındaki benzer varlıkların ağırlıklı ortalama maliyeti ile dönem içinde satın alınan veya üretilen benzer varlıkların maliyetinin ağırlıklı ortalamasının alınması suretiyle tespit edilir. Ortalama, işletmenin iş akışına bağlı olarak, periyodik bazda veya her bir ek alım/üretim sonrasında hesaplanabilir.

"Son giren ilk çıkar" formülünde, son satın alınan veya üretilen stok kaleminin ilk satıldığı ve dönem sonunda stokta kalanların ilk satın alınan veya üretilenlerden olduğu varsayılır.

Net gerçekleştirilir değer

Madde 151. Stokların maliyeti; stokların zarar görmesi, kısmen veya kullanılmaz hale gelmesi ya da satış fiyatlarının düşmesi gibi durumlarda geri kazanılamayabilir. Stokların maliyeti, tahmini tamamlanma maliyeti veya tahmini satış maliyetinin artması durumunda da geri kazanılamayabilir. Stoklar mali tablolarında, kullanımları veya satılmaları sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan daha yüksek bir bedelle izlenemez. Maliyetlerin kullanım veya satış sonucu elde edilecek tutardan yüksek olması durumunda, Tebliğin bu Kısımındaki hükümler çerçevesinde stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılır.

Stokların elde etme maliyetleri, bu maddede belirtilen istisnalar hariç, her bir stok kalemi bazında net gerçekleştirilir değerlerine indirilir. Bu indirim stok değer düşüklüğü karşılığı ayırmak suretiyle yapılır. Benzer amaçlara veya nihai kullanıma sahip olan, aynı coğrafi bölgede üretilen ve satılan ve ilgili olduğu ürün grubundaki diğer ürünlerden pratik olarak ayrılması mümkün olmayan aynı ürün grubuna ait stok kalemleri, kalemler bazında ayrı ayrı değil, gruplandırılmak suretiyle değerlendirilmeye tabi tutulabilir. Ancak, net gerçekleştirilir değerlerin hesaplanmasında stoklar, mamul mallar veya belli bir sektör veya coğrafi bölgedeki tüm stoklar şeklinde gruplandırılmak suretiyle değerlendirilmeye tabi tutulamaz. Aynı satış fiyatı tespit edilen her bir hizmet bazında maliyetlerini sınıflandıran işletmelerde bu tür her bir hizmet, ayrı bir varlık olarak işleme tabi tutulur.

Net gerçekleştirilir değere ilişkin tahminler, tahminin yapıldığı zamanda ulaşılabilir en güvenilir kanıtlara göre, stokların satılması durumunda elde edilmesi beklenen satış hasılatı olarak belirlenir. Bu tahminler yapılırken, dönem sonunda var olan şartları teyit etmesi şartıyla, bilanço tarihinden sonraki olaylarla ilgili maliyet ve fiyat dalgalanmaları da

dikkate alınır. Net gerçekleşebilir değere ilişkin tahminler yapılırken, ayrıca, stokların elde tutulma amacı da dikkate alınır. (Örnek; taahhüt edilen kesin satış veya hizmet sözleşmelerini yerine getirmek için elde tutulan stokların net gerçekleşebilir değerinin belirlenmesinde, sözleşme fiyatı esas alınır.) Elde tutulan stoklar, satış sözleşmelerinde belirtilenlerden fazla ise, fazla olan kısmın net gerçekleşebilir değeri, genel satış fiyatları dikkate alınarak belirlenir. Taahhüt edilen kesin satış tutarından daha az stokun elde bulundurulması veya bir satın alma taahhüdünün olması nedeniyle ortaya çıkabilecek karşılıklar veya şarta bağlı yükümlülükler, bu Tebliğin "Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar" Kısımındaki hükümler çerçevesinde işleme tabi tutulur.

Stokların üretiminde kullanılmak amacıyla elde tutulan madde ve malzemeler için bunların kullanılması sonucunda üretilen mamullerin, maliyet bedellerinden veya daha üzerinden satılmasının beklendiği durumda, değer düşüklüğü karşılığı ayrılmaz. Ancak, malzeme fiyatındaki düşüş üretilen mamul malın maliyetinin net gerçekleşebilir değerini aşacağını gösteriyorsa, malzemeler net gerçekleşebilir değerine indirgenir. Bu tür durumlarda, başka bir yöntemin kullanılmasının daha uygun olduğuna ilişkin yeterli bir kanıt yoksa, malzemenin ikame maliyeti, net gerçekleşebilir değeri olarak esas alınır.

Her mali tablo dönemi itibarıyla, net gerçekleşebilir değer yeniden gözden geçirilir. Daha önce stokların net gerçekleşebilir değere indirgenmesine neden olan koşulların geçerliliğini kaybetmesi durumunda, ayrılan değer düşüklüğü karşılığı iptal edilir. Yeni kayıtlı değer, maliyeti ile revize edilen net gerçekleşebilir değerden düşük olanıdır. Bu durum, satış fiyatındaki düşme nedeniyle net gerçekleşebilir değeri üzerinden mali tablolarda izlenen stok kalemlerinin, izleyen mali tablo döneminde işletme bünyesinde bulunması ve satış fiyatının artması durumunda söz konusu olur.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

Gider Olarak Mali Tablolara Alma

Gider olarak mali tablolara alma

Madde 152. Stoklar satıldığında, bu stokların kayıtlı değeri, ilgili hasılatın mali tablolara alındığı dönemde gider olarak mali tablolara alınır. Stokları net gerçekleşebilir değerine indirgeyen stok değer düşüklüğü karşılık tutarları ve stoklarla ilgili tüm kayıplar, indirimin veya kayıpların oluştuğu dönemde gider olarak mali tablolara alınır. Net gerçekleşebilir değer gözden geçirilmesinde, bu değer arttığının tespiti halinde, stok değer düşüklüğü karşılığı o dönemde gider olarak mali tablolara yansıtılan stoklardan düşülmek suretiyle azaltılır. İşletmenin kendi kullanımı için imal veya inşa ettiği maddi varlıkların maliyetine ilave edilen stoklarda olduğu gibi diğer varlıkların maliyetine dahil edilen stoklar, ilgili varlığın faydalı ömrü içinde gider olarak mali tablolara alınır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

Kamuya Açıklanacak Hususlar

Kamuya açıklanacak hususlar

Madde 153. Stoklar ile ilgili olarak, mali tablo dipnotlarında aşağıdaki hususlar açıklanır;

- a) Kullanılan maliyet hesaplama yöntemi dahil, stokların değerlemesinde kabul edilen muhasebe politikaları,
- b) Stokların toplam kayıtlı değerleri ve stokların işletmeye uygun şekilde sınıflandırılmış bazda ayrı ayrı tutarları,
- c) Net gerçekleşebilir değeri ile mali tablolarda izlenen stokların değeri,

d) İptal edilerek dönem içinde gelir ile ilişkilendirilen "stok değer düşüklüğü karşılığı" tutarı,

e) "Stok değer düşüklüğü karşılığı" iptaline neden olan olaylar veya koşullar,

f) Yükümlülükler için teminat olarak gösterilen stokların kayıtlı değeri,

Farklı sınıflandırmaya tabi tutulan stokların kayıtlı değerleri ile bu varlıklarda gerçekleşen değişikliğin boyutu hakkındaki bilgi, mali tablo kullanıcıları açısından faydalıdır. Stoklara ilişkin genel sınıflandırma; emtia, ilk madde ve malzeme, yarı mamuller ve mamuller şeklinde yapılabilir. Hizmet sunan bir işletmenin stokları, en basit şekliyle, yarı mamul olarak tanımlanabilir.

Stokların maliyetinin belirlenmesinde “son giren ilk çıkar” formülünün kullanılması halinde, bilançoda yer alan stok tutarı ile;

a) Bu Kısımın “Maliyet Formülleri” başlıklı maddesinde belirtilen diğer formüllerin kullanılması sonucunda ulaşılan tutar ve net gerçekleşebilir değerin düşük olanı veya,

b) Bilanço tarihindeki cari maliyet ve net gerçekleşebilir değerin düşük olanı , arasındaki farkın açıklanması şarttır.

YEDİNCİ KISIM MADDİ VARLIKLAR

BİRİNCİ BÖLÜM Amaç, Kapsam ve Tanımlar

Amaç

Madde 154. Bu Kısımın amacı, maddi varlıkların muhasebeleştirilmesine ilişkin esasları belirlemektir.

Kapsam

Madde 155. Bu Tebliğin diğer kısımlarında farklı bir yöntemin uygulanması öngörülmediği sürece, maddi varlıklar bu Kısım uyarınca muhasebeleştirilir.

Maddi varlıkların muhasebeleştirilmesine ilişkin başlıca hususlar, varlıkların mali tablolara alınmasına ilişkin zamanlama, bunların kayıtlı değerlerinin ve ilgili amortismanlarının belirlenmesidir.

Bu Kısım, Mali Tablolara İlişkin Genel İlkeler” başlıklı Kısımda yer verilen tanımlara ve mali tablolara alma kriterlerine uygun olan varlıkların maddi varlık olarak mali tablolara alınmasını düzenlemektedir.

Buna göre bu Tebliğin “Tarımsal Faaliyetler” başlıklı Kısımda düzenlenen canlı varlıklar ile, maden hakları ve maden, petrol, doğal gaz ve benzer nitelikli yeniden yaratılabilir olmayan doğal kaynaklar için uygulanmaz. Ancak, bu Kısım, yukarıda belirtilen varlıkların geliştirilmesi ya da korunmasında kullanılan maddi varlıklar için uygulanır.

Bu Kısım, gelecekte yatırım amaçlı kullanılmak üzere inşa edilen veya geliştirilen ve bu nedenle Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller” başlıklı Kısımda düzenlenen gayrimenkul tanımını karşılamayan gayrimenkullere uygulanır. İnşaat veya geliştirme işlemi bittiğinde gayrimenkul bu özelliği kazanır ve işletme söz konusu kısımda yer alan hükümleri uygular. Anılan Kısım, yeniden geliştirilerek gelecekte yatırım amaçlı kullanılmaya devam edecek gayrimenkullere de uygulanır. Söz konusu kısımda, düzenlenen maliyet modelinin uygulanabilmesi için, bu Kısımda düzenlenen temel yöntemin uygulanması şarttır.

Tanımlar

Madde 156. Bu kısımda geçen;

Maddi varlıklar: Mal ve hizmet üretimi, kiraya verme ve idari amaçlar çerçevesinde kullanım için elde bulundurulmuş ve işletmede bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen somut varlıkları,

Amortisman: Bir varlığın amorti edilebilir kısmının, faydalı ömrü süresine sistematik olarak dağıtılmasını,

Amorti edilebilir tutar: Bir varlığın maliyeti veya mali tablolarda maliyetinin yerine geçen başka bir tutardan hurda değerin indirilmesi suretiyle elde edilen tutarı,

Faydalı ömür: Amortisman tabii bir varlığın işletmece kullanılması beklenen süre, ya da işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim miktarını,

Maliyet: Bir varlığın edinimi veya inşası için işletmenin ödediği nakit ve nakit benzerlerinin tutarı veya bunların dışındaki ödemelerde verilen bedelin makul değerini,

Hurda değer: İlgili varlığın tahmin edilen faydalı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığı dikkate alınarak, şu anda elden çıkarılması sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan, beklenen elden çıkarma maliyetleri düşüldükten sonra kalan tutarı,

Makul Değer: Bilgili ve istekli taraflar arasında, herhangi bir ilişkiden etkilenilmeyecek şartlar altında bir varlığın el değiştirebileceği fiyatı veya yükümlülüklerin yerine getirilmesinde esas teşkil edecek olan meblağı,

Değer Düşüklüğü: Bir varlığın kayıtlı değerinin geri kazanılabilir tutarını aşan kısmını,

Geri kazanılabilir tutar: Bir varlığın net satış fiyatı ile kullanım değerinden yüksek olanı,

Kayıtlı Değer: Bir varlığın, birikmiş amortisman ve değer düşüklüğü kayıplarının düşülmesinden sonra bilançoda gösterilen tutarını, ifade eder.

İKİNCİ BÖLÜM

Maddi Varlıkların Mali Tablolara Alınmasına İlişkin Esaslar

Maddi varlıklar

Madde 157. Maddi varlıklar, ancak, gelecek dönemlerde işletmeye ekonomik fayda sağlamalarının muhtemel olması ve maliyetlerinin veya makul değerlerinin güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi halinde mali tablolara alınır.

Maddi varlıklar genellikle, bir işletmenin toplam varlıklarının büyük bir oranını teşkil ettiği için, işletmenin finansal durumunun gösteriminde büyük öneme sahiptirler. Ayrıca, bunlara ilişkin harcamaların aktifleştirilmesi veya giderleştirilmesi hususları kar/zarara önemli etkide bulunur. Bir varlığın maddi varlık olarak tanımlanabilmesi için, belirli koşullara ve işletme tiplerine göre değerlendirme yapmak şarttır. Buna göre, maddi varlık tanımında geçen kriterlerin, kalıplar, bloklar, alet-edevat gibi önemsiz kalemlerin bir araya getirilmesiyle oluşan toplam değere uygulanmasında fayda vardır. Pek çok yedek parça veya hizmet teçhizatı stok olarak taşınır veya tüketildikçe gider olarak kaydedilir. Ancak, büyük yedek parçalar veya yardımcı malzeme, eğer işletme tarafından bir yıldan fazla kullanılacaksa, varlık olarak kabul edilir. Buna benzer olarak, eğer yedek parçaların ve hizmet teçhizatının yalnızca maddi varlığa bağlı olarak kullanılması gerekiyorsa ve düzenli olarak kullanılacağı öngörülüyorsa, bunlar maddi varlık gibi dikkate alınır ve ilgili olduğu varlığın faydalı ömrünü geçmemek üzere belli bir sürede amorti edilir.

Maddi varlıkların bileşenlerinin farklı faydalı ömürlere sahip olması veya işletmeye farklı şekillerde fayda sağlaması halinde; maddi varlığın mali tablolara ilk alındığı tutar bileşenlere tahsis edilir ve her bir bileşen ayrı ayrı muhasebeleştirilir. Bu durumda, farklı amortisman yöntemleri ve oranlarının uygulanması şarttır.

Maddi varlıklar güvenliğin sağlanması veya çevrenin korunması amacıyla iktisap edilebilir. Bunların iktisabı, mevcut maddi varlıklardan elde edilecek ekonomik faydayı doğrudan artırmamasına rağmen, işletmenin diğer varlıklarından gelecekte ekonomik fayda temin etmesi açısından gerekli olabilir. Böyle bir durumda, bu gibi varlıklar maddi varlık olarak mali tablolara alınır; bunların elde edilmesi, işletmenin diğer ilgili varlıklarından türeteceği ekonomik faydaların, bunların elde edilmemiş olmaları halinde türetmiş olacağı faydaları aşmasını mümkün kılar. Ancak, iktisap edilen varlık ve ilgili diğer varlıkların kayıtlı değerleri Tebliğin “Varlıklarda Değer Düşüklüğü” başlıklı Kısmı uyarınca düzenlenen değer düşüklüğü açısından gözden geçirilir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

Maddi Varlıklara İlişkin İlk Değerleme İşlemi

Elde etme maliyeti

Madde 158. Maddi varlık olarak mali tablolara alınan varlıklar, ilk olarak maliyetleri ile kaydedilirler.

Elde etme maliyetinin unsurları

Madde 159. Maddi varlıkların elde etme maliyeti:

a) Satış iskontoları ve indirimler düşüldükten sonraki, ithalat vergileri ile iade alınamayacak satın alma vergilerini de içeren iktisap fiyatını,

b) Varlığı, yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi amacıyla gerekli pozisyona ve işler duruma getirmek için katlanılan; o pozisyona ve duruma getirirken üretilen varlıkların satışından elde edilen net hasılatlar düşüldükten sonra kalan; varlığın düzgün çalışıp çalışmadığına dair yapılan test maliyetleri de dahil, kendisiyle doğrudan ilişkilendirilebilen her türlü maliyeti,

kapsar.

Varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetler aşağıda yer almıştır.

a) Doğrudan maddi varlığın inşasından veya devralınmasından kaynaklanan ve bu Tebliğin “Çalışanlara Sağlanan Faydalar” başlıklı Kısmında tanımlanan çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin maliyetler,

b) Varlığın yerleştirileceği yerin ve arsanın hazırlanmasına ilişkin maliyetler,

c) İlk teslimat ve ilgili maliyetler

d) Kurulum veya montaj maliyeti,

e) Mesleki ücretler.

Maddi varlık için yapılan ödeme taksitlendirilirse, bu varlığın elde etme maliyeti peşin fiyatına eşit olarak belirlenir. Bu durumda, toplam ödeme tutarı ile peşin fiyatı arasındaki fark, “Borçlanma Maliyetleri” başlıklı Kısmında aktifleştirmeye izin verilen durumlar hariç, kredi dönemi boyunca faiz gideri olarak mali tablolara alınır.

Bir maddi varlık, işletmenin hisse senetleri karşılığında iktisap edilmişse, varlığın elde etme maliyeti, ihraç edilen hisse senetlerinin makul değeridir. Alınan varlığın makul değeri, hisse senetlerinin makul değerinden daha kesin olarak belirlenebiliyorsa, bu değer esas alınır.

Yeni bir faaliyet açma maliyetleri, reklam maliyetleri de dahil yeni ürün ya da hizmet sunma maliyetleri, elemanların eğitim maliyeti de dahil yeni bir yerde veya yeni bir müşteri kesimiyle iş yapma maliyetleri, genel yönetim maliyetleri gibi maliyetler, maddi varlığın alış fiyatına dahil olmadıklarından ve varlığı, yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi amacıyla gerekli pozisyona ve işler duruma getirmek için katlanılmadıklarından, varlıkla doğrudan ilişkilendirilemez, dolayısıyla elde etme maliyetine dahil edilmez.

Maliyetlerin aktifleştirilmesi, varlığın, yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi amacıyla gerekli pozisyona ve işler duruma getirilmesiyle sona erdiğinden, bu varlıkların kullanımında veya yeniden düzenlenmesinde katlanılan ve varlığın performans standardını artırmayan maliyetler bunların maliyetlerine dahil edilmez. Buna göre;

a) Yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilir durumda olup; henüz kullanıma sokulmamış veya tam kapasitenin altında çalışan varlıklar için katlanılan maliyetler,

b) Varlığın üreteceği mal veya hizmete talep oluşurken katlanılan maliyetler gibi başlangıç faaliyet zararları,

c) İşletmenin kısmen veya tamamen yeniden organizasyonu veya yeniden yerleşimine ilişkin harcamalar,

maddi varlığın maliyetine dahil edilmez.

Bazı işlemler, bir maddi varlığın inşası ya da geliştirilmesine bağlı olarak ortaya çıkabilir. Ancak, bunlar, varlığın, yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi amacıyla gerekli pozisyona ve işler duruma getirilmesi için gerekli işlemler değildir. Bu arızı işlemler, inşa ya da geliştirme faaliyetinden önce ya da bunlar sürerken ortaya çıkabilir. Arızı işlemler, varlığın, yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi amacıyla gerekli pozisyona ve işler duruma getirilmesi için gerekli işlemler olmadıklarından; bu işlemlere ait gelir ve ilgili giderler dönemin gelir tablosuna alınır.

İşletme tarafından inşa edilen varlıklar da iktisap edilen varlıklarla aynı esaslara tabidir. İşletme, olağan faaliyeti icabı buna benzer varlıkları “Stoklar” başlıklı Kısım kapsamında satış amacıyla ürettiyse, bu varlıkların elde etme maliyeti satış için üretilen varlıkların elde maliyetine genellikle eşit olur .Bu maliyetlere ulaşmak için işletme bünyesinde elde edilen kazançlar elimine edilir. Benzer bir şekilde, işletmenin kendi yaptığı inşaatlarda kullanılan normalin üzerindeki tutarda metal, iş gücü veya diğer kaynaklar varlığın maliyetine dahil edilmez.

Finansal kiralama yolu ile iktisap edilen varlıklara ilişkin maliyetler ise “Kiralama İşlemleri” başlıklı Kısım hükümleri uyarınca belirlenecektir.

Maddi varlıkların kayıtlı değeri, “Devlet Teşvik ve Yardımları” başlıklı Kısım uyarınca, alınan devlet teşvikleriyle azaltılabilir .

Varlığın sökülmesi ve taşınması ile varlığın yerleştirileceği yerin ve arsanın eski haline getirilmesine ilişkin maliyetler

Madde 160. Maddi varlıkların elde etme maliyeti, bir önceki maddenin birinci fıkrası çerçevesinde, varlığın sökülmesi ve taşınması ile varlığın yerleştirileceği yerin ve arsanın eski haline getirilmesine ilişkin maliyetleri de kapsar. Varlığın iktisabında veya sonraki dönemlerde katlanılan bu tür maliyetler varlığın kalan faydalı ömrü boyunca amorti edilir ve “Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar” başlıklı Kısım uyarınca değerlendirilir. Değerlemeye tabi tutulacak maddi varlığın boş arsa veya arazi olduğu durumlarda, bir önceki fıkra belirtilen maliyetler, katlanılmasıyla oluşan faydaların elde edilme dönemi boyunca amorti edilir. Arsa ve arazinin sınırlı bir faydalı ömre sahip olması halinde ise arsa ve araziden elde edilmesi beklenen faydaları yansıtacak şekilde amortisman uygulanır.

Varlıkların takas yoluyla edinimi

Madde 161. Bir maddi varlık, bir başka maddi varlık ile veya başka bir varlık ile tamamen veya kısmen takas edilmek suretiyle elde edilebilir. Bir sonraki fıkranın uygulandığı durumlar hariç, takas yoluyla edinilen maddi varlığın elde etme maliyeti, vazgeçilen varlığın, takas yoluyla edinilen varlığa ödenen nakit veya nakit benzerlerine göre

düzeltilmiş, makul değeri ile değeri. Alınan varlığın makul değeri, vazgeçilen varlığın makul değerinden daha kesin olarak belirlenebiliyorsa, maliyet tespitinde bu değer esas alınır.

Benzer bir varlığın takası suretiyle iktisap edilen bir maddi varlığın maliyeti, takasa konu edilen varlıkların makul değerlerinin güvenilir bir biçimde belirlenemediği durumda, vazgeçilen varlığın kayıtlı değeri olarak belirlenir. Benzer varlıkların piyasada nadir işlem görmesi makul değere ilişkin alternatif tahminlerin yapılamaması halinde, maddi varlığın makul değeri güvenilir bir biçimde belirlenemez.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

Bir Parçanın Yenilenmesi veya İkame Edilmesi

Bir parçanın yenilenmesi veya ikamesi

Madde 162. Bir maddi varlığa ait bir parçanın yenilenmesi ya da ikamesi için katlanılan maliyetler ayrı bir varlık elde ediliyormuş gibi muhasebeleştirilir ve yenilenen ya da ikame olunan parçanın kayıtlı değeri mali tablolardan çıkarılır.

Maddi varlıkların ana unsurları bazen düzenli aralıklarla değiştirilebilir. Bu unsurlar, faydalı ömürleri, ilgili oldukları maddi varlığın faydalı ömründen farklı olması nedeniyle ayrı varlıklar olarak muhasebeleştirilir. Bu nedenle, bu Kısımın “Maddi varlıkların mali tablolara alınmasına ilişkin esaslar” başlıklı maddesinde belirtilen mali tablolara alınma kriterlerinin sağlanmış olması kaydıyla, parçanın yenilenmesi ya da değiştirilmesi sonucu katlanılan maliyetler ayrı bir varlık elde ediliyormuş gibi muhasebeleştirilir ve değiştirilen varlığın kayıtlı değeri mali tablodan çıkarılır. Bazı maddi varlıklar, parça yenilemesi yapılmaksızın hataların oluşmasını önleyici düzenli büyük kontroller sayesinde faaliyete devam edebilir. Bu durumda, kontrol maliyeti her bir büyük kontrol yapıldığında bu Kısımın “Maddi varlıkların mali tablolara alınmasına ilişkin esaslar” başlıklı maddesinde belirtilen mali tablolara alınma kriterlerini sağlaması kaydıyla yenilenen parça gibi aktifleştirilir ve yenilenen parçanın kalan tüm kayıtlı değeri mali tablolardan çıkarılır. Büyük bir kontrolde, bir maddi varlığın iktisap ya da inşa edilmesine ilişkin bir işlemde ayrı faturalanmış veya tanımlanmış olmaksızın ayrı bir parça tanımlanabilir. İhtiyaç duyulduğunda, varlık iktisap ya da inşa edildiği zaman, yapılacak benzer bir kontrolün tahmini maliyeti kontrol edilen parçanın maliyetinin bir göstergesi olarak kullanılabilir.

BEŞİNCİ BÖLÜM

Sonraki Dönemlerde Yapılan Harcamalar

Sonraki dönemlerde yapılan harcamalar

Madde 163. İkame veya yenileme maliyetleri hariç, varlığın iktisabından sonra katlanılan maliyetler, ancak varlıktan elde edilecek faydayı, varlığa atfedilmiş bulunan performans standardını aşacak derecede artırdığı zaman ilgili varlığın maliyetine eklenir. Bu ve bir önceki maddenin birinci fıkrasındaki aktifleştirme kriterlerini sağlamayan sonraki dönemlerde yapılan diğer bütün harcamalar katlanıldığı dönemin gideri olarak mali tablolarına alınır. Bir maddi varlığa ait parçanın yenilenmesi ya da ikamesi sırasında katlanılan maliyetler, söz konusu maddi varlığa ilişkin sonraki dönemlerde yapılan bir harcama olmayıp, bir önceki maddenin birinci fıkrası uyarınca ayrı bir varlığın elde edilmesi gibi muhasebeleştirilir. Tesislerin ekonomik ömrünü uzatan ya da kapasitesini artıran, makine parçalarının yenilenmesiyle üretimin kalitesinde belirgin artış sağlayan ve yeni bir üretim sürecinin geliştirilmesiyle faaliyet maliyetlerini azaltan harcamalar elde edilecek faydada artış sağlayan harcamalara örnekler.

Bir maddi varlığa ilişkin sonraki dönemlerde yapılan harcamaların varlıktan elde edilecek ekonomik faydaları artırıp artırmadığı, harcama yapılmadan önce varlık için faydalı ömrün en güncel tahmini sırasında varsayılan bakım seviyesini de içeren bir performans standardı atfedilirken dikkate alınan koşullara bağlıdır. Bir maddi varlığın kayıtlı değerinin bir değer düşüklüğü sonucunda indirilmiş olduğu durumlarda, sonraki dönemde yapılan harcamalar, bu değer düşüklüğünü ortadan kaldırabildiği ölçüde, aktifleştirilir.

Ayrıca, sonraki dönemlerde yapılan harcamalar, bir maddi varlığın alış fiyatı, o varlığı işler duruma getirmek için işletmenin gelecekte yapmak zorunda olduğu harcamalara ilişkin ihtiyacını yansıttığı zaman da aktifleştirilir. Yenileştirilmesi gereken bir binanın iktisabı buna örnektir. Bu gibi durumlarda, sonraki dönemlerde yapılan harcamalar varlığın kayıtlı değerine ilave edilir. Maddi varlığa ilişkin önemsiz ikame ya da yenileme maliyetleri bakım- onarım gibi dikkate alınır ve oluştukları dönemde gider olarak mali tablolara alınır.

ALTINCI BÖLÜM

Mali Tablolara İlk Alınmadan Sonraki Dönemlerde Değerleme

Temel yöntem

Madde 164. Mali tablolara ilk alınma sonrasında, maddi varlık, mali tablolarda maliyetinden birikmiş amortisman payları ve birikmiş değer düşüklüğü indirildikten sonraki değeri üzerinden gösterilir.

Alternatif yöntem

Madde 165. Dileyen işletmeler, maddi varlıkları, temel yöntem yerine, bu madde çerçevesinde değerlemeye tabi tutabilir.

Mali tablolara ilk alınma sonrasında, bir maddi varlık, mali tablolarda yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilir. Yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlendirme tarihindeki makul değerden birikmiş amortisman payları ve birikmiş değer düşüklüğünün indirilmesi suretiyle bulunan değerdir. Yeniden değerlemeler, bilanço tarihi itibarıyla, makul değer kullanılarak bulunacak tutarın kayıtlı değerden önemli ölçüde farklı olmasına neden olmayacak şekilde düzenli aralıklarla yapılmalıdır.

Yeniden değerlendirme

Madde 166. Arazi ve binaların makul değeri genellikle piyasa değerleridir. Bu değer, bilrkişilerce belirlenir.

Arazi ve binalar dışındaki maddi varlıkların makul değeri değerlendirme yoluyla belirlenmiş piyasa değerleridir. Maddi varlıkların niteliğinden kaynaklanan nedenlerle veya satışının az olması nedeniyle, piyasa değerlerine ilişkin bilgiye ulaşamadığı takdirde, amorti edilmiş ikame maliyeti ile değerlendirilir.

Yeniden değerlemenin sıklığı, yeniden değerlendirme konusu maddi varlığın makul değerindeki dalgalanmaya bağlıdır. Yeniden değerlendirilen varlığın makul değeri kayıtlı değerinden önemli ölçüde farklılaşıyorsa, varlık tekrar yeniden değerlemeye tabi tutulur. Bazı maddi varlıkların makul değerinde önemli değişiklikler olabileceği için bunların yıllık olarak yeniden değerlendirilmesi şarttır. Makul değerinde önemli değişiklikler olmayanlar için ise, sık değerlendirme yapılmasına gerek olmayıp, üç veya beş yılda bir yeniden değerlendirme yapılması yeterlidir. Maddi varlık yeniden değerlendirildiğinde, yeniden değerlendirme tarihindeki birikmiş amortisman tutarı varlığın brüt kayıtlı değerindeki değişikliklerle orantılı olarak artırılır ve böylece yeniden değerlendirme sonrasında varlığın kayıtlı değeri yeniden değerlendirilmiş tutarına eşit olur.

Birikmiş amortisman tutarlarının düzeltilmesi veya elimine edilmesi sonucunda varlıkların kayıtlı değerlerinde artış veya azalış meydana gelir.

Maddi varlıklar yeniden değerlendirildiğinde, aynı sınıftaki tüm diğer varlıklar da yeniden değerlendirilir.

İşletmenin faaliyetlerinde benzer özellik ve kullanıma sahip varlıklar maddi varlık sınıfını oluşturur. Aşağıda farklı sınıflara ilişkin olarak:

- a) Arazi,
 - b) Arazi ve binalar,
 - c) Makinalar,
 - d) Gemiler,
 - e) Uçaklar,
 - f) Motorlu taşıtlar,
 - g) Mobilya ve demirbaşlar,
 - h) Ofis gereçleri,
- sayılabilir.

Aynı sınıfta yer alan maddi varlıklar, içlerinden bazılarının seçilerek yeniden değerlemeye tabi tutulmasının önlenmesini teminen eş zamanlı olarak yeniden değerlemeye tabi tutulur. Bununla birlikte, bir sınıfta bulunan varlıklar, kısa bir sürede yeniden değerlemenin sonuçlanması ve güncelliğinin korunması kaydıyla dönüşümlü yeniden değerlendirme esası yöntemi ile de yeniden değerlendirilebilir. Dönüşümlü yeniden değerlendirme esası varlıkların değerlerinde hızlı değişimlerin olmadığı ortamlarda, aynı sınıfta yer alan varlıkların her hesap döneminde dönüşümlü olarak belirli bir kısmının yeniden değerlemeye tabi tutulması esasını ifade eder.

Maddi varlığın kayıtlı değeri yeniden değerlendirme sonucunda artmışsa, bu artış, doğrudan öz sermaye hesap grubunda “yeniden değerlendirme fonu” adı altında mali tabloya alınır. Ancak, bir yeniden değerlendirme artışı, aynı varlığın daha önce giderleştirilmiş bulunan yeniden değerlendirme değer azalışını tersine çevirdiği ölçüde gelir olarak mali tablolara alınır.

Yeniden değerlendirme sonucunda varlığın kayıtlı değeri azalmışsa, bu azalma gider olarak mali tablolara alınır. Ancak, söz konusu varlıkla ilgili olarak daha önce bir yeniden değerlendirme fonu oluşturulmuşsa, azalış ilk olarak söz konusu hesaptan düşülür. Değer azalışının yeniden değerlendirme fonundan yüksek olması durumunda, artan kısım gelir tablosu ile ilişkilendirilir.

Maddi varlığa ilişkin yeniden değerlendirme fonu ilgili varlığın mali tablolardan çıkarılmasını müteakip doğrudan birikmiş karlara aktarılabilir. Aynı husus varlığın elden çıkarılması veya hizmetten çekilmesi durumunda da geçerlidir. Diğer taraftan, fonun bir kısmı varlık işletme tarafından kullanıldıkça da aktarıma konu edilebilir. Bu durumda, aktarılan tutar varlığın yeniden değerlendirilmiş kayıtlı değeri üzerinden hesaplanan amortisman ile elde etme maliyeti üzerinden hesaplanan amortisman arasındaki farka tekabül eder. Yeniden değerlendirme fonundan birikmiş karlara gelir tablosu üzerinden aktarım yapılamaz.

Yeniden değerlemenin vergisel etkileri Tebliğin “Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergiler” başlıklı Kısmı ile ilgilidir.

Amortisman

Madde 167. Maddi varlığın amorti edilebilir tutarı, söz konusu varlığın faydalı ömrü boyunca sistematik olarak amorti edilir. Uygulanan amortisman yöntemi işletme tarafından kullanılan varlığın kendisinden elde edilecek ekonomik faydanın kullanım biçimini yansıtmalıdır. Amortisman tutarları bir maddi varlığın kayıtlı değerinin hesaplanmasında dikkate alınmıyorsa dönem gideri olarak muhasebeleştirilir.

Bir maddi varlıktan elde edilecek ekonomik faydalar işletme tarafından tüketileceğinden, varlığın kayıtlı değeri, bu tüketimi yansıtacak şekilde, amortisman giderinin mali tablolara alınması yoluyla azaltılır. Amortisman, varlığın değerinin kayıtlı değerini aşması halinde de yapılır. Maddi varlıkların içerdiği ekonomik fayda, ilke olarak

işletme tarafından varlığın kullanılmasıyla tüketilir. Ancak, teknik veya ticari eskime ve varlığın atıl dönemlerinde meydana gelen yıpranmalar varlığın ekonomik faydasının azalmasına yol açabilir. Buna bağlı olarak, varlığın faydalı ömrünü saptamak için aşağıdaki faktörler dikkate alınır:

a) Varlığın kapasitesine ya da üretim miktarına bağlı olarak belirlenen işletme tarafından beklenen kullanım süresi,

b) Varlığın kullanılacağı vardiya sayısı, işletmenin bakım ve onarım programı gibi faaliyete ilişkin faktörlere bağlı olarak meydana gelen ve varlığın kullanılmadığı dönemde oluşması beklenen eskime ve yıpranma,

c) Üretimdeki değişiklik ve gelişmelerden kaynaklanan teknik ve ticari eskime, ürün ya da hizmete olan piyasa talebindeki değişiklik,

d) Kiralamaların vade bitim tarihi gibi varlığın kullanımı ile ilgili yasal ve benzeri kısıtlamalar.

Varlığın faydalı ömrü, varlıktan beklenen faydaya göre belirlenir. İşletmeler, varlığın belli bir süreden veya faydasının bir bölümünün tüketilmesinden sonra hizmet dışı bırakılmasına yönelik politikalar geliştirebilir. Bu nedenle varlığın faydalı ömrü ekonomik kullanım süresinden daha kısa olabilir. Maddi varlıkların faydalı ömürleri, işletmenin benzer varlıklara ilişkin deneyimlerine bağlı olarak verilen kararlar ile belirlenir.

Arsalar ve binalar, birlikte iktisap edilseler dahi nitelikleri farklı olduğundan birbirlerinden ayrılabilen varlıklar olup, ayrı muhasebeleştirme esaslarına tabidir. Taş ocakları ve doldurma amaçlı kullanılan arsalar gibi bazı istisnaları da olmak üzere, boş arsa ve araziler sınırsız bir faydalı ömre sahip olduklarından amorti edilmez. Binalar, sınırlı faydalı ömre sahip olduklarından, amorti edilebilir varlıklardır. Binanın üzerinde bulunduğu arsanın değerinde meydana gelen artış, binanın faydalı ömrünün belirlenmesinde dikkate alınmaz.

Varlığın amorti edilecek tutarı varlığın hurda değeri indirildikten sonra bulunur. Uygulamada, varlığın hurda değeri genellikle önemsizdir ve böylece amorti edilecek tutarın hesaplanmasında da dikkate alınmaz. Hurda değer önemli bir tutar ise, iktisap tarihinde hurda değer tahmin edilir ve her bilanço tarihinde gözden geçirilir. Hurda değerde, bu Tebliğin "Varlıkların Değer Düşüklüğü" başlıklı Kısımına göre mali tablolara alınan değer düşüklüğünün bir yansıması sonucu oluşan bir değişim, amortisman tutarlarının belli aralıklarla düzeltilmesinde olduğu gibi ileriye yönelik muhasebeleştirilir. Bir varlığın hurda değeri, tahminin yapıldığı gün faydalı ömürlerini doldurmuş ve benzer koşullar altında faaliyet göstermiş olan benzer varlıkların elden çıkarılmasındaki geri kazanılabilir tutarı esas alınarak yapılır.

Amortisman yöntemi

Madde 168. Bir varlık değişik yöntemler ile amorti edilebilir. Bu yöntemler normal yöntem, azalan bakiyeler ve üretim miktarlarını baz alan yöntemlerdir. Normal yöntemde varlığın faydalı ömrü boyunca sabit bir tutarı amorti edilir. Azalan bakiyeler yönteminde varlık faydalı ömrü boyunca azalan tutarda amorti edilir. Üretim miktarını baz alan yöntemlerde varlığın beklenen kullanımı ya da çıktısı esas alınarak amorti edilir. Uygulanacak yöntem varlığın kendisinden gelecekte elde edilecek ekonomik yararlarının kullanılma biçimine göre seçilir ve bir dönemden diğerine ekonomik yararlarında bir değişiklik olmadığı sürece tutarlı olarak uygulanır.

Her dönemin amortisman tutarı, gider olarak mali tablolara alınır. Ancak varlıktan elde edilecek ekonomik faydanın işletme tarafından başka bir varlığın üretiminde kullanılması durumunda, amortisman tutarı üretilen varlığın kayıtlı değerinin hesabına dahil edilir. Aynı şekilde, geliştirme faaliyetleri için kullanılan maddi varlıkların amortisman

tutarı “Maddi Olmayan Varlıklar” başlıklı Kısım uyarınca belirlenen maddi varlıkların elde etme maliyetine dahil olabilir.

Faydalı ömrün gözden geçirilmesi

Madde 169. Maddi varlıkların faydalı ömürleri asgari olarak her hesap dönemi sonunda gözden geçirilir. Varlığın beklenen faydalı ömrü önceki tahminlerden farklılık gösteriyorsa cari ve gelecek dönemlere ilişkin amortisman oranları düzeltilir.

Maddi varlığın ömrü süresince, tahmin edilen faydalı ömrün uygun olmadığı anlaşılabilir. Sonraki dönemlerde yapılan harcamalarla varlığın durumunda meydana gelecek iyileşmeler varlığın faydalı ömrünün uzatılmasını gerektirebilir. Teknolojide veya ürünün piyasasındaki değişiklikler varlığın faydalı ömrünü kısaltabilir. Bu durumlarda cari ve gelecek dönemlere ilişkin faydalı ömür ile amortisman oranı düzeltilir. İşletmenin bakım ve tamir politikaları da varlığın faydalı ömrünü etkileyebilir. Politika değişikliği, varlığın faydalı ömür süresini uzatabilir veya hurda değerini artırabilir. Ancak, politika değişiklikleri amortisman ayrılmayacağı anlamına gelmez.

Amortisman yönteminin gözden geçirilmesi

Madde 170. Maddi varlıklar için uygulanan amortisman yöntemi asgari olarak her hesap dönemi sonunda gözden geçirilir. Varlıkların beklenen ekonomik faydalarının kullanım biçiminde, belirgin değişiklikler gözlemlendiği zaman, uygulanan yöntem kullanıma biçimini yansıtmak üzere değiştirilir. Amortisman yönteminde bir değişiklik yapılması gerekmesi halinde, bu değişiklik muhasebe tahminlerindeki bir değişiklik olarak dikkate alınır ve cari ve gelecek dönemlerin amortisman tutarları düzeltilir. Amortisman yönteminde yapılan bir değişiklik, işletmenin amortismanına ilişkin politikasını uygularken kullandığı tekniklerde bir değişiklik niteliğinde olduğundan, muhasebe tahminlerinde bir değişiklik olarak işleme tabi tutulur.

YEDİNCİ BÖLÜM

Kayıtlı Değerin Geri Kazanılması ve Değer Düşüklükleri

Kayıtlı değer in geri kazanılması ve değer düşüklükleri

Madde 171. Maddi varlıklarda değer düşüklüğünün tespitinde Varlıklarda Değer Düşüklüğü” başlıklı Kısım uygulanır.

Değer düşüklüklerinin tazmini ve ilgili yenilemeler

Madde 172. Değer düşüklüğüne uğrayan, kaybolan ya da vazgeçilen maddi varlıkların üçüncü taraflarca tazmini, elde edildiği dönemin kar/zararında yer alır ve gelir tablosunda ya da dipnotlarda ayrıca açıklanır.

Maddi varlıkların değer düşüklüğüne uğraması ya da kaybolması, bunlarla ilgili üçüncü taraflardan talep edilen ya da bu taraflarca ödenen tazminatlar ve yenilenen varlıklar için sonradan yapılan tüm alımlar veya inşaatlar birbirlerinden ayrı ekonomik olaylardır ve aşağıdaki şekilde farklı muhasebeleştirilir:

a) Maddi varlıkların değer düşüklüğüne uğraması Varlıklarda Değer Düşüklüğü” başlıklı Kısım uyarınca mali tablolara alınır; maddi varlıkların elden çıkarılması ya da kullanımdan çekilmesi bu kısmın “Maddi varlıkların elden çıkarılması” başlıklı maddesinde belirtildiği şekilde mali tablolara yansıtılır;

b) Değer düşüklüğüne uğrayan, kaybolan ya da vazgeçilen maddi varlıkların üçüncü taraflarca tazmini, ele geçtiği dönemin karının veya zararının tespitinde kullanılır;

c) Yenileme amacıyla restore edilen, satın alınan veya inşa edilen varlıkların maliyeti bu kısmın “Maddi varlıkların ilk değerleme işlemi” ve “Bir parçanın yenilenmesi ya da ikamesi” başlıklı maddeleri uyarınca belirlenir.

İşletme birleşmeleri

Madde 173. Devralma yoluyla birleşme sonrasındaki ilk hesap dönemi sonunda oluşan değer düşüklüğünün belirlenmesine ilişkin hükümler, “İşletme Birleşmeleri” başlıklı Kısımda yer alır.

Sekizinci Bölüm

Maddi Varlıkların Elden Çıkarılması

Maddi varlıkların elden çıkarılması

Madde 174. Bir maddi varlık elden çıkarıldığı veya kullanımından ya da elden çıkarılmasından ekonomik fayda elde edilmesinin beklenmediği durumlarda mali tablolardan çıkarılır.

Elden çıkarma neticesinde elde edilen net tutar ile kayıtlı değeri arasındaki fark, kar veya zarar olarak ortaya çıkar. Bu tutarlar, elden çıkarılmanın meydana geldiği dönemin gelir tablosuna alınır. Bir maddi varlık satışla ya da finansal kiralama yoluyla elden çıkarılabilir. Elden çıkarma tarihi belirlenirken, “Hasılat” başlıklı Kısımda varlıkların satışından elde edilen hasılatın mali tablolara alınmasına ilişkin hükümlere uyulur. Sat ve geri kiralama yoluyla elden çıkarma için ise bu Tebliğin “Kiralama İşlemleri” başlıklı Kısım uygulanır. Bir maddi varlığın elden çıkarılmasında ele geçen kıymetler mali tablolara ilk olarak makul değeri üzerinden alınır. Ödeme işlemi ertelenirse, ele geçen kıymet peşin fiyatı üzerinden mali tablolara yansıtılır. Kıymetin nominal değeri ile peşin fiyatı arasındaki fark bu Tebliğin “Hasılat” başlıklı Kısımda yer alan hükümler çerçevesinde efektif getiri dikkate alınarak faiz geliri olarak mali tablolara yansıtılır.

Bir maddi varlığın amortismanı, varlığın amorti edilebilir tutarı tamamen tahsis edilmemişse, geçici olarak atıl hale gelmesi durumunda veya aktif kullanımdan çekildiğinde ve elden çıkarma amacıyla elde tutulduğunda sona ermez. Her yıl sonunda işletme, varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığını bu Tebliğin “Varlıklarda Değer Düşüklüğü” kısmı incelemek ve değer düşüklüğü oluşması halinde bunu mali tablolara almak zorundadır.

DOKUZUNCU BÖLÜM

Kamuya Açıklanacak Hususlar

Kamuya açıklanacak hususlar

Madde 175. Her bir sınıfa ait maddi varlıklara ilişkin olarak aşağıdaki hususlar kamuya açıklanır:

a) Brüt kayıtlı değer belirlenmesine ilişkin değerlendirme yöntemleri (Bir sınıf için birden fazla yöntem kullanıldığında her bir sınıf için kullanılan yöntem açıklanmalıdır),

b) Kullanılan amortisman yöntemi,

c) Faydalı ömürler ve kullanılan amortisman oranları,

d) Dönem başı veya sonundaki brüt kayıtlı değer ile birikmiş amortisman tutarı ve birikmiş değer düşüklüğü ,

e) Maddi varlıkların dönem içindeki hareketleri:

1- Girişler,

2- Elden çıkarmalar,

3- İşletme birleşmeleri sonucu iktisaplar,

- 4- Yeniden değerlendirme ve değer düşüklüğü sonucu ortaya çıkan artış ve azalışlar (varsa),
- 5- Dönem boyunca ortaya çıkan değer düşüklüklerinin gelir tablosundaki tutarı (varsa),
- 6- Dönem boyunca ortaya çıkan değer düşüklüklerinin iptal tutarı (varsa),
- 7- İtfâ tutarı,
- 8- Yabancı operasyonların raporlama yapan işletmenin raporlama para birimine çevrilmesi de dahil olmak üzere, finansal tabloların fonksiyonel para biriminden daha farklı bir para birimine çevrilmesinden doğan net kur farkları,
- 9- Diğer hareketler.

Maddi varlıklara ilişkin olarak ayrıca maddi varlıklar üzerindeki rehin, ipotek ve diğer kısıtlamalar, maddi varlığın inşası sırasında katlanılan ve aktifleştirilen maliyetler ile maddi varlık alımı için verilen akdi taahhütler kamuya açıklanır.

İtfâ yönteminin seçimi ve amortisman tabi varlıkların faydalı ömürlerinin tahmini işletmelerin takdirine bırakılmıştır. Bu bakımdan benimsenen yöntemlerin ve tahmin edilen faydalı ömürlerin veya amortisman oranlarının kamuya açıklanması mali tablo kullanıcılarına işletme yönetimince belirlenmiş politikaların gözden geçirilmesine ve diğer işletmelerle kıyaslamalar yapılabilmesine olanak tanıyan bilgiler sağlar. giderleştirilen veya diğer varlıkların elde etme maliyetlerinin bir parçası olan dönem içinde tahsis edilen amortisman tutarının ve dönem sonundaki birikmiş amortisman tutarının kamuya açıklanması şarttır.

Bu Tebliğin Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar” başlıklı Kısımında yer alan hükümler uyarınca, muhasebe tahmininde, cari dönemde bir etkisi olan ya da sonraki dönemlerde bir etkisi olması beklenen değişikliklerin yapısı ve etkileri açıklanır. Böyle bir açıklama aşağıda belirtilen hususlara ilişkin tahminlerdeki değişikliklerden kaynaklanabilir:

- a) Hurda değer,
- b) Maddi varlığın sökülmesi ve elden çıkarılması ile zeminin onarımının tahmini maliyeti,

- c) Faydalı ömürler,
- d) İtfâ yöntemi

Maddi varlıkların yeniden değerlendirilmeleri halinde aşağıdaki hususlar açıklanmalıdır.

- a) Yeniden değerlendirme esasları,
- b) Yeniden değerlendirme tarihi,
- c) Ekspertiz tarafından yeniden değerlendirme yapıp yapılmadığı,
- d) Varlıkların makul değerlerini tahmin ederken uygulanan yöntemler ve önemli varsayımlar

e) Varlıkların makul değerlerinin; direkt olarak aktif bir piyasada veya herhangi bir ilişkiden etkilenmeyecek şartlar altında son zamanlarda gerçekleşen piyasa işlemlerinde gözlemlenebilir fiyatlar baz alınarak belirlenme ya da başka değerlendirme teknikleri kullanılarak tahmin edilme derecesi

f) Her bir yeniden değerlendirilmiş maddi varlık sınıfı için temel yöntem çerçevesinde muhasebeleştirilmiş olsa idi oluşacak kayıtlı değeri,

g) Yeniden değerlendirme fonunun dönem içindeki hareketi ve fazlanın ortaklara dağıtılmasına ilişkin getirilen kısıtlamalar.

Bu maddenin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan hususlar yanında değer düşüklüğüne uğrayan maddi varlıklara ilişkin bilgilerin de açıklanmasında fayda vardır.

Yukarıdaki hükümlere ek olarak, aşağıdaki bilgilerin açıklanması da mümkündür.:

- a) Geçici olarak kullanılmayan maddi varlıkların kayıtlı değeri,

- b) Halen kullanımda olan ancak, tamamen amortismanına tabi tutulmuş olan maddi varlıkların brüt kayıtlı değeri,
- c) Satış için elde tutulan ancak kullanımda olmayan maddi varlıkların kayıtlı değeri
- d) Temel yöntem kullanıldığında, kayıtlı değerinden çok farklılaşması halinde, makul değeri.

SEKİZİNCİ KISIM MADDİ OLMAYAN VARLIKLAR

BİRİNCİ BÖLÜM Amaç, Kapsam ve Tanımlar

Amaç

Madde 176. Bu Kısımın amacı; diğer kısımların kapsamına dahil edilmeyen maddi olmayan varlıkların mali tablolara yansıtılma esaslarını belirlemektir.

Kapsam

Madde 177. Bu Kısımda yer alan hükümler, aşağıda sayılanlar dışındaki maddi olmayan varlıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanacak esasları kapsar.

- a) Diğer kısımlar kapsamında değerlendirilen maddi olmayan varlıklar,
 - b) Bu Tebliğin “Finansal Araçlar” Kısımında tanımlanan finansal araçlar,
 - c) Maden işletme hakları ile maden, petrol, doğal gaz ve benzer nitelikli yeniden yaratılabilir olmayan doğal kaynakların aranması, geliştirilmesi ve çıkarımı için yapılan giderler;
 - d) Sigorta şirketlerinde, poliçe sahipleri ile yapılan sözleşmelerden kaynaklanan maddi olmayan varlıklar.
- Bu Tebliğin diğer kısımları kapsamında değerlendirilen maddi olmayan varlıklara ilgili oldukları Kısımın hükümleri uygulanır. Diğer kısımlarda kapsanan maddi olmayan varlıklar aşağıda yer almaktadır.
- a) Bu Tebliğin “Stoklar” ve “İnşaat Sözleşmeleri” başlıklı Kısımları kapsamında işletmenin olağan faaliyeti içerisinde satılmak amacıyla elde tutulan maddi olmayan varlıklar,
 - b) Bu Tebliğin “Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergiler” başlıklı Kısım kapsamında ertelenen vergi varlıkları,
 - c) Bu Tebliğin “Kiralama İşlemleri” Kısımının kapsamına giren kiralamalar,
 - d) Bu Tebliğin “Çalışanlara Sağlanan Faydalar” başlıklı Kısım kapsamında çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan varlıklar,
 - e) Bu Tebliğin “İşletme Birleşmeleri” başlıklı Kısım kapsamında işletme birleşmelerinde ortaya çıkan şerefiye,
 - f) Bu Tebliğin “Finansal Araçlar” başlıklı Kısımında tanımlanan finansal varlıklar.

Maddi olmayan varlıklar, bazı durumlarda maddi bir varlıkla bir arada olabilir. Maddi olan ve maddi olmayan unsurları bir arada taşıyan bir varlığın değerlendirilmesi ve bu değerlendirme neticesinde daha önemli olduğu sonucuna varılan unsurun değerlendirilmesi esaslarına göre işlem yapılması şarttır. Bu çerçevede, özel bir yazılımı olmaksızın çalışamayacak olan bir bilgisayar kontrolünde çalışan makine için söz konusu yazılım, ilgili donanımın tamamlayıcı parçasıdır ve maddi varlık olarak işleme tabi tutulur. Bir bilgisayarın işletim sisteminde olduğu gibi, yazılımın ilgili donanımın tamamlayıcı parçası olmadığı durumda, bilgisayar yazılımı maddi olmayan varlık olarak işleme tabi tutulur.

Bu Kısımda yer alan hükümler ayrıca, reklam, eğitim, kuruluş, araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile ilgili harcamalara da uygulanır. Araştırma ve geliştirme faaliyetleri, bir bilgi geliştirmek amacıyla yapılır. Bu nedenle, bu tür faaliyetler, üretimi planlanan ürünün modeli gibi fiziki bir varlık şeklinde ortaya çıksa da, fiziki varlık, onun maddi olmayan unsuruna göre, diğer bir deyişle bilgiye göre ikincil önem arz eder.

Finansal kiralamada kiralamaya konu olan varlık maddi varlık veya maddi olmayan varlık olabilir. Sinema filmleri, video kayıtları, oyunlar gibi Tebliğin “Kiralama İşlemleri” başlıklı Kısımına dahil edilmeyen lisans anlaşmasına bağlı haklar da bu Kısım içerisinde değerlendirilir.

Tanımlar

Madde 178. Bu Kısımda geçen;

Maddi olmayan varlık: Fiziki varlığı olmayan, mal ve hizmetlerin üretimi veya satışı, üçüncü şahıslara kiraya verilmesi veya idari amaçlar için elde tutulan parasal olmayan varlıkları,

Varlık: Geçmişteki olayların sonucu olarak işletme tarafından kontrol edilen ve ekonomik faydasının işletme tarafından elde edileceği beklenen ekonomik kaynakları,

Parasal varlık: Elde bulundurulmuş para ile sabit veya miktarı belirlenebilen bir para olarak alınacak varlıkları,

Araştırma: Yeni bilimsel veya teknolojik bilgi veya bulgu elde etmek amacıyla yapılan orijinal ve planlı faaliyetleri,

Geliştirme: Araştırma bulgularının veya diğer bilgilerin, yeni veya önemli derecede geliştirilmiş malzemeler, araçlar, ürünler, süreçler, sistemler veya hizmetler üretmek için hazırlanmış bir plana ilgili mal veya hizmetin ticari olarak üretimine başlanmadan önce uygulanmasını,

İtfa: Maddi olmayan varlığın itfa edilebilir kısmının, faydalı ömrü süresine sistematik olarak dağıtılmasını,

İtfa edilebilir tutar: Bir varlığın maliyeti veya mali tablolarda maliyetinin yerine geçen başka bir tutardan hurda değerinin indirilmesi suretiyle elde edilen tutarı,

Faydalı ömür: Amortismanına tabi bir varlığın işletmece kullanılması beklenen süre, ya da işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim miktarını,

Maliyet: Bir varlığın edinimi veya inşası için işletmenin ödediği nakit ve nakit benzerlerinin tutarı veya bunların dışındaki ödemelerde verilen bedelin makul değerini,

Hurda değer: İlgili varlığın tahmin edilen faydalı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığı dikkate alınarak, şu anda elden çıkarılması sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan, beklenen elden çıkarma maliyetleri düşüldükten sonra kalan tutarı,

Makul değer: Bilgili ve istekli taraflar arasında, herhangi bir ilişkiden etkilenilmeyecek şartlar altında, bir varlığın el değiştirebileceği veya bir yükümlülüğün yerine getirilmesinde esas teşkil edecek meblağı,

Aktif piyasa: Piyasada işlem gören varlıkların homojen olduğu, istekli alıcı ve satıcıların bulunduğu ve fiyatların kamuya açık olduğu piyasaları,

Değer düşüklüğü: Bir varlığın kayıtlı değerinin geri kazanılabilir tutarını aşan kısmını,

Kayıtlı değer: Bir varlığın, birikmiş itfa tutarları ve birikmiş değer düşüklüğü zararlarının düşülmesinden sonra bilançoda gösterilen tutarını, ifade eder.

İKİNCİ BÖLÜM

Maddi Olmayan Varlıklar

Maddi olmayan varlıklar

Madde 179. İşletmeler, bilimsel veya teknik bilgi, yeni süreçler ve sistemlerin tasarlanması ve uygulaması, lisanslar, fikri mülkiyet, piyasa bilgisi ve ticari markalar gibi maddi olmayan kaynakların iktisabı, geliştirilmesi, idamesi veya iyileştirilmesi için ekonomik kaynaklarını kullanır veya borçlanır. Bilgisayar yazılımı, patentler, telif hakları, sinema filmleri, müşteri listeleri, ipotek hizmet hakları, avlanma lisansları, ithalat kotaları, isim hakkı, müşteri veya tedarikçiyle ilişkiler, müşteri sadakati, pazar payı ve pazarlama hakları söz konusu maddi olmayan varlık örnekleridir.

Bir kalemin maddi olmayan varlık olarak kabul edilebilmesi için, tanımlanabilir olması, ilgili kaynak üzerinde kontrolün bulunması ve gelecekte elde edilmesi beklenen bir ekonomik faydanın varlığı şarttır. Bu çerçevede, bu şartları taşımayan, bu maddenin birinci fıkrasında sayılan kalemler maddi olmayan varlık kapsamına girmez. Maddi olmayan varlık kapsamına girmeyen bir varlığı iktisap etmek veya işletme bünyesinde üretmek için yapılan harcamalar, gerçekleştiği dönemde gider olarak mali tablolara alınır. Ancak, söz konusu varlık iktisap yoluyla elde edilmişse, bu kalem iktisap tarihi itibarıyla mali tablolara alınan şerefiyenin bir parçasını oluşturur.

Tanımlanabilirlik

Madde 180. Tanımlanabilir olması için, maddi olmayan varlığın şerefiyeden kolaylıkla ayırt edilebilmesi şarttır. İktisap işlemlerinde ortaya çıkan şerefiye, iktisap edenin geleceğe yönelik ekonomik fayda beklentisiyle yaptığı bir ödemeyi temsil eder. Geleceğe yönelik ekonomik fayda, iktisap edilen tanımlanabilir varlıklar arasındaki sinerjiden veya mali tablolarda yalnız başına gösterilme niteliği olmayan fakat iktisap edenin iktisap sırasında ödeme yapmaya razı olduğu varlıklardan ortaya çıkar.

Maddi olmayan bir varlık, varlığın ayrılabilir olması durumunda şerefiyeden kolaylıkla ayırt edilebilir. Varlığın ayrılabilir olması, aynı gelir yaratan faaliyette kullanılan diğer varlıklardan kaynaklanan geleceğe yönelik ekonomik faydalar elden çıkarılmaksızın, varlığa atfedilebilen ekonomik faydaların kiraya verilmesi, satılması, takası ve dağıtımının mümkün olması durumudur.

Maddi olmayan varlıkların farklı yollarla da tanımlanması mümkün olduğundan, ayrılabilirlik, tanımlanabilirlik için gerekli bir şart değildir. (Örneğin; bir maddi olmayan varlık, bir grup varlıkla birlikte iktisap edilmiş ve iktisap işleminde de söz konusu maddi olmayan varlığı tanımlamayı mümkün kılan yasal hakların varlığı söz konusu olabilir.) Benzer şekilde, işletme içindeki bir proje işletme için yasal haklar yaratmayı amaçlıyorsa, bu hakların yapısı işletme içinde üretilen ilgili maddi olmayan varlığın işletme tarafından tanımlanmasına yardımcı olabilir. Ayrıca, bir varlığın diğer varlıklarla birlikte gelecekte ekonomik fayda yaratıyor olması durumunda, varlıktan sağlanacak gelecekteki ekonomik faydaların tanımlanabilir olması durumunda varlık tanımlanabilir olarak kabul edilir.

Kontrol

Madde 181. İşletmenin varlıkla ilgili kaynaklardan gelecekte sağlanacak ekonomik faydaları elde etme gücüne sahip olması ve de üçüncü kişilerin bu faydalara ulaşımını kısıtlayabilmesi durumunda, işletmenin ilgili varlığı kontrol ettiği kabul edilir.

Bir işletmenin, maddi olmayan bir varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydaları kontrol etme kapasitesi, normal olarak, mahkemelerde ileri sürülebilecek yasal hakların mevcut olması durumunda söz konusudur. Maddi olmayan varlıklar üzerinde yasal hakların mevcut olmaması halinde, kontrolü göstermek daha zor olmakla birlikte, ekonomik

faaydaların başka yollarla kontrol edildiğinin ispatı durumunda, yasal olarak kullanılabilir bir hakkın varlığı kontrol için gerekli bir koşul değildir. Piyasa bilgisi ve teknik bilgi, gelecekte ekonomik faydanın doğmasını sağlayabilir. İşletmeler, bu faydaları, söz konusu bilginin, telif hakları gibi yasal haklarla korunduğu durumlarda kontrol edebilir.

İşletmeler, vasıflı elemanlardan oluşan bir ekibe sahip olabilir ve elemanların gelecekte ekonomik fayda üretmesi beklenen vasıflarında eğitimden kaynaklanan marjinal artışları tanımlayabilir. İşletmeler, ayrıca, söz konusu elemanların vasıflarını işletmenin hizmetine sunmaya devam edeceğini bekleyebilir. Ancak, işletmeler, genellikle, vasıflı elemanlardan oluşan ekibin ve bu ekibe verilecek eğitimin gelecekte yaratması beklenen faydası üzerinde, bu kalemlerin maddi olmayan varlık olarak tanımlanmasını sağlayacak yeterli kontrole sahip değildir. Bu şekilde kontrolün olmadığı durumlarda söz konusu eğitim harcamaları maddi olmayan varlık olarak mali tablolara alınamaz. Benzer nedenlerle özel bir yönetim ya da teknik beceri, bunların kullanılmasına ve ekonomik açıdan bunlardan fayda sağlanmasına ilişkin yasal bir güvence olmadığı durumlarda, tanımın diğer unsurları sağlansa bile, maddi olmayan varlık sayılmayacaktır.

Bir işletme, bir müşteri portföyüne veya bir pazar payına sahip olabilir ve müşteri ilişkisi ve müşteri sadakati konusundaki çabaları sonucunda müşterilerin işletmeyle ticaret yapmaya devam edeceğini bekleyebilir. Ancak, müşteriyle ilişkiyi veya müşterinin işletmeye olan sadakatini koruyacak yasal hakların veya bunları kontrol etmenin başka yollarının bulunmadığı durumlarda, işletme müşteri ilişkisi ve bağlılığı nedeniyle ortaya çıkacak ekonomik faydalar, şirket tarafından kontrol edilemediğinden bunlar (müşteri listesi, pazar payı, müşteri ilişkileri, müşteri sadakati) maddi olmayan varlık olarak kabul edilmez.

Gelecekteki ekonomik faydalar

Madde 182. Maddi olmayan varlıktan sağlanacak gelecekteki ekonomik faydalar, ürünlerin veya hizmetlerin satışından elde edilecek geliri, maliyet tasarrufunu veya varlığın işletme tarafından kullanımından kaynaklanan diğer faydaları kapsar. (Örneğ; bir üretim sürecinde fikri mülkiyetin kullanımı, gelecekteki gelirleri artırmaktan ziyade gelecekteki üretim maliyetlerini azaltabilir.)

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

Maddi Olmayan Varlıkların Mali Tablolara Alınması ve İlk Değerleme İşlemi

Maddi olmayan varlıkların mali tablolara alınması

Madde 183. Bir kalemin maddi olmayan varlık olarak tanınması, ilgili varlığın maddi olmayan varlık tanımına uyması ve bu Kısımda düzenlenen mali tablolara alınma kriterlerini taşıması halinde mümkündür:

Bir maddi olmayan varlık, sadece işletmenin gelecekte varlıktan ekonomik fayda elde etmesinin muhtemel olması ve varlığın maliyetinin güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi halinde mali tablolara alınır.

İlgili varlıkla ilgili gelecekteki ekonomik faydanın muhtemel olup olmadığı hususu, varlığın faydalı ömrü boyunca var olacak ekonomik koşullar hakkında yönetimin en iyi tahminlerini temsil eden makul ve destekleyici varsayımlar kullanılarak değerlendirilir.

İşletmeler, varlığın kullanımından sağlanabilecek gelecekteki ekonomik fayda akışının kesinlik derecesini değerlendirirken, dış kaynaklardan elde edilen kanıtlara ağırlık vererek, ilk mali tablolara alınma tarihi itibarıyla ulaşılabilir olan kanıtlara dayanarak takdir yetkisini kullanır.

Maddi olmayan varlıklar, başlangıçta, elde etme maliyeti üzerinden değerlenir.

Ayrı iktisap

Madde 184. Maddi olmayan varlık ayrı olarak satın alınırsa, maliyeti güvenilir olarak belirlenebilir. Bu özellikle bedelin para ya da parasal varlıklar olarak ödendiği durumlar için geçerlidir.

Bir maddi olmayan varlığın elde etme maliyeti;

a) Satış iskontoları ve indirimler düşüldükten sonraki, ithalat vergileri ile iade alınamayacak satın alma vergilerini de içeren iktisap fiyatını,

b) Varlığın amaçlanan kullanıma hazır hale getirilmesi ile doğrudan ilişkilendirilebilecek harcamaları,

içerir.

Doğrudan ilişkilendirilebilecek giderler ilgili varlığı çalışır hale getirmekle doğrudan ilişkili ücret giderleri ile ilgili meslek mensuplarına ödenen ücretleri içerir.

Maddi olmayan bir varlığın yönetim tarafından amaçlanan kullanıma hazır hale getirilmesinden sonra maliyetlerin aktifleştirilmesine son verilir. Dolayısıyla, maddi olmayan varlığın kullanımı sırasında veya daha verimli hale getirmek için katlanılan maliyetler (varlıkların standart performanslarının iyileştirilmesinden farklı olarak), bu varlıkların maliyetine dahil edilmez. Aşağıda örnek olarak yer alan maliyetler, maddi olmayan bir varlığın maliyetinden hariç tutulur.

a) Yönetim tarafından amaçlanan biçimde faaliyet gösterebilir durumda olan fakat kullanılmaya henüz başlanmamış varlıklar için katlanılan maliyetler,

b) Varlığın üreteceği mal veya hizmete talep oluşurken katlanılan maliyetler gibi, başlangıç faaliyet zararları.

Maddi olmayan bir varlığın geliştirilmesi ile bağlantılı olarak ortaya çıkan, fakat varlığın yönetimce amaçlanan faaliyetleri yapabilir hale getirilmesi için gerekli olmayan faaliyetlere ilişkin gelir ve ilgili giderler dönem kar veya zararında dikkate alınır ve gelir tablosunda ilgili gelir ve gider sınıflarında yer alır.

Maddi olmayan bir varlığa ilişkin ödemenin tarihi, normal kredi vadelerinden daha uzunsa, elde etme maliyeti peşin fiyatına eşit olarak belirlenir. Bu durumda, toplam ödeme tutarı ile peşin fiyatı arasındaki fark, aktifleştirmeye izin verilen durumlar hariç, kredi dönemi boyunca faiz gideri olarak mali tablolara alınır.

Maddi olmayan bir varlık, işletmenin hisse senetleri karşılığında iktisap edilmişse, varlığın elde etme maliyeti, çıkarılan hisse senetlerinin makul değeridir. Alınan varlığın makul değeri, çıkarılan hisse senetlerinin makul değerinden daha kesin olarak belirlenebiliyorsa, maliyetin tespitinde bu değer esas alınır.

İşletme birleşmeleri yoluyla edinilen maddi olmayan varlıklar

Madde 185. İşletme birleşmeleri yoluyla edinilen maddi olmayan varlıkların maliyet bedeli, edinildikleri tarihteki makul değerleridir.

Bu yolla edinilen maddi olmayan bir varlığın elde etme maliyetinin, söz konusu varlığın ayrı olarak mali tablolara alınması amacıyla, yeterli güvenilirlikte ölçülüp ölçülemeyeceğinin belirlenmesinde takdir yetkisi kullanımı şarttır. Aktif bir piyasada oluşan piyasa fiyatları, en güvenilir makul değer göstergesidir. Uygun piyasa fiyatı, genellikle, cari alış fiyatıdır. Cari alış fiyatları belirlenebilir değilse, en son benzer işlemin fiyatı, işlem tarihi ile varlığın makul değerinin tahmin edildiği tarih arasında ekonomik koşullarda önemli bir değişiklik olmadığı varsayımıyla, makul değer tahmininde esas alınır.

Bir varlık için aktif bir piyasada oluşan fiyat mevcut olmadığı durumda, elde etme maliyeti; iktisap tarihi itibarıyla, bilgili ve istekli taraflar arasında yapılan işlemde, ulaşılabilir en fazla bilgi esas alınarak, varlık için işletmenin ödeyeceği tutarı ifade eder. Bu tutarın belirlenmesinde, benzer varlıklara ilişkin son işlemlerin sonuçları da dikkate alınır.

Düzenli şekilde aynı maddi olmayan varlıkların alış ve satış işlemi ile uğraşan işletmelerin, bu varlıkların makul değerlerini dolaylı olarak tahmin etme konusunda geliştirdikleri teknikler, bu tekniklerin bu Kısımda tanımlanan makul değeri tahmin etmeyi amaçlaması ve varlığın ait olduğu sektördeki cari uygulamaları yansıtması şartıyla, iktisap yoluyla elde edilen bir maddi olmayan varlığın ilk değerlemesinde kullanılabilir. Bu teknikler, varlıktan beklenen net nakit akımlarının bugünkü değerine indirgenmesi veya karlılıkla ilgili belirli göstergelerin kullanılması şeklinde olabilir.

Tanımlanabilir varlık ve yükümlülüklerin mali tablolara alınmasına ilişkin bu Kısımdaki hükümler ile “İşletme Birleşmeleri” Kısımında yer alan hükümlere uyumlu olarak;

a) İktisap eden, iktisap edilenin mali tablolarına alınmamış olsa dahi, mali tablolara alınma kriterini sağlayan maddi olmayan varlığı, mali tablolarına alır.

b) İktisap edilen bir maddi olmayan varlığın elde etme maliyeti güvenilir bir biçimde ölçülemiyorsa, söz konusu varlık ayrı bir maddi olmayan varlık olarak mali tablolara alınmaz, ancak şerefiyeye dahil olur.

İktisap edilen bir maddi olmayan varlık için aktif bir piyasa olmadıkça, maddi olmayan varlığın mali tablolara alınan başlangıç maliyeti, iktisap tarihi itibarıyla negatif şerefiye doğmasına neden olamayacak veya ortaya çıkan negatif şerefiyeyi artırmayacak şekilde belirlenir.

Devlet teşviği yoluyla iktisap

Madde 186. Bazı durumlarda, maddi olmayan bir varlık, devletin bir teşviği olarak ücretsiz veya çok az bir bedelle iktisap edilebilir. Bu durum, devletin bir işletmeye hava alanı iniş hakları, radyo veya televizyon istasyonu çalıştırma lisansı, ithalat lisansları veya kotalar veya diğer sınırlı kaynaklara erişim hakları gibi maddi olmayan varlıkları aktardığında veya dağıttığında söz konusu olur.

İşletme, bu Tebliğin “Devlet Teşvik ve Yardımları” Kısımında izin verilen şekilde, bu şekilde alınan bir varlığı başlangıçta makul değer üzerinden mali tablolara almayı tercih etmezse, varlık başlangıçta teşvik için verilen tutar ve varlığın amaçlanan nihai kullanıma hazır hale getirilmesi ile doğrudan ilişkili giderler toplamı üzerinden mali tablolara alır.

Varlıkların takası suretiyle elde etme

Madde 187. Bir maddi olmayan varlık, benzer olmayan diğer bir maddi olmayan varlık veya diğer bir varlıkla kısmen veya tamamen takas edilmek suretiyle iktisap edilebilir. Bu maddenin üçüncü fıkrasının uygulandığı durumlar hariç, bu tür bir varlığın elde etme maliyeti, vazgeçilen varlığın makul değeri ile ilave verilen nakit veya nakit benzeri bedel üzerinden değerlendirilir. Alınan varlığın makul değeri, vazgeçilen varlığın makul değerinden daha doğru bir gösterge sunuyorsa, maliyet tespitinde alınan varlığın makul değeri esas alınır.

Maddi olmayan bir varlığın mali tablolara alınabilmesi için varlığın maliyetinin güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi gerekli olup, nakit veya nakit benzeri dışında değerlerle iktisap edilen maddi olmayan bir varlığın maliyetinin güvenilir bir biçimde ölçülüp ölçülemeyeceğinin belirlenmesinde bu kısmın “İşletme birleşmeleri yoluyla edinilen maddi olmayan varlıklar” başlıklı maddesindeki esaslar dikkate alınır. Benzer varlıkların piyasada nadir işlem görmesi ve makul değere ilişkin alternatif hesapların (Örneğin; gelecekteki nakit akımlarının iskonto edilmiş tutarlarını esas alan yöntem) yapılamadığı durumlarda, maddi olmayan bir varlığın makul değerinin güvenilir bir biçimde belirlenemediği kabul edilir.

Benzer bir varlığın takası karşılığında iktisap edilen bir maddi olmayan varlığın maliyeti, takasa konu varlıkların makul değerlerinin güvenilir bir biçimde belirlenemediği durumlarda, vazgeçilen varlığın kayıtlı değeri esas alınarak belirlenir.

İşletme bünyesinde oluşturulan şerefiye

Madde 188. İşletme bünyesinde oluşturulan şerefiye, maliyeti güvenilir bir biçimde tespit edilebilen ve işletme tarafından kontrol edilen tanımlanabilir bir varlık olmaması nedeniyle, bir varlık olarak mali tablolara alınmaz.

İşletme bünyesinde oluşturulan maddi olmayan varlıklar

Madde 189. İşletme bünyesinde oluşturulan maddi olmayan varlığın mali tablolara alınma kriterlerini taşıyıp taşımadığı hususunun belirlenmesinde, bu Kısımdaki genel şartlar yanında, gelecekte ekonomik fayda üretmesi muhtemel tanımlanabilir bir varlık olup olmadığı, varsa bunun ne zaman ortaya çıktığı ve varlığın maliyetinin güvenilir bir biçimde belirlenmesi kapsamında, giderlerin diğer günlük faaliyetlerle ilgili olanlardan ayrıştırılabilir olup olmadığı hususları, işletme bünyesinde oluşturulan maddi olmayan varlıklara ilişkin hükümler çerçevesinde değerlendirilir.

İşletme bünyesinde oluşturulan bir maddi olmayan varlığın mali tablolara alınma şartlarını taşıyıp taşımadığını değerlendirmede varlığın oluşturulma süreci, araştırma safhası ve geliştirme safhası olarak ikiye ayrılır. Araştırma safhasının geliştirme safhasından ayrılmadığı durumlarda, söz konusu projeye ilişkin harcamalar sadece araştırma safhasında yapılmış gibi dikkate alınır.

Araştırma safhası

Madde 190. Araştırma safhasında herhangi bir maddi olmayan varlık mali tablolara alınmaz. Araştırma safhasında, maddi olmayan varlığın, gelecekte ekonomik fayda sağlayıp sağlayamayacağının belirlenmesi mümkün olmadığından, yapılan araştırmaya ilişkin harcamalar gerçekleştiği anda gider olarak mali tablolara alınır.

Araştırma safhasında yürütülen faaliyetlere aşağıda yer verilmiştir.

- a) Yeni bir bilgi elde edilmesini amaçlayan faaliyetler,
- b) Araştırma bulguları ve diğer bilgilerin uygulanmasına yönelik olarak değerlendirilmesi ve nihai seçimi,
- c) Alet, edevat, ürün, süreç, sistem ve hizmetlerin alternatiflerinin araştırılması,
- d) Yeni veya geliştirilmiş alet, edevat, ürün, süreç, sistem ve hizmetlerin olası alternatiflerinin tasarlanması, değerlendirilmesi ve nihai seçimi.

Geliştirme safhası

Madde 191. Aşağıdaki koşulların tamamının varlığı halinde, geliştirmeden (veya işletme bünyesinde yürütülen bir projenin geliştirme safhasından) kaynaklanan maddi olmayan varlıklar mali tablolara alınır;

- a) Maddi olmayan varlığın kullanıma veya satışa hazır hale gelebilmesinin teknik olarak mümkün olması,
- b) İşletmenin maddi olmayan varlığı tamamlama ve bu varlığı kullanma veya satma niyetinin bulunması,
- c) Maddi olmayan varlığı kullanma veya satma imkanının bulunması,
- d) Maddi olmayan varlığın muhtemel ekonomik faydayı nasıl oluşturacağının belirli olması, ayrıca, maddi olmayan varlığın çıktısının veya maddi olmayan varlığın kendisinin bir piyasasının olması veya işletme bünyesinde kullanılacaksa maddi olmayan varlığın kullanılabilir olması,
- e) Geliştirme safhasını tamamlamak ve maddi olmayan varlığı kullanmak veya satmak için yeterli teknik, mali ve diğer kaynakların mevcut olması; ve,
- f) Geliştirme sürecinde maddi olmayan varlıkla ilgili yapılan harcamaların güvenilir bir biçimde ölçülebilir olması.

Geliştirme safhasında yapılan faaliyetlere aşağıda yer verilmiştir.

a) Modellerin üretim veya kullanım öncesinde tasarımı, yapımı ve test edilmesi;

b) Yeni teknoloji içeren alet, kalıp ve edevatların tasarımı,

c) Ticari üretim açısından ekonomik olmayan bir ölçekte bir pilot tesisin tasarlanması, inşası ve çalıştırılması; ve,

d) Yeni veya geliştirilmiş alet, edevat, ürün, süreç, sistem ve hizmetlere ilişkin seçilen alternatiflerin tasarımı, inşası ve test edilmesi.

Bir maddi olmayan varlığın gelecekte sağlama muhtemel olan ekonomik faydalarının belirlenebilmesi için “Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Kısmında yer alan hükümler kullanılmalıdır.

Bir maddi olmayan varlığı tamamlamak, kullanmak ve bundan fayda elde etmek için yeterli kaynağın mevcudiyeti, ihtiyaç duyulan teknik, mali ve diğer kaynaklar ile bu kaynakların işletme tarafından sağlanabileceğini açıklayan bir iş planı ile gösterilebilir. Bir işletmenin maliyet sisteminin bu şekilde oluşturulan maddi olmayan varlığın maliyetini güvenilir bir biçimde tespit edecek şekilde oluşturulması şarttır.

İşletme bünyesinde oluşturulan markalar, yayın isimleri, müşteri listeleri ve bu nitelikteki benzer unsurlar işletmenin bir bütün olarak geliştirilme maliyetlerinden ayrılmayacağından maddi olmayan varlık olarak mali tablolara alınmaz.

İşletme bünyesinde oluşturulan maddi olmayan varlıkların maliyeti

Madde 192. İşletme bünyesinde oluşturulan bir maddi olmayan varlığın maliyeti, maddi olmayan varlığın mali tablolara alınma kriterini sağladığı tarihten başlamak üzere yapılan harcamaların toplamıdır. Önceki dönem yıllık ve ara mali tablolarda gider olarak mali tablolara alınan harcamalar, daha sonra maliyete dahil edilemez.

İşletme bünyesinde oluşturulan bir maddi olmayan varlığın maliyeti, doğrudan ilişkilendirilebilen ve varlığın yönetimce amaçlanan şekilde faaliyet gösterebilmesi için gerekli olan tüm harcamaları içerir. Maliyetler, uygulanabilir ise, aşağıda yer alan,

a) Maddi olmayan varlığın oluşturulmasında kullanılan veya tüketilen malzeme ve hizmetlere ilişkin giderleri,

b) Varlığın oluşturulmasında doğrudan görev alan personelin ücretleri ve diğer ilgili maliyetleri,

c) İlgili yasal hakkın tesciline ilişkin harçlar, varlığın oluşturulmasında kullanılan patent ve lisansların itfa payları gibi varlığın oluşturulması ile doğrudan ilişkili diğer harcamaları,

d) Varlığı geliştirmek için gerekli olan ve o varlığa makul ve tutarlı bir esas üzerinden dağıtılabilen genel üretim giderleri (amortisman, sigorta ve kira giderleri) kapsar.

Aşağıdaki kalemler, işletme bünyesinde oluşturulan varlıkların maliyetine dahil edilmez.

a) Varlığın kullanıma hazırlanması ile doğrudan ilgili olanlar hariç, satış, yönetim giderleri ile diğer genel giderler,

b) Bir varlığın planlandığı şekilde kullanılmasından önce ortaya çıkan ve açık bir şekilde tanımlanabilen verimsizlik veya başlangıç faaliyet zararları; ve,

c) Varlığın kullanımı için personele verilen eğitime ilişkin giderler.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

Harcamaların Mali Tablolara Alınması

Harcamaların mali tablolara alınması

Madde 193. Aşağıdaki haller haricinde, bir maddi olmayan varlık için yapılan harcamalar gider olarak mali tablolara alınır.

a) Mali tablolara alınma kriterini taşıyan maddi olmayan varlığın maliyetinin parçasını oluşturan harcamalar

b) İşletme birleşmeleri yoluyla edinilen maddi olmayan varlıklar. Bu durumda, bu harcamalar iktisap tarihi itibarıyla şerefiye ile ilişkilendirilecek tutarın bir parçasını oluşturur.

Birinci fıkrada belirtilen hüküm, malların teslimi veya hizmetlerin görülmesi için, ön ödeme yapılması durumunda, yapılan bu ön ödemenin bir varlık olarak kayıtlara alınmasını engellemez.

Gerçekleştiği anda gider olarak mali tabloya alınacak harcamalar aşağıda yer almıştır.

a) Bu kısımdaki hükümlere uygun olarak, araştırma safhasında yapılan harcamalar,

b) Eğitim faaliyetlerine ilişkin harcamalar,

c) Reklam ve promosyon faaliyetlerine ilişkin harcamalar,

d) Bir işletmenin kısmen veya tamamen yeniden organizasyonu veya yeniden yerleşimine ilişkin harcamalar.

e) Bu Tebliğin “Maddi Varlıklar” Kısmında yer alan hükümler çerçevesinde varlıkların maliyetine dahil edilebilenler hariç, başlangıç faaliyetlerine ilişkin giderler. Başlangıç maliyetleri; açılış öncesi maliyetler ile faaliyet öncesi maliyetleri içerir. Açılış öncesi maliyetler, bir tüzel kişiliğin oluşturulması için yapılan hukuki ve sekreteryâ maliyetleri şeklindeki kuruluş maliyetleri ile yeni bir faaliyet veya işyeri açmak için yapılan harcamalardır. Faaliyet öncesi maliyetler ise yeni faaliyetlerin başlatılması veya yeni ürünler veya yeni süreçlerin oluşturulması için yapılan harcamalardır.

Varlık olarak mali tablolara alınmayacak geçmişteki harcamalar

Madde 194. İşletme tarafından önceki dönem yıllık veya ara mali tablolarda gider olarak mali tablolara alınan maddi olmayan bir varlığa ilişkin harcamalar, daha ileri bir tarihte, maddi olmayan bir varlığın maliyetinin bir parçası olarak mali tablolara alınmaz.

BEŞİNCİ BÖLÜM

Sonraki Dönemlerde Yapılan Harcamalar

Sonraki dönemlerde yapılan harcamalar

Madde 195. Bu maddenin üçüncü fıkrası saklı olmak üzere, maddi olmayan bir varlığın iktisabı veya tamamlanmasından sonra söz konusu varlık için yapılan harcamalar, varlıktan elde edilecek faydayı, varlığa atfedilmiş bulunan performans standardını aşacak derecede artırmasının muhtemel olması, güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi ve varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilmesi haricinde, gerçekleştiği anda gider olarak mali tablolara alınır.

Bu koşullar karşılandığında, yapılan harcamalar maddi olmayan varlığın maliyetine dahil edilir.

İşletme bünyesinde yürütülen araştırma faaliyetleri veya dış kaynaklardan ya da birleşme sonucunda iktisap edilen geliştirme projeleri ile ilgili olup maddi olmayan varlık olarak mali tablolara alınan ve söz konusu projenin iktisabından sonra katlanılan araştırma ve geliştirme giderleri bir önceki bölümün ilgili hükümleri uyarınca muhasebeleştirilir.

ALTINCI BÖLÜM

Mali Tablolara İlk Alınmadan Sonraki Dönemlerde Değerleme

Temel yöntem

Madde 196. Mali tablolara ilk alınma sonrasında, maddi olmayan bir varlık, mali tablolarda maliyetinden birikmiş itfa payları ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri üzerinden gösterilir.

Alternatif yöntem

Madde 197. İsteyen işletmeler, maddi olmayan varlıkları, temel yönetime ilişkin madde hükmü yerine, bu madde çerçevesinde değerlemeye tabi tutabilirler.

İlk mali tablolara alınma sonrasında, maddi olmayan bir varlık, mali tablolarda yeniden değerlendirilmiş tutarı (yeniden değerlendirme tarihindeki makul değeri) üzerinden gösterilir. Yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlendirme tarihindeki makul değerden, birikmiş itfa payları ve birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değerdir. Bu kısım kapsamındaki yeniden değerlemenin, aktif bir piyasadaki fiyatlar esas alınarak yapılması şarttır. Yeniden değerlendirme, bilanço tarihi itibarıyla, ilgili varlığın makul değerinin, mali tablolardaki kayıtlı tutarından önemli ölçüde farklı olmasına neden olmayacak şekilde düzenli aralıklarla yapılır.

Bu kısımda geçen yeniden değerlendirme, vergi mevzuatı çerçevesinde yapılan yeniden değerlemeden farklıdır.

Alternatif yöntem;

a) Varlık olarak daha önce mali tablolara alınmayan maddi olmayan varlıkların yeniden değerlendirilmesine,

b) Maddi olmayan varlıkların mali tablolara ilk alınmasının, maliyeti dışındaki bir tutar üzerinden yapılmasına, izin vermez.

Alternatif yöntem, bir varlığın maliyeti üzerinden ilk defa mali tablolara alınmasından sonra uygulanır. Ancak, maddi olmayan bir varlığın maliyetinin sadece bir bölümü varlık olarak mali tablolara alındığı durumda da, alternatif yöntem varlığın tamamına uygulanabilir. Ayrıca, alternatif yöntem, devlet teşviği yoluyla alınan ve ödenen cüzi miktar üzerinden mali tablolara alınan maddi olmayan bir varlığa da uygulanabilir.

Maddi olmayan varlıkların aktif bir piyasa varlığının olması olağan bir durum değildir. Serbestçe transfer edilebilen taksi lisansları, üretim kotaları için aktif bir piyasa varolabilir. Ancak, her birinin tek olması nedeniyle işletme adları ve ticari markalar için aktif bir piyasa olamaz. Ayrıca, maddi olmayan varlıklar alınıp satılırsa da kontratlar bireysel alıcılar ve satıcılar arasında görüşülebilir ve işlemler göreceli olarak az sayıda oluşur. Bu nedenlerle bir varlık için ödenen fiyat, değerinin gerçeğe uygun değerinin yeterli bir kanıtını oluşturmayabilir.

Yeniden değerlemenin sıklığı, yeniden değerlendirme konusu maddi olmayan varlığın makul değerindeki dalgalanmaya bağlıdır. Yeniden değerlendirilen bir varlığın makul değeri, kayıtlı değerinden önemli ölçüde farklıysa, tekrar yeniden değerlemeye tabi tutulur.

Bir maddi olmayan varlık yeniden değerlendirildiğinde, yeniden değerlendirme tarihindeki birikmiş itfa tutarı,

a) Varlığın brüt kayıtlı değerindeki değişikliklerle orantılı olarak artırılır ve böylece yeniden değerlendirme sonrasında varlığın kayıtlı değeri yeniden değerlendirilmiş tutarına eşit hale getirilir, veya

b) Varlığın brüt kayıtlı değerinden indirilir ve net tutar varlığın yeniden değerlendirilmiş tutarı olarak yeniden ifade edilir.

Maddi olmayan bir varlık yeniden değerlendirirse, aktif bir piyasası olmayanlar hariç, aynı sınıftaki tüm diğer varlıklar da yeniden değerlendirilir.

İşletmenin faaliyetlerinde benzer özellik ve kullanıma sahip varlıklar, maddi olmayan varlık sınıfını oluşturur. Aynı sınıftaki varlıklar, içlerinden bazılarının seçilerek yeniden değerlemeye tabi tutulması ve mali tabloda gösterilen tutarların farklı tarihlerdeki maliyetler ve değerlerin karışımı olmasının önlenmesi için, aynı anda yeniden değerlemeye tabi tutulur.

Yeniden değerlendirilen maddi olmayan varlıklar sınıfında olan ancak aktif bir piyasası olmaması nedeniyle yeniden değerlemeye tabi tutulamayan bir maddi olmayan varlık, maliyet değerinden birikmiş itfa payları ve değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değeri üzerinden mali tablolarda taşınır.

Yeniden değerlendirilen bir maddi olmayan varlığın makul değerinin aktif bir piyasada oluşan fiyatlara göre belirlenmesinin mümkün olmaktan çıkması durumunda, varlığın kayıtlı değeri aktif bir piyasaya referansla yapılan son yeniden değerlendirme tarihindeki yeniden değerlendirilmiş tutardan birikmiş itfa payları ve birikmiş değer düşüklüğünün indirilmesi suretiyle bulunan tutar olarak belirlenir.

Yeniden değerlendirilen bir varlık için artık aktif bir piyasanın olmaması durumu o varlığın değerinin azaldığına işaret edebilir ve bu "Varlıklarda Değer Düşüklüğü" Kısmında yer alan hükümlere göre işlem yapılmayı gerektirir.

Varlığın makul değeri, ileri bir tarihte aktif bir piyasada oluşan fiyatlar esas alınarak belirlenebilir hale geldiğinde, alternatif yöntem söz konusu tarihten itibaren uygulanır.

Maddi olmayan bir varlığın kayıtlı değeri, yeniden değerlendirme uygulaması sonucunda artmışsa, bu artış doğrudan öz sermaye hesap grubunda "yeniden değerlendirme fonu" adı altında mali tabloya alınır. Ancak, bir yeniden değerlendirme artışı, aynı varlığın yeniden değerlendirme değeri azalışını tersine çeviriyorsa ve bu yeniden değerlendirme azalışı daha önce gider olarak mali tablolara alınmışsa, gelir olarak mali tablolara alınır.

Bir varlığın kayıtlı değeri, yeniden değerlemenin bir sonucu olarak azaltılmışsa, azalış gider olarak mali tablolara alınır. Ancak, söz konusu varlıkla ilgili olarak daha önceden bir yeniden değerlendirme fonu oluşturulmuşsa, söz konusu azalış öncelikle söz konusu hesaptan düşülür. Değer azalışının söz konusu hesaptan fazla olması durumunda, fazla kısım doğrudan gelir tablosu ile ilişkilendirilir.

İlgili varlığın satışı veya kullanımdan çekilmesi sonucu söz konusu yeniden değerlendirme fonunun kullanılabilir hale gelmesi durumunda, söz konusu hesap gelir tablosu ile ilişkilendirilmeksizin doğrudan birikmiş karlarla ilişkilendirilir.

YEDİNCİ BÖLÜM

İtfa

İtfa süresi

Madde 198. Maddi olmayan bir varlığın itfa edilebilir tutarı, söz konusu varlığın faydalı ömrü boyunca sistematik olarak itfa edilir. Maddi olmayan bir varlığın faydalı ömrünün, aksi kanıtlanmadıkça, söz konusu varlığın kullanıma hazır hale geldiği tarihten itibaren yirmi yılı geçmeyeceği kabul edilir. İtfaya maddi olmayan varlığın kullanım için hazır olduğu tarihte başlanır. Maddi olmayan varlıktan elde edilecek ekonomik fayda zaman içinde tüketileceğinden, varlığın kayıtlı değeri bu tükenmeyi yansıtacak şekilde azaltılır. Azaltma işlemi, varlığın maliyetinden ya da yeniden değerlendirilmiş tutarından hurda değerinin düşülmesinden sonra kalan tutarın varlığın faydalı ömrü boyunca bir gider olarak sistematik şekilde dağıtılması yolu ile gerçekleşir. İtfa tutarı, varlığın makul değerinde veya geri kazanılabilir tutarında artış olup olmadığına bakılmaksızın mali tablolara alınır. Maddi

olmayan bir varlığın faydalı ömrünü saptamada diğer hususların yanında, aşağıda sıralananlar da dikkate alınır:

- a) Varlığın işletme tarafından beklenen kullanımı ve varlığın başka bir yönetim ekibi tarafından etkili bir şekilde yönetilip yönetilemeyeceği,
- b) Varlığın bilinen ömrü ve benzer şekilde kullanıma sahip varlıkların faydalı ömürlerinin tahminine ilişkin bilgiler,
- c) Teknik, teknolojik, ticari veya diğer sebeplerden kaynaklanan eskime,
- d) Varlığın faaliyet gösterdiği endüstrinin istikrarı ve o varlığın kullanımı yoluyla elde edilen ürün ve hizmetlere olan talep değişiklikleri,
- e) Rakiplerden veya potansiyel rakiplerden beklenen hareketler,
- f) Varlıklardan beklenen ekonomik faydanın elde edilmesi için gerekli olan bakım-onarım harcamalarının düzeyi ve işletmenin bu düzeydeki harcamaları yapma isteği ve yapabilirliği,
- g) Varlığın üzerindeki kontrol dönemi ve kiralamaların vade bitim tarihi gibi varlığın üzerindeki yasal ya da benzeri sınırlamalar,
- h) Varlığın faydalı ömrünün işletmenin diğer varlıklarının faydalı ömrüne bağımlı olup olmadığı.

Faydalı ömrün 20 yıldan daha fazla olduğuna ilişkin delillerin bulunduğu durumda, işletme,

- a) Maddi olmayan varlığı faydalı ömrüne ilişkin en iyi tahmin edilen sürede itfa eder,
- b) Değer azalışlarını belirlemek için maddi olmayan varlığın geri kazanılabilir tutarını en az yılda bir kez tahmin eder,
- c) Faydalı ömrün 20 yılı aşmasının nedenleri ve varlığın faydalı ömrünün tahmin edilmesinde önemli rol oynayan faktörleri açıklar

Maddi olmayan varlığın faydalı ömrü sınırsız olarak kabul edilmez. İşletmeler, maddi olmayan bir varlığın faydalı ömrünü tahmin ederken ihtiyatlı şekilde davranırlar, ancak gerçekçi olmayacak şekilde kısa ömür belirlenmesi uygun değildir.

Maddi olmayan bir varlığın gelecek ekonomik faydaları üzerindeki kontrol, sınırlı bir süre için verilmiş yasal haklar ile sağlanıyorsa, maddi olmayan varlığın faydalı ömrü, yasal hakların yenilenebilmesi ve yenilenmesinin kesine yakın olması dışında yasal hakların sürelerini geçemez.

Diğer faktörlerin yanı sıra, aşağıdaki faktörler yasal hakların yenilenmesinin kesine yakın olduğunun göstergesi olarak değerlendirilebilir:

- a) Maddi olmayan bir varlığın makul değeri başlangıçta belirlenen vade tarihine yaklaşıldığında azalmadıysa, veya makul değer ilgili hakkın yenilenme maliyetinden daha fazla azalmadıysa,
- b) Yasal hakların yenileneceğine ilişkin kanıt varsa,
- c) Yasal hakların yenilenmesini sağlamak için gereken koşullara sahip olduğunu gösteren kanıt varsa.

İtfa yöntemi

Madde 199. Maddi olmayan varlıkların itfasında varlığın gelecek ekonomik faydalarının işletme tarafından tüketilme modelini yansıtacak bir yöntem kullanılır. Kullanılacak yöntemin güvenilir bir şekilde belirlenemediği durumlarda, azalan bakiyeler veya toplam çıktıyı esas alan yöntemler yerine eşit tutarlı (normal, doğrusal) amortisman yöntemi kullanılmalıdır. Her dönemin itfa tutarı, diğer kısımlarda bu tutarın başka bir varlığın kayıtlı değerine dahil edilmesine izin vermemiş veya zorunlu tutulmamışsa gider olarak mali tablolara alınır.

Uygulanacak olan amortisman yöntemi, varlıktan beklenen ekonomik faydanın gerçekleşmesine bağlı olarak seçilir ve ekonomik faydanın gerçekleşmesi ile ilgili beklentiler değişmedikçe takip eden dönemlerde de aynı şekilde uygulanmaya devam edilir.

Varlıktan sağlanacak ekonomik faydaların giderlerin arttırmasında değil, işletme tarafından bir başka varlığın üretilmesinde kullanılması durumunda, itfa tutarı gider olarak değil, diğer varlıkların maliyetine dahil edilmek suretiyle muhasebeleştirilir ve itfa tutarı söz konusu varlıkların kayıtlı değeri içinde yer alır.

Hurda değer

Madde 200. Maddi olmayan bir varlığın hurda değerinin, aşağıdaki durumlar dışında sıfır olacağı varsayılır.

a) Varlığın faydalı ömrü sonunda üçüncü bir tarafça alınacağına ilişkin bir taahhüt varsa,

b) Varlığın aktif bir piyasası varsa, bu piyasanın varlığın ekonomik ömrü sonunda da mevcut olması muhtemelse ve hurda değer bu piyasa esas alınarak belirlenebiliyorsa.

Bir varlığın itfa edilebilir tutarı hurda değeri düşüldükten sonra belirlenir. Hurda değerinin sıfırdan farklı olması, işletmenin söz konusu maddi olmayan varlığı onun ekonomik ömrünü tamamlamadan önce elden çıkarmayı beklediğini gösterir.

Hurda değer, faydalı ömrünü tamamlamış ve hurda değeri tahmin edilecek varlıkla benzer koşullarda kullanılmış benzer varlıkların tahmin tarihi itibarıyla geçerli olan satış fiyatları esas alınarak belirlenir. Hurda değer her mali tablo hazırlanma döneminde gözden geçirilir. Bu Tebliğin “Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Kısmı uyarınca değer düşüklüğü olarak hesaplara yansıtılan değişikliklerden ayrı olarak hurda değerdeki değişiklikler gelecek itfa tutarlarında düzeltme yapılmak suretiyle muhasebeleştirilir.

İtfa döneminin ve itfa yönteminin tekrar gözden geçirilmesi

Madde 201. İtfa dönemi ve itfa yöntemi asgari her hesap dönemi sonunda yeniden gözden geçirilir. Varlığın beklenen faydalı ömrü önceki tahminlerden farklılık gösteriyorsa, itfa dönemi yeni tahminler doğrultusunda değiştirilir. Varlıktan beklenen ekonomik faydanın tüketilme modelinde değişiklik olması durumunda ise, itfa yönteminin buna uygun olarak değiştirilmesi şarttır. Bu değişiklikler, bu Tebliğin “Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar” Kısımındaki hükümlere uygun olarak cari ve gelecek dönem itfa tutarının düzeltilmesi yoluyla yapılır.

Maddi olmayan bir varlığın kullanım süresi içinde, faydalı ömre ilişkin tahmininin varlığın performansını artırmaya yönelik harcamalarda olduğu gibi varlığın faydalı ömrünün uzadığı durumda değiştirilmesi gerekli olabilir. Benzer şekilde bir değer düşüklüğü sebebiyle itfa süresinin değiştirilmesi gerekebilir.

İtfa yönteminde yapılan bir değişiklik, itfa paylarının muhasebeleştirilmesine ilişkin muhasebe politikasının uygulanması amacıyla kullanılan teknikteki bir değişikliği ifade ettiğinden muhasebe tahminlerinde bir değişiklik olarak işleme tabi tutulur.

SEKİZİNCİ BÖLÜM

Kayıtlı Değerin Geri Kazanılması: Değer Düşüklükleri

Kayıtlı değer geri kazanılması:değer düşüklükleri

Madde 202. Bir işletme maddi olmayan bir varlığının değerinde azalma olup olmadığını belirlemek için bu Tebliğin “Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Kısmında yer alan hükümleri uygular.

Bu Tebliğin “İşletme Birleşmeleri” Kısımında yer alan hükümlere göre, değer düşüklüğü, iktisap yoluyla elde edilen maddi olmayan bir varlığın elde edilme tarihinden

sonra başlayan ilk yıllık hesap döneminin bitiminden önce meydana gelirse, söz konusu zarar, elde etme tarihi itibarıyla mali tablolara alınan maddi olmayan varlığa tahsis edilen tutarda, ve şerefiyede (veya negatif şerefiyede) bir düzeltme olarak mali tablolara alınır. Ancak, değer düşüklüğü , elde etme tarihinden sonraki tarihte, belirli olaylarla ya da şartlarda meydana gelen değişmelerle ilgili ise, söz konusu zarar, elde etme tarihinde mali tablolara alınan şerefiye (veya negatif şerefiye) tutarında bir düzeltme olarak değil, bu Tebliğin “Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Kısımına uygun olarak mali tablolara alınır.

Bu Tebliğin “Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Kısımında belirtilen gerekliliklere ek olarak, bir işletme aşağıda sayılan maddi olmayan varlıkların geri kazanılabilir tutarlarını, değer düşüklüğüne ilişkin bir belirti olmasa bile, en az her yıllık hesap dönemi sonunda tahmin etmelidir

a) Henüz kullanıma hazır olmayan maddi olmayan varlıklar,

b) Kullanıma hazır olduğu tarihten itibaren yirmi yılı aşan bir dönemde itfa edilecek maddi olmayan varlıklar.

Geri kazanılabilir tutar bu Tebliğin “Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Kısımına göre belirlenir ve varsa değer düşüklüğü aynı kısımdaki hükümlere uygun olarak mali tablolara alınır.

Maddi olmayan bir varlığın, maliyet değerini koruyabilmek için yeterli gelecek ekonomik fayda yaratma kabiliyeti genellikle, o varlık kullanım için hazır hale gelene kadar belirsizdir. Bu nedenle, henüz kullanıma hazır olmayan maddi olmayan varlıklarda değer düşüklüğü olup olmadığı en az yılda bir kez gözden geçirilir.

Mali tablolara ilk alındığı tarih itibarıyla faydalı ömrü 20 yıldan az olarak belirlenen, ancak daha sonraki harcamalarla faydalı ömrü kullanıma başladığı tarihten itibaren 20 yıldan daha uzun olarak belirlenen maddi olmayan bir varlık için değer düşüklüğü olup olmadığı hususu en az yılda bir kez olmak üzere üçüncü fıkrafta belirtilen esaslar çerçevesinde gözden geçirilir ve “Kamuya açıklanacak hususlar” başlıklı maddede belirtilen hususlara göre açıklama yapılır.

DOKUZUNCU BÖLÜM

Kullanım Dışı Bırakma ve Elden Çıkarma

Kullanım dışı bırakma ve elden çıkarma

Madde 203. Maddi olmayan bir varlık;elden çıkarıldığında veya kullanımından veya elden çıkarılmasından herhangi bir ekonomik fayda elde edilemeyeceğinin anlaşıldığı durumlarda mali tablolardan çıkarılır.

Maddi olmayan bir varlığın kullanım dışı bırakılması ya da elden çıkarılması nedeniyle oluşan kar veya zarar, elden çıkarma neticesinde elde edilen net tutar ile kayıtlı değeri arasındaki fark olarak belirlenir. Bu fark, (bu Tebliğin “Kiralama İşlemleri” Kısımında “sat ve kirala” tipi kiralamalar için başka bir şekilde öngörülmedikçe) kullanım dışı bırakılma veya elden çıkarılma tarihinde gelir tablosunda gelir ya da gider olarak mali tablolara alınır.

Maddi olmayan varlıkların elden çıkarılması satış ya da finansal kiralama yoluyla gerçekleşebilir. Elden çıkarma tarihi belirlenirken, bu Tebliğin “Hasılat” Kısımında malların satışından elde edilen hasılatın mali tablolara alınmasına ilişkin hususlara, “sat ve kiralama şeklinde işleme tabi tutulanlarda ise bu Tebliğin “Kiralama İşlemleri” Kısımındaki “sat ve kirala” tipi kiralama yoluyla elden çıkarma için getirilen düzenlemelere uyulur.

Maddi olmayan varlıkların elden çıkarılması sonucu elde edilen kıymetler, mali tablolara ilk olarak makul değerleri üzerinden alınır. Ödeme işlemi ertelenirse, elde edilen kıymet, eşdeğer peşin fiyatı üzerinden kayıtlara yansıtılır. Kıymetin nominal değeri ile

eşdeğer peşin fiyatı arasındaki fark, bu Tebliğin “Hasılat” Kısımında yer alan hükümler çerçevesinde efektif getiri dikkate alınarak faiz geliri olarak mali tablolara yansıtılır.

Elden çıkarılmak üzere aktif kullanımdan çekilen maddi olmayan bir varlık, aktif kullanımdan geri çekildiği tarihteki kayıtlı değeri üzerinden izlenir. İşletmeler en az her hesap dönemi sonunda bu Tebliğin “Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Kısımına göre söz konusu varlıkta herhangi bir değer düşüklüğü olup olmadığını gözden geçirir ve değer düşüklükleri için karşılık ayırır.

ONUNCU BÖLÜM

Kamuya Açıklanacak Hususlar

Kamuya açıklanacak hususlar

Madde 204. İşletme içinde oluşturulan maddi olmayan varlıklarla, diğer maddi olmayan varlıklar arasında bir sınıflandırma yapılmak suretiyle, her bir sınıf maddi olmayan varlık için aşağıdaki hususlar dipnotlarda açıklanır:

- a) Faydalı ömürleri ve itfa için kullanılan oranlar,
- b) Kullanılan itfa yöntemi,
- c) Dönem başında ve sonundaki brüt kayıtlı değeri ve birikmiş itfa tutarı,
- d) İtfa tutarının gelir tablosunda hangi kalem içerisinde gösterildiği,
- e) Dönem başındaki kayıtlı değerleri ve dönem sonundaki kayıtlı değerleri arasında bağ oluşturacak şekilde,

1-Kayıtlı değerine işletme içi geliştirme ve birleşme sonucunda yapılan ilaveler (ayrı ayrı gösterilmelidir),

2-Kullanılmadan çekilmeler ve elden çıkarmalar,

f) Dönem içinde “Alternatif yöntem “ başlıklı maddesine göre yeniden değerlendirme sonucunda oluşan ve bu Tebliğin “Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Kısımında yer alan hükümlere göre doğrudan öz sermaye ile ilişkilendirilmek suretiyle mali tablolara alınan veya iptal edilen değer düşüklüğü zararlarından kaynaklanan artış veya azalışlar,

1-Dönem içinde bu Tebliğin “Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Kısımına göre gelir tablosuna alınan değer düşüklüğü ,

2-Dönem içinde bu Tebliğin “Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Kısımına göre iptal edilerek gelir tablosu ile ilişkilendirilen değer düşüklüğü ,

3-Dönem içinde mali tablolara alınan itfa tutarı,

4-Mali tablolarının farklı bir gösterim para birimine çevrilmesinden veya yabancı işletmelerin mali tablo düzenleyen işletmenin gösterim para birimine dönüştürülmesinden kaynaklanan net çevrim farkları,

5-Dönem içinde kayıtlı değerindeki diğer değişimler.

Bir maddi olmayan varlıklar grubu, işletmenin faaliyetlerinde benzer esasa ve kullanıma sahip maddi olmayan varlıklardan oluşur. Aynı grup olarak değerlendirilebilecek maddi olmayan varlıklara ilişkin örnekler aşağıda yer almıştır.

- a) Ticari markalar
- b) Gazete ve dergi adları
- c) Bilgisayar yazılımları
- d) Lisanslar, ve isim hakları,
- e) Telif hakları, patentler ve diğer endüstriyel haklar, hizmet ve işletme hakları,
- f) Tarifler, formüller, modeller, taslaklar ve prototipler,
- g) Geliştirilmekte olan maddi olmayan varlıklar.

Finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarını daha iyi karşılayacak olması durumunda, yukarıdaki sınıflandırmanın daha küçük parçalara ayrılması ya da daha büyük sınıflar oluşturulması mümkündür.

Değeri düşen maddi varlıklar için “Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Kısımında düzenlenen hükümler çerçevesinde ayrıca açıklama yapılır.

İşletmeler cari döneme etkisi olan ya da sonraki dönemlere önemli etkilerinin olacağı beklenen ve amortisman dönemi, amortisman yöntemi ve hurda değerdeki değişikliklerden kaynaklanabilen muhasebe tahminindeki değişmelerin niteliğini ve etkilerini bu Tebliğin “Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar” Kısımında yer alan hükümlere göre açıklar.

Finansal tablolarda ayrıca, aşağıdaki hususlarda açıklama yapılmalıdır.

a) Maddi olmayan varlığın itfa süresi 20 yılı aşıyorsa, “faydalı ömrün varlığın kullanıma hazır hale geldiği tarihten itibaren 20 yılı aşmayacağı” varsayımına uyulmamasının nedeni, faydalı ömrün belirlenmesinde dikkate alınan faktörler,

b) İşletmenin bir bütün olarak finansal tabloları için önemli olan her bir maddi olmayan varlığın kayıtlı değeri ve kalan itfa süresi,

c) Devlet teşviği ile elde edilen ve makul değerleri ile mali tablolara alınan maddi olmayan varlıkların başlangıçta mali tablolara alınan makul değeri, cari kayıtlı değeri ve değerlemenin temel ya da alternatif yönetime göre yapıldığına ilişkin bilgi,

d) Hakları sınırlandırılmış olan maddi olmayan varlıkların olup olmadığı ve kayıtlı değeri, yükümlülükler için teminat olarak verilmiş olan maddi olmayan varlıkların kayıtlı değeri,

e) Maddi olmayan varlıkların elde edilmesinde bir sözleşme çerçevesinde yüklenilen taahhütlerin tutarı.

Alternatif yönetime göre kayıtlarda izlenen maddi olmayan varlıklarla ilgili açıklamalar

Madde 205. Maddi olmayan varlıkların kayıtlarda yeniden değerlendirilen tutarları üzerinden izlenmesi durumunda, aşağıdaki hususların açıklanması şarttır.

a) Maddi olmayan varlıklar sınıfları itibarıyla,

1-Yeniden değerlemenin yapıldığı tarih,

2-Yeniden değerlendirilen maddi olmayan varlıkların kayıtlı değeri,

3-Yeniden değerlemeye tabi tutulmuş maddi olmayan varlıkların, temel yönetime göre kayıtlarda izlenmesi halinde oluşacak olan kayıtlı değerleri,

b) Maddi olmayan varlıklarla ilgili yeniden değerlendirme yedeğinin dönem başı ve sonundaki tutarı ve dönem içindeki değişiklikler, bu bakiyenin hisse sahiplerine dağıtılması konusunda sınırlamaların olup olmadığı.

c) Varlıkların makul değerinin tahmininde kullanılan yöntemler ile önemli varsayımlar.

Mali tablo kullanıcılarının ihtiyacına uygun olması amacıyla yeniden değerlendirilen maddi olmayan varlık sınıflarını daha büyük sınıflarda toplamak gerekebilir. Bu durumda, temel yönetime göre izlenen maddi olmayan varlıklar ile alternatif yönetime göre izlenen maddi olmayan varlıklar aynı sınıf içinde toplanamaz.

Araştırma ve geliştirme giderleri ile ilgili açıklamalar

Madde 206. Dönem içinde gider olarak mali tablolara alınan araştırma ve geliştirme harcamalarının toplam tutarı, mali tablolarda açıklanır. Araştırma ve geliştirme harcamaları, araştırma ve geliştirme faaliyetleriyle doğrudan ilişkili olan veya bu faaliyetlere makul ve tutarlı esaslara göre dağıtılabilen tüm harcamaları kapsar.

Diğer açıklamalar

Madde 207. İşletmeler, tamamen itfa olan ancak işletme içinde kullanımına halen devam edilen maddi varlıklar ile bu Kısımda öngörülen kriterleri karşılamadığı için ya da bu Kısım yürürlüğe girmeden önce elde edilmiş veya işletme içinde oluşturulmuş olduğu için, varlık olarak mali tablolara alınmayan fakat işletmenin kontrolü altında olan önemli maddi olmayan varlıklar hakkında açıklama yapabilirler.

DOKUZUNCU KISIM VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ

BİRİNCİ BÖLÜM

Amaç, Kapsam Ve Tanımlar

Amaç

Madde 208. Bu Kısımın amacı, varlıklarını geri kazanılabilir tutarından daha fazla bir değer ile izlememelerini teminen işletmeler tarafından uygulanması gereken prosedürleri düzenlemektir.

Kapsam

Madde 209. Varlığın kayıtlı değeri, kullanım veya satış yoluyla geri kazanılacak tutarından yüksekse, varlık geri kazanılabilir tutarından daha fazla tutarda izleniyor olabilir. Böyle bir durum mevcut ise, varlıkta değer düşüklüğü meydana gelmiştir ve değer düşüklüğünün bu Kısım uyarınca mali tablolara alınması şarttır. Bu Kısım ayrıca işletmenin değer düşüklüğünü ne zaman iptal etmesi gerektiğini de belirlemekte ve değer düşüklüğüne uğramış varlıklara ilişkin işletme tarafından kamuya yapılması gereken açıklamaları da düzenlemektedir.

Bu Tebliğin:

- a) “Stoklar” başlıklı Kısımda düzenlenen stoklar,
 - b) “İnşaat Sözleşmeleri” başlıklı Kısımda düzenlenen inşaat sözleşmelerinde konu edilen varlıklar,
 - c) “Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergiler” başlıklı Kısımda düzenlenen ertelenmiş vergi alacakları,
 - d) “Çalışanlara Sağlanan Faydalar” başlıklı Kısımda düzenlenen çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin varlıklar,
 - e) “Finansal Araçlar” başlıklı Kısımda düzenlenen finansal varlıklar,
 - f) “Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller” başlıklı Kısımda düzenlenen makul değerle değerlendirilen yatırım amaçlı gayrimenkuller,
 - g) “Tarımsal Faaliyetler” başlıklı Kısımda düzenlenen net makul değerleri ile değerlendirilen canlı varlıklar,
- dışındaki varlıkların uğradıkları değer düşüklüklerinin muhasebeleştirilmesinde bu Kısım hükümleri uygulanır.

Bu Kısım, ikinci fıkranın (a), (b), (c) veya (d) bentlerinde belirtilen varlıklar için uygulanmaz , zira bu varlıklar için geçerli olan mevcut Tebliğ hükümleri, bunların mali tablolara alınması ve değerlemesine ilişkin özel hükümleri içermektedir

Bu Tebliğin, “Konsolide Mali Tablolar, Bağlı Ortaklıklar, Müşterek Yönetime Tabi Teşebbüsler ve İştirakler” başlıklı Kısımda tanımlanan bağlı ortaklıklara, müşterek yönetime tabi teşebbüslere ve iştiraklere yapılan yatırımlar finansal varlıklar olmasına karşın Finansal Araçlar” başlıklı Kısım kapsamına dahil değildir. Bu nedenle, bu yatırımlara bu Kısım hükümleri uygulanır. .

Bu Kısım, Maddi Varlıklar” başlıklı Kısımında düzenlenen alternatif yöntemde olduğu gibi bu Tebliğin diğer Kısımları uyarınca yeniden değerlendirilmiş tutarlarıyla izlenen varlıklara da uygulanır. Bununla birlikte, yeniden değerlendirilmiş bir varlıkta değer düşüklüğü olabileceğinin tespiti, makul değeri belirlemede kullanılan aşağıda yer alan esaslara dayanır.

a) Varlığın makul değeri piyasa değerine eşitse, makul değeri ile net satış fiyatı arasındaki tek fark varlığı elden çıkartırken katlanılan maliyetlerdir.

1-Elden çıkarma maliyetleri ihmal edilebilir tutarda ise, yeniden değerlendirilmiş varlığın geri kazanılabilir tutarı yeniden değerlendirilmiş tutarına yakın ya da ondan daha yüksektir. Bu durumda, yeniden değerlendirme hükümleri uygulandıktan sonra, yeniden değerlendirilmiş varlığın değer düşüklüğüne uğraması olası değildir ve geri kazanılabilir tutarının tahminine gerek yoktur;

2-Elden çıkarma maliyetleri ihmal edilebilir tutarda değil ise, yeniden değerlendirilmiş varlığın net satış fiyatı zorunlu olarak makul değerinden düşük çıkar. Bu nedenle, varlığın kullanım değeri yeniden değerlendirilmiş tutarından düşükse, yeniden değerlendirilmiş varlık değer düşüklüğüne uğramış olacaktır. Bu durumda, yeniden değerlendirme hükümleri uygulandıktan sonra, işletme, varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramayacağını belirlemek için bu Kısımı uygular; ve

b) Varlığın makul değeri piyasa değerinden farklı bir esasa dayanılarak belirleniyorsa, varlığın yeniden değerlendirilmiş değeri geri kazanılabilir tutarından büyük ya da küçük olabilir. Bu yüzden, yeniden değerlendirme hükümleri uygulandıktan sonra, işletme, varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığını belirlemek için bu Kısımı uygular.

Tanımlar

Madde 210. Bu Kısımda geçen;

Geri kazanılabilir tutar: Bir varlığın net satış fiyatı ile kullanım değerinden yüksek olanını,

Kullanım değeri: Bir varlığın sürekli kullanımından ve faydalı ömrü sonunda elden çıkarılmasından elde edilmesi beklenen nakit akımlarının tahmin edilen bugünkü değerini,

Net satış fiyatı: Bilgili ve istekli taraflar arasında, herhangi bir ilişkiden etkilenilmeyecek şartlar altında bir varlığın satışından elde edilebilecek tutardan, elden çıkarma maliyetlerinin düşülmesiyle bulunan tutarı,

Elden çıkarma maliyeti: Finansman maliyeti ve vergi gideri hariç bir varlığın elden çıkarılmasıyla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyeti,

Değer düşüklüğü: Bir varlığın kayıtlı değerinin geri kazanılabilir tutarını aşan kısmını,

Kayıtlı değer: Bir varlığın birikmiş itfa tutarları ve birikmiş değer düşüklüğünün düşülmesinden sonra bilançoya alınan tutarı,

İtfa: Bir varlığın itfa edilebilir tutarının faydalı ömrü içerisinde sistematik olarak tahsis edilmesini,

İtfa edilebilir tutar: Bir varlığın maliyeti veya mali tablolarda maliyetinin yerine ikame edilen diğer tutardan hurda değer indirilmesi suretiyle elde edilen tutarı,

Faydalı ömür: Amortisman tabi bir varlığın işletmece kullanılması beklenen süre, ya da işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim miktarını,

Nakit üreten birim: Diğer varlık veya varlık gruplarından önemli ölçüde bağımsız olarak, sürekli kullanımından nakit girişi sağlanan en küçük ayrıştırılabilir varlık grubunu,

Şerefiye dışı varlıklar: Şerefiye dışında, inceleme altındaki nakit üreten birimin ve diğer nakit üreten birimlerin gelecekteki nakit akımına katkıda bulunan şerefiye dışındaki varlıkları,

Aktif piyasa: Piyasada işlem gören varlıkların homojen olduğu, istekli alıcı ve satıcıların bulunduğu ve fiyatların kamuya açık olduğu piyasaları,

ifade eder.

İKİNCİ BÖLÜM

Değer Düşüklüğüne Uğramış Olan Varlıkların Tespiti

Değer düşüklüğüne uğramış olan varlıkların tespiti

Madde 211. Bu madde geri kazanılabilir tutarının tespit zamanını belirler. Bu maddede tek bir varlık veya nakit üreten birim için eş anlamlı olarak ‘bir varlık’ terimi kullanılmaktadır.

Bir varlık, kayıtlı değeri geri kazanılabilir tutarını aştığı zaman değer düşüklüğüne uğramıştır. Bu maddede yer alan, değer düşüklüğünün ortaya çıkmış olabileceğine ilişkin bazı göstergelerden herhangi biri mevcutsa, geri kazanılabilir tutara yönelik bir tahminde bulunulur. Böyle bir gösterge mevcut değilse, bu uygulama zorunlu değildir.

Her bir bilanço tarihinde, bir varlığın değer düşüklüğüne uğrayabileceğine ilişkin herhangi bir gösterge olup olmadığı değerlendirilir. Böyle bir gösterge mevcutsa, varlığın geri kazanılabilir tutarına ilişkin tahminde bulunulur.

Bir varlığın değer düşüklüğüne uğrayabileceğine ilişkin herhangi bir gösterge olup olmadığını değerlendirirken, asgari olarak aşağıdaki göstergeler dikkate alınır:

A-Dış kaynaklı bilgiler:

a) Dönem boyunca, bir varlığın piyasa değerinin, zamanaşımı veya normal kullanım sonucunda, beklenilenden önemli ölçüde düşmüş olması,

b) Dönem boyunca, işletmenin faaliyet gösterdiği piyasada, teknolojik, ekonomik veya hukuki ortamda veya varlığın tahsis edildiği piyasada, işletmeye olumsuz etkide bulunan önemli değişikliklerin ortaya çıkması ya da yakın gelecekte ortaya çıkacak olması,

c) Piyasadaki faiz oranlarının veya yatırım karlılığına ilişkin diğer piyasa faiz oranlarının dönem boyunca artmış olması, ve muhtemelen bu artışların varlıkların değerinin hesaplanmasında kullanılan iskonto oranını etkileyecek olması ve varlığın geri kazanılabilir tutarını önemli derecede azaltacak olması,

d) İşletmenin net aktiflerinin kayıtlı değerlerinin işletmenin piyasa değerinden daha fazla olması;

B-İç kaynaklı bilgiler:

a) Bir varlığın fiziksel hasara uğradığına veya eskidiğine ilişkin kanıtların mevcudiyeti,

b) Varlığın mevcut veya beklenen kullanılma derecesinde ya da şekilde işletmeye olumsuz etkide bulunan önemli değişikliklerin ortaya çıkması veya yakın gelecekte ortaya çıkacak olması. Bu değişiklikler, varlığın ait olduğu faaliyetlerin durdurulmasına veya yeniden yapılandırılmasına ya da varlığın, önceden belirlenmiş tarihten önce elden çıkarılmasına ilişkin planları da kapsar.

c) İşletmenin faaliyet raporlarında, bir varlığın ekonomik performansının beklenenden kötü olduğu veya olacağına ilişkin kanıtların mevcudiyeti.

Yukarıdaki liste ayrıntılı olmayıp, varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğine ilişkin başka göstergeler de belirlenebilir. Bu durumda bu göstergeler de, işletmenin, varlığın geri kazanılabilir tutarını belirlemesini gerektirir.

İşletmenin faaliyet raporlarında, bir varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğine ilişkin kanıtlar aşağıdakilerin mevcudiyetini kapsar:

a) Varlığı devralmak için gereken nakit akımlarının ya da o varlığı çalıştırmaya veya korumaya ilişkin sonraki nakit ihtiyaçlarının bütçede ilk planlanandan önemli ölçüde yüksek olması,

b) Varlığa ilişkin fiili net nakit akımlarının veya faaliyet kar/zararlarının planlanandan önemli ölçüde kötü olması,

c) Varlığa ilişkin planlanmış net nakit akımlarında veya faaliyet karlarında önemli ölçüde bir azalma, ya da planlanmış zararlarında önemli ölçüde bir artma olması,

d) Cari dönemin rakamları geleceğe ilişkin planlanmış rakamlarla bir araya getirildiğinde, varlıklara ilişkin faaliyet zararları veya net nakit çıkışlarının ortaya çıkmış olması.

Varlığın geri kazanılabilir tutarının tahminine ihtiyaç olup olmadığını tespit etme önemlilik kavramı uygulanır. Önceki hesaplamalar varlığın geri kazanılabilir tutarının kayıtlı değerinden önemli derecede yüksek olduğunu gösteriyor ve aradaki farkı ortadan kaldıran hiçbir olay ortaya çıkmamışsa, varlığın geri kazanılabilir tutarının yeniden tahmin edilmesi zorunlu değildir. Benzer bir şekilde, önceki analizler bir varlığın geri kazanılabilir tutarının bu maddede sıralanan göstergelerden birine veya daha fazlasına karşı duyarlı olmadığını gözler önüne serer.

Yedinci fıkranın bir açıklaması olarak, piyasadaki faiz oranları veya yatırım karlılığı oranları dönem boyunca artmışsa, aşağıdaki hususların varlığı halinde, işletmenin varlığın geri kazanılabilir tutarına ilişkin tahminde bulunması gerekmez:

a) Varlığın kullanım değerinin belirlenmesinde kullanılan iskonto oranının piyasa faiz oranlarındaki artıştan etkilenmesinin muhtemel olmaması,

b) Varlığın kullanım değerinin belirlenmesinde kullanılan iskonto oranının piyasa faiz oranlarındaki artıştan etkilenmesi muhtemelse, ancak geri kazanılabilir tutara ilişkin önceki duyarlılık analizlerinin aşağıda belirtilen hususları göstermesi:

1-Geri kazanılabilir tutarda önemli bir azalmanın muhtemel olmaması, çünkü diğer taraftan da gelecekteki nakit akımlarının artmasının muhtemel olması;

2-Geri kazanılabilir tutardaki azalmanın önemli bir değer düşüklüğüyle sonuçlanmasının muhtemel olmaması.

Bir varlığın değer düşüklüğüne uğrayabileceğine ilişkin bir gösterge mevcutsa, bu, varlık için değer düşüklüğünün mali tablolara alınmış olmaması halinde bile, varlığın kalan faydalı ömrünün, itfa yönteminin veya hurda değerinin, varlıkla ilişkili Tebliğ Kısımları uyarınca gözden geçirilmesi ve düzeltilmesi gerekliliğine işaret edebilir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

Geri Kazanılabilir Tutarın Ölçümü

Geri kazanılabilir tutarın ölçümü

Madde 212. Bu Kısımda, geri kazanılabilir tutarı, bir varlığın net satış fiyatı ile kullanım değerinden yüksek olanı olarak tanımlanır. Bu bölümün maddelerinde geri kazanılabilir tutarın ölçülmesinde gerekli olan hususlar düzenlenmiştir. Bu maddede tek bir varlık veya nakit üreten birim için eş anlamlı olarak ‘bir varlık’ terimi kullanılmaktadır.

Bir varlığın hem net satış fiyatını hem de kullanım değerini belirlemek her zaman gerekmez. Bu tutarlardan herhangi biri varlığın kayıtlı değerini aşıyorsa, varlık değer düşüklüğüne uğramamıştır ve başka bir tutar tahminine gerek yoktur.

Aktif bir piyasada alışverişe konu olmasa bile, varlığın net satış fiyatını belirlemek mümkündür. Ancak, bazı durumlarda, varlığın, bilgili ve istekli taraflar arasında, herhangi bir ilişkiden etkilenilmeyecek şartlar altında satışından elde edilebilir tutara ilişkin güvenilir bir tahmin yapmak için hiç bir temel oluşmadığından, net satış fiyatını belirlemek mümkün olmayacaktır. Bu durumda, varlığın geri kazanılabilir tutarı, kullanım değeri olarak dikkate alınır.

Bir varlığın kullanım değerinin net satış fiyatını önemli derecede aştığına inanılması için ortada hiçbir neden yoksa, varlığın geri kazanılabilir tutarı net satış fiyatı olarak dikkate alınır. Bu, satış amacıyla elde bulundurulmuş varlıklarda sık karşılaşılan bir durumdur. Bunun nedeni, satış amacıyla elde bulundurulmuş varlığın kullanım değerinin esas

olarak net satış gelirini içermesidir, zira, varlığın, satışına kadar olan kullanımından elde edilecek nakit akımları ihmal edilebilir niteliktedir.

Varlık, sürekli kullanımıyla, diğer varlıklar veya varlık gruplarının ürettiklerinden büyük ölçüde bağımsız nakit girişleri ürettiyorsa, geri kazanılabilir tutar söz konusu varlık için belirlenir. Aksi halde varlığın net satış fiyatı kayıtlı değerinden yüksek değilse veya kullanım değeri net satış fiyatına yakın olarak tahmin edilemiyorsa ve net satış fiyatı belirlenemiyorsa geri kazanılabilir tutar varlığın ait olduğu bu Kısımın “Nakit üreten birimler” başlıklı bölümü uyarınca nakit üreten birim için belirlenir

Bazı durumlarda, tahminler, ortalamalar ve hesaplama yöntemleri kısa yollar, net satış fiyatını veya kullanım değerini belirlemede bu Kısımda izah edilen ayrıntılı hesaplamalara makul derecede yaklaşabilir.

Net satış fiyatı

Madde 213. Herhangi bir ilişkiden etkilenilmeyecek şartlar altında yapılan bağlayıcı bir anlaşmada yer alan, varlığın elden çıkarılması ile doğrudan ilişkilendirilebilecek maliyetlere göre düzeltilmiş fiyat net satış fiyatına en iyi temeli oluşturur.

Bağlayıcı bir anlaşma yoksa fakat varlık aktif bir piyasada alışverişe konu olabiliyorsa, net satış fiyatı varlığın piyasa fiyatından elden çıkarma maliyeti düşüldükten sonra kalan tutardır. Uygun olan piyasa fiyatı genellikle cari alış fiyatıdır. Cari alış fiyatlarına ulaşamaması halinde, en yakın zamanda gerçekleşen işlemin fiyatı, söz konusu işlem tarihi ile tahminin yapıldığı tarih arasındaki ekonomik koşullarda önemli bir değişiklik olmamış olması kaydıyla, net satış fiyatı tahminine temel sağlayabilir.

Bir varlığa ilişkin bağlayıcı sözleşme ya da aktif bir piyasa yoksa, net satış fiyatı, varlığın bilgilendirici ve istekli taraflar arasında, herhangi bir ilişkiden etkilenilmeyecek şartlar altında elden çıkarılmasında işletmenin elden çıkarma maliyeti düşüldükten sonra kazanabileceği tutarı yansıtan bilanço tarihinde elde edilebilir en iyi bilgiye dayanır. Bu tutarı belirlemede, işletme aynı endüstri dahilindeki benzer varlıklar için yakın zamanlarda gerçekleşen işlemlerin sonuçlarını dikkate alır. Yönetim varlığı derhal satmaya mecbur kılınmıyorsa, net satış fiyatı zorunlu olarak yapılmış bir satışı yansıtmaz.

Yükümlülük olarak önceden mali tablolara alınmış olanların dışındaki elden çıkarma maliyetleri net satış fiyatı hesaplanırken düşülür. Bu tip maliyetlere örnek olarak yasal maliyetler, damga vergisi, ve benzer işlem vergileri, varlığın taşıma maliyetleri, ve varlığı satışa hazır hale getirmek için katlanılan direkt marjinal maliyetler verilebilir. Bununla beraber, varlığın elden çıkarılmasını takiben, faaliyeti sona erdirmeye sonucunda işçilere ödenen tazminatlar ve bir işi küçültme veya yeniden düzenleme ile ilgili maliyetler varlığı elden çıkartmak için katlanılan maliyetlerden sayılmaz.

Bazen, varlığın elden çıkarılması sonucunda alıcının bir yükümlülüğü devralması gerekebilir ve hem varlık hem de yükümlülük için sadece bir tek net satış fiyatı mevcut olabilir. Bu Kısımın “Nakit üreten birimin geri kazanılabilir tutarı ve kayıtlı değeri” başlıklı maddesinde bu gibi durumların nasıl ele alınacağı açıklanmaktadır.

Kullanım değeri

Madde 214. Bir varlığın kullanım değerinin tahmini aşağıdaki aşamaları kapsar:

a) Varlığın sürekli kullanımından ve en son elden çıkarılmasından türetilen nakit giriş ve çıkışlarının tahmini,

b) Bu nakit akımlarını iskonto etmekte kullanılacak uygun bir iskonto oranının dikkate alınması.

Gelecekteki nakit akımlarının tahminine ilişkin esaslar

Madde 215. Kullanım değerinin ölçümünde:

a) Nakit akımı tahminleri, yönetimin varlığın kalan faydalı ömrü üzerinde var olacak ekonomik şartlara ilişkin en iyi tahminlerini temsil eden makul ve kanıtlanabilir varsayımlara dayanmalıdır. Harici (işletme bünyesi dışındaki) kanıtlara büyük ağırlık verilmelidir,

b) Nakit akımı tahminleri yönetim tarafından onaylanmış, en son finansal bütçelere dayanmalıdır. Bu tahminlere dayandırılan projeksiyonlar, daha uzun bir dönemin kullanılması gerektiği kanıtlanamıyorsa, azami beş yıllık bir dönemi kapsamalıdır,

c) En son bütçelerin kapsadığı dönemlerin ötesindeki nakit akım tahminleri, artan bir oranın kullanılması gerektiği kanıtlanamıyorsa, sonraki yıllara ilişkin sabit veya azalan bir büyüme oranı kullanılarak bütçelere dayanan projeksiyonlardan çıkarım yapılması yoluyla tahmin edilmelidir. Bu büyüme oranı, daha yüksek bir oranın kullanılması gerektiği doğrulanamıyorsa, ürünlere, endüstrilere veya işletmenin faaliyet gösterdiği ülkeye ya da ülkelere, veya varlığın kullanıldığı piyasaya ilişkin uzun dönem ortalama büyüme oranını aşmamalıdır.

Beş yıldan daha uzun dönemler için gelecekteki nakit akımlarına ilişkin ayrıntılı, kesin ve güvenilir finansal bütçeler genellikle hazırlanamaz. Bu nedenle, yönetimin gelecekteki nakit akımlarına ilişkin tahminleri en son azami beş yıllık bütçelere dayanır. Yönetim, tahminlerin güvenilir olduğundan eminse ve geçmiş yıllardaki tecrübelerle dayanarak, daha uzun sürede nakit akımlarını doğru tahmin etme kabiliyetini öne sürebiliyorsa, beş yıldan daha uzun bir dönemi kapsayan finansal bütçelere dayanan nakit akımı tahminleri de kullanabilir.

Varlığın faydalı ömrünün sonuna kadar yapılan nakit akımı tahminleri, sonraki dönemler için bir büyüme oranı kullanılmasıyla bütçelere dayanan tahminlerinden çıkarım yapılarak tahmin edilir. Bu oran, orandaki artış ürüne veya endüstriye ait hayat çizgisi boyunca ortaya çıkan örnekler hakkında objektif bilgiyle eşleşmiyorsa, sabit ya da azalan bir orandır. Uygun olması halinde büyüme oranı sıfır veya negatiftir.

İşletme, finansal bütçelerdeki bilgiyi kullanırken bilginin, yönetimin varlığın kalan faydalı ömrü üzerinde var olacak ekonomik şartlara ilişkin en iyi tahminlerini temsil eden makul ve kanıtlanabilir varsayımlara dayanıp dayanmadığını göz önünde bulundurur.

Gelecekteki nakit akımlarına ilişkin tahminlerin içeriği

Madde 216. Gelecekteki nakit akımlarına ilişkin tahminler aşağıdaki hususları içerir:

a) Varlığın sürekli kullanımından nakit girişlerinin tahmini,

b) Varlığın sürekli kullanımından nakit girişleri üretmek amacıyla zorunlu olarak katlanılan ve varlığı kullanıma hazır hale getirmek için katlanılanlar da dahil varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen veya makul ve tutarlı bir esasa varlığa tahsis edilebilen nakit çıkışlarının tahmini,

c) Varsa, varlığın faydalı ömrü sonunda elden çıkarılmasından elde edilecek net nakit akımları.

Gelecekteki nakit akımlarına ve iskonto oranına ilişkin tahminler, genel enflasyondan ötürü fiyat artışları hakkında tutarlı varsayımları yansıtır. Bu nedenle, iskonto oranları genel enflasyondan dolayı fiyat artışlarını dikkate alıyorsa, gelecekteki nakit akımları nominal bazda tahmin edilir. İskonto oranları genel enflasyondan dolayı fiyat artışlarını dikkate almıyorsa, gelecekteki nakit akımları reel bazda tahmin edilir, ancak gelecekteki belirli fiyat artışları veya azalışları da dikkate alınır.

Nakit çıkışlarının tahmini, varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen veya varlığa makul ve tutarlı bir esasa tahsis edilebilen gelecekteki genel giderleri de dikkate alır.

Varlığın kayıtlı değeri, varlık kullanıma veya satışa hazır olmadan önce katlanılan tüm nakit çıkışlarını henüz içermeyen zaman, gelecekteki nakit çıkışlarının tahmini, varlık kullanıma veya satışa hazır olmadan önce katlanması beklenen tüm nakit çıkışlarının tahminini dikkate alır.

Mükerrerliği önlemek için gelecekteki nakit akımları aşağıdakileri dikkate almaz:

a) Sürekli kullanımı üzerinden nakit girişleri üreten varlıklardan gelen ve inceleme altındaki varlığın sağladığı nakit girişlerinden büyük ölçüde bağımsız olan nakit girişlerini;

b) Önceden borç olarak kayıtlara alınmış yükümlülüklerle ilişkin nakit çıkışlarını.

Gelecekteki nakit akımları varlığın cari durumuna göre tahmin edilmelidir. Gelecekteki nakit akımları işletmenin şimdiye kadar taahhüt etmediği bir yeniden yapılandırmadan veya varlığa önceden atfedilen performans standardını geliştirecek ya da artıracak gelecekteki yatırım harcamalarından kaynaklanması beklenen tahmini gelecek nakit giriş veya çıkışlarını içermez.

Gelecekteki nakit akımları varlığın cari durumuna göre tahmin edildiği için, kullanım değeri, işletmenin şimdiye kadar taahhüt etmediği bir yeniden yapılandırmadan kaynaklanması beklenen nakit çıkışlarını veya bunlarla ilgili maliyet tasarruflarını ya da faydaları ile varlığa önceden atfedilen performans standardını geliştirecek ya da artıracak gelecekteki yatırım harcamalarını veya bunlardan sağlanacak faydaları yansıtmaz.

Yeniden yapılandırma, yönetim tarafından planlanan ve kontrol edilen ve işletmenin üstlendiği iş kapsamını ya da işin yapılma üslubunu önemli ölçüde değiştiren bir programdır. Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar” başlıklı Kısmı işletmenin bir yeniden yapılandırmayı ne zaman taahhüt ettiğini açıklığa kavuşturan yönlendirici hükümler içerir.

İşletme yeniden yapılandırmayı taahhüt ettiği zaman, bazı varlıkların bundan etkilenmesi muhtemeldir. İşletme yeniden yapılandırmayı taahhüt ettiğinde:

a) Kullanım değerini belirlerken, gelecekteki nakit girişleri ve çıkışlarına ilişkin tahminler, maliyet tasarruflarını ve işletme tarafından onaylanmış en son finansal bütçeye dayanan yeniden yapılandırmadan sağlanan diğer faydaları yansıtır,

b) Yeniden yapılandırmaya ilişkin gelecekteki nakit çıkışları tahminleri “Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar” başlıklı Kısım uyarınca bir yeniden yapılandırma karşılığı ile ilişkilendirilir.

İşletme, varlık için önceden takdir edilen performans standardını geliştirecek ya da artıracak yatırım harcamalarında bulunana kadar, gelecekteki nakit akımlarına ilişkin tahminler, bu harcamalardan doğması beklenen tahmini gelecek nakit girişlerini içermez.

Gelecekteki nakit akımlarına ilişkin tahminler, varlık için önceden takdir edilen performans standardını sürdürmek veya muhafaza etmek için gerekli olan gelecekteki yatırım harcamalarını içerir.

Gelecekteki nakit akımlarına ilişkin tahminler, finansman faaliyetlerinden gelen nakit girişleri veya çıkışlarını ya da gelir vergisi ödemelerini veya hasılatını içermemelidir.

Gelecekteki nakit akımlarına ilişkin tahminler, iskonto oranının belirlenme yöntemiyle tutarlı olan varsayımları yansıtır. Aksi takdirde, bazı varsayımların etkileri mükerrer olacaktır ya da ihmal edilecektir. Paranın zaman değeri, tahmini gelecek nakit akımlarının bugüne indirgenmesi ile göz önünde bulundurulduğundan, bu nakit akımları finansman faaliyetlerinden gelen nakit giriş ve çıkışlarını dikkate almaz. Benzer bir şekilde, iskonto oranı vergi öncesi olarak belirlendiğinden, gelecekteki nakit akımları vergi öncesi olarak tahmin edilir.

Varlığın faydalı ömrü sonunda elden çıkarılmasından elde edilecek net nakit akımlarının tahmini tutarı, işletmenin, bilgili ve istekli taraflar arasında, herhangi bir ilişkiden etkilenilmeyecek şartlar altında yapılan elden çıkarma işleminde tahmini elden çıkarma maliyetleri düşüldükten sonra, kazanmayı beklediği tutara eşit olmalıdır.

Varlığın faydalı ömrü sonunda elden çıkarılmasından elde edilecek net nakit akımları tahmin edilirken;

a) İşletmenin, faydalı ömürlerinin sonuna gelmiş ve varlığın kullanılacağı benzer koşullarda iş görmüş benzer varlıklara ilişkin tahminin yapıldığı tarihte geçerli olan fiyatları kullanması;

b) Bu fiyatların, hem genel enflasyondan kaynaklanan gelecekteki fiyat artışlarının hem de özel fiyat artışlarının(azalışlarını) etkilerine göre düzeltilmesi. Ancak, varlığın sürekli kullanımından kaynaklanan gelecekteki nakit akımlarına ilişkin tahminler ve iskonto oranı genel enflasyonun etkisini içermiyorsa, bu etki, elden çıkarmada yapılan net nakit akımları tahmininde de dikkate alınmaz.

durumları dışında varlığın net satış fiyatına benzer bir yöntemle belirlenir.

Yabancı para cinsinden gelecekteki nakit akımları

Madde 217. Gelecekteki nakit akımları, üretileceği yabancı para cinsinden tahmin edilir ve daha sonra o yabancı paraya uygun olan iskonto oranı kullanılarak şimdiki değere indirgenir. İşletme, “Kur Değişiminin Etkileri” başlıklı Kısımda kapanış kuru olarak tanımlanmış bulunan bilanço tarihindeki spot döviz kurunu kullanarak, elde edilen şimdiki değeri çevirir.

İskonto oranı

Madde 218. İskonto oranı veya oranları, paranın zaman değerine ilişkin geçerli piyasa değerlendirmelerini ve varlığa özgü riskleri yansıtan bir vergi öncesi oran veya oranlar olmalıdır. İskonto oranı veya oranları, gelecekteki nakit akımları tahminlerinin düzeltilmesi amacıyla dikkate alınan riskleri yansıtmamalıdır.

Paranın zaman değerine ilişkin cari piyasa değerlendirmelerini ve varlığa özgü riskleri yansıtan bir oran, yatırımcıların, eğer işletmenin varlıktan elde etmeyi beklediğine eşit tutarda, zamanda ve risk profilinde nakit akımları üretecek bir yatırımı seçecek olsalardı, bu yatırımdan bekleyecekleri getiri oranıdır. Bu oran, benzer varlıklara ilişkin cari piyasa işlemlerinin gerçekleştiği orandan ya da hizmet potansiyeli ve incelenen varlığa ait risk açısından benzeyen tek bir varlığa veya bir varlık portföyüne sahip, borsaya kayıtlı bir işletmenin ağırlıklı ortalama sermaye maliyetinden yola çıkılarak tahmin edilir.

Piyasadan varlığa özgü bir oran doğrudan elde edilemediği zaman, işletme iskonto oranını tahmin etmek için onun yerine geçebilen oranları kullanır. Amaç, mümkün olduğunca varlığın faydalı ömrünün sonuna kadarki dönemlere ilişkin paranın zaman değerine ve gelecekteki nakit akımlarının tutar veya zamanlama açısından tahminlerden farklı olma risklerine ilişkin bir piyasa değerlendirmesinde bulunmaktır.

Başlangıç olarak, işletme aşağıdaki oranları dikkate alabilir:

a) İşletmenin, ‘sermaye varlıklarını fiyatlama modeli’ gibi teknikler kullanılarak belirlenen, ağırlıklı ortalama sermaye maliyeti,

b) İşletmenin marjinal borçlanma oranı,

c) Diğer piyasa borçlanma oranları.

Bu oranlar piyasanın, tasarlanan nakit akımlarıyla ilişkili özel riskleri değerlendirme yöntemini yansıtmak ve tasarlanan nakit akımlarıyla ilişkili olmayan riskleri dikkate almamak amacıyla düzeltilir.

Ülke riskleri, kur riskleri, fiyat riskleri ve nakit akımı riskleri gibi riskler göz önünde bulundurulur.

Mükerrerliği önlemek için, iskonto oranı, gelecekteki nakit akımları tahminlerinin düzeltilmesi amacıyla dikkate alınan riskleri yansıtmamalıdır.

İskonto oranı, işletmenin sermaye yapısından ve varlığın alımını finanse etme yönteminden bağımsızdır, çünkü varlıktan doğması beklenen gelecekteki nakit akımları varlığın alımını finanse etme yöntemine bağlı değildir.

İskonto oranı vergi sonrası esasına dayanıyorsa, bu esas vergi öncesi oranı yansıttak şekilde düzeltilir.

İşletme, bir varlığın kullanım değerine ilişkin tahmin yaparken normal olarak tek bir iskonto oranı kullanır. Ancak, kullanım değerinin, ayrı dönemler için risklerde bir farklılığa ya da faiz oranlarının vade yapısına duyarlı olduğu durumlarda, farklı gelecek dönemler için ayrı iskonto oranları kullanır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

Değer Düşüklüğünün Mali Tablolara Alınması ve Değerlemesi

Değer düşüklüğünün mali tablolara alınması ve değerlendirilmesi

Madde 219. Bu bölüm, bir varlık için değer düşüklüğünün mali tablolara alınması ve değerlendirilmesinde uyulması gereken kuralları düzenleyen hükümleri içerir. Bir nakit üreten birim için değer düşüklüğünün mali tablolara alınması ve değerlendirilmesi ise bu Kısımın “Nakit üreten birim için değer düşüklüğü” başlıklı maddesinde ele alınmıştır. Varlığın geri kazanılabilir tutarı ancak kayıtlı değerinden düşükse, varlığın kayıtlı değeri geri kazanılabilir tutarına indirilir. Bu indirim bir değer düşüklüğüdür.

Varlık, bu Tebliğde yer alan diğer Kısımları uyarınca yeniden değerlendirilmiş tutarı ile izlenmiyorsa, değer düşüklüğü derhal gelir tablosuna gider olarak yansıtılmalıdır. Yeniden değerlendirilmiş varlığa ait her değer düşüklüğü, Tebliğin diğer Kısımları uyarınca, yeniden değerlendirme azalışı olarak işleme tabi tutulur.

Yeniden değerlendirilmiş bir varlıktaki değer düşüklüğü gelir tablosuna gider olarak yansıtılır. Ancak, yeniden değerlendirilmiş varlıktaki değer düşüklüğü, varlığın yeniden değerlendirme fonu hesabında tutulan tutarını aşmadığı sürece, direkt olarak varlığa ilişkin söz konusu hesaptan düşülür.

Değer düşüklüğü için tahmin edilen tutar varlığın kayıtlı değerinden büyük olduğu zaman, işletme, ancak, Tebliğde yer alan diğer Kısım hükümleri gerektiriyorsa, bunu bir yükümlülük olarak mali tablolara alır.

Değer düşüklüğü mali tablolara alındıktan sonra, varlığa ilişkin itfa tutarı, gelecek dönemlerde, varlığın, hurda değeri(varsa) düşüldükten sonraki düzeltilmiş kayıtlı değerini kalan faydalı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtmak amacıyla düzeltilir.

Değer düşüklüğü mali tablolara alınmışsa, ilgili tüm ertelenmiş vergi alacakları veya borçları, varlığın düzeltilmiş kayıtlı değeri ile varlığa ilişkin vergi bazının karşılaştırılması yoluyla, Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergiler” başlıklı Kısım uyarınca belirlenir.

BEŞİNCİ BÖLÜM

Nakit Üreten Birimler

Nakit üreten birimler

Madde 220. Bu bölüm, varlığın ait olduğu nakit üreten birimleri tespit etmede ve nakit üreten birimlerin kayıtlı değerini belirlemede ve bunlara ait değer düşüklüğünü mali tablolara almada, uyulması gerekli olan kuralları düzenler.

Varlığın ait olduğu nakit üreten birimin tespiti

Madde 221. Bir varlıkta değer düşüklüğü olabileceğine ilişkin herhangi bir gösterge varsa, varlığın geri kazanılabilir tutarı tahmin edilir. Varlığın geri kazanılabilir

tutarını tahmin etmek mümkün değilse, işletme varlığın ait olduğu nakit üreten birimin geri kazanılabilir tutarını belirler.

Aşağıda yer alan hususlar mevcutsa, tek bir varlığın geri kazanılabilir tutarı belirlenemez:

a) Varlığın sürekli kullanımından gelecek nakit akımlarının ihmal edilebilir bir tutar olacağına yönelik tahmin bile yapılamadığı durumlarda olduğu gibi varlığın kullanım değeri net satış fiyatına yakın bir şekilde tahmin edilemiyorsa,

b) Varlık sürekli kullanımından, diğerlerininkinden önemli ölçüde bağımsız olarak nakit girişi üretemiyorsa. Bu gibi durumlarda, kullanım değeri, ve dolayısıyla, geri kazanılabilir tutarı sadece varlığın nakit üreten birim için belirlenebilir.

Bir varlığın nakit üreten biriminin tespiti takdire dayanır. Tek bir varlık için geri kazanılabilir tutar belirlenemiyorsa, işletme, sürekli kullanımından, önemli ölçüde bağımsız olarak nakit girişleri üreten en düşük seviyedeki varlık kümesini tespit eder.

Varlığın sürekli kullanımından sağlanan nakit girişleri, mali tablo hazırlayan işletmenin dışındaki taraflardan elde edilen nakit ve nakit benzeri girişlerden oluşmaktadır. Varlıktan veya varlık grubundan nakit girişlerinin diğer varlıklardan veya varlık grubundan önemli ölçüde bağımsız olup olmadığını tespit ederken, işletme, yönetimin işletme faaliyetlerini ne şekilde kontrol ettiği veya işletmenin varlıklarını ve faaliyetlerini devam ettirme veya elden çıkarma hususlarında nasıl karar aldıkları da dahil olmak üzere çeşitli faktörleri göz önünde bulundurur.

Bir varlık veya varlık grubu tarafından üretilen ürünler için aktif bir piyasa mevcutsa, bu varlık veya varlık grubu, ürünlerin bir kısmı ya da tümü işletme içinde kullanılacak olsa bile, nakit üreten birim olarak tanımlanmalıdır. Böyle bir durum mevcut ise, ürünün gelecekteki piyasa fiyatlarına ilişkin yönetimin en iyi tahmini:

a) Ürünün işletme içi kullanımı ile alakalı gelecekteki nakit girişlerini tahmin ederken, nakit üreten birimin kullanım değerinin belirlenmesinde,

b) Ürünün işletme içi kullanımı ile alakalı gelecekteki nakit çıkışlarını tahmin ederken, işletmenin diğer nakit üreten birimlerinin kullanım değerinin belirlenmesinde, kullanılmalıdır.

Bir varlık veya varlık grubu tarafından üretilen ürünlerin bir kısmı ya da tümü, işletmenin diğer birimleri tarafından kullanılsa bile, bu varlık veya varlık grubu, işletme bu ürünleri aktif bir piyasada satabilirse, ayrı bir nakit üreten birimi oluşturur. Bunun nedeni, bu varlık veya varlık grubunun sürekli kullanımdan, diğer varlıklar veya varlık gruplarınınkinden önemli ölçüde bağımsız nakit girişleri üretebilmesidir. İşletme, böyle bir nakit üreten birim ile alakalı, finansal bütçelere dayanan bir bilgiyi kullanırken; işletme içinde geçerli olan fiyatlar, yönetimin, nakit üreten birimin ürününün gelecekteki piyasa fiyatlarına ilişkin en iyi tahminini yansıtmıyorsa, söz konusu bilgiyi buna göre düzeltilmelidir.

Bir değişiklik olduğu kanıtlanmadığı sürece, nakit üreten birimler, aynı varlık ya da varlık çeşitleri için dönemden döneme tutarlı olarak belirlenir.

Eğer işletme, varlığın, önceki dönemlerinkinden farklı bir nakit üreten birime ait olduğunu, veya nakit üreten birim için araya getirilen varlık çeşitlerinin değişmiş olduğunu belirlerse; Bu Kısımın “Kamuya açıklanacak hususlar” bölümü uyarınca, nakit üreten birim için bir değer düşüklüğü kaydedilmesine ya da iptal edilmesine ve bu zararın bütün işletmenin mali tabloları için önem arz etmesine bağlı olarak belirli açıklamalar yapılmasını gerektirir.

Nakit üreten birimin geri kazanılabilir tutarı ve kayıtlı değeri

Madde 222. Nakit üreten birimin geri kazanılabilir tutarı, net satış fiyatı ile kullanım değerinin yüksek olanıdır. Nakit üreten biriminin geri kazanılabilir tutarını

belirlemek adına, bu Kısımın “Geri kazanılabilir tutarın ölçümü” başlıklı maddesinde yer alan ‘bir varlık’ kavramı ‘nakit üreten birim’ kavramı olarak kabul edilir.

Nakit üreten birimin kayıtlı değeri, geri kazanılabilir tutarın belirlenmesindeki yöntem ile uyumlu olarak belirlenir.

Nakit üreten birimin kayıtlı değeri:

a) Sadece, nakit üreten birim ile doğrudan ilişkilendirilebilen ya da bu birime makul ve tutarlı bir esasla tahsis edilebilen ve nakit üreten birimin kullanım değerinin belirlenmesinde tahmin edilen gelecekteki nakit girişlerini üretecek varlıkların kayıtlı değerini içerir,

b) Nakit üreten birimin geri kazanılabilir tutarı, kaydedilmiş herhangi bir yükümlülük olmadan belirlenebiliyorsa, bu yükümlülüğün kayıtlı değerini içermez.

Bunun nedeni, nakit üreten birimin net satış fiyatının ve kullanım değerinin, nakit üreten birimin bir parçası olmayan varlıklarla ve mali tablolara önceden alınmış yükümlülükler ile alakalı olan nakit akımları hariç tutularak belirlenmesidir.

Varlıkların geri kazanılabilirlik değerlendirmesi amacıyla bir araya getirildiği yerlere, nakit üreten birimde sürekli kullanımdan ilgili nakit girişleri akışını üreten tüm varlıklar dahil edilir. Aksi takdirde, nakit üreten birim, aslında bir değer düşüklüğüne uğramış olmasına rağmen, tamamen geri kazanılabilir gözükabilir. Bazı durumlarda, belirli varlıklar, nakit üreten birimin tahmini gelecekteki nakit akımlarına katkıda bulursa da, makul ve tutarlı bir esasla nakit üreten birime tahsis edilemezler. Bu, şerefiye veya merkez büro varlıkları gibi şerefiye dışı varlıklar için geçerli bir durumdur. Bu bölümün “Şerefiye” ve “Şerefiye dışı varlıklar” başlıklı maddeleri, bir nakit üreten birimi değer düşüklüğü için test etmede bu gibi varlıkların nasıl ele alınacağını belirten hükümleri içerir.

Nakit üreten birimin geri kazanılabilir tutarını belirlemek amacı ile kayıtlara alınmış belirli yükümlülükleri göz önünde bulundurmamak gerekebilir. Bu, nakit üreten birimin elden çıkarılması, alıcının bir yükümlülüğü devralmasını gerektiriyorsa ortaya çıkabilir. Bu durumda, nakit üreten birimin net satış fiyatı, elden çıkarma maliyetleri düşüldükten sonra kalan, nakit üreten birimin varlıklarının ve söz konusu yükümlülüğün tahmini satış fiyatıdır. Nakit üreten birimin kayıtlı değeri ile geri kazanılabilir tutarı arasında anlamlı bir karşılaştırma yapılabilmesi için, nakit üreten birimin kullanım değeri ve kayıtlı değerinin belirlenmesinde yükümlülüğün kayıtlı değeri düşülür.

Uygulamada, nakit üreten birimin geri kazanılabilir tutarı, bazen, nakit üreten birimin bir parçası olmayan varlıkların ya da mali tablolara önceden alınmış yükümlülüklerin göz önünde bulundurulmasından sonra belirlenir. Bu gibi durumlarda, nakit üreten birimin kayıtlı değeri, söz konusu varlıkların kayıtlı değeri kadar artırılıp yükümlülüklerin kayıtlı değeri kadar da azaltılır.

Şerefiye

Madde 223. Bir varlığın iktisabından doğan şerefiye, iktisap eden tarafından, gelecek ekonomik fayda beklentisine istinaden yapılan bir ödemeyi temsil eder. Gelecek ekonomik faydalar, iktisap edilen varlıklar arasındaki sinerjiden veya mali tablolara tek başlarına alınabilme niteliği olmayan varlıklardan kaynaklanabilir. Şerefiye, diğer varlıklardan ya da varlık gruplarından bağımsız olarak nakit akımları üretemez, ve bu nedenle, tek başına bir varlık olarak şerefiyenin geri kazanılabilir tutarı belirlenemez. Bunun sonucunda, eğer şerefiyenin değer düşüklüğüne uğrayacağına ilişkin bir gösterge varsa, geri kazanılabilir tutar, şerefiyenin ait olduğu nakit üreten birim için belirlenir. Bu tutar, sonradan, nakit üreten birimin kayıtlı değeri ile karşılaştırılır ve “Nakit üreten birim için değer düşüklüğü” başlıklı maddenin birinci fıkrasına uygun olarak tüm değer düşüklüğü mali tablolara yansıtılır.

Nakit üreten birimi değer düşüklüğü için test ederken, işletme, bu nakit üreten birim ile alakalı şerefiyenin mali tablolara kaydedilip kaydedilmediğini tespit etmek zorundadır. Eğer böyle bir durum mevcut ise, işletme:

a) “aşağıdan yukarıya” testini uygular. Bir diğer ifade ile, işletme:

1-Şerefiyenin kayıtlı değerinin inceleme altındaki nakit üreten birime makul ve tutarlı bir esasla tahsis edilip edilemeyeceğini tespit eder; ve

2-Daha sonra, inceleme altındaki nakit üreten birimin geri kazanılabilir tutarını, kayıtlı değeri (varsa, tahsis edilmiş şerefiyenin kayıtlı değeri de dahil) ile karşılaştırır ve “Nakit üreten birimler: nakit üreten birim için değer düşüklüğü” başlıklı maddenin birinci fıkrasına uygun olarak tüm değer düşüklüğünü mali tablolara yansıtır.

İşletme, “aşağıdan yukarıya” testinin ikinci basamağını, şerefiyenin kayıtlı değerinin hiçbir tutarı inceleme altındaki nakit üreten birime makul ve tutarlı bir esasla tahsis edilemiyor olsa bile, uygulamak zorundadır.

b) “Aşağıdan yukarıya” testini uygularken, eğer işletme, şerefiyenin kayıtlı değerini inceleme altındaki nakit üreten birime makul ve tutarlı bir esasla tahsis edemiyorsa, ayrıca bir “yukarıdan aşağıya” testi uygular. Diğer bir ifade ile:

1-İnceleme altındaki nakit üreten birimi içeren ve şerefiyenin kayıtlı değerinin kendisine makul ve tutarlı bir esasla tahsis edilebilen en küçük nakit üreten birimi (‘daha büyük’ olan bir nakit üreten birim) tespit etmelidir; ve

2-Daha sonra, bu ‘daha büyük’ olan nakit üreten birimin geri kazanılabilir tutarı ile kayıtlı değerini (tahsis edilmiş şerefiyenin kayıtlı değeri de dahil) karşılaştırır ve “Nakit üreten birimler: nakit üreten birim için değer düşüklüğü” başlıklı maddenin birinci fıkrasına uygun olarak tüm değer düşüklüğünü mali tablolara yansıtır.

Nakit üreten birim değer düşüklüğü için ne zaman test edilirse edilsin, işletme nakit üreten birim tarafından üretilen gelecek nakit akımları ile ilişkili her şerefiyeyi göz önünde bulundurur. Eğer şerefiye makul ve tutarlı bir esasla tahsis edilebiliyorsa, işletme yalnızca “aşağıdan yukarıya” testini uygular. Eğer tahsis edilemiyorsa, işletme hem “aşağıdan yukarıya” hem de “yukarıdan aşağıya” testini uygular.

“Aşağıdan yukarıya” testi işletmenin, makul ve tutarlı bir esasla tahsis edilebilen şerefiye için de dahil olmak üzere, nakit üreten birim için mevcut olan her değer düşüklüğünü mali tablolara yansıtmalarını sağlar. “Aşağıdan yukarıya” testinde şerefiyeyi makul ve tutarlı bir esasla tahsis etmenin uygulanabilir olmadığı zamanlarda, “aşağıdan yukarıya” ile “yukarıdan aşağıya” testlerinin birleşimi, işletmenin:

a) İlk olarak, şerefiyeninki hariç, nakit üreten birim için mevcut olan her değer düşüklüğünü,

b) Daha sonra da, şerefiye için mevcut olan her değer düşüklüğünü mali tablolara yansıtmalarını sağlar. İşletme, “aşağıdan yukarıya” testini ilk olarak değer düşüklüğüne uğrayabilecek tüm varlıklara uyguladığından, “yukarıdan aşağıya” testinde ‘daha büyük’ olan nakit üreten birim için tespit edilmiş her değer düşüklüğü, yalnızca o birime tahsis edilmiş şerefiyeyle alakalıdır.

Eğer “yukarıdan aşağıya” testi uygulanıyorsa, işletme, ‘daha büyük’ olan nakit üreten birimin değer düşüklüğüne uğramış olmasına ilişkin hiçbir risk olmadığına dair ikna edici bir delil yoksa, resmi olarak ‘daha büyük’ olan nakit üreten birimin geri kazanılabilir tutarını belirler.

Şerefiye dışı varlıklar

Madde 224. Şerefiye dışı varlıklar, merkez binası veya işletmenin bir bölümü, bilgi-işlem ekipmanı veya araştırma merkezi gibi grup ya da bölüm varlıklarını içerir. Bir varlığın, nakit üreten birime ilişkin şerefiye dışı varlıklara dair bu Kısımda yer alan tanımını karşılayıp karşılamadığını işletmenin yapısı belirler. Şerefiye dışı varlıkların en önemli

özellikleri, diğer varlık veya varlık gruplarından bağımsız olarak nakit girişleri üretememeleri ve kayıtlı değerlerinin inceleme altındaki nakit üreten birim ile tamamen ilişkilendirilememeleridir.

Şerefiye dışı varlıklar ayrı nakit girişleri üretemediğinden, tek başına bir şerefiye dışı varlığın geri kazanılabilir tutarı, yönetim varlığı elden çıkarmaya karar vermemişse, belirlenemez. Bunun sonucunda, eğer şerefiye dışı varlığın değer düşüklüğüne uğrayacağına dair bir gösterge varsa, geri kazanılabilir tutar şerefiye dışı varlığın ait olduğu nakit üreten birim için, bu birimin kayıtlı değeri ile karşılaştırılarak belirlenir ve her değer düşüklüğü “Nakit üreten birimler: nakit üreten birim için değer düşüklüğü” başlıklı maddenin birinci fıkrasına uygun olarak kayıtlara alınır.

Nakit üreten birimi değer düşüklüğü için test ederken, işletme inceleme altındaki nakit üreten birime ait tüm şerefiye dışı varlıkları tespit eder. Tespit edilmiş her bir şerefiye dışı varlık için, işletme bu Kısımın “Şerefiye” başlıklı maddesini uygulamalıdır. Diğer bir ifade ile şerefiye dışı varlığın kayıtlı değeri inceleme altındaki nakit üreten birime makul ve tutarlı bir esasa tahsis edilebiliyorsa, yalnızca “aşağıdan yukarıya” testi; tahsis edilemiyorsa, hem “aşağıdan yukarıya” hem de “yukarıdan aşağıya” testi uygulanır.

Nakit üreten birim için değer düşüklüğü

Madde 225. Nakit üreten birim için değer düşüklüğü, ancak, birimin geri kazanılabilir tutarı kayıtlı değerinden düşük olduğunda mali tablolara alınır. Değer düşüklüğü, birim varlıklarının kayıtlı değerlerini azaltmak amacıyla ilk olarak, varsa, nakit üreten birime tahsis edilmiş şerefiyeye ve daha sonra, birimdeki her bir varlığın kayıtlı değerine dayanarak oransal olarak diğer varlıklara tahsis edilir. Kayıtlı değerlerdeki bu azaltmalar tek başına varlıklardaki değer düşüklüğü olarak ele alınır ve “Değer düşüklüğünün mali tablolara alınması ve değerlemesi” başlıklı maddenin ilgili fıkrasına uygun olarak mali tablolara alınır.

Değer düşüklüğünü, bu maddenin birinci fıkrası uyarınca tahsis ederken, varlığın kayıtlı değerindeki azaltma:

- a) Belirlenebiliyorsa net satış fiyatından,
- b) Belirlenebiliyorsa kullanım değerinden, ve
- c) Sıfırdan

en yüksekine altına inmemelidir.

Varlığa başka türlü tahsis edilmiş olan değer düşüklüğü tutarı birimin diğer varlıklarına oransal olarak tahsis edilmelidir.

Nakit üreten birime tahsis edilmiş şerefiye, yapısı gereği, birimin diğer varlıklarının kayıtlı değerlerinden önce azaltılır.

Nakit üreten birimdeki her bir varlığın geri kazanılabilir tutarını tahmin etmenin pratik bir yolu yoksa, bu Kısım değer düşüklüğünün birimin varlıkları arasında ihtiyari tahsisini gerektirir, çünkü nakit üreten birimin tüm varlıkları birlikte çalışmaktadırlar.

Tek bir varlığın geri kazanılabilir tutarı belirlenemiyorsa:

a) Varlığın kayıtlı değeri, net satış fiyatının ve bu maddenin ilk iki fıkrasında belirtilen tahsis etme prosedürünün verdiği sonuçların yüksek olanından daha büyükse değer düşüklüğü mali tablolara alınmalıdır;

b) İlgili nakit üreten birim değer düşüklüğüne uğramadıysa varlık için değer düşüklüğü mali tablolara alınmaz. Bu, varlığın net satış fiyatı kayıtlı değerinden düşük olsa bile geçerlidir.

Bu maddenin ilk iki fıkrası uygulandıktan sonra, ancak, Tebliğin diğer Kısımlarında yer alan hükümler gerektiriyorsa, nakit üreten birime ilişkin değer düşüklüğünün her bakiye tutarı için bir yükümlülük mali tablolara alınır.

ALTINCI BÖLÜM

Değer Düşüklüğünün İptali

Değer düşüklüğünün iptali

Madde 226. Bu madde, önceki yıllarda bir varlık ya da nakit üreten birimi için mali tablolara alınmış bir değer düşüklüğünün iptaline ilişkin esasları düzenler. Bu hükümler, hem ayrı bir varlık için hem de nakit üreten birim için eşanlı olarak ‘bir varlık’ kavramını kullanmaktadır. İlave hükümler, tek bir varlık için “Tek bir varlık için değer düşüklüğünün iptali” başlıklı maddede; nakit üreten birim için “Nakit üreten birim için değer düşüklüğünün iptali” başlıklı maddede ve şerefiye için “Şerefiye için değer düşüklüğünün iptali” başlıklı maddede düzenlenmiştir. İşletme, her bir bilanço tarihinde, bir varlığa ilişkin önceki yıllarda mali tablolara alınmış değer düşüklüğünün daha fazla mevcut olamayacağına ya da azalmış olduğuna dair herhangi bir gösterge olup olmadığını değerlendirir. Eğer böyle bir gösterge mevcutsa, işletme o varlığın geri kazanılabilir tutarını tahmin eder.

Bir varlığa ilişkin önceki yıllarda mali tablolara alınmış değer düşüklüğünün daha fazla mevcut olamayacağına ya da azalmış olduğuna dair herhangi bir gösterge olup olmadığını değerlendirirken, işletme, asgari olarak, aşağıdaki göstergeleri göz önünde bulundurur:

A-Dış Kaynaklı Bilgiler:

- a) Dönem boyunca varlığın piyasa değeri önemli derecede artmıştır;
- b) İşletmenin faaliyet gösterdiği piyasada, teknolojik, ekonomik veya hukuki ortamda ya da varlığın ithaf edildiği piyasada, dönem boyunca işletme için olumlu etkileri olan önemli değişiklikler ortaya çıkmıştır, ya da yakın gelecekte çıkacaktır;
- c) Piyasa faiz oranları ya da yatırım karlılığı oranları dönem boyunca düşmüştür, ve bu düşüşler muhtemelen varlığın kullanım değerini belirlemede kullanılan iskonto oranını değiştirmekte ve varlığın geri kazanılabilir tutarını önemli derecede artırmaktadır.

B-İç Kaynaklı Bilgiler:

- a) Varlığın şimdiki veya beklenen kullanım derecesinde ya da kullanım şeklinde dönem boyunca işletme için olumlu etkileri olan önemli değişiklikler ortaya çıkmıştır, ya da yakın gelecekte çıkması beklenmektedir. Bu değişiklikler, kendisine önceden atfedilen performans standardını aşması için, varlığın geliştirilmesi ya da artırılmasına yönelik dönem boyunca katlanılmış olan yatırım harcamalarını veya varlığın ait olduğu faaliyetin durdurulmasına ya da yeniden yapılandırılmasına ilişkin bir taahhüdünü içerir;

- b) İşletmenin faaliyet raporlarından, varlığın ekonomik performansının beklenenden daha iyi olduğuna ya da olacağına işaret eden kanıt elde edilebilmektedir

Değer düşüklüğünü potansiyel bir azalışın bir önceki fıkrada yer alan göstergeleri, asıl olarak, bu Kısımın “Değer düşüklüğüne uğramış olan varlıkların tespiti” başlıklı maddede sayılan potansiyel bir değer düşüklüğüne ilişkin göstergeleri yansıtır. Önceki yıllarda mali tablolara alınmış bir değer düşüklüğünün iptaline ihtiyaç duyulup duyulamayacağının ve belirlenen varlığın geri kazanılabilir değerinin tespit edilmesinde “önemlilik kavramı” uygulanır.

Bir varlığa ilişkin önceki yıllarda mali tablolara alınmış değer düşüklüğünün daha fazla mevcut olamayacağına ya da azalmış olduğuna dair herhangi bir gösterge mevcutsa, bu, varlık için hiçbir değer düşüklüğü iptal edilmese bile, kalan faydalı ömrün, itfa yönteminin veya hurda değer varlığa uygulanabilen Tebliğin diğer Kısımlarında yer alan hükümler uyarınca, gözden geçirilmesi ve düzeltilmesi gerektiğine işaret edebilir.

Önceki yıllarda varlık için mali tablolara alınan bir değer düşüklüğü, ancak, en son değer düşüklüğünün mali tablolara alınmasından beri varlığın geri kazanılabilir tutarını

belirlemede kullanılan tahminlerde bir değişiklik olmuşsa iptal edilmelidir. Böyle bir durum mevcut ise, varlığın kayıtlı değeri geri kazanılabilir değerine kadar artırılır. Bu artış değer düşüklüğünün iptalidir.

Değer düşüklüğünün iptali, işletmenin varlık için değer düşüklüğünü mali tablolara aldığı son tarihten sonra varlığın tahmini hizmet potansiyelinde satıştan veya kullanımından kaynaklanan bir artışı yansıtır. İşletme, tahmini hizmet potansiyelindeki artışa sebep olan tahminlerdeki değişiklikleri tespit eder.

Tahminlerdeki değişikliklere ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- a) Geri kazanılabilir tutarın temelindeki bir değişiklik;
- b) Geri kazanılabilir tutar kullanım değerine dayandıysa: tahmini gelecek nakit akımlarının ya da iskonto oranının tutarında veya zamanlamasındaki bir değişiklik; veya
- c) Geri kazanılabilir tutar net satış fiyatına dayandıysa: net satış fiyatının bileşenlerinin tahminindeki bir değişiklik.

Yakınlaştıkça gelecekteki nakit akımlarının bugünkü değeri arttığı için, varlığın kullanım değeri kayıtlı değerinden büyük duruma gelebilir. Ancak, varlığın hizmet potansiyeli artmamıştır. Bu nedenle, varlığın geri kazanılabilir tutarı kayıtlı değerini aşıya bile, değer düşüklüğü, yalnızca zamanın geçmesinden (bazen iskontonun çözülmesi olarak adlandırılır) ötürü iptal edilmez.

Tek bir varlık için değer düşüklüğünün iptali

Madde 227. Değer düşüklüğünün iptali nedeniyle varlığın kayıtlı değerinde meydana gelen artış, önceki yıllarda hiç değer düşüklüğünün mali tablolara alınmamış olması halinde belirlenmiş olacak kayıtlı değeri aşmamalıdır.

Önceki yıllarda hiç değer düşüklüğünün mali tablolara alınmamış olması halinde belirlenmiş olacak kayıtlı değeri aşan, varlığın kayıtlı değerindeki her artış bir yeniden değerlemedir. Böyle bir yeniden değerlemenin muhasebeleştirilmesinde, o varlık için uygulanabilen Tebliğ Kısmı hükümleri geçerlidir.

Varlık, bu Tebliğin başka bir Kısmının hükümleri uyarınca yeniden değerlendirilmiş tutarında izlenmiyorsa, değer düşüklüğünün iptali derhal gelir tablosuna gelir olarak yansıtılır. Yeniden değerlendirilmiş bir varlığa ilişkin değer düşüklüğünün iptali söz konusu diğer Tebliğ Kısmı hükümleri uyarınca bir yeniden değerlendirme artışı olarak işlem görmelidir.

Yeniden değerlendirilmiş bir varlığa ilişkin değer düşüklüğünün iptali, yeniden değerlendirme değer artışı başlığı altında doğrudan öz sermaye hesap grubuna yansıtılır. Ancak, aynı yeniden değerlendirilmiş varlığa ilişkin değer düşüklüğü önceden gelir tablosuna gider olarak yansıtılmışsa, bu kaybın iptali gelir tablosuna gelir olarak yansıtılır.

Değer düşüklüğünün iptali mali tablolara alındıktan sonra, varlığa ilişkin itfa, varlığın hurda değeri düşüldükten sonra kalan yenilenmiş kayıtlı değerini kalan faydalı ömrü üzerinden sistematik olarak tahsis etmek amacıyla gelecek dönemlerde düzeltilir.

Nakit üreten birim için değer düşüklüğünün iptali

Madde 228. Nakit üreten birim için değer düşüklüğünün iptali, birimin varlıklarının kayıtlı değerlerini artırması amacıyla aşağıdaki sırayla tahsis edilir:

a) İlk olarak, şerefiye dışındaki varlıklara, birim varlıklarının kayıtlı değerlerine dayanarak, oransal olarak;

b) Daha sonra, “Şerefiye için değer düşüklüğünün iptali” başlıklı maddedeki gerekler karşılanmışsa, nakit üreten birime tahsis edilmiş şerefiyeye.

Kayıtlı değerlerdeki bu artışlar, tek bir varlık değer düşüklüğünün iptali gibi ele alınmalı ve ilgili madde uyarınca mali tablolara alınır.

Nakit üreten birim için değer düşüklüğünün iptali bir önceki fıkra uyarınca tahsis edilirken, varlığın kayıtlı değeri geri kazanılabilir tutarının ve önceki yıllarda hiç değer

düşüklüğünün mali tablolara alınmamış olması halinde belirlenmiş olacak kayıtlı değer in düşük olanının üzerine çıkacak şekilde artırılmamalıdır.

Dönem boyunca mali tablolara alınan veya iptal edilen değer düşüklüğü toplamda mali tablolarda önem arz ediyorsa; bir önceki madde uyarınca hakkında hiçbir bilgi açıklanmayan değer düşüklüğünden (iptallerinden) etkilenen ana varlık başka türlü tahsis edilmiş olan nakit üreten birim için değer düşüklüğünün iptal tutarı birimin diğer varlıklarına oransal olarak tahsis edilmelidir.

Şerefiye için değer düşüklüğünün iptali

Madde 229. Bu Kısım “Değer düşüklüğünün iptali” başlıklı maddesinin ilgili fıkrasının bir istisnası olarak, şerefiye için değer düşüklüğü, değer düşüklüğüne, bir daha gerçekleşmesi beklenmeyen istisnai bir yapıya sahip özel, dışsal bir olay tarafından sebep olunmamışsa ve söz konusu olayın etkisini terse çeviren ilave dışsal olaylar ortaya çıkmamışsa sonraki dönemlerde iptal edilmez.

“Maddi Olmayan Varlıklar” başlıklı Kısım, işletme bünyesinde oluşturulan şerefiyenin bir varlık olarak mali tablolara alınmasını yasaklar. Şerefiyenin geri kazanılabilir tutarındaki herhangi bir ilave artış, artış açık bir şekilde istisnai bir yapıya sahip özel, dışsal bir olayın etkisinin tersine çevrilmesi ile ilgili değilse, muhtemelen işletme içinde üretilmiş olan şerefiyedeki artıştır.

Bu Kısım, tahminlerdeki bir değişiklikten ötürü şerefiye için değer düşüklüğünün iptaline izin vermez.

Özel, dışsal bir olay işletmenin kontrolü dışında gerçekleşen bir olaydır. İstisnai bir yapıya sahip dışsal olaylara örnek olarak, şerefiyenin alakalı olduğu iş in işletme faaliyetlerini önemli ölçüde sekteye uğratan ya da karlılığını azaltan yeni düzenlemeler, verilebilir.

YEDİNCİ BÖLÜM

Kamuya Açıklanacak Hususlar

Kamuya açıklanacak hususlar

Madde 230. Her bir varlık sınıfı için, mali tablolarda:

a) Dönem boyunca gelir tablosuna yansıtılmış değer düşüklüğü tutarı ve değer düşüklüğünün dahil olduğu gelir tablosu kalemleri;

b) Dönem boyunca gelir tablosuna yansıtılmış değer düşüklüğü kayıplarının iptal tutarı ve dahil ettiği değer düşüklüğünün iptal edildiği gelir tablosu kalemleri;

c) Dönem boyunca doğrudan öz sermaye hesap grubuna yansıtılmış değer düşüklüğü tutarı; ve

d) Dönem boyunca doğrudan öz sermaye hesap grubuna yansıtılmış değer düşüklüğü kayıplarının iptal tutarı açıklanmalıdır.

İşletmenin faaliyetlerinde benzer özellik ve kullanıma sahip varlıklar, varlık sınıfını oluşturur.

Birinci fıkranın gerektirdiği bilgiler varlık sınıfları için açıklanmış olan diğer bilgilerle beraber sunulabilir. Bu bilgiler, “Maddi Varlıklar” başlıklı Kısımın gerektirdiği gibi, dönem başında ve sonunda, maddi varlıkların kayıtlı değerlerinin mutabakatına dahil edilebilir.

“Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması” başlıklı Kısım uygulayan bir işletme, ana formatına dayanan her bir raporlanabilir bölge için; dönem boyunca gelir tablosuna ve öz sermaye hesap grubuna yansıtılmış değer düşüklüğü tutarını ve değer düşüklüğü iptal tutarını açıklamak zorundadır.

Tek bir varlık ya da nakit üreten birim için bir değer düşüklüğü mali tabloya alınırsa veya iptal edilirse ve bu bir bütün olarak mali tablo hazırlayan işletmenin mali tablolarına önemli etkide bulunursa, işletme aşağıdakileri açıklamalıdır:

a) Değer düşüklüğünün mali tablolara alınmasına ya da iptaline sebebiyet veren olaylar ve koşullar;

b) Mali tablolara alınan ya da iptal edilen değer düşüklüğü tutarı;

c) Tek bir varlık için; varlığın yapısı ile işletme Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması” başlıklı Kısmını uyguluyorsa, varlığın ait olduğu raporlanabilir bölge

d) Nakit üreten birim için,

1-Nakit üreten birime ilişkin açıklama,

2-Varlık sınıfı veya işletmenin ana formatına dayanan raporlanabilir bölge(eğer işletme Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması” başlıklı Kısmını uyguluyorsa) tarafından mali tablolara alınan ya da iptal edilen değer düşüklüğü tutarı; ve

3- Nakit üreten birimin geri kazanılabilir tutarının (varsa) bir önceki tahmininden beri o birimin tespiti için bir araya getirilen varlıklar değişmişse, işletme varlıkları kümelemenin önceki ve şimdiki yolunu ve nakit üreten birimi tespit yöntemindeki sebepleri açıklar;

e) Varlığın veya nakit üreten birimin geri kazanılabilir tutarının net satış fiyatı ya da kullanım değeri olup olmadığı,

f) Geri kazanılabilir tutar net satış fiyatı ise, net satış fiyatının belirlenmesinde kullanılan esaslar,

g) Geri kazanılabilir tutar kullanım değeri ise, kullanım değerinin şimdiki ve (varsa) önceki tahmininde kullanılan iskonto oranı.

Dönem boyunca mali tablolara alınan veya iptal edilen değer düşüklüğü toplamda mali tablolarda önem arz ediyorsa; bir önceki madde uyarınca hakkında hiçbir bilgi açıklanmayan değer düşüklüğünden (iptallerinden) etkilenen ana varlık sınıfları ile bir önceki madde uyarınca hakkında hiçbir bilgi açıklanmayan değer düşüklüğünün mali tablolara alınmasına (iptaline) sebebiyet veren ana olayları ve koşullara ilişkin detaylı bir açıklama yapılmalıdır.

İşletmeler, varlıklarının veya nakit üreten birimlerin geri kazanılabilir tutarlarını tespit için kullandıkları temel varsayımları da açıklayabilirler.

ONUNCU KISIM BORÇLANMA MALİYETLERİ

BİRİNCİ BÖLÜM Amaç, Kapsam ve Tanımlar

Amaç

Madde 231. Bu Kısımın amacı, borçlanma maliyetlerinin muhasebesine ilişkin usul ve esasları belirlemektir.

Kapsam

Madde 232. Borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde bu Kısım hükümleri uygulanır.

Tanımlar

Madde 233. Bu Kısımda geçen;

Borçlanma maliyetleri: Borçlanılan fonlar nedeniyle katlanılan faiz ve diğer maliyetleri,

Özellikli varlık: Amaçlandığı şekilde kullanıma veya satışa hazır hale getirilmesi uzun bir süreyi gerektiren varlığı, ifade eder.

Borçlanma maliyetlerinin kapsamı

Madde 234. Borçlanma maliyetleri arasında aşağıdakiler sayılabilir:

- a) Bankalardaki mevcut hesap bakiyelerini aşacak şekilde çekilen para tutarları ile kısa ve uzun vadeli borçlanmalara uygulanan faizler,
- b) Borçlanmalarla ilgili iskonto ve primlerin itfaları,
- c) Borç anlaşmalarına ilişkin katlanılan ilave maliyetlerin itfaları,
- d) Bu Tebliğin “Kiralama İşlemleri” başlıklı Kısım ile uyumlu olarak mali tablolara alınan finansal kiralama işlemlerine ilişkin finansman giderleri,
- e) Faiz maliyetlerinde bir düzeltme olarak dikkate alındığı sürece, yabancı para cinsinden borçlanmalar nedeniyle ortaya çıkan kur farkları.

Bu Tebliğin “Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesi” başlıklı Kısım çerçevesinde işletmelerce enflasyon muhasebesi uygulandığı dönemlerde, borçlanma maliyetlerinin belirlenmesinde bu maliyetlerin enflasyonu aşan reel kısmının dikkate alınacağına ilişkin hüküm saklıdır.

Özellikli varlıkların kapsamı

Madde 235. Aşağıda belirtilen varlıklar özellikli varlıklara örnek olarak verilebilir:

- a) Satılabilir hale getirilmesi uzun bir süreyi gerektiren stoklar,
- b) Üretim tesisleri,
- c) Enerji üretim tesisleri,
- d) Yatırım amaçlı gayrimenkuller.

Diğer yatırımlar ile imal edilmesi veya üretilmesi kısa süre alan, rutin şekilde imal edilen stoklar ile süreklilik arz edecek şekilde büyük miktarlarda üretilen stoklar özellikli varlık olarak kabul edilmez. Elde edildiklerinde amaçlandığı şekilde kullanıma veya satışa hazır olan varlıklar da özellikli varlık değildir.

İKİNCİ BÖLÜM

Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

Temel yöntem

Madde 236. Borçlanma maliyetleri katlanılan dönem içerisinde gider olarak mali tablolara alınır ve buna ilişkin uygulanan muhasebe politikası dipnotlarda açıklanır.

Alternatif yöntem

Madde 237. Bu yöntem uyarınca aktifleştirilecek olanlar hariç olmak üzere, borçlanma maliyetleri katlanılan dönem içerisinde gider olarak mali tablolara alınır.

Özellikli bir varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkisi bulunan borçlanma maliyetleri o özellikli varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilir. Aktifleştirmeye uygun borçlanma maliyetlerinin tutarı bu Kısım hükümleri çerçevesinde belirlenir.

Bu yöntemde, özellikli varlıkla doğrudan ilişkili borçlanma maliyetleri doğrudan ilgili bulunduğu özellikli varlığın maliyetine dahil edilir. Borçlanma maliyetlerinin ve bu maliyetlerin ilave edildiği varlığın işletmeye gelecekte ekonomik yarar sağlamasının muhtemel olması ve maliyetlerinin güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi halinde, borçlanma maliyetleri ilgili özellikli varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilir. Bunun

dışındaki borçlanma maliyetleri katlanılan dönem içerisinde gider olarak mali tablolara alınır.

Borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde işletme yönetimi tarafından bu yöntemin esas alınması durumunda; bu yöntemin, “Tutarlılık Kavramı” çerçevesinde işletmenin tüm özellikli varlıklarının elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilgisi bulunan borçlanma maliyetlerinin tamamına uygulanması şarttır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM **Aktifleştirmeye İlişkin Esaslar**

Aktifleştirmeye uygun borçlanma maliyetleri

Madde 238. Özellikli bir varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilgisi bulunan borçlanma maliyetleri, işletmenin o özellikli varlığa ilişkin harcamayı yapmadığı takdirde katlanmaktan kaçınabileceği borçlanma maliyetleridir. Bir işletmenin hususi olarak belirli bir özellikli varlığın elde edilmesi amacıyla borçlandığı durumlarda, o özellikli varlıkla doğrudan ilgisi bulunan borçlanma maliyetleri kolayca belirlenebilir.

Bazı durumlarda ise, belirli borçlanmalar ile özellikli bir varlık arasında doğrudan ilişkinin ortaya çıkarılması ve işletmenin o özellikli varlığa ilişkin harcamayı yapmadığı takdirde katlanmaktan kaçınabileceği borçlanmalar açık olmayabilir. Böyle bir zorluk;

- a) Bir işletmenin finansman faaliyetlerinin merkezi olarak koordine edildiği,
- b) Grubun, değişik faiz oranlarında borçlanmak amacıyla çeşitli borçlanma araçları kullandığı ve elde edilen fonların grup içerisindeki diğer işletmelere çeşitli koşullarda transfer edildiği,
- c) Yüksek enflasyon veya döviz kurlarında önemli dalgalanmaların olduğu dönemlerde işletmelerin yabancı para cinsinden ya da yabancı paraya endeksli olarak borçlandığı,

durumlarda ortaya çıkabilir. Böyle hallerde, özellikli bir varlığın elde edilmesiyle doğrudan ilgisi bulunan borçlanma maliyetlerinin tutarının belirlenmesi zor olacağından, takdir mekanizmasının uygun şekilde kullanılması şarttır.

Bir işletmenin hususi olarak belirli bir özellikli varlığın elde edilmesi amacıyla borçlandığı durumlar için geçerli olmak üzere, o özellikli varlığa ilişkin aktifleştirmeye uygun borçlanma maliyetleri tutarı; cari dönem süresince söz konusu borçlanmadan kaynaklanan gerçek borçlanma maliyetlerinden, bu borçlanmadan temin edilen fonların varsa geçici olarak değerlendirildiği yatırımlardan elde edilen gelirlerin düşülmesi suretiyle belirlenir.

Borçlanmaların özellikli bir varlıkla ilgili olarak değil de genel olarak yapıldığı ve temin edilen fonların bir kısmının özellikli bir varlığın elde edilmesinde kullanıldığı, ancak o özellikli varlık ile temin edilen fonlar arasında açık ve doğrudan ilişki kurulamadığı durumlarda; aktifleştirmeye uygun borçlanma maliyetlerinin tutarı, o varlığa ilişkin yapılan harcamalara aktifleştirme oranı uygulanarak belirlenir. Aktifleştirme oranı; işletmenin özellikli bir varlığın elde edilmesine yönelik hususi borçlanmaları dışındaki, o dönem süresince mevcut olan borçlanmalarına ilişkin borçlanma maliyetlerinin ağırlıklı ortalamasıdır. Bir dönem boyunca aktifleştirilen borçlanma maliyetleri tutarı, o dönem boyunca katlanılan borçlanma maliyetlerinin tutarını aşamaz.

Özellikli bir varlığın kayıtlı değerinin geri kazanılabilir tutarından yüksek olması

Madde 239. Özellikli bir varlığın kayıtlı değerinin veya beklenen nihai maliyetinin o özellikli varlığın geri kazanılabilir tutarını veya net gerçekleşebilir değerini aşması halinde; kayıtlı değer bu Tebliğin diğer ilgili Kısımlarında yer alan hükümlerle uyumlu

olarak azaltılır. Bazı durumlarda, bu değer azalışları yine bu Tebliğin diğer ilgili Kısımlarında yer alan hükümlerle uyumlu olarak iptal edilir.

Aktifleştirmeye başlanması

Madde 240. Özellikle bir varlığın maliyetinin bir parçası olarak, borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine aşağıdaki durumlarda başlanır:

- a) Varlık için harcama yapıldığında,
- b) Borçlanma maliyetleri tahakkuk ettiğinde,
- c) Amaçlandığı şekilde kullanıma veya satışa hazır hale getirilmesi için gereken faaliyetlere başlandığında.

Özellikli bir varlık ile ilgili olarak yapılan harcamalar sadece; bir nakit ödemesi, diğer varlıkların transferi veya faize dayalı borçlanma yapılması ile sonuçlanan harcamaları içerir. Özellikle varlığa ilişkin alınan hakedişler ile devlet teşvik ve sübvansiyonları harcama tutarlarından düşülür. Önceden aktifleştirilen borçlanma maliyetleri dahil bir varlığın bir hesap dönemi içindeki ortalama kayıtlı değeri tutarı, ilgili dönemde işletmeler tarafından aktifleştirme oranı uygulanacak tahmini harcama tutarı olarak kabul edilebilir.

Özellikli bir varlığın amaçlandığı şekilde kullanıma veya satışa hazır hale getirilmesi için gerekli faaliyetler, o varlığın fiziki inşasından önceki veya sonraki faaliyetleri de kapsayabilir. Fiziki inşaya başlamadan önce izin alınmasına yönelik faaliyetler gibi, fiziki inşaya başlamasından önceki teknik ve idari çalışmalar bu kapsamda yer alır. Ancak, bu tür faaliyetler, varlığın durumunu değiştiren herhangi bir üretim veya gelişme olmadan varlığın elde bulundurulması durumunu kapsamaz. (Örnek; bir arazinin inşaaata hazır hale getirilmesi veya geliştirilmesine yönelik faaliyetlerin devamı süresince, borçlanma maliyetleri aktifleştirilebilirken; bu arazinin geliştirilmesine yönelik herhangi bir faaliyet olmaksızın inşaat amacıyla elde tutulması durumunda, herhangi bir borçlanma maliyeti arazinin maliyetine dahil edilmez.)

Aktifleştirmeye ara verilmesi

Madde 241. Fiili geliştirme faaliyetlerine uzun bir süre ara verildiği dönemde borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi durdurulur.

Özellikli bir varlığın amaçlandığı şekilde kullanıma veya satışa hazır hale getirilmesi için gerekli faaliyetlere uzun bir süre ara verildiği dönemde, borçlanma maliyetleri tahakkuk edebilir. Bu tür maliyetler, kısmen tamamlanmış varlıkların elde bulundurulmasından kaynaklanan maliyetlerdir ve aktifleştirilmesi mümkün değildir. Ancak, önemli nitelikteki teknik ve idari çalışmaların devam ediyor olması halinde borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine ara verilmez. Ayrıca, varlığın amaçlandığı şekilde kullanıma veya satışa hazır hale getirilmesi sürecindeki geçici bir gecikmenin bu sürecin kaçınılmaz bir parçasını oluşturduğu durumlarda da borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine devam edilir. (Örnek; stokların olgunlaşması için gereken dönemler süresince veya coğrafi bir bölgede inşa edilmekte olan köprü inşasının yüksek su seviyesi nedeniyle geciktiği dönemler süresince o coğrafi bölgede, yüksek su seviyesinin söz konusu inşa döneminde olağan bir durum olması halinde aktifleştirmeye devam edilir.)

Aktifleştirmeye son verilmesi

Madde 242. Özellikle bir varlığın amaçlandığı şekilde kullanıma veya satışa hazır hale getirilmesi için gerekli faaliyetlerin tamamen bitirilmesi durumunda, borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine son verilir.

Özellikli bir varlığa ilişkin gerekli fiziki inşanın tamamlanması durumunda, o varlığın amaçlandığı şekilde kullanıma veya satışa hazır hale geldiği kabul edilir. Özellikle varlıkla ilgili rutin idari çalışmaların sürdürülmesi veya kullanıma engel olmayacak

nitelikteki dekorasyon ve benzeri küçük faaliyetlere devam edilmesi fiziki inşanın tamamlanmadığı şeklinde değerlendirilmez.

Özellikli bir varlığın inşasının bölümler halinde tamamlandığı ve diğer bölümlerde inşa faaliyetleri sürerken her bir bölümün ayrı olarak kullanılmasının mümkün olduğu durumlarda; varlığın bir bölümünün amaçlandığı şekilde kullanıma veya satışa hazır hale getirilmesi için gerekli faaliyetlerin tamama yakın bir şekilde bitirilmesi durumunda, varlığın o bölümüne ilişkin borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine son verilir. (Örnek; her biri bağımsız kullanılabilen bir kaç binadan oluşan bir iş kompleksi bu tür özellikli varlıklar arasında yer alırken; üretim bandı gibi, aynı tesisin farklı bölümlerinde birbirini takip eden çeşitli süreçler içeren endüstriyel bir tesisin, amaçlandığı şekilde kullanıma veya satışa hazır hale getirilmesi için, o tesisin her bir bölümünün bütünüyle tamamlanmış olması şarttır.)

Kamuya açıklanacak hususlar

Madde 243. Borçlanma maliyetlerine ilişkin aşağıda yer alan bilgilerin dipnotlarda açıklanması zorunludur.

- a) Borçlanma maliyetlerine ilişkin benimsenen muhasebe politikası,
- b) Dönem boyunca aktifleştirilen borçlanma maliyetlerinin tutarı,
- c) Aktifleştirmeye uygun borçlanma maliyetlerinin tutarının belirlenmesinde kullanılan aktifleştirme oranı.

ONBİRİNCİ KISIM FİNANSAL ARAÇLAR

BİRİNCİ BÖLÜM Amaç, Kapsam ve Tanımlar

Amaç

Madde 244. Bu Kısımın amacı; bir işletmenin mali durumu, performansı ve nakit akımlarını etkileyen finansal araçlar (finansal varlıklar, finansal borçlar, nakitle veya diğer bazı finansal araçlarla netleştirilebilen finansal olmayan kalemlere ilişkin alım-satım sözleşmeleri) hakkındaki bilgilerin mali tablo kullanıcıları tarafından anlaşılabilmesini ve değerlendirilebilmesini teminen; bu araçların mali tablolara alınması, değerlemesi, mali tablolarda gösterimi ve dipnotlarda yapılacak açıklamalara ilişkin usul ve esasların belirlenmesidir.

Kapsam

Madde 245. Aşağıda belirtilen kalemler hariç olmak üzere, tüm işletmelerce finansal araçların tüm çeşitlerinde bu Kısım hükümleri uygulanır (Aşağıda belirtilen bentlerden (a), (b), (c), (d) ve (e) bentleri bu Kısım hükümlerinin tamamının; bunlar dışındaki bentler ise bu Kısımın sadece mali tabloya alınma ve değerlemeye ilişkin hükümlerinin kapsamı dışındadır.):

a) İştirakler, bağlı ortaklıklar ve müşterek yönetime tabi teşebbüslerdeki yatırımlar. Ancak, iktisap tarihini takip eden on iki ay içerisinde elden çıkarılmak amacıyla elde edilen ve elde tutulanlar gibi, bu Tebliğin ilgili Kısımlarında bu Kısım hükümlerinin uygulanacağı belirtilen iştirak, bağlı ortaklık veya müşterek yönetime tabi bir teşebbüsteki yatırıma bu Kısım hükümleri uygulanır. Bu durumda dipnotlarda, bu Kısımda öngörülen açıklamaların yanında bu Tebliğin ilgili Kısımlarında belirtilen açıklamaların da yapılması şarttır.

b) İşverenlerin çalışanlarına yönelik fayda planlarından kaynaklanan hakları ve yükümlülükleri.

c) Sigorta sözleşmeleri ile belirlenen haklar ve yükümlülükler. Ancak, sigorta sözleşmesi şeklinde düzenlenmekle birlikte esas olarak finansal risklerin transferini içeren finansal araçlara ve sigorta sözleşmelerinde gömülü bulunan türev araçlara bu Kısım hükümleri uygulanır.

d) Birleşme işlemlerinde şarta bağlı hükümler içeren sözleşmeler.

e) İklimle dayalı, coğrafi veya diğer fiziki değişkenlere dayanan bir ödeme gerektiren sözleşmeler. Ancak bu tür sözleşmelerde gömülü bulunan türev araçlara bu Kısım hükümleri uygulanır (Örnek; bir faiz haddi swapının ısınma derecesi gibi iklimsel bir değişkene bağlı olduğu durumda, bu faiz haddi swapı bu Kısım kapsamında gömülü bir türev araçtır.).

f) Kiralama işlemlerine ilişkin haklar ve yükümlülükler. Ancak, kiraya veren tarafından mali tablolara alınan kira alacakları bu Kısımda öngörülen mali tablolardan çıkarılmaya ilişkin hükümlere tabidir ve kiralama sözleşmelerinde gömülü bulunan türev araçlara bu Kısım hükümleri uygulanır.

g) Opsiyonlar, varantlar ve öz sermaye olarak sınıflandırılan diğer finansal araçlar dahil, işletme tarafından çıkarılan hisse senetleri. Ancak, bu tür araçları elinde bulunduran işletmeler bu Kısım hükümlerini uygulamakla yükümlüdür.

h) İlk mali tablolara alınmadan sonraki değerlendirme işlemleriyle ilgili olarak; bir borçlanma aracının asli veya değişen koşulları altında, bir borcun vadesinde ödenmemesi nedeniyle finansal aracı elinde bulunduran tarafın katlanacağı zararları karşılamak üzere belirli ödemelerin yapılmasını sağlayan finansal garanti sözleşmeleri (teminat mektupları dahil). Bu tür bir finansal garanti sözleşmesinin ilk defa mali tablolara alınmasından sonra ihraççı tarafından “Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar” başlıklı Kısım hükümleri uygulanır. Diğer taraftan, finansal garanti sözleşmelerinin belirli bir faiz haddi, mal veya menkul kıymet fiyatı, kredi derecelendirmesi, döviz kuru, fiyat veya oran endeksleri veya diğer değişkenlerde meydana gelen değişiklikler karşılığında herhangi bir ödeme yapılmasını gerektirmesi halinde, bu tür sözleşmeler bu Kısım hükümlerine tabidir. (Örnek; bir borçlunun kredi derecelendirmesinin belirli bir seviyenin altına düşmesi halinde ödeme yapılmasını gerektiren finansal garanti sözleşmeleri bu Kısım kapsamı içerisinde yer alır.) Ayrıca, bu Kısım, mali tablolardan çıkarılmaya ilişkin hükümlerin bir sonucu olarak katlanılan veya ertelenen finansal garanti sözleşmelerinin mali tablolara alınmasını gerektirir.

i) Alım-satım amaçlı olarak tutulanlar hariç, nakitle veya diğer finansal araçlarla netleştirilmek suretiyle kapatılamayan kredi taahhütleri. Kredi taahhütlerinden kaynaklanan varlıkları ortaya çıkışlarından hemen sonra satmakta geçmiş bir deneyimi olan işletmeler kredi taahhütlerinin tamamında bu Kısım hükümlerini uygulamakla yükümlüdür. Bir kredi taahhüdü, sadece kredinin taksitler halinde ödeniyor olması nedeniyle netleştirilebilir olarak dikkate alınmaz (Örnek; inşa süreciyle paralel olarak taksitler halinde ödenen ipotek inşaat kredileri). Bu Kısım kapsamı içerisinde yer almayan kredi taahhütlerine ihraççı tarafından bu Tebliğin “Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar” başlıklı Kısım hükümleri uygulanır.

Mali tablolara alınsın veya alınmasın, tüm finansal araçlara bu Kısım hükümleri uygulanır. Mali tablolara alınan finansal araçlar, işletme tarafından ihraç edilen hisse senetleri ile finansal varlıklar ve finansal borçları içerirken, belirli kredi taahhütleri gibi bazı finansal araçlar mali tablolara alınmayan finansal araçlar kapsamı içerisinde yer alır.

Bu Kısım amaçları kapsamında, sigorta sözleşmesi; ölüm, hastalık, maluliyet, maddi varlıklarda meydana gelen hasarlar, diğer kişilere verilen zararlar ve faaliyetin yarıda kesilmesi dahil olmak üzere, belirli bir dönemde ortaya çıkan veya keşfedilen olay ve durumlar nedeniyle sigortalayan tarafı belirli zarar risklerine maruz bırakan bir sözleşmedir. Sigorta şirketleri ve diğer işletmelerce çıkarılan finansal sigorta yenileme sözleşmeleri ve

garantili yatırım sözleşmelerinin bazı çeşitleri gibi, sigorta sözleşmesi şeklinde düzenlenmekle birlikte esas olarak finansal risklerin transferini içeren finansal araçlara bu Kısım hükümleri uygulanır. Sigorta sözleşmeleri kapsamında yükümlülükleri bulunan işletmelerce, bu tür yükümlülüklerin mali tablolarda gösteriminde ve açıklanmasında bu Kısım hükümlerinin uygulanabilirliğinin değerlendirilmesi şarttır.

İklimе dayalı, coğrafi veya diğеr fiziki değışkenlere dayanan bir ödeme gerektiren sözleşmeler sigorta poliçelerinde yoğun olarak kullanılır. Bu tür durumlarda, sigortalanan işletmenin zararı kadar ödeme yapılır. Esas olarak finansal risklerin transferini içermeyen sigorta sözleşmeleri kapsamındaki haklar ve yükümlülükler bu Kısım kapsamı dışındadır. İklimе dayalı, coğrafi veya diğеr fiziki değışkenlere dayanan bir ödeme gerektiren bazı sözleşmeler uyarınca yapılan ödemeler sigortalanan işletmenin zararına bağı değildir; ancak bu tür sözleşmeler bu Kısım kapsamı içerisinde yer almaz.

Bu Kısım, bu Tebliğin “Hasılat” başlıklı Kısmı kapsamındaki satış ve hizmet gelirlerinin hacmine dayalı lisans anlaşmalarına ilişkin hükümlerinde herhangi bir değışiklik yapmaz.

Bazı durumlarda işletmeler, uzun dönemli ilişkiler kurmak ve sürdürmek amacıyla diğеr işletmelerin hisse senetlerine stratejik yatırımlar yapabilir. Bu tür yatırımların muhasebeleştirilmesinde öz sermaye veya oransal konsolidasyon yöntemlerinden hangisinin kullanılacağı, bu Tebliğin “Konsolide Mali Tablolar, Bağı Ortaklıklar, Müşterek Yönetime Tabi Teşebbüsler ve İştirakler” başlıklı Kısmı kapsamında belirlenir. Öz sermaye veya oransal konsolidasyon yöntemlerinden herhangi birinin kullanılmasının uygun olmaması halinde, bu tür stratejik yatırımlara bu Kısım hükümleri uygulanır.

Bu Kısım kapsamı dışında yer alan sigorta sözleşmeleri ile belirlenen haklar ve yükümlülüklerden farklı olarak, sigorta işletmelerine ait finansal varlıklar ve finansal borçlar bu Kısım hükümlerine tabidir.

İşletmenin beklenen satın alma, satma veya kullanıma ilişkin gereksinimleri doğrultusunda finansal olmayan bir kalemin alınması veya teslimi amacıyla yapılan ve sürdürülen sözleşmeler hariç, nakit veya diğеr bazı finansal araçlarla netleştirmek suretiyle kapatılabilen finansal olmayan bir kalemin alım-satım sözleşmeleri finansal araçlar gibi bu Kısım hükümlerine tabidir.

Bir malın gelecekteki bir tarihte sabit bir fiyat üzerinden alım-satım sözleşmeleri gibi, finansal olmayan bir kalemin alım-satım sözleşmeleri finansal araç tanımı içerisinde yer almaz. Ancak, işletmenin bu tür sözleşmelerini, nakitle (sözleşmenin karşı tarafına ödeme yapılması veya ters pozisyon sağlayan sözleşmelere taraf olunması suretiyle) veya finansal olmayan kalemin teslim alınarak fiyatta ya da araçların kar marjında meydana gelen kısa vadeli dalgalanmalardan kar elde etmek amacıyla teslimden hemen sonra satmak suretiyle netleştirmek hususunda geçmiş bir deneyimi bulunması durumunda; bu tür bir sözleşme türev araç tanımı içerisinde yer alır ve bu Kısım hükümlerine tabi olur. Bu geçmiş deneyim; sözleşmenin, işletmenin satın alma, satma veya kullanıma ilişkin gereksinimleri ile uyumlu olarak finansal olmayan bir kalemin teslimi veya teslim alınması amacıyla yapılmadığını gösterir.

Tanımlar

Madde 246. Bu kısımda geçen terimler aşağıda belirtilen anlamlarıyla kullanılmıştır:

Finansal araç: Bir işletmenin finansal varlığı iken diğеr işletmenin finansal borcu veya hisse senedi olan sözleşmeler.

Finansal varlık:

a) Nakit,

b) Bir sözleşme neticesinde, başka bir işletmeden nakit veya başka bir finansal varlığı alma hakkı,

c) Bir sözleşme neticesinde, başka bir işletmeyle finansal sözleşmeleri potansiyel olarak uygun şartlarda değiştirme hakkı, veya

d) Başka bir işletmenin hissesi, olan varlıklar.

Finansal borç:

a) Başka bir işletmeye nakit veya finansal araç teslim etme, veya

b) Başka bir işletmeyle, potansiyel olarak işletmenin aleyhine olacak şekilde finansal araç değiştirme, yükümlüğü doğuran sözleşmeye dayalı yükümlülükler.

Hisse senedi: İşletmenin varlıklarından tüm yükümlülüklerini indirdikten sonra kalan bakiyede hak sahibi olmayı sağlayan sözleşmeler.

Makul değer: Bilgili ve istekli taraflar arasında, herhangi bir ilişkiden etkilenmeyecek şartlar altında bir varlığın el değiştirebileceği fiyat veya yükümlülüklerin yerine getirilmesinde esas teşkil edecek olan meblağ.

Piyasa değeri: Bir finansal aracın aktif bir piyasada satılması halinde elde edilecek tutar veya elde edilmesi halinde ödenecek tutar.

Türev araç: Aşağıda belirtilen özelliklerin tamamını sağlayan, bu Kısım kapsamındaki bir finansal araç veya bir diğer sözleşmedir:

a) Aracın değerinin belirli bir faiz haddi, menkul kıymet veya mal fiyatı, döviz kuru, fiyat veya oran endeksleri, kredi derecelendirmesi veya endeksi veya benzeri değişkenlerde (işlemin dayandığı varlık) meydana gelen değişikliklere bağlı olarak değişmesi,

b) Aracın ilk yatırım gerektirmemesi veya piyasa şartlarındaki değişikliklere benzer tepki vermesi beklenen diğer sözleşme tiplerine göre daha az düzeyde ilk yatırım gerektirmesi,

c) Aracın gereklerinin ileri bir tarihte ifa edilmesi.

Alım-satım amaçlı finansal varlık veya finansal borçlar: İşletme tarafından ilk defa mali tablolara alınırken alım-satım amaçlı olarak belirlenen araçlardır. Herhangi bir finansal araç mali tablolara alınırken alım-satım amaçlı olarak belirlenebilir. Finansal araçlar, aşağıdaki koşulların varlığı halinde alım-satım amaçlı olarak sınıflandırılır:

a) Esas olarak satmak veya geri satın almak amacıyla elde edilmiş veya katlanılmışsa,

b) Birlikte yönetilen ve son zamanlardaki işlem kalıbı kısa vadeli kar amacı olan belirli finansal araçlardan oluşan bir portföyün parçasıysa, veya

c) Bir türev araçsa (riskten korunma amaçlı araçlar olarak belirlenen türev araçlar hariç).

Vadeye kadar elde tutulacak yatırımlar: Belirli veya sabit ödemeleri olan, sabit bir vadesi bulunan ve işletmenin vadesine kadar elde bulundurma niyetinde ve yeteneğinde olduğu finansal araçlar. İşletme tarafından ilk defa mali tablolara alınırken; alım-satım amaçlı, veya satılmaya hazır olarak belirlenen ya da işletme kaynaklı kredi ve alacaklar tanımını karşılayan araçlar bunun dışındadır.

İşletme kaynaklı kredi ve alacaklar:

a) İşletme tarafından ilk defa mali tablolara alınırken alım-satım amaçlı veya satılmaya hazır olarak belirlenen varlıklar ile,

b) Alım-satım amaçlı olarak sınıflandırılan ve hemen veya kısa vadede tekrar satılmak amacıyla elde edilen finansal varlıklar dışında; daha ziyade işletmenin doğrudan borç vermek veya mal ve hizmet satmak suretiyle oluşan, aktif bir piyasaya kote olmayan ve belirli veya sabit ödemeleri olan finansal varlıklar:

Satılmaya hazır finansal varlıklar:

- a) İşletme faaliyetlerinden kaynaklanan borçlar ve alacaklar,
- b) Vadeye kadar elde tutulacak yatırımlar veya
- c) Alım-satım amaçlı olarak sınıflandırılan finansal varlıklar dışındaki diğer finansal varlıklar.

Bir finansal varlık veya finansal borcun iskonto edilmiş maliyeti: Bir finansal varlık veya finansal borcun ilk defa mali tablolara alınırken değerlendirildiği tutardan; anapara geri ödemelerinin düşülmesi, ilk tutar ile vade tutarı arasındaki farkın etkin faiz yöntemi kullanılması suretiyle itfası sonucunda birikmiş itfa tutarının eklenmesi veya düşülmesi, ve varlığın değerinin düşmesi veya nakit akımlarının tahsil edilememesi nedeniyle ortaya çıkan değer azalışlarının (doğrudan veya karşılık hesapları aracılığıyla) düşülmesi suretiyle bulunan tutar.

Etkin faiz yöntemi: Bir finansal varlığın veya finansal borcun etkin faiz haddi kullanılması suretiyle iskonto edilmiş maliyetinin ve faiz geliri veya faiz giderinin hesaplanmasına ilişkin yöntem. Bir finansal varlığın veya finansal borcun etkin faiz haddi; sözleşme ile belirlenen gelecekteki nakit akımlarını, bu aracın ilk defa mali tablolara alınma tarihindeki veya uygulanabilir olması durumunda piyasadaki bu tarihten sonraki en yakın yeniden fiyatlama tarihindeki net kayıtlı değerine eşitleyen iskonto oranıdır. Taraflarca sözleşme kapsamında alınan veya ödenen tüm tutarlar bu hesaplama dahil edilir. Etkin faiz haddinin belirlenmesi, sözleşme ile belirlenen nakit akımları tutarından çok tahmini nakit akım tutarlarına dayanır; çünkü,

a) Ön-ödemelerin tutarlarına ve zamanlamalarına ilişkin makul bir tahmin yapılabildiği sürece, ön-ödeme riskine maruz bulunan varlık gruplarından elde edilen faiz gelirlerinin mali tablolara alınması ve

b) Değer düşüklüğü için toplu olarak değerlendirilen varlık gruplarında meydana gelen değer düşüklüğünün değerlendirilmesi amaçlanmaktadır. Etkin faiz haddi, bazı durumlarda vadeye veya sonraki yeniden fiyatlama tarihine kadar olan getiri seviyesi olarak tanımlanmakta olup; finansal varlığın veya finansal borcun o dönemdeki iç verim oranına eşittir.

İşlem maliyeti: Bir finansal varlığın veya finansal borcun alınması veya elden çıkarılması ile doğrudan ilişkili ilave dış maliyet.

Kesin taahhüt: Belirli bir kaynağın belirli bir fiyattan ileri bir tarihte değişimini öngören bağlayıcı anlaşma.

Mali tablolardan çıkarılma: Daha önce mali tablolara alınan bir finansal varlığın veya finansal borcun kısmen veya tamamen işletmenin bilançosundan çıkarılması.

Riskten korunma kalem: Makul değerinde veya gelecekteki nakit akımlarında değişiklik olma riski bulunan ve korunan olarak belirlenen varlık, yükümlülük, kesin taahhüt, gelecekte yapılması öngörülen işlem veya şube benzeri yabancı bir işletmedeki net yatırım.

Riskten korunma amaçlı araçlar: Makul değeri veya nakit akımları, bir korunan kalemin makul değerinde veya nakit akımlarında meydana gelen değişiklikleri karşılaması beklenen türev araçlar veya sınırlı durumlarda türev araç olmayan finansal varlıklar ve finansal borçlar. Türev araç olmayan finansal varlıklar ve finansal borçlar, sadece kur riskinden korunmak amacıyla riskten korunma amaçlı araçlar olarak belirlenebilir.

Riskten korunmanın etkinliği: Riskten korunma amaçlı aracın, korunulan riskle ilgili nakit akımı veya makul değerdeki değişiklikleri karşılamadaki etkinliği.

Menkul kıymetleştirme: Finansal varlıkların menkul kıymete dönüştürülme süreci.

Repo: Bir finansal varlığı nakit ve diğer varlıklar karşılığında diğer tarafa transfer etme, aynı zamanda bu finansal varlığı, transferdeki miktara faiz ilave etmek suretiyle bulunan tutar karşılığında ileri bir tarihte geri alma taahhüdü içeren anlaşma.

İtfa fonu: Bir işletmenin ihraç ettiği borçlanma araçlarına ilişkin yükümlülüklerini vadesinde veya vadesinden önce ifa edebilmesi amacıyla, bu işletme tarafından düzenli ödemeler yapılması suretiyle oluşturulan ve bir vekil tarafından idare edilen fonlar.

Tanımlara ilişkin hususlar

Madde 247. Bu Kısım kapsamında “sözleşme”; hukuki yaptırımları nedeniyle tarafların yükümlülüklerini yerine getirmekten kaçınmasında inisiyatiflerinin az olduğu, açık ekonomik sonuçları olan ve iki veya daha fazla taraf arasında yapılan anlaşmadır. Sözleşmeler, ve böylece finansal araçlar, değişik şekillerde düzenlenebilir ve yazılı olması zorunlu değildir.

Finansal varlık tanımı içerisinde “Finansal Varlık” ifadesinin yer alması tanımın kısır-döngü olduğunu göstermez. Finansal araçların değişiminde sözleşme ile belirlenen bir hak veya yükümlülük olması durumunda, değiştirilecek bu araçlar işletmenin finansal varlıklarını veya finansal borçlarını ya da hisse senetlerini artırır. Sözleşme ile belirlenen bir haklar veya yükümlülükler zinciri kurulsa da, bu sonuç olarak nakit tahsili veya ödemesine ya da hisse senedi çıkarılmasına veya elde edilmesine yol açar.

Finansal araçlar teriminin, asli finansal araçlar (alacaklar, borçlar ve hisse senetleri gibi) ve türev finansal araçların (opsiyonlar, vadeli işlem ve forward sözleşmesi, faiz haddi ve döviz kuru swapları) her ikisini de kapsaması nedeniyle; türev finansal araçlar bu Kısım hükümlerine tabidir.

Bir türev araç, bu aracın dayanağı olan asli finansal aracın içerdiği finansal risk veya risklerin taraflar arasında transferi etkisini taşıyan haklar ve yükümlülükler meydana getirir. Bir türev araç, genellikle bu aracın dayanağı olan asli finansal aracın sözleşme tarihinde transfer edilmesiyle sonuçlanmaz ve böyle bir transferin sözleşmenin vadesinde yerine getirilmesi de gerekli değildir.

Stoklar, makine, tesis cihazlar ve kiralanan varlıklar gibi maddi varlıklar ile patentler ve markalar gibi maddi olmayan varlıklar finansal varlık değildir. Bu tür maddi ve maddi olmayan varlıkların elde bulundurulması, nakit veya diğer varlık akışının sağlanması için bir fırsat teşkil eder, ancak nakit veya diğer finansal varlıkların elde edilmesine ilişkin mevcut bir hakta artış meydana getirmez.

Gelecekteki ekonomik faydası nakit veya diğer bir finansal varlık elde etme hakkı değil de mal veya hizmetlerin elde edilmesi olan peşin ödenen giderler gibi varlıklar finansal varlık değildir. Benzer olarak, ertelenmiş gelirler ve çoğu garanti yükümlülükleri gibi kalemler finansal borç değildir. Çünkü, bu tür kalemlere ilişkin muhtemel ekonomik fayda çıkışları nakit veya diğer bir finansal varlıktan çok mal veya hizmetlerin teslimini içerir.

Yasal yükümlülükler nedeniyle ödenmesi gereken vergiler gibi, sözleşmeden kaynaklanmayan borçlar veya varlıklar finansal borç veya finansal varlık değildir.

Finansal olmayan kalemlerin satılması veya satın alınmasına ilişkin taahhütler finansal araç kapsamı içerisinde yer almaz. (Örneğin; mala dayalı bir vadeli işlem sözleşmesinde olduğu gibi, sözleşme ile belirlenen bazı haklar (yükümlülükler) sadece finansal olmayan varlıkların alınması (teslimi) ile kapatılabilir.) Benzer olarak, faaliyet kiralamasına konu olan fiziki bir varlıkta olduğu gibi, sözleşme ile belirlenen bazı haklar (yükümlülükler) sadece hizmetlerin alınması (teslimi) ile kapatılabilir. Her iki durumda da, bir tarafın finansal olmayan bir varlığı veya hizmeti almadaki sözleşme ile belirlenen hakkı ve karşı tarafın mukabil yükümlülüğü, her iki taraf için de bir finansal varlığın alımı, teslimi veya değişimi için bir hak veya yükümlülük tesis etmez. Finansal olmayan bir kalemi alma

veya satma taahhütleri her ne kadar finansal araç tanımını karşılamasa da, netleştirme suretiyle kapatılabilen bazı sözleşmeler bu Kısım kapsamı içerisinde yer alır.

Sözleşme ile belirlenen bir hakkın kullanılması veya yükümlülüğün ifası kesin olabileceği gibi, gelecekteki bir olayın ortaya çıkmasına da bağlı olabilir. (Örnek; borçlunun temerrüdü halinde, finansal bir garanti sözleşmesi kapsamında garanti eden taraftan nakit alınması alacaklı için sözleşme ile belirlenen bir hak iken; buna karşılık alacaklıya ödemedede bulunulması garanti eden taraf için sözleşme ile belirlenen bir yükümlülüktür.) Her ne kadar alacaklının bu hakkını kullanması ve garanti eden tarafın mukabil yükümlülüğünü ifa etmesi borçlunun gelecekte temerrüde düşmesine bağlı olsa bile; finansal garantinin varlığı varsayımı altında, geçmiş bir işlem veya olaydan dolayı sözleşme ile belirlenen bir hak ve yükümlülük ortaya çıkabilir. Şarta bağlı haklar ve yükümlülükler her zaman mali tablolara alınmasa bile, bu tür bir varlık ve yükümlülük finansal varlık ve finansal borç tanımı içerisinde yer alır.

Bir bağlı ortaklık konsolide edilirken mali tablolara alınan topluluk dışı paylar ana ortaklığın bir finansal borcu veya hisse senedi değildir. Bağlı ortaklıkların öz sermaye ve gelirlerinden topluluk dışı paylara isabet eden kısımlar, ana ortaklık tarafından bu Tebliğin “Konsolide Mali Tablolar, Bağlı Ortaklıklar, Müsterek Yönetime Tabi Teşebbüsler ve İştirakler” başlıklı Kısım ile uyumlu olarak konsolide mali tablolarda gösterilir. Benzer olarak, bağlı ortaklığın hisse senetlerinden ana ortaklığın elinde bulunan kısım konsolidasyonda elimine edilirken, diğer tarafların elinde bulunan kısım konsolide bilançonun öz sermaye bölümünde ana ortaklığın sermayesinden ayrı bir şekilde topluluk dışı pay olarak gösterilir. Bir bağlı ortaklık tarafından finansal borç olarak sınıflandırılan finansal araçlar, grup-içi işlemler kapsamında konsolidasyonda elenmediği sürece ana ortaklığın konsolide bilançosunda da bir yükümlülük olarak devam eder. Ana ortaklığın konsolidasyonda kullandığı muhasebe uygulaması bağlı ortaklığının mali tablolarının gösterim esaslarını etkilemez.

Türev araçlara ilişkin hususlar

Madde 248. Vadeli işlem sözleşmeleri, forward sözleşmesi, swaplar ve opsiyonlar türev araçların tipik örnekleridir. Türev araçlar, genellikle para tutarı, hisse sayısı, ağırlık veya hacim birimlerinin sayısı veya sözleşmede belirtilen diğer birimler gibi kavramsal bir tutarı içerir. Ancak, bu kavramsal tutarın sözleşmenin başlangıcında ihraççı veya elinde bulunduran kişi veya kuruluş tarafından alınması veya yatırılması gerekmez. Türev araçlar, alternatif olarak sabit veya kavramsal bir tutarla ilişkisi olmayan gelecekteki bazı olayların bir sonucu olarak, bu aracın dayanağı olan asli finansal araçtaki değişikliklerle orantılı olmayan bir şekilde değişebilen tutarlarda bir ödeme de gerektirebilir. (Örnek; bir sözleşme yıllık faiz hadlerinde belirli bir artış görülmesi halinde sabit bir tutarın ödenmesini gerektirebilir. Bu tür bir sözleşme, kavramsal tutar belirlenmemiş olsa bile bir türev araçtır.)

Bu Kısım kapsamında türev araç tanımı, bu araca dayanak olan kalemin teslimiyle kapatılabilen sözleşmeleri (sabit faizli bir borçlanma aracının satın alınmasına yönelik forward sözleşmesi) de içerir. Bir işletme, nakitle veya diğer bazı finansal araçlarla netleştirilmek suretiyle kapatılabilen finansal olmayan kalemlere ilişkin alım-satım sözleşmelerine girebilir ve bu sözleşmeler (Örnek; ileri bir tarihte sabit bir fiyat üzerinden mal alım-satım sözleşmeleri) türev araç tanımı içerisinde yer alır. Bu tür bir sözleşme, işletmenin beklenen satın alma, satma veya kullanım gereksinimleri ile uyumlu olarak finansal olmayan bir kalemin teslimi amacıyla yapılmadığı ve sürdürülmediği sürece bu Kısım kapsamında yer alır.

Türev araçların tanımlayıcı özelliklerinden biri de; ilk yatırım gerektirmemesi veya piyasa şartlarındaki değişikliklere benzer tepki vermesi beklenen diğer sözleşme türlerine göre daha az düzeyde ilk yatırım içermesidir. Bir opsiyon sözleşmesi bu tanımı karşılar;

çünkü, opsiyon primi opsiyona konu olan dayanak finansal aracın elde edilmesi için gereken yatırım tutarından daha azdır. Eşit makul değerleri olan farklı para birimlerindeki tutarların ilk değişimini gerektiren döviz swapları da ilk yatırım tutarının sıfır olması nedeniyle bu tanım içerisinde yer alır.

Bir işletmenin, bir finansal varlığın alımını veya satımını içeren ve sözleşmeye konu varlığın ilgili piyasadaki örf veya düzenlemelerle tespit edilmiş bir zaman dilimi içinde teslimini gerektiren bir sözleşmeye (mutat sözleşme) girmesi durumunda, işlem tarihi ve ifa tarihi arasındaki sabit fiyat taahhütleri türev araç tanımını karşılayan bir forward sözleşmesidir. Bu Kısım, mutata sözleşmelerin özel bir şekilde muhasebeleştirilmesini gerektirir.

İşlem maliyetlerine ilişkin hususlar

Madde 249. İşlem maliyetleri; aracı kurumlara, danışmanlara ve acentalara ödenen ücret ve komisyonları, düzenleyici otoriteler ve borsalarca kesilen payları ve transfer vergileri ile diğer yükümlülükleri içerir. Borç primleri veya iskontoları, finansman maliyetleri, işletme içi idari maliyetler veya elde tutma maliyetleri işlem maliyetlerine dahil değildir.

Alım-satım amaçlı finansal varlık ve finansal borçlara ilişkin hususlar

Madde 250. Alım-satım amaçlı alım-satımlar genellikle aktif bir şekilde ve sık olarak alım-satım yapmayı ifade eder, ve alım-satım amaçlı finansal araçlar çoğunlukla fiyatta veya aracının kar marjında meydana gelen kısa vadeli dalgalanmalardan kar elde etmek amacıyla kullanılır. Ancak, işletmenin bir finansal araca ilişkin yakın bir zamanda satın alma veya satma niyetinin bulunmaması, bu aracın alım-satım amaçlı olarak belirlenmesini engellemez. Bu Kısım kapsamında, bir işletme herhangi bir finansal aracını ilk defa mali tablolarına alırken alım-satım amaçlı olarak belirleyebilir.

Alım-satım amaçlı finansal borçlar aşağıdaki araçları içerir:

- a) Riskten korunma amaçlı araçlar olarak belirlenmeyen türev araç borçları,
- b) Açığa satan tarafından ödünç alınan menkul kıymetler veya diğer finansal varlıkların teslimine ilişkin yükümlülükler,
- c) Yakın bir gelecekte geri satın alma niyetiyle katılan finansal borçlar (Örneğin; makul değerinde meydana gelebilecek değişikliklere bağlı olarak ihraççı tarafından geri satın alınabilen borsaya kote borçlanma araçları),
- d) Birlikte yönetilen ve son zamanlardaki işlem kalıbı kısa vadeli kar amacı olan belirli finansal araçlardan oluşan bir portföyün parçası olan finansal borçlar,
- e) Alım-satım amaçlı diğer finansal borçlar.

Bir borcun işletmenin ticari faaliyetlerini fonlamak için kullanılması; bu borcu kendi başına alım-satım amaçlı bir finansal borç haline getirme, ancak bu tür borçlar alım-satım amaçlı olarak belirlenebilir.

Finansal araçlara ilişkin bilgilerin mali tablolarda gösteriminde ve açıklanmasında, bu finansal araçların nitelikleri ile uyumlu olarak mali tablolarda gösterilmesi şarttır. (Örneğin; fiyatta veya aracının kar marjındaki kısa vadeli dalgalanmalardan kar sağlamak amacıyla elde edilen veya katılanlar dışındaki alım-satım amaçlı olarak belirlenen finansal araçlar, mali tablolarda “alım-satım amaçlı finansal araçlar” olarak değil “makul değerli finansal araçlar” gibi başlıklar altında gösterilebilir.)

İşletme kaynaklı kredi ve alacaklara ilişkin hususlar

Madde 251. İşletme tarafından temin edilen bir kredi, katılımda bulunmak veya aracılık yapmak üzere, temin edildiği tarihte diğer bir tarafa fon olarak verildiği süreçte işletme kaynaklı olarak dikkate alınır. Ancak, bir krediler veya alacaklar havuzu içinde bir

hak elde edilmesi (Örnek; menkul kıymetleştirme ile bağlantılı olarak), bir işletme kaynaklı olma değil bir satın alma işlemidir; çünkü, işletme borçlulara doğrudan borç, mal veya hizmet temin etmemiş, ya da dayanak kredi veya alacakların meydana geldiği tarihte kredi veren bir kuruluşa katılımda bulunarak veya aracılık yaparak bir finansal varlık elde etmemiştir. Ayrıca, özü itibarıyla daha önce meydana getirilen bir kredinin satın alınması olan bir işlem (Örnek; diğer işletmeler tarafından meydana getirilen kredilerin satın alınmasına yönelik olarak fon sağlamak üzere kurulan konsolide edilmemiş bir özel amaçlı işletmeye verilen bir kredi) işletme kaynaklı değildir. Birleşme işlemleri sonucunda ele geçirilen krediler, devralınan işletme tarafından benzer şekilde sınıflandırıldığı sürece, devralan işletme tarafından da işletme kaynaklı olarak dikkate alınır. Birleşme işlemi sonucunda ele geçirilen krediler bu Tebliğin “İşletme Birleşmeleri” başlıklı Kısım uyarınca değerlemeye tabi tutulur. Diğer taraftan, bir sendikasyon aracılığıyla elde edilen bir kredi, kredi veren her bir kuruluşun bu kredinin meydana getirilmesinde bir payının olması ve doğrudan borçluya fon temin edilmesi nedeniyle işletme kaynaklı olarak kabul edilir.

Sabit veya belirli ödemeleri olan herhangi bir finansal varlık (kredi varlıkları, ticari alacaklar, ihraçtan elde edilen borçlanma araçlarındaki yatırımlar ve banka mevduatları dahil) potansiyel olarak işletme kaynaklı kredi ve alacaklar tanımını karşılayabilir. Ancak, aktif bir piyasada kote olan finansal varlıklar işletme kaynaklı kredi ve alacaklar olarak nitelendirilemez. Ayrıca, meydana getirilmesinden sonra işletme tarafından satın alınan finansal varlıklar da işletme kaynaklı olarak sınıflandırılmaz. İşletme kaynaklı kredi ve alacaklar tanımını karşılamayan finansal varlıklar, gereken koşulları sağladığı sürece vadeye kadar elde tutulacak yatırımlar olarak sınıflandırılabilir. İşletmelerce, işletme kaynaklı olarak sınıflandırılacak bir finansal varlık ilk defa mali tablolara alınırken alım-satım amaçlı veya satılmaya hazır olarak belirlenebilir.

Gömülü türev araçlara ilişkin hususlar

Madde 252. Gömülü türev araç, türev araç olmayan bir sözleşme içeren bir birleşik aracın parçası olup, birleşik aracın bazı nakit akımlarının tek bir türev araçla benzer şekilde değişmesi etkisinde bulunur. Bir gömülü araç; belirli bir faiz haddi, mal veya menkul kıymet fiyatı, döviz kuru, fiyat veya oran endeksleri ya da diğer bir değışikliğe neden olabileceği bir finansal araca iliştilmiş ancak bu araçtan bağımsız olarak transfer edilmesinin sözleşmeye aykırı olmadığı veya bu araçla farklı karşı tarafları olan bir türev araç, gömülü bir türev araç değil ayrı bir finansal araçtır.

Sadece aşğıdaki şartların tamamının varlığı halinde, gömülü bir türev araç bağı olduğu sözleşmeden ayrıştırılır ve bu Kısım kapsamında bir türev araç olarak dikkate alınır:

a) Gömülü türev aracın ekonomik özellikleri ve risklerinin bağı olduğu sözleşmenin ekonomik özellikleri ve risklerine yakın bir şekilde bağı olmaması,

b) Gömülü türev araçla aynı koşulları taşıyan ayrı bir aracın türev araç tanımını karşılaması,

c) Birleşik aracın -gelir tablosu ile ilişkilendirilen makul değer değışikliklerini yansıtabilecek şekilde- makul değerle değetlenmemesi (Örnek; alım-satım amaçlı olarak sınıflandırılan bir finansal araçtaki gömülü bir türev araç bu finansal araçtan ayrıştıramaz.).

Gömülü bir türev araç bağı olduğu sözleşmeden ayrıştırıldığında, bu sözleşmenin bir finansal araç olması halinde bu Kısım hükümleri, bir finansal araç olmaması halinde bu Tebliğin uygulanabilir diğer kısımlarında yer alan hükümler dikkate alınır.

Bu Kısım uyarınca bağı olduğu sözleşmeden ayrıştırılması gereken gömülü bir türev aracın iktisap tarihinde veya müteakip bilanço tarihinde ayrı olarak değetlenmesinin mümkün olmaması halinde, birleşik sözleşme tüm unsurlarıyla birlikte alım-satım amaçlı olarak sınıflandırılır.

İşletmenin gömülü türev aracın makul değerini vadesine ve koşullarına bağlı olarak güvenilir bir şekilde belirleyememesi halinde (Örnek; borsaya kote olmayan bir hisse senedine dayanan gömülü türev araçlar), gömülü türev aracın makul değeri; bu Kısım kapsamında belirlenebildiği sürece, birleşik aracın makul değeri ile bağlı olduğu sözleşmenin makul değeri arasındaki farktır. Gömülü türev aracın makul değerinin bu yöntem kullanılarak belirlenememesi halinde, bir üst fıkrada belirtilen hüküm uygulanır ve birleşik araç alım-satım amaçlı olarak dikkate alınır.

İKİNCİ BÖLÜM

Finansal Araçların Mali Tablolara Alınması

İlk defa mali tablolara alınma

Madde 253. Finansal varlıklar veya finansal borçlar, sadece işletmenin ilgili araca ilişkin sözleşme hükümlerine taraf olması halinde bilançoya yansıtılmak üzere mali tablolara alınır.

Bu ilke, türev araçlara ilişkin sözleşme ile belirlenen tüm hakların ve sorumlulukların bilançoda varlıklar ve yükümlülükler olarak mali tablolara alınmasını gerektirir. Bir finansal varlık transferinin mali tablolardan çıkarılma için gerekli şartları sağlamaması durumunda, transfer edilen varlık transfer edilen tarafça bir varlık olarak mali tablolara alınmaz.

Bu ilkeye ilişkin uygulama örneklerine aşağıda yer verilmiştir:

a) İşletmenin bir sözleşmeye taraf olması ve bunun sonucunda nakit almak için hukuki bir hakkının veya nakit ödemek için hukuki bir sorumluluğunun bulunması halinde; herhangi bir şarta bağlı olmayan bu tür alacak ve borçlar, varlıklar ve yükümlülükler olarak mali tablolara alınır.

b) Mal veya hizmetlerin satılması veya satın alınmasına yönelik kesin taahhütlerin bir sonucu olarak elde edilecek varlıklar ve katlanılacak yükümlülükler, en azından taraflardan biri sözleşme ile belirlenen yükümlülüğünü yerine getirene kadar mali tablolara alınmaz. (Örnek; işletmenin aldığı kesin bir sipariş taahhüt anında bir varlık olarak mali tablolara alınmaz, sipariş edilen varlıklar veya hizmetler teslim edilene kadar mali tablolara alınma geciktirilir.) Ancak bu Kısım kapsamında finansal olmayan kalemlerin alım-satımlarına ilişkin kesin taahhütler, sözleşmelerin netleştirilebilmesi nedeniyle bu şekilde muhasebeleştirilmez. Bu tür bir taahhüdün net makul değeri taahhüt tarihinde varlık veya yükümlülük olarak mali tablolara alınır. Ayrıca, daha önce mali tablolara alınmayan kesin bir taahhüdün riskten korunulan kalem olarak belirlenmesi halinde; net makul değerdeki korunulan riskle ilişkilendirilebilir herhangi bir değişiklik, riskten korunmanın başlangıcını müteakiben bir varlık veya yükümlülük olarak mali tablolara alınır.

c) Bu Kısım kapsamındaki forward sözleşmesi, ifanın gerçekleştiği tarihte değil, taahhüt tarihinde bir varlık veya yükümlülük olarak mali tablolara alınır. Forward sözleşmesine taraf olduğunda, genellikle hak ve sorumluluğun makul değerleri birbirine eşittir; öyle ki bu forward sözleşmesinin net makul değeri sıfırdır. Bir hak ve sorumluluğa ilişkin herhangi bir net makul değer varlığı halinde, sadece bu net makul değer varlık veya yükümlülük olarak mali tablolara alınır.

d) Bu Kısım kapsamındaki bir opsiyon sözleşmesi, bu sözleşmeyi düzenleyen veya elinde bulunduranın sözleşmeye taraf olduğu anda varlık veya yükümlülük olarak mali tablolara alınır.

e) Gelecekte gerçekleştirilmesi planlanan bir işlem, gerçekleşme ihtimali ne kadar yüksek olursa olsun, işletmenin henüz buna ilişkin herhangi bir sözleşmeye taraf olmaması halinde bir varlık veya yükümlülük değildir.

Bir finansal varlığın mali tablolardan çıkarılması

Madde 254. Bir finansal varlık veya bu varlığın bir kısmı aşağıdaki koşullardan en az birinin varlığı halinde mali tablolardan çıkarılır:

a) İşletmenin finansal varlığa veya bu varlığın bir kısmına ilişkin nakit akımları üzerindeki sözleşme ile belirlenen haklarının sona ermesi veya kaybedilmesi, veya,

b) İşletmenin finansal varlığa veya bu varlığın bir kısmına ilişkin nakit akımları üzerindeki sözleşme ile belirlenen haklarını transfer etmesi ve bu hakların tamamına veya bir kısmına ilişkin devam eden bir katılımının bulunmaması.

Bu koşullardan herhangi birinin finansal varlığın tamamı için geçerli olması halinde, varlık tamamen mali tablolardan çıkarılır. Bu koşullardan herhangi birinin finansal varlığın sadece bir kısmı için geçerli olması halinde, varlığın o kısmı mali tablolardan çıkarılır ve diğer kısımlarının mali tablolara alınmasına devam edilir.

Bir transfere konu olan bir finansal varlık, tek bir finansal varlık veya bir grup olabileceği gibi bunların alt-kısımları da olabilir. Bir finansal varlığın veya finansal varlık grubunun alt-kısımları, bunların dayanağı olan nakit akımlarının belirlenebilir bir kısmına ilişkin fayda ve riskler ile haklardan oluşur. Bu Kısım amaçları kapsamında, bir finansal varlığın transferi; bir finansal varlığa veya finansal varlık grubuna ilişkin nakit akımlarının tamamı veya bir kısmı üzerindeki sözleşme ile belirlenen hakların doğrudan bir sözleşme aracılığıyla veya bir menkul kıymet şeklinde transferidir.

Transferin tamamı veya bir kısmı için aşağıdaki koşulların her ikisi de sağlandığı sürece, transfer eden tarafın transfer edilen varlık veya bu varlığın bir kısmına ilişkin nakit akımları üzerindeki sözleşme ile belirlenen haklarda devam eden herhangi bir katılımı bulunmaz:

a) Transfer eden tarafın;

1-Nakit akımları üzerindeki sözleşme ile belirlenen haklarından vazgeçmesi, veya

2-Bir finansal varlığı oluşturan nakit akımlarının tamamına veya bir kısmına ilişkin sözleşme ile belirlenen haklarını transfer etmesi ve bu varlığa ait nakit akımlarını tahsil etmeye devam etmesine yönelik olarak bu maddenin dokuzuncu fıkrasında belirtilen koşulları sağlayan bir sözleşmeye girmesi; ve

b) Transfer ile ilgili olarak;

1-Transfer eden tarafın sözleşme ile belirlenen önceki hakları üzerinde yeniden kontrol elde etmesine yol açacak şekilde sözleşmede herhangi bir hüküm bulunmaması (Örnek; bir repo işlemi ya da transfer eden tarafın elinde bulundurduğu satın alma opsiyonu veya düzenlediği satma opsiyonu aracılığıyla), veya

2-Transfer eden tarafa (konsolide edilmiş bir işletme dahil) sözleşme ile belirlenen önceki hakları kapsamında müteakip değer artışlarını alma hakkı veren veya müteakip değer azalışlarını ödeme yükümlülüğü doğuran herhangi bir sözleşme hükümünün bulunmaması.

Transfer eden tarafın transfer edilen bir finansal varlık üzerinde devam eden bir katılımının bulunması, transfer sözleşmesinde yer alan hükümlerden ya da transfer edilen tarafla veya bu transferle bağlantılı üçüncü bir tarafla yapılan ayrı bir anlaşmadan kaynaklanabilir. Hileli bir transfere ilişkin olağan temsil ve garantiler ile hukuki bir yaptırımın sonucu olarak bu transfer işlemi geçersiz hale getirebilecek makul olma, iyi niyet ve dürüst işlem kavramları, transfer edilen varlık üzerinde devam eden bir katılım sağlamaz. Transfer edilen bir finansal varlığa ilişkin hizmet hakkının alıkoyması, tek başına bu varlığa ilişkin devam eden bir katılım oluşturmaz.

Transfer eden tarafın transfer edilen finansal varlığa ilişkin sözleşme ile belirlenen nakit akımlarının tamamı veya bir kısmı üzerinde kontrolü yeniden ele geçirmesiyle sonuçlanabilecek sözleşme hükümleri bulunması halinde; bu transfer, transfer edilen varlık

yeniden ele geçirilebildiği sürece mali tablolardan çıkarılma için gereken koşulları sağlamaz. Transfer edilen bir finansal varlığa ilişkin nakit akımları işletmenin bunları geri satın almasını gerektiren ya da izin veren bir sözleşme hükmüne konu olduğu sürece (Örnek; repo veya transfer eden tarafça elde tutulan bir satın alma opsiyonu aracılığıyla), işletme bu varlığa ilişkin nakit akımları üzerinde yeniden kontrol elde edebilir. Bazı durumlarda da, bir finansal varlığa ilişkin nakit akımları üzerindeki hakların geri satın alınması gerektiği sürece, işletme bu varlığa ilişkin nakit akımları üzerinde yeniden kontrol elde etmek zorunda kalabilir (Örnek; transfer edilen tarafça elde tutulan bir satma opsiyonu aracılığıyla). Bu durumlarda, transfer edilen bir finansal varlık yeniden ele geçirilebildiği sürece, mali tablolardan çıkarılma için gereken koşulları sağlamaz.

Transfer edilen varlığın değerinde transferi müteakip meydana gelen değişikliklere göre transfer eden tarafa veya tarafça bir ödeme yapılmasını gerektiren bir transfere ilişkin sözleşme hükümleri bulunduğu sürece, bu transfer mali tablolardan çıkarılma için gereken koşulları sağlamaz. (Örnek; transfer eden taraf transfer edilen varlığın değerinde meydana gelebilecek değer azalışları için karşı tarafa garanti verebilir ve transfer edilen taraf da yine bu varlığın değerinde meydana gelebilecek değer artışlarını transfer edene ödeyebilir.) Bu durumlarda, transfer eden tarafın transfer edilen varlığa ilişkin kazanç ve kayıplar üzerinde devam eden bir katılımının bulunması nedeniyle, transfer mali tablolardan çıkarılma için gereken koşulları sağlamaz.

Transfer eden tarafın bir finansal varlığın transfer edilen kısmı üzerinde devam eden bir katılımı yoksa, aynı finansal varlığın ayrı bir kısmının halen transfer edenin elinde bulunması ve bu ayrı kısmın finansal varlığa ilişkin risklerin tamamını veya büyük bir çoğunluğunu içermesi halinde bile, transfer edilen kısım mali tablolardan çıkarılma için gereken koşulları sağlar.

İşletmenin bir finansal varlığı oluşturan nakit akımlarının tamamına veya bir kısmına ilişkin sözleşme ile belirlenen haklarını transfer etmesi ve bu varlığa ait nakit akımlarını tahsil etmeye devam etmesi durumunda; bu transfer, aşağıdaki koşulların tamamını sağladığı ve transfer eden tarafın transfer edilen varlık üzerinde devam eden bir katılımı bulunmadığı sürece, mali tablolardan çıkarılma için gereken koşulları sağlar:

a) Mali tablolardan çıkarılma için gereken koşulları sağlayan transfer edilen bir varlıktan veya bir kısmından eşdeğer tutarlar elde edilmediği sürece, transfer eden tarafın transfer edilen tarafa karşı herhangi bir tutar ödeme yükümlülüğünün bulunmaması (Örnek; transfer edilen tarafın, mali tablolardan çıkarılma için gereken koşulları sağlayan transfer edilen bir varlığa veya bir kısmına ilişkin olarak sadece nakit akımları üzerinde bir hakkı bulunabilir.),

b) Transfer eden tarafın transfer edilen varlığı satması, rehnemesi, teminat göstermesi veya kendi yararı için kullanmasının transfer sözleşmesiyle yasaklanması,

c) Transfer eden tarafın karşı taraf adına tahsil ettiği nakit akımlarını önemli herhangi bir gecikme olmaksızın karşı tarafa ödemekle yükümlü olması ve tahsil ettiği bu nakit akımlarıyla kendi yararı için yeni yatırımlar yapma hakkının bulunmaması.

Bir finansal varlığa ilişkin nakit akımları üzerindeki sözleşme ile belirlenen hakların tamamının veya bir kısmının transfer edilmesi durumunda, bu varlığın saklanması transfer eden tarafça devam edilebilir. Bu durum, özel amaçlı bir işletme tarafından, sahip olduğu finansal varlıklara dayanılarak çıkarılan faydalı hakların ihraç edilmesi ve bu finansal varlıklara ilişkin hizmet sağlanması halinde ortaya çıkabilir. Bu tür durumlarda, önceki fıkrada sayılan koşulların karşılanması halinde, finansal varlıklar mali tablolardan çıkarılma için gereken koşulları sağlar.

Hizmet varlıkları ve hizmet borçları

Madde 255. İşletmenin bir finansal varlığın tamamını veya bir kısmını transfer etmesi ve bir ücret karşılığında bu finansal varlığa ilişkin hizmet hakkının bulunması durumunda, bu hizmet sözleşmesi hizmet varlıkları veya hizmet borçları olarak mali tablolara alınır. Alınacak ücretin hizmetin sağlanması için yapılması gereken harcamaları yeterince karşılamayacağı bekleniyorsa, bu hizmet yükümlülüğü makul değeri üzerinden hizmet borçları olarak mali tablolara alınır. Alınacak ücretin hizmetin sağlanması için yapılması gereken harcamalardan fazla olmasının beklenmesi durumunda ise; bu hizmet hakkı, alınan bedelin bu Kısımın “Bir finansal varlığın kısmen mali tablolardan çıkarılması” başlıklı maddesi hükümleri ile uyumlu olarak paylaştırılmasında dikkate alınan esas çerçevesinde belirlenen tutar üzerinden hizmet varlıkları olarak mali tablolara alınır.

Bir finansal varlığın tamamen mali tablolardan çıkarılması

Madde 256. İşletmenin bir finansal varlığın tamamını transfer etmesi ve bu transferin finansal varlığın tamamen mali tablolardan çıkarılması için gereken koşulları sağlaması, ancak bunun karşılığında yeni bir finansal varlık elde etmesi veya yeni bir finansal borç ya da bir hizmet borcu altına girmesi durumunda; işletme, yeni finansal varlık, finansal borç veya hizmet borcunu makul değeri üzerinden mali tablolara almakla yükümlüdür.

Bu duruma ilişkin örnekler aşağıda yer almaktadır:

- a) Borçlanma araçlarından oluşan bir portföyün satılması ve bedel olarak bu araçların makul değeri karşılığında nakit ve hisse senedi elde edilmesi,
- b) Alacaklara yönelik hizmet hakkı bir ücret karşılığında devam ediyor ve alınacak ücretin hizmetin sağlanması için yapılması gereken harcamaları yeterince karşılamayacağı bekleniyorken, bu alacaklardan oluşan portföyün satılması veya menkul kıymetleştirilmesi işletme açısından bir hizmet borcu oluşmasına yol açar. Bir hizmet borcu her ne kadar bir finansal borç olmasa da, bir finansal varlığın tamamının transfer edilmesinin bir sonucu olarak ortaya çıkmış yeni bir finansal borç gibi mali tablolara alınır.

Bir finansal varlığın tamamen mali tablolardan çıkarılmasında;

- a) transfer edilen bu varlığın kayıtlı değeri ile
- b) Bu varlığa ilişkin
 - 1- Alınan bedel, ve
 - 2- Doğrudan öz sermaye içerisinde mali tablolara alınan birikmiş kazanç veya kayıpların toplamı arasındaki fark,dönemin kar veya zararı ile ilişkilendirilir.

Bir finansal varlığın kısmen mali tablolardan çıkarılması

Madde 257. Bir finansal varlığın bir kısmı yapılan bir transfer sonucunda mali tablolardan çıkarılırken, diğer kısmın mali tablolara alınmasına devam edilmesi durumunda; finansal varlığın önceki kayıtlı değeri, mali tablolardan çıkarılan kısım ile mali tablolara alınmaya devam edilen kısım arasında, bu kısımların transfer tarihindeki göreceli makul değerleri esas alınarak paylaştırılır. Bu amaçla, transfere ilişkin alıkoyulan bir hizmet varlığı mali tablolara alınmaya devam edilen kısım olarak dikkate alınır.

- a) Mali tablolardan çıkarılan kısma isabet eden kayıtlı değer ile
 - b) Bu kısma ilişkin
 - 1- Alınan bedel ve
 - 2- Doğrudan öz sermaye içerisinde mali tablolara alınan birikmiş kazanç veya kayıpların toplamı arasındaki fark,dönemin kar veya zararı ile ilişkilendirilir.
- Bu duruma ilişkin örnekler aşağıda yer almaktadır:

a) Bir borçlanma aracının nakit akımları ile ilgili olarak anapara ve faizlerin ayrıştırılması ve bunlardan bazıları satılırken kalan kısmının elde tutulmaya devam edilmesi,

b) Alacaklara yönelik hizmet hakkı bir ücret karşılığında devam ediyor ve alınacak ücretin hizmetin sağlanması için yapılması gereken harcamalardan fazla olması bekleniyorken, bu alacaklardan oluşan portföyün satılması veya menkul kıymetleştirilmesi işletme açısından bir hizmet varlığı oluşmasına yol açar. Bir hizmet varlığı her ne kadar bir finansal varlık olmasa da, finansal varlığın önceki kayıtlı değerinin göreceli makul değerler esas alınarak paylaşılmasında olduğu gibi muhasebeleştirilir.

Transfer eden taraf, transfer edilen finansal varlıklar üzerindeki faiz ödemelerinin bir kısmını bu varlıklara hizmet sağlamanın bir karşılığı olarak alıkoyabilir. Hizmet sözleşmesinin transferi veya sona ermesi nedeniyle transfer eden tarafın vazgeçmek zorunda kalacağı faizler hizmet varlığı veya hizmet borcu içerisine dahil edilir. Bazı durumlarda, transfer eden taraf hizmet sözleşmesinin transferi veya sona ermesi nedeniyle herhangi bir faiz kaybına uğramayabilir. Bu madde hükümlerinin uygulanmasına yönelik olarak, hizmet varlığının ve faiz ödemelerinden transfer eden tarafın vazgeçmek zorunda kalmayacağı kısımların makul değerleri; bu alacakların kayıtlı değerinin, varlıkların mali tablolardan çıkarılan kısmı ile mali tablolara alınmaya devam edilen kısmı arasında paylaşılmasında kullanılır. Herhangi bir hizmet ücreti belirlenmemişse veya alınacak ücretin hizmet sağlanması için yapılması gereken harcamaları yeterince karşılamayacağı bekleniyorsa, bu hizmet yükümlülüğü bir yükümlülük olarak makul değeri üzerinden mali tablolara alınır.

Alıkoyulan kısmın kayıtlı değerinin ve transfer edilen kısma ilişkin kazanç veya kayıpların belirlenmesi amaçlarına yönelik olarak, transfer edilen ve alıkoyulan kısımların makul değerleri tahmin edilirken, bu Kısımın “Makul değerle değerlemeye ilişkin ilkeler” başlıklı maddesi hükümleri uygulanır.

Transfer eden tarafın transfer edilen bir finansal varlığa ilişkin bakiye değere katılma hakkını alıkoyduğu ve benzer bakiye değere katılma haklarına ilişkin bir satış deneyiminin bulunduğu veya benzer bakiye değere katılma haklarının alım-satımına yönelik piyasa işlemlerinin bulunduğu durumlarda; bu tür işlemlerin yakın zamanlı fiyatları, alıkoyulan bakiye değere katılma hakkının makul değerinin belirlenmesi için en iyi tahmini oluşturur. Bunlara ilişkin herhangi bir fiyat kotasyonu veya yakın zamanlı bir piyasa işleminin bulunmaması halinde, alıkoyulan bakiye değere katılma hakkının makul değerine ilişkin en iyi tahmin; varlığın bir bütün olarak makul değeri ile transfer edilen kısım için transfer edilen taraftan alınan bedel arasındaki farktır.

Mali tablolardan çıkarılma için gerekli koşulları sağlamayan transferler

Madde 258. Bir finansal varlığın tamamen veya kısmen diğer bir işletmeye transfer edildiği ancak bu transferin mali tablolardan çıkarılma için gereken koşulları sağlamadığı veya sadece kısmen sağladığı durumlarda; bu işlem, karşılığında teminat verilmiş bir borçlanma işlemi olarak dikkate alınır ve transfer edilen varlığın mali tablolardan çıkarılma için gereken koşulları sağlamayan kısmı finansal borç olarak mali tablolara alınır.

Transfer edilen varlık ve bu transferin mali tablolardan çıkarılma için gereken koşulları sağlamaması nedeniyle ortaya çıkan borçlanma, transfer eden tarafın transfere ilişkin haklarını ve sorumluluklarını yansıtmak şeklinde ve bunlarla tutarlı olarak dikkate alınır. Transfer eden tarafın transfer edilen varlığın makul değerinde meydana gelen değişikliklere sınırlı olarak maruz kalması durumunda, bu varlığa ilişkin olarak transfer eden tarafça maruz kalınmayan makul değer değişiklikleri mali tablolara alınmaz. Transfer edilen varlık ve buna ilişkin borçlanmalar herhangi bir şekilde netleştirilmez.

Transfer edilen varlık ve buna ilişkin borçlanma, bunların net kayıtlı değerinin transfer eden tarafın transfere ilişkin haklarını ve sorumluluklarını yansıtmalarını sağlayacak

şekilde dikkate alınır. Buna bağlı olarak, transfer edilen varlık makul değer üzerinden değerlendirildiği ve elde bulundurulmuş satın alma opsiyonu ve düzenlenen satma opsiyonu nedeniyle transfer eden tarafın transfer edilen varlığın makul değerindeki değişikliklere tek taraflı olarak maruz kaldığı durumlarda, varlığın makul değerinde meydana gelen değişikliklerin mali tablolara alınması opsiyon kullanım fiyatı ile sınırlıdır.

Transfer eden tarafın bu transfere ilişkin sözleşme ile belirlenen hakları ve sorumlulukları nedeniyle, bir finansal varlığın tamamen veya kısmen transferinin mali tablolardan çıkarılma için gereken koşulları sağlamadığı durumlarda; bu haklar ve sorumluluklar ile transfer edilen varlığın veya transferden kaynaklanan yükümlülüğün her ikisinin de mali tablolara alınması, aynı hakların ve sorumlulukların iki kez mali tablolara alınması ile sonuçlanacaksa, bu haklar ve sorumluluklar türev araç olarak ayrı bir şekilde dikkate alınmaz. (Örneğin; transfer eden tarafın elinde bulunan bir satın alma opsiyonu, finansal varlıkların transferinin bir satış olarak dikkate alınmasını engeller (transfer eden tarafça satın alma opsiyonunun kullanılmasıyla geri satın alınabilen finansal varlığın tutarı ölçüsünde)). Bu durumda, satın alma opsiyonu bir türev araç olarak ayrı bir şekilde mali tablolara alınmaz.

Transfer eden tarafın transfer edilen tarafa nakit dışı (menkul kıymet gibi) teminat vermesi durumunda; her iki taraf açısından da teminatların muhasebeleştirilmesi, transfer edilen tarafın teminatları satma veya yeniden teminat olarak verme hakkının bulunup bulunmadığına ve transfer eden tarafın temerrüde düşüp düşmediğine bağlı olarak değişir:

a) Transfer edilen tarafın bir sözleşme veya ilgili piyasadaki örf ve düzenlemelerin bir sonucu olarak teminatları satma veya yeniden teminat olarak verme hakkının bulunması halinde, transfer eden taraf bu varlığı bilançoda diğer varlıklarından ayrı olarak yeniden sınıflandırır.

b) Transfer edilen taraf, kendisine verilen teminatları satması halinde, bu satıştan elde edilen gelirleri ve teminatları iade etme sorumluluğuna ilişkin bir yükümlülüğü makul değeri üzerinden mali tablolarına almak zorundadır.

c) Transfer eden tarafın sözleşme hükümleri kapsamında temerrüde düşmesi ve bundan sonra teminat olarak verdiği varlıkları geri alma hakkının kalmaması durumunda; transfer eden taraf bu varlıkları mali tablolarından çıkarır, transfer edilen taraf ise aldığı teminatları makul değeri üzerinden bir varlık olarak mali tablolarına alır, veya bu teminatları o ana kadar satmış olması halinde bunlara ilişkin iade yükümlülüğünü mali tablolarından çıkarır.

d) (c) bendinde belirtilen durum hariç olmak üzere, transfer eden taraf verdiği teminatları bir varlık olarak izlemeye devam eder, ve transfer edilen taraf bu teminatları bir varlık olarak mali tablolarına almaz.

Bir finansal varlık transferi mali tablolardan çıkarılma için gereken koşulları sağlamıyorsa, transfer edilen varlık transfer edilen tarafça bir varlık olarak mali tablolara alınmaz. Transfer edilen taraf, nakit veya ödenen diğer bedelleri mali tablolarından çıkarırken, bunun karşılığında transfer eden tarafa ilişkin bir alacak mali tablolarına alır. Transfer eden tarafın sabit bir tutar karşılığında transfer edilen varlığın tamamı üzerinde yeniden kontrol elde etmesine ilişkin hem de bir yükümlülüğünün bulunması halinde (repo gibi), transfer edilen taraf bu işlemde kaynaklanan alacağını işletme kaynaklı kredi ve alacak olarak dikkate alır. Diğer durumlarda, bu tür alacaklar transfer edilen tarafça alım-satım amaçlı, satılmaya hazır veya vadeye kadar tutulacak finansal varlıklardan uygun olanı olarak sınıflandırılır.

Bir finansal varlığın mutata alım-satımı

Madde 259. Finansal varlıkların mutata alım-satımları, işlem tarihi muhasebesi veya ifa tarihi muhasebesinden biri kullanılarak mali tablolara alınır ve mali tablolardan

çıkarılır. Kullanılan yöntem, aynı kategori içerisindeki finansal varlıklara ilişkin tüm alım-satım işlemleri için tutarlı bir şekilde uygulanır.

Bir finansal varlığın alımı ve satımını içeren ve sözleşmeye konu varlığın, ilgili piyasadaki örf veya düzenlemelerle tespit edilmiş bir zaman dilimi içinde teslimini gerektiren sözleşmeler (mutat sözleşmeler) bu Kısım kapsamı içerisinde yer alan finansal araçlardır. İşlem tarihi ve ifa tarihi arasındaki sabit fiyat taahhüdü türev araç tanımını karşılar ve forward sözleşmesidir. Ancak, taahhüdün kısa bir geçerlilik süresinin olması nedeniyle, bu tür bir sözleşme bu Kısım kapsamında türev araç olarak mali tablolara alınmaz.

Sözleşmenin değerinde meydana gelen değişikliklerin netleştirilmesini gerektiren veya buna izin veren bir sözleşme mutat sözleşme değildir. Bunun yerine, bu tür bir sözleşme işlem tarihi ve ifa tarihi arasındaki dönemde bir türev araç olarak dikkate alınır.

İşlem tarihi, işletmenin bir varlığı satın alma veya satma taahhüdünde bulunduğu tarihtir. İşlem tarihi muhasebesi;

a) Alınacak bir varlığın ve bunun için ödenecek yükümlülüğün işlem tarihinde mali tablolara alınması ile,

b) Satılan bir varlığın işlem tarihinde mali tablolardan çıkarılması ve bedeli satın alan tarafından ödenmek üzere bir alacağın işlem tarihinde mali tablolara alınmasıdır.

Genellikle, varlığa ve mukabil yükümlülüğe ilişkin mülkiyetin değiştiği ifa tarihine kadar herhangi bir faiz tahakkuk etmez.

İfa tarihi, varlığın işletme tarafından veya işletmeye teslim edildiği tarihtir. İfa tarihi muhasebesi;

a) Bir varlığın işletme tarafından teslim alındığı tarihte mali tablolara alınması ile,

b) Bir varlığın işletme tarafından teslim edildiği tarihte mali tablolardan çıkarılmasıdır.

İfa tarihi muhasebesinin uygulanması durumunda; işlem tarihi ve ifa tarihi arasındaki dönem süresince teslim alınacak varlığın makul değerinde meydana gelen değişiklikler, bu Kısım kapsamında elde edilen varlıklarla aynı şekilde dikkate alınır. Diğer bir ifadeyle, maliyeti veya iskonto edilmiş maliyeti üzerinden izlenen varlıkların makul değerlerinde meydana gelen değişiklikler mali tablolara alınmaz; alım-satım amaçlı olarak sınıflandırılan varlıkların makul değerlerinde meydana gelen değişiklikler kar veya zarar olarak mali tablolara alınır; satılmaya hazır olarak sınıflandırılan varlıkların makul değerlerinde meydana gelen değişiklikler ise öz sermaye ile ilişkilendirilmek suretiyle mali tablolara alınır.

Bir finansal borcun mali tablolardan çıkarılması

Madde 260. Bir finansal borç veya bu borcun bir kısmı, sadece borcun ortadan kalkması (sözleşmede belirtilen yükümlülüğün ifası, sona ermesi veya iptal edilmesi gibi) halinde bilançodan çıkarılır.

Aşağıdaki durumlardan en az birinin varlığı halinde finansal borç ortadan kalkmış kabul edilir:

a) Borçlunun kredi verene nakit, diğer finansal varlıklar, mal veya hizmetle ödemede bulunmak suretiyle borcunu ifa etmesi, veya

b) Borçlunun finansal borca veya bir kısmına ilişkin asli sorumluluğunun hukuki bir süreçle veya kredi verenin inisiyatifiyle hukuki olarak sona ermesi (Borçlu tarafından garanti verilmesi bu koşulun sağlanmadığı anlamına gelmez.).

Bir borçlanma aracı ihraççısının bu aracı geri satın alması durumunda, bu ihraççının araca ilişkin piyasa yapıcısı olması veya yakın bir gelecekte yeniden satma niyeti bulunması halinde bile borç ortadan kalkar.

Üçüncü taraflara yapılan ödemeler, borçlu alacaklı tarafından hukuki olarak ibra edilmediği sürece, kendi başına borçlunun kredi verene olan asli yükümlülüklerini azaltmaz.

Borçlunun bir yükümlülüğünün üstlenilmesi için üçüncü bir tarafa ödemede bulunması ve bu yükümlülüğün üçüncü tarafça üstlenildiğine ilişkin kredi vereni bilgilendirmesi durumunda; ikinci fıkranın (b) bendinde sayılan koşullar sağlanmadığı sürece borç mali tablolardan çıkarılmaz. Borçlunun bir yükümlülüğünün üstlenilmesi için üçüncü bir tarafa ödemede bulunması ve kredi veren tarafından hukuki olarak ibra edilmesi halinde, borç ortadan kalkar. Ancak, borçlunun borca ilişkin olarak üçüncü tarafa veya doğrudan asli kredi verene ödeme yapmayı kabul etmesi halinde, üçüncü tarafa olan yeni bir borç yükümlülüğü borçlu tarafından mali tablolara alınır.

Hukuki olarak veya kredi verenin inisiyatifıyla elde edilen hukuki bir ibra her ne kadar borcun mali tablolardan çıkarılması ile sonuçlansa bile; bu Kısımın “Bir finansal varlığın mali tablolardan çıkarılması” başlıklı maddesinde belirtilen koşulların sağlanmaması halinde, işletme tarafından yeni bir yükümlülük mali tablolara alınır. Bu koşullar sağlanmadığı takdirde, transfer edilen varlıklar mali tablolardan çıkarılmaz, ve transfer eden tarafından transfer edilen varlıklara ilişkin olarak mali tablolardan çıkarılan yükümlülük tutarına eşit yeni bir yükümlülük mali tablolara alınır.

Borçlanma araçlarının önemli ölçüde farklı koşullarla mevcut borçlu ve alacaklı tarafından değiştirilmesi, asli finansal borcun ortadan kalkması ve yeni bir finansal borcun mali tablolara alınması olarak dikkate alınır. Benzer olarak, mevcut bir finansal borcun koşullarında meydana gelen önemli bir değişiklik (borçlunun mali güçlük içinde bulunmasıyla ilgili olsun veya olmasın) asli finansal borcun ortadan kalkması ve yeni bir finansal borcun mali tablolara alınması olarak dikkate alınır.

Yedinci fıkranın uygulanmasına yönelik olarak, ödenen ve alınan ücretler netleştirildikten ve asli finansal borca ilişkin etkin faiz haddi kullanılmak suretiyle iskonto edildikten sonraki net tutar dahil olmak üzere, yeni koşullar altındaki nakit akımlarının iskonto edilmiş bugünkü değerinin asli finansal borca ait devam eden nakit akımlarının iskonto edilmiş bugünkü değerinden en az %10 farklı olması halinde, koşulların önemli ölçüde değiştiği kabul edilir. Borçlanma araçlarının veya koşullarının değiştirilmesinin asli finansal borcun ortadan kalkması olarak dikkate alınması halinde, katlanılan maliyetler veya ücretler bu borcun ortadan kalkmasına ilişkin kazanç veya kayıpların bir parçası olarak mali tablolara alınır. Borçlanma araçlarının veya koşullarının değiştirilmesinin asli finansal borcun ortadan kalkması olarak dikkate alınmaması halinde ise, katlanılan maliyetler veya ücretler bu borcun kayıtlı değerinde bir düzeltme olarak kabul edilir ve üzerinde değişiklik yapılan borcun kalan süresi içerisinde itfa edilir.

Tamamen veya kısmen transfer edilen veya ortadan kalkan bir yükümlülüğün kayıtlı değeri ile ödenen tutar arasındaki fark dönemin gelir tablosu ile ilişkilendirilir.

Bazı durumlarda, kredi verenin borçluyu mevcut bir ödeme yapma yükümlülüğünden kurtarması karşılığında, borçlu asli sorumluluğu üstlenen tarafın temerrüdü halinde ödeme yapmak üzere bir garanti yükümlülüğü altına girebilir. Bu durumlarda borçlu tarafından;

a) Garanti yükümlülüğünün makul değeri esas alınarak yeni bir finansal borç mali tablolara alınır,

b) Elde edilen gelirler ile asli finansal borcun kayıtlı değerinden yeni finansal borcun makul değerinin düşülmesi suretiyle bulunan tutar arasındaki fark esas alınarak bir kazanç veya kayıp mali tablolara alınır.

İşletmenin bir finansal borcu kısmen geri satın alması durumunda, bu finansal borcun önceki kayıtlı değeri; mali tablolara alınmaya devam edilen kısım ile mali tablolardan çıkarılan kısım arasında, bu kısımların geri satın alma tarihindeki göreceli makul

değerleri esas alınarak paylaştırılır. Mali tablolardan çıkarılan kısma isabet eden kayıtlı değer ile bu kısım için ödenen bedel arasındaki fark dönemin gelir tablosu ile ilişkilendirilir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

Finansal Araçların Değerlemesi

Finansal varlıkların ve finansal borçların ilk değerlemesi

Madde 261. Bir finansal varlık ya da finansal borç ilk defa mali tablolara alınırken maliyet bedeli üzerinden değerlendirir; bu maliyet, bir varlık olması durumunda verilen bedelin ve bir yükümlülük olması durumunda alınan bedelin makul değeridir. Elde etme veya ihraçla doğrudan ilişkilendirilebilir işlem maliyetleri finansal varlığın veya finansal borcun ilk değerlemesine dahil edilir.

Bir finansal araç için alınan veya verilen bedelin makul değeri, işlem fiyatı veya diğer piyasa fiyatları dikkate alınarak belirlenir. Bu tür piyasa fiyatlarının bulunmaması halinde veya bedelin bir kısmını finansal araç dışındaki bir şeyin oluşturması halinde, bu bedelin makul değeri; gelecekteki tüm nakit giriş ve çıkışlarının, benzer kredi derecelendirmesine sahip olan bir ihraçcının benzer bir finansal aracı (para birimi, vadesi, faiz haddi ve diğer faktörler esas alınarak) için geçerli olan piyasa faiz hadleri kullanılarak iskonto edilmesi suretiyle bulunan tutarların toplamı olarak tahmin edilir. (Örnek: Herhangi bir faiz taşımayan uzun vadeli bir alacağın makul değeri gelecekteki tüm nakit girişlerinin bugünkü değerine eşittir. Diğer bir ifadeyle, bu alacağın makul değeri, alacağa ilişkin gelecekteki nakit girişlerinin alacak ortaya çıktığında geçerli olan uygulanabilir piyasa faiz hadleri kullanılarak iskonto edilmesi suretiyle bulunan tutarların toplamıdır. Borç verilen ilave bir tutar, diğer bir varlık türü olarak mali tablolara alınma için gereken koşulları taşımadığı sürece, gelirlerde bir azalma veya gider olarak dikkate alınır.).

Finansal varlıkların müteakip değerlemesi

Madde 262. Bir finansal varlığın ilk defa mali tablolara alınmasından sonraki değerlendirme amaçlarına yönelik olarak, bu Kısım finansal varlıkları aşağıdaki dört kategori altında sınıflandırılır:

- a) İşletme kaynaklı kredi ve alacaklar,
- b) Vadeye kadar elde tutulacak yatırımlar,
- c) Satılmaya hazır finansal varlıklar,
- d) Alım-satım amaçlı finansal varlıklar.

Türev araç varlıkları dahil olmak üzere finansal varlıklar, ilk defa mali tablolara alındıktan sonra, satış veya diğer elden çıkarmalar nedeniyle katlanılan işlem maliyetleri için herhangi bir indirim yapılmaksızın makul değerleri üzerinden değerlendirir. Aşağıdaki finansal varlıklar bu fıkra kapsamı dışındadır:

- a) İşletme kaynaklı kredi ve alacaklar, bunlar etkin faiz yöntemi kullanılmak suretiyle iskonto edilmiş maliyet üzerinden değerlendirir;
- b) Vadeye kadar elde tutulacak yatırımlar, bunlar etkin faiz yöntemi kullanılmak suretiyle iskonto edilmiş maliyet üzerinden değerlendirir;
- c) Aktif bir piyasada fiyat kotasyonu bulunmayan ve makul değeri güvenilir olarak ölçülemeyen hisse senetlerindeki yatırımlar ile maliyetleri üzerinden değerlendirilen bu tür kote olmayan hisse senetleriyle bağlantılı ve bunların teslimiyle kapatılması gereken türev araçlar.

Riskten korunan kalemler olarak belirlenmiş finansal varlıklar bu Kısım riskten korunma muhasebesine ilişkin hükümlerine tabidir. Makul değer üzerinden değerlendirilen ve makul değerlerinde meydana gelen değişiklikler kar veya zarar olarak mali tablolara alınan

finansal varlıklar dışındaki tüm finansal varlıklar için, herhangi bir değer düşüklüğünün bulunup bulunmadığının incelenmesi şarttır.

Makul değerle değerlendirilen bir finansal varlığın makul değeri sıfırın altındaysa, bu varlık bir finansal borç olarak dikkate alınır.

İşletme kaynaklı kredi ve alacaklar, işletmelerin vadeye kadar elde tutma niyeti dikkate alınmaksızın iskonto edilmiş maliyet üzerinden değerlendirilir.

Değişken faizli finansal varlıklar için, piyasa faiz hadlerindeki değişiklikleri yansıtacak şekilde nakit akımlarının dönemsel olarak yeniden tahmin edilmesi etkin getiriye değiştirir. Nakit akımlarındaki bu tür değişiklikler, varlığın kalan vadesi veya varlığın piyasada yeniden fiyatlanması halinde sonraki yeniden fiyatlama tarihine kadar olan süre üzerinden mali tablolara alınır. Vadedeki anapara alacağına eşit bir tutarda ilk defa mali tablolara alınan değişken faizli bir finansal varlık ile ilgili olarak, gelecekteki faiz ödemelerinin yeniden tahmin edilmesi varlığın kayıtlı değeri üzerinde olağan koşullarda önemli herhangi bir etkide bulunmaz.

Vadeye kadar elde tutulacak yatırımlar

Madde 263. Aşağıdaki koşullardan herhangi birinin varlığı halinde, işletmenin sabit vadeli bir finansal varlıktaki yatırımını vadesine kadar elde tutmak için olumlu bir niyetinin bulunmadığı kabul edilir:

- a) İşletmenin finansal varlığı belirsiz bir süre için elde tutma niyetinin bulunması,
- b) İşletmenin; piyasa faiz hadlerinde veya risklerinde, likidite ihtiyaçlarında, alternatif yatırımların mevcudiyetinde ve getirilerinde, finansman kaynaklarında ve koşullarında veya döviz kuru riskinde meydana gelen değişikliklere bağlı olarak finansal varlığı satmaya hazır olması,
- c) İhraççının finansal varlığı iskonto edilmiş maliyetinin önemli ölçüde altında bir tutarla kapatma hakkının bulunması.

Değişken faizli bir borçlanma aracı vadeye kadar elde tutulacak bir yatırım için gereken koşulları karşılayabilir. Sermayeye ilişkin menkul kıymetlerin herhangi bir vadesinin olmaması (hisse senetleri gibi) veya bunlardan elde edilecek tutarların önceden belirlenemeyecek bir şekilde değişikliğe uğrayabilmesi (hisse senedi opsiyonları, varantlar ve haklar gibi) nedeniyle, bu tür menkul kıymetlerin çoğunluğu vadeye kadar elde tutulacak yatırım olamaz. Vadeye kadar elde tutulacak yatırımların tanımı ile ilgili olarak, sabit veya belirlenebilir ödemeler ve sabit vade kavramlarıyla, finansal aracı elinde bulunduran tarafa yapılacak ödemelerin (anapara ve faiz ödemeleri gibi) tutarını ve tarihlerini tanımlayan sözleşme koşulları kastedilmektedir. Sözleşme ile belirlenen ödemelerin sabit veya belirlenebilir olduğu ve bu sınıflandırma için gerekli diğer koşullar sağlandığı sürece, önemli bir ödenmeme riskinin bulunması finansal varlığın vadeye kadar elde tutulacak olarak sınıflandırılmasını engellemez. Faiz ödemelerinin sınırsız bir süre için yapılmasını gerektiren bir vadesiz borçlanma aracı vadeye kadar elde tutulacak olarak sınıflandırılmaz.

İhraççı tarafından geri çağrılabilir bir finansal varlık; elinde bulunduran tarafın bu aracı vadesine veya geri çağrılana kadar elde tutma niyetinin ve yeteneğinin bulunması ve aracın kayıtlı değerinin neredeyse tamamını elde edebilmesi halinde, vadeye kadar elde tutulacak bir yatırım olarak sınıflandırılma için gerekli koşulları sağlar. İhraççının satın alma opsiyonunun kullanılması aslında varlığın vadesinin önceki bir tarihe alınmasıdır. Ancak, bir finansal varlığın elinde bulunduran tarafça kayıtlı değerinin neredeyse tamamının elde edilememesiyle sonuçlanabilecek şekilde geri çağrılabilir olması halinde, bu finansal varlık vadeye kadar elde tutulacak olarak sınıflandırılmaz. Kayıtlı değer neredeyse tamamının elde edilip edilmediğinin belirlenmesinde işletme tarafından ödenen herhangi bir prim ve aktifleştirilen işlem maliyetleri de dikkate alınır.

Elinde bulunduran tarafça talep edilmesi halinde ihraççının vadesinden önce geri satın almakla yükümlü bulunduğu bir finansal varlık vadeye kadar elde tutulacak yatırım olarak sınıflandırılmaz; çünkü, bir finansal varlığa ilişkin satma hakkı için ödeme yapılması bu varlığın vadesine kadar elde tutma amacıyla örtüşmez.

İşletmenin, cari hesap dönemi veya önceki iki hesap dönemi boyunca, vadeye kadar elde tutulacak yatırımların önemli olmayan tutarından fazla tutarlı olanları (vadeye kadar elde tutulacak yatırımların toplam tutarına göre önemli olmayan tutarından fazla olan tutarlar) vadelerinden önce satması veya yeniden sınıflandırması halinde, hiçbir finansal varlık vadeye kadar elde tutulacak yatırım olarak sınıflandırılmaz. Aşağıdaki satış veya yeniden sınıflandırma işlemleri bu fıkra kapsamı dışındadır:

a) Piyasa faiz hadlerindeki değişikliklerin finansal varlığın makul değeri üzerinde önemli bir etkiye bulunmayacağı, vade tarihine veya finansal varlığın satın alma opsiyonunun kullanıldığı tarihe çok yakın satış ve yeniden sınıflandırma işlemleri,

b) Satış veya yeniden sınıflandırma işlemlerinin, finansal varlığa ilişkin asli anapara ödemelerinin en az %90'ının programlı ödemeler veya ön-ödemeler aracılığıyla işletme tarafından tahsil edilmesinden sonra ortaya çıkması, veya

c) İşletmenin kontrolü dışındaki bir olaydan kaynaklanan, tekrarlanmayan ve işletme tarafından makul bir şekilde öngörülemeyen satış veya yeniden sınıflandırma işlemleri.

Vadeye kadar elde tutulacak yatırımların önemli olmayan tutarından fazla tutarlı olanların satılması veya yeniden sınıflandırılmasının beşinci fıkranın (a), (b) ve (c) bentlerinde sayılan koşulları sağlamadığı durumlarda, bu yatırımlar satılmaya hazır olarak yeniden sınıflandırılır.

Makul değer, finansal varlıkların çoğunluğu için iskonto edilmiş maliyete göre daha uygun bir değerlendirme ölçüsüdür. Vadeye kadar elde tutulacak yatırımlar bir istisnadır ve sadece işletmenin yatırımı vadesine kadar elde tutmaya yönelik olumlu bir niyeti ve yeteneği olması halinde geçerlidir. Ancak, işletme faaliyetlerinin bu tür yatırımların vadesine kadar elde tutulma niyet ve yeteneği üzerinde şüphe uyandırması halinde, bu maddedeki bir önceki fıkra hükmü makul bir süre için bu istisnanın kullanımını engeller.

İşletmenin bir yatırımı vadesine kadar elde tutma niyet ve yeteneğinin bulunup bulunmadığına karar verilirken, bir banka veya sigorta şirketinin iflası gibi finans sektöründe yaşanan çok büyük çaplı krizler gibi olağanüstü durumların işletme tarafından değerlendirilmesi gerekli değildir.

Aşağıda belirtilen haller nedeniyle ortaya çıkan ve bu maddenin beşinci fıkrasında belirtilen koşulu (İşletmenin, cari hesap dönemi veya önceki iki hesap dönemi boyunca, vadeye kadar elde tutulacak yatırımların önemli olmayan tutarından fazla tutarlı olanları vadelerinden önce satması veya yeniden sınıflandırması hali) sağlayan vadeden önceki satışlar, işletmenin diğer yatırımlarını vadeye kadar elde tutma niyetinin bulunup bulunmadığı hakkında bir tereddütün ortaya çıkmasına neden olmayabilir:

a) İhraççının kredi derecelendirmesindeki önemli bir kötüleşme. (Örnek; bir derecelendirme kuruluşu tarafından işletmenin kredi notunun düşürülmesi ve bu düşürmenin yatırımın ilk defa mali tablolara alındığı tarihteki kredi notuna göre kredi derecelendirmesindeki önemli bir kötüleşme için kanıt oluşturması durumunda; bu düşürmeyi takip eden bir satış, işletmenin diğer yatırımlarını vadeye kadar elde tutma niyetinin bulunup bulunmadığı hakkında bir tereddütün ortaya çıkmasını gerektirmez.) Benzer olarak, işletmenin zayıf noktalarının tespitine ve değerlendirilmesine yönelik bir iç derecelendirme kullanması durumunda; iç derecelendirme sonucunda ortaya çıkan değişiklikler, işletmenin iç derecelendirme ve bunlardaki değişikliklere ilişkin yaklaşımının kredi derecelendirmesinde güvenilir, tutarlı ve objektif bir ölçü sağladığı sürece ihraççının kredi derecelendirmesinde önemli bir kötüleşmenin bulunup bulunmadığının belirlenmesine

katkıda bulunur. Bir finansal varlıktaki değer düşüklüğüne ilişkin objektif bir kanıtın bulunması halinde, kredi derecelendirmesindeki bir kötüleşme genellikle önemli olarak dikkate alınır.

b) Vergi kanunlarında, vadeye kadar elde tutulacak bir yatırıma ilişkin faizlerin bir vergi istisnasına konu olması halini sona erdirecek veya bu istisnayı önemli ölçüde azaltacak şekilde bir değişiklik yapılması (Ancak, faiz gelirlerine ilişkin vergi oranlarında değişiklik yapan bir vergi kanunu değişikliği buna dahil değildir.).

c) Önemli bir birleşme veya elden çıkarma işleminin, mevcut faiz haddi pozisyonunun veya karşı taraf riski politikalarının sürdürülmesi amacıyla vadeye kadar elde tutulacak yatırımların satışını veya transferini gerektirmesi. (her ne kadar birleşme işlemi işletmenin kontrolündeki bir olay olsa da, mevcut faiz haddi pozisyonunun veya karşı taraf riski politikalarının sürdürülmesine yönelik yatırım portföyü değişiklikleri birleşmenin müteakip bir sonucudur.).

d) Belirli yatırım türlerine yapılacak yatırımların maksimum seviyesini veya yatırım yapılabilecek finansal araçların kapsamını önemli ölçüde değiştiren yasal bir değişiklik işletmenin vadeye kadar elde tutulacak bir yatırımı elden çıkarmasına neden olabilir.

e) Sektörün sermaye yeterliliğine ilişkin yasal düzenlemelerde, işletmenin vadeye kadar elde tutulacak yatırımlarını satarak portföyünü küçültmesini gerektirecek ölçüde önemli artışlar olması.

f) Vadeye kadar elde tutulacak yatırımlara ilişkin olarak, düzenleyici otoritelere öngörülen risk-tabanlı sermaye amaçları için kullanılan risk ağırlıklarında önemli bir artış olması.

Aşağıdaki koşullardan herhangi birinin varlığı halinde, sabit vadeli bir finansal varlıktaki yatırımın vadeye kadar elde tutulmasına ilişkin işletmenin örneklerle kanıtlanmış bir yeteneğinin bulunmadığı kabul edilir:

a) Yatırıma ilişkin finansmanın vadeye kadar sürdürülmesi için işletmenin finansal kaynaklarının bulunmaması, veya

b) İşletmenin finansal varlığı vadesine kadar elinde tutma niyetini engelleyen mevcut hukuki veya diğer bazı sınırlamaların bulunması (ancak, ihraçcının satın alma opsiyonunun işletmenin finansal varlığı vadesine kadar elinde tutma niyetini engellemesi gerekmez.).

Bu maddede belirtilenlerin dışındaki durumlar, işletmenin bir yatırımı vadesine kadar elde tutmak için olumlu bir niyetinin veya yeteneğinin bulunmadığını gösterir.

İşletmenin vadesine kadar elde tutulacak yatırımlarını vadelerine kadar elde tutma niyet ve yeteneğinin bulunup bulunmadığı, işletme tarafından sadece bu finansal varlıklar ilk defa mali tablolara alındığında değil, müteakip her bir bilanço tarihi itibarıyla yeniden değerlendirilir.

Finansal borçların müteakip değerlemesi

Madde 264. İlk defa mali tablolara alınmadan sonra, türev araç borçları ve alım-satım amaçlı olarak belirlenen yükümlülükler dışındaki tüm finansal borçlar, etkin faiz yöntemi kullanılmak suretiyle iskonto edilmiş maliyet üzerinden değerlendirilir. Maliyetleri üzerinden değerlendirilen ve makul değeri güvenilir olarak ölçülemeyen kote olmayan hisse senetleriyle bağlantılı ve bunların teslimiyle kapatılması gereken türev araç borçları hariç olmak üzere; türev araç borçları ve alım-satım amaçlı finansal borçlar, ilk defa mali tablolara alınmadan sonra makul değer üzerinden değerlendirilir. Bir finansal varlığın veya bir kısmının transferinin mali tablolardan çıkarılma için gereken koşulları sağlamadığı durumlarda ortaya çıkan finansal borçların değerlendirilmesinde, bu Kısımın “Mali tablolardan çıkarılma için

gerekli koşulları sağlamayan transferler” başlıklı maddesi hükümleri uygulanır. Riskten korunan kalemler olarak belirlenmiş finansal borçlar, bu Kısım riskten korunma muhasebesine ilişkin hükümleri çerçevesinde değerlemeye tabi tutulur.

Yeniden sınıflandırma

Madde 265. Bir finansal varlık veya finansal borcun alım-satım amaçlı olarak belirlenmesinin ilk defa mali tablolara alınma sırasında yapılması nedeniyle, elde bulundurulmuş mevcut bir finansal araç alım-satım amaçlı finansal varlıklar sınıfı içinde veya dışında yeniden sınıflandırılmaz.

Niyette veya yetenekte meydana gelen bir değişikliğin sonucu olarak, vadeye kadar elde tutulacak yatırımların iskonto edilmiş maliyet üzerinden izlenmelerine devam edilmesinin uygun olmaması durumunda; bunlar satılmaya hazır olarak yeniden sınıflandırılır ve makul değer üzerinden yeniden değerlendirilir, kayıtlı değer ile makul değer arasındaki fark bu Kısım “Kazanç ve kayıplar” başlıklı maddesi hükümleri ile uyumlu olarak dikkate alınır.

Benzer olarak, daha önce güvenilir olarak değerlendirilemeyen bir finansal varlığın veya finansal borcun güvenilir olarak değerlendirilebilir hale gelmesi ve varlığın veya borcun bu yeni halde makul değer üzerinden değerlendirilmesinin gerekmesi durumunda; bu varlık veya borç makul değer üzerinden yeniden değerlendirilir, ve kayıtlı değer ile makul değer arasındaki fark bu Kısım “Kazanç ve kayıplar” başlıklı maddesi hükümleri ile uyumlu olarak dikkate alınır.

Niyette veya yetenekte meydana gelen bir değişikliğin sonucu olarak veya makul değer güvenilir olarak belirlenemez hale geldiği nadir bir durumun ortaya çıkması ya da bu Kısım “Vadeye kadar elde tutulacak yatırımlar” başlıklı maddesinin beşinci fıkrasında bahsedilen önceki iki hesap döneminin sona ermiş olması nedeniyle, finansal varlığın makul değer yerine maliyeti veya iskonto edilmiş maliyet üzerinden izlenmesinin uygun hale gelmesi durumunda; finansal varlığın o tarihteki makul değeri yeni kayıtlı değeri olur, diğer bir ifadeyle finansal varlığın makul değeri bu varlığın maliyeti veya iskonto edilmiş maliyeti haline gelir. Bu varlığa ilişkin doğrudan öz sermaye ile ilişkilendirilmek suretiyle mali tablolara alınan kazanç veya kayıplar, bu Kısım “Kazanç ve kayıplar” başlıklı maddesi hükümleri ile uyumlu olarak aşağıdaki şekilde dikkate alınır:

a) Sabit vadeli bir finansal varlık ile ilgili olarak, bu varlığa ilişkin doğrudan öz sermaye ile ilişkilendirilmek suretiyle mali tablolara alınan önceki kazanç veya kayıplar, vadeye kadar elde tutulacak yatırımın kalan süresi içerisinde kar veya zarar olarak itfa edilir. Yeni iskonto edilmiş maliyet ile vade tutarı arasındaki fark, prim ve iskontoların itfasına benzer şekilde, bir getiri düzeltmesi olarak finansal varlığın kalan süresi içerisinde itfa edilir; ve

b) Sabit vadeli olmayan bir finansal varlık ile ilgili olarak, bu varlığa ilişkin doğrudan öz sermaye ile ilişkilendirilmek suretiyle mali tablolara alınan önceki kazanç veya kayıplar, finansal varlık satılana veya bir şekilde elden çıkarılana kadar öz sermaye içerisinde bekletilir. Finansal varlık satıldığında veya bir şekilde elden çıkarıldığında ise, söz konusu önceki kazanç ve kayıplar gelir tablosuna yansıtılır.

Makul değerle değerlemeye ilişkin ilkeler

Madde 266. Bu Kısım hükümlerinin uygulanmasına yönelik olarak, bir finansal varlık veya finansal borcun makul değerinin belirlenmesinde aşağıdaki hükümler uygulanır.

Makul değer tanımı; işletmenin herhangi bir tasfiye sürecine girme, faaliyetlerinde önemli bir kısıntıya gitme veya ters pozisyon sağlayan bir işlem gerçekleştirme niyet veya ihtiyacında olmaksızın işletmenin sürekliliği kavramı altında faaliyet gösterdiği varsayımına

dayanır. Makul değer, bundan dolayı, işletmenin gerçekleştirmek istemediği bir işlem, tasfiye veya satış nedeniyle elde edeceği veya ödeyeceği bir tutar değildir.

a) Aktif bir piyasadaki fiyat kotasyonları: Aktif bir piyasada fiyat kotasyonlarının varlığı makul değere ilişkin en iyi kanıttır; bu tür fiyatlar, varlığı halinde, finansal varlıklar ve finansal borçların değerlemelerinde kullanılır. Bir finansal araca ilişkin olağan piyasa işlemlerini yansıtan fiyat kotasyonlarının borsalar, müşteri temsilcileri, üye temsilcileri, endüstri grupları veya düzenleyici otoritelerce düzenli ve hazır olarak açıklanması halinde, bu aracın aktif bir piyasada kote olduğu kabul edilir. Elde bulundurulmuş bir varlık veya ihraç edilecek bir borç için uygun piyasa fiyat kotasyonu bekleyen güncel emirler arasındaki en iyi alış emri iken, elde bulundurulmuş bir borç veya elde edilecek bir varlık için bekleyen güncel emirler arasındaki en iyi satış emridir. Güncel en iyi alış ve en iyi satış emirlerinin bulunmaması durumunda; işlem tarihi ile bilanço tarihi arasında ekonomik koşullarda önemli bir değişiklik olmadığı sürece, en yakın zamanlı gerçekleşen işlemin fiyatı cari makul değere ilişkin bir kanıt oluşturur. Bir işletmenin birbirine denk varlık ve yükümlülük pozisyonlarının bulunması durumunda, makul değer belirlenirken ortalama piyasa fiyatları kullanılabilir. Bir finansal araçlar portföyünün makul değeri, her bir finansal aracın sayısı ile piyasa fiyat kotasyonunun çarpımı sonucunda elde edilen değerlerin toplamına eşittir. Bir finansal aracın tamamı için aktif bir piyasada yayımlanan herhangi bir fiyat kotasyonunun bulunmadığı, ancak bu aracın tamamlayıcı kısımlarının aktif bir piyasası bulunduğu durumlarda; finansal aracın makul değeri tamamlayıcı kısımlarına ilişkin piyasa fiyatları esas alınarak belirlenir.

b) Aktif olmayan bir piyasadaki yakın zamanlı işlem: Bir finansal aracın aktif bir piyasasının bulunmaması durumunda, makul değere ilişkin en iyi kanıt; bilgili ve istekli taraflar arasında, herhangi bir ilişkiden etkilenmeyecek şartlar altında bir varlığın el değiştirebileceği fiyat veya yükümlülüklerin yerine getirilmesinde esas teşkil edecek olan meblağ üzerinden gerçekleşen yakın zamanlı işlemler dikkate alınarak elde edilir. En yakın zamanlı işlemde beri ekonomik koşulların değişmiş olması halinde, finansal aracın makul değerindeki mukabil değişiklik benzer finansal araçların güncel fiyat ve oranları esas alınarak belirlenir.

c) Aktif olmayan bir piyasada kullanılacak değerlendirme tekniği: Makul değer herhangi bir şekilde belirlenemiyorsa, işletmeler makul değeri tahmin etmek üzere bir değerlendirme tekniği kullanır. Değerleme tekniği kullanılmasının amacı, değerlendirme gününde serbest piyasa koşullarında gerçekleşecek olan bir işlemin fiyatının belirlenmesidir. Bundan dolayı kullanılacak değerlendirme tekniği; piyasa katılımcılarının fiyat belirlenirken dikkate aldıkları faktörlerin tümünü içermeli ve finansal araçların fiyatlanmasında kullanılan genel kabul görmüş yöntemler ile tutarlı olmalıdır. İşletmelerce uygun değerlendirme teknikleri belirlenir ve gerçek işlemlere ilişkin fiyatlar kullanılarak geçerlilikleri test edilir. (Örnek; değerlemeye konu olan bir finansal aracın serbest piyasa koşullarında alım-satımı yapıldığında, değerlendirme tekniğinin alınan veya ödenen bedelin makul değerine eşit bir tutarla sonuçlanması beklenir.)

Mali piyasalarda iyi tasarlanmış değerlendirme tekniklerinin; büyük ölçüde aynı nitelikli diğer bir finansal aracın cari piyasa değerine yapılan referansı, iskonto edilmiş nakit akımları analizini ve opsiyon fiyatlama modellerini içermesi şarttır. Bir finansal aracın fiyatlanmasında piyasa katılımcıları tarafından yoğun bir şekilde kullanılan bir değerlendirme tekniğinin bulunması ve bu tekniğin gerçek piyasa işlemlerinden elde edilen fiyatlara ilişkin güvenilir tahminler sağlamakta kanıtlanmış olması durumunda, işletmeler bu tekniği kullanmakla yükümlüdür.

Değerleme tekniklerinin uygulanmasında kullanılan tahmin ve varsayımların, piyasa katılımcıları tarafından bir finansal aracın fiyatı belirlenirken kullanılan tahmin ve varsayımlar hakkındaki mevcut bilgilerle tutarlı olması şarttır. İskonto edilmiş nakit akımları

analizi kullanılırken; borçlunun kredi derecelendirmesi, sözleşme ile belirlenen faiz haddinin sabit olduğu kalan süre, anapara geri ödemelerine ilişkin kalan süre ve ödemenin yapılacağı para birimi dahil olmak üzere, büyük ölçüde aynı vade ve özelliklere sahip finansal araçların getiri oranına eşit bir iskonto oranının kullanılması şarttır. Bir finansal aracın vadesinin piyasa fiyatlarının mevcut olduğu dönemlerden sonraki bir tarihe isabet edecek şekilde uzun olması halinde; değerlendirme tekniğinde, mevcut piyasa fiyatları kullanılmak suretiyle, olağan piyasa koşulları ve diğer hazır bilgilerin tümü ışığında fiyat değişikliklerine ilişkin geçmiş deneyimler esas alınarak sonraki dönemler için makul tahminler yapılır. Özellikle, piyasa fiyatlarındaki varsayılan herhangi bir değişikliğin, piyasadaki mevcut forward sözleşmesi fiyatlarıyla tutarlı bir şekilde makul kanıtlarla desteklenmesi şarttır.

Bir finansal borç üstlenilmesi veya bir finansal varlığın elde edilmesi ya da ortaya çıkması, finansal aracın makul değerinin tahmin edilmesi için temel oluşturan bir piyasa işlemidir. Finansal aracın bir borçlanma aracı olması durumunda, bu aracın makul değeri; elde etme veya ortaya çıkma tarihinde mevcut olan piyasa koşulları ve cari piyasa koşulları veya bu araca ya da benzer borçlanma araçlarına (Örnek; kalan vadesi, nakit akımları, para birimi, karşı taraf riski ve teminatları benzer olan diğer borçlanma araçları) ilişkin cari faiz hadleri dikkate alınarak belirlenir. Alternatif olarak, borçlanma aracının ortaya çıkmasından sonra karşı taraf riskinde herhangi bir değişiklik olmadığı sürece; bu araca göre daha elverişli borçlanma koşullarını yansıtan karşılaştırılabilir bir faiz haddi kullanılması ve aracın ortaya çıkma tarihini müteakiben söz konusu karşılaştırılabilir faiz haddinde meydana gelen değişiklikler için düzeltme yapılması suretiyle cari piyasa faiz haddine ilişkin bir tahmin türetilir.

Aktif bir piyasası bulunmayan hisse senetlerinin değerlemesi

Madde 267. Aktif bir piyasada fiyat kotasyonu bulunmayan hisse senetleri ile bu tür hisse senetleriyle bağlantılı ve bunların teslimiyle kapatılması gereken türev araçlardaki yatırımların makul değerinin, aşağıdaki koşulların varlığı halinde güvenilir olarak ölçülebildiği kabul edilir:

a) Makul değer tahmin aralıkları içerisinde kalan değişikliklerin bu araç için önemli olmaması,

b) Bu aralık içerisindeki değişik tahminlere ilişkin olasılıkların makul bir şekilde değerlendirilebilmesi ve makul değer tahmininde kullanılabilmesi.

Aktif bir piyasada fiyat kotasyonu bulunmayan hisse senetleri ile bu tür hisse senetleriyle bağlantılı ve bunların teslimiyle kapatılması gereken türev araçlardaki yatırımlara ilişkin güvenilir makul değer tahmin aralığı içerisinde kalan değişikliklerin muhtemelen önemli olmadığı birçok durum vardır. Olağan koşullarda, ilişkili olmayan üçüncü bir taraftan elde edilen bir finansal varlığın makul değeri tahmin edilebilir. Ancak, bir araca ilişkin güvenilir makul değer tahmin aralığı önemliyse ve değişik tahminlerin olasılıkları makul bir şekilde değerlendirilemiyorsa, bu araç makul değer üzerinden değerlendirilmez.

Kazanç ve kayıplar

Madde 268. Bir riskten korunma ilişkisinin herhangi bir parçası olmayan bir finansal varlık veya finansal borcun makul değerinde meydana gelen değişikliklerden kaynaklanan kazanç veya kayıplar aşağıdaki şekilde mali tablolara alınır:

a) Alım-satım amaçlı bir finansal varlığa veya finansal borca ilişkin kazanç veya kayıplar ortaya çıktığı dönemde kar veya zarar olarak mali tablolara alınır (Bu doğrultuda, bir türev araç riskten korunma amaçlı bir araç olarak belirlenmediği sürece alım-satım amaçlı olarak dikkate alınır.).

b) Değer düşüklüğü zararları hariç olmak üzere, satılmaya hazır finansal varlıklara ilişkin kazanç veya kayıplar, bu varlıklar mali tablolardan çıkarılana kadar öz sermaye değişim tablosu aracılığıyla doğrudan öz sermaye içerisinde mali tablolara alınır. Bu varlıklar mali tablolardan çıkarıldığında, daha önce öz sermaye içerisinde mali tablolara alınan birikmiş kazanç veya kayıplar dönemin kar veya zararı olarak mali tablolara alınır. Ancak, satılmaya hazır bir finansal varlığın ilk defa mali tablolara alındığı tutar ile vade tutarı arasındaki farkın etkin faiz yöntemi kullanılmak suretiyle itfa edilen kısmı faizi temsil eder ve kar veya zarar olarak mali tablolara alınır.

İskonto edilmiş maliyet üzerinden izlenen finansal varlıklar ve finansal borçlar ile ilgili kazanç veya kayıplar, hem bu araçların mali tablolardan çıkarılması ya da bunlara ilişkin değer düşüklüklerinin ortaya çıkması durumunda hem de itfa süreci aracılığıyla kar veya zarar olarak mali tablolara alınır. Ancak, bu finansal varlıklar veya finansal borçlar ile riskten korunma amaçlı bir araç arasında bir riskten korunma ilişkisinin bulunması halinde, kazanç veya kayıpların muhasebeleştirilmesinde bu Kısımın riskten korunma muhasebesine ilişkin hükümlerine uyulur.

Parasal kalemler olarak nitelendirilen finansal varlıklar ve finansal borçların yabancı para cinsinden olması durumunda, bu Tebliğin “Kur Değişiminin Etkileri” başlıklı Kısmı hükümleri uygulanır. Buna göre, parasal varlıklar ve parasal borçlara ilişkin döviz kuru kazanç veya kayıpları kar/zarar içerisinde gösterilir. Ancak, nakit akım korunmalarında riskten korunma amaçlı araç olarak belirlenen parasal kalemler buna istisna teşkil eder. Bu tür bir parasal kaleme ilişkin döviz kuru kazanç veya kayıpları dışındaki mali tablolara alınan makul değer değişiklikleri, birinci fıkra kapsamında dikkate alınır. Bu Tebliğin “Kur Değişiminin Etkileri” başlıklı Kısmı kapsamında döviz kuru kazanç ve kayıplarının mali tablolara alınma amaçlarına yönelik olarak; parasal bir satılmaya hazır finansal varlık, yabancı para cinsinden iskonto edilmiş maliyetle izleniyormuş gibi dikkate alınır. Bu doğrultuda, bu tür bir finansal varlık için iskonto edilmiş maliyetteki değişikliklerden kaynaklanan kur farkları kar veya zarar olarak mali tablolara alınırken, kayıtlı değerdeki diğer değişiklikler doğrudan öz sermaye içerisinde mali tablolara alınır. Bu Tebliğin “Kur Değişiminin Etkileri” başlıklı Kısmı kapsamında parasal olmayan finansal varlıklar ile ilgili olarak; makul değere ilişkin mali tablolara alınan herhangi bir değişiklik, bu değişikliğin döviz kurlarındaki değişikliklerle ilgili kısmı dahil, bu maddenin birinci fıkrası kapsamında dikkate alınır. Bu Kısımın riskten korunma muhasebesine ilişkin düzenlemeleri uyarınca, türev araç olmayan bir parasal varlık ile türev araç olmayan bir parasal yükümlülük arasında bir riskten korunma ilişkisinin bulunması halinde, bu araçların yabancı para cinsinden olan kısmına ilişkin değişiklikler kar veya zarar olarak mali tablolara alınır.

Finansal varlıkların ifa tarihi muhasebesi kullanılarak mali tablolara alınması durumunda; maliyeti veya iskonto edilmiş maliyeti üzerinden izlenen bir varlığın işlem tarihi ile ifa tarihi arasındaki dönem boyunca makul değerinde meydana gelen değişiklikler (değer düşüklüğü zararları dışında) mali tablolara alınmaz. Ancak, makul değerle izlenecek şekilde bir değerlendirme değişikliğine konu olan ve bu amaçla yeniden değerlendirilen varlıklar için, makul değer değişiklikleri kar veya zarar olarak ya da öz sermaye ile ilişkilendirilmek suretiyle mali tablolara alınır.

Finansal varlıklarda değer düşüklüğü ve tahsil edilememe

Madde 269. İşletmeler, bir finansal varlığın veya varlık grubunun bir değer düşüklüğüne maruz kaldığına dair herhangi bir objektif kanıtın bulunup bulunmadığını her bilanço tarihi itibarıyla değerlendirmekle yükümlüdür. Bu tür herhangi bir kanıtın olması halinde; iskonto edilmiş maliyetle izlenen finansal varlıklar için bu Kısımın “İskonto edilmiş maliyetle izlenen finansal varlıklar” başlıklı maddesi, maliyetleri üzerinden izlenen finansal varlıklar için bu Kısımın “Maliyetleri üzerinden izlenen finansal varlıklar” başlıklı maddesi,

satılmaya hazır finansal varlıklar için bu Kısımın “Satılmaya hazır finansal varlıklar” başlıklı maddesi hükümleri uygulanır.

Bir finansal varlığın veya varlık grubunun bir değer düşüklüğüne maruz kaldığına veya tahsil edilemez olduğuna dair objektif kanıtlar aşağıdaki hususlar hakkındaki bilgiler aracılığıyla ortaya çıkabilir:

- a) İhraççının önemli bir mali güçlük içinde bulunması,
- b) Sözleşme gereklerinin yerine getirilmemesi (anapara ve faiz ödemelerinde temerrüde düşülmesi gibi),
- c) Borçluya, içinde bulunduğu mali güçlüğü ilişkin ekonomik ve hukuki sebepler nedeniyle, alacaklı tarafından aksi takdirde dikkate alınmayacak bir ifa kolaylığının veya imtiyazının tanınması,
- d) İhraççının iflasına veya finansal olarak yeniden yapılanmasına ilişkin yüksek bir olasılığın bulunması,
- e) Önceki hesap döneminde varlığa ilişkin bir değer düşüklüğü zararının mali tablolara alınması,
- f) Finansal varlığa ilişkin aktif piyasanın mali güçlükler nedeniyle ortadan kaybolması,
- g) İşletmenin bir finansal varlık grubuna ilişkin olarak vadesi gelen tutarların tamamını tahsil edemeyeceğini gösteren geçmiş örneklerin bulunması.

İşletmenin menkul kıymetlerinin borsalarda işlem görmez hale gelmesi nedeniyle aktif bir piyasanın ortadan kaybolması değer düşüklüğü için bir kanıt oluşturmaz. İşletmenin kredi derecelendirmesindeki bir düşüş, diğer hazır bilgilerle birlikte dikkate alındığında bir değer düşüklüğü için kanıt olsa bile, tek başına bir kanıt teşkil etmez. Ayrıca, bir finansal varlığın makul değerini maliyetinin veya iskonto edilmiş maliyetinin altına düşüren bir azalışın değer düşüklüğü için kanıt oluşturmaya gerekli değildir (Örnek; risksiz faiz haddindeki bir yükselme nedeniyle bir borçlanma aracındaki yatırımın makul değerinde meydana gelen azalışlar).

Hisse senetlerindeki bir yatırıma ilişkin değer düşüklüğünün belirlenmesinde; ihraççının faaliyette bulunduğu piyasa, teknolojik, ekonomik veya hukuki çevrede meydana gelen ve hisse senetlerindeki yatırımın maliyetinin telafi edilemeyeceğini gösteren olumsuz nitelikteki önemli değişikliklere ilişkin bilgiler objektif kanıt kapsamı içerisinde yer alır. Hisse senetlerindeki bir yatırımın makul değerini maliyetinin altına düşüren önemli ve uzun süren bir azalış değer düşüklüğü için bir kanıt teşkil eder.

İskonto edilmiş maliyetle izlenen finansal varlıklar

Madde 270. Değer düşüklüğüne ilişkin objektif bir kanıtın bulunması ve krediler, alacaklar veya iskonto edilmiş maliyetle izlenen vadeye kadar elde tutulacak yatırımlara ilişkin sözleşme koşulları çerçevesinde vadesi gelen tutarların (anapara ve faizler) tamamının tahsil edilememesinin muhtemel olması halinde; bir şüpheli alacaklar karşılığı veya değer düşüklüğü kararı ortaya çıkar. Zarar tutarı, varlığın kayıtlı değeri ile beklenen gelecekteki nakit akımlarının finansal aracın asli etkin faiz haddi üzerinden iskonto edilmesiyle elde edilen bugünkü değeri (geri kazanılabilir tutar) arasındaki fark kadardır. Kısa vadeli alacaklara ilişkin nakit akımları genellikle iskonto edilmez. Varlığın kayıtlı değeri, doğrudan veya bir karşılık hesabı kullanılması suretiyle tahmini geri kazanılabilir tutarına azaltılır. Zarar tutarı dönemin kar veya zararı olarak mali tablolara alınır.

Değer düşüklüğüne ilişkin objektif bir kanıtın bulunup bulunmadığı, tek başına önemli olan finansal varlıklar için tek tek, tek başına önemli olmayan finansal varlıklar için ise tek tek veya toplu olarak değerlendirilir. Tek başına önemli veya önemli olmayan olarak değerlendirilen bir finansal varlık için değer düşüklüğüne ilişkin herhangi bir objektif kanıtın bulunmadığına karar verilmesi halinde; bu varlık, değer düşüklüğü için toplu olarak

değerlendirilen benzer karşı taraf riski özelliklerine sahip bir finansal varlık grubu içerisine dahil edilir. Değer düşüklüğü için tek başlarına değerlendirilen ve bunlar için bir şüpheli alacak karşılığı veya değer düşüklüğü zararının mali tablolara alındığı varlıklar değer düşüklüğüne ilişkin toplu değerlendirmeye dahil edilmez.

Piyasadaki cari faiz haddi kullanılarak gerçekleştirilecek bir iskonto işleminin, iskonto edilmiş maliyetle değerlendirilen finansal varlıklar için makul değerle değerlendirme etkisi sonucunu doğuracak olması nedeniyle; bu tür finansal varlıklara ilişkin değer düşüklüklerinin asli etkin faiz haddi kullanılması suretiyle ölçülmesi şarttır. Borçlunun veya ihraççının içinde bulunduğu mali güçlükler nedeniyle bir borcun, alacağın veya vadeye kadar elde tutulacak yatırımın koşullarının yeniden görüşülmesi veya değiştirilmesi halinde; değer düşüklüğü, koşulların değiştirilmesinden önceki asli etkin faiz haddi kullanılmak suretiyle ölçülür. Bir borcun, alacağın veya vadeye kadar elde tutulacak yatırımın değişken faizli olması durumunda, bu maddeye göre geri kazanılabilir tutarın ölçülmesine yönelik iskonto tutarı sözleşme kapsamında belirlenen cari etkin faiz haddidir. Pratik bir çözüm olarak, iskonto edilmiş maliyetle izlenen bir finansal varlığa ilişkin değer düşüklüğü, finansal aracın gözlemlenebilir piyasa fiyatı kullanılmak suretiyle elde edilen makul değeri esas alınarak ölçülebilir. Teminatlı bir finansal varlığın geri kazanılabilir tutarına ilişkin bir tahmin, muhtemel olsun ya da olmasın, bu teminatların paraya çevrilmesinden kaynaklanabilecek nakit akımlarını yansıtır. Bir finansal varlığın teminatlı olması ve alınan teminatların paraya çevrilmesinin muhtemel olması halinde; değer düşüklüğü tutarı belirlenirken, teminatların makul değerinden bu teminatların elde edilmesi için katlanılan maliyetler düşülür.

Değer düşüklüğünün toplu olarak değerlendirilmesi amacına yönelik olarak, finansal varlıklar, sözleşme koşullarına göre borçlunun vadesi gelen tutarların tamamını ödeme kabiliyetinin bir göstergesi olan karşı taraf riski özelliklerinden benzer olanlar esas alınarak gruplandırılır (Örnek; varlık türü, endüstri, coğrafi yerleşim, teminat türü, vadenin gelip gelmediği ve diğer ilişkili faktörleri dikkate alan bir karşı taraf riski değerlendirmesi veya bir derecelendirme süreci esas alınabilir).

Bir grup bazında mali tablolara alınan değer düşüklüğü zararları; değer düşüklüğü için toplu olarak değerlendirilen bir finansal varlık grubu içerisindeki varlıklara ilişkin tek tek değer düşüklüğü zararlarının belirlenmesini erteleyen geçici bir aşamadır. Bir grup içerisindeki değer düşüklüğüne maruz kalan varlıklara ilişkin zararların tek tek belirlenebilmesine yönelik bilgilerin mevcut hale gelmesi durumunda, bu tür varlıklar gruptan çıkarılarak tek başına değerlendirilir.

Değer düşüklüğü için toplu olarak değerlendirilen bir finansal varlık grubuna ilişkin beklenen nakit akımları; grup içerisindeki varlıkların sözleşme ile belirlenen nakit akımları ve bu varlıklarla benzer karşı taraf riski özellikleri olan diğer varlıklara ilişkin geçmiş zarar deneyimleri esas alınarak tahmin edilir. Yetersiz deneyimleri olan veya belirli işletmeler bazında zarar deneyimleri olmayan işletmelerce, karşılaştırılabilir diğer gruplara ait deneyimler kullanılır. Geçmiş zarar deneyimleri; güncel koşulların etkilerini yansıtmak ve geçmiş döneme ilişkin koşulların etkilerini bertaraf etmek üzere, güncel gözlemlenebilir veriler esas alınarak düzeltilir. Beklenen nakit akım değişikliklerine ilişkin tahminlerin ilgili gözlemlenebilir verilerdeki dönemsel değişikliklerle (finansal varlık grubuna ilişkin zarar olasılığının ve tutarının bir göstergesi olan işsizlik oranı, varlık ve mal fiyatları veya diğer faktörlerde meydana gelen değişiklikler gibi) tutarlı olması şarttır. Beklenen nakit akımların tahmininde kullanılan yöntemler ve varsayımlar, gerçek zararlar ve tahmini zararlar arasındaki farkı azaltmak üzere düzenli olarak gözden geçirilir.

Değer düşüklüğü için toplu olarak değerlendirilen bir finansal varlık grubuna ait beklenen nakit akımları iskonto edilirken, bu grup içindeki varlıklara ilişkin asli etkin faiz hadlerinin ağırlıklı ortalaması kullanılır. Ancak, grup içerisindeki finansal varlıkların ilk

defa mali tablolara alınmasından sonra bunlara ilişkin herhangi bir değer düşüklüğü zararının mali tablolara alınmış olma olasılığı dikkate alınarak, hesaplanacak asli etkin faiz hadlerinin bu durumdan etkilenmemesini sağlamak üzere; grup içerisindeki her bir varlık için asli etkin faiz haddi, bu varlıklar ilk defa mali tablolara alındığında tahmin edilen nakit akımları esas alınarak hesaplanan beklenen orandır.

Müteakip dönemde şüpheli alacak karşılığı veya değer düşüklüğü zararı tutarlarının azalması ve bu azalmanın değer düşüklüğünün mali tablolara alınması sonrasında ortaya çıkan bir olayla objektif bir şekilde ilişkili olması halinde (borçlunun kredi derecelendirmesinde bir gelişme olması gibi); bu finansal varlığa ilişkin mali tablolara alınan değer düşüklüğü doğrudan veya karşılık hesabını düzeltmek suretiyle iptal edilir. Bu iptal işlemi; finansal varlığa ilişkin mali tablolara alınan değer düşüklüğü işleminin iptal edildiği tarihte, finansal varlığın kayıtlı değerinin bu varlığa ilişkin değer düşüklüğünün mali tablolara alınmasından önceki iskonto edilmiş maliyeti aşmasıyla sonuçlanamaz. İptal tutarı dönemin kar veya zararı içerisinde dahil edilir.

Değer düşüklüğünün mali tablolara alınmasından sonraki faiz gelirleri

Madde 271. Bir finansal varlığın değeri tahmini geri kazanılabilir tutarına indirildiğinde; bundan sonraki faiz gelirleri, geri kazanılabilir tutarın ölçülmesi amacıyla gelecekteki nakit akımlarının iskonto edilmesinde kullanılan faiz haddi esas alınarak hesaplanır ve mali tablolara alınır. Ayrıca, bir finansal varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararının ilk defa mali tablolara alınmasından sonra, bu varlığa ilişkin yeni herhangi bir değer düşüklüğünün bulunup bulunmadığının müteakip bilanço tarihlerinde incelenmesi şarttır.

Maliyetleri üzerinden izlenen finansal varlıklar

Madde 272. Makul değer güvenilir olarak ölçülememesi veya kote olmayan hisse senetleriyle bağlantılı ve bunların teslimiyle kapatılması gereken türev araç varlıkları nedeniyle, makul değerleri üzerinden izlenemeyen kote olmayan hisse senetlerindeki bir yatırımla ilgili olarak değer düşüklüğüne ilişkin objektif bir kanıtın bulunması halinde değer düşüklüğü zararı ortaya çıkar. Bu değer düşüklüğü zararının tutarı, finansal varlığın kayıtlı değeri ile beklenen gelecekteki nakit akımlarının benzer bir finansal varlığa ilişkin piyasadaki cari faiz haddi ile iskonto edilmesiyle elde edilen bugünkü değeri (geri kazanılabilir tutar) arasındaki fark kadardır. Bu tür değer düşüklüğü zararları finansal araç mali tablolara alınmaya devam edildiği sürece iptal edilmez.

Satılmaya hazır finansal varlıklar

Madde 273. Satılmaya hazır bir finansal varlığın makul değerinde meydana gelen azalışların doğrudan öz sermaye içerisinde mali tablolara alınmış olması ve bu varlığın bir değer düşüklüğüne maruz kaldığına ilişkin objektif bir kanıtın bulunması durumunda; finansal varlık mali tablolardan çıkarılmamış olsa bile, daha önce doğrudan öz sermaye içerisinde mali tablolara alınan birikmiş net zararlar öz sermayeden çıkarılarak, dönemin kar veya zararı ile ilişkilendirilmek suretiyle mali tablolara alınır.

Öz sermayeden çıkarılarak dönemin gelir tablosuna yansıtılması gereken birikmiş net zarar tutarları; elde etme maliyeti (anapara geri ödemeleri ve itfa sonrası net değer) ile cari makul değer (hisse senetleri için) veya geri kazanılabilir tutar (borçlanma araçları için) arasındaki farktan, bu finansal varlığa ilişkin daha önce kar veya zarar olarak mali tablolara alınan değer düşüklüğü zararlarının düşülmesi suretiyle bulunur. Makul değer üzerinden yeniden değerlendirilen bir borçlanma aracının geri kazanılabilir tutarı, beklenen gelecekteki nakit akımlarının benzer bir finansal varlığa ilişkin piyasadaki cari faiz haddi ile iskonto edilmesiyle elde edilen bugünkü değerdir.

Satılmaya hazır olarak sınıflandırılan bir finansal araca ilişkin kar veya zarar içerisinde mali tablolara alınan değer düşüklüğü zararları, finansal araç mali tablolara alınmaya devam edildiği sürece iptal edilmez.

Riskten korunma

Madde 274. Bu Kısım kapsamında riskten korunma amaçlı bir araç ile riskten korunan ilgili kalem arasında belirlenmiş bir korunma ilişkisinin bulunması halinde, kazanç veya kayıpların muhasebeleştirilmesinde riskten korunma muhasebesine ilişkin hükümler uygulanır.

Riskten korunma amaçlı araçların kapsamı

Madde 275. Düzenlenen bazı opsiyonlar hariç olmak üzere; riskten korunma ilişkisi riskten korunma muhasebesi uygulanması için gerekli koşulları sağladığı sürece, bu Kısım bir türev aracın riskten korunma amaçlı bir araç olarak belirlenmesine ilişkin halleri sınırlandırmaz. Ancak, türev araçların ve türev olmayan araçların farklı değerlendirme esaslarına tabi olmaları nedeniyle, türev araç olmayan bir finansal varlık ve türev araç olmayan bir finansal borç sadece kur riskine karşı korunma amacıyla riskten korunma amaçlı bir araç olarak belirlenebilir.

İşletme tarafından düzenlenen bir opsiyona ilişkin potansiyel zarar, ilgili korunan kalemin değerindeki potansiyel kazançtan önemli ölçüde fazla olabilir. Diğer bir ifadeyle, düzenlenen opsiyon kar veya zarar üzerindeki olumsuz etkiyi azaltmakta etkin değildir. Bundan dolayı, bir finansal araç içerisinde gömülü bulunanlar dahil (Örnek; geri çağırılabilir bir borcun riskten korunması için düzenlenen bir satın alma opsiyonu) düzenlenen bir opsiyon, satın alınan bir opsiyonu netleştirici bir faktör olarak belirlenmediği sürece riskten korunma amaçlı bir araç olma için gerekli koşulları taşımaz. Buna karşılık, satın alınan bir opsiyon; zarar tutarına eşit veya daha fazla potansiyel kazanç getirir, bundan dolayı makul değer veya nakit akımlarında meydana gelen değişiklikler nedeniyle ortaya çıkan kar veya zararı azaltıcı bir potansiyele sahiptir. Bu doğrultuda, satın alınan bir opsiyon riskten korunma amaçlı bir araç olabilir.

İskonto edilmiş maliyetle izlenen vadeye kadar elde tutulacak yatırımlar, döviz kuru değişikliklerinden kaynaklanan risklere bağlı olarak etkin riskten korunma amaçlı araçlar olabilir.

Makul değeri güvenilir olarak ölçülememesi nedeniyle makul değerle izlenmeyen kote olmayan hisse senetlerindeki yatırımlar veya kote olmayan hisse senetleriyle bağlantılı ve bunların teslimiyle kapatılması gereken türev araçlar riskten korunma amaçlı araçlar olarak belirlenemez.

Bir işletmenin kendi hisse senetlerinin işletmenin finansal varlıkları veya finansal borçları olarak kabul edilmemesi nedeniyle, bunlar riskten korunma amaçlı araçlar olarak belirlenemez.

Riskten korunma muhasebesi amaçlarına yönelik olarak, sadece işletme dışındaki tarafları içeren türev araçlar riskten korunma amaçlı araçlar olarak belirlenebilir. Her ne kadar konsolide edilen bir grup içerisindeki işletmeler veya bir işletme içerisindeki bölümler, aynı grup içerisindeki diğer işletmelerle veya aynı işletme içerisindeki diğer bölümlerle riskten korunma işlemlerine girebilse de, bu tür işlemlerden kaynaklanan kazanç ve kayıplar konsolidasyonda elenir. Bundan dolayı, konsolidasyonda bu tür grup-içi veya işletme-içi riskten korunma işlemleri için riskten korunma muhasebesi uygulanmaz.

Riskten korunma amaçlı araçların belirlenmesi

Madde 276. Riskten korunma amaçlı bir aracın tamamı için tek bir makul değer ölçüsü bulunur ve makul değerde değişikliklere neden olan faktörler birbirleriyle

bağlantılıdır. Böylece, riskten korunma ilişkisi işletme tarafından riskten korunma amaçlı bir aracın tamamı için belirlenir. Bu duruma ilişkin istisnalar aşağıda yer almıştır:

a) Bir opsiyonun peşin değerinin ve zaman değerinin ayrıştırılması ve bu opsiyonun sadece peşin değerindeki değişiklikler riskten korunma amaçlı araç olarak belirlenirken zaman değerinin hariç tutulması,

b) Forward sözleşmesinin peşin fiyatı ile faiz unsurunun ayrıştırılması.

Bu istisnalar, bir opsiyonun peşin değerinin ve forward sözleşmesine ilişkin primin genellikle ayrı olarak değerlendirilmesi nedeniyle öngörülmüştür. Bir opsiyonun peşin değeri ile zaman değerinin her ikisini birden değerlendiren dinamik bir korunma stratejisi riskten korunma muhasebesi uygulanması için gerekli nitelikleri taşıyabilir.

Bir korunma ilişkisinde riskten korunma amaçlı aracın sadece bir kısmı da riskten korunma amaçlı araç olarak belirlenebilir. Ancak, riskten korunma amaçlı aracın geçerli olduğu kalan sürenin bir kısmı için bir korunma ilişkisi belirlenemez.

Aşağıdaki koşullar sağlandığı sürece, tek bir korunma amaçlı araç birden fazla risk türüne karşı korunmalar için kullanılabilir:

a) Korunulan riskler açıkça tanımlanmalı,

b) Riskten korunmanın etkinliği örneklerle kanıtlanmış olmalı, ve

c) Riskten Korunma amaçlı araç ile farklı risk pozisyonları arasında hususi bir belirleme yapılmasının mümkün olması şarttır.

İki ya da daha fazla türev araç veya bunların belirli oranları bir kombinasyon içinde dikkate alınabilir ve müştereken (birlikte) riskten korunma amaçlı araç olarak belirlenebilir. Ancak, düzenlenen opsiyon ile satın alınan opsiyonu birleştiren bir türev aracın net etkisinin düzenlenen opsiyon sonucunu vermesi halinde (net bir prim elde edilmesi), bu tür bir araç riskten korunma amaçlı araç olarak nitelendirilemez.

Riskten korunan kalemlerin kapsamı

Madde 277. Mali tablolara alınan varlıklar veya yükümlülükler, mali tablolara alınmayan kesin taahhütler, taahhüt edilmeyen ancak gerçekleşmesi kuvvetle muhtemel olan gelecekteki işlemler (tahmin işlemleri) veya şube benzeri yabancı işletmelerdeki net yatırımlar korunan kalem olarak belirlenebilir. Korunan kalemler; tek bir varlık, yükümlülük, kesin taahhüt veya tahmin işlemi olabileceği gibi; bunların benzer risk özellikleri içeren grupları da olabilir. İşletme kaynaklı kredi ve alacaklardan farklı olarak, vadeye kadar elde tutulacak yatırımlar faiz haddi riski veya ön-ödeme riskine yönelik olarak korunan kalem olamaz; çünkü, bir yatırımın vadeye kadar elde tutulacak olarak belirlenmesi, faiz hadlerindeki değişikliklere bağlı olarak makul değer veya nakit akımlarında meydana gelen değişiklikler dikkate alınmaksızın bu yatırımı vadeye kadar elde tutmayı gerektirir. Ancak, vadeye kadar elde tutulacak bir yatırımın, döviz kuru riskine ve karşı taraf riskine yönelik olarak korunan bir kalem olması mümkündür.

Bir birleşme işlemi kapsamında bir işletmeyi ele geçirmeye yönelik bir kesin taahhüt, korunan risklerin hususi olarak belirlenememesi ve ölçülememesi ve genel bir işletme riskine ilişkin bir korunma olması nedeniyle (kur riski için hariç) korunan kalem olamaz.

Öz sermaye yöntemine tabi bir yatırım makul değer korunmasında korunan kalem olamaz; çünkü, öz sermaye yöntemi; makul değer değişikliklerini değil, iştirakin tahakkuk eden kar veya zararından yatırımcının payına isabet eden kısmın kar/zarar içerisinde mali tablolara alınmasını gerektirir. Benzer nedenle, konsolide edilen bir bağlı ortaklıktaki yatırım makul değer korunmasında korunan kalem olamaz; çünkü, konsolidasyon; makul değer değişikliklerini değil, bağlı ortaklığın tahakkuk eden kar veya zararından ana ortaklığın payına isabet eden kısmın kar/zarar içerisinde mali tablolara alınmasını gerektirir. Şube benzeri yabancı bir işletmedeki net yatırımın korunmasının, bu yatırımın değerindeki

değişikliklere ilişkin bir makul değer korunması değil kur riskine ilişkin bir korunma olması nedeniyle, bu tür yatırımlar farklıdır.

Finansal kalemlerin riskten korunan kalemler olarak belirlenmesi

Madde 278. Riskten korunmanın etkinliğinin ölçülebilmesi ve riskten korunan kalemin bir finansal varlık veya finansal borç olması halinde; riskten korunan kalem, bu finansal varlık veya finansal borcun nakit akımlarının veya makul değerinin bir kısmına (sözleşme ile belirlenmiş nakit akımlarının biri veya bir kısmı ya da makul değer bir yüzdesi gibi) ilişkin risklere yönelik olabilir. (Örnek; faizli bir varlığa veya faizli bir borca ilişkin maruz kalan faiz haddinin belirlenebilir ve ayrı olarak değerlendirilebilir bir kısmı korunan riskler olarak belirlenebilir (korunan bir finansal araca ilişkin maruz kalan toplam faiz haddinin risksiz faiz haddi kısmı veya karşılaştırılabilir faiz haddi kısmı gibi)).

Finansal olmayan kalemlerin korunan kalemler olarak belirlenmesi

Madde 279. Korunan kalemin finansal olmayan bir varlık veya finansal olmayan bir borç olması halinde; döviz kuru riski dışındaki risklere ilişkin nakit akım ve makul değer değişikliklerinin uygun bir kısmının ayrıştırılmasının ve değerlendirilmesinin zorluğu nedeniyle, bu varlık veya yükümlülük

a) Tamamen veya kısmen döviz kuru riskine ya da

b) Bir bütün olarak tüm risklere

yönelik bir şekilde korunan kalem olarak belirlenebilir.

Finansal olmayan bir varlığın veya finansal olmayan bir borcun bir kısmının fiyatındaki değişikliklerin, genellikle kalemin tamamı üzerinde öngörülebilir ve ayrı olarak değerlendirilebilir bir etkisinin bulunmaması nedeniyle; bunlar sadece bir bütün olarak korunan kalem olarak belirlenebilir. Riskten korunma amaçlı aracın ve riskten korunan kalemin koşulları arasında bir farklılık bulunması halinde; korunma büyük ölçüde etkin olduğu ve riskten korunma muhasebesi uygulanması için gerekli koşullar sağlandığı sürece, bu ilişki bir korunma ilişkisi olarak nitelendirilebilir. Ancak, bu korunma ilişkisi etkin sonuçlar vermeyebilir (etkin olmayan sonuçlar korunma ilişkisi süresince kar veya zarar olarak mali tablolara alınır).

Varlık veya borç gruplarının korunan kalemler olarak belirlenmesi

Madde 280. Benzer varlıkların ve benzer yükümlülüklerin toplulaştırılması ve bir grup olarak korunması halinde, grup içindeki varlıklar ve yükümlülüklerin her biri grubun maruz kaldığı riski paylaşır. Ayrıca, grup içindeki her bir kalemin korunan riskine ilişkin makul değer değişikliklerinin grubun korunan riskine ilişkin toplam makul değer değişiklikleri ile yaklaşık olarak orantılı olması şarttır.

Riskten korunmanın etkinliğinin, riskten korunma amaçlı aracın (veya benzer korunma amaçlı araçlar grubunun) ve riskten korunan kalemin (veya benzer korunan kalemler grubunun) değerlerinde veya nakit akımlarında meydana gelen değişikliklerin karşılaştırılması suretiyle değerlendirilmesi nedeniyle; riskten korunma amaçlı aracın belirli bir korunan kalem yerine işletmenin toplam net pozisyonu (Örnek; benzer vadeleri olan tüm sabit faizli varlıklar ile tüm sabit faizli yükümlülüklerin net değeri) karşılaştırılması, riskten korunma muhasebesi uygulanması için gerekli koşulları sağlamaz. Ancak, dayanak kalemlerin toplam net pozisyon tutarındaki bir kısmının riskten korunan kalem olarak belirlenmesi kar veya zarar üzerinde aynı etkiyi doğurur. (Örnek; bir işletmenin benzer koşulları olan varlıkları 100 birim ve yükümlülükleri 90 birim iken, toplam net pozisyonuna eşit olan 10 birimlik varlık korunan kalem olarak belirlenebilir. Bu tür bir belirleme, ancak varlıkların ve yükümlülüklerin her ikisinin de sabit faizli araçlardan (makul değer korunması) veya değişken faizli araçlardan (nakit akım korunması) oluşması halinde

yapılabilir. Benzer olarak, bir işletmenin aynı yabancı para cinsinden mal satın almak için 100 birim ve mal satmak için 90 birim kesin taahhüdünün bulunması halinde, bu işletme satın alma taahhüdüne ilişkin toplam net pozisyon tutarındaki 10 birimin korunması amacıyla bir türev araç elde edebilir ve bu aracı riskten korunma amaçlı araç olarak belirleyebilir.)

Riskten korunma muhasebesi

Madde 281. Riskten korunma muhasebesi, riskten korunma amaçlı araçlar ile riskten korunan kalemlerin makul değerlerinde meydana gelen değişikliklerin birbirleriyle netleştirilmesi suretiyle kar veya zarar olarak mali tablolara alınmasını gerektirir.

Korunma ilişkileri

Madde 282. Üç tür korunma ilişkisi bulunur:

a) **Makul değer korunması:** Mali tablolara alınan bir varlık veya yükümlülük, bir varlığın sabit fiyattan alım-satımına yönelik mali tablolara alınmayan bir kesin taahhüt ya da bu tür bir varlık, yükümlülük veya kesin taahhüdün belirlenebilir bir kısmıyla ilgili olarak, belirli bir riskle ilişkilendirilebilir ve raporlanan kar/zararı etkileyebilen makul değer değişikliklerine karşı korunma.

b) **Nakit akım korunması:** Mali tablolara alınan bir varlık veya yükümlülük (değişken faizli bir borca ilişkin gelecekteki faiz ödemelerinin tamamı veya bir kısmı gibi) ya da bir tahmin işlemiyle (gerçekleşmesi beklenen bir alım veya satım gibi) ilgili belirli bir riskle ilişkilendirilebilir ve raporlanan kar/zararı etkileyebilen nakit akım değişikliklerine karşı korunma.

c) **Şube benzeri yabancı bir işletmedeki net yatırımın korunması:** Şube benzeri yabancı bir işletmedeki net yatırım, Kur Değişiminin Etkileri” başlıklı Kısımda tanımlanmıştır.

Makul değer korunmasının bir örneği, faiz hadlerindeki değişikliklerin bir sonucu olarak sabit faizli bir borçlanma aracının makul değerinde meydana gelecek değişikliklere ilişkin korunmadır. Bu tür bir korunma işlemi, ihraççı tarafından gerçekleştirilebileceği gibi elinde bulunduran tarafından da gerçekleştirilebilir.

Nakit akım korunmasının bir örneği, sabit faizli borçlanma araçlarının değişken faizli borçlanma araçlarıyla değiştirilmesine yönelik bir swap işleminin kullanılmasıdır.

Kesin taahhüdün korunması makul değer değişikliklerine ilişkin bir korunmadır. Bu doğrultuda, bu tür bir korunma makul değer korunması olarak dikkate alınır ve muhasebeleştirilir. Daha önce mali tablolara alınmayan bir kesin taahhüdün riskten korunan kalem olarak belirlenmesi durumunda; kesin taahhüdün makul değerindeki korunulan riskle ilişkilendirilebilir müteakip değişikliklerin toplamı bir varlık veya yükümlülük olarak mali tablolara alınır ve korunulan riskle ilişkilendirilebilir makul değer değişiklikleri kar veya zarar olarak mali tablolara alınır.

Bir korunma ilişkisi, sadece aşağıdaki koşulların tamamının sağlanması halinde, korunma muhasebesi uygulanması için gerekli koşulları taşır:

a) Korunmanın başlangıcında, korunma ilişkisi ile işletmenin risk yönetimi amacı ve korunma stratejisi hakkında resmi bir belgelendirme sisteminin bulunması şarttır. Söz konusu belgelendirme sistemi kapsamında hazırlanacak belgelerde aşağıdaki hususların yer alması şarttır:

1-Korunma amaçlı araç ile riskten korunan kalem veya işleme ilişkin bir açıklama, ve

2-Korunulan riskin esası, ve

3-Korunma amaçlı aracın, korunan kalemin makul değerindeki veya korunan işlemin nakit akımlarındaki korunulan riskle ilişkilendirilebilir değişiklikleri bertaraf etmekteki etkinliğinin işletme tarafından nasıl değerlendirildiğine yönelik bir açıklama.

b) Korunmanın; belirli bir korunma ilişkisi için belgelendirilen risk yönetimi stratejisi ile tutarlı olarak, makul değer veya nakit akımlarındaki korunulan riskle ilişkilendirilebilir değişiklikleri bertaraf etmekte büyük ölçüde başarılı ve etkin olması beklenir.

c) Nakit akım korunmaları için, korunmaya konu olan bir tahmin işleminin kuvvetle muhtemel olması ve maruz kalınan nakit akım değişikliklerini yansıtması şarttır.

d) Korunmanın etkinliği güvenilir olarak ölçülebilmelidir. (Örnek; riskten korunan kalemin makul değeri veya nakit akımları ile korunma amaçlı aracın makul değerinin güvenilir olarak ölçülmesi şarttır.)

e) Korunmanın devam eden bir süreç içerisinde sürekli olarak değerlendirilmesi şarttır ve hesap dönemi süresince önemli ölçüde etkin olması beklenir.

Riskten korunmanın etkinliğinin değerlendirilmesi

Madde 283. Sözleşmenin başlangıcında ve riskten korunmanın geçerliliği süresince, riskten korunan kalemin makul değerinde veya nakit akımlarındaki değişikliklerin neredeyse tamamının korunma amaçlı aracın makul değerinde veya nakit akımlarındaki değişikliklerle karşılanmasının beklendiği ve gerçek sonuçların %80 ile %125 arası bir aralıkta olduğu bir korunma önemli ölçüde etkin bir korunma olarak kabul edilir. (Örnek; korunma amaçlı araca ilişkin kazanç 125 ve korunan kaleme ilişkin zarar 100 iken, karşılama oranı 125/100 (%125) veya 100/125 (%80) işlemleriyle elde edilir. Bu örnekteki korunma işlemi önemli ölçüde etkin bir korunmadır.)

Korunmanın etkinliğinin değerlendirilmesi için benimsenen yöntemler işletmelerin risk yönetimi stratejilerine bağlıdır. Bazı durumlarda, işletmelerce farklı türdeki korunmalar için farklı yöntemler kullanılabilir. Korunma amaçlı araç ile korunan varlık, yükümlülük veya tahmin işleminin temel koşullarının aynı olması halinde; makul değerdeki veya nakit akımlarındaki korunulan riskle ilişkilendirilebilir değişiklikler, korunma işlemine ilk girildiğinde ve sonrasında, büyük olasılıkla birbirlerini tamamen netleştirici etkide bulunur. (Örnek; korunma amaçlı araç ve korunan kaleme ilişkin anapara tutarları, nominal tutarlar, vadeler, yeniden fiyatlandırma tarihleri, anapara ve faiz tahsil ve ödemelerinin tarihleri, faiz hadlerinin ölçüm esasları aynı ise; yapılacak bir faiz haddi swapı büyük olasılıkla etkin bir korunma olarak sonuçlanır.)

Bazı durumlarda korunma amaçlı araç korunulan riski kısmen karşılar. (Örnek; korunma amaçlı araç ve korunan kalem birlikte hareket etmeyen farklı para birimleri cinsinden ise, korunma tamamen etkin olmayabilir.) Ayrıca, bir türev aracın makul değerindeki değişikliklerin bir kısmının karşı taraf riskine ilişkin olması halinde; bu türev araç faiz haddi riskine ilişkin bir korunmada tamamen etkin olmayabilir.

Korunma muhasebesi uygulanabilmesi için, korunma işleminin; belirli ve tanımlanabilir bir riske ilişkin olması, sadece işletmenin toplam riskine yönelik olmaması ve sonuçta işletmenin kar veya zararını etkilemesi şarttır. Fiziki bir varlığın eskime veya demode olma riski ya da maddi varlığın devlet tarafından istimlak edilme veya kamulaştırılma riskine yönelik bir korunma işlemi korunma muhasebesi uygulanması için gerekli koşulları taşımaz; bu tür risklerin güvenilir olarak ölçülememesi nedeniyle korunmanın etkinliği değerlendirilemez.

Faiz haddi riski ile ilgili olarak, korunmanın etkinliği finansal varlıklar ve finansal borçlar için bir vade çizelgesi hazırlanması suretiyle değerlendirilebilir. Her bir döneme ilişkin net faiz haddi durumu, bu net durumu etkileyen belirli bir varlık veya yükümlülükle (veya varlıkların veya yükümlülüklerin belirli bir grubuyla ya da bunların belirli bir

kısmıyla) ilgili olduğu ve korunmanın etkinliği bu varlık ve yükümlülüğe karşı değerlendirilebildiği sürece vade çizelgesi içerisinde gösterilir.

Riskten korunmanın etkinliğinin değerlendirilebilmesi için bu Kısımda herhangi bir yöntem öngörülmemiştir. İşletmenin korunma stratejisine ilişkin belgelendirme sistemi korunmanın etkinliğinin değerlendirilmesine yönelik prosedürleri de içerir. Korunma amaçlı bir araca ilişkin kazanç veya kayıpların tamamının değerlendirmeye dahil edilip edilmediğinin veya bu aracın zaman değerinin değerlendirme dışında bırakılıp bırakılmadığının bu prosedürlerin içerisinde gösterilmesi şarttır. Korunmanın etkinliği, asgari olarak yıllık ve ara mali tabloların hazırlanma dönemleri itibarıyla değerlendirilir. Riskten korunma varlık, yükümlülük veya tahmin işleminin tamamının ve korunma amaçlı aracın önemli koşullarının aynı olması halinde; işletme tarafından, makul değerdeki veya nakit akımlarındaki korunulan riskle ilişkilendirilebilir değişikliklerin korunma işleminin başlangıcında ve devamında birbirlerini tamamen netleştirmelerinin beklendiği sonucuna ulaşılabilir. (Örnek; bir işletme, aşağıdaki koşulların varlığı halinde; tahmini bir mal satın alma işlemine ilişkin korunmanın yapılacak bir forward sözleşmesi aracılığıyla önemli ölçüde etkin olacağını ve kar veya zarar olarak mali tablolara alınmayı gerektirecek herhangi bir etkin olmayan sonucun bulunmayacağını varsayabilir:

a) Forward sözleşmesinin aynı zaman ve yerde aynı malın aynı miktarının satın alınmasına (korunan tahmini satın alma işlemi) yönelik olması şarttır.

b) Forward sözleşmesinin makul değerinin sözleşmenin başlangıcında sıfır olması şarttır.

c) Forward sözleşmesine ait prim veya iskontodaki değişikliklerin korunmanın etkinliğine ilişkin değerlendirmenin dışında bırakılması ve doğrudan kar veya zarar içerisine dahil edilmesi veya tahmini satın alma işlemine ilişkin beklenen nakit akımlarındaki değişikliklerde mala ilişkin forward sözleşmesinin fiyatının esas alınması şarttır.)

Korunmanın etkinliği değerlendirilirken paranın zaman değeri dikkate alınır. Korunan bir kaleme ilişkin sabit faiz haddinin, makul değer korunması olarak belirlenen swapa ilişkin sabit faiz haddi ile tamamen örtüşmesi gerekmez. Ya da, faizli bir varlık veya yükümlülüğe ilişkin değişken faiz haddinin, nakit akım korunması olarak belirlenen swapa ilişkin değişken faiz haddi ile tamamen aynı olması gerekmez. Bir swapın makul değeri netleştirme yapılması suretiyle türetilir. Bir swapa ilişkin sabit ve değişken oranların aynı tutarlarla olmak koşuluyla netleştirme sonucunu etkilemeksizin değiştirilmesi mümkündür.

Makul değer korunmaları

Madde 284. Bir makul değer korunmasının korunma muhasebesi uygulanması için gerekli koşulları hesap dönemi boyunca sağlaması halinde, bu korunma aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilir:

a) Korunma amaçlı aracın makul değer üzerinden (korunma amaçlı türev araç) veya bu aracın kayıtlı değerinin yabancı para cinsinden olan kısmının (korunma amaçlı türev olmayan araç) yeniden değerlendirilmesinden kaynaklanan kazanç veya kayıplar gelir tablosu ile ilişkilendirilmek suretiyle mali tablolara alınır.

b) Korunan kalemden kaynaklanan korunulan riskle ilişkilendirilebilir kazanç veya kayıplar gelir tablosu ile ilişkilendirilmek suretiyle mali tablolara alınır ve bu kazanç veya kayıplar için korunan kalemin kayıtlı değerinde düzeltme yapılır. Korunan kaleme ilişkin makul değer değişikliklerinin doğrudan öz sermaye içerisinde mali tablolara alınmak suretiyle makul değer üzerinden değerlendirilmesi halinde bile bu hüküm uygulanır. Bu hüküm, korunan kalemin maliyet değeri üzerinden değerlendirilmesi durumunda da uygulanır.

Sadece korunan kalemlerle ilişkilendirilebilir belirli risklerden korunulması halinde; korunan kalemin makul değerindeki korunmayla ilgili olmayan değişiklikler, bu Kısımdan

“Kazanç ve kayıplar” başlıklı maddesinde öngörülen seçeneklerden uygun olanı kullanılmak suretiyle mali tablolara alınır.

Aşağıdaki hallerden herhangi birinin ortaya çıkması durumunda, bu maddede öngörülen korunma muhasebesi uygulamasına devam edilmez:

a)Korunma amaçlı aracın kullanılması, satılması, sona ermesi veya korunma amaçlı olmasına son verilmesi (korunma amaçlı bir aracın diğer bir korunma amaçlı araçla yenilenmesi veya sürdürülmesi, bu tür uygulamaların işletmenin belgelendirilen korunma stratejisinin bir parçası olması halinde bir sona erme veya son verme olarak dikkate alınmaz), veya

b)Korunmanın, korunma muhasebesi uygulanması için gerekli koşulları sağlayamaz hale gelmesi.

Korunan faizli bir finansal aracın kayıtlı değerinde yapılan düzeltmeler kar veya zarar içerisinde itfa edilir. İtfa sürecine, korunan kaleme korunulan riskle ilişkilendirilebilir makul değer değişiklikleri için düzeltme yapılmasına son verilmesinden sonra olmamak üzere, düzeltme ortaya çıktığı anda başlanır. Düzeltmede, itfanın başladığı tarihte yeniden hesaplanan etkin faiz haddi esas alınır ve düzeltme tutarı vadeye kadar tamamen itfa edilir.

Nakit akım korunmaları

Madde 285. Bir nakit akım korunmasının korunma muhasebesi uygulanması için gerekli koşulları hesap dönemi boyunca sağlaması halinde, bu korunma aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilir:

a)Korunma amaçlı araca ilişkin kazanç veya kayıpların etkin bir korunma olarak belirlenen kısmı öz sermaye değişim tablosu aracılığıyla doğrudan öz sermaye içerisinde mali tablolara alınır,

b)Korunma amaçlı araca ilişkin kazanç veya kayıpların etkin olmayan kısmı;

1- Korunma amaçlı aracın bir türev araç olması halinde kar veya zarar olarak,

2- Korunma amaçlı aracın bir türev araç olmaması gibi sınırlı durumlarda, bu

Kısımın “Kazanç ve kayıplar” başlıklı maddesi ile uyumlu olarak, mali tablolara alınır.

Nakit akım korunmaları daha belirgin olarak aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilir:

a)Öz sermayenin korunan kaleme ilişkin olan kısmı aşağıdaki tutarlardan (mutlak değerleri) düşük olanı esas alınarak düzeltilir:

1-Korunma amaçlı araca ilişkin birikmiş kazanç veya kayıp, ve

2-Korunmanın başlangıcından itibaren, korunan kaleme ilişkin beklenen gelecekteki nakit akımlarının makul değerindeki (bugünkü değer) toplam değişiklik.

b)Etkin olmayan bir korunmada, korunma amaçlı araca ilişkin kalan kazanç veya kayıplar kar/zarar ya da doğrudan öz sermaye içerisine dahil edilir.

c)İşletmenin belirli bir korunma ilişkisine yönelik belgelendirilen risk yönetimi stratejisinin, korunma amaçlı araca ilişkin nakit akımlarının veya kazanç veya kayıpların belirli bir kısmını korunmanın etkinliğine ilişkin değerlendirmenin dışında bırakması halinde; kazanç veya kayıpların hariç tutulan kısmı bu Kısımın “Kazanç ve kayıplar” başlıklı maddesi hükümleri ile uyumlu olarak mali tablolara alınır.

Bir tahmin işlemine ilişkin korunmanın bir varlık veya yükümlülüğün mali tablolara alınması ile sonuçlanması durumunda; bu madde ile uyumlu olarak doğrudan öz sermaye içerisinde mali tablolara alınan kazanç veya kayıplar, aynı dönem içerisinde veya elde edilen varlığın ya da katlanılan yükümlülüğün kar/zararı etkilediği dönemlerde (Örneğin; amortisman giderlerinin, faiz giderlerinin veya satışların maliyetinin mali tablolara alındığı dönemlerde) kar veya zarar olarak yeniden sınıflandırılır. Ancak, herhangi bir zamanda, doğrudan öz sermaye içerisinde mali tablolara alınan net zararın tamamının veya bir

kısmının gelecekteki bir veya birkaç dönemde kapatılamayacağını beklenmesi halinde; kapatılması beklenmeyen tutar kar veya zarar içerisinde yeniden sınıflandırılır.

Üçüncü fıkra kapsamındaki nakit akım korunmaları dışındaki tüm nakit akım korunmaları için, daha önce doğrudan öz sermaye içerisinde mali tablolara alınan tutarlar aynı dönem içinde veya korunan tahmin işleminin kar/zararı etkilediği dönemlerde kar veya zarara dahil edilir (Örnek; tahmini bir satışın gerçekleşmesi).

Aşağıdaki hallerden herhangi birinin ortaya çıkması durumunda, bu maddede öngörülen korunma muhasebesi uygulamasına devam edilmez:

a) Korunma amaçlı aracın kullanılması, satılması, sona ermesi veya korunma amaçlı olmasına son verilmesi (korunma amaçlı bir aracın diğer bir korunma amaçlı araçla yenilenmesi veya sürdürülmesi, bu tür uygulamaların işletmenin belgelendirilen korunma stratejisinin bir parçası olması halinde bir sona erme veya son verme olarak dikkate alınmaz). Bu durumda, korunma amaçlı araca ilişkin olarak etkin bir korunma varken doğrudan öz sermaye içerisinde mali tablolara alınan birikmiş kazanç veya kayıplar, tahmin işlemi gerçekleşene kadar öz sermaye içerisinde ayrı olarak kalmaya devam eder. Tahmin işlemi gerçekleştiğinde bu madde hükümleri uygulanır.

b) Korunmanın, korunma muhasebesi uygulanması için gerekli koşulları sağlayamaz hale gelmesi. Bu durumda, korunma amaçlı araca ilişkin olarak etkin bir korunma varken doğrudan öz sermaye içerisinde mali tablolara alınan birikmiş kazanç veya kayıplar, tahmin işlemi gerçekleşene kadar öz sermaye içerisinde ayrı olarak kalmaya devam eder. Tahmin işlemi gerçekleştiğinde bu madde hükümleri uygulanır.

c) Tahmin işleminin gerçekleşmesinin beklenmemesi. Bu durumda, buna ilişkin doğrudan öz sermaye içerisinde mali tablolara alınan birikmiş kazanç veya kayıplar dönemin kar veya zararı olarak mali tablolara alınır. Ancak, kuvvetle muhtemel olmayan bir tahmin işleminin gerçekleşmesi beklenebilir.

Net yatırımın korunması

Madde 286. Net yatırımın bir parçası olarak dikkate alınan parasal bir kalemin korunması dahil olmak üzere, şube benzeri yabancı işletmelerdeki net yatırımların korunmaları nakit akım korunmaları ile benzer olarak dikkate alınır:

a) Korunma amaçlı araca ilişkin kazanç veya kayıpların etkin bir korunma olarak belirlenen kısmı, öz sermaye değişim tablosu aracılığıyla doğrudan öz sermaye içerisinde mali tablolara alınır.

b) Korunma amaçlı araca ilişkin kazanç veya kayıpların etkin olmayan kısmı;

1- Korunma amaçlı aracın bir türev araç olması halinde kar veya zarar olarak,

2- Korunma amaçlı aracın bir türev araç olmaması gibi sınırlı durumlarda, bu

Kısmın “Kazanç ve kayıplar” başlıklı maddesi ile uyumlu olarak,

mali tablolara alınır.

Korunma amaçlı bir araca ilişkin kazanç veya kayıpların etkin bir korunma olarak belirlenen ve doğrudan öz sermaye içerisinde mali tablolara alınan kısmı, şube benzeri yabancı işletme elden çıkarıldığında kar veya zarar olarak mali tablolara alınır.

Riskten korunma muhasebesi için gerekli koşulları taşımayan korunmalar

Madde 287. Bir korunmanın, korunma muhasebesi uygulanması için gerekli koşulları taşınamaması halinde; ilk defa mali tablolara alınmadan sonra makul değer üzerinden değerlendirilen korunan bir kalemin makul değerinde meydana gelen değişikliklerden kaynaklanan kazanç ve kayıplar, bu Kısmın “Kazanç ve kayıplar” başlıklı maddesinde öngörülen seçeneklerden biri kullanılmak suretiyle mali tablolara alınır. Korunma amaçlı bir türev araca ilişkin makul değer düzeltmeleri kar veya zarar olarak mali tablolara alınır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

Finansal Araçların Mali Tablolarda Gösterimi

Borçlar ve öz sermaye

Madde 288. Bir finansal araç veya kısımları; ilk defa mali tablolara alınma sırasında, finansal borç ve hisse senedi tanımları ve sözleşmenin özü ile uyumlu olarak bir borç veya öz sermaye olarak sınıflandırılır.

Bir finansal aracın bilançodaki sınıflandırılması, bu aracın hukuki şeklinden ziyade özü ile ilgilidir. Her ne kadar, bir finansal aracın özü ve hukuki şekli genellikle tutarlı olsa da, bu durum her zaman geçerli değildir. (Örnek; özü itibarıyla borç olan bazı finansal araçlar sermayeyi temsil eden araçların hukuki şeklini alabilir ve diğerleri hisse senetlerine veya finansal borçlara ilişkin özellikleri taşıyabilir.) Bir finansal aracın ilk defa mali tablolara alınırken sınıflandırılması, bu aracın kapatılma şekillerine ilişkin olasılıklar dikkate alınmaksızın ve özü esas alınarak yapılır. Bu sınıflandırma, ilgili finansal araç mali tablolardan çıkarılana kadar takip eden her bir bilanço tarihinde devam eder.

Finansal borcu hisse senedinden ayıran özellik; finansal araç karşılığında bir tarafın (ihraççı) diğer bir tarafa (elinde bulunduran) nakit veya başka bir finansal varlık teslim etmesini ya da bu finansal aracı potansiyel olarak kendi aleyhine olacak koşullar altında başka bir finansal araçla değiştirmesini (bu aracı elinde bulunduran tarafla) gerektiren sözleşme ile belirlenen bir yükümlülüğün mevcudiyetidir. Sözleşme ile belirlenen bu tür bir yükümlülüğün bulunması halinde; finansal araç, yükümlülüğün ifa şeklinden bağımsız olarak finansal borç tanımı içerisinde yer alır. Döviz elde etme imkanının bulunmaması veya ödeme için düzenleyici bir otoriteden onay alınmasının gerekmesi gibi ihraççı tarafından bir yükümlülüğün yerine getirilmesinde karşılaşılan bir sınırlılık, finansal araca ilişkin ihraççının yükümlülüğünü veya elinde bulunduran tarafın hakkını ortadan kaldırmaz.

Bir ihraççının nakit veya başka bir finansal araç teslim etmesine ya da bir finansal aracı potansiyel olarak kendi aleyhine olacak koşullar altında başka bir finansal araçla değiştirmesine ilişkin sözleşme ile belirlenen bir yükümlülüğünde artış meydana getirmeyen bir finansal araç hisse senedi olarak sınıflandırılır. Her ne kadar, hisse senedini elinde bulunduran tarafın temettü veya öz sermayeden yapılacak diğer dağıtımları alma hakkı bulursa da, ihraççının bu tür dağıtımları yapması için sözleşme ile belirlenen herhangi bir yükümlülüğü yoktur.

İmtiyazlı bir hisse senedinin, ihraççı tarafından belirli veya gelecekte belirlenecek bir tarihte belirli veya gelecekte belirlenecek bir tutar üzerinden geri alınmayı gerektirmesi ya da bu imtiyazlı hisse senedini elinde bulunduran tarafa belirli bir tarihte veya sonra belirli veya gelecekte belirlenecek bir tutar üzerinden ihraççı tarafından geri alınmasını gerektirme hakkı vermesi halinde; bu imtiyazlı hisse senedi finansal borç kapsamı içerisinde yer alır ve bu şekilde sınıflandırılır. Sözleşme ile belirlenen bu tür bir yükümlülüğü açıkça kurmayan imtiyazlı bir hisse senedi, vadeleri ve koşulları aracılığıyla dolaylı olarak kurabilir.

Gelecekteki belirsiz olayların ortaya çıkmasına veya çıkmamasına ya da bir finansal aracın ihraççısının veya elinde bulunduran tarafın her ikisinin kontrolünün ötesinde gerçekleşen belirsiz durumların sonucuna bağlı olarak nakit veya diğer finansal varlıkların teslimiyle kapatılması potansiyel olarak mümkün olan finansal araç ihraçları ile ilgili olarak; bu tür bir finansal araç, ihraççının nakit veya diğer finansal araçlar teslim etme yükümlülüğünü yerine getirmekten kaçınmasında koşulsuz bir hakkı bulunmaması nedeniyle ihraççı için finansal bir borçtur.

İşletmelerce; elinde bulunduran tarafa, tutarı bir endekse veya artma ya da azalma potansiyeli bulunan diğer bir kaleme bağlı olarak belirlenen, nakit veya diğer finansal

varlıklar karşılığında ihraççıya geri verilme hakkı içeren bir finansal araç ihraç edilebilir. (Örneğin; açık uçlu yatırım fonları, kolektif şirketler ve bazı kooperatifler; yatırımcılarına veya üyelerine, herhangi bir zamanda işletmenin net varlıklarının değerinden oransal olarak bu kişilerin paylarına isabet eden tutarda nakit karşılığında işletmedeki paylarını geri verme hakkı verirler.) Bu tür bir finansal aracın hukuki şeklinin, elinde bulunduran tarafa bir işletmenin bakiye varlıklarına katılma hakkını vermesi halinde bile; bu aracı nakit veya diğer bir finansal varlık karşılığında ihraççıya geri verme opsiyonunu içermesi bu tür bir finansal aracın finansal borç tanımını karşıladığını gösterir ve mali tablolarda bu şekilde sınıflandırılır. Gömülü bir türev aracın ne zaman sözleşmeden ayrı olarak bir türev araç olarak dikkate alınacağı bu Kısımın birinci bölümünde açıklanmıştır.

Bir işletmenin, sabit bir tutar veya kendi hisse senetlerinin piyasa fiyatı dışındaki değişkenlerde meydana gelen değişikliklere bağlı olarak tamamen veya kısmen dalgalanmalar görülen bir tutara ilişkin sözleşme ile belirlenen bir yükümlülüğünün bulunması, ancak işletmenin bu yükümlülüğünü kendi hisse senetlerinin teslimiyle yerine getirebilmesi veya yerine getirmekle yükümlü olması halinde; bu tür bir yükümlülük işletmenin finansal borcudur.

Bir işletmenin bir yükümlülüğün ifası için gerekli olan kendi hisse senetlerinin sayısı, bu hisse senetlerinin makul değerlerinde meydana gelen değişikliklere bağlı olarak değişir; öyle ki, işletmenin teslim edilecek kendi hisse senetlerinin toplam makul değeri sözleşme ile belirlenen yükümlülüğün tutarına her zaman eşit olur ve karşı tarafın işletmenin bakiye varlıklarına katılma hakkı bulunmaz. Ayrıca, işletme, kendi hisse senetlerinin sözleşme yapıldığı tarihten itibaren daha fazlasını veya daha azını teslim etmekle yükümlü bulunabilir. Bundan dolayı, işletmelerin bu tür yükümlülüklerini kendi hisse senetlerinin teslimiyle yerine getirebilmesi veya yerine getirmekle zorunlu olması halinde bile, bu tür yükümlülükler finansal borç olarak sınıflandırılır.

Bileşik araçların sınıflandırılması

Madde 289. Borç ve öz sermaye unsurlarının her ikisini de içeren bir finansal aracın tamamlayıcı kısımları önceki maddenin birinci fıkrası ile uyumlu olarak ayrı bir şekilde sınıflandırılır.

Bu Kısım, tek bir finansal araç tarafından içerilen borç ve öz sermaye unsurlarının ihraççının bilançosunda ayrı ayrı gösterilmesini gerektirir. Tek bir finansal aracın borç ve öz sermaye unsurlarının her ikisini de içermesi bu aracın özünden çok şekli ile ilgili olup, bu unsurların ayrı ayrı gösterilmesi ihraççının mali durumunu daha gerçekçi bir şekilde yansıtır.

İhraççı için bir finansal borç oluşturan ve elinde bulunduran tarafa bu aracın ihraççının hisse senedine çevrilmesi için bir opsiyon tanıyan bir finansal aracın tamamlayıcı kısımları ayrı ayrı mali tablolara alınır. Hisse senedi ile değiştirilebilir tahviller veya ihraççının belirli sayıda hisse senetleri ile değiştirilebilir benzer araçlar bu tür araçlar içerisinde yer alır. İhraççı açısından bu tür bir finansal araç iki kısımdan oluşur; bir finansal borç (nakit veya diğer finansal varlıkların teslimi için sözleşme ile belirlenen) ve bir hisse senedi (belirli bir süre için, bir finansal aracı elinde bulunduran tarafa bu aracı ihraççının belirli sayıda hisse senedine çevirme hakkı veren bir opsiyon). Bu tür bir finansal araç ihraççının ekonomik etkisi, aynı zamanlı olarak erken geri ödeme provizyonu bulunan bir borçlanma aracı ile varant çıkarılması veya ayrıştırılabilir varantları olan borçlanma aracı çıkarılmasıyla büyük ölçüde aynıdır. Buna bağlı olarak, borç ve öz sermaye unsurlarının her durumda bilançoda ayrı ayrı gösterilmesi şarttır.

Değiştirilebilir bir finansal araca ilişkin borç ve öz sermaye unsurlarının sınıflandırılması; değiştirme opsiyonunun kullanılma ihtimalinde meydana gelen bir değişikliğin sonucu olarak, hatta bu opsiyonun kullanılmasının bu tür bir finansal aracı elinde bulunduran bazı taraflar açısından ekonomik olarak avantajlı hale gelmesi durumunda

bile revize edilmez. Çünkü, değiştirme opsiyonunun vergisel sonuçlarının finansal araç sahipleri açısından farklı olması gibi nedenlerle, finansal araç sahipleri her zaman beklenen şekilde hareket etmeyebilir. Ayrıca, değiştirme olasılığı zaman içerisinde değişiklik gösterebilir. Bir finansal araç değiştirme opsiyonunun kullanılması, vadesinin gelmesi veya diğer bazı işlemlerle kapatılana kadar; ihraççının bu araca ilişkin gelecekteki ödeme yapma yükümlülüğü devam eder.

Finansal araçlar, ihraççının bir finansal borcu veya hisse senedi olmayan unsurları da içerebilir. (Örneğin; bir finansal araç, bu aracı elinde bulunduran tarafa finansal olmayan bir varlığı (mal, maddi varlık gibi) alma hakkı ve bu hakkı ihraççının belirli bir sayıdaki hisse senetleri ile değiştirme opsiyonu sağlayabilir.) Bileşik araca ilişkin öz sermaye unsuru (değiştirme opsiyonu), borç unsurundan (borçların finansal olup olmamasından bağımsız olarak) ayrı olarak mali tablolara alınır ve gösterilir.

Hisse senetleri, işletmenin varlıklarından tüm yükümlülüklerini indirdikten sonra kalan bakiyede hak sahibi olabilen senetlerdir. Bundan dolayı, bir bileşik aracın ilk kayıtlı değeri bu aracın borç ve öz sermaye unsurlarına ayrıştırıldığında; öz sermaye unsuru bir bütün olarak finansal araç değerinden borç unsuru için ayrı olarak belirlenen tutarın düşülmesinden sonraki bakiye kayıtlı değerdir. Gömülü türev araçların (bileşik araçta gömülü bulunan satın alma opsiyonu gibi) öz sermaye unsuru (hisse senedi ile değiştirme opsiyonu gibi) dışında kalan değeri, borç unsuru tutarının kayıtlı değeri içerisine dahil edilir.

Bileşik aracın ilk defa mali tablolara alınmasında borç ve öz sermaye unsurlarına isabet eden kayıtlı değerlerin toplamı, bu aracın bir bütün olarak kayıtlı değerine her zaman eşit olur. Bu aracın borç ve öz sermaye unsurlarının ayrı olarak mali tablolara alınması nedeniyle herhangi bir kazanç veya kayıp oluşmaz.

Buna göre, hisse senedi ile değiştirilebilir tahvil ihraççısı; ilk olarak, herhangi bir öz sermaye unsuru içermeyen benzer bir borcun (öz sermaye unsuru bulunmayan gömülü türev araçlar dahil) makul değerini ölçerek, borç unsurunun kayıtlı değerini tespit eder. Böylece değiştirme opsiyonu ile temsil edilen hisse senedinin kayıtlı değeri, bileşik aracın bir bütün olarak değerinden finansal borcun kayıtlı değerinin düşülmesi suretiyle belirlenir.

Geri alınan hisse senetleri

Madde 290. Bir işletmenin kendi hisse senetlerini tekrar ele geçirmesi halinde, geri alınan hisselerden oluşan bu araçlar öz sermayeden indirilir. Bir işletmenin kendi hisse senetlerini satın alması, satması, ihracı veya iptali ile ilgili olarak gelir tablosunda herhangi bir kazanç ya da kayıp mali tablolara alınmaz. Ödenen veya alınan tutarlar doğrudan öz sermaye ile ilişkilendirilmek üzere mali tablolara alınır.

Bir işletmenin kendi hisse senetlerine dayalı türev araçlar

Madde 291. Opsiyon, varant veya forward sözleşmesi gibi türev araç sözleşmeleri; sadece bu tür sözleşmelerin, nakit veya diğer finansal varlıkların sabit bir parasal tutarının işletmenin belirli bir sayıdaki kendi hisse senetleri (türev araçlar dışında) ile değiştirilerek kapatılması halinde, hisse senetleri olarak sınıflandırılır. Alınan herhangi bir bedel (opsiyon veya varantlar için alınan primler gibi) doğrudan öz sermayeye eklenir. Ödenen herhangi bir bedel (satın alınan bir opsiyon için ödenen bir prim gibi) doğrudan öz sermayeden indirilir. Öz sermaye olarak sınıflandırılan bir türev araç sözleşmesinin makul değerinde meydana gelen değişiklikler mali tablolara alınmaz.

Türev araç sözleşmelerinin bir işletmenin kendi hisse senetlerinin alınması veya teslimi ile sonuçlanması ya da bu sözleşmelerin değerinin işletmenin kendi hisse senetlerinin değeri esas alınarak belirlenmesi, tek başına bu sözleşmelerin hisse senetleri olarak sınıflandırılması için yeterli değildir. Nakit veya diğer finansal varlıklarla kapatılması gereken bir türev araç sözleşmesi, bu sözleşmenin değeri işletmenin kendi hisse senetlerinin

değeri esas alınarak yapılsa bile bir türev araç varlığı veya türev araç borcudur. Benzer olarak, işletmenin kendi hisse senetleriyle kapatılması gereken bir türev araç sözleşmesi de bir türev araç varlığı veya türev araç borcudur. Bu tür sözleşmeler; vade sonunda nakit veya diğer finansal varlıkların sabit bir tutarı karşılığında işletmenin belirli bir sayıdaki kendi hisse senetlerinin alınması veya teslimi ile sonuçlanmadığından hisse senetleri olarak sınıflandırılmaz.

Bir türev araç sözleşmesinin birden fazla kapatılma alternatifi (nakitle, işletmenin kendi hisse senetleriyle veya nakit ya da diğer finansal varlıkların işletmenin kendi hisse senetleri ile değişimiyle) olması halinde; bu tür sözleşmeler, aşağıdaki durumlar hariç olmak üzere bir türev araç varlığı veya türev araç borcudur:

a) İşletmenin, bu tür sözleşmelerini nakit veya diğer finansal varlıkların belirli bir tutarı ile belirli bir sayıdaki kendi hisse senetlerinin (türev araçlar dışında) değişimiyle kapatması için koşulsuz bir hakkı ve yeteneği olması.

b) İşletmenin, bu tür sözleşmelerini nakit veya diğer finansal varlıkların belirli bir tutarı ile belirli bir sayıdaki kendi hisse senetlerinin (türev araçlar dışında) değişimiyle kapatmasına ilişkin mevcut bir deneyiminin olması.

c) İşletmenin, bu tür sözleşmelerini nakit veya diğer finansal varlıkların belirli bir tutarı ile belirli bir sayıdaki kendi hisse senetlerinin (türev araçlar dışında) değişimiyle kapatmak için niyeti olması.

Bu koşullar sağlandığı takdirde, bu tür sözleşmeler, işletmenin kendi hisse senetlerini elde etmesi karşılığında nakit veya diğer finansal varlıkları teslim etmesiyle sonuçlanmadığı sürece, hisse senedi olarak değerlendirilir. Karşı tarafın işletmeyi türev araç sözleşmesini nakitle veya işletmenin kendi hisse senetleri ile kapatmasını zorunlu tutması halinde, bu tür bir sözleşme; karşı tarafın, işletmeyi kendi hisse senetlerinin alınması karşılığında nakit veya diğer finansal varlıklar teslim etmeyi zorunlu tutmadığı sürece bir türev araç varlığı veya türev araç borcudur.

İşletmenin kendi hisse senetlerinin alınması karşılığında nakit veya diğer finansal varlıkların teslimini gerektiren bir türev araç sözleşmesine girmesi durumunda; bu tür araçlar, işletmenin bunları nakit veya diğer finansal varlık karşılığında geri almakla yükümlü bulunması nedeniyle hisse senedi tanımını içerisinde yer almaz. Nakit veya diğer finansal varlıklar teslim etme yükümlülüğü bir finansal borçtur. Finansal borç ilk defa mali tablolara alındığı zaman, bu borcun maliyeti (geri alma bedelinin bugünkü değeri) öz sermayeden çıkarılarak tekrar sınıflandırılır ve finansal borç müteakip olarak değerlemeye tabi tutulur. Türev araç sözleşmesinin süresinin nakit veya diğer finansal varlıklar teslim edilmeden sona ermesi halinde, finansal borcun kayıtlı değeri tekrar öz sermaye içerisinde sınıflandırılır.

Bir işletmenin kendi hisse senetlerinin değeri dışındaki bir veya birden fazla temel değişkende (belirli bir faiz haddi, mal veya menkul kıymet fiyatı, döviz kurları, fiyat veya oran endeksleri ya da kredi derecelendirmesi gibi) meydana gelen değişikliklere bağlı olarak makul değerinde kısmen veya tamamen dalgalanmalar görülen bir türev araç sözleşmesi; işletmenin bu tür bir sözleşmeyi kendi hisse senetleri ile kapatma hakkı veya zorunluluğu olsa bile, bir hisse senedi olarak sınıflandırılmaz. Bu tür bir sözleşme; işletmeyi kendi hisse senetlerinin değeri dışındaki değişkenlerde potansiyel olarak lehe veya aleyhe meydana gelebilecek değişikliklere maruz bırakması nedeniyle, bir türev araç varlığı veya türev araç borcudur.

Faiz, temettü, kazanç ve kayıplar

Madde 292. Finansal borç olarak sınıflandırılan bir finansal araç veya bu aracın tamamlayıcı bir kısmına ilişkin faiz, temettü, kazanç ve kayıplar gelir veya gider olarak mali tablolara alınır. Hisse senedi olarak sınıflandırılan bir finansal aracı elinde bulunduran taraflara yapılan dağıtımlar ihraççı tarafından doğrudan öz sermayeden indirilir. Hisse

senedi işlemlerinden kaynaklanan işlem maliyetleri, bunlara ilişkin vergi avantajları ile netleştirildikten sonra öz sermayede bir indirim olarak dikkate alınır.

Bir finansal aracın borç veya öz sermaye olarak sınıflandırılması, bu araca ilişkin faiz, temettü, kazanç ve kayıpların gelir tablosu ile ilişkilendirilip ilişkilendirilmeyeceğini belirler. Böylece yükümlülük olarak sınıflandırılan hisselerle yapılan temettü ödemeleri, tahvil ve bonolara ödenen faizlerde olduğu gibi gider olarak sınıflandırılır ve gelir tablosu ile ilişkilendirilmek üzere mali tablolara alınır. Benzer şekilde, borç olarak sınıflandırılan araçların geri alınmasına veya yeniden finansmanına ilişkin kazanç ve kayıplar gelir tablosu ile ilişkilendirilirken; öz sermaye olarak sınıflandırılan araçların geri alınması veya yeniden finansmanı öz sermayede bir değişiklik olarak dikkate alınır. Hisse senetlerinin makul değerlerinde meydana gelen değişiklikler ihraççı tarafından mali tablolara yansıtılmaz.

Bir işletme, hisse senetlerinin ihraç edilmesinde veya kendi hisse senetlerinin geri alınmasında çeşitli maliyetlere katlanmak zorunda kalabilir. Bu tür maliyetler kayda alma ücretleri, hukuk, muhasebe ve diğer profesyonel danışmanlara ödenen tutarlar, baskı maliyetleri ve damga vergisi gibi maliyetleri içerir. Hisse senedi işlemlerinden kaynaklanan işlem maliyetleri, bu işlemler ile doğrudan ilgili ilave dış maliyetlerden oluştuğu ve aksi takdirde katlanmaktan kaçınılabildiği sürece, bunlara ilişkin vergi avantajları ile netleştirildikten sonra öz sermayede bir indirim olarak dikkate alınır. Henüz tamamlanmamış hisse senedi işlemlerinin maliyetleri gider olarak mali tablolara alınır.

Borç ve öz sermaye unsurlarının her ikisini de içeren bir bileşik aracın ihracına ilişkin işlem maliyetleri, elde edilen gelirlerin tahsisıyla orantılı olarak paylaştırılır. Birden fazla işleme ilişkin müşterek işlem maliyetleri (Örnek; bazı hisse senetleri ihraç edilirken, aynı zamanlı olarak diğer bazılarının borsaya kote edilmesi), benzer işlemlerde tutarlı olarak uygulanan bir yöntem kullanılarak paylaştırılır.

Bu Tebliğin “Mali Tabloların Sunumu” başlıklı Kısmı, dönem içerisinde öz sermayede bir indirim olarak dikkate alınan işlem maliyetlerinin tutarının ayrı açıklanmasını öngörür. Doğrudan öz sermaye ile ilişkilendirilmek suretiyle mali tablolara alınan vergilerin ilgili tutarı; bu Tebliğin “Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergiler” başlıklı Kısmı kapsamında açıklanan öz sermayeye eklenen cari ve ertelenmiş vergilerin toplam tutarına dahil edilir.

Bir gider olarak sınıflandırılan temettüler, gelir tablosunda diğer borçlar üzerindeki bir faiz veya ayrı bir kalem olarak gösterilebilir. Faiz ve temettülerin gösteriminde bu Tebliğin “Mali Tabloların Sunumu” başlıklı ve “Banka ve Benzeri Finans Kuruluşlarının Mali Tablolarının Kamuya Açıklanması” başlıklı Kısımları hükümlerine uyulur. Bazı durumlarda, vergi avantajı gibi hususlarda aralarındaki önemli farklılıklar nedeniyle, faiz ve temettülerin gelir tablosunda ayrı gösterilmesi şarttır. Vergisel etkilere ilişkin açıklamalar bu Tebliğin “Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergiler” Kısmı hükümleri ile uyumlu olarak yapılır.

Finansal borç olarak sınıflandırılan bir finansal aracın kayıtlı değerindeki değişikliklere ilişkin kazanç ve kayıplar; nakit veya diğer bir finansal varlık için bir işletmenin varlıklarının bakiye değerine katılma hakkı içeren bir finansal araca ilişkin olsalar bile, gelir veya gider olarak gelir tablosunda gösterilir. Bu Tebliğin “Mali Tabloların Sunumu” başlıklı Kısmı ile uyumlu olarak, bu tür bir aracın yeniden değerlendirilmesinden kaynaklanan kazanç veya kayıplar, bunların işletmenin performansının anlaşılmasında yakından ilgili olması durumunda gelir tablosunda ayrı olarak gösterilir.

Bir finansal varlık ve bir finansal borcun netleştirilmesi

Madde 293. Bir finansal varlık ve bir finansal borç, sadece aşağıdaki koşulların varlığı halinde netleştirilir ve net tutar mali tablolara alınır;

a)İşletmenin mali tablolara alınan tutarları netleştirmesi için hukuki bir hakkının olması; ve

b)İşletmenin finansal varlık ve finansal borcu netleştirmek suretiyle kapatma veya borcun ifası ile varlığın mali tablolara alınmasını aynı zamanda yapma niyetinin bulunması.

Mali tablolardan çıkarılma için gerekli koşulları sağlamayan bir finansal varlık transferinin muhasebeleştirilmesinde, transfer edilen varlık ve buna ilişkin borçlar netleştirilmez.

Netleştirmenin, bir işletmenin iki veya daha fazla ayrı finansal araçların kapatılmasından beklenen gelecekteki nakit akımlarını yansıtmaması durumunda; bu Kısım finansal varlıklar ve finansal borçların netleştirilerek mali tablolarda gösterimini gerektirir. İşletmenin tek bir net tutarı alma hakkı veya ödeme yükümlülüğü varsa ve netleştirme yapmayı amaçlıyorsa, sonuç itibarıyla işletmenin aslında tek bir finansal varlığı veya finansal borcu vardır. Diğer durumlarda, finansal varlıklar ve finansal borçlar, işletme için bir kaynak veya yükümlülük olma özellikleriyle birlikte tutarlı olarak mali tablolarda ayrı ayrı gösterilir.

Mali tablolara alınan bir finansal varlığın ve finansal borcun netleştirilmesi ve mali tablolarda net tutarın gösterilmesi, bir finansal varlığın veya bir finansal borcun mali tablolara alınmasının durdurulmasından farklıdır. Her ne kadar netleştirme mali tablolara alınan bir kazanç veya kayıpta artış meydana getirmese de; bir finansal aracın mali tablolara alınmasının durdurulması, daha önce mali tablolara alınan bir kalemin bilançodan çıkarılması ile sonuçlanmasının yanında bir kazanç veya kaybın mali tablolara alınması sonucunu doğurabilir.

Netleştirme; sözleşme ile veya başka bir şekilde, alacaklıya ait tutarın tamamının veya bir kısmının, alacaklı tarafından borçluya ödenmesi gereken vadesi gelen başka bir tutar ile kapatılması için borçlunun hukuki bir hakkıdır. Olağandışı durumlarda, üç taraf arasında varılan bir anlaşma ile borçlunun netleştirme hakkının olduğu açıkça belirlenmiş olması halinde; alacaklıya ait tutarın, üçüncü tarafça borçluya ödenmesi gereken vadesi gelen başka bir tutar ile netleştirilmesi için borçlunun hukuki bir hakkı bulunabilir. Netleştirme hukuki bir hak olduğu için, taraflar arasındaki ilişkilere uygulanabilen hukuki düzenlemelerin dikkate alınması şarttır.

Bir finansal varlık ve bir finansal borcun netleştirilmesi için hukuki olarak uygulanabilir bir hakkın varlığı; finansal varlığa ve finansal borca ilişkin hakları ve yükümlülükleri etkilerken, işletmenin maruz kaldığı karşı taraf ve likidite riskleri üzerinde önemli ölçüde etkide bulunabilir. Ancak, sadece bu hakkın varlığı netleştirme için yeterli değildir. Bu hakkı kullanma veya finansal varlık ve finansal borcu aynı zamanlı olarak kapatma niyetinin olmaması durumunda, işletmenin gelecekteki nakit akımlarının tutarı ve zamanlaması etkilenmez. İşletmenin bu hakkı kullanma veya finansal varlık ve finansal borcu aynı zamanlı olarak kapatma niyetinin olması halinde ise; finansal varlık ve finansal borçların mali tablolarda netleştirilerek gösterilmesi, beklenen gelecekteki nakit akımlarının tutarını, zamanlamasını ve maruz kaldıkları riskleri daha uygun bir şekilde yansıtır. Bir veya her iki tarafın da hukuki bir hak olmaksızın netleştirme niyetinin olması, tarafların finansal varlık ve finansal borcun her birine ilişkin haklarını ve yükümlülüklerini değiştirmediklerinden netleştirme için yeterli değildir.

İşletmenin belirli finansal varlıkları ve finansal borçlarını netleştirme niyeti; olağan ticari uygulamalar, mali piyasaların gereksinimleri ve netleştirmeyi veya aynı zamanlı olarak kapatmayı sınırlandıran diğer durumların varlığından etkilenebilir. Bir işletme netleştirme hakkına sahipken, bu hakkı kullanma veya aynı zamanlı olarak kapatma niyetinin olmaması halinde, bu hakkın işletmenin maruz kaldığı karşı taraf riski üzerindeki etkisi dipnotlarda açıklanır.

İki finansal aracın aynı zamanlı olarak kapatılması, örnek olarak organize bir mali piyasada takas ve saklama kuruluşlarının faaliyetleri ile veya finansal araçların yüz yüze değişimi ile mümkün olabilir. Bu tür durumlarda, karşılıklı nakit akımları aslında tek bir net tutara eşittir ve karşı taraf veya likidite risklerine maruz kalma söz konusu değildir. Diğer durumlarda, bir işletme ayrı tutarlar tahsil ederek ve ödeyerek iki finansal aracı da kapatabilir; ancak finansal varlığın tutarının tamamı için karşı taraf riskine veya finansal borcun tutarının tamamı için likidite riskine maruz kalır. Bir finansal varlığın tahsili ve bir finansal borcun ifasının, sadece bu işlemlerin aynı anda meydana gelmesi halinde aynı zamanlı olarak gerçekleştiği kabul edilir.

Aşağıdaki durumlarda, netleştirme için öngörülen koşullar sağlanmamış olup, netleştirme yapılması uygun değildir:

a) Tek bir finansal aracın özelliklerine ulaşmak için çok sayıda farklı finansal aracın kullanılması (sentetik araçlar),

b) Karşılıklı tarafları farklı olan fakat aynı asli riski taşıyan finansal araçlardan kaynaklanan finansal varlıklar ve finansal borçlar (Örnek; forward sözleşmeleri veya diğer türev araçlar portföyü içerisindeki varlıklar ve borçlar),

c) Finansal varlıklar veya diğer varlıkların geri dönülemez (gayrikabili rücu) finansal borçlar için teminat olarak verilmesi,

d) Borçlu tarafından bir yükümlülüğün ifası için oluşturulan, ancak bu yükümlülüğün ifasına yönelik olarak kredi veren tarafından kabul edilmeyen finansal varlıklar,

e) Zarar tutarlarında bir artışa neden olan olayların bir sonucu olarak katılan yükümlülüklerin, bir sigorta poliçesi kapsamında üçüncü bir tarafça tazmin edilmesinin beklenmesi.

Tek bir karşı tarafla çok sayıda finansal araç işlemi gerçekleştiren bir işletme, o karşı tarafla bir “temel netleştirme sözleşmesi”ne girebilir. Bu tür bir düzenleme; herhangi bir sözleşmenin sonlandırılması veya bu sözleşmeyle ilgili temerrüde düşülmesi durumunda, düzenleme kapsamındaki tüm finansal araçların netleştirilmesine olanak sağlar. Bu tür düzenlemeler, iflas halinde veya karşı tarafın yükümlülüklerini ifa edememesiyle sonuçlanan diğer hallerde meydana gelebilecek zarara karşı korunmak için finansal kuruluşlar tarafından yoğun olarak kullanılır. Temel netleştirme sözleşmesi; sadece belirli bir temerrüt hali veya olağan ticari koşullarda oluşması beklenmeyen diğer durumlar için geçerli olmak üzere, hukuki olarak uygulanabilir bir netleştirme hakkı sağlar ve finansal varlıkların ve finansal borçların tahsilini veya ifasını etkiler. Bu maddenin birinci fıkrasında belirtilen netleştirmeye ilişkin her iki kriter karşılanmadığı sürece, temel netleştirme sözleşmesi kapsamında herhangi bir netleştirme yapılamaz. Bir temel netleştirme sözleşmesi kapsamına dahil olan finansal varlıkların ve finansal borçların netleştirilmemesi halinde, bu düzenlemenin işletmenin maruz kaldığı karşı taraf riski üzerindeki etkisi dipnotlarda açıklanır.

BEŞİNCİ BÖLÜM

Kamuya Açıklanacak Hususlar

Risk

Madde 294. Bu Kısımda öngörülen dipnot açıklamalarının amacı; bir işletmenin mali durumu, performansı ve nakit akımları üzerinde etkide bulunan finansal araçların öneminin anlaşılmasını sağlamak ve bu araçlara ilişkin gelecekteki nakit akımlarının tutarının, zamanlamasının ve kesinliğinin değerlendirilmesine katkıda bulunmaktır.

Bu Tebliğ hükümleri kapsamında olmak üzere, finansal araç işlemleri, aşağıda tanımlanan risklerden bir veya daha fazlasının diğer bir tarafa transferi veya diğer bir tarafça

üstlenilmesi ile sonuçlanabilir. Bu Kısım uyarınca yapılacak açıklamalar, finansal araçların taşıdıkları risklerin büyüklüğünün değerlendirilmesinde mali tablo kullanıcılarına yardımcı bulunacak bilgiler sağlar.

a) **Piyasa riski:** Üç tip piyasa riski vardır: Döviz kuru riski, makul değer faiz haddi riski ve fiyat riski.

1-**Döviz kuru riski:** Döviz kurlarında meydana gelen değişiklikler nedeniyle bir finansal aracın değerinin dalgalanma riski.

2-**Makul değer faiz haddi riski:** Piyasa faiz hadlerinde meydana gelen değişiklikler nedeniyle bir finansal aracın değerinin dalgalanma riski.

3-**Fiyat riski:** Belirli bir menkul kıymete veya ihracıcısına özgü veya piyasanın tümünü etkileyen olaylara bağlı olarak piyasa fiyatlarının değişmesi neticesinde bir finansal aracın değerinin dalgalanma riski.

b) **Karşı taraf riski:** Bir finansal araçla ilgili taraflardan birinin yükümlülüklerini yerine getirmeyerek, diğer tarafı mali bir zarar altına sokma riski.

c) **Likidite riski:** Fonlama riski olarak da adlandırılan likidite riski, bir işletmenin finansal araçlara ilişkin taahhütlerini yerine getirmek için fon temininde güçlüklerle karşılaşma riskidir. Bu risk, bir finansal varlığı makul değerine yakın olarak hızlı bir şekilde nakde veya likit bir varlığa çevirememekten kaynaklanabilir.

d) **Nakit akım faiz haddi riski:** Faiz hadlerinde meydana gelen değişiklikler nedeniyle bir finansal aracın gelecekteki nakit akımlarının dalgalanma riski. (Örnek; değişken faizli borçlanma araçlarında olduğu gibi, bu tür dalgalanmalar, finansal aracın genellikle makul değerinde mukabil bir değişiklik olmaksızın etkin faiz haddinin değişmesi ile sonuçlanır.)

Açıklamaların biçimi ve yeri

Madde 295. Finansal araçlara ilişkin gerekli bilgiler mali tabloların tablo kısmında sunulabildiği sürece, aynı bilgilerin dipnotlarda tekrarlanması gerekli değildir. Finansal araçların niteliğine ve işletmedeki göreceli önemlerine uygun olarak, dipnotlar yazılı açıklamaların ve belirli nicel verilerin bir kombinasyonunu içerebilir.

Belirli finansal araçlar hakkında dipnotlarda yapılacak açıklamaların ayrıntısının belirlenmesi, bu araçların göreceli önemlerinin dikkate alınarak takdir mekanizmasının uygulanmasını gerektirir. Mali tabloların, kullanıcılarına herhangi bir yardımı olmayacak aşırı detaylarla doldurulması ile toplamların çok fazla kullanılması suretiyle önemli bilgilerin belirsizleşmesi arasında bir denge kurulması şarttır. (Örnek; bir işletmenin benzer özelliklere sahip çok sayıda finansal aracı varsa ve bu araçların hiç biri tek başına önemli değilse; bunlara ilişkin bilgilerin, finansal araçların belirli sınıfları esas alınarak özetlenmesi uygundur. Diğer taraftan, tek bir finansal aracın işletmenin sermaye yapısının önemli bir parçasını temsil etmesi durumunda, bu araç hakkındaki belirli bilgilerin dipnotlarda açıklanması şarttır.)

Finansal araçlar, bu araçların özelliği ve uygulanan değerlendirme esasları gibi hususlar dikkate alınarak ve açıklanacak bilgilerin niteliğine uygun olarak sınıflar içerisinde gruplandırılabilir. Genel olarak sınıflandırma, tarihi maliyetle izlenen varlıkları makul değerle izlenen varlıklardan ayıracak şekilde yapılır. Açıklamalarda, bilançodaki ilişkili kalemlerin birlikte değerlendirilmesine izin verecek şekilde yeterli bilgi temin edilmesi şarttır. Bir işletmenin bu Kısım kapsamına dahil olmayan finansal araçlara (emeklilik fayda planları veya sigorta sözleşmeleri kapsamındaki yükümlülükler) taraf olması halinde; bu tür finansal araçlar, bu Kısım kapsamına dahil olan araçlardan ayrı olarak açıklanan finansal varlıklar veya finansal borçların bir sınıfını veya sınıflarını oluşturur.

Risk yönetimi politikaları ve korunma faaliyetleri

Madde 296. İşletmeler, korunma muhasebesinin kullanıldığı önemli her bir tür tahmin işleminin korunması için kullanılan politikalar dahil olmak üzere, finansal risk yönetim amaçları ve politikalarını açıklamakla yükümlüdür.

Belirli finansal araç dengeleri ve işlemleri hakkında belirli bilgilerin sağlanmasının yanında; finansal araçların ne ölçüde kullanıldığı, bunların riskleri ve işletme amaçlarına yönelik işlevlerinin açıklanması şarttır. Finansal araçlara ilişkin risklerin kontrolünde kullanılan politikalar ile ilgili açıklamaların; riskten korunma, risklerin aşırı yoğunlaşmasından kaçınma ve karşı taraf risklerinin azaltılması için teminat gereksinimleri gibi konularda kullanılan politikaları içermesi şarttır. Bu tür açıklamalar, belirli bir zamanda tutulan veya mevcut olan belirli finansal araçlardan bağımsız olarak işletmenin mali durumu, performansı ve nakit akımlarına ilişkin değerli bir ilave bakış açısı sağlar.

Makul değer korunmaları, nakit akım korunmaları ve şube benzeri yabancı işletmelerdeki net yatırımın korunması ile ilgili olarak aşağıdaki hususlar dipnotlarda ayrı ayrı açıklanır:

- a) Korunmanın niteliği ve içeriği,
 - b) Korunma amaçlı araçlar olarak belirlenen finansal araçların niteliği ve bilanço tarihindeki makul değerleri,
 - c) Korunulan riskin esası, ve
 - d) Tahmin işlemlerinin gerçekleşmesi beklenen dönemler (bu tür işlemlerin kar veya zarar tutarını etkilemesinin beklendiği durumlarda); ve daha önce korunma muhasebesi kullanılan ancak bundan sonra gerçekleşmesi beklenmeyen tahmin işlemlerinin niteliği,
- Nakit akım korunmalarında, korunma amaçlı araçlar olarak belirlenen türev ve türev olmayan finansal varlıklar ve finansal borçlar nedeniyle oluşan bir kazanç veya kaybın doğrudan öz sermaye ile ilişkilendirilmek suretiyle mali tablolara alınmış olması halinde; aşağıdaki hususlar öz sermaye değişim tablosuna ilişkin dipnotlarda açıklanır:
- a) Dönem süresince öz sermaye ile ilişkilendirilmek suretiyle mali tablolara alınan tutar, ve
 - b) Dönemin kar veya zararında gösterilen ve öz sermayeden indirilen tutar.

Şartlar ve muhasebe politikaları

Madde 297. Her bir sınıf finansal varlık, finansal borç ve hisse senedi için aşağıdaki hususların dipnotlarda açıklanması şarttır.

- a) Gelecekteki nakit akımlarının tutarını, zamanlamasını ve kesinliğini etkileyebilecek önemli şartlar da dahil olmak üzere, finansal araçların niteliği ve büyüklüğüne ilişkin bilgiler, ve
- b) Mali tablolara alınma ve değerlendirme esasları dahil olmak üzere, benimsenen muhasebe politikaları ve yöntemleri.

Bir finansal aracın sözleşme ile belirlenen şartları, tarafların gelecekteki nakit tahsil ve ödemelerinin tutarını, zamanlamasını ve kesinliğini etkileyen önemli bir faktördür. Finansal araçların, tek tek veya sınıflar bazında, bir işletmenin mali durumu veya gelecekteki faaliyet sonuçlarına bağlı olarak önemli olması durumunda; bu finansal araçların şartları dipnotlarda açıklanır. Finansal araçların her birinin bir işletmenin gelecekteki nakit akımları üzerinde tek başına önemli olmaması halinde, benzer araçların uygun sınıflandırmaları yapılarak temel özellikleri açıklanır.

Bir işletme tarafından tek tek veya bir sınıf olarak ihraç edilen veya elde bulundurulmuş finansal varlıklar işletmeyi potansiyel olarak önemli risklere maruz bıraktığında, açıklama gerektiren bilgiler aşağıdaki hususları içerir:

- a) Faiz haddi swapları gibi bazı türev araçlar için anapara tutarı, ilan edilen tutar, nominal değer veya gelecekteki ödemelerde esas alınabilecek diğer benzeri tutarlar,

- b) Vade, sona erme veya ifa tarihi,
- c) Opsiyonların kullanılabilceği dönemler veya tarihler ve kullanım fiyatı veya fiyat aralığı dahil olmak üzere, her iki tarafın finansal aracı erken kapatma opsiyonları,
- d) Opsiyonların kullanılabilceği dönemler veya tarihler ve değiştirme veya dönüştürme oranı dahil olmak üzere, her iki tarafın finansal aracı başka bir finansal araçla veya diğer bazı varlık ve borçlarla değiştirme veya bunlara dönüştürme opsiyonları,
- e) Geri ödeme taksitleri ve itfa fonu veya benzeri fonlar dahil olmak üzere, finansal araca ilişkin anapara tutarının programlanmış gelecekteki nakit tahsil ya da ödemelerinin tutarı ve zamanlaması,
- f) Anaparaya ilişkin ilan edilen faiz haddi veya tutarı, temettü ya da diğer dönemsel getiriler ve ödemelerin zamanlaması,
- g) Finansal varlıklar için alınan ve elde tutulan teminatlar ile finansal borçlar için verilen teminatlar,
- h) Nakit akımlarının yabancı para cinsinden olması halinde, tahsil edilmesi veya ödenmesi gereken paranın döviz ve TL olarak tutarı,
- i) Bir finansal aracın başka bir finansal araçla değiştirilmesi halinde, değişim sonucunda elde edilmesi amaçlanan araç ile ilgili (a)-(h) bentlerinde belirtilen bilgiler,
- j) Bir finansal aracın veya buna ilişkin bir sözleşmenin, yerine getirilmemesi veya buna aykırı hareket edilmesi halinde diğer koşullardan herhangi birini önemli ölçüde değiştirebilecek bir koşulu (Örneğ; bir bono sözleşmesindeki maksimum borç-öz sermaye oranı, bu orana aykırı hareket edilmesi halinde, bononun anapara tutarının tamamının vadesinin dolmasını ve ödenmesini gerektirebilir.).
- Bir finansal aracın bilançodaki gösteriminin bu aracın hukuki şeklinden farklı olması durumunda, bu aracın esas hakkında dipnotlarda açıklama yapılır.
- Finansal araçlar arasında olan ve bir işletmenin gelecekteki nakit akımlarının tutarını, zamanlamasını veya kesinliğini etkileyebilen bir ilişkinin açıklanması, finansal araçların niteliği ve büyüklüğü hakkındaki bilgilerden elde edilen faydayı artırır. (Örneğ; bir işletmenin satma opsiyonu satın aldığı hisse senedi yatırımlarındaki gibi korunma ilişkilerini açıklaması önemlilik arz eder.) Varlıklar ve borçlar arasındaki ilişki nedeniyle değiştirilen bir riskin büyüklüğü, mali tablo kullanıcıları için bu maddede sayılan açıklanması gereken bilgilerle açık hale gelebilir, ancak bazı durumlarda daha fazla açıklama yapılması şarttır.
- Bu Tebliğin “Mali Tabloların Sunumu” başlıklı Kısmı ile uyumlu olarak, işletmeler, benimsenen genel ilkeler ve bu ilkelerin önemli işlemlere ve durumlara uygulanma yöntemleri dahil olmak üzere, önemli muhasebe politikalarının tamamını açıklamakla yükümlüdür. Bu tür açıklamalar, finansal araçlar ile ilgili olarak aşağıdaki hususları içerir:
- a) Finansal varlıkların ve finansal borçların mali tablolara alınma ve mali tablolardan çıkarılma zamanlarının belirlenmesinde uygulanan kriterler,
- b) İlk defa mali tablolara alınmada ve takip eden dönemlerde, finansal varlıklara ve finansal borçlara uygulanan değerleme esasları,
- c) Finansal varlıklar ve finansal borçlardan kaynaklanan gelir ve giderlerin mali tablolara alınmasına ve değerlemesine ilişkin esaslar.
- İşletmelerin muhasebe politikalarına ilişkin açıklamalarının bir parçası olarak, finansal varlıkların her bir kategorisi için, finansal varlıkların mutad alım-satım işlemlerinin işlem tarihi veya ifa tarihinden hangisi itibarıyla muhasebeleştirildiğinin açıklanması zorunludur.

Faiz haddi riski

Madde 298. Her bir sınıf finansal varlık ve finansal borç için, aşağıdaki hususlar dahil olmak üzere maruz kalınan faiz haddi riski hakkındaki bilgilerin dipnotlarda açıklanması şarttır.

- a) Vade tarihi veya sözleşmenin yeniden fiyatlandığı tarihten erken olanı,
- b) Uygulanabilir olması halinde etkin faiz hadleri.

İşletmeler, cari faiz hadlerinde gelecekte meydana gelebilecek değişikliklerin işletme üzerindeki etkilerine ilişkin bilgileri açıklamakla yükümlüdür. Piyasa faiz hadlerindeki değişiklikler, bazı finansal varlıklar ve finansal borçlara ilişkin sözleşme ile belirlenen nakit akımları (nakit akım faiz haddi riski) ve diğerlerinin de makul değerleri (makul değer faiz haddi riski) üzerinde doğrudan etkide bulunur.

Vade tarihleri veya erkense yeniden fiyatlama tarihleri hakkındaki bilgiler faiz hadlerinin sabitlendiği sürenin uzunluğu hakkında bilgi sağlarken; etkin faiz oranına ilişkin bilgiler faiz hadlerinin sabitlendiği seviyeyi gösterir. Bu tür bilgilerin açıklanması, mali tablo kullanıcılarına işletmenin maruz kaldığı makul değer faiz haddi riskinin ve böylece potansiyel kazanç veya kayıp tutarının değerlendirilmesi için bir kıstas temin eder. Vadesinden önce piyasa faiz haddi üzerinden yeniden fiyatlanan finansal araçlar için, bir sonraki yeniden fiyatlamaya kadar olan sürenin açıklanması vadeye kadar olan sürenin açıklanmasından daha önemlidir.

Sözleşme ile belirlenen yeniden fiyatlama ve vade tarihleri hakkındaki bilgilere ek olarak, beklenen yeniden fiyatlama ve vade tarihlerinin sözleşme ile belirlenen tarihlerden önemli ölçüde farklılaşması halinde, beklenen tarihler ayrıca açıklanır. Bu tür bilgiler vadesinden önce ödenecek sabit oranlı ipotek kredileri tutarının güvenilir olarak tahmin edilebildiği ve bu bilginin faiz haddi riskinin yönetiminde esas alındığı durumlarda geçerlidir. Ek açıklamalar; gelecekteki olaylara ilişkin yönetimin beklentileri, yeniden fiyatlama ve vade tarihlerine ilişkin yapılan varsayımlar ve bu tür varsayımların sözleşme ile belirlenen tarihlerden ne şekilde farklılaştığı hususlarını içerir.

İşletmeler, finansal varlıklar ve finansal borçlarından hangilerinin;

- a) Sabit faizli finansal varlıklar ve finansal borçlar gibi, makul değer faiz haddi riskine maruz kaldıklarını,
- b) Değişken faizli finansal varlıklar ve finansal borçlar gibi, nakit akım faiz haddi riskine maruz kaldıklarını,
- c) Hisse senetlerine yapılan bazı yatırımlarda olduğu gibi, faiz haddi riskine doğrudan maruz kalmadıklarını,

açıklamakla yükümlüdür.

Bir finansal aracın etkin faiz haddi, bugünkü değer hesaplamasında kullanıldığında bu aracın kayıtlı değerini sonuç veren orandır. Bugünkü değer, bilanço tarihinden yeniden fiyatlama tarihine kadar olan gelecekteki nakit tahsil ve ödemelerinin ve yeniden fiyatlama tarihindeki beklenen kayıtlı değer (anapara tutarı) etkin faiz haddi uygulanarak iskonto edilmesi suretiyle hesaplanır. Faiz haddi; iskonto edilmiş maliyetle izlenen sabit oranlı bir araç için tarihi oran iken, makul değerle izlenen veya değişken oranlı bir araç için cari piyasa faiz haddidir. Bazen sonraki fiyatlama tarihine veya vadeye kadar olan getiri olarak tanımlanan etkin faiz haddi, o dönem için aracın iç verim oranıdır.

Etkin faiz haddine ilişkin açıklamaların; tahvil ve bonolar, krediler, senetler ile paranın zaman değerini yansıtacak şekilde elinde bulunduran için bir getiri ve ihraççı için bir maliyet oluşturan gelecekteki ödemeleri içeren benzeri finansal araçlar için yapılması şarttır. Hisse senetleri ve belirlenebilir bir etkin faiz haddi olmayan türev araçlar gibi finansal araçlar hakkında bu tür bir açıklama yapılması gerekmez. (Örnek; faiz haddi türev araçları (swaplar, opsiyonlar ve forward sözleşmeleri dahil) gibi finansal araçlar piyasa faiz hadlerinde meydana gelen değişiklikler nedeniyle makul değer veya nakit akım riskine

maruz kalsalar bile, etkin faiz haddinin açıklanması gerekmez.) Ancak, etkin faiz haddine ilişkin bilgiler temin edilirken, faiz haddi swapları gibi korunma işlemlerinin maruz kalınan faiz haddi riski üzerindeki etkisinin açıklanması şarttır.

Sabit bir faiz haddi üzerinden borç verilmesine ilişkin taahhütler gibi mali tablolara alınmayan finansal varlıklar ve finansal borçlara ilişkin bir işlemin sonucu olarak faiz haddi riskine maruz kalınabilir. Bu tür durumlarda, mali tablo kullanıcılarının işletmenin maruz kaldığı riskin esas ve büyüklüğünü anlamalarına izin verecek şekilde dipnotlarda açıklama yapılır. Açıklamalar; anapara, faiz haddi, vadeye kadar olan süre ve işletmeyi risk altına sokan işlemlerin önemli koşullarını içerir.

İşletmenin finansal araçlara ilişkin faaliyetlerinin esas ve büyüklüğü, faiz haddi riskine ilişkin bilgilerin yazılı olarak, tablolar halinde veya ikisinin kombinasyonunun kullanılması şekillerinden hangisiyle sunulacağını belirler. Bir işletmenin, makul değer veya nakit akım faiz haddi riskine maruz kaldığı önemli sayıda ve tutarda finansal araçları bulunması halinde, bilgilerin açıklanmasında aşağıdaki yaklaşımlardan bir veya daha fazlasını benimseyebilir:

a) Sözleşme gereği bilanço tarihinden sonra aşağıdaki dönemler itibarıyla yeniden fiyatlanacak veya vadesi dolacak olanlar birlikte gruplanmak suretiyle, faiz haddi riski taşıyan finansal araçların kayıtlı değerleri tablo olarak açıklanır:

- 1-Bir yılı geçmeyen,
- 2-Bir yılı geçen ve iki yılı geçmeyen,
- 3-İki yılı geçen ve üç yılı geçmeyen,
- 4-Üç yılı geçen ve dört yılı geçmeyen,
- 5-Dört yılı geçen ve beş yılı geçmeyen,
- 6-Beş yılı geçen.

b) İşletme performansının maruz kalınan faiz haddi riski seviyesinden veya bu seviyedeki değişikliklerden önemli ölçüde etkilenmesi durumunda, daha ayrıntılı açıklamaların yapılması şarttır. (Örnek; bankalar ve benzeri finans kuruluşları, sözleşme gereği aşağıdaki dönemler itibarıyla vadesi dolacak veya yeniden fiyatlanacak olan finansal araçlarının kayıtlı değerlerini ayrı ayrı gruplayabilirler):

- 1-Bilanço tarihinden sonraki bir ay içinde,
- 2-Bilanço tarihinden sonraki bir aydan sonra ve üç aydan önce,
- 3-Bilanço tarihinden sonraki üç aydan sonra ve on iki aydan önce.

c) Benzer olarak, değişik vadeleri olan değişken faizli finansal varlık ve finansal borç gruplarının toplam kayıtlı değerini gösteren bir tablo aracılığıyla maruz kalınan nakit akım faiz haddi riski gösterilebilir.

d) Faiz haddine ilişkin bilgiler her bir finansal araç için tek tek açıklanabilir veya her bir sınıf finansal varlık için ağırlıklı ortalama oranlar ya da bir oran aralığı belirtilebilir. Farklı para birimlerine dayalı veya diğerlerinden önemli ölçüde farklı karşı taraf riski taşıyan finansal araçlar, bu faktörlerin finansal araçların önemli ölçüde farklı etkin faiz hadleri taşımaları ile sonuçlanması durumunda ayrı sınıflar içerisinde gruplandırılır.

Bazı durumlarda, piyasa faiz hadlerinde meydana gelen varsayım dayalı bir değişikliğin finansal araçların makul değerlerine ve gelecekteki kazanç ve nakit akımlarına olan etkisinin gösterilmesi suretiyle, maruz kalınan faiz haddi riskine ilişkin bilgiler açıklanabilir. Bu tür faiz haddi duyarlılığına ilişkin bilgilerin açıklanmasında, bilanço tarihinde piyasa faiz hadlerindeki ortaya çıkabilecek %1 oranındaki değişiklik esas alınır. Faiz hadlerindeki bir değişikliğin etkileri, değişken faizli finansal araçlara ilişkin faiz gelir ve giderlerindeki değişiklikler ile sabit faizli finansal araçların makul değerlerindeki değişikliklerden kaynaklanan kazanç ve kayıpları içerir. Faiz hadlerindeki bir değişikliğin mali piyasalar ve her bir işletme üzerindeki dolaylı etkilerinin olağan koşullarda güvenilir olarak öngörülememesi nedeniyle; açıklanan faiz haddi duyarlılığı, faiz hadlerindeki bu

değişikliğin bilanço tarihinde mali tablolara alınan faize dayalı finansal araçlar üzerindeki doğrudan etkisi ile sınırlandırılabilir. Faiz haddi duyarlılığına ilişkin bilgiler açıklanırken, yapılan varsayımlar dahil olmak üzere, bu bilgilerin hazırlanmasında kullanılan esasların açıklanması şarttır.

Karşı taraf riski

Madde 299. Her bir sınıf finansal varlık ve maruz kalınan diğer karşı taraf riskleri için, aşağıdaki hususlar dahil olmak üzere maruz kalınan karşı taraf riski hakkındaki bilgilerin dipnotlarda açıklanması şarttır.

a) Diğer tarafların finansal araçlara ilişkin yükümlülüklerini yerine getirememesi durumunda, teminatların makul değerleri dikkate alınmaksızın, bilanço tarihinde maruz kalınan en yüksek karşı taraf riskini en iyi temsil eden tutar,

b) Karşı taraf riskinde meydana gelen önemli yoğunlaşmalar.

Karşı tarafın kendi yükümlülüklerinde düştüğü temerrütlerin, bilanço tarihinde mali tablolara alınan finansal varlıklardan elde edilmesi beklenen gelecekteki nakit girişlerini azaltmasının veya maruz kalınan diğer karşı taraf riskleri ile ilgili olarak bir nakit çıkışı gerektirmesinin muhtemel olması nedeniyle; bu tür temerrütlerin büyüklüğünün değerlendirilmesinde mali tablo kullanıcılarına olanak sağlamak üzere karşı taraf risklerine ilişkin bilgiler dipnotlarda açıklanır. Bu tür temerrütler, mali tablolara alınan finansal zarar tutarını artırır. Gelecekte oluşacak bir zarar olasılığının değerlendirilmesine ilişkin dipnotlarda herhangi bir açıklama yapılması gerekmez.

Teminatların nakde çevrilmesiyle sağlanabilecek potansiyel fonlar dikkate alınmaksızın, maruz kalınan karşı taraf riskine ilişkin tutarların açıklanmasının amaçları aşağıda yer almaktadır (maruz kalınan en yüksek karşı taraf riski):

a) Finansal varlıklar ve maruz kalınan diğer karşı taraf riskleri (türev araç alacakları veya üçüncü tarafın yükümlülüklerini karşılamak üzere çıkarılan garantiler gibi) için, maruz kalınan karşı taraf riski tutarına ilişkin mali tablo kullanıcılarına tutarlı bir ölçüm sağlamak.

b) Maruz kalınabilecek en yüksek zarar tutarının bilanço tarihinde mali tablolara alınan finansal varlıkların kayıtlı değerinden farklı olma ihtimalini dikkate almak.

Finansal varlıkların karşı taraf riskine maruz kalması durumunda, bu varlıkların bilançodaki net kayıtlı değeri genellikle karşı taraf riskine maruz kalınan tutarı temsil eder. (Örnek; makul değer üzerinden izlenen bir faiz haddi swapı ile ilgili olarak, bilanço tarihinde maruz kalınabilecek maksimum zarar tutarı, temerrüt durumunda bu swapın cari piyasa oranlarındaki yenilenme maliyetini temsil eden kayıtlı değer kadardır.) Bu durumlarda, bilançoda belirtilenden fazla ek açıklama yapılması gerekmez. Diğer taraftan, bazı finansal araçlara ilişkin olabilecek maksimum zarar tutarı, bunların kayıtlı değerlerinden ve makul değer veya anapara tutarı gibi diğer açıklanan tutarlardan önemli ölçüde farklılaşabilir. Bu durumlarda, bu madde hükümleri dipnotlarda ek açıklamalar yapılmasını gerektirir.

Bir finansal borçla netleştirilmek için hukuki bir hakka konu olan bir finansal varlık; bu borcun netleştirilmek suretiyle veya bu borçla aynı zamanlı olarak kapatılması amaçlanmadığı sürece, bilançoda bu borçla netleştirilmek suretiyle gösterilmez. Ancak, dipnotlarda bu madde uyarınca açıklama yapılırken, bu hukuki hakkın açıklanması şarttır. (Örnek; işletmenin, üzerinde hukuki bir netleştirme hakkının bulunduğu eşit veya daha büyük tutarlı bir finansal borcun ifasından önce, bir finansal varlığa ilişkin tahakkuk eden gelirleri bulunması durumunda; karşı tarafın temerrüdü halinde ortaya çıkacak zarardan kaçınmak amacıyla bu netleştirme hakkı kullanılabilir.) Ancak, karşı taraf temerrüde düştüğünde finansal varlığın vadesinin uzatılması veya uzatılmasının muhtemel olması halinde; yeni vade, gelirlerin tahsilinde finansal borcun ifası gereken tarihi geçecek şekilde bir erteleme beklenmesine neden olursa karşı taraf riski ortaya çıkar. Finansal varlığa

ilişkin gelirlerin sözleşme koşulları ile uyumlu olarak tahsil edilmesinin beklendiği durumlarda; belirli bir tarihte maruz kalınan karşı taraf riskinin ne ölçüde azaltıldığına ilişkin mali tablo kullanıcılarına bilgi sağlamak üzere, netleştirme hakkının varlığı ve etkisi dipnotlarda açıklanır. Üzerinde netleştirme hakkının bulunduğu bir finansal borcun finansal varlıktan önce ifasının gerekmesi halinde ise; karşı taraf temerrüde düşerse, işletme finansal varlığın kayıtlı değerinin tamamı kadar karşı taraf riskine maruz kalır.

Netleştirme için gerekli koşulları taşımamakla birlikte, maruz kalınan karşı taraf zararlarını hafifletmek amacıyla bir veya daha fazla temel netleştirme sözleşmesine girilebilir. Aynı karşı tarafla olmak üzere, bir temel netleştirme sözleşmesinin finansal borçlarla netleştirilmeyen finansal varlıklarla ilgili karşı taraf risklerini önemli ölçüde azaltması durumunda; bu sözleşmenin etkilerine yönelik ek bilgiler dipnotlarda açıklanır. Bu tür açıklamalar;

a) Bir temel netleştirme sözleşmesine konu olan finansal varlıklara ilişkin karşı taraf risklerinin, aynı karşı tarafla olan finansal borçlar finansal varlıkların tahsil edilmesinden sonra ifa edildiği sürece elendiğini,

b) Maruz kalınan riskin, bir temel netleştirme sözleşmesine konu olan her bir ilişkiden etkilenmesi nedeniyle; bu sözleşmeyle azaltılan maruz kalınan toplam karşı taraf riskinin büyüklüğünün bilanço tarihini izleyen kısa bir süre içerisinde büyük ölçüde değiştiğini,

gösterir.

İşletmenin karşı taraf riskindeki azalışların büyüklüğünü belirleyen temel netleştirme sözleşmelerinin koşulları dipnotlarda açıklanır.

İşletmeler; finansal garanti sözleşmelerinde olduğu gibi, herhangi bir finansal varlığın mali tablolarla alınmadığı bir işlem sonucunda karşı taraf riskine maruz kalabilir. Diğer bir tarafın yükümlülüğünü garanti etme işletme açısından yükümlülük doğurur ve işletmeyi karşı taraf riskine maruz bırakır.

İşin esası ve işletmenin mali durumu hakkındaki diğer açıklamalardan açıkça anlaşılmadığı ve karşı tarafların temerrüdü halinde işletmenin önemli bir zarara maruz kalacağı durumlarda, karşı taraf riskine ilişkin önemli yoğunlaşmalar dipnotlarda açıklanır. Önemli yoğunlaşmaların belirlenmesi, işletmenin ve borçlularının durumlarının dikkate alındığı takdir mekanizmasının uygulanmasını gerektirir. Bu Tebliğin "Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması" başlıklı Kısmı, karşı taraf risklerinin yoğunlaşabileceği endüstri birimlerinin ve coğrafi birimlerin belirlenmesine rehberlik eder.

Tek bir borçlu veya yükümlülüklerinin yerine getirilmesinde ekonomik veya diğer koşullarda meydana gelen değişikliklerden benzer olarak etkilenmesi beklenen benzer özelliklere sahip borçlu grupları nedeniyle karşı taraf riski yoğunlaşmaları meydana gelebilir. Borçlu gruplarının güvenilirlik seviyesi ve faaliyet gösterdikleri endüstri ve coğrafi bölge gibi borçlular tarafından üstlenilen faaliyetlerin esası, karşı taraf riski yoğunlaşmalarına neden olabilecek özellikler arasında yer almaktadır. (Örnek; petrol endüstrisi için teçhizat üreten bir işletmenin, bu endüstride meydana gelen ekonomik değişikliklere bağlı olarak ödenmeme riski bulunan ticari alacakları bulunabilir. Uluslararası piyasalarda faaliyet gösteren bir bankanın az gelişmiş ülkelere verdiği önemli tutarda krediler bulunabilir ve yerel ekonomik koşullar bankanın vermiş olduğu bu kredileri tahsil yeteneğini olumsuz olarak etkileyebilir.)

Karşı taraf riski yoğunlaşmalarına ilişkin açıklamalar; her bir yoğunlaşmayı ve aynı özelliği paylaşan finansal varlıkların tamamına ilişkin maruz kalınabilecek maksimum karşı taraf riski tutarını belirleyen ortak özelliklere ilişkin bir açıklamayı içerir.

Makul değer

Madde 300. Her bir sınıf finansal varlık ve finansal borcun makul değeri, bilançodaki mukabil kayıtlı değeri ile karşılaştırılmasına izin verecek şekilde dipnotlarda açıklanır.

Herhangi bir borsaya kote olmayan hisse senetleri ve bu tür hisse senetleriyle bağlantılı türev araçlardaki yatırımların makul değerlerinin güvenilir olarak ölçülememesi nedeniyle, bu tür yatırımların bu Kısım uyarınca maliyetleri üzerinden değerlendirilmesi halinde; bu durum, finansal araçların niteliği, kayıtlı değerleri, makul değerlerin hangi nedenle güvenilir olarak ölçülenmediğine ilişkin bir açıklama ve mümkünse makul değerlerin içinde bulunabileceği bir tahmin aralığı ile birlikte dipnotlarda açıklanır. Ayrıca, daha önce makul değerleri güvenilir olarak ölçülemeyen finansal varlıkların satılması durumunda; bu durumun, finansal varlıkların satış anındaki kayıtlı değerinin ve mali tablolara alınan kazanç veya kayıp tutarının dipnotlarda açıklanması şarttır.

Aşağıdaki hususların dipnotlarda açıklanması zorunludur:

a) Finansal varlıklar ve finansal borçların önemli sınıfları için, finansal varlıkların ve finansal borçların makul değerlerinin ayrı ayrı belirlenmesinde uygulanan yöntemler ve önemli varsayımlar,

b) Finansal varlıklar ve finansal borçların, aktif bir piyasada yayımlanan fiyat kotasyonları, olağan piyasa koşullarında gerçekleşen yakın zamanlı bir piyasa işlemi veya bir değerlendirme tekniği kullanılarak yapılan tahmin esas alınarak belirlenen makul değerlerinin büyüklüğü,

c) Gözlemlenebilir piyasa fiyatları ile desteklenmeyen varsayımlara dayanan bir değerlendirme tekniği kullanılarak tamamen veya kısmen belirlenen makul değerlerin büyüklüğü,

d) Bir değerlendirme tekniği kullanılarak tahmin edilen bir makul değerlerin gözlemlenebilir piyasa fiyatları ile desteklenmeyen değerlendirme varsayımlarına karşı duyarlı olması durumunda, bu duruma ilişkin bir açıklama ve daha makul muhtemel alternatif varsayımların kullanılmasının makul değer üzerindeki etkisi,

e) Bir değerlendirme tekniği kullanılarak tahmin edilen bir makul değerde meydana gelen ve raporlama dönemi süresince kar veya zarar olarak mali tablolara alınan değişikliklerin toplam tutarı.

Makul değere ilişkin bilgiler, işletme amaçlarına yönelik olarak bir işletmenin genel mali durumunun belirlenmesi ve finansal araçlara ilişkin karar alınmasında yaygın olarak kullanılır. Ayrıca, makul değer bir çok durumda bir finansal araca ilişkin gelecekte beklenen nakit akımlarının bugünkü değeri hakkında mali piyasaların tutumunu yansıttığından, mali tablo kullanıcıları tarafından alınan kararlarla ilişkilidir. Finansal araçların amacı, ne zaman ve kimler tarafından çıkarıldığı ve elde edildiğinden bağımsız olarak; makul değere ilişkin bilgiler, büyük ölçüde aynı ekonomik özelliklere sahip finansal araçların karşılaştırılmasına olanak sağlar. Makul değerler; yönetimin finansal varlıkların satılması, satın alınması veya elde tutulması ile finansal borçların sürdürülmesi, ifası veya bu borçlara katlanılmasına ilişkin kararlarının etkisini göstermek suretiyle, yönetimin performansının değerlendirilmesinde tarafsız bir kıstas oluşturur. Bir finansal varlığın veya finansal borcun bilançoda makul değeri ile değerlendirilmemesi durumunda, makul değere ilişkin bilgiler dipnotlarda açıklanır.

Dipnotlarda açıklanacak makul değere ilişkin bilgilerin, makul değer belirlenmesinde kullanılan yöntemi ve varsa bu yöntemin uygulanmasında kullanılan önemli varsayımları içermesi şarttır. (Örnek; ön ödeme oranları, tahmini şüpheli alacak oranları ve faiz veya iskonto oranları dipnotlarda açıklanır.)

Herhangi bir borsaya kote olmayan hisse senetleri ve bu tür hisse senetleriyle bağlantılı türev araçlardaki yatırımların makul değerlerinin güvenilir olarak ölçülememesi

nedeniyle, bu tür yatırımların bu Kısım uyarınca maliyetleri üzerinden değeri lenmesi halinde; bunların makul değeri lerine ilişkin bilgilerin açıklanması gerekmez. Bunun yerine, bu tür finansal varlıklar ve finansal borçların kayıtlı değeri leri ile makul değeri leri arasındaki muhtemel farklılıkların büyüklüğü hakkında mali tablo kullanıcılarının değeri lendirmelerine yardımcı olmak üzere bazı bilgilerin açıklanması şarttır. Makul değeri lerin açıklanmamasının sebebi ve finansal araçların değeri lerine ilişkin temel özelliklerinin yanında, bu araçların piyasası hakkında bilgiler dipnotlarda açıklanır. Bazı durumlarda, finansal araçların açıklanan vadeleri ve koşulları yeterli bilgi sağlayabilir. İşletme yönetimi, makul bir bazı varsa, makul değeri nı güvenilir olarak belirleyemediği finansal varlık ve finansal borçların kayıtlı değeri leri ile makul değeri leri arasındaki ilişki hakkındaki görüşünü belirtebilir.

Kısa vadeli ticari alacaklar ve kısa vadeli ticari borçlar gibi finansal araçların kayıtlı değeri lerinin makul değeri lerine yakın olması durumunda, bu araçların makul değeri lerine ilişkin herhangi bir açıklama yapılmaz.

Makul değeri dışındaki bir değeri le mali tablolara alınan finansal varlık veya finansal borç sınıflarına ilişkin makul değeri bilgilerinin, bunların kayıtlı değeri leri ve makul değeri leri arasında karşılaştırma yapılmasına izin verecek şekilde dipnotlarda açıklama yapılır. Benzer olarak, finansal varlıklar ve finansal borçların makul değeri leri sınıflar içerisinde gruplandırılır ve bu araçların kayıtlı değeri leri bilançoda netleştirildiği sürece netleştirilir.

Diğeri açıklamalar

Madde 301. Finansal araçlar ile ilgili olarak aşağıdaki hususların dipnotlarda açıklanması şarttır:

a) Kar veya zarara dahil edilsin veya edilmesin ya da öz sermayenin ayrı bir kalemi olarak gösterilsin veya gösterilmesin; finansal varlıklar ve finansal borçlardan kaynaklanan gelir, gider, kazanç ve kayıpların önemli kalemleri. Bu amaçla aşağıdaki bilgiler dipnotlarda açıklanır;

1-Alım-satım amaçlı olmayan finansal varlıklar ve finansal borçlar nedeniyle oluşan toplam faiz geliri ve toplam faiz gideri (her ikisi de tarihi maliyet esasına göre)

2-Satılmaya hazır finansal varlıklar için, dönem süresince doğrudan öz sermaye içerisinde mali tablolara alınan kazanç ve kayıpların tutarı ile dönem içerisinde öz sermayeden çıkarılarak kar veya zarar ile ilişkilendirilen tutar,

3-Değeri düşüklüğüne maruz kalan alacaklara tahakkuk eden faiz gelirlerinin tutarı.

b) Bir finansal varlığın satılması veya transfer edilmesi, ancak bu transferin tamamen veya kısmen mali tablolardan çıkarılma için gerekli koşulları sağlamaması durumunda (Örneğ; transfer edilen varlık veya bu varlığın bir kısmı üzerinde repo yapılması, satma veya satın alma opsiyonu tesis edilmesi ya da garanti verilmesi nedeniyle);

1-Transfer edilen varlıkların esası,

2-Transfer edilen varlıklardaki devam eden katılımın esası,

3-Bu tür transferlerin büyüklüğü,

4-Transfer eden tarafın mali tablolarına almaya devam ettiği transfer edilen bir varlığın herhangi bir kısmıyla ilgili alıkoymulan riskler hakkında bilgi.

c) İşletmenin bir menkul kıymetleştirme sözleşmesine girmesi ve bilanço tarihi itibarıyla menkul kıymetleştirilen finansal varlıkların tamamı veya bir kısmında devam eden bir katılımının bulunması halinde, her bir önemli varlık türü için (Örneğ; ipotek kredileri, kredi kartı alacakları ve otomobil kredileri gibi);

1-Transfer edilen varlıkların esası,

2-Yeni ve alıkoyulan faizlerin makul değerlerinin hesaplanmasında kullanılan temel varsayımlar hakkındaki sayısal bilgiler de dahil olmak üzere, bu tür işlemlerin büyüklüğü,

3-Anapara bakiyesinin toplam tutarı, mali tablolardan çıkarılan kısım ve mali tablolara alınmaya devam edilen kısım.

d)Bir finansal varlığın makul değeri yerine maliyeti veya iskonto edilmiş maliyeti üzerinden raporlanmasını gerektirecek şekilde yeniden sınıflandırma yapıldığı takdirde, bu yeniden sınıflandırma işleminin sebebi;

e)Finansal varlıkların her bir önemli sınıfı için ayrı ayrı olmak üzere, mali tablolara alınan değer düşüklüğü zararlarının esası ve tutarı;

f)Borçlar ve şarta bağlı borçlar için teminat olarak verilen finansal varlıkların ayrı ayrı kayıtlı değeri ve bu varlıklara ilişkin önemli vadeler ve koşullar;

g)Teminat alınması durumunda;

1-Herhangi bir temerrüt halinin söz konusu olmaması durumunda, satılmasına veya yeniden teminat olarak verilmesine izin verilen teminatların (finansal veya finansal olmayan varlıkların her ikisi) makul değeri,

2- İşletmenin geri vermekle yükümlü olduğu bir teminatı satması halinde, bu teminatın makul değeri,

3-Teminatların kullanımı ile ilgili önemli vadeler ve koşullar.

h)Türev araç olmayan finansal borçların alım-satım amaçlı olarak belirlenmesi halinde, bunların kayıtlı değerleri ile mevcut sözleşme nedeniyle işletmenin vade tarihinde bunları elinde bulunduran tarafa ödemekle yükümlü bulunduğu tutarlar arasındaki fark;

i)Borç ve öz sermaye unsurlarının her ikisini de içeren bir finansal araç ihraç edilmesi ve bu aracın değerleri birbirleriyle bağlantılı çok sayıda gömülü türev araç özelliklerini içermesi halinde (Örnek; gömülü bir satın alma opsiyonu bulunan hisse senedi ile değiştirilebilir tahviller gibi); bu özelliklerin varlığı ve borç unsuruna (ayrı olarak dikkate alınan gömülü türev araçlar hariç) ilişkin etkin getiri oranı;

j)Bilanço tarihi itibarıyla mali tablolara alınan borçlara ilişkin dönem süresince anapara, faiz, itfa fonları veya geri alınan finansal araçların bedellerinin ödenmesinde temerrüde düşülmesi ve borç sözleşmelerinin geçerli olduğu dönem süresince meydana gelen diğer sözleşme ihlalleri ile ilgili olarak; bu ihlallerin borç veren tarafın verilen borcun geri ödenmesini talep etmesine olanak sağlaması durumunda (Sözleşme ihlallerinin bilanço tarihinde veya bu tarihten önce düzeltilmesi veya borçlanma koşullarının yeniden belirlenmesi durumları hariç olmak üzere);

1-Bu ihlallerin ayrıntıları,

2-Bu ihlallere konu olan borçlara ilişkin olarak bilanço tarihi itibarıyla mali tablolara alınan tutar,

3-Bu bendin (2) numaralı alt bendi uyarınca açıklanan tutarlar ile ilgili olarak, bilançonun yayımı için yetkilendirilme tarihinden önce temerrüt halinin düzeltilip düzeltilmediği veya borçlanma koşullarının yeniden belirlenip belirlenmediği.

Borçlanma sözleşmelerinde meydana gelen ihlaller hakkındaki bilgilerin açıklanmasına yönelik olarak, borçlar ifadesi ile borçlanma amacıyla çıkarılan menkul kıymetler ve kısa vadeli ticari borçlar dışındaki finansal borçlar kastedilmektedir. Dönem içinde böyle bir sözleşme ihlalinin ortaya çıkması ve bilanço tarihi itibarıyla bu ihlalin düzeltilmemesi veya borçlanma koşullarının yeniden belirlenmemesi durumunda; bu ihlalin, borcun kısa vadeli veya uzun vadeli olarak sınıflandırılmasındaki etkisi bu Tebliğin "Mali Tabloların Sunumu" başlıklı Kısmı hükümleri uyarınca belirlenir.

ONİKİNCİ KISIM İŞLETME BİRLEŞMELERİ

Birinci Bölüm Amaç, Kapsam ve Tanımlar

Amaç

Madde 302. Bu Kısımın amacı, işletme birleşmelerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin usul ve esasları belirlemektir.

Kapsam

Madde 303. İşletme birleşmeleri, yasal, vergisel ve diğer nedenlere bağlı olarak çeşitli şekillerde yapılabilir. İşletme birleşmeleri, bir veya birden fazla işletmenin, tüzel kişilikleri sona ermek suretiyle tüm hak, alacak, borç ve yükümlülüklerinin yeni kurulacak bir işletmeye devri veya bir veya birden çok işletmenin tüm hak, alacak, borç ve yükümlülükleriyle ve tüzel kişilikleri sona ermek suretiyle mevcut bir işletmeye devri yoluyla gerçekleşebilir. Yasal şekli ne olursa olsun, ilgili işlemin özünün bu Kısımda tanımlanan işletme birleşmeleri kapsamına girmesi durumunda, ilgili işlem bu Kısımda belirlenen usul ve esaslara göre muhasebeleştirilir.

İşletme birleşmesi sonucunda, bir ortaklık diğer ortaklığın bağlı ortaklığı haline gelebilir. Böyle bir birleşmede iktisap eden ana ortaklık konsolide mali tablolarında bu Kısımdaki hükümleri uygular. İktisap eden ana ortaklığın iktisap edilen bağlı ortaklığı konsolide olmayan mali tablolarında net yatırım olarak gösterilmesinde de bu Kısımdaki hükümler uygulanır.

Bazı iktisaplar diğer işletmenin hisselerinin alımı yerine şerefiye dahil net aktiflerinin alımı yoluyla gerçekleşebilir. Bu tip iktisap ana şirketle iktisap edilen şirket arasında bir ana ortaklık-bağlı ortaklık ilişkisi oluşturmaz. Böyle bir durumda iktisap eden şirket bu Kısımda yer alan hükümleri hem bireysel hem de konsolide mali tablolarında uygular.

Birleşme işlemlerinin aynı işletme tarafından kontrol edilen gruba dahil işletmeler arasında olması durumunda bu Kısımda yer alan hükümler uygulanmaz. Bununla birlikte, iki şirketin aynı gruba dahil olması sonucunu doğuran birleşmeler birleşme işleminin özünde dikkate alınarak konsolide mali tablolarda bu Kısımdaki hükümlere göre işleme tabi tutulur.

Bu Kısımdaki hükümler, bu Kısımdaki özel hükümler hariç, işletmelerin konsolide olmayan mali tablolarında uygulanmaz.

Bu Kısımdaki hükümler, ortak kontrole tabi grup işletmeleri arasındaki işlemler ile müşterek yönetime tabi işletmelerdeki hakların muhasebeleştirilmesi ve müşterek yönetime tabi ortaklıkların mali tabloları ile ilgili değildir.

Tanımlar

Madde 304. Bu Kısımda geçen,

İşletme birleşmesi: Bir işletmenin diğerinin net aktifleri ve faaliyetleri üzerinde kontrol elde etmesi veya diğer ile birleşmesi sonucunda, farklı işletmelerin tek bir ekonomik varlık olarak bir araya gelmesini,

İktisap: Bir işletmenin (iktisap eden), aktiflerin transferi bir borç taahhüdüne girilmesi veya hisse ihracı karşılığında, diğer bir işletmenin (iktisap edilen) net varlıkları ve faaliyetleri üzerinde kontrol elde etmesiyle oluşan edinimleri,

Hakların birleştirilmesi: Taraflardan hiç birinin iktisap eden olarak belirlenemediği, birleşik işletmenin yeni hissedarlarının birleşik yeni işletmenin varlıklarının

ve faaliyetlerinin tamamı veya tamamına yakını üzerinde kontrole sahip olduğu, birleşme sonucu ortaya çıkan işletme ile ilgili risklerin ve menfaatlerin, sürekli olarak yeni hissedarlarca birlikte paylaşılmasının sağlandığı işletme birleşmelerini,

Kontrol: Bir işletmenin finansal veya faaliyet politikalarını yönetme gücünü o işletmenin faaliyetlerinden fayda sağlayabilecek şekilde elinde bulundurmasını,

Ana ortaklık: Bir başka ortaklığın bağlı ortaklığı durumunda olsun ya da olmasın, bağlı ortaklığı bulunan işletmeleri,

Bağlı ortaklık: Başka bir işletme tarafından (ana ortaklık) kontrol edilen işletmeyi

Topluluk dışı pay: Bir bağlı ortaklığın net varlıklarının ve kar veya zararlarının, ana ortaklık tarafından doğrudan ya da diğer bir bağlı ortaklık aracılığıyla dolaylı olarak sahip olunmayan kısmını,

Makul değer: Bilgili ve istekli taraflar arasında, herhangi bir ilişkiden etkilenilmeyecek şartlar altında bir varlığın el değiştirebileceği fiyatı veya bir yükümlülüğün yerine getirilmesinde esas teşkil edecek meblağı,

Parasal varlık: Elde tutulan para ile karşılığında sabit veya belirlenebilir bir tutarda para alınabilecek varlıkları,

İktisap tarihi: İktisap edilenin net varlıklarının ve faaliyetlerinin iktisap edene fiilen geçtiği tarihi, ifade eder.

İKİNCİ BÖLÜM

İktisaplar

İktisap

Madde 305. İşletmelerin (iktisap eden), aktiflerin transferi, bir borç taahhüdüne girilmesi veya hisse ihracı karşılığında, diğer bir işletmenin (iktisap edilen) net varlıkları ve faaliyetleri üzerinde kontrol elde etmesiyle oluşan edinimlerdir. İşletmelerden birinin diğerinin oy hakkının yarısından fazlasına sahip olması durumunda kontrolün varlığı kabul edilir. Ancak, bu oy hakkının iktisap edilen şirket üzerinde kontrolü sağlamadığı hususunda açık deliller varsa kontrol oluşmaz.

İşletmelerden biri, diğerinin oy hakkının yarısından fazlasına sahip olmasa da,

a) Diğer yatırımcılarla yapılan anlaşmaya göre, diğer işletmenin oy haklarının yarısından fazlasını kullanma gücü var ise,

b) Bir anlaşma ile diğer işletmenin finansal ve faaliyet politikalarını belirleme gücünü elde etmiş ise,

c) Diğer işletmenin yönetim ve denetim kurulu üyelerinin çoğunluğunu atama ya da görevden alma gücü var ise,

d) Diğer işletmenin yönetim kurulu toplantılarında oyların çoğunluğunu elinde bulundurma gücü var ise,

söz konusu işletme iktisap eden taraf olarak kabul edilir.

Yukarıda belirtilen şartlar çerçevesinde iktisap edilen varlığının belirlenememesi durumunda aşağıdaki şartların varlığından faydalanmak yoluyla iktisap eden taraf belirlenebilir.

a) Bir işletmenin makul değeri diğer işletmenin makul değerinden önemli ölçüde büyükse makul değeri büyük olan işletme,

b) Oy hakkına sahip hisselerin nakit karşılığı el değiştirilmesi durumunda nakdi veren işletme,

c) Yeni kurulan işletmenin yönetim kurulunun seçiminde etkin olan yöneticilerin bulunduğu işletme

iktisap eden işletme olarak kabul edilir.

Ters iktisap

Madde 306. Bir işletmenin hisse sahipliğini elde eden bir işletmenin, bu elde etme karşılığında kendi hisse senetlerini iktisap edilen işletmeye vermesi ve bu işlem sonucunda iktisap edilen işletmenin hissedarlarının iktisap eden işletmenin kontrolünü eline geçirmesi durumu ters iktisap olarak adlandırılır. Bu gibi durumlarda, her ne kadar kanunen hisse ihraç eden işletme ana ortaklık veya faaliyetleri devam eden ortaklık olarak kabul edilebilirse de hangi şirketin ortakları ortaya çıkan işletmeyi kontrol ediyorsa iktisap eden o şirkettir. Bu çerçevede hisse ihracı yapan işletmenin diğer işletme tarafından iktisap edildiği kabul edilir ve bu işletme hisse senedi ihraç eden işletmenin varlık ve yükümlülüklerine satın alma metodu uygular.

İktisapların muhasebeleştirilmesi

Madde 307. İktisaplar satın alma yöntemi ile muhasebeleştirilir. Satın alma yönteminde, iktisap edilen işletme normal varlık alımlarına uygulanan ilkelere benzer şekilde muhasebeleştirilir. Bu yöntemde, iktisap, maliyet esas alınarak kayıtlara yansıtılır. Maliyetin belirlenmesinde de iktisap için verilen tutarlar esas alınır.

İktisap tarihi

Madde 308. İktisap eden, iktisap tarihinden itibaren, iktisap ettiği işletmenin faaliyet sonuçlarını gelir tablosuna dahil etmek zorundadır. Ayrıca, iktisap eden bu tarihte bilançosunda iktisap edilenin tanımlanabilir her bir varlık ve borcunu, ayrıca varsa iktisap nedeniyle ortaya çıkan şerefiye veya negatif şerefiyeyi bilançosuna alır.

İktisap tarihi, iktisap edilenin net varlıklarının ve faaliyetlerinin kontrolünün fiilen iktisap edene geçtiği ve satın alma metodunun uygulanmasına başlanan tarihtir. İktisap edilen bir işletmenin faaliyet sonuçları, iktisap tarihinden itibaren, iktisap edenin mali tablolarına yansıtılır. İktisap tarihi, iktisap edenin ilgili işletmenin finansal ve faaliyet politikalarını idare etme gücünü elde etmek suretiyle o işletmenin faaliyetlerinden kazanç elde etmeye başladığı tarihtir. İktisaba katılan grupların menfaatlerini koruyacak bütün şartlar yerine getirilmeden kontrol iktisap edene geçmiş sayılmaz. Kontrolün el değiştirip değiştirmedini belirlemek için o iktisabın özü yapısı ve taraflar arasındaki sözleşme hükümleri göz önünde bulundurulmalıdır.

İktisap maliyeti

Madde 309. İktisap maliyet değeri üzerinden muhasebeleştirilir. İktisap edilen işletmenin net varlıkları ve faaliyetleri üzerinde kontrol elde etmek amacıyla iktisap edilen tarafından verilen nakit veya nakit benzerleri ile diğer varlıkların değişim tarihindeki makul değeri ile elde etme ile doğrudan ilişkili her türlü maliyet iktisabın maliyetini oluşturur.

İktisap birden fazla değişim işleminden oluşuyorsa maliyet de bütün bu işlem maliyetlerinin toplamıdır. İktisap kademe kademe gerçekleşiyorsa, iktisap tarihiyle değişim işleminin tarihi arasındaki fark önem kazanır. İktisabın muhasebeleştirilmesi kontrolün elde edildiği zaman başlamakla birlikte, muhasebeleştirme sırasında değişim işleminin olduğu tarihte belirlenen maliyet ve makul değer bilgileri kullanılır.

Verilen parasal varlıklar ve yüklenilen borçlar değişim tarihindeki makul değerleriyle değerlendirilir. Satın alma bedelinin ödenmesi ertelenmişse, iktisabın maliyetinin belirlenmesinde tutarın bugünkü değeri ödeme anındaki prim veya indirimler de dikkate alınarak hesaplanır.

İktisabın maliyeti belirlenirken, iktisap eden tarafından çıkarılan hisse senetleri makul değerleri ile değerlendirilir. Bu hisse senetlerinin değişim tarihindeki piyasa fiyatı makul değer olarak esas alınır. Ancak piyasa fiyatlarındaki makul olmayan dalgalanmalar ve

piyasanın dar olması nedeniyle piyasa fiyatının güvenilir bir gösterge olmadığı veya menkul kıymetlerin piyasada işlem görmediği durumlarda iktisap eden tarafından çıkarılan menkul kıymetin makul değeri, bu kıymeti ihraç eden işletmenin makul değeri içindeki veya iktisap edilen işletmenin makul değeri içindeki nispi payından hangisi daha net saptanabiliyorsa o değer esas alınarak tahmin edilir. Fiyatların sadece belirli bir tarihte güvenilir olmaktan çıktığı durumlarda ise, bu tarihten önce ve sonra oluşan piyasa fiyatları makul bir dönem için izlenerek piyasa fiyatı belirlenir. Satın alma bedelinin iktisap edilen işletmenin hissedarlarına hisse senedi yerine nakit olarak ödendiği durumda ödenen nakdi tutar makul değer olarak kabul edilir. İktisap maliyeti bağımsız bir değerlendirme raporuna bağlı olarak ta belirlenebilir.

İktisap edenin, iktisap ile ilgili tescil ve hisse basım masrafları ile muhasebecilere, hukuk danışmanlarına, değerlendirme çalışması yapanlara ve diğer danışmanlara iktisapla ilgili olarak verilen ücretler direkt giderleri oluşturmaktadır. Genel yönetim giderleri ve doğrudan iktisap ile ilişkilendirilemeyen diğer giderler, iktisap maliyetine eklenmez ve oluştuğu dönemde gider olarak mali tablolara alınır.

Tanımlanabilir varlık ve borçların mali tablolara alınması

Madde 310. Bu Kısımın “İktisap tarihi” başlıklı maddesi uyarınca kayıtlara alınan tanımlanabilir varlıklar ve yükümlülükleri elde etme tarihi itibarıyla iktisap edilen şirketin tanımlanabilir varlıklar ve yükümlülükleri ile bu maddenin son fıkrasında belirtilen yükümlülüklerden oluşur. Bunun dışında, elde etme tarihi itibarıyla sadece aşağıdaki hususların varlığı halinde tanımlanabilir varlıklar ve yükümlülükler mali tablolara alınır.

a) Varlıkla ilgili ekonomik faydanın işletmeye akmasının veya yükümlülükle ilgili olarak ekonomik fayda içeren değerlerin işletmeden çıkmasının muhtemel olması,

b) İlgili varlık veya yükümlülüğün maliyetinin veya makul değerlerinin güvenilir bir şekilde hesaplanması,

Mali tablolara alınma kriterlerini taşımayan varlık ve borçların satın alınmasının, iktisapta ortaya çıkan şerefiye veya negatif şerefiye miktarının belirlenmesinde etkisi olacaktır. Zira şerefiye veya negatif şerefiye iktisap maliyetinin tanımlanabilir varlık ve borçların mali tablolara alınmasından sonra kalan kısmını temsil etmektedir.

İktisap edenin kontrolündeki tanımlanabilir varlık ve borçların içinde mali tablolara alınma şartlarını taşımadığı için, daha önce iktisap edilenin mali tablolarına alınmamış varlık ve borçlar olabilir. (Örnek; iktisap edilen işletmenin yeterli vergilendirilebilir gelirinin oluşmayacağı yönünde bir tahmin bulunması durumunda, mali tablolara alınmayan mali zararlardan doğan vergi alacağı, iktisap eden işletmenin yeterli miktarda vergilendirilebilir geliri bulunması halinde iktisap edenin mali tablolarına alınır.)

Beşinci fıkrada sayılar haller hariç olmak üzere, yükümlülükler iktisap edenin niyet veya faaliyetleri sonucunda oluşmuşsa bu borçlar iktisap tarihinde mali tablolara alınmaz. İleride oluşabilecek zararlar veya iktisaba ilişkin oluşabilecek diğer giderlere ilişkin yükümlülükler de iktisap edene ya da edilene ait olup olmamasına bakılmaksızın mali tablolara alınmaz.

İktisap tarihinde, aşağıdaki şartların varlığı halinde iktisap eden iktisap edilenin bir yükümlülüğü olmayan bir karşılığı mali tablolarına alır.

a) İktisap edenin, iktisap tarihinde ya da öncesinde, iktisap edilenin faaliyetlerinin azaltılmasına veya durdurulmasına ilişkin bir plan geliştirmiş olması ve bu planın, iktisap edilen işletmenin çalışanlarının işten çıkarılmasından doğan tazminatlarının ödenmesi, iktisap edilen işletmenin tesislerinin kapatılması ve üretim hatlarının kaldırılması ile iktisap edenin elde etme tarihi ve öncesinde iptal edileceğini duyurması nedeniyle yükümlülük doğuran sözleşmelerin iptal edilmesi ile ilgili olması.

b) İktisap tarihinde veya öncesinde, planın ana hatlarının duyurularak, bu plandan etkilenecek olanlara geçerli beklentiler sunularak, planın tamamlanacağını bildirilmesi,

c) İktisap edenin, en geç iktisap tarihinden itibaren 3 ay sonra veya daha önce olması halinde yıllık mali tabloların yayımlanmak üzere onaylandığı tarihte en az aşağıdaki hususları içeren detaylı ve resmi bir plan hazırlaması.

- 1-Planın ilgili olduğu iş ya da iş kolu
- 2-Plandan temel olarak etkilenen yerler
- 3-Tahmini tazminat verilecek çalışan sayısı, fonksiyonları ve yerleri,
- 4-Planla ilgili katlanılacak masraflar,
- 5-Planın uygulanacağı zaman.

İktisap maliyetinin dağıtılmasında temel yöntem

Madde 311. İktisapta tanımlanabilir varlık ve yükümlülükler, karşılıklı değişim işleminin olduğu tarihteki makul değerleri üzerinden, iktisap edenin pay oranı esas alınarak muhasebeleştirilir. Bilançoya alınacak varlık ve yükümlülükler; karşılıklı değişim işleminin olduğu tarihte, iktisap edenin payı üzerinden, makul değerleri ile azınlık payları ise iktisaptan önceki defter değerleri ile mali tablolara alınır.

Şerefiye veya negatif şerefiye bu Kısımdaki hükümler çerçevesinde muhasebeleştirilir. İktisabın maliyeti, değişim tarihindeki makul değerleri üzerinden tanımlanabilir varlık ve borçlara dağıtılır. İktisabın maliyeti satın alınan tanımlanabilir varlık ve borçlarda iktisap edenin payı ile ilgilidir. İktisap edenin işletmenin bütün hisselerini satın almadığı durumlarda, ortaya çıkan topluluk dışı pay bağlı ortaklığın tanımlanabilir net varlık ve borçlarının iktisap öncesi kayıtlı değerleri üzerindeki topluluk dışı payların esas alınması suretiyle belirlenir.

İktisap maliyetinin dağıtılmasında alternatif yöntem

Madde 312. Bu yöntemde, bu Kısımın “Tanımlanabilir varlık ve borçların mali tablolara alınması” başlıklı maddesi uyarınca mali tablolara alınan tanımlanabilir varlık ve borçlar iktisap tarihindeki makul değerleri üzerinden değerlendirilir. Şerefiye veya negatif şerefiye bu Kısımdaki hükümlere göre muhasebeleştirilir. Topluluk dışı paylar tanımlanabilir varlık ve borçların makul değerlerinde topluluk dışı payların sahip olduğu kısım olarak belirlenir.

Bu yönteme göre, iktisap edenin kontrolünde bulunan net tanımlanabilir varlıklar, iktisap edenin işletmenin sermayesinin tümünü veya bir kısmını almasına veya varlıklarını doğrudan iktisap etmesine bakılmaksızın, makul değerleri üzerinden gösterilir. Topluluk dışı paylar da, bağlı şirketin tanımlanabilir varlık ve borçlarının makul değerlerinde topluluk dışı payların sahip olduğu haklar dikkate alınarak gösterilir.

Birbirini izleyen hisse alımları

Madde 313. İktisap, hisse senetleri borsasında arka arkaya yapılan alımlarda olduğu gibi kademeli olduğunda birden fazla değişim işlemini içerebilir. Böyle durumlarda tanımlanabilir varlık ve borçların makul değeri veya bu işlemlerdeki şerefiye veya negatif şerefiyenin belirlenmesinde her önemli alım işlemi ayrı ele alınır.

İktisap birbirini izleyen alımlarla gerçekleşmişse, tanımlanabilir varlık ve borçların makul değerleri değişim işlemlerinin tarihlerine bağlı olarak farklılık gösterebilir. Eğer bir iktisaba ilişkin bütün tanımlanabilir varlık ve borçların makul değerleri birbirini izleyen alımların tarihinde yeniden belirlenmişse, iktisap edenin daha önceden elinde bulundurduğu paylara ilişkin yapılan düzeltme yeniden değerlendirme olarak muhasebeleştirilir.

İktisap olarak değerlendirilmeyen işlemler ilgili ortaklığa yapılan yatırım olarak değerlendirilebilir ve “Konsolide Mali Tablolar, Bağlı Ortaklıklar, Müsterek Yönetime Tabi

Teşebbüsler ve İştirakler” Kısımındaki hükümler doğrultusunda öz sermaye yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilir. Varlık ve yükümlülüklerin makul değerlerinin hesaplanması ve şerefiye veya negatif şerefiyenin belirlenmesi öz sermaye metodunun kullanılması ile başlar. İştirak olarak değerlendirilmeyen bir yatırım ile ilgili olarak daha sonra önemli sayılacak ölçüde hisse edinilmesinde, varlık ve yükümlülüklerin makul değerleri, şerefiye veya negatif şerefiye miktarı iktisap tarihinde belirlenir.

İktisap edilen tanımlanabilir varlık ve borçların makul değerlerinin belirlenmesi

Madde 314. İktisap edilen tanımlanabilir varlık ve borçların makul değerlerinin belirlenmesinde uyulacak genel prensipler aşağıda yer almıştır.

a) Piyasalarda işlem gören menkul kıymetlerin makul değeri cari piyasa değerleri üzerinden belirlenir.

b) Piyasalarda işlem görmeyen menkul kıymetlerin makul değerleri, benzer niteliklere sahip diğer işletmelerin benzer menkul kıymetlerinin fiyat kazanç oranları, temettü getirileri ve beklenen büyüme oranları dikkate alınarak tahmin edilen değerleri üzerinden belirlenir.

c) Alacakların makul değerleri, uygun cari faiz oranları kullanılarak hesaplanan tahsil edilecek tutarların bugünkü değerleri ile belirlenir, bu tutardan alacakların tahsil edilememesi durumunda oluşacak zararlar için ayrılan karşılıklar ve tahsilat giderleri düşülür. Kısa vadeli alacaklarda nominal değer ile iskontolu değer arasındaki fark önemli değilse iskonto yapılması şart değildir.

d) Stokların makul değeri, mamuller ve ticari mallar için satış fiyatlarından, elden çıkarma maliyeti ile iktisap edenin satış çabasına karşılık ayıracağı makul bir kar karşılığının düşülmesi, yarı mamullerde; satış fiyatından mamulün işlenmesi için oluşacak ek maliyet, elden çıkarmanın maliyeti ve işleme ve satma çabasına karşılık ayrılmış olan makul bir kar karşılığının benzer mamul karlılığı da göz önünde bulundurularak düşülmesi suretiyle, hammadde için ise yenileme maliyeti üzerinden belirlenir.

e) Arsa ve binaların makul değeri piyasa değerleri üzerinden belirlenir.

f) Makine ve teçhizatların makul değeri, değer biçme çalışmasıyla saptanan piyasa değeriyle belirlenir. Makine ve teçhizatın piyasa değeri, söz konusu makine ve teçhizatın işletmeye özgü olması ya da ancak ilgili iş ünitesinin satılması halinde elden çıkarılabilecek olması gibi nedenlerle nadir olarak satılabilir durumda olmasından dolayı belirlenemiyorsa, amortismanı tabi tutulmuş yenileme maliyeti üzerinden belirlenir.

g) Maddi olmayan varlıkların makul değeri bu Kısımın ilgili bölümündeki hükümler çerçevesinde aktif piyasa referans alınarak, böyle bir piyasa yok ise işletmenin o aktife bilgili ve istekli taraflar arasında muvazaadan arı olarak el değiştirmesi durumunda ve gerçekçi mevcut bilgiler doğrultusunda ödenmesi gerekecek tutar üzerinden belirlenir.

h) Vergi varlık ve yükümlülüklerinin makul değeri, birleşmiş işletme ya da grup bakımından iktisaptan kaynaklanan net kar veya zarar nedeniyle ortaya çıkacak mali zarar kaynaklı vergi menfaatlerinin veya ödenecek vergilerin tutarları üzerinden belirlenir. Vergi varlık veya yükümlülüğü tanımlanabilir aktif ve pasiflerin makul değerleri üzerinden değerlendirilmesinin etkileri de göz önüne alınarak hesaplanır ve iskontoya tabi tutulmaz. Vergi aktifleri iktisap öncesi kayda alınmayan ertelenmiş vergilerin iktisap sonrası bu Tebliğin “Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergiler” Kısımında belirtilen kayda alma kriterlerine uygun hale gelmesi neticesinde oluşan ertelenmiş vergi varlıklarını da içerir.

i) Kısa vadeli borçlar ve borç senetleri, uzun vadeli borçlar, yükümlülükler, tahakkuklar ve diğer ödenecek tazminatların makul değeri, yükümlülükleri karşılamak için ödenecek tutarların cari faiz oranları kullanılarak hesaplanan bugünkü değerleri üzerinden

belirlenir. Kısa vadeli yükümlülüklerin bugünkü değeri ile nominal değeri arasındaki fark önemli değil ise, iskonto işleminin bu kalem için yapılması zorunlu değildir.

j) İktisap edilenin yükümlülük doğuran sözleşmeleri ve diğer yükümlülüklerinin makul değeri belirlenen yükümlülükleri karşılamak için ödenecek tutarlarının cari faiz oranları dikkate alınarak hesaplanmış bugünkü değeri üzerinden belirlenir.

k) İktisap edilenin faaliyetlerinin iptali veya azaltılmasıyla ilgili ayrılan karşılıklar için makul değer, bu Tebliğin “Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar” Kısımındaki hükümlere göre belirlenir.

Makul değer belirlenmesine ilişkin genel prensiplerde, bir kalemin makul değer belirlenmesi için bugünkü değere indirilmesi gerekliliğinin belirtilmemesi, ilgili kalem için bugünkü değerin kullanılamayacağı anlamına gelmez.

Bir maddi olmayan varlığın makul değeri aktif piyasa referans alınarak belirlenemiyorsa, iktisap tarihinde o maddi olmayan varlığın kayıtlı değeri, iktisapta negatif şerefiye yaratmayacak veya negatif şerefiyeyi arttırmayacak şekilde belirlenir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

Şerefiye

Şerefiyenin mali tablolara alınması ve değerlendirilmesi

Madde 315. İktisap maliyetinin, tanımlanan varlık ve borçların değişim tarihindeki makul değeri üzerinde iktisap edenin sahip olduğu paydan fazla olan kısmı, şerefiye olarak tanımlanır ve bilançonun aktifinde yer alır.

İktisap esnasında ortaya çıkan şerefiye, iktisap edenin gelecek dönemlerde ekonomik fayda sağlayacağı beklentisiyle yaptığı ödemedir.

Şerefiye maliyet değerinden birikmiş itfa tutarları ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıkları düşüldükten sonraki değeriyle bilançoda taşınır.

Şerefiyenin itfası

Madde 316. Şerefiye, faydalı ömrü boyunca sistematik olarak itfa edilir. İtfa süresi, gelecekteki ekonomik fayda beklentisini en iyi yansıtan süre olmalıdır. Şerefiyenin faydalı ömrü, aksini gerektiren deliller olmadıkça, ilk kayıt tarihinden itibaren 20 yılı geçemez.

Şerefiyenin itfa yöntemi, gelecekteki ekonomik fayda beklentisinin tükenme modeline paralel olarak belirlenir. Başka bir yöntemin daha uygun olacağına dair ikna edici bir görüş yoksa, itfa yöntemi olarak doğrusal itfa yöntemi kullanılır.

Tüm dönemlere ait itfa tutarları gider olarak mali tablolara alınır.

Şerefiyenin faydalı ömrünü tahmin ederken aşağıdaki faktörler dikkate alınır.

a) İktisap edilen işletmenin niteliği ve öngörülebilir ömrü,

b) Şerefiyenin ilgili olduğu sanayinin sürekliliği ve öngörülebilir ömrü,

c) Benzer işletmelerde veya endüstrilerdeki şerefiyenin özellikleri hakkında kamuya açıklanan bilgiler ve benzeri işletmelerdeki tipik faydalı ömürler,

d) Mamulün ekonomik ömrünün sona ermesinin, talep değişimlerinin ve diğer ekonomik faktörlerin iktisap edilen işletme üzerindeki etkileri,

e) Önemli pozisyonlarda çalışan kişilerin veya personelin beklenen hizmet ömürleri ve işletmenin başka bir yönetim ekibi tarafından aynı etkinlikle yönetilip yönetilemeyeceği,

f) İktisap edilen işletmeden gelecekte beklenen ekonomik faydaları elde etmek için yapılması gereken bakım harcamaları veya finansman ihtiyacı seviyesi ve işletmenin bu faydaları elde etmedeki kabiliyet ve niyeti,

g) Rakiplerin veya muhtemel rakiplerin beklenen hareketleri,

h) İktisap edilen işletmenin kontrol edilebileceği süreç ile yasal, düzenleyici veya sözleşmelere bağlı hükümlerin faydalı ömrü etkileyen kısımları

Şerefiyenin, açık bir şekilde, bir veya bir grup tanımlanabilir varlıkla bağlantılı olduğu durumda, iktisap edenin bu varlık veya varlık grubundan, bunların faydalı ömrü boyunca fayda sağlayacağı beklendiğinden, bu gibi durumlarda şerefiyenin faydalı ömrünün 20 yılı geçemeyeceği varsayımı geçersiz hale gelebilir ve bu gibi durumlarda işletme şerefiyeyi;

a) Makul şekilde tahmin edilen faydalı ömrü içinde itfa eder,

b) Şerefiyede değer düşüklüğü zararını belirlemek için şerefiyenin geri kazanılabilir tutarını en azından yıllık olarak tahmin eder,

c) Şerefiyenin en fazla 20 yıl içinde itfa edilmesi gerektiğine ilişkin varsayımın geçersiz olmasını sağlayan sebepler ile şerefiyenin faydalı ömrünün belirlenmesinde önemli rol oynayan etkenleri dipnotlarda açıklar.

Ancak şerefiyenin 20 yıldan uzun sürede itfa edilmesi çok nadir olarak ortaya çıkan bir durumdur.

Şerefiyenin faydalı ömrü her zaman sınırlıdır. Belirsizlik faydalı ömrün ihtiyatlı bir şekilde belirlenmesini gerektirmekle birlikte gerçekçi olmayacak kadar kısa bir faydalı ömrü belirlenmesini de haklı çıkarmaz.

Bazı durumlarda, destekleyici kanıtlar da olması durumunda, düşük itfa tutarı oluşturması şartıyla, şerefiyenin itfasında, normal itfa yöntemi yerine, başka bir itfa yöntemi kullanılabilir. Bu gibi durumlarda, itfa yöntemi şerefiyeden faydalanma modelinde bir değişiklik meydana gelmediği müddetçe dönemler itibarıyla tutarlı olarak uygulanır.

İktisabın muhasebeleştirilmesinde şerefiyenin gelecekte beklenen ekonomik faydaları yansıtmayacağı durumlar da söz konusu olabilir. Sözgelimi, fiyatta anlaşılmasını müteakip, iktisap edilen tanımlanabilir net aktiflerden elde edilmesi beklenen gelecekteki nakit akımlarında bir düşüş söz konusu olabilir. Böyle durumlarda işletme, şerefiyenin değer düşüklüğünü bu Tebliğin “Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Kısımına göre değerlendirir ve değer düşüklüğü zararlarını aynı Kısımdaki hükümler çerçevesinde muhasebeleştirir.

İtfa yöntemi veya itfa süresi en azından her mali yıl sonunda gözden geçirilir. Şerefiyenin tahmin edilen faydalı ömrünün, daha önceki tahminlerden çok farklı olması durumunda, itfa süresi buna bağlı olarak değiştirilir. Aynı şekilde, şerefiyeden beklenen ekonomik faydanın seyrinde önemli değişiklikler olmuşsa, kullanılan yöntem de değiştirilir.

Kayıtlı değer in geri kazanılabilirliği-değer düşüklüğü

Madde 317. Şerefiyede değer düşüklüğü olup olmadığını belirlemek için bir işletme bu Tebliğin “Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Kısımındaki hükümleri uygular. Söz konusu Kısımdaki hükümlere ilave olarak, işletme, en azından her mali yılda bir kere olmak üzere, değer düşüklüğüne dair hiçbir belirti olmasa dahi, mali tablolara alındığı ilk yıl itibarıyla itfa süresi 20 yıldan fazla bir süre olarak belirlenen şerefiyenin geri kazanılabilir miktarını tahmin eder.

Mali tablolara alındığı ilk yılda itfa süresi 20 yıldan fazla bir süre olarak belirlenen şerefiyeler için geçerli olan hükümler, ilk yıl 20 yıl veya daha kısa bir itfa süresi belirlenen, ancak daha sonra yapılan değerlendirmeler sonucunda itfa süresi 20 yıldan fazla olarak belirlenen şerefiyeler için de uygulanır.

Negatif şerefiyenin mali tablolara alınması ve değerlendirilmesi

Madde 318. Değişim tarihinde, iktisap edilen tanımlanabilir varlık ve borçların makul değerinde iktisap edenin payının iktisap maliyetini aşan kısmı negatif şerefiye olarak mali tablolara alınır.

Negatif şerefiyenin, gelecekte beklenen zararlar ve giderler ile ilgili olması ve bu hususun elde edenin iktisap planında belirlenmesi ve güvenilir bir şekilde hesaplanabilmesi ve iktisap tarihinde tanımlanabilir borçları temsil etmediği durumlarda, beklenen zarar ve giderlerin mali tablolara alındığı dönemde negatif şerefiyenin ilgili kısmı gelir tablosuna gelir olarak alınır. Söz konusu gelecekteki tanımlanabilir zararlar ve giderler beklenen dönemde mali tablolara alınamıyorsa, negatif şerefiye aşağıda belirtildiği şekilde işleme tabi tutulur.

Negatif şerefiye, iktisap tarihinde güvenli bir şekilde hesaplanabilen gelecekteki zararlar ve giderlerle bağlantılı değilse, aşağıdaki şartlar dikkate alınarak gelir tablosuna gelir olarak alınır.

a) Negatif şerefiyenin, iktisap edilen tanımlanabilir parasal olmayan varlıkların makul değerlerini aşmayan miktarı, iktisap edilen tanımlanabilir amorti veya itfa edilebilir varlıkların kalan ağırlıklı ortalama faydalı ömürleri dikkate alınarak, sistematik bir şekilde gelir olarak mali tablolara alınır,

b) Negatif şerefiyenin, iktisap edilen tanımlanabilir parasal olmayan varlıkların makul değerlerini aşan tutarı, derhal gelir olarak mali tablolara alınır.

Negatif şerefiye gelecekteki zararlar ve giderlerle ilgili olmadığında ve güvenilir bir şekilde hesaplanabildiğinde bir kazanç olarak kabul edilerek iktisap edilen amortismanı tabi varlıkların bünyesinde yer alan gelecekteki ekonomik faydalar tükendiğinde gelir olarak mali tablolara alınır. Parasal varlıklar dikkate alındığında bu kazanç derhal gelir olarak mali tablolara alınır.

Negatif şerefiyenin gösterimi

Madde 319. Negatif şerefiye, işletmenin varlıklarından bir indirim kalemi olarak bilançoda şerefiyenin yer aldığı kalem içinde gösterilir.

Gelecekteki şartlara bağlı satın alma bedeli ile ilgili düzeltmeler

Madde 320. İktisap anlaşması gelecekteki olay veya olayların gerçekleşme şartına bağlı olarak satın alım tutarlarında düzeltme yapılmasını gerektirdiğinde, düzeltme muhtemel ise ve miktarı güvenilir bir şekilde belirlenebiliyorsa, düzeltme tutarı iktisap tarihinde iktisabın maliyetine eklenir.

İktisabın muhasebeleştirilmesinde, bazı belirsizliklere rağmen, bilginin güvenilirliğini etkilemeksizin gelecekteki bir olayın olması veya olmaması şartına bağlı olan satın alım bedelinde yapılacak olan düzeltmenin tutarının tahmin edilmesi mümkündür. Gelecekte beklenen olaylar gerçekleşmez veya tahminlerin yeniden gözden geçirilmesi şart ise, iktisabın maliyeti şerefiye veya negatif şerefiyeye de etki edecek şekilde düzeltilir.

İktisap maliyetinde sonradan ortaya çıkan değişiklikler

Madde 321. İktisap bedelini etkileyen bir şarta bağlı olay iktisap tarihinden sonra çözümlendiğinde ve böylelikle ödeme muhtemel ve tutar güvenilir bir şekilde tahmin edilebilir olduğunda iktisap maliyeti buna göre düzeltilir. İktisap anlaşması şartlarının, iktisap edilenin faaliyet sonuçlarının, iktisap sonrasında önceden üzerinde anlaşılmış bir seviyeyi geçtiğinde veya altında kaldığında satın alım bedelinde bazı düzeltmeler yapılmasını öngördüğü durumda, bu şekilde öngörülen düzeltmenin muhtemel olması ve düzeltme tutarı hakkında güvenilir bir tahminin yapılabilmesi halinde, iktisap eden bu ilave bedeli iktisap maliyeti ve dolayısıyla şerefiye veya negatif şerefiye üstünde etkisi olan bir düzeltme olarak işleme tabi tutar.

Bazı durumlarda, iktisap edenin, satın alma karşılığında verilen kıymetlerin değerinde bir azalma olması durumunda satıcıya bu azalmayı telafi edecek bir ödeme yapması gerekli olabilir. Bu duruma, iktisap edenin, iktisap bedeli olarak, çıkarttığı hisse

veya borçlanma senetlerini verdiği ve bunların piyasa fiyatını garanti ettiği ve belirlenmiş olan iktisap maliyetine ulaşmak için yeni hisse veya borçlanma senedi ihraç ettiği durum örnek olarak gösterilebilir. Bu durumda iktisap maliyetinde bir artış, buna bağlı olarak da şerefiyeye veya negatif şerefiyeye herhangi bir düzeltme yapılması gerekmemeyle birlikte, ihraç edilen hisse veya borçlanma senetlerinin adedindeki artış ilk ihraç primlerinde bir azalışa veya iskonto oranında bir artışa neden olur.

Tanımlanabilir varlık ve borçların sonradan tanımlanması veya bunların değerinde sonradan ortaya çıkan değişiklikler

Madde 322. Bu Kısımın “Tanımlanabilir varlık ve borçların mali tablolara alınması” başlıklı maddesinde sayılan kriterleri sağlamaması nedeniyle ayrıca mali tablolara alınmayan iktisap edilmiş tanımlanabilir varlık ve borçlar iktisap sonrasında bu kriterleri sağlar hale gelirse mali tablolara alınır. İktisap sonrasında, tanımlanabilir varlık ve borçlar için belirlenmiş değerlerin tahminine yardımcı olabilecek ilave kanıtlar ortaya çıkmışsa, iktisap edilen bu tanımlanabilir varlık ve borçların ilk iktisap anındaki kayıtlı değerleri buna göre ayarlanır. Ayrıca, aşağıdaki şartlar dikkate alınarak şerefiye veya negatif şerefiye de ayarlanır;

a) Yapılan düzeltme, şerefiyeyi geri kazanılabilir değerinin üstüne çıkartmamalıdır, ve

b) Bu düzeltme, iktisaptan sonraki dönemde başlayan ilk mali yıl sonu itibarıyla yapılmalıdır.

Bunların dışında, tanımlanabilir varlık ve borçlara yapılacak olan düzeltmeler gelir veya gider olarak mali tablolara alınır.

İktisap tarihinde iktisap edilenin tanımlanabilir varlık ve borçlar, mali tablolara alınma kriterlerini taşımadıkları durumlarda veya iktisap edenin bunlardan haberi olmadığı durumlarda mali tablolara alınmamış olabilir. Benzer olarak, iktisap tarihinde tanımlanabilir varlık ve borçların makul değerlerinin de o tarihteki tahminlere ilave kanıtlar ortaya çıkması nedeniyle düzeltilmesi gerekebilir. Bu şekilde, tanımlanabilir varlık ve borçların kayda alınması veya kayıtlı değerlerinin düzeltilmesi iktisaptan sonraki ilk hesap dönemi sonundan ileri bir tarihte (ara dönemler hariç) gerçekleştiğinde, şerefiye veya negatif şerefiye düzeltilmez, ilgili tutar gelir veya gider olarak mali tablolara alınır. Bu süre kıstı, şerefiye ve negatif şerefiyenin süresiz olarak defalarca yeniden belirlenmesini ve düzeltilmesini engellemek amacıyla getirilmiştir. İktisap edilen bir tanımlanabilir varlık için iktisap tarihinden sonra gelen ilk hesap döneminin sona ermesinden önce bir değer düşüklüğü zararı söz konusuysa ve bu değer düşüklüğü zararı iktisap tarihinden sonra oluşmuş özel olaylar veya mali durumdaki değişikliklerle ilgili değilse, şerefiyenin kayıtlı değeri, bu maddenin birinci fıkrasında belirtildiği gibi düzeltilir.

İktisap sonrasında fakat iktisabı izleyen ilk mali yıl sonundan önce, iktisap eden, iktisap tarihinde mevcut olan bir yükümlülüğün varlığından veya iktisap tarihinden sonra meydana gelen özel olaylar veya mali durumdaki değişikliklerle ilgisi olmayan bir değer düşüklüğünün varlığından haberdar olabilir. Bu durumlarda, şerefiye, geri kazanılabilir değerinden fazla artırılmaz.

İktisap edilen işletmenin faaliyetlerinin azalması veya durması nedeniyle ayrılan karşılıklar, ancak aşağıda belirtilen şartların varlığı halinde kapatılır.

a) Ekonomik fayda çıkışının muhtemel olmaktan çıkması; veya

b) Detaylı bir şekilde hazırlanan planda belirtildiği tarzda ya da öngörüldüğü süre içerisinde uygulanmaması.

Böyle bir iptal, şerefiye, negatif şerefiye (varsa topluluk dışı paylara ilişkin haklarda) birer düzeltme olarak yansıtılır ve hiçbir şekilde gelir ya da gider olarak mali tablolara alınmaz. Düzeltilen şerefiye tutarı, kalan faydalı ömrü boyunca itfa edilir.

Düzeltilen negatif şerefiye tutarı, bu Kısımın “Kayıtlı değerin geri kazanılabilirliği-değer düşüklüğü ” başlıklı maddesinde belirtilen şekilde işleme tabi tutulur.

Faaliyetlerin azaltılması veya durdurulması ile ilgili olarak ayrılan karşılıklar çerçevesinde, harcamaların beklenen dönemde gerçekleşmediği veya artık gerçekleşmesi ihtimalinin kalmadığı durumda, söz konusu karşılıklar şerefiye veya negatif şerefiye ile karşılıklı olarak düzeltilir. Daha sonraki dönemlerde, bu Tebliğin, “Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar” Kısımındaki hükümler çerçevesinde ayrılan karşılıklarla ilgili giderler doğrudan mali tablolara alınır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

Hakların Birleştirilmesi

Hakların birleştirilmesi

Madde 323. Bazı istisnai durumlarda iktisap edenin belirlenmesi mümkün olmayabilir. Birleşen işletmelerin hissedarları, birleşme sonucunda oluşan işletmenin net varlık ve faaliyetlerinin tamamı veya tamamına yakın kısmı üzerindeki kontrolü eşit haklara sahip olarak paylaşabilirler. Buna ek olarak birleşen işletmelerin yöneticileri yeni şirkette de görev alırlar. Sonuçta, birleşen işletmelerin hissedarları, riskleri ve menfaatleri karşılıklı olarak paylaşılırlar. Bu tür işletme birleşmeleri hakların birleştirilmesi olarak kabul edilir.

Birleşme sonucunda oluşan işletmenin risk ve getirilerinin ortak paylaşıldığının varsayılabilmesi için, birleşen işletmelerin oy hakkına sahip hisselerinin tamamı veya tamamına yakın kısmının değiştirilmiş ve ortak bir havuzda birleştirilmiş olması, bir işletmenin makul değerinin diğer işletmenin makul değerinden önemli ölçüde farklılık göstermemesi veya birleşmeden sonra işletmelerin hissedarlarının yeni işletmede birleşme öncesiyle aynı oranda oy hakkına sahip olması gerekmektedir.

Birleşen işletmelerin makul değerlerinde veya değişime konu olan oy hakkına sahip hisselerinde, nispi eşitliğin azaldığı, birleşmeden önce veya sonra yapılan anlaşmalarla bir grup hissedara diğerlerine göre avantaj sağlandığı ve birleşmede bir tarafın yeni işletmenin sermayesindeki payının o işletmenin birleşme öncesi faaliyetlerinin birleşme sonrasındaki performansına bağlı olduğu durumlarda, risklerin ve menfaatlerin ortak paylaşımı azaldığından, iktisap edenin belirlenebilmesi ihtimali artar.

Hakların birleştirilmesinin muhasebeleştirilmesi

Madde 324. Hakların birleştirilmesi, çıkarların havuzlanması yöntemiyle muhasebeleştirilir.

Çıkarların havuzlanması yönteminde, birleşik işletmenin birleşme sonrasındaki mali tabloları, söz konusu işletmelerin, birleşmenin olduğu dönemde ve karşılaştırmalı rakamların sunulduğu önceki diğer dönemlerden itibaren birleşmiş olduğu varsayımı yapılarak hazırlanır. Bilanço tarihinden sonra gerçekleşen hakların birleştirilmesine taraf olan bir işletmenin mali tabloları yeni işletmenin mali tablolarına dahil edilmez.

İhraç edilen hisse senetleri (ve varsa ilave nakit veya diğer varlıklar biçimindeki ek bedele) ile bünyeye katılan şirketin sermayesi arasındaki fark, öz sermayede düzeltme yapılmak suretiyle muhasebeleştirilir.

Hakların birleştirilmesinde özü itibarıyla, herhangi bir iktisap meydana gelmemekte ve işletme birleşmesi öncesinde mevcut risk ve menfaatlerin birleşme sonrasında da müşterek olarak paylaşımı devam etmektedir. Çıkarların havuzlanması yöntemi bu birleşmeyi, cari ve önceki dönemlerin tümünde, birleşen işletmeleri grubun bir parçasıymış gibi varsayarak muhasebeleştirir. Böylelikle birleşmeye katılan işletmelerin mali tablolarının toplulaştırılmasıyla oluşturulan yeni birleşik işletmenin mali tablolarında sadece küçük değişikliklerin yapılması gerekli olur.

Hakların birleştirilmesi sonucunda tek bir işletme olduğundan, birleşik yeni işletme tarafından ortak muhasebe politikaları uygulanır. Bu sebeple birleşik yeni işletme birleşen veya devrolan şirketlerin varlıklarını, borçlarını ve sermayesini, kayıtlarına alırken bu şirketlerde bulunan kayıtlı değerlerini göz önüne alır. Ancak bu değerler üzerinde ortak muhasebe politikalarının gerektirdiği düzeltme işlemlerini mali tablo düzenlenen tüm dönemler için tutarlı bir şekilde uygulanır. Bu yöntemde bir şerefiye veya negatif şerefiye oluşturulmaz. Birleşen işletmeler arasındaki işlemler mahsup edilir, birleşik işletmenin mali tablolarında gösterilmez.

Birleşme işlemleri ile ilgili masraflar (kayıt ve tescil ücretini, hissedarlara sunulan bilginin oluşturulma maliyetini, danışmanlık giderlerini, ve işletme birleşmesinin oluşumuna katkıda bulunan çalışanların verdiği hizmet masrafları) ait oldukları dönemde gider olarak kaydedilir.

BEŞİNCİ BÖLÜM

Vergiler ve Kamuya Açıklanacak Hususlar

Kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergiler

Madde 325. Birleşme işlemlerinden kaynaklanan ertelenmiş vergi borç ya da alacakları bu Tebliğin “Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergiler” Kısmında yer alan hükümler çerçevesinde mali tablolara alınır.

İktisap edilen işletme tarafından tanımlanabilir bir varlık olarak mali tablolara alınmamış, vergi zararlarının gelecek dönemlere taşınabilmesi sonucu ortaya çıkan vergi avantajı ve diğer ertelenmiş vergi varlıkları, daha sonra realize edilebilir. Böyle bir durumda, iktisap eden bu kazancını, bu Tebliğin “Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergiler” Kısmına uygun olarak gelir olarak mali tablolara alır. Buna ilave olarak iktisap eden,

a) Şerefiyenin brüt kayıtlı değerini ve bununla ilgili birikmiş itfa tutarını, elde etme tarihi itibarıyla, ertelenmiş vergi varlıklarının tanımlanabilir bir varlık olarak mali tablolara alınsaydı olacak olan durum dikkate alarak yeniden ayarlar, ve

b) Net şerefiyenin kayıtlı değerindeki azalmayı gider olarak mali tablolara alır.

Ancak bu şekilde işlem yapılması sonucunda, negatif şerefiye oluşturulmaz ve varsa negatif şerefiyenin tutarı artırılmaz.

Kamuya açıklanacak hususlar

Madde 326. Birleşme işlemlerinde, birleşmenin gerçekleştiği döneme ait mali tablolarda aşağıdaki açıklamalar yapılır:

- a) İşletmelerin unvanı ve kısa bir tanımı,
- b) Kullanılan muhasebe yöntemi,
- c) Muhasebe açısından, birleşmenin gerçekleştiği tarih,
- d) İşletmenin elden çıkarmaya karar verdiği faaliyetler.

Yukarıda belirtilenlere ilave olarak, iktisap yöntemine göre muhasebeleştirilen işletme birleşmeleri için, İktisabın gerçekleştiği döneme ait mali tablolarda aşağıdaki açıklamalar da yapılır.

- a) İktisap edilen oy hakkına sahip hisselerin yüzdesi,
- b) İktisap maliyeti ve iktisap için verilen kıymetin veya şarta bağlı olarak ödenebilir olan tutarların tanımı.

Şerefiye için mali tablolarda aşağıdaki hususlar açıklanır:

- a) Uygulanan itfa süresi,
- b) Şerefiye 20 yıldan uzun bir süre içinde itfa ediliyorsa, şerefiyenin faydalı ömrünün 20 yılı aşmayacağı varsayımının geçersiz olmasının sebepleri (Bu sebepler

açıklanırken şerefiyenin faydalı ömrünün belirlenmesinde önemli rol oynayan faktörler de belirtilir),

c) Şerefiyenin itfasında normal itfa yöntemi kullanılmadıysa, uygulanan yöntem ve bu yöntemin uygun görülme sebepleri,

d) Şerefiye itfa tutarlarının dahil edildiği gelir tablosu kalemleri,

e) Şerefiyenin kayıtlı değerinin dönem başı ve dönem sonu bakiye ve dönem içi hareketleri ile birlikte aşağıdaki bilgiler;

1-Dönem başındaki brüt değer ve birikmiş itfa tutarı (değer düşüklüğü karşılığı eklenmiş haliyle),

2-Dönem içinde belirlenen ilave şerefiye,

3-Tanımlanabilir varlık ve borçların değerlerindeki değişiklikler veya bu varlık ve borçların sonradan tanımlanması sonucunda ortaya çıkan düzeltmeler,

4-Dönem içinde ilgili olduğu işletmenin tamamen veya kısmen elden çıkartılması nedeniyle mali tablolardan çıkarılan şerefiye tutarı,

5-Dönem içinde gerçekleşen itfa tutarı,

6-Varşa, dönem içinde gerçekleşen değer düşüklüğü zararları,

7-Dönem içinde kapatılan değer düşüklüğü zararları,

8-Varşa, dönem içinde kayıtlı değerde meydana gelen diğer değişiklikler,

9-Dönem sonundaki brüt değer ve birikmiş itfa tutarları (değer düşüklüğü karşılığı eklenmiş haliyle),

İşletmeler, şerefiye ile ilgili olarak ayrıca bu Tebliğin “Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Kısımında öngörülen açıklamaları yaparlar. Şerefiyenin değer kaybetmesi ile ilgili bilgileri de dipnotlarda açıklarlar.

Negatif şerefiye için mali tablolarda aşağıdaki açıklamalar yapılır:

a) Negatif şerefiyenin bu Kısımdaki “Negatif şerefiyenin mali tablolara alınması ve değerlendirilmesi” başlıklı maddesinde belirtilen gerekçelerle ortaya çıkması durumunda gelecekte oluşması beklenen tahmini zarar ve giderlerin niteliği, tutarı ve zamanlaması,

b) Negatif şerefiyenin gelir olarak mali tablolara alınacağı süre,

c) Negatif şerefiyenin gelir tablosunda kaydedildiği kalem,

d) Negatif şerefiyenin kayıtlı değerinin dönem başı ve dönem sonu bakiye ve dönem içi hareketleri ile birlikte aşağıdaki bilgiler;

1-Dönem başındaki negatif şerefiyenin brüt değeri ve o ana kadar gelir olarak kaydedilen birikmiş itfa tutarları,

2-Dönem içinde mali tablolara alınan ilave negatif şerefiye tutarı,

3-Tanımlanabilir varlık ve borçların değerlerindeki değişiklikler veya bu varlık ve borçların sonradan tanımlanması sonucunda yapılan düzeltmeler,

4-Dönem içinde ilgili olduğu işletmenin tamamen veya kısmen elden çıkarılması nedeniyle kapatılan negatif şerefiye tutarı,

5-Negatif şerefiyenin bu Kısımdaki hükümler çerçevesinde gelecekte oluşması beklenen gider ve zararlarla ilgili olması ve negatif şerefiyenin bu zararların gerçekleşmesine bağlı olarak mali tablolara alınması uygulanmasının yapıldığı durumda, bu şekilde mali tablolara alınan tutarları ayrıca göstermek suretiyle, dönem içinde gelir olarak yazılan negatif şerefiye tutarı

6-Dönem içinde kayıtlı değerlerde meydana gelen diğer değişiklikler,

7-Dönem sonundaki negatif şerefiyenin brüt değeri ve o ana kadar gelir kaydedilmiş olan birikmiş itfa tutarları.

Bu Tebliğin “Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar” Kısımında belirtilen açıklama, gereklilikleri, iktisap edilenin faaliyetlerinin azaltılması veya durdurulmasına ilişkin ayrılan karşılıklara uygulanır. Bu karşılıklar, söz konusu Kısım

çerçevesinde ayrıca açıklanması gerekli bir karşılık grubu olarak değerlendirilir. Buna ilave olarak her şirket birleşimi için bu karşılıkların toplam kayıtlı değerleri açıklanır.

Bir iktisapta, tanımlanabilir varlık ve borçların veya satın alma karşılığında verilen şeylerin makul değerleri iktisabın gerçekleştiği dönem sonunda geçici olarak belirlenebiliyorsa, bu husus sebepleri ile birlikte açıklanır. Geçici olarak belirlenen makul değerlerle ilgili olarak sonradan yapılan düzeltmeler söz konusu olduğunda, bu düzeltmeler ilgili olduğu dönemde açıklanır.

Hakların birleştirilmesinde aşağıdaki ilave açıklamalar yapılır:

- a) Çıkarılan hisselerin tanım ve sayısı ve değişime konu olan oy hakkına sahip hisse senetlerinin her bir işletmenin oy hakkına sahip hisselerine oranı,
- b) Her bir işletme tarafından birleşime katılan varlıkların ve borçların miktarları,
- c) Faaliyet sonuçları birleşik yeni işletmenin mali tablolarında yer alan işletmelerin birleşme öncesi satış gelirleri, diğer gelirleri, olağanüstü gelirleri ve kar ya da zararı.

Bilanço tarihinden sonra gerçekleşen işletme birleşmeleriyle ilgili olarak da yukarıda sayılan bilgiler açıklanır. Bu bilgilerin açıklanması aşırı maliyetlere veya çabalara katlanılmasına neden olacaksa açıklama yapılamayabilir ve bu husus dipnotlarda açıklanır.

Konsolide mali tablolarla ilgili genel dipnot ve açıklamalar “Konsolide Mali Tablolar, Bağlı Ortaklıklar, Müşterek Yönetime Tabi Teşebbüsler ve İştirakler” Kısmı çerçevesinde açıklanmaktadır.

Açıklanmamaları halinde finansal tabloları kullanacak kişi ve kurumların doğru değerlendirmeler yapmalarını ve karar almalarını etkileyecek kadar önemli oldukları takdirde, bilanço tarihinden sonra ve taraflardan birinin finansal tablolarının onaylanarak yayınlanmasından önce gerçekleşen birleşme açıklanmalıdır.

ONÜÇÜNCÜ KISIM KONSOLİDE MALİ TABLOLAR, BAĞLI ORTAKLIKLAR, MÜŞTEREK YÖNETİME TABİ TEŞEBBÜSLER VE İŞTİRAKLER

BİRİNCİ BÖLÜM Amaç, Kapsam ve Tanımlar

Amaç

Madde 327. Bu Kısımın amacı, konsolide mali tabloların hazırlanması ve ilgililere sunulması, iştiraklerde, bağlı veya müşterek yönetime tabi teşebbüslerdeki pay sahipliğinin muhasebeleştirilmesi, konsolide olmayan mali tabloların hazırlanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemektir.

Kapsam

Madde 328. İşletmeler, konsolide mali tablo düzenlemede, bağlı ortaklıklar, iştirakler, ve müşterek yönetime tabi teşebbüslerdeki pay sahipliğini muhasebeleştirmede, konsolide olmayan mali tablo düzenlemede bu Kısımdaki hükümlere uyarlar.

Tanımlar

Madde 329. Bu Kısımda geçen:

Kontrol: Ana ortaklığın, bir işletmenin faaliyetlerinden fayda sağlamak amacıyla söz konusu işletmenin finansal ve faaliyet politikaları ile ilgili kararlarında tek başına etkin rol oynama gücünü,

Ana ortaklık: Bir başka ortaklığın bağlı ortaklığı durumunda olsun ya da olmasın, bağlı ortaklığı bulunan işletmeleri,

Grup: Ana ortaklık ve tüm bağı ortaklıkları,

Bağı ortaklık: Ana ortaklık tarafından kontrol edilen işletmeyi,

Müşterek yönetime tabi teşebbüsler: Yönetimi, iki veya daha fazla tarafça, bir sözleşme çerçevesinde birlikte paylaşılan işletmeleri veya ekonomik faaliyetleri,

Müşterek kontrol: Bir ekonomik faaliyetin sözleşmeler çerçevesinde kontrolünün iki veya daha fazla tarafça paylaşılmasını,

Müştebbis: Müşterek yönetime tabi bir teşebbüste, yönetimi birlikte kontrol eden tarafları,

Müşterek yönetime tabi teşebbüste yatırımcı: Müşterek yönetime tabi teşebbüste müteşebbis olmayan diğer tarafları,

İştirak: İşletmenin önemli derecede etkide bulunduğu, bağı ortaklık ve müşterek yönetime tabi teşebbüsler dışında kalan işletmeleri,

Önemli derecede etki: Bir işletmenin finansal ve faaliyet politikalarına ilişkin kararları üzerinde kontrol yetkisi olmaksızın katılma yetkisini,

Tam konsolidasyon yöntemi: Konsolidasyon kapsamındaki ana ortaklık ve bağı ortaklıklara ait mali tablolarda yer alan varlık, borç, öz sermaye, gelir ve giderlerin bir bütün olarak bir işletme tarafından gerçekleşmiş gibi bu tebliğdeki ilkeler çerçevesinde konsolide mali tablolarda gösterilme yöntemini,

Oransal konsolidasyon yöntemi: Müşterek yönetime tabi teşebbüse ait mali tablolarda yer alan varlık, borç, öz sermaye, gelir ve giderlerin müteşebbis ve bunun bağı ortaklıklarının sahip olduğu payın yüzdesi ile konsolidasyona tabi tutulması ve buna uygun konsolidasyon düzeltmelerinin yapılarak bu tebliğdeki ilgili hükümler çerçevesinde konsolide mali tabloların hazırlanması yöntemini,

Öz sermaye yöntemi: İştiraklerin ve müşterek yönetime tabi teşebbüslerin başlangıçta elde etme maliyeti ile kaydedilerek, bu tutarın iştirakin net varlıklarında iştirak edenin veya müteşebbisin payına düşen kısmı gösterecek şekilde artırılması veya azaltılması suretiyle mali tablolara yansıtıldığı ve böylelikle iştirak edenin veya müteşebbisin kar veya zararında, iştirakin veya müşterek yönetime tabi teşebbüslerin karından veya zararından paylarına düşen kısmın yer aldığı bu Tebliğde tanımlanan yöntemi,

Ana ortaklık dışı öz sermaye: Konsolide bilançoda, bağı ortaklıkların net varlıklarından ana ortaklığın doğrudan ve/veya dolaylı kontrolü dışında kalan paylara isabet eden kısmı,

Ana ortaklık dışı kâr - zarar: Konsolide gelir tablosunda, bağı ortaklıkların net dönem kârlarından veya zararlarından ana ortaklığın doğrudan ve/veya dolaylı kontrolü dışında kalan paylara isabet eden kısmı,

Konsolide mali tablolar: Grubun ana ortaklığın unvanı altında düzenlenen mali tablosu, ifade eder.

İKİNCİ BÖLÜM

Konsolidasyon ve Bazı Ortak Hükümler

Kontrolün varlığının belirlenmesi

Madde 330. Ana ortaklığın doğrudan veya bağı ortaklıkları vasıtasıyla dolaylı olarak bir ortaklıktaki oy haklarının yarından fazlasını kontrol etmesi durumunda, aksini kanıtlayan açık deliller olmadıkça, kontrolün var olduğu kabul edilir. Oy haklarından yarından daha azı kontrol edilmekle beraber, aşağıdaki şartlardan birinin varlığı halinde de kontrolün var olduğu kabul edilir:

a) Diğer pay sahipleriyle yapılan anlaşma gereği oy hakkının yarından fazlasının kontrol edilmesi,

b) Bir düzenleme veya sözleşme gereği, işletmenin finansal ve faaliyet politikalarını idare etme yetkisini haiz olunması,

c) İşletmenin yönetim kurulu veya bu hakları haiz yürütme organının üyelerinin çoğunluğunu atama veya görevden alma gücüne sahip olunması,

d) Yönetim kurulunda veya bu hakları haiz yürütme organında oyların çoğunluğunu kontrol etme gücünün elde bulundurulması.

İlgili işletmenin iflas aşamasında olması veya diğer yasal yeniden yapılandırma uygulamalarına konu olması veya ana ortaklığa fon transfer etmesini kısıtlayan uzun vadeli kısıtlar altında faaliyet göstermesi durumunda kontrolün ortadan kalktığı kabul edilebilir.

İşletmenin finansal ve faaliyet politikalarını idare etme yetkisinin bulunup bulunmadığının değerlendirilmesinde, oy hakkını haiz adi hisse senetleri ile değiştirilebilir durumda olan finansal araçlar da dikkate alınır. Konsolidasyon uygulamasında söz konusu finansal araçlar bu Tebliğin “Finansal Araçlar” başlıklı Kısmı uyarınca muhasebeleştirilir. Bu fıkradaki hükümler, müşterek kontrol için de geçerlidir.

Konsolidasyon kapsamına alınacak işletmeler

Madde 331. Bu Tebliğde belirtilen istisnalar dışında, konsolide mali tablo hazırlamakla yükümlü olan işletmeler, tüm bağlı ortaklık ve müşterek yönetime tabi teşebbüslerini konsolide mali tablolarına alır.

Konsolidasyon kapsamı dışında tutulma şartları

Madde 332. Gelecek oniki ay içinde elden çıkarılmak amacıyla elde bulundurulan bağlı ve müşterek yönetime tabi teşebbüsler konsolidasyona tabi tutulmayabilir.

Bunun yanında, gerek ilgili işletmenin toplam aktif, hasılat, bilanço dışı yükümlülükler vb. mali tablo büyüklükleri bakımından küçük olması gerekse faaliyet hacminin düşük olması gibi nedenlerle, konsolide mali tabloları önemli ölçüde etkilemeyen işletmeler de konsolidasyon kapsamı dışında tutulabilir. Ancak, konsolidasyon kapsamı dışında tutulma şartlarını sağlayan birden fazla işletmenin bulunması ve söz konusu işletmelerin konsolide mali tablolara olan toplam etkilerinin önemli olması halinde, bunlar toplu olarak değerlendirilir.

Bu şekilde konsolidasyon kapsamı dışında tutulan bağlı ortaklıklar, bu Tebliğin “Finansal Araçlar” başlıklı Kısmında yer alan hükümler çerçevesinde, makul değerleri ile değerlemeye tabi tutulur ve makul değerlerindeki değişim dönemin gelir tablosu ile ilişkilendirilir.

Konsolide mali tabloların düzenlenmesinde genel esaslar ve bu esasların öz sermaye ve oransal konsolidasyon yönteminde kullanılması

Madde 333. Konsolide mali tabloların hazırlanmasında aşağıdaki esaslara uyulur. Ayrıca belirtilmesi halinde söz konusu hususlar, öz sermaye yöntemi ve oransal konsolidasyon yöntemi için de geçerlidir.

a) Bu Kısımda açıkça istisna edilmedikçe, bağlı ortaklıklar, tam konsolidasyon yöntemi; müşterek yönetime tabi teşebbüsler, oransal konsolidasyon yöntemi veya öz sermaye yöntemi; iştirakler öz sermaye yöntemine göre değerlendirilir.

b) Konsolide mali tabloların, bu Kısımdaki hükümlere uygun şekilde düzenlenmesi ve konsolidasyona tabi ortaklıkların bir bütün olarak varlıklarını, kaynaklarını ve faaliyet sonuçlarını tam ve doğru yansıtmaları esastır.

c) Konsolidasyona tabi ortaklıkların mali tabloları benzer işlemler için benzer muhasebe politikaları benimsenerek düzenlenir. Bağlı ortaklıkların mali tablolarının farklı muhasebe politikaları düzenlenerek hazırlanması durumunda, muhasebe politikalarının neden olduğu farklılıklar bu Tebliğdeki hükümler çerçevesinde ortak muhasebe politikaları

uygulanarak konsolide mali tabloların hazırlanması sırasında giderilir. Muhasebe politikalarının neden olduğu farklılıkların tam olarak hesaplanması imkansız ise, düzeltme işlemi belli varsayım ve tahminlere göre yapılır ve bu varsayım ve tahminler dipnotlarda açıklanır. Bu hüküm öz sermaye yöntemi ve oransal konsolidasyon yöntemi ile muhasebeleştirilecek işletmeler için de geçerlidir.

d) Bağlı ortaklık, iştirak veya müşterek yönetime tabi teşebbüslerin öz sermaye yöntemi, oransal konsolidasyon veya tam konsolidasyon yöntemine göre muhasebeleştirilmesinde, söz konusu işletmelerin mali tablo tarihi ve kapsadığı dönemin, ana ortaklığın mali tablo tarihi ve kapsadığı dönemle aynı olması esastır. Ancak, ana ortaklık ile bağlı ortaklık, iştirak ve müşterek yönetime tabi teşebbüslerin hesap dönemlerinin kapanış tarihleri arasında üç aydan az süre olması ve bu süre zarfında gerçekleşen önemli işlem ve olayların ilgili mali tablolara yansıtılması şartıyla, söz konusu tablolar da ana ortaklığın konsolide mali tablolarının hazırlanmasında kullanılabilir. Farkın üç aydan fazla olması durumunda, ana ortaklık bilançosu için bağlı ortaklık, müşterek yönetime tabi teşebbüs ve iştirak için bu Tebliğdeki ara mali tablolara ilişkin düzenlemeler çerçevesinde, ana ortaklığın hesap dönemi esas alınarak hazırlanacak ara mali tablolar kullanılır.

e) Yabancı ülkelerde faaliyet gösteren bağlı ortaklıklara ve müşterek yönetime tabi teşebbüslere ilişkin hükümler saklıdır.

Konsolide bilançonun düzenlenmesine ilişkin esaslar

Madde 334. Konsolide bilançonun düzenlenmesinde aşağıdaki esaslara uyulması zorunludur.

a) Ana ortaklık ile bağlı ortaklıkların tüm bilanço kalemleri toplanır.

b) Konsolidasyon kapsamındaki ortaklığın bağlı ortaklık veya müşterek yönetime tabi teşebbüs haline geldiği tarih itibarıyla ve daha sonraki pay alımlarında bir defaya mahsus olmak üzere, ana ortaklığın bağlı ortaklığın veya müşterek yönetime tabi teşebbüsün sermayesinde sahip olduğu payların elde etme maliyeti, bu payların alım tarihi itibarıyla bağlı ortaklığın veya müşterek yönetime tabi teşebbüsün makul değere göre değerlendirilmiş bilançosundaki öz sermayesinde temsil ettiği değerden mahsup edilir. Şerefiyenin muhasebeleştirilmesinde bu Tebliğin “İşletme Birleşmeleri” başlıklı Kısımında düzenlenen ilgili hükümlere uyulur. Önceki dönemlerde elde edilen bağlı ortaklıklar ve müşterek yönetime tabi teşebbüsler için gerekli şerefiye ve itfa payı hesaplamaları yapılarak sonuçlar birikmiş kar/zarar ile ilişkilendirilir.

c) Bağlı ortaklığın ana ortaklığın bilançosundaki kayıtlı değeri ile, ana ortaklığın bağlı ortaklıkların öz sermayesindeki payı karşılıklı olarak birbirinden indirilir.

d) Yapılan toplama işleminde, tam konsolidasyon yöntemine tabi ortaklıkların birbirlerinden olan alacak ve borçları karşılıklı indirilir. Ortaklıklar, birbirlerinin borçlanmayı temsil eden menkul kıymetlerine veya kıymetli evrakına sahiplerse, söz konusu menkul kıymetler ve kıymetli evrak da indirim tabi tutulur.

e) Tam konsolidasyon yöntemine tabi ortaklıkların birbirlerinden satın almış oldukları cari ve cari olmayan varlıklar, bu varlıkların tam konsolidasyon yöntemine tabi ortaklıklara olan elde etme maliyetleri üzerinden gösterilmesini sağlayacak düzeltmeler yapılmak suretiyle bulunan tutarları üzerinden konsolide bilançoda yer alır.

f) Grup içinde satışa konu olan stoklar bu Kısımındaki düzeltmeler yapıldıktan sonra konsolide bilançoda izlenir. İlk madde ve malzeme, yarı mamul, ara mamul, mamul ve emtianın satış işlemi sonunda stoklarda kalan tutarın ve/veya kâr-zararın tespitinin imkansız olduğu durumlarda bu hesaplama uygun varsayımlar kullanılarak yapılır ve kullanılan varsayımlar dipnotlarda açıklanır.

g) Tam konsolidasyon yöntemine tabi ortaklıkların kendi aralarında alım-satıma konu olan amortisman tabi iktisadi kıymetlerin, tam konsolidasyon yöntemine tabi ortaklıklar arasındaki işlem nedeniyle oluşmuş gelir ve gider kalemlerinden arındırılarak

konsolide mali tablolara yansıtılmasını sağlamak üzere, satış kâr-zararının yanı sıra, satış nedeniyle doğan yeni şartlarda yapılan hesaplamalarla satış öncesi şartların devamı niteliğindeki hesaplamalar arasındaki amortisman farkları ile bu Tebliğde müsaade edilmesi şartıyla yeniden değerlendirilmesi halinde yeniden değerlendirme değer artış fonu farkları da ilgili hesaplarla karşılıklı mahsup edilir.

h) Grup içi bakiyeler, işlemler, kar ve zararlar tamamen elimine edilir. Grup içi işlemler nedeniyle oluşan ve stoklar ve cari olmayan varlıklar gibi varlıkların maliyetine alınan kar ve zararlar tamamen elimine edilir. Grup içi işlemlerden oluşan zararlar, ilgili varlıklarda bir değer düşüklüğünün oluştuğunun göstergesi olarak değerlendirilir.

i) Konsolide bilançonun ödenmiş/çıkarılmış sermayesi ilke olarak ana ortaklığın ödenmiş/çıkarılmış sermayesidir; konsolide bilançoda bağlı ortaklıkların ödenmiş/çıkarılmış sermayesi yer almaz. Ancak, bağlı ortaklıkların ana ortaklıkta pay sahibi olmaları durumunda, konsolide bilançonun ödenmiş/çıkarılmış sermayesi, ana ortaklığın ödenmiş/çıkarılmış sermayesinden daha az olabilir.

j) Tam konsolidasyon yöntemine tabi ortaklıkların birbirlerine sermaye taahhütlerinden kaynaklanan borçlarının bulunması halinde bu borçlar, ilgili oldukları ödenmemiş sermaye ve varsa emisyon primi alacaklarından indirilerek tasfiye edilir.

k) Konsolidasyon kapsamındaki bağlı ortaklıkların ödenmiş/çıkarılmış sermaye dahil bütün öz sermaye hesap grubu kalemlerinden, ana ortaklık ve bağlı ortaklıklar dışı paylara isabet eden tutarlar indirilir ve konsolide bilançoda öz sermaye hesap grubundan önce “Ana Ortaklık Dışı Öz sermaye” hesap grubu adıyla gösterilir.

l) Bir bağlı ortaklıkla ilgili olarak ana ortaklık dışı paya isabet eden zararın tutarı, bağlı ortaklıktaki ana ortaklık dışı pay tutarını aşabilir. Bu durumda, ana ortaklık dışı pay sahiplerinin zararı karşılamaya yönelik herhangi bir bağlayıcı yükümlülüğün olması ve zararı karşılamak için gerekli ilave yatırımları yapabilme gücünün yeterli olmaması halinde, söz konusu fazla kısım ana ortaklığın bağlı ortaklıktaki payından mahsup edilir. Konsolidasyona tabi ortaklığın daha sonra kara geçmesi halinde, daha önce mahsup edilen tutarlara ulaşıncaya kadar tüm karlar ana ortaklığın payına ilave edilir.

Konsolide gelir tablosunun düzenlenmesine ilişkin esaslar

Madde 335. Konsolide gelir tablosunun düzenlenmesinde aşağıdaki esaslara uyulması zorunludur.

a) Ana ortaklık ile bağlı ortaklıkların gelir tablosu kalemleri ayrı ayrı toplanır. Hesap dönemi içinde elde edilen bağlı ortaklıklar için gelir tablosu kalemlerinin toplanmasında bağlı ortaklığın elde edildiği tarih esas alınır.

b) Yapılan toplama işleminde tam konsolidasyon yöntemine tabi ortaklıkların birbirinden yapmış oldukları mal ve hizmet satışları, toplam satış tutarından ve satılan mal maliyetinden indirilir. Tam konsolidasyon yöntemine tabi ortaklıkların stoklarına ilişkin bu ortaklıklar arasındaki mal alım-satımından doğan kâr, konsolide mali tablolarda stoklardan düşülerek satılan malın maliyetine eklenir; zarar ise stoklara eklenerek satılan malın maliyetinden düşülür.

c) Tam konsolidasyon yöntemine tabi ortaklıkların birbirleriyle olan işlemleri nedeniyle oluşmuş gelir ve gider kalemleri ilgili hesaplarla karşılıklı mahsup edilir.

d) Konsolidasyona tabi ortaklıklar arasında amortisman tabi iktisadi kıymet alım satımına ilişkin kâr-zarar ve amortisman farklarının hesaplanmasında, bu Kısımdaki hükümler çerçevesinde ilgili varlığın grubun şirketlerine olan maliyeti esas alınır.

e) Konsolidasyon kapsamındaki bağlı ortaklıkların net dönem kâr veya zararlarından tam konsolidasyon yöntemine tabi ortaklıklar dışındaki paylara isabet eden kısım, net konsolide kâr-zarardan önce “Ana Ortaklık Dışı Kâr-Zarar” hesap grubu adıyla indirim veya artırım olarak gösterilir.

f) Elden çıkarılan bağlı ortaklığın gelir ve giderleri, ana ortaklığın bağlı ortaklık üzerindeki kontrol gücünü kaybettiği tarih olan elde çıkarılma tarihine kadar konsolide mali tablolara dahil edilir. Bağlı ortaklığın elden çıkarılması durumunda, elde edilen gelir ile bağlı ortaklığın konsolide mali tablolarda izlenen tutarı arasındaki fark ile varsa bu Tebliğin “Kur Değişiminin Etkileri” Kısımındaki hükümler çerçevesinde doğrudan öz sermaye ile ilişkilendirilen döviz kuru dönüştürme farkları gelir tablosuna kazanç veya kayıp olarak yansıtılır

Bağlı ortaklıkların ve iştiraklerin bağlı ortaklık ve iştirak olma sıfatlarını kaybetmeleri

Madde 336. Bağlı ortaklıklar, bağlı ortaklık olma sıfatlarını kaybettikleri ve iştirak veya müşterek yönetime tabi teşebbüsler haline de gelmedikleri takdirde, bağlı ortaklık olma sıfatını kaybettikleri tarih itibarıyla, bu Tebliğin “Finansal Araçlar” Kısımındaki hükümlere uygun olarak muhasebeleştirilir.

Bağlı ortaklık sıfatının kaybedilme tarihi itibarıyla ilgili işletmenin kayıtlı değeri, bu Tebliğin “Finansal Araçlar” Kısımındaki finansal varlık olarak ilk defa değerlendirilmesi ile ilgili hükümler çerçevesinde maliyet olarak kabul edilir.

Bu madde iştirak sıfatını kaybeden iştiraklere de uygulanır.

Bağlı ortaklıkların, iştiraklerin ve müşterek yönetime tabi teşebbüslerin konsolide olmayan mali tablolarda gösterimi

Madde 337. Konsolide olmayan mali tablolar, bağlı ortaklıklar, müşterek yönetime tabi teşebbüsler ve iştiraklerin tam konsolidasyon, oransal konsolidasyon ve öz sermaye yöntemine göre değil de bu tebliğde konsolide olmayan mali tablolarda gösterimine ilişkin hükümler çerçevesinde muhasebeleştirildiği mali tablolardır. Bu tablolar işletmenin “ayrı” mali tablolarıdır. Kurul, konsolide mali tablo düzenleyen işletmelerden, konsolide olmayan mali tablo düzenlemelerini isteyebilir. Aynı mali tablolarda, konsolide mali tablolarda tam konsolidasyon, oransal konsolidasyon ve öz sermaye yöntemleri kullanılarak gösterilen bağlı ortaklık, müşterek yönetime tabi teşebbüs ve iştirakler elde etme maliyetleri üzerinden veya bu Tebliğin “Finansal Araçlar” başlıklı Kısmı uyarınca gösterilir.

Konsolide mali tablolarda, bu Tebliğin “Finansal Araçlar” Kısımında yer alan hükümler çerçevesinde muhasebeleştirilen bağlı ortaklıklar, iştirakler ve müşterek yönetime tabi teşebbüsler müteşebbis ile ana ortaklığın konsolide olmayan mali tablolarında da aynı şekilde muhasebeleştirilir.

Konsolide mali tabloların dipnotları

Madde 338. Konsolide mali tabloların dipnotlarında aşağıdaki açıklamalara yer verilir:

- a) Kontrolün geçici olması nedeniyle konsolidasyona dahil edilmeyen ortaklıklar,
- b) Konsolidasyona dahil edilmeyen her bir bağlı ortaklığın varlık, yükümlülük, öz sermaye, hasılat ve kar ve zararını da içerecek şekilde özet finansal verileri,
- c) Doğrudan veya bağlı ortaklıklar vasıtasıyla dolaylı olarak oy hakkının %50'sine sahip olunmamakla beraber, konsolidasyona dahil edilen işletmeler ile konsolide mali tablo düzenleyen işletme arasındaki ilişkinin esası,
- d) Doğrudan veya bağlı ortaklıklar vasıtasıyla dolaylı olarak oy hakkının %50'sine sahip olunmakla beraber, kontrolün olmadığı varsayılarak konsolidasyona dahil edilmeyen işletmelerin konsolidasyona dahil edilmeme nedenleri,
- e) Konsolide mali tabloların hazırlanmasında kullanılan bağlı ortaklık mali tabloların bilanço tarihi ile söz konusu bağlı ortaklık mali tablolarının bilanço tarihi ile

döneminin konsolide mali tablo hazırlayan işletmenin bilanço tarihinden veya döneminden farklı olması durumunda bunun nedeni,

f) Borçların geri ödenmesi veya nakit temettü dağıtılması şeklinde, bağlı ortaklığın ana ortaklığa fon aktarması ile ilgili olarak bir kısıtlama varsa, bu kısıtlamanın esas ve boyutu,

g) Konsolide mali tabloları önemli ölçüde etkileyen ya da bunların açık, yorumlanabilir ve anlaşılabilir olması bakımından açıklanması gerekli olan diğer bilgiler,

h) Bu Kısımda dipnotlarda açıklanması öngörülen diğer hususlar.

Konsolide olmayan mali tablo düzenlenmesi durumunda, bunun dipnotlarında, bağlı ortaklık, iştirak ve müşterek yönetime tabi teşebbüslerin muhasebeleştirilme yöntemi hakkında bilgi verilir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

Müşterek Yönetime Tabi Teşebbüsler

Müşterek yönetime tabi teşebbüslerin muhasebeleştirilmesi

Madde 339. Müşterek yönetime tabi teşebbüsler, müteşebbisin konsolide mali tablolarında oransal konsolidasyon yöntemi veya öz sermaye yöntemi kullanılarak gösterilir. Müteşebbisin bağlı ortaklıklarının olmaması bu gösterim şeklini değiştirmez.

Oransal konsolidasyon yöntemine göre muhasebeleştirilen müşterek yönetime tabi işletmede müşterek kontrolün sona erdiği tarihten itibaren; öz sermaye yöntemine göre muhasebeleştirilen müşterek yönetime tabi işletmede, müşterek kontrolün sona erdiği veya önemli etkinin ortadan kalktığı tarihten itibaren bu yöntemlerin uygulanmasına son verilir.

Oransal konsolidasyon yönteminin uygulanması

Madde 340. Müşterek yönetime tabi teşebbüsün konsolide mali tablolarında gösteriminde oransal konsolidasyon yöntemi uygulanır.

Bu yöntem esas itibarıyla tam konsolidasyon yöntemi kapsamında yapılan işlemlerle aynıdır. Ancak, müşterek yönetim konsolidasyonu ile ilgili işlemlere başlanmadan önce, ilgili müşterek yönetime tabi teşebbüse ait bilanço ve gelir tablosuna ait büyüklükler müteşebbis ana ortaklığın doğrudan ve/veya bağlı ortaklıkları vasıtasıyla sahip olduğu müşterek yönetime tabi işletmedeki pay yüzdesi kadar dikkate alınarak, müteşebbis ana ortaklığın mali tablolarındaki benzer kalemlerle birlikte toplanır. Bu yöntemin yerine, mali tablolarında müteşebbisin müşterek yönetime tabi teşebbüsteki payları ayrı bir kalem olarak gösterilebilir. Bu işlemler sonucunda oluşturulan konsolide mali tablolarında ana ortaklık dışı öz sermaye ve ana ortaklık dışı kâr-zarar tutarları bulunmaz. Her iki gösterim yöntemi de aynı sonucu verir.

Müşterek yönetime tabi teşebbüslerin konsolide olmayan mali tablolarında gösteriminde, öz sermaye yöntemi uygulanır.

Gelecek oniki ay içinde elden çıkarılması planlanan veya uzun süreli kısıtlar altında faaliyet gösteren müşterek yönetime tabi teşebbüslerin konsolide ve konsolide olmayan mali tablolarında gösteriminde, iştiraklerin muhasebeleştirilmesinde bu gibi durumlar için konulan hükümler uygulanır.

Müşterek yönetime tabi teşebbüs ile müteşebbis arasındaki işlemler

Madde 341. Müşterek yönetime tabi işletme ile müteşebbis arasındaki işlemlerin mali tablolara alınmasında işlemin özü esas alınır. Bu çerçevede, müşterek yönetime tabi teşebbüse satılan veya devredilen ve söz konusu işletmede cari olmayan bir varlıkla ilgili karın, sadece diğer müteşebbislere isabet eden kısmı dikkate alınır. Ancak bu şekilde bir

satış neticesinde bir zararın oluşması ve bu zararın ilgili varlıkta bir değer düşüklüğünün gerçekleştiği hususunda bir delil teşkil etmesi durumunda, söz konusu zararın tamamı mali tablolara alınır.

Müşterek yönetime tabi bir işletmeden varlık alımı sonucu müşterek yönetime tabi teşebbüste oluşan kardan müteşebbise düşen kısmı, ilgili varlığın bağımsız bir üçüncü kişiye satılmasına kadar mali tablolara alınmaz. Bu şekilde bir işlem neticesinde oluşan zarardan müteşebbise düşen kısım mali tablolara alınmaz. Ancak, bu zararın ilgili varlığın değerinde düşme olduğunu gösterdiği durumlarda zarar derhal mali tablolara alınır.

Yatırımcının müşterek yönetime tabi teşebbüsteki paylarını mali tablolarında gösterimi

Madde 342. Müşterek yönetime tabi teşebbüste yatırımcı, müşterek yönetime tabi işletmedeki paylarını konsolide mali tablolarında, bu Tebliğin “Finansal Araçlar” Kısımındaki hükümlere göre muhasebeleştirir. Ancak yatırımcının ilgili işletme üzerinde önemli ölçüde kontrolü varsa, söz konusu paylar konsolide mali tablolarda bu Kısımın iştiraklere ilişkin hükümleri çerçevesinde muhasebeleştirilir. Konsolide olmayan mali tablolarda, söz konusu yatırım maliyet bedeli üzerinden gösterilebilir.

Müşterek yönetime tabi teşebbüslerle ilgili dipnotlar

Madde 343. Müteşebbis, müşterek yönetime tabi teşebbüslerle ilgili olarak, aşağıdaki şarta bağlı yükümlülükleri, diğer şarta bağlı yükümlülüklerden ayrı olarak dipnotlarda açıklar. Ancak zarar doğma ihtimalinin düşük olması durumunda bu açıklamalar yapılmayabilir:

a) Müteşebbisin müşterek yönetime tabi teşebbüslerle ilgili olarak yüklendiği şarta bağlı yükümlülük ile diğer müteşebbisler ile birlikte yüklenilen şarta bağlı yükümlülüklerden işletmeye düşen pay,

b) Müşterek yönetime tabi teşebbüslerin şarta bağlı yükümlülüklerinden, işletmenin sorumlu olduğu kısmın tutarı,

c) Müşterek yönetime tabi teşebbüslerdeki diğer müteşebbislerin şarta bağlı yükümlülüklerinden işletmenin sorumlu olduğu kısım,

Müteşebbis, diğer taahhütlerinden ayrı olarak aşağıdaki taahhütlerinin toplam tutarlarını dipnotlarda açıklar:

a) Müteşebbisin müşterek yönetime tabi teşebbüsteki payı ile ilgili olarak taahhütte bulunduğu sermaye tutarı ile diğer müteşebbisler ile ortak olarak taahhüt edilen sermaye tutarından işletmeye isabet eden payın tutarı,

b) Müşterek yönetime tabi teşebbüsler tarafından taahhüt edilen sermaye tutarının işletmeye isabet eden kısmı.

Müteşebbisler, müşterek yönetime tabi teşebbüslerin önemlilerini ve bundaki payları ile, cari varlıklar, cari olmayan varlıklar, kısa vadeli yükümlülükler, uzun vadeli yükümlülükler, gelir ve gider kalemleri itibarıyla, söz konusu müşterek yönetime tabi teşebbüslerin paylarını dipnotlarda açıklar.

Öz sermaye ve oransal konsolidasyon yönteminin uygulanmayacağı durumlar

Madde 344. Alım tarihinden itibaren oniki ay içerisinde elden çıkarılması amacıyla elde edilmiş olan iştirakler, müşterek yönetime tabi teşebbüsler, “Finansal Araçlar” Kısımındaki esaslara göre makul değerleri ile muhasebeleştirilir ve makul değerde meydana gelen değişiklikler gelir tablosu ile ilişkilendirilir.

İştiraki yanında bağlı ortaklığı da olması nedeniyle konsolide mali tablo düzenleyen işletmeler, konsolide mali tablolarında iştiraklerini öz sermaye yöntemine göre muhasebeleştirir. Bağlı ortaklığı olmaması nedeniyle konsolide mali tablo düzenlemeyen

işletmeler de iştiraklerini öz sermaye yöntemine göre muhasebeleştirir. Konsolide olmayan mali tablolara ilişkin bu Kısımda getirilen özel hükümler saklıdır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

İştirakler

Önemli derecede etki

Madde 345. Aksinin geçerli olduğuna dair kuvvetli deliller yoksa, aşağıdaki hususların en az birinin varlığı durumunda, bir işletmenin diğeri üzerinde önemli derecede etkiye sahip olduğu sonucuna varılır:

- a) İşletmenin, doğrudan ve dolaylı olarak diğeri bir işletmenin oy hakkında %20 ve daha fazla paya sahip olması,
- b) İşletmenin diğeri işletmenin yönetim kurulunda veya bu hakları haiz yürütme organında temsil edilmesi,
- c) İşletmenin diğeri işletmenin politika belirleme sürecine katılması,
- d) İşletmenin diğeri işletme ile önemli büyüklükte işlemler yapması,
- e) Yönetim personelinin ortak kullanımı,
- f) İşletmenin diğeri işletmeye önemli miktarda teknik bilgi sağlaması,

İlgili işletmenin iflas aşamasında olması veya diğeri yasal yeniden yapılandırma uygulamalarına konu olması veya ana ortaklığa fon transfer etmesini kısıtlayan uzun vadeli kısıtlar altında faaliyet göstermesi durumunda kontrolün ortadan kalktığı kabul edilebilir.

İşletmenin finansal ve faaliyet politikalarını idare etme yetkisinin bulunup bulunmadığının değerlendirilmesinde, oy hakkını haiz adi hisse senetleri ile değiştirilebilir durumda olan finansal araçlar da dikkate alınır.

İştiraklerde öz sermaye yönteminin uygulanması

Madde 346. Öz sermaye yönteminin uygulanmasında, konsolidasyona ilişkin uygun prosedürler dikkate alınır.

Bir grubun iştirakteki çıkarı, o iştirakte ana ortaklık ve diğeri bağlı ortaklıklarının payının toplamıdır. Öz sermaye yönteminin uygulanmasında, ilgili iştirakte bağlı ortaklıkların ve müşterek yönetime tabi teşebbüsün payı ihmal edilir. Öz sermaye yöntemine göre muhasebeleştirilecek iştiraklerin iştiraki, bağlı ortaklığı veya müşterek yönetime tabi teşebbüsünün varlığı halinde, iştirakteki net varlık, kar veya zarar olarak iştirakin konsolide bilançosundaki tutarlar dikkate alınır. Bu şekilde işleme tabi tutulan iştiraklerde, ilgili iştirakin iştiraki, bağlı ortaklığı ve müşterek yönetime tabi teşebbüsü tarafından uygulanan farklı muhasebe politikalarının etkileri giderilir.

İştirakle ana ortaklık ve ana ortaklığın konsolidasyona tabi bağlı ortaklıkları arasında gerçekleşen işlemler neticesinde oluşan karlar ve zararlar, ana ortaklığın iştirakteki payı oranında elimine edilir. Ancak, bu işlemler neticesinde oluşan zararlar, işleme konu varlığın değerinde bir düşüklüğün gerçekleştiğini gösteriyorsa, elimine edilmez.

İşletmelerin iştirak niteliği kazandığı tarih itibarıyla ve daha sonraki pay alımlarında, bir defaya mahsus olmak üzere, ana ortaklığın iştirakin sermayesinde sahip olduğu payların elde etme değeri ile bu payların iştirakin alım tarihi itibarıyla makul değerler esas alınarak düzenlenmiş bilançosundaki öz sermayesinde temsil ettiği değer arasında oluşan şerefiyenin muhasebeleştirilmesinde bu Tebliğin “İşletme Birleşmeleri” başlıklı Kısımında düzenlenen ilgili hükümlere uyulur. Hesaplanan şerefiye tutarına göre gerekli değer düzeltmeleri yapıldıktan sonra, mali tabloların hazırlanması sırasında bu tutar iştirakin öz sermayesinden ana ortaklığın payına düşen kısma isabet eden tutar kadar artırılır veya azaltılır. Bu işlemlerde, elde etme maliyetine kıyasla öz sermaye payına isabet eden tutarda meydana gelen artışlar kâr, azalışlar ise zarar olarak gelir tablosunda gösterilir. Öz

sermayedeki değışikliğin kâr veya zarar dışındaki öz sermaye kalemlerinden kaynaklanması halinde ana ortaklığın öz sermayesinde de bu kalemlere ilişkin gerekli düzeltmeler yapılır. İştiraklerden tahsil edilen kâr payları ilgili iştirak tutarından düşölür.

İştirakin elde edilmesinden sonra, varlıkların iştirakin bilançosunda izlenen tutarı ile şerefiyenin hesaplanması sırasında kullanılan makul değerleri arasındaki farkın kar ve zarara olan etkisi, mali tablolar hazırlanırken dikkate alınır.

İştirak eden ortaklığın, iştirakin zararlarındaki payı iştirakteki hakkına eşit veya bundan fazla ise iştirak iz bedeli ile izlenir. Ana ortaklığın iştirakteki hakkı, iştirakin öz sermaye yöntemine göre muhasebeleştirilmesi durumunda bilançoda görünen tutar ile özü itibariyle ana ortaklığın iştirakin öz sermayesinde payını temsil eden diğer tutarların toplamıdır. Öngörülebilir gelecekte ifa edilmesi planlanmayan veya beklenmeyen uzun vadeli alacaklar ve benzeri kalemler, özü itibariyle ana ortaklığın iştirakin sermayesindeki bir payını temsil etmekte olup, bu kalemlerin özü itibariye işleme tabi tutulması şarttır.

Öz sermaye yöntemine göre muhasebeleştirilen iştiraklerle ilgili olarak, iştirak eden ortaklığın iştirakin zararındaki payının, iştirakteki adi payla temsil edilen yatırım tutarını aşan kısmı, iştirak eden ortaklığın iştirakteki haklarının diğer bileşenlerinden tasfiyeden pay alma önceliği dikkate alınarak indirilir. Ayrıca, ana ortaklık, bu Tebliğin “Finansal Araçlar” başlıklı Kısmı” uyarınca, ana ortaklığın iştirakteki haklarının diğer bileşenlerinde değer düşüklüğü ayrılıp ayrılmayacağını değerlendirir.

İştirak edenin iştirak tüm paylarının zararlar sonucunda sıfıra inmesi halinde, iştirak eden ortaklık iştirak adına yükümlölükler üstlendiği veya ödemeler yaptığı ölçüde, bu tutarları bir yükümlölük ve zarar olarak mali tablolarında izler. İştirakin daha sonraki dönemlerde kar elde etmeye başlaması durumunda, bu karın daha önce mali tablolara alınmayan zararları aşan kısmı iştirak edenin mali tablolarına yansıtılır. İz bedeliyle izlenen iştirakin öz sermayesindeki azalmanın ortaklığın payına düşen kısmı ayrıca dipnotlarda belirtilir.

İştiraklerin öz sermaye yöntemi ile izlenmesine son verilmesi

Madde 347. Aktifte öz sermaye yöntemi ile izlenen iştirakler,

a) İştirak üzerindeki önemli derece etkinin ortadan kalkması ve bu tarih itibariyle bu Tebliğin “Finansal Araçlar” başlıklı Kısmı uyarınca muhasebeleştirilecek duruma gelmesi, veya

b) İştirakin ciddi ve uzun dönemli kısıtlar altında faaliyet göstermesi nedeniyle, ana ortaklığa fon aktarma yeteneğinin ciddi biçimde azalmış olması

hallerinde, bu tarihlerden itibaren öz sermaye yöntemine göre muhasebeleştirilmelerine son verilir. İlgili iştirakin bu tarihte defterlerde izlenen değeri bu Tebliğin “Finansal Araçlar” başlıklı Kısmı uyarınca söz konusu finansal varlığın ilk değerlemesi sonucunda oluşan maliyet olarak dikkate alınır.

İştiraklerde değer düşüklüğü

Madde 348. İştiraklerde değer düşüklüğüne ilişkin belirtilerin ortaya çıkması durumunda, bu Tebliğin “Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Kısımındaki hükümlere uyulur. Bir iştirakin kullanım değerinin belirlenmesinde işletmeler aşağıdaki tahminleri yapar:

a) İştirakin faaliyetleri neticesinde üretmesi beklenen nakit akımlarından iştirak edene düşen pay ile iştirakin elden çıkarılması sonucunda elde edilecek nakdin bugünkü değeri,

b) İştirakten elde edilmesi beklenen temettüleri ile iştirakin elden çıkarılması sonucu elde edilecek nakdin bugünkü değeri.

Bu işlemler sonucunda değer düşüklüğü karşılığı ayrılmasının gerekli olması durumunda, bu Tebliğin “Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Kısımına uygun olarak karşılık ayrılır.

Öz sermaye yöntemine göre muhasebeleştirilen iştiraklerle ilgili dipnotlar

Madde 349. Öz sermaye yöntemine göre muhasebeleştirilen iştiraklerle ilgili olarak aşağıdaki hususlar dipnotlarda açıklanır:

- a) Hisse senetleri borsada işlem gören iştiraklerdeki yatırımın makul değeri,
- b) Her bir iştirakin varlık, yükümlülük, öz sermaye, hasılat ve kar ve zararını da içerecek şekilde özet finansal verileri,
- c) Doğrudan veya bağlı ortaklıklar vasıtasıyla dolaylı olarak oy hakkının %20'sine sahip olunmamakla beraber, önemli derecede etkiye sahip olduğu sonucuna varılması nedeniyle öz sermaye yöntemine göre muhasebeleştirilen işletmelerle ilgili olarak bu kararın nedenleri,
- d) Doğrudan veya bağlı ortaklıklar vasıtasıyla dolaylı olarak oy hakkının %20'sine sahip olunmakla beraber, önemli derecede etkiye sahip olunmadığı sonucuna varılması nedeniyle öz sermaye yöntemine göre muhasebeleştirilmeyen işletmelerle ilgili olarak bu kararın nedenleri,
- e) Bir iştirakin öz sermaye yöntemine göre muhasebeleştirilmesinde, iştirak eden ortaklığın mali tablo tarihi veya döneminden farklı bir tarihe veya döneme ait mali tablo kullanılması durumunda bunun nedenleri ve iştirakin mali tablo tarihi ve dönemi,
- f) Borçların geri ödenmesi, avans verilmesi veya nakit temettü dağıtılması şeklinde, iştirakin iştirak edene fon aktarması ile ilgili olarak bir kısıtlama varsa, bu kısıtlamanın esas ve boyutu,
- g) İştirakteki zararların iştirak edenin mali tablolarına alınması uygulamasından vazgeçilmişse, iştiraklerde birikmiş zararlardan iştirak edenin payına düşen kümülatif tutar ve bundan dönem içinde meydana gelen değişiklik,
- h) Bu Tebliğin “Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar” Kısmı çerçevesinde; iştirakin şarta bağlı yükümlülüklerinden iştirak edenin de şarta bağlı olarak yükümlü olduğu tutardan iştirak edene düşen kısım ile iştirak edenin iştirakin yükümlülüklerinden sorumlu olması nedeniyle ortaya çıkan şarta bağlı yükümlülükler.

İştiraklerin mali tablolarda gösterimi

Madde 350. Öz sermaye yöntemine göre muhasebeleştirilen iştirakler, iştirak edenin mali tablolarında cari olmayan değerler içinde ayrıca gösterilir. İştiraklerin kar ve zararından iştirak edenin payına düşen kısım gelir tablosunda ayrı bir kalem olarak gösterilir. İştirakin durdurulan faaliyetlerinden iştirak eden düşene isabet eden pay da gelir tablosunda ayrıca gösterilir.

İştirakin öz sermayesinde değişimlerden iştirak edene düşen payın doğrudan iştirak edenin öz sermayesi ile ilişkilendirilen kısmı, iştirak edenin öz sermaye değişim tablosunda ayrıca gösterilir.

BEŞİNCİ BÖLÜM **Diğer Hususlar**

Diğer mevzuat uyarınca düzenlenen konsolide mali tablolar

Madde 351. Ortaklıklar, varsa kendi özel mevzuatlarına göre belirlenmiş şekil ve esaslar çerçevesinde konsolide mali tablo ve raporlarını düzenleyerek yayımlarlar; ancak konsolide mali tablo ve raporların düzenlenmesi ve yayımlanması ile ilgili olarak söz konusu özel mevzuatta hüküm bulunmaması halinde bu Tebliğ hükümleri uygulanır.

Konsolide mali tabloların bağımsız denetimi

Madde 352. Konsolide mali tabloların bağımsız denetimi ana ortaklığın bağımsız denetimi görevini üstlenmiş bulunan bağımsız denetleme kuruluştan tarafından yerine getirilir. Bağımsız denetleme kuruluşunun denetim faaliyeti kapsamında ihtiyaç duyacağı bilgi ve belgelerin temini, ana ortaklığın sorumluluğundadır. Bu kapsamdaki bağımsız denetim faaliyeti, Kurulun bağımsız denetim hakkındaki düzenlemelerine uygun olarak yürütülür.

Konsolidasyona dahil işletmelerin mali tablolarının hazırlanmasında kullanılacak standartlar

Madde 353. Konsolide mali tablolara dahil işletmelerin mali tablolarının hazırlanmasında Kurulun muhasebe standartlarıyla ilgili düzenlemelerinde belirtilen hükümlere uyulur. Ancak, gerek Türkiye’de gerekse başka bir ülkede bulunan işletmelerin Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uygun olarak hazırlanmış mali tabloları konsolidasyona esas alınacak mali tablolarının hazırlanmasında kullanılabilir. Bu durumda konu hakkında dipnotlarda bilgi verilir.

ONDÖRDÜNCÜ KISIM KUR DEĞİŞİMİNİN ETKİLERİ

BİRİNCİ BÖLÜM Amaç, Kapsam ve Tanımlar

Amaç

Madde 354. Bu Kısımın amacı, yabancı para işlemlerinde kullanılacak kur ve kur değişiminin etkilerinin mali tablolara yansıtılmasına ilişkin esasları belirlemektir.

Kapsam

Madde 355. Bu Kısımda yer alan hükümler,

a) Bu Tebliğin “Finansal Araçlar” Kısımında yer alan türev araçlarla ilgili işlem ve bakiyeler hariç, yabancı para işlemleri ve bakiyelerin muhasebeleştirilmesinde (Söz konusu Kısımda düzenlenmeyen türev araçlara bu Kısımdaki hükümler uygulanır),

b) Yabancı işletmelerin faaliyet sonuçlarının ve mali durumlarının konsolidasyon, oransal konsolidasyon ve öz sermaye yöntemine göre muhasebeleştirilmesi için dönüştürülmesinde,

c) Bir işletmenin faaliyet sonuçlarının ve mali durumunun raporlama para birimine çevrilmesinde,

uygulanır.

Yabancı bir işletmede net yatırımla ilgili riskten korunma amaçlı işlemler dahil yabancı para kalemleri ile ilgili korunma amaçlı işlemlere ilişkin hükümlere, bu Tebliğin “Finansal Araçlar” Kısımında yer verilmiştir.

İşletmelerin yabancı para üzerinden mali tablo düzenlemelerine ilişkin hükümlere bu Kısımda yer verilmiştir. Yabancı bir işletmenin nakit akım tablosunun dönüştürülmesi ve yabancı para işlemleri sonucu ortaya çıkan nakit akımlarına ilişkin hükümler, bu Tebliğin “Nakit Akım Tablosu” Kısımında düzenlenmiştir.

Tanımlar

Madde 356. Bu Kısımda geçen,

Fonksiyonel para birimi: İşletmenin faaliyetlerinin en önemli kısmını yürüttüğü ekonomik çevrenin para birimini,

Yabancı para birimi: Fonksiyonel para birimi dışındaki para birimlerini,
Raporlama para birimi: Mali tabloların hazırlandığı ve sunulduğu para birimini,
Kur: İki farklı para biriminin birbirine oranını,
Spot kur: İleri bir tarihte değil de, işlem tarihi itibarıyla ilgili günde teslim şartını taşıyan kuru,

Kapanış kuru: Bilanço tarihi itibarıyla oluşan spot kuru,
Parasal kalem: Elde bulundurulmuş para ile sabit veya belirlenebilir bir para olarak alınacak veya ödenecek varlık ve yükümlülükleri,

Yabancı para çevrim farkı: Aynı miktar yabancı paranın farklı kur kullanarak değerlendirilmesi sonucu ortaya çıkan farkı,

Yabancı işletme: Faaliyetleri mali raporları hazırlayan işletmenin ülkesinden farklı veya farklı para birimine sahip bir yerde konuşlandırılmış veya yürütülen ve mali raporları hazırlayan işletmenin bağlı ortaklığı, iştiraki, müşterek yönetime tabi teşebbüsü veya şubesi olan işletmeyi,

Yabancı işletmede net yatırım: Yabancı işletmenin net varlıklarında mali tablo düzenleyen işletmenin payını,

Makul değer: Bilgili ve istekli taraflar arasında, herhangi bir ilişkiden etkilenilmeyecek şartlar altında, bir varlığın el değiştirebileceği veya bir yükümlülüğün yerine getirilmesinde esas teşkil edecek meblağı, ifade eder.

İKİNCİ BÖLÜM

Yabancı Para İşlemleri

Fonksiyonel para biriminin belirlenmesi

Madde 357. Bir işletmenin faaliyette bulunduğu asli ekonomik çevre, ilgili işletmenin nakit ürettiği ve tükettiği ekonomik çevredir. Bir işletme fonksiyonel para biriminin belirlenmesinde aşağıdaki hususları dikkate alır:

a) İşletmenin ürettiği mal ve hizmetlerin fiyatlandırıldığı para birimi. Üretilen mal ve hizmetler farklı bir para birimi üzerinden fiyatlanmakla beraber, esas itibarıyla başka bir para biriminin fiyatları etkilemesi durumunda söz konusu etkiyi yapan para birimi,

b) Rekabet gücü ve düzenlemeleri ile işletmenin ürettiği mal ve hizmetlerin fiyatlarını esas itibarıyla belirleyen ülkenin para birimi

Aşağıdaki hususlar, bir işletmenin fonksiyonel para biriminin belirlenmesinde dikkate alınacak ilave hususlardır:

a) Finansman faaliyetlerinden (borçlanma araçları ihracı ve sermaye artırımı) elde edilen para birimi,

b) Esas faaliyetlerden elde edilen nakdin elde tutulmasında kullanılan para birimi

Yabancı işletmelerin fonksiyonel para birimin belirlenmesinde aşağıdaki ek hususlar dikkate alınır:

a) Yabancı işletmenin faaliyetlerini bağımsız olarak mı yoksa mali raporları hazırlayan işletmenin faaliyetlerinin bir uzantısı olarak mı yürüttüğü değerlendirilir. Mali raporları hazırlayan işletmeden ithal ettiği malları satan ve hasılatı mali raporları hazırlayan işletmeye gönderen bir yabancı işletmenin faaliyetleri, faaliyetleri mali raporları hazırlayan işletmenin faaliyetlerinin uzantısı olan işletme türüne örnektir. Nakit ve diğer parasal kalemleri biriktiren, gider yapan, gelir üreten ve borçlanan ve bunların önemli bir bölümünü faaliyette bulunduğu ülkenin para birimi üzerinden gerçekleştiren işletmeler bağımsız yabancı işletmeye örnektir.

b) Yabancı işletmenin toplam faaliyetleri içerisinde mali raporları hazırlayan işletmenin payının yüksek veya düşük olması,

c) Mali raporları hazırlayan işletmenin nakit akımının yabancı işletmenin faaliyetlerinden oluşan nakit akımından doğrudan etkilenmesi ve söz konusu nakdin mali raporları hazırlayan işletmeye kolaylıkla aktarılabilir olması,

d) Mali raporları hazırlayan işletmenin desteği olmadan, yabancı işletmenin faaliyetlerinden elde ettiği nakdin kendi borçlarını normal şartlar altında ödeyip ödeyemeyeceği,

e) Yabancı işletmenin ürün veya servisleri için kullandığı, işçilik, hammadde ve diğer giderlerinin, devamlı bir şekilde ve büyük oranda raporlayan işletmenin yerleşik olduğu ülkeden elde ediliyor olması.

Fonksiyonel para biriminin belirlenmesinde, yukarıdaki kriterlerin hepsinin uyumlu bir şekilde aynı para birimini göstermediği ve fonksiyonel para biriminin yeterince açık olmadığı durumlarda, mali tablo hazırlayanlar işletmenin faaliyetlerini, olayları ve işlemlerin ekonomik etkisini en uygun şekilde temsil edecek para birimini fonksiyonel para birimi olarak seçer.

Belirlenen fonksiyonel para biriminin yüksek enflasyonlu ülkenin para birimi olması durumunda mali tablolar, bu Tebliğin “Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesi” Kısımındaki hükümler uyarınca düzeltilir.

Yabancı işletmede net yatırım

Madde 358. Öngörülebilir gelecekte ifa edilmesi planlanmayan ve ifa edilmesi beklenmeyen yabancı bir işletmeden olan bir alacak veya bu işletmeye olan borç, özü itibarıyla mali raporları hazırlayan işletmenin yabancı işletmedeki net yatırımının artış ve azalışını temsil eder. Bu tür tutarlarla ilgili kur çevrim farkları bu Kısımdaki ilgili madde uyarınca mali tablolara alınır. Bu tür kalemler uzun vadeli borç ve alacaklardan oluşur ve ticari alacak ve borçları içermez.

Parasal ve parasal olmayan kalemler

Madde 359. Ertelenmiş vergi, kıdem tazminatı karşılıkları, nakdi ödeme suretiyle ifa edilecek diğer karşılıklar gibi, sabit veya belirlenebilir bir para olarak ödenecek veya alınacak tutarlar parasal kalemlerdir. Şerefiye, belirli bir mal alımı için verilen avans, maddi olmayan varlıklar, stoklar, bina, makine ve üretim birimleri ve parasal olmayan bir kalemin teslimi suretiyle ifa edilecek karşılıklar gibi sabit veya belirlenebilir bir para olarak ödenmesi veya tahsili söz konusu olmayan kalemler ise parasal olmayan kalemlerdir.

Yabancı para işlemlerinin fonksiyonel para birimi cinsinden gösterimi: ilk kayıt

Madde 360. Yabancı para işlemleri, yabancı para üzerinden yapılan veya ifası yabancı para üzerinden yapılacak işlemler ile aşağıdaki hususları kapsar:

a) Fiyatları yabancı para üzerinden belirlenmiş mal ve hizmetlerin alınması ve satılması,

b) Tutarları yabancı para üzerinden belirlenmiş borç alma ve verme,

c) Yabancı para üzerinden diğer varlık alımı-satımı ve yükümlülüklerin doğması veya bunların ifası.

Yabancı para işlemleri, yabancı para ile fonksiyonel para birimi arasındaki işlem tarihindeki spot kur uygulanmak suretiyle bulunan tutar üzerinden fonksiyonel para birimi cinsinden kayıtlara alınır.

İşlem tarihi, bu Tebliğdeki hükümler uyarınca ilgili kalemin mali tablolara alınmasının gerekli olduğu ilk tarihtir. Uygulamada kolaylık sağlanması açısından, işlem tarihindeki spot kura yaklaşık olarak, haftalık yada aylık ortalama kur kullanılabilir. Ancak,

kurların önemli ölçüde dalgalandığı zamanlarda, ortalama kurun kullanılması doğru sonuç vermeyebilir.

Yabancı para işlemlerinin fonksiyonel para birimi cinsinden gösterimi: değerlendirme

Madde 361. Her bilanço tarihinde,

- a) Yabancı para parasal kalemler kapanış kurları üzerinden,
- b) Yabancı para tarihi maliyeti ile kayıtlarda izlenen parasal olmayan kalemler işlemin gerçekleştiği tarihteki kurlar üzerinden,
- c) Yabancı para makul değeri ile kayıtlarda izlenen parasal olmayan kalemler, makul değerinin belirlendiği tarihteki kurlar üzerinden fonksiyonel para birimine çevrilir.

Bir varlığın mali tablolarda izlenecek tutarı, bu Tebliğin diğer Kısımlarındaki hükümler çerçevesinde belirlenir.

Stokların net gerçekleşebilir değerinin belirlenmesinde olduğu gibi, bir varlığın bilançoda izlenen değerinin belirlenmesinde iki farklı değerin karşılaştırılmasının gerektiği ve ilgili varlığın yabancı para üzerinden değerlendirilen parasal olmayan kalem olması durumunda, ilgili varlığın bilançoda izlenecek tutarı,

a) Maliyet veya bilançoda izlenen tutarın, bu tutarların belirlendiği tarihteki kur üzerinden (Örnek; tarihi maliyetleri üzerinden izlenen bir kalem, işlemin gerçekleştiği tarihteki kur üzerinden),

b) Net gerçekleşebilir veya geri kazanılabilir değerle ilgili tutarın bu değerlendirme işleminin yapıldığı tarihteki (değerleme işlemi bilanço tarihinde yapılmışsa, bilanço tarihindeki kur) kur üzerinden

çevrilmiş tutarlarının karşılaştırılması suretiyle belirlenir. Bu karşılaştırma sonucunda, yabancı para birimi üzerinden izlenen tutarlarda bir değer düşüklüğü olmamasına rağmen, fonksiyonel para birimi cinsinden gösterimde değer düşüklüğü karşılığı ayrılması veya yabancı para birimi üzerinden izlenen tutarlarda bir değer düşüklüğü ayrılması olmasına rağmen bu değer düşüklüğünün fonksiyonel para birimi cinsinden gösterimde ters çevrilmesi gerekli olabilir.

Yabancı para işlemlerinin fonksiyonel para birimi cinsinden gösterimi: yabancı para çevrim farklarının mali tablolara alınması

Madde 362. Yabancı bir işletmede net yatırımla ilgili hususlar hariç, parasal kalemlerin ifası veya bir işletmenin parasal kalemlerinin ilk defa kayıtlara alındığı veya önceki dönemlerde kayıtlara alınmışsa en son mali tablolardaki çevrime esas alınan kur ile mevcut kurun farklı olması sonucu oluşan yabancı para çevrim farkları gelir tablosu ile ilişkilendirilir. Bu çerçevede, dönem içinde gerçekleşen bir parasal işlemin dönem içinde ifa edilmesi ve işlem tarihindeki kur ile ifa tarihindeki kurun farklı olması durumunda, arada oluşan fark doğrudan gelir tablosu ile ilişkilendirilir. Ancak işlemin bir sonraki hesap döneminde ifa edilmesi durumunda, kur dönüştürme farkları ilgili dönemle ilişkilendirilir. Kurdaki değişiklikler sonucunda, bir işlemle ilgili olarak bir dönemde kar, diğer dönemde zarar elde edilebilir.

Parasal olmayan bir kalemle ilgili kazanç ve kayıpların, söz konusu kalemin değerlemesine ilişkin hükümler uyarınca doğrudan öz sermaye ile ilişkilendirildiği durumlarda, bu kazanç ve kaybın kur çevrim farklarından doğan kısmı da doğrudan öz sermaye ile ilişkilendirilir. Parasal olmayan bir kalemle ilgili kazanç ve kayıpların söz konusu kalemin değerlemesine ilişkin hükümler uyarınca doğrudan gelir tablosu ile ilişkilendirildiği durumlarda ise bu kazanç ve kaybın kur çevrim farklarından doğan kısmı doğrudan gelir tablosu ile ilişkilendirilir.

**Yabancı para işlemlerinin fonksiyonel para birimi cinsinden gösterimi:
yabancı işletmede net yatırımla ilgili çevrim farklarının mali tablolara alınması**

Madde 363. Yabancı işletmede net yatırımla ilgili kur çevrim farkları mali raporları hazırlayan işletmenin veya yabancı işletmenin konsolide olmayan mali tablolarında gelir tablosu ile ilişkilendirilir. Konsolide mali tablolarda olduğu gibi, yabancı işletmenin mali tablolarının mali raporları hazırlayan işletmenin mali tablolarını içermesi durumunda bu kur çevrim farkları öz sermaye ile ilişkilendirilir ve net yatırımın elden çıkarılması durumunda gelir tablosu ile ilişkilendirilir.

**Yabancı para işlemlerinin fonksiyonel para birimi cinsinden gösterimi:
yabancı işletmede net yatırımla ilgili çevrim farklarının mali tablolara alınması ile ilgili özel durumlar**

Madde 364. Yabancı işletmede net yatırımı temsil eden tutarın, mali raporları hazırlayan işletmenin fonksiyonel para birimi cinsinden olması durumunda, yabancı işletmenin konsolide olmayan mali tablolarında yabancı para çevrim farkları, yabancı para çevrim farklarının mali tablolara alınması ile ilgili madde uyarınca işleme tabi tutularak gelir tablosu ile ilişkilendirilir. Benzer şekilde, yabancı işletmede net yatırımın yabancı işletmenin fonksiyonel para birimi cinsinden olması durumunda, mali raporları hazırlayan işletmenin konsolide olmayan mali tablolarında söz konusu tutarlarla ilgili oluşan çevrim farkları, yabancı para çevrim farklarının mali tablolara alınması ile ilgili madde uyarınca işleme tabi tutulur ve doğrudan gelir tablosu ile ilişkilendirilir. Bu farklar, yabancı işletmenin durumuna uygun şekilde, öz sermaye yöntemi, konsolidasyon veya oransal konsolidasyon yöntemine göre muhasebeleştirildiği mali tablolarda öz sermaye içinde izlenir. Yabancı işletmedeki net yatırımın hem mali raporları hazırlayan işletmenin, hem de yabancı işletmenin fonksiyonel para birimi cinsinden olmaması durumunda, yabancı para çevrim farkları, yabancı işletmenin durumuna uygun şekilde, öz sermaye yöntemi, konsolidasyon veya oransal konsolidasyon yöntemine göre muhasebeleştirildiği mali tablolarda, öz sermaye ile ilişkilendirilmez.

İşletmelerin defterlerini, fonksiyonel para birimi üzerinden tutmamaları durumunda bütün hesaplar fonksiyonel para birimine göre yeniden muhasebeleştirilir. Bu prosedür, hesapların kayıtlara alındığı andan itibaren fonksiyonel para birimi ile muhasebeleştirilmesiyle aynı sonuçları doğurur. (Örnek; parasal değerler kapanış kurundan çevrilir ve tarihi maliyetleri ile kayıtlarda izlenen parasal olmayan kalemler kayıtlara alındığı tarihteki kur üzerinden yeniden muhasebeleştirilir.)

**Yabancı para işlemlerinin fonksiyonel para birimi cinsinden gösterimi:
fonksiyonel para biriminin değişmesi**

Madde 365. İşletmenin fonksiyonel para birimi değiştiğinde, yeni fonksiyonel para birimine tatbik edilebilir yabancı para çevrim prosedürleri, değişim tarihi itibarıyla uygulanır. Bu çerçevede, değişim tarihi itibarıyla mevcut tüm bakiyeler, yeni fonksiyonel para birimine bu tarihteki kur üzerinden çevrilir ve parasal olmayan kalemlerin tarihi maliyetleri bu şekilde bulunan yeni tutarları olarak belirlenir. Daha önce yabancı para dönüştürme farkı olarak öz sermayede izlenmekte olan tutarlar, ilgili işletmelerin elden çıkarılmasına kadar gelir tablosu ile ilişkilendirilmez.

**Fonksiyonel para biriminden farklı bir raporlama para birimi kullanılması:
yüksek enflasyonun olmadığı durumda raporlama para birimine dönüştürülmesi**

Madde 366. Mali tablolar, fonksiyonel para birimi dışında bir para birimi üzerinden sunulduğunda bu Kısımdaki hükümlere uyulur.

Fonksiyonel para birimi yüksek enflasyonlu bir ülkenin para birimi olmayan bir işletme, faaliyet sonuçlarını ve finansal durumunu farklı bir para birimi üzerinden sunmak istediğinde aşağıdaki prosedürleri uygular:

a) Varlık, yükümlülükler ve dönemin mali tablolara alınmış gelir ve gideri sonucunda oluşanlar hariç öz sermaye kalemleri bilanço tarihi itibarıyla oluşan kapanış kurları üzerinden dönüştürülür. Önceki dönem kalemleri de önceki bilanço tarihindeki kurlar üzerinden aynı işleme tabi tutulur.

b) Dönem içinde mali tablolara alınan gelir ve giderler de işlem tarihindeki kurlar esas alınarak dönüştürülür. Önceki dönem kalemleri de aynı işleme tabi tutulur.

c) Bu işlem sonucunda oluşan diğer tüm farklar öz sermaye ile ilişkilendirilir.

Yabancı para çevrim farklarının konsolidasyona tabi olan ancak ana ortaklığın doğrudan veya dolaylı olarak tümüne sahip olmadığı yabancı işletmelerle ilgili olması durumunda, birikmiş yabancı para çevrim farklarından topluluk dışı paya isabet eden kısım konsolide bilançoda topluluk dışı payın içinde gösterilir.

Fonksiyonel para biriminden farklı bir raporlama para birimi kullanılması: yüksek enflasyonun olduğu durum

Madde 367. Fonksiyonel para birimi yüksek enflasyonlu bir ülkenin para birimi olan bir işletme, faaliyet sonuçlarını ve finansal durumunu farklı bir para birimi üzerinden sunmak istediğinde aşağıdaki prosedürleri uygular:

a) Varlıklar, yükümlülükler, öz sermaye, gelir ve gider kalemleri ile bunların önceki dönem tutarları son bilanço tarihindeki kapanış kuru üzerinden dönüştürülür,

b) Tutarların yüksek enflasyon olmayan bir ülkenin para birimine dönüştürülmesi durumunda, önceki dönemin dönüştürülmüş cari yıl rakamları, fiyat düzeyinde ve kurda olan değişiklikler dikkate alınmaksızın, doğrudan cari yılın önceki dönem rakamları olarak esas alınır.

Fonksiyonel para birimi yüksek enflasyonlu bir ülkenin para birimi olan işletmeler, mali tablolarını farklı bir sunum para birimi üzerinden göstermek istediklerinde, dönüştürme işleminden önce mali tablolarını bu Tebliğin “Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesi” Kısımındaki hükümlere göre mali tablolarını düzeltir. Dönüştürme işlemi bu şekilde bulunmuş tutarlar üzerinden yapılır. Ancak önceki dönem rakamları ile ilgili olarak bu maddenin birinci fıkrasının (b) bendinde getirilen hüküm saklıdır. Yüksek enflasyonun sona ermesi durumunda, işletmeler yüksek enflasyonun sona erdiği tarihteki düzeltilmiş rakamlar sunum para birimine dönüştürmede tarihi maliyetler olarak dikkate alınır.

Fonksiyonel para biriminden farklı bir raporlama para birimi kullanılması: yabancı bir işletmenin dönüştürülmesi

Madde 368. Yabancı işletmelerin faaliyet sonuçlarının veya mali durumlarının, konsolidasyon, öz sermaye veya oransal konsolidasyon yöntemi kullanılarak mali raporları hazırlayan işletmenin mali tablolarında yer alması amacıyla dönüştürülmesi bu maddedeki hükümler çerçevesinde yapılır.

Yabancı işletmenin faaliyet sonuçları ile mali durumunun konsolidasyon veya oransal konsolidasyon kapsamında mali raporları hazırlayan işletmenin mali tablolarında yer alması halinde bu Tebliğin “Konsolide Mali Tablolar, Bağlı Ortaklıklar, Müşterek Yönetime Tabi Teşebbüsler ve İştirakler” Kısımında yer alan işlemler uygulanır. Konsolidasyon kapsamındaki yabancı işletme ile yapılan işlemler ve bu işletmeler nezdinde oluşan bakiyeler konsolidasyonla ilgili olarak bu Kısımda yer verilen hükümlere uygun olarak indirilir. Grup içi parasal kalemler nedeniyle ortaya çıkan çevrim farklarına karşılık gelen diğer grup içi bir bakiye oluşmadığından, bu tür farklar mali tablo düzenleyen işletmenin

konsolide bilançosunda gelir veya gider olarak gelir tablosu ile; söz konusu işlemlerin bağımsız yabancı işletmede net yatırımla ilgili olduğu durumlarda ise ilgili hükümler çerçevesinde öz sermaye ile ilişkilendirilir.

Yabancı işletmenin bilanço tarihinin mali raporları hazırlayan işletmenin bilanço tarihinden farklı olması durumunda, yabancı işletmenin mali raporları hazırlayan işletmenin bilanço tarihini esas alarak mali tablo düzenlemesi esastır. Bu Tebliğin “Konsolide Mali Tablolar, Bağlı Ortaklıklar, Müşterek Yönetime Tabi Teşebbüsler ve İştirakler” Kısımında yer alan hükümler çerçevesinde yabancı işletmenin farklı bir bilanço tarihini esas alması durumunda, yabancı işletmenin varlık ve yükümlülükleri, yabancı işletmenin bilanço tarihindeki kurlar esas alınarak dönüştürülür. Bu durumda, mali raporları hazırlayan işletmenin bilanço tarihine kadar gerçekleşen önemli kur değişiklikleri, bu Tebliğin “Konsolide Mali Tablolar, Bağlı Ortaklıklar, Müşterek Yönetime Tabi Teşebbüsler ve İştirakler” Kısımındaki hükümler çerçevesinde dikkate alınır. Bu hususlar öz sermaye yöntemi ve oransal konsolidasyon yöntemi ile muhasebeleştirilen yabancı işletmeler için de geçerlidir.

Bağımsız yabancı işletmenin elde edilmesi sırasında ortaya çıkan pozitif ve negatif şerefiye ile söz konusu yabancı işletmenin elde edilmesi sonucunda ortaya çıkan varlık ve yükümlülüklerin kayıtlı değerlerinin makul değerlerine göre değerlendirilmesi sonucu ortaya çıkan farklar yabancı işletmenin bir varlığı veya yükümlülüğü olarak değerlendirilip fonksiyonel para biriminden farklı bir raporlama para birimi kullanılması, raporlama para birimine dönüştürme ile ilgili hükümler çerçevesinde bilanço tarihindeki kapanış kurları üzerinden dönüştürülür.

Yabancı işletmenin raporlama tarihi raporlanan tarihten farklı olduğunda, yabancı işletmenin ek finansal tablolarının raporlanan tarihe uygun hazırlanmaması söz konusu olabilir. Ancak bu durumda yabancı işletmenin finansal tablolarının raporlama tarihinden 3 aydan daha fazla farklı olmaması ve önemli değişikliklerin bu tablolara yansıtılması şarttır.

Yabancı işletmelerin elden çıkarılması

Madde 369. Bağımsız yabancı işletmenin elden çıkarılması durumunda, bu işletme ile ilgili olarak sermaye ile ilişkilendirilmiş ertelenmiş yabancı para çevrim farkları, elden çıkarma ile ilgili kazanç ve kayıpların mali tablolara alındığı dönemde gelir ve gider olarak mali tablolara alınır. Bu iki kalem birbirinden mahsup edilemez. Elden çıkarmanın kısmi olduğu durumlarda sadece ilgili kısma isabet eden ertelenmiş yabancı para çevrim farkları gelir tablosu ile ilişkilendirilir. Yabancı işletmenin elde edilmesinden önceki karından temettü dağıtması, kısmi elden çıkarma olarak değerlendirilir. Yabancı işletme için değer düşüklüğü karşılığı ayrılması kısmi elden çıkarma olarak değerlendirilmez ve bunun sonucunda öz sermaye ile ilişkilendirilmiş yabancı para çevrim farkları gelir ve giderle ilişkilendirilmez.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

Kamuya Açıklanacak Hususlar

Yabancı para işlemleri ile ilgili olarak kamuya açıklanacak hususlar

Madde 370. İşletmeler aşağıdaki hususları kamuya açıklar:

- a) Net kar veya zararda yer alan kur çevrim farklarının tutarı,
- b) Kur dönüştürme farklarından öz sermaye ile ilişkilendirilenlerin tutarı ile bu tutarda dönem içinde meydana gelen değişiklikleri,
- c) Raporlama para biriminin fonksiyonel para biriminden farklı olması durumunda, bu husus, farklı bir raporlama para biriminin kullanılma nedeni ve finansal tabloların fonksiyonel para biriminden raporlama para birimine çevrilmesi sırasında kullanılan metot,

d) İşletmenin kendisinin veya önemli bir yabancı iştiraki, bağlı ortaklığı veya müşterek yönetime tabi ortaklığının fonksiyonel para biriminin değişmesi durumunda bu husus,

e) Bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan ve mali tablo kullanıcılarının ekonomik kararlarını etkileyebilecek önemdeki kur değişikliklerinin yabancı para parasal kalemlere veya yabancı işletmelere olana etkileri,

f) İşletmenin yabancı para risk yönetim politikası.

ONBEŞİNCİ KISIM YÜKSEK ENFLASYON DÖNEMLERİNDE MALİ TABLOLARIN DÜZELTİLMESİ

BİRİNCİ BÖLÜM

Amaç, Kapsam, Dayanak ve Tanımlar

Amaç

Madde 371. Bu Kısımın amacı, yüksek enflasyon dönemlerinde mali tabloların hazırlanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemektir.

Kapsam

Madde 372. İşletmeler yüksek enflasyon dönemlerinde mali tablolarını bu Kısımda belirtilen usul ve esaslara uygun olarak hazırlar.

Tanımlar

Madde 373. Bu Kısımda geçen;

Fiyat Endeksi: Devlet İstatistik Enstitüsü tarafından Türkiye için hesaplanan Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksini,

Düzeltilme Katsayısı: Bilanço günündeki fiyat endeksi rakamının, düzeltmeye konu işlemin gerçekleştiği tarihteki fiyat endeksi rakamına bölünmesi suretiyle elde edilen katsayıyı,

Düzeltilme/Düzeltilme İşlemi: Düzeltme katsayısı kullanılmak suretiyle, paranın satın alma gücündeki değişmelerin mali tablo kalemlerine olan etkilerini gidererek, mali tabloların paranın cari satın alma gücü cinsinden ifade edilmesini,

Cari Değer: Bu Tebliğin kısımlarında öngörülen, borsalar ve teşkilatlanmış diğer piyasalarda oluşan fiyatlar veya faiz oranları, rayiç bedel, cari döviz kuru, sözleşmede belirtilen faiz oranı ve benzeri yöntemlerle yapılan değerlemeleri, ifade eder.

Kapsam dışında tutulma şartları

Madde 374. Mali tablo ve raporların işletmelerin kendi özel mevzuatları uyarınca raporlama tarihindeki paranın cari satın alma gücü cinsinden düzenlenmesi, bu Kısımdaki öngörülen düzenleme yükümlülüklerinin yerine getirilmesi hükmündedir.

İKİNCİ BÖLÜM Genel Hükümler

Yüksek enflasyon dönemi

Madde 375. Yıllık bilanço tarihindeki fiyat endeksi rakamının, ilgili hesap dönemi dahil önceki üçüncü hesap döneminin başındaki fiyat endeksi rakamının iki katını aşması ve ilgili dönemin bilanço tarihindeki fiyat endeksi rakamının, hesap döneminin başına göre

%10 veya daha fazla bir oranda artması halinde, içinde bulunulan yıllık hesap döneminden itibaren yüksek enflasyon dönemi başlar. Yukarıda belirtilen süreden daha kısa bir sürede fiyat endeksi rakamının iki katına ulaşması halinde de yıllık mali tablo tarihi itibarıyla yüksek enflasyon dönemi başlar. Fiyat endekslerinde yukarıda belirtilen düzeyde artış olmamakla beraber, halkın tasarruflarını yabancı para cinsinden tutması, mal ve hizmet fiyatlarının yabancı para birimi üzerinden belirlenmesi, faiz oranlarının, ücret ve fiyatların genel fiyat endekslerine bağlanması, kısa vadeli işlemler de dahil satın alma gücündeki kayıpları karşılamak için fiyatların vade farkı konularak belirlenmesi gibi yüksek enflasyon emarelerinin mevcut bulunması halinde Kurul, mali tabloların bu Kısımdaki hükümler uyarınca hazırlanmasını isteyebilir.

Yüksek enflasyon dönemi, yıllık bilanço tarihindeki fiyat endeksi rakamının, ilgili yıl dahil önceki üçüncü yılın başındaki fiyat endeksi rakamının iki katından daha az olması halinde sona erer. Bilanço tarihindeki fiyat endeksi rakamının dönemin başına göre %10 veya daha az bir oranda artmış olması, devam etmekte olan yüksek enflasyon dönemini sona erdirmez.

Yüksek enflasyon dönemlerinde, mali tablolar bu Kısımdaki hükümlere uygun olarak hazırlanır. Yüksek enflasyon döneminin bittiği dönemde, bu Kısımdaki hükümlerin uygulanmasına son verilir.

Parasal ve parasal olmayanlar kalemler

Madde 376. Parasal kalemler, paranın değerindeki değişimler karşısında nominal değerlerini aynen koruyan ancak satın alma güçleri düşen kalemlerden oluşur. Parasal kalemler ana hatları itibarıyla bu Kısımın (1) numaralı ekinde yer almıştır.

Parasal olmayan kalemler, parasal kalemler dışında kalan kalemlerden oluşur.

Parasal olmayan kalemler içinde yer alan ancak, cari değerleri ile değerlendirilen yabancı para, kıymetli madenler, hisse senetleri ve diğer menkul kıymetler gibi kalemler ile getirileri veya anaparaları enflasyona endekslenmiş olan varlık ve yükümlülükler, parasal kar veya zararın hesaplanmasında parasal kalemler gibi işleme tabi tutulurlar.

Mali tabloların paranın cari satın alma gücü cinsinden ifade edilmesi

Madde 377. Yüksek enflasyon dönemlerinde işletmeler, mali tablolarını paranın bilanço günündeki satın alma gücünü esas alarak düzenlerler. Önceki dönem mali tablolarının karşılaştırma amacıyla düzeltilmesine ilişkin hükümler saklıdır.

Mali tablo kalemlerinin paranın bilanço günündeki satın alma gücü cinsinden ifade edilmesi; parasal olmayan kalemlerin bu Kısımdaki hükümler çerçevesinde gerekli ayarlamalar yapıldıktan sonraki tutarlarının, uygun düzeltme katsayıları ile çarpılması suretiyle yapılır. Parasal ve parasal olmayan kalemlere ve parasal kar veya zarar hesaplamalarına ilişkin bu Kısımda getirilen özel hükümler saklıdır.

Düzeltilme işlemi, mali tabloların gerçeği dürüst bir şekilde yansıtmasını engellemeyecek (satışların yıl içinde düzenli olarak dağıldığı gibi durumlarda) toplulaştırılmış yöntemlere dayalı olarak da yapılabilir. Bu durumda benimsenen yöntemlerin dipnotlarda açıklanması ve takip eden dönemlerde tutarlı bir şekilde uygulanması zorunludur.

Fiyat endeksinin aylık fiyat değişimlerini gösterecek şekilde yayımlanması nedeniyle, bir ay içinde gerçekleşen tüm işlemler için aynı düzeltme katsayısı kullanılır. Ancak, enflasyon oranının ay içinde düzenli arttığı varsayımı yapılarak, ayın farklı günlerinde gerçekleşen işlemlere farklı günlük düzeltme katsayıları uygulanması mümkündür. Bu durumda, konu hakkında dipnotlarda açıklama yapılması zorunludur.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

Mali Tabloların Enflasyona Göre Düzeltilmesi

Bilançonun düzeltilmesi

Madde 378. Hesap dönemi sonunda paranın cari satın alma gücü cinsinden ifade edilmemiş bilanço kalemleri, bu Tebliğdeki hükümler çerçevesinde düzeltme katsayısı kullanılarak paranın cari satın alma gücü cinsinden ifade edilir.

Bilançodaki parasal kalemler, paranın cari satın alma gücü cinsinden ifade edildiklerinden düzeltme işlemine tabi tutulmazlar.

Cari değerleri ile değerlendirilen parasal olmayan kalemler, paranın cari satın alma gücü cinsinden ifade edildiklerinden, ayrıca düzeltme işlemine tabi tutulmazlar.

Düzeltilme işleminde esas alınacak tarih

Madde 379. Aktifleştirme tarihi satın alma veya imal tarihinden farklı olan varlıkların düzeltilmesi, satın alma, imal ve maliyet unsurlarının aktive ilk giriş tarihleri dikkate alınarak yapılır. Vadeli olarak alınan veya satılan varlıklara ilişkin özel hükümler saklıdır.

Yarı mamul ve mamul stoklarının düzeltme işlemine tabi tutulmasında da bunların maliyetine dahil edilen unsurların gerçekleşme tarihleri dikkate alınır.

Amortisman tabi varlıkların düzeltilmesi

Madde 380. İlk defa düzeltme işlemine tabi tutulacak amortisman tabi varlıkların maliyetine ilave edilmiş ancak bu Tebliğdeki hükümler çerçevesinde ilavesi mümkün olmayan, finansman giderleri, kur farkları ve yeniden değerlendirme değer artışı gibi kalemler bu maddede belirtilen şekilde ilgili varlıkların maliyetinden düşülür. Ancak, bu Tebliğde finansman giderlerinin aktifleştirilmesine müsaade edildiği durumlarla sınırlı olarak, varlıkların maliyetine finansman giderlerinin reel kısmının ilave edilmesi mümkündür. Finansman giderlerinin reel kısmı, katlanılan finansman maliyetinin ilgili dönemde gerçekleşen enflasyon oranının üstünde kalan tutarı, aynı anlama gelmek üzere, bir borçla ilgili katlanılan finansman maliyetinin borcun reel değerindeki azalmadan fazla olan tutarı olarak hesaplanır. Yabancı para cinsinden borçlardaki finansman maliyetinin reel kısmının hesaplanmasında kur farkları da hesaba katılır.

Düzeltilme işlemlerinde, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca yapılmış olan yeniden değerlemenin amortisman tabi iktisadi varlıklara ve birikmiş amortismanlarına etkilerinin arındırılması şarttır.

Düzeltilme işlemi, yukarıda belirtilen şekilde, ilgili varlıkların maliyetine bu Tebliğ uyarınca dahil edilmesi mümkün olmayan unsurların indirilmesi suretiyle bulunmuş yeni değerler esas alınarak yapılır. İmal veya inşa edilen varlıkların düzeltme işlemine tabi tutulmasında, aktifleşme tarihi farklı ise, aktifleştirilme tarihi değil, varlığın maliyetine dahil edilen maliyet unsurlarının aktive ilk giriş tarihi dikkate alınır.

Amortisman, varlıkların bu maddede belirtilen şekilde elde edilen düzeltilmiş değerleri üzerinden geçmişe şamil olacak şekilde, bu Tebliğdeki hükümler esas alınarak yeniden hesaplanır. Bu durumda, farklı amortisman yöntemleri kullanılarak itfa edilmiş varlıkların, bu Tebliğde belirtilen yöntemle göre amortisman tabi tutulması nedeniyle, itfa edilmemiş varlıklar olarak yeniden mali tablolarda yer alır.

Stokların düzeltilmesi

Madde 381. Hammadde, emtia, yarı mamul ve mamul stokları, işletmelerin stok değerlendirme politikaları ile uyumlu olarak düzeltme işlemine tabi tutulur. Bunların maliyetine dahil edilmesine müsaade edilmiş kur farkları dahil finansman giderleri maddi varlıklara

ilişkin hükümler çerçevesinde düzeltme işlemine tabi tutulur. Yarı mamul ve mamul stoklarının düzeltilmesinde, bunların yarı mamul veya mamul hale gelme tarihleri değil, maliyete dahil edilen unsurların aktife ilk giriş tarihleri dikkate alınır.

Yoğun olarak işlem gören stoklar ile ilgili düzeltme katsayılarının saptanmasında; stok değerlendirme yöntemine bağlı olarak dönem sonu stoklarının ortalama maliyetine eşit veya en yakın alım maliyetinin gerçekleştiği ayın, stokların alım tarihi olarak kabul edilmesi gibi toplu yöntemler kullanılabilir. Bu yöntemlerin mali tabloların gerçeği dürüst bir şekilde yansıtmalarını engellemeyecek şekilde seçilmesi ve takip eden dönemlerde tutarlı bir şekilde uygulanması zorunludur.

İştirakler, bağlı ortaklıklar, bağlı menkul kıymetler ve diğer hisse senetleri kalemlerinin düzeltilmesi

Madde 382. Makul değer ile değerlendirilmemiş ve/veya bu Tebliğin “Konsolide Mali Tablolar, Bağlı Ortaklıklar, Müşterek Yönetime Tabi Teşebbüsler ve İştirakler” başlıklı Kısımında belirtilen ilkelere göre muhasebeleştirilmemiş iştirakler, bağlı ortaklıklar, bağlı menkul kıymetler ve hisse senetleri maliyet bedellerinden;

a) Enflasyon nedeniyle işletmelerin oluşturmalarına izin verilen yeniden değerlendirme değer artış fonu gibi kaynak girişi yaratmayan fonların sermayeye eklenmesi nedeniyle elde edilen tutarlar,

b) Kur farkları dahil finansman giderleri (bunların reel kısımları için bu Kısımdaki hükümler geçerlidir), ve

c) Bu Tebliğdeki hükümler çerçevesinde maliyete ilave edilmesi mümkün olmayan diğer tutarlar

indirildikten sonra kalan tutarları dikkate alınarak düzeltme işlemine tabi tutulurlar. Yapılan düzeltme işleminde, sermaye artırımının tescil tarihi dikkate alınır.

Öz sermaye kalemlerinin düzeltilmesi

Madde 383. Öz sermaye kalemlerinin düzeltilmesinde; yeniden değerlendirme değer artış fonu gibi enflasyon nedeniyle işletmelerin oluşturmalarına izin verilen fonların sermayeye ilave edilmesi, ortakların öz sermayeye katkısı olarak dikkate alınmaz. Bu tür fonlar sermayeden ve öz sermayeden indirilir. Yedek akçelerin ve birikmiş karların sermayeye ilave edilmesi ortaklar tarafından konulan sermaye olarak dikkate alınır.

Bu madde uyarınca belirlenen ve daha önce sermayeye katılmış öz sermaye kalemlerinin düzeltilmesinde, sermaye artırımının tescil tarihi veya sermaye artırımına mahsuben ödenen tutarların tahsil tarihi esas alınır. Sermayeye ilave edilmiş olsun veya olmasın, emisyon primlerinin düzeltilmesinde ise tahsil tarihleri dikkate alınır.

Mali tabloların bu Kısımdaki hükümler uyarınca düzenlenmeye başlandığı dönemin sonunda ve takip eden dönemlerde, bu Tebliğdeki hükümlere göre belirlenen öz sermaye kaleminin tüm unsurları, ikinci fıkrada belirtilen çerçevede oluştukları şekilde veya öz sermayedeki artış tarihleri esas alınmak suretiyle düzeltme işlemine tabi tutulur.

Mali tablolarda öz sermaye kalemleri kayıtlı değerleri üzerinden gösterilir. Bunların düzeltilmesi sonucunda oluşan farklar, toplu halde “öz sermaye enflasyon düzeltmesi farkları” hesabında gösterilir.

Gelir tablosunun düzeltilmesi

Madde 384. Gelir tablosunun bütün kalemleri, paranın bilanço günündeki satın alma gücü cinsinden ifade edilmek amacıyla, gelir ve giderin tahakkuk ettiği tarihler esas alınarak düzeltme işlemine tabi tutulur. Bazı gelir tablosu kalemleri ile ilgili olarak bu Kısımda yer verilen özel hükümler saklıdır.

Döneme yaygın olarak yapılan giderler ve elde edilen gelirler, tahakkuk tarihleri dikkate alınmadan, dönem sonu fiyat endeksi rakamının dönem ortalama fiyat endeksi rakamına bölünmesi suretiyle bulunacak düzeltme katsayısının ilgili tutara uygulanması suretiyle düzeltme işlemine tabi tutulabilir. Düzeltme işleminin bu şekilde yapılabilmesi; gelir veya gider kalemlerinde gerçekleşen hareketlerin mevsimlik etki göstermemesine ve tüm döneme eşite yakın şekilde dağıldığının varsayılabilmesi için yeterli gerekçelerin varlığına bağlıdır.

Amortismanların düzeltilmesi

Madde 385. Amortismanlar ve itfa payları, aktiflerin düzeltilmiş değerleri üzerinden hesaplanır. Amortisman ve itfa paylarının ilgili hesaplara dağıtımında, bu şekilde bulunan tutar dikkate alınır. Bunun sonucunda, amortisman ve tükenme payları gelir tablosunda ayrıca düzeltme işlemine tabi tutulmaz.

Satışların maliyetinin düzeltilmesi

Madde 386. Satışların maliyeti, stokların ve diğer maliyet unsurlarının düzeltilmiş tutarlarının dikkate alınması suretiyle yeniden hesaplanır.

Dönem içinde yapılan tahakkuklar

Madde 387. İsteyen işletmeler, tutarı dönem sonunda kesinleşecek veya dönem sonunda ortaya çıkan verilere göre yeniden hesaplanacak vergi karşılığı, kıdem tazminatı karşılığı gibi karşılıkları dönem sonunda oluşan nihai tutarları itibarıyla dikkate alabilir. Bu durumda, karşılıkların dönem içinde ayrılan kısmı tutarları, tahakkuk tarihleri dikkate alınarak ayrıca düzeltme işlemine tabi tutulmazlar.

Gelir tablosunda kâr ve zarar olarak yer alan unsurlar

Madde 388. Gayrimenkul satışı gibi, satışlar ve satışların maliyeti ile ilişkilendirilmeden, doğrudan gelir tablosuyla ilişkilendirilen parasal olmayan kalemler, satışa konu olan varlığın düzeltilmiş değeri ile satış bedelinin düzeltilmiş değeri arasındaki fark olarak yeniden hesaplanır. Bu kalemler ayrıca düzeltme işlemine tabi tutulmazlar.

Mali tablo kalemleri ile ilgili ayarlamaların kapsamı

Madde 389. Bu Kısımda, maliyete dahil edilen finansman giderlerinin indirilmesi, yeniden değerlendirme tutarlarının indirilmesi gibi hususlarla ilgili olarak mali tablo kalemlerinde yapılması öngörülen ayarlamalar, mali tablolarını ilk defa bu Tebliğ hükümlerine göre düzenleyecek işletmeler için olup, mali tablolarını önceki dönemlerde de bu Tebliğ hükümlerine göre tutan işletmeler bu ayarlamaları yapmaz.

Net parasal pozisyon kâr ve zararının hesaplanması

Madde 390. Net parasal pozisyon; parasal varlık ve yükümlülükler arasındaki farktır.

Yüksek enflasyon dönemlerinde anapara ve getirileri enflasyona göre değişmeyen parasal varlık bulunduran işletmeler, paranın satın alma gücündeki düşme nedeniyle parasal varlıkları elde bulundurma kaybı, anapara ve getirileri enflasyona göre değişmeyen yükümlülükleri olan işletmeler ise parasal yükümlülükleri bulundurma kazancı elde ederler. Bu kazanç ve kayıplar, bu maddede belirtilen esaslar çerçevesinde hesaplanarak, gelir tablosunda “net parasal pozisyon kârı (zararı)” hesabında gösterilir.

Yüksek enflasyon dönemlerinde işletmeler, parasal varlıklar ve yükümlülükler nedeniyle oluşan kazanç ve kayıpları, bu maddede belirtilen istisnalar hariç, birbirinden mahsup etmek suretiyle, net parasal pozisyon kâr veya zararını hesaplarlar. Bu hesaplama,

parasal olmayan bilanço kalemlerinin, öz sermayenin ve gelir tablosunun düzeltme işlemine tabi tutulması sonucunda aktif ve pasif arasında ortaya çıkan fark olarak da yapılabilir.

Getirileri veya anaparaları enflasyona endekslenmiş veya cari değerleri ile değerlendirilmiş kalemlerle ilgili olarak oluşan değerlendirme farkları ile faiz ve kur farkı gelir ve giderleri net parasal pozisyon kârı (zararı) kalemi ile ilişkilendirilir. Ancak bu kalemlerden, bu Tebliğin diğer kısımlarında gelir tablosunda ayrıca açıklanması öngörülenler, net parasal pozisyon kârı (zararı) kaleminden indirilerek ilgili oldukları bölümde gösterilir. Net parasal pozisyon karı/zararına dahil olan, ancak gelir tablosunda ayrıca açıklanması öngörülen kalemler, net parasal pozisyon kayıp ve kazancının toplu olarak görülmesini sağlamak amacıyla dipnotlarda toplu olarak gösterilir.

Net parasal pozisyon kar-zararı; düzeltilmiş tutarları ile dikkate alınmak üzere, dönem başı net parasal pozisyon kalemine, dönem içinde parasal pozisyonda artış yaratan kalemlerin ilave edilmesi, bu şekilde bulunan tutardan dönem içinde parasal pozisyonda azalış yaratan kalemlerin indirilmesi suretiyle bulunan tutarın, dönem sonu net parasal pozisyon tutarı ile karşılaştırılması suretiyle hesaplanır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Değerleme İlke ve Kuralları

Finansman maliyetleri

Madde 391. Yüksek enflasyon döneminde işletmeler, bu Kısımda müsaade edilen hallerde, finansman giderlerinin sadece reel kısmını ilgili varlıkların maliyetine dahil edebilir.

Vadeli alım-satımlar

Madde 392. Yüksek enflasyon dönemlerinde, Türk Lirası üzerinden vadeli olarak alınan veya satılan varlıkların fiyatı, enflasyondan korunmak amacıyla bir enflasyon payını da içermektedir. Enflasyon payını içeren bu nitelikteki işlem ve olaylar, bu maddedeki hükümler çerçevesinde düzeltme işlemine tabi tutulur.

Alım ve satımın içerdiği enflasyon payı, alım-satım tarihi itibarıyla ilgili borç veya alacağın vadesine mütenasip vadelere devlet iç borçlanma senetleri için borsalarda veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda oluşan faiz haddi veya ilgili dönemde gerçekleşen enflasyon oranı dikkate alınarak tespit edilir ve ilgili kalemler bu tutar düşüldükten sonra kalan tutarları üzerinden düzeltme işlemine tabi tutulurlar.

Alım, satım ve işlem yoğunluğu gibi nedenlerle bir önceki fıkraya göre düzeltme yapılmasında zorluk bulunması halinde, alım satımdan doğan ilgili hesaplara ilişkin düzeltme işlemleri, alım-satım tarihleri itibarıyla değil, bu işlem nedeniyle yapılacak ödeme-tahsil tarihleri dikkate alınarak düzeltilir. Ancak, vadeleri bilanço tarihinden sonra sona eren borç ve alacaklar bir önceki fıkrada tanımlanan faiz hadleri dikkate alınarak reeskonta tabi tutulur ve reeskont tutarları doğrudan gelir ve gider yazılmayarak, varlık, borç ve alacak, satış, satışların maliyeti gibi ilgili oldukları kalemlerle ilişkilendirilir.

Bir mal alım-satımı nedeniyle oluşan alım-satım şartına bağlanmış olarak verilen veya alınan borç veya alacaklarda, alım-satım konu malın fiyatına dahil edilmiş vade farkının (enflasyon payının) hesaplanmasına dikkate alınan ve konu ile ilgili sözleşmede açıkça belirlenen faiz oranının piyasa faiz oranından yıllık bazda %10 veya daha fazla bir oranda farklı olması halinde, bu kalemler ile ilgili düzeltme işlemlerinde, sözleşmelerde tespit edilmiş faiz haddi değil, bu maddenin ikinci fıkrasında belirtilen yöntemler uyarınca tespit edilmiş faiz hadleri kullanılır.

Amortisman hesaplama ilkeleri

Madde 393. Yüksek enflasyon döneminde amortismanlar ve tükenme payları, ilgili varlıkların düzeltilme sonucu bulunan yeni değerleri üzerinden ayrılır.

Maddi olmayan varlıkların tükenme veya itfa payları düzeltilmiş yeni değerleri üzerinden hesaplanır.

Düzeltilmiş tutarların kullanım değerinden fazla olması

Madde 394. Parasal olmayan kalemlerin bu Kısımdaki hükümler çerçevesinde düzeltme işlemine tabi tutulması sonucunda oluşan tutarları, ilgili kalemin gelecekteki kullanımı sonucu oluşacak geri kazanılabilir değerini aşamaz. Bu çerçevede, maddi varlıklar, patent, şerefiye ve ticari markaların düzeltilmiş tutarları, geri kazanılabilir tutarlarına, stokların düzeltilmiş tutarları net gerçekleşebilir değerine ve cari yatırımların düzeltilmiş tutarları da cari piyasa değerine indirilir.

Bu maddede belirtilen değerleme sonucunda ayrılması gereken karşılıklar, ilgili kalem için öngörülen değer düşüklüğü karşılığı ayrılmak suretiyle yapılır. Değer düşüklüğü karşılığı gelir tablosu ile ilişkilendirilir.

Vergiler

Madde 395. Mali tabloların bu Kısım uyarınca enflasyona göre düzeltilmesi sonucunda mali kar ile ticari kar arasında fark oluşabilir. Söz konusu farklar bu Tebliğin “Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergiler” başlıklı Kısım uyarınca muhasebeleştirilir.

BEŞİNCİ BÖLÜM

Mali Tabloların Bu Tebliğe Göre İlk Defa Düzenlenmesinde Uygulanacak Özel Hükümler

Özel hükümlerin uygulanması

Madde 396. Mali tabloların bu Tebliğ uyarınca ilk defa düzenlenmesinde, bu bölümde belirtilen özel hükümlere uyulur. İzleyen dönemlerde ise bu hükümler uygulanmaz.

Düzeltilme katsayılarının hesaplanması

Madde 397. 1970 yılı ve sonraki yıllarda gerçekleşen işlemlerin düzeltilmesinde, bir örneği bu Kısımın (2) numaralı ekinde yer alan endekslerden üretilecek düzeltme katsayıları kullanılır. 1970’den önceki tarihlerde gerçekleşen işlemlerin düzeltilmesinde ise, işlemlerin 1970 yılında gerçekleştiği kabul edilir. 2003 ve daha sonraki tarihlerde endeks rakamı olarak Devlet İstatistik Enstitüsünün en yeni bazlı Türkiye için hesaplanan toptan eşya fiyatları genel endeksi esas alınır.

Düzenlenecek mali tablolar

Madde 398. Mali tabloların bu Tebliğ uyarınca ilk defa düzenlenmeye başlandığı dönemde, gelir tablosunun hazırlanmasını sağlamak üzere en az bir önceki yıl bilançosunun da Tebliğdeki hükümler çerçevesinde düzeltme işlemine tabi tutulması zorunludur. Dipnotlarda önceki dönem mali tablolarının bağımsız denetimden geçmiş olup olmadığına ilişkin açıklamaya yer verilir.

İlk mali tablo denkleştirme işlemi

Madde 399. Mali tabloların bu Tebliğ hükümleri uyarınca ilk defa düzenleneceği hesap döneminin başına kadar olan dönem düzeltilmiş tutarları ile olmak üzere, aktif kalemlerden, borçların ve öz sermaye kalemlerinin çıkarılması sonucunda kalan kısım öz

sermaye hesap grubu içinde, “geçmiş yıllar karı (zararı)” hesabında izlenir ve konu hakkında dipnotlarda açıklama yapılır.

ALTINCI BÖLÜM

Çeşitli Hükümler

Nakit akım ve öz sermaye değişim tablosu

Madde 400. Kurulun muhasebe standartları ile ilgili düzenlemeleri uyarınca düzenlenmesi gereken nakit akım tablosu ile öz sermaye değişim tablosu da bu Tebliğ hükümleri çerçevesinde paranın cari satın alma gücü cinsinden ifade edilmek üzere düzeltme işlemine tabi tutulur. Nakit akım tablosu, bu Tebliğ uyarınca düzeltme işlemine tabi tutulmamış mali tablolardan elde edilen tutarların ilgili düzeltme katsayısı ile çarpılmak suretiyle düzeltmeye tabi tutulur.

Bu kısımdaki hükümlerin konsolide mali tablolara uygulanması ile ilgili özel hükümler

Madde 401. Yüksek enflasyon dönemlerinde yabancı ülkelerde faaliyet göstermeyen bağlı ortaklıkların konsolidasyona dahil edilmesinde, ilgili ortaklığın mali tabloları bu Kısımdaki hükümler uyarınca düzeltmeye tabi tutulur.

Yüksek enflasyonun hüküm sürdüğü bir yabancı ülkede faaliyet gösteren bağlı ortaklıkların mali tabloları, bu Kısımdaki hükümler çerçevesinde düzeltmeye tabi tutulur ve düzeltilmiş mali tablolar dönem sonu kapanış kurları esas alınarak Türk lirasına dönüştürülür ve konsolide mali tabloların hazırlanmasında bu şekilde hazırlanan mali tablolar esas alınır.

Farklı hesap dönemleri olan bağlı ortaklıkların mali tablolarının konsolidasyona dahil edilmesi durumunda, her bir mali tablo, konsolide mali tablo tarihindeki paranın satın alma gücü cinsinden yeniden ifade edilir.

Bu kısımdaki hükümlerin öz sermaye yöntemine göre muhasebeleştirilen iştiraklere uygulanması

Madde 402. Yüksek enflasyonun olduğu bir ülkede faaliyet gösteren ve öz sermaye yöntemine göre muhasebeleştirilen iştiraklerin gelir tablosu ve bilançosu bu Kısımdaki hükümlere göre düzeltilir. İşletmenin iştirakin net varlığındaki ve faaliyet sonuçlarındaki payı bu düzeltilmiş tutar dikkate alınarak hesaplanır. İştirakin mali tablolarının yabancı para birimi üzerinden düzenlenmesi durumunda, mali tablolara kapanış kurları esas alınarak dönüştürülür.

Önceki dönem mali tablolarının karşılaştırma amacıyla düzeltilmesi

Madde 403. Mali tablolar, önceki dönem mali tabloları ile karşılaştırmalı olarak hazırlanır. Karşılaştırmanın sağlıklı yapılabilmesini sağlamak amacıyla, bu Tebliğ hükümlerine uygun olarak hazırlanmış önceki döneme ait mali tablolar, düzeltme katsayısı kullanılarak cari satın alma gücü cinsinden ifade edilir. Önceki dönem mali tablolarının karşılaştırma amacıyla düzeltilmesi, mali tabloların tüm kalemlerinin dönemin düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle yapılır. Ancak bu Tebliğin “Kur Değişiminin Etkileri” Kısımında yüksek enflasyon döneminde önceki dönem rakamlarının düzeltilmesine ilişkin özel hükümler saklıdır.

Bu Kısımdaki hükümlere uygun olarak düzenlenmemiş önceki dönem mali tabloları, bu Kısımdaki hükümler uyarınca düzenlenmiş mali tablolarla karşılaştırma amacıyla birinci fıkrada belirtilen şekilde düzeltilemez.

Yüksek enflasyon döneminden sonraki mali tablolar

Madde 404. Yüksek enflasyon döneminin sona ermesi nedeniyle bu Kısımdaki hükümlere göre mali tablo hazırlanmasına son verilmesi halinde, son dönem mali tablolarında yer alan rakamlar bir sonraki döneme ait mali tablo hazırlanmasında esas alınacak rakamların başlangıç değerlerini oluşturur.

Kamuya açıklanacak hususlar

Madde 405. Mali tablo dipnotlarında, diğer kısımlarda öngörülen dipnotların yanında aşağıdaki açıklamalara da yer verilir.

a) Paranın satın alma gücündeki değişikliklerin mali tablolara olan bozucu etkisini gidermek amacıyla cari ve önceki dönem mali tablolarının paranın cari dönem sonundaki satın alma gücü cinsinden yeniden ifade edildiğine yönelik açıklama,

b) Mali tablolarda yer alan kalemlerin paranın cari satın alma gücü cinsinden ifade edilmesinde kullanılan ölçütlere ilişkin açıklama,

c) Bu Tebliğde, farklı değerlendirme yöntemlerinin kullanılmasına, imkan verildiği durumlarda, hangi yöntemin benimsendiğine dair açıklama,

d) Varlıklarla ilgili olarak vergi mevzuatı çerçevesinde yapılan amortisman hesaplamalarına ilişkin açıklama,

e) Mali tablolarını bu Kısımdaki hükümler çerçevesinde düzenlemeyen bağlı ortaklıklar ile ilgili açıklama,

f) Düzeltme işleminde esas alınan, varsa, toplulaştırılmış yöntemlere ilişkin açıklama ile bir takvim ayının farklı günlerinde gerçekleşen işlemlere farklı düzeltme katsayılarının uygulanması halinde bu konuya ilişkin açıklama,

g) Türk Ticaret Kanunu veya işletmelerin ana sözleşmeleri çerçevesinde oluşan yedek akçeler ile ödenmiş veya çıkarılmış sermayenin kayıtlı değerleri hakkında açıklama,

h) Net parasal pozisyon kârı-zararına dahil olan, ancak gelir tablosunda ayrıca açıklanması öngörülen kalemler hakkında açıklama,

i) Önceki dönem mali tablolarının bağımsız denetimden geçmiş olup olmadığına ilişkin açıklama,

j) Mali tabloların Tebliğ hükümleri uyarınca ilk defa düzenleneceği hesap döneminin başına kadar olan dönemde düzeltilmiş tutarları ile olmak üzere, aktif kalemlerden, borçların ve öz sermaye kalemlerinin çıkarılması sonucunda kalan kısım hakkında dipnotlarda açıklama yapılır.

Mali tablo dipnotlarında düzeltme işlemine tabi tutulmuş mali tablo kalemleriyle ilgili olarak açıklanması öngörülen hususlar, bu Tebliğde belirtilen şekilde düzeltme işlemine tabi tutulmuş değerleri dikkate alınarak açıklanır.

Mali tabloların formatı

Madde 406. Bu Tebliğ uyarınca hazırlanan mali tabloların başlığından sonra gelmek üzere, “enflasyona göre düzeltilmiş” ibaresi konulur.

PARASAL KALEMLER

Ek: 1

A) Parasal Aktif Kalemler ile Parasal Aktif Kalemlere Benzer Şekilde İşleme Tabi Tutulan Parasal Olmayan Aktif Kalemler:
1. Hazır Değerler (TL Hesaplar)
2. Özel ve Kamu Kesimi Tahvil Senet ve Bonoları
3. Diğer Menkul kıymetler (tahvil ve benzeri özellikler taşıyanlar)
4. Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı (parasal olanlar için ayrılanlar)
5. Ticari alacaklar
6. Diğer ticari alacaklar
7. Verilen sipariş avansları (sabit fiyattan mal alımını garanti etmeyen)
8. Diğer cari varlıklar (parasal özellikler taşıyan kalemler)
9. Bağlı menkul kıymetler (tahvil ve benzerleri)
10. Diğer cari olmayan finansal varlıklar (tahvil ve benzerleri)
11. Peşin ödenen vergiler ve fonlar
B) Parasal Pasif Kalemler
1. Finansal borçlar
2. Ticari borçlar
3. Diğer borçlar
4. Alınan avanslar (sabit fiyattan mal satımını garanti etmeyen)
5. Borç ve gider karşılıkları

FİYAT ENDEKSLERİ

	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Ekim	Kasım	Aralık
1970	0.01877	0.01899	0.01883	0.01879	0.01869	0.01840	0.01800	0.01839	0.01869	0.01891	0.01891	0.01914	0.01951
1971	0.02034	0.02074	0.02091	0.02109	0.02139	0.02126	0.02218	0.02240	0.02237	0.02298	0.02298	0.02361	0.02400
1972	0.02453	0.02533	0.02524	0.02526	0.02555	0.02570	0.02610	0.02620	0.02640	0.02654	0.02654	0.02719	0.02758
1973	0.02770	0.02905	0.02928	0.02954	0.02994	0.03006	0.03056	0.03126	0.03265	0.03352	0.03352	0.03400	0.03561
1974	0.03647	0.03760	0.03934	0.04047	0.04162	0.04028	0.04034	0.04053	0.04173	0.04157	0.04157	0.04176	0.04240
1975	0.04401	0.04500	0.04545	0.04552	0.04492	0.04406	0.04371	0.04396	0.04417	0.04479	0.04479	0.04511	0.04681
1976	0.04790	0.04894	0.04949	0.05111	0.05243	0.05291	0.05106	0.05197	0.05282	0.05391	0.05391	0.05503	0.05577
1977	0.05720	0.05773	0.05829	0.06041	0.06117	0.06188	0.06227	0.06258	0.06801	0.07120	0.07120	0.07335	0.07590
1978	0.07904	0.08258	0.08625	0.08925	0.09209	0.09378	0.09793	0.10023	0.10444	0.10730	0.10730	0.10973	0.11290
1979	0.11822	0.12394	0.13022	0.14040	0.14697	0.15758	0.16276	0.16813	0.17323	0.18206	0.18206	0.19645	0.20477
1980	0.22360	0.28909	0.30194	0.31262	0.32182	0.33068	0.33126	0.33635	0.34798	0.37275	0.37275	0.38675	0.39862
1981	0.41676	0.42613	0.42265	0.41930	0.42843	0.45584	0.45654	0.46161	0.47520	0.48294	0.48294	0.49251	0.50081
1982	0.51995	0.53931	0.55729	0.56789	0.57527	0.58310	0.59462	0.60615	0.61306	0.61767	0.61767	0.62413	0.62781
1983	0.68774	0.70433	0.71539	0.72553	0.73752	0.74720	0.75596	0.77163	0.78776	0.80943	0.80943	0.84262	0.87949
1984	0.91360	0.94449	0.97537	1.05604	1.12887	1.18187	1.17358	1.21091	1.23903	1.27960	1.27960	1.32707	1.35012
1985	1.41512	1.48195	1.56124	1.59765	1.63222	1.61148	1.61932	1.64789	1.69307	1.77742	1.77742	1.83181	1.86638
1986	1.95074	1.99038	2.01619	2.05630	2.08902	2.10931	2.13512	2.13881	2.18490	2.27018	2.27018	2.30336	2.32457
1987	2.40846	2.49881	2.58352	2.69081	2.84046	2.71622	2.72470	2.80940	2.91952	3.02116	3.02116	3.14258	3.52375
1988	3.82022	4.05740	4.33692	4.53175	4.59104	4.62775	4.75198	4.91292	5.13880	5.38727	5.38727	5.68374	5.91810
1989	6.34162	6.57315	6.81315	7.17174	7.49080	7.73362	8.13173	8.34350	8.55526	8.79244	8.79244	9.15949	9.60561
1990	10.03196	10.49502	10.93266	11.19525	11.36749	11.53407	11.72890	12.24842	12.95430	13.55289	13.55289	13.92842	14.27571
1991	14.93077	15.71570	16.47806	17.36464	17.87005	18.11287	18.51946	19.39475	20.24463	20.95616	20.95616	21.76368	22.72933
1992	25.23661	26.55237	27.69872	28.30577	28.50342	28.57401	29.09918	30.50530	32.41682	34.21540	34.21540	35.40975	36.68598
1993	38.53538	40.54573	42.47419	43.58383	44.83748	45.88783	48.06476	49.86899	51.87086	53.72027	53.72027	57.13390	58.79131
1994	61.90000	66.70000	71.40000	91.70000	99.50000	102.20000	104.70000	108.00000	112.80000	119.80000	119.80000	126.60000	134.70000
1995	148.50000	159.00000	167.80000	176.40000	179.70000	182.00000	186.10000	190.30000	199.10000	206.50000	206.50000	213.80000	223.10000
1996	244.80000	259.10000	277.30000	299.70000	312.10000	320.60000	328.20000	340.60000	358.00000	377.60000	377.60000	396.90000	412.50000
1997	435.80000	462.80000	490.70000	517.90000	544.80000	563.40000	593.10000	624.60000	663.70000	708.00000	708.00000	747.60000	787.70000
1998	839.10000	877.40000	912.70000	949.30000	980.20000	995.50000	1,020.70000	1,045.30000	1,101.20000	1,146.80000	1,146.80000	1,185.70000	1,215.10000
1999	1,258.60000	1,301.00000	1,352.90000	1,424.40000	1,469.90000	1,496.50000	1,556.00000	1,606.80000	1,700.80000	1,780.10000	1,780.10000	1,852.70000	1,979.50000
2000	2,094.00000	2,179.30000	2,246.80000	2,300.50000	2,339.50000	2,346.39990	2,370.50000	2,393.00000	2,448.30000	2,516.70000	2,516.70000	2,577.20000	2,626.00000
2001	2,686.80000	2,757.60000	3,035.00000	3,470.80000	3,689.60000	3,795.60000	3,920.60000	4,059.50000	4,276.70000	4,564.50000	4,564.50000	4,755.50000	4,951.70000
2002	5,157.40000	5,289.50000	5,387.90000	5,485.50000	5,508.40000	5,572.00000	5,720.70000	5,842.80000	6,024.60000	6,213.30000	6,213.30000	6,314.30000	6,478.80000

ONALTINCI KISIM HİSSE BAŞINA KAZANÇ

BİRİNCİ BÖLÜM Amaç, Kapsam ve Tanımlar

Amaç

Madde 407. Bu Kısımın amacı, aynı hesap döneminde farklı işletmeler arasında veya aynı işletmenin farklı hesap dönemleri arasında performans karşılaştırmalarının yapılabilmesi için hisse başına kazancın hesaplanması ve gösterimine ilişkin ilkeleri belirlemektir.

Kapsam

Madde 408. Hisse başına kazancın hesaplanmasında bu Kısım hükümleri uygulanır.

Bu Kısımın odak noktası hisse başına kazanç hesaplama formülünün payda bölümüdür. Karın belirlenmesine ilişkin olarak farklı muhasebe politikaları kullanılması nedeniyle hisse başına kazanç verilerinin sınırlamaları olsa bile, tutarlı olarak belirlenen payda finansal raporlamayı güçlendirir.

Tanımlar

Madde 409. Bu Kısımda geçen;

Adi hisse senedi: Sahipliği temsil eden diğer tüm paylardan sonra gelen payları,

Potansiyel adi hisse senedi: Lehdarına adi hisse senedine sahiplik hakkı verebilen finansal araç veya sözleşmeyi,

Varant veya opsiyon: Lehdarına adi hisse senedi satın alma hakkı veren finansal araçları,

ifade eder.

Aşağıdaki kavramlar ise bu Tebliğin “Finansal Araçlar” başlıklı Kısımında belirtilen anlamlarıyla kullanılmıştır:

Finansal araç: Bir işletmenin finansal varlığı iken diğer işletmenin finansal yükümlülüğü veya hissesi olan sözleşme.

Hisse senedi: İşletmenin varlıklarından tüm yükümlülüklerini indirdikten sonra kalan bakiyede hak sahibi olmayı sağlayan sözleşme.

Makul değer: Bilgili ve istekli taraflar arasında, herhangi bir ilişkiden etkilenmeyecek şartlar altında bir varlığın el değiştirebileceği fiyat veya yükümlülüklerin yerine getirilmesinde esas teşkil edecek olan meblağ.

Adi hisse senetleri, diğer bütün çeşit hisse senetlerinden (imtiyazlı hisse senetleri gibi) sonra net dönem karına katılırlar. İşletmeler çeşitli sınıflarda adi hisse senedine sahip olabilir. Aynı sınıftaki hisse senetleri, temettü almak için aynı haklara sahiptir.

Potansiyel adi hisse senedi örnekleri:

a) İmtiyazlı hisse senetleri de dahil olmak üzere, adi hisse senedine dönüşebilir, borçlanma veya ortaklık temsil eden finansal araçlar.

b) Varant ve opsiyonlar.

c) Ücretlerinin bir parçası olarak çalışanlara hisse senedi alma hakkı tanıyan çalışan planları ve diğer hisse satın alma planları.

d) Bir işin veya varlığın satın alınması gibi, sözleşmelerden doğan bazı şartların sağlanması karşılığında ihraç edilen hisse senetleri.

İKİNCİ BÖLÜM

Genel Hükümler

Hisse senetleri borsada işlem gören işletmeler

Madde 410. Adi hisse senetleri veya potansiyel adi hisse senetleri borsada işlem gören işletmeler ile adi hisse senetleri veya potansiyel adi hisse senetlerini halka arz etmek üzere olan işletmeler bu Kısım hükümlerine uyarlar.

Konsolide mali tablolar

Madde 411. Ana ortaklığa ait mali tabloların ve konsolide mali tabloların beraber sunulması durumunda, bu Kısım göre sunulması istenen bilgiler sadece konsolide bazda olanlardır.

Bir ana ortaklığın mali tablolarını kullananlar genellikle grubun bir bütün olarak faaliyet sonuçları ile ilgilenirler ve bu sonuçlar hakkında bilgi sahibi olmak isterler.

Hisse senetleri borsada işlem görmeyen işletmeler

Madde 412. Hisse başına kazanç açıklamak isteyen adi hisse senetleri veya potansiyel adi hisse senetleri borsada işlem görmeyen işletmeler de hesaplamalarını ve açıklamalarını bu Kısım esaslarına göre yaparlar.

Adi hisse senetleri veya potansiyel adi hisse senetleri borsada işlem görmeyen işletmeler hisse başına kazanç açıklamak zorunda değildirler. Buna rağmen hisse başına kazanç açıklamak isteyen işletmeler, bu Kısım esaslarına uygun hesaplama yaparlarsa mali raporlamalarda işletmeler arası karşılaştırılabilirlik sağlanabilir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

Değerleme

Hisse başına kazanç

Madde 413. Hisse başına kazanç, net dönem karından veya zararından adi hisse senedi sahiplerine isabet eden kısmın, dönem içindeki ağırlıklı ortalama adi hisse senedi sayısına bölünmesiyle hesaplanır.

Kazanç

Madde 414. Hisse başına kazancın hesaplanmasında kullanılacak adi hisse senedi sahiplerine isabet eden net dönem karı veya zararı, imtiyazlı hisse senetlerine ödenecek temettüler sonrası net dönem karı veya zararıdır.

Vergi gideri ve topluluk dışı paylar dahil bir dönem içinde gerçekleşen tüm gelir ve gider kalemleri net dönem karı veya zararının belirlenmesinde dikkate alınır. İmtiyazlı temettüler dahil, imtiyazlı hisse senedi sahiplerine isabet eden net karın net dönem karından indirilmesiyle (veya net dönem zararına eklenmesiyle), adi hisse senetlerine isabet eden net dönem karı veya zararı hesaplanır.

Net dönem karından indirilecek imtiyazlı temettü tutarı:

a) İlgili dönemde temettü birikimsiz imtiyazlı hisse senetleri için ödeneceği ilan edilen imtiyazlı temettü tutarı ve

b) Dağıtılacak temettü miktarına ilişkin bir karar ilan edilmiş olsun veya olmasın, ilgili dönemde temettü birikimli imtiyazlı hisse senetlerine ödenecek toplam imtiyazlı temettü tutarını kapsar.

Diğer taraftan, ilgili döneme ait imtiyazlı temettü tutarı, önceki dönemlere ilişkin olarak cari dönemde, temettü birikimli imtiyazlı hisse senetlerine ödenen veya ödeneceği ilan edilen temettü tutarını içermez.

Hisse senedi sayısı

Madde 415. Hisse başına kazanç, dönem içindeki ağırlıklı ortalama adi hisse senedi sayısı kullanılarak hesaplanır.

Dönem içindeki ağırlıklı ortalama adi hisse senedi sayısı, dönem içinde herhangi bir zamanda ortakların sahip olduğu hisse sayısının daha az veya daha fazla olması nedeniyle sermayenin değişme durumunu yansıtmaktadır. Dönem içindeki ortakların elinde bulunan ağırlıklı ortalama adi hisse senedi sayısı, dönem başındaki adi hisse senedi sayısı ve dönem içinde geri alınan veya ihraç edilen hisse senedi sayısının bir zaman-ağırlığı faktörü ile çarpılarak toplanması sonucu bulunan hisse senedi sayısıdır. Zaman-ağırlığı faktörü belli sayıda hisse senedinin çıkarılmış bulunduğu gün sayısının toplam dönemin gün sayısına oranıdır. Ağırlıklı ortalamanın hesaplanmasına ilişkin makul tahminler yapılabilir.

Hisse senetlerinin hesaplama dahil edilme tarihi

Madde 416. Hisse senetlerinin ağırlıklı ortalama hisse senedi sayısı hesabına dahil edildiği tarih çoğunlukla hisse senetlerinin karşılığının elde edilebilme tarihidir. Örnek olarak:

- a) Nakit karşılığı ihraç edilen adi hisse senetleri, rüçhan hakkı kullanım tarihinde ,
 - b) Temettünün gönüllü olarak yeniden adi hisse senedi veya imtiyazlı hisse senetlerine yatırılması nedeniyle ihraç edilen hisse senetleri, temettü dağıtım tarihinde,
 - c) Bir borçlanma senedinin adi hisse senedine çevrilmesi nedeniyle ihraç edilen hisse senetleri, faiz tahakkukunun sona erdiği tarihte,
 - d) Bir finansal aracın anapara ya da faiz ödemesi yerine ihraç edilen adi hisse senetleri, faiz tahakkukunun sona erdiği tarihte,
 - e) İşletmenin herhangi bir borcunun ifası nedeniyle ihraç edilen adi hisse senetleri, borcun ifa tarihinde,
 - f) Nakit haricinde herhangi bir varlığın iktisabı karşılığı ihraç edilen adi hisse senetleri, iktisabın gerçekleştiği tarihte,
 - g) Alınan hizmet karşılığında ihraç edilen adi hisse senetleri, hizmetin alınma tarihinde,
- hesaplamaya dahil edilir.

Bu ve bunun gibi durumlarda adi hisse senetlerinin ağırlıklı ortalama hisse sayısı hesabına dahil edileceği tarih, hisse senedinin ihracına ilişkin özel şart ve durumlara göre belirlenir. Tarihin belirlenmesinde yapılan sözleşmenin özüne özellikle dikkat edilmesi şarttır.

İktisap yoluyla birleşme karşılığında ihraç edilen hisse senetleri, ağırlıklı ortalama hisse senedi sayısına devralma tarihi itibarıyla dahil edilir, çünkü devralan işletme devir olan işletmenin faaliyet sonuçlarını kendi gelir tablosuna devralma tarihi itibarıyla dahil eder. Hakların birleştirilmesi şeklinde bir birleşme işlemine ilişkin olarak ihraç edilen hisse senetleri ağırlıklı ortalama hisse senedi sayısına bütün dönemler için dahil edilir çünkü birleşik işletmenin finansal tabloları, birleşik işletme hep varmış gibi hazırlanır. Bu nedenle hakların birleştirilmesi şeklinde bir birleşme işleminde, hisse başına kazanç hesabı yapılırken, birleşen işletmelerin ağırlıklı ortalama adi hisse senedi sayılarının toplamı, birleşme sonrası ortaya çıkan işletmenin hisse senetlerine göre düzeltilir.

Kısmen ödenmiş adi hisse senedi ihraç edildiğinde, bu hisse senetleri dönem içindeki temettü ödemelerine tam ödenmiş hisse senedine göre katılma hakkı oranında, tam ödenmiş hisse senetlerinin bir kesri gibi muamele görür.

Belli şartların gerçekleşmesine bağlı olarak ihraç edilen adi hisse senetleri ortakların elinde bulunan hisse senedi gibi değerlendirilir ve hisse başına kazanç hesabına gerekli bütün şartların yerine getirilme tarihinden itibaren dahil edilir. Şarta bağlı olarak iade edilebilir (geri çağrılabilir) adi hisse senetleri, şarta bağlı ihraç olunan hisseler gibi muamele görür.

Adi hisse sayısını değiştiren olaylar

Madde 417. Cari dönem ve açıklanan bütün dönemler için ağırlıklı ortalama adi hisse senedi sayısı, potansiyel adi hisse senetlerinin çevrilmesi hariç, özkaynakta bir değişiklik olmadan ortakların elinde bulunan adi hisse sayısını değiştiren olaylara göre ayarlanır.

Özkaynaklarda bir değişiklik olmadan, adi hisse senedi ihraç edilebilir veya ortakların elinde bulunan hisse senedi sayısı azaltılabilir. Örnek olarak:

a) Bedelsiz hisse senedi ihracı,

b) Bir başka ihraç sırasında bedelsiz olarak verilen hisseler (rüçhan hakkı kullanımı sırasında ortaya çıkan bedelsiz ihraç edilen adi hisse senedi),

c) Hisse bölme,

d) Birleştirme (daha önceden bölünen hisselerin birleştirilmesi),

Bir bedelsiz hisse senedi ihracında veya hisse bölme işleminde, adi hisse senetleri mevcut hissedarlar için bedelsiz olarak ihraç edilir. Böylece özkaynakta bir artış meydana gelmeden ortakların ellerinde bulunan adi hisse senedi adedi artmış olur. Olay gerçekleşmeden önce ortakların ellerinde bulunan adi hisse senetlerinin sayısı sanki olay raporlanan en eski dönem başında olmuş gibi hisse senedi sayısının değişimine göre oransal olarak ayarlanır. (Örnek: %200 bedelsiz bir artırımda, ihraç öncesi hisse senedi sayısı 3 ile çarpılarak toplam hisse senedi sayısı elde edilir veya 2 ile çarpılarak ek olarak artırılan hisse senedi sayısı elde edilir.)

Potansiyel adi hisse senetleri genellikle tam değer karşılığında ihraç edildiğinden, potansiyel adi hisse senetlerinin çevrilmesi için adi hisse senedi ihracı işletmedeki mevcut varlıklarda orantılı bir değişime yol açarak genellikle bedelsiz hisse dağıtımına sebep olmaz. Rüçhan hakkı kullanımında, rüçhan hakkı kullanım fiyatı çoğunlukla hisse senedinin makul değerinden düşüktür. Bu nedenle böyle bir rüçhan hakkı kullanımı bedelsiz bölüm içerir. Rüçhan hakkı kullanımından önceki dönemler için hisse başına kazanç hesabında kullanılacak adi hisse senedi sayısı, rüçhan hakkı kullanımından önceki hisse senedi sayısının, hissenin rüçhan hakkı kullanımından hemen önceki makul değerinin rüçhan hakkı kullanımından sonra hissenin teorik makul değerine bölünmesi sonucunda bulunan faktörle çarpılması sonucu bulunur.

Rüçhan hakkı kullanımından sonra hissenin teorik makul değeri, rüçhan hakkı kullanımından hemen önce ortakların ellerinde bulunan hisse senetlerinin toplam makul değerine rüçhan hakkı kullanımından elde edilen hasılatın eklenmesi sonucu bulunan tutarın rüçhan hakkı kullanımından sonra ortakların elinde olan hisse senedi adedine bölünmesiyle bulunur.

Hisse başına bölünmüş kazanç

Madde 418. Hisse başına bölünmüş kazancın hesaplanmasında, adi hisse senedi sahiplerine isabet eden net kar ve ağırlıklı ortalama adi hisse senedi sayısı bölmeye müsait bütün potansiyel adi hisse senetlerinin etkisine göre düzeltilir.

Dönem içindeki bütün bölmeye müsait potansiyel adi hisse senetlerinin etkisi dikkate alındığından, hisse başına bölünmüş kazancın hesaplanması ile hisse başına kazancın hesaplanması tutarlıdır. Şöyle ki;

a)Adi hisse senetlerine isabet eden net dönem karı, dönem içinde bölmeye müsait potansiyel adi hisse senetlerine ödenen vergi sonrası temettü ve faiz tutarı kadar artırılır ve bölmeye müsait potansiyel adi hisse senetlerinin, adi hisse senedine çevrilmesi sırasında gelir ya da giderde ortaya çıkacak diğer değişikliklere göre düzeltilir.

b)Ortakların ellerinde bulunan ağırlıklı ortalama adi hisse senedi sayısı, bölmeye müsait potansiyel adi hisse senetlerinin, adi hisse senetlerine çevrilmesi durumunda ihraç edilmesi gereken hisse senetlerinin ağırlıklı ortalama sayısı kadar artırılır.

Bölünmüş kazanç

Madde 419. Hisse başına bölünmüş kazancın hesaplanması için, bu bölümün “Kazanç” başlıklı maddesine göre hesaplanan adi hisse senetlerine isabet eden net dönem karı veya zararı aşağıdakilerin vergi sonrası etkilerine göre düzeltilir;

a)Adi hisse senetlerine isabet eden net dönem karının bu bölümün “Kazanç” başlıklı maddesine göre hesaplanması sırasında net kardan indirilen bölmeye müsait potansiyel adi hisse senetlerine ilişkin temettü,

b)Bölmeye müsait potansiyel adi hisse senetlerine dönem içinde ödenen faiz,

c)Bölmeye müsait potansiyel adi hisse senetlerinin adi hisse senetlerine çevrimi sırasında gelir ya da giderde ortaya çıkacak diğer değişiklikler.

Potansiyel adi hisse senetlerinin adi hisse senetlerine çevrilmesinden sonra, artık potansiyel adi hisse senetlerine ilişkin olarak başkaca temettü, faiz ve diğer gelir ya da gider oluşmaz. Bunun yerine, bu yeni adi hisse senetleri, adi hisse senetlerine isabet eden net dönem karına katılma hakkına sahip olurlar. Bu nedenle, bu bölümün “Kazanç” başlıklı maddesine göre hesaplanan adi hisse senetlerine isabet eden net dönem karı, potansiyel bölmeye müsait adi hisse senetlerinin, adi hisse senedine çevrilmesi yoluyla tasarruf edilecek temettü, faiz ve diğer gelir ve gider tutarı kadar artırılır. Potansiyel adi hisse senetleri ile ilgili giderler, sebebi getiri düzeltmesi sırasında dikkate alınan iskonto veya prim ile harçlardır. Temettü, faiz ve diğer gelir ya da gider tutarları, bunlara ilişkin olarak işletme tarafından üstlenilmiş vergilere göre düzeltilir.

Bir miktar potansiyel adi hisse senetlerinin çevrilmesi diğer gelir ya da giderlerde değişikliklere sebep olabilir. Örnek olarak, potansiyel adi hisse senetlerine ödenen faizlerde azalma net dönem karında artışa, bu da esneklik tanımayan çalışan kar paylaşım planları ile ilgili giderlerde artışa sebep olabilir. Hisse başına bölünmüş kazancın hesaplanmasında, net dönem karı ya da zararı, gelir ya da giderlerdeki bu gibi değişimlere göre düzeltilir.

Bölünmüş hisse senedi sayısı

Madde 420. Hisse başına bölünmüş kazancın hesaplanmasında kullanılacak adi hisse senedi sayısı, bu bölümün “Hisse senedi sayısı” başlıklı maddesine göre hesaplanmış ağırlıklı ortalama adi hisse senedi sayısı ile bölmeye müsait tüm potansiyel adi hisse senetlerinin, adi hisse senetlerine çevrilmesi için ihraç edilecek adi hisse senedi sayısının ağırlıklı ortalamasının toplamıdır. Bölmeye müsait potansiyel hisse senetlerinin dönem başında, eğer daha sonra ise, potansiyel adi hisse senetlerinin ihraç tarihinde adi hisse senetlerine çevrildiği varsayılmalıdır.

Bölmeye müsait potansiyel adi hisse senetlerinin dönüştürülmesinde ihraç edilecek adi hisse senedi sayısı potansiyel adi hisse senetlerinin içerdiği şartlara göre belirlenir. Hesaplama adi hisse senedine çevrimin, potansiyel adi hisse senedi sahibi açısından en avantajlı çevrim oranı ya da işlem fiyatından gerçekleştiği varsayılır.

Hisse başına kazanç hesabında olduğu gibi, ihracı özel şartların oluşmasına bağlı adi hisse senetleri, şartın oluşması halinde ortakların elindeki hisse senedi sayısına ve hisse başına bölünmüş kazanç hesabına dahil edilir. Şarta bağlı ihraç olunan hisseler, dönemin başında (daha sonra ise, şarta bağlı ihraç olunan hisse senetlerine ilişkin sözleşme tarihi

itibariyle) hesaplama dahil edilir. Eğer şartlar oluşmaz ise, hisse başına bölünmüş kazanç hesabına dahil edilecek şarta bağlı ihraç olunan hisse sayısı, raporlama döneminin sonu şart döneminin sonu olduğunda ihraç edilebilecek hisse sayısına dayandırılır. Şart dönemi sona erdiğinde şartlar oluşmamışsa, düzeltmeye müsaade edilmez. Bu fıkra ifade edilen koşullar eşit olarak, bir şartın oluşması halinde ihraç edilecek potansiyel adi hisse senetlerinde de uygulanır.

Bir bağlı ortaklık, müşterek yönetime tabi teşebbüs veya iştirak; kendi hisse senetlerine veya raporlama yapan işletmenin hisse senedine dönüştürülebilecek potansiyel adi hisse senedi ihraç edebilir. Eğer bağlı ortaklık, müşterek yönetime tabi teşebbüs veya iştirakin potansiyel adi hisse senetleri, raporlama yapan işletmenin konsolide hisse başına kazanç hesabı üzerinde bölme etkisine sahipse, bunlar da hisse başına bölünmüş kazanç hesabına dahil edilir.

Bir işletme, hisse başına bölünmüş kazancını hesaplarken bölmeye müsait opsiyonların veya diğer bölmeye müsait potansiyel adi hisse senetlerinin, hisse senedine dönüşeceğini varsayar. Bu ihraçlarda elde edilmesi beklenen fonun, bu hisselerin makul değer üzerinden ihracından elde edilecek fon olduğu varsayılır. İhraç edilen hisse sayısı ile makul değer üzerinden ihraç edilecek hisse sayısı arasındaki fark bedelsiz ihraç edilen adi hisse senedi gibi muamele görür.

Bu kapsamda makul değer, adi hisse senetlerinin dönem içindeki ortalama fiyatıdır.

Opsiyonlar ve diğer hisse satın alma sözleşmeleri, makul değerden daha düşük değerle adi hisse senedi ihracına yol açtıklarında bölme etkisi yaratırlar. Bölmenin tutarı makul değer eksi ihraç fiyatıdır. Bu nedenle, hisse başına bölünmüş karın hesaplanması için bu tür her düzenlemenin aşağıda yer alan,

a) Dönem içindeki ortalama makul değerden belli sayıda adi hisse senedi ihracına yönelik sözleşmeyi, (Bu tür ihraç edilecek hisseler makul değerde olur ve bölme veya bölmeme etkisi olmadığı varsayılır. Bunlar hisse başına bölünmüş kazanç hesabında yok sayılır.)

b) Kalan adi hisse senetlerinin karşılıksız ihracına yönelik sözleşmeyi (Bu tür adi hisse senetleri herhangi bir gelir yaratmaz ve adi hisse senetlerine isabet eden net karı etkilemez. Bu nedenle bu tür hisseler bölme etkisine sahiptir ve hisse başına bölünmüş kazanç hesabında ortakların elinde bulunan adi hisse senetleri sayısına ilave edilir.),

kapsadığı varsayılır.

Opsiyonlar ve diğer hisse satın alma düzenlemelerinin etkilerini hesaplama yöntemleri, bazı ülkelerde kullanılan hisse geri alma yöntemi ile aynı sonuçları üretir. Bu, işletmenin bazı durumlarda yapılamayan veya yasal olmayan kendi hisse senetlerini alma işlemine girdiği anlamına gelmez.

Dönem içinde temettülere katılma hakkı olmadığı sürece kısmen ödenmiş hisse senetleri, varant ve opsiyonların eşiti olarak kabul edilir.

Bölmeye müsait potansiyel adi hisse senetleri

Madde 421. Potansiyel adi hisse senetleri, sadece adi hisse senedine dönüştürülmeleri hisse başına olağan faaliyet karını azalttığında, bölme etkisine sahiptir.

Bir işletme, potansiyel adi hisse senetlerinin bölme etkisi yaratıp yaratmadığını tespit etmek için sürmekte olan olağan faaliyetlerden elde edilen net karı “kontrol rakamı” olarak kullanır. Sürmekte olan olağan faaliyetlerden elde edilen net kar, olağan faaliyetlerden elde edilen net kardan imtiyazlı temettüller ve sürekli olmayan faaliyetlerden elde edilen karın düşülmesiyle bulunur.

Adi hisse senetlerine dönüştürülmeleri sırasında hisse başına olağan faaliyet karında artış veya hisse başına olağan faaliyet zararında azalış oluyorsa potansiyel adi hisse

senetleri bölme etkisi yaratmaz. Hisse başına bölünmüş kazanç hesabında, bölme etkisi yaratmayan potansiyel adi hisse senetlerinin etkileri dikkate alınmaz.

Potansiyel adi hisse senetlerinin bölme etkisi olup olmadığı tespit edilirken her ihraç veya seri, toplu olarak değil, ayrı ayrı değerlendirilir. Potansiyel adi hisse senedinin değerlendirilmesindeki sıralama, bölücü etkisinin olup olmaması durumunu değiştirebilir. Bu nedenle, hisse başına kazançtaki bölünmeyi maksimum düzeye çıkarmak için, potansiyel adi hisse senetlerinin her ihracı veya serisi bölme etkisi en çok olandan en az olana doğru bir sırada değerlendirilir.

Potansiyel adi hisse senetleri, ortakların elinde bulundukları döneme göre ağırlıklandırılırlar. Raporlama döneminde iptal edilen veya hükmü kalmayan potansiyel adi hisse senetleri, ancak ortakların ellerinde bulundukları dönem için hisse başına bölünmüş kazanç hesabına dahil edilir. Raporlama dönemi sırasında adi hisse senedine dönüştürülen potansiyel adi hisse senetleri dönem başından çevrim tarihine kadar bölünmüş hisse başına kazanç hesabına dahil edilir; çevrim tarihinden itibaren ortaya çıkan adi hisse senetleri hem basit, hem de hisse başına bölünmüş kazanç hesabına dahil edilir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

Yeniden Tespit

Yeniden tespit

Madde 422. Ortakların ellerinde bulunan adi hisse senetleri veya potansiyel adi hisse senetleri bedelsiz artırım ya da hisse bölünmesi nedeniyle artıyor veya ters hisse bölünmesiyle azalıyor ise, ilan edilmiş hisse başına kazanç ve hisse başına bölünmüş kazanç hesaplamaları geriye dönük olarak düzeltilir. Bu değişiklikler bilanço tarihinden sonra fakat mali tabloların ilan edilmesinden önce gerçekleşirse, hisse başına hesaplamalar ve daha önceki dönemlere ilişkin ilan edilecek oranlar yeni hisse sayısına göre tespit edilir. Hisse başına hesaplamalar hisse sayısındaki bu değişikliği yansıttığında, bu durum belirtilir. Ayrıca ilan edilecek bütün dönemlere ilişkin basit ve hisse başına bölünmüş kazançlar;

a) Bu Tebliğin “Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar” başlıklı Kısmı uygulamaları çerçevesinde, temel hataların etkilerine ve muhasebe politikalarında yapılan değişiklikler nedeniyle yapılan düzeltmelere,

b) Hakların birleştirilmesi şeklindeki birleşmelerin etkilerine göre, düzeltilir.

İşletmeler, önceki dönem ilan edilen hisse başına bölünmüş kazancı, kullanılan varsayımlardaki değişiklikler veya potansiyel adi hisse senetlerinin, adi hisse senedine dönüştürülmesi nedeniyle yeniden tespit etmezler.

Bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan, mali tablo dipnotlarında herhangi bir açıklama yapılmaması halinde mali tablo kullanıcılarının doğru karar vermeleri ve doğru değerlendirme yapmalarını engelleyebilecek öneme sahip adi hisse senedi veya potansiyel adi hisse senedi işlemlerinin duyurulması konusunda işletmeler teşvik edilir. Bu gibi işlemlere örnekler aşağıda yer almıştır:

- a) Nakit karşılığı hisse senedi ihracı,
- b) İhracından elde edilen gelir, borç veya bilanço tarihinde ortakların ellerinde bulunan imtiyazlı hisse senedi ödemesinde kullanılan hisse senedi ihracı,
- c) Adi hisse senedi itfası,
- d) Bilanço tarihinde ortakların ellerinde bulunan potansiyel adi hisse senetlerinin, adi hisse senedine çevrilmesi,
- e) Varant, opsiyon veya hisse senedine çevrilebilir menkul kıymet ihracı,
- f) Şarta bağlı olarak ihraç edilebilen hisse senetlerine ilişkin şartların sağlanması.

Dönem net kar ya da zararının tespit edilmesinde kullanılan sermaye miktarını etkilemediğinden bilanço tarihinden sonra meydana gelen işlemlere ilişkin hisse başına kazanç tutarları düzeltilmez.

BEŞİNCİ BÖLÜM

Mali Tablolarda Gösterim

Mali tablolarda gösterim

Madde 423. Bir işletme, dönem karına katılmada ayrı haklara sahip her bir sınıf adi hisse senedi için, basit ve hisse başına bölünmüş kazancı gelir tablosunun tablo kısmında yayınlar. İşletme, basit ve hisse başına bölünmüş kazancı her döneme aynı önemi vererek yayınlar.

Bu standarda göre, basit ve hisse başına bölünmüş kazancın, hesaplanan tutarlar negatif olsa bile (hisse başına zarar) yayınlanması zorunludur.

ALTINCI BÖLÜM

Kamuya Açıklanacak Hususlar

Kamuya açıklanacak hususlar

Madde 424. Bir işletme;

a)Basit ve hisse başına bölünmüş kazancın hesabında, bölme işleminin payında kullanılan tutarları ve bu tutarların net dönem karı ya da zararı ile ilgili mutabakatını,

b)Basit ve hisse başına bölünmüş kazancın hesabında, bölme işleminin paydasında kullanılan ağırlıklı ortalama adi hisse senedi sayısını ve bu paydaların birbiri ile ilgili mutabakatını,

kamuya açıklamak zorundadır.

Potansiyel adi hisse senedi yaratan finansal araçlar ve diğer sözleşmeler, basit ve hisse başına bölünmüş kazanç ölçümünü etkileyecek vade ve koşulları içerebilir. Bu vade ve koşullar potansiyel adi hisse senetlerinin bölücü etkisi olup olmayacağını, varsa bölücü etkisinin ağırlıklı ortalama hisse sayısına etkisini ve adi hisse senetlerine isabet eden net dönem karına ilişkin düzeltmeleri belirleyebilir. Bu Tebliğin “Finansal Araçlar” başlıklı Kısmı’na göre bir yükümlülük olup olmadığına bakılmaksızın bu vade ve koşulların kamuya açıklanması bu Kısım tarafından teşvik edilir. Bir işletme, basit ve hisse başına bölünmüş kazançla ilaveten, net kar veya zararı oluşturan raporlanmış bir alt unsurun adi hisse senetlerine isabet eden bölümüne ilişkin hisse başına tutar açıklayacaksa, bu tutar bu Kısım esaslarına göre belirlenen ağırlıklı ortalama adi hisse senedi sayısı kullanılarak hesaplanır. Eğer net karın bu unsuru bir kalem olarak gelir tablosunda yer almıyorsa, gelir tablosunda raporlanan bir kalemler arasında mutabakat sağlanır. Basit ve hisse başına bölünmüş tutarlar her birine eşit önem verilerek kamuya duyurulur.

Bir işletme bu Kısımın gerektirdiğinden daha fazla bilgiyi kamuya açıklamayı isteyebilir. Bu bilgiler, kullanıcıların işletmenin performansını değerlendirmesine yardımcı olabilir ve net karın bir çok unsurunun hisse başına tutarı formunda olabilir. Böyle açıklamalar teşvik edilir. Ancak, bu tutarların kamuya açıklanmasında, paydaların bu standarda göre hesaplanmış olması kamuya açıklanan hisse başına kar tutarlarının karşılaştırılabilir olmasını sağlayacaktır.

ONYEDİNCİ KISIM BİLANÇO TARİHİNDEN SONRAKİ OLAYLAR

BİRİNCİ BÖLÜM Amaç, Kapsam ve Tanımlar

Amaç

Madde 425. Bu Kısımın amacı, bilanço tarihinden sonraki olaylardan mali tablolarda düzeltme gerektirenler ile bilançonun yayımı için yetkilendirilme tarihi hakkında ve bilanço tarihinden sonraki olaylarla ilgili mali tablolarda açıklanması gereken bilgileri belirlemektir.

Kapsam

Madde 426. Bilanço tarihinden sonraki olayların muhasebeleştirilmesinde ve dipnotlarda yapılacak açıklamalarda bu Kısım hükümleri uygulanır.

Tanımlar

Madde 427. Bu Kısımda geçen,

Bilanço tarihinden sonraki olaylar: Bilanço tarihi ile bilançonun yayımı için yetkilendirilme tarihi arasında işletme lehine veya aleyhine ortaya çıkan olayları ifade eder.

Bilanço tarihinden sonraki olaylar:

- a) Bilanço tarihi itibarıyla ilgili olayların var olduğuna ilişkin yeni deliller gösteren olaylar (bilanço tarihinden sonraki düzeltme gerektiren olaylar) ve,
 - b) İlgili olayların bilanço tarihinden sonra ortaya çıktığını gösteren olaylar (bilanço tarihinden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylar).
- olmak üzere ikiye ayrılır

Bilanço tarihinden sonraki olayların kapsamı

Madde 428. Bilanço tarihinden sonraki olaylar; kara ilişkin herhangi bir duyuru veya diğer seçilmiş finansal bilgilerin kamuya açıklanmasından sonra ortaya çıkmış olsalar bile, bilanço tarihi ile bilançonun yayımı için yetkilendirilme tarihi arasındaki tüm olayları kapsar.

Ayrıca, bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan olayların işletmenin sürekliliği varsayımının yapılmasını engellemesi durumunda, mali tablolar işletmenin sürekliliği varsayımı yapılarak düzenlenemez.

Bilançonun yayımı için yetkilendirilme tarihi

Madde 429. Bilançonun yayımı için yetkilendirilme tarihi; bu Tebliğ hükümleri ile uyumlu olarak hazırlanacak mali tabloların kamuya açıklanması, genel kurula sunulması veya Kurula ya da işletmenin hisse senetlerinin işlem gördüğü borsalara gönderilmesine yönelik olmak üzere, işletme yönetim kurulunca karar alındığı tarihtir. İşletmelerin yönetim kurullarınca bu doğrultuda bir karar alınması bu Tebliğin “Mali Tabloların Sunumu” başlıklı Kısım kapsamında zorunludur.

İKİNCİ BÖLÜM

Mali Tabloya Alınma ve Değerleme Esasları

Bilanço tarihinden sonraki düzeltme gerektiren olaylar

Madde 430. İşletmeler; bilanço tarihinden sonraki düzeltme gerektiren olayların ortaya çıkması durumunda, mali tablolara alınan tutarları bu yeni duruma uygun şekilde düzeltmekle yükümlüdür.

Aşağıda yer alan hususlar, bilanço tarihinden sonraki düzeltme gerektiren olaylara örnek olarak verilmiştir. Bu olayların ortaya çıkması durumunda, ilgili kalemin tutarı buna göre düzeltilir veya daha önce mali tablolara alınmamış olanlar mali tablolara alınır:

a) İşletmenin bilanço tarihi itibarıyla bir yükümlülüğünün bulunduğunu teyit eden, bilanço tarihinden sonra sonuçlanmış bir dava ile ilgili olarak; daha önce mali tablolara alınan karşılık tutarları düzeltilir, daha önce herhangi bir karşılık tutarının mali tablolara alınmadığı ve şarta bağlı yükümlülükler kapsamında sadece dipnotlarda açıklama yapıldığı durumlarda ise ilgili tutar için bir karşılık mali tablolara alınır.

b) Bilanço tarihi itibarıyla bir varlığın değerinde düşüklük olduğuna veya daha önce mali tablolara alınan değer düşüklüğü tutarının düzeltilmesi gerektiğine dair bir bilginin bilanço tarihinden sonra ortaya çıkması.

1-Bilanço tarihi itibarıyla işletmenin alacaklı olduğu bir müşterisinin bilanço tarihinden sonra iflas etmesi, bilanço tarihi itibarıyla söz konusu alacakla ilgili bir zararın var olduğunun teyidi şeklinde değerlendirilir; bu durumda ilgili alacağın kayıtlı değerinin düzeltilmesi şarttır.

2-Stokların bilanço tarihinden sonra satılması, bu stokların bilanço tarihindeki net gerçekleşebilir değerleri hakkında bilgi verebilir.

c) Bilanço tarihinden önce satın alınan varlıkların maliyetlerinin veya satılan varlıklardan elde edilen gelirlerin bilanço tarihinden sonra belirli hale gelmesi.

d) Bilanço tarihinden önceki olaylar nedeniyle, kardan pay veya ikramiye gibi bilanço tarihi itibarıyla hukuki veya zımni kabule dayalı bir borcun olduğu durumlarda, ikramiye veya kardan payın bilanço tarihinden sonra belirli hale gelmesi.

e) Bilanço tarihi itibarıyla, mali tabloların gerçeğe uygun olmadığını gösteren hata ve hilelerin bilanço tarihinden sonra ortaya çıkarılması.

Bilanço tarihinden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylar

Madde 431. Bilanço tarihinden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylar için mali tablolarda herhangi bir düzeltme yapılmaz.

Bilanço tarihinden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylara, bilanço tarihi ile bilançonun yayımı için yetkilendirilme tarihi arasında yatırımların piyasa değerlerinde ortaya çıkan değer düşüklükleri örnek olarak verilebilir. Bu değer düşüklükleri, yatırımların bilanço tarihindeki durumu ile ilgili olmayıp, sonraki dönemlerde ortaya çıkan durumu yansıttığından, yatırımlara ilişkin mali tablolara alınan tutarlarda herhangi bir düzeltme yapılmaz. Benzer şekilde, yatırımlarla ilgili olarak, bu Kısımın “Bilanço tarihinden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylara ilişkin açıklamalar” başlıklı maddesi uyarınca ek açıklamalar yapılması gerekli olabilir, ancak bilanço tarihi itibarıyla açıklanan tutarlar güncellenmez.

Temettüleri

Madde 432. Hisse senedi sahiplerine ödeneceği bilanço tarihinden sonra ilan edilen temettüleri ile ilgili olarak, bilanço tarihinde işletmelerce herhangi bir yükümlülük

mali tablolara alınmaz. Bu Kısımın uygulanmasında hisse senedi, bu Tebliğin “Finansal Araçlar” başlıklı Kısımında tanımlandığı şekilde anlaşılır.

Ödeneceği, bilanço tarihinden sonra ancak bilançonun yayımı için yetkilendirilme tarihinden önce ilan edilen temettüler; bu Tebliğin “Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar” başlıklı Kısımında belirtilen cari yükümlülüklerle ilişkin kriterleri taşımadığından bir yükümlülük olarak mali tablolara alınmaz. Bu tür temettüler, bu Tebliğin “Mali Tabloların Sunumu” başlıklı Kısımında yer alan hükümlere uygun olarak dipnotlarda açıklanır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İşletmenin Sürekliliği

İşletmenin sürekliliği varsayımının geçerliliğini kaybetmesi

Madde 433. İşletme yönetiminin bilanço tarihinden sonra işletmenin tasfiye edilmesi veya ticari faaliyetlerinin durdurulmasına karar verilmesi veya bu şekilde hareket edilmesi dışında herhangi gerçekçi bir alternatifi bulunmaması halinde; mali tabloların hazırlanmasında işletmenin sürekliliği varsayımı dikkate alınmaz.

Bilanço tarihinden sonra işletmenin mali durumu ve faaliyet sonuçlarında ortaya çıkan bozulmalar, işletmenin sürekliliği varsayımının geçerliliğini koruyup korumadığının yeniden gözden geçirilmesini gerektirebilir. İşletmenin sürekliliği varsayımının geçerliliğini yitirmesi halinde; işletmenin sürekliliği varsayımı çerçevesinde mali tablolara alınan tutarların düzeltilmesi yerine, muhasebe esaslarında temel bir değişikliğe gidilerek mali tabloların hazırlanmasında bu varsayım dikkate alınmaz.

Mali tabloların hazırlanmasında işletmenin sürekliliği kavramının dikkate alınmadığı veya işletme yönetiminin işletmenin sürekliliğinden şüphe edilmesini gerektiren olay ve şartlara ilişkin önemli belirsizliklerden haberdar olduğu durumlarda; dipnotlarda, bu Tebliğin “Mali Tabloların Sunumu” başlıklı Kısımında konuyla ilgili olarak öngörülen hususların açıklanması şarttır. Dipnotlarda açıklanması gereken söz konusu olay ve şartlar bilanço tarihinden sonra da ortaya çıkabilir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

Kamuya Açıklanacak Hususlar

Bilançonun yayımı için yetkilendirilme tarihine ilişkin açıklamalar

Madde 434. Bilançonun yayımı için yetkilendirilme tarihi ile yetkilendirilmenin kimin tarafından yapıldığına ilişkin bilgiler kamuya açıklanır.

Mali tablolar, bilançonun yayımı için yetkilendirilme tarihinden sonraki işlem ve olayları kapsamayacağından; bu tarihin mali tablo kullanıcılarının bilgilerine sunulması zorunludur.

Bilanço tarihindeki duruma ilişkin açıklamaların güncellenmesi

Madde 435. Bilanço tarihi itibarıyla olan durum hakkında bilanço tarihinden sonra yeni bilgiler elde edilmesi durumunda; söz konusu durum yeni bilgiler çerçevesinde güncellenir.

Bazı durumlarda, bilanço tarihinden sonra elde edilen bilgiler; mali tablolara alınan tutarları etkilemese bile, mali tablolarda yapılan açıklamaların güncellenmesini gerektirir. (Örneğin; işletmenin bilanço tarihi itibarıyla şarta bağlı bir yükümlülüğünün bulunduğu bilanço tarihinden sonra kanıt elde edilmesi durumunda; bu şarta bağlı yükümlülük için, bu Tebliğin “Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar” başlıklı Kısımında yer alan hükümler çerçevesinde karşılık ayrılması gerekip gerekmediği

değerlendirilir ve şarta bağlı yükümlülöklere ilişkin açıklamaların bu kanıt ışığında güncellenmesi şarttır.)

Bilanço tarihinden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylara ilişkin açıklamalar

Madde 436. Bilanço tarihinden sonraki düzeltme gerektirmeyen olayların önemli olması durumunda, bunların açıklanmaması mali tablo kullanıcılarının mali tabloları esas alarak aldıkları ekonomik kararları etkileyebilir. Bu nedenle, bilanço tarihinden sonraki düzeltme gerektirmeyen olayların önemli her bir kategorisi için aşağıdaki bilgilerin dipnotlarda açıklanması şarttır:

a) Olayın esası ve,
b) Olayın tahmini finansal etkisi veya böyle bir tahminin yapılamadığına ilişkin açıklama.

Aşağıda yer alan hususlar, dipnotlarda açıklanması gereken bilanço tarihinden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylara örnek olarak verilmiştir:

a) Bilanço tarihinden sonra önemli bir bağlı ortaklığın elden çıkarılması veya önemli bir birleşme gerçekleştirilmesi (Bu Tebliğin “İşletme Birleşmeleri” başlıklı Kısmı, işletme birleşmelerinde ve elden çıkarmalarda bazı açıklamaların yapılmasını öngörmektedir.),

b) Bir faaliyetin durdurulmasına ilişkin bir planın duyurulması, durdurulan faaliyetler ile ilgili olarak varlıkların elden çıkarılması veya borçların tasfiyesi ile bunlara ilişkin işletmeyi bağlayıcı anlaşmalar yapılması (Bu Tebliğin “Durdurulan Faaliyetler” başlıklı Kısmı),

c) Önemli varlık alımı ve elden çıkarılması, önemli varlıkların devletçe kamulaştırılması veya istimlak edilmesi,

d) Bilanço tarihinden sonra önemli bir faaliyet biriminin yangın sonucu tahrip olması,

e) Önemli bir yeniden yapılandırma planının duyurulması veya bu planın uygulanmaya başlanması (Bu Tebliğin “Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlölükler ve Şarta Bağlı Varlıklar” başlıklı Kısmı),

f) Bilanço tarihinden sonra önemli tutarda hisse senedi işlemleri yapılması (Bu Tebliğin “Hisse Başına Kazanç” başlıklı Kısmı),

g) Varlık fiyatlarında veya döviz kurlarında bilanço tarihinden sonra olağan dışı büyüklükte değişikliklerin olması,

h) İşletmenin cari ve ertelenmiş vergi alacakları ile borçları üzerinde önemli etkisi olan yeni vergi düzenlemelerinin yapılması veya vergi oranlarının değişmesi ya da bu şekilde bir vergi kanunu çıkarılacağına duyurulması (Bu Tebliğin “Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergiler” başlıklı Kısmı),

i) Önemli bir garantinin verilmesi gibi, önemli taahhütlere veya önemli şarta bağlı yükümlölöklere girilmesi,

j) Tamamen bilanço tarihinden sonra gerçekleşen olaylardan kaynaklanan önemli bir davanın başlaması,

ONSEKİZİNCİ KISIM
KARŞILIKLAR, ŞARTA BAĞLI YÜKÜMLÜLÜKLER VE ŞARTA BAĞLI
VARLIKLAR

BİRİNCİ BÖLÜM
Amaç, Kapsam ve Tanımlar

Amaç

Madde 437. Bu Kısımın amacı; karşılıklar, şarta bağlı yükümlülükler ve şarta bağlı varlıkların mali tablolara alınma ve değerlendirme esasları ile mali tablo kullanıcılarının bu kalemlerin özelliklerini, zamanlamasını ve tutarını anlamalarını sağlamak üzere mali tablolarında açıklanması gerekli asgari bilgileri belirlemektir.

Kapsam

Madde 438. İşletmeler, aşağıda sayılan durumlardan kaynaklananlar hariç, karşılıkların, şarta bağlı yükümlülüklerin ve şarta bağlı varlıkların mali tablolara yansıtılmasında, bu kısımdaki hükümlere uyar:

- a) Makul değer üzerinden izlenen finansal araçlardan kaynaklananlar,
- b) İvazlı sözleşmeler hariç, ileri tarihli sözleşmelerden kaynaklananlar,
- c) Sigorta şirketlerinde, poliçe sahipleri ile yapılan sözleşmelerden kaynaklananlar,
- d) Bu Tebliğin diğer Kısımlarında düzenlenen hususlar.

Tanımlar

Madde 439. Bu Kısımda geçen;

Karşılık: Gerçekleşme zamanı veya tutarı belirli olmayan yükümlülükleri (Amortisman, varlıklarda değer düşüklüğü ve şüpheli alacaklar için ayrılan karşılıklar, ilgili varlıkların kayıtlı değerinin ayarlanması suretiyle mali tablolara alınmakta olup, bu tanım kapsamına girmez.),

Yükümlülük; Geçmiş olaylardan kaynaklanan ve ifası halinde ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmasına neden olacak mevcut gereklilikleri,

Sorumluluk doğuran olay: Hukuki veya zımni bir yükümlülüğün doğmasına yol açan ve bu yükümlülüğün ifası için başkaca gerçekçi bir alternatifin olmadığı olayları,

Hukuki yükümlülük: Bir sözleşmeden (açık veya zımni hükümleri aracılığıyla), yasal düzenlemeden veya diğer yasal uygulamalardan kaynaklanan yükümlülükleri,

Zımni yükümlülük: a) İşletmenin, geçmiş uygulamalar, yayımlanmış politikalar veya açıklamalarla, belirli sorumlulukları üstleneceğini üçüncü kişilere taahhüt ettiği; ve,

b) Bunun sonucu olarak, işletmenin bu sorumlulukların yerine getirileceği konusunda

üçüncü kişiler nezdinde geçerli bir beklenti doğurması nedeniyle oluşan yükümlülükleri,

Şarta bağlı yükümlülük: a) Geçmiş olaylardan kaynaklanan ve mevcudiyeti, işletmenin tam olarak kontrolünde bulunmayan gelecekteki bir veya daha fazla kesin olmayan olayın gerçekleşip gerçekleşmemesi ile teyit edilebilmesi mümkün bir yükümlülüğü; veya,

b) Geçmiş olaylardan kaynaklanan, fakat aşağıdaki nedenlerle mali tablolara alınmayan mevcut yükümlülükleri;

1-Yükümlülüğün yerine getirilmesi için, ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkma ihtimalinin muhtemel olmaması; veya,

2-Yükümlülük tutarının, yeterince güvenilir bir biçimde belirlenememesi.

Şarta bağlı varlık: Geçmiş olaylardan kaynaklanan ve mevcudiyeti, işletmenin tam olarak kontrolünde bulunmayan gelecekteki bir veya daha fazla kesin olmayan olayın gerçekleşip gerçekleşmemesi ile teyit edilebilmesi mümkün varlıkları,

İleri tarihli sözleşme: Tarafların yükümlülüklerini karşılıklı olarak henüz yerine getirmedikleri veya tarafların yükümlülüklerini karşılıklı olarak kısmi şekilde yerine getirdikleri sözleşmeleri,

İvazlı sözleşme: Sözleşme kapsamındaki yükümlülüklerin yerine getirilmesi için katlanılması kaçınılmaz maliyetin söz konusu sözleşme kapsamında elde edilmesi beklenen ekonomik faydayı ifade eder.

Karşılıklar ve şarta bağlı yükümlülükler arasındaki ilişki

Madde 440. Tüm karşılıklar, miktar veya zaman açısından kesin olmaması nedeniyle “şarta bağlı”dır. Ancak bu kısımda “şarta bağlı” kavramı, mevcudiyeti işletmenin tam olarak kontrolünde bulunmayan gelecekteki bir veya daha fazla kesin olmayan olayın gerçekleşip gerçekleşmemesi ile teyit edilebilecek olması nedeniyle mali tablolara alınma koşullarını sağlamayan varlık ve yükümlülükler için kullanılmıştır. Buna ilave olarak, “şarta bağlı yükümlülük” kavramı, mali tablolara alınma şartlarını taşımayan yükümlülükleri de kapsamaktadır.

Karşılıklar, ifası için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkışı muhtemel mevcut bir yükümlülük oldukları için, miktarlarının güvenilir bir biçimde tahmin edilebilir olması şartıyla, mali tablolara alınır. Buna karşın, şarta bağlı yükümlülükler, mali tablolara aşağıdaki nedenlerden dolayı alınmazlar;

a)Şarta bağlı yükümlülükler, işletmenin mevcut bir yükümlülüğünün olduğu henüz kesinleşmediğinden muhtemel olmayan, ancak mümkün olan bir yükümlülüğüdür.

b)Şarta bağlı yükümlülük, bu Tebliğde mali tablolara alınma şartları olarak belirtilen kriterleri taşımamaktadır.

İKİNCİ BÖLÜM

Karşılıklar

Karşılıkların mali tablolara alınması

Madde 441. Aşağıdaki koşulların varlığı halinde, karşılık mali tablolara alınır.

a)Geçmiş olaylardan kaynaklanan mevcut bir hukuki veya zımni yükümlülüğün bulunması;

b)Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmasının muhtemel olması; ve,

c)Yükümlülük tutarının güvenilir bir biçimde tahmin edilebiliyor olması.

Bu koşullardan herhangi birini karşılamayan hususlarla ilgili olarak karşılık mali tablolara alınmaz.

Geçmişteki olay

Madde 442. Mevcut bir yükümlülük doğuran geçmişteki bir olay, sorumluluk doğuran olay olarak adlandırılır. Bir olayın sorumluluk doğuran olay olabilmesi için, olayın yarattığı yükümlülüğün hukuki veya zımni yükümlülük olması ve yükümlülüğün yerine getirilmesi konusunda işletmenin başkaca gerçekçi bir alternatifinin bulunmaması şarttır.

Mevcut yükümlülük

Madde 443. Mevcut bir yükümlülüğün varlığının açık olmadığı durumlarda; mevcut tüm kanıtlar dikkate alındığında, bilanço tarihi itibarıyla mevcut bir yükümlülüğün varlığı ihtimali böyle bir yükümlülüğün yokluğu ihtimalinden daha yüksek ise, geçmişteki olayın mevcut bir yükümlülük doğurduğu kabul edilir. Değerlendirme yapılırken; bilanço tarihinden sonraki olayların sağladığı ek kanıtlar da dikkate alınır.

Bir davada, dava konusu edilen olayın mevcut olup olmadığı veya bu olayların mevcut bir yükümlülük doğurup doğurmadığı hususları açık olmayabilir. Bu tür durumlarda, mevcut tüm kanıtlar, uzmanların görüşleri, dikkate alınarak, bilanço tarihi itibarıyla mevcut bir yükümlülüğün var olup olmadığına karar verilir. .

Ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkışının muhtemel olması

Madde 444. Bir tutarın yükümlülük olarak mali tablolara alınabilmesi için, mevcut bir yükümlülüğün yanında ifası için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkışının muhtemel olması da şarttır. Ekonomik fayda içeren kaynakların işletme dışına çıkma ihtimali, böyle bir çıkışın gerçekleşmeme ihtimalinden yüksek ise, kaynak çıkışının muhtemel olduğu kabul edilir. Mevcut bir yükümlülüğün varlığının muhtemel olmadığı durumlarda, ekonomik fayda içeren kaynak çıkışı ihtimalinin uzak olmaması şartıyla, ilgili husus şarta bağlı yükümlülük olarak mali tablo dipnotlarında açıklanır.

Bu kısımdaki “muhtemel” kavramı, olma ihtimalinin olmama ihtimalinden yüksek olduğu durumlar için kullanılmakta olup, “mümkün” kavramından farklıdır.

Yükümlülük tutarının güvenilir biçimde tahmini

Madde 445. İşletmelerce, karşılıkların mali tablolara alınmasında kullanılmak üzere, yükümlülüklerle ilişkin güvenilir tahminler yapılır. Güvenilir tahminlerin yapılamadığı istisnai durumlarda, yükümlülük “şarta bağlı bir yükümlülük” olarak mali tablo dipnotlarında açıklanır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

Şarta Bağlı Yükümlülükler Ve Şarta Bağlı Varlıklar

Şarta bağlı yükümlülükler

Madde 446. Şarta bağlı yükümlülükler, mali tablolara alınmaz.

Şarta bağlı yükümlülükler, ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkma ihtimalinin uzak olduğu durumlar hariç, bu kısımda belirtilen şekilde, mali tablo dipnotlarında açıklanır.

Bir işletmenin müşterek ve müteselsil olarak sorumlu olduğu durumlarda, diğer tarafların yükümlülükleri bir şarta bağlı yükümlülük olarak değerlendirilir. Diğer tarafların yükümlü olduğu kısım kadar bir tutar, güvenilir tahminin yapılamadığı istisnai durumlar hariç, gelecekte ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkma ihtimalinin muhtemel hale gelmesi durumunda, “karşılık” olarak mali tablolara alınır. Şarta bağlı yükümlülükler, ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkma ihtimalinin muhtemel hale gelip gelmediğinin tespiti amacıyla sürekli olarak değerlendirmeye tabi tutulur. Şarta bağlı yükümlülük olarak işleme tabi tutulan kalemler için gelecekte ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkma ihtimalinin muhtemel hale gelmesi durumunda, bu şarta bağlı yükümlülük, güvenilir tahminin yapılamadığı durumlar hariç, olasılıktaki değişikliğin olduğu dönemin mali tablolarında karşılık olarak mali tablolara alınır.

Şarta bağlı varlıklar

Madde 447. Şarta bağlı varlıklar, mali tablolara alınmaz.

İşletmenin ekonomik fayda elde edeceği muhtemel ise, bu kısımda belirtilen şekilde mali tablo dipnotlarında açıklama yapılır.

Şarta bağlı varlıklar, maddi bir tutarın işletmeye ödenmesi ile ilgili bir davada olduğu gibi, ekonomik faydanın işletmeye gireceğinin mümkün olduğu, ancak sonuçların belli olmadığı durumlarda ortaya çıkabilir.

Ekonomik faydanın işletmeye gireceğinin muhtemel hale gelmesi halinde, şarta bağlı varlıkla ilgili olarak mali tablo dipnotlarında açıklama yapılır. Ekonomik faydanın işletmeye gireceğinin kesine yakın hale gelmesi durumundaysa, söz konusu varlık ve bununla ilgili gelir değişikliğinin olduğu tarihte mali tablolara alınır.

Şarta bağlı varlıklar, gelişmelerin mali tablolara uygun bir şekilde yansımaları temin etmek üzere, sürekli olarak değerlendirmeye tabi tutulur. İşletmenin ekonomik fayda elde edeceğinin muhtemel hale gelmesi durumunda, şarta bağlı varlık hakkında mali tablo dipnotlarında açıklama yapılır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

Değerleme

En gerçekçi tahmin

Madde 448. Karşılık olarak mali tablolara alınması gerekli tutarın belirlenmesinde, bilanço tarihi itibarıyla mevcut yükümlülüğün ifa edilmesi için gerekli harcama tutarının en gerçekçi tahmini esas alınır. Bu tahmin yapılırken mevcut tüm riskler ve belirsizlikler göz önünde bulundurulmalıdır.

Karşılık tutarına ve finansal etkisine ilişkin tahminler, benzer olaylara ilişkin deneyimler ve bazı durumlarda bağımsız uzmanların raporları dikkate alınarak işletme yönetimince belirlenir. Dikkate alınacak kanıtlar, bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan olayların sağladığı ek kanıtları da içerir.

Karşılık olarak mali tablolara alınacak tutara ilişkin belirsizlikler, farklı durumlara göre farklı şekillerde ele alınabilir. Değerlemeye tabi tutulan karşılığın çok sayıda kalemden oluştuğu durumda, sorumluluk tutarı tüm mümkün sonuçların ilgili gerçekleşme ihtimalleri ile ağırlıklandırılması suretiyle tahmin edilir. Tahmine ilişkin bu istatistikî yöntem, "beklenen değer" yöntemi olarak adlandırılır. Mümkün sonuçlar aralığının sürekli değiştiği ve bu aralıktaki her bir noktanın diğeri ile benzer olduğu durumda ise, aralığın orta noktası kullanılır.

Riskler ve belirsizlikler

Madde 449. Karşılık tutarına ilişkin en gerçekçi tahminin belirlenmesinde, olaylara ve durumlara ilişkin riskler ve belirsizlikler dikkate alınır.

Risk, sonucun değişkenliğini ifade eder. Riske göre yapılacak düzeltme işlemi, yükümlülük tutarını artırabilir. Belirsizlik durumlarında değerlendirme yapılırken, gelir veya varlıkların olduğundan daha yüksek ve gider veya yükümlülüklerin olduğundan daha düşük gösterilmemesini sağlayacak şekilde tedbirli hareket edilir. Ayrıca, belirsizlik, aşırı karşılık ayrılmasını veya yükümlülüklerin olması gerekenden daha yüksek gösterilmesini haklı kılmaz.

Giderlerin miktarına ilişkin belirsizlikler, bu kısımda açıklanan şekilde, mali tablo dipnotlarında açıklanır.

Bugünkü değer

Madde 450. Paranın zaman değerinin etkisinin önemli olduğu durumlarda, karşılık tutarı; yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekli olması beklenen giderlerin bugünkü değeri olarak belirlenir.

Karşılıkların bugünkü değerlerine indirgenmesinde kullanılacak iskonto oranı paranın zaman değerinin cari piyasa tahminleri ile yükümlülüğe özgü riskleri yansıtan vergi öncesi oran olmalıdır. Söz konusu iskonto oranı, gelecekteki nakit akımlarının tahminiyle ilgili riski içermez.

Gelecekteki olaylar

Madde 451. Yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekli olan tutarı etkileyebilecek ve gelecekte olması beklenen olaylar, bu olayların gerçekleşeceğine dair yeterli kanıt olması durumunda karşılık tutarına yansıtılmalıdır.

Bu duruma örnek olarak, "teknolojide beklenen gelişmeler neticesinde maliyetlerde düşüş beklenmesi", "mevzuatta gerçekleşmesi beklenen değişiklikler neticesinde, maliyetlerde düşüş beklenmesi" verilebilir.

Böylece, yeterli delilin olması şartıyla, ileride oluşması beklenen bir teknolojik değişikliğin veya kanunlaşması kesine yakın bir yasanın, işletmenin karşılıklarında bir azalmayı sağlayacağını beklediği durumlarda, gelecekte oluşması beklenen bu tür olaylar, karşılık tutarının belirlenmesinde dikkate alınır.

Varlıkların elden çıkarılmasının beklediği durumlar

Madde 452. Varlıkların elden çıkarılmasının beklediği durumlarda, söz konusu durum sonucunda oluşması beklenen kazançlar, elden çıkarılma beklentisinin karşılığın oluşmasına yol açan olayla doğrudan ilişkili olması durumunda dahi, karşılıkların belirlenmesinde dikkate alınmaz. Bu kazançlar, varlıkla ilgili özel hükümlerde belirtilen zamanda mali tablolara alınır.

Tazmin

Madde 453. Bir karşılığa ilişkin yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekli harcamaların bir kısmının veya tamamının üçüncü kişilerce tazmin edilmesi beklediğinde işletme tarafından ancak yükümlülük yerine getirildiğinde tazminatın tahsil edileceği kesin ise bu tazminat tahakkuk ettirilir ve ayrı bir aktif kalem olarak muhasebeleştirilir. Muhasebeleştirilen tutar karşılık tutarını aşmamalıdır.

İlgili karşılık gideri, bununla ilgili tahakkuk ettirilen tazminat tutarı düşüldükten sonra gelir tablosunda net tutar olarak gösterilir.

Karşılıklardaki değişimler

Madde 454. Karşılıklar her bilanço tarihinde en doğru ve gerçekçi tutarın yansıtılması amacıyla yeniden gözden geçirilmelidir. Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda sağlayan kaynakların elden çıkması olası değilse, ayrılan karşılık iptal edilmelidir.

Karşılık tutarı iskonto edildiği takdirde, dönemler itibarıyla karşılığın defter değerinde meydana gelecek artışlar borçlanma maliyeti olarak muhasebeleştirilir.

Karşılıkların kullanımı

Madde 455. Bir karşılık, sadece, kayıtlara alınmasını gerektiren harcamalar için kullanılır.

BEŞİNCİ BÖLÜM

Mali Tablolara Alma ve Değerleme

Gelecek dönemlerdeki faaliyet zararları

Madde 456. Gelecek dönemlerde oluşması beklenen faaliyet zararları için karşılık ayrılmaz.

Gelecek dönemlerde zarar edileceğine ilişkin bir bekleyiş, bazı varlık kalemlerinde bir değer düşüklüğünün olabileceğine ilişkin bir gösterge teşkil etmekte olup, böyle durumlarda işletme bu Tebliğin “Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Kısımındaki hükümler çerçevesinde varlıklarda değer düşüklüğü olup olmadığını test eder.

İvazlı sözleşme

Madde 457. İvazlı bir sözleşmeye sahip olan işletme, bu sözleşmeden doğan mevcut yükümlülüğünü mali tablolara alır ve bunu bir karşılık olarak değerlemeye tabi tutar.

İvazlı sözleşme kapsamına girmeyen ileri tarihli sözleşmeler, bu Kısımdaki hükümler çerçevesinde işleme tabi tutulmaz.

Yeniden yapılandırma

Madde 458. Aşağıdaki durumlar, yeniden yapılandırma tanımına girebilecek durumlar için örnek teşkil etmektedir;

- a) Bir ticari faaliyet kolunun satışı veya faaliyetlerin sona erdirilmesi,
- b) Ticari faaliyetlerin bir bölge veya ülkeden diğerine taşınması veya bir ülkede veya bölgedeki bir ticari faaliyet merkezinin kapatılması,
- c) Yönetim hiyerarşisinde bir katman ortadan kaldırılması örneğinde olduğu gibi, yönetim yapısının değişmesi,
- d) İşletmenin ticari faaliyetlerin esasını veya ana üretim konusunu önemli derecede etkileyecek nitelikte önemli bir yeniden örgütlenme gerçekleştirmesi.

Sadece, bu kısımdaki karşılıkların mali tablolara alınması için gerekli şartların sağlanması haline mahsus olmak üzere, yeniden yapılandırma maliyetleri için bir tutar karşılık olarak mali tablolara alınır.

Yeniden yapılandırma için bir zımni yükümlülük sadece aşağıdaki şartların varlığı halinde ortaya çıkar;

- a) İşletmenin en azından aşağıdaki hususları içeren, yeniden yapılandırma için resmi detaylı bir planının olması,

- 1-İlgili ticari faaliyetler veya ticari faaliyetlerin parçası,
- 2-En fazla etkilenen yer,
- 3-İş sözleşmesi feshedilecek çalışanların yaklaşık sayısı, yeri ve fonksiyonları,
- 4-Katlanılacak harcamalar,
- 5-planın uygulama tarihi ve,

- b) İşletmenin, bu plandan etkilenecekler nezdinde yeniden yapılandırma planının uygulanacağı yönünde, planın uygulanmaya başlamasıyla veya planın önemli özelliklerinin açıklanması suretiyle geçerli bir beklentinin oluşması.

Planın, açıklanmasından uzun bir süre sonra uygulamaya konulacağı yönündeki bir karar veya zamanlamasının yeterli açıklıkta ve kesinlikte olmadığı durumlarda, bu planın plandan etkilenenler nezdinde geçerli bir beklenti oluşturmadığı kabul edilir.

İşletmeyi bağlayan bir satış anlaşması gibi işletmenin satış için bir taahhüdü olmadıkça, bir ticari faaliyetin satışı için bir yükümlülüğün ortaya çıkmadığı kabul edilir.

Yeniden yapılandırma için ayrılan karşılıklar;

- a)Yeniden yapılandırma neticesinde katlanılmasının gerekli olması, ve
- b)İşletmenin devam eden faaliyetleri ile ilişkili olmaması,

hususlarının birlikte taşınması şartıyla, yeniden yapılandırmadan kaynaklanan doğrudan maliyetleri içerir.

Yeniden yapılandırma için ayrılan karşılıklar aşağıdaki ve benzer maliyetleri içermez.

- a) İşte devam edecek çalışanların eğitilmesi ve yerlerinin değiştirilmesi,
- b) Pazarlama veya,
- c) Yeni sistemlere ve dağıtım kanallarına yapılan yatırımlar.

İşletme yönetiminin takdir hakkı

Madde 459. Bu Tebliğde, işlem ve olayların mali tablolara alınma ve değerlendirilmesi konusunda işletme yönetimine bırakılan takdir kullanma hakkı, işlemlerin keyfi bir şekilde uygulanacağı anlamına gelmemekte olup, işletme yönetiminin ilkelere uymakla mükellef olduğunu, işlemlerin özleri itibarıyla mali tablolara yansıtılmasını ve işletmenin gerekli bilgiye sahip olarak mali tablolarını hazırlamalarını gerekli kılar.

ALTINCI BÖLÜM

Kamuya Açıklanacak Hususlar

Karşılıklara ilişkin yapılacak açıklamalar

Madde 460. Her bir karşılık sınıfı için, mali tablo dipnotlarında aşağıdaki hususlar açıklanır; ancak, karşılaştırmalı bilgi verilmesi zorunlu değildir.

- a) Dönem başı ve dönem sonu itibarıyla kayıtlı tutar,
- b) Mevcut karşılıklardaki artışlar dahil, dönem içinde mali tablolara alınan yeni karşılıklar,
- c) Dönem içinde kullanılan tutarlar (gerçekleşen ve gelir tablosuna alınan),
- d) Dönem içinde kapatılan kullanılmayan tutarlar ve,
- e) İskonto edilerek mali tablolara alınan karşılıklarla ilgili olarak, dönem içinde, zamanın geçmesi ve iskonto oranındaki değişikliğin etkisiyle dönem içinde meydana gelen değişimler.

Her bir karşılık sınıfı için, dipnotlar aracılığıyla, aşağıdaki hususlarda açıklama yapılır.

- a) Yükümlülüğün esasına ilişkin özet bir tanımlama ve ekonomik faydaların işletme dışına çıkmasının beklendiği zaman,
- b) Kaynak çıkışının tutarı ve zamanlamasındaki belirsizliklere ilişkin göstergeler; yeterli bilgi için gerekli olması durumunda, gelecekte gerçekleşmesi beklenen olaylar ilgili olarak yapılan önemli varsayımlar,
- c) Alınması beklenen her türlü tazminat tutarı ile beklenen bu tazminatlarla ilgili mali tablolara varlık olarak alınan tutarlar.

Şarta bağlı yükümlülüklerle ilişkin yapılacak açıklamalar

Madde 461. İfası için kaynak çıkışı ihtimalinin çok düşük olmaması şartıyla, bilanço tarihi itibarıyla, şarta bağlı yükümlülüklerin her biri için, şarta bağlı yükümlülüğün özelliğine ilişkin özet bir tanımlama ile makul bir çaba ile belirlenebiliyor olması halinde aşağıdaki hususlar açıklanır;

- a) Finansal etkisine ilişkin bir tahmin,
- b) Kaynak çıkışının tutarı ve zamanlamasındaki belirsizliğe ilişkin bir gösterge ve,
- c) Tazminat alınabilme olasılığı.

Bu bilgilerin makul bir çaba ile elde edilememesi nedeniyle açıklama yapılamıyor olması durumunda, konu hakkında dipnotlarda açıklama yapılır.

Bir karşılık ile şarta bağlı yükümlülüğün benzer olaylardan kaynaklandığı durumlarda, yükümlülük ve şarta bağlı yükümlülüğe ilişkin açıklamalar, aradaki bağlantıyı gösterecek şekilde yapılır.

Şarta bağlı varlıklara ilişkin yapılacak açıklamalar

Madde 462. İşletmeye ekonomik faydanın gireceği muhtemel ise, bilanço tarihi itibarıyla şarta bağlı varlığın esasına ilişkin özet bir tanımlama ve makul bir çaba ile elde edilebilmesi durumunda finansal etkilerine ilişkin bir tahmin açıklanır. Şarta bağlı varlıklara ilişkin yapılacak açıklamalarda, yanıltıcı bilgiler vermekten kaçınılır. Bu bilgilerin makul bir çabayla elde edilememesi nedeniyle açıklama yapılamıyor olması durumunda, konu hakkında dipnotlarda açıklama yapılır.

İstisna

Madde 463. Dipnotlarda açıklanması gerekli bilgilerin tamamının veya bir kısmının açıklanmasının, işletmenin üçüncü kişiler ile olan ihtilafındaki pozisyonunu ciddi bir şekilde yaralayacağını beklenebildiği ender durumlarda, işletmenin bu bilgileri açıklaması gerekmez, fakat ihtilafın genel özelliği ile bilginin açıklanmadığı hususu ve gerekçesi açıklanır.

ONDOKUZUNCU KISIM MUHASEBE POLİTİKALARI, MUHASEBE TAHMİNLERİNDE DEĞİŞİKLİK VE HATALAR

BİRİNCİ BÖLÜM Amaç, Kapsam Ve Tanımlar

Amaç

Madde 464. Bu Kısımın amacı, işletmelerin mali tablolarını tutarlı olarak hazırlayıp sunma imkanına sahip olmalarını sağlamak üzere muhasebe politikalarının seçilmesine, muhasebe politikalarında ve tahminlerinde meydana gelen değişikliklerin ve hataların muhasebeleştirilmesine ve kamuya açıklanmasına ilişkin kriterleri düzenlemektir.

Kapsam

Madde 465. Bu Kısım, muhasebe politikalarının seçimi, muhasebe politikalarında ve tahminlerinde meydana gelen değişikliklerin ve hataların muhasebeleştirilmesi ve kamuya açıklanmasında uygulanır.

Muhasebe politikalarında meydana gelen değişikliklerin ve hataların vergisel etkileri, Tebliğin “Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergiler” başlıklı Kısım uyarınca muhasebeleştirilir ve kamuya açıklanır.

Tanımlar

Madde 466. Bu Kısımda geçen;

Muhasebe politikaları: Mali tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında işletmeler tarafından kullanılan belirli ilkeler, esaslar, varsayımlar, kurallar ve uygulamaları,

Geriye dönük uygulama: Yeni bir muhasebe politikasının işlemlere, olaylara ve koşullara, söz konusu politika hep kullanımdaymış gibi uygulanmasını ve düzeltilmiş tutarların hiç hata olmamış gibi mali tablolara alınması ve açıklanmasını,

İleriye yönelik uygulama: Yeni bir muhasebe politikasının işlemlere, olaylara ve koşullara, söz konusu politikanın değiştirildiği tarihten sonraki dönemlerde uygulanmasını

ve muhasebe tahminlerindeki değişikliklerin etkilerinin değişiklikten etkilenen dönemlerde mali tablolara alınıp açıklanmasını,

Hatalar: Cari dönemde fark edilen, geçmiş dönem veya dönemlere ilişkin mali tabloların hazırlanması ve açıklanması esnasında mevcut ve dikkate alınmış olması beklenen güvenilir bilginin mali tablolar dışında bırakılması veya diğer raporlama yanlışlıklarının yapılmasını, ifade eder.

İKİNCİ BÖLÜM

Muhasebe Politikaları

Muhasebe politikalarının seçimi

Madde 467. Tebliğin Kısımları mali tablo kalemlerine uygulanırken, sırasıyla ekleri de dahil olmak üzere ilgili Kısımın kendisi ve Kurulca yayımlanan muhasebe standartları açıklamaları kullanılır. Kısımlarda düzenlenmeyen veya hakkında açık hüküm bulunmayan konularda işletmeler muhasebe politikalarını Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına göre belirlemekle yükümlüdürler.

Mali tablolarda yer alan bir kaleme açıkça atfedilen belirli bir Kısım veya konuyla ilgili muhasebe standartları açıklaması bulunmuyorsa, işletme yönetimi, mali tablo kullanıcılarının karar verme ihtiyaçlarına uygun ve faaliyet sonuçlarını ve işletmenin mali durumunu doğru olarak gösteren, işlemlerin ve diğer olayların yalnızca hukuki yapısını değil ekonomik esaslarını da yansıtan, tarafsız ve basiretli olan ve tüm önemli yönlerden eksiksiz olan güvenilir bilgiyle donatılmış mali tablolarla sonuçlanan bir muhasebe politikası geliştirilmesine ve uygulanmasına dair bir karar alır. İşletme yönetimi söz konusu kararın alınmasında sırasıyla konuyla ilgili diğer Kısım hükümlerini, muhasebe standartları açıklamalarını ve ayrıca söz konusu Kısımlar için yayımlanmış ekleri, bu Tebliğin “Mali Tablolara İlişkin Genel İlkeler” başlıklı Kısımında düzenlenen varlıklar, yükümlülükler, gelir ve giderlere ilişkin tanımları, mali tablolara alınma kriterlerini ve değerlendirme hükümlerini ve bunlarla tutarlı oldukları sürece diğer muhasebe literatürünü ve kabul görmüş sektör uygulamalarını geliştirmek için benzer bir kavramsal çerçeve kullanan diğer standart koyucu organların açıklamalarını esas alır.

Muhasebe politikalarının tutarlılığı

Madde 468. Bir Kısım ya da ilgili muhasebe standartları açıklaması değişik politikalar uygulanmasının uygun olabileceği kalem sınıflandırmalarını gerektirmiyor veya buna müsaade etmiyor ise işletme, benzer nitelikteki işlemler, diğer olaylar ve durumlar için, muhasebe politikalarını bir dönem boyunca tutarlı bir şekilde seçer ve uygular. Aksi durumda, her bir sınıf için uygun bir muhasebe politikası seçilir ve tutarlı bir biçimde uygulanır.

İşletme, benzer nitelikteki işlemleri, diğer olayları ve durumları tutarlı olarak mali tablolara alır, değerler ve sunar.

Muhasebe politikalarında değişiklikler

Madde 469. Yalnızca bir Kısım ya da ilgili muhasebe standartları açıklaması tarafından gerekli kılınıyorsa veya işletmenin mali durumu, performansı veya nakit akımları üzerindeki işlemlerin ve olayların etkilerinin mali tablolarda daha uygun ve güvenilir bir sunumu sonucunu doğuracak nitelikte ise muhasebe politikalarında değişiklik yapılabilir.

Mali tablo kullanıcıları, işletmenin mali durumu, performansı ve nakit akımındaki eğilimleri belirleyebilmek amacıyla işletmenin bir kaç yıllık mali tablolarını karşılaştırmak olanağına sahip olmak isterler. Bu nedenle, bir muhasebe politikasındaki

değişiklik bu maddenin birinci fıkrasında belirtilen kıstaslardan birini karşılamadığı sürece, her dönem aynı muhasebe politikaları uygulanır.

Daha önce meydana gelenlerden özü itibarıyla farklı olan ve daha önce ortaya çıkmamış veya önem arz etmemiş işlem veya olaylar için yeni bir muhasebe politikasının benimsenmesi muhasebe politikalarındaki değişikliklerden sayılmaz.

Tebliğin “Maddi Varlıklar” başlıklı Kısım veya “Maddi Olmayan Varlıklar” Kısımında düzenlenen alternatif yöntemler uyarınca varlıkları yeniden değerlendirilmiş değerleriyle izleyen bir politikanın ilk uygulaması bir muhasebe politikası değişikliği olup, bu Kısımdan ziyade “Maddi Varlıklar” veya “Maddi Olmayan Varlıklar” Kısımları ile uyumlu olarak yapılan bir yeniden değerlendirme ile ilgilidir. Bu nedenle, bu Kısımın “Muhasebe politikalarında seçimlik değişiklikler” başlıklı madde hükümleri muhasebe politikalarında bu tür değişikliklere uygulanamaz.

Kısımlarda düzenlenen standartların uygulanması

Madde 470. Bir standardın uygulanması üzerine yapılan bir muhasebe politikası değişikliği, bir sonraki fıkraya tabi olarak, varsa söz konusu standartta yer alan geçiş hükümlerine uygun bir şekilde dikkate alınır.

Bir Kısımda yer alan geçiş hükümleri karşılaştırmalı bilginin yeniden düzenlenmesini gerektirdiğinde, eğer bilginin yeniden düzenlenmesi aşırı bir maliyete sebep oluyorsa önceki dönemlerde sunulmuş karşılaştırmalı bilginin yeniden düzenlenmesi gerekmez. Önceki dönemlere ilişkin karşılaştırmalı bilgi yeniden düzenlenmediği zaman, yeni muhasebe politikası bir sonraki dönemin başı itibarıyla varlık ve yükümlülük hesaplarına uygulanır ve bir sonraki dönemde birikmiş karlarda buna paralel bir düzeltme yapılır.

Bir Kısımda herhangi bir geçiş hükmü yer almıyorsa, bir muhasebe politikasındaki değişiklik “Muhasebe politikalarında seçimlik değişiklikler” başlıklı madde hükümlerine göre uygulanır.

Bir Kısımda yer alan geçiş hükümlerinin uygulanması cari döneme ya da önceki dönemlere etkide bulunduğu; muhasebe politikasındaki değişikliğin söz konusu geçiş hükümlerine göre yapıldığı, söz konusu hükümlerin izahı, cari dönem ve önceki dönemler için yapılan düzeltmenin tutarı, karşılaştırmalı bilgilerde yer alanlardan daha önceki dönemlere ait düzeltmelerin tutarı, karşılaştırmalı bilgilerin yeniden düzenlendiği veya aşırı bir maliyete sebep olduğundan böyle bir uygulamanın önceki dönemlerde yapılmadığı hakkında açıklama yapılır. Bir Kısımda yer alan geçiş hükümlerinin uygulanması gelecek dönemlere etkide bulunduğu, işletme, muhasebe politikasındaki değişikliğin söz konusu geçiş hükümlerine göre yapıldığını, gelecek dönemleri etkileyen hükümlerin izahıyla birlikte açıklar. Bilginin dönemler arası karşılaştırılabilirliğinin artırılması, mali tablo kullanıcılarına, özellikle finansal bilgilerdeki eğilimlerin tahmin amaçlı değerlendirilmesine imkan sağlayarak, ekonomik kararlar almalarında yardımcı olur. Bu nedenle, karşılaştırmalı bilgilerin yeniden düzenlenmesinin faydalarının katlanılan maliyeti aştığı ve işletmenin, önceki dönemlere ilişkin karşılaştırmalı bilgilerini yeniden düzenlemek için her türlü makul çabayı göstermesi gerektiği hakkında genel bir varsayım mevcuttur.

Bazı durumlarda, önceki dönemlere ilişkin karşılaştırmalı bilgilerin cari dönemle karşılaştırılabilirliğini sağlamak amacıyla yeniden düzenlenmesi için katlanılan maliyet, mali tablo kullanıcıları tarafından edinilen faydaları aşar. (Örneğin; önceki dönemlerde bilgilerin yeniden düzenlenmesini mümkün kılacak veriler toplanmamış olabilir ve bu bilgileri baştan yaratmak aşırı bir maliyet gerektirebilir. Bu durumda, işletme karşılaştırmalı tutarları yeniden düzenlememesinin sebeplerini açıklar.)

İşletme, yayımlanmış fakat henüz yürürlüğe girmemiş yeni bir standardı henüz uygulamamışsa; muhasebe politikalarında gelecekteki değişimin veya değişimlerin yapısına,

standardın uygulanması gerektiği tarihe, standardı uygulamayı tasarladığı tarihe ve değişikliğin mali durum üzerindeki tahmini etkilerine veya böyle bir tahmin aşırı bir maliyete katlanılmadan yapılamıyorsa, söz konusu etkiye ilişkin bir ifadeye açıklamalarında yer verir.

Muhasebe politikalarında seçimlik değişiklikler

Madde 471. Muhasebe politikasında, bir önceki madde uyarınca yapılan dışındaki bir değişiklik, geriye dönük olarak uygulanır. Bir sonraki fıkraya tabi olarak, bir sonraki mali tablo dönemine ilişkin birikmiş karlar hesabı ve önceki dönemlerde açıklanan diğer karşılaştırmalı tutarlar, yeni muhasebe politikası hep kullanılmaktaymış gibi düzeltilir.

Bilgilerin yeniden düzenlenmesi aşırı bir maliyete neden oluyorsa önceki dönemlere ait karşılaştırmalı bilgilerin yeniden düzenlenmez. Önceki dönemlere ilişkin karşılaştırmalı bilgiler yeniden düzenlenmediği zaman, yeni muhasebe politikası bir sonraki dönemin başı itibarıyla varlık ve yükümlülük hesaplarına uygulanır ve bir sonraki dönemde, birikmiş karlarda buna paralel bir düzeltme yapılır.

Bir muhasebe politikası değiştirildiğinde, mali tablolarda sunulandan daha önceki dönemlere ilişkin toplam düzeltme tutarı bir sonraki dönem birikmiş karlara alınır. Önceki dönemlere ilişkin diğer bilgiler de yeniden düzenlenir. Aşırı bir maliyete katlanılmayı gerektiriyorsa, bu uygulamalar gerekli değildir.

Muhasebe politikalarındaki değişikliklerin cari döneme, önceki dönemlere veya birbirini izleyen dönemlerin faaliyet sonuçlarına etkisi olduğunda; değişikliğin nedenleri, cari döneme ve önceki dönemlere ilişkin düzeltme tutarı, sunulandan daha önceki dönemlere ilişkin düzeltme tutarları ve karşılaştırmalı bilginin yeniden düzenlendiği ya da aşırı bir maliyet gerektirdiği için bu uygulamanın yapılmadığı kamuya açıklanır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler

Muhasebe tahminlerindeki değişiklikler

Madde 472. Bazı mali tablo kalemleri, işletme faaliyetlerindeki mevcut belirsizlikler nedeniyle tahmini tutarları yansıtır. Tahminler güvenilir bilgilere dayanılarak yapılır. (Örnek; değersiz alacaklar, kullanımdan kalkmış stoklar, finansal varlıkların makul değerleri, amortismanına tabi varlıkların faydalı ömürleri ya da beklenen ekonomik kullanma süreleri hakkında tahminler yapmak gerekebilir.) Makul tahmin yöntemlerinin kullanılması, mali tabloların düzenlenmesinde önemli bir unsurdur ve bu durum mali tabloların güvenilirliğini olumsuz yönde etkilemez.

Tahminin yapıldığı koşullarda değişiklik olması, yeni bir bilgi edinilmesi, tecrübe kazanılması veya ilave gelişmelerin ortaya çıkması sonucunda, tahminin gözden geçirilmesi gerekebilir. Yapısı gereği, bir tahminin gözden geçirilmesi hata olmadığı gibi önceki dönemlerle de alakalı değildir.

Muhasebe tahminindeki bir değişiklik birer muhasebe politikası değişikliği olan değerlendirme yönteminde veya prensibindeki bir değişiklikten kaynaklanmaz. Muhasebe politikasındaki bir değişiklik ile muhasebe tahminindeki bir değişikliği ayırmanın zor olduğu hallerde, uygun açıklama ile değişiklik, bir muhasebe tahmini değişikliği olarak muamele görür.

Bir muhasebe tahminindeki değişikliğin etkisi, yalnızca bir döneme ilişkinse, değişikliğin yapıldığı cari dönemde; gelecek dönemlere de ilişkinse, hem değişikliğin yapıldığı dönemde hem de gelecek dönemde, ileriye yönelik olarak, net dönem karı veya zararının belirlenmesinde dikkate alınacak şekilde mali tablolara yansıtılır.

Muhasebe tahminindeki bir değişikliğin etkisinin ileriye yönelik olarak mali tablolara yansıtılması; değişikliğin, tahminde değişiklik yapıldığı tarihten sonraki işlemlere, olaylara ve koşullara uygulandığı anlamına gelir. Muhasebe tahminlerindeki bir değişiklik sadece cari dönemi etkileyebileceği gibi, hem cari hem de gelecek dönemleri de etkileyebilir. (Örnek; değersiz alacakların tutarının tahmininde bir değişiklik, sadece cari dönemi etkiler ve bu nedenle o dönem içinde mali tablolara yansıtılır.) Oysa, amortisman tabi varlıkların faydalı ömürleri ya da beklenen ekonomik kullanma sürelerinin tahminindeki bir değişiklik hem kalan cari dönemin amortisman giderlerini hem de varlığın geri kalan faydalı ömrü içinde her dönemin amortisman giderini etkiler. Her iki durumda da cari döneme ilişkin değişikliğin etkisi gelir tablosuna yansıtılır. Gelecek dönemler üzerinde bir etki varsa gelecek dönemlerde mali tablolara yansıtılır.

Cari dönem faaliyet sonucuna bir etkisi olan veya sonraki dönemlere etkisi olması beklenen bir muhasebe tahminindeki değişiklik niteliği ve tutarı itibarıyla mali tablo dipnotlarında bir sonraki fıkra uyarınca ayrı ayrı açıklanır.

Tahmin aşırı bir maliyet gerektiriyorsa, muhasebe tahminindeki bir değişikliğin sonraki dönemlere etkisinin tutarının açıklanması gerekmez. Sonraki dönemlere ilişkin etkinin tutarı, tahmin aşırı maliyet gerektirdiği için açıklanmadıysa, bu hususta açıklama yapılır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

Hatalar

Hataların düzeltilmesi

Madde 473. Hatalar, matematiksel hatalar, muhasebe politikalarının yanlış uygulanması, bilgilerin yanlış yorumlanması, dikkatten kaçması veya kasti hatalar şeklinde olabilir.

Hataların düzeltilmesi, muhasebe tahminlerindeki değişikliklerden farklıdır. Muhasebe tahminleri, yapıları nedeniyle, yaklaşık tutarlar ile ifade edilebildiği için, ek bilgilerin öğrenilmesi sonucunda bu tahminlerde revizyon yapılması gereği ortaya çıkar. (Örnek; geçmiş dönemlerde güvenilir biçimde tahmin edilememiş bir olasılıktan kaynaklanan gelir veya gider unsuru, temel hataların düzeltilmesi olarak kabul edilemez.)

Bir hatanın düzeltme tutarı geriye dönük olarak dikkate alınır. Bir sonraki fıkraya tabi olarak, bir hata, ortaya çıktığı önceki dönemlere ilişkin karşılaştırmalı tutarların yeniden düzenlenmesi veya bir sonraki raporlama döneminden önce meydana geldiğinde, söz konusu döneme ait birikmiş karlar hesabının yeniden düzenlenmesi yoluyla düzeltilir. Böylece, mali tablolar hata hiç ortaya çıkmamış gibi sunulur.

Bilgilerin yeniden düzenlenmesi aşırı bir maliyete neden oluyorsa önceki dönemlere ait karşılaştırmalı bilgilerin yeniden düzenlenmesine gerek yoktur. Önceki dönemlere ilişkin karşılaştırmalı bilgiler yeniden düzenlenmediği zaman, bir sonraki dönemin birikmiş karlar hesabı, söz konusu dönem başlamadan önce hatanın kümülatif etkisiyle yeniden düzenlenir.

Bir hatanın düzeltilmesi hatanın fark edildiği dönemde kar veya zararın belirlenmesinde dikkate alınmaz. Düzeltme tutarının belirlenmesi aşırı bir maliyet gerektirmiyorsa bir işletme önceki dönemlere ait karşılaştırmalı bilgilerdeki hataları düzelterek mali tablolarını hiç hata ortaya çıkmamış gibi sunar. Mali tablolardaki karşılaştırmalı bilgilerde sunulandan daha önceki dönemlerde ortaya çıkan hataların düzeltme tutarı bir sonraki dönemin birikmiş karlar hesabına alınır. Önceki dönemlere ilişkin diğer bir bilgiler de aşırı bir maliyet gerektirmiyorsa yeniden düzenlenir.

Hataların kamuya açıklanması

Madde 474. Hatanın niteliği, önceki dönemlerdeki düzeltmelerin toplam tutarı, karşılaştırmalı bilgi verilen her dönemdeki düzeltme tutarı, karşılaştırmalı bilginin yeniden düzenlendiği veya aşırı maliyet gerektirdiği için önceki dönemlerde bu uygulamanın yapılmadığı hususlarında açıklama yapılır.

YİRMİNCİ KISIM KİRALAMA İŞLEMLERİ

Birinci Bölüm

Amaç, Kapsam ve Tanımlar

Amaç

Madde 475. Bu Kısımın amacı, kiralama işlemlerinin mali tablolarda gösterilmesine ilişkin usul ve esasları belirlemektir.

Kapsam

Madde 476. İşletmeler, kiralama işlemlerini bu Kısımda belirtilen usul ve esaslara uygun olarak mali tablolarına yansıtırlar. Ancak, aşağıdaki hususlar bu Kısımın kapsamı dışındadır:

a) Maden, petrol, doğal gaz ve benzeri yeniden yaratılabilir olmayan doğal kaynakların aranması ve kullanılması ile ilgili kiralama sözleşmeleri,

b) Sinema ve video filmi, oyun, patent, telif hakları ve benzeri hak ve ürünlerin lisans anlaşmaları.

Bu Kısımdaki hükümler:

a) Kiracının, finansal kiralama çerçevesinde elde ettiği yatırım amaçlı gayrimenkulleri bu Tebliğin “Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller” Kısımındaki hükümler uyarınca değerlemesinde,

b) Kiraya verenin, faaliyet kiralaması çerçevesinde kiraya verdiği yatırım amaçlı gayrimenkulleri bu Tebliğin “Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller” Kısımındaki hükümler uyarınca değerlemesinde değerlemesinde,

c) Kiracının, finansal kiralama çerçevesinde elde ettiği canlı varlıkları bu Tebliğin “Tarımsal Faaliyetler” Kısımındaki hükümler uyarınca değerlemesinde değerlemesinde ,

d) Kiraya verenin, faaliyet kiralaması çerçevesinde kiraya verdiği canlı varlıkları bu Tebliğin “Tarımsal Faaliyetler” Kısımındaki hükümler uyarınca değerlemesinde uygulanmaz.

Tanımlar

Madde 477. Bu Kısımda geçen;

Kiralama: Finansal kiralama mevzuatına göre yapılsın veya yapılmasın, kiraya verenin, bir ödeme veya ödemeler serisi karşılığında, bir sözleşmeyle bir varlığın kullanım hakkını belirli bir süre için kiracıya devretmesini,

Finansal kiralama: Kiralama sözleşmesi ile bir varlığın mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan tüm riskler ile tüm faydaların kiracıya bırakılmasını,

Faaliyet kiralaması: Finansal kiralama dışındaki kiralama çeşitlerini,

Ekonomik ömür: Bir veya daha fazla kullanıcı tarafından, bir varlığın ekonomik olarak kullanılabileceği beklenen süreyi veya bir veya daha fazla kullanıcı tarafından bir varlıktan elde edilmesi beklenen üretim veya benzer ürün sayısını,

Faydalı ömür: Kiralama süresi ile sınırlı olmaksızın, bir varlığın işletmeye ekonomik olarak fayda üretebileceği süreyi,

Kiralamanın başlangıç maliyetleri: Kiraya verenin üretici veya satıcı olduğu durumlar hariç, kiralama sözleşmesinin müzakere edilmesi ve ayarlanması ile doğrudan ilgili olan ve bu işlemlerin yapılması neticesinde ortaya çıkan, kiracının mali durumunun ve verdiği teminatların değerlendirilmesi, teminatların alınması için yapılan giderler ile komisyon, harç, vergi ve benzeri diğer giderlerden oluşan, kiralama işlemi olmasaydı ortaya çıkmayacak olan marjinal maliyetleri,

Alt kiralama: Faaliyet kiralamasında kiracının kiraladığı bir varlığın kiralama sözleşmesine hüküm koymak ve kiralama süresi içinde kalmak koşulu ile üçüncü bir kişiye kiralatmasını,

Feshedilemez kiralama: Kiraya verenin rızasının olması, gerçekleşmesi oldukça düşük bir şartın gerçekleşmesi, kiralama konusu varlıkla aynı veya benzer bir varlığın aynı kiraya verenden kiralatması veya sözleşmenin iptal edilmesini engelleyecek şekilde yüksek bir cezai ödeme yapılması şartıyla fesh edilebilen kiralama sözleşmelerini, ifade eder.

Kiralama tanımına kiracıya, kiralamanın şartları çerçevesinde varlık üzerindeki mülkiyet hakkını iktisap etme seçeneğini tanıyan kira sözleşmeleri de dahildir.

İKİNCİ BÖLÜM

Kiralama İşlemlerine İlişkin Esaslar

Kiralamanın başlangıcı

Madde 478. Kiralamanın başlangıcı, sözleşmenin yapıldığı tarih veya daha önce olması durumunda, kiralamaya konu olacak ilgili varlığın üretimine başlanması, kullanım amacıyla hazır hale getirilme çalışmalarının başlaması gibi tarafların kiralama işlemiyle ilgili önemli taahhütlere girdiği tarihtir.

Kiralamanın süresi

Madde 479. Kiralama süresi, sözleşmede belirtilen fesh edilemez kiralama süresidir. Ancak, kiralamanın başlangıcı itibarıyla, sözleşmede belirtilen sürenin bitiminde, bir ödeme yaparak veya yapmaksızın kiracıya süre uzatımı hakkı tanınmış ve kiralamanın başlangıç tarihi itibarıyla, kiracının bu süre uzatımı hakkını kullanması kesin veya kesine yakınsa, bu ilave süre de kiralama süresi içerisinde değerlendirilir.

Asgari kira ödemesi

Madde 480. Asgari kira ödemesi, kira süresi boyunca kiracının kiralama konusu varlıkla ilgili olarak yapmakla yükümlü olduğu ödemelerin toplamıdır. Şarta bağlı kira bedelleri ile kiralanan varlıkla ilgili bakım, onarım, vergi, sigorta ve benzeri giderler ve hizmet maliyetleri ile ilgili olarak yapılan ancak kiraya verenden tahsil edilecek veya kiraya verene devredilecek ödemeler asgari kira ödemesi kapsamında değerlendirilmez. Aşağıdaki tutarlar da asgari kira ödemesi içinde değerlendirilir:

a) Kiracı açısından, kiraya verene kira süresinin sonunda ödenmesi, kiracının kendisi veya kendisiyle ilişkili taraflarca garanti edilmiş tutarlar,

b) Kiraya veren açısından, kiraya verene kiracı, kiracıyla ilişkili taraflar veya kiracıdan bağımsız olmakla beraber verilen garantiyi yerine getirmeye mali yeterliliğe sahip olan üçüncü kişi ve kurumlar tarafından garanti edilmiş hurda değer.

Ancak, kiralama süresinin bitiminde, kiracıya, ilgili varlığın o zamanki makul değerinden bariz şekilde düşük bir bedelle satın alma opsiyonu tanıyan ve böylece kira sözleşmesinin başlangıcı itibarıyla, kiracı tarafından normal şartlar altında bu opsiyonun

kullanılacağıının beklendiği durumda, asgari kira ödemesi, bu opsiyonu kullanmak için gerekli ödeme tutarını da kapsar.

Makul değer

Madde 481. Makul değer, bilgili ve istekli taraflar arasında, herhangi bir ilişkiden etkilenilmeyecek şartlar altında, bir varlığın el değiştirebileceği fiyatı veya yükümlülüklerin yerine getirilmesinde esas teşkil edecek meblağı ifade eder.

Kiralama konusu varlığın makul değeri, kiraya verenin söz konusu varlığın üreticisi olması durumunda o malın satış fiyatı, aksi durumda kiraya verene olan maliyetidir. Ancak, kiraya verme ile elde etme arasında önemli bir zaman geçmişse, makul değer, kiraya verme tarihindeki piyasa koşulları dikkate alınarak belirlenir. Makul değer belirlenmesinde, kiraya verenin bilgisinden yararlanılır. Makul değer belirlenmesinde, finansman giderleri ile miktar ve fiyat iskontoları dikkate alınır.

Hurda değer, garanti edilmiş ve garanti edilmemiş hurda değer

Madde 482. Kiralamanın başlangıcı itibarıyla, kira süresi sonunda işletme tarafından kiralama konusu varlıktan elde edilmesi beklenen makul değer kiralama konusu varlığın hurda değeridir.

Hurda değer kiracı veya kiracıyla ilişkili taraflarca garanti edilmiş kısmı, kiracı açısından garanti edilmiş hurda değerdir.

Kiraya veren açısından, buna ilave olarak, kiraya veren ile ilgili olmayan mali yeterliliğe sahip üçüncü kişi tarafından garanti edilmiş tutarlar, kiraya veren açısından garanti edilmiş hurda değerdir.

Garanti edilmemiş hurda değer, kiralanan varlığın hurda değerinin kiraya verene ödenmesinin garanti edilmemiş kısmıdır. Kiraya verenle ilişkili taraflarca garanti edilmiş bulunan hurda değer, garanti edilmiş hurda değer kapsamında değerlendirilmez.

Brüt kira yatırımı, net kira yatırımı ve kazanılmamış finansman gelirleri

Madde 483. Brüt kira yatırım tutarı; bir finansal kiralamada, kiraya veren açısından, asgari kira ödemesi ile kiraya verene ait olacak olan garanti edilmemiş hurda değer toplamıdır.

Kazanılmamış finansman geliri; brüt kira yatırımı ile kiralamadaki zımni faiz oranı üzerinden brüt yatırımın bugünkü değeri arasındaki farktır.

Net kira yatırımı; brüt yatırımdan kazanılmamış finansman gelirlerinin indirilmesi suretiyle elde edilen tutardır.

Zımni faiz oranı

Madde 484. Zımni faiz oranı, kiralamanın başlangıcı itibarıyla, asgari kira ödemeleri ile garanti edilmemiş hurda değer toplamını, kiralanan varlığın makul değeri ile başlangıç maliyetlerinin toplamına eşitleyen iskonto oranıdır.

Kiracının marjinal borçlanma faiz oranı

Madde 485. Kiracının marjinal borçlanma faiz oranı; kiracının benzer kiralama, vade ve teminatlar çerçevesinde, kiralamaya konu olan varlığı satın alması için gerekli tutar için katlanacağı faiz oranıdır.

Şarta bağlı kira

Madde 486. Şarta bağlı kira, kira ödemelerinin miktar olarak sabit olmayan ve kiralanan varlığı elde bulundurma süresi ile ilgili bulunmayan, daha ziyade varlığın

kullanımı, satışların yüzdesi, fiyat endeksleri, piyasa faiz haddi gibi göstergelere bağlı olarak belirlenen kısımdır.

Kiralamanın başlangıç maliyetleri

Madde 487. Kiralama işlemlerinin ayarlanması ve müzakere edilmesi sırasında ortaya çıkan ve kiraya veren tarafından katlanılan komisyon, harç, vergi ve benzeri diğer giderlerdir. Başlangıç maliyetleri, kiralama işlemi olmasaydı kiraya verenin katlanmak zorunda olmayacağı giderler ile, kiracının mali durumunun ve verdiği teminatların değerlendirilmesi, teminatların alınması, kira sözleşmesinin müzakere edilmesi nedeniyle oluşacak giderler gibi kalemleri içerir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

Kiralama İşlemlerinin Sınıflandırılması

Kiralama işlemlerinin sınıflandırılması

Madde 488. Kiralama sözleşmeleri, kiraya konu olan varlığın sahipliğine ilişkin risk ve getirilerin kiraya verende kalması veya kiracıda bulunması derecesine göre sınıflandırılır. Bir varlıkla ilgili riskler, varlığın atıl kalması, teknolojik değişiklikler nedeniyle varlığın demode olması, ekonomik durumdaki değişiklikler nedeniyle getirisinin değişmesidir. Varlığın faydalı ömrü içinde karlı bir şekilde işletilmesi, değerinin artması veya hurda değerinin artması varlıkla ilgili getirileri oluşturmaktadır. Kiralama konusu varlıkların mülkiyetine ilişkin risk ve getirilerinin tamamının kiracıya devredildiği kiralama işlemleri finansal kiralama değildir.

Normal olarak, kiralama türünün kiralayan ve kiracı tarafından aynı şekilde sınıflandırılması gerekmektedir. Ancak, bazı durumlarda taraflar arasında farklı sınıflandırma söz konusu olabilir.

Bu çerçevede, kiralama işlemlerinin sınıflandırmasında, işlemin hukuki şekli değil, ekonomik özü esas alınır. Bu çerçevede, aşağıdaki kriterlerden en az birinin var olduğu bir kiralama işlemi, finansal kiralama olarak kabul edilir:

a)Kiralanan varlığın mülkiyetinin kiralama süresinin bitiş tarihinde kiracıya geçeceğinin öngörülmesi,

b)Kiracıya, kiralanan varlığı, opsiyonun kullanım tarihinde oluşması beklenen makul değerinden oldukça düşük bir bedelle satın alma opsiyonu verilmesi ve bu nedenle, kiralamanın başlangıcı itibarıyla, normal şartlar altında kiracı tarafından bu opsiyonun kullanılacağı beklenmesi,

c)Mülkiyet kiracıya geçmeyecek olsa bile, kira süresinin kiralanan varlığın ekonomik ömrünün büyük bir bölümünü kapsaması,

d)Sözleşmenin başlangıcı itibarıyla, asgari kira ödemelerinin bugünkü değerinin en az varlığın makul değerine eşit olması,

e)Kiralama konusu varlığın büyük değişiklikler yapılmaksızın kiracıdan başkası tarafından kullanılamayacak şekilde özel bir yapıda olması,

Bunun yanında, aksini gerektirecek özel durumlar olmadıkça, bir kiralama sözleşmesinde aşağıdaki hususların birlikte veya tek başına olması durumunda ilgili sözleşme finansal kiralama olarak sınıflandırılır.

a)Kiracının kiralama işlemini fesh edebilmesi durumunda, kiraya verenin fesihten doğan zararlarının kiracı tarafından karşılanması,

b)Hurda değerın makul değerindeki değişikliklerden kaynaklanan kazanç veya kayıpların kiracıya ait olması,

c)Kiracının, sembolik bir bedelle bir dönem daha kiralamayı sürdürme hakkının bulunması.

Bunlar dışında kalan kiralamalar, faaliyet kiralaması olarak kabul edilir.

Kiralamaya ilişkin sınıflandırma, kiralama işleminin başında yapılır. Kiraya veren ile kiracının, kiralama işlemini yenilemek dışında, kiralama işleminin koşullarında sınıflandırmayı değiştirecek bir değişiklik yapmaları durumunda, yenilenen sözleşme kalan dönem için yeni bir sözleşme olarak kabul edilir.

Ancak, ekonomik ömür değişiklikleri gibi tahminlerde değişiklikler veya kiracının ödeme yapamaması gibi, durumlardaki değişiklikler, muhasebe açısından, kira sözleşmesinin sınıflandırmasını değiştirmez.

Gayrimenkullerle ilgili özel hükümler

Madde 489. Boş araziler ile üzerinde bina bulunan arazilerin kiralaması da, diğer varlıkların kiralaması ile aynı hükümlere tabidir. Ancak, kiralama süresi sonunda mülkiyetin kiracıya geçmesi öngörülmemişse, arazilerde mülkiyete ilişkin risk ve getirilerin tamamının veya tamamına yakınının kiracıya devredilmiş olduğu varsayılmaz. Böylelikle, mülkiyetin kiracıya geçmesinin öngörülmediği arazi kiralamaları, finansal kiralama olarak kabul edilmez. Bu tür kiralama işlemlerinde yapılan ödemeler, peşin ödenmiş kiralama bedelini temsil eder ve kiralanan araziden elde edilen faydaya uygun şekilde kiralama dönemi içinde itfa edilir.

Kiralama süresi sonunda ilgili varlıkların mülkiyetinin kiracıya geçeceğinin kararlaştırıldığı durumlar hariç olmak üzere, üzerinde bina bulunan arazilerde olduğu gibi arazi ve binayı birlikte içeren kira sözleşmelerinde, kiralamanın sınıflandırılması kapsamında arazi ve bina ayrı olarak değerlendirilir. Arazinin ömrü sonsuz olduğundan, kiralama süresi sonunda arazinin mülkiyetinin kiracıya geçmesinin öngörülmediği durumlarda, sözleşmenin arazi kısmı faaliyet kiralaması olarak kabul edilir. Sözleşmenin bina kısmı, finansal veya faaliyet kiralaması olarak bu Kısımdaki hükümler çerçevesinde sınıflandırılmaya tabi tutulur.

Peşin ödenenler dahil kiralamanın başlangıcındaki asgari kira ödemeleri, arazi ve bina arasında, bu varlıkların kiralamanın başlangıcı tarihindeki makul değerleri oranında dağıtılır. Arazi ve binanın birlikte kiralamaya konu edildiği durumda, her iki unsurun da faaliyet kiralaması kapsamında olduğu sonucuna açıkça ulaşıldığı durumlarda hariç olmak üzere, kira ödemelerinin arazi ve bina arasındaki tahsisinin açıklıkla yapılamadığı hallerde, söz konusu kiralamada arazi ve bina bir bütün olarak, finansal kiralama olarak kabul edilir.

Arazi ve binanın birlikte kiralamaya konu edildiği kiralamada, kiralamanın başlangıcı tarihinde arazinin makul değerinin binaya göre önemsiz olması durumunda, söz konusu iki unsur kiralamanın sınıflanması kapsamında ayrı ayrı değil toplu olarak değerlendirilir. Bu durumda binanın faydalı ömrü arazi ve binanın faydalı ömrü olarak değerlendirilir.

Finansal kiralamanın kiracı tarafından muhasebeleştirilmesi

Madde 490. Finansal kiralama işlemine konu olan varlıklar, kiracının bilançosunda, ilgili varlığın makul değeri ile asgari kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı üzerinden aktifte bir varlık, pasifte ise eşit tutarda bir yükümlülük olarak izlenir. Asgari kira ödemelerinin bugünkü değerinin hesaplanmasında, kiralamadaki zımni faiz oranı; bunun tespit edilememesi durumunda ise kiracının marjinal borçlanma faiz oranı esas alınır. Mali tabloların cari/cari olmayan ayrımı yapılarak sunulduğu durumlarda, bu şekilde oluşan kira borçları da diğer borçlarla aynı şekilde kısa veya uzun vadeli yükümlülükler içinde izlenir.

Kira borçları ile kiralanan varlığın aktifte izlenen değeri birbirinden mahsup edilmez.

Finansal kiralamada, kiracı tarafından yapılan kiralamanın başlangıç maliyetleri aktife alınan varlığın maliyetine dahil edilir.

Kira ödemeleri borçlarda bir indirim ve finansman giderleri olarak ikiye bölünür. Finansman giderleri, kira süresi içindeki dönemlere, her bir dönem için geriye kalan borç bakiyesine sabit bir dönemsel faiz oranı üretecek şekilde belirlenerek dağıtılır. Kira ödemelerinin finansman giderleri dışındaki kısmı ilgili kira borç tutarından indirilir.

Bu şekilde aktifte izlenen varlıkların amortismanı, diğer benzer varlıklar için uygulanan politikalara uygun olarak kiracı tarafından ayrılır. Kira süresinin kiralanan varlığın faydalı ömründen kısa olması ve kira süresi sonunda ilgili varlığın kiracı tarafından satın alınmasının makul şekilde kesin olmadığı durumlarda, aktifte yer alan kiralanan varlık kira süresi içerisinde; kiralanan varlığın faydalı ömrünün kira süresinden kısa olması durumunda ise faydalı ömrü içinde itfa edilir.

İlgili varlık için ayrılan amortisman ile kira ödemeleri tutarı aynı olmak zorunda olmadığından, kiralamanın başlangıcından sonra finansal kiralama ile alınan varlıkların net tutarı ile bu varlıklar nedeniyle oluşturulan borçlar eşit olmayabilir.

Bu Tebliğin “Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Kısmında yer alan hususlar, finansal kiralama çerçevesinde kiralanan varlıklar için de geçerlidir.

Faaliyet kiralamasının kiracı tarafından muhasebeleştirilmesi

Madde 491. Faaliyet kiralaması kapsamında yapılan kira ödemeleri, kiralama dönemi süresince, ödemeler eşit tutarlarda yapılmasa da, eşit tutarlarda gelir tablosuna gider olarak yansıtılır. Ancak, kiralanan varlıktan kiracının beklediği faydanın zamanlamasını daha iyi yansıtan sistematik bir bazın var olması halinde, kira ödemeleri bu baz esas alınarak gelir tablosu ile ilişkilendirilir.

Finansal kiralamanın kiraya veren tarafından muhasebeleştirilmesi

Madde 492. Finansal kiralamada, kiraya veren, kiralama konusu varlığı mali tablolarından çıkarıp, net kira yatırımı tutarına eşit bir alacak olarak mali tablolarında izler.

Finansal kiralama ile ilgili finansman geliri, kiraya verenin finansal kiralama kapsamındaki net yatırımına sabit bir dönemsel getiri getirecek şekilde belirlenir. Hizmet maliyetleri hariç, alınan kira ödemeleri ana para ve kazanılmamış finansman gelirlerini azaltacak şekilde brüt kira yatırımının tutarından düşülür.

Kiraya verenin kiralamadaki brüt yatırımının belirlenmesinde kullanılan garanti edilmemiş hurda değer ile ilgili tahminler düzenli olarak gözden geçirilir ve bunda bir azalma olduğu tespit edilirse, gelir tablosu ile ilişkilendirilen finansman gelirleri tutarı bu azalmaya göre yeniden hesaplanır ve ilgili döneme kadar olan birikmiş tutar topluca gelir tablosu ile ilişkilendirilir.

Kiralamanın müzakeresi ve ayarlanması sırasında kiralamanın başlangıç maliyetleri oluşabilir. Kiralamanın başlangıç maliyetleri, harç, vergi, komisyon gibi giderler ile kiralamanın müzakeresi ve ayarlanması ile doğrudan ilgili marjinal maliyetleri kapsar. Finansal kiralama için yapılan ve finansal gelir yaratmak için katlanılan direkt maliyetler (başlangıç maliyetleri) ya gerçekleştiği anda gider yazılır ya da kiralama alacakları içinde izlenir ve böylelikle kira süresi boyunca mali tablolara alınacak gelirin miktarının azalması sağlanır.

Finansal kiralamada, kiraya veren üretici veya satıcıların kar veya zararı

Madde 493. Kiraya verenin finansal kiralamaya konu olan varlığın üreticisi veya satıcısı olması durumunda, satış kar veya zararı, satışlarda izlenen politika ile uyumlu olarak gelir tablosu ile ilişkilendirilir. Ancak, faiz oranlarının yapay olarak düşük belirlendiği durumlarda, satış karı, piyasa faiz oranının uygulanması durumunda ortaya çıkacak olan

tutar esas alınarak belirlenir. Bu şekildeki kiralamada, kiralamanın müzakeresi ve ayarlanması ile ilgili ilk doğrudan maliyetler kiralamanın başlangıcı itibarıyla, gider olarak gelir tablosu ile ilişkilendirilir.

Üretici veya satıcıların finansal kiralama işlemlerinde, satış hasılatı olarak, kiralamaya konu varlığın makul değeri; bundan düşük olması halinde ise kiraya verene kalacak olan asgari kira ödemelerinin piyasa faiz oranı dikkate alınarak hesaplanacak bugünkü değeri dikkate alınır. Kiraya verilen varlığın kayıtlı değerinden garanti edilmemiş hurda değerinin bugünkü değerinin düşülmesi suretiyle bulunan tutar ise satışların maliyeti olarak dikkate alınır. Satış hasılatı ve maliyet arasındaki fark satış karı olarak işletmenin politikaları çerçevesinde gelir tablosu ile ilişkilendirilir.

Faaliyet kiralaması işlemlerinin kiraya veren tarafından muhasebeleştirilmesi

Madde 494. Faaliyet kiralamasında, kiralanan varlıklar, esasları dikkate alınarak kiraya verenin mali tablolarında gösterilir.

Faaliyet kiralaması kapsamında elde edilen kira gelirleri, kiralama dönemi süresince, ödemelerin zamanlamasından bağımsız olarak, eşit tutarlarda gelir tablosuna gelir olarak yansıtılır. Ancak, kiraya konu olan varlıktan beklenen faydadaki azalmanın zamanlamasını daha iyi yansıtan sistematik bir bazın varolması halinde, kira ödemeleri bu baz esas alınarak gelir tablosu ile ilişkilendirilir. Faaliyet kiralaması kapsamında elde edilen kira gelirleriyle ilgili hükümler, kiralamaya konu olan varlıkların bakımı ve sigortalanması gibi nedenlerle elde edilen tutarların muhasebeleştirilmesine şamil değildir. Başlangıç maliyetleri tahakkuk ettiğinde ya da kira gelirinin kar/zarar tablosuna yansıtılmasına paralel olarak kira süresi boyunca gelir tablosu ile ilişkilendirilebilir.

Kira geliri elde etmek için katlanılan amortisman ve diğer maliyetler, gider olarak gelir tablosuna alınır.

Faaliyet kiralamasının müzakeresi ve ayarlanması ile ilgili olarak kiraya veren tarafından yapılan kiralamanın başlangıç maliyetleri kiraya verilen varlığın maliyetlerine ilave edilerek, kiralama gelirlerinin mali tablolara alınmasıyla ilgili aynı esaslar çerçevesinde, kira süresi boyunca bir gider olarak mali tablolara alınır. Kiralamanın başlangıç maliyetleri, komisyonlar, harçlar ve kiralamanın müzakeresi ve ayarlanması ile doğrudan ilgili işletme içi maliyetleri kapsar.

Faaliyet kiralaması kapsamında kiraya verilen amortisman tabi varlıklar, kiraya verenin benzer varlıklara uyguladığı normal amortisman politikası çerçevesinde, bu Tebliğde belirtilen amortismanlarla ilgili hükümlere uygun olarak amortisman tabi tutulur. Varlıklarda değer düşüklüğü de bu Tebliğdeki hükümlere uygun olarak işleme tabi tutulur.

Kiraya verenin faaliyet kiralamasına konu olan varlığın üreticisi veya satıcısı olması durumunda, faaliyet kiralaması satış olmadığından dolayı, kiraya veren herhangi bir satış karı yazamaz.

Sat ve kirala işlemlerinin muhasebeleştirilmesi

Madde 495. Sat ve kirala işlemi, mal sahibinin bir varlığını satması ve aynı varlığı geri kiralaması işlemidir. Satış ve geri kiralamanın birbiriyle ilişkili olduğu bu durumlarda, ilgili işlem ekonomik özü esas alınarak mali tablolara alınır.

Sat ve kirala işlemi, bir finansal kiralama ile sonuçlanıyorsa, diğer bir deyişle ekonomik özü itibarıyla, kiraya verenin ilgili varlığın teminatı karşılığında satan-kiracıya borç verdiği durumda, satış tutarının kayıtlı değeri aşan kısmı, bir gelir olarak mali tablolara yansıtılmaz ve satan-kiracı tarafından ertelenen kira gelirleri olarak bilançoya alınır ve kiralama dönemi süresince itfa edilir.

Sat ve kiralama işleminin faaliyet kiralaması ile sonuçlandığı durumlarda, ilgili varlığın satış fiyatı, makul değeri ve kira ödemelerinin piyasa oranları üzerinden olup olmadığı hususları göz önüne alınarak bu işlem aşağıdaki şekilde mali tablolara yansıtılır:

a) Satış işlemi makul değer üzerinden gerçekleşmişse, kazanç veya kayıp doğrudan gelir tablosu ile ilişkilendirilir.

b) Satış fiyatının makul değerden düşük olması ve ilgili varlık için kararlaştırılan kira ödemelerinin piyasa oranlarından düşük tutulmak suretiyle bu kaybın telafi edilmediği durumlarda, satışla ilgili kazanç veya kayıp doğrudan gelir tablosuna yansıtılır.

c) Satış fiyatının makul değerden düşük olması ve kira ödemelerinin piyasa oranlarından düşük tutulmak suretiyle bu kaybın telafi edildiği durumlarda ise kazanç veya kayıp ertelenir ve varlığın beklenen kullanım süresi göz önüne alınarak kira ödemeleri ile orantılı olarak itfa edilir.

d) Satış fiyatının ilgili varlığın makul değerinin üzerinde olması durumunda, satış fiyatı ile ilgili varlığın makul değeri arasındaki farktan oluşan kazanç ertelenir ve varlığın beklenen kullanım süresi içinde itfa edilir.

Sat ve kiralama işleminde satış fiyatı ile kira ödemeleri makul değerde oluşmuşsa, kazanç veya kayıp ilgili dönemde doğrudan gelir tablosu ile ilişkilendirilir.

Faaliyet kiralaması olarak sonuçlanan sat ve kiralama işlemlerinde, sat ve kiralama anındaki makul değer varlığın kayıtlı değerinden düşükse, kayıtlı değer ile makul değer arasındaki farka eşit tutarda bir kayıp doğrudan gelir tablosu ile ilişkilendirilir. Ancak, finansal kiralama olarak sonuçlanan sat ve kiralama işlemlerinde, bu Tebliğdeki hükümler çerçevesinde ilgili varlıkta değer düşüklüğü ortaya çıkmadıkça bu şekilde bir düzeltme yapılmaz. İlgili varlıkta değer düşüklüğünün ortaya çıkması durumunda varlık mali tablolarda, bu Tebliğdeki hükümler çerçevesinde hesaplanacak geri kazanılabilir değeri üzerinden izlenir.

Kiracı ve kiraya veren, diğer kiralama işlemlerine benzer şekilde sat ve kiralama işlemleriyle ilgili olarak açıklama yapar. Önemli kiralama işlemlerinin tanımlanması kapsamında, varsa sat ve kiralama sözleşmelerinin kendine özgü, olağandışı hükümleri ve şartlarının açıklanması şarttır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

Kamuya Açıklanacak Hususlar

Finansal kiralama ile ilgili olarak kiracının kamuya açıklayacağı hususlar

Madde 496. Kiracı finansal kiralama ile ilgili olarak aşağıdaki açıklamaları yapmak zorundadır.

a) Kiralama konusu olan her bir varlık türü için, bilanço tarihi itibarıyla net kayıtlı değeri,

b) Bilanço tarihi itibarıyla, asgari kira ödemelerinin toplamı ve bunların bugünkü değerleri. Ayrıca aynı tarih itibarıyla asgari kira ödemeleri toplamı ile bunların bugünkü değerleri toplamının aşağıdaki vadeler bazında tutarları;

1-Bir yıldan az,

2-Bir yıldan fazla ve dört yıldan az,

3-Dört yıldan fazla,

c) Dönemin gelir tablosuna yansıtılan şarta bağlı kira ödemelerinin tutarı,

d) Bilanço tarihi itibarıyla, fesh edilemez kiralama şeklinde tekrar kiraya verilen varlıklar ile ilgili olarak, elde edilmesi beklenen asgari kira gelirleri toplamı,

e) Kiracının önemli kiralama işlemlerinin genel bir tanımı, ve buna ilave olarak aşağıdaki hususlar;

1-Şarta bağlı kiralama ödemelerinin belirlenme esası,

2-Yenileme veya alım opsiyonu ve değişen koşullara göre uyarlama hükümlerinin var olup olmadığı, var ise koşulları;

3-Temettü dağıtımı, ilave borçlanma ve yeni kiralama gibi konularda, kiralama sözleşmesinde kiracıya getirilen kısıtlamalar.

Finansal kiralama ile ilgili olarak kiraya verenin kamuya açıklayacağı hususlar

Madde 497. Kiraya veren, finansal kiralama ile ilgili olarak aşağıdaki açıklamaları yapmak zorundadır.

a) Toplam brüt kira yatırımının bilanço tarihi itibarıyla tutarı ile asgari kira ödeme alacaklarının bilanço tarihi itibarıyla bugünkü değerinin karşılaştırmalı tutarları. Ayrıca bilanço tarihi itibarıyla brüt kira yatırımı ile asgari kira ödemeleri alacaklarının bugünkü değerleri toplamının aşağıdaki vadeler bazında ayrı ayrı tutarları;

1-Bir yıldan az,

2-Bir yıldan fazla ve dört yıldan az,

3-Dört yıldan fazla,

b)Kazanılmamış finansman gelirleri,

c)Kiraya verene ait olacak olan garanti edilmemiş hurda değerler,

d)Tahsil edilemeyen asgari kira alacaklarına ilişkin ayrılan toplam karşılık,

e)Gelir tablosu ile ilişkilendirilen şarta bağlı kiralalar,

f)Kiraya verenin önemli kiralama anlaşmalarının genel bir tanımı,

g)İptal edilen kiralama tutarları indirildikten sonra sadece ilgili dönemde gerçekleşen yeni kiralamalar ile ilgili olarak brüt kira yatırımının toplam tutarından kazanılmamış finansman gelirlerinin düşülmesi sonucu bulunan tutar.

Faaliyet kiralaması ile ilgili olarak kiracının kamuya açıklayacağı hususlar

Madde 498. Kiracı faaliyet kiralaması ile ilgili olarak aşağıdaki açıklamaları mali tablo yapmak zorundadır.

a) Fesh edilemez faaliyet kiralaması kapsamında, asgari kira ödemelerinin toplamının, aşağıdaki dönemlerin her biri için ayrı ayrı tutarları;

1-Bir yıldan az,

2-Bir yıldan fazla ve dört yıldan az,

3-Dört yıldan fazla,

b) Bilanço tarihi itibarıyla, iptal edilemez kiralama şeklinde tekrar kiraya verilen varlıklar ile ilgili olarak, elde edilmesi beklenen asgari kira gelirleri toplamı,

c) Asgari kira ödemesi, şarta bağlı kira ve kiralanan varlıkların tekrar kiraya verilmesi ödemeleri itibarıyla ayrı ayrı olmak üzere, kiralama ve kiralanan varlıkların tekrar kiraya verilmesi çerçevesinde gelir tablosu ile ilişkilendirilen tutarlar,

d) Kiracının önemli kiralama işlemlerinin genel bir tanımı, ve buna ilave olarak aşağıdaki hususlar;

1-Şarta bağlı kiralama ödemelerinin belirlenme bazı,

2-Yenileme veya alım opsiyonu ve değişen koşullara göre uyarlama hükümlerinin var olup olmadığı, var ise koşulları;

3-Temettü dağıtımı, ilave borçlanma ve yeni kiralama gibi konularda, kiralama sözleşmesinde kiracıya getirilen kısıtlamalar.

Faaliyet kiralamasında kiraya verenin kamuya açıklayacağı hususlar

Madde 499. Kiraya veren faaliyet kiralaması ile ilgili olarak aşağıdaki açıklamaları yapmak zorundadır.

- a)Fesh edilemez faaliyet kiralaması kapsamında takip eden yıllarda elde edilecek asgari kira ödemeleri toplamı ile bu toplamın aşağıdaki vadeler itibarıyla ayrı ayrı tutarları;
- 1-Bir yıldan az,
 - 2-Bir yıldan fazla ve dört yıldan az,
 - 3-Dört yıldan fazla,
- b) Gelir tablosuna alınan toplam şarta bağlı kira gelirleri ve,
- c) Kiraya verenin önemli kiralama işlemlerinin genel bir tanımı.

YIRMİBİRİNCİ KISIM İLİŞKİLİ TARAFLAR

BİRİNCİ BÖLÜM

Amaç, Kapsam ve Tanımlar

Amaç

Madde 500. Bu Kısımın amacı, ilişkili taraflarla olan ilişkiler hakkında ve bir işletme ile ilişkili tarafları arasında dönem içinde gerçekleşen işlemler ve ilişkili taraflarla ilgili bakiyelere ilişkin açıklanacak bilgileri belirlemektir.

Kapsam

Madde 501. Aşağıdaki hususlarla ilgili olarak bu Kısım hükümleri uygulanır:

a)İlişkili taraflarla olan ilişkilerin belirlenmesi, bir işletme ile bu işletmenin ilişkili tarafları arasındaki işlemler ve hesap bakiyeleri,

b)(a) bendinde belirtilen hususların hangi durumlarda mali tablolarda açıklanmasının gerekli olduğu,

c)Bu hususlar hakkında yapılacak açıklamaların belirlenmesi.

Bir işletmenin olağan faaliyetleri kapsamında ödenen yönetim tazminatları, gider karşılıkları ve benzeri kalemler bu Kısım kapsamında açıklanması zorunlu kalemler değildir.

Konsolide mali tablolarla birlikte yayımlandığı veya mali tablo kullanıcıları için hazır bulundurulduğu sürece, bir ana ortaklığın veya hisselerinin tamamına sahip olduğu bağlı ortaklığının konsolide olmayan mali tablolarında ilişkili taraf işlemleri ve ilişkili taraflarla olan bakiyeler hakkında bu Kısım uyarınca açıklama yapılması zorunlu değildir.

Grup içindeki diğer işletmelerle olan ilişkili taraf işlemleri ve bakiyeler, bir önceki fıkra kapsamına girmediği sürece işletmenin konsolide olmayan mali tablolarında açıklanır. Grup-içi ilişkili taraf işlemleri ve bakiyeler grubun konsolide mali tablolarının hazırlanması sırasında elimine edilir.

Tanımlar

Madde 502. Bu kısımda geçen terimler aşağıda belirtilen anlamlarıyla kullanılmıştır:

İlişkili taraf: Bir taraf, aşağıdaki durumlardan herhangi birinin varlığı halinde bir işletme ile ilişkili olarak kabul edilir:

a)Tarafların doğrudan veya bir ya da daha fazla aracı vasıtasıyla dolaylı olarak;

1-Bir işletmeyi kontrol etmesi veya işletme tarafından kontrol edilmesi veya kendisini kontrol eden işletmenin aynı zamanda başka bir işletmeyi kontrol etmesi (Bu durum; ana ortaklıklar, bağlı ortaklıklar ve grubun diğer şirketlerini içerir.),

2- İşletme üzerinde önemli derecede etki sağlayacak bir hakkının bulunması,

3- İşletme üzerinde müşterek kontrolünün bulunması;

b)Tarafların işletmenin iştiraki olması;

c) Tarafın müşterek yönetime tabi bir teşebbüs olduğu durumlarda, müteşebbislerden birinin işletme olması;

d) Tarafın; işletme faaliyetlerinin planlanması, yürütülmesi ve denetlenmesi ile doğrudan veya dolaylı olarak yetkili ve sorumlu olan, işletmenin veya işletmenin ana ortaklığının yönetim kurulu üyesi, genel müdür gibi yönetici personelden olması;

e) Tarafın, bu maddenin birinci fıkrasının (a) veya (d) bentlerinde belirtilen kişilerin yakın aile üyelerinden biri olması;

f) Tarafın, bu maddenin birinci fıkrasının (d) veya (e) bentlerinde belirtilen kişilerin doğrudan veya dolaylı olarak kontrol veya müşterek kontrol hakkının olduğu veya üzerinde önemli derecede etkiye bulunduğu ya da yarısından fazla oy hakkına sahip olduğu bir işletme olması;

g) Tarafın, işletmenin veya bu işletmenin ilişkili tarafı olan herhangi bir işletmenin çalışanlarının emeklilik haklarıyla ilgili bir fon veya işletme olması.

İlişkili taraf işlemi: Bir fiyat uygulansın veya uygulanmasın, ilişkili taraflar arasındaki kaynak, hizmet veya yükümlülük transferi.

Kontrol: Bir işletmenin faaliyetlerinden fayda elde etmek üzere, ilgili işletmenin finansal ve faaliyet politikalarını yönetme ve yönlendirme gücüne sahip olunması.

Müşterek kontrol: Bir ekonomik faaliyetin sözleşmeler çerçevesinde kontrolünün iki veya daha fazla tarafça paylaşılması.

Önemli derecede etki: Bir işletmenin finansal ve faaliyet politikalarına ilişkin kararları üzerinde kontrol yetkisi olmaksızın katılma yetkisi. Önemli derecede etki, pay sahipliğinden kaynaklanabileceği gibi, yasal düzenlemelerden veya özel anlaşmalardan da kaynaklanabilir.

Bir kişinin yakın aile üyeleri: Bir kişinin işletme ile olan işlemlerinde bu kişiyi etkilemesi veya bu kişiden etkilenmesi beklenen aile üyeleri Aile üyelerinden kasıt, bu kişinin çocukları ve eşi, eşinin çocukları ve bu kişinin veya eşinin bakmakla yükümlü olduğu kişilerdir.

İKİNCİ BÖLÜM

İlişkili Tarafların Kapsamı

İlişkili tarafların kapsamı

Madde 503. İlişkili taraflarla olan her bir ilişki değerlendirilirken, ilişkinin sadece hukuki niteliği değil esası da dikkate alınır.

Bu Kısım kapsamında ilişkili taraflar olarak değerlendirilemeyecek durumlara aşağıda yer verilmiştir:

a) Bir kişinin iki farklı işletmede yönetici veya yönetim kademesinde önemli bir çalışan olması ve bu Kısımın “Tanımlar” başlıklı maddesinde belirtilen kapsama girmemesi durumunda, bu kişinin yöneticisi veya önemli çalışanı olduğu işletmeler ilişkili taraflar olarak kabul edilmez.

b) Müşterek yönetime tabi bir teşebbüs üzerinde müşterek kontrolü paylaşan iki müteşebbis, sadece bu özellikleri nedeniyle ilişkili taraflar olarak kabul edilmez.

c) Bunlara ilave olarak; finansman temin eden tarafların, sendikaların, kamu hizmeti veren kuruluşların ve devlet kurumlarının bir işletme ile olan olağan işlemleri çerçevesinde ilişkiye girmeleri; işletmenin hareket serbestisini etkileyebilecek veya karar sürecine katılımda bulunabilecek olsa bile, bunların ilişkili taraflar olarak kabul edilmesini sağlamaz.

d) İşletmenin ekonomik bağımlılığı ile sonuçlanacak şekilde ticari işlemlerin önemli bir hacminin gerçekleştirildiği bir müşteri, tedarikçi, distribütör veya ana bayi sadece bu nedenden dolayı ilişkili taraf olarak kabul edilmez.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İlişkili Taraflar Hakkında Kamuya Açıklanacak Hususlar

Kamuya Açıklanacak Hususlar

Madde 504. Mali tablo kullanıcılarının, ilişkili taraflarla olan ilişkilerin bir işletme üzerindeki etkileri hakkında görüş oluşturmalarını sağlamak üzere; bir işlem olsun veya olmasın, ana ortaklıklar ile bağlı ortaklıklar arasındaki ilişkiler mali tablolarda açıklanır.

İlişkili taraflar arasında gerçekleşen işlemler bulunması durumunda; ilişkili taraf işlemlerinin esası ile bu tür işlemlerin mali tablolar üzerindeki potansiyel etkisinin anlaşılması için gerekli olan, ilişkili taraflarla gerçekleşen işlemler ile bunlarla ilgili hesap bakiyeleri hakkındaki bilgilerinin mali tablolarda açıklanması zorunludur. Açıklamalar asgari olarak aşağıdaki bilgileri içerir:

- a) İşlemlerin tutarı,
- b) Mevcut hesap bakiyeleri ile

1-Teminata bağlanmış olup olmadığı ve ifa halinde verilecek veya alınacak bedelin niteliği gibi hususları da içerecek şekilde, bu hesap bakiyelerinin vadeleri ve koşulları,

2-Verilen veya alınan garantilere ilişkin ayrıntılı bilgi,

- c) Hesap bakiyeleri ile ilgili olarak ayrılmış şüpheli alacak karşılığı,

d) İlişkili taraflardan olan alacakların şüpheli hale gelmesi nedeniyle cari dönemde gider olarak mali tablolara alınan tutarlar.

İkinci fıkrada öngörülen açıklamaların ayrı ayrı aşağıdaki her bir kategori için yapılması şarttır:

- a) Ana ortaklık,
- b) İşletme üzerinde müşterek kontrolü veya önemli derecede etkisi bulunan işletmeler,
- c) Bağlı ortaklıklar,
- d) İştirakler,
- e) İşletmenin müteşebbis olduğu müşterek yönetime tabi teşebbüsler,
- f) İşletmenin veya ana ortaklığının önemli yönetici personeli,
- g) Diğer ilişkili taraflar.

Aşağıda belirtilen durumlar, ilişkili taraflarla gerçekleşmiş olması durumunda açıklanması gerekli durumlara örnek olarak verilmiştir:

- a) Tamamlanmış ya da tamamlanmamış olsun, yapılan mal alımı veya satımı,
- b) Gayrimenkul veya diğer varlık alım veya satımı,
- c) Hizmet sağlanması veya alınması,
- d) Kiralama işlemleri,
- e) Araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin transferi,
- f) Lisans anlaşmaları kapsamındaki transferler,
- g) Nakdi veya ayni olarak borç verme, alma veya sermayeye katılma şeklinde

olanlar dahil, finansman kapsamındaki transferler,

- h) Teminat veya garanti sağlanması,
- i) İşletme adına veya işletmece diğer bir taraf adına yükümlülüklerin ifası.

İlişkili taraf işlemlerinin, piyasada söz konusu işlemler için geçerli olan şartlar çerçevesinde gerçekleştirildiğine ilişkin bir açıklama; sadece bu tür açıklamaların doğrulanabilmesi halinde yapılır.

İlişkili taraf işlemlerinin işletmenin mali tabloları üzerindeki etkisinin anlaşılması için ayrı ayrı açıklama yapılmasının gerekli olduğu durumlar hariç, benzer nitelikli kalemler toplanarak açıklanabilir.

Öz sermaye yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen iştirakler ve oransal konsolidasyon veya öz sermaye yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen müşterek yönetime tabi teşebbüsler ile yapılan işlemler mali tabloların hazırlanması sırasında tamamen elimine edilmediğinden; bu tür işlemler bu Kısımın “Kapsam” başlıklı maddesinde belirtilen, konsolide mali tablo hazırlayan işletmelerin konsolide olmayan mali tablolarıyla ilgili istisna hariç, ilişkili taraf işlemleri olarak açıklanır.

YİRMİİKİNCİ KISIM FİNANSAL BİLGİLERİN BÖLÜMLERE GÖRE RAPORLANMASI

BİRİNCİ BÖLÜM Amaç, Kapsam ve Tanımlar

Amaç

Madde 505. Bu kısmın amacı; mali tablo kullanıcıları tarafından işletmelerin geçmiş performansının daha iyi anlaşılabilmesi, risk ve getirilerinin daha iyi değerlendirilebilmesi ve işletme hakkında bir bütün olarak daha doğru karar verilebilmesine yönelik olmak üzere, finansal bilgilerin üretilen farklı türdeki ürün ve hizmetler ile işletmenin faaliyet gösterdiği farklı coğrafi bölgeler bazında bölümlere göre raporlanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemektir.

Kapsam

Madde 506. Bu Kısım, bu Tebliğ hükümleri ile uyumlu olarak düzenlenen tam set mali tablolarda uygulanır. Tam set mali tablolar, bu Tebliğin “Mali Tabloların Sunumu” başlıklı Kısımında tanımlanmıştır.

Menkul kıymetleri borsalar veya diğer teşkilatlanmış piyasalarda işlem gören işletmeler ile bunlarda işlem görmek üzere menkul kıymetlerini ihraç etme aşamasında olan işletmeler bu Kısım hükümlerini uygulamakla yükümlüdür.

Menkul kıymetleri borsalar veya diğer teşkilatlanmış piyasalarda işlem görmeyen bir işletmenin mali tablolarını bu Tebliğ hükümleri ile uyumlu olarak hazırlaması durumunda, bu işletmenin mali tablolarında bölüm bilgilerinin açıklanması zorunlu değildir. Ancak, söz konusu işletmenin bu Tebliğ hükümleri ile uyumlu olarak hazırlanmış mali tablolarında bölüm bilgilerini açıklamak istemesi halinde, bu Kısımda yer alan hükümlere uyulması zorunludur.

Tek bir finansal raporun, menkul kıymetleri borsalar veya diğer teşkilatlanmış piyasalarda işlem gören bir işletmenin konsolide mali tabloları ile ana ortaklığın ya da bir veya daha fazla bağlı ortaklığın konsolide olmayan mali tablolarının her ikisini de içermesi durumunda; bölüm bilgileri sadece konsolide mali tablolarda açıklanır. Bağlı ortaklığın kendisinin, menkul kıymetleri borsalar veya diğer teşkilatlanmış piyasalarda işlem gören bir işletme olması halinde; bağlı ortaklığın kendi bölüm bilgileri kendi finansal raporunda ayrıca gösterilir.

Benzer olarak, tek bir finansal raporun, menkul kıymetleri borsalar veya diğer teşkilatlanmış piyasalarda işlem gören bir işletmenin mali tabloları ile bu işletmenin müşterek yönetime tabi bir teşebbüsünün veya öz sermaye yöntemi ile muhasebeleştirilen bir iştirakinin mali tablolarının her ikisini de içermesi durumunda; bölüm bilgileri sadece işletmenin mali tablolarında açıklanır. Müşterek yönetime tabi teşebbüsün veya öz sermaye yöntemi ile muhasebeleştirilen iştirakin kendisinin menkul kıymetleri borsalar veya diğer teşkilatlanmış piyasalarda işlem gören bir işletme olması halinde de, bu müşterek yönetime tabi teşebbüsün veya iştirakin bölüm bilgileri kendi finansal raporunda ayrıca gösterilir.

Tebliğin diğer kısımları ile ilgili tanımlar

Madde 507. Aşağıdaki terimler; bu Kısımda, bu Tebliğin “Nakit Akım Tablosu”, “Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar” ve “Hasılat” başlıklı Kısımlarında belirtilen anlamlarıyla kullanılmıştır:

Esas faaliyetler: Bir işletmenin ana gelir getirici faaliyetleri ile yatırım veya finansman faaliyeti olmayan diğer faaliyetleri.

Muhasebe politikaları: Mali tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında bir işletme tarafından kullanılan belirli ilkeler, varsayımlar, kurallar ve uygulamalar.

Hasılat Öz sermayede artış sağlaması şartıyla, dönem içinde işletmenin olağan faaliyetlerinden sağladığı ekonomik faydanın brüt tutarı.

Tanımlar

Madde 508. Bu kısımda geçen terimler aşağıda belirtilen anlamlarıyla kullanılmıştır:

Endüstriyel bölüm: Belirli bir mal veya hizmeti ya da birbirleriyle ilişkili mal veya hizmet grubunu sağlama veya risk ve getiri açısından işletmenin diğer bölümlerinden farklı özellikler taşıma anlamında, işletmenin diğer bölümlerinden farklı özelliklere sahip bölümler. Mal veya hizmetlerin birbirleriyle ilişkili olup olmadığının belirlenmesinde, aşağıdaki etkenlerin dikkate alınması şarttır:

- a) Mal veya hizmetlerin niteliği,
- b) Üretim süreçlerinin niteliği,
- c) Mal veya hizmetlerin müşterilerinin tür ve sınıfları,
- d) Malların tesliminde veya hizmetlerin sağlanmasında kullanılan yöntemler,
- e) Uygulanabilir olması durumunda; bankacılık, sigortacılık veya kamu hizmetlerinde olduğu gibi, düzenleyici mevzuatın niteliği.

Coğrafi bölüm: İşletmenin, belirli bir ekonomik çevrede mal veya hizmet temin eden ve risk ve getiri açısından başka bir ekonomik çevre içerisinde faaliyet gösteren diğer bölümlerden farklı özelliklere sahip bölümleri. Coğrafi bölümlerin belirlenmesinde, aşağıdaki etkenlerin dikkate alınması şarttır:

- a) Ekonomik ve politik koşulların benzerliği,
- b) Farklı coğrafi bölgelerdeki faaliyetler arasındaki ilişkiler,
- c) Faaliyetlerin yakınlığı,
- d) Belirli bir bölgedeki faaliyetlerle ilgili belirli riskler,
- e) Döviz kontrolüne ilişkin düzenlemeler,
- f) Temel kur riskleri.

Raporlanabilir bölüm: Bölüm bilgileri açıklanması zorunlu olan bir endüstriyel veya coğrafi bölüm.

Bölüm hasılatı: Müşterilere yapılan satışlardan veya aynı işletmenin diğer bölümleriyle yapılan işlemlerden elde edilenler dahil olmak üzere, işletmenin gelir tablosunda raporlanan hasılatının doğrudan bir bölümle ilişkilendirilebilen veya makul bir şekilde söz konusu bölüme tahsis edilebilen kısmı. Bölüm hasılatı aşağıdaki kalemleri içermez:

a) Bölümün faaliyetleri esas olarak finansal nitelikli olmadığı sürece; diğer bölümlere verilen avans ve borçlardan elde edilen faizler dahil olmak üzere, faiz ve temettü gelirleri; veya

b) Bölümün faaliyetleri esas olarak finansal nitelikli olmadığı sürece; yatırımların satışından veya borçların sona ermesinden kaynaklanan kazançlar.

İştirakler, müşterek yönetime tabi teşebbüsler veya öz sermaye yöntemine göre muhasebeleştirilen diğer yatırımların kar veya zararlarından işletmenin payına isabet eden

kısımlar, konsolide hasılat veya işletmenin toplam hasılatı içerisinde yer aldığı sürece bölüm hasılatı içerisinde yer alır.

Bu Tebliğin “Konsolide Mali Tablolar, Bağlı Ortaklıklar, Müşterek Yönetime Tabi Teşebbüsler ve İştirakler” başlıklı Kısmı uyarınca oransal konsolidasyon yöntemi ile muhasebeleştirilen müşterek yönetime tabi bir işletmenin gelirlerinden müteşebbisin payına isabet eden kısımlar bölüm hasılatı içerisinde yer alır.

Bölüm giderleri: Müşterilere yapılan satışlar veya aynı işletmenin diğer bölümleriyle yapılan işlemlerle ilgili giderler dahil olmak üzere, işletmenin esas faaliyetlerinden kaynaklanan giderlerin doğrudan bir bölümle ilişkilendirilebilen veya makul bir şekilde söz konusu bölüme tahsis edilebilen kısmı. Bölüm giderleri aşağıdaki kalemleri içermez:

a) Bölümün faaliyetleri esas olarak finansal nitelikli olmadığı sürece; diğer bölümlerden alınan avans ve borçlar nedeniyle katılan faizler dahil olmak üzere, faiz giderleri;

b) Bölümün faaliyetleri esas olarak finansal nitelikli olmadığı sürece; yatırımların satışından veya borçların sona ermesinden kaynaklanan zararlar,

c) İştirakler, müşterek yönetime tabi teşebbüsler veya öz sermaye yöntemi ile muhasebeleştirilen diğer yatırımların zararlarından işletmenin payına isabet eden kısımlar,

d) Kurumlar vergisi giderleri, veya

e) İşletme düzeyinde ortaya çıkan ve bir bütün olarak işletme ile ilgili genel yönetim giderleri, merkez büro giderleri ve diğer giderler. Ancak, bölüm adına işletme düzeyinde katılan giderler; bölümün esas faaliyetleri ile ilişkili olduğu ve bölümle doğrudan ilişkilendirilebilir veya bölüme makul bir şekilde tahsis edilebilir olduğu sürece, bölüm giderleri olarak kabul edilir.

Bu Tebliğin “Konsolide Mali Tablolar, Bağlı Ortaklıklar, Müşterek Yönetime Tabi Teşebbüsler ve İştirakler” başlıklı Kısmı uyarınca oransal konsolidasyon yöntemi ile muhasebeleştirilen müşterek yönetime tabi bir işletmenin giderlerinden müteşebbisin payına isabet eden kısımlar bölüm giderleri içerisinde yer alır.

Konsolide mali tablolarda veya işletmenin konsolide olmayan mali tablolarında netleştirilmiş olmak kaydıyla, esas itibarıyla finansal bir niteliğe sahip bölümlerin faiz gelirleri ve faiz giderleri bölüm raporlaması kapsamında da birbirleriyle netleştirilerek gösterilebilir.

Bölüm sonucu: Bölüm hasılatından bölüm giderlerinin düşülmesi suretiyle bulunan tutar. Bölüm sonucu topluluk dışı paylara ilişkin ayarlamalar yapılmadan önce belirlenir.

Bölüm varlıkları: Bir bölümün esas faaliyetlerinde kullanılan ve doğrudan söz konusu bölümle ilişkilendirilebilen veya makul bir şekilde söz konusu bölüme tahsis edilebilen varlıklar.

Bölüm sonucunun faiz veya temettü gelirlerini içermesi halinde; bu gelirlerin dayanağı olan alacaklar, verilen borçlar, yatırımlar veya diğer gelir getirici varlıklar bölüm varlıkları içerisine dahil edilir.

Bölüm varlıkları, vergisel varlıkları içermez.

Öz sermaye yöntemi ile muhasebeleştirilen yatırımlar; bu tür yatırımlardan kaynaklanan kazanç veya kayıpların bölüm hasılatı içerisinde yer alması halinde, bölüm varlıkları içerisine dahil edilir. Bölüm varlıkları; bu Tebliğin “Konsolide Mali Tablolar, Bağlı Ortaklıklar, Müşterek Yönetime Tabi Teşebbüsler ve İştirakler” başlıklı Kısmı uyarınca oransal konsolidasyon yöntemi ile muhasebeleştirilen müşterek yönetime tabi bir işletmenin varlıklarından müteşebbisin payına isabet eden kısımları da içerir.

Bölüm varlıkları, işletmenin bilançosunda doğrudan bir indirim kalemi olarak dikkate alınan ilgili karşılıkların düşülmesinden sonra belirlenir.

Bölüm yükümlülükleri: Bir bölümün esas faaliyetlerinden kaynaklanan ve doğrudan söz konusu bölümle ilişkilendirilebilen veya makul bir şekilde söz konusu bölüme tahsis edilebilen yükümlülükler.

Bölüm sonucunun faiz giderlerini içermesi halinde; bu giderlerin dayanağı olan faize dayalı borçlar bölüm yükümlülükleri içerisine dahil edilir.

Bölüm yükümlülükleri; bu Tebliğin “Konsolide Mali Tablolar, Bağlı Ortaklıklar, Müşterek Yönetime Tabi Teşebbüsler ve İştirakler” başlıklı Kısmı uyarınca oransal konsolidasyon yöntemi ile muhasebeleştirilen müşterek yönetime tabi bir teşebbüsün yükümlülüklerinden müteşebbisin payına isabet eden kısımları içerir.

Bölüm yükümlülükleri, vergisel yükümlülükleri içermez.

Bölüm muhasebe politikaları: İşletmelerin konsolide veya bireysel mali tablolarının hazırlanması ve sunulmasında uygulanan muhasebe politikaları ile bölümlere ilişkin bilgilerin raporlanmasında uygulanan muhasebe politikaları.

Endüstriyel bölüm ve coğrafi bölüm tanımlarına ilişkin hususlar

Madde 509. Bir endüstriyel bölüm, önemli ölçüde farklı risk ve getirileri olan mal ve hizmetleri içeremez. Endüstriyel bölümün tanımı içerisinde bir veya birden fazla faktöre bağlı olarak farklılıklar bulunabilse de; bir endüstriyel bölüm içerisinde yer alan mal ve hizmetlerin söz konusu faktörlerin çoğunluğu itibarıyla benzer olması şarttır.

Benzer olarak, bir coğrafi bölüm, önemli ölçüde farklı risk ve getirileri olan ekonomik çevreler içerisindeki faaliyetleri içeremez. Bir ülke, iki veya daha fazla ülke grubu ya da bir ülke içerisindeki bir bölge coğrafi bölüm olarak belirlenebilir.

Risklerin temel kaynakları, çoğu işletmenin örgütlenme ve yönetilme şeklini etkiler. Bu nedenle, bir işletmenin örgütsel yapısı ve iç finansal raporlama sistemi, bu işletmenin bölümlerinin belirlenmesinde esas teşkil eder. Bir işletmenin risk ve getirileri, bu işletmenin hem faaliyetlerinin (malların üretildiği veya hizmetlerin teslim faaliyetlerinin toplandığı yer) hem de piyasalarının coğrafi konumundan (malların satıldığı veya hizmetlerin teslim edildiği yer) etkilenebilir. Coğrafi bölümlerin belirlenmesinde aşağıdaki konulardan biri esas alınır:

- a) İşletmenin üretim veya hizmet faaliyetlerinin ve diğer varlıklarının konumu,
- b) İşletmenin müşterilerinin ve piyasalarının konumu.

Olağan koşullarda bir işletmenin örgüt yapısı ve iç raporlama sistemi; bu işletmenin coğrafi risklerinin temel kaynaklarının, varlıklarının veya müşterilerinin konumundan kaynaklanıp kaynaklanmadığının belirlenmesine esas teşkil eder. Böylece, coğrafi bölümler belirlenirken, varlıkların veya müşterilerin konumundan hangisinin esas alınacağına bu yapı dikkate alınarak karar verilir.

Endüstriyel bölümlerin ve coğrafi bölümlerin bileşiminin belirlenmesi, belirli ölçüde muhakeme gerektirir. İşletme yönetimi tarafından bu takdir yapılırken, bu Kısımda öngörülen finansal bilgilerin bölümlere göre raporlanmasına yönelik amaçlar ve bu Tebliğin “Mali Tablolara İlişkin Genel İlkeler” başlıklı Kısmında belirtilen mali tabloların nitelikleri dikkate alınır. Bu nitelikler; işletmenin farklı mal ve hizmet grupları ve belirli coğrafi bölgelerdeki faaliyetleri ile ilgili olarak zaman içerisinde raporlanan finansal bilgiler ile işletmenin bir bütün olarak risk ve getirilerinin değerlendirilmesinde bu bilgilerin faydasının karşılaştırılabilirliği, güvenilirliği ve ihtiyaca uygunluğunu içerir.

Bölüm hasılatı, bölüm giderleri, bölüm sonucu, bölüm varlıkları ve bölüm yükümlülükleri tanımlarına ilişkin hususlar

Madde 510. Bölüm hasılatı, bölüm giderleri, bölüm varlıkları ve bölüm yükümlülüklerinin tanımları; bir bölümle doğrudan ilişkilendirilebilen veya makul bir şekilde bir bölüme tahsis edilebilen bu tür kalemlerin tutarlarını kapsar. Bir bölümle

doğrudan ilişkilendirilebilen veya makul bir şekilde bir bölüme tahsis edilebilen bu tür kalemlerin belirlenmesinde işletmelerin iç finansal raporlama sistemi başlangıç noktası olarak kabul edilir. Bu çerçevede, iç finansal raporlama amaçları kapsamında bölümlerle ilgili olduğu belirlenen tutarların; raporlanabilir bölümlerin bölüm hasılatı, bölüm giderleri, bölüm varlıkları ve bölüm yükümlülüklerinin değerlendirilmesine yönelik olarak, bölümlerle doğrudan ilişkilendirilebilir veya makul bir şekilde bölümlere tahsis edilebilir olduğu kabul edilir.

Bazı durumlarda, hasılat, giderler, varlıklar veya yükümlülükler; iç finansal raporlama amaçları çerçevesinde işletme yönetimince anlaşılır, ancak diğer mali tablo kullanıcıları tarafından anlaşılması zor, keyfi ve subjektif olarak değerlendirilebilecek bir şekilde bölümlere tahsis edilebilir. Bu tür bir tahsis; bu Kısımda yer alan bölüm hasılatı, bölüm giderleri, bölüm varlıkları ve bölüm yükümlülüklerinin tanımları kapsamında makul bir dayanak oluşturmaz. Buna karşılık olarak, bir işletme; iç finansal raporlama kapsamında belirlenen hasılat, giderler, varlıklar veya yükümlülüklerin bazı kalemlerini, bunların tahsisi için makul bir dayanak bulunsa bile tahsis etmemeyi seçebilir. Ancak, bu tür kalemlerin; bu Kısımda yer alan bölüm hasılatı, bölüm giderleri, bölüm varlıkları ve bölüm yükümlülüklerinin tanımları kapsamında bölümlere tahsis edilmesi zorunludur.

Bölümün esas faaliyetlerinde kullanılan varlıklar, maddi varlıklar, finansal kiralama kapsamındaki varlıklar ve maddi olmayan varlıklar bölüm varlıklarına örnek olarak verilebilir. Amortisman veya itfaların belirli bir kaleminin bölüm giderleri içerisinde yer alması halinde, bunların ilgili olduğu varlıklar bölüm varlıkları içerisinde gösterilir. Genel işletme veya merkez büro amaçları için kullanılan varlıklar bölüm varlıkları kapsamına dahil değildir. Esas faaliyetlerde kullanılan varlıkların iki veya daha fazla bölüm tarafından paylaşılması durumunda; bu tür varlıklar, tahsis için makul bir dayanak bulunduğu sürece, bölüm varlıkları içerisinde dahil edilir. Bir bölümle doğrudan ilişkilendirilebilen veya makul bir şekilde bir bölüme tahsis edilebilen şerefiyeler bölüm varlıkları içerisinde gösterilirken; bu şerefiyelerin ilgili itfaları bölüm giderleri içerisinde yer alır.

Ticari borçlar ve diğer borçlar, tahakkuk etmiş borçlar, müşterilerden alınan avanslar, ürün garanti karşılıkları ve mal ve hizmet karşılıklarına ilişkin diğer hak talepleri bölüm yükümlülüklerine örnek olarak verilebilir. Finansal borçlar, finansal kiralama kapsamındaki varlıklara ilişkin yükümlülükler ve faaliyet amaçlarından daha çok finansman amaçları için katılan diğer yükümlülükler bölüm yükümlülükleri içerisinde yer almaz. Faiz giderlerinin bölüm sonucu içerisinde yer alması halinde, bunların ilgili olduğu faize dayalı borçlar bölüm yükümlülükleri içerisinde gösterilir. Faaliyetleri esas olarak finansal nitelikli olmayan bölümler ile ilgili olarak, borçlanmalar ve benzeri yükümlülükler; bölüm sonucunun finansman giderleri ile netleştirilmiş faaliyet kar veya zararı yerine doğrudan faaliyet kar veya zararını temsil etmesi nedeniyle, bölüm yükümlülükleri içerisinde yer almaz. Ayrıca, borçlanmaların çoğunlukla işletmenin geneli ile ilgili olarak merkez büro düzeyinde yapılması nedeniyle; faize dayalı borçların bir bölümle doğrudan ilişkilendirilebilmesi veya makul bir şekilde bir bölüme tahsis edilebilmesi mümkün olmayabilir.

Satın alma olarak muhasebeleştirilen bir işletme birleşmesiyle ele geçirilen bir işletmenin belirlenebilir bölüm varlıklarının ve bölüm yükümlülüklerinin önceki kayıtlı değerlerinde yapılacak düzeltmeler; bu düzeltmelerin, konsolide mali tabloların hazırlanmasına yönelik olarak yapılması ve ana ortaklığın veya bağlı ortaklığın konsolide olmayan mali tablolarında gösterilmemesi halinde bile, bölüm varlık ve yükümlülüklerinin değerlendirilmesi kapsamı içerisinde yer alır. Benzer olarak, bu Tebliğin “Maddi Varlıklar” başlıklı Kısımında düzenlenen alternatif yöntem ile uyumlu olarak, maddi varlıkların iktisaplarını müteakip yeniden değerlendirilmesi durumunda, bölüm varlıklarının değerlendirilmesi bu yeniden değerlemeleri yansıtır.

Maliyetlerin dağıtımında bu Tebliğin diğer Kısımlarında yer alan hükümler dikkate alınır. (Örnek; maliyetlerin stoklarla veya inşaat sözleşmeleriyle ilişkilendirilmesinde ve bunlara tahsisinde, bu Tebliğin “Stoklar” veya “İnşaat Sözleşmeleri” başlıklı Kısımlarında yer alan hükümler dikkate alınır. Benzer olarak, bankalardaki mevcut hesap bakiyelerini aşacak şekilde çekilen para tutarlarının nakitler içerisine mi dahil edileceği yoksa borçlanma olarak mı raporlanacağı belirlenirken, bu Tebliğin “Nakit Akım Tablosu” başlıklı Kısmı hükümleri göz önünde bulundurulur.)

Grup içi bakiyeler ve grup içi işlemler tek bir bölüm içerisindeki grup işletmeleri arasında olmadığı sürece; bölüm hasılatı, bölüm giderleri, bölüm varlıkları ve bölüm yükümlülükleri, bu tür grup-içi bakiyeler ve grup-içi işlemlerden önce belirlenir ve konsolidasyon sürecinin bir parçası olarak elimine edilir.

İşletmenin mali tablolarının bir bütün olarak hazırlanmasında ve sunulmasında kullanılan muhasebe politikaları bölümün temel muhasebe politikalarını oluşturmakla birlikte; bölümlerin belirlenmesi, bölümler arası transferlerin fiyatlama yöntemleri ve hasılatın ve giderlerin bölümlere tahsis edilmesinde kullanılan esaslar gibi hususi olarak bölüm raporlamasına yönelik politikalar da bölüm muhasebe politikaları içerisinde yer alır.

İKİNCİ BÖLÜM

Raporlanabilir Bölümlerin Belirlenmesi

Birincil ve ikincil bölüm raporlaması formatları

Madde 511. Birincil bölüm raporlaması formatı olarak endüstriyel veya coğrafi bölümlerin kullanılıp kullanılmayacağı, işletmenin risk ve getirilerinin esası ve temel kaynağı dikkate alınarak belirlenir. İşletmenin risk ve getiri oranları özellikle ürettiği mal ve hizmetlerdeki farklılıklardan etkileniyorsa; bölüm bilgilerinin raporlanmasına yönelik birincil format olarak endüstriyel bölümler belirlenirken, coğrafi bölümler bazındaki bilgiler ikincil olarak raporlanır. Benzer olarak, işletmenin risk ve getiri oranları, özellikle bu işletmenin farklı ülkelerde veya diğer coğrafi bölgelerde faaliyet göstermesinden etkileniyorsa; bölüm bilgilerinin raporlanmasına yönelik birincil format olarak coğrafi bölümler belirlenirken, ilgili mal ve hizmet gruplarına ilişkin bilgiler endüstriyel bölümler bazında ikincil olarak raporlanır.

Bir işletmenin karşı karşıya bulunduğu risklerin ve farklı getiri oranlarının esasının ve temel kaynağının, dolayısıyla birincil ve ikincil raporlama formatlarının belirlenmesinde; aşağıdaki durumlar hariç olmak üzere, işletmenin örgütsel ve yönetsel yapısı ile yönetim kurulu ile yöneticilerine yönelik iç finansal raporlama sistemi esas alınır:

a) Bir işletmenin risk ve getiri oranları, hem ürettiği mal ve hizmetlerdeki hem de faaliyette bulunduğu coğrafi bölgelerdeki farklılıklardan önemli bir şekilde etkileniyorsa, ve işletmenin yönetiminde ve yönetim kurulu ile yöneticilerine yönelik iç raporlama sisteminde yöneticiler tarafından matris yaklaşımının benimsendiği kanıtlanabiliyorsa; birincil bölüm raporlaması formatı olarak endüstriyel bölümler, ikincil bölüm raporlaması formatı olarak da coğrafi bölümler kullanılır.

b) Bir işletmenin örgütsel ve yönetsel yapısında ve yönetim kurulu ile yöneticilerine yönelik iç finansal raporlama sisteminde, tek tek mal veya hizmetler ya da ilgili mal veya hizmet grupları ya da coğrafi bölgelerden herhangi birinin esas alınmaması durumunda; bu işletmenin risk ve getirilerinin ürettiği mal ve hizmetlerden ya da faaliyette bulunduğu coğrafi bölgelerden hangisi ile daha fazla ilgili olduğu ve dolayısıyla endüstriyel bölümlerden ve coğrafi bölümlerden hangisinin birincil hangisinin ikincil bölüm raporlaması formatı olarak kullanılacağı işletme yönetimi tarafından belirlenir.

İşletmelerin örgütsel ve yönetsel yapıları belirlenirken, risk ve getirilerin temel kaynağı esas alınır. Bir işletmenin örgütsel ve yönetsel yapısı ile iç finansal raporlama

sistemi, olağan koşullarda bölüm raporlaması amaçlarına yönelik olarak işletmenin risk ve getirilerinin temel kaynağına ilişkin en iyi kanıtı teşkil eder. Bundan dolayı, bazı nadir durumlar hariç olmak üzere; bölüm bilgilerinin mali tablolarda raporlanmasında, iç finansal raporlama sisteminde kullanılan esaslar ile aynı esaslar kullanılır. İşletmenin risk ve getirilerinin temel kaynağı birincil bölüm raporlaması formatı olarak, ikincil kaynağı ise ikincil bölüm raporlaması formatı olarak belirlenir.

Bir işletmenin risk ve getiri oranlarının, hem ürettiği mal ve hizmetlerdeki hem de faaliyette bulunduğu coğrafi bölgelerdeki farklılıklardan önemli bir şekilde etkilenmesi durumunda; endüstriyel bölümler ve coğrafi bölümlerin her ikisinin de birincil bölüm raporlaması formatı olarak belirlendiği bir matris sunum yararlı bilgiler sağlayabilir. Bu Kısımın hiçbir hükmü, bölüm bilgilerinin açıklanmasında matris sunumun kullanılmasını gerektirmez veya yasaklamaz.

Bazı durumlarda, bir işletmenin organizasyonu ve iç raporlama sistemi, ürettiği mal ve hizmet türleri veya faaliyette bulunduğu coğrafi bölgelerin her ikisindeki farklılıklardan bağımsız olarak gelişebilir. (Örneğin; iç raporlama sistemi, birbiriyle ilişkisiz mal ve hizmet gruplarından oluşan iç bölümlerin ortaya çıkmasıyla sonuçlanacak şekilde, işletmenin hukuki kişiliği esas alınarak belirlenebilir.) Bu tür olağan dışı durumlarda, içsel olarak raporlanan bölüm bilgileri bu Kısımın amacı ile örtüşmez. Buna bağlı olarak, ikinci fıkranın (b) bendi; bir işletmenin risk ve getirilerinin ürettiği mal ve hizmetlerden ya da faaliyette bulunduğu coğrafi bölgelerden hangisi ile daha fazla ilgili olduğunun ve dolayısıyla endüstriyel bölümlerden ve coğrafi bölümlerden hangisinin birincil bölüm raporlaması formatı olarak kullanılacağına işletme yönetimi tarafından belirlenmesini gerektirir. Amaç; mal ve hizmetlerle ilgili risk ve getiriler ile coğrafi olarak ilgili risk ve getiriler hakkındaki bilgilere ilişkin olarak, makul bir ölçüde diğer işletmelerle karşılaştırılabilirlik sağlanması, sonuçların anlaşılabilirliğinin artırılması ve yatırımcılar, kredi verenler ve diğerlerince ifade edilen bilgi ihtiyaçlarının karşılanmasıdır.

Endüstriyel ve coğrafi bölümler

Madde 512. İkinci fıkrada belirtilen durum hariç olmak üzere; bir işletmenin dış raporlama amaçlarına yönelik endüstriyel ve coğrafi bölümleri, her bir birimin geçmiş performansının değerlendirilmesine ve bu birimlere gelecekte yapılacak kaynak tahsisine yönelik olarak işletmenin yönetim kuruluna ve yöneticilerine raporlanan bilgilerde esas alınan örgütsel birimler ile aynı olmak zorundadır.

Bir işletmenin örgütsel ve yönetsel yapısı ile yönetim kurulu ve yöneticilerine yönelik iç finansal raporlama sisteminde, tek tek mal veya hizmetler ya da mal veya hizmet grupları ya da coğrafi bölgelerden herhangi birinin esas alınmaması halinde; bu Kısımın “Birincil ve ikincil bölüm raporlaması formatları” başlıklı maddesinin ikinci fıkrasının (b) bendi uyarınca; işletme yönetimi ve yönetim kurulu tarafından endüstriyel bölümler veya coğrafi bölümlerden hangisinin işletmenin risk ve getirilerinin temel kaynağını yansıttığına ilişkin bir değerlendirme yapılarak, bu bölümlerden biri birincil, diğeri ise ikincil bölüm raporlaması formatı olarak belirlenir. Bu durumda, aşağıdaki durumlarla tutarlı olarak, işletme yönetimi ve yönetim kurulu tarafından; iç finansal raporlama sisteminde kullanılan esaslar yerine, bu Kısımın “Tanımlar” başlıklı maddesinde yer alan tanımlardaki faktörler esas alınarak dış raporlama amaçlarına yönelik endüstriyel bölümler ve coğrafi bölümler belirlenir:

a) İşletme yönetim kuruluna ve yönetimine içsel olarak raporlanan bölümlerin bir veya daha fazlasının, bu Kısımın “Tanımlar” başlıklı maddesinde yer alan tanımlardaki faktörlere dayanan bir endüstriyel bölüm veya coğrafi bölüm olması, ancak diğerlerinin olmaması halinde; aşağıda yer alan (b) bendi, sadece söz konusu maddedeki tanımları

sağlamayan içsel olarak raporlanan bölümlere uygulanır (söz konusu tanımları sağlayan içsel olarak raporlanan bölümler için daha alt bölümlemelere gidilmesi gerekli değildir).

b)İşletme yönetim kuruluna ve yönetimine içsel olarak raporlanan bölümlerden bu Kısımın “Tanımlar” başlıklı maddesinde yer alan tanımları sağlamayan bölümler ile ilgili olarak; söz konusu maddedeki tanımlar ile uyumlu bir şekilde, işletme yönetimi tarafından, iç bölümleme sisteminin mal veya hizmet hatları ya da coğrafi hatlar bazındaki sonraki alt-bölümleri dikkate alınır.

c)İçsel olarak raporlanan bu tür bir alt-bölümün, bu Kısımın “Tanımlar” başlıklı maddesinde yer alan tanımlardaki faktörlere dayanan endüstriyel bölüm veya coğrafi bölüm tanımını sağlaması halinde; raporlanabilir bölümlerin belirlenmesine ilişkin bu Kısımın “Raporlanabilir bölümler” başlıklı maddesinde yer alan kriterler bu alt-bölüme uygulanır.

Bu Kısım kapsamında, bir işletmenin endüstriyel ve coğrafi bölümleri, her bir birimin geçmiş performansının değerlendirilmesine ve bu birimlere gelecekte yapılacak kaynak tahsisine yönelik olarak işletmenin yönetim kuruluna ve yöneticilerine raporlanan bilgilerde esas alınan örgütsel birimler olarak belirlenir. İç bölümlerin mal veya hizmet ya da coğrafi hatlar bazında belirlenmemiş olması nedeniyle, bu maddenin ikinci fıkrası hükmünü uygulamakla yükümlü olan bir işletme; sadece dış raporlama amaçlarına yönelik yeni bölümler kurmak yerine, iç bölümleme sisteminin mal veya hizmet hatları ya da coğrafi hatlar bazındaki sonraki alt-bölümlerini dikkate alır. Bir işletmenin dış raporlama amaçlarına yönelik endüstriyel ve coğrafi bölümlerinin belirlenmesi için, bu işletmenin örgütsel ve yönetsel yapısının ve iç finansal raporlama sisteminin dikkate alınması yaklaşımı “yönetim yaklaşımı” olarak; içsel olarak raporlanan bilgilerin dayandığı örgütsel kısımlar da “faaliyet bölümleri” olarak adlandırılır.

Raporlanabilir bölümler

Madde 513. İçsel olarak raporlanan önemli ölçüde benzer iki veya daha fazla endüstriyel bölüm veya coğrafi bölüm, tek bir endüstriyel bölüm veya coğrafi bölüm olarak birleştirilir. Aşağıdaki koşulların varlığı halinde; iki veya daha fazla endüstriyel bölümün veya coğrafi bölümün önemli ölçüde benzer olduğu kabul edilir:

a)Bunların uzun vadeli finansal performanslarının benzer olması, ve

b)Bunlara ilişkin bu Kısımın “Tanımlar” başlıklı maddesinde yer alan tanımlardaki faktörlerin tamamının benzer olması.

Bir endüstriyel bölümün veya coğrafi bölümün raporlanabilir bölüm olarak belirlenebilmesi için; bölüm hasılatının büyük bir çoğunluğunun işletme dışı müşterilere yapılan satışlardan kazanılması ve;

a)İşletme dışı müşterilere yapılan satışlardan ve diğer bölümler ile gerçekleştirilen işlemlerden elde edilen bölüm hasılatının, tüm bölümlere ilişkin iç ve dış toplam hasılatın en az %10’unu oluşturması, veya

b)Kar veya zararla sonuçlanan bölüm sonucunun, kar elde eden bölümlerin toplam sonuçları ile zarar eden bölümlerin toplam sonuçlarının mutlak anlamda büyük olanının en az %10’una isabet etmesi, veya

c)Bölüm varlıklarının, tüm bölümlerin toplam varlıklarının en az %10’unu oluşturması

şarttır.

İçsel olarak raporlanan bir bölümün verilerinin, ikinci fıkrada belirtilen önemlilik eşiklerinin tamamının altında olması halinde;

a)Bu bölüm, küçük ölçeğine rağmen raporlanabilir bölüm olarak belirlenebilir;

b)Küçük ölçeği nedeniyle raporlanabilir bölüm olarak belirlenmemesi halinde; bu bölüm, içsel olarak raporlanan, ancak verileri ikinci fıkrada belirtilen önemlilik eşiklerinin tamamının altında olan benzer nitelikli bir veya daha fazla bölümle birlikte, ayrı bir

raporlanabilir bölüm içerisinde birleştirilebilir (iki veya daha fazla endüstriyel bölümün veya coğrafi bölümün, bu Kısımın “Tanımlar” başlıklı maddesinde yer alan tanımlardaki faktörlerin büyük bir çoğunluğunu paylaşması halinde; bu bölümlerin benzer nitelikli olduğu kabul edilir);

c)Ayrı bir bölüm olarak raporlanmayan veya birleştirilmeyen bölümler, herhangi bir bölüme tahsis edilmemiş bir düzeltme kalemi olarak dikkate alınır.

İşletme dışı müşterilere yapılan satışlardan elde edilen raporlanabilir bölümlerle ilişkilendirilebilir toplam hasılatın, toplam konsolide hasılatın veya işletmenin kendi toplam hasılatının %75’inden daha az olması halinde; ikinci fıkrada belirtilen %10 oranındaki eşikler sağlanmasa bile, toplam konsolide hasılatın veya işletmenin kendi toplam hasılatının en az %75 oranındaki kısmı raporlanabilir bölümler içerisine dahil edilene kadar, ilave raporlanabilir bölümler belirlenir.

Bu Kısımda yer alan %10 oranındaki eşikler; endüstriyel ve coğrafi bölümlerin raporlanabilir bölüm olarak belirlenmesi dışında, finansal raporlamanın herhangi bir aşamasındaki önemliliğin belirlenmesinde kullanılmaz.

Raporlanabilir bölümlerin hasılatlarının büyük bir çoğunluğu işletme dışı müşterilere yapılan satışlardan elde edilen bölümlerle sınırlandırılması nedeniyle; bu Kısım, dikey olarak bütünleşmiş faaliyetlerin farklı safhalarının ayrı endüstriyel bölümler olarak belirlenmesini gerektirmez. Ancak, bazı endüstrilerde, dikey olarak bütünleşmiş belirli faaliyetler; işletme dışı müşterilere yapılan satışlardan elde edilen hasılatın önemli bir kısmını oluşturmaya bile, ayrı endüstriyel bölümler olarak raporlanabilmektedir. (Örnek; çok sayıda petrol işletmesi; arama ve üretim faaliyetleri ile arıtma ve pazarlama faaliyetlerini, arama ve üretim faaliyetleri sonucunda üretilen malın (ham petrol) tamamının veya çoğunluğunun içsel olarak arıtma faaliyetlerine transfer edilmesi halinde bile, ayrı endüstriyel bölümler olarak raporlar.)

Dikey olarak bütünleşmiş faaliyetler, bu Kısım kapsamında ayrı bölümler olarak raporlanabilir. Bu durumda, bölümler arası fiyatlandırma esaslarına ilişkin olanlar dahil, bu tür faaliyetlere ilişkin açıklamalar raporlamaya dahil edilir.

Bir işletmenin dikey olarak bütünleşmiş faaliyetlerinin iç raporlama sisteminde ayrı bölümler olarak dikkate alındığı, ancak bu tür faaliyetlerin işletme tarafından endüstriyel bölümler olarak dış raporlamada kullanılmadığı durumlarda; dış raporlama amaçlı raporlanabilir endüstriyel bölümler belirlenirken, satış bölümlerinin herhangi bir bölüme tahsis edilmemiş bir düzeltme kalemi olarak dikkate alınmasını gerektirecek makul bir gerekçe bulunmadığı sürece, satış bölümleri satın alma bölümleri ile birleştirilir.

Bir önceki dönemde ilgili %10 oranındaki eşikleri sağlaması nedeniyle raporlanabilir bölüm olarak belirlenen bir bölümün işletme yönetimi tarafından önemliliğinin devam ettiğine karar verilmesi durumunda, bu bölümün raporlanabilir bir bölüm olarak dikkate alınmasına cari dönemde devam edilir. Bu durum, söz konusu bölümün cari dönemdeki hasılatı, sonucu ve varlıklarının tamamının %10 oranındaki eşikleri sağlayamaz hale gelmesi halinde de geçerlidir.

Bir bölümün cari dönemde ilgili %10 oranındaki eşiği sağlaması nedeniyle raporlanabilir bölüm olarak belirlenmesi durumunda; karşılaştırma amaçlı olarak sunulacak olan önceki dönem bölüm verileri, aşırı bir maliyet veya çaba gerektirmediği sürece, bu yeni raporlanabilir bölümü ayrı bir bölüm olarak yansıtabilecek şekilde yeniden düzenlenir. Bu durum, bölüm verilerinin önceki dönemde %10 oranındaki eşikleri sağlamaması halinde de geçerlidir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

Bölüm Muhasebe Politikaları

Bölüm muhasebe politikaları

Madde 514. Bölüm bilgileri, grubun konsolide mali tablolarının veya işletmenin konsolide olmayan mali tablolarının hazırlanmasında ve sunulmasında benimsenen muhasebe politikaları ile uyumlu olarak hazırlanır.

Konsolide mali tabloların veya işletmenin konsolide olmayan mali tablolarının hazırlanmasında işletme yönetimi tarafından kullanılması benimsenen muhasebe politikalarının, dış raporlama amaçlarına yönelik en uygun muhasebe politikaları olduğu varsayılır. Bölüm bilgilerinin amacının, işletmenin bir bütün olarak daha iyi anlaşılmasında ve daha bilgili bir şekilde karar alınmasında mali tablo kullanıcılarına yardımcı bulunmak olması nedeniyle; bu Kısım, bölüm bilgilerinin hazırlanmasında, işletme yönetimi tarafından seçilen muhasebe politikalarının kullanılmasını gerektirir. Ancak, bu durum; konsolide veya konsolide olmayan mali tablolara ilişkin muhasebe politikalarının, raporlanabilir bölümlere ayrı bir işletmede olduğu gibi uygulanacağı anlamına gelmez. İşletme çapında belirli bir muhasebe politikası uygulanırken yapılan ayrıntılı bir hesaplama, makul bir gerekçenin bulunması halinde, ilgili bölümlere paylaştırılabilir. (Örnek; emeklilik ödemelerine ilişkin hesaplamalar sıklıkla bir bütün olarak işletme için yapılır; ancak, işletme çapındaki veriler, bölümlerin ücret ve demografik verileri dikkate alınarak, ilgili bölümlere paylaştırılabilir.)

Bu Kısım; aşağıda belirtilen koşullar sağlandığı sürece, konsolide mali tablolar veya işletmenin konsolide olmayan mali tabloları için benimsenen muhasebe politikaları dışındaki bir esasa göre hazırlanan ilave bölüm bilgilerinin açıklanmasını yasaklamaz:

a) Bölüm bilgilerinin; bir bölümün performansının değerlendirilmesi ve kaynakların bu bölüme tahsis edilmesine ilişkin karar alınması için, işletmenin yönetim kurulu ve yöneticilerine içsel olarak raporlanması; ve

b) Bu tür ilave bilgilere yönelik değerlendirme esaslarının açıkça belirtilmesi.

İki veya daha fazla bölüm tarafından müşterek olarak kullanılan varlıklar, sadece bu varlıklara ilişkin hasılat ve giderlerin de bu bölümlere tahsis edilmesi halinde, bu bölümlere tahsis edilir.

Varlık, yükümlülük, hasılat ve gider kalemlerinin bölümlere ne şekilde dağıtılacağı; bu tür kalemlerin esası, bölümler tarafından yerine getirilen faaliyetler ve bölümlerin göreceli özerklikleri gibi faktörlere bağlıdır. Tüm işletmeler tarafından benimsenecek tek bir dağıtım esasının belirlenmesi mümkün veya uygun değildir. Ancak, bu tür dağıtımların yapılmasına yönelik tek bir dağıtım esasının bulunması ve bu esasın da keyfi ve anlaşılması güç olması halinde; iki veya daha fazla bölüm ile müşterek olarak ilgili bulunan varlık, yükümlülük, hasılat ve gider kalemlerinin dağıtımı zorunlu değildir. Bölüm hasılatı, bölüm giderleri, bölüm varlıkları ve bölüm yükümlülüklerinin tanımları birbirleriyle ilişkili olup; bu çerçevede yapılacak dağıtımların tutarlı olması şarttır. Bundan dolayı, iki veya daha fazla bölüm tarafından müşterek olarak kullanılan varlıklar, sadece bu varlıklara ilişkin hasılat ve giderlerin de bu bölümlere tahsis edilmesi halinde, bu bölümlere tahsis edilir. (Örnek; bir varlık; sadece bu varlığa ilişkin amortisman veya itfalar bölüm sonucunun ölçülmesinde dikkate alındığı sürece, bölüm varlıkları içerisine dahil edilir.)

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

Kamuya Açıklanacak Hususlar

Birincil raporlama formatı

Madde 515. Bu maddede yer alan açıklamalara ilişkin hükümler, işletmeler tarafından birincil raporlama formatının esas alındığı raporlanabilir bölümlerin tamamına uygulanır.

Bölüm hasılatı, her bir raporlanabilir bölüm için açıklanır. İşletme dışı müşterilere yapılan satışlardan elde edilen bölüm hasılatı ile diğer bölümlerle gerçekleştirilen işlemlerden elde edilen bölüm hasılatı ayrı olarak raporlanır.

Bölüm sonucu, her bir raporlanabilir bölüm için açıklanır.

Bir işletme tarafından, keyfi tahsisler yapılmaksızın, bölüm sonucu dışında bölümün net kar veya zararının ya da bölümün karlılığına ilişkin diğer bazı ölçülerin hesaplanabilmesi halinde; bu tür veriler bölüm sonucuyla birlikte açıklanabilir. Bu tür verilerin, konsolide mali tablolar veya işletmenin konsolide olmayan mali tabloları için benimsenen muhasebe politikaları dışındaki bir esas çerçevesinde hazırlanması durumunda; bunların değerlendirme esasına ilişkin ayrıntılı bir açıklama mali tablolara dahil edilir.

Gelir tablosunda bölüm sonucunun üzerindeki bölümün performansına ilişkin bir veriye örnek olarak, brüt satış karı veya zararı verilebilir. Gelir tablosunda bölüm sonucunun altındaki bölümün performansına ilişkin verilere örnek olarak, faaliyet karı veya zararı (vergi öncesi veya sonrası) ve net kar veya zarar verilebilir.

Bölüm varlıklarının toplam kayıtlı değeri, her bir raporlanabilir bölüm için açıklanır.

Bölüm yükümlülükleri, her bir raporlanabilir bölüm için açıklanır.

Bir dönemden daha uzun bir süre kullanılması beklenen bölüm varlıklarının (maddi varlıklar ve maddi olmayan varlıklar) elde edilmesine yönelik olarak dönem boyunca katlanılan toplam maliyet, her bir raporlanabilir bölüm için açıklanır. Bununla, bazı durumlarda sermaye ilaveleri veya sermaye harcamaları kastedilmekte olup; bu ilkenin gerektirdiği değerlemeler nakit esasına göre değil tahakkuk esasına göre yapılır.

Bölüm sonucuna dahil edilen, bölüm varlıklarına ilişkin cari dönemdeki amortisman ve itfa giderlerinin toplam tutarı, her bir raporlanabilir bölüm için açıklanır.

Bölüm hasılatı ve bölüm giderleri içerisinde, esası, büyüklüğü veya sıklığı nedeniyle her bir raporlanabilir bölümün dönem içerisindeki performansının anlaşılması için gerekli olan kalemlerin esas ve tutarlarının açıklanması zorunludur.

Bu Tebliğin “Mali Tabloların Sunumu” başlıklı Kısım; esası, büyüklüğü veya sıklığı nedeniyle bir işletmenin finansal performansının anlaşılması için gerekli olan, gelir ve gider kalemlerinin esas ve tutarlarının dipnotlarda açıklanmasını gerektirir. Stoklar ve maddi varlıklara ilişkin değer düşüklükleri, yeniden yapılandırma karşılıkları, maddi varlıkların ve uzun vadeli yatırımların elden çıkarılmaları, durdurulan faaliyetler, davaların sonuçlanması ve karşılıkların iptali gibi hususlar; söz konusu Kısımda bu duruma örnek olarak verilir. Bu kapsamda, onuncu fıkrada yer alan hükümler, bu tür kalemlerin değerlemelerini değiştirmeyi amaçlamaz. Ancak, dipnotlarda yapılacak açıklamalara yönelik olarak bu tür kalemlerin önemlilik seviyelerinin değerlendirilmesinde esas alınan işletme düzeyi, söz konusu fıkra ile bölüm düzeyine indirger.

Bu madde kapsamında ayrı olarak açıklanması gereken amortisman ve itfaflar dışındaki, bölüm giderlerine dahil edilen ve dolayısıyla bölüm sonucunun ölçülmesinde dikkate alınan önemli nakit-dışı giderlerin toplam tutarı, her bir raporlanabilir bölüm için açıklanır. Ancak, bölüm hasılatına dahil edilen ve dolayısıyla bölüm sonucunun ölçülmesinde dikkate alınan önemli nakit-dışı hasılatların açıklanması ihtiyaridir.

Bölüm nakit akım bilgilerinin açıklanması ihtiyaridir. Ancak, bölüm nakit akım bilgilerini açıklayan bir işletmenin, raporlanabilir bölümlere ilişkin amortisman ve itfa giderlerini veya nakit-dışı giderlerini ayrıca açıklaması zorunlu değildir.

İştirakler, müşterek yönetime tabi teşebbüsler veya öz sermaye yöntemi ile muhasebeleştirilen diğer yatırımların faaliyetlerinin neredeyse tamamının bir bölüm içerisinde gerçekleşmesi halinde, bunların net kar veya zararından işletmenin payına isabet eden kısımların toplamı söz konusu bölüm ile ilgili olarak açıklanır.

Ondördüncü fıkra kapsamında tek bir toplam tutar açıklanırken; her bir iştirak, müşterek yönetime tabi teşebbüs veya öz sermaye yöntemi ile muhasebeleştirilen diğer yatırımın faaliyetlerinin neredeyse tamamının tek bir bölüm içerisinde gerçekleşip gerçekleşmediği ayrı ayrı değerlendirilir.

İştirakler, müşterek yönetime tabi teşebbüsler veya öz sermaye yöntemi ile muhasebeleştirilen diğer yatırımların net kar veya zararından bir işletmenin payına isabet eden kısımların toplamının her bir raporlanabilir bölüm için açıklanması durumunda; bunlardaki toplam yatırımların da her bir raporlanabilir bölüm için açıklanması şarttır.

Konsolide mali tablolarda veya işletmenin konsolide olmayan mali tablolarında yer alan tüm bilgiler ile raporlanabilir bölümler için açıklanan bilgilerin mutabakatının yapılması ve bu mutabakatın mali tablolarda gösterilmesi şarttır. Bu mutabakat mali tablolarda gösterilirken; bölüm hasılatının, işletme dışı müşterilere yapılan satışlardan elde edilen işletme hasılatı ile (işletme dışı müşterilere yapılan satışlardan elde edilen, ancak herhangi bir bölümün hasılatı içerisinde yer almayan işletme hasılatı tutarının açıklanması dahil); bölüm sonucunun, işletmenin net karı (zarar) ile birlikte faaliyet karının (zararı) karşılaştırılabilir bir tutarı ile; bölüm varlıklarının, işletmenin varlıkları ile; ve bölüm yükümlülüklerinin, işletmenin yükümlülükleri ile mutabakatının yapılması şarttır.

İkincil bölüm bilgileri

Madde 516. Bu maddede yer alan açıklamalara ilişkin hükümler, işletmeler tarafından ikincil raporlama formatının esas alındığı raporlanabilir bölümlere aşağıdaki şekilde uygulanır:

a) Bir işletmenin birincil raporlama formatının endüstriyel bölümler bazında olması durumunda, ikincil raporlama formatı kapsamında açıklanacak bilgiler ikinci fıkra da yer almıştır.

b) Bir işletmenin birincil raporlama formatının, varlıklarının konumunun esas alındığı (malların üretildiği veya hizmetlerin teslim faaliyetlerinin toplandığı yer) coğrafi bölümler bazında olması durumunda; ikincil raporlama formatı kapsamında açıklanacak bilgiler üçüncü ve dördüncü fıkra da yer almıştır.

c) Bir işletmenin birincil raporlama formatının, müşterilerinin konumunun esas alındığı (malların satıldığı veya hizmetlerin teslim edildiği yer) coğrafi bölümler bazında olması durumunda; ikincil raporlama formatı kapsamında açıklanacak bilgiler üçüncü ve beşinci fıkralarda yer almıştır.

Bir işletmenin bölüm bilgilerinin raporlanmasına yönelik birincil formatının endüstriyel bölümler bazında olması durumunda, aşağıdaki bilgilerin ayrıca açıklanması şarttır:

a) İşletme dışı müşterilere yapılan satışlardan elde edilen bölüm hasılatı, tüm işletme-dışı müşterilere yapılan satışlardan elde edilen toplam işletme hasılatının en az %10'u olan her bir coğrafi bölüm için olmak üzere; müşterilerin coğrafi konumu bazında, işletme dışı müşterilere yapılan satışlardan elde edilen bölüm hasılatı,

b) Bölüm varlıkları, tüm coğrafi bölümlerin toplam varlıklarının en az %10'u olan her bir coğrafi bölüm için olmak üzere; varlıkların coğrafi konumu bazında, bölüm varlıklarının toplam kayıtlı değeri,

c) Bölüm varlıkları, tüm coğrafi bölümlerin toplam varlıklarının en az %10'u olan her bir coğrafi bölüm için olmak üzere; varlıkların coğrafi konumu bazında, bir dönemden daha uzun bir süre kullanılması beklenen bölüm varlıklarının (maddi varlıklar ve maddi olmayan varlıklar) elde edilmesine yönelik olarak dönem içerisinde katlanılan toplam maliyetler.

Bir işletmenin bölüm bilgilerinin raporlanmasına yönelik birincil formatının coğrafi bölümler bazında olması durumunda (varlıkların konumuna veya müşterilerin konumuna göre); işletme dışı müşterilere yapılan satışlardan elde edilen bölüm hasılatı tüm işletme-dışı müşterilere yapılan satışlardan elde edilen toplam işletme hasılatının en az %10'u olan veya bölüm varlıkları tüm endüstriyel bölümlerin toplam varlıklarının en az %10'u olan her bir endüstriyel bölüm için olmak üzere, aşağıdaki bölüm bilgilerinin ayrıca açıklanması şarttır:

a) İşletme dışı müşterilere yapılan satışlardan elde edilen bölüm hasılatı,

b) Bölüm varlıklarının toplam kayıtlı değeri, ve

c) Bir dönemden daha uzun bir süre kullanılması beklenen bölüm varlıklarının (maddi varlıklar ve maddi olmayan varlıklar) elde edilmesine yönelik olarak dönem içerisinde katlanılan toplam maliyetler.

Bir işletmenin bölüm bilgilerinin raporlanmasına yönelik birincil formatının varlıklarının konumuna dayalı coğrafi bölümler bazında olması ve müşterilerinin konumunun varlıklarının konumundan farklı olması halinde; işletme dışı müşterilere yapılan satışlardan elde edilen bölüm hasılatı, tüm işletme-dışı müşterilere yapılan satışlardan elde edilen toplam işletme hasılatının en az %10'u olan müşterilerin konumuna dayalı her bir coğrafi bölüm için olmak üzere; işletme dışı müşterilere yapılan satışlardan elde edilen bölüm hasılatının açıklanması zorunludur.

Bir işletmenin bölüm bilgilerinin raporlanmasına yönelik birincil formatının müşterilerinin konumuna dayalı coğrafi bölümler bazında olması ve işletmenin varlıklarının müşterilerinden farklı coğrafi bölgelerde bulunması halinde; bölüm varlıkları veya işletme dışı müşterilere yapılan satışlardan elde edilen bölüm hasılatı, ilgili konsolide tutarların veya işletmenin kendi toplam tutarlarının en az %10'u olan varlıkların konumuna dayalı her bir coğrafi bölüm için olmak üzere; aşağıdaki bölüm bilgilerinin açıklanması şarttır:

a) Varlıkların coğrafi konumu bazında, bölüm varlıklarının toplam kayıtlı değeri;

b) Varlıkların coğrafi konumu bazında, bir dönemden daha uzun bir süre kullanılması beklenen bölüm varlıklarının (maddi varlıklar ve maddi olmayan varlıklar) elde edilmesine yönelik olarak dönem içerisinde katlanılan toplam maliyetler.

Açıklanması gereken diğer hususlar

Madde 517. İşletme yönetimine ve yönetim kuruluna raporlanan bilgilerin esas alındığı bir endüstriyel bölüme veya coğrafi bölüme ilişkin hasılatın önemli bir kısmının diğer bölümlere yapılan satışlardan elde edilmesi nedeniyle, bu bölümün raporlanabilir bir bölüm olarak kabul edilmemesi, ancak bu bölümün işletme dışı müşterilere yapılan satışlardan elde edilen bölüm hasılatının, tüm işletme-dışı müşterilere yapılan satışlardan elde edilen toplam işletme hasılatının en az %10'u olması halinde; bu durum, işletme dışı müşterilere yapılan satışlardan elde edilen bölüm hasılatı ile diğer bölümlere yapılan satışlardan elde edilen bölüm hasılatının tutarları dipnotlarda açıklanır.

Diğer bölümlerle gerçekleştirilen işlemlerden elde edilen bölüm hasılatının değerlendirilmesinde ve raporlanmasında; bölümler arası transferler, bunların işletme dışı müşterilere yapılacak bir satış amacıyla gerçek olarak fiyatlandırıldığı varsayımıyla değerlemeye tabi tutulur. Bölümler arası transferlerin fiyatlama esasları ve bunlardaki herhangi bir değişiklik mali tablolarda açıklanır.

Bölüm raporlamasına yönelik olarak benimsenen muhasebe politikalarında meydana gelen ve bölüm bilgileri üzerinde önemli bir etkisi olan değişiklikler dipnotlarda açıklanır. Karşılaştırma amaçlı olarak sunulan önceki dönem bölüm bilgileri, belirli bir önceki dönem için aşırı bir maliyet veya çaba gerektirmediği sürece yeniden düzenlenir. Bu tür açıklamalar; değişikliğin esasına ilişkin bir açıklamayı, değişikliğin sebeplerini, karşılaştırılabilir bilgilerin yeniden düzenlendiğine veya belirli bir önceki dönem için bunların aşırı bir maliyet veya çaba olmaksızın elde edilemeyeceğine ilişkin bir açıklamayı ve makul bir şekilde belirlenebilmesi halinde değişikliğin finansal etkisini içerir. İşletme tarafından bölümlerin tanımlamalarında değişiklik yapılması ve belirli bir önceki dönem için yeniden düzenlenecek bilgilerin aşırı maliyet veya çaba olmaksızın elde edilememesi nedeniyle, bölüm bilgilerinin yeni esaslar çerçevesinde yeniden düzenlenmemesi halinde; eski ve yeni esasların her ikisi uyarınca belirlenen bölüm bilgileri, bölümlerin tanımlamalarında değişiklik yapılan yıl içerisinde, karşılaştırma amaçlı olarak dipnotlarda açıklanır.

İşletme tarafından benimsenen muhasebe politikalarında meydana gelen değişikliklere ilişkin düzenlemelere bu Tebliğin “Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar” başlıklı Kısımında yer verilmiştir. Söz konusu Kısım uyarınca; sadece bu Tebliğ hükümleri veya bu Tebliğ hükümlerine ilişkin olarak Kurulca yapılacak yorumlar ile öngörülmesi, veya işlem ve olayların işletmenin finansal durumu, performansı veya nakit akımları üzerindeki etkisinin mali tablolarda daha uygun ve daha güvenilir bir şekilde gösterilmesiyle sonuçlanması halinde; muhasebe politikalarında değişiklik yapılabilir.

İşletme tarafından benimsenen muhasebe politikalarında meydana gelen ve bölüm bilgilerini etkileyebilecek nitelikteki değişikliklere ilişkin düzenlemelere bu Tebliğin “Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar” başlıklı Kısımında yer verilmiştir. Söz konusu Kısım; Kurulca yapılacak yeni bir düzenleme ile öngörülmediği sürece, muhasebe politikalarında meydana gelen değişikliklerin geriye yönelik olarak uygulanmasını ve belirli bir önceki döneme ilişkin bilgilerin aşırı bir maliyet veya çaba gerektirmediği sürece yeniden düzenlenmesini gerektirir.

Muhasebe politikalarında meydana gelen bazı değişiklikler özellikle bölüm raporlaması ile ilgilidir. Bölümlerin tanımlamaları ile gelirlerin ve giderlerin bölümlere dağıtılma esaslarında meydana gelen değişiklikler bunlara örnek olarak verilebilir. Bu tür değişiklikler; işletme düzeyinde raporlanan toplam finansal bilgilerde herhangi bir değişiklik yapmasa da, bölüm bilgileri üzerinde önemli bir etkide bulunabilir. Değişikliklerin mali tablo kullanıcıları tarafından anlaşılabilmesi ve değerlendirilebilmesi için; karşılaştırma amaçlı olarak mali tablolara dahil edilen önceki dönem bölüm bilgileri, aşırı bir maliyet veya çaba gerektirmediği sürece yeni muhasebe politikasının etkilerini yansıtabilecek şekilde yeniden düzenlenir.

İkinci fıkrada; bölümler arası transferlerin, bunların işletme dışı müşterilere yapılacak bir satış amacıyla gerçek olarak fiyatlandığı varsayımıyla değerlemeye tabi tutulacağı yer almıştır. Bölümler arası transferlerin gerçek olarak fiyatlanmasında kullanılan yöntemin değiştirilmesi durumunda; bu değişiklik, önceki dönem bölüm bilgilerinin yeniden düzenlenmesini gerektiren bir muhasebe politikası değişikliği değildir. Ancak, söz konusu fıkra hükmü uyarınca bu değişikliğin açıklanması zorunludur.

Birincil ve ikincil raporlama formatlarının her ikisi için de, raporlanabilir endüstriyel bölümler içerisindeki mal ve hizmet türleri ile raporlanabilir coğrafi bölümlerin bileşiminin açıklanması şarttır.

Talep kaymaları, girdilerin veya diğer üretim faktörlerinin fiyatlarında meydana gelen değişiklikler ve endüstriyel bir bölümle ilgili alternatif mal ve süreçlerin gelişimi gibi hususların değerlendirilebilmesi için, bu endüstriyel bölümün kapsadığı faaliyetlerin

bilinmesi şarttır. Benzer olarak, ekonomik ve politik çevrelerde meydana gelen değişikliklerin bir coğrafi bölüme ilişkin riskler ve getiri oranları üzerindeki etkisinin değerlendirilebilmesi için, bu coğrafi bölümün bileşiminin bilinmesi önemlidir.

Daha önce raporlanan bölümlerin sayısal eşikleri sağlayamaz hale gelmesi durumunda, bu bölümler ayrı olarak raporlanmaz. Bu durum; talepteki bir azalma, yönetim stratejisindeki bir değişiklik veya bir bölümün faaliyetlerinin kısmen satılması ya da diğer bölümlerle birleştirilmesi gibi nedenlerden kaynaklanabilir. Daha önce raporlanan bir bölümün raporlanmasına son verilmesinin sebepleri hakkında yapılacak bir açıklama, azalan talep ve işletme stratejilerindeki değişikliklere ilişkin beklentilerin onaylanması açısından yararlı olabilir.

YİRMİÜÇÜNCÜ KISIM

BANKA VE BENZERİ FİNANSAL KURULUŞLARIN MALİ TABLOLARININ KAMUYA AÇIKLANMASI

BİRİNCİ BÖLÜM

Amaç, Kapsam ve Tanımlar

Amaç

Madde 518. Bu kısmın amacı, banka ve benzeri finansal kuruluşların mali tablolarının kamuya açıklanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemektir.

Kapsam

Madde 519. Banka ve benzeri finansal kuruluşların mali tablolarının kamuya açıklanmasında, bu Tebliğin ikinci maddesi saklı kalmak üzere, bu Kısım hükümleri uygulanır.

Tanımlar

Madde 520. Bu kısımda geçen;

Banka: Esas faaliyeti kredi vermek ve yatırım yapmak için mevduat toplamak ve borçlanmak olan finansal kuruluşlar ile bankacılık mevzuatına ya da benzeri diğer ilgili mevzuata tabi finansal kuruluşlar dahil olmak üzere banka ve benzeri finansal kuruluşları, ifade eder.

İKİNCİ BÖLÜM

Bankalar

Bankalar

Madde 521. Bu Kısım bankaların gereksinimlerini göz önünde bulundurarak, aynı zamanda likiditenin ve değişik türlerdeki risklerin yönetilmesi ve kontrolü gibi konularla ilgili olarak banka finansal tablolarında yer alması gereken açıklama ve yorumları belirler.

Bu Kısımda diğer Kısımları tamamlayıcı nitelikte hükümler yer alır. Özellikle bankalara uygulanmayacağı belirtilen hükümler hariç olmak üzere, bu Tebliğin diğer kısımları bankalar için de uygulanır.

Bu Kısım bankaların konsolide edilmemiş ayrı mali tablolarına ve konsolide mali tablolarına uygulanır. Bir grubun bankacılık faaliyetlerini yürüttüğü durumlarda, Kısım bu faaliyetlerin konsolide bazda gösterilmiş haline uygulanır. Bu Kısım göre bu tür faaliyetler konsolide bazda gösterilmelidir.

Bankalara ilişkin bilgi ihtiyacı

Madde 522. Bankaların mali tablolarında kamuya açıklanan bilgiler, mali tablo kullanıcılarının gereksinimlerini karşılayacak şekilde ve kapsamda olmalıdır.

Banka mali tablo kullanıcıları, bankaların likidite durumu ve borçlarını geri ödeyebilme kabiliyetine ilişkin bilgilere ek olarak, bilançosunda yer alan varlıkları ve yükümlülükleri ile bilanço dışı kalemleriyle ilgili çeşitli risklerle de ilgilenirler. Likidite, mevduat çekilişlerinde ve vadesi geldiği zaman diğer mali yükümlülükleri karşılayabilecek yeterli fonlara sahip olmayı ifade eder. Borçlarını geri ödeyebilme kabiliyeti ise varlıkların yükümlülüklerden fazla olmasını ve böylelikle banka sermayesinin yeterliliğini ifade eder. Bir banka likidite riskinin yanı sıra döviz kuru dalgalanmalarından, faiz oranı değişikliklerinden, piyasa fiyatlarındaki değişikliklerden ve karşı tarafın yükümlülüklerini yerine getirmemesinden kaynaklanan risklerle karşı karşıyadır. Bu riskler mali tablolara yansıtılmış olabilir, ancak eğer banka yönetimi banka faaliyetlerinden kaynaklanan riskleri nasıl yönettiği ve kontrol ettiğine ilişkin açıklama ve yorumları mali tablo kullanıcılarına sağlarsa mali tablo kullanıcıları mali tablolar hakkında daha etkin biçimde bilgilendirilmiş olurlar.

Muhasebe politikaları

Madde 523. Mali Tabloların Sunumu” Kısmı’nda yer verilen hükümlere uymak ve böylelikle mali tablo kullanıcılarının bankanın mali tablolarının hazırlanmasına ilişkin esasları anlayabilmesi için, aşağıda belirtilen konularla ilgili muhasebe politikaları kamuya açıklanır.

- a)Başlıca gelir türlerinin mali tablolara alınması,
- b)Yatırım amaçlı menkul kıymetler ile alım-satım amaçlı menkul kıymetlerin değerlemesi,
- c)Varlık ve yükümlülüklerin mali tablolara alınması ile sonuçlanan işlem ve diğer olaylar ile yalnızca şarta bağlı olaylara ve taahhütlere neden olan işlem ve diğer olayların birbirinden ayırt edilmesi,
- d)Kredilerden ve avanslardan doğan zararların belirlenmesine ve tahsil edilemeyen krediler ve avansların aktiften silinmesine ilişkin esaslar,
- e)Genel bankacılık riskleri ile ilgili gider karşılıklarının belirlenmesine ve bu karşılıkların muhasebe uygulamasına ilişkin esaslar.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

Gelir Tablosu

Genel esaslar ve dipnotlar

Madde 524. Bankalar, gelir ve giderlerini niteliklerine uygun olarak gruplandıran ve başlıca gelir ve gider türlerine ilişkin tutarları gösteren bir gelir tablosu sunar.

Bu Tebliğin diğer kısımlarında yer alan hükümlere ek olarak, gelir tablosu veya mali tablo dipnotları en az aşağıda belirtilen gelir ve gider kalemlerini içerir.

- a) Faiz ve benzeri gelirler,
- b) Faiz ve benzeri giderler,
- c) Temettü gelirleri,
- d) Alınan ücretler ve komisyon gelirleri,
- e) Ödenen ücretler ve komisyon giderleri,
- f) Alım-satım amaçlı menkul kıymetlerden kaynaklanan net kazanç veya kayıp,
- g) Yatırım amaçlı menkul kıymetlerden kaynaklanan net kazanç veya kayıp,
- h) Yabancı para işlemlerinden kaynaklanan net kazanç veya kayıp,
- i) Diğer faaliyet gelirleri,

- j) Krediler ve avanslardan kaynaklanan zararlar,
- k) Genel yönetim giderleri,
- l) Diğer faaliyet giderleri.

Banka gelirleri

Madde 525. Banka faaliyetlerinden kaynaklanan başlıca gelir türleri; faiz gelirleri, hizmetler karşılığı alınan ücretler, komisyonlar ve alım-satım işlemleri sonucu oluşan gelirleridir. Her gelir türü, finansal tablo kullanıcılarının bankanın performansını değerlendirebilmelerini teminen ayrı ayrı gösterilir. Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması ” Kısmı hükümleri saklıdır.

Banka giderleri

Madde 526. Banka faaliyetlerinden kaynaklanan başlıca gider türleri faiz giderleri, komisyonlar, kredi ve avanslardan doğan zararlar, yapılan yatırımların kayıtlı değerindeki azalmaya ilişkin olarak ayrılan gider karşılıkları ve genel yönetim giderleridir. Her gider türü, mali tablo kullanıcılarının bankanın performansını daha iyi değerlendirebilmelerini teminen ayrı ayrı gösterilir.

Gelir ve giderlerin netleştirilmesi

Madde 527. Gelir ve gider kalemleri korunmaya ilişkin olarak yapılan netleştirme ve bir sonraki bölümün “Varlık ve yükümlülüklerin netleştirilmesi” başlıklı maddesine uygun olarak netleştirilen varlıklar ve yükümlülükler dışında netleştirilemez.

Korunma ile ilgili olarak yapılan netleştirme ve bir sonraki bölümün “Varlık ve yükümlülüklerin netleştirilmesi” başlıklı maddesine uygun olarak netleştirilen varlıklar ve yükümlülükler dışında yapılan netleştirme; mali tablo kullanıcılarının bir bankanın farklı faaliyetlerine ilişkin performansını ve belli varlık gruplarının getirilerini doğru olarak değerlendirmesini önler.

Net değer üzerinden gösterilecek kazanç ve kayıplar

Madde 528. Aşağıdakilerden kaynaklanan kazanç ve kayıplar normalde net değerleri üzerinden raporlanır.

- a) Alım-satım amaçlı menkul kıymetlerin elden çıkarılması ve kayıtlı değerindeki değişiklikler,
- b) Yatırım amaçlı menkul kıymetlerin elden çıkarılması,
- c) Yabancı para işlemleri.

Faiz gelir ve gideri

Madde 529. Net faiz gelir ve giderinin yapısının ve değişim nedenlerinin daha iyi anlaşılabilmesi için faiz gelirleri ve faiz giderleri ayrı ayrı gösterilir.

Net faiz geliri; hem faiz oranlarının hem de borç alınan ve borç verilen tutarların bir sonucudur. Mali tablo dipnotlarında döneme ilişkin ortalama faiz oranlarına, faiz getirili varlıkların ortalama tutarına ve faiz ödenen yükümlülüklerin ortalama tutarına ilişkin açıklamalar yapılabilir. Piyasa faiz oranlarının altında mevduat ve benzeri kredi olanakları sağlamak gibi devlet desteğinin olduğu durumlarda, banka yönetimi bu mevduat ve kredi olanaklarının tutarını ve bunların dönem net karı üzerindeki etkisini kamuya açıklar.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

Bilanço

Genel esaslar ve dipnotlar

Madde 530. Bankalar, varlık ve yükümlülüklerini niteliklerine göre gruplandıran ve bunları göreceli likidite derecelerini yansıtacak şekilde sıralayarak listeleyen bir bilanço sunar.

Bu Tebliğin diğer kısımlarında yer alan yükümlülükler ek olarak, bilanço ve mali tablo dipnotları en az aşağıda belirtilen varlık ve yükümlülükleri içerir:

A- Varlıklar:

- Nakit ve Merkez Bankası nezdindeki bakiyeler,
- Hazine Bonosu ve Merkez Bankası nezdinde reeskonta tabi olan diğer senetler,
- Alım-satım amaçlı devlet borçlanma senetleri ve diğer menkul kıymetler,
- Diğer bankalara verilen krediler, avanslar ve yapılan diğer plasmanlar,
- Diğer para piyasası plasmanları,
- Müşterilere verilen kredi ve avanslar,
- Yatırım amaçlı menkul kıymetler.

B- Yükümlülükler:

- Bankalar mevduatı,
- Para piyasası kaynaklı diğer mevduat,
- Diğer mevduat sahiplerine olan borçlar,
- Borçlanmayı temsil eden menkul kıymetler ve senede bağlı diğer borçlar,
- Diğer alınan krediler.

Bankaların varlıklarını ve yükümlülüklerini sınıflandırmada en yararlı yaklaşım bunları niteliklerine göre gruplandırmak ve varlıkları ve yükümlülükleri likidite durumlarına göre sıralamaktır. Bankaların varlık ve yükümlülüklerinin önemli bölümünün yakın gelecekte vadelerinin gelmesi dolayısıyla kalemler kısa ve uzun vadeli ayırımına tabi tutulmaz.

Diğer finansal kuruluşlarla bakiyeler

Madde 531. Mali tablolarda diğer bankalarla olan bakiyeler, para piyasasının diğer taraflarıyla olan bakiyeler ve diğer mevduat sahiplerinin banka nezdindeki bakiyelerinin ayrı ayrı gösterilmesi şarttır. Bu ayırım bir bankanın diğer bankalarla ve para piyasaları ile ilişkilerinin ve bunlara bağımlılığının anlaşılmasını sağlar. Bu nedenle bankalar mali tablolarında aşağıdaki kalemleri ayrı ayrı göstermelidir:

- Merkez Bankası ile olan bakiyeler,
- Diğer bankalara yapılan plasmanlar,
- Diğer para piyasası plasmanları,
- Bankalar mevduatı,
- Diğer para piyasası mevduatları, ve,
- Diğer mevduatlar.

Bankalar, varsa, çıkardığı mevduat sertifikaları ya da diğer devredilebilir senetler yoluyla elde ettiği mevduatı ayrı olarak kamuya açıklar.

Varlık ve yükümlülüklerin netleştirilmesi

Madde 532. Yasal bir netleştirme hakkı olmadıkça ve bu netleştirme yükümlülüklerin geri ödenmesi veya varlıkların edinilmesi yönünde bir beklentiyi temsil etmedikçe; mali tablolardaki varlık ve yükümlülükler diğer varlık veya yükümlülüklerin düşülmesi suretiyle netleştirilemez.

Bankalar, her bir sınıf finansal varlık ve yükümlülüğünün makul değerini Finansal Araçlar” başlıklı Kısımda yer alan hükümler çerçevesinde kamuya açıklar.

Tebliğin “Finansal Araçlar” başlıklı Kısmı finansal varlıklar için dörtlü bir sınıflandırma öngörmekte olup, buna göre bankalar elde tuttıkları finansal varlıkların makul değerlerini, aşağıda da belirtilen dörtlü sınıflandırmaya göre kamuya açıklar.

- a) İşletme kaynaklı kredi ve diğer alacaklar,
- b) Vadelerinin sonuna kadar elde tutulan menkul kıymetler,
- c) Alım-satım amacıyla elde tutulan finansal varlıklar,
- d) Satılmaya hazır finansal varlıklar.

Beşinci Bölüm

Bilanço Dışı Kalemler Dahil Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Taahhütler

Genel esaslar

Madde 533. Bankalar, aşağıdaki şarta bağlı yükümlülükler ve taahhütleri kamuya açıklar:

a) Bu Tebliğ uygulamasına göre önemli sayılabilecek bir ceza veya giderle karşılaşma riski olmaksızın, bankanın kendi isteğiyle vazgeçemediği, üstlendiği geri dönülemez kredi verme taahhütlerinin nitelik ve tutarı;

b) Aşağıda belirtilenler dahil olmak üzere bilanço dışı kalemlerden kaynaklanan şarta bağlı yükümlülükler ve taahhütlerin nitelik ve tutarı,

1-Krediler ve ihraç edilen menkul kıymetler için finansal garanti niteliğindeki banka garantileri, banka kabul garantileri ve akreditifler dahil olmak üzere doğrudan kredi alternatifleri,

2-Performans bonoları, girişim bonoları, garantiler, teminat mektupları ve belli işlemlerle ilgili akreditifler dahil olmak üzere belli işlemlerle ilgili şarta bağlı yükümlülükler;

3-Malların nakledilmesi ile ilgili, kısa vadede kendiliğinden likite dönüşebilen, ticaretle ilgili koşullu yükümlülükler, belgeye esas teşkil eden yoldaki malın teminat olarak kullanıldığı hallerde belgeye dayalı krediler,

4-Mali tablolarda yer almayan repo ve ters repo sözleşmeleri;

5-Swap, opsiyon ve vadeli işlem sözleşmeleri dahil olmak üzere, faiz ve döviz kuruna dayalı kalemler,

6-Diğer taahhütler, aracılık yükleniminden kaynaklanan taahhütler.

“Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar” Kısmı genel olarak şarta bağlı yükümlülüklerin muhasebesi ve kamuya açıklanmasına ilişkin esasları içerir. Bu Kısım, bankalar açısından özellikle önemlidir; çünkü bankalar diğer ticari işletmelerden sayıca ve tutarca oldukça fazla geri dönülebilir veya geri dönülemez çok çeşitli sayıda şarta bağlı yükümlülük ve taahhüt altına girerler.

Bankalar ayrıca; bilançolarında varlık ya da yükümlülük olarak yer almayan, fakat şarta bağlı yükümlülük ve taahhüt yaratan işlemler gerçekleştirirler. Bu tür bilanço dışı kalemler, bankaların faaliyetlerinin önemli bir kısmını oluşturur ve bankanın karşı karşıya kaldığı risklerin seviyesi üzerinde önemli bir etki yaratır. Bu kalemler, diğer riskleri artırabilir veya bilançodaki diğer varlık ve yükümlülüklerle ilişkin finansal koruma sağlama yoluyla riskleri azaltabilir. Bilanço dışı kalemler müşteriler adına yürütülen işlemlerden veya bankanın kendi alım-satım işlemlerinden kaynaklanabilir.

Mali tablo kullanıcılarının, bankaların likiditesi ve borçlarını geri ödeyebilme kabiliyeti ile muhtemel zararlarının gerçekleşme olasılığı risklerini değerlendirmeleri için bankanın şarta bağlı yükümlülükleri ve geri dönülemez taahhütleri hakkında bilgi sahibi

olmaları şarttır. Mali tablo kullanıcıları aynı zamanda; banka tarafından yüklenilen bilanço dışı işlemlerin niteliği ve tutarı hakkında yeterli bilgiye ihtiyaç duyarlar.

ALTINCI BÖLÜM

Varlık ve Yükümlülüklerin Vadeleri

Genel esaslar

Madde 534. Bankalar, bilanço tarihinden taraf olduğu çeşitli sözleşmelerde yer alan vade tarihlerine kadar kalan süreleri temel alarak varlık ve yükümlülüklerinin uygun bir vade gruplamasına dayanılarak yapılan analizini mali tablolarında kamuya açıklar.

Banka yönetiminin temel işlevlerinden biri de, varlık ve yükümlülüklerinin vadelerinin ve bunlara uygulanan faiz oranlarının uyumlaştırılması ve/veya kontrollü olarak uyumsuzlaştırılmasıdır. Yapılan ticari işlemlere ilişkin koşulların genel olarak belirsizlikler taşıması ve işlemlerin farklı türlerde olması nedeniyle bankalar için vadeler ve faiz oranları bakımından tamamen uyumlu bir pozisyona sahip olunması olağan bir durum değildir. Bu gibi vade ve faiz oranları bakımından uyumsuz durumlar potansiyel olarak karlılığı; bununla birlikte zarar etme riskini de artırır.

Varlıkların ve yükümlülüklerin vadeleri ile faiz ödenen yabancı kaynaklardan vadesi dolanların makul bir maliyet ile yenilenme veya değiştirilme gücü, bir bankanın likiditesinin ve faizler ile döviz kurlarındaki değişimlerden kaynaklanan riskinin değerlendirilmesinde önemli faktörlerdir. Bankalar, likiditelerinin değerlendirilebilmesi için, varlık ve yükümlülüklerin uygun vade grupları biçiminde analizini kamuya açıklar.

Vadelere göre gruplandırma

Madde 535. Bankalarca, varlık ve yükümlülük kalemlerinin vadelerine göre gruplandırması ve belirli varlık ve yükümlülük kalemlerinin bu gruplandırmalar kapsamına alınma yöntemleri açıklanır. Vade gruplandırmasında kullanılabilecek dönemlere ilişkin örnekler aşağıda yer almıştır:

- a) 1 aya kadar;
- b) 1 aydan 3 aya kadar;
- c) 3 aydan 1 yıla kadar;
- d) 1 yıldan 5 yıla kadar; ve
- e) 5 yıl ve daha uzun.

Bankanın kabul ettiği vade dönemlerinin hem varlıklar hem de yükümlülükler için aynı olması şarttır. Bu koşul, vade uyumunun ve bankanın diğer likidite kaynaklarına bağımlılığının derecesini açıklar.

Vadeler aşağıda belirtilen içerikte açıklanabilir:

- a) Geri ödeme tarihine kalan süre,
- b) Başlangıçta belirlenen geri ödeme tarihine kadar olan süre,
- c) Faiz oranlarının değiştirilebileceği tarihe kadar kalan süre.

Varlık ve yükümlülüklerin bilanço tarihinden geri ödeme tarihine kadar kalan süreyi dikkate alan analiz, bankanın likiditesinin değerlendirilmesindeki en iyi yöntemdir. Ayrıca, banka fonlama ve işletme stratejileri hakkında mali tablo kullanıcılarına bilgi sağlamak için geri ödeme tarihine kalan süreyi, başlangıçta belirlenen süreyi esas alarak da gösterebilir. Buna ek olarak, bir banka faiz oranı riskine hangi ölçüde maruz kaldığını saptamak amacıyla faiz oranlarının değişeceği bir sonraki tarihe kadar kalan süreyi esas alan vade gruplamasını mali tablolarında açıklayabilir. Banka yönetimi, mali tablolarındaki açıklama ve yorumlarda ayrıca, maruz kaldığı faiz oranı riskine ve bu riskin ne şekilde yönetildiğine ve kontrol edildiğine ilişkin bilgiyi mali tablo kullanıcılarına açıklayabilir.

Vadesi sözleşme ile belirlenmemiş varlıklar

Madde 536. Bir çok ülkede, bankadaki mevduat istenildiği anda çekilebilir veya banka tarafından kullanılan avanslar talep üzerine bankaya geri ödenebilir. Buna karşın uygulamada, bu mevduat ve avanslar, çekilmeden ve geri ödemededen uzun süre devam ettirilir; dolayısıyla, fiili geri ödeme tarihi, sözleşmedeki tarihten daha sonraki bir tarihte gerçekleşir. Sözleşme tarihleri bir bankanın varlık ve yükümlülüklerine bağlı likidite risklerini yansıttığından, sözleşmedeki geri ödeme süresi çoğunlukla fiili işlem süresi olmamasına karşın, bankanın sözleşmede yer alan vadeleri esas alarak yapacağı bir likidite analizini mali tablolarında sunması şarttır.

Bankaların bazı varlıklarının sözleşmeyle belirlenmiş bir vade tarihi yoktur. Bu varlıkların vadeleri, genellikle anılan varlıkların elde edilmesinin beklendiği tarih dikkate alınarak saptanır.

Mali tablo kullanıcılarının bir bankanın vade gruplandırmasına ilişkin açıklamaları esas alarak yapacakları likidite değerlendirmesi bankalara sağlanabilen fonlar da dikkate alınarak yerel bankacılık uygulamalarına göre yapılır.

Fiili vadeler

Madde 537. Vade gruplandırmasının mali tablo kullanıcıları tarafından tamamen anlaşılmasını sağlamak için, finansal tablolardaki açıklamaların, geri ödemelerin kalan süre içinde yapılma olasılığına ilişkin bilgilerle desteklenmesi şarttır. Yönetim, mali tablo açıklama ve yorumlarında, fiili dönemlere ilişkin bilgiler ile farklı vade ve faiz oranı durumlarına ilişkin risklerin ve pozisyonların nasıl yönetildiğine ve kontrol edildiğine ilişkin bilgileri sağlayabilir.

YEDİNCİ BÖLÜM

Varlık, Yükümlülük ve Bilanço Dışı Kalemlerin Yoğunlaşması

Yoğunlaşma

Madde 538. Bankalar; varlık, yükümlülük ve bilanço dışı kalemler üzerinde söz konusu olan önemli coğrafi bölge, müşteri ya da endüstri grupları veya diğer risk yoğunlaşmaları gibi yoğunlaşmaları kamuya açıklamalıdır. Ayrıca bankalar önemli net yabancı para risk pozisyonlarını da kamuya açıklar.

Bankalar varlıklarının dağılımına ve yükümlülüklerinin kaynaklarına ilişkin önemli hususları açıklar. Bu açıklama, varlıklarının paraya dönüştürülmesi ve bankanın sağlayabileceği fonlardan kaynaklanan potansiyel risklerin değerlendirilmesi bakımından önemli bir göstergedir. Bu tür açıklamalar coğrafi bölgeler, müşteri ya da endüstri grupları veya bankanın koşullarının gerektirdiği diğer risk yoğunlaşmaları şeklinde yapılır. Bilanço dışı kalemlere ilişkin benzer analiz ve açıklamaların yapılması da önemlidir. Coğrafi bölgeler, ülkeleri, ülke gruplarını veya bir ülkedeki bölgeler; müşterilere ilişkin açıklamalar ise sektörler bazında olabilir. (Örnek; devlet, kamu otoriteleri ve ticari işletmeler şeklinde gruplandırılabilir.) Bu tür açıklamalar “Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması” kısmında öngörülen bölüm bilgilerine ek olarak yapılır.

Bankalarca net yabancı para pozisyonlarına ilişkin yapılan açıklamalar kur değişimlerinden kaynaklanan zarar riskinin önemli bir göstergesidir.

SEKİZİNCİ BÖLÜM

Verilen Kredi ve Avanslardan Kaynaklanan Zararlar

Tahsil edilemeyen kredi ve avanslar

Madde 539. Bankalar aşağıdaki hususları kamuya açıklar:

a)Tahsil edilemeyen kredilerin ve avansların gider yazılmasına ve aktiften silinmesine ilişkin muhasebe politikaları;

b)Kredilerden ve avanslardan doğan zararlara ilişkin dönem içinde ayrılan karşılıklarda meydana gelen hareketlerin ayrıntıları aşağıdaki şekilde açıklanır:

1-Dönem içinde tahsil edilemeyen kredilere ve avanslara ilişkin karşılık giderleri,

2-Dönem içinde kredi ve avanslara ilişkin olarak aktiften silinen tutar,

3-Önceden aktiften silinen krediler ve avanslardan bankaya geri ödenenlerden gelir yazılan tutarlar,

c)Kredilerden ve avanslardan doğan zararlara ilişkin ayrılan karşılıkların bilanço tarihindeki toplam tutarı;

d)Bilançada yer alan krediler ve avanslardan faiz tahakkuk ettirilmeyenlerin toplam tutarı ve bu tür krediler ve avansların kayıtlı değerinin belirlenmesine ilişkin esaslar.

Karşılıkların muhasebeleştirilmesi

Madde 540. Özel karşılıklar ya da geçmiş deneyimlere göre bankanın kredi ve avans portföyünde mevcut olduğu düşünülen potansiyel zarar karşılıklarının dışında, kredi ve avanslar için ayrılan karşılıkların birikmiş karlar hesabının bir parçası gibi muhasebeleştirilmesi şarttır. Bu karşılıklarda meydana gelen herhangi bir azalış birikmiş karlarda bir artışa sebep olur; ancak dönem net kar veya zararının saptanmasında dikkate alınmaz.

Bankaların normal faaliyetleri sırasında krediler, avanslar ve diğer alacaklarının kısmen veya tamamen tahsil edilememesi sonucu zarara uğramaları kaçınılmazdır. Bunlardan ait olduğu kredi ve zarar tutarı belli olanlar bir yandan gider yazılır diğer yandan kredi ve avanslardaki zararlar için karşılık ayrılarak ilgili kredi ve avans tutarının kayıtlı değerinden düşülür. Tutarı tam olarak belli olmayan ancak geçmiş deneyimlere göre kredi ve avans portföyünde var olduğu belirlenen potansiyel zararlar için bir taraftan gider yazılır diğer taraftan toplam kredi ve avans portföyünün kayıtlı değerinden kredi ve avanslardaki zararlar için karşılık ayrılarak düşülür. Bu zararların belirlenmesi yönetimin değerlendirmesine bağlıdır; ancak yönetim değerlendirme esaslarını yıllar itibarıyla tutarlı bir biçimde uygulamalıdır.

Yerel düzenlemelere göre bankaların kredi ve avanslar için özel ve genel karşılıklara ilave olarak başka karşılıklar ayırması zorunlu olabilir yada buna izin verilebilir. Bu karşılıklar birikmiş karlar hesabından ayrılmalı ve dönem net karı yada zararının belirlenmesinde dikkate alınmamalıdır. Benzer şekilde bu tutarlardaki azalma nedeniyle alacak kaydedilen tutarlar birikmiş karlarda artış olarak kaydedilmeli ve dönem net karı ya da zararının belirlenmesinde dikkate alınmamalıdır.

Banka mali tablo kullanıcılarının; kredi ve avanslardaki zararların bankanın finansal pozisyonu ve performansı üzerindeki etkilerini öğrenmeleri şarttır; bu onların bankanın kaynaklarını verimli kullanıp kullanmadığını değerlendirmelerine yardımcı olur. Bu nedenle bir banka; bilanço tarihinde kredi ve avanslardaki zararlar için ayrılan karşılıkların toplam tutarını ve dönem içerisinde ayrılan karşılık tutarındaki değişiklikleri kamuya açıklamalıdır. Dönem içerisinde ayrılan karşılık tutarındaki değişiklikler, daha önce aktiften silindiği halde tahsil edilen tutarlar da dahil olmak üzere, ayrı ayrı kamuya açıklanır.

Bir kredi yada avans hesabı ile ilgili olarak kredi ya da avansı alan kişi anapara ya da faiz ödeme konusunda bir dönemden fazla temerrüde düşerse banka bunlar için faiz tahakkuk ettirmemeye karar verebilir. Banka bilanço tarihindeki faiz tahakkuk ettirilmeyen toplam kredi ve avans miktarı ile bu kredi ve avansların kayıtlı değerlerinin belirlenme esaslarını kamuya açıklamalıdır. Ayrıca banka bu kredi ve faizler için faiz geliri hesaplayıp

hesaplamadığını ve bunlar için faiz hesaplamamanın gelir tablosu üzerine etkilerini kamuya açıklamalıdır.

Krediler ve avanslar tahsil edilemedikleri zaman bir taraftan aktiften silinirler diğer taraftan karşılık ayrılır. Bazı durumlarda, tüm yasal prosedürler tamamlanıncaya ve sonuç olarak zarar tutarı belirleninceye kadar aktiften silinmezler. Diğer durumlarda, kredi yada avansı alan tarafın vadenin dolmasından sonra belli bir tarihe kadar hiçbir anapara ve faiz geri ödemesi yapılmazsa, daha önce aktiften silinirler. Benzer durumlarda tahsil edilemeyen kredi ve avansların aktiften silinme zamanları farklı olabilir ya da kredi ve avansların brüt tutarları ile bunlar için ayrılan gider karşılıkları oldukça farklı olabilir. Bu nedenle bir banka, tahsil edilemeyen kredi ve avansların aktiften silinme esaslarını kamuya açıklamalıdır.

DOKUZUNCU BÖLÜM

Genel Bankacılık Riskleri

Bankacılık riskleri için ayrılan karşılıklar

Madde 541. Gelecekteki zararlar ve diğer öngörülemeyen risk ve şarta bağlı yükümlülükler de dahil olmak üzere, bankalar genel bankacılık riskleri için ayrılan karşılıkları birikmiş karlar hesabının bir parçası olarak muhasebeleştirmeli ve ayrı ayrı kamuya açıklamalıdır. Bu tutarlardaki azalma dolayısıyla oluşan herhangi bir alacak, birikmiş karlarda artış olarak kaydedilir ve net dönem kar veya zararının saptanmasında dikkate alınmaz.

Yerel düzenlemeler bankaların bir önceki bölümün “Karşılıkların muhasebeleştirilmesi” başlıklı maddesine göre ayırmaları gereken kredi ve avanslar için gider karşılıkları dışında, gelecekteki zararlar ve diğer öngörülemeyen riskler de dahil olmak üzere genel bankacılık riskleri için karşılık ayırmasını zorunlu tutabilir ya da buna izin verebilir. Aynı zamanda bankaların şarta bağlı yükümlülükler için de karşılık ayırması zorunlu tutulabilir yada buna izin verilebilir. Bu genel bankacılık riskleri ve şarta bağlı yükümlülükler için ayrılan karşılıklar “Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar” kısmında belirtilen gider karşılıkları değildir. Bu nedenle bir banka bu karşılıkları birikmiş karlar hesabının bir parçası olarak ayırmalıdır. Bu; yükümlülüklerin olduğundan fazla gösterilmesi, varlıkların olduğundan az gösterilmesi, tahakkuk eden tutarların ve karşılıkların kamuya açıklanmaması ve net dönem karı ile öz sermaye hesabının olduğundan farklı görünmesi ihtimalini önlemek içindir.

Eğer net dönem karı genel bankacılık riskleri için ayrılan karşılıklardan ya da ilave şarta bağlı yükümlülükler için ayrılan karşılıklardan kamuya açıklanmamış olanlarını ya da ayrılan bu karşılıklardan vazgeçilerek ters kayıtlı alacak kaydedilenlerden kamuya açıklanmamış olanlarını kapsıyorsa, gelir tablosu bankanın performansı ile ilgili olarak uygun ve güvenilir bilgi sağlayamaz. Benzer şekilde eğer banka, bilanço yükümlülüklerini olduğundan fazla, varlıklarını ise olduğundan az gösterirse ya da tahakkuk eden tutarları ve karşılıkları kamuya açıklamazsa; bilanço bankanın finansal pozisyonu hakkında uygun ve güvenilir bilgi sağlayamaz.

ONUNCU BÖLÜM

Diğer Hususlar

Teminat olarak verilen varlıklar

Madde 542. Bir banka teminata bağlanmış yükümlülüklerinin toplam tutarını ve teminat olarak verilen varlıklarının niteliğini ve kayıtlı değerini kamuya açıklamalıdır.

Bazı ülkelerde, bankalar mevzuat hükümleri veya teamül gereği mevduatın ve diğer yükümlülüklerin desteklenerek güvence altına alınması amacıyla varlıklarını teminata

verme durumunda kalabilirler. Bunlar genellikle oldukça önemli tutardadır ve bu nedenle bankanın finansal pozisyonunun değerlendirilmesinde önemli etkiye sahiptirler.

Saklama faaliyetleri

Madde 543. Bankalar, genelde, kişiler, fonlar, emeklilik kuruluşları ve diğer kuruluşlar adına yeddiemin olarak davranarak veya diğer güvene dayalı benzeri imkanlar sunarak çeşitli varlıkları saklama amacıyla emanetlerinde tutarlar veya yönetmek amacıyla plase ederler. Bu yeddieminlik görevi veya benzeri statü, yasal olarak da destekleniyorsa, bu varlıklar bankaya ait değildir ve bu nedenle banka bilançosunda yer almaz. Eğer banka önemli ölçüde bu şekilde fonların yönetilmesi faaliyetinde bulunmakta ise, bu durumun ve bu faaliyetlerin detayının, bankanın güvene dayalı yükümlülüklerinde başarısızlığa uğraması durumunda bankanın potansiyel yükümlülüklerini göstermesi bakımından açıklanması şarttır. Bu kapsamda, bankaların güvene dayalı faaliyetleri bankaların kiralık kasa hizmetlerini kapsamaz.

İlişkili kuruluş işlemleri

Madde 544. “İlişkili Taraflar” başlıklı Kısım, raporlayan işletme ile bu işletmenin ilişkili kuruluşu arasındaki ilişki ve işlemlerin kamuya açıklanması ile ilgilidir. Bazı ülkelerde yasa ya da düzenleyici otoriteler bankaların ilişkili taraflar ile işlem yapmalarını yasaklayabilir ya da sınırlandırabilir; diğer bazı ülkelerde ise bu tür işlemlere izin verilmiştir. Anılan Kısım bu tür işlemlere izin verilen ülkelerdeki bankaların mali tablolarının kamuya açıklanmasında daha da önemlidir.

İlişkili taraflarla yapılan belirli işlemler, ilişkili olmayan taraflarla yapılan işlemlerle karşılaştırıldığında daha farklı koşullarda gerçekleştirilebilir. (Örnek; bir banka ilişkili bir tarafa, aynı koşullara sahip ilişkili olmayan diğer tarafa sağlamayacağı koşullarla kredi kullanabilir (daha büyük miktarda kredi verebilir veya daha düşük faiz oranları uygulayabilir); ilişkili taraflara kredi verme yada mevduat kabul etme konusunda ilişkili olmayan taraflarla yapılan işlemlere kıyasla daha hızlı davranabilir ve daha az formalite uygulayabilir.) İlişkili taraflarla yapılan işlemler, bankanın normal faaliyetlerinden doğması durumunda bile, bu tür işlemlerle ilgili bilgiler finansal tabloları kullanıcıları için gerekli olup, bu bilgilerin sunumu ilişkili tarafların açıklanmasına ilişkin Kısım ile öngörülmüştür.

İlişkili taraflarla işlemler yapmaya başlayan bir banka, finansal tablolarının anlaşılması için gerekli olan, ilişkili taraflarla ilişkisinin niteliğine, yapılan işlemlerin türüne ve söz konusu işlemlerin unsurlarına ait hususları kamuya açıklamalıdır. “İlişkili Taraflar” kısmı hükümleri gereği normal olarak kamuya açıklanması gereken unsurlar, bir bankanın ilişkili kuruluşlara uyguladığı kredi politikası ile ilişkili taraf işlemlerinin aşağıdakilerle karşılaştırmalı tutarını ve bunlar içindeki pay oranını kapsar:

a)Kredi ve avanslar, mevduat, banka kabulleri ve bonolarının her biri (açıklamalar bu tutarların dönem başında ve dönem sonundaki toplam tutarları ile avanslar, mevduatlar, geri ödemeler ve bunlara ilişkin olarak dönem içinde meydana gelen diğer değişimleri kapsayabilir),

b)Her bir ana gelir türü ile faiz giderleri ve ödenen komisyonlara ilişkin tutarlar,

c)Dönem içinde krediler ve avanslardan doğan zararlar için gider yazılan tutarlar ile bilanço tarihindeki karşılık tutarları;

d)Cayılamaz taahhütler ve şarta bağlı yükümlülükler ile bilanço dışı kalemlere ilişkin olarak ortaya çıkan taahhütler.

YİRMİDÖRDÜNCÜ KISIM İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ

BİRİNCİ BÖLÜM Amaç, Kapsam ve Tanımlar

Amaç

Madde 545. Bu Kısımın amacı, inşaat sözleşmelerinden kaynaklanan hasılat ve maliyetlerin muhasebeleştirilmesine ilişkin esasları düzenlemektir.

Kapsam

Madde 546. Bu Kısım, inşaat sözleşmelerinin müteahhit işletmelerin mali tablolarına alınmasında uygulanır.

İnşaat sözleşmeleri ile belirlenmiş faaliyetlerin başlangıç ve bitiş tarihleri farklı hesap dönemlerinde gerçekleşir. Bu nedenle, inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin temel husus, sözleşme hasılat ve maliyetlerinin inşaat işinin yapıldığı dönemlere tahsis edilmesidir. Bu Kısımda, sözleşmeye ilişkin hasılat ve maliyetlerin gelir tablosuna alınmaları konusunda Tebliğin “Mali Tablolara İlişkin Genel İlkeler” başlıklı Kısımında belirlenen mali tablolara alınma kriterleri esas alınmaktadır.

Tanımlar

Madde 547. Bu Kısımda geçen;

İnşaat sözleşmeleri: Bir varlığın veya nihai amaç ya da kullanım, teknoloji, fonksiyon ve tasarım açısından birbirleri ile yakından ilişkili veya birbirlerine bağlı bir varlık grubunun inşası için yapılmış sözleşmeleri,

Sabit fiyatlı inşaat sözleşmeleri: Müteahhit işletmenin sabit bir sözleşme fiyatı veya üretilen birim başına sabit bir fiyat üzerinden anlaştığı, ancak bazı durumlarda müteahhit işletmenin yüklendiği maliyetin artması nedeniyle fiyatı değişebilen sözleşmeleri,

Maliyet artı sözleşmeler: Sözleşme fiyatının müteahhit işletmeye yapılacak ödemelerin, hakedişlerin veya diğer şekilde belirlenen maliyetlerin üzerine bunların belirli bir yüzdesinin veya sabit bir ücretin ilavesiyle bulunan tutar üzerinden belirlendiği inşaat sözleşmelerini,

ifade eder.

İnşaat sözleşmeleri köprü, bina, baraj, boru hattı, yol, gemi veya tünel gibi yalnızca tek bir varlığın inşası için yapılabileceği gibi, nihai amaç ya da kullanım, teknoloji, fonksiyon ve tasarım açısından birbirleri ile ilişkili ve birbirine bağlı birden fazla varlığın inşası ile de ilgili olabilir. Rafineriler ile fabrika veya tesislerin mütemmim cüz’üleri ve teferruatının inşası birden fazla varlığın inşası ile ilgili sözleşmelere örnek olarak verilebilir.

Bu Kısımın amacı çerçevesinde, inşaat sözleşmeleri; proje yöneticileri ve mimarların hizmetleri gibi bir varlığın inşasıyla doğrudan ilgili hizmetlerin sunulduğu sözleşmeleri ve varlıkların yıkımı veya restorasyonu ile varlıkların yıkımını müteakip çevrenin düzenlenmesi ile ilgili sözleşmeleri içerir. Değişik şekillerde düzenlenebilen inşaat sözleşmeleri, bu Kısımın amaçları çerçevesinde, “sabit fiyatlı inşaat sözleşmeleri” ve “maliyet artı sözleşmeler” olarak sınıflandırılmaktadır. Bazı inşaat sözleşmeleri her iki tür sözleşmenin de özelliklerini taşıyabilir. (Örneğin; maliyet artı sözleşmelerde üzerinde anlaşılmış maksimum fiyat bulunabilir. Böyle durumlarda, müteahhit, sözleşme hasılat ve giderini ne zaman kaydedeceğini belirlemek için bu Kısımın “Sözleşme hasılat ve maliyetlerinin mali tablolara alınması” başlıklı maddesinde konuya ilişkin olarak belirtilen tüm şartları göz önünde bulundurur.)

İKİNCİ BÖLÜM İnşaat Sözleşmeleri

İnşaat sözleşmelerinin birleştirilmesi ve bölümlenmesi

Madde 548. Bu Kısımla getirilen düzenlemeler genellikle her bir inşaat sözleşmesi için ayrı ayrı uygulanır. Ancak, bazı durumlarda, bir sözleşme ya da sözleşmeler grubunun özünü yansıtmak amacıyla bir sözleşmenin tanımlanabilir bölümlerine ayrı olarak veya sözleşmeler grubuna birlikte de uygulanabilir.

Sözleşme birden fazla varlığı kapsıyorsa, her bir varlığın ayrı bir teklif veya müzakere konusu olması, müteahhit işletme ile müşterinin her bir varlığa ilişkin sözleşmenin ilgili kısmını kabul veya reddetme hakkının olması ve varlıklara ilişkin maliyet ve hasılatın ayrı ayrı belirlenebilmesi halinde, her bir varlığın inşası için ayrı bir inşaat sözleşmesinin bulunduğu kabul edilir.

Sözleşmeler grubu, müşteri sayısı dikkate alınmaksızın, sözleşmelerin, bir paket halinde görüşmelere konu olması, toplam kar marjlı tek bir projenin parçası olacak kadar birbirleri ile yakından ilgili olması ve aynı anda veya birbirini izleyen evrelerde gerçekleşmesi halinde tek bir inşaat sözleşmesi gibi kabul edilir.

Bir sözleşme, müşterinin isteğine bağlı olarak ek bir varlık inşaatına imkan tanıyabileceği gibi, böyle bir inşaatı kapsayacak şekilde de değiştirilebilir. Ek varlıkların inşası, ilave edilecek varlığın, orijinal sözleşmenin kapsadığı varlık veya varlıklardan tasarım, teknoloji veya fonksiyon açısından önemli farklılıklar göstermesi veya fiyatının orijinal sözleşme fiyatından ayrı olarak belirlenmesi halinde ayrı bir inşaat sözleşmesi gibi kabul edilir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM Sözleşme Hasılatı

Sözleşme hasılatının unsurları

Madde 549. Sözleşme hasılatı; sözleşmede uzlaşılan ilk hasılat tutarından ve sözleşmede belirtilen işlerde, tazminat haklarında veya prim ödemelerinde ortaya çıkan değişikliklerden hasılat olarak sonuçlanması öngörülenler ile güvenilir biçimde ölçülebilenlerden oluşur.

Sözleşme hasılatı alınan ya da alınacak bedelin makul değeri ile ölçülür. Sözleşme hasılatının ölçümü gelecekteki olaylarla ilgili çeşitli belirsizliklerden etkilenir. Olaylar meydana geldikçe ve belirsizlikler çözümlendikçe tahminlerin sık sık gözden geçirilmesi şarttır. Bu nedenle, sözleşme hasılatı dönemden döneme artabilir veya azalabilir. Buna göre;

a)Müteahhit işletme ve müşteri sözleşme tarihinden sonra sözleşme hasılatının artmasına veya azalmasına neden olacak değişiklikler veya tazminat tutarları üzerinde anlaşmış olabilir.

b)Sabit fiyatlı inşaat sözleşmelerinde üzerinde anlaşmaya varılmış hasılat tutarı daha sonra müteahhit işletmenin yüklendiği maliyetin artması nedeniyle artabilir.

c)Sözleşmenin tamamlanmasında, müteahhit işletmeden kaynaklanan gecikmelere ilişkin cezai yaptırımlar sözleşme hasılatını azaltabilir.

d)Sabit fiyatlı bir sözleşme üretilen birim başına sabit fiyat koşulunu taşıyorsa, birim sayısı artırdıkça sözleşme hasılatı artabilir.

Değişiklik, sözleşmede belirtilen işin kapsamında müşterinin bir değişiklik talimatını ifade eder. Bu değişiklik sözleşme hasılatının artması veya azalmasına yol açabilir. Varlığın özelliklerinde, tasarımında veya sözleşmenin süresinde ortaya çıkan değişiklikler bunlara örnektir. Değişiklikler, müşterinin değişikliği ve bu değişiklik sonucu

oluşan hasılatı onaylamasının muhtemel olması ve hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülmesi halinde sözleşme hasılatı kapsamına alınır.

Tazminat hakkı, müteahhit işletmenin, müşteriden veya üçüncü taraflardan tahsil etmeyi talep ettiği, sözleşme fiyatına dahil olmayan tutarlardır. Tazminat hakkı, müşterinin neden olduğu gecikmelerden, özelliklere veya tasarımlara ilişkin hatalardan ve sözleşme konusu işlerde anlaşmazlık yaratan değişikliklerden kaynaklanabilir. Tazminat haklarından kaynaklanan hasılat tutarlarının saptanmasında büyük ölçüde belirsizlik olduğundan bu tutar çoğu kez müzakereler sonucunda belirlenir. Bu nedenle, tazminat hakları, sadece müzakerelerin müşterinin tazminat ödemeyi kabul edeceğini gösterir bir seviyeye gelmesi ve müşteri tarafından kabul edilmesi muhtemel olan tutarın güvenilir biçimde ölçülebilmesi halinde sözleşme hasılatı kapsamına alınır.

Prim ödemeleri, sözleşme ile belirlenen performans standartlarının tutturulması veya aşılması suretiyle müteahhit işletmeye ödenen ek tutarlardır. (Örnek; işin sözleşmede öngörülen süreden önce tamamlanması durumunda müteahhit işletmeye prim ödemesi yapılmasına dair bir hüküm sözleşmeye konabilir.) Prim ödemeleri, sözleşmenin yeterli derecede ilerlemesi sonucunda daha önceden belirlenmiş performans standartlarının tutturulması veya aşılmasının muhtemel olması ve prim ödemesine ilişkin tutarların güvenilir biçimde saptanabilmesi halinde sözleşme hasılatı kapsamına alınır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

Sözleşme Maliyetleri

Sözleşme maliyetlerinin unsurları

Madde 550. Sözleşme maliyetleri, sözleşme ile doğrudan ilişkilendirilebilen, genel olarak sözleşmede belirtilen faaliyete ilişkin olup sözleşmeye tahsis edilebilen ve sözleşme hükümlerine göre özellikle müşteriye yüklenebilen maliyetlerden oluşur.

Belirli bir sözleşme ile doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetler aşağıda sayılmaktadır:

- a) İnşaat alanının gözetimi dahil işçilik maliyetleri,
- b) İnşaatta kullanılan malzemelere ilişkin maliyetler,
- c) İnşaatta kullanılacak tesis ve makinelerin amortismanı,
- d) Tesis, makine ve malzemeye ilişkin taşıma maliyetleri,
- e) Tesis ve makine kiralama maliyetleri,
- f) Sözleşme ile doğrudan ilişkilendirilebilen tasarım ve teknik yardım maliyetleri,
- g) Garanti kapsamındaki işlere ilişkin tahmini onarım masrafları,
- h) Üçüncü kişilerin talep ettiği tazminat hakları.

Yukarıda sayılan maliyetlerin, sözleşme sonunda artan malzemenin satılması veya makine ve teçhizatın elden çıkarılması gibi sözleşme hasılatı kapsamında bulunmayan her türlü arızı gelir ile azaltılabilmesi mümkündür.

Genel olarak sözleşmede belirtilen faaliyete ilişkin olup sözleşmeye tahsis edilebilen maliyetler; sigorta giderleri, belli bir sözleşme ile doğrudan ilgili olmayan tasarım ve teknik yardım maliyetleri ve inşaat genel giderleridir. Bu tür maliyetler, benzer türdeki diğer maliyetler için de geçerli olmak üzere tutarlı bir şekilde sistematik ve makul yöntemler kullanılarak dağıtılır. Söz konusu dağıtım, inşaat faaliyetlerinin normal düzeyi esas alınarak yapılır. İnşaat genel giderleri; inşaat çalışan personelin ücret bordrosunun hazırlanması ve işleme tabi tutulması gibi maliyetleri kapsar. Eğer müteahhit işletme bu Tebliğin “Borçlanma Maliyetleri” başlıklı Kısmında belirtilen alternatif yöntemi benimsemişse, borçlanma maliyetleri de sözleşme faaliyetine ilişkin olup sözleşmeye tahsis edilebilen maliyetler arasında yer alır.

İnşaat sözleşmesi hükümlerine göre, özellikle müşteriye yüklenebilecek olan maliyetler, sözleşmede geri ödenmesi kararlaştırılan genel yönetim ve geliştirme maliyetlerini de içermektedir.

İnşaat faaliyetleriyle ilişkisi kurulamayan veya sözleşmeye tahsis edilemeyen maliyetler, sözleşme maliyetleri dışında tutulur. Bu maliyetler; sözleşmede geri ödeneceği belirtilmemiş genel yönetim, araştırma ve geliştirme giderleri, satış maliyetleri ve belirli bir sözleşme kapsamında kullanılmayan atıl makine ve teçhizatın amortismanıdır.

Sözleşme maliyetleri, bir sözleşmeye taraf olunmasından sözleşmenin tamamlanmasına kadar geçen sürede katlanılan ve sözleşmeye yüklenebilen maliyetleri içermektedir. Sözleşme imzalanmadan önce her iki tarafı da bağlayabilir. Bu durumda, sözleşme ile doğrudan ilişkilendirilebilen ve sözleşme imzalanmadan önce katlanılan maliyetler de, sözleşmenin imzalanma olasılığının yüksek olması ve bu maliyetlerin ayrı ve güvenilir biçimde saptanabilmesi halinde, sözleşme maliyetlerinin bir parçası olarak kabul edilir. Sözleşmenin başında katlanılan maliyetler, katlanıldığı dönemde gider olarak yazılmışsa, sonraki dönemlerde sözleşme maliyetlerine dahil edilemezler.

BEŞİNCİ BÖLÜM

Sözleşme Hasılat ve Maliyetlerinin Mali Tablolara Alınması

Hasılat ve maliyetin güvenilir olarak ölçülebildiği durumlar

Madde 551. Bir inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir bir biçimde tahmin edilebiliyorsa, inşaat sözleşmesine ilişkin hasılat ve maliyetler bilanço günü itibarıyla sözleşme faaliyetlerinin tamamlanma düzeyi esas alınarak gelir ve gider olarak mali tablolara alınır. İnşaat sözleşmesine ilişkin beklenen zararlar, bu Kısımın “Beklenen zararların mali tablolara alınması” başlıklı maddesi uyarınca katlanıldığında gider olarak mali tablolara alınır.

Sabit fiyatlı inşaat sözleşmelerinde, toplam sözleşme hasılatının güvenilir biçimde tahmin edilebilmesi, sözleşmeden kaynaklanan ekonomik faydaların işletmeye döneceğinin muhtemel olması, bilanço tarihinde sözleşmenin tamamlanması için gereken sözleşme maliyetleri ve sözleşmenin tamamlanma düzeyinin güvenilir biçimde belirlenebilmesi ve katlanılan fiili sözleşme maliyetlerinin önceki tahminlerle karşılaştırılabilmesi; maliyet artı sözleşmelerde ise; sözleşmeden kaynaklanan ekonomik faydaların işletmeye döneceğinin muhtemel olması, sözleşmeye yüklenebilecek sözleşme maliyetlerinin, geri tahsil edilebilir nitelikte olsun veya olmasın açıkça belirlenebilmesi ve güvenilir biçimde ölçülebilmesi halinde sözleşme sonuçları güvenilir biçimde tahmin edilebilir.

Hasılat ve maliyetin inşaatın tamamlanma düzeyine göre belirlenmesi, tamamlanma yüzdesi yöntemi olarak adlandırılır. Bu yöntemde, sözleşme hasılatı, tamamlanma seviyesine ulaşmak için geçen süre zarfında katlanılan sözleşme maliyetleriyle eşleştirilir. Böylece işin tamamlanmış kısmıyla ilgili hasılat, maliyet ve kar raporlanır ve sözleşme faaliyetlerinin kapsamı ve dönem boyunca ortaya konulan performans hakkında faydalı bilgi sağlanır. Tamamlanma yüzdesi yönteminde, sözleşme hasılatı ve sözleşme maliyetleri işin yapıldığı hesap dönemlerine ilişkin gelir tablosuna alınır. Ancak, bu Kısımın “Beklenen zararların mali tablolara alınması” başlıklı maddesi uyarınca, beklenen toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme hasılatını aşması halinde, aşan kısım gider olarak mali tablolara alınır. Müteahhit işletme, sözleşmede belirtilen gelecek faaliyetlerle ilgili sözleşme maliyetlerine katlanmış olabilir. Geri kazanabileceği muhtemel olduğu sürece, müşteri tarafından ödenecek tutarları gösteren ve genellikle yapılmakta olan sözleşme işleri olarak sınıflandırılan bu tür sözleşme maliyetleri varlık olarak mali tablolara alınır.

İnşaat sözleşmelerinin sonuçları ancak sözleşmeden kaynaklanan ekonomik faydaların işletmeye ait olacağı muhtemel olduğu zaman güvenilir biçimde tahmin edilebilir.

Bununla birlikte, sözleşme hasılatının unsurları arasında yer alıp gelir tablosuna alınmış bulunan bir tutarın elde edilmesinde belirsizlik ortaya çıktığında, tahsil edilemeyen veya geri kazanılabilmek olasılığı ortadan kalkan söz konusu tutar düzeltme yapılmaksızın gider olarak mali tablolara alınır. Mütahhit işletme, her iki tarafın inşa edilecek varlığa ilişkin yaptırım hakları, alışveriş konusu bedeller ve anlaşmanın ödeme şekli ve dönemlerini kapsayan bir sözleşme yapmışsa, güvenilir tahminlerde bulunabilir.

İşletmelerde etkin bir iç bütçeleme ve raporlama sisteminin bulunması şarttır. Sözleşme süresince, sözleşme hasılat ve maliyetleri işletme tarafından belirli aralıklarla gözden geçirilir veya gerektiğinde yeniden belirlenir. Bu durum sözleşme sonuçlarının güvenilir biçimde tahmin edilemediği anlamına gelmez. Sözleşmenin tamamlanma düzeyi bir çok şekilde belirlenebilir. İşletmeler, yapılan işi güvenilir biçimde ölçen yöntemleri kullanır. Sözleşmenin niteliğine bağlı olarak; yapılan işle ilgili olarak katlanılan inşaat maliyetlerinin toplam tahmini inşaat maliyetlerine oranı, yapılan işe ilişkin incelenme yapılması ve yapılan işin fiziki tamamlanma yüzdesi söz konusu yöntemler arasında yer alır. Müşteriden alınan avanslar ve hakedişler yapılan işi genellikle yansıtmaz.

Tamamlanma düzeyi, tamamlanma aşamasına kadarki inşaat maliyetleri esas alınarak belirleniyorsa, bu sure zarfında katlanılan maliyetler kapsamına sadece yapılan işi yansıtan sözleşme maliyetleri alınır. Sözleşmede belirtilmemiş olmak kaydıyla, gelecekteki faaliyetlere ilişkin olarak inşaat alanına teslim edilen veya yığılan ancak henüz kurulmamış, kullanılmamış veya tüketilmemiş malzeme maliyetleri ile yapılan ikincil sözleşme gereğince taşeronlara verilen avanslar sözleşme maliyetleri dışında tutulur.

Hasılat ve maliyetin güvenilir olarak ölçülemediği durumlar

Madde 552. İnşaat sözleşmelerinin sonuçları güvenilir biçimde tahmin edilemiyorsa, sözleşme maliyetleri katlanılan dönemde tamamen, sözleşme hasılatı ise, yalnızca katlanılmış sözleşme maliyetlerinin geri kazanılabilmesi mümkün olan kısmı kadar mali tablolara alınır.

İnşaat sözleşmesine ilişkin zarar beklentisi varsa, bu Kısımın “Beklenen zararların mali tablolara alınması” başlıklı maddesi uyarınca gider olarak mali tablolara alınır. Sözleşmenin başlangıç aşamalarında, sözleşme sonucu güvenilir olarak tahmin edilemeyebilir. Bununla birlikte, işletmenin katlanılan sözleşme maliyetlerini geri kazanması mümkün olduğundan, sözleşme hasılatı geri kazanılabilmesi olası olan söz konusu maliyetler oranında mali tablolara alınır. Sözleşme sonucu güvenilir biçimde tahmin edilemediğinde, herhangi bir kar belirlenemez. Buna rağmen toplam sözleşme maliyetleri toplam sözleşme hasılatını aşabilir. Bu gibi durumlarda, toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme hasılatını aşan kısım “Beklenen zararların mali tablolara alınması” başlıklı bölüm uyarınca gider olarak mali tablolara alınır. Sözleşme maliyetlerinden geri kazanılamayacak olanlar gider olarak mali tablolara alınır. Sözleşme maliyetlerinin geri kazanılmasının muhtemel olmadığı ve derhal gider olarak mali tablolara alınması gerektiği sözleşmeler aşağıda sunulmuştur:

a) Geçerliliği konusunda ciddi endişeler bulunan tam anlamıyla yürürlüğe konulamamış olan sözleşmeler,

b) Tamamlanması, askıda olan bir dava veya yasal düzenlemeye bağlı olan sözleşmeler,

c) İstimlak veya kamulaştırma olasılığı bulunan varlıklarla ilgili olan sözleşmeler,

d) Müşterinin yükümlülüklerini yerine getiremediği sözleşmeler,

e) Mütahhit işletmenin tamamlayamadığı veya yükümlülüklerini yerine getiremediği sözleşmeler.

Sözleşme sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilmesini engelleyen belirsizliklerin ortadan kalkması durumunda, sözleşme hasılat ve maliyeti bu Kısımın

“Hasılat ve maliyetin güvenilir olarak ölçülebildiği durumlar” başlıklı maddesinin birinci fıkrası uyarınca mali tablolara alınır.

ALTINCI BÖLÜM

Beklenen Zararların Mali Tablolara Alınması

Beklenen zararların mali tablolara alınması

Madde 553. Toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme hasılatını aşma olasılığı varsa, beklenen zarar gider olarak mali tablolara alınır.

Zarar tutarları, sözleşme konusu işe başlanması veya başlanmaması, sözleşmede belirtilen faaliyetlerin tamamlanma düzeyi ve bu Kısımın ”İnşaat sözleşmelerinin birleştirilmesi ve bölümlenmesi” başlıklı maddesinin 3’üncü fıkrası uyarınca tek bir inşaat sözleşmesi olarak kabul edilmeyen diğer sözleşmelerden beklenen karlardan bağımsız olarak saptanır

YEDİNCİ BÖLÜM

Tahminlerdeki Değişiklikler

Tahminlerdeki değişiklikler

Madde 554. Tamamlanma yüzdesi yöntemi, her hesap döneminde, sözleşme hasılatı ve maliyetlerine ilişkin cari tahminlere birikimli olarak uygulanır. Bu nedenle, sözleşme hasılatı veya maliyetlerinin veya sözleşmenin sonucunun tahminindeki değişikliklerin etkisi, Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar” başlıklı Kısmı uyarınca muhasebe tahminlerinde değişiklik olarak muhasebeleştirilir. Değişikliğin yapıldığı ve takip eden dönemde, değişen tahminler gelir tablosunda gösterilen hasılat ve giderlerin tutarının belirlenmesinde kullanılır.

SEKİZİNCİ BÖLÜM

Kamuya Açıklanacak Hususlar

İnşaat sözleşmelerine ilişkin genel açıklamalar

Madde 555. İnşaat sözleşmeleri ile ilgili olarak dönem geliri olarak mali tablolara alınan sözleşme hasılat tutarı, dönem içinde mali tablolara alınan sözleşme hasılatının hesaplanmasında ve yapılmakta olan sözleşme konusu işlerin tamamlanma düzeylerinin belirlenmesinde kullanılan yöntemler kamuya açıklanır.

Yapılmakta olan sözleşme işlerine ilişkin açıklamalar

Madde 556. Bilanço gününde işletmenin sözleşmeyle ilgili olarak bilanço gününe kadar katlanılan toplam maliyetler ve mali tablolara alınan net karlar, elde edilen avanslar ve alıkoyma tutarları kamuya açıklanır.

Alınan tutarlar, bu tutarların ödenebilmesi için sözleşmede belirtilmiş koşullar yerine getirilene veya hatalı ve eksik işler giderilene kadar ödenmeyen hakediş tutarlarından oluşmaktadır. Hakediş faturaları, müşteri tarafından ödenmiş olsun veya olmasın bir sözleşmeye dayalı yapılan işlerin faturalanmış tutarlarıdır. Avanslar ise, ilgili iş henüz yapılmadan müteahhit işletme tarafından alınan tutarlardır.

Diğer açıklamalar

Madde 557. Sözleşme kapsamındaki işler ile ilgili brüt alacak ve borç tutarı kamuya açıklanır.

Brüt alacak (borç) tutarı, katlanılan maliyetler ile mali tablolara alınan net kar toplamının, hakediş faturalarını aştığı (aşmadığı) tüm sözleşmeler için, katlanılan maliyetler ile mali tablolara alınan karlar toplamından mali tablolara alınan zararlar ile hakediş faturalarının toplamının düşülmesiyle bulunan tutarı ifade eder.

İşletme, şarta bağlı alacak ve borçlarını Tebliğin “Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar” başlıklı Kısmı uyarınca açıklar. Şarta bağlı alacak ve borçlar garanti maliyetleri, tazminat hakları, cezalar ve olası zararlar gibi kalemler nedeniyle ortaya çıkabilir.

YİRMİBEŞİNCİ KISIM DURDURULAN FAALİYETLER

BİRİNCİ BÖLÜM Amaç, Kapsam ve Tanımlar

Amaç

Madde 558. Bu Kısımın amacı, mali tablo kullanıcılarının, durdurulan faaliyetlere ilişkin bilgileri, devam eden faaliyetlere ilişkin bilgilerden ayırarak işletmenin nakit akımları, kazanç üretim kapasitesi ve finansal durumu hakkında planlama yapabilme olanaklarının geliştirilebilmesini teminen durdurulan faaliyetlerle ilgili bilgilerin raporlanmasına ilişkin ilkeleri belirlemektir.

Kapsam

Madde 559. Bu Kısım, işletmelerin tüm durdurulan faaliyetlerine uygulanacaktır.

Tanımlar

Madde 560. Bu Kısımda geçen;

Durdurulan faaliyet: İşletmenin, tek bir plan çerçevesinde, bir faaliyetini bütünüyle veya parça parça elden çıkarması ya da terk ederek sona erdirmesi sonucu oluşan, ayrı ve önemli bir iş kolunu veya coğrafi bölüm faaliyetlerini temsil eden, faaliyet türü itibarıyla ve finansal raporlama amacıyla ayrılabilen bir unsurunu, ifade eder.

İKİNCİ BÖLÜM Durdurulan Faaliyetler İle İlgili Genel Açıklamalar

Durdurulan faaliyetlerin özellikleri

Madde 561. Durdurulan faaliyetler tanımı çerçevesinde; bir faaliyet, tüm faaliyetin durdurulmasına ilişkin genel bir plana mutabık kalınarak, bütünüyle veya parça parça elden çıkarılma sonucu durdurulabilir. İşletmenin bir bütün olarak faaliyeti satması net kazanç veya zarar ile sonuçlanabilir. Bu gibi durumlarda, her ne kadar durdurulan faaliyetin mülkiyetinin ve kontrolünün el değiştirmesi sonraki bir tarihte meydana gelse de, taraf olunan bağlayıcı satış sözleşmesinin yapıldığı tek bir tarih vardır. Ayrıca, satıcıya yapılacak ödemeler sözleşme tarihinde, transfer tarihinde veya daha ileri bir tarihte olabilir.

Faaliyetin bütünüyle elden çıkarılması yerine, işletme, faaliyete ait varlıkları tek tek veya küçük gruplar halinde satarak ya da yükümlülükleri ifa ederek faaliyeti durdurup elden çıkarabilir. Parça parça elden çıkarmaların toplam nihai etkisi net kazanç (net zarar) olabilse de tek bir varlığın satışı veya yükümlülüğün ifası net zarar (net kazanç) ile sonuçlanabilir. Ayrıca, bu tip elden çıkarmalarda, bağlayıcı sözleşmenin yapıldığı tek bir tarih de bulunmaz. Aksine, varlıkların satışı ve yükümlülüklerin ifası aylarca sürebilir ve

hesap dönemi sonu, elden çıkarma dönemi içindeki bir zamana denk gelebilir. Durdurulan faaliyet olarak tanımlanması için, elden çıkarmanın tek bir plana mutabık kalınarak yapılması şarttır.

Bir işletme önemli bir varlık satışı yapmadan, bir faaliyeti terk ederek de sona erdirebilir. Tanımda yer verilen kriterlere uygun olduğu takdirde terk edilen faaliyet durdurulan faaliyet olur. Ancak, faaliyetin kapsamının veya uygulanma biçiminin değiştirilmesi terk etme sayılmaz, çünkü faaliyet değiştirilmiş olsa bile devam eder. İşletmeler piyasa koşullarına uyum sağlamak amacıyla sık sık faaliyetlerini kapatabilir, ürünlerini veya ürün zincirlerini terk edebilir ve istihdam büyüklüklerini değiştirebilir. Genellikle bu tür olaylar, bu Kısımda kullanılan tanımıyla durdurulan faaliyet olmamalarına rağmen, durdurulan faaliyetlere bağlı olarak da ortaya çıkabilir. Bir önceki maddede yer verilen kriterlere uygun olmayan ancak, başka koşullarla bir araya geldiğinde söz konusu kriterleri karşılayan faaliyetlere ilişkin örnekler aşağıda yer verilmiştir

a) Bir üretim hattının veya hizmet sınıfının aşama aşama veya bir dizi değişikliklerden geçirilerek sona erdirilmesi,

b) Faaliyet halindeki bir iş hattında çeşitli ürünlerin üretiminin nispeten ani de olsa durdurulması,

c) Belli bir iş hattında bazı üretim veya pazarlama faaliyetlerinin bir yerden diğerine kaydırılması,

d) Verimliliğin artırılması veya maliyetlerin düşürülmesi için faaliyetlerin kapatılması,

e) Ana ortaklık veya diğer bağlı ortaklıkların faaliyetlerine benzer faaliyeti olan bağlı ortaklıkların satılması.

“Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması” başlıklı Kısımda tanımlanan raporlanabilir endüstriyel veya coğrafi bölümler, durdurulan faaliyet tanımını karşılar. Söz konusu Kısımda tanımlanmış olan bölümleri oluşturan kısımlar da bu tanıma uyar. Tek bir iş kolunda veya coğrafi bir alanda faaliyet gösteren ve bu nedenle, bölümlere göre raporlama yapmayan işletmelerin ana ürünleri veya hizmetleri de tanımdaki kriterlere uyabilir. Tebliğin “Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması” başlıklı Kısım, zorunlu tutmamakla birlikte, dikey olarak bütünleşmiş faaliyetlerin farklı aşamalarının da ayrı iş kolları olarak belirlenmesine izin vermektedir. Dikey olarak bütünleşmiş bu iş kolları, durdurulan faaliyet tanımını karşılar

Durdurulan faaliyet tanımı kapsamında; bir faaliyet, varlıkları ve yükümlülükleri, geliri ve faaliyet giderlerinin büyük bir bölümü faaliyetle doğrudan ilişkilendirilebiliyorsa faaliyet türü itibarıyla ve finansal raporlama amacıyla işletmenin diğer faaliyetlerinden ayrıştırılabilir.

Faaliyet satıldığında, terk edildiğinde veya elden çıkarıldığında varlıklar, yükümlülükler, gelir ve giderler de yok oluyorsa, bunların faaliyet ile doğrudan ilişkilendirilebildikleri kabul edilir. Faizlerin ve diğer finansman maliyetlerinin ancak, ana borcun, faaliyetle doğrudan ilişkilendirilebilmesi halinde, durdurulan faaliyetlerle ilişkilendirilebildiği kabul edilir.

Bu Kısımda tanımlandığı gibi, faaliyetlerin durdurulması sık karşılaşılan bir durum değildir. Durdurulan faaliyet olarak sınıflandırılmayan bazı değişiklikler yeniden yapılandırma olarak kabul edilir.

Ayrıca, durdurulan faaliyet veya yeniden yapılandırma kapsamına alınamayan az sıklıkta gerçekleşen bazı olaylar, Tebliğin “Mali Tabloların Sunumu” başlıklı Kısım uyarınca açıklama gerektiren gelir veya gider kalemleri olarak sonuçlanabilir. Bunların büyüklüğü, yapısı veya tekrarlanma oranı bu olayları, işletmenin söz konusu dönemdeki performansının açıklanabilmesi ile ilişkili hale getirir.

Elden çıkarılan faaliyetin bu Kısım uyarınca durdurulan faaliyet olarak sınıflandırılması, işletmenin süreklilik özelliğini kaybettiği anlamına gelmez. Tebliğin “Mali Tablolara İlişkin Genel İlkeler” başlıklı Kısım uyarınca, işletmenin sürekliliğini tehlikeye düşüren belirsiz durumların ve işletmenin sürekliliğini devam ettiremeyeceğine ilişkin görüşlerin açıklanması şarttır.

Durdurulan faaliyetle ilgili olarak kamuya yapılan ilk açıklama

Madde 562. İşletmelerin, durdurulan faaliyetle doğrudan ilişkilendirilebilen varlıklarının hemen hemen bütününe ilişkin bağlayıcı bir satış sözleşmesine taraf olması ya da yönetim kurulu veya benzer nitelikteki yönetim organının durdurma ile ilgili olarak ayrıntılı ve resmi bir planı onaylaması veya söz konusu planla ilgili duyuru yapması halinde kamuya açıklama yapılır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

Durdurulan Faaliyetlerin Mali Tablolara Alınması ve Değerlemesi

İlgili kısımlar

Madde 563. Bu Kısımda, mali tablolara alma ve değerlendirme ile ilgili ilkeler yer almaz. Bu nedenle, işletmeler, durdurulan faaliyetlerle ilgili varlıklardaki, yükümlülüklerdeki, gelir ve gider kalemlerindeki ve nakit akımlarındaki değişikliklerin ne zaman ve nasıl mali tablolara alınacağı ve değerlendirilmesine ilişkin olarak bu Tebliğin diğer Kısımları ile getirilen ilkelere uyar.

Bu kapsamda, “Varlıklarda Değer Düşüklüğü”, “Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar”, “Maddi Varlıklar” ve “Çalışanlara Sağlanan Faydalar” başlıklı Kısımlar konuyla doğrudan ilgilidir.

Karşılıklar

Madde 564. Bir durdurulan faaliyet, Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar” başlıklı Kısımda tanımlandığı şekliyle yeniden yapılandırmadır. Söz konusu Kısım hükümleri, bu Kısımın; “Durdurulan faaliyetle ilgili olarak kamuya yapılan ilk açıklama” başlıklı maddesinde belirtilen durdurmaya ilişkin detaylı ve resmi plan ile planla ilgili duyurunun kapsamının belirlenmesinde yönlendirici bir nitelik taşımaktadır.

Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar” Kısım hükümleri karşılığın ne zaman mali tablolara alınacağını açıklar. Bazı durumlarda, işletmeyi yükümlülük altına sokan olaylar hesap döneminden sonra ancak mali tabloların yayımından önce meydana gelirler. Bu Kısımın “Durdurulan faaliyetlerin mali tablolarda gösterimi ve kamuya açıklanacak hususlar” başlıklı maddesinde bu gibi durdurulan faaliyetlere ilişkin açıklama yapılması düzenlenmiştir.

Değer düşüklüğü

Madde 565. Durdurmaya ilişkin planın onayı ve ilanı, durdurulan faaliyetlerle ilgili varlıkların değerinin düşmüş olabileceğine veya bu varlıklar için önceden belirlenen değer düşüklüğünün artırılmasının veya iptalinin gerektiğine işaret eder. Böylece, Varlıklarda Değer Düşüklüğü” başlıklı Kısım uyarınca, işletme her bir varlık için geri kazanılabilir tutarı tahmin eder ve değer düşüklüğünü mali tablolara alır veya eğer daha önceden değer düşüklüğü ayırmış ise bunu iptal eder.

Bir durdurulan faaliyete “Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Kısım uygulanırken, işletme durdurulan faaliyetlere ilişkin geri kazanılabilir tutarın tek bir varlık için veya varlığın nakit üreten birimleri için belirlendiğini tespit eder. Örnek:

a) İşletme durdurulan faaliyetini bir bütün olarak satarsa, durdurulan faaliyete ilişkin varlıkların hiç birisi durdurulan faaliyet içindeki varlıklardan bağımsız olarak nakit girişi üretemez. Böylece, geri kazanılabilir tutar bir bütün olarak durdurulan faaliyet için belirlenir ve eğer varsa, değer düşüklüğü “Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Kısmı uyarınca durdurulan faaliyete ilişkin varlıklar arasında tahsis edilir.

b) İşletme durdurulan faaliyeti parça parça satış gibi diğer yollarla elden çıkarıyorsa, geri kazanılabilir tutar, varlıklar grup halinde satılmadığı sürece, her bir varlık için belirlenir, ve

c) İşletme durdurulan faaliyeti terk ederse, geri kazanılabilir tutar “Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Kısmında düzenlendiği üzere her bir varlık için belirlenir.)

Planın ilanından sonra, durdurulan faaliyetin potansiyel alıcılarıyla yapılan görüşmeler veya bağlayıcı satış sözleşmeleri, durdurulan faaliyetlere ilişkin varlıkların gelecekte değerinin daha da düşebileceğine veya bu varlıklar için önceden mali tablolara alınmış değer düşüklüklerinin azalmış olabileceğine işaret edebilir. Bu gibi olaylar ortaya çıktığında, bir işletme durdurulan faaliyetlere ilişkin varlıkların geri kazanılabilir tutarını yeniden tahmin eder ve “Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Kısmı uyarınca, sonuçlanan değer düşüklüğünü mali tablolara alır veya iptal eder.

Bağlayıcı satış anlaşmalarındaki fiyat, varlıkların veya nakit üreten birimlerin net satış fiyatlarına ya da kullanım değerlerinin belirlenmesinde nihai elden çıkarmadan elde edilecek tahmini nakit akımlarına esas oluşturur. Durdurulan faaliyetlerin kayıtlı değeri veya geri kazanılabilir tutarı makul ve tutarlı olarak durdurulan faaliyete tahsis edilebilen her türlü şerefiyenin kayıtlı değerini veya geri kazanılabilir tutarını da kapsar.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

Durdurulan Faaliyetlerin Mali Tablolarda Gösterimi ve Kamuya Açıklanacak Hususlar

Kamuya yapılan ilk açıklama

Madde 566. İşletmeler, kamuya ilk açıklamanın yapıldığı dönemden başlayarak tüm mali tablolarında durdurulan faaliyetlerle ilgili aşağıdaki bilgileri açıklar;

a) Durdurulan faaliyetle ilgili açıklama,

b) Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması” başlıklı Kısmı uyarınca raporlanan endüstriyel veya coğrafi bölümler,

c) Kamuya yapılan ilk açıklamanın tarihi ve yapısı,

d) Eğer biliniyorsa veya belirlenebiliyorsa, durdurulmanın tamamlanmasının beklendiği tarih veya dönem,

e) Bilanço tarihi itibarıyla, elden çıkarılan toplam varlıklar ve toplam yükümlülüklerin kayıtlı değeri.

f) Durdurulan faaliyetlerle ilişkili kazanç, gider ve vergiden önceki kar veya zararın cari mali tablo hesap dönemi boyunca oluşan tutarı ve bunlarla ilgili olan ve Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergiler” başlıklı Kısmında düzenlenen gelir vergisi gideri ve,

g) Cari hesap dönemi boyunca oluşan durdurulan faaliyetlerle ilişkili esas, yatırım ve finansman faaliyetlerinin net nakit akım tutarları.

Durdurulan faaliyetlerle ilgili varlıklar, yükümlülükler, gelirler, giderler, kazançlar, zararlar ve nakit akımlar bu Kısmında düzenlenen açıklamaları yapmak amacıyla değerlendirilme hususunda, durdurulma tamamlandığında eğer elden çıkartılıyorsa, ifa ediliyorsa, azaltılıyorsa veya bertaraf ediliyorsa durdurulan faaliyetle ilişkilendirilebilir. Durdurulma tamamlandıktan sonra devam edenler ise, durdurulan faaliyetlere tahsis edilmez.

Kamuya ilk açıklama işletmenin mali tablo hazırlama döneminden sonra fakat mali tabloların yayımından önce yapılmışsa, bu mali tabloların bir önceki fıkrada yer verilen açıklamaları da kapsamı gerekmektedir.

Diğer açıklamalar

Madde 567. Bir işletme durdurulan faaliyetleriyle ilişkilendirilebilen varlıklarını elden çıkardığında veya yükümlülüklerini ifa ettiğinde veya bu gibi varlıklarını elden çıkarmak veya yükümlülüklerini ifa etmek için bağlayıcı anlaşmaya taraf olduğunda, mali tablolarında aşağıdaki bilgileri açıklamak zorundadır.

a) Durdurulan faaliyetlerle ilişkilendirilebilen varlıkların elden çıkarılması veya yükümlülüklerin ifası sonucunda ortaya çıkan vergiden önceki kazanç veya zarar ve Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergiler” başlıklı Kısımda düzenlendiği gibi, kazanç veya zararlar ilgili olan gelir vergisi gideri.

b) İşletmenin bir veya daha fazla bağlayıcı satış anlaşmasına taraf olduğu varlıkların beklenen elden çıkarma maliyeti düşüldükten sonra kalan net satış fiyatı veya fiyat aralıkları, bu nakit akımlarının elde edilmesine ilişkin beklenen zamanlama ve bu net varlıkların kayıtlı değeri.

Birinci fıkrada yer verilen varlığın elden çıkarılması, yükümlülüğün ifası ve bağlayıcı satış anlaşmaları kamuya yapılan ilk açıklama ile aynı zamanda veya aynı dönemde veya daha sonraki bir dönemde ortaya çıkabilir. Tebliğin “Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar” başlıklı Kısım uyarınca; eğer durdurulan faaliyetle doğrudan ilişkilendirilebilen varlıklardan bazıları tam olarak hesap döneminden sonra fakat yönetim kurulunun mali tabloları yayımlamadan önce satılmışsa ya da bir veya daha fazla bağlayıcı satış sözleşmesine konu olmuşsa; etkileri önemli olduğu ve açıklanmaması, mali tablo kullanıcılarının kararlarına etkide bulunduğu sürece, mali tablolar birinci fıkranın gerektirdiği açıklamaları içermelidir.

Açıklamaların güncellenmesi

Madde 568. İşletme, bu bölümün daha önceki maddelerinin birinci fıkralarında belirtilen açıklamalara ek olarak, kamuya ilk açıklamanın yapıldığı dönemden sonrakilere ait mali tablolarında, elden çıkarılacak varlıklara ve ifa edilecek yükümlülüklerle ilişkin nakit akımlarının miktar ve zamanlamalarındaki bütün önemli değişiklikleri ve bu değişiklikleri doğuran olayları açıklamalıdır. Varlıklara ilişkin bağlayıcı satış sözleşmelerinin yapısı ve şartları, faaliyetin mülkiyetini temsil eden hisse senetleri yoluyla varlıkların hissedarlara bölüştürülmesi ve yasal veya düzenleyici onaylamalar açıklanması gereken olaylara ve faaliyetlere örnek teşkil eder.

Söz konusu açıklamalar, durdurulmanın tamamlandığı dönemin ve o döneme kadarki dönemlerin mali tablolarında da yapılmalıdır. Durdurulma, ilgili ödemeler yapılmış olmasa dahi, plan büyük ölçüde tamamlandığında ya da terk edildiğinde tamamlanmış olur. Eğer bir işletme daha önce bildirdiği faaliyeti durdurma planından vazgeçerse ya da planı terk ederse, bu olay ve etkileri de açıklanmalıdır.

Bir önceki maddenin uygulanması bakımından etkilerin açıklanması, durdurulan faaliyet dolayısıyla kaydedilen bütün değer düşüklüklerinin veya karşılıkların iptalini kapsar.

Her bir durdurulan faaliyet için ayrı açıklama

Madde 569. Bu Kısım gerektirdiği bütün açıklamalar her bir durdurulan faaliyet için ayrı ayrı sunulur.

Gerekli açıklamaların mali tablolarda veya dipnotlarda gösterimi

Madde 570. Bu bölümün daha önceki maddelerinde belirtilen açıklamalar, mali tablolarda veya dipnotlarda sunulabilir. Ancak, durdurulan faaliyetle doğrudan ilişkilendirilebilen varlıkların elden çıkarılması ya da yükümlülüklerin ifası sonucu ortaya çıkan vergi öncesi kar/zarar tutarı gelir tablosunda gösterilir.

“Durdurulan faaliyetlerin mali tablolarda gösterimi ve kamuya açıklanacak hususlar: kamuya yapılan ilk açıklama” başlıklı maddenin birinci fıkrasının (f) ve (g) bentlerinin gerektirdiği açıklamaların sırasıyla gelir tablosu ve nakit akım tablosunda sunulması şarttır.

Durdurulan faaliyetler tanımının kullanımına ilişkin kısıtlamalar

Madde 571. Bu Kısımdaki durdurulan faaliyetler tanımını karşılamayan işlemler, olaylar ya da yeniden yapılandırmalar, durdurulan faaliyetler olarak adlandırılmazlar.

Önceki dönemlerin mali tablolarının düzeltilmesi

Madde 572. Durdurulan faaliyetle ilgili ilk açıklamanın yapıldığı tarihten sonra hazırlanan mali tablolarda yer alan önceki dönemlerle karşılaştırma yapılacak bilgiler; devam eden ve durdurulan varlık, yükümlülük, gelir, gider ve nakit akımlarının birbirlerinden ayrıştırılabilmesi amacıyla bu bölümde bundan önceki maddelerin gerektirdiği gibi düzeltilmelidir.

Ara mali tablolarda yer alan açıklamalar

Madde 573. Ara mali tablolarda yer alan açıklamalarda, durdurulma faaliyetine ilişkin en son yıllık raporlama döneminin sonundan itibaren ortaya çıkan tüm önemli olaylar ve varlığın elden çıkarılmasına ve yükümlülüklerin tamamlanmasına ilişkin nakit akımlarının tutarındaki ve zamanlamasındaki tüm önemli değişiklikler açıklanmalıdır.

Bu ilke; ara mali tablolarda yer alan dipnotlarda en son yıllık raporlama tarihinden sonra ortaya çıkan önemli değişikliklerin açıklanması gerekliliğini belirten Tebliğin “Ara Mali Tablolar” başlıklı Kısmı hükümleri ile tutarlıdır.

YİRMİALTINCI KISIM DEVLET TEŞVİK VE YARDIMLARI

BİRİNCİ BÖLÜM Amaç, Kapsam ve Tanımlar

Amaç

Madde 574. Bu Kısımın amacı, devlet teşvikleri ile diğer devlet yardımlarının muhasebeleştirilmesine ilişkin usul ve esasları belirlemektir.

Kapsam

Madde 575. Devlet teşvikleri ile diğer devlet yardımlarının muhasebeleştirilmesi ve kamuya açıklanmasında ve diğer şekillerde yapılan devlet yardımlarının kamuya açıklanmasında bu Kısımdaki hükümlere uyulur.

Bir işletmeyi devlet yardımı olmadan yapmayacağı bir takım işlere girebilmesini teşvik etmek amacıyla veya diğer nedenlerle yapılan devlet yardımları, işletmenin mali tabloları ile geçmiş dönem mali tabloları ve diğer işletmelerin mali tabloları arasında karşılaştırma yapılabilmesini sağlamak üzere, hesap dönemi boyunca işletmenin devlet yardımından ne ölçüde yararlandığına ilişkin bir gösterge sunacak şekilde bu Kısımdaki hükümlere göre muhasebeleştirilir.

Bu Kısımda yer alan hükümler; vergisel amaçlarla sağlanan veya hızlandırılmış amortisman, yatırım indirimi, vergi indirimi gibi vergi yükümlülüğüne avantaj getiren devlet yardımları, devletin işletmelere ortak olduğu durumlar ve bu Tebliğin “Tarımsal Faaliyetler” başlıklı Kısımında açıklanan devlet teşvikleri hakkında uygulanmaz.

Tanımlar

Madde 576. Bu Kısımda geçen;

Devlet: Devlet, devlet temsilcilikleri ve yerel, ulusal veya uluslararası kamu kurum ve kuruluşlarını,

Devlet Yardımı: Devletin bir işletmeye veya işletme grubuna, belirli kriterleri yerine getirmeleri şartıyla, ekonomik fayda sağlaması amacıyla yaptığı işlemi,

Devlet Teşvikleri: Önceki dönemlerde veya gelecekte işletmenin esas faaliyet alanı ile ilgili belirli kriterlere uymuş veya uyacak olması karşılığında, devletin işletmeye transfer ettiği ekonomik kaynakları,

Varlıklarla İlgili Devlet Teşvikleri: En önemli şartı, bir işletmenin belirli bir uzun vadeli varlığı satın alması, inşa etmesi veya diğer şekillerde edinmesi olan devlet teşviklerini,

Gelirle İlgili Devlet Teşvikleri: Varlıklarla ilgili olmayan devlet teşviklerini,

Feragat Edilebilir Borçlar: Belirli şartların gerçekleşmesi halinde borç verenin feragat edeceği kredileri,

Makul Değer: Bilgili ve istekli taraflar arasında, herhangi bir ilişkiden etkilenilmeyecek şartlar altında bir varlığın el değiştirebileceği fiyatı veya yükümlülüklerin yerine getirilmesinde esas teşkil edecek olan meblağı, ifade eder.

Bu Kısımda düzenlenen devlet yardımı; devletin, gelişmekte olan bölgelere alt yapı hizmeti sağlamak veya rakip firmalar üzerine ticari kısıtlamalar yüklemek gibi genel ticaret koşullarını etkileyen faaliyetler aracılığıyla yalnızca dolaylı yoldan sağladığı faydaları içermez.

Kendisine ekonomik bir değer atfedilemeyen devlet yardımları ile devletle yapılp normal ticari ilişkiden ayırt edilemeyen işlemler devlet teşvikleri olarak kabul edilmez.

Varlıklarla ilgili devlet teşviklerine ilişkin olarak; devlet, bir varlığın türünü, yerleştireceği yeri, edinme veya elde bulundurma süresini ilave şart olarak koşabilir.

İKİNCİ BÖLÜM

Devlet Teşvikleri

Devlet teşviklerinin mali tablolara alınması

Madde 577. Makul değerleri ile izlenen parasal olmayan devlet teşvikleri de dahil olmak üzere tüm devlet teşvikleri, elde edilmesi için gerekli şartların işletme tarafından yerine getirileceğine ve teşviğin işletme tarafından elde edilebileceğine dair makul bir güvence oluştuğunda mali tablolara alınır.

Devlet teşviğinin fiilen elde edilmesi, teşviğe ilişkin şartların yerine getirildiği veya getirileceği anlamına gelmez. Devlet teşviğinin elde edilme şekli, teşviğin muhasebeleştirilme yöntemini etkilemez. Buna göre, devlet teşvikleri nakden veya devlete karşı olan bir yükümlülüğün azaltılması şeklinde elde edilmiş olsa dahi aynı şekilde muhasebeleştirilir.

Devletten temin edilen feragat edilebilir borçlar, feragat koşullarının işletme tarafından yerine getirileceğine dair makul bir güvence oluşması durumunda devlet teşviği olarak kabul edilir. Devlet teşvikleri mali tablolara alındığında, bunlara ilişkin şartla bağlı

varlık ve yükümlülükler, Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıkların Mali Tablolara Yansıtılmasına İlişkin Esaslar” başlıklı Kısmı uyarınca muhasebeleştirilir.

Devlet teşvikleri, karşılanması amaçlanan maliyetlerle ilişkilendirilmek için gereken dönem boyunca sistematik olarak gelir tablosuna alınır. Devlet teşvikleri, öz sermayeye ile ilişkilendirilmez. Böylece devlet teşvikleri tahsil edildiğinde değil, bu Kısımda belirtilen ilkeler çerçevesinde bir veya daha fazla hesap döneminde gelir tablosuna alınır. Devlet teşvikleri, hissedarlar dışındaki bir kaynaktan elde edildiklerinden, işletmenin belirli şartları yerine getirmesi karşılığında verildiğinden ve kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergiler ile diğer vergiler işletmenin geliri üzerinden tahsil edildiğinden karşılanması amaçlanan maliyetlerle ilişkilendirilmek üzere uygun dönemlerde gelir tablosuna alınmak suretiyle muhasebeleştirilir.

Devlet teşvikleri ilgili maliyetlerle karşılaştırılabilmek için gerekli olan dönemler boyunca sistematik ve makul bir biçimde gelir tablosuna alınır. Devlet teşviklerinin tahsil edildiği anda gelir olarak mali tablolara alınması, Mali Tablolara İlişkin Genel İlkeler” başlıklı Kısmında belirtilen tahakkuk esasına uygun değildir. Ancak, başkaca uygun bir alternatifin olmaması durumunda devlet teşvikleri tahsil edildiği dönemlerde mali tablolara gelir olarak alınır.

Devlet teşvikleriyle ilgili giderlerin mali tablolara alındığı döneme tekabül eden devlet teşvikleri, söz konusu giderlerle aynı dönemde gelir tablosuna alınır. Bu çerçevede, amortismanı tabi varlıklara ilişkin devlet teşvikleri, aksini gerektiren başkaca bir alternatif mevcut değilse, bunların amortismanları oranlarında ilgili dönemler boyunca gelir tablosuna alınır.

Üzerine bina inşa edilmesi şartıyla alınan bir arsa örneğinde olduğu gibi, belirli yükümlülüklerin yerine getirilmesi karşılığında alınan devlet teşvikleri, ilgili yükümlülüklerin yerine getirilmesinde katlanılan maliyetlerin gerçekleştiği dönemde gelir tablosuna alınır.

Önceden gerçekleşmiş gider veya zararları karşılamak ya da işletmeye gelecekte herhangi bir maliyet gerektirmeksizin acil finansman desteği sağlamak için verilen devlet teşvikleri, alacak haline geldiği dönemde gelir olarak gelir tablosuna alınır.

Devlet teşvikleri; işletmenin belirli harcamaları üstlenmesini teşvik etmek yerine, doğrudan acil finansman desteği olarak verildiği durumlarda, işletmenin devlet teşviğini alma niteliğini haiz olduğu dönemde; önceki hesap döneminde ortaya çıkan gider ve zararların karşılanması amacıyla alındığı durumda ise alacak haline geldiği dönemde gelir tablosuna alınır ve etkinin açıkça anlaşılabilmesi için dipnotlarda gerekli açıklama yapılır.

Parasal olmayan devlet teşvikleri

Madde 578. İşletmenin kullanması için verilen arsa veya diğer kaynaklar gibi parasal olmayan devlet teşvikleri teşvik konusu olan varlıkla birlikte makul değeri veya nominal bedeli üzerinden mali tablolara alınır.

Varlıklarla ilgili devlet teşviklerinin gösterimi

Madde 579. Makul değerle izlenen parasal olmayan devlet teşvikleri de dahil olmak üzere, varlıklarla ilgili devlet teşvikleri, bilançoda ertelenmiş gelir olarak veya varlığın kayıtlı değerinden indirilerek muhasebeleştirilir. Varlıklarla ilgili devlet teşviklerinin mali tablolarda gösteriminde söz konusu yöntemlerden biri kullanılır.

Devlet teşvikleri, ertelenmiş gelir olarak gösterilmesi durumunda, varlığın faydalı ömrü boyunca sistematik ve makul bir biçimde gelir tablosuyla ilişkilendirilirken; varlığın kayıtlı değerinden indirilmesi durumunda ise, amortismanı tabi varlığın faydalı ömrü boyunca, amortisman giderinin azaltılması yoluyla gelir tablosuna alınmış olur.

Varlık alımları ve ilgili devlet teşvikleri, teşviğin bilançodaki gösterim yöntemi dikkate alınmaksızın, nakit akım tablosunda varlıklara yapılan brüt yatırımları göstermek üzere ayrı kalemler olarak gösterilir.

Gelirlere ilişkin devlet teşviklerinin gösterimi

Madde 580. Gelirle ilgili devlet teşvikleri gelir tablosunda ayrı bir kalem olarak veya ilgili giderlerle mahsup edilerek gösterilir.

Mali tabloların doğru bir şekilde anlaşılması için gerekli olan devlet teşvikleri hakkında bilgi dipnotlarda ayrıca açıklanır.

Devlet teşviklerini geri ödenmesi

Madde 581. Geri ödenecek hale gelen devlet teşvikleri, Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklik ve Hatalar” başlıklı Kısım uyarınca, bir muhasebe tahmininin düzeltilmesi olarak muhasebeleştirilir. Gelirle ilgili devlet teşviklerinin geri ödenmesi durumunda, ödenen tutar öncelikle bu tutarın izlendiği gelir tablosu kaleminden düşülür Söz konusu kalemin bakiyesini aşan kısım doğrudan gider olarak gelir tablosu ile ilişkilendirilir. Varlıkla ilgili devlet teşviklerinin geri ödenmesi durumunda ise seçilen muhasebe yöntemine göre, varlığın kayıtlı değeri geri ödenecek tutar kadar artırılır veya ertelenmiş gelir hesabı ödenecek tutar kadar azaltılır. Varlığın kayıtlı değerinin bu şekilde artırılması durumunda, birikmiş amortisman tutarı devlet teşviklerinin olmadığı yeni durum itibarıyla geçmişe şamil olarak yeniden hesaplanır ve bulunan fark gider olarak gelir tablosu ile ilişkilendirilir.

Varlıklarla ilgili devlet teşviklerinin geri ödenmesini gerektiren durumlarda, ilgili varlıkların yeni kayıtlı değerlerindeki olası değer düşüklükleri dikkate alınır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

Devlet Yardımları

Devlet yardımlarına ilişkin genel bilgi

Madde 582. Devlet teşvikleri tanımı dışında kalan devlet yardımları, kendilerine bir değer atfedilemeyen ve devletle yapılıp işletmenin olağan ticari faaliyetlerinden ayırt edilemeyen tipteki devlet yardımlarını kapsar. Ücretsiz teknik yardım, pazarlama önerileri ve garanti sağlama gibi yardımlar, kendilerine makul bir şekilde değer atfedilemeyen yardımlardır. İşletmenin satışlarının bir bölümünün garanti edilmesi ise işletmenin normal ticari işlemlerinden ayrıştırılması mümkün olmayan devlet yardımlarıdır. Devlet yardımlarından fayda sağlandığı kesin olmakla birlikte bunların normal ticari faaliyetlerden ayrıştırılması nesnel verilere dayanılarak yapılamayabilir.

Ancak, devlet yardımlarının açıklanmamasının mali tablolarının yanıltıcı olmasına neden olacak kadar önemli olması durumunda devlet yardımlarının esası, kapsamı ve süresi kamuya açıklanır.

Faizsiz veya düşük faizli krediler devlet yardımı niteliğindedir ancak, piyasa faiz hadleri üzerinden borçlanılması halinde ödenecek olan faiz tutarı ile söz konusu düşük oranlar üzerinden ödenen faiz arasındaki fark nedeniyle sağlanan fayda mali tablolara alınmaz.

Devlet tarafından verilen, genel ulaşım, iletişim ve diğer alt yapı hizmetleri ile sulama faaliyetleri gibi tüm toplumun kullanımına sunulan hizmetler, bu Kısım çerçevesinde devlet yardımı olarak değerlendirilmez.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

Kamuya Açıklanacak Hususlar

Devlet teşviklerine ve yardımlarına ilişkin açıklamalar

Madde 583. Devlet teşvikleri için uygulanan muhasebe politikaları ve bunların mali tablolarda gösterimi ile ilgili yöntemler, mali tablolara alınan devlet teşviklerinin yapısı ve kapsamı ile işletmenin doğrudan faydalandığı diğer devlet yardımlarına ilişkin bilgi ve mali tablolara alınan devlet yardımları ile ilgili olarak, devlet yardımları için belirlenen ancak yerine getirilmeyen şartlar ve diğer şarta bağlı olaylar kamuya açıklanır.

YİRMİYEDİNCİ KISIM

YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER

BİRİNCİ BÖLÜM

Amaç, Kapsam ve Tanımlar

Amaç

Madde 584. Bu Kısımın amacı, yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesi ve kamuya açıklanmasına ilişkin esasları düzenlemektir. .

Kapsam

Madde 585. Bu Kısım yatırım amaçlı gayrimenkullerin mali tabloları alınması, değerlemesi ve kamuya açıklanmasında uygulanır. Finansal kiralama sözleşmesinde kiracının edindiği; faaliyet kiralaması sözleşmesinde ise kiralayanın kiraya verdiği yatırım amaçlı gayrimenkulü değerlemesine ilişkin hükümler bu Kısımın kapsamındadır. Bu Tebliğin “Kiralama İşlemleri” başlıklı Kısımında düzenlenen;

- a)Kiralamaların finansal ya da işletme hakkı veren kiralamalar olarak sınıflandırılması,
 - b)Yatırım amaçlı gayrimenkuller üzerinden elde edilen kiralama gelirlerinin mali tablolara alınması,
 - c)Faaliyet kiralaması sözleşmesi çerçevesinde, kiracının sözleşmeye konu edilen gayrimenkulü değerlemesi,
 - d)Finansal kiralama sözleşmesi çerçevesinde, kiralayanın sözleşmeye konu edilen gayrimenkulü değerlemesi,
 - e)Sat ve geri kirala işlemlerinin muhasebeleştirilmesi,
 - f)Finansal kiralamalar ve faaliyet kiralamaları hakkında kamuya açıklama yapılması,
- hususları bu Kısımın konusu değildir.

Tanımlar

Madde 586. Bu kısımda geçen;

Yatırım amaçlı gayrimenkuller: Kira ve/veya sermaye kazancı elde etmek amacıyla elde tutulan gayrimenkulleri,

Sahibi tarafından kullanılan gayrimenkuller: Üretimde, mal ve hizmet tedarikinde kullanılan veya idari amaçlar için elde tutulan gayrimenkulleri,

Makul Değer: Bilgili ve istekli taraflar arasında, herhangi bir ilişkiden etkilenilmeyecek şartlar altında bir varlığın el değiştirebileceği fiyat veya yükümlülüklerin yerine getirilmesinde esas teşkil edecek olan meblağı,

Maliyet: Bir varlığın edinimi veya inşası için işletmenin ödediği nakit veya nakit benzerlerinin tutarı veya bunların dışında verilen bedellerin makul değerini,

Kayıtlı Değer: Bir varlığın bilançoda izlenen değerini, ifade eder.

Genel açıklamalar

Madde 587. Üretimde, mal ve hizmet tedarikinde veya idari amaçla kullanılan gayrimenkuller, normal iş akışı çerçevesinde satışa konu edilen gayrimenkuller yatırım amaçlı gayrimenkuller olarak değerlendirilmez.

Faaliyet kiralaması sözleşmesi çerçevesinde, kiracının sözleşmeye konu olan gayrimenkulü yatırım amaçlı gayrimenkul gibi sınıflandırması ancak makul değer yöntemini kullanması ile mümkündür. Kiracı, maliyet yöntemini kullanıyorsa söz konusu gayrimenkulü yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandıramaz.

Yatırım amaçlı gayrimenkuller, kira ve/veya sermaye kazancı elde etmek amacıyla elde tutulurlar. Dolayısıyla, yatırım amaçlı bir gayrimenkul işletmenin sahip olduğu diğer varlıklardan büyük ölçüde bağımsız nakit akımlarına sebep olur. Bu durum, yatırım amaçlı gayrimenkulleri sahibi tarafından kullanılan gayrimenkullerden ayırır. Yatırım amaçlı gayrimenkullerin üretimde, mal ve hizmet tedarikinde veya idari amaçlar için kullanılması sonucunda oluşan nakit akımları sadece söz konusu gayrimenkullere değil, ilgili diğer varlıklara da atfedilebilir. Bu kapsamda sahibi tarafından kullanılan gayrimenkullere bu Tebliğin “Maddi Varlıklar” başlıklı Kısımında yer alan hükümler uygulanır.

Yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin örnekler aşağıda verilmiştir:

a)Normal iş akışı çerçevesinde kısa vadede satmak amacından ziyade uzun vadede sermaye kazancı elde etmek amacıyla elde tutulan araziler,

b)Gelecekte nasıl kullanılacağına karar verilmemiş araziler (İşletme, arazisini, sahibi tarafından kullanılan gayrimenkul olarak veya normal iş akışı çerçevesinde kısa vadede satışa konu etmek üzere kullanıp kullanmayacağını belirlememişse, arazinin sermaye kazancı elde etmek amacıyla elde tutulduğu kabul edilir),

c)Raporlamayı yapan işletme tarafından sahip olunan (veya finansal kiralama sözleşmesi çerçevesinde işletme tarafından elde tutulan) ve bir veya daha fazla faaliyet kiralamasına konu edilen binalar,

d)Halihazırda boş olan fakat bir veya daha fazla faaliyet kiralaması sözleşmesine konu edilmek üzere elde tutulan binalar,

Aşağıda yer alan gayrimenkuller yatırım amaçlı gayrimenkul niteliğinde olmayıp bu Kısımın kapsamı dışındadır:

a)Normal iş akışı çerçevesinde satılmak üzere elde edilen veya satış amacıyla inşa edilen ve geliştirilen gayrimenkuller; münhasıran yakın gelecekte elden çıkarmak amacıyla elde edilen gayrimenkuller veya geliştirdikten sonra satılacak gayrimenkuller gibi üçüncü kişiler adına inşa edilen veya geliştirilen gayrimenkuller,

b)Sahibi tarafından kullanılan gayrimenkuller; gelecekte sahibi tarafından kullanılmak üzere elde edilen gayrimenkuller, gelecekte geliştirilerek sahibi tarafından kullanılmak üzere edinilen gayrimenkuller, çalışanların piyasada geçerli olan kiralari ödeyip ödememelerine bakılmaksızın çalışanların halihazırda ikamet ettiği gayrimenkuller, elden çıkarılmayı bekleyen ve sahibi tarafından kullanılan gayrimenkuller,

c)Gelecekte yatırım amaçlı gayrimenkul olarak kullanılmak üzere inşa edilmekte ve geliştirilmekte olan gayrimenkuller. (Söz konusu gayrimenkuller, inşaat veya geliştirme prosedürü tamamlanıncaya kadar Maddi Varlıklar Kısımında yer alan hükümlere tabidir, ancak, bu prosedür tamamlandığı anda yatırım amaçlı gayrimenkul niteliğini kazanıp bu Kısımın kapsamına girerler. Gelecekte yatırım amaçlı gayrimenkul olarak kullanılmak üzere halihazırda geliştirilmekte olan gayrimenkullere yine bu Kısım hükümleri uygulanır.)

Bazı gayrimenkullerin bir bölümü kira ve/veya sermaye kazancı elde etmek için elde tutulurken, diğer bölümü de üretim, mal ve hizmet tedariki veya idari amaçlar için elde

tutuluyor olabilir. Eğer bu bölümler birbirlerinden bağımsız olarak satılabiliyorsa (veya bağımsız olarak finansal kiralama şeklinde kiralanabiliyorsa) işletme bu bölümlerden her birini bağımsız kabul eder. Eğer bölümler birbirlerinden bağımsız olarak satılamıyorsa, gayrimenkul ancak önemsiz kabul edilecek bir bölümü üretim, mal ve hizmet tedariki veya idari amaçlar için kullanılıyorsa yatırım amaçlı gayrimenkul olarak kabul edilir.

İşletmeler ellerinde tuttıkları gayrimenkulleri kullananlara yan hizmetler sunabilirler. Sunulan yan hizmetler, toplam kullanımın görece olarak önemsiz bir kısmını oluşturuyorsa işletmeler söz konusu gayrimenkulleri yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırır. Ofis binasının sahibinin binadaki kiracılarına sunduğu güvenlik, bakım ve onarım hizmetleri buna örnek olarak gösterilebilir.

Diğer durumlarda ise, sunulan hizmetler, toplam kullanımın önemli bir kısmını oluşturur. (Örneğin; bir işletmenin sahip olduğu bir oteli aynı zamanda da yönetmesi durumunda, müşterilere sunulan hizmetler toplam kullanımın önemli bir kısmını oluşturmaktadır.) Dolayısıyla, sahibi tarafından yönetilen otel, yatırım amaçlı gayrimenkulden ziyade sahibi tarafından kullanılan gayrimenkul kapsamında değerlendirilir.

Eldeki gayrimenkullere ilişkin sunulan yan hizmetlerin toplam içindeki ağırlığının açıkça belirlenemediği durumlarda bu gayrimenkullerin yatırım amaçlı olup olmadığının tespiti zor olabilir.

Bir gayrimenkulün yatırım amaçlı edinilip edinilmediğinin tespiti takdir yoluyla yapılır. İşletmeler eldeki gayrimenkullerin yatırım amaçlı edinilip edinilmediğinin muhakemesini istikrarlı bir şekilde yapabilmek için birtakım kriterler geliştirmek durumundadır. Bu durumda, söz konusu kriterlerin kamuya açıklanması şarttır.

İşletmelerin ana veya bağlı ortaklıklarına kiralaan ve bunlar tarafından kullanılan gayrimenkulleri olabilir. Her iki işletmeyi de içeren konsolide mali tablolarda söz konusu gayrimenkuller yatırım amaçlı gayrimenkul kapsamında değerlendirilmezler. Zira, grup açısından bir bütün olarak değerlendirildiğinde bu gayrimenkuller sahibi tarafından kullanılan gayrimenkul kapsamındadır. Ancak, söz konusu gayrimenkuller, sahip olan işletme açısından bu Kısımda belirtilen şartları sağlıyorsa yatırım amaçlı gayrimenkul kapsamında değerlendirilir.

İKİNCİ BÖLÜM

Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Mali Tablolara Alınması

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin mali tablolara alınması

Madde 588. Yatırım amaçlı gayrimenkuller ancak gayrimenkul ile ilgili potansiyel bir ekonomik faydanın ileride işletmeye girmesinin muhtemel olması ve yatırım amaçlı gayrimenkulün maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi halinde mali tablolara alınır

Gayrimenkulün mali tablolara alınması için gerekli olan ilk kriteri sağlayıp sağlamadığı belirlenirken; söz konusu gayrimenkulün mali tablolara ilk alınma tarihinde mevcut verilere dayanılarak ekonomik faydanın işletme tarafından elde edilme olasılığının değerlendirilmesi şarttır. Diğer kriter, iktisap sırasında oluşan fiyat aynı zamanda gayrimenkulün maliyetini oluşturduğundan, genellikle kendiliğinden sağlanmış olur.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İlk Değerleme İşlemi

İlk değerlendirme işlemi

Madde 589. Yatırım amaçlı gayrimenkuller başlangıçta elde etme maliyetiyle değeri belirlenir. İşlem maliyetleri elde etme maliyetine dahil edilir.

Satın alınan yatırım amaçlı gayrimenkullerin elde etme maliyeti, alım fiyatı ile doğrudan bu gayrimenkul ile doğrudan ilişkilendirilebilen harcamalardan oluşur. Doğrudan ilişkilendirilebilen harcamalar ise, hukuki hizmetler için ödenen ücretler, gayrimenkul devir vergileri ve diğer işlem maliyetlerini içerir.

İşletmeler tarafından bizzat inşa edilen yatırım amaçlı bir gayrimenkulün elde etme maliyeti, inşaatın veya geliştirmenin tamamlandığı tarihteki maliyettir. Bu tarihe kadar Maddi Varlıklar” başlıklı Kısımda düzenlenen hükümleri uygulanır. Tamamlanma tarihinde ise gayrimenkul, yatırım amaçlı gayrimenkul niteliğini kazanır.

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin planlanan seviyeye gelmeden önce katlanılan başlangıç maliyetleri (gayrimenkulü işler duruma getirmek için gerekli olmadığı sürece) ve ilk faaliyet zararları (olağanüstü miktardaki atık madde, işçilik ve diğer kaynakların sarfiyatı) yatırım amaçlı gayrimenkullerin maliyetini artırmaz.

Yatırım amaçlı bir gayrimenkul için yapılacak ödeme vadeye bağlanırsa, bunun maliyeti peşin fiyatına eşit olur. Bu tutar ile toplam ödemeler arasındaki fark ise kredi ödemeleri süresince faiz gideri olarak mali tablolara alınır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

Sonraki Harcamalar

Sonraki Harcamalar

Madde 590. Mali tablolara alınmış olan yatırım amaçlı gayrimenkuller ile ilgili olarak sonradan yapılan harcamaların, yatırım amaçlı gayrimenkule atfedilen performans standardından daha yüksek bir ekonomik fayda sağlaması muhtemelse, yatırım amaçlı gayrimenkulün kayıtlı değerine ilave edilmesi şarttır. Sonraki tüm diğer harcamalar ise katlanılan dönemde gider olarak mali tablolara alınır. Yatırım amaçlı gayrimenkulün elde edilmesini müteakip yapılan harcamalara ilişkin uygun muhasebe uygulaması, ilgili gayrimenkulün ilk değerlemesinde ve mali tabloya alınmasında göz önünde bulundurulmuş şartlara bağlıdır.

Yatırım amaçlı bir gayrimenkulün kayıtlı tutarı hesaplanırken gelecekteki potansiyel bir zarar hesaba katılmışsa, varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik faydanın telafisi için yapılan harcamalar aktifleştirilir. Herhangi bir varlığın alım fiyatının söz konusu varlığı işler hale getirmek için gelecekte katlanılması gereken yükümlülüğü yansıtmaması durumunda da aynı durum geçerlidir. Yenileme gerektiren bir binanın iktisabı buna örnek olarak verilebilir. Bu durumlarda, sonraki harcamalar ilgili gayrimenkulün kayıtlı değerine ilave edilir.

BEŞİNCİ BÖLÜM

Mali Tablolara İlk Alınmadan Sonraki Değerleme

Uygun model seçimi

Madde 591. İşletmeler muhasebe politikası olarak makul değer modeli veya maliyet modelinden birisini seçer ve tüm yatırım amaçlı gayrimenkuller için bu politikayı uygular.

Bu Tebliğin “Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar” başlıklı Kısımda yer alan hükümlere göre, muhasebe politikalarında isteğe bağlı değişikliklerin sadece değişikliğin olay veya işlemlerin işletmenin mali tablolarında daha uygun gösterimini sağladığı durumlarda yapılabilir. Makul değer modelinden maliyet modeline geçişin mali tablolarda daha uygun bir gösterim sağlama ihtimali ise son derece düşüktür.

Bu Kısım uyarınca değerleme ve kamuya açıklama amacıyla tüm işletmelerin yatırım amaçlı gayrimenkullerinin makul değerlerini belirlemelerini şarttır. Yatırım amaçlı gayrimenkullerin makul değerinin tespiti için yetki almış ve yakın zamanda benzer nitelikleri haiz bir gayrimenkulü değerlemiş olan bağımsız bir değerleme şirketinden yardım alabilir

Faaliyet kiralaması sözleşmesinde, sözleşmeye konu edilen gayrimenkulün yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılması halinde kiracı bu gayrimenkulü finansal kiralama ile edinmiş gibi Kiralama İşlemleri” başlıklı Kısımında düzenlenen konuya ilişkin hükümlere göre muhasebeleştirir.

Makul değer modeli

Madde 592. İlk değerlemeden sonra, makul değer modelini seçen işletmeler, tüm yatırım amaçlı gayrimenkullerini bu Kısımın “Makul değer güvenilir bir şekilde ölçülemediği haller” başlıklı maddesinde belirtilen istisnalar hariç, makul değerle değerler.

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin makul değerindeki bir değişiklikten kaynaklanan kazanç veya zarar, olduğu dönemde net kar/zarara dahil edilir.

Yatırım amaçlı gayrimenkulün makul değeri genellikle piyasa değeridir. Makul değer, tanımıyla mutabık kalınmak suretiyle, bilanço tarihinde piyasadan elde edilebilmesi kuvvetle muhtemel olan fiyat üzerinden hesaplanır. Bu fiyat satıcılar için elde edilebilen en iyi fiyat, alıcılar için ise elde edilebilen en avantajlı fiyattır. Makul fiyatın belirlenmesinde, özellikle farklı finansman, sat ve geriye kirala anlaşmaları ve özel durumlar neticesinde oluşan fiyat artışı veya azalışları ya da satış işlemiyle ilgili olan herhangi birisi tarafından tanınan imtiyazlar dikkate alınmaz.

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin makul değeri belirlenirken varlığın satışı veya başka bir şekilde elden çıkarılışı esnasında katlanılan işlem maliyetleri indirilmez Yatırım amaçlı gayrimenkullerin makul değeri, önceki veya sonraki tarihler dikkate alınmaksızın bilanço tarihi itibarıyla gerçek piyasa değerini ve durumunu yansıtmalıdır.

Tahmini makul değer, belirlendiği tarihe özgü bir değerdir. Piyasalar ve piyasa koşulları değişikçe, tahmini değer değişebilir ya da doğru olmayan bir durumu yansıtabilir. Ayrıca, makul değer tanımı bilgili ve istekli taraflar arasında, herhangi bir ilişkiden etkilenmeyecek şartlar altında bir varlığın el değiştirebileceği fiyatta hiçbir değişiklik olmaksızın satış sözleşmesinin tamamlandığı ve mübadelenin eş zamanlı olarak gerçekleştirildiğini varsayar.

Başka hususların yanı sıra, yatırım amaçlı gayrimenkullerin makul değeri, kiralama sözleşmeleri çerçevesinde elde edilen kira gelirleri ile cari piyasa koşulları altında, bilgili ve istekli tarafların muhtemel kiralama sözleşmelerine ilişkin kira gelirleri konusundaki piyasa görüşünü ortaya koyan mantıklı ve destekleyici varsayımları da yansıtır.

Makul değer tanımında bilgili ve istekli taraflara atıfta bulunmaktadır. Bu bağlamda, bilgili olunması, alıcı ve satıcının, bilanço tarihi itibarıyla yatırım amaçlı gayrimenkulün tabiatı ve özellikleri, bir başka deyişle mevcut ve potansiyel kullanımı ve piyasanın durumu hakkında yeterince bilgi sahibi olmasını ifade eder.

Diğer taraftan, “istekli alıcı” alım için harekete geçen ancak almaya mecbur tutulmayan taraftır. Bu alıcı aşırı istekli olmadığı gibi belli bir fiyat seviyesinden de almaya kararlı değildir. Ayrıca, istekli alıcı hayali veya varsayımlara dayalı bir piyasadan ziyade cari piyasa gerçekleri ve beklentileri ile uyum içerisinde alım işlemlerini gerçekleştiren kişidir. İstekli alıcı, piyasa şartlarından daha yüksek bir fiyat ödemez. Yatırım amaçlı gayrimenkulü edinen şahıs da piyasayı oluşturan katılımcılardan biri olarak kabul edilir.

“İstekli satıcı” ise, satış için aşırı istekli ve belli bir fiyattan satmaya zorlanan kişi olmadığı gibi cari piyasa koşullarında mantıklı olarak değerlendirilemeyecek bir fiyat seviyesinden satışa hazır olan kişi de değildir. İstekli satıcı, fiyat ne olursa olsun, uygun bir

pazarlama yapılması sonrasında piyasada elde edilebilecek, piyasa koşullarında oluşan en iyi fiyattan yatırım amaçlı gayrimenkulünü satmaya istekli olan kişidir. Burada kastedilen “istekli satıcı” varsayımsal olduğundan, yatırım amaçlı gayrimenkul edinen kişilerle ilgili verilere dayanan gerçek koşullar dikkate alınmamalıdır.

“Uygun pazarlama”, yatırım amaçlı gayrimenkullerin en iyi fiyattan elden çıkarılmasını sağlamak için en uygun şekilde piyasaya sürülmesidir. Gayrimenkullerin satış için piyasaya sürülme süresi piyasa koşullarına göre değişebilmekle birlikte bu süre, söz konusu gayrimenkullerin satışının varlığından yeterli sayıda alıcının haberdar olmasını sağlayacak kadar uzun olmalıdır. Sürüm müddetinin bilanço tarihinden önce gerçekleştiği varsayılır.

Makul değer tanımı, herhangi bir dış etkenden etkilenilmeyecek, bağımsız işlemlere atıf yapılmaktadır. Burada bağımsız işlemlerden kastedilen, işleme taraf olanlar arasında gerçek piyasayı yansıtmayan işlem fiyatlarının oluşmasına yol açacak özel ilişkilerin bulunmadığı işlemlerdir. Böyle bir işlemin; her biri bağımsız olarak hareket eden birbirleriyle ilişkisiz taraflar arasında gerçekleştirildiği varsayılır.

Aynı mekanda ve konumda bulunan ve benzer kiralama işlemlerine veya diğer sözleşmelere konu edilen gayrimenkuller için aktif bir piyasada oluşan cari fiyatlar makul değer için en iyi temeli oluşturur. Gayrimenkullerin yapısında, mekanında, konumunda, kiralama sözleşmesinin şartlarında ve diğer sözleşmelerdeki farklılıkların tespitinde gerekli dikkat ve özen gösterilir.

Makul değer tespitinde aktif bir piyasanın bulunmaması halinde; farklı özellik, mekan ve konuma sahip gayrimenkuller için aktif bir piyasada oluşan ve farklılıkları yansıtacak şekilde düzeltilmiş cari fiyatlar, aktifliği daha düşük piyasalarda oluşan ve işlemin gerçekleştiği tarihten itibaren meydana gelen ekonomik değişiklikleri yansıtacak şekilde düzeltilmiş güncel fiyatlar ve mevcut bir kira veya benzeri sözleşmenin şartları ve aynı mekanda ve konumda bulunan benzer gayrimenkuller için belirlenmiş cari piyasa kiralari ile desteklenen tahmini ancak güvenilir nakit akımlarının indirgenmiş tutarları ve nakit akımlarının zamanlaması ve tutarındaki belirsizliğe ilişkin cari piyasa değerlendirmelerini yansıtan iskonto oranları veri olarak kullanılabilir.

Bazı durumlarda, bu veriler yatırım amaçlı gayrimenkulün makul değerinin tespitinde farklı sonuçlar doğurabilir. Uygun makul değer tahminlerinden diğerlerine nazaran en güvenilir olanına ulaşmak için söz konusu farklılıkların sebepleri göz önünde bulundurulur.

İstisnai durumlarda, işletme yatırım amaçlı gayrimenkulü ilk elde ettiğinde (veya mevcut bir gayrimenkul ilk defa inşaat veya geliştirmenin tamamlanması sonucunda veya kullanımındaki bir değişiklikten sonra yatırım amaçlı gayrimenkul haline geldiğinde), makul değer tahminlerindeki değişimlerin çok büyük ve makul değer sonuçlarına ilişkin olasılıkların değerlendirilmesinin zor olduğu durumlarda, makul değere ilişkin tek tahmin kullanmak yarar sağlamayabilir. Bu, gayrimenkule ait makul değer sürekli olarak güvenilir bir şekilde belirlenemeyeceği anlamına gelebilir.

Makul değer, Varlıklarda Değer Düşüklüğü” başlıklı Kısımda tanımlanan kullanım değerinden farklıdır. Makul değer, piyasa katılımcılarının bilgi ve tahminleri yanısıra piyasa katılımcılarına ilişkin faktörleri de yansıtır. Kullanım değeri ise işletmelerin bilgi ve tahminlerini ve genel olarak başka işletmelere uygulanamayan işletmeye özgü faktörleri yansıtır. (Örnek; makul değer; farklı mekanlardaki gayrimenkullerden bir portföy yaratılarak elde edilen katma değeri, diğer varlıklar ile yatırım amaçlı gayrimenkuller arasındaki sinerjiyi, sadece mevcut malike özgü yasal hakları, kısıtlamaları, vergi avantajını veya yükü yansıtmaz.)

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin değeri belirlenirken mali tablolara alınmış bulunan varlık veya yükümlülüklerin bilançoda mükerrer gösteriminden kaçınılır. Şöyle ki;

a)Asansör veya havalandırma gibi iç üniteler genellikle bir binanın parçaları olup bilançoda maddi varlıklardan ziyade yatırım amaçlı gayrimenkuller altında gösterilirler.

b)Bir ofis, mobilyalı bir şekilde kiraya verilmişse, ofisin makul değeri genellikle içindeki mobilyanın da makul değerini içerir. Mobilya yatırım amaçlı gayrimenkulün makul değerine dahil edildiği zaman işletme mobilyayı ayrı bir varlık olarak bilançosuna alamaz.

c)Ayrı bir varlık ya da yükümlülük olarak mali tablolara alması sebebiyle, yatırım amaçlı gayrimenkullerin makul değeri, önceden ödenmiş veya tahakkuk etmiş faaliyet kiralaması sözleşmelerinden doğan gelirleri kapsamaz.

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin makul değeri, gayrimenkulün geliştirilmesi ve iyileştirilmesine yönelik sermaye harcamalarını ve bu harcamalardan kaynaklanan potansiyel yararları yansıtmaz.

Bazı durumlarda, işletmelerin yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin yaptıkları ödemelerin (finansal borçla ilişkilendirilenler hariç) bugünkü değerinin söz konusu gayrimenkulle ilgili nakit girişlerinin bugünkü değerini aşacağı beklenir. İşletmeler, bir borcu kaydedip etmeme ve bu borcun değerinin nasıl ölçüleceği konularında bu Tebliğin “Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar” başlıklı Kısımından yararlanırlar.

Makul değerin güvenilir bir şekilde ölçülememesi

Madde 593. İşletmelerin, yatırım amaçlı gayrimenkullerin makul değerini sürekli olarak güvenilir bir şekilde tespit edebileceği şeklinde tartışmalı bir varsayım vardır. Diğer taraftan, olağanüstü durumlarda işletmeler, yatırım amaçlı bir gayrimenkulü ilk elde ettiğinde (ya da mevcut bir gayrimenkulün ilk defa inşaatı veya geliştirilmesinin tamamlanması sonucu ya da kullandığı bir değişiklikten sonra yatırım amaçlı gayrimenkul haline geldiğinde) gayrimenkulün makul değerini sürekli bir şekilde güvenilir olarak tespit edemeyebilirler. Bu durum yalnızca kıyaslanabilir piyasa işlemlerinin seyrek olması ve makul değerin indirgenmiş nakit akım tahminlerine dayanan yöntemler gibi alternatif ölçüm tahminlerinin mevcut olmadığı zamanlarda ortaya çıkabilir. Bu gibi durumlarda, işletmeler söz konusu yatırım amaçlı gayrimenkulü bu Tebliğin “Maddi Varlıklar” başlıklı Kısımında yer alan referans uygulamayı dikkate alarak değerlemelidirler. Yatırım amaçlı gayrimenkullerin atık değerinin sıfır olduğu varsayılmalıdır. İşletmeler yatırım amaçlı gayrimenkulleri elden çıkarıncaya kadar bu Tebliğin “Maddi Varlıklar” başlıklı Kısımında yer alan hükümler kapsamında değerlendirirler.

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlemesinde yukarıda yer verilen sebeplerden dolayı bu Tebliğin “Maddi Varlıklar” başlıklı Kısımında yer alan hükümleri uygulamak durumunda bırakılan işletmeler, eldeki tüm yatırım amaçlı gayrimenkullerini makul değerinden değerlerler.

Kıyaslamaya esas teşkil edecek piyasa işlemlerinin seyrekleşmesi ya da piyasa fiyatlarının daha nadir elde edilmeye başlanması durumunda bile, işletmeler daha önce yatırım amaçlı bir gayrimenkulü makul değerinden değerlemişse söz konusu gayrimenkulü elden çıkarıncaya ya da bu gayrimenkul sahibi tarafından kullanılmaya başlanıncaya ya da işletmenin gayrimenkulü sonraki dönemlerde olağan iş akışı içerisinde satışı için geliştirmeye başlamasına kadar geçen dönemde makul değerinden değerlemeye devam etmelidirler.

Maliyet modeli

Madde 594. İlk değerlemeden sonra, maliyet modelini seçen işletmeler tüm yatırım amaçlı gayrimenkullerini bu Tebliğin “Maddi Varlıklar” başlıklı Kısımında yer alan referans uygulamayı kullanarak maliyetinin birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğünden arındırılmış şekliyle değerlerler.

ALTINCI BÖLÜM

Gayrimenkullerin Nevi Değiştirmeleri

Gayrimenkullerin nevi değiştirmeleri

Madde 595. Yatırım amaçlı gayrimenkullerin nevi değiştirmesi ya da bir gayrimenkulün yatırım amaçlı gayrimenkul haline gelmesi ancak aşağıdaki hallerde mümkündür:

- a) Yatırım amaçlı bir gayrimenkulün sonradan sahibi tarafından kullanılan gayrimenkul haline gelmesi,
 - b) Yatırım amaçlı bir gayrimenkulün satış için değiştirilmeye başlanması ya da satmak üzere stok kapsamına alınması,
 - c) Sahibi tarafından kullanılan bir gayrimenkulün yatırım amaçlı bir gayrimenkul haline gelmesi,
 - d) Faaliyet kiralaması sözleşmesinin başlatılması ya da stokların yatırım amaçlı gayrimenkul haline getirilmesi,
- İnşaat veya değiştirme sonucunda gayrimenkulün yatırım amaçlı gayrimenkul haline gelmesi.

Yatırım amaçlı bir gayrimenkulün stok statüsüne sokulabilmesi ancak söz konusu gayrimenkullerin satılmak üzere değiştirilmeye başlanmasıyla mümkündür. İşletmeler değiştirme yapmaksızın yatırım amaçlı bir gayrimenkulü elden çıkarmaya karar verdiklerinde, söz konusu gayrimenkulü bilançodan çıkarıncaya kadar yatırım amaçlı gayrimenkul olarak izlemeye devam ederler ve gayrimenkulü stoklarına dahil edemezler. Benzer şekilde, eğer işletmeler mevcut bir yatırım amaçlı gayrimenkulü gelecekte aynı amaçla kullanım için yeniden değiştirmeye başlarsa, söz konusu gayrimenkul yatırım amaçlı olarak kalır ve yeniden değiştirme sürecinde sahibi tarafından kullanılan gayrimenkul kapsamında kabul edilmez.

Maliyet modelini kullanan işletmelerin yatırım amaçlı edindikleri gayrimenkullerin nevinin değişmesi, söz konusu gayrimenkullerin mali tablolarda izlenen değerini değiştirmediği gibi değerleme ya da kamuyu aydınlatma ile ilgili hususlara da etki etmez. Makul değeri üzerinden izlenen yatırım amaçlı gayrimenkulün, sahibi tarafından kullanılan gayrimenkullere veya stoklara dönüşmesi durumunda, ilgili gayrimenkuller bu Tebliğin “Maddi Varlıklar” veya “Stoklar” başlıklı Kısımları uyarınca değişimin yaşandiğı tarihteki makul değer ile muhasebeleştirilir. Halihazırda sahibi tarafından kullanılan gayrimenkullerin makul değer üzerinden izlenecek yatırım amaçlı bir gayrimenkule dönüştüğü durumlarda, kullanımdaki değişikliğin olacağı tarihe kadar bu Tebliğin “Maddi Varlıklar” başlıklı Kısımında yer alan hükümler uygulanır. İşletmeler değişim tarihinde “Maddi Varlıklar” Kısımına göre bulunan kayıtlı değer ile makul değeri arasındaki farkı anılan Kısımda yer alan yeniden değerleme ile uygulaması aynı olacak şekilde dikkate alır.

Buna göre sahibi tarafından kullanılan gayrimenkuller için, bu gayrimenkullerin makul değer üzerinden izlenen yatırım amaçlı gayrimenkul haline geldikleri tarihe kadar amortisman ayrılması ve varsa meydana gelen değer düşüklüklerinin mali tablolara alınması zorunludur. Değişim tarihinde bu Tebliğin “Maddi Varlıklar” başlıklı Kısımına göre bulunan kayıtlı değer ile makul değer arasındaki fark dikkate alınır. Farklı bir açıklama olarak:

a) Gayrimenkulün kayıtlı değerindeki herhangi bir düşüş, dönem karı veya zararı olarak kaydedilir. Bununla birlikte, gayrimenkulün kayıtlı değerindeki azalma gayrimenkulün yeniden değerlemesi sonucu oluşan fazlalığa mahsup edilir.

b) Gayrimenkulün kayıtlı değerindeki herhangi bir artış aşağıdaki şekillerde dikkate alınır:

1-Söz konusu artış, ilgili gayrimenkul için önceki dönemlere ait değer düşüklüklerine ulaşınca kadar, dönem net kar veya zararına dahil edilir. Net dönem kar ya da zararına dahil edilen tutar; kayıtlı değeri, değer düşüklüğü zararı söz konusu olmadığı takdirde oluşacak birikmiş amortisman düşüldükten sonraki kayıtlı değere getirmek için gereken tutarı aşmamalıdır.

2-Artışın kalan kısmı yeniden değerlendirme değer artışı başlığı altında öz sermayeye eklenir. Yatırım amaçlı gayrimenkullerin sonradan elden çıkarılması durumunda, öz sermayeye dahil edilen yeniden değerlendirme değer artışı kalemi olağanüstü yedeklere transfer edilebilir. Ancak bu transfer gelir tablosuna yansıtılarak yapılamaz.

Stoklardan çıkarılarak makul değer üzerinden yatırım amaçlı gayrimenkul olarak izlenecek olan gayrimenkullerde, transfer tarihindeki makul değer ile bir önceki kayıtlı değeri arasındaki fark dönemin gelir tablosuna alınır. Bu uygulama, stokların satışına ilişkin uygulamayla tutarlı olmalıdır. İşletmeler kendi inşa ettikleri ve makul değer üzerinden izledikleri yatırım amaçlı gayrimenkullerinin inşaat veya geliştirmesini tamamladıklarında, gayrimenkulün bu tarihteki makul değeri ile daha önceki dönemde kayıtlı değeri arasındaki farkı, net dönem kar veya zararına dahil etmelidirler.

YEDİNCİ BÖLÜM

Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Elden Çıkarılması

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin elden çıkarılması

Madde 596. Yatırım amaçlı gayrimenkuller elden çıkarıldıklarında ya da sürekli surette kullanımdan çekildiklerinde ve bunun sonucunda gelecekte hiçbir ekonomik fayda sağlamayacakları anlaşıldığında bilançodan çıkarılır.

Yatırım amaçlı bir gayrimenkulün elden çıkarılması satış ya da finansal kiralama sözleşmesi aracılığı ile yapılabilir. İşletmeler, yatırım amaçlı gayrimenkullerin satış tarihini belirlerken, malların satışından elde edilen hasılatı mali tablolara almak için bu Tebliğin “Hasılat” başlıklı Kısımında yer alan kriterleri uygular. Finansal kiralamalar ya da sat ve geriye kirala sözleşmeleriyle elden çıkarılan gayrimenkullere ise bu Tebliğin “Kiralama İşlemleri” başlıklı Kısımında yer alan hükümler uygulanır. Yatırım amaçlı gayrimenkullerin hurdaya ayrılması ya da elden çıkarılması sonucu oluşan kar veya zarar, elden çıkarma sonucunda elde edilen net hasılat ile varlığın kayıtlı değeri arasındaki fark olarak tespit edilir ve gelir tablosuna alınır. Yatırım amaçlı bir gayrimenkulün elden çıkarılması sonucunda elde edilecek hasılat ilk olarak makul değer üzerinden mali tablolara alınır. Elden çıkarma çerçevesinde elde edilecek hasılatın taksitlendirilmesi durumunda ise peşin fiyatıyla mali tablolara alınır. Hasılat tutarının nominal değeri ile peşin fiyatı arasındaki fark, bu Tebliğin “Hasılat” başlıklı Kısım uyarınca zaman orantılı bir şekilde faiz geliri olarak mali tablolara alınır.

İşletmeler yatırım amaçlı gayrimenkullerini elden çıkardıktan sonraki yükümlülüklerine bu Tebliğin “Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar” başlıklı Kısımını veya konuya ilişkin bir başka Kısım uygular.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

Kamuyu Açıklanacak Hususlar

Makul değer ve maliyet modeli

Madde 597. Aşağıda belirtilen kamuyu aydınlatma yükümlülükleri bu Tebliğin “Kiralama İşlemleri” başlıklı Kısımına ek niteliğindedir. Anılan Kısım göre, yatırım amaçlı gayrimenkullerin sahibi faaliyet kiralamasında kiralayan sıfatıyla, finansal kiralamaya konu

gayrimenkulü elinde tutan işletmeler kiracı sıfatıyla ve faaliyet kiralaması sözleşmesi imzaladıkları durumlarda kiralayan sıfatıyla kamuya açıklama yapar.

İşletmeler aşağıdaki hususları kamuya bildirmekle yükümlüdürler:

a) Net bir ayırım yapılmasının zor olduğu durumlarda, işletmelerin ellerinde bulundurdıkları gayrimenkullerin yatırım amaçlı mı kullanıldığı, sahibi tarafından kullanılan gayrimenkul kapsamında mı olduğu ya da olağan iş akışı çerçevesinde satılmak üzere mi elde tutulduğunu ortaya koyabilmek için kullandıkları kriter;

b) Yatırım amaçlı gayrimenkullerin makul değerinin belirlenmesinde uygulanan metotlar ve önemli varsayımlar, makul değer belirlenmesinin piyasa faktörü tarafından desteklenip desteklenmediği ya da gayrimenkulün özelliğinden ve karşılaştırılabilir piyasa verilerinin eksik olmasından dolayı ağırlıklı olarak diğer faktörlere (ki bu faktörler de kamuya açıklanmalıdır) mi dayandırıldığını içeren ifade,

c) Yatırım amaçlı gayrimenkullerin makul değerinin (mali tablolarda açıklandığı veya kamuya duyurulduğu gibi) belirlenmesinde yetkili ve son zamanlarda söz konusu yatırım amaçlı gayrimenkul ile aynı kategoride değerlendirilebilecek bir gayrimenkulü değerlemiş olan bağımsız bir ekspertiz şirketinden ne derece faydalandığı, bu şekilde bir değerlemenin hiç yapılmadığı durumlarda da mutlaka kamuya açıklama yapılmalıdır.

d) Gelir tablosunda yer alan; yatırım amaçlı gayrimenkullerden elde edilen kira gelirleri ve dönem boyunca kira geliri elde edilen veya edilmeyen yatırım amaçlı gayrimenkullerden kaynaklanan bakım ve onarım dahil tüm doğrudan faaliyet giderleri.

e) Yatırım amaçlı gayrimenkullerin satılabilirliği üzerindeki kısıtların varlığı ve miktarları ile elden çıkarmadan kaynaklanan gelirler ve bu gelirlerin tahsil kabiliyeti.

f) Yatırım amaçlı gayrimenkullerin satın alma, inşa etme ya da geliştirme, bakım, onarım veya iyileştirme sözleşmelerinden kaynaklanan yükümlülükler.

Makul değer modeli

Madde 598. Bir önceki madde hükümleri ile zorunlu tutulan açıklamalara ilaveten, yine bu Kısımın “Makul değer modeli” başlıklı maddesinde belirtilen makul değer modelini kullanan işletmeler dönem başı ve sonu itibarıyla kayıtlı değerlerindeki değişimin mutabakatını aşağıdakileri gösterecek şekilde kamuya duyurmak zorundadırlar;

a) Ayrı ayrı olmak üzere iktisaplardan kaynaklananlar ile aktifleştirme sonrasındaki harcamalardan kaynaklanan eklemeler;

b) İşletme birleşmelerindeki devralmalar sonucu oluşan eklemeler;

c) Elden çıkarmalar;

d) Makul değerdeki düzeltmelerden kaynaklanan net kazanç veya kayıplar;

e) Yabancı işletmenin mali tablolarının çevrimi sırasında oluşan net kur farkları;

f) Stoklar ile sahibi tarafından kullanılan gayrimenkuller arasındaki nevi değişimleri

g) Diğer hareketler.

Güvenilir bir makul değer bulunmaması sebebiyle işletmelerin yatırım amaçlı gayrimenkullerini bu Tebliğin “Maddi Varlıklar” başlıklı Kısımındaki temel yöntemi kullanarak değerlediği istisnai durumlarda, yukarıda zorunlu tutulan mutabakat kapsamında söz konusu yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin tutarlar diğer yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin tutarlardan ayrı bir şekilde kamuya duyurulmalıdır. İşletmeler ilave olarak;

a) Yatırım amaçlı gayrimenkullerinin tanımını,

b) Makul değer neden güvenilir olarak ölçülemediğine ilişkin açıklamalarını,

c) Mümkünse makul değer tahminlerine ilişkin tahmin aralıklarını,

d) Makul değer ile izlenmeyen gayrimenkullerinin elden çıkarmalarını;

1-İşletmelerin makul değer üzerinden izlemedikleri yatırım amaçlı gayrimenkullerinin, elden çıkarma sebeplerini,

- 2- Söz konusu yatırım amaçlı gayrimenkullerin satış anındaki kayıtlı değerini,
3-Elde edilen kazanç veya kaybın tutarını,
kamuya açıklamak zorundadırlar.

Maliyet modeli

Madde 599. Bu bölümün ilk maddesi ile zorunlu tutulan bildirim yükümlülüğüne ilaveten, bu Kısımın “Maliyet modeli” başlıklı maddesinde belirtilen maliyet modelini uygulayan işletmeler ayrıca;

- a)Kullandıkları amortisman metotlarını,
b)Faydalı ömürleri ya da kullanılan amortisman oranlarını,
c)Dönem başı ve sonu itibarıyla kayıtlı gözüken brüt değer ile birikmiş değer düşüklüğü ve birikmiş amortisman tutarını,
d)Aşağıdakileri gösterecek şekilde dönem başı ve sonu itibarıyla kayıtlı değerlerindeki değişimin mutabakatını;

1-Ayrı ayrı olmak üzere iktisaplardan kaynaklananlar ile aktifleştirme sonrasındaki harcamalardan kaynaklanan eklemeleri;

2-İşletme birleşmelerindeki devralmalar sonucu oluşan eklemeleri;

3-Elden çıkarmaları;

4-İtfa;

5-Dönem içinde gerçekleşen değer düşüklüğünden ve/veya önceki dönemde ayrılan değer düşüklüğünün iptalinden kaynaklanan net kazanç veya kayıpları;

6-Yabancı para cinsinden bir varlığın finansal tablolara aktarılması sırasında oluşan net kur farklarını;

7-Stoklar ile sahibi tarafından kullanılan gayrimenkuller arasındaki nevi değişimlerini ve

8-Diğer hareketleri

e)İşletmelerin yatırım amaçlı gayrimenkullerinin değerini güvenilir bir şekilde belirleyemedikleri istisnai durumlarda; yatırım amaçlı gayrimenkulün makul değerine ilişkin,

1-Yatırım amaçlı gayrimenkullerinin tanımını;

2-Makul değer in neden güvenilir olarak ölçülemediğine ilişkin açıklamalarını;

3-Mümkünse makul değer tahminlerine ilişkin tahmin aralıklarını

kamuya açıklamak zorundadırlar.

YİRMİSEKİZİNCİ KISIM KURUM KAZANCI ÜZERİNDEN HESAPLANAN VERGİLER

BİRİNCİ BÖLÜM Amaç, Kapsam ve Tanımlar

Amaç

Madde 600. Bu Kısımın amacı, kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergilerin mali tablolara yansıtılmasına ilişkin esasları belirlemektir.

Kapsam

Madde 601. İşletmeler, yerli ve yabancı vergi mevzuatı çerçevesinde vergilendirilebilir kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergiler ile iştirak, bağlı ortaklık ve müşterek yönetime tabi teşebbüslerin kar dağıtım yapmaları halinde ortaya çıkacak stopajların mali tablolara yansıtılmasında bu Kısımda yer alan hükümlere uyarlar.

Tanımlar

Madde 602. Bu Kısımda geçen;

Ticari kar (ticari zarar); Vergiden önceki dönem karını (zararını),

Mali kar: Vergi mevzuatı çerçevesinde tespit olunan, üzerinden kurumlar vergisinin ödeneceği karı,

Mali zarar: Vergi mevzuatı çerçevesinde tespit olunan ve ileriki yıllarda kurum kazancından indirilebilecek olan dönem zararını,

Cari dönem vergisi: Dönemin mali karı (mali zararı) üzerinden ödenecek (geri kazanılabilir) vergi tutarını,

Ertelenen vergi yükümlülükleri: Vergilendirilebilir geçici farklar nedeniyle gelecek dönemlerde ödenecek vergi tutarını,

Ertelenen vergi varlıkları:

- a) İndirilebilir geçici farklar,
- b) Kullanılmayan mali zararların ileriye doğru taşınması,
- c) Kullanılmayan vergi indirim ve istisnalarının ileriye doğru taşınması, nedenleriyle, gelecek dönemlerde geri kazanılabilir vergi tutarını,

Geçici farklar: Bir varlığın/ yükümlülüğün bilançodaki kayıtlı değeri ile vergi değeri arasındaki farkı,

Geçici farklar iki şekilde ortaya çıkabilir;

a) Vergilendirilebilir geçici farklar: varlığın/yükümlülüğün kayıtlı değerinin geri kazanıldığı/vadesi gelip ödendiği dönemlerde mali karın (mali zararın) tespitinde vergi matrahına dahil edilecek geçici farklar; veya,

b) İndirilebilir geçici farklar: bir varlığın/yükümlülüğün kayıtlı değerinin geri kazanıldığı/vadesi gelip ödendiği dönemlerde mali karın (mali zararın) tespitinde vergi matrahını azaltacak geçici farklar.

Vergi değeri: Vergi düzenlemeleri çerçevesinde bir varlık veya yükümlülük ile ilgili gelecek dönemlerde vergi matrahını etkileyecek tutarı,

Vergi gideri: Cari dönem vergi gideri ile ertelenmiş vergi giderini,

Vergi geliri: Cari dönemin vergi geliri ile ertelenmiş vergi gelirini,

Makul değer; Bilgili ve istekli taraflar arasında, herhangi bir ilişkiden etkilenmeyecek şartlar altında, bir varlığın el değiştirebileceği tutarı,

Fonksiyonel para birimi: İşletmenin faaliyetlerinin en önemli kısmını yürüttüğü ekonomik çevrenin para birimi, ifade eder.

İKİNCİ BÖLÜM

Vergi Değeri ve Cari Dönem Vergi Yükümlülükleri ile Varlıklarının Muhasebeleştirilmesi

Vergi değeri

Madde 603. Bir varlığın vergi değeri (vergi matrahına dahil edilecek tutarı), gelecekte bu varlıkla ilgili vergilendirilebilir ekonomik faydalar dolayısıyla vergi matrahından indirilebilir tutardır. Bu ekonomik faydaların gelecekte vergi matrahına dahil edilmemesi durumunda varlığın kayıtlı değeri vergiye tabi değerine eşittir.

Bir yükümlülüğün vergi değeri, yükümlülüğün kayıtlı değerinden gelecek dönemlerde söz konusu yükümlülük kapsamında vergilendirme bakımından indirilebilecek tutarın düşülmesiyle elde edilen tutardır. Peşin tahsil edilen gelirlerden kaynaklanan yükümlülüğün vergi değeri, yükümlülüğün kayıtlı değerinden gelecek dönemlerde vergiye tabi olmayacak kısmının indirilmesiyle bulunan tutardır.

Vergi mevzuatının daha sonraki bir tarihte bir gider olarak kabul edeceği bazı tutarlar bu Tebliğ uyarınca hazırlanmış mali tablolarda bir varlık veya yükümlülük olarak yer almayabilir. Bu gibi durumlarda, vergiden indirilecek tutar ile ilgili varlığın bilançodaki kayıtlı değeri (bu gibi durumlarda sıfır) arasındaki fark indirilebilir geçici farkları oluşturmaktan olup, bununla ilgili tutar ertelenmiş vergi varlığı olarak mali tablolara alınır.

Bir varlığın veya yükümlülüğün vergi değerinin açık olmadığı hallerde ertelenmiş vergi yükümlülüğü veya varlığı oluşturulur: varlık veya yükümlülüğün kayıtlı değerinin geri kazanılmasının veya ifa edilmesinin, gelecekteki vergi ödemelerini, bu tür bir geri kazanma veya ifanın herhangi bir vergi sonucu yaratmadığı duruma göre, artırması (azaltması) kuvvetle muhtemel ise, bu Kısımda düzenlenen istisnai haller hariç, ertelenen vergi yükümlülüğü (ertelenen vergi varlığı) kayıtlara alınır.

Konsolide mali tablolarda, geçici farklar, konsolide mali tablolardaki varlık ve yükümlülüklerin kayıtlı değerlerinin, ilgili vergi değerleriyle karşılaştırılması suretiyle tespit edilir. İlgili vergi değerinin tespitinde, konsolidasyona dahil işletmelerin vergi beyannamelerini verdikleri ülkelerin mevzuatı dikkate alınır.

Cari dönem vergi varlık ve yükümlülüklerinin muhasebeleştirilmesi

Madde 604. Cari dönem ile önceki dönemlere ilişkin vergiler, ödenmediği sürece, "yükümlülük" olarak kaydedilir. Cari dönem ve önceki dönem vergi borçlarına mahsuben yapılan ödemelerin söz konusu dönemlere ilişkin vergi borcu tutarını aşması durumunda, aşan kısım "varlık" olarak kaydedilir.

Önceki dönemin mali geliri neticesinde cari dönemde ödenmesi gereken vergiden indirim sağlayacak şekilde geriye taşınabilen bir mali zarardan sağlanabilecek vergi indirimi söz konusu mali zararın gerçekleştiği dönemde "varlık" olarak kayıtlara yansıtılır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

Ertelenen Vergi Yükümlülüklerinin ve Varlıklarının Muhasebeleştirilmesi

Vergilendirilebilir geçici farklar

Madde 605. Aşağıdaki durumlardan kaynaklananlar hariç, vergilendirilebilir geçici farkların ortaya çıktığı durumlarda ertelenmiş vergi yükümlülüğü mali tablolara alınır:

a)İtfasına vergi mevzuatının müsaade etmediği şerefiye,

b)İşletme birleşmeleri dışında, hem ticari hem de mali kar veya zararı etkilemeyen varlık veya yükümlülüklerin ilk defa mali tablolara alınması.

Ancak, bağlı ortaklıklara ve iştiraklere yapılan yatırımlar ile müşterek yönetime tabi teşebbüslerdeki haklarla ilgili vergilendirilebilir geçici farklara ilişkin ertelenen vergi yükümlülüğü, bu Kısımdaki ilgili hükümler uyarınca işleme tabi tutulur.

Bir varlığın bilançoda izlenen kayıtlı değerinin gelecekte ekonomik fayda şeklinde işletme tarafından geri kazanılabileceği varsayıldığından, bu varlığın kayıtlı değerinin vergi değerini aşması durumunda, vergilendirilebilir ekonomik faydanın miktarı, vergiden indirilebilecek tutarı aşacaktır. Bu fark, vergilendirilebilir geçici bir fark olup, gelecek dönemde bu şekilde ödenmesi gerekli vergilerin tutarı, bu Kısımda istisna edilmiş hususlar hariç, ertelenmiş vergi yükümlülüğü olarak mali tablolara alınır.

Geçici farklar, bir dönemin ticari karına dahil edilen gelir veya giderin farklı bir dönemin mali karına dahil edilmesinden kaynaklanabilir. Zamanlama farklılığından kaynaklanan bu tür geçici farklar vergilendirilebilir geçici farkları teşkil etmekte olup, bundan kaynaklanan tutarlar ertelenmiş vergi yükümlülüğü olarak mali tablolara alınır. Bu tür geçici farklara ilişkin örneklere aşağıda yer verilmiştir;

a)Tahakkuk esasına göre ticari kara dahil edilen, ancak nakit olarak tahsil edildiğinde mali kara dahil edilecek faiz geliri.

b)Mali karın tespitinde kullanılan amortisman oranının, ticari karın tespitinde kullanılan farklı olması.

c)Aktifleştirilen ve gelecek dönemlerin ticari karının tespitinde itfa edilecek olan, ancak oluştuğu dönemdeki mali karın tespitinde indirim konusu yapılan geliştirme giderleri.

Geçici farklar aşağıdaki durumlarda da ortaya çıkar;

a)İktisap şeklindeki bir birleşmenin maliyetinin, elde edilen varlık ve yükümlülüklerle, makul değerleri esas alınarak dağıtıldığı, ancak bu dağıtımın vergilendirme bakımından yapılmadığı durum.

b)Yeniden değerlendirme veya bir varlığın makul değeri ile değerlendirildiği, ancak benzer bir düzeltmenin vergilendirme bakımından yapılmadığı durum.

c)Konsolidasyonda pozitif şerefiye veya negatif şerefiyenin ortaya çıktığı durum.

d)Bir işletmenin vergiye tabi olmayan devlet yardımından yararlandığı durumda olduğu gibi, bir varlığın veya yükümlülüğün ilk defa mali tablolara alındığı tarihteki vergi değerinin, bu Tebliğ uyarınca belirlenen tutarından farklılaştığı durum.

e)Bağlı ortaklık, ve iştiraklerdeki yatırımın veya müşterek yönetime tabi teşebbüslerdeki hakların kayıtlı değerinin, yatırımın veya hakkın vergi değerinden farklı olduğu durum.

İşletme birleşmeleri

Madde 606. İşletme birleşmelerinde, vergi mevzuatının varlıkların makul değerleri üzerinden gösterimin kabul etmediği durumlarda, vergilendirilebilir geçici farklar oluşur ve bu tutarlar üzerinden hesaplanmış ertelenmiş vergi şerefiyeyi etkiler.

Pozitif şerefiye

Madde 607. Pozitif şerefiye ile ilgili vergilendirilebilir geçici farklar nedeniyle ortaya çıkacak ertelenmiş vergi yükümlülükleri mali tablolara alınmaz.

Yüksek enflasyon dönemleri

Madde 608. Parasal olmayan varlıklar bu Tebliğin “Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesi” başlıklı Kısmı uyarınca cari satın alma gücü cinsinden ifade edilir ve vergisel amaçlı herhangi bir düzeltme yapılmaz. Düzeltme işleminden kaynaklanan ertelenmiş vergi gelir tablosu ile ilişkilendirilir. Düzeltme işlemine ilaveten parasal olmayan varlık ayrıca yeniden değerlendiriliyorsa, yeniden değerlemeye ilişkin ertelenmiş gelir öz sermaye ile; düzeltme işlemine ilişkin ertelenmiş vergi ise gelir tablosu ile ilişkilendirilir.

Varlıkların makul değeri ile izlenmesi

Madde 609. Bu Tebliğin izin verdiği durumlarda, varlıkların makul değerleri üzerinden değerlendirildiği, ve bu değerlendirme işleminin vergi mevzuatı bakımından kabul edilmediği durumlarda da vergilendirilebilir geçici farklar oluşur. Bu farklar nedeniyle hesaplanacak ertelenmiş vergi yükümlülüğü veya varlığı mali tablolara alınır.

İndirilebilir geçici farklar

Madde 610. Aşağıdaki hususlar nedeniyle ortaya çıkanlar hariç, indirilebilir geçici farkların oluştuğu durumlarda, gelecekte vergiye tabi kar elde etmek suretiyle bu farklardan yararlanmanın kuvvetle muhtemel olması şartıyla, ertelenmiş vergi bir varlık olarak mali tablolara alınır:

a)Bu Tebliğin “İşletme Birleşmeleri” Kısımındaki hükümler çerçevesinde ertelenmiş gelir olarak işleme tabi tutulan negatif şerefiye,

b)İşletme birleşmesi ile ilgili olmayan ve işlem tarihi itibarıyla ticari veya mali kar veya zararı etkilemeyen işlemler neticesinde oluşan varlık veya yükümlülüğün ilk defa kayıtlara alınması.

Ancak, bağlı ortaklıklarda, iştiraklerde veya müşterek yönetime tabi işletmelerle ilgili indirilebilir geçici farklar bu Kısımdaki ilgili hükümler uyarınca ertelenmiş vergi varlığı hesaplamasına tabi tutulur.

Bir yükümlülüğün mali tablolarda izlenmesi, bunun kayıtlı değerinin gelecek dönemlerde ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkması suretiyle ifa edilmesini zorunlu kılar. İşletmeden bu şekilde çıkan kaynakların tamamının veya bir bölümünün yükümlülüğün kayıtlara alındığı dönemden sonraki bir dönemin mali karının tespitinde indirim konusu yapılabildiği durumlarda yükümlülüğün kayıtlı değeri ile vergi değeri arasında geçici bir fark ortaya çıkar. Bunun sonucunda, yükümlülüğün gelecek dönemlerin mali karının tespitinde indirim konusu yapılabilmesinin imkan dahilinde olduğu dönemde geri kazanılabilecek vergilerle ilgili olarak cari dönemde bir ertelenmiş vergi varlığı oluşturulur. Benzer şekilde, bir varlığın kayıtlı değeri, vergi değerinden daha düşükse, bu fark nedeniyle gelecek dönemlerde geri kazanılabilecek vergiler kadar bir ertelenen bir vergi varlığı mali tablolara alınır.

Ertelenen vergi varlığı doğuran indirilebilir geçici farklara ilişkin örneklerle aşağıda yer verilmiştir;

a)İşletmelerin çalışanlarına hizmetlerinin bitiminde veya bitiminden sonra sağlanan faydalara ilişkin giderler, ticari karın (ticari zararın) tespitinde gider olarak dikkate alınırken, mali karın tespitinde ancak işletme tarafından ödendiğinde indirim konusu yapılabilir. Söz konusu karşılıkların bu Tebliğ uyarınca bulunmuş kayıtlı değeri ile vergi değeri (bu tutar sıfır olmaktadır) arasındaki fark indirilebilir geçici fark olup, kıdem tazminatları ödendiğinde mali kardan bir indirim şeklinde işletmeye ekonomik fayda sağlanacağından, bu tür bir indirilebilir geçici fark nedeniyle oluşan ertelenen bir vergi varlığı mali tablolara alınır.

b)Gerçekleştiği dönemin ticari karının (ticari zararının) tespitinde gider olarak kaydedilen ancak vergi mevzuatı çerçevesinde daha sonraki bir döneme kadar mali karın (mali zararın) tespitinde indirim konusu yapılamayan giderlerin olduğu durumlarda, gelecek dönemlerde indirim konusu yapılabilecek söz konusu giderlerin vergi değeri ile kayıtlı değeri arasındaki fark, ertelenen vergi varlığı oluşturacak indirilebilir geçici bir farktır.

c)İktisap şeklindeki bir birleşmede, iktisabın maliyetinin, devir tarihindeki makul değerler esas alınarak, elde edilen varlık ve yükümlülüklerle dağıtıldığı durumda, devralma sonucunda mali tablolara alınan bir yükümlülükle ilgili söz konusu maliyetlerin mali karın belirlenmesinde indirilmediği durumlarda, ertelenen vergi varlığına neden olan indirilebilir bir geçici fark söz konusudur. Elde edilen bir varlığın makul değerinin vergi değerinden daha düşük olduğu durumlarda da ertelenen vergi varlığı doğar. Bu gibi durumlarda, ortaya çıkan ertelenen vergi varlığı şerefiyeyi etkiler.

d)Makul değer üzerinden taşınan veya yeniden değerlendirilen varlıkların, vergi mevzuatı açısından benzer düzeltme işlemine tabi tutulmadığı durumlarda; varlığın vergi değeri, kayıtlı değerini aşıyorsa, indirilebilir geçici fark ortaya çıkar.

İndirilebilir geçici farklar, gelecek dönemlerin mali karının tespitinde bu tutarların indirilmesi suretiyle kapatılır. İndirilebilir geçici farklar ile ilgili ertelenen vergiler ancak söz konusu indirilebilir geçici farkların ileride indirilebileceği bir mali karın muhtemel olması durumunda varlık olarak mali tablolara alınır.

İndirilebilir geçici farklar ile vergilendirilebilir geçici farkların aynı işletmenin aynı ülkedeki işlemleri ve aynı vergi otoritesi ile ilgili olması kaydıyla, hem indirilebilir geçici farkları hem de vergilendirilebilir geçici farkları olan işletmelerde, eğer yeterli vergilendirilebilir bir geçici fark varsa bu farkların;

a)İndirilebilir geçici farkların kapanması beklenen dönemle aynı dönemde, veya
b)Ertelenmiş vergi varlıklarından kaynaklanan mali zararın ileriye veya geriye taşınabileceği dönemlerde

kapanması bekleniyorsa, indirilebilir geçici farklardan faydalanmaya yetecek kadar mali karın oluşacağı muhtemel kabul edilir ve bununla ilgili ertelenmiş vergi varlıkları, indirilebilir vergi farkının ortaya çıktığı dönemde mali tablolara alınır.

İndirilebilir geçici farklar ile vergilendirilebilir geçici farkların aynı işletmenin aynı ülkedeki işlemleri ve aynı vergi otoritesi ile ilgili olması kaydıyla, yeterli vergilendirilebilir geçici farkların olmadığı durumda ise, ertelenen vergi varlığı aşağıdaki koşulların varlığı halinde kayıtlara yansıtılır.

a) İndirilebilir geçici farklılığın kapanmasının beklediği dönemde (veya ertelenen vergi varlığından kaynaklanan bir mali zararın geriye veya ileriye doğru taşınabildiği dönemlerde) yeterli mali kara sahip olunmasının kuvvetle muhtemel olması. (Gelecek dönemlerde yeterli mali karın oluşup oluşmayacağının değerlendirilmesinde, gelecek dönemlerde ortaya çıkması beklenen indirilebilir geçici farklardan kaynaklanan vergilendirilebilir tutar ihmal edilir.) veya,

b) İşletmenin, uygun dönemlerde mali kar yaratmayı sağlayacak vergi planlama fırsatlarına sahip olması.

Vergi planlama fırsatları, bir işletmenin, bir mali zararını veya vergi indirim ve istisnalarını ileri taşıyabileceği son tarihten önceki bir dönemde, vergilendirilebilir gelir yaratmak veya vergilendirilebilir geliri artırmak için yapacağı faaliyetlerdir. Örnek:

a)Tahsil veya tahakkuk bazında vergilendirilen faiz gelirine sahip olma yöntemi seçilerek,

b)Mali kardan indirilebilecek belirli indirimlere ilişkin haklar ertelenerek,

c)Değeri artan ancak vergi değeri bu tür değer artışlarını yansıtacak şekilde düzeltilmeyen varlıklar satılarak ve geri kiralanarak; ve

d)Vergilendirilebilir gelir yaratmayan bir varlık satılarak ve vergilendirilebilir gelir yaratan diğer bir varlık satın alınarak, mali kar yaratılabilir veya artırılabilir.

Vergi planlama fırsatlarının kullanımı suretiyle mali karın ileri bir dönemden daha önceki bir döneme alındığı durumda da, mali zararın veya bir vergi indirim ve istisnasının ileriye doğru taşınmasından fayda sağlanması, gelecekte mali kar elde edilemeyeceğine bağlıdır.

Son dönemlerini zararlar sonuylanan işletmeler, “Kullanılmayan mali zararlar ile kullanılmayan vergi indirim ve istisnaları” maddesinde yer verilen esaslar çerçevesinde işlem yapar.

Negatif şerefiye

Madde 611. Negatif şerefiye ile ilgili indirilebilir geçici farklar nedeniyle ortaya çıkacak ertelenmiş vergi varlıkları mali tablolara alınmaz.

Kullanılmayan mali zararlar ile kullanılmayan vergi indirim ve istisnaları

Madde 612. Kullanılmayan mali zararlar ile kullanılmayan vergi indirim ve istisnalarından yararlanılabilecek düzeyde mali karın oluşması muhtemel olduğu ölçüde, kullanılmayan mali zararlar ile kullanılmayan vergi indirim ve istisnalarının ileriye doğru taşınması ile ilgili olarak bir ertelenen vergi varlığı kayıtlara yansıtılır.

Kullanılmayan mali zararlar ile kullanılmayan vergi indirim ve istisnalarının ileriye doğru taşınmasından kaynaklanan ertelenen vergi varlığının kayıtlara yansıtılma kriteri, indirilebilir geçici farklardan kaynaklanan ertelenen vergi varlığının kayıtlara yansıtılmasına ilişkin kriter ile aynıdır. Son dönemlerini zararlar sonuylandırmış olan işletmeler,

kullanılmayan mali zarardan veya kullanılmayan vergi indirim ve istisnalarından faydalanmaya yetecek kadar yeterli mali karın oluşacağı konusunda ikna edici bir kanıt sunabilmeleri veya yeterli vergilendirilebilir geçici farkların bulunması halinde, kullanılmayan mali zararından veya kullanılmayan vergi indirim ve istisnalarından kaynaklanan ertelenen bir vergi varlığını mali tablolara alır. Bu tür durumlarda, ertelenen vergi varlığının tutarı ve söz konusu varlığın kayıtlara yansıtılmasını destekleyen kanıtın niteliği hakkında mali tablo dipnotlarında açıklama yapılır.

Kullanılmayan mali zararlar veya kullanılmayan vergi indirim ve istisnalarından yararlanılabilecek düzeyde bir mali karın oluşma olasılığının değerlendirilmesinde, aşağıdaki kriterler dikkate alınır.

a)İşletmenin, aynı ülke ile ilgili kullanılmayan mali zararları ve kullanılmayan vergi indirim ve istisnalarından yararlanılabilecek mali kar yaratacak düzeyde vergilendirilebilir geçici farklara sahip olup olmadığı,

b)İşletmenin, kullanılmayan mali zararlar veya kullanılmayan vergi indirim ve istisnalarının kullanım süreleri dolmadan önce, mali kara sahip olmasının muhtemel olup olmadığı,

c)Kullanılmayan mali zararların nedenlerinin belirlenebilir olması ve bunun tekrarlanmasının beklenip beklenmediği,

d)Kullanılmayan mali zararlar veya kullanılmayan vergi indirim ve istisnalarının kullanılabileceği dönemde mali kar yaratacak vergi planlama fırsatlarının işletme açısından mümkün olup olmadığı.

Kullanılmayan mali zararlar veya kullanılmayan vergi indirim ve istisnalarından yararlanılabilecek düzeyde mali bir karın oluşması muhtemel değilse, ertelenen vergi alacağı mali tablolara alınmaz.

Mali tablolara alınmayan ertelenen vergi varlığının gözden geçirilmesi

Madde 613. İşletme, her bilanço tarihi itibarıyla, kayıtlara yansıtılmayan ertelenen vergi varlığını yeniden gözden geçirir. Gelecekte elde edilecek mali karın ertelenen vergi varlığının kazanılmasına imkan vermesinin muhtemel olması durumunda, önceki dönemlerde kayıtlara yansıtılmayan ertelenen vergi varlığı kayıtlara yansıtılır. Ayrıca, ertelenen vergi varlığı, işletme birleşme tarihinde ve bu tarihi takip eden dönemlerde yeniden gözden geçirilir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

Bağlı Ortaklıklar ve İştiraklerdeki Yatırımlar İle Müşterek Yönetime Tabi Teşebbüslerdeki Haklar Nedeniyle Ortaya Çıkabilecek Ertelenen Vergi Yükümlülükleri ve Ertelenen Vergi Varlıklarının Muhasebeleştirilmesi

Bağlı ortaklıklar ve iştiraklerdeki yatırımlar ile müşterek yönetime tabi teşebbüslerdeki haklar

Madde 614. İştirakler, bağlı ortaklıklar ve müşterek yönetime tabi teşebbüslerle ilgili geçici farklar; ana ortaklığın veya iştirakte bulunan ortaklığın mali tablolarında bu ortaklıkların veya işletmelerin kayıtlı değerinin vergi değerinden farklı olduğu durumlarda ortaya çıkar. Bu tür farkları yaratan durumlara ilişkin örneklerle aşağıda yer verilmiştir.

a)Bağlı ortaklıklar, iştirakler ve müşterek yönetime tabi teşebbüslerin birikmiş karlarının bulunması,

b)Bir ana ortaklık ile bağlı ortaklığının farklı ülkelerde yerleşik olduğu durumda, döviz kurlarındaki değişiklikler,

c)Bir iştirakteki bir yatırımın kayıtlı değerinin geri kazanılabilir tutara indirilmiş olması.

Ana ortaklığın konsolide olmayan mali tablo düzenlemesi ve bu mali tablolarda iştirak, bağlı ortaklık veya müşterek yönetime tabi ortaklığın maliyet veya başka bir değer üzerinden gösterilmesi durumunda, konsolide mali tablolardaki geçici farklar ile konsolide olmayan mali tablolardaki geçici farklar farklı olarak gerçekleşecektir.

Ertelenen vergi yükümlülüğünün kayıtlara yansıtılmasını gerektiren durumlar

Madde 615. Bir işletme, aşağıda sıralanan her iki koşulun sağlandığı durum hariç olmak üzere, bağlı ortaklıkları ve iştiraklerindeki yatırımlar ve müşterek yönetime tabi teşebbüslerdeki hakları ile ilgili tüm vergilendirilebilir geçici farklar için ertelenen vergi yükümlülüğünü kayıtlara yansıtır.

a) Ana ortaklık, iştirak eden veya risk sermayedarı, geçici farkların kapatılma zamanını kontrol edebiliyorsa; ve,

b) Geçici farklılığın, öngörülebilir bir sürede kapanması muhtemel değil ise.

Bir ana ortaklığın, bağlı ortaklığının temettü politikasını kontrol ettiği durumda, ana ortaklığın söz konusu bağlı ortaklıktaki yatırımla ilgili geçici farkların kapanma zamanını kontrol edebildiği kabul edilir. Ana ortaklığın, bu farkların öngörülebilir bir sürede dağıtılmayacağına karar vermesi durumunda ise, ana ortaklık ertelenen vergi yükümlülüğünü kayıtlarına yansıtmaz. Bir işletmenin parasal olmayan varlık ve yükümlülükleri, fonksiyonel para birimi üzerinden değerlendirilir. İşletmenin vergilendirilebilir kar veya zararı (ve sonuç olarak parasal olmayan varlık ve yükümlülüklerinin vergi değeri) farklı para birimi cinsinden belirlenirse, döviz kurundaki değişiklikler geçici farklılıklara neden olur. Bu tür geçici farklılıkların işletmenin kendi varlık ve yükümlülükleri ile ilgili olması nedeniyle, ertelenen vergi varlık veya yükümlülüğünün mali tablolara alınmasını gerektirir. Nihai ertelenen vergi gelir tablosu ile ilişkilendirilir. İştiraki olan bir işletme iştiraki kontrol etme ve temettü politikasını belirleme pozisyonunda olmadığından, iştirak karının öngörülebilir bir sürede dağıtılmayacağına ilişkin bir anlaşma yoksa, iştirakteki yatırımı ile ilgili vergilendirilebilir geçici farktan kaynaklanan ertelenen vergi yükümlülüğünü kayıtlarına yansıtır.

Risk sermayedarının, müşterek yönetime tabi teşebbüsteki karın dağıtımını kontrol edebildiği ve karın öngörülebilir bir sürede dağıtılmayacağına muhtemel olduğu durumda, ertelenen vergi yükümlülüğü mali tablolara alınmaz.

Ertelenen vergi varlığının kayıtlara yansıtılmasını gerektirebilecek durumlar

Madde 616. Aşağıdaki koşulların muhtemel olduğu durumlarda, bağlı ortaklıklar ve iştiraklerdeki yatırımlar ile müşterek yönetime tabi teşebbüslerdeki haklardan kaynaklanan tüm indirilebilir geçici farklar için ertelenen vergi varlığı kayıtlara yansıtılır;

a) Geçici farkların, öngörülebilir bir sürede ortadan kalkması ; ve,

b) Geçici farklardan yararlanılabilecek düzeyde mali karın oluşmasının mümkün olması.

Bağlı ortaklıklar ve iştiraklerdeki yatırımlar ile müşterek yönetime tabi teşebbüslerdeki haklara ilişkin indirilebilir geçici farklar için ertelenen vergi varlığının kayıtlara yansıtılması gerekip gerekmediğine karar verilirken, “İndirilebilir Geçici Farklar” maddesinde belirlenen hususlar dikkate alınır.

BEŞİNCİ BÖLÜM

Vergi Varlık ve Yükümlülük Tutarının Değerlendirilmesi

Cari dönem vergi varlık ve yükümlülük tutarının tespiti

Madde 617. Cari dönem ve önceki dönemlerle ilgili cari vergi yükümlülüğü veya varlığı, yürürlükte olan veya bilanço tarihi itibarıyla geçerli bulunan vergi oranları üzerinden yürürlükteki vergi mevzuatı uyarınca hesaplanır.

Ertelenen vergi varlık ve yükümlülük tutarının tespiti

Madde 618. Ertelenen vergi varlıkları ve yükümlülükleri, yürürlükte olan veya bilanço tarihi itibarıyla yürürlüğe giren vergi oranları ve vergi mevzuatı dikkate alınarak, vergi varlığının gerçekleşeceği veya yükümlülüğünün ifa edileceği dönemde uygulanması beklenen vergi oranları üzerinden hesaplanır.

Mali karın artan veya azalan oranlı vergilendirildiği durumlarda, ertelenen vergi varlık ve yükümlülükleri, geçici farkların ortadan kalkmasının beklendiği dönemlerde mali kara (mali zarara) uygulanması beklenen ortalama vergi oranları kullanılarak hesaplanır.

Ertelenen vergi yükümlülüğü ve ertelenen vergi varlığına ilişkin tutar tespiti, işletmenin, bilanço tarihi itibarıyla, ilgili varlık ve yükümlülüklerin kayıtlı değerini geri kazanmayı veya ifa etmeyi beklediği yöntemden kaynaklanacak vergi sonuçlarını yansıtacak şekilde tespit edilir. Bir varlığın (yükümlülüğün) kayıtlı değerinin geri kazanma (ifa etme) yöntemi, aşağıdakilerden birini veya her ikisini de etkileyebilir;

a) Varlığın (yükümlülüğün) kayıtlı değeri tahsil edildiğinde (ödendiğinde) uygulanabilir olan vergi oranı; ve,

b) Varlığın (yükümlülüğün) vergi değeri.

Bu tür durumlarda, beklenen tahsil veya ödeme yöntemi ile uyumlu vergi değeri ve vergi oranı uygulanarak ertelenen vergi yükümlülüğü ve ertelenen vergi varlığı hesaplanır. Şu kadar ki, amortismanına tabi olmayan varlıkların makul değeri üzerinden taşınması veya yeniden değerlendirilmesinden kaynaklanan ertelenen vergi yükümlülüğü tutarı, söz konusu varlığın kayıtlı değerinin satış yoluyla tahsil edilmesi durumunda ortaya çıkacak vergisel sonuçlar dikkate alınarak tespit edilir. Net karın veya olağanüstü yedeklerin kısmen veya tamamen işletmenin ortaklarına temettü olarak dağıtılması halinde, daha yüksek veya daha düşük bir oran üzerinden vergi ödenmesi söz konusu olabilir. Bu durumda, cari ve ertelenen vergi varlık ve yükümlülükleri, temettü ödeme yükümlülüğü kayıtlara alınıncaya kadar, birikmiş kara uygulanan vergi oranı üzerinden hesaplanır. Temettü ödeme yükümlülüğü kayıtlara alındığında, temettünün vergisel sonuçları da kayıtlara yansıtılır.

Ertelenen vergi varlık ve yükümlülüklerinin reeskontu

Madde 619. Ertelenen vergi varlık ve yükümlülükleri reeskonta tabi tutulmaz.

Geçici farkların hesaplanacağı değer

Madde 620. Geçici farklar, ilgili varlığın kayıtlı değeri esas alınarak belirlenir. Kayıtlı değer in iskonto edilmiş bazda belirlendiği durumlarda da, bu ilke geçerlidir.

Ertelenen vergi varlıklarının bilanço tarihi itibarıyla yeniden gözden geçirilmesi

Madde 621. Ertelenen bir vergi varlığının kayıtlı değeri, her bir bilanço tarihi itibarıyla gözden geçirilir. Ertelenen vergi alacağının bir kısmının veya tamamının sağlayacağı faydanın elde edilmesine imkan verecek düzeyde mali kar elde etmenin muhtemel olmadığı ölçüde, ertelenen vergi varlığının kayıtlı değeri azaltılır. Bu şekilde

azaltıldıktan sonra, yeterli mali karın elde edileceğinin muhtemel hale gelmesi halinde ise , ertelenmiş vergi varlığı tekrar tesis edilir.

ALTINCI BÖLÜM

Cari Dönem ve Ertelenen Vergilerin Mali Tablolara Yansıtılması

Gelir tablosu ile ilişkilendirilecek durumlar

Madde 622. Verginin aşağıdaki nedenlerle ortaya çıktığı durumlar hariç, cari dönem vergisi ve ertelenen vergi, gelir veya gider olarak dönemin net kar veya zararıyla ilişkilendirilir;

a) Aynı veya farklı bir dönemde doğrudan öz sermaye ile ilişkilendirilen bir işlem veya olaydan; veya,

b) İktisap şeklinde bir birleşme.

Ertelenen vergi varlıkları ve ertelenen vergi yükümlülükleri genellikle, gelir ve giderin mali karın belirlendiği dönemden farklı bir dönemde mali tablolara alınmasından kaynaklanmaktadır. Bu şekilde ortaya çıkan ertelenen vergi gelir tablosuna yansıtılır. Bu şekilde ortaya çıkabilecek durumlara aşağıdaki hususlar örnek olarak verilmiştir:

a) Faiz, telif hakkı ve temettü gelirin tahsil edilmeden ticari karla ilişkilendirildiği, fakat mali karın tespitinde nakit olarak tahsil edildiği dönemde dikkate alındığı durum,

b) Bu Tebliğ uyarınca maddi olmayan varlığın maliyetinin aktifleştirildiği ve itfa edilen tutarların gelir tablosu ile ilişkilendirildiği, ancak ilgili maliyetlere katlanıldığı dönemde aktifleştirme yapılmadan tüm maliyetlerin vergisel açıdan indirim konusu yapılabildiği durum.

Ertelenen vergi varlığı ve yükümlülüğünün kayıtlı değeri, ilgili geçici farklılığın tutarında değişiklik olmasa da, değişebilir. Aşağıda örneklerine yer verilen bu tür durumlarda, ortaya çıkan ertelenen vergi, önceden doğrudan öz sermaye ile ilişkilendirilen bir kalemlle ilgili olmadığı sürece, gelir tablosuna yansıtılır.

a) Vergi oranları veya vergi kanunlarında bir değişiklik olması,

b) Ertelenen vergi varlığının geri kazanılabileceğine ilişkin yeni bir değerlendirme yapılması; veya,

c) Bir varlığın beklenen geri kazanılma şeklinde bir değişiklik olması.

Öz sermaye ile ilişkilendirilen kalemler

Madde 623. Cari dönem vergisi ve ertelenen vergi, aynı veya farklı bir dönemde doğrudan öz sermaye ile ilişkilendirilen varlıklarla ilgili ise doğrudan öz sermaye hesap grubuyla ilişkilendirilir.

Doğrudan öz sermaye hesap grubuyla ilişkilendirilecek durumlara ilişkin örneklerle aşağıda yer verilmiştir;

a) Maddi varlıkların yeniden değerlendirilmesinden kaynaklanan kayıtlı değerdeki bir değişiklik,

b) Geçmişte de uygulanacak şekilde muhasebe politikasındaki bir değişiklik veya bir hatanın düzeltilmesi nedeniyle olağanüstü yedeklerin açılış bakiyesindeki bir düzeltme,

c) Yabancı bir işletmenin mali tablolarının raporlama yapan işletmenin para birimi cinsinden ifade edilmesinden kaynaklanan yabancı para çevrim farkları.

İşletmenin veya ortaklarının vergi mükellefiyetinde değişikliğin dönemin vergisi ile ertelenen vergi üzerindeki etkilerinin mali tablolarda sunumu

Madde 624. İşletmenin veya ortaklarının vergi mükellefiyetinin değişmesi halinde, bu değişikliğin cari dönem vergisi ve ertelenen vergi üzerindeki etkileri, dönemin gelir

tablosu ile ilişkilendirilir. Ancak, vergi mükellefiyetindeki değişikliğin vergisel sonuçlarının, doğrudan öz sermaye ile ilişkilendirilen işlem ve olaylarla ilgili olması halinde, bu etkiler doğrudan öz sermaye ile ilişkilendirilir.

YEDİNCİ BÖLÜM

Mali Tablolarda Sunum

Vergi varlıkları ve vergi yükümlülüklerinin mali tablolarda sunumu

Madde 625. Ertelenen vergi varlıkları ve yükümlülükleri, cari dönem vergi varlık ve yükümlülüklerinden ayrı gösterilir.

Vergi varlık ve yükümlülüklerinin mahsup edilerek sunumu

Madde 626. Sadece aşağıdaki durumların varlığı halinde cari vergi varlık ve yükümlülükleri mahsup edilir;

a) Mali tablolara alınan tutarları mahsup ederek ödeme yapmaya imkan veren yasal olarak uygulanabilir bir hakkın bulunması; ve,

b) İşletme tarafından, ödemenin net bazda yapılmasının veya cari vergi varlıklarının gerçekleştirildiği dönemde yükümlülüklerinin ifa edilmesinin amaçlanıyor olması.

Cari dönem vergi varlık ve yükümlülüklerinin aynı ülkenin vergi idaresi ile ilgili olduğu ve vergi idaresinin işletmeye tek bir net ödeme yapma izni verdiği durumda, işletmenin dönemin vergi varlıklarını dönemin vergi yükümlülüklerinden mahsup etmek için yasal olarak uygulanabilir bir hakka sahip olduğu kabul edilir.

Konsolide mali tablolara dahil olan işletmelerin birinin cari vergi varlığı ve birinin de cari vergi yükümlülüğü olduğu durumda, bu vergi tutarlarının mahsup edilebilmesi, ancak işletmenin bu tutarları mahsup ederek ödeme veya yasal olarak tahsil hakkının bulunması veya ilgili varlığın geri kazanma ve ilgili yükümlülüğü ifa etme işlemini aynı anda yapma niyetinin olması halinde mümkündür.

Ertelenen vergi varlık ve yükümlülüklerinin mahsup edilerek sunumu

Madde 627. Ertelenen vergi varlık ve yükümlülükleri sadece aşağıdaki şartların sağlanması halinde mahsup edilir;

a) Cari vergi varlıklarının cari vergi yükümlülüklerinden mahsup edilmesi konusunda yasal olarak uygulanabilir bir hakkın bulunması; ve,

b) Aynı ülkenin vergi mevzuatına tabi olmak şartıyla,

1-Bir tek işletmenin ertelenmiş vergi varlıkları veya yükümlülükleri veya

2-Farklı işletmelerin söz konusu olduğu durumda ise, önemli miktarda ertelenmiş vergi varlık veya yükümlülüklerinin geri kazanılmasının veya ifa edilmesinin beklendiği gelecek her bir dönem itibarıyla, cari vergi yükümlülük ve varlıklarının net bazda ifa edilmesinin veya cari vergi varlıklarının gerçekleşmesi ile cari vergi yükümlülüklerinin ifa edilmesinin eş anlı olarak yapılması niyetinin taşındığı durumlarda.

SEKİZİNCİ BÖLÜM

Kamuya Açıklanacak Hususlar

Vergi gideri (vergî geliri) ile ilgili açıklamalar

Madde 628. Vergi giderinin (gelirinin) önemli bölümleri mali tablolarda açıklanır.

Vergi giderinin (gelirinin) bölümleri aşağıdakileri içerebilir.

a) Cari dönem vergi gideri (geliri);

b) Önceki dönemlere ilişkin cari dönem vergisi için dönem içinde kayıtlara yansıtılan düzeltmeler;

- c)Geçici farkların oluşması ve ortadan kalkması ile ilgili ertelenen vergi giderinin (gelirinin) tutarı;
- d)Vergi oranlarındaki değişiklikler veya yeni vergilerin uygulanmasıyla ilişkili ertelenen vergi giderinin (gelirinin) tutarı;
- e)Kullanılmayan mali zarar, vergi indirim ve istisnası veya bir önceki dönemin geçici farklarının cari dönem vergi giderini azaltmak için kullanılmasından kaynaklanan faydanın tutarı;
- f)Kullanılmayan mali zarar, vergi indirim ve istisnası veya bir önceki dönemin geçici farklarının ertelenen vergi giderini azaltmak için kullanılmasından kaynaklanan faydanın tutarı;
- g)Ertelenen vergi varlığının kayıtlardan çıkarılması veya önceden yapılan bu türden bir çıkarma işleminin tersine dönmesinden kaynaklanan ertelenen vergi gideri.

Diğer açıklamalar

Madde 629. Aşağıda belirtilen hususlar mali tablo dipnotlarında açıklanır.

- a)Öz sermaye hesap grubu ile ilişkilendirilen hesaplarla ilgili toplam cari dönem ve ertelenen vergi.
- b)Vergi gideri (geliri) ile ticari kar (ticari zarar) arasındaki ilişkinin, aşağıdaki yöntemlerden biri veya her ikisi aracılığıyla sunulması;
 - 1-Ticari karın geçerli vergi oranıyla çarpılması sonucunda elde edilen tutar ile vergi giderinin (gelirinin) sayısal bir mutabakatı (geçerli vergi oranının hesaplanma şekli açıklanır); veya,
 - 2-Ortalama efektif vergi oranı (vergi giderinin (gelirinin) ticari kara oranıdır) ve geçerli vergi oranının, sayısal bir mutabakatı (geçerli vergi oranının hesaplanma şekli açıklanır);
- c)Önceki hesap dönemine göre, uygulanabilir vergi oranlarındaki değişiklikler,
- d)Ertelenen vergi varlığı hesaplanmayan indirilebilir geçici farklar, kullanılmayan mali zararlar ve kullanılmayan vergi indirim ve istisnalarının tutarı (varsa vade tarihi);
- e)Ertelenen vergi yükümlülüğü hesaplanmayan bağlı ortaklıklar ve iştiraklerdeki yatırımlar ile müşterek yönetime tabi teşebbüslerdeki haklar ile ilgili geçici farkların toplam tutarı;
- f)Geçici farklar, kullanılmayan mali zararlar ve kullanılmayan vergi indirim ve istisnalarının her bir türü için;
 - 1-Bilançoya yansıtılan ertelenen vergi varlığı ve yükümlülüğünün tutarı,
 - 2-Gelir tablosuna yansıtılan ertelenen vergi geliri veya giderinin tutarı; ve,
- g)Devam etmeyen faaliyetler kapsamında, aşağıdakiler ile ilgili vergi gideri;
 - 1-Devam etmemesinden kaynaklanan kazanç veya kayıp; ve,
 - 2-Devam etmeyen faaliyetlerden kaynaklanan döneme ilişkin kar veya zarar ile bir önceki dönemdeki ilgili tutarlar.
- h)Mali tabloların yayımlanmasından önce önerilen veya açıklanan fakat mali tablolarda yükümlülük olarak yansıtılmayan temettütün gelir vergisi sonuçlarına ilişkin açıklama ve tutar.
- i)Ertelenen vergi varlığının tutarını ve kayıtlara yansıtılmasını destekleyen kanıtın niteliği.
- j)Vergi ile ilgili şarta bağlı varlık ve yükümlülükler,
- k)Bilanço tarihinden sonra yürürlüğe giren veya ilan edilen vergi oranları ve vergi kanunlarındaki değişikliklerin cari dönem ve ertelenen vergi varlık ve yükümlülükleri üzerindeki önemli etkileri.

YİRMİDOKUZUNCU KISIM ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR

BİRİNCİ BÖLÜM Amaç, Kapsam ve Tanımlar

Amaç

Madde 630. Bu Kısımın amacı, bir işletmenin,

- a) Çalışanının yapmış olduğu hizmete karşılık ileride ödeyeceği faydalara ilişkin yükümlülüğünün,
- b) Çalışanının yapmış olduğu hizmetten doğan ekonomik faydanın işletme tarafından kullanılmasına ilişkin giderlerin, muhasebeleştirilmesi ve mali tablolarda açıklanmasına ilişkin esasları düzenlemektir.

Kapsam

Madde 631. Bu Kısımdaki hükümler, çalışanlara sağlanan faydaların muhasebeleştirilmesine ilişkin olarak işverenler tarafından uygulanır.

Bu Kısımdaki hükümler, 'Emeklilik Planları' başlıklı Kısım ile ilgili değildir.

Bu Kısımdaki hükümler, aşağıdaki şartların sağlanması koşuluyla çalışanlara sağlanan tüm faydalara uygulanır.

- a) Çalışan, çalışanlar grubu ve onların temsilcileri ile işletme arasındaki resmi plan veya diğer sözleşmeler,
- b) Bir yasa veya endüstriye ilişkin düzenlemeler nedeniyle, işverenin devlete, endüstriye veya diğer birden fazla işvereni ilgilendiren planlara katkıda bulunmak zorunda olduğu durumlar veya,
- c) Gayri resmi uygulamalar zımni kabulden doğan sorumluluğu artırttığı durumlar. İşletmenin çalışanlara sağlanan faydaları ödemek dışında gerçekçi bir alternatifinin olmadığı durumda, gayri resmi uygulamalar zımni kabulden doğan sorumluluk doğurur. İşletmenin gayri resmi uygulamalarındaki değişikliklerin işletmenin çalışanları ile arasında kabul edilemez hasara neden olması, zımni kabulden doğan sorumluluklara örnek olarak gösterilebilir.

Çalışanlara sağlanan faydalar aşağıdakileri kapsar:

- a) Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar; ücret, maaş ve sosyal sigorta primleri, ücretli olarak çıkılan yıllık izin ve hastalık izni, kar dağıtımı ve ikramiyeler (dönem sonundan itibaren on iki ay içinde ödenebilir olanlar) ve mevcut çalışanlara sağlanan parasal olmayan faydalar (sağlık yardımı, lojman, araç ve ücretsiz veya indirimli olarak verilen gıda yardımı ve diğer hizmetler) gibi,
- b) Çalışma dönemi sonrasında sağlanan faydalar; emeklilik maaşı, diğer emeklilik faydaları, emeklilik sonrası hayat sigortası ve emeklilik sonrası sağlık yardımı gibi,
- c) Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar; uzun süreli işten ayrılımlar veya seyahat veya öğrenim amaçlı işten alınan ücretli izinler, işi tamamen bırakma veya diğer uzun süreli hizmet faydası, uzun dönem iş göremezlik ödeneği ve dönemin bitiminden itibaren oniki ay içinde tamamı ödenmeyen kar dağıtımı, ikramiye ve ertelenmiş ödemeler,
- d) Çalışmanın sona erdirilmesine ilişkin faydalar,
- e) Öz sermaye kaynaklı faydalar.

Yukarıda yer verilen her bir kategori birbirinden değişik özellikler taşıdığından bu Kısımda her bir özellik için ayrı düzenlemeler getirilmiştir.

Çalışanlara sağlanan faydalar, kapsamına çalışanlara veya onlara ekonomik açıdan bağımlı olan kimselere sağlanan faydalar girer. Bu faydalar; doğrudan çalışana, eşine, çocuklarına, kendisine ekonomik olarak bağlı olan kişilere veya diğerlerine (sigorta şirketleri gibi) yapılan ödemeler (eşya veya hizmet sağlanması) şeklinde olabilir.

Bir çalışan işletmeye tam zamanlı, yarı zamanlı, sürekli, geçici veya iş bazında hizmet sağlayabilir. Bu Kısımın amacı çerçevesinde ‘çalışanlar’ ifadesi kapsamına yöneticiler ve diğer idari personel girer.

Tanımlar

Madde 632. Bu kısımda geçen;

Çalışanlara sağlanan faydalar: Çalışan tarafından sunulan hizmet karşılığında işletme tarafından sağlanan her türlü bedeli,

Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar: Çalışanların sundukları hizmete isabet eden dönemin sonundan itibaren on iki ay içinde tamamı ödenecek olan faydaları, (Çalışmanın sonlandırılmasına ilişkin faydalardan ve öz sermaye kaynaklı faydalardan farklı olarak),

Çalışma dönemi sonrasına ilişkin faydalar: Çalışmanın tamamlanmasından sonra (çalışmanın sonlandırılmasına ilişkin faydalardan ve öz sermayeden kaynaklı faydalardan farklı olarak) ödenebilir olan faydaları,

Çalışma dönemi sonrasına ilişkin fayda planı: Bir işletmenin bir veya birden fazla çalışanı için sağladığı çalışma dönemi sonrasına ilişkin faydalara ait resmi veya gayri resmi düzenlemeleri,

Belirli katkı planları: Bir işletmenin ayrı bir işletmeye (bir fona) sabit katkı payı ödediği ve söz konusu işletmenin (fonun) cari ve önceki dönemlerde çalışanların hizmeti ile ilgili olarak çalışanlara sağlanan faydaları ödemeye yeterli varlığının bulunmaması durumunda, işletmenin ek katkı payı ödemek konusunda herhangi bir yasal veya zımni kabulden doğan bir sorumluluğunun olmayacağı çalışma dönemi sonrasına ilişkin fayda planını,

Belirli fayda planları: Belirli katkı planı dışındaki çalışma dönemi sonrasına ilişkin fayda planlarını,

Birden fazla işvereni ilgilendiren planlar: Aşağıdaki şartların sağlanması koşuluyla belirli katkı planlarını (devlet planları dışında) veya belirli fayda planlarını (devlet planları dışında),

a) Muhtelif işletmeler tarafından katkıda bulunmak suretiyle oluşan ve ortak kontrol altında bulunmayan varlıkların birleştirilmesi; ve

b) Katkı ve fayda düzeyi (seviyesi) ilgili çalışanın işverenin kimliğine bakılmaksızın belirlenen ve bu varlıkların kullanılmasıyla birden fazla işletmenin çalışanları için fayda sağlanması,

Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar: Çalışanların sundukları hizmete isabet eden dönemin sonundan itibaren on iki ay içinde tamamının ödenmesi söz konusu olmayan (çalışma dönemi sonrasına ilişkin faydalardan, çalışmanın sonlandırılmasına ilişkin faydalardan ve öz sermaye kaynaklı faydalardan farklı olarak) faydaları,

Çalışmanın sonlandırılmasına ilişkin faydalar: Aşağıda sayılanlar sonucunda ödenebilir hale gelen faydaları;

a) Normal emeklilik tarihinden önce işverenin kararı ile çalışanın işine son verilmesi,

b) Çalışanın gönüllü olarak elde edilecek bir takım faydalar karşılığında işten ayrılmaya karar vermesi.

Öz sermaye kaynaklı faydalar: Aşağıda sayılan faydaları;

a)Çalışanların, işletme veya işletmenin ana ortaklığı tarafından çıkarılan öz sermaye niteliğindeki finansal araçları alma haklarının olması,

b)İşletmenin çalışana karşı olan sorumluluğunun miktarının, işletmenin ihraç ettiği öz sermaye niteliğindeki finansal araçların gelecekteki fiyatına bağlı olması,

Öz sermaye kaynaklı planlar: İşletmenin bir veya birden fazla çalışana sağlayacağı öz sermaye kaynaklı faydalara ilişkin resmi veya gayri resmi düzenlemeleri,

Kazanılmış çalışan faydaları: Gelecekteki çalışmalara bağlı olmayan çalışanlara sağlanan faydaları,

Belirli fayda sorumluluğunun bugünkü değeri: Cari ve önceki dönemlerde çalışanlarca sunulan hizmet sonucunda ortaya çıkan, gelecekte ödenmesi beklenen sorumluluğun, herhangi bir plana ait varlık düşülmeden bulunan bugünkü değerini,

Cari hizmet maliyeti: Cari dönemde çalışan tarafından sunulan hizmet sonucunda ortaya çıkan belirli fayda sorumluluğunda meydana gelen artışı,

Faiz maliyeti: Faydaların ödenmesine bir dönem yaklaşılması nedeniyle, belirli fayda sorumluluğunun bugünkü değerinde bir dönem boyunca oluşan artışı,

Plana ait varlıklar: Uzun vadeli çalışan fayda fonu tarafından elde tutulan varlıklar ve özellikli sigorta poliçelerini,

Uzun vadeli çalışan fayda fonu tarafından elde tutulan varlıklar: (raporlayan işletme tarafından ihraç edilen ve el değiştirme yeteneği olmayan finansal araçlardan farklı olan),

a)Yasal olarak raporlayan işletmeden ayrı olan ve yalnızca çalışanlara sağlanan faydaları ödemek için kurulmuş olan bir işletme (veya fon) tarafından elde tutulan ve,

b)Yalnızca çalışanlara ilişkin faydaların ödenmesinde ve fonlanmasında kullanılan, raporlayan işletmenin kredi verenlerinin kullanımı için (iflas dahil) uygun olmayan ve aşağıdaki hususlar dışında raporlayan işletmeye geri dönemeyen varlıkları.

1-Fonda kalan varlıklara ait planın veya raporlayan işletmenin ilgili tüm çalışan fayda sorumluluğunu karşılamakta yeterli olması,

2-Halihazırda ödenmiş olan çalışanlara sağlanan faydaların geri ödenmesi nedeniyle raporlayan işletmeye geri dönmesi.

Özellikli sigorta poliçeleri: Raporlayan şirketin ilişkili şirketi olmayan (bu Tebliğin "İlişkili Taraflar" başlıklı Kısmında tanımlandığı şekilde) sigorta şirketleri tarafından ihraç edilen sigorta poliçelerini,

Bu poliçelerin gelirleri;

a)Yalnızca belirli fayda planı ile ilgili olarak çalışanlara sağlanan faydaların ödenmesinde veya fonlanmasında kullanılabilir,

b)Raporlayan işletmenin kredi verenlerinin kullanımı için (iflas dahil) uygun değildir ve aşağıdaki şartlar dışında raporlayan işletmeye geri ödenemez.

1-Gelirler, gereğinden fazla miktarda varlıkları ifade eder ve bu varlıklara ilgili oldukları çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin sorumluluğun tümünün karşılanmasında ihtiyaç duyulmaz veya,

2-Halihazırda ödenmiş olan çalışanlara sağlanan faydaları karşılama amacıyla gelirlerin raporlayan işletmeye geri dönmesi.

Makul değer: Bilgili ve istekli taraflar arasında, herhangi bir ilişkiden etkilenilmeyecek şartlar altında bir varlığın el değiştirebileceği fiyat veya yükümlülüklerin yerine getirilmesinde esas teşkil edecek olan meblağı,

Plana ait varlıkların getirisi: Plana ait varlıklardan gelen faiz, kar payı ve diğer gelirlerin tümü ile, plana ait varlıkların gerçekleşmiş ve gerçekleşmemiş kazanç ve kayıplarından, planın yönetiminden kaynaklanan maliyetleri ve plan tarafından ödenebilir vergilerin düşülmesi ile bulunan meblağı,

Aktüeryal kazanç ve kayıplar: Deneyim düzeltmeleri (önceki aktüeryal varsayımlar ile gerçekleşenler arasındaki farkların etkileri) ile aktüeryal varsayımlardaki değişikliklerin etkilerinden oluşan tutarları,

Geçmiş hizmet maliyeti: Çalışma dönemi sonrasına ilişkin faydaların veya çalışanlara sağlanan uzun vadeli diğer faydaların başlangıcından itibaren veya değişimi nedeniyle cari dönemde sonuçlanan, çalışanın geçmiş dönemdeki hizmetlerine ilişkin belirli fayda sorumluluğunun bugünkü değerinde meydana gelen artışı (geçmiş hizmet maliyeti faydalar ortaya çıktığında veya geliştirildiğinde pozitif veya mevcut faydaların azaltıldığı durumlarda negatif olabilir.) ifade eder.

İKİNCİ BÖLÜM

Çalışanlara Sağlanan Kısa Vadeli Faydalar

Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar

Madde 633. Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar, aşağıda yer almıştır:

- a) Maaşlar, ücretler ve sosyal sigorta katkıları,
- b) Çalışanların sunduğu hizmetlerle ilgili dönemin bitimini takip eden oniki ay içinde meydana gelmesi beklenen kısa süreli işte bulunmama hali ile ilgili ödemeler,
- c) Çalışanların sunduğu hizmetlerle ilgili dönemin bitimini takip eden oniki ay içinde ödenebilir hale gelen kar payı ve ikramiyeler ile,
- d) Mevcut çalışanlara sağlanan parasal olmayan faydalar (sağlık yardımı, lojman, araç ve ücretsiz veya indirimli olarak verilen gıda yardımı ve diğer hizmetler).

Çalışanlara sağlanan kısa vadeli tüm faydaların mali tablolara alınma ve değerlendirilmesi

Madde 634. Bir hesap dönemi boyunca çalışanın sunduğu hizmetlere karşılık ödenmesi beklenen faydalara ilişkin tutarlar iskonto tabi tutulmadan işletme tarafından mali tablolara alınır.

a) Hali hazırda ödenmiş tutarlar düşüldükten sonra kalan kısım yükümlülük olarak (tahakkuk eden giderler) mali tablolarda gösterilir. Ödenen bedel, iskonto edilmemiş olan faydanın üzerindeyse; bu fazla ödenen tutar (peşin ödenen gider) ileride mahsup edilebilecekse veya geri ödenecekse bilançoda varlık olarak muhasebeleştirilir,

b) Diğer kısımlarda ("Stoklar" ve "Maddi Varlıklar" başlıklı Kısımlar) ödemesi yapılan bu faydaların aktifleştirilmesine (varlığın maliyetine dahil edilmesine) ilişkin bir hüküm yoksa gider olarak muhasebeleştirilir.

Kısa süreli işte bulunmama hali ile ilgili ödemelerin mali tablolara alınma ve değerlendirilmesi

Madde 635. Bir işletme seyahat, hastalık, kısa süreli iş görmezlik, doğum izni, ebeveynlik izni ve askerlik izni gibi bir çok nedenle çalışanlarının işte bulunmadıkları dönemde çalışanlara ödemede bulunur. Bu ödemeler birikmiş veya birikmemiş (normal) ödemeler olarak ikiye ayrılır.

Birikmiş işte bulunmama haline ilişkin ödemeler, mevcut dönemdeki hakedişlerin bütünüyle kullanılmaması halinde geleceğe taşınan ve gelecek dönem içinde kullanılabilir olan ödemelerdir. Bu ödemeler kazanılmış olabileceği gibi (diğer bir ifade ile çalışanların işten ayrılmaları halinde kullanmadıkları hakedişlerini muhafaza etmeleri) kazanılmamış da olabilir (çalışanların işten ayrılmaları halinde kullanmadıkları hakedişlerini muhafaza edememeleri). Çalışanların ifa ettikleri hizmetler gelecekteki işte bulunmama ödemesi hakedişlerini artıran bir sorumluluk doğurur. Çalışanların birikmiş kazanılmamış

hakedişlerini kullanmadan işten ayrılabilme olasılığı, sorumluluğun değerlendirme şeklini etkilese ve işte bulunmama haline ilişkin ödeme kazanılmamış olsa bile sorumluluk doğmuştur ve mali tablolara alınır.

İşletmeler ödenmesi beklenen işte bulunmama durumuna ilişkin maliyetleri, işletmenin kullanılmayan hakedişlerinin sonucu olarak ödemesi gerekli olan tutarlara ek olarak, bilanço tarihi itibarıyla birikmiş şekilde (toplu olarak) belirler.

Birikime tabi olmayan işte bulunmama ödemeleri ileriye taşınmaz. İçinde bulunulan dönemin hakedişinin tam olarak kullanılmaması halinde bunlar ortadan kalkar ve işten ayrılan çalışan için nakdi bir hak oluşturmaz. İşte bulunmama gerçekleşinceye kadar işletme herhangi bir yükümlülük altına girmiş değildir, zira çalışanın hizmeti sağlanan faydanın miktarını artırmaz.

Kar dağıtımı ve ikramiye planlarının mali tablolara alınma ve değerlemesi

Madde 636. İkramiye ve kar dağıtımına ilişkin beklenen maliyetler yalnızca aşağıdakiler gerçekleştiğinde mali tablolara alınır,

a)Geçmiş dönemlerde ortaya çıkmış olaylar sonucunda işletmenin bu ödemelere ilişkin yasal veya zımni kabulden doğan bir sorumluluğu var ise, ve

b)Sorumluluğun makul şekilde tahmin edilebilmesi durumunda,

İşletmenin ödemeyi yapmaktan başka bir alternatifi olmadığında mevcut sorumluluğu doğar.

Bazı kar dağıtım planları uyarınca çalışanlar ancak istihdam hallerinin devamı süresince kazançtan pay almaya hak kazanırlar. Bu tip planlar, ancak ödenecek miktarın artmasına yol açan hizmeti sunan işçilerin belirli sürenin sonunda istihdam edilmeleri halinde zımni kabulden doğan bir sorumluluk doğurur. Bu zımni kabulden doğan sorumluluğa ilişkin değerlendirme, kimi işçilerin kar dağıtımından pay almaksızın ayrılmaları ihtimalini de yansıtır.

Bir işletmenin yasal olarak ikramiye ödeme yükümlülüğü bulunmayabilir. Ancak, işletmenin uygulaması bu yönde olabilir. Bu durumda, işletmenin ikramiyeyi ödemekten daha gerçekçi bir alternatifi olmaması nedeniyle, işletme zımni kabulden doğan bir sorumluluk altına girmiş sayılır. Bu zımni kabulden doğan sorumluluğa ilişkin değerlendirme, kimi çalışanların kar dağıtımından pay almaksızın ayrılmaları ihtimalini de yansıtır.

Bir işletme ancak aşağıdaki şartlar altında, kar dağıtımı veya ikramiye planına ilişkin olarak yasal veya zımni kabulden doğan sorumlulukları hakkında güvenilir tahminlerde bulunabilir:

a)Planın resmi şartlarının, sağlanacak faydanın hesaplanmasına ilişkin olarak bir formül içermesi,

b)İşletmenin dağıtılacak meblağı mali tabloların yayımlanması için yetki almadan önce belirlemiş olması halinde,

c)Geçmiş uygulamaların, işletmenin zımni kabulden doğan sorumluluklarına ilişkin olarak açık kanıt sağlaması.

Kar dağıtımı ve ikramiye planlarına ilişkin sorumluluk, işletme sahipleri ile yapılan sözleşmeden değil, çalışanın hizmetinden kaynaklanır. Dolayısıyla, işletme kar dağıtımı ve ikramiye planlarının maliyetlerini bir dağıtım olarak değil, gider olarak kayıtlarına alır.

Kar dağıtım ve ikramiye planlarına ilişkin borçların tamamının, çalışanın ilgili hizmeti sunmasını takip eden dönemi izleyen oniki ay içerisinde ödenememesi halinde bunlar çalışanlara sağlanan uzun vadeli diğer faydalar olarak kabul edilir. Kar dağıtımı ve ikramiye ödemelerinin, öz sermaye kaynaklı ödeme tanımına girecek bir nitelik taşıması halinde işletme bunlar hakkında ‘Öz sermaye Kaynaklı Faydalar’ başlıklı bölümde yer alan hükümler uyarınca işlem yapar.

Mali tablolarda yapılacak açıklamalar

Madde 637. Bu Kısımdeki hükümler, çalışanlara sağlanan kısa dönemli faydalara ilişkin özel bir dipnot açıklaması yükümlülüğü getirmez. Ancak, diğer kısımlarda öngörülmesi durumunda bu konularda da dipnot açıklaması yapılır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

Çalışma Dönemi Sonrasına İlişkin Faydalar: Belirli Fayda Planları ile Belirli Katkı Planları Arasındaki Fark

Çalışma dönemi sonrasına ilişkin faydalar: belirli fayda planları ile belirli katkı planları arasındaki fark

Madde 638. Çalışma dönemi sonrasına ilişkin faydalara aşağıdaki örnekler verilebilir:

a)Emeklilik hakları, emeklilik aylıkları ,

b)Çalışma dönemi sonrasına ilişkin diğer faydalar, hizmet sonrası emeklilik sigortası, hizmet sonrası sağlık yardımı,

İşletmenin, çalışma dönemi sonrasına yönelik olarak sağladığı faydalar ile ilgili düzenlemeleri, çalışma dönemi sonrasına ilişkin fayda planlarıdır. Katkıları kabul eden ve faydaları ödeyen ayrı bir işletmenin kurulması söz konusu olsun veya olmasın, bir işletme bu Kısımdeki hükümleri tüm düzenlemelerine uygular.

Çalışma dönemi sonrasına ilişkin fayda planları, belirli katkı ve belirli fayda planları olarak iki gruba ayrılır. Bu ayrımın yapılmasında planın ana şartları ve prensipleri tarafından belirlenen ekonomik içeriği esas alınır. Belirli katkı planları çerçevesinde,

a)Bir işletmenin yasal veya zımni kabulden doğan sorumluluğu fona katkıda bulunmayı kabul ettiği miktar ile sınırlıdır. Dolayısıyla, çalışan tarafından hizmet sonrası elde edilen fayda işverenin plana veya bir sigorta şirketine yaptığı katkı kadardır, ve

b)Bunun sonucunda, (beklenenden daha düşük düzeyde elde edilebilecek) aktüeryal risk ve (beklenen faydaları karşılayamayan varlıklara yapılan yatırım) yatırım riski çalışana aittir.

İşletmenin borcunun fona yatırmayı taahhüt ettiği miktar ile sınırlı olmadığı haller, işletmenin aşağıdaki hallere bağlı olarak yasal veya zımni kabulden doğan bir sorumluluğunun olduğu durumlarda söz konusu olur:

a)Plana ait fayda formülünün yalnızca katkı miktarlarına bağlı olmadığı haller,

b)Katkıların getirisine ilişkin olarak doğrudan veya bir plan vasıtası ile kesin garantinin var olduğu haller veya,

c)Zımni kabulden doğan sorumluluğa neden olan gayriresmi uygulamalar. Herhangi bir yasal yükümlülüğü olmaksızın bir işletmenin eski çalışanlarının faydalarını enflasyon düzeyinde artırmasına ilişkin bir geçmişi olduğunda zımni kabulden doğan sorumluluk ortaya çıkar.

Belirli fayda planı çerçevesinde,

a)İşveren, taahhüt ettiği menfaatleri mevcut ve önceki çalışanlara ödemekle yükümlüdür, ve

b)Bunun sonucu aktüeryal risk ve yatırım riski işverene aittir. Aktüeryal veya yatırım deneyimi beklenenden kötü ise işletmenin sorumluluğu artabilir.

Birden fazla işvereni ilgilendiren planlar

Madde 639. İşletmeler, birden fazla işvereni ilgilendiren planları, belirli katkı planları veya belirli fayda planları olarak sınıflandırmak durumundadırlar. Plan, belirli fayda planı ise işletme;

a)Plan dahilinde kendi hissesine ait olan yükümlülüğü, plana ait varlıklar ve maliyetleri, diğer belirli fayda planlarında olduğu şekilde muhasebeleştirir, ve

b)Mali tablo dipnotlarında bununla ilgili açıklama yapar.

Birinci fıkrada yer alan belirli fayda muhasebesini kullanma konusunda yeterli bilgi mevcut değilse işletmeler,

a)Belirli katkı planı çerçevesinde belirlenen muhasebe prensiplerini uygular,

b)Aşağıdaki hususları mali tablo dipnotlarında açıklar;

1-Planın belirli fayda planı olduğunu,

2-Belirli fayda planlarındaki gibi muhasebeleştirilmesine engel teşkil eden bilgi eksikliğinin nedenleri,

c)Plandaki artık (fazla) değer veya noksanlık illerdeki katkıları etkiliyor ise ayrıca aşağıdaki hususlar mali tablo dipnotlarında açıklanır.

1-Bu artık değer veya noksanlık hakkındaki mevcut bilgiler,

2-Artık değer veya noksanlık belirlemede kullanılan yöntem,

3-Varsa bunun işletmeye etkileri,

Faydası tanımlı, birden çok işvereni kapsayan plana örnek olarak aşağıda yer alan haller gösterilmiştir.

a)Planın finansmanının bir süreç içerisinde gerçekleştirilecek olduğu hallerde, aynı döneme denk gelen faydaları ödemeye yetecek katkılar belli bir düzeyde tutulur ve cari dönemde kazanılan gelecek döneme ilişkin faydalar gelecek katkılar dışında ödenir, mevcut dönem içerisinde geleceğe yönelik olarak kazanılan faydalar gelecekteki katkılar içerisinde ödenir; ve

b)İşçilerin kazandığı faydalar hizmet süreleri dikkate alınarak belirlenir ve katılımcı işletmelerin işçilerin işi bıraktığı güne kadar işçiler tarafından kazanılan faydalar için katkı payı ödemeksizin plandan çekilme konusunda başkaca gerçekçi bir alternatifi yoktur. Böyle bir plan işletme için aktüeryal risk doğurur: Bilanço gününde elde edilmiş olan faydaların nihai maliyetinin beklenenden fazla olması halinde, işletmenin ya katkılarını arttırması veya faydaların düşürülmesi konusunda işçilerin onayını alması şarttır. Dolayısıyla böyle bir plan belirli fayda planıdır.

Belirli fayda planı niteliğindeki, birden çok işvereni kapsayan bir plan hakkında yeterli bilginin edinilebilmesi halinde, işletme belirli fayda planı sorumluluklarına isabet eden payını plana ait varlıkları ve çalışma dönemi sonrası yükümlülüklerini diğer belirli fayda planları ile aynı şekilde muhasebeleştirir. Buna karşın bazı zamanlarda bir işletme, muhasebe tekniği açısından planın temel mali durumu içerisindeki payını ve planın performansını güvenilir bir şekilde belirleyemeyebilir. Bu durum,

a)İşletmenin, plan hakkında bu Kısım için gerekli olacak derecede bilgi sahibi olmaması halinde; veya

b)Planın, katılımcı işletmeleri, mevcut ve eski işçilerine ilişkin olarak aktüeryal riske maruz kalması neticesinde borçların tasnifi, planda yer alan işletmelere maliyeti ve plana ait varlıkları için tutarlı ve güvenilir tasnif yükümlülüğünün bulunmaması halinde.

ortaya çıkar.

Birden çok işvereni ilgilendiren planlar grup idare planlarından farklıdır. Grup idare planı, yalnızca aynı işverenin çeşitli fonlarının yönetim masraflarının azaltılması ve yatırım amacıyla varlıklarının toplanması halini ifade eder. Grup idare planları muhasebe sorunlarına yol açmazlar. Plan hakkında, planı diğer bir tek işveren planı olarak kabul etmeye yetecek kadar hazır bilgi mevcut olduğu gibi bu planlar kapsamındaki işletmeler diğer işletmelerin mevcut veya eski işçilerinden kaynaklanan aktüeryal risklere maruz değildirler. Bu kısımdaki tanımlar, işletmelerin grup idare planlarını, ilgili plan esasları çerçevesinde, belirli katkı planları veya belirli fayda planları olarak sınıflandırmasını şart kılar.

Ortak kontrol altındaki çeşitli işletmeler tarafından sağlanan varlıkların toplanmalarını sağlayan belirli fayda planları birden çok işvereni ilgilendiren plan değildir. Dolayısıyla işletme, bu tip planlar hakkında belirli fayda planı olarak işlem yapar.

Bu Tebliğin 'Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar' başlıklı Kısım, işletmenin belirli şarta bağlı yükümlülüklerini kabul etmesini veya bunlar hakkında kamuya açıklama yapmasını gerektirir. Birden çok işvereni ilgilendiren planlarda şarta bağlı yükümlülük şu hallerde gerçekleşebilir:

a) Birden çok işvereni ilgilendiren planda yer alan her işletmenin diğer katılımcı şirketlerden kaynaklanan aktüeryal kayıpların diğer katılımcı işletmeleri de etkileyebilecek olması nedeniyle, oluşan kayıpları,

b) Plandan kaynaklanan ve katılımcı bir şirketin ödemediği miktarın karşılanmasına ilişkin sorumluluk.

Devlet tarafından düzenlenen planlar

Madde 640. Devlet tarafından düzenlenen planlara ilişkin muhasebe prensipleri birden fazla işvereni ilgilendiren planlardaki prensiplerle aynıdır.

Devlet planları bir yasa ile düzenlenir ve bütün işletmeleri kapsar (veya özel bir kategorideki tüm işletmeleri kapsar). Bu planlar yerel veya ulusal hükümetler tarafından veya diğer bir organ tarafından (yalnızca bu amaç için kurulmuş bir idare tarafından) raporlayan işletmenin herhangi bir kontrol veya etkisi olmaksızın yürütülür.

Devlet planları işletmelerin yükümlülüğüne göre, belirli katkı ve belirli fayda planları şeklinde olabilir. Bir çok devlet planları bir süreç içerisinde gerçekleştirilecek şekilde fonlanır, aynı döneme denk gelen faydaları ödemeye yetecek katkılar belli bir düzeyde tutulur ve cari dönemde kazanılan gelecek döneme ilişkin faydalar gelecekteki katkılarla ödenir. Bir çok devlet planında işletmelerin gelecek dönem faydalarını ödemelerine yönelik yasal veya yapısal bir sorumluluğu bulunmamaktadır. İşletmenin yükümlülüğü yalnızca o döneme isabet eden ödemeleri yapmasıdır ve eğer işletme devlet planına üye olanları işe almayı durdurursa kendi çalışanlarınca ileriki yıllarda kazanılan faydaları ödeme yükümlülüğü de yoktur. Bu nedenle devlet planları belirli katkı planı olarak tanımlanır. Bazı durumlarda bu planların belirli fayda planı olması durumunda, birden fazla işvereni ilgilendiren planlar için tanımlanan hükümler uygulanır.

Sigorta edilen çalışan hakları

Madde 641. Bir işletme çalışma dönemi sonrasına ilişkin fayda planını fonlamak için sigorta primi ödüyor olabilir. İşletmenin aşağıda yer alan yasal veya zımni kabulden doğan sorumlulukları yok ise, bu plan belirli katkı planı olarak belirlenir.

a) Çalışanlara sağlanan faydalar vadesinde doğrudan ödeniyorsa, veya

b) Sigortacı, çalışanın mevcut ve geçmişteki hizmetlerine karşılık çalışanlara sağlanan faydaları ileriki dönemde ödemediği takdirde, işletme ilave katkıda bulunuyor ise,

İşletme yukarıda sayılan yasal veya zımni kabulden doğan sorumlulukları taşıyor ise, plan belirli fayda planı olarak değerlendirilir.

Bir plana ilişkin faydanın sigortalanması halinde bu faydaların, işletmenin çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin yükümlülükleri ile ilişkili olması gerekmez. Çalışma dönemi sonrasına ilişkin fayda planlarına ait sigorta sözleşmeleri hakkında da muhasebeleştirme ve diğer fonlanan planlar arasındaki ayrım geçerlidir.

Bir işletmenin, çalışma dönemi sonrasına ilişkin fayda sorumluluğunu, bir sigorta poliçesine katkıda bulunmak suretiyle (plana ilişkin olarak doğrudan veya dolaylı surette gelecekteki primleri belirlemeye yönelik bir mekanizma veya sigorta yapan ile ilgili parti işlemleri dolayısıyla) fonlaması halinde, prim ödemeleri, işletmenin hukuki hakkını saklı tutmasına bağlı olarak belirli katkı düzenlemesi sayılmaz. Buna göre işletme;

a) Sigorta poliçesini plana ait varlık olarak dikkate alır,
b) Diğer sigorta poliçelerini tazminat hakları olarak mali tablolara alır (poliçelerin ‘plana ait varlıkların mali tablolara alınması ve değerlemesi: tazminatlar’ başlıklı maddesindeki kriterleri taşıması halinde)

Bir sigorta poliçesinin belirli veya bir grup plan katılımcıları adına olması ve işletmenin zararların tazmini yönünde bir yükümlülüğünün bulunmaması halinde, işletmenin zarara ilişkin faydaları ödeme yükümlülüğü olmayıp tüm yükümlülük sigorta şirketine aittir. Sabit primlerin bu tip sözleşmeler çerçevesinde ödenmesi, esasen, borcu karşılamaya yönelik bir yatırım olmaktan ziyade çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin sorumluluğun ödenmesi anlamındadır. Buna göre, işletmenin artık varlığı veya sorumluluğu yoktur. Dolayısıyla bir işletme bu ödemeleri belirli katkı planı olarak kabul eder.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

Çalışma Dönemi Sonrasına İlişkin Faydalar: Belirli Katkı Planları

Çalışma dönemi sonrasına ilişkin faydalar: belirli katkı planları

Madde 642. Raporlayan işletmenin dönem borçlarının işletmenin o döneme ilişkin katkısı tarafından belirlenecek olması nedeniyle, çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydaların muhasebeleştirilmesi genelde basittir. Bunun yanında, sorumluluk veya giderlerin değerlemesi için aktüeryal tahminlere de gerek olmayıp, aktüeryal kazanç veya kayıp ihtimali de bulunmaz. Bundan başka, kısa dönemli fayda sorumluluklarının değerlendirilmesinde iskonto edilmeyen değerler kullanılır. Ancak ödenecek sorumluluk, çalışanın hizmet verdiği dönemi oniki ay aşıyorsa değerler iskonto edilir.

Mali tablolara alınma ve değerlendirme

Madde 643. Bir muhasebe dönemi boyunca çalışanın sunduğu hizmet karşılığı elde ettiği faydaya ilişkin işletmenin belirli katkı planına ilişkin olarak ödemesi gereken katkı payı işletme tarafından herhangi bir iskontoya tabi tutulmaksızın,

a) Ödenmiş katkı payı düşüldükten sonra yükümlülük olarak (tahakkuk eden gider), eğer bilanço tarihinden önce ödenen katkı ilgili hizmet için belirlenen katkı payını geçiyorsa, işletme bu tutarı ileride mahsup edebilecekse veya para geri ödenecekse bilançoda varlık olarak muhasebeleştirir.

b) Diğer bir Kısımda (“Stoklar” ve “Maddi Varlıklar” başlıklı Kısımlar) aktifleştirilmesi yönünde herhangi bir hüküm yok ise, gelir tablosunda gider olarak muhasebeleştirilir.

Belirli katkı planına yapılan katkının, çalışanın hizmet verdiği dönemi izleyen oniki ay içerisinde ödenmesinin gerekmediği hallerde, bu katkı “Aktüeryal varsayımlar: iskonto oranı” başlıklı maddede belirlenen oran ile iskonto edilmelidir.

Mali tablolarda yapılacak açıklamalar

Madde 644. Belirli katkı planlarında, döneme ilişkin gider mali tablo dipnotlarında açıklanır.

Bir işletme yönetiminde önemli görevlerde bulunan kişiler için ödenen, belirli katkı planları dahilindeki katkıları “İlişkili taraflarla ilgili açıklamalar” başlıklı kısımda düzenlenen hükümler uyarınca açıklar.

BEŞİNCİ BÖLÜM

Çalışma Dönemi Sonrasına İlişkin Faydalar: Belirli Fayda Planları

Mali tablolara alınma ve değerlendirme

Madde 645. Belirli fayda planları ile ilgili sorumluluk ve giderlere ilişkin değerlendirme işlemlerinin aktüeryal varsayımların yapılmasını gerektirmesi ve sonuçta bir aktüeryal kazanç veya kaybın ortaya çıkma olasılığının bulunması nedeniyle, bu tür fayda planlarının muhasebeleştirilmesi karmaşık bir süreçtir. Ayrıca, bu tür fayda planları çalışanların ilgili hizmetleri yerine getirmelerinden uzunca bir süre sonra kapatılabileceğinden, bunlarla ilgili sorumluluklar iskonto edilmek suretiyle değerlemeye tabi tutulur.

Belirli fayda planları için herhangi bir fon oluşturulmayabilir veya kısmen ya da tamamen bir işletme veya bazı durumlarda çalışanlar tarafından katkıda bulunulan bir işletme veya fon şeklinde olabilir. Bu işletme veya fon çalışanlara sağlanan faydaların ödendiği birim olup, hukuki olarak işletmeden ayrı bir kişiliğe sahiptir. Fayda planlarının vadeleri geldiğinde ödenmesi, sadece fonun finansal durumu ve yatırımın getirisine bağlı olmayıp, aynı zamanda işletmenin güçlü bir fon oluşturma istek ve yeteneğine de bağlıdır. Bundan dolayı, plana ilişkin aktüeryal risk veya yatırım riski işletmenin üzerindedir. Belirli bir fayda planı için mali tablolara alınan bir gider, o döneme ilişkin tahakkuk eden katkı tutarına eşit olmak zorunda değildir.

Belirli fayda planlarının muhasebeleştirilmesinde aşağıda yer alan sıralamaya uyulur.

a)Çalışanların cari veya önceki dönemlerde yerine getirmiş oldukları hizmete karşılık elde ettikleri getirin güvenilir bir şekilde tahmin edilmesi için aktüeryal tekniklerin kullanılması. (Bu durumda, işletmeler tarafından, cari ve önceki dönemlerle ilişkilendirilebilir fayda tutarlarının belirlenmesi ve bu faydaların maliyetini etkileyebilecek demografik ve finansal değişkenler hakkında tahminler yapılması şarttır.)

b)Belirli fayda sorumluluğunun bugünkü değeri ile cari hizmet maliyetinin belirlenebilmesi için, ilgili faydaların “Öngörülen Birim Kredi Yöntemi”nin kullanılması suretiyle iskonto edilmesi;

c)Plana ait varlıkların makul değerinin belirlenmesi;

d)Aktüeryal kazanç ve kayıpların mali tablolara alınması gereken tutarının belirlenmesi;

e)Plana ilişkin herhangi bir yenilik veya değişiklik olması halinde, ortaya çıkan geçmiş hizmet maliyetlerinin belirlenmesi;

f)Planın sona ermiş veya kapsamının daraltılmış olması halinde, ortaya çıkan kazanç veya kayıpların belirlenmesi.

Bir işletmenin birden fazla belirli fayda planının bulunması durumunda, üçüncü fıkrada belirtilen prosedürlerin önemli nitelikte her bir plan için ayrı ayrı uygulanması şarttır.

Bazı durumlarda, tahminler, ortalamalar ve kısa hesaplama işlemleri ayrıntılı hesaplamalara yönelik güvenilir tahminler sağlayabilir.

Zımni kabulden doğan sorumlulukların muhasebeleştirilmesi

Madde 646. Belirli fayda planlarının muhasebeleştirilmesinde, sadece bu planlar kapsamındaki yasal sorumlulukların değil, aynı zamanda işletmelerin gayriresmi uygulamalarından kaynaklanan zımni kabulden doğan sorumluluklarının da dikkate alınması şarttır. Gayriresmi uygulamalar, işletmenin çalışanlara sağlanan faydaları ödemekten başka herhangi bir gerçekçi alternatifinin bulunmadığı durumlarda, işletmenin zımni kabulden doğan sorumluluklarını artırır. İşletmenin gayriresmi uygulamalarında meydana gelen bir

değişikliğin çalışanları ile arasındaki ilişkilerinde kabul edilemez zararlara yol açması bu tür yükümlülükler için örnek olarak verilebilir.

Belirli fayda planlarının hukuki şartları işletmenin plan kapsamındaki sorumluluklarını sona erdirmesine imkan tanıyabilir. Ancak, işletmenin mevcut çalışanlarının işletme ile olan ilişkileri kesilmediği sürece, bir planın durdurulması genellikle zor bir süreçtir. Bundan dolayı, aksine bir delil bulunmadığı sürece; çalışma dönemi sonrasına ilişkin faydalar, çalışanların kalan iş hayatları süresince devam ettirileceği varsayımıyla muhasebeleştirilir.

Bilanço

Madde 647. Belirli fayda sorumluluğu olarak mali tablolara alınacak tutarın belirlenmesinde, aşağıda belirtilen tutarların net toplamı dikkate alınır:

- a) Bilanço tarihinde belirli fayda sorumluluğunun bugünkü değeri,
- b) Mali tablolara alınmayan aktüeryal kazançlar eklenir (mali tablolara alınmayan aktüeryal kayıplar düşülür),
- c) Henüz mali tablolara alınmayan geçmiş hizmet maliyetleri düşülür,
- d) Plana ilişkin sorumlulukların yerine getirilmesinde doğrudan kullanılacak plan varlıklarının bilanço tarihindeki makul değeri düşülür.

Belirli fayda sorumluluğunun bugünkü değerinin belirlenmesinde, plana ait herhangi bir varlığın makul değerinin düşülmesinden önceki brüt sorumluluk tutarı esas alınır.

Belirli fayda sorumluluklarının bugünkü değeri ile plana ait varlıkların makul değerinin, bilanço tarihinde belirlenen tutarlar ile mali tablolara alınan tutarlar arasında önemli ölçüde farklılık oluşmayacak şekilde düzenli olarak belirlenmesi şarttır.

Bu kısımdaki hükümler, çalışma dönemi sonrasına ilişkin önemli nitelikteki tüm fayda sorumluluklarının değerlemesinde yetkin bir aktüerin kullanımını zorunlu tutmamakla birlikte teşvik eder. İşletmeler, pratik sebepler nedeniyle, sorumluluklara ilişkin değerlendirme işlemlerinin ayrıntılı bir şekilde yapılabilmesini teminen bilanço tarihinden önce yetkin bir aktüer kullanabilir. Ancak, bu değerlendirme işlemlerinin sonuçlarının, bilanço tarihine kadar olan dönemde ortaya çıkan önemli nitelikteki işlem ve değişiklikler çerçevesinde güncellenmesi zorunludur.

Birinci fıkra hükmü çerçevesinde belirlenen tutar negatif olabilir. Bu durumda, ilgili varlık aşağıda belirtilen tutarlardan düşük olanı ile değerlendirilir:

- a) Bu maddenin birinci fıkrası hükmü çerçevesinde belirlenen tutar; ve
- b) 1-Mali tablolara alınmayan aktüeryal kayıplar ve geçmiş hizmet maliyetleri, ile 2-Plandan yapılan geri ödemeler veya plana gelecekte yapılacak katkılardaki azalışlar şeklinde ortaya çıkan ekonomik faydaların bugünkü değerinin (bu ekonomik faydaların bugünkü değeri, bu kısmın “Aktüeryal varsayımlar: iskonto oranı” başlıklı maddesinde açıklanan iskonto oranının kullanılması suretiyle belirlenir.) net toplamı.

Belirli fayda planlarının aşırı derecede fonlandığı veya bazı hallerde olmak üzere aktüeryal kazançların mali tablolara alındığı durumlarda, işletmeler açısından bir varlık ortaya çıkabilir. Aşağıda belirtilen sebeplerden dolayı, bu tür durumlarda ortaya çıkan varlıkların mali tablolara alınması şarttır:

- a) İşletmenin bir kaynağı kontrol etmesi veya gelecekte bir fayda elde etmek üzere fon fazlalığını kullanma yeteneğine sahip bulunması,
- b) Bu kontrolün, işletme tarafından ödenen katkılar ve çalışanlar tarafından sunulan hizmetler gibi geçmiş olayların bir sonucunu oluşturması,
- c) Doğrudan işletmeye veya dolaylı olarak açığa düşmüş diğer bir plana olmak üzere, nakit geri ödeme veya plana gelecekte yapılacak katkılardaki azalışlar şeklinde ortaya çıkacak bir ekonomik fayda bulunması.

Gelir tablosu

Madde 648. Bu Tebliğin diğer kısımlarının, aşağıda belirtilen tutarların bir varlığın maliyetine dahil edilmesini gerektirmediği veya buna izin vermediği durumlarda; bu tutarların net toplamının gelir veya gider olarak mali tablolara alınması şarttır.

- a) Cari hizmet maliyeti,
- b) Faiz maliyetleri,
- c) Plana ait varlıklar ile tazminat haklarına ilişkin beklenen getiri,
- d) Aktüeryal kazanç ve kayıplar (bu Kısımın “Aktüeryal kazanç ve kayıplar” başlıklı maddesi hükümleri çerçevesinde mali tablolara alındığı sürece),
- e) Geçmiş hizmet maliyetleri (bu Kısımın “Geçmiş hizmet maliyetleri” başlıklı maddesi, bu tür maliyetlerin mali tablolara alınmasını zorunlu tuttuğu sürece), ve
- f) Planın sona ermesinin veya kapsamının daraltılmasının yarattığı etki.

Bu Tebliğin diğer kısımları, çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin belirli maliyetlerin stoklar veya maddi varlıklar gibi varlıkların maliyetlerine dahil edilmesini zorunlu tutar. Bu tür varlıkların maliyetine dahil edilen çalışma dönemi sonrasına ilişkin faydaların maliyetleri, birinci fıkrada sayılan unsurların uygun oranlardaki kombinasyonunu içerir.

Belirli fayda sorumluluklarının bugünkü değeri ve cari hizmet maliyeti

Madde 649. Belirli fayda planlarının nihai maliyetleri; nihai maaş ve ücretler, çalışanların iş değiştirmeleri, ölümler, sağlık maliyeti trendleri ve plana ait varlıklara ilişkin yatırım getirileri gibi çok sayıda değişkenden etkilenebilir. Bir planın nihai maliyeti belirsiz olup, bu belirsizliğin uzunca bir süre devam etme olasılığı yüksektir. Çalışma dönemi sonrasına ilişkin fayda sorumluluklarının bugünkü değerinin ve ilgili cari hizmet maliyetlerinin değerlemesine yönelik olarak, aşağıda belirtilen adımların yerine getirilmesi zorunludur.

- a) Bir aktüeryal değerlendirme yönteminin uygulanması,
- b) Faydaların hizmet dönemleriyle ilişkilendirilmesi, ve
- c) Aktüeryal varsayımların yapılması.

Aktüeryal değerlendirme yöntemi

Madde 650. Belirli fayda sorumluluklarının bugünkü değerinin ve ilgili cari hizmet maliyetleri ile uygulanabilir olması durumunda geçmiş hizmet maliyetlerinin belirlenmesinde, ‘Öngörülen Birim Kredi Yöntemi’ uygulanır.

‘Öngörülen Birim Kredi Yöntemi’ne göre, her bir hizmet dönemi ilave bir birim fayda kazanılmasını sağlar ve nihai sorumluluğun hesaplanmasında her birim ayrıca değerlendirilir.

Çalışma dönemi sonrasına ilişkin fayda sorumluluğunun bir kısmının bilanço tarihini takibeden oniki ay içerisinde tahakkuk etmesi halinde bile, bu sorumluluğun tamamının iskontoya tabi tutulması zorunludur.

Faydaların hizmet dönemleriyle ilişkilendirilmesi

Madde 651. Belirli fayda sorumluluklarının bugünkü değerinin ve ilgili cari hizmet maliyetleri ile uygulanabilir olması durumunda geçmiş hizmet maliyetlerinin belirlenmesinde; faydaların, planın fayda formülü uyarınca hizmetlerin sunulduğu dönemler ile ilişkilendirilmesi şarttır. Ancak, çalışanların sonraki yıllardaki hizmetlerinin önceki yıllara göre önemli ölçüde daha yüksek bir düzeyde fayda sağlaması halinde; faydalar, aşağıda belirtilen tarih aralığındaki hizmet dönemleri ile doğrusal olarak ilişkilendirilir:

a)Sunulan hizmetin ilk defa olarak plan kapsamında bir faydanın oluşmasına neden olduğu tarihten (faydaların elde edilmesi, daha fazla bir hizmet sunulmasına bağlı olsun veya olmasın),

b)Maaş ve ücret artışları hariç olmak üzere, sunulan hizmetin önemli tutarda bir fayda oluşturmaz hale geldiği tarihe kadar.

‘Öngörülen Birim Kredi Yöntemi’, faydaların cari dönem (cari hizmet maliyetinin belirlenmesine yönelik olarak) ve önceki dönemler (belirli fayda sorumluluklarının bugünkü değerinin belirlenmesine yönelik olarak) ile ilişkilendirilmesini şart kılar. Faydalar, çalışma dönemi sonrasına ilişkin fayda sorumluluğunun olduğu dönemler ile ilişkilendirilir. Bu sorumluluk, işletme tarafından gelecek dönemlerde ödenmesi beklenen çalışma dönemi sonrasına ilişkin faydalara karşılık, çalışanların hizmet verdiği anda ortaya çıkar. Aktüeryal tekniklerin kullanılması, bu sorumlulukların işletmelerce güvenilir bir şekilde değerlendirilmesine olanak sağlar.

Faydaların, çalışanların gelecekte çalışması şartına bağlı olması halinde bile (faydaların henüz kazanılmamış olması); çalışanlar tarafından sunulan hizmetler belirli fayda planları kapsamındaki sorumlulukları artırır. Gelecekte çalışma şartının ortadan kalktığı tarihe kadar sunulan hizmetler, fayda elde edilmesi için sunulması gereken toplam hizmet miktarını azaltması nedeniyle işletmenin zımni kabulden doğan sorumluluklarını artırır. Belirli fayda sorumluluğunun değerlendirilmesine yönelik olarak, çalışanların bu tür asgari çalışma süresine ilişkin düzenlemelerden tatmin olmama olasılıklarının dikkate alınması şarttır. Benzer olarak, her ne kadar, sağlık ile ilgili olanlar gibi çalışma dönemi sonrasına ilişkin faydalardan bazılarının sadece, çalışanların işletme ile olan istihdam ilişkileri kesildikten sonra belirli bir olayın ortaya çıkmasına bağlı olsa bile; bu olayın ortaya çıkması halinde, çalışanlarca fayda elde edilmesini sağlayan hizmet sunulduğunda buna ilişkin bir sorumluluk oluşturulur. Belirli bir olayın ortaya çıkma olasılığı, bir sorumluluğun oluşup oluşmadığının belirlenmesine katkıda bulunmaz, ancak bu sorumluluğun değerlendirilmesini etkiler.

Çalışma dönemi sonrasına ilişkin fayda planlarıyla ilgili sorumluluklar, çalışanlar tarafından sunulan hizmetin önemli tutarda bir fayda oluşturmaz hale geldiği tarihe kadar artar. Bundan dolayı, tüm faydaların, planın fayda formülü uyarınca bu tarihte veya bu tarihten önce sona eren dönemler ile ilişkilendirilmesi zorunludur. Ancak, çalışanların sonraki yıllardaki hizmetlerinin önceki yıllara göre önemli ölçüde daha yüksek bir düzeyde fayda sağlaması durumunda; faydalar, sunulan hizmetin önemli tutarda bir fayda oluşturmaz hale geldiği tarihe kadar olan dönemler ile doğrusal olarak ilişkilendirilir. Çalışanlar tarafından dönemin tamamı boyunca sunulan hizmetler nihai olarak yüksek düzeydeki faydaya sebebiyet verir.

Fayda tutarının, her bir hizmet yılına ilişkin nihai ücretin sabit bir oranı olması durumunda; gelecekteki ücret artışları, bilanço tarihinden önceki hizmete ilişkin mevcut fayda sorumluluğunun ifası için gereken tutarı etkiler, ancak ilave bir sorumluluk meydana getirmez. Bundan dolayı;

a)Fayda tutarı nihai ücret tutarına bağlı olsa bile, ücret artışları ilave faydalara neden olmaz, ve

b)Her bir dönem ile ilişkilendirilen fayda tutarı, faydanın bağlı olduğu ücretin sabit bir oranıdır.

Aktüeryal varsayımlar

Madde 652. Aktüeryal varsayımlar tarafsız olmalı ve birbirleriyle uyum içinde bulunmalıdır.

Aktüeryal varsayımlar, çalışma dönemi sonrasına ilişkin faydaların nihai maliyetini belirleyen değişkenlerle ilgili en iyi tahminlerdir. Aktüeryal varsayımlar aşağıdaki unsurlardan oluşmaktadır:

a)Fayda elde etmeye hak kazanmış mevcut ve önceki çalışanların (ve bu kişilere ekonomik olarak bağımlı kişilerin) gelecekteki özellikleri hakkında yapılan demografik varsayımlar. Bu tür varsayımlar aşağıdaki belirtilen ve benzeri konuları kapsar:

1-Çalışma dönemi süresince ve sonrasındaki döneme ilişkin ölüm oranı,

2-Çalışanların iş değiştirme, maluliyet ve erken emeklilik oranları,

3-Planın fayda elde etmeye hak kazanmış üyeleri ile bu kişilere ekonomik olarak bağımlı kişilerin oranı,

4-Sağlık planları kapsamındaki tazminat başvuru oranları; ve

b)Aşağıda belirtilen ve benzeri konular ile ilgili finansal varsayımlar:

1-İskonto oranı,

2-Gelecekteki ücret ve benzeri fayda düzeyleri,

3-Sağlıkla ilgili faydalarda, tazminat başvuruları ile fayda ödemelerine ilişkin önemli idari maliyetler de dahil olmak üzere gelecekteki sağlık maliyetleri,

4-Plana ait varlıkların beklenen getiri oranı.

Aktüeryal varsayımlar, ihtiyatsız veya aşırı derecede ihtiyatlı olmadıkları sürece tarafsız olarak kabul edilir.

Enflasyon, ücret artış oranları, plana ait varlıkların getirisi ve iskonto oranları gibi faktörler arasındaki ekonomik ilişkiler aktüeryal varsayımlara yansıtılabildiği sürece, bu varsayımların birbirleriyle uyum içinde bulundukları kabul edilir. (Örnek; gelecekte herhangi bir dönemdeki belirli bir enflasyon düzeyine dayanan tüm varsayımlar için, o dönemde aynı enflasyon düzeyinin geçerli olduğu kabul edilir.)

Reel verilere ilişkin tahminler daha güvenilir olmadığı sürece, iskonto oranı ve diğer finansal varsayımların belirlenmesinde nominal veriler kullanılır. Ancak, yüksek enflasyon dönemlerinde veya faydaların bir endekse bağlı olduğu ve aynı para birimi ve vadeye sahip endekse bağlı tahvillerin derin bir piyasasının bulunduğu ekonomilerde reel verilerin kullanılması daha güvenilir sonuçlar verebilir.

Finansal varsayımların bilanço tarihi itibarıyla belirlenmesinde, sorumlulukların ifa edileceği dönemlerde geçerli olan piyasa beklentileri esas alınır.

Aktüeryal varsayımlar: iskonto oranı

Madde 653. Çalışma dönemi sonrasına ilişkin fayda sorumluluklarının iskonto edilmesinde kullanılacak oran, yüksek kaliteli özel sektör tahvillerinin bilanço tarihindeki piyasa getirileri referans alınarak belirlenir. Bu tür tahvillerin derin bir piyasasının bulunmaması halinde, devlet tahvillerinin bilanço tarihindeki piyasa getirileri esas alınır. Özel sektör veya devlet tahvillerinin para birimi ve vadesinin, çalışma dönemi sonrasına ilişkin fayda sorumluluklarının para birimi ve tahmini vadesi ile uyumlu olması şarttır.

İskonto oranı, önemli bir etkisi bulunan aktüeryal varsayımlardan biridir. Bu oran, paranın zaman değerini yansıtmakta olup, aktüeryal risk veya yatırım riski ile ilgili değildir. İskonto oranı, ayrıca; işletmenin alacaklıları tarafından değerlendirilen işletmeye özgü karşı taraf riskini yansıtmadığı gibi, gelecekteki olayların aktüeryal varsayımlardan farklı gerçekleşmesi riskini de ifade etmez.

İskonto oranı, fayda ödemelerinin tahmini zamanlamasını yansıtır. Uygulamada, fayda ödemelerine ilişkin para birimi, tutar ve tahmini zamanlamayı yansıtan tek bir ağırlıklı ortalama iskonto oranı kullanılabilir.

Bazı durumlarda, tüm fayda ödemelerinin tahmini vadeleri ile örtüşen uzun vadeli tahvillerin derin bir piyasası bulunmayabilir. Bu tür durumlarda, daha kısa vadeli ödemelerin iskonto edilmesinde kullanılan uygun vadeli tahvillerin cari piyasa oranları kullanılır ve bu

oranlar daha uzun vadeli ödemelere ilişkin iskonto oranlarının tahmin edilmesinde esas alınabilir. Çünkü, belirli fayda sorumluluğunun bugünkü değerinin, mevcut özel sektör veya devlet tahvillerinin vadelerinden daha uzun bir vadeye sahip olan faydalara uygulanan iskonto oranına karşı önemli ölçüde duyarlı olması olası değildir.

Faiz maliyetleri, dönemin başında belirlenen iskonto oranı ile o döneme ilişkin belirli fayda sorumluluğunun (bu sorumlulukta meydana gelen önemli değişiklikler dikkate alındıktan sonraki) bugünkü değerinin çarpılması suretiyle hesaplanır. Sorumluluğun bugünkü değeri mali tablolara alınan sorumluluk tutarından farklı olacaktır; çünkü, söz konusu sorumluluk plana ait varlıkların makul değeri düşüldükten sonraki tutar üzerinden mali tablolara alınmakta olup, diğer taraftan bazı aktüeryal kazanç ve kayıplar ile geçmiş hizmet maliyetleri derhal mali tablolara alınmamış olabilir.

Aktüeryal varsayımlar: maaş ve ücretler, faydalar ve sağlık maliyetleri

Madde 654. Çalışma dönemi sonrasına ilişkin fayda sorumlulukları aşağıda belirtilen kalemlerin etkilerini yansıtacak şekilde değerlemeye tabi tutulur:

- a) Gelecekteki tahmini maaş ve ücret artışları,
- b) Bilanço tarihi itibarıyla plan şartlarında olduğu belirtilen (veya plan şartlarını aşan zımni kabulden doğan sorumluluklardan kaynaklanan) faydalar, ve
- c) Belirli fayda planları kapsamında ödenecek faydaları etkileyen, devlet fayda planlarına ilişkin olarak gelecekte meydana gelebilecek tahmini değişiklikler. Ancak bu değişiklikler sadece aşağıdaki koşullar çerçevesinde dikkate alınır:

- 1-Bu değişikliklerin bilanço tarihinden önce yürürlüğe girmiş olması, veya
- 2-Geçmiş deneyimlerin veya diğer güvenilir kanıtların, devlet fayda planlarının öngörülebilir bir şekilde değişeceğini göstermesi (Örnek; genel fiyat düzeyinde veya genel ücret düzeyinde meydana gelecek değişiklikler çerçevesinde).

Gelecekteki tahmini maaş ve ücret artışlarının belirlenmesinde, enflasyon oranı, çalışanların kıdemleri ve terfileri ile işçi piyasalarındaki arz ve talep koşulları gibi ilgili diğer faktörlerin etkilerinin dikkate alınması şarttır.

Planın resmi şartlarının (veya bu şartları aşan zımni kabulden doğan bir sorumluluğun) gelecek dönemlerde işletmenin faydaları değiştirmesini gerektirmesi halinde, bu değişiklikler plana ilişkin sorumlulukların değerlemesinde dikkate alınır. Aşağıda belirtilen örneklerde bu durum ortaya çıkabilir:

a) İşletmenin faydaları artırmakta geçmiş bir deneyiminin bulunması ve bu uygulamanın gelecekte değişeceğine ilişkin olarak objektif herhangi bir kanıtın bulunmaması, veya

b) Aktüeryal kazançların halihazırda mali tablolara alınmış olması ve planın resmi şartlarının (veya bu şartları aşan zımni kabulden doğan bir sorumluluğun) veya yasal düzenlemelerin plandaki fazla varlıkların plan katılımcılarının lehine kullanılması hususunda işletmeyi zorunlu tutması.

Aktüeryal varsayımlar, bilanço tarihi itibarıyla planın resmi şartlarında (veya zımni kabulden doğan sorumluluklarda) bulunmayan gelecekteki fayda değişikliklerini yansıtmaz. Bu tür değişiklikler aşağıdaki sonuçların ortaya çıkmasına neden olur:

a) Geçmiş hizmet maliyeti (faydalar, değişiklikten önceki hizmetlere yönelik olarak değiştirildiği sürece), ve

b) Değişiklikten sonraki dönemler için cari hizmet maliyeti (faydalar, değişiklikten sonraki hizmetlere yönelik olarak değiştirildiği sürece).

Çalışma dönemi sonrasına ilişkin fayda planlarından bazıları devlet emeklilik veya sağlık planlarının düzeyi gibi değişkenlere bağlı olabilir. Bu tür fayda planlarının değerlemesinde söz konusu değişkenlerde beklenen değişikliklerin dikkate alınması zorunlu

olup, bu beklentilerin geçmiş deneyimlere ve diğer güvenilir kanıtlara dayandırılması zorunludur.

Sağlık maliyetlerine ilişkin varsayımlar yapılırken, sağlık maliyetlerinde meydana gelen değişiklikler ve enflasyon nedeniyle gelecekte sağlık hizmetlerinin maliyetlerinde oluşabilecek tahmini değişiklikler dikkate alınır.

Çalışma dönemi sonrasına ilişkin sağlık faydalarının değerlendirilmesinde, gelecekteki tazminat taleplerinin düzeyi ve sıklığı ile bu taleplerin karşılanma maliyetleri hakkında belirli varsayımlar yapılması şarttır. Gelecekteki sağlık maliyetleri tahmin edilirken, işletmenin kendi deneyimleri, diğer işletmeler, sigorta şirketleri, sağlık hizmeti veren kuruluşlar ve diğer kaynaklardan elde edilen tarihi veriler esas alınır. Sağlık hizmetlerinde ve plan katılımcılarının bu hizmetlere ilişkin faydalarında meydana gelen değişiklikler ile teknolojik gelişmeler, gelecekteki sağlık maliyetlerinin tahmin edilmesinde ayrıca dikkate alınır.

Tazminat taleplerinin düzeyi ve sıklığı, çalışanların (ve bu kişilere ekonomik olarak bağımlı kişilerin) yaş, cinsiyet ve sağlık durumlarına ve bazı durumlarda da coğrafi konum gibi diğer faktörlere karşı duyarlı olabilir. Bundan dolayı, toplumun demografik yapısı tarihi verilerde esas alınan demografik yapıdan farklı olduğu sürece, söz konusu tarihi verilerin düzeltilmesi şarttır. Ayrıca, tarihi veriler, bu verilerdeki trendin aynı şekilde devam etmeyeceğine ilişkin olarak güvenilir bir kanıtın bulunması durumunda da düzeltilir.

Çalışma dönemi sonrasına ilişkin sağlık fayda planlarından bazıları, planın kapsadığı sağlık maliyetlerine çalışanlar tarafından katkıda bulunulmasını şart kılar. Gelecekteki sağlık maliyetlerine ilişkin tahminler yapılırken, bilanço tarihi itibarıyla mevcut olan plan şartları (veya bu şartları aşan zımni kabulden doğan bir sorumluluk) uyarınca yapılan bu tür katkılar da dikkate alınır. Çalışanların katkılarında meydana gelen değişiklikler, geçmiş hizmet maliyetlerine yansır veya uygulanabilir olması durumunda planın kapsamının daraltılması ile sonuçlanabilir. Tazminat taleplerinin karşılanma maliyetlerinin, devletten veya sağlık hizmeti sunan diğer kuruluşlardan elde edilen faydalarla azaltılması mümkündür.

Aktüeryal kazanç ve kayıplar

Madde 655. Belirli fayda sorumluluklarının değerlendirilmesinde; önceki dönem sonu itibarıyla mali tablolara alınmamış olan net birikmiş aktüeryal kazanç ve kayıpların aşağıdaki kalemlerden büyük olanını aşması halinde, aktüeryal kazanç ve kayıpların bir kısmı (üçüncü fıkrada belirlenen ölçüde) gelir veya gider olarak mali tablolara alınır:

a) O tarihteki belirli fayda sorumluluğunun (plana ait varlıklar düşülmeden önce) bugünkü değerinin %10'u, ve

b) O tarihteki plana ait varlıkların makul değerinin %10'u.

Bu limitlerin, her bir belirli fayda planı için ayrı ayrı hesaplanması ve uygulanması zorunludur.

Her bir belirli fayda planı için, aktüeryal kazanç ve kayıpların mali tablolara alınacak kısmı, bu maddenin birinci fıkrası kapsamında belirlenen fazla tutarın plana katılan çalışanların beklenen kalan çalışma sürelerinin ortalamasına bölünmesiyle elde edilir. Diğer taraftan, aktüeryal kazanç ve kayıpların daha hızlı bir şekilde mali tablolara alınmasıyla sonuçlanacak sistematik bir yöntem de benimsenebilir; ancak bu durumda, söz konusu yöntemin kazanç ve kayıpların her ikisine birden ve her dönem tutarlı olarak uygulanması şarttır. Bu maddenin birinci fıkrasında belirtilen koşullar sağlansa bile, aktüeryal kazanç ve kayıpların belirlenmesinde bu tür sistematik yöntemler uygulanabilir.

Aktüeryal kazanç ve kayıplar, belirli fayda sorumluluklarının bugünkü değerinde veya plana ait varlıklarının makul değerinde meydana gelen artış ve azalışlardan

kaynaklanabilir. Aşağıda belirtilen durumlar aktüeryal kazanç ve kayıpların ortaya çıkma sebeplerine örnek olarak verilebilir:

a)Çalışanların iş değiştirme hızına ilişkin oranın beklenmedik ölçüde yüksek veya düşük olarak gerçekleşmesi; erken emeklilik; ölüm; ücretler, faydalar (planın açık veya zımni şartlarının, yüksek enflasyon dönemlerinde fayda artışlarına olanak sağlaması halinde) ve sağlık maliyetlerinde meydana gelen artışlar,

b)(a) bendinde sayılan örneklerin gelecekteki durumlarına ilişkin tahminlerde meydana gelen değişikliklerin etkisi,

c)İskonto oranı ile ilgili olarak meydana gelen değişikliklerin etkisi,

d)Plana ait varlıklara ilişkin beklenen getiriler ile gerçek getiriler arasındaki farklılıklar.

Aktüeryal kazanç ve kayıplar uzun vadede birbirlerini netleştirici etkiye bulunabilir. Bundan dolayı, çalışma dönemi sonrasına ilişkin fayda sorumlulukları ile ilgili tahminler, en iyi tahmin etrafında olmak üzere bir aralık içerisinde yer alır. Aktüeryal kazanç ve kayıpların söz konusu aralık içerisinde gerçekleşen kısmı mali tablolara alınabilir ancak zorunlu değildir. Diğer taraftan, aktüeryal kazanç ve kayıpların, asgari olarak en iyi tahminin %10 altında veya üstünde olan aralığın dışına isabet eden kısmının mali tablolara alınması zorunludur. Ayrıca, mali tablolara alınma işleminin daha hızlı bir şekilde yapılabilmesi için, üçüncü fıkrada belirtilen koşullar sağlandığı sürece sistematik yöntemler kullanılabilir. (Örnek; aralığın hem içindeki hem de dışındaki aktüeryal kazanç ve kayıpların tamamının derhal mali tablolara alınması bu tür izin verilen yöntemler içerisinde yer alır.)

Geçmiş hizmet maliyetleri

Madde 656. Belirli fayda sorumluluklarına ilişkin değerlendirme işlemlerinde; geçmiş hizmet maliyetleri, faydaların kazanılmış hale geldiği tarihe kadar olan ortalama dönem üzerinden doğrusal olarak gider yazılmak suretiyle mali tablolara alınır. Faydalar, belirli fayda planının başlangıcı veya bu planda yapılan değişiklikler itibarıyla kazanılmış olarak kabul edildiği sürece, geçmiş hizmet maliyetleri derhal mali tablolara alınır.

İşletmeler tarafından yeni bir belirli fayda planının oluşturulduğu veya mevcut bir belirli fayda planı kapsamında ödenecek faydaların değiştirildiği anda, geçmiş hizmet maliyetleri ortaya çıkar. Bu tür değişiklikler, faydaların kazanılmış hale geldiği tarihe kadar olan dönem süresince çalışanlar tarafından sunulan hizmetler karşılığında yapılır. Bundan dolayı, geçmiş hizmet maliyetlerinin, çalışanların önceki dönemlere ilişkin hizmetlerine ilişkin olduğu gerçeği dikkate alınmaksızın, söz konusu dönem üzerinden mali tablolara alınması şarttır. Geçmiş hizmet maliyetleri, planda yapılan değişiklikler nedeniyle yükümlülüklerin değiştiği tarih itibarıyla değerlemeye tabi tutulur.

Aşağıda belirtilen kalemler geçmiş hizmet maliyetlerinin kapsamı içerisinde yer almaz:

a)Gerçek ve tahmini ücret artışları arasındaki farkın önceki yıllara ait hizmetler karşılığında ödenecek faydalara ilişkin sorumluluklar üzerindeki etkisi (Aktüeryal varsayımların tahmini ücretleri dikkate alması nedeniyle, herhangi bir geçmiş hizmet maliyeti oluşmaz.),

b)İşletmenin emeklilik maaşlarında artış yapma hususunda zımni kabulden doğan bir sorumluluğunun bulunduğu durumlarda, artışların tahminlerin üzerinde veya altında gerçekleşmesi (Aktüeryal varsayımların bu tür artışları dikkate alması nedeniyle, herhangi bir geçmiş hizmet maliyeti oluşmaz.),

c)Planın resmi şartlarının (veya bu şartları aşan zımni kabulden doğan bir sorumluluğun) veya yasal düzenlemelerin plana ait fazla varlıkların plan katılımcılarının lehine kullanılması hususunda işletmeyi zorunlu tutması halinde; henüz resmi olarak sonuçlanmamış olsa bile, mali tablolara alınmış mevcut aktüeryal kazanç ve kayıplar

nedeniyle oluşan fayda artışlarına ilişkin tahminler (işletme açısından ortaya çıkan sorumluluk artışları geçmiş hizmet maliyeti değil aktüeryal kayıplardır.),

d)Yeni veya iyileştirilmiş faydaların bulunmadığı ve çalışanların asgari çalışma süresine ilişkin şartları yerine getirdiği durumlarda, kazanılmış faydalarda meydana gelen artışlar (Faydaların tahmini maliyetlerinin, hizmetler teslim alındığında cari hizmet maliyeti olarak mali tablolara alınmış olması nedeniyle herhangi bir geçmiş hizmet maliyeti oluşmaz.),

e)Planda gelecekteki hizmetlere yönelik faydaları azaltan değişikliklerin etkisi (planın kapsamının daraltılması).

Yeni faydalar oluşturulduğunda veya mevcut faydalar değiştirildiğinde geçmiş hizmet maliyetlerine ilişkin bir itfa tablosu düzenlenir ve bu tablo sadece planın kapsamının daraltılması veya yükümlülüklerin ifası hallerinde düzeltilebilir.

Mevcut bir belirli fayda planı kapsamında ödenecek faydaların azaltılması halinde; belirli fayda sorumluluklarında ortaya çıkan azalışlar, faydaların azaltılan kısmının kazanılmış hale geldiği tarihe kadar olan ortalama dönem üzerinden (negatif) geçmiş hizmet maliyetleri olarak mali tablolara alınır.

Mevcut bir belirli fayda planı kapsamında çalışanlara ödenecek bazı faydalar azaltılırken aynı zamanda aynı çalışanların diğer bazı faydalarının artırılması halinde, bu değişiklikler tek bir net değişiklik olarak dikkate alınır.

Plana ait varlıkların mali tablolara alınması ve değerlemesi: plana ait varlıkların makul değeri

Madde 657. Plana ait varlıkların makul değeri, belirli fayda sorumluluklarına ilişkin mali tablolara alınacak tutarın belirlenmesinde bir indirim kalemi olarak dikkate alınır. Plana ait varlıkların makul değerine ilişkin herhangi bir piyasa fiyatının bulunmaması durumunda, bunların makul değeri tahmin edilir. (Örnek; plana ait varlıklara ilişkin gelecekte beklenen nakit akımlarının, varlıkların risk ve vadeleri (herhangi bir vadenin bulunmaması halinde ilgili sorumluluğun ifa tarihine kadar olan dönem) veya beklenen elden çıkarma tarihlerinin her ikisini birden yansıtan bir iskonto oranı ile iskonto edilmesi suretiyle makul değere ulaşılabilir.)

İşletme tarafından henüz fona ödenmemiş olan katkılar ile işletme tarafından ihraç edilen ve fon portföyünde bulunan transfer edilemeyen finansal araçlar, plana ait varlıklar içerisinde yer almaz. Plana ait varlıklar, çalışanlara sağlanacak faydalarla ilişkisi olmayan fon yükümlülükleri (Örnek; ticari borçlar, diğer borçlar ve türev araçlardan kaynaklanan yükümlülükler gibi) kadar azaltılır.

Plana ait varlıklar arasında, plan kapsamında ödenecek olan faydaların tamamının veya bir kısmının tutarı ve zamanlaması ile tam olarak örtüşen özellikli sigorta poliçelerinin bulunması durumunda; bu tür poliçelerin makul değeri ilgili sorumlulukların bugünkü değeri olarak kabul edilir (sigorta poliçeleri kapsamında alınacak tutarların ödenecek faydaları tamamen karşılamaması halinde gerekli indirimler yapılır.).

Plana ait varlıkların mali tablolara alınması ve değerlemesi: tazminatlar

Madde 658. Sadece, belirli fayda sorumluluklarının ifası için gereken harcamaların tamamen veya kısmen diğer bir tarafça tazmin edileceğinin kuvvetle muhtemel olması halinde; tazminat hakları ayrı bir varlık olarak mali tablolara alınır. Bu tür varlıklar makul değer üzerinden değerlemeye tabi tutulur ve diğer tüm hususlar açısından plana ait varlıklar gibi dikkate alınır. Belirli fayda planlarına ilişkin giderlerin, gelir tablosunda, mali tablolara alınan tazminat tutarları ile netleştirilmek suretiyle gösterilmesi mümkündür.

Bazı durumlarda, işletmeler, belirli fayda sorumluluklarının ifası için gereken harcamaların ödenmesini tamamen veya kısmen diğer bir tarafa (sigorta şirketleri gibi)

yükleyebilir. Bu hakkı sağlayan özellikli sigorta poliçeleri plana ait varlıkların kapsamı içerisinde yer alır. Özellikli sigorta poliçeleri, plana ait diğer tüm varlıklar gibi dikkate alınır ve bu durumda birinci fıkra hükmü uygulanmaz.

Bir sigorta poliçesi, özellikli sigorta poliçesi değil ise, plana ait bir varlık olarak kabul edilmez. Bu tür durumlar birinci fıkarda düzenlenmiş olup; buna göre, sigorta poliçesi kapsamındaki tazminat hakları, belirli fayda sorumluluklarının belirlenmesinde bir indirim kalemi olarak değil ayrı bir varlık olarak mali tablolara alınır ve diğer tüm hususlar açısından plan varlıkları gibi değerlendirilir. Daha belirgin olarak, belirli fayda sorumluluklarına ve ilgili tazminat haklarına ilişkin net birikmiş aktüeryal kazançlar (kayıplar) bu Kısımın “Aktüeryal kazanç ve kayıplar” başlıklı maddesi hükümleri uyarınca mali tablolara alınmamaya devam edildiği sürece, mali tablolara alınan belirli fayda sorumlulukları artırılır (azaltılır). Belirli fayda sorumlulukları ile tazminat hakları arasındaki ilişki mali tablolarda açıklanır.

Bir belirli fayda planı uyarınca ödenecek olan faydaların tamamının veya bir kısmının tutarı ve zamanlaması ile tam olarak örtüşen bir sigorta poliçesi kapsamında bir tazminat hakkının ortaya çıkması durumunda; tazminat hakkının makul değeri ilgili sorumluluğun bugünkü değeri olarak kabul edilir (tazminat tutarının ödenecek faydaları tamamen karşılamaması halinde gerekli indirimler yapılır.).

Plana ait varlıkların mali tablolara alınması ve değerlemesi: plana ait varlıkların getirisi

Madde 659. Plana ait varlıkların beklenen getirisi, gelir tablosu ile ilişkilendirilmek suretiyle mali tablolara alınan giderlerin bir kısmını oluşturur. Plana ait varlıkların beklenen getirisi ile gerçek getirisi arasındaki fark işletme için bir aktüeryal kazanç veya kayıptır ve bu tutar, bu Kısımın “Aktüeryal kazanç ve kayıplar” başlıklı maddesinde belirtilen %10 oranındaki limitler ile karşılaştırılan net tutarın belirlenmesi sırasında belirli fayda sorumluluğuna ilişkin olarak ortaya çıkan aktüeryal kazanç ve kayıplara dahildir.

Plana ait varlıkların beklenen getirisi, ilgili sorumluluğun tüm yaşam süresi boyunca elde edilecek getirilere yönelik olarak dönem başındaki piyasa beklentilerine dayanmaktadır. Plana ait varlıkların beklenen getirisi, fona ödenen katkılar ile fondan ödenen faydaların bir sonucu olarak dönem süresince elde tutulan varlıkların makul değerinde meydana gelen değişiklikleri yansıtır.

Plana ait varlıklara ilişkin gerçek ve beklenen getirilerin hesaplanmasında, sorumlulukların değerlemesinde dikkate alınan aktüeryal varsayımlara dahil olanlar dışındaki beklenen idari maliyetler bu getirilerden düşülür.

İşletme birleşmeleri

Madde 660. Elde etme niteliğindeki bir işletme birleşmesinde, çalışma dönemi sonrasına ilişkin faydalardan kaynaklanan varlık ve borçlar, yükümlülüğün bugünkü değerinden plana ait varlıklarının makul değerinin düşülmesiyle bulunan değer üzerinden mali tablolara alınır. Yükümlülüğün bugünkü değeri, elde edilen işletme tarafından elde etme tarihinde henüz mali tablolara alınmamış olsa bile, aşağıdakilerin tamamını içerir.

a)Elde etme tarihinden önce oluşan aktüeryal kazanç ve kayıplar (%10'luk sınırın içinde kalsın veya kalmasin)

b)Elde etme tarihinden önce çalışanlara sağlanan faydalardaki değişimden veya bir planın işleme konmasından kaynaklanan geçmiş hizmet maliyetleri

Kapsam daraltmalar ve sona erdirmeler

Madde 661. Belirli fayda planının kapsamının daraltılmasından veya sona erdirilmesinden kaynaklanan kazanç veya kayıplar, kapsam daraltmanın veya sona erdirmenin gerçekleştiği anda muhasebeleştirilir. Bu kazanç ve kayıplar aşağıdakileri kapsar;

a) Belirli fayda sorumluluğunun bugünkü değerindeki değişim,

b) Plana ait varlıkların makul değerindeki değişim,

c) ‘Aktüeryal kazanç ve kayıplar’ ile ‘geçmiş hizmet maliyeti’ başlıklı maddeler kapsamında daha önce kayıtlara alınmayan, ilişkili aktüeryal kazanç ve kayıplar ile geçmiş hizmet maliyeti.

Kapsam daraltmanın veya sona erdirmenin etkilerini belirlemeden önce işletmeler, cari aktüeryal varsayımları (cari piyasa faiz oranı ve diğer cari piyasa fiyatları) kullanmak suretiyle yükümlülüğü (ve mevcut ise plana ait varlıkları) yeniden değerlemek zorundadırlar.

Kapsamın daralması aşağıdaki durumlarda olur;

a) İşletmenin plan kapsamındaki çalışan sayısında önemli ölçüde sayı indirimine gitmesi veya,

b) Belirli fayda planının içeriğinde değişiklik yapılması. (Örnek; mevcut çalışanların ilerideki hizmetlerinin önemli bir bölümünün hak elde edememesi veya daha düşük bir hak elde etmesi.)

Kapsam daralması, bir fabrikanın kapatılması, bir operasyonun kesintiye uğraması veya bir planın iptal edilmesi veya durdurulması gibi olayların herhangi birinden kaynaklanabilir. Bir olayın “kapsam daraltma” olarak değerlendirilebilmesi için, kapsam daraltmadan kaynaklanan kazanç veya zararın mali tablolar üzerinde önemli etki yaratması şarttır. Kapsam daraltmalar sıklıkla yeniden yapılandırma çalışmaları ile ilişkilidir. Bu nedenle, kapsam daraltmanın, ilişkili olduğu yeniden yapılandırma ile aynı zamanda dikkate alınması zorunludur.

Sona erme, plana dahil çalışanlara veya onların namına, çalışma dönemi sonrası faydaları alma haklarına karşılık toplu nakit ödemesi yapılması gibi, belirli fayda planı kapsamında çalışanlara sağlanan faydaların bir kısmına veya tamamına ilişkin tüm ek yasal ve zımni kabulden doğan sorumlulukları ortadan kaldıran bir işlemin başlatılmasıyla gerçekleşir.

Bazı durumlarda cari dönem veya önceki dönemlerdeki çalışan hizmetleriyle ilgili faydaların tamamını veya bir kısmını finanse etmek üzere işletmeler, sigorta poliçesi elde edebilir. Böyle bir poliçenin elde edilmesi, sigortacının poliçede belirlenmiş faydaları ödememesi durumunda, işletme kalan tutarı ödemeye ilişkin yasal ve zımni kabulden doğan sorumluluk altına giriyorsa, sona erme olarak değerlendirilmez.

Bir plan, yükümlülüğün sona ermesi ve planın varlığının sonlandırılması şeklinde iptal ediliyorsa, sona erme kapsam daraltma ile birlikte gerçekleşir. Ancak, bir plan benzer çalışan hakları sunan yeni bir plan ile değiştiriliyorsa, planın iptali kapsam daraltma veya sonlandırma değildir.

Kapsam daraltmanın sadece bir planda kapsanan çalışanların belli bir kısmını ilgilendirdiği veya bir sorumluluğun sadece bir bölümünün yerine getirildiği durumlarda, kazanç veya kayıplar daha önce kayıtlara alınmamış olan hizmet maliyetleri ve aktüeryal kazanç ve kayıpların oransal bölümünü içerir. Oransal bölüm, daha uygun diğer bir esasın olmaması halinde, kapsam daraltma veya sonlandırma öncesi ve sonrasındaki sorumlulukların bugünkü değeri esas alınarak belirlenir.

Netleştirme

Madde 662. Bir işletme bir plana ait varlığı, diğer bir plana ait yükümlülüğün ancak ve ancak aşağıdaki şartlar dahilinde netleştirir.

a)İşletmenin, bir plandaki fazlalığı diğer plan kapsamındaki sorumluluğu yerine getirmekte kullanmak için yasal bir hakka sahip olması; ve,

b)İşletmenin, bir planda fazla oluşturup diğer plan kapsamındaki sorumluluğu yerine getirmek veya yükümlülüklerini net bazda yerine getirmek konusunda niyetinin olması.

Netleştirmede, bu Tebliğin “Finansal Araçlar” başlıklı Kısımında düzenlenen esaslar dikkate alınır.

Mali tablolarda yapılacak açıklamalar

Madde 663. Belirli fayda planı ile ilgili olarak mali tablo dipnotlarında aşağıdaki açıklamalar yapılır.

a)Aktüeryal kazanç ve kayıpların mali tablolara alınmasına ilişkin muhasebe politikası,

b)Planın niteliğine ilişkin genel bir açıklama,

c)Bilançoda yer alan aktif ve pasiflerin, en az aşağıdakileri gösterecek şekilde, mutabakatı;

1-Tamamen fonlanmayan belirli fayda sorumluluklarının bilanço tarihi itibarıyla bugünkü değeri,

2-Kısmen veya tamamen fonlanan belirli fayda sorumluluklarının bilanço tarihi itibarıyla bugünkü değeri (plana ait varlıkların makul değeri indirildikten sonra),

3-Plana ait varlıkların bilanço tarihi itibarıyla makul değeri,

4-Bilançoda yer almayan net aktüeryal kazanç veya kayıplar,

5-Bilançoda henüz yer almayan geçmiş hizmet maliyeti,

6-‘Bilanço’ başlıklı maddenin beşinci fıkrasının (b) bendinde düzenlenen limit nedeniyle bilançoda aktif olarak yer almayan tutar,

7- ‘Plana ait varlıkların mali tablolara alınması ve değerlemesi: tazminatlar’ başlıklı maddenin birinci fıkrası kapsamında varlık olarak kayıtlara alınan ödeme haklarının bilanço tarihi itibarıyla makul değeri (tazminatlar ve ilişkili yükümlülük arasındaki bağlantının kısa bir tanımı ile birlikte); ve

8-Bilançoda kaydedilen diğer tutarlar.

d)Plana ait varlıkların makul değeri içinde yer alan tutarlar;

1- İşletmenin her bir kategori bazında finansal araçları,

2- İşletmenin sahip olduğu veya kullandığı mülk,

e)Bilançoda yer alan net yükümlülük veya varlığın dönem içindeki hareketini gösteren mutabakat

f)Aşağıdaki kalemlerden her biri için gelir tablosuna yansıtılan toplam gider miktarı ve hangi gider çeşidinin içinde yer aldığı;

1-Cari hizmet maliyeti,

2-Faiz gideri,

3-Plana ait varlıklara ilişkin beklenen getiri,

4-‘Plana ait varlıkların mali tablolara alınması ve değerlemesi: tazminatlar’ başlıklı maddenin birinci fıkrası kapsamında varlık olarak kayıtlara alınan ödeme haklarına ilişkin beklenen getiri,

5-Aktüeryal kazanç ve kayıplar,

6-Geçmiş hizmet maliyeti,

7-Planın sona ermesi veya kapsamının daraltılmasının etkileri.

g)‘Plana ait varlıkların mali tablolara alınması ve değerlemesi: tazminatlar’ başlıklı maddenin birinci fıkrası kapsamında varlık olarak mali tablolara alınan ödeme haklarının fiili getirisi yanında plana ait varlıkların fiili getirisi; ve

h)Varsa, aşağıdakileri de içerecek şekilde bilanço tarihi itibarıyla kullanılan aktüeryal varsayımlar;

- 1- İskonto oranları,
- 2- Mali tablolarda sunulan dönemler için plana ait varlıkların beklenen getiri oranları,
- 3- ‘Plana ait varlıkların mali tablolara alınması ve değerlemesi: tazminatlar’ başlıklı maddenin birinci fıkrası kapsamında varlık olarak mali tablolara alınan ödeme haklarının mali tablolarda sunulan dönemler için beklenen getiri oranları,
- 4- Beklenen maaş artış oranları (ve ayrıca bir planın gelecekteki fayda artışları için baz olarak belirlenmiş olan endeks veya diğer değişkenlerdeki değişimler),
- 5- Sağlık maliyetlerine ilişkin trendler,
- 6- Kullanılan diğer önemli aktüeryal varsayımlar.

Her bir aktüeryal varsayım mutlak değerleri (mutlak yüzde gibi) ile açıklanmalı ve farklı oranlar ve diğer değişkenler aralığı olarak verilmemelidir.

Bu maddenin birinci fıkrasının (b) bendi, planın türüne ilişkin genel bir açıklamanın dipnotlarda yapılmasını gerektirir. Bu tür bir tanım, hizmet süresine bağlı planları nihai emekli maaşı planlarından ve çalışma dönemi sonrası sağlık planlarından ayırır. Daha fazla detay zorunlu değildir.

Bir işletmenin birden fazla çalışan fayda planına sahip olması durumunda, mali tablolarda yapılacak açıklamalar toplam olarak, her bir plan için ayrı veya en kullanışlı olacağı düşünülen gruplar halinde yapılabilir. Gruplamalar aşağıda belirtilen kriterlere göre belirlenebilir:

a)Planların coğrafi özellikleri (Örnek; yurtiçi planların yurtdışı planlardan ayrılması) veya

b)Planların önemli ölçüde farklı risklere maruz olup olmadıkları (Örnek; düz emekli maaşı planlarını nihai emekli maaşı planlarından ve çalışma dönemi sonrası sağlık planlarından ayrılması).

Bir işletmenin belli bir plan grubu için toplu olarak açıklama yapması halinde, bu tür dipnot açıklamaları ağırlıklı ortalamalar veya göreceli olarak dar aralıklar şeklinde yapılır.

“Birden fazla işvereni ilgilendiren planlar” başlıklı maddenin ilgili fıkrası, belirli fayda planı gibi değerlendirilen birden fazla işvereni ilgilendiren belirli fayda planları hakkında ek açıklamalar yapılmasını gerektirir.

Bu Tebliğin ‘İlişkili Taraflar’ başlıklı Kısımında öngörüldüğü üzere, bir işletme aşağıda belirtilen hususlara ilişkin bilgileri mali tablo dipnotlarında açıklar;

- a)Çalışma dönemi sonrasına ilişkin fayda planları ile ilgili ilişkili taraf işlemleri ve
- b)Asli yönetici personel için öngörülen çalışma dönemi sonrasına ilişkin faydalar.

Bu Tebliğin ‘Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar’ başlıklı Kısımında öngörüldüğü üzere, bir işletme çalışma dönemi sonrasına ilişkin fayda sorumluluğundan kaynaklanan şarta bağlı yükümlülükleri hakkında açıklama yapar.

ALTINCI BÖLÜM

Çalışanlara Sağlanan Diğer Uzun Vadeli Faydalar

Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar

Madde 664. Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar aşağıdaki hususları ve benzerlerini kapsar.

- a)Uzun dönem ücretli ara vermeler (uzun dönem hizmet izni gibi)
- b)İşi tamamen bırakma veya diğer uzun süreli hizmet hakları

- c)Uzun dönem iş göremezlik ödeneği
- d)Hizmet tarihini takip eden oniki ay veya daha sonra ödenecek prim, ikramiye ve kar payları, ve
- e)Kazanıldığı dönemi takip eden oniki ay veya daha sonra ödenen ertelenen çalışan hakları.

Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydaların değerinin belirlenmesi, çalışma dönemi sonrasına ilişkin faydaların belirlenmesi kadar bir belirsizlik içermez. Bunun yanında, çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydaların kapsama alınması veya değişikliğe tabi tutulması nadiren önemli bir geçmiş hizmet maliyeti doğurur. Bu tür nedenlerle, bu Kısımdaki hükümler, çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydaların muhasebeleştirilmesinde basit yöntemler öngörür. Bu yöntem, aşağıdaki noktalarda, çalışma dönemi sonrasına ilişkin faydaların muhasebeleştirilme yönteminden farklılık gösterir.

a)Aktüeryal kazanç ve kayıplar herhangi bir limit uygulanmaksızın hemen muhasebeleştirilir,

b)Bütün geçmiş hizmet maliyetleri hemen muhasebeleştirilir.

Mali tablolara alma ve değerlendirme

Madde 665. Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalara ilişkin olarak bilançoda yer alan yükümlülük, aşağıdaki bakiyelerin net toplamını ifade eder;

a)Belirli fayda sorumluluğunun bilanço tarihi itibarıyla bugünkü değeri,

b)Eksi, yükümlülüğün ödenmesinde doğrudan kullanılacak olan plana ait varlıkların bilanço tarihi itibarıyla makul değeri,

Yükümlülüğün değerlendirilmesinde, bu Kısımın ‘Çalışma dönemi sonrasına ilişkin faydalar: belirli katkı planları’ başlıklı bölümünün ilk on maddesi uygulanır (“Bilanço” başlıklı maddenin birinci fıkrası ve ‘Gelir tablosu’ başlıklı maddenin birinci fıkrası hariç olmak üzere). Tazminatların mali tablolara alınmasında ve değerlendirilmesinde ‘Plana ait varlıkların mali tablolara alınması ve değerlendirilmesi: tazminatlar’ başlıklı maddenin birinci fıkra hükmü uygulanır.

Diğer kısımdaki hükümlerin varlık maliyetine dahil edilmesini gerektirdiği veya izin verdiği durumlar hariç, işletmeler çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar için, aşağıdaki tutarların net toplamını gelir (“Bilanço” başlıklı maddenin beşinci fıkrasına tabi) veya gider olarak mali tablolarına alırlar.

a)Cari hizmet maliyeti,

b)Faiz gideri,

c)Plana ait varlıkların beklenen getirisi ile “Plana ait varlıkların mali tablolara alınması ve değerlendirilmesi: tazminatlar” başlıklı madde kapsamında varlık olarak değerlendirilen tazminatların beklenen getirisi,

d)Hemen kayıtlara alınması gereken aktüeryal kazanç ve kayıplar,

e)Hemen kayıtlara alınması gereken geçmiş hizmet maliyeti,

f)Sona erme veya kapsam daraltmanın etkisi,

Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalardan birisi uzun dönemli iş görmezlik faydalarıdır. Faydanın düzeyi, hizmetin süresine bağlı ise, hizmet sunulduğunda yükümlülük doğar. Bu yükümlülüğe ilişkin değerlendirme, ödemenin yapılma gerekliliğine ilişkin olasılığı ve ödemenin yapılması beklenen süreyi yansıtır. Faydanın düzeyi, herhangi bir iş görmez durumdaki çalışan için hizmet süresinden bağımsız olarak aynı ise, bu tür faydaların beklenen maliyeti uzun dönemli iş görmezliğe sebep olacak bir olay gerçekleştiğinde kayıtlara alınır.

Mali tablolarda yapılacak açıklamalar

Madde 666. Bu kısımdaki hükümler, uzun dönemli çalışan hakları konusunda özel dipnot açıklamaları gerektirmese de, diğer kısımdaki hükümler dipnot açıklaması yapılmasını gerektirebilir.

YEDİNCİ BÖLÜM

Çalışmanın Sonlandırılmasına İlişkin Faydalar

Çalışmanın sonlandırılmasına ilişkin faydalar

Madde 667. Yükümlülük doğuran olay, çalışanın hizmetinden değil çalışmanın sonlandırılmasından kaynaklandığından, bu kısımdaki hükümler, çalışmanın sonlandırılmasına ilişkin faydaları, çalışanlara sağlanan diğer faydalardan ayrı olarak ele alır.

Mali tablolara alma

Madde 668. İşletmeler, ancak ve ancak, aşağıdaki durumlarda çalışmanın sonlandırılmasına ilişkin faydaları yükümlülük ve gider olarak mali tablolara alır;

a) Bir çalışanın veya çalışan grubunun normal emeklilik tarihinden önce işine son verilmesi; veya

b) Gönüllü işten ayrılmayı teşvik etmek için yapılan bir önerinin sonucu olarak çalışanın sonlandırılmasına ilişkin fayda sağlanması.

İşletmeler, ancak, geriye dönüşü olmayan detaylı resmi bir çalışmaya son verme planının varlığı halinde, çalışmaya son verme konusunda açık bir taahhüt altına girmiş kabul edilir. Bu detaylı plan, asgari düzeyde aşağıdakileri içermelidir:

a) Hizmet akdine son verilecek çalışanların yeri, görevi ve sayısı

b) Her bir iş sınıfı ve görevi için çalışmanın sonlandırılmasına ilişkin faydalar

c) Planın uygulama zamanı. Uygulama mümkün olan en kısa zamanda başlamalı ve uygulamanın sonlandırılma dönemi, planda önemli değişiklikler yaşanmayacak şekilde belirlenmelidir.

İşletmeler, çalışanlarının işine son verdiğinde, bu çalışanlara, yasa gereği veya sözleşme gereği veya çalışanlar veya temsilcileriyle yapılan diğer anlaşmalar gereği veya zımni kabulden doğan sorumluluk gereği veya eşit şekilde hareket etme isteğiyle, ödeme yapmak (veya diğer faydalar sağlamak) yükümlülüğü altına girmiş olabilir. Bu tür ödemeler, çalışmanın sonlandırılmasına ilişkin faydalardır. Çalışmanın sonlandırılmasına ilişkin faydalar, genellikle toplu ödemeler şeklinde olur, fakat bazı zamanlarda aşağıda belirtilenleri de içerir;

a) Emekliliğe ilişkin faydaların veya diğer iş sonrası faydaların, çalışanlara sağlanan fayda planı aracılığıyla dolaylı olarak veya doğrudan artırılması; ve,

b) Çalışanın işletmeye ekonomik fayda sağlayan ek hizmet sunmaması halinde, belirlenen bilgilendirme döneminin sonuna kadar olan ücret.

Çalışanlara sağlanan faydaların bazıları, çalışanın işten ayrılma gerekçesinden bağımsız olarak ödenebilir duruma gelir. Bu tür faydaların ödeneceği bellidir, fakat ödemelerin zamanlaması belli değildir. Bu tür ödemeler bazı ülkelerde çalışmanın sonlandırılmasına ilişkin tazminat veya çalışanın sonlandırılmasına ilişkin ikramiye olarak tanımlansa da, bunlar çalışma dönemi sonrası faydalardır ve işletmeler tarafından çalışma dönemi sonrası faydaları olarak mali tablolara alınır. Bazı işletmeler, gönüllü işten ayrılma durumunda, işletmenin çalışanın işine son verilmesi durumuna göre, daha düşük seviyede fayda sağlarlar. İşletmenin çalışanın işine son vermesi durumunda ödenebilir olan ek faydalar, çalışmanın sona erdirilmesine ilişkin faydadır.

Çalışmanın sona erdirilmesine ilişkin faydalar işletmelere gelecekte ekonomik fayda sağlamadığından derhal gider olarak muhasebeleştirilir.

Çalışmanın sonlandırılmasına ilişkin faydaların mali tablolara alındığı durumlarda, emekliliğe ilişkin faydalar veya çalışanlara ilişkin diğer faydalardaki kapsam daraltmalarının da muhasebeleştirilmesi zorunludur.

Değerleme

Madde 669. Bilanço tarihini takiben oniki aydan daha uzun sürede ödenecek olan çalışmanın sonlandırılmasına ilişkin faydalar ‘Aktüeryal varsayımlar: iskonto oranı’ başlıklı maddenin birinci fıkrasında belirtilen iskonto oranı kullanılarak indirime tabi tutulur.

Gönüllü işten ayrılmayı teşvik için teklif yapıldığı takdirde, çalışmanın sonlandırılmasına ilişkin faydaların değerlemesinde, teklife olumlu cevap vereceği tahmin edilen çalışan sayısı dikkate alınır.

Mali tablolarda yapılacak açıklamalar

Madde 670. Çalışmanın sonlandırılmasına ilişkin fayda tekliflerini kabul edecek olan çalışanların sayısı konusunda belirsizlik olduğunda, şarta bağlı bir yükümlülük vardır. Bu Tebliğin ‘Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler Ve Şarta Bağlı Varlıklar’ başlıklı Kısımında öngörüldüğü üzere, işletmeler kaynak çıkışı ihtimali uzak olmadığı sürece şarta bağlı yükümlülüklerle ilgili bilgi açıklarlar.

Bu Tebliğin ‘Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklik Ve Hatalar’ başlıklı Kısımında öngörüldüğü üzere, işletmeler raporlanan dönemin performansının açıklanmasında ölçek, nitelik ve sıklık açılarından önemli olan giderlerin içeriği ve tutarı hakkında açıklama yaparlar. Çalışmanın sonlandırılmasına ilişkin faydalar, açıklama gerektiren giderlerle sonuçlanabilir.

Bu Tebliğin ‘İlişkili Taraflar’ başlıklı Kısımında öngörüldüğü üzere, işletmeler asli yönetici personel için olan çalışmanın sonlandırılmasına ilişkin faydalar hakkında açıklama yaparlar.

SEKİZİNCİ BÖLÜM

Öz sermaye Kaynaklı Faydalar

Öz sermaye kaynaklı faydalar

Madde 671. Öz sermaye kaynaklı faydalar aşağıdakileri kapsar;

a) Makul değerinin (üçüncü şahıslara sunulmuş olsaydı) daha altındaki bir değer üzerinden çalışanlara sunulan işletme hisseleri, hisse senedi opsiyonları ve benzeri diğer öz sermaye araçları ve,

b) İşletme hisse senetlerinin gelecekteki piyasa değerine göre tutarı belirlenen nakit ödemeler.

Mali tablolara alma ve değerlendirme

Madde 672. Bu Kısımdaki hükümler öz sermaye kaynaklı faydaların mali tablolara alınması ve değerlemesi ile ilgili değildir.

Mali tablolarda yapılacak açıklamalar

Madde 673. Aşağıda belirtilen açıklamalar, mali tablo kullanıcılarının öz sermaye kaynaklı faydaların işletmelerin mali durumu, performansı ve nakit akımları üzerindeki etkilerini görmelerine yöneliktir. Öz sermaye kaynaklı faydalar;

a) Öz sermaye kaynaklı finansal araç ihraç edilmesini veya finansal araçların dönüştürülmesini gerekli kılarak işletmenin mali durumunu,

b)Çalışanlara hizmetleri karşılığında sağlanan nakdin veya diğer faydaların miktarını azaltmak suretiyle, işletmenin performansını ve nakit akımlarını, etkileyebilir.

Mali tablolarda aşağıdaki açıklamalar yapılır;

a)Öz sermaye kaynaklı planların niteliği ve şartları (kazanılmış faydalara ilişkin hükümler dahil),

b)Öz sermaye kaynaklı planlara ilişkin muhasebe politikası,

c)Öz sermaye kaynaklı planlar için mali tablolara alınan bakiyeler,

d)Dönem başı ve dönem sonu itibarıyla, öz sermaye kaynaklı planlar tarafından elde tutulan işletmenin kendi öz sermaye niteliğindeki finansal araçlarının (ve hisse senedi opsiyonları olması halinde, çalışanlar tarafından elde tutulan) sayısı ve şartları (varsa temettü ve oy hakları, dönüştürme hakları, kullanım tarihleri, kullanım fiyatları ve vade bitim tarihleri dahil). Dönem başı ve dönem sonu itibarıyla, çalışanların elde etmeyi hak ettiği bu tür finansal araçlar hakkında açıklama yapılmalıdır.

e)Dönem boyunca öz sermaye kaynaklı fayda planları veya çalışanlar için işletme tarafından ihraç edilen öz sermaye kaynaklı finansal araçların (veya öz sermaye kaynaklı planlar tarafından çalışanlara dağıtımı yapılan işletmenin kendisine ait öz sermayeye dayalı finansal araçları) sayısı ve şartları (varsa temettü ve oy hakları, dönüştürme hakları, kullanım tarihleri, kullanım fiyatları ve vade bitim tarihleri dahil) ve öz sermaye kaynaklı planlar veya çalışanlardan alınan herhangi türdeki faydanın makul değeri,

f)Dönem boyunca öz sermaye kaynaklı planlar kapsamında kullanılan hisse senedi opsiyonlarının sayısı, kullanım tarihleri ve kullanım fiyatları

g)Dönem boyunca gerçekleşen, öz sermaye kaynaklı fayda planları veya plan dahilindeki çalışanlar tarafından elde tutulan hisse senedi opsiyonlarının sayısı ve,

h)İşletmenin öz sermaye kaynaklı fayda planı veya onun adına sağlamış olduğu krediler ve garantilerin bakiye ve şartları

İşletme ayrıca aşağıda yer alan hususları mali tablo dipnotlarında açıklar;

a)Öz sermaye kaynaklı fayda planı tarafından elde tutulan işletmenin kendi öz sermaye kaynaklı finansal araçlarının dönem başı ve dönem sonu itibarıyla makul değeri; ve,

b)Dönem boyunca, işletme tarafından öz sermaye kaynaklı planlar veya çalışanlar için veya öz sermaye kaynaklı planlar tarafından çalışanlar için ihraç edilen işletmenin kendi öz sermaye niteliğindeki finansal araçlarının (hisse senedine dayalı opsiyonlar dışındakiler) ihraç tarihi itibarıyla makul değeri,

Makul değeri belirlemek pratik değil ise, bu durum mali tablo dipnotlarında açıklanır.

İşletmenin birden fazla öz sermaye kaynaklı tazminat planı bulunduğu, mali tablolarda yapılacak açıklamalar her bir plan için veya gruplama yapılarak toplam olarak verilebilir. Gruplama yapılırken, işletmenin bu tür planlar kapsamında öz sermaye cinsinden finansal araç ihraç etme yükümlülüğü ile cari dönemde bu yükümlülükte meydana gelecek değişiklikleri değerlendirmeyi sağlayacak en faydalı yöntem dikkate alınır. Bu tür gruplamalar, kapsamdaki çalışanların çalışma yerine ve kıdemine göre oluşturulabilir. İşletmenin plan grupları halinde toplam olarak dipnot açıklaması yapması durumunda, bu tür açıklamalar ağırlıklı ortalamalar veya nispeten dar aralıklar şeklinde sunulur.

İşletmenin çalışanları veya çalışan tazminat planları için hisse senedi opsiyonları ihraç etmesi halinde, dipnot açıklamaları toplam olarak veya gruplar halinde yapılabilir. Gruplama, ihraç edilebilecek hisselerin sayısı ve zamanlaması ile sonuçta elde edilecek nakde ilişkin değerlendirmenin en iyi şekilde yapılmasını sağlayacak şekilde yapılması şarttır. (Örnek; zarardaki opsiyonları, kardaki opsiyonlardan ayırmak faydalı olabilir. Ayrıca, uzlaşma fiyatı ve uzlaşma tarihleri çok geniş bir aralık içinde olan opsiyonlara ilişkin dipnot açıklamalarını toplamadan gruplar içinde bir araya getirmek faydalı olabilir.)

Aşağıdaki şartları sağlayan işletmelerin, bu Tebliğin ‘İlişkili Taraflar’ başlıklı Kısımında düzenlenen yükümlülükleri yerine getirmek için, ek dipnot açıklamaları yapmaları gerekebilir.

a) İşletme, yönetim kadrosundaki asli personele öz sermayeden kaynaklanan fayda sağlıyorsa,

b) İşletme, ana ortaklığı tarafından ihraç edilen menkul kıymetler şeklinde öz sermayeden kaynaklanan faydalar sağlıyorsa,

c) İşletme, öz sermayeden kaynaklanan fayda planları ile ilgili olarak, ilişkili taraf işlemlerine giriyorsa.

OTUZUNCU KISIM EMEKLİLİK PLANLARI

BİRİNCİ BÖLÜM Amaç, Kapsam ve Tanımlar

Amaç

Madde 674. Bu Kısımın amacı, emeklilik planlarının raporlanmasında uyulacak usul ve esasları belirlemektir.

Kapsam

Madde 675. Bu Kısımda, emeklilik planı, katılımcıların işverenlerinden ayrı bir raporlama birimi olarak tanımlanır. Emeklilik planlarının raporlanmasında bu Kısımda aksi belirtilmedikçe emeklilik haklarına ilişkin diğer kısımlarda yer alan hükümler aynen uygulanır.

Bu Kısımda emeklilik planları tüm katılımcıların bir grup olarak sınıflandırılması suretiyle muhasebeleştirilir ve raporlanır. Bu Kısımda yer alan hükümler katılımcılara bireysel olarak raporlama yapılmasını kapsamaz.

Bu Tebliğin “Çalışanlara Sağlanan Faydalar” başlıklı Kısmı işverenin mali tablolarında plan çerçevesinde çalışanların haklarına ilişkin maliyetlerin muhasebeleştirilmesini içerdiğinden bu Kısımdaki hükümler söz konusu Kısımda yer alan hükümleri tamamlayıcı bir nitelik taşır.

Emeklilik planları belirlenmiş katkı payı esaslı ve belirlenmiş fayda esaslı olabilir. Bu planların büyük bir bölümü, katkı paylarının yatırıldığı ve emeklilik haklarının ödendiği, aynı ya da farklı yasal kimlikleri olan veya mütevellileri bulunan veya bulunmayan ayrı fonlar oluşturulmasını gerektirir. Bu Kısımdaki hükümler bu tür fonların oluşturulup oluşturulmadığını ve mütevellileri olup olmadığına bakılmaksızın uygulanır.

Emeklilik planlarının sigorta şirketlerine yapılan yatırımlar sonucu oluşan varlıklar özel olarak yapılan yatırımlar gibi aynı muhasebe ve fonlama yükümlülüklerine tabidir. Dolayısıyla, sigorta şirketi ile yapılan anlaşmanın belirli bir katılımcı veya katılımcılar grubu adına yapılmış olması ve emeklilik haklarının yalnızca sigorta şirketinin sorumluluğu olması dışında kalan durumlarda sigorta şirketlerine yatırılan yatırımlar sonucu oluşan varlıklar da bu kısımda yer alan hükümler çerçevesinde muhasebeleştirilir.

Bu Kısımda yer alan hükümler kıdem tazminatı, erken emeklilik, işten çıkarılma, ertelenmiş tazminat sözleşmeleri, sağlık ve refah planları gibi çalışanlarla ilgili diğer faydaları içermez. Ayrıca, devlet tarafından sağlanan sosyal güvenlik uygulamaları da bu Kısımın kapsamı dışındadır.

Bazı emeklilik planları işveren haricinde başka kaynaklar tarafından da finanse edilmektedir. Bu Kısım bu tür planların raporlanması için de geçerlidir.

Emeklilik planları, çoğunlukla resmi anlaşmalara dayanır. Ancak resmi olmamakla beraber işverenin daha önce yapmış olduğu uygulamalar sonucunda sorumluluk taşıdığı bazı planlar da mevcuttur. Bazı planlar işverenin kendi yükümlülüklerini sınırlamasına izin verse dahi, çalışanların işten ayrılması durumuyla karşılaşabileceğinden işverenin bu planı iptal etmesi genellikle zor olmaktadır. Muhasebeleştirme ve raporlama gerekleri resmi planlarda olduğu gibi resmi olmayan planlarda da aynen uygulanır.

Emeklilik planlarının çoğu, katkıların yapıldığı ve çalışanlara emeklilik haklarına ilişkin ödemelerin yapıldığı farklı fonların oluşumunu sağlar. Bu fonlar fon varlıklarını bağımsız olarak yöneten kişi veya kuruluşlarca idare edilebilir. Bu kişiler veya kuruluşlar bazı ülkelerde mütevelliler diye adlandırılırlar. Müteveli terimi, bu Kısımda bir vakıf kurulup kurulmadığına bakılmaksızın bu kişi ve kuruluşları belirtmek için kullanılır.

Tanımlar

Madde 676. Bu Kısımda geçen;

Emeklilik planları: Çalışanlara hizmetlerinin bitiminde veya bitiminden sonra (yıllık maaş veya defaten ödeme şeklinde) sağlanacak faydaları veya bu faydaların sağlanması için işverenin katkılarını bir belgede yer alan şartlara veya işletmenin uygulamalarına dayanarak emeklilik öncesinde belirlenebilen veya tahmin edilebilen planları,

Belirlenmiş katkı payı esaslı planlar: Emeklilik hakkı olarak ödenecek tutarların, fona yapılan katkı ve bu katkı üzerinden kazanılan yatırım kazançlarından oluşan planları,

Belirlenmiş fayda esaslı planlar: Emeklilik hakkı olarak ödenecek tutarların, genelde çalışanların kazançlarına ve /veya hizmet sürelerine bağlı olan bir formüle dayanılarak hesaplandığı planları,

Fonlama: Gelecekteki emeklilik hakları ödemelerinden dolayı oluşacak sorumlulukları karşılamak üzere varlıkların, işverenin teşebbüsünden ayrı bir teşebbüse transferini,

Katılımcılar: Emeklilik planının üyeleri ve plan tarafından sağlanan faydalardan yararlanmaya hak kazanmış diğer kişileri,

Taahhüt edilen emeklilik haklarının bugünkü aktüeryal değeri: Çalışanların vermiş oldukları hizmete dayanılarak şimdiki ve geçmişteki çalışanlara ait emeklilik planı çerçevesinde gelecekte ödenmesi beklenen tutarların bugünkü değerini,

Kalıcı çalışan hakları: Çalışanların emeklilik planı çerçevesinde hizmetin devamlılığına bağlı olmayan kalıcı hakları,

Kıdem tazminatı: Bir işletmenin, mevcut İş Kanunu ile ilgili diğer mevzuat, toplu sözleşmeler veya benzeri diğer anlaşmalar çerçevesinde, çalışanların iş akitlerinin istifa ya da suistimal haricinde işveren tarafından fesh edildiği durumlarda, çalışanın çalışma süresi ve bir aylık maaşı esas alınarak hesaplanıp ödenen bedeli,

ifade eder.

Emeklilik haklarının ödenmesi için kullanılabilecek net varlıklar, planda yer alan varlıkların, taahhüt edilen emeklilik haklarının bugünkü aktüeryal değeri dışında kalan borçlardan arındırılmış kısmıdır.

İKİNCİ BÖLÜM

Emeklilik Planları

Emeklilik planları

Madde 677. Emeklilik planları genelde belirlenmiş katkı payı esaslı planlar veya belirlenmiş fayda esaslı planlar olarak tanımlanır ve her birinin kendine has ayırdedici özellikleri mevcuttur. Hem belirlenmiş katkı payı hem de belirlenmiş fayda esaslı planların

özelliklerini bir arada taşıyan planlar ve bu Kısım dahilinde belirlenmiş fayda esaslı planlar olarak kabul edilirler.

Belirlenmiş katkı payı esaslı planlar

Madde 678. Belirlenmiş katkı payı esaslı planlar ile ilgili raporlarda, sağlanacak faydalar için kullanılabilir net varlıklar tablosu ve fonlama politikası açıklanmalıdır.

Belirlenmiş katkı payı esaslı plan çerçevesinde, katılımcının gelecekte yararlanacağı faydalar, fonun verimliliği ve yatırım kazançları ile birlikte işverenin, katılımcının veya her ikisinin ödediği katkı payları ile saptanır. İşverenin sorumluluğu genellikle fona aktarılabilecek olan katkı paylarını ödemektir. Aktüeryal değerlendirmeler cari dönemde yatırılan katkı paylarına, gelecekte yatırılacak değişken seviyelerdeki katkı paylarına ve yatırım gelirlerine dayanılarak gelecekteki faydaları tahmin etmek için bazen kullanılabilir de normal şartlarda aktüer değerlendirmesine gerek bulunmaz.

Katılımcılar, gelecekte elde edecekleri faydanın seviyesini doğrudan etkilediğinden planın faaliyetleri ile yakından ilgilenirler. Katılımcılar, fayda sahiplerinin haklarının korunmasında kontrolün uygun bir şekilde yapılıp yapılmadığı ve katkı paylarının fona yatırılıp yatırılmadığını bilmek isterler. İşveren ise, planın verimli ve doğru olarak işleyişiyle ilgilenir.

Belirlenmiş katkı payı esaslı planın raporlanmasının amacı, plan ve planda yer alan yatırımların performansı hakkında periyodik olarak bilgi sağlanmasıdır. Bunun için genellikle aşağıdaki hususları içeren bir rapor hazırlanır.

a)Dönem içinde gerçekleşen önemli faaliyetlerin, plana ilişkin herhangi bir değişikliğin etkisinin, üyeliğin detaylarının, süresinin ve koşullarının tanımı;

b)Dönem faaliyetlerini yatırım performansını ve planın dönem sonundaki finansal durumunu kapsayan tablolar;

c)Yatırım politikaları.

Belirlenmiş fayda esaslı planlar

Madde 679. Belirlenmiş fayda esaslı planlar ile ilgili raporlar aşağıda yer alan (a) ya da (b) şıklarında açıklanan hususlardan birini kapsamalıdır:

a)Aşağıdaki hususları içeren tablo:

1- Emeklilik haklarının ödenmesi için kullanılabilir net varlıklar,

2-Kalıcı ve kalıcı olmayan çalışan haklarının ayrımının yapıldığı taahhüt edilen emeklilik haklarının bugünkü aktüeryal değeri,ve

3- Ortaya çıkan fazlalık yada açık;

b) Kalıcı ve kalıcı olmayan çalışan haklarının ayrımının yapıldığı taahhüt edilen emeklilik haklarının bugünkü aktüeryal değerini içeren bir notu veya rapor ekindeki aktüer raporunda atıf yapılan aynı bilgiyi kapsayan emeklilik haklarının ödenmesi için kullanılabilir net varlıklar tablosu.

Rapor tarihi itibarıyla aktüeryal değerlendirme yapılmamışsa, yapılan değerlemeye temel teşkil etmek üzere en yakın tarihli aktüeryal değerlendirme raporu bu raporun tarihide belirtilerek kullanılmalıdır.

Taahhüt edilen emeklilik haklarının bugünkü aktüeryal değerinin bulunmasında, ya bugünkü maaş seviyeleri yada kullanılan varsayımların açıklamasıyla birlikte gelecekteki tahmini maaş seviyelerinden biri kullanılarak, planda yer alan koşullar çerçevesinde, söz konusu tarihe kadar oluşan hizmet ile ilgili taahhüt edilen emeklilik hakları dikkate alınmalıdır. Taahhüt edilen emeklilik haklarının bugünkü aktüeryal değeri üzerinde önemli etkisi olan aktüeryal varsayımlardaki değişikliklerin etkileri de raporda belirtilmelidir.

Rapor, taahhüt edilen emeklilik haklarının bugünkü aktüeryal değeri ile emeklilik haklarının ödenmesi için kullanılacak net varlıklar arasındaki ilişkiyi ve taahhüt edilen emeklilik haklarına kaynak sağlama politikasını açıklamalıdır.

Belirlenmiş fayda esaslı planlarda raporlamanın amacı, zaman içerisinde biriken kaynaklar ile plan tarafından sağlanacak fayda arasındaki ilişkiyi değerlendirmekte yararlı olacak olan planın faaliyetleri ve mali kaynakları hakkında periyodik olarak bilgi sağlamaktır. Bunun için genellikle aşağıdaki hususları içeren bir rapor hazırlanır.

- a) Dönem içinde gerçekleşen önemli faaliyetlerin tanımı, planla ilgili değişiklerin etkisi, üyelik şartları ve koşullar,
- b) Dönemle ilgili faaliyetleri yatırım performansını ve planın dönem sonundaki mali durumunu gösteren,
- c) Tabloların bir bölümü veya ayrı bir rapor olarak aktüeryal bilgi,
- d) Yatırım politikalarının açıklanması.

Taahhüt edilen emeklilik haklarının bugünkü aktüeryal değeri

Madde 680. Emeklilik haklarına ilişkin bir planda gelecekte beklenen ödemelerin bugünkü değeri cari maaş seviyeleri veya katılımcıların emekli olacakları tarihe kadar olan tahmini maaş seviyeleri kullanılarak hesaplanır ve rapor edilir.

Cari maaş seviyeleri yaklaşımını benimsenmesinin nedenleri aşağıda yer almıştır.

a) Planda yer alan her bir katılımcıya ait tutarların toplamı olan taahhüt edilen emeklilik haklarının bugünkü aktüeryal değeri, tahmini maaş seviyelerinin daha fazla varsayımlar içermesi nedeni ile cari maaş seviyeleri kullanılarak daha gerçekçi olarak hesaplanır.

b) Maaş artışıyla bağlantılı olarak meydana gelecek fayda artışları, maaş artışının gerçekleştiği tarihte planın yükümlülüğü haline gelir, ve;

c) Cari maaş seviyesi kullanılarak hesaplanan taahhüt edilen emeklilik haklarının bugünkü aktüeryal değeri, genellikle planın kesintiye uğraması veya sona erdirilmesi halinde ödenecek olan tutarla daha yakından ilişkilidir.

Tahmini maaş seviyeleri yaklaşımının benimsenmesinin nedenleri ise aşağıdaki gibidir:

a) Yapılan varsayımlar ve tahminlerden bağımsız olarak mali bilgiler devamlılık esasına göre hazırlanır.

b) Nihai ödeme planlarında, sağlanacak fayda emeklilik tarihinde veya buna yakın bir tarihteki maaşlar dikkate alınarak belirlenir. Bu nedenle katkı payları ve yatırım geri dönüş oranı tahmin edilmelidir;

c) Sağlanan kaynakların büyük bir bölümü tahmini maaşlara dayandığından maaş tahminlerindeki sapmalar; raporlama esnasında planda fazladan fon ayrılmış veya planda yeterli fon ayrılmamışken fon seviyesinin yeterli olarak görülmesine neden olabilir.

Cari ücretlere dayanan taahhüt edilen emeklilik haklarının bugünkü aktüeryal değeri, raporlama tarihinde, kazanılmış faydalar ile ilgili yükümlülükleri belirtmek amacıyla raporda yer alır. Tahmini ücretlere dayanan taahhüt edilen emeklilik haklarının bugünkü aktüeryal değeri ise fonlamanın temelini teşkil eden devamlılık esasına göre potansiyel yükümlülüğün boyutunu belirtmek amacıyla raporda yer alır. Taahhüt edilen emeklilik haklarının bugünkü aktüeryal değerinin içeriğinin daha iyi anlaşılabilir yorumlanabilmesi amacıyla raporda yeterli açıklamalara yer verilmelidir. Bu açıklama, planlanmış fonların ve tahmini ücretlere dayanan kaynak bulma politikasının yeterliliği hakkında bilgi vererek sağlanabilir. Bu hususlar mali bilgilerin veya aktüeryal raporunun içinde yer alır.

Aktüeryal değerlemenin sıklığı

Madde 681. Rapor tarihinde herhangi bir aktüeryal değerleme hazırlanmamış ise, en yakın tarihli değerleme baz alınır ve söz konusu değerlemenin tarihi raporda belirtilir.

Raporun içeriği

Madde 682. Belirlenmiş fayda esaslı planlarda aktüeryal bilgi aşağıda yer alan içeriklerden biri kullanılarak açıklanır.

a) Emeklilik haklarının ödenmesi için kullanılabilecek net varlıkları, taahhüt edilen emeklilik haklarının bugünkü aktüeryal değerini ve bunların sonucunda ortaya çıkan fazlalık veya açığı gösteren bir tablo rapora dahil edilir. Planla ilgili rapor ayrıca emeklilik haklarının ödenmesi için kullanılabilecek net varlıklardaki değişim ve taahhüt edilen emeklilik haklarının bugünkü aktüeryal değerindeki değişimi gösteren tabloları da içermelidir. Rapor, taahhüt edilen emeklilik haklarının bugünkü aktüeryal değerini destekleyen ayrı bir aktüer raporunu da içerir.

b) Emeklilik haklarının ödenmesi için kullanılabilecek net varlıklar tablosu ve emeklilik haklarının ödenmesi için kullanılabilecek net varlıklardaki değişim tablosunu içeren bir rapor hazırlanır. Taahhüt edilen emeklilik haklarının bugünkü aktüeryal değeri, dipnotlarda açıklanır. Rapor, ayrıca taahhüt edilen emeklilik haklarının bugünkü aktüeryal değerini destekleyen ayrı bir aktüer raporunu da içerir.

c) Ayrı bir aktüer raporunda yer alan taahhüt edilen emeklilik haklarını bugünkü değeri ile birlikte emeklilik haklarının ödenmesi için kullanılabilecek net varlıklar tablosu ve emeklilik haklarının ödenmesi için kullanılabilecek net varlıklardaki değişim tablosunu içeren bir rapor hazırlanır.

Her şekilde de yönetim raporu şeklinde bir müteveli rapor ve yatırım raporu, hazırlanan tablolara eklenir.

Bu Kısım, taahhüt edilen emeklilik haklarıyla ilgili bilgilerin ayrı bir aktüeryal raporunda yer alması görüşünü kabul etmekte, ancak, taahhüt edilen emeklilik haklarının bugünkü aktüeryal değerinin sayısal tespitine karşı olan eleştirileri reddetmektedir. Bundan dolayı (a) ve (b) bentlerinde bahsedilen rapor uygulamaları bu Kısım kapsamında kabul edilebilir. (c) bendinde bahsedilen rapor biçimi de mali bilgilerin raporun ekinde taahhüt edilen emeklilik haklarının bugünkü aktüeryal değerini gösteren bir aktüer raporunu da kapsamaması durumunda bu Kısım tarafından kabul edilmektedir.

Planda yer alan varlıkların değerlemesi

Madde 683. Emeklilik planlarında yer alan yatırımlar makul değeri ile gösterilmelidir. Menkul kıymetlerde makul değer, piyasa değeridir. Makul değerın tespit edilmesinin mümkün olmadığı plan yatırımlarında, makul değerin neden tespit edilemediği dipnotlarda açıklanmalıdır.

Menkul kıymetlerin rapor tarihindeki değerinin ve dönem içinde yapılan yatırımın performansının en faydalı ölçüm metodu olması nedeni ile menkul kıymetlerin makul değeri genellikle piyasada oluşan değerlerdir. Sabit geri ödeme değeri olan ve planın yükümlülüklerini karşılamak üzere elde tutulan menkul kıymetler, itfasına kadar sabit getirisini gösterecek şekilde sunulur. Bir işletmede pay sahipliği gibi planda yer alan yatırımın makul değerinin tespitinin mümkün olmadığı durumlarda makul değerin niçin tespit edilemediğinin sebepleri açıklanmalıdır. Yatırımların piyasa değerinin veya makul değerinin dışında bir değerle gösterildiği durumlarda ise makul değer ayrıca belirtilir. Fonun faaliyetlerinde kullanılan varlıklar, ilgili Kısım hükümlerine göre muhasebeleştirilmelidir.

Kıdem tazminatları

Madde 684. Türkiye’deki mevcut İş Kanunu ve bu kanuna dayalı toplu sözleşme, iş akdi gibi anlaşmalardan dolayı ortaya çıkan kıdem tazminatlarının bu Tebliğin “Çalışanlara Sağlanan Faydalar” başlıklı Kısımında yer verilen hükümler çerçevesinde muhasebeleştirilir. Bilanço tarihi itibarıyla hesaplanan azami yükümlülük bilançoda, cari dönem artışları ise ilgili gider hesaplarında gösterilir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

Kamuya Açıklanacak Hususlar

Kamuya açıklanacak hususlar

Madde 685. Belirlenmiş katkı payı esaslı plan ve belirlenmiş fayda esaslı emeklilik planları ile ilgili raporlarda aşağıdaki hususlara yer verilir.

a) Emeklilik haklarının ödenmesi için kullanılabilecek net varlıkların değişim tablosu,

b) Uygulanan önemli muhasebe politikalarının özeti;

c) Planın içeriği ve rapor edilen dönem esnasında planda olan değişikliklerin etkileri.

Emeklilik planları ile ilgili raporlarda ise uygulanabildiği durumlarda aşağıdaki hususlar yer alır:

a) Aşağıdaki hususları içeren emeklilik haklarının ödenmesi için kullanılabilecek net varlıklar tablosu;

1- Uygun olarak sınıflandırılmış dönem sonundaki varlıklar;

2- Varlıkların değerlendirme yöntemi;

3- Net varlıkların %5’i ya da herhangi türdeki bir menkul kıymetin %5’ini aşan yatırımların detaylandırılması;

4- İşveren yatırımlarının detayı;

5- Taahhüt edilen emeklilik haklarının bugünkü aktüeryal değeri dışındaki yükümlülükler;

b) Aşağıdaki hususları içeren emeklilik haklarının ödenmesi için kullanılabilecek net varlıklardaki değişim tablosu;

1- İşveren katkıları,

2- Çalışan katkıları,

3- Yatırım gelirleri (faiz veya kar payı gibi),

4- Diğer gelirler,

5- Emeklilik hakkı ödemeleri veya borçları (Örnek; emeklilik, ölüm, sakatlık ve götürü ödeme şeklinde analizleri ile birlikte),

6- Yönetim giderleri,

7- Diğer giderler,

8- Gelir vergileri,

9- Yatırımlardan kaynaklanan kar ve zararlar ile yatırım değerindeki değişimler,

10- Diğer planlardan ve diğer planlara yapılan transferler,

c) Fon politikasının tanımı,

d) Belirlenmiş fayda esaslı plan için, cari veya tahmini maaş seviyeleri kullanılarak, planda yer alan şartlar ve rapor tarihine kadar verilen hizmete dayanılarak kalıcı ve kalıcı olmayan çalışan haklarının ayrımının da yapıldığı taahhüt edilen emeklilik haklarının bugünkü değeri (bu bilgiler raporda yer alan mali bilgilerle ilgili olarak rapora eklenecek olan aktüer raporunda yer alır),

e) Belirlenmiş fayda esaslı plan için ,yapılan önemli aktüeryal varsayımlar ile taahhüt edilen emeklilik haklarının bugünkü aktüeryal değerinin hesaplanmasında kullanılan metodun tanımlanması.

Emeklilik haklarına ilişkin planlarla ilgili raporlar raporun bir parçası olarak veya ayrı bir rapor olarak planın tanımını içerir. Bu tanım aşağıdakileri kapsar:

- a) İşverenlerin ve kapsanan çalışan gruplarının isimleri,
 - b) Uygun bir sınıflandırma yapılarak emeklilik haklarından yararlanan katılımcıların ve diğer katılımcıların sayısı,
 - c) Plan türü (belirlenmiş fayda ve katkı esaslı),
 - d) Üyelerin plana mali katkıda bulunup bulunmadığını açıklayan bir not,
 - e) Üyelere taahhüt edilen emeklilik haklarının tanımı,
 - f) Planın sona ermesiyle ilgili koşulların açıklanması,
 - g) Raporun kapsadığı dönem boyunca bir önceki hususlarda oluşan değişiklikler,
- Raporda son değişiklikleri içeren bilgilerin bulunduğu, planın tanımlandığı ve kullanıcıların bilgisine sunulabilecek diğer belgelere başvurulabilir.

OTUZBİRİNCİ KISIM TARIMSAL FAALİYETLER

BİRİNCİ BÖLÜM Amaç, Kapsam ve Tanımlar

Amaç

Madde 686. Bu Kısımın amacı, tarımsal faaliyetle ilgili işlem ve olayların muhasebeleştirilmesi ve kamuya açıklanmasına ilişkin ilke ve esasları belirlemektir.

Kapsam

Madde 687. Bu Kısım, tarımsal faaliyetle ilgili olmak kaydıyla, canlı varlıklar, hasat noktasındaki tarımsal ürünler ve bu Kısımın kapsamındaki devlet teşvikleri için uygulanır. Ancak, tarımsal faaliyetle ilgili olmasına karşın, arsa, arazi ve maddi olmayan varlıklara ilişkin hükümler bu Kısımda düzenlenmemiştir.

Bu Kısım, işletmenin sahip olduğu canlı varlıkların hasatıyla elde edilen tarımsal ürünler için yalnızca hasat noktasında uygulanır. Hasat sonrasında ise, tarımsal ürünler için bu Tebliğin “Stoklar” veya uygun olan bir başka Kısım uygulanır. Örnek; bu Kısım, üzüm yetiştiren bir şarap tacirinin üzümden şarap imal etmesinde olduğu gibi, tarımsal ürünün hasattan sonra işlenmesiyle ilgili değildir. Tarımsal faaliyetin doğal bir uzantısı olmasına ve biyolojik bir dönüşüme benzemesine karşın, tarımsal ürünlerin işlenmesi, bu Kısımda tanımlanan tarımsal faaliyet kapsamına girmez.

Tanımlar

Madde 688. Bu Kısımda geçen;

Tarımsal faaliyet: Satış amacıyla canlı varlıkların türevlerine veya tarımsal ürünlere biyolojik dönüşüm vasıtasıyla dönüştürülmesi işlemlerinin işletme tarafından yönetilmesi sürecini,

Tarımsal ürün: Sahip olunan canlı varlıkların hasat edilmesiyle elde edilen ürünleri,

Canlı varlıklar: Canlı hayvan veya bitkileri,

Biyolojik dönüşüm: Canlı varlıkların niteliğinde veya niceliğinde değişiklik yaratan yetiştirme, üretme, bozulma, çürüme veya üreme gibi işlemleri,

Canlı varlık grubu: Benzer hayvan ve bitkilerin bir araya getirildiği varlık kümesini,

Hasat: Canlı varlıktan ürün elde edilmesi veya canlı varlığın ömrünü tamamlamasını,

Makul Değer: Bilgili ve istekli taraflar arasında, herhangi bir ilişkiden etkilenilmeyecek şartlar altında bir varlığın el değiştirebileceği fiyat veya yükümlülüklerin yerine getirilmesinde esas teşkil edecek olan meblağı,

Net makul değer: Canlı varlığın veya tarımsal ürünün makul değerinden satış noktasında katlanılması beklenen tahmini maliyetlerin indirilmesiyle bulunan tutarı,

Kayıtlı Değer: Birikmiş amortisman, itfa payları ve değer düşüklükleri düşüldükten sonra bir varlığın bilançoda izlenen değerini,

Aktif piyasa: Piyasada işlem gören varlıkların homojen olduğu, istekli alıcı ve satıcıların bulunduğu ve fiyatların kamuya açık olduğu piyasaları,

Devlet teşvikleri: Devlet Teşvik ve Yardımları” başlıklı Kısımda tanımlanan teşvikleri, ifade eder.

Makul değer bir varlığın mevcut konumuna göre belirlenir. (Örnek; bir çiftlikteki ineğin makul değeri, ilgili piyasada geçerli olan inek fiyatından ineğin nakliyesi ve piyasaya getirilmesine kadar katlanılan diğer maliyetlerin indirilmesiyle bulunur.)

Tarımsal faaliyet, aşağıda ortak özellikleri belirtilen; çiftçilik, ormancılık, yıllık veya yıllara yaygın tarım ürünü yetiştiriciliği, tarlacılık, çiçekçilik, su ürünleri yetiştiriciliği gibi çeşitli faaliyet alanlarını kapsar:

a) Biyolojik dönüşüme yatkınlık: Canlı hayvan ve bitkiler biyolojik dönüşüme yatkındırlar.

b) Biyolojik dönüşüm yönetimi: İşletme yönetimi, gıda seviyesi, nem oranı, sıcaklık, ışık ve verimlilik gibi biyolojik dönüşümün gerçekleştiği koşulları sabitleyerek veya geliştirerek dönüşümü kolaylaştırır. Biyolojik dönüşüm yönetimi, tarımsal faaliyeti işletmenin diğer faaliyetlerinden farklı kılar. (Örnek; yönetilmeyen kaynaklar üzerinden gerçekleştirilen hasat işlemi (okyanus balıkçılığı, doğal ormanların kesimi) tarımsal faaliyet değildir.)

c) Biyolojik dönüşümün ölçümü: Biyolojik dönüşüm sonucunda canlı varlığın niteliğinde (yoğunluk, genetik özellikler, olgunluk, protein ve yağ içeriği, lif sıklığı) veya niceliğinde (ağırlık, lif uzunluğu veya kalınlığı, nesil, metre küp, filiz sayısı) meydana gelen değişim rutin bir yönetim faaliyeti olarak ölçülür ve izlenir.

Biyolojik dönüşüm; büyüme (hayvanın veya bitkinin niteliğinde veya niceliğinde gelişme), bozulma (hayvanın veya bitkinin niteliğinde veya niceliğinde azalma), üreme (yeni canlı varlık yaratma) yoluyla varlıklarda değişim meydana getirme veya çay yaprağı, yün, süt ve usare gibi tarımsal ürün üretimi ile sonuçlanır.

İKİNCİ BÖLÜM

Canlı Varlık ve Tarımsal Ürünlerin Mali Tablolara Alınması ve Değerlemesine İlişkin Esaslar

Canlı varlık ve tarımsal ürünlerin mali tablolara alınması

Madde 689. Canlı varlık veya tarımsal ürünler, ancak söz konusu varlığın işletmenin kontrolünde bulunması, varlıktan beklenen ekonomik faydanın işletme tarafından elde edilebilecek olması ve varlığın makul değeri veya maliyetinin güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi halinde mali tablolara alınır.

Varlıktan beklenen ekonomik fayda ise genellikle fiziki özellikler dikkate alınarak ölçülür.

Canlı varlıkların değeri

Madde 690. Canlı varlıklar mali tablolara ilk defa alındığında ve her bir bilanço döneminde net makul değeriyle değeri. Makul değeri güvenilir bir biçimde ölçülemediği durumlara ilişkin bu Kısımda düzenlenen özel hükümler saklıdır.

Tarımsal ürünlerin değeri

Madde 691. Canlı varlıkların hasatıyla elde edilen tarımsal ürünler hasat noktasındaki net makul değeriyle değeri. Bu tutar, tarımsal ürünün bu Tebliğin Stoklar veya uygun olan bir başka Kısımının uygulanmaya başlandığı tarihteki elde etme maliyetine eşittir.

Makul değeri belirlenmesi

Madde 692. Satış noktasında katlanılan maliyetler; aracılara ve simsarlara ödenen komisyonlar, düzenleyici otoriteler ve mal borsaları tarafından konulan vergiler ve gümrük vergilerini içerir. Ancak, nakliyat ve varlığın piyasaya getirilmesine kadar katlanılan diğer maliyetler bunlara dahil değildir.

Makul değeri daha kolay belirlenebilmesi için canlı varlıkları veya tarımsal ürünleri yaşları veya kaliteleri gibi önemli özelliklerine göre sınıflandırmak mümkündür. İşletmeler söz konusu özellikleri piyasada fiyatlamaya esas teşkil eden özellikleri dikkate alarak belirler.

İşletmeler genellikle sahibi oldukları canlı varlık veya tarımsal ürünlerin ilerideki bir tarihte satışa konu edildiği sözleşmelere taraf olurlar. Ancak, makul değeri belirlenmesinde sözleşme fiyatlarının dikkate alınması gerekli değildir; zira, makul değeri alıcı ve satıcıların işlem yapmaya istekli olduğu cari piyasayı yansıtır. Dolayısıyla, canlı varlık veya tarımsal ürünlerin makul değeri sözleşmeye göre ayarlanmaz. Bazı durumlarda, canlı varlık veya tarımsal ürünlere ilişkin satış sözleşmesi bu Tebliğin “Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar” başlıklı Kısımında tanımlanan bir külfetli/zararda sözleşme olabilir.

Canlı varlık veya tarımsal ürünlerin aktif bir piyasası varsa, bu piyasada geçerli olan fiyat makul değeri belirlenmesine esas teşkil eder. İşletmenin birden fazla aktif piyasaya erişebilmesi söz konusu ise, işletme bunlardan en uygun olanını kullanır. (Örneğin; iki aktif piyasaya erişilebiliyorsa, yalnızca kullanılması beklenen piyasada geçerli olan fiyat dikkate alınır.)

Aktif bir piyasa bulunmuyorsa; işlem tarihi ile bilanço tarihi arasında ekonomik koşullarda önemli bir değişiklik olmaması kaydıyla piyasada geçerli olan en son işlem fiyatına, farklılıklara ilişkin düzeltmelerin yapılması kaydıyla benzer varlıkların piyasa fiyatlarına ve meyve bahçesinin hektar; ineğin ise kilo cinsinden değeri gibi sektör modellerine ilişkin bilgilerden biri veya daha fazlası, elde edilebildiği takdirde, makul değeri belirlenmesinde kullanılır.

Bazı durumlarda, bir önceki bentte belirtilen bilgi kaynakları farklı makul değeri sonuçlarını doğurabilir. İşletme, az sayıdaki makul tahmin arasından en güvenilir makul değeri tahminine ulaşmak amacıyla bu farklılıkların nedenlerini göz önünde bulundurur.

Yine, bazı durumlarda mevcut konumu itibarıyla canlı varlık için piyasa fiyatı elde edilemeyebilir. Bu durumda, varlıktan elde edilmesi beklenen net nakit akımlarının piyasada geçerli olan vergi öncesi iskonto oranı kullanılarak iskonto edilmesiyle bulunan bugünkü değeri makul değeri belirlenmesinde dikkate alınır.

Bugünkü değeri hesaplanmasında amaç canlı varlığın mevcut konumu itibarıyla makul değeri belirlemektir. İşletme, uygun iskonto oranını belirlerken ve beklenen net nakit akımlarını tahmin ederken bu amacı dikkate alarak hareket eder. Canlı varlığın mevcut

konumu, ilave biyolojik dönüşümlerden ve işletmenin biyolojik dönüşüm, hasat ve satışla ilgili gelecekteki faaliyetlerinden kaynaklanan değer artışlarını içermez.

Bu hesaplamada, varlıkların finansmanı, vergilendirme veya hasat sonrasında biyolojik varlığın eski haline getirilmesi (Örnek; kesilen suni orman ağaçlarının yerine yenisinin dikilmesi) ile gerçekleşen nakit akımları dikkate alınmaz.

Herhangi bir ilişkiden etkilenmeyecek şartlar altında, fiyatta mutabakata varılırken bilgili ve istekli alıcı ve satıcılar, nakit akımlarında gerçekleşmesi olası değişimleri göz önünde bulundururlar. Makul değer de bu olası değişimlerin etkilerini yansıtır. Buna göre, işletmeler tarafından nakit akımlarında gerçekleşmesi olası değişimlere ilişkin beklentiler beklenen nakit akımlarının, iskonto oranının veya her ikisinin birden belirlenmesi sürecinde dikkate alınır. Uygun iskonto oranının belirlenmesinde, bazı varsayımların mükerrerliğini veya ihmali önlemek amacıyla beklenen nakit akımları tahmin edilirken kullanılanlarla uyumlu olan varsayımlar kullanılır.

Elde etme maliyeti; maliyete ilk kez katlandıktan sonra biyolojik dönüşümün çok düşük bir seviyede gerçekleşmesi (Örnek; bilanço tarihinden hemen önce ekilen meyve ağacı fideleri) veya biyolojik dönüşümün fiyatlar üzerine olan etkisinin önemli görülmemesi (Örnek; 30 yıllık bir çam ağacı üretim döngüsü içerisinde ilk büyüme) halinde makul değere yaklaşır.

Suni orman ağaçlarında olduğu gibi canlı varlıklar genelde araziyle bitişiktir. Araziyle bitişik canlı varlıkların ayrı bir piyasası bulunmayabilir; ancak, canlı varlıklar, işlenmemiş arazi ve arazi geliştirmelerinin bir paket halinde var olduğu birleşik varlıkların aktif bir piyasası olabilir. Birleşik varlıklara ilişkin bilgi canlı varlığın makul değerinin belirlenmesinde kullanılabilir. (Örnek; işlenmemiş arazi ile arazi geliştirmelerinin makul değeri canlı varlıkların makul değerine ulaşılabilmesini teminen birleşik varlıkların makul değerinden düşülebilir.)

Canlı varlıklara ilişkin kazanç ve zararlar

Madde 693. Canlı varlıkların, net makul değeriyle mali tablolara ilk defa alınmasından ve bu tutarda gerçekleşen bir değişiklikten kaynaklanan kazanç veya zararlar oluştuğu dönemde net kar veya zararın hesaplanmasında dikkate alınır.

Canlı varlıklar mali tablolara ilk defa alındığında, varlığın makul değerinden satış noktasında katlanması beklenen maliyetlerin indiriliyor olması nedeniyle zarar oluşabilir. Diğer taraftan, mali tablolara ilk alınmada buzağı doğduğunda olduğu gibi kazanç da oluşabilir.

Tarımsal ürünlere ilişkin kazanç ve zararlar

Madde 694. Tarımsal ürünlerin net makul değeriyle mali tablolara ilk defa alınmasından kaynaklanan kazanç veya zararlar oluştuğu dönemde net kar veya zararın hesaplanmasında dikkate alınır.

Hasat sonucunda tarımsal ürünlerin mali tablolara ilk defa alınmasından kazanç veya zarar oluşabilir.

Makul değer in güvenilir bir biçimde ölçülememesi

Madde 695. Canlı varlıkların makul değerinin güvenilir bir biçimde ölçülebileceği varsayılır. Bu varsayım yalnızca, piyasa değerleri bulunmayan ve makul değerine ilişkin alternatif tahminleri güvenilir bir biçimde belirlenemeyen canlı varlıkların ilk defa mali tablolara alınmasında çürütülebilmektedir. Bu durumda, canlı varlığın kayıtlı değeriyle değerlendirilmesi gerekmektedir. Söz konusu varlığın, makul değeri güvenilir bir biçimde belirlenebilir hale geldiğinde ise, varlık net makul değeriyle değerlendirilir.

Birinci fıkrada belirtilen varsayım yalnızca mali tablolara ilk alınma sırasında yürütülebilir. Canlı varlıklarını daha önce makul değer esasına göre değerleyen işletmeler söz konusu varlık elden çıkarılana kadar bu uygulamaya devam eder.

Tarımsal ürünler her halükarda hasat noktasındaki net makul değeriyle değerlendirilir. Hasat noktasında tarımsal ürünlerin makul değerinin her zaman güvenilir bir biçimde ölçülebildiği kabul edilir.

Elde etme maliyeti, birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğünün belirlenmesinde bu Tebliğin “Stoklar”, “Maddi Varlıklar” ve “Varlıklarda Değer Düşüklüğü” başlıklı Kısımlarında düzenlenen hükümleri dikkate alınır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

Devlet Teşvikleri

Karşılıksız verilen teşviklerin mali tablolara alınması

Madde 696. Net makul değer ile değerlendirilen canlı varlıklara ilişkin olarak verilen karşılıksız devlet teşvikleri, yalnızca alacak haline geldiğinde, gelir olarak mali tablolara alınır.

Koşullu olarak verilen teşviklerin mali tablolara alınması

Madde 697. Aynı şekilde değerlendirilen canlı varlıklara ilişkin devlet teşvikleri belirli tarımsal faaliyetlerde bulunulmaması ile ilgili kısıtlamalar da dahil koşullu olarak verilmişse, söz konusu teşvikler, yalnızca koşullar yerine getirildiğinde, gelir olarak mali tablolara alınır.

Devlet teşvikleri çok değişik koşullar ile verilebilir. (Örnek; devlet, işletmeye belirli bir yeri 5 yıl süreyle ekip biçmesi için teşvik verebilir ve bu faaliyeti 5 yıldan daha az bir süre için yapması halinde tüm teşviğin iade edilmesi şartını getirebilir.) Bu durumda, söz konusu teşvik 5 yıllık süre dolmadıkça gelir olarak mali tablolara alınmaz. Diğer taraftan, koşullar, aradan geçen süre zarfına bağlı olarak verilen teşviğin işletmece kazanılmasına imkan tanıyorsa, söz konusu teşvik zaman orantılı gelir olarak mali tablolara alınır.

Devlet teşvikleri, kayıtlı değeriyle değerlendirilen canlı varlıklarla ilgili olduğunda, bu Tebliğin “Devlet Teşvik ve Yardımları” başlıklı Kısmı uygulanır. Net makul değeriyle değerlendirilen canlı varlıklara ilişkin devlet teşvikleri ile ilgili uygulama anılan Kısımda belirtilenden farklıdır. Söz konusu Kısım canlı varlık ancak kayıtlı değeriyle değerlendirildiğinde uygulanır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

Kamuya Açıklanacak Hususlar

Kazanç ve zararlar

Madde 698. Cari dönem boyunca, canlı varlık ve tarımsal ürünlerin mali tablolara ilk defa alınmasından ve canlı varlıkların net makul değerinde meydana gelen değişikliklerden kaynaklanan toplam kazanç veya zararlar açıklanır.

Canlı varlık grupları

Madde 699. Her bir canlı varlık grubuna ilişkin açıklama yapılması şarttır.

Bu açıklamanın sayısal veya düzyazı olarak yapılması mümkündür. İşletmelerin her bir canlı varlık grubu için tüketilebilir/üreyen veya olgunlaşmış/olgunlaşmamış ayrımı yaparak sayısal açıklamalarda bulunmasında fayda vardır. (Örnek; tüketilebilir canlı varlıklar ile üreyen canlı varlıkların kayıtlı değerleri grup halinde açıklanabilir.) Bu kayıtlı değerler daha sonra olgunlaşmış ve olgunlaşmamış canlı varlık ayrımına da konu edilebilir.

Ayrıştırma sonucunda gelecekteki nakit akımlarının zamanlaması konusunda faydalı bilgi sağlanmış olur. Her bir ayrıştırmanın dayanağı açıklanır.

Tüketilebilir canlı varlıklar hasat edilen veya satışa konu olan varlıklardır. Et üretimi veya satış için elde bulundurulmuş canlı hayvan, çiftliklerde yetiştirilen balıklar, mısır ve buğday gibi ürünler ve kerestecilik için yetiştirilen ağaçlar tüketilebilir canlı varlıklara örnek teşkil eder. Üreyen canlı varlıklara ise tüketilebilir olanlardan farklı olarak; süt üretimi için elde bulundurulmuş canlı hayvan, üzüm asmaları, meyve ağaçları ve yakacak odun elde etmek üzere kesilen ancak gövdesi korunan ağaçlar örnek olarak verilebilir. Üreyen canlı varlıklar kendini yenileyen türden varlıklar olduklarından tarımsal ürün değildirler.

Canlı varlıklar olgunlaşmış veya olgunlaşmamış varlıklar olarak da sınıflandırılabilir. Olgunlaşmış canlı varlıklar bir defada (tüketilebilir canlı varlıklar) veya düzenli aralıklarla (üreyen canlı varlıklar) hasat edilebilecek duruma gelmiş bulunan varlıklardır.

Mali tablolarla birlikte sunulmayan bilgiler

Madde 700. Mali tablolar ile birlikte sunulan bilgilerde yer almıyorsa, işletmenin her bir canlı varlık grubunu içeren faaliyetlerinin yapısı ile dönem sonundaki her bir canlı varlık grubunun ve dönem boyunca elde edilen tarımsal ürünün finansal olmayan ölçüt veya tahminleri açıklanır.

Makul değer hesaplamasına ilişkin yöntemler

Madde 701. Her bir canlı varlık ve hasat noktasındaki her bir tarımsal ürün grubunun makul değeri belirlenirken kullanılan yöntem ve varsayımlar açıklanır.

Tarımsal ürünlerin net makul değeri

Madde 702. Dönem boyunca hasat edilen tarımsal ürünün, hasat noktasında belirlenen net makul değeri açıklanır.

Mali tablolarla birlikte sunulmayan bilgiler

Madde 703. Tarımsal faaliyetle ilgili finansal risk yönetim stratejileri, canlı varlıkların geliştirilmesi veya iktisap edilmesine ilişkin yükümlülük tutarları ve tasarruf hakkı sınırlanmış ve ipotek edilmiş canlı varlıkların mevcudiyeti ve kayıtlı değerleri hakkında açıklama yapılır.

Dönem içindeki değişimlerin mutabakatı

Madde 704. Dönem başı ve sonu arasında canlı varlıkların kayıtlı değerlerindeki değişimlerin mutabakatı gösterilir. Karşılaştırmalı bilgi sunulması gerekli değildir. Mutabakatın; net makul değerdeki değişimden kaynaklanan kazanç ve zararı, satın almadan veya işletme birleşmelerinden kaynaklanan artışı, satış veya hasattan kaynaklanan azalışı, yabancı bir işletmenin mali tablolarının çevriminden doğan kur farklarını ve diğer değişiklikleri kapsamı şarttır.

Net makul değer, canlı varlığın fiziksel özelliklerinde ve piyasa fiyatlarında oluşan değişimler nedeniyle değişebilir. Fiziksel özelliklerde ve fiyatlardaki değişimin ayrı ayrı açıklanması, özellikle üretim döngüsünün bir yıldan fazla olması durumunda, cari dönem performansının ve geleceğe yönelik beklentilerin değerlendirilmesinde fayda sağlar. Böyle durumlarda, fiziksel özelliklerde ve fiyatlarda meydana gelen değişikliklerden kaynaklanan ve net kar/zararın hesaplanmasında dikkate alınan net makul değerdeki değişikliğin açıklanmasında fayda bulunmaktadır. Diğer taraftan, üretim döngüsünün bir yıldan az olduğu durumlarda (tavuk veya tahıl ürünü yetiştiriciliği) bu bilginin faydası daha düşüktür.

Biyolojik dönüşüm her biri gözlemlenebilen ve ölçülebilen büyüme, bozulma, üretme gibi çeşitli fiziksel değişimlerle sonuçlanır. Bunlardan her biri beklenen ekonomik fayda ile doğrudan ilişkilidir. Hasat sebebiyle canlı varlığın makul değerinde meydana gelen değişim de fiziksel bir değişimdir.

Tarımsal faaliyet sıklıkla iklimsel sorunlara, hastalık veya diğer doğal risklere maruz kalır. Büyüklüğü, yapısı veya sıklığı itibarıyla, işletmenin döneme ilişkin finansal performansının tespitinde önem taşıyan gelir ve gider kalemleri ile sonuçlanan olaylar gerçekleştiğinde, bu kalemlerin yapısı ve tutarı bu Tebliğin “Mali Tabloların Sunumu” başlıklı Kısmı uyarınca açıklanır. Virütik bir hastalığın yayılması, kuraklık veya donlar ve böcek istilası bunlara örnek olarak verilebilir.

Makul değer in güvenilir bir biçimde belirlenemediği durumlar

Madde 705. Canlı varlıklar dönem sonunda kayıtlı değerleriyle değerlendiriliyorsa; canlı varlığın türü, makul değer in güvenilir olarak ölçülememesinin sebepleri, makul değere ilişkin muhtemel tahmini değer aralıkları, itfa yöntemi, faydalı ömürler veya kullanılan itfa oranları ve dönem başı ve dönem sonundaki brüt kayıtlı değer ve birikmiş amortismanla ilişkin açıklama yapılır.

Cari dönem boyunca, canlı varlıklar kayıtlı değerleriyle değerlendiriliyorsa, bu varlıkların elden çıkarılmasıyla oluşan kazanç ve zararlar açıklanır. Ayrıca, söz konusu varlıkların kayıtlı değerlerindeki değişimlerin mutabakatında değer düşüklüğü, itfa ve değer düşüklüğünün iptali gibi varlığa ilişkin net kar/zararın hesaplanmasında dikkate alınan tutarlar ayrı ayrı açıklanır.

Daha önceden kayıtlı değerleriyle değerlendirilen canlı varlıkların makul değeri güvenilir bir biçimde ölçülebilir hale gelirse; canlı varlığın türü, makul değer in güvenilir bir biçimde ölçülebilir hale gelmesinin sebepleri ve değişimin etkileri hakkında açıklama yapılır.

Devlet teşvikleri

Madde 706. Tarımsal faaliyetle ilgili olarak; mali tablolara alınan devlet teşviklerinin yapısı ve kapsamı, bunlara ilişkin henüz yerine getirilmemiş koşullar ve diğer şartla bağlı hususlar ve bunlarda meydana gelmesi beklenen önemli düşüşler hakkında açıklama yapılır.

OTUZİKİNCİ KISIM MALİ TABLO VE RAPORLARIN AÇIKLANMASI, KURULA VE BORSAYA GÖNDERİLMESİ

Yıllık mali tabloların kamuya açıklanması: Kurula ve borsaya bildirim

Madde 707. Yıllık mali tablolarının Kurula ve ilgili borsaya bildiriminde aşağıdaki hükümlere uyulur

a)Konsolide olmayan mali tablo düzenleyen işletmeler, hesap dönemlerinin bitimini izleyen on hafta içinde yıllık mali tabloları ile bunlara ilişkin bağımsız denetim raporlarını Kurula ve ilgili borsaya göndermekle yükümlüdürler.

b)Konsolide yıllık mali tabloların Kurula ve ilgili borsaya bildirim, birinci fıkrada öngörülen bildirim süresinin son gününden itibaren dört hafta içinde yapılır.

c)Bu Tebliğe göre ilk defa mali tablo düzenlenmesi durumunda, Kurula ve borsaya bildirim sürelerine ayrıca iki hafta daha ilave edilir.

d)Sürelerin bitiminin iş gününe denk gelmemesi durumunda takip eden ilk iş günü süre bitim tarihi olarak dikkate alınır.

Ara mali tablolarının kamuya açıklanması: Kurula ve borsaya bildirim

Madde 708. Ara mali tablolarının Kurula ve ilgili borsaya bildiriminde aşağıdaki hükümlere uyulur:

a)Konsolide olmayan ara dönem mali tablosu hazırlayan işletmeler; bağımsız denetimden geçmiş ara dönem mali tablolarını bağımsız denetim raporlarıyla birlikte ilgili ara dönemi izleyen altı hafta içinde, bağımsız denetimden geçmemiş ara dönem mali tablolarını ise ilgili ara dönemi izleyen dört hafta içinde Kurula ve hisse senetlerinin işlem gördüğü borsalara gönderirler.

b)Konsolide ara mali tabloların Kurula ve ilgili borsaya bildirimini, bu maddenin a bendinde öngörülen bildirim süresinin son gününden itibaren dört hafta içinde yapılır.

c)Bu Tebliğe göre ilk defa ara mali tablo düzenlenmesi durumunda, Kurula ve borsaya bildirim sürelerine ayrıca iki hafta daha ilave edilir.

Mali tablo ve bağımsız denetim raporlarının Kurula ve borsaya bildiriminde ek süreler

Madde 709. Kurul gerekli görülen hallerde, ara ve yıllık mali tablolar ile varsa bunlara ilişkin bağımsız denetim raporlarının Kurula ve borsaya gönderilmesine ilişkin olarak işletmelere ek süre verebilir.

Mali tabloların Kurula ve borsaya bildiriminde ilave belgeler

Madde 710. Türk Ticaret Kanunu uyarınca seçilmiş bulunan denetçilerin mali tablolarla ilgili raporları da, yıllık mali tablolar ile birlikte Kurula ve ilgili borsaya gönderilir.

Mali tabloların kamuya açıklanması: gazetede ve elektronik ortamda ilan

Madde 711. İşletmeler, bu Tebliğe uygun olarak hazırlayacakları yıllık mali tablolarını her yıl olağan genel kurul toplantılarını izleyen 30 gün içinde Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde yayımlamak zorundadır. Ancak genel kurul yapılıp yapılmaması, bu ilan en geç yıllık hesap döneminin bitimini izleyen altıncı ayın sonunda yapılır.

Yıllık mali tablolarını, Kurula ve ilgili borsaya olağan genel kurulları öncesi gönderen işletmeler, bu tablolar ile genel kurulda görüşülen mali tablolar arasında fark bulunması halinde, ilanlarında bu farklılıklara ilişkin gerekli açıklamaları yapmakla yükümlüdürler. Ancak, bu hüküm, genel kurulun bu Tebliğde belirtilen hükümlere aykırı karar almasına yol açacak şekilde uygulanamaz.

Kendisine ait bir internet sitesi bulunan işletmeler, yönetim kurulu yıllık faaliyet raporu ile bu Tebliğ uyarınca hazırlanan yıllık veya ara mali tablolarını ve varsa buna ilişkin bağımsız denetim görüşünü, mali tablo kullanıcıları tarafından kolaylıkla ulaşılabilir şekilde, Borsada kamuya açıklandıktan sonra ilgili sitede yayımlamak zorundadırlar. Bu bilgilerin, ilgili internet sitesinde en az 5 yıl süreyle saklanması zorunludur. İşletmeye ait birden fazla internet sitesinin bulunması durumunda, açıklama için kamuoyunda en fazla bilinen site kullanılır.

Bu Tebliğe uygun olmayan mali tabloların kamuya açıklanması

Madde 712. Bu Tebliğe tabi işletmelerin herhangi bir yolla halka yapacakları duyurularda, bu Tebliğe uygun olarak hazırlanmamış mali tablolar veya bu tablolarda yer alan veriler kullanılamaz.

Söz konusu işletmeler tarafından halka yapılacak duyuru ve açıklamalarda, bu Tebliğe uygun olarak hazırlanmamış mali tabloların veya bu tablolarda yer alan verilerin kullanılması, halka yapılan yazılı açıklama ve ilanlarda menkul kıymetlerin değerini etkileyecek önemli hususlara ilişkin gerçeğe aykırı veya noksan bilgi verilmesi sayılır.

Diğer bildirimler

Madde 713. İşletmeler, Kurula ve borsaya yapacakları bildirimlerde, mali tablolarının Kurula ve borsaya verilmesini gerektiren diğer işlemlerde ve ilanlarında, bu Tebliğ ve eklerinde yer alan esaslara uymakla yükümlüdürler.

Yönetim kurulu yıllık faaliyet raporlarının açık olması

Madde 714. Yönetim kurulu yıllık faaliyet raporları, genel kurul toplantılarından en az on beş gün önce ortakların incelemesine sunulur. Bu amaçla, yıllık faaliyet raporlarının yeterli sayıda bastırılarak, şirket merkez ve şubelerinde hazır bulundurulması ve isteyen ortaklara gönderilmesi, bu Kısımın “Mali tabloların kamuya açıklanması: gazetede ve elektronik ortamda ilan” başlıklı maddesinde öngörülen şekilde internet sitesinde yayımlanması zorunludur.

Mali tablolardan türetilmiş özet bilgilerin açıklanması

Madde 715. Mali tabloların bu Kısımda belirtilen şekilde kamuya açıklanması şartıyla, işletmeler, mali tablolardan türetilmiş bazı özet bilgileri kamuya açıklayabilirler. Ancak bu tür özet bilgilerin, önceden belirlenmiş bir sonucu elde etmek amacıyla yönelik olarak hazırlanmaması ve mali tablo kullanıcılarının ekonomik karar almasında yanlış ve yanıltıcı şekilde bilgi içermemesi zorunludur.

OTUZÜÇÜNCÜ KISIM İLK DÖNEM MALİ TABLOLAR

İlk dönem mali tabloların kapsamı

Madde 716. Bu Tebliğ hükümlerinin ilk defa uygulanacağı yılda, veya daha sonraki tarihlerde bu Tebliğ hükümlerine tabi hale gelmesi nedeniyle bu Tebliğ hükümlerine göre mali tablo hazırlayacak işletmeler, ilk yıl mali tablolarında bir defalık bu Kısım hükümlerine uygun olarak mali tablo hazırlar.

İlk dönem mali tabloları

Madde 717. İşletmeler bu Tebliğe göre mali tablo hazırlayacakları ilk bilanço döneminde, bir önceki dönemin bilançosunu bu Tebliğdeki ilkelere göre hazırlarlar. İşletmelerin ilk dönem bilançoları ve bilanço dipnotları karşılaştırmalı olarak sunulmak zorundadır.

İşletmeler, bu Tebliğ’e uygun olarak hazırlayacakları ilk gelir tablosunu, nakit akım tablosunu ve öz sermaye değişim tablosunu karşılaştırılmalı olarak hazırlamayabilirler.

İlk dönem mali tabloların hazırlanmasında uyulacak esaslar

Madde 718. İlk dönem mali tabloları, ilgili işlem ve olayların baştan beri bu Tebliğdeki hükümlere uygun olarak muhasebeleştirilmesi suretiyle düzenlenir.

Bu Tebliğ çerçevesinde düzenlenecek ilk mali tablolar kapsamında yapılacak işlemlere aşağıdaki hususlar örnek olarak verilmiştir:

a) Bu Tebliğde belirtilen amortisman ilkelerinden farklı şekilde amorti edilmiş maddi varlıklar, başlangıcından beri bu Tebliğde belirtilen şekilde amortismanı tabi tutulur.

b) Varlıkların maliyetine dahil edilmiş finansman gideri ve diğer ilaveler, bu Tebliğde izin verilen haller dışında indirilir,

c) Öz sermaye kalemlerine yapılan ilaveler ve oluşturulan fonlar indirilir,

d) Diğer varlıklar ve borçlar da benzer şekilde işleme tabi tutulur.

e)Önceki dönemlerde elde edilen iştirakler için gerekli şerefiye ve itfa payı hesaplamaları yapılarak sonuçlar geçmiş yıllar kar ve zararı ile ilişkilendirilir,
f)Enflasyona göre düzeltme bu Tebliğin ilgili kısmındaki hükümlere göre yapılır,
g)Bu Tebliğ uyarınca oluşturulması gereken karşılıklar hesaplanarak oluşturulur,
h)Bu Tebliğ uyarınca varlık olarak kayıtlara alınması gerekli varlıklar hesaplanarak kayıtlara alınır.

Yukarıdaki hususlar sadece örnek olarak verilmiş olup, işletmeler birinci fıkrasındaki gereklilik çerçevesinde diğer tüm işlemleri yapmakla mükelleftir.

Bu kısma göre ilk defa düzenlenecek mali tablolarda, önceki yıllarda elde edilen bağlı ortaklık ve iştiraklere ilişkin şerefiyenin belirlenmesinde hesaplama güçlüğü bulunması halinde, daha sonraki yılların mali tablo verilerinin dikkate alınması gibi uygun yöntemler kullanılabilir. Bu durumda, yöntemler hakkında bilanço dipnotlarında açıklama yapılması zorunludur.

Bu şekilde yeniden düzenlenen mali tablolarda ortaya çıkan fark, sermaye ve yasal yedek akçeler aynen korunarak “birikmiş kar/zarar” hesabı ile ilişkilendirilir.

Bu Tebliğ hükümlerine daha sonraki yıllarda tabi olan işletmeler, faaliyette bulundukları dönemde bu Tebliğin “Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesi” Kısımındaki hükümler çerçevesinde mali tabloların düzeltilmesinin gerekli olduğu dönemlerin var olması durumunda, ilgili işletmeler o dönemlerle ilgili olarak Tebliğin söz konusu Kısımına uygun olarak mali tablolarda yer alan varlıkların kayıtlı değerlerini düzeltir.

İlk dönem mali tabloların bağımsız denetimi

Madde 719. Bu Tebliğin ilk defa uygulandığı yılda ara mali tabloların tümü sınırlı, yıllık mali tabloların ise sürekli bağımsız denetimden geçirilmesi zorunludur.

OTUZDÖRDÜNCÜ KISIM MUHTELİF HÜKÜMLER

Bağımsız denetim

Madde 720. Bu Tebliğ kapsamında düzenlenen altı aylık ara mali tabloların sınırlı, yıllık mali tabloların ise sürekli bağımsız denetimden geçirilmesi zorunludur. Bu Tebliğin ilk defa uygulandığı yıla ilişkin özel hükümler saklıdır.

Diğer amaçlar için mali tablo hazırlama

Madde 721. İşletmelerin vergi mevzuatı gibi diğer mevzuatta öngörülen mali tabloları hazırlamaları mümkündür. Ancak Sermaye Piyasası Mevzuatı uyarınca kamuya açıklanacak mali tabloların, bu Tebliğdeki esaslara uygun olarak hazırlanması zorunludur. Söz konusu mali tablo bilgilerinin, bilgi sunulan kamu kurum ve kuruluşu tarafından kamuya açık olarak tutulması ve ilgili döneme ilişkin daha önceden bu Tebliğ uyarınca mali tablo hazırlanıp kamuya açıklanmamış olması halinde, işletmelerin, bu bilgileri ilgili mercilerle birlikte eş zamanlı olarak sermaye piyasası araçlarının kote olduğu borsaya iletmeleri gerekmektedir.

Sermaye piyasası muhasebe defteri

Madde 722. Mali tablo ve raporların bu Tebliğ uyarınca hazırlanmasına ilişkin hesaplamalar nedeniyle, işletmelerin diğer mevzuat uyarınca tutmakla mükellef oldukları kanuni defter ve belgelere yeni kayıtlar yapılamaz ve bu kayıtlar değiştirilemez.

Mali tabloların bu Tebliğ hükümleri uyarınca hazırlandığı dönemlerde işletmeler, muhasebe defter ve kayıtları ile bu Tebliğ uyarınca hazırlanmış mali tablolar arasındaki

ilişkiyi kurmak ve bir sonraki yıl mali tablolarının sağlıklı bir şekilde hazırlanmasını sağlamak üzere “Sermaye Piyasası Muhasebe Defteri” tutarlar. Bu defterde en az aşağıda belirtilen bilgilere yer verilir.

- a) İşletmenin unvanı,
- b) İşlemlerin hangi yıla ait olduğu,
- c) İşleme tabi tutulacak kalemlerin kanuni defterlerdeki kayıtlı değerleri,
- d) Enflasyona göre düzeltme yapıldığı dönemlerde düzeltme işleminde kullanılacak endekslerin değeri, düzeltme katsayıları ile düzeltmeye tabi tutulacak tutarların kayıtlı değerleri,
- e) Enflasyona göre düzeltme yapıldığı durumlarda düzeltme işleminde kullanılan varsayımlar,
- f) Enflasyona göre düzeltme yapıldığı durumlarda düzeltme işleminde kullanılan değişkenlerin hesaplanmasına ilişkin veriler (stok devir hızı gibi),
- g) Muhasebe belge ve kayıtlarındaki verilerden, bu Tebliğ uyarınca hazırlanan mali tablo verilerine ulaşmada kullanılan diğer bilgi ve belgeler,
- h) Konsolide mali tablo düzenlenmesi durumunda, iştirakleri, bağlı ortaklıkların ve müşterek yönetime tabi teşebbüslerin mali tablo ve varsa raporları.

Muhasebe kayıtlarından, bu Tebliğ uyarınca hazırlanan mali tablolardaki tutarlara ulaşılrken yapılan tüm açılış ve cari dönem düzeltme ve sınıflandırma kayıtlarının Sermaye Piyasası Muhasebe Defterine ayrı ayrı kaydedilmesi gerekmektedir.

Söz konusu defter, elektronik ortamda veya yazılı olarak tutulabilir. Yazılı olarak tutulan Sermaye Piyasası Muhasebe Defteri sayfaları müteselsil sıra numarası taşıyacak şekilde düzenlenir, işletmeyi temsile yetkili kişiler tarafından imzalanır ve Türk Ticaret Kanununda ticari defterlerin saklanması için öngörülen süre kadar saklanır. “Sermaye Piyasası Muhasebe Defteri”nin elektronik ortamda tutulması durumunda, işletmelerin yönetim kurulu; bilgilerin değiştirilmemesi ve belirtilen süre kadar saklanması konusunda gerekli önlemi almak zorundadırlar. Söz konusu defterin bu şekilde tutulması durumunda, tutulması gereken ancak elektronik ortamda yer almayan bilgi ve belgeler, yazılı defterde belirtilen şekilde işleme tabi tutulur.

Tutulacak belgeler

Madde 723. İşletmeler, muhasebe kayıtlarının sağlığı ile ilgili olarak Vergi Mevzuatı ve Türk Ticaret Kanunu’nun öngördüğü belgeleri temin ederek ilgili mevzuatta öngörülen sürede saklar. Ancak, mali tabloların bu Tebliğ uyarınca hazırlandığı durumlarda işletmeler, ilgili mevzuatta istenmese dahi, bu Tebliğ uyarınca hazırlanacak mali tablo kalemlerinin sıhhati için gerekli olan değerleme raporları, makul değerin hesaplanmasında kullanılan piyasa verileri gibi belgeleri temin etmek ve bunları “Sermaye Piyasası Muhasebe Defteri” ile sistematik bir biçimde ilişkilendirerek saklamak zorundadır.

Kar dağıtımı

Madde 724. Kar dağıtımında, bu Tebliğ hükümleri çerçevesinde hazırlanan mali tablolarda bulunan net dönem karı esas alınır. Kurulumuzun kar dağıtımına ilişkin düzenlemeleri saklıdır.

Bağlı ortaklıkların, iştiraklerin ve müşterek yönetime tabi teşebbüslerin mali tablo yükümlülüklerine ilişkin hükümler

Madde 725. Kurulun muhasebe standartları ile ilgili düzenlemeleri uyarınca mali tablo düzenleme yükümlülüğü bulunmayan ancak, mali tablo düzenleme ve ilan yükümlülüğüne tabi işletmelerin bağlı ortaklığı, iştiraki veya müşterek yönetime tabi teşebbüsü olmaları nedeniyle bu Tebliğ tabi olan işletmeler, mali tabloların ilanı ile

bunların Kurul ve borsaya gönderilmesi yükümlülüğü hariç, mali tabloların düzenlenmesine ilişkin durumlarda ilgili oldukları işletmelerin tabi olduğu hükümlere tabidir. Bu hüküm mali tabloların bağımsız denetime tabi olması hakkında da geçerlidir.

Geçici Madde 1 – Mali tablo ve raporların bu Tebliğ hükümlerine göre zorunlu olarak düzenleneceği ilk hesap döneminin başına kadar geçen süre zarfında, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına göre mali tablo ve raporların düzenlenmesi ve kamuya açıklanması, bu Tebliğde öngörülen düzenleme ve ilan yükümlülüklerinin yerine getirilmesi hükmündedir. Ancak, izleyen yıllara ilişkin mali tablo ve raporların bu Tebliğe göre düzenlenmesi zorunludur.

İlk uygulama yılında mali tabloların bağımsız denetimine ilişkin hükümler saklıdır.

Geçici Madde 2 – Mali tablo ve raporların bu Tebliğe göre zorunlu olarak düzenleneceği ilk hesap döneminin başına kadar geçen süre zarfında, Kurulun muhasebe standartları ile ilgili diğer düzenlemelerine uyulur.

Yürürlük

Madde 726. Bu Tebliğ, 1/1/2005 tarihinden sonra sona eren ilk ara mali tablolardan geçerli olmak üzere, yayımı tarihinde yürürlüğe girer. Özel hesap dönemi olan işletmeler için Tebliğin yürürlüğü 1/1/2005 tarihinden sonra sona eren yıllık hesap dönemlerinden sonraki ilk ara mali tablolarından başlar.

Dileyen işletmeler, 31/12/2003 tarihinde veya daha sonra sona eren yıllık veya ara hesap döneminden başlamak üzere, bu Tebliğ hükümlerini uygulamaya başlayabilirler. Bu işletmeler izleyen dönemlerde de mali tablo ve raporlarını bu Tebliğ hükümlerine göre düzenlemek zorundadır.

1/1/2005 tarihinden önce bu Tebliğ hükümlerine göre mali tablo ve rapor düzenlemeye başlayan ana ortaklık konumundaki işletmelerin hisse senetleri borsada işlem gören bağlı ortaklıkları, müşterek yönetime tabi teşebbüsleri ve iştirakleri ana ortaklıkla eşzamanlı olarak bu Tebliğ hükümlerine tabi hale gelirler.

Yürütme

Madde 727. Bu Tebliğ hükümlerini Sermaye Piyasası Kurulu yürütür.

**“SERMAYE PİYASASINDA MUHASEBE STANDARTLARI HAKKINDA TEBLİĞ”
KISIMLARI VE BU KISIMLARA KARŞILIK GELEN
ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI**

KISIM NO	Tebliğ Kısımlarında Düzenlenen Konular	IFRS	IFRS Başlığı
Kısım 1	Mali Tablolara İlişkin Genel İlkeler	-	Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements
Kısım 2	Mali Tabloların Sunumu	IFRS 1	Presentation of Financial Statements
Kısım 3	Ara Mali Tablolar	IFRS 34	Interim Financial Reporting
Kısım 4	Nakit Akım Tablosu	IFRS 7	Cash Flow Statements
Kısım 5	Hasılat	IFRS 18	Revenue
Kısım 6	Stoklar	IFRS 2	Inventories
Kısım 7	Maddi Varlıklar	IFRS 16	Property, Plant and Equipment
Kısım 8	Maddi Olmayan Varlıklar	IFRS 38	Intangible Assets
Kısım 9	Varlıklarda Değer Düşüklüğü	IFRS 36	Impairment of Assets
Kısım 10	Borçlanma Maliyetleri	IFRS 23	Borrowing Costs
Kısım 11	Finansal Araçlar	IFRS 32	Financial Instruments: Disclosure and Presentation
		IFRS 39	Financial Instruments: Recognition and Measurement
Kısım 12	İşletme Birleşmeleri	IFRS 22	Business Combinations
Kısım 13	Konsolide Mali Tablolar, Bağlı Ortaklıklar, Müşterek Yönetime Tabi Teşebbüsler ve İştiraklerin Muhasebeleştirilmesi	IFRS 27	Consolidated Financial Statements and Accounting for Investments in Subsidiaries
		IFRS 28	Accounting for Investments in Associates
		IFRS 31	Financial Reporting of Interests in Joint Ventures
Kısım 14	Kur Değişiminin Etkileri	IFRS 21	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates
Kısım 15	Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesi	IFRS 29	Financial Reporting in Hyperinflationary Economies
Kısım 16	Hisse Başına Kazanç	IFRS 33	Earnings Per Share
Kısım 17	Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar	IFRS 10	Events After the Balance Sheet Date
Kısım 18	Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar	IFRS 37	Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets
Kısım 19	Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklik ve Hatalar	IFRS 8	Net Profit or Loss for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies
Kısım 20	Kiralama İşlemleri	IFRS 17	Leases
Kısım 21	İlişkili Taraflar	IFRS 24	Related Party Disclosures
Kısım 22	Finansal Bilgilerin Bölgelere Göre Raporlanması	IFRS 14	Segment Reporting
Kısım 23	Banka ve Benzeri Finansal Kuruluşların Mali Tablolarının Kamuya Açıklanması	IFRS 30	Disclosures in the Financial Statements of Banks and Similar Financial Institutions
Kısım 24	İnşaat Sözleşmeleri	IFRS 11	Construction Contracts
Kısım 25	Durdurulan Faaliyetler	IFRS 35	Discontinuing Operations
Kısım 26	Devlet Teşvik ve Yardımları	IFRS 20	Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance
Kısım 27	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	IFRS 40	Investment Property
Kısım 28	Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergiler	IFRS 12	Income Taxes
Kısım 29	Çalışanlara Sağlanan Faydalar	IFRS 19	Employee Benefits
Kısım 30	Emeklilik Planları	IFRS 26	Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans
Kısım 31	Tarımsal Faaliyetler	IFRS 41	Agriculture
Kısım 32	Mali Tablo ve Raporların Açıklanması, Kurula ve Borsaya Gönderilmesi	-	-
Kısım 33	İlk Dönem Mali Tablolar	-	-
Kısım 34	Muhtelif Hükümler	-	-