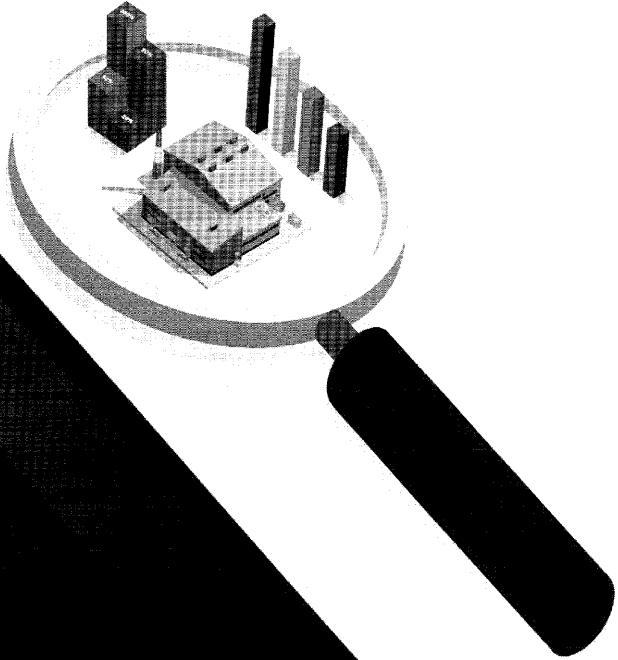


## Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı



Bağımsız Denetime  
Tabi Olmayan İşletmeler İçin

► **2022**  
Sürümü

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

# BÖLÜMLER

<b>BÖLÜM 1 KAVRAMLAR VE GENEL İLKELER .....</b>	
<b>Kapsam .....</b>	
<b>Finansal Durum.....</b>	
<b>Finansal Performans .....</b>	
<b>Ölçüme İlişkin Genel İlkeler .....</b>	
<b>Ölçüm Esasları .....</b>	
<b>BÖLÜM 2 FİNANSAL TABLOLARIN SUNUMU .....</b>	
<b>Kapsam .....</b>	
<b>Finansal Tablolara İlişkin Genel Hükümler .....</b>	
<b>Finansal Tablolarda Yer Verilmesi Gereken Bilgiler .....</b>	
<b>Finansal Tablolarda Sunulan Bilgilerin Özellikleri .....</b>	
İhtiyaca Uygunluk .....	
Gerçeğe Uygun Sunum .....	
Anlaşılabilirlik.....	
Karşılaştırılabilirlik .....	
Zamanında Sunum.....	
<b>Finansal Raporlamanın Genel İlkeleri .....</b>	
İşletmenin Sürekliliği .....	
Tahakkuk Esası .....	
İhtiyatlılık.....	
Önemlilik.....	
Mahsup (Netleştirme) Yasağı.....	
Raporlamanın Sıklığı.....	
Karşılaştırmalı Bilgi .....	
Sunumda Tutarlılık.....	
<b>BÖLÜM 3 FİNANSAL DURUM TABLOSU .....</b>	
<b>Kapsam .....</b>	
<b>Finansal Durum Tablosunun Sunumu .....</b>	
<b>EK - KÜÇÜK VE MİKRO İŞLETMELERE YÖNELİK FİNANSAL DURUM TABLOSU.....</b>	
<b>BÖLÜM 4 KÂR VEYA ZARAR TABLOSU .....</b>	
<b>Kapsam .....</b>	
<b>Kâr veya Zarar Tablosunun Sunumu .....</b>	
<b>EK - KÜÇÜK VE MİKRO İŞLETMELERE YÖNELİK KÂR VEYA ZARAR TABLOSU.....</b>	
<b>BÖLÜM 5 MUHASEBE POLİTİKALARI, TAHMİNLER VE HATALAR.....</b>	

<b>Kapsam</b> .....	
<b>Muhasebe Politikalarının Seçimi ve Uygulanması</b> .....	
<b>Muhasebe Politikalarındaki Değişiklikler</b> .....	
Geriye Dönük Uygulama.....	
<b>Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler</b> .....	
<b>Geçmiş Dönem Hataları</b> .....	
Geriye Dönük Düzeltme.....	
<b>İlave Finansal Durum Tablosu Sunulması</b> .....	
<b>Açıklamalar</b> .....	
<b>BÖLÜM 6 RAPORLAMA DÖNEMİNDEN SONRAKİ OLAYLAR</b> .....	
<b>Kapsam</b> .....	
<b>Raporlama Döneminden Sonraki Olayların Tanımı</b> .....	
<b>Raporlama Döneminden Sonraki Düzeltme Gerekli Olaylar</b> .....	
<b>Raporlama Döneminden Sonraki Düzeltme Gerektirmeyen Olaylar</b> .....	
<b>Kâr Payı</b> .....	
<b>İşletmenin Sürekliliği</b> .....	
<b>BÖLÜM 7 HASILAT</b> .....	
<b>Kapsam</b> .....	
<b>Hasılatın Ölçümü</b> .....	
<b>Mal veya Hizmetlerin Takası</b> .....	
<b>Mal Satışı</b> .....	
<b>Hizmet Sunumu</b> .....	
<b>İnşa Sözleşmeleri</b> .....	
<b>Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi</b> .....	
<b>Faiz, İsim Hakkı ve Kâr Payları</b> .....	
<b>BÖLÜM 8 STOKLAR</b> .....	
<b>Kapsam</b> .....	
<b>Ölçüm</b> .....	
<b>Stokların Maliyetinin Belirlenmesi</b> .....	
Stok Maliyetine Dâhil Edilmeyen Giderler .....	
Hizmet Sunan İşletmelerin Stok Maliyeti .....	
Canlı Varlıkların Hasadından Elde Edilen Tarımsal Ürünlerin Maliyeti .....	
<b>Maliyet Ölçüm Teknikleri</b> .....	
<b>Maliyet Hesaplama Yöntemleri</b> .....	
<b>Stoklarda Değer Düşüklüğü</b> .....	
<b>Gider Olarak Finansal Tablolara Alma</b> .....	
<b>BÖLÜM 9 TARIMSAL FAALİYETLER</b> .....	

**Kapsam** .....

**Tanımlar** .....

**Finansal Tablolara Alma ve Ölçüm**.....

**Gerçeğe Uygun Değerin Belirlenmesi** .....

## **BÖLÜM 10 FİNANSAL ARAÇLAR VE ÖZKAYNAKLAR** .....

**Kapsam** .....

**Tanımlar** .....

**Finansal Varlık ve Yükümlülüklerin Finansal Tablolara Alınması** .....

**Finansal Varlık ve Yükümlülüklerin Ölçümü** .....

Alacak ve Borçlar .....

Borçlanma Araçları .....

*İlk Ölçüm* .....

*Sonraki Ölçüm* .....

Özkaynak Araçlarındaki Yatırımlar .....

Diğer Finansal Araçlar .....

**Değer Düşüklüğü** .....

**Finansal Varlıkların Finansal Tablo Dışı Bırakılması** .....

**Finansal Yükümlülüklerin Finansal Tablo Dışı Bırakılması** .....

**İşletmenin Kendi Özkaynak Araçları** .....

Özkaynak Araçlarının İlk İhracı .....

İşletmenin Kendi Özkaynak Araçlarını Geri Satın Alması .....

Ortaklara Yapılan Dağıtımlar .....

## **BÖLÜM 11 MADDİ DURAN VARLIKLAR** .....

**Kapsam** .....

**Finansal Tablolara Alma ve Ölçüm**.....

**Sonraki Ölçüm**.....

Amortisman .....

Değer Düşüklüğü.....

**Finansal Tablo Dışı Bırakma** .....

## **BÖLÜM 12 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR** .....

**Kapsam** .....

**Finansal Tablolara Alma ve Ölçüm**.....

**Sonraki Ölçüm**.....

İtfa .....

Değer Düşüklüğü.....

**Finansal Tablo Dışı Bırakma** .....

## **BÖLÜM 13 KİRALAMALAR**.....

**Kapsam** .....

**Tanımlar** .....

**Kiralama İşlemlerinin Sınıflandırılması** .....

**Kiralama İşlemlerinin Kiracı Tarafından Finansal Tablolara Alınması ve Ölçümü** .....

Finansal Kiralama.....

Faaliyet Kiralaması.....

**Kiralama İşlemlerinin Kiraya Veren Tarafından Finansal Tablolara Alınması ve Ölçümü** .....

Finansal Kiralama.....

Kiraya Verenin Finansal Kiralamaya Konu Varlığın Üretimini veya Satışını Yapması .....

Faaliyet Kiralaması.....

**BÖLÜM 14 DEVLET TEŞVİKLERİ** .....

**Kapsam** .....

**Finansal Tablolara Alma ve Ölçüm**.....

**BÖLÜM 15 BORÇLANMA MALİYETLERİ** .....

**Kapsam** .....

**Finansal Tablolara Alma** .....

**BÖLÜM 16 VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ** .....

**Kapsam** .....

**Genel İlke**.....

**Değer Düşüklüğü Göstergeleri**.....

**Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer** .....

**Değer Düşüklüğünün Finansal Tablora Alınması**.....

**Değer Düşüklüğü Zararının İptali**.....

**BÖLÜM 17 KARŞILIKLAR, ŞARTA BAĞLI YÜKÜMLÜLÜKLER VE ŞARTA BAĞLI VARLIKLAR**  
.....

**Kapsam** .....

**Karşılıklar**.....

Karşılıklara İlişkin Tazminatlar.....

Kıdem Tazminatı Karşılığı.....

**Şarta Bağlı Yükümlülükler** .....

**Şarta Bağlı Varlıklar** .....

**BÖLÜM 18 YABANCI PARA ÇEVİRİM İŞLEMLERİ** .....

**Kapsam** .....

**Finansal Tablolara Alma ve Ölçüm**.....

**Sonraki Ölçüm**.....

**Yabancı Para Cinsinden Avans Bedelleri** .....

## **BÖLÜM 19 İŞLETME BİRLEŞMELERİ.....**

**Kapsam .....**

**İşletme Birleşmelerinin Finansal Tablolara Alınması .....**

## **BÖLÜM 20 GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER.....**

**Kapsam .....**

**Dönem Vergisinin Finansal Tablolara Alınması .....**

## **BÖLÜM 21 DİPNOTLAR.....**

**Kapsam .....**

**Dipnotların Sunumuna İlişkin Genel İlkeler .....**

**Dipnotlarda Yer Verilmesi Gereken Bilgiler .....**

**Tüm İşletmeler Tarafından Yapılacak Açıklamalar .....**

**Temel Açıklamalar .....**

**Muhasebe Politikaları ve Tahminler.....**

**Raporlama Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Olaylar.....**

**Stoklar .....**

**Finansal Araçlar.....**

**Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar.....**

**Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar .....**

**İşletme Birleşmeleri.....**

**Ana Ortaklık, Bağlı Ortaklık ve İştiraklerle İlgili Açıklamalar .....**

**Küçük İşletmeler Tarafından Yapılacak İlave Açıklamalar .....**

**Stoklar .....**

**Finansal Araçlar.....**

**Tarımsal Faaliyetler.....**

**Kiralamalar .....**

**Diğer Açıklamalar .....**

## **BÖLÜM 22 KÜÇÜK VE MİKRO İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDINA GEÇİŞ .....**

**Kapsam .....**

**İlk Geçiş .....**

**Geçiş Tarihinde Finansal Tabloların Hazırlanmasında Uygulanacak İşlemler .....**

**Muafiyetler .....**

**Bu Standardın Bazı Hükümlerinin Geriye Dönük Uygulanmasına İlişkin Muafiyetler .....**

**Bu Standardın Bazı Hükümlerinin Uygulanmasına İlişkin Muafiyetler .....**

**Düzeltilmelerin Yapılmasının Mümkün Olmaması .....**

**Açıklamalar .....**

**TERİMLER SÖZLÜĞÜ .....**

# BÖLÜM 1

## KAVRAMLAR VE GENEL İLKELER

### Kapsam

---

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

### Finansal Durum

---

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

### Finansal Performans

---

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



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

### Ölçüme İlişkin Genel İlkeler

---

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

### Ölçüm Esasları

---

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

**Maliyet bedeli:** Varlıklar açısından maliyet bedeli, bir varlık edinildiğinde veya oluşturulduğunda varlığı edinmek veya oluşturmak için ödenen bedel artışı işlem maliyetleridir.

Yükümlülükler açısından maliyet bedeli ise, bir yükümlülüğe katlanıldığında veya bir yükümlülük devrahındığında yükümlülüğe katlanmak veya onu devralmak için alınan bedelin değeri eksi işlem maliyetleridir.

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

## BÖLÜM 2

### FİNANSAL TABLOLARIN SUNUMU

#### Kapsam

---

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

#### Finansal Tablolara İlişkin Genel Hükümler

---

- 2.2 Finansal tabloların amacı, işletmenin finansal durumu ve finansal performansı hakkında ilgili tarafların alacakları kararlarda faydalı olacak nitelikte finansal bilgi sunmaktır. Finansal tablolar ayrıca, yöneticilerin işletmenin kaynaklarını ne ölçüde etkin kullandıklarını gösteren bilgiler sağlar.
- 2.3 Finansal tablolar aşağıdakilerden oluşur:
- Finansal Durum Tablosu,**
  - Kâr veya Zarar Tablosu** ve
  - Dipnotlar.**
- 2.4 Finansal tablolar, bu Standart hükümlerine uygun olarak, açık ve anlaşılır bir şekilde sunulur. Finansal tabloların bu Standart hükümleriyle tam olarak uyumlu olduğu dipnotlarda açık bir şekilde belirtilir.
- 2.5 Karşılaştırmalı sunum bakımından, Finansal Durum Tablosu, Kâr veya Zarar Tablosu ve bunlara ilişkin dipnotların her biri en az iki **raporlama dönemi**ni kapsayacak şekilde sunulur.

#### Finansal Tablolarda Yer Verilmesi Gereken Bilgiler

---

- 2.6 Finansal tablolar -varsa- birlikte yayımlandığı belgelerden açıkça ayırt edilecek şekilde gösterilir.
- 2.7 Aşağıdaki bilgilere finansal tablolarda açık bir şekilde yer verilir ve sunulan bilgilerin anlaşılması açısından gerekli hallerde söz konusu bilgiler tekrarlanır:
- İşletmenin ticaret unvanı ve önceki raporlama döneminden bu yana unvanında meydana gelen değişiklikler,
  - Raporlama döneminin sona erdiği tarih ve finansal tabloların kapsadığı dönem,

c) Finansal tabloların sunulduğu para birimi ve

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

## **Finansal Tablolarda Sunulan Bilgilerin Özellikleri**

---

2.8 Finansal tablolarda sunulan bilgilerin özellikleri; **ihtiyaca uygunluk, gerçeğe uygun sunum**, anlaşılabilirlik, karşılaştırılabilirlik ve zamanında sunumdur. İhtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygun sunum faydalı finansal bilginin temel özellikleri iken, anlaşılabilirlik, karşılaştırılabilirlik ve zamanında sunum destekleyici özellikleridir.

### **İhtiyaca Uygunluk**

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

### **Gerçeğe Uygun Sunum**

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

### **Anlaşılabilirlik**

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

### **Karşılaştırılabilirlik**

2.12 Karşılaştırılabilirlik, kullanıcıların finansal tablo kalemleri arasındaki benzerlikleri ve farklılıkları belirleyebilmesini ve anlayabilmesini sağlar. Dolayısıyla, benzer işlem ve olayların finansal etkilerinin **ölçümü** ve sunumu, dönemler itibarıyla ve diğer işletmelerin ölçüm ve sunumlarıyla tutarlı olmalıdır.

## Zamanında Sunum

- 2.13 Zamanında sunum, finansal bilginin, finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etkileyebileceği bir zamanda kullanıma sunulmasıdır.

## Finansal Raporlamanın Genel İlkeleri

---

- 2.14 Finansal raporlamanın genel ilkeleri; işletmenin sürekliliği, tahakkuk esası, ihtiyatlılık, önemlilik, mahsup (netleştirme) yasağı, raporlamanın sıklığı, karşılaştırmalı bilgi ve sunumda tutarlılıktır.

### İşletmenin Sürekliliği

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

### Tahakkuk Esası

- 2.18 Finansal tablolar tahakkuk esasına göre düzenlenir. Tahakkuk esasına göre, **nakit** giriş ve çıkışlarının gerçekleştiği döneme bakılmaksızın, varlıklar, yükümlülükler, özkaynak, gelir ve giderler Bölüm 1 *Kavramlar ve Genel İlkeler*'de yer alan tanımları ve finansal tablolara alma ölçütlerini sağladığında finansal tablolara yansıtılır.

### İhtiyatlılık

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

içinde olmak varlıkların veya gelirlerin olduğundan daha düşük, yükümlülüklerin veya giderlerin ise olduğundan daha yüksek belirlenmesine izin vermez. Dolayısıyla, ihtiyatlılığın gerçeğe uygun sunumu engellememesi gerekir.

### **Önemlilik**

- 2.20 Bilgilerin verilmemesinin, yanlış verilmesinin veya gizlenmesinin; genel amaçlı finansal tablo kullanıcılarının işletme hakkında finansal bilgi sağlayan finansal tablolara dayanarak verecekleri kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa, bu bilgi önemlidir.
- 2.21 Nitelik veya fonksiyonları itibarıyla benzer özelliklere sahip işlem ve olayların bir araya getirilmesiyle oluşturulan her bir önemli hesap grubu, finansal tablolarda ayrı olarak sunulur. Münferit bir finansal tablo kaleminin önemli olup olmadığı, benzer diğer kalemlerle karşılaştırılarak belirlenir. Diğer ibaresini taşıyan hesap kaleminin, altında sunulduğu hesap grubunun %20'sini veya aktif toplamın %5'ini aşması durumunda söz konusu kalemlerin Finansal Durum Tablosunda ayrıca sunulması gerekir.
- 2.22 Bir kalemin tek başına önemli olmaması durumunda, bu kalem finansal tablolarda ya da dipnotlarda diğer benzer kalemlerle birleştirilebilir.

### **Mahsup (Netleştirme) Yasağı**

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

### **Raporlamanın Sıklığı**

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

### **Karşılaştırmalı Bilgi**

- 2.25 Cari raporlama dönemine ait finansal tablolarda yer alan tutarların tamamının, önceki raporlama dönemine ilişkin tutarlarla birlikte karşılaştırmalı olarak sunulması gerekir. Cari

raporlama dönemine ait finansal tabloların anlaşılması açısından gerekli olduğu durumlarda, açıklayıcı ve tanımlayıcı nitelikteki bilgiler de karşılaştırmalı olarak sunulur.

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

### **Sunumda Tutarlılık**

2.27 Aşağıdaki koşullar oluşmadığı sürece, finansal tablo kalemlerinin sunumunda ve sınıflandırılmasında dönemler itibarıyla herhangi bir değişiklik yapılamaz:

a) İşletme faaliyetlerinin niteliğindeki önemli bir değişiklik veya finansal tabloların gözden geçirilmesi sonucunda, Bölüm 5 *Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar*'da yer alan **muhasebe politikalarının** seçimi ve uygulanması açısından başka bir sunum veya sınıflandırmanın daha uygun olacağı açık olması veya

b) Bu Standardın, sunumda bir değişiklik yapılmasını zorunlu kılması.

2.28 Finansal tablo kalemlerinin sunumunda ve sınıflandırılmasında değişiklik yapıldığı durumlarda, yeniden sınıflandırmanın mümkün olmadığı durumlar haricinde karşılaştırmalı tutarlar yeniden sınıflandırılır.

# BÖLÜM 3

## FİNANSAL DURUM TABLOSU

### Kapsam

---

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

### Finansal Durum Tablosunun Sunumu

---

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

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

benzeri olarak nitelendirilir. Bununla birlikte **özkaynak araçları** genellikle nakit benzeri olarak değerlendirilemez.

- 3.7 3.6 paragrafındaki özellikleri taşımayan diğer tüm varlıklar, duran varlık olarak sınıflandırılır.
- 3.8 Aşağıdaki özelliklerden herhangi birini taşıyan yükümlülükler, kısa vadeli olarak sınıflandırılır:
- Normal faaliyet döngüsü içinde ödenmesinin beklenmesi,
  - Esas olarak alım-satım amacıyla üstlenilmesi,
  - Raporlama döneminden sonraki on iki ay içinde yerine getirilecek olması veya
  - Ödenmesinin raporlama döneminden sonraki en az on iki ay süreyle ertelenebilmesine yönelik koşulsuz bir hakkın mevcut olmaması.
- 3.9 3.8 paragrafındaki özellikleri taşımayan diğer tüm yükümlülükler, uzun vadeli yükümlülük olarak sınıflandırılır.
- 3.10 Özkaynaklarda temel olarak ödenmiş sermaye, yedekler, geçmiş yıllar kârları/zararları, dönem net kâr/zararı gibi kalemler sunulur. Özkaynağın toplam **defter değeri** (toplam özkaynak) doğrudan ölçülmez. Toplam özkaynak, **finansal tablolara** alınan tüm varlıkların toplam defter değeri eksi finansal tablolara alınan tüm yükümlülüklerin toplam defter değerine eşittir.



**EK - KÜÇÜK VE MİKRO İŞLETMELERE YÖNELİK FİNANSAL DURUM TABLOSU**

..... ŞİRKETİ ..... TARİHLİ FİNANSAL DURUM TABLOSU

(TL)

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

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

(TL)

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

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

Diğer Özkaynak Kalemleri			
Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları			
Dönem Net Kârı/Zararı			
<b>Toplam Özkaynaklar</b>			
<b>TOPLAM KAYNAKLAR</b>			

## BÖLÜM 4

### KÂR VEYA ZARAR TABLOSU

#### Kapsam

---

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

#### Kâr veya Zarar Tablosunun Sunumu

---

- 4.3 Bu Standart aksini zorunlu kılmadıkça ya da aksine izin vermedikçe, dönemde ortaya çıkan tüm gelir ve giderler kâr veya zarara yansıtılır. Örneğin, Bölüm 5 *Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar* uyarınca düzeltilen hataların ve **muhasebe politikalarındaki** değişikliklerin etkileri, geçmiş dönemler için yapılan **geriye dönük** düzeltmeler olarak raporlanır, ortaya çıktıkları dönemin kâr veya zararına yansıtılmaz.
- 4.4 Kâr veya Zarar Tablosu, işletmeler tarafından ekteki örneğe uygun olarak hazırlanır. Cari ve karşılaştırılabilir dönem bakiyeleri sıfır olan kalemlere Kâr veya Zarar Tablosunda yer verilmeyebilir.
- 4.5 İşletme, finansal performansın anlaşılması açısından gerekli olduğunda, ekteki örneğe bağlı kalmak şartıyla, alt kalemlere, alt toplamlara ve ilave kalemlere yer verebilir.
- 4.6 Herhangi bir gelir veya gider kalemi Kâr veya Zarar Tablosunda ya da **dipnotlarda** “olağandışı kalem” olarak sunulmaz.

# EK - KÜÇÜK VE MİKRO İŞLETMELERE YÖNELİK KÂR VEYA ZARAR TABLOSU

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

(TL)

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

## BÖLÜM 5

### MUHASEBE POLİTİKALARI, TAHMİNLER VE HATALAR

#### Kapsam

---

- 5.1 Bu bölümde, aşağıdakilere ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir:
- Finansal tabloların** hazırlanmasında kullanılan **muhasebe politikalarının** seçimi, uygulanması ve değiştirilmesi,
  - Muhasebe tahminlerindeki değişiklikler** ve
  - Hatalara ilişkin düzeltmelerin finansal tablolara alınması.

#### Muhasebe Politikalarının Seçimi ve Uygulanması

---

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

#### Muhasebe Politikalarındaki Değişiklikler

---

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

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

### **Geriye Dönük Uygulama**

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

### Örnek 1:

Bir işletme gerçeğe ve ihtiyaca daha uygun bilgi sağlanacağı düşüncesiyle 2020 raporlama döneminde muhasebe politikası değişikliğine giderek maliyet bedeli üzerinden ölçtüğü canlı varlıklarını satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçmeye başlamıştır.

Muhasebe politikasındaki değişikliğin işletmenin 1/1/2020 tarihindeki kâr veya zararı üzerindeki birikimli etkisi 100.000 TL'dir. İşletme, muhasebe politikasındaki değişiklik sonucunda geçmiş dört yıla ait kâr tutarlarının her bir yıl için aşağıda yer alan tutarlar kadar artırılması gerektiğini tespit etmiştir.

Raporlama Dönemi Sonu	Tutar
31/12/2016	15.000 TL
31/12/2017	20.000 TL
31/12/2018	30.000 TL
31/12/2019	35.000 TL

Bu kapsamda, 31/12/2016 ve 31/12/2017 tarihlerinde sona eren raporlama dönemlerine ait tutarlar 1/1/2018 tarihli Açılış Finansal Durum Tablosuna yansıtılarak, söz konusu tabloda "Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları" kaleminin tutarı ile "Canlı Varlıklar" kaleminin tutarı 35.000 TL artırılır.

Ayrıca, karşılaştırmalı olarak sunulan 31/12/2018 ve 31/12/2019 tarihli Kâr veya Zarar Tablosundaki "Tarımsal Faaliyetlerde Gerçeğe Uygun Değer Farkları" kalemleri ile Finansal Durum Tablosundaki "Canlı Varlıklar" kalemlerinin her biri yıllar itibarıyla sırasıyla 30.000 TL ve 35.000 TL artırılır.

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



### Örnek 2:

Örnek 1'e göre, muhasebe politikasındaki değişikliğin 2019 yılından önceki raporlama dönemleri itibarıyla yarattığı etkiler belirlenemiyorsa işletme, muhasebe politikasındaki değişikliğin etkisini şu şekilde yansıtmalıdır.

Bu kapsamda, 31/12/2016, 31/12/2017 ve 31/12/2018 tarihlerinde sona eren raporlama dönemlerine ilişkin tutarlar geriye dönük uygulamanın mümkün olduğu en erken döneme ait 1/1/2019 tarihli Açılış Finansal Durum Tablosuna yansıtılarak, söz konusu tabloda "Canlı Varlıklar" kalemi ile "Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları" kaleminin tutarı 65.000 TL arttırılır.

Ayrıca 31/12/2019 tarihinde sona eren raporlama dönemine ait Kâr veya Zarar Tablosundaki "Tarımsal Faaliyetlerde Gerçeğe Uygun Değer Farkları" kalemi ile Finansal Durum Tablosundaki "Canlı Varlıklar" kaleminin tutarı 35.000 TL arttırılır.

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

### Örnek 3:

Örnek 2'den farklı olarak işletme tarafından muhasebe politikasındaki değişikliğin "Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları" kalemi üzerindeki birikimli etkisi belirlenmemektedir. Bununla birlikte işletme, bir önceki yıla ait kâr tutarının 35.000 TL arttırılması gerektiğini tespit etmiştir. Bu çerçevede, 31/12/2019 tarihinde sona eren raporlama dönemine ait Kâr veya Zarar Tablosundaki "Tarımsal Faaliyetlerde Gerçeğe Uygun Değer Farkları" kalemi ile Finansal Durum Tablosundaki "Canlı Varlıklar" kaleminin tutarı 35.000 TL arttırılır.

## Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler

- 5.12 İşletme faaliyetlerinin doğasında yer alan belirsizliklerin sonucu olarak birçok finansal tablo kaleminin değeri tam olarak ölçülemez ancak tahmin edilebilir. Tahminler en güncel ve güvenilir bilgilere dayanılarak yapılır. Örneğin; şüpheli alacakların, stoklardaki değer düşüklüğünün, bazı finansal varlık veya finansal yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerlerinin, garanti yükümlülüklerinin, kıdem tazminatı karşılıklarının ve amortismanına tabi varlıkların faydalı ömürlerinin belirlenmesinde muhasebe tahminleri kullanılır.

- 5.13 Muhasebe tahminlerindeki değişiklik, varlık veya yükümlülüklerin mevcut durumunun ve bunlarla ilişkili olarak beklenen fayda ve mükellefiyetlerin değerlendirilmesi sonucunda ilgili varlık veya yükümlülüğün **defter değerinde** veya varlığın dönemsel tüketiminde yapılan düzeltmedir.
- 5.14 Muhasebe tahminlerindeki değişiklikler; tahminlerin dayandırıldığı şartlarda meydana gelen değişiklikler, yeni bir bilgi edinilmesi veya tecrübe kazanılması sonucunda meydana gelebilir. Yapısı gereği, tahminlerde yapılan değişiklikler önceki dönemlerle ilgili değildir ve bu nedenle hata düzeltmesi olarak nitelendirilemez.
- 5.15 Uygulanan ölçüm esasında yapılan bir değişiklik (örneğin, maddi duran varlıklar yeniden değerlenmiş tutarı üzerinden ölçülürken, bunların maliyet bedeli üzerinden ölçülmeye başlanması gibi) tahmin değişikliği değil, politika değişikliğidir. Muhasebe politikasındaki bir değişiklik ile muhasebe tahminindeki bir değişikliği ayırmanın zor olduğu hallerde değişiklik, tahmin değişikliği olarak kabul edilir.
- 5.16 Muhasebe tahminlerinde yapılan bir değişikliğin etkileri, aşağıdaki dönemlerin kâr veya zararına yansıtılarak ileriye yönelik olarak finansal tablolara alınır:
- a) Sadece değişikliğin yapıldığı dönemi etkileyenler, değişikliğin yapıldığı dönemin kâr veya zararına yansıtılır.
  - b) Değişikliğin yapıldığı dönemle birlikte gelecek dönemleri de etkileyecek olanlar, hem değişikliğin yapıldığı dönemin hem de gelecek dönemlerin kâr veya zararına yansıtılır.

## **Hata**

---

- 5.17 Hatalar; matematiksel hataları, muhasebe politikalarının uygulanmasındaki hataları, bilgilerin gözden kaçırılması veya yanlış yorumlanmasını ve hileleri içerir.
- 5.18 Cari raporlama döneminde yapılan hatalar finansal tablolar onaylanmadan önce tespit edilirse cari raporlama döneminde düzeltilir. Ancak bazı durumlarda hatalar yapıldığı dönemde fark edilmeyebilir; bunlar geçmiş dönem hataları olarak nitelendirilir.
- 5.19 Geçmiş dönem hataları; hatanın yapıldığı döneme ait finansal tabloların yönetim organı tarafından yayımlanması için onaylandığı tarihte mevcut ve kullanılabilir olan ve söz konusu finansal tabloların hazırlanması ve sunulması sırasında dikkate alınmış olması beklenen güvenilir bilgilerin kullanılmaması veya yanlış kullanılması nedeniyle geçmiş dönem finansal tablolarında meydana gelen hatalardır.
- 5.20 Önemli olan geçmiş dönem hataları geriye dönük olarak düzeltilir. Dolayısıyla bu hataların düzeltilmesi nedeniyle ortaya çıkan sonuçlar, hatanın tespit edildiği cari raporlama döneminin kâr veya zararında gösterilmez.

- 5.21 Finansal tabloların, önemli bir hata ya da finansal durumun veya performansın belirli bir şekilde gösterilmesi amacıyla kasıtlı olarak yapılmış olan önemsiz bir hata içermesi durumunda söz konusu finansal tablolar bu Standartla uyumlu olmaz.

### **Geriye Dönük Düzeltme**

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

#### **Örnek 4:**

2020 yılında işletme sistemsel bir hata nedeniyle, maddi duran varlıklara ilişkin amortismanların geçmiş dört yıl boyunca eksik hesaplandığını tespit etmiştir. Söz konusu hata 1/1/2020 tarihindeki (cari raporlama dönemi başındaki) “Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları” kaleminin toplam 100.000 TL kadar azaltılmasını gerektirmektedir. İşletme, hata sonucunda, geçmiş dört yıla ilişkin kâr tutarlarının her bir yıl için 25.000 TL azaltılması gerektiğini tespit etmiştir.

Bu kapsamda, 31/12/2016 ve 31/12/2017 tarihlerinde sona eren raporlama dönemlerine ait tutarlar 1/1/2018 tarihli Açılış Finansal Durum Tablosuna yansıtılarak, hatadan doğrudan veya dolaylı olarak etkilenen varlık, yükümlülük ve özkaynak kalemlerinin açılış bakiyeleri düzeltilir.

Buna göre, 1/1/2018 tarihindeki Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları kaleminin tutarı ve karşılığında “Maddi Duran Varlıklar” kaleminin tutarı 50.000 TL azaltılır. Ayrıca -varsa- hatadan doğrudan veya dolaylı olarak etkilenen diğer özkaynak kalemlerinde gerekli düzeltmeler yapılır.

Ayrıca karşılaştırmalı olarak sunulan 31/12/2018 ve 31/12/2019 tarihlerinde sona eren raporlama dönemlerine ait Kâr veya Zarar Tablosunda yer alan söz konusu amortisman giderlerinin kaydedildiği kalemlerin tutarı 25.000 TL artırılır ve Finansal Durum Tablosundaki “Maddi Duran Varlıklar” kaleminin tutarı 25.000 TL azaltılır.

- 5.23 Hatanın, karşılaştırmalı olarak sunulan döneme (veya dönemlere) ait finansal tablolar üzerinde dönemler itibarıyla yarattığı etkinin belirlenmesinin mümkün olmadığı durumlarda, geriye dönük düzeltmenin mümkün olduğu en erken döneme (bu, cari

raporlama dönemi de olabilir) ait varlık, yükümlülük ve özkaynakların açılış bakiyeleri düzeltilir.

**Örnek 5:**

Örnek 4'e göre, hatanın 2019 yılından önceki dönemler itibarıyla yarattığı etkiler belirlenemiyorsa işletme, hataya ilişkin geriye dönük düzeltmeyi şu şekilde yansıtmalıdır.

31/12/2016, 31/12/2017 ve 31/12/2018 tarihlerinde sona eren raporlama dönemlerine ait tutarlar geriye dönük uygulamanın mümkün olduğu en erken döneme ait 1/1/2019 tarihli Açılış Finansal Durum Tablosuna yansıtılarak, söz konusu tabloda "Maddi Duran Varlıklar" kalemi ile "Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları" kaleminin tutarı 75.000 TL azaltılır.

Ayrıca 31/12/2019 tarihinde sona eren raporlama dönemine ait Kâr veya Zarar Tablosunda yer alan söz konusu amortisman giderlerinin kaydedildiği kalemin tutarı 25.000 TL artırılır ve Finansal Durum Tablosundaki ilgili maddi duran varlık kaleminin tutarı 25.000 TL azaltılır.

- 5.24 Hatanın cari raporlama döneminin başı itibarıyla önceki raporlama dönemlerine ait birikimli etkisinin belirlenmesi mümkün değilse, hata düzeltmesi, düzeltmenin mümkün olduğu en erken tarihten itibaren ileriye yönelik olarak uygulanır. Dolayısıyla, hatanın bu tarihten önceki varlık, yükümlülük ve özkaynak kalemlerine olan birikimli etkisi dikkate alınmamış olur.

**Örnek 6:**

Örnek 5'ten farklı olarak işletme tarafından hatanın "Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları" kalemi üzerindeki birikimli etkisi belirlenememektedir. Bununla birlikte işletme, bir önceki yıla ilişkin kâr tutarının 25.000 TL azaltılması gerektiğini tespit etmiştir. Bu çerçevede 31/12/2019 tarihinde sona eren raporlama dönemine ait Kâr veya Zarar Tablosunda yer alan söz konusu amortisman giderlerinin kaydedildiği kalemin tutarı 25.000 TL artırılır ve Finansal Durum Tablosundaki ilgili maddi duran varlık kaleminin tutarı 25.000 TL azaltılır.

**İlave Finansal Durum Tablosu Sunulması**

- 5.25 Bir muhasebe politikası değişikliği geriye dönük olarak uygulandığında veya bir hata geriye dönük olarak düzeltildiğinde, karşılaştırmalı olarak sunulan en erken dönemin başlangıcına ait ilave bir Finansal Durum Tablosu sunulur. Ancak geriye dönük uygulamanın veya geriye dönük düzeltmenin karşılaştırmalı olarak sunulan en erken

dönemin başındaki Finansal Durum Tablosunda yer alan kalemler üzerindeki etkisi önemsizse, ilave Finansal Durum Tablosu sunulması gerekmez.

## Açıklamalar

---

- 5.26 Muhasebe politikasında yapılan bir değişikliğin cari raporlama dönemi ya da geçmiş raporlama dönemleri üzerinde etkisinin bulunduğu durumlarda, aşağıdakiler açıklanır:
- Muhasebe politikasındaki değişikliğin niteliği.
  - Değişiklikten etkilenen her bir finansal tablo kalemi için, mümkün olduğu ölçüde, aşağıdaki dönemler itibarıyla yapılan düzeltme tutarı:
    - Cari raporlama döneminde,
    - Karşılaştırmalı olarak sunulan önceki raporlama dönemlerinin her birinde ve
    - Karşılaştırmalı olarak sunulan dönemden (veya dönemlerden) daha önceki raporlama dönemlerinde (toplam tutar).
- 5.27 Muhasebe tahminlerinde yapılan değişikliğin niteliği ve söz konusu değişikliğin cari raporlama dönemine ait varlıklar, yükümlülükler, **gelir** ve giderler üzerindeki etkileri açıklanır.
- 5.28 Geçmiş dönem hatalarına ilişkin aşağıdakiler açıklanır:
- Geçmiş dönem hatalarının niteliği,
  - Cari ve karşılaştırmalı olarak sunulan her bir dönem için, mümkün olduğu ölçüde, hata düzeltilmesinden etkilenen her bir finansal tablo kaleminde yapılmış olan düzeltmenin tutarı,
  - Mümkün olduğu ölçüde, karşılaştırmalı olarak sunulan en erken dönemin başındaki düzeltme tutarı ve
  - (b) veya (c) bentlerinde yer alan tutarların belirlenemediği durumlarda, bunun nedeni.
- Sonraki dönemlerde yayımlanacak finansal tablolarda bu açıklamaların tekrar edilmesi gerekmez.

## BÖLÜM 6

### RAPORLAMA DÖNEMİNDEN SONRAKİ OLAYLAR

#### Kapsam

---

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

#### Raporlama Döneminden Sonraki Olayların Tanımı

---

- 6.2 Raporlama döneminden sonraki olaylar, raporlama dönemi sonu ile **finansal tabloların** yönetim organı<sup>1</sup> tarafından yayımlanması için onaylandığı tarih arasında işletme lehine veya aleyhine ortaya çıkan olayları ifade eder.
- 6.3 Finansal tabloların yönetim organı tarafından yayımlanması için onaylandığı tarih; bu tabloların genel kurula<sup>2</sup> ya da genel kurul öncesinde diğer taraflara sunmak üzere yönetim organı tarafından onaylandığı tarihi ifade eder.
- 6.4 Raporlama döneminden sonraki olaylar düzeltme gerektiren ve düzeltme gerektirmeyen olaylar şeklinde ikiye ayrılır.

#### Raporlama Döneminden Sonraki Düzeltme Gerektiren Olaylar

---

- 6.5 Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektiren olaylar, raporlama dönemi sonu itibarıyla mevcut olan durumları teyit eden olaylardır.
- 6.6 Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektiren olayların ortaya çıktığı durumlarda, ilgili **dipnotlar** dâhil raporlama dönemine ait finansal tablolarda yer alan tutarlar söz konusu düzeltme gerektiren olayların etkisini yansıtacak şekilde düzeltilir. Ayrıca, raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektiren olayın finansal tablolarda yer alan tutarları etkilemeyip sadece dipnotlarda bir değişiklik yapılmasını gerektirmesi durumunda ilgili dipnotlarda gerekli değişiklikler yapılır.
- 6.7 Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektiren olaylara aşağıdakiler örnek olarak verilebilir:
- a) Raporlama döneminden sonra sonuçlanan bir davanın, raporlama dönemi sonu itibarıyla işletmenin mevcut bir **yükümlülüğünün** bulunduğunu teyit etmesi. İşletme

---

<sup>1</sup> Yönetim organı; anonim şirketlerde yönetim kurulu, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde yöneticileri ya da yöneticileri, limited şirketlerde müdür veya müdürleri ve diğer işletmelerde benzeri organları ifade eder (6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Md. 135/1).

<sup>2</sup> Genel Kurul; anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerdeki genel kurulu ve diğer işletmelerde benzeri organları ifade eder (6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Md. 135/1)

bu durumda Bölüm 17 *Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar* uyarınca söz konusu davayla ilgili olarak daha önce finansal tablolarına almış olduğu **karşılık** tutarını düzeltir ya da finansal tablolarına yeni bir karşılık yansıtır.

- b) Raporlama dönemi sonu itibarıyla bir **varlığın** değer düşüklüğüne uğradığını ya da daha önce finansal tablolara alınmış değer düşüklüğü tutarının düzeltilmesi gerektiğini gösteren bir bilginin raporlama döneminden sonra ortaya çıkması. Örneğin;
- (i) İşletmenin alacaklı olduğu bir müşterisinin raporlama döneminden sonra iflas etmesi, raporlama dönemi sonu itibarıyla söz konusu alacakla ilgili bir zararın var olduğunun teyidi şeklinde değerlendirilebilir ve bu durumda ilgili alacağın **defter değerinin** düzeltilmesi gerekir.
- (ii) Benzer bir şekilde, raporlama döneminden sonra **stok** satış fiyatlarında meydana gelen bir azalma, raporlama dönemi sonu itibarıyla söz konusu stoklarla ilgili bir değer düşüklüğünün var olduğunu teyit edebilir ve bu durumda ilgili stokların defter değerinin düzeltilmesi gerekir.
- c) Raporlama dönemi sona ermeden satın alınan varlıklara ilişkin maliyetlerin veya raporlama dönemi sona ermeden satılan varlıklardan elde edilen **gelirlerin** raporlama döneminden sonra belirli hale gelmesi.
- ç) İşletmenin raporlama dönemi sonundaki kârı üzerinden teşvik primi ödemeye yönelik bir yükümlülüğünün bulunduğu bir durumda, ödeme tutarının raporlama döneminden sonra belirlenmesi.
- d) Finansal tabloların gerçeği yansıtmadığını gösteren hata veya hilelerin ortaya çıkması.
- e) Sayım ve tesellüm fazla ya da noksanlarının nedenlerinin belirlenmesi.

### **Raporlama Döneminden Sonraki Düzeltme Gerektirmeyen Olaylar**

---

- 6.8 Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylar, raporlama döneminden sonra ortaya çıkan durumları gösteren olaylardır.
- 6.9 Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylar **Finansal Durum Tablosu** veya **Kâr veya Zarar Tablosuna** yansıtılmaz. Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen önemli olayların niteliği ve finansal etkisi dipnotlarda açıklanır.
- 6.10 Raporlama döneminden sonra ancak finansal tabloların yönetim organı tarafından yayımlanması için onaylandığı tarihten önce meydana gelen aşağıdaki olaylar raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylara örnek olarak verilebilir:

- a) Yatırımların piyasa değerlerinin düşmesi.
- b) Önemli bir **bağlı ortaklığın** elden çıkarılması veya önemli bir birleşmenin gerçekleşmesi.
- c) Raporlama döneminden sonra varlık fiyatlarında veya döviz kurlarında olağandışı değişikliklerin meydana gelmesi.
- ç) Bir faaliyetin durdurulmasına yönelik bir planın açıklanması.
- d) Önemli bir üretim tesisinin yangın sonucu tahrip olması.
- e) Önemli bir yeniden yapılandırmanın duyurulması veya uygulanmaya başlanması.
- f) Tamamen raporlama döneminden sonra meydana gelen olaylar sonucunda önemli bir davanın başlaması.

### **Kâr Payı**

---

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

### **İşletmenin Sürekliliği**

---

6.12 İşletmenin sürekliliği varsayımının raporlama döneminden sonra geçersiz hale gelmesi durumunda, finansal tablolar işletmenin sürekliliği varsayımına göre hazırlanmaz. Bu durumda, işletmenin sürekliliği varsayımının kullanılmadığı, finansal tabloların hazırlanmasında hangi esasın kullanıldığı ve işletmenin sürekliliği varsayımının neden geçerli olmadığı dipnotlarda açıklanır.



# BÖLÜM 7

## HASILAT

### Kapsam

---

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

### Hasıllatın Ölçümü

---

- 7.4 Hasıllat, işletmenin olağan faaliyetleri esnasında ortaya çıkan gelirdir.
- 7.5 Hasıllat, taraflar arasında yapılan sözleşme kapsamında, satış iskontoları (kasa ve miktar iskontoları) düşüldükten sonra tahsil edilen veya edilmesi beklenen bedel esas alınarak

ölçülür.

- 7.6 Küçük işletmelerde hasılat bedelinin, bir yıl veya daha kısa sürede tahsil edilmesinin öngörülmesi durumunda hasılat, vade farkı ayrıştırması yapılmaksızın doğrudan tahsil edilen veya edilmesi beklenen bedel üzerinden ölçülür. Bu bedelin, bir yıldan daha uzun bir vadede tahsil edilmesinin öngörülmesi durumunda ise hasılat, işlemdeki vade farkı ayrıştırılarak ilgili mal veya hizmetin peşin bedeli üzerinden ölçülür. Bölüm 10 *Finansal Araçlar ve Özkaynaklar*'ın 10.27 paragrafları uyarınca hesaplanan vade farkı tutarı faiz geliri olarak finansal tablolara alınır.
- 7.7 Mikro işletmelerde hasılat bedeli, vade farkı ayrıştırması yapılmaksızın doğrudan tahsil edilen veya edilmesi beklenen bedel üzerinden ölçülür.
- 7.8 Hasılat içerisinde yalnızca işletmenin kendi adına sağlayabileceği brüt ekonomik fayda yer alır. Üçüncü taraflar adına alınan tutarlar hasılat olarak değerlendirilmez. Bu kapsamda, örneğin, katma değer vergisi hasılat olarak finansal tablolara alınmaz. Acente ilişkisinde de, acente yalnızca komisyon tutarını hasılat olarak finansal tablolara alır.
- 7.9 Bu bölümde yer alan finansal tablolara alma ölçütleri genellikle her bir işleme ayrı ayrı uygulanır. Ancak bazı durumlarda finansal tablolara alma ölçütlerinin, işlemin özünü yansıtmak amacıyla, tek bir işlemin ayrıştırılabilir kısımlarına ayrı ayrı uygulanması gerekebilir. Örneğin, bir ürünün satış fiyatı ayrıştırılabilir nitelikteki satış sonrası servis bedelini de içeriyorsa, finansal tablolara alma ölçütleri, işlemin ayrıştırılabilir kısımlarına ayrı ayrı uygulanır.
- 7.10 Bununla birlikte, bir bütün olarak değerlendirilmediği zaman ticari etkisi anlaşılmayan birbiriyle bağlantılı işlemler için, finansal tablolara alma ölçütleri iki veya daha çok işleme birlikte uygulanır. Örneğin, mal satışı sırasında satış işleminin etkisini ortadan kaldıracak biçimde malları ileri bir tarihte geri satın almak üzere ayrı bir sözleşme de yapılmış olabilir; bu durumda finansal tablolara alma ölçütleri iki veya daha fazla işleme birlikte uygulanır.

### **Mal veya Hizmetlerin Takası**

---

- 7.11 Aşağıdaki takas işlemlerinde hasılat ortaya çıkmaz:
- Mal veya hizmetlerin benzer özelliklere ve değere sahip mal ya da hizmetlerle takası veya
  - Mal veya hizmetlerin benzer özelliklere ve değere sahip olmayan mal ya da hizmetlerle ticari özü bulunmayan bir işlem çerçevesinde takası.

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

### **Mal Satışı**

---

- 7.13 Mal satışına ilişkin hasılat, aşağıdaki ölçütlerin tümü sağlandığında finansal tablolara alınır:
- Malların sahipliğinden kaynaklanan önemli risk ve getirilerin alıcıya devredilmiş olması.
  - Satılan mallar üzerinde kontrolün sürdürülmemesi.
- Bir varlığın kontrolü, varlığın kullanımını yönetebilme ve varlığın kalan tüm faydasını büyük ölçüde elde edebilme gücünü ifade eder. Kontrol, başka işletmelerin, varlığın kullanımını yönetebilmesini ve ondan fayda elde etmesini engelleyebilme gücünü kapsamaktadır.
- Hasılat tutarının güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi.
  - İşleme ilişkin ekonomik faydaların işletme tarafından elde edilmesinin **muhtemel** olması.
  - İşleme ilişkin katlanılan veya gerçekleştirilecek maliyetlerin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi.
- 7.14 Sahiplikten kaynaklanan önemli risk ve getirilerin alıcıya ne zaman devredilmiş olacağına değerlendirilmesi, işleme ilişkin şartların incelenmesini gerektirir. Çoğu durumda, sahiplikten kaynaklanan risk ve getirilerin devri ile yasal mülkiyetin veya zilyetliğin devri aynı anda gerçekleşir (örneğin perakende satışlarda genellikle bu durum söz konusudur).

Diğer durumlarda, sahiplikten kaynaklanan risk ve getirilerin devri ile yasal mülkiyetin veya zilyetliğin devri farklı zamanlarda gerçekleşir.

- 7.15 Sahiplikten kaynaklanan önemli risk ve getirilerin elde tutulduğu durumlarda hasılat finansal tablolara alınmaz. Aşağıdakiler, sahiplikten kaynaklanan önemli risk ve getirilerin elde tutulduğu durumlara örnek olarak verilebilir:
- Ürünün istenilen performansı sağlamadığı durumlarda işletmenin normal garanti yükümlülüklerini aşan bir **yükümlülüğünün** bulunması.
  - Belirli bir satışa ilişkin hasılatın tahsil edilmesinin, alıcının malı satmasına bağlı olması (örneğin konsinye satışlar).
  - Satışın, ilgili varlığın kurulumu şartıyla yapılması ve sözleşmenin önemli bir bölümünü oluşturan kurulunun henüz tamamlanmamış olması.
  - Alıcının, satış sözleşmesi ile belirlenen bir gerekçeye dayanarak veya herhangi bir neden olmaksızın sadece kendi kararı ile alımdan vazgeçme hakkının bulunması ve işletmenin söz konusu malların iade edilip edilmeyeceğinden emin olmaması.
- 7.16 Sahiplikten kaynaklanan önemsiz bir riskin taşınmaya devam edilmesi durumunda, işlem satış niteliğindedir ve hasılat finansal tablolara alınır. Örneğin; yalnızca alacağın tahsilatının güvence altına alınması amacıyla yasal mülkiyet muhafaza edildiğinde, hasılat finansal tablolara alınır. Benzer şekilde, alıcının ürünleri kusurlu bulması veya başka nedenlerden ötürü ürünlerden memnun kalmaması durumunda ürün bedeli iade ediliyor ve iadeler güvenilir bir şekilde tahmin edilebiliyorsa, hasılat finansal tablolara alınır. Bu tür bir durumda işletme “Bölüm 17 *Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar*” uyarınca iadeler için **karşılık** ayırır.

## Hizmet Sunumu

---

- 7.17 Hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin sonucunun güvenilir bir şekilde tahmin edilebildiği durumlarda, ilgili hasılat tutarı, **raporlama dönemi** sonu itibarıyla işlemin tamamlanma düzeyi dikkate alınarak (“tamamlanma yüzdesi yöntemi” kullanılarak) finansal tablolara alınır. Bu yöntemle göre hasılat, hizmetin sunulduğu dönemlerde finansal tablolara yansıtılır.
- 7.18 Aşağıdaki ölçütlerin tümü sağlandığında işlemin sonucu güvenilir bir şekilde tahmin edilebilir:
- Hasılat tutarının güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi.

- b) İşleme ilişkin ekonomik faydaların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması.
- c) Raporlama dönemi sonu itibarıyla işlemin tamamlanma düzeyinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi.
- ç) İşlem için katlanılan maliyetler ile işlemin tamamlanması için katlanılması gereken maliyetlerin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi.
- 7.19 Belirli bir dönemde, belirsiz sayıda faaliyetle sunulan hizmetler (örneğin, güvenlik firmasının bir yıl boyunca sadece alarm sistemi devreye girdiğinde destek hizmeti sağlanması) için hasılat, söz konusu belirli dönem boyunca eşit tutarlarda finansal tablolara alınır. Bununla birlikte, başka bir yöntemin, hizmetin tamamlanma düzeyini daha iyi ifade ettiğine ilişkin bir göstergenin bulunması durumunda söz konusu yöntem hasılatın finansal tablolara alınmasında kullanılır. Sunulan hizmetin birden fazla faaliyeti içermesi ve faaliyetlerden birinin diğer faaliyetlerden açık bir şekilde daha önemli olması durumunda, hasılatın finansal tablolara alınması, daha önemli olan faaliyetin gerçekleştirilmesine kadar ertelenir.
- 7.20 Hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin sonucunun güvenilir bir şekilde tahmin edilemediği durumlarda, tamamlanan iş için katlanılan geri kazanılması muhtemel maliyet tutarı kadar hasılat finansal tablolara alınır. Bu durumda ilgili hizmet sunumuna ilişkin olarak herhangi bir kâr ortaya çıkmaz. Maliyetlerin de geri kazanılmasının muhtemel olmadığı durumlarda hasılat finansal tablolara alınmaz, **giderler** ise kâr veya zarara yansıtılmaya devam edilir. İşlemin sonucunun güvenilir bir şekilde ölçülmesini engelleyen belirsizlikler ortadan kalktığında (diğer bir ifadeyle, işlemin sonucu güvenilir bir şekilde tahmin edilmeye başlandığında) sözleşmeye ilişkin hasılat, tamamlanma düzeyine göre finansal tablolara yansıtılmaya başlanır, **geriye dönük** olarak herhangi bir düzeltme yapılmaz.

## İnşa Sözleşmeleri

---

- 7.21 İnşa sözleşmesi; bir varlığın veya tasarım, teknoloji, fonksiyon, nihai amaç veya kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili ya da birbirine bağımlı bir grup varlığın yapımı için özel olarak düzenlenmiş bir sözleşmedir.
- 7.22 Bir inşa sözleşmesinin sonucunun güvenilir bir şekilde tahmin edilebildiği durumlarda sözleşmeye ilişkin hasılat ve maliyetler, raporlama dönemi sonu itibarıyla tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılarak kâr veya zarara yansıtılır. Bu yöntemde tamamlanan işe isabet eden hasılat, maliyet ve kârın raporlanması sağlanır.

- 7.23 Sonucun güvenilir olarak tahmin edilmesi, tamamlanma aşamasının, gelecekte ortaya çıkabilecek maliyetlerin ve hakedişlerin tahsil edilebilirliğinin güvenilir bir şekilde tahmin edilmesini gerektirmektedir.
- 7.24 Bir inşa sözleşmesinin sonucunun güvenilir bir şekilde tahmin edilememesi durumunda, tamamlanan iş için katlanılan geri kazanılması muhtemel maliyet tutarı kadar hasılat finansal tablolara alınır. Bu durumda ilgili inşa sözleşmesine ilişkin olarak herhangi bir kâr ortaya çıkmaz. Maliyetlerin de geri kazanılmasının muhtemel olmadığı durumlarda hasılat finansal tablolara alınmaz, maliyetler ise kâr veya zarara yansıtılmaya devam edilir. Sonucun güvenilir bir şekilde ölçülmesini engelleyen belirsizlikler ortadan kalktığında (diğer bir ifadeyle, sözleşme sonucu güvenilir şekilde tahmin edilmeye başlandığında) sözleşmeye ilişkin hasılat ve maliyetler tamamlanma düzeyine göre finansal tablolara yansıtılmaya başlanır, geriye dönük olarak herhangi bir düzeltme yapılmaz.
- 7.25 Bu bölüm hükümleri genellikle her bir inşa sözleşmesine ayrı ayrı uygulanır. Ancak bazı durumlarda, bir sözleşmenin veya sözleşme grubunun özünü yansıtmak amacıyla sözleşmenin ayrı ayrı belirlenebilen bölümlerine ya da sözleşme grubuna birlikte de uygulanabilir.
- 7.26 Birden çok varlığı kapsayan bir sözleşmede aşağıdaki durumların tümünün mevcut olması halinde, her bir varlığın inşası ayrı bir inşa sözleşmesi olarak değerlendirilir:
- Her bir varlık için ayrı teklif verilmiş olması,
  - Her bir varlığın, taraflarca ayrı bir şekilde ele alınması ve yüklenici ile müşterinin, sözleşmenin her bir varlığa ilişkin kısmını kabul etme ya da reddetme hakkının bulunması ve
  - Her bir varlığa ilişkin maliyetlerin ve hasılatın belirlenebilir olması.
- 7.27 Bir veya birden çok müşteri ile yapılmış olmasına bakılmaksızın, aşağıdaki durumların tümünün mevcut olması halinde, sözleşme grubu, tek sözleşme olarak nitelendirilir:
- Sözleşme grubunun tek bir paket halinde müzakere edilmesi,
  - Sözleşmelerin, birbirleriyle, genel bir kâr marjına sahip tek bir projenin parçası olacak kadar yakından ilişkili olması ve
  - Sözleşmelerin kapsamındaki işlerin aynı anda veya birbirini izleyen bir sırada yapılması.

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

- a) Direkt işçilik maliyetleri (örneğin, taahhüt edilen hizmetleri müşteriye doğrudan sağlayan personelin maaş ve ücretleri),
- b) Direkt malzeme maliyetleri (örneğin, taahhüt edilen hizmetlerin müşteriye sağlanmasında kullanılan malzemeler),
- c) Hizmet sunumuna ilişkin belirli bir işlemle veya belirli bir inşa sözleşmesiyle ya da hizmet sunumu veya inşa faaliyetleriyle doğrudan ilişkili maliyetlerden bu işlem veya sözleşmeye dağıtılabilen kısım (örneğin, işlem veya sözleşmeye ilişkin yönetim ve gözetim maliyetleri, sözleşmenin yerine getirilmesinde kullanılan araç, gereç ve teçhizatın **amortismanı** ve sigortalanma maliyetleri),
- ç) Müşteriyle yapılan sözleşme uyarınca müşteriye fatura edilebileceği açıkça belirtilen maliyetler,
- d) Yukarıdakilerin kapsamına girmeyen ve işletmenin belirli bir işlem veya sözleşmeyi üstlenmesi nedeniyle katlandığı diğer maliyetler (örneğin, taşeronlara yapılan ödemeler).

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

### **Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi**

---

7.30 Tamamlanma yüzdesi yönteminde finansal tablolara yansıtılacak hasılat ve maliyet tutarı, hizmet sunumuna ilişkin işlemin veya inşa sözleşmesinin tamamlanma düzeyine göre belirlenir. Bu yöntemde, toplam hasılat ve maliyet tutarlarıyla ilgili tahminler, hizmet sunumuna ilişkin işlem veya inşa sözleşmesi ilerledikçe gözden geçirilir ve gerektiğinde düzeltilir. Buna göre, her raporlama dönemi sonunda, toplam hasılat tutarına ilişkin cari tahminlerle tamamlanma yüzdesinin çarpımı sonucunda işleme veya sözleşmeye ilişkin ilgili raporlama dönemi sonu itibarıyla birikimli olarak finansal tablolara alınması gereken hasılat tutarı bulunur. Birikimli hasılat tutarından geçmiş dönemlerde finansal tablolara alınan hasılat tutarı çıkarılarak raporlama dönemine ait hasılat tutarı tespit edilir.

- 7.31 Tamamlanma yüzdesi yönteminin her raporlama dönemi itibarıyla hasılat ve maliyetlere ilişkin cari tahminlere birikimli olarak uygulanması nedeniyle hasılat ve maliyetlere ilişkin tahminlerdeki bir değişikliğin etkisi, kendiliğinden **muhasabe tahminlerindeki değişiklik** şeklinde **ileriye yönelik** olarak finansal tablolara alınmış olur.
- 7.32 Tamamlanma düzeyi, tamamlanan işi en güvenilir şekilde ölçen yöntem kullanılarak tespit edilir. Hizmet sunumuna ilişkin işlemin veya inşa sözleşmesinin niteliğine bağlı olarak tamamlanma düzeyinin belirlenmesinde, kullanılacak yöntemlere örnek olarak aşağıdakiler gösterilebilir:
- İlgili tarihe kadar tamamlanan iş için katlanılan maliyetlerin, tahmini toplam maliyetlere oranı.
  - Hizmet sunumuna ilişkin işlemin veya sözleşmeye konu işin, somut olarak belirlenebilen tamamlanma oranı.
- 7.33 Hakediş ve avanslar genellikle tamamlanma düzeyini yansıtmaz, bu nedenle tamamlanma düzeyinin bunlara göre belirlenmemesi gerekir.
- 7.34 İşletme, hizmet sunumu ilişkin bir işlem veya bir inşa sözleşmesi kapsamındaki gelecekteki faaliyetlerle ilgili maliyetlere katlanmış olabilir. Bu tür maliyetler (örneğin, malzeme alımına ilişkin maliyetler veya peşin ödemeler) yapılan işin tamamlanan kısmıyla ilgili olmadığından, geri kazanılmalarının muhtemel olması şartıyla dönemin kâr veya zararına yansıtılmaz, **Finansal Durum Tablosunda** “Peşin Ödenmiş (Gelecek Aylara Ait) Giderler ve Gelir Tahakkukları” kaleminde gösterilir. Tamamlanma düzeyinin, ilgili tarihe kadar tamamlanan iş için katlanılan maliyetlerin toplam maliyetlere oranı kullanılarak belirlenmesi durumunda, bu tür maliyetler, ilgili tarihe kadar katlanılan maliyetlerin hesabında dikkate alınmaz. Geri kazanılmaları muhtemel olmayan maliyetler anında gider olarak finansal tablolara alınır.
- 7.35 Hizmet sunumuna ilişkin bir işlem veya bir inşa sözleşmesi için, toplam maliyetlerin toplam hasılatı aşması bekleniyorsa, Bölüm 17 *Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar* uyarınca, işlemin veya sözleşmenin geri kalan kısmının tamamlanması için katlanılması beklenen zarar tutarı kadar karşılık ayrılır.
- 7.36 İnşa sözleşmeleri için raporlama dönemi sonu itibarıyla tamamlanan işe isabet eden toplam hasılat tutarından hakedişe bağlanmış olan toplam tutarın çıkarılması sonucunda bulunan tutar, artı veya eksi olmasına göre “Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden



Alacaklar” veya “Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Borçlar” kaleminde gösterilir.

### **Faiz, İsim Hakkı ve Kâr Payları**

---

- 7.37 İşletmenin belirli varlıklarının başkaları tarafından kullanılması sonucunda faiz, isim hakkı veya kâr payı gelirleri ortaya çıkar.
- 7.38 Faiz; **nakit** veya **nakit benzerlerinin** kullanılması karşılığında talep edilen bedeldir.
- 7.39 İsim hakkı; patent, ticari marka, telif hakkı, yazılım programları gibi varlıklarının kullanılması karşılığında talep edilen bedeldir.
- 7.40 Kâr payı ise, **özkaynak aracı** hamillerine, aracın ait olduğu sermaye sınıfı içindeki payları oranında dağıtılan kârdır.
- 7.41 Faiz, isim hakkı ve kâr payı gelirleri, ekonomik faydaların işletmeye girmesinin muhtemel olduğu ve söz konusu faydaların güvenilir bir şekilde ölçülebildiği durumlarda finansal tablolara yansıtılır.
- 7.42 Faiz, isim hakkı ve kâr payı gelirleri aşağıdaki esaslara göre finansal tablolara yansıtılır:
- a) Faiz, Bölüm 10 *Finansal Araçlar ve Özkaynaklar*'da belirtildiği şekilde hesaplanarak finansal tablolara yansıtılır.
  - b) İsim hakları, ilgili sözleşmenin özü dikkate alınarak sözleşme hükümleri çerçevesinde tahakkuk esasına göre finansal tablolara yansıtılır.
  - c) Kâr payları ise, pay sahiplerinin ödemeyi tahsil etme hakkı ortaya çıktığında finansal tablolara yansıtılır.

## BÖLÜM 8

### STOKLAR

#### Kapsam

---

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

#### Ölçüm

---

- 8.4 Stoklar, **maliyet bedeliyle** ölçülür. 8.20 paragrafı uyarınca her **raporlama dönemi** sonunda stokların değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığı değerlendirilerek gereken hallerde stok değer düşüklüğü **karşılığı** ayrılır.
- 8.5 Borsalar veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören stok niteliğindeki altın ve diğer kıymetli madenler, raporlama dönemi sonunda **gerçeğe uygun değeri** üzerinden ölçülür. Söz konusu stokların gerçeğe uygun değeri, raporlama dönemi sonundaki piyasa değeridir. Stokların gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişimler, ilgili raporlama döneminde kâr veya zarara yansıtılır.

#### Stokların Maliyetinin Belirlenmesi

---

- 8.6 Stokların maliyeti, tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların bulunduğu yere ve mevcut durumuna getirilmesi için katılan diğer maliyetleri içerir.
- 8.7 Stokların satın alma maliyetleri; satın alma fiyatını, ithalat vergilerini ve iade alınmayan diğer vergileri, nakliye, yükleme ve boşaltma maliyetlerini ve mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan ilişkilendirilebilen diğer maliyetleri içerir. Ticari iskontolar, indirimler ve diğer benzeri kalemler, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapıılır.

- 8.8 Küçük işletmelerde bir yıl veya daha kısa vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan stoklar, vade farkı ayrıştırılmaksızın, ödenen veya ödenmesi beklenen **nakit** tutar üzerinden ölçülür. Bir yıldan uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan stoklar ise, vade farkı ayrıştırılarak peşin fiyat üzerinden (diğer bir ifadeyle işletme peşin ödeme yapmış olsaydı ödeyeceği fiyat üzerinden) ölçülür. Bu kapsamda bir stokun bir yıldan daha uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınması durumunda vade farkı tutarı, Bölüm 10 *Finansal Araçlar ve Özkaynaklar*'ın 10.26 paragrafları uyarınca hesaplanan vade farkı tutarı **faiz gideri** olarak **finansal tablolara** alınır.
- 8.9 Mikro işletmelerde stokların maliyeti, vade farkı ayrıştırılmaksızın ödenen veya ödenmesi beklenen tutar üzerinden ölçülür.
- 8.10 Amaçlanan kullanıma veya satışa hazır hale gelmesi 1 yıldan daha uzun süren stokların üretilmesi, inşası ya da elde edilmesi için kullanılan krediler nedeniyle bu stokların satışa ya da kullanıma hazır hale getirildiği tarihe kadar katlanılan kur farkları dâhil finansman giderleri stokların maliyetine dâhil edilir.
- 8.11 Dönüştürme maliyetleri; ham madde ve malzemelerin, yarı mamul ve mamul haline getirilmesi sürecinde, direkt işçilik giderleri gibi üretimle doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetleri ve bu süreçte katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları içerir. Faaliyet giderleri (Genel Yönetim Gideri, Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri gibi) dönüştürme maliyeti olarak dikkate alınmaz ve bu giderlerden dönüştürme maliyetine pay verilmez.
- 8.12 Dönüştürme maliyetlerinin belirlenmesinde tam maliyet yöntemi kullanılır. Tam maliyet yönteminde, sabit ve değişken genel üretim giderlerinin tamamı dönüştürme maliyetine dâhil edilir. Ancak faaliyetleri geçici veya kalıcı olarak durdurulan ya da henüz faaliyete geçmemiş işletme bölümlerine ilişkin sabit genel üretim giderleri dönüştürme maliyetine dâhil edilmez, gider olarak "Satışların Maliyeti" kaleminde gösterilir.
- 8.13 Bununla birlikte, sabit genel üretim giderlerinin, normal üretim kapasitesi esas alınarak dönüştürme maliyetine dâhil edilmesi de mümkündür (normal maliyet yöntemi). Bu durumda normal üretim kapasitesi, planlanan bakım-onarım çalışmalarından kaynaklanacak kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak, normal şartlarda bir veya birkaç dönem veya sezonça elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarıdır. Fiili üretim düzeyi normal üretim kapasitesine yakınsa, söz konusu üretim düzeyi normal üretim kapasitesi olarak dikkate alınabilir. Her bir üretim birimine dağıtılan sabit genel üretim gideri tutarı, düşük kapasite ya da atıl kapasite nedeniyle artırılmaz. Dağıtılmayan genel üretim gideri,

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

### **Stok Maliyetine Dâhil Edilmeyen Giderler**

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

### **Hizmet İşletmelerinin Stok Maliyeti**

- 8.15 Hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin tamamlanan kısmı için katlanılan ve “Hasılat” bölümü uyarınca ilgili olduğu **hasılatın** henüz kayda alınmadığı maliyetler, geri kazanılmasının **muhtemel** olması şartıyla, hizmet işletmelerinin stoklarını oluşturur. Satış ve genel yönetimle ilgili personelin işçilik ücretleri ve bunlarla ilgili diğer giderler, hizmetin maliyetine dâhil edilmez; bunlar gerçekleştikleri dönemde gider olarak finansal tablolara alınır. Hizmet işletmelerinin stoklarının maliyeti, kâr marjını veya işletmeler tarafından fiyatlara dâhil edilen üretimle ilgili olmayan maliyetleri içermez.

### **Canlı Varlıkların Hasadından Elde Edilen Tarımsal Ürünlerin Maliyeti**

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

### **Maliyet Ölçüm Teknikleri**

- 8.17 Mamul maliyetleri üretim giderlerinin gerçekleşmiş tutarları esas alınarak fiili maliyet yöntemine göre belirlenir. Ancak standart maliyet yöntemi veya perakende yöntemi gibi stok maliyeti **ölçüm** tekniklerinin sonuçları fiili maliyete yakınsa bu yöntemler de kullanılabilir. Standart maliyet yönteminde, ham madde ve malzemelerin, işçiliğinin,

verimliliğin ve kapasite kullanımının normal düzeyleri dikkate alınır. Standart maliyetler, düzenli olarak gözden geçirilir ve gerektiği takdirde mevcut şartlara göre yeniden belirlenir. Perakende yönteminde maliyet, stokların satış değerinden uygun bir brüt kâr marjının düşülmesi suretiyle bulunur.

### **Maliyet Hesaplama Yöntemleri**

---

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

### **Stoklarda Değer Düşüklüğü**

---

- 8.20 Her raporlama dönemi sonunda, stokların değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığı değerlendirilir. Stokların zarar görmesi, kısmen veya tamamen kullanılamaz hale gelmesi, satış fiyatlarının düşmesi ya da stok maliyetlerinin yükselmesi gibi nedenlerle stoklar değer düşüklüğüne uğrayabilir. Raporlama dönemi sonunda stokların tahmini satış fiyatının maliyet bedelinden %10 veya daha fazla düşük olması durumunda söz konusu değer düşüklüğü tutarı finansal tablolara yansıtılır. Bu tutar, değer düşüklüğü zararını oluşturur ve **Kâr veya Zarar Tablosunda** “Satışların Maliyeti” kaleminde gösterilir.
- 8.21 Değer düşüklüğüne uğramış olan ve **Finansal Durum Tablosunda** izlenmeye devam edilen stokların satış fiyatı izleyen raporlama dönemlerinde yeniden değerlendirilir. Daha önce stoklarda değer düşüklüğüne neden olan şartların geçerliliğini kaybetmesi veya değişen ekonomik şartlar nedeniyle satış fiyatında artış olduğuna dair açık bir göstergenin bulunması durumunda, ayrılan değer düşüklüğü zararının tamamı veya bir kısmı iptal edilir. Değer düşüklüğünün iptal edilecek kısmı, ilgili stokun maliyet bedeli esas alınarak belirlenir. Stokun, değer düşüklüğünden sonra belirlenen değeri, stokun maliyet bedelini aşamaz.

## Gider Olarak Finansal Tablolara Alma

---

- 8.22 Stoklar satıldığında, bu stokların **defter değeri**, ilgili hasılatın finansal tablolara yansıtıldığı dönemde “Satışların Maliyeti” kaleminde Kâr veya Zarar Tablosuna yansıtılır.
- 8.23 Bazı durumlarda, stoklar satılmak yerine işletmede kullanılabilir. İşletmenin, kendi stoklarını, imal ve inşa ettiği **maddi duran varlıklar** için kullanması bu duruma örnek olarak verilebilir. Bu tür durumlarda stoklar, bu varlıkların maliyetine dâhil edilerek ilgili varlığın  **faydalı ömrü** boyunca giderleştirilir.

## BÖLÜM 9

### TARIMSAL FAALİYETLER

#### Kapsam

---

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

#### Tanımlar

---

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

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

**Canlı varlık:** Yaşayan hayvan veya bitkidir.

**Tarımsal ürün:** İşletmenin canlı varlıklarından hasat edilen üründür.

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

**Hasat:** Tarımsal ürünün canlı varlıklardan ayrılması ya da canlı varlığın hayatının sona ermesidir.

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

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

### Finansal Tablolara Alma ve Ölçüm

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



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

### **Gerçeğe Uygun Değerin Belirlenmesi**

---

9.10 Gerçeğe uygun değer belirlenmesinde aşağıdakiler dikkate alınır:

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

# BÖLÜM 10

## FİNANSAL ARAÇLAR VE ÖZKAYNAKLAR

### Kapsam

---

- 10.1 Bu bölümde, **finansal varlık** ve **finansal yükümlülükler** ile işletmenin kendi **özkaynak araçlarına** ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir.
- 10.2 **Bağlı ortaklık, iştirak** ve **müştereken kontrol edilen işletmelerdeki** yatırımlar bu bölüm kapsamında olup özkaynak araçlarına yapılan yatırımlar olarak değerlendirilir.
- 10.3 **Kiralama** işlemlerinden kaynaklanan alacak ve borçlar finansal varlık ve finansal yükümlülük tanımını karşılamakla birlikte bu alacak ve borçlara ilişkin muhasebe ilkeleri Bölüm 13 *Kiralamalar*'da düzenlendiğinden bunlara bu bölüm hükümleri uygulanmaz.

### Tanımlar

---

- 10.4 **Finansal araç**, bir işletmenin bir finansal varlığının, başka bir işletmenin de bir finansal yükümlülüğünün veya özkaynak aracının artmasına neden olan sözleşmedir.
- 10.5 Finansal varlık, işletmenin elinde bulundurduğu **nakit** veya diğer işletmelerin özkaynak araçları ile esas olarak başka bir işletmeden nakit ya da başka bir finansal varlık alınmasına yönelik sözleşmeden doğan haklardır (örneğin; ticari ve diğer alacaklar, tahvil, bono vb. menkul kıymet yatırımları, banka mevduatları).
- 10.6 Finansal yükümlülük, esas olarak başka bir işletmeye nakit ya da başka bir finansal varlık verilmesine yönelik sözleşmeden doğan **yükümlülüklerdir** (örneğin, alınan banka kredileri, ticari ve diğer borçlar, işletme tarafından çıkarılmış borçlanma araçları).
- 10.7 Özkaynak aracı, bir işletmenin tüm yükümlülükleri düşüldükten sonra **varlıkları** üzerinde kalan bir hakkı temsil eden sözleşmedir.

### Finansal Varlık ve Yükümlülüklerin Finansal Tablolara Alınması

---

- 10.8 İşletme, bir finansal varlığı veya finansal yükümlülüğü, bunları doğuran sözleşme hükümlerine taraf olduğu anda **finansal tablolara** alır.
- 10.9 İşletme, bir finansal aracı ilk defa finansal tablolara alırken sözleşmenin özünü dikkate alarak, bu bölümde yer alan tanımlara uygun bir şekilde finansal varlık, finansal yükümlülük veya özkaynak aracı olarak sınıflandırır. Bu sınıflandırma yapılırken tereddütlü durumlarda BOBİ FRS Bölüm 9 *Finansal Araçlar ve Özkaynaklar*'da yer alan tanımlar ve ilkeler uygulanır.

10.10 Finansal varlıklara ilişkin ölçüm hükümleri belirlenirken finansal varlıklar aşağıdaki şekilde sınıflandırılmıştır:

- a) Alacaklar (ticari ve diğer alacaklar) (10.13-10.16 paragrafları)
- b) Borçlanma araçları (10.17-10.27 paragrafları)
- c) Özkaynak araçlarındaki yatırımlar (10.28-10.29 paragrafları)
- ç) Diğer finansal varlıklar (10.30 paragrafı)

10.11 Finansal yükümlülüklerle ilişkin ölçüm hükümleri belirlenirken finansal yükümlülükler aşağıdaki şekilde sınıflandırılmıştır:

- a) Borçlar (ticari ve diğer borçlar) (10.13-10.16 paragrafları)
- b) Borçlanma araçları (10.17-10.27 paragrafları)
- c) Diğer finansal yükümlülükler (10.30 paragrafı)

10.12 Gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen finansal varlıklar dışında kalan tüm finansal varlıkların değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığı 10.30-10.36 paragrafları uyarınca değerlendirilir.

### **Alacak ve Borçlar**

10.13 Küçük işletmelerin ticari ve ticari olmayan işlemlerinden kaynaklanan ve ilk defa finansal tablolara alındığı tarihle tahsil edileceği veya ödeneceği tarih arasındaki süre bir yıl veya daha kısa olan alacak ve borçları, ilk defa finansal tablolara alınırken ve sonraki ölçümlerinde tahsil edilmesi veya ödenmesi beklenen iskonto edilmemiş tutarları üzerinden ölçülür.

10.14 Küçük işletmelerin ticari ve ticari olmayan işlemlerinden kaynaklanan ve ilk defa finansal tablolara alındığı tarihle tahsil edileceği veya ödeneceği tarih arasındaki süre bir yıldan uzun olan alacak ve borçları ise ilk defa finansal tablolara alınırken ve sonraki ölçümlerinde 10.27 paragrafı uyarınca iskonto edilmiş tutarları üzerinden ölçülür.

10.15 Mikro işletmelerin ticari ve ticari olmayan işlemlerinden kaynaklanan alacak ve borçları ilk defa finansal tablolara alınırken ve sonraki ölçümlerinde tahsil edilmesi veya ödenmesi beklenen iskonto edilmemiş tutar üzerinden ölçülür.

10.16 İşletmelerin alacaklarının tahsil imkânı çeşitli nedenlerle güçleşmiş olabilir. İşletmeler raporlama dönemi sonlarında 10.31-10.37 paragrafları uyarınca makul bir gerekçeye

dayanarak tahsil imkânı güçleşmiş hale gelen ticari ve diğer alacaklarını belirler ve bu alacakları için değer düşüklüğü **karşılığı** hesaplar.

### **Borçlanma Araçları**

- 10.17 Borçlanma aracı, borç verene sözleşme hükümleri çerçevesinde sabit veya değişken getiri sağlayan finansal araçtır.
- 10.18 Borçlanma aracı niteliğindeki finansal varlıklara örnek olarak, bankalardaki vadeli mevduatlar, devlet iç borçlanma senetleri veya özel sektör tahvil ve bonoları; borçlanma aracı niteliğindeki finansal yükümlülüklere örnek olarak ise alınan banka kredileri, ihraç edilen tahvil ve bonolar gösterilebilir.

### **İlk Ölçüm**

- 10.19 Borçlanma araçları ilk defa finansal tablolara alınırken **işlem fiyatı** üzerinden ölçülür. Örneğin; alınan bir banka kredisi borçlanılan tutar, alınan bir tahvil ise satın alma fiyatı üzerinden finansal tablolara alınır.
- 10.20 Borçlanma araçlarının edinimi, ihracı veya elden çıkarılması sırasında katlanılan işlem maliyetleri **gider** olarak kâr veya zarara yansıtılır. Örneğin, işlem maliyetlerin örnek olarak alınan bir banka kredisi için bankaya ödenen **faiz** dışındaki ücret, komisyon, masraf vb. tutarlar, araçlara veya danışmanlara ödenen ücretler ve kamu otoriteleri tarafından alınan harçlar gösterilebilir.

### **Sonraki Ölçüm**

- 10.21 Borçlanma araçlarının ilk defa finansal tablolara yansıtıldığı tarihten sonraki ölçüm işlemleri, dönemde tahakkuk eden faiz **geliri** ya da giderinin hesaplanması ile buna göre bu borçlanma araçlarının **Finansal Durum Tablosunda** yer alacak değerlerinin tespit edilmesidir.
- 10.22 Borçlanma aracına ilişkin dönemde tahakkuk eden faiz geliri ya da gideri, finansal varlığın ya da yükümlülüğün kalan bakiyesine (**defter değerine**) sabit bir dönemsel faiz oranı uygulanarak bulunur ve **Kâr veya Zarar Tablosuna** yansıtılır.
- 10.23 Finansal varlığa ilişkin dönemde tahakkuk eden faiz gelirinin hesaplanmasında kullanılan sabit faiz oranı; bu varlıktan gelecekte tahsil edilmesi beklenen tutarları finansal varlığın defter değerine eşitleyen orandır. Benzer şekilde, finansal yükümlülüğe ilişkin dönemde tahakkuk eden faiz giderinin hesaplanmasında kullanılan sabit faiz oranı; finansal yükümlülük nedeniyle gelecekte ödenmesi beklenen tutarları yükümlülüğün defter

değerine eşitleyen orandır.

10.24 Finansal varlık veya yükümlülüğe ilişkin dönemde tahakkuk eden faiz gelir veya giderlerinin hesaplanmasında dikkate alınan sabit faiz oranı finansal varlığın veya yükümlülüğün ilk defa finansal tablolara alındığı tarihteki defter değeri esas alınarak hesaplanır.

10.25 Değişken getiri sağlayan borçlanma araçlarına ilişkin dönemde tahakkuk eden faiz geliri veya gideri hesaplanırken 10.22-10.23 paragrafları uygulanmaz. Faiz geliri veya gideri değişken faiz oranı ile bu oranın uygulandığı bakiye çarpılarak bulunur.

10.26 Finansal varlık veya yükümlülük niteliğindeki borçlanma araçlarının dönem sonu değerleri aşağıdaki şekilde tespit edilir:

- Finansal varlığın veya yükümlülüğün 10.19-10.20 paragraflarına göre ilk ölçümünde belirlenen değeri (işlem fiyatı),
- Artı finansal varlık veya yükümlülük için 10.22-10.25 paragraflarına göre hesaplanan ve kâr veya zarar olarak finansal tablolara alınan birikmiş faiz gelir veya giderleri,
- Eksi finansal varlık için alınan tüm anapara geri ödemeleri ve faiz tahsilatları veya finansal yükümlülük için yapılan tüm anapara geri ödemeleri ve faiz ödemeleri,
- Eksi finansal varlıklar için birikmiş değer düşüklüğü zararları (bakınız: 10.31-10.37 paragrafları).

#### Örnek 1:

İşletme, 1/1/2021 tarihinde 10 yıl vadeli 500.000 TL banka kredisi kullanmıştır. Ödemeler her yılın sonunda eşit taksitlerle yapılacaktır. Yıllık ödeme tutarı 80.000 TL'dir.

Buna göre söz konusu finansal yükümlülük ilk defa finansal tablolara alınırken 500.000 TL'lik işlem fiyatı üzerinden ölçülecektir. Finansal yükümlülüğe ilişkin dönemde tahakkuk eden faiz gideri hesaplanırken, yükümlülük nedeniyle gelecekteki 10 yıl boyunca ödenmesi beklenen 80.000 TL'lik tutarları yükümlülüğün ilk defa finansal tablolara alındığı tarihteki defter değerine (işlem fiyatı) eşitleyen %9.6059 oranındaki sabit faiz oranı kullanılacaktır.

Bu bilgiler çerçevesinde, banka kredisinin döneme ilişkin faiz giderleri ve dönem sonundaki değeri aşağıda gösterilmektedir.

Tarih	Taksit Ödemeleri	Faiz Oranı	Yıllık Faiz Gideri	Defter Değeri
01/01/2021				500.000 TL (İşlem Fiyatı)

31/12/2021	80.000 TL	% 9,6059	48.029 TL	468.029 TL
31/12/2022	80.000 TL	% 9,6059	44.958 TL	432.988 TL
31/12/2023	80.000 TL	% 9,6059	41.592 TL	394.580 TL
31/12/2024	80.000 TL	% 9,6059	37.903 TL	352.482 TL
31/12/2025	80.000 TL	% 9,6059	33.859 TL	306.341 TL
31/12/2026	80.000 TL	% 9,6059	29.427 TL	255.768 TL
31/12/2027	80.000 TL	% 9,6059	24.569 TL	200.337 TL
31/12/2028	80.000 TL	% 9,6059	19.244 TL	139.581 TL
31/12/2029	80.000 TL	% 9,6059	13.408 TL	72.989 TL
31/12/2030	80.000 TL	% 9,6059	7.011 TL	0 TL

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

\*Bu örnekte banka kredisinin kullanılmasına ilişkin herhangi bir işlem maliyetine katlanılmadığı varsayılmıştır. Bununla birlikte, bu tür maliyetlerin olması durumunda söz konusu maliyetler doğrudan kâr veya zarara yansıtılacağından faiz gideri ve defter değerinde herhangi bir değişiklik olmayacaktır.

10.27 Sabit getiri sağlayan finansal varlıktan gelecekte tahsil edilmesi beklenen veya sabit getiri sağlayan finansal yükümlülük nedeniyle gelecekte ödenmesi beklenen tutarlara ilişkin tahminlerde bir değişiklik meydana gelmesi durumunda, finansal varlığın veya finansal yükümlülüğün defter değeri bu yeni tahminleri yansıtacak şekilde düzeltilir. Finansal varlık veya yükümlülüğün düzeltilmiş defter değeri, tahsilat veya ödemelere ilişkin yeni tahminlerin başlangıçta belirlenen sabit faiz oranı kullanılarak iskonto edilmiş **bugünkü değer**dir. Finansal varlık veya yükümlülüğün defter değerinde yapılan bu düzeltmeler gelir veya gider olarak kâr veya zarara yansıtılır.

#### **Özkaynak Araçlarındaki Yatırımlar**

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

10.29 Borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen özkaynak araçları ilk defa finansal tablolara alınırken, işlem fiyatları ve işlem maliyetlerinin toplamından oluşan **maliyet bedelinden** ölçülür. Bu özkaynak araçlarının sonraki ölçümü ise, maliyet

bedelinden varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları düşülerek gerçekleştirilir.

### **Diğer Finansal Araçlar**

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

### **Değer Düşüklüğü**

---

10.31 Gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen finansal varlıklar dışında kalan tüm finansal varlıklara ilişkin değer düşüklüğü hükümleri bu başlık altında düzenlenmektedir.

10.32 Raporlama dönemi sonlarında söz konusu finansal varlıkların değer düşüklüğüne uğradığına dair gözlemlenebilir bir kanıtın bulunup bulunmadığı değerlendirilir. Değer düşüklüğüne dair gözlemlenebilir bir kanıt bulunduğu anda, değer düşüklüğü zararı kâr veya zarara yansıtılır.

10.33 Bir finansal varlıkta veya finansal varlık grubunda değer düşüklüğü oluştuğuna dair gözlemlenebilir kanıtlar aşağıdakileri içerebilir:

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

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

10.35 Aşağıdaki varlıklar değer düşüklüğü açısından ayrı ayrı değerlendirilir:

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

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

10.36 Finansal varlıklar için değer düşüklüğü zararı aşağıdaki esaslara göre hesaplanır. Değer düşüklüğü zararları doğrudan kâr veya zarara yansıtılır.

- a) 10.13-10.16 paragrafları uyarınca ölçülen alacaklar için değer düşüklüğü zararı, alacağın defter değeri ile alacağın vadesinde tahsil edilmesi beklenen en gerçekçi tahmini tutar (bu tutar sıfır da olabilir) arasındaki farktır.
- b) 10.29 paragrafı uyarınca maliyet bedelinden ölçülen özkaynak araçları için değer düşüklüğü zararı, varlığın defter değeri ile varlığın raporlama dönemi sonunda satılmış olması durumunda elde edilecek en gerçekçi tahmini tutar (bu tutar sıfır da olabilir) arasındaki farktır.
- c) Borçlanma aracı niteliğindeki finansal varlıklar için değer düşüklüğü zararı, varlığın defter değeri ile değer düşüklüğü sonrası varlıktan tahsil edilmesi beklenen tutarların başlangıçta belirlenen sabit faiz oranı kullanılarak iskonto edilmiş bugünkü değeridir. Değişken getirili finansal varlıklarda değer düşüklüğü sonrası varlıktan tahsil edilmesi beklenen tutarların bugünkü değerleri değer düşüklüğünün gerçekleştiği anda geçerli olan faiz oranı kullanılarak hesaplanır.

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



10.38 Bir finansal varlık, sadece aşağıdaki koşullardan biri veya birkaçı gerçekleştiğinde finansal tablo dışı bırakılır:

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

10.39 İşletmenin bir finansal varlığın devri sonucu bir bedel elde ettiği ancak 10.37 paragrafında yer alan finansal tablo dışı bırakılma koşullarının karşılanmadığı durumlarda, devredilen varlığın tamamı finansal tablolarda gösterilmeye devam edilir ve alınan bedel bir finansal yükümlülük olarak finansal tablolara alınır. Varlık ve yükümlülük birbiriyle mahsup edilmez. Sonraki dönemlerde, devredilen varlıktan sağlanan her türlü gelirin ve finansal yükümlülüğün kaynaklanan her türlü giderin finansal tablolara alınmasına devam edilir.

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

- a) Devralan tarafın, sözleşme çerçevesinde veya teamüller gereğince, ilgili teminatı satma veya yeniden teminat gösterme imkânına sahip olması durumunda devreden taraf, teminata verdiği varlığı Finansal Durum Tablosunda diğer varlıklardan ayrı olarak sunar (örneğin; ödünç verilmiş varlık, teminat olarak verilmiş özkaynak aracı veya repo alacağı şeklinde).
- b) Devralan taraf, kendisine verilen teminatı satması durumunda, satıştan elde ettiği tutarları finansal tablolara alır. Ayrıca ilgili teminatı geri verme mükellefiyeti için finansal tablolara gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen bir yükümlülük yansır.
- c) Devreden taraf, sözleşme şartlarını yerine getirememesi ve bu nedenle teminatı geri alma hakkını kaybetmesi durumunda ilgili teminatı finansal tablo dışı bırakır. Devralan taraf ise ilgili teminatı gerçeğe uygun değeri üzerinden finansal tablolara alır. Ancak teminatı daha öncesinde satmış ise, ilgili teminatı geri verme mükellefiyetini finansal tablo dışı bırakır.

- ç) (c) bendinde belirtilen durum dışında, devreden taraf, ilgili teminatı varlık olarak göstermeye devam eder; devralan taraf ise teminatı varlık olarak finansal tablolara almaz.

10.41 Finansal varlığın finansal tablo dışı bırakılmasından kaynaklanan her türlü kazanç veya kayıp kâr veya zarara yansıtılır.

### **Finansal Yükümlülüklerin Finansal Tablo Dışı Bırakılması**

---

10.42 Bir finansal yükümlülük sadece, ilgili yükümlülük ortadan kalktığı zaman; diğer bir ifadeyle, sözleşmede belirlenen yükümlülük yerine getirildiğinde, iptal edildiğinde veya yükümlülüğün süresi dolduğunda finansal tablo dışı bırakılır.

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

10.44 Finansal yükümlülüğün finansal tablo dışı bırakılmasından kaynaklanan her türlü kazanç veya kayıp kâr veya zarara yansıtılır.

### **İşletmenin Kendi Özkaynak Araçları**

---

10.45 Bu başlıkta, işletmenin kendi özkaynak araçlarına ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir.

#### **Özkaynak Araçlarının İlk İhracı**

10.46 Özkaynak araçları, ihraç edildiklerinde ve karşı taraf da söz konusu özkaynak araçlarına karşılık olarak işletmeye nakit veya farklı türde bir kaynak sağlama yükümlülüğü altına girdiğinde özkaynak olarak finansal tablolara alınır.

10.47 Özkaynak araçlarının 10.46 paragrafı uyarınca özkaynak olarak finansal tablolara alındığı, ancak ihracın nakit veya farklı türde bir kaynak elde edilmeden önce yapıldığı durumlarda, elde edilecek tutar özkaynaklardan indirilir.

10.48 Nakit veya farklı türde bir kaynağın ihraçtan önce alınması ve işletmenin alınan nakit veya farklı türde bir kaynağı geri ödeme zorunluluğunun bulunmaması durumunda, özkaynaklar elde edilen tutar ölçüsünde artırılır.

10.49 Özkaynak araçlarının ihracı için işlemlere başlanmış olsa dahi, bu araçların ihraç

edilmemiş ve henüz işletme tarafından nakit veya farklı türde bir kaynağın elde edilmemiş olması durumunda, özkaynaklarda bir artış finansal tablolara alınmaz.

10.50 Özkaynak araçları, ihraca ilişkin doğrudan maliyetler çıkarıldıktan sonra, tahsil edilen ya da tahsil edilecek nakdin üzerindeki yazılı değeri; elde edilen ya da elde edilecek nakit dışı kaynakların ise finansal tablolara alındıkları tarihteki gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülür.

10.51 İhraca ilişkin doğrudan maliyetler kâr veya zarara yansıtılmaz, doğrudan özkaynaklardan indirim şeklinde finansal tablolara alınır.

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

### **İşletmenin Kendi Özkaynak Araçlarını Geri Satın Alması**

10.53 İşletme ihraç ettiği özkaynak araçlarını daha sonra çeşitli nedenlerle geri alabilir. Bu durumda işletme, geri satın aldığı özkaynak araçlarına karşılık olarak verdiği bedelin gerçeğe uygun değerini özkaynaktan düşer. İşletmenin kendi özkaynak araçlarını geri satın almasından, söz konusu özkaynak araçlarının yeniden satışından ya da iptalinden dolayı kâr veya zarara herhangi bir kazanç ya da kayıp yansıtılmaz.

### **Ortaklara Yapılan Dağıtımlar**

10.54 Avans kâr payı ödemesi dâhil olmak üzere, ortaklara yapılan dağıtımlar (gelir vergisi tevkifatı yapılmadan önceki tutar) özkaynaktan düşülür. Ortak adına tevkif edilen gelir vergileri, Finansal Durum Tablosunda “Ödenecek Vergi ve Benzeri Yükümlülükler” kaleminde gösterilir.

10.55 Ortaklara, kâr payı olarak nakit yerine nakit dışı varlıklar dağıtılması durumunda finansal tablolara alma işlemleri şu şekilde gerçekleştirilir: Bu tür bir dağıtım ilan edildiğinde ve işletmenin ortaklara nakit dışı varlıklar dağıtma mükellefiyeti bulunduğu anda, bir yükümlülük finansal tablolara alınır. Bu yükümlülük, ilk defa finansal tablolara alınırken dağıtılacak olan nakit dışı varlıkların gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür. Yükümlülüğün defter değeri, her bir raporlama dönemi sonunda ve ödeme gününde, dağıtılacak olan nakit dışı varlıkların gerçeğe uygun değerlerindeki değişiklikleri yansıtabilecek şekilde düzeltilir. Gerçeğe uygun değerde meydana gelen söz konusu değişiklikler, kâr veya zarara yansıtılmaz, dağıtılacak kâr payı tutarında bir düzeltme şeklinde özkaynaktan finansal tablolara alınır. Kâr payı ödemesi yapıldığında ise kâr payı

olarak dağıtılan nakit dışı varlık ile finansal tablolarda yer alan yükümlülük finansal tablo dışı bırakılır ve söz konusu varlık ile yükümlülüğün defter değeri arasındaki fark kâr veya zarara yansıtılır.

- 10.56 Dağıtılacak olan nakit dışı varlıkların gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülemiyorsa söz konusu yükümlülük, varlığın defter değeri üzerinden ölçülür. Kâr payı ödemesi yapılanaya kadar varlığın gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülebilir hale gelirse, yükümlülüğün defter değeri ve dağıtılacak kâr payı tutarı, tespit edilen gerçeğe uygun değere göre düzeltilir.

# BÖLÜM 11

## MADDİ DURAN VARLIKLAR

### Kapsam

---

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

### Finansal Tablolara Alma ve Ölçüm

---

- 11.3 Maddi duran varlıklar, mal veya hizmet üretiminde veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar için elde tutulan ve birden fazla dönemde kullanımı öngörülen fiziki kalemlerdir.
- 11.4 Kira **geliri** veya değer artış kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla elde tutulan gayrimenkuller bu bölüm hükümleri uyarınca maddi duran varlık olarak değerlendirilir. Ancak, isteğe bağlı olarak, işletmeler söz konusu gayrimenkullere BOBİ FRS Bölüm 13 *Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller* hükümlerini uygulamayı seçebilir. Bu uygulamayı seçen işletmeler, BOBİ FRS Bölüm 26 *Dipnotlar*'da yer alan **yatırım amaçlı gayrimenkullere** ilişkin açıklama hükümlerini de uygularlar. Bu seçim **muhasebe politikası** tercihi olup söz konusu gayrimenkullerin tamamına uygulanır.
- 11.5 Maddi duran varlıklar ilk defa **finansal tablolara** alınırken **maliyet bedeliyle** ölçülür.
- 11.6 Satın alınan maddi duran varlığın maliyet bedeli aşağıdaki unsurlardan oluşur:
- Ticari iskontolar ve indirimler düşüldükten sonraki satın alma fiyatı,
  - Satın alma işlemine bağlı olarak yapılan **giderler** ve
  - Varlığın** yönetim tarafından amaçlanan koşullarda kullanılabilmesini sağlayacak konuma ve duruma getirilmesiyle doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetler.
- 11.7 Bu çerçevede, satın alma işlemine bağlı olarak yapılan giderlere aşağıdakiler örnek gösterilebilir:
- Nakliye ve montaj giderleri,
  - İthalat vergileri,
  - Noter, mahkeme, kıymet takdiri vb. giderler,
  - Satın alma sırasında ödenen, iade alınamayan vergi ve harçlar,
  - Varlıkla ilgili olarak yapılan işlerden dolayı ödenen ücretler,

- e) Varlığın elde edilmesinde, inşasında ya da üretilmesinde kullanılan krediler nedeniyle bu varlıkların amaçlanan kullanıma hazır hale getirildiği tarihe kadar katlanılan kur farkları dâhil finansman giderleri ve
- f) Varlığın yerleştirileceği yerin hazırlanmasına ilişkin maliyetler.
- g) Varlığın uygun şekilde çalışıp çalışmadığına dair yapılan test maliyetleri. Ancak bu aşamada üretilen ürünlerden elde edilen **hasılat** bu maliyetlerden indirilir.
- 11.8 Maddi duran varlığın ekonomik ömrünü uzatarak veya kapasitesini genişleterek kendisinden gelecekte elde edilecek faydayı artıran harcamalar varlığın **defter değerine** dâhil edilir. Bu tür yenileme harcamaları veya büyük çaplı kontroller için yapılan harcamalar, varlık olarak finansal tablolara alma ölçütlerini sağlamaları durumunda söz konusu varlığın defter değerine dâhil edilir.
- 11.9 Maddi duran varlıkla ilgili yapılan olağan bakım ve onarım giderleri varlığın defter değerine dâhil edilmez.
- 11.10 Yedek parça ve bakım malzemeleri gibi kalemler maddi duran varlık tanımını karşılamaması durumunda bu bölüm kapsamında ele almır. Aksi halde bu varlıklar, **stoklar** içerisinde sınıflandırılır.
- 11.11 Kiralanan varlıkların geliştirilmesi veya ekonomik değerinin artırılması amacıyla katlanılan özel maliyetler bu bölüm kapsamında maddi duran varlık olarak değerlendirilir.
- 11.12 Arsa ve binalar, birbirinden ayrılabilir varlıklardır ve söz konusu varlıklar birlikte edinilmiş olsalar bile ayrı olarak finansal tablolara alınır. Ancak, arsa ve binaların değeri aşırı maliyet veya çabaya katlanmadan güvenilir bir şekilde ayrıştırılmıyorsa, bu durumda, taşınmazın bulunduğu ilçe belediyesinden temin edilebilecek bina bildirim suretinde yer alan taşınmaza ait bina payı ve arsa payının rayiç değerlerinin oranı dikkate alınabilir ve ilgili varlığın defter değeri bu çerçevede arsa ve bina arasında ayrıştırılabilir.
- 11.13 Küçük işletmelerde bir yıl veya daha kısa vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan maddi duran varlıklar, vade farkı ayrıştırılmaksızın, ödenen veya ödenmesi beklenen **nakit** tutar üzerinden ölçülür. Bir yıldan uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan maddi duran varlıklar ise, vade farkı ayrıştırılarak peşin fiyat üzerinden (diğer bir ifadeyle işletme peşin ödeme yapmış olsaydı ödeyeceği fiyat üzerinden) ölçülür. Bu kapsamda bir maddi duran varlığın bir yıldan daha uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınması durumunda vade farkı tutarı, Bölüm 10 *Finansal Araçlar ve Özkaynaklar*'ın 10.26 paragrafları uyarınca hesaplanan vade farkı tutarı **faiz** gideri olarak finansal tablolara almır.

- 11.14 Mikro işletmelerde maddi duran varlıkların maliyeti, vade farkı ayrıştırılmaksızın, ödenen veya ödenmesi beklenen tutar üzerinden ölçülür.
- 11.15 **Kiralama** yoluyla elde edilen maddi duran varlıkların maliyeti, Bölüm 13 *Kiralamalar* uyarınca belirlenir.

### Sonraki Ölçüm

---

- 11.16 Maddi duran varlıkların sonraki **ölçümlerinde** maliyet yöntemi veya yeniden değerlendirme yöntemi kullanılır.
- 11.17 Maliyet yönteminin tercih edilmesi durumunda, maddi duran varlıklar daha sonraki **raporlama dönemlerinde** maliyet bedelinden birikmiş **amortisman** ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirilerek ölçülür.
- 11.18 Yeniden değerlendirme yönteminin tercih edilmesi durumunda varlığın yeniden değerlendirilmiş tutarı, yeniden değerlemenin yapıldığı tarihteki **gerçeğe uygun değer**dir. Bu tarihten sonra varlığın yeniden değerlendirilmiş tutarı; yeniden değerlemenin yapıldığı tarihteki gerçeğe uygun değerinden, yeniden değerlemenin yapıldığı tarihten sonraki birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirilerek belirlenir. Yeniden değerlendirme, ilgili varlığın defter değerinin **raporlama dönemi** sonundaki gerçeğe uygun değerinden önemli ölçüde farklı olmamasını sağlayacak şekilde düzenli aralıklarla yapılır. Gerçeğe uygun değer tespit edilirken, BOBİ FRS Bölüm 9 *Finansal Araçlar ve Özkaynaklar*'da yer alan 9.27-9.29 paragrafları kıyasen uygulanır.
- 11.19 Yeniden değerlemeye tâbi tutulan maddi duran varlığın yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değeri, ilgili maddi duran varlığın değerlemesini yapmak üzere kamu kurumlarınca yetkilendirilmiş kişiler tarafından belirlenebileceği gibi gerekli mesleki bilgiye sahip ve maddi duran varlığın sınıf ve yeri hakkında güncel bilgisi bulunan kişiler tarafından da belirlenebilir. Değerlemelerin kim tarafından yapıldığı **dipnotlarda** açıklanır.
- 11.20 Bir maddi duran varlık kaleminin yeniden değerlendirilmesinin yapılması durumunda bu varlığın yer aldığı maddi duran varlık sınıfındaki diğer varlıklar da yeniden değerlemeye tâbi tutulur.
- 11.21 Bir maddi duran varlığın defter değerinin yeniden değerlendirme sonucunda artması durumunda, bu artış **Finansal Durum Tablosunda özkaynaklarda** "Yeniden Değerleme Değer Artışları" kaleminde gösterilir. Ancak aynı varlığın daha önce kâr veya zarara yansıtılan yeniden değerlendirme değer azalışı söz konusuysa, öncelikle bu azalış kadar

yeniden değerleme değer artışı gelir olarak finansal tablolara alınır; değer artışının kalan kısmı ise özkaynaklarda “Yeniden Değerleme Değer Artışları” kaleminde gösterilir.

- 11.22 Bir maddi duran varlığın defter değerinin yeniden değerleme sonucunda azalması durumunda bu azalış, öncelikle aynı varlık için Finansal Durum Tablosunda özkaynaklarda “Yeniden Değerleme Değer Artışları” kaleminde yer alan tutardan indirilir. Ancak yeniden değerleme azalışının “Yeniden Değerleme Değer Artışları” kaleminde yer alan tutardan yüksek olması durumunda aradaki fark **Kâr veya Zarar Tablosunda** ilgili varlığın kullanıldığı işletme fonksiyonuna ilişkin giderlerin yansıtıldığı kalemde kâr veya zarara yansıtılır.
- 11.23 Bir maddi duran varlık finansal tablo dışı bırakıldığında, bu varlığa ilişkin olarak “Yeniden Değerleme Değer Artışları” kaleminde yer alan birikmiş tutar “Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları” kalemine aktarılır.

### **Amortisman**

- 11.24 Maddi duran varlıklar için amortisman ayrılması zorunludur.
- 11.25 Bir maddi duran varlığın önemli bir parçası, maddi duran varlıktan farklı bir  **faydalı ömre** sahip olabilir veya bu parça için maddi duran varlık için kullanılan amortisman yönteminden farklı bir amortisman yöntemi kullanılması gerekli olabilir. Bu durumda bu tür önemli parçalar ayrı bir şekilde amortismana tâbi tutulur. Örneğin; bir makinenin, faydalı ömrü makineden farklı olan önemli bir parçasının bulunması durumunda, bu parça makineden ayrı bir şekilde amortismana tâbi tutulmalıdır.
- 11.26 Arsa ve araziler sınırsız faydalı ömre sahip olduklarından amortismana tâbi değildir. Ancak örneğin; arsa veya arazi üzerine inşa edilmiş sınırlı faydalı ömre sahip olan bölümler (yollar, su kanalları vb.) amortismana tâbi tutulmalıdır.
- 11.27 Amortismana tâbi tutar, maddi duran varlığın maliyet bedelinden ya da yeniden değerleme sonrası bulunan tutardan **kalıntı değer**in indirilmesi suretiyle belirlenir. Kalıntı değer önemsizse, amortismana tâbi tutarın belirlenmesinde dikkate alınmaz.
- 11.28 Maddi duran varlığın amortismana tâbi tutarı, faydalı ömrü süresince sistematik bir şekilde dağıtılır. **Faydalı ömür**, bir varlığın işletme tarafından beklenen kullanım süresini ya da işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim veya kullanım miktarını ifade eder. Faydalı ömür, işletme tarafından gerçekçi tahminlere dayanılarak belirlenir.
- 11.29 Amortisman ayırma işlemine, varlık yönetim tarafından amaçlanan kullanıma hazır hale geldiği tarih itibarıyla başlanır ve varlığın finansal tablo dışı bırakılmasıyla son verilir.



Dolayısıyla, dönem içerisinde kullanıma alınan amortisman tâbi tüm varlıklar için **kıst amortisman** hesaplanır.

- 11.30 Amortisman yöntemi, varlıktan elde edilecek ekonomik faydaların işletme tarafından beklenen tüketim biçimini yansıtacak şekilde belirlenir. Maddi duran varlıktan elde edilecek ekonomik faydaların beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadıkça, seçilen yöntem dönemler itibarıyla tutarlı olarak uygulanır.
- 11.31 Amortisman uygulaması için çeşitli yöntemler kullanılabilir. Doğrusal yöntem, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemi bu yöntemlere örnek olarak verilebilir. Doğrusal yöntemde, varlığın kalıntı değeri değişmediği sürece, amortisman tutarı faydalı ömür boyunca sabittir. Azalan bakiyeler yönteminde, amortisman tutarı faydalı ömür boyunca azalır. Üretim miktarı yönteminde beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden amortisman ayrılır.
- 11.32 Amortisman ayırma işlemine, varlık atıl kaldıkında ya da kullanımdan kaldırıldıkında da devam edilir. Ancak, üretim miktarı yöntemine göre amortisman ayrılırken, amortisman tutarı, üretim veya kullanım olmadığı zamanlarda sıfır olabilir.
- 11.33 Varlığın kullanım şekli değiştiğinde, beklenmeyen  l de aŐınma veya yıpranma meydana geldiğinde, teknolojik gelişmeler olduğunda, piyasa fiyatlarında değişiklikler meydana geldiğinde veya benzeri durumlarda varlığın kalıntı değeri veya faydalı ömrü deęiŐebilir. Bu tür göstergelerin mevcut olması durumunda faydalı ömre, kalıntı değere ve amortisman yöntemine ilişkin önceki tahminler gözden geçirilir; beklentilerde farklılıklar olması durumunda kalıntı değerde, faydalı  m rde ve amortisman yönteminde değişikliklere gidilir. Bu değişiklikler Bölüm 5 *Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar* uyarınca **muhasebe tahminlerindeki değişiklik** olarak nitelendirilir.
- 11.34 Döneme ilişkin amortisman giderleri, başka bir varlığın defter değerine dâhil edilmediği sürece, kâr veya zarara yansıtılır. Kâr veya zarara yansıtılan amortisman giderleri Kâr veya Zarar Tablosunda ilgili varlığın kullanıldığı işletme fonksiyonlarına ilişkin giderlerin raporlandık  kalemlerde gösterilir. Örneğin; pazarlama biriminde kullanılan bir maddi duran varlığa ilişkin amortisman gideri, Kâr veya Zarar Tablosunda “Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri” kalemi içerisinde sunulur.

## **Değer Düşüklüğü**

- 11.35 Her bir raporlama dönemi sonunda maddi duran varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığını belirlemek için Bölüm 16 *Varlıklarda Değer Düşüklüğü*'nde yer alan hükümler uygulanır.
- 11.36 Bir maddi duran varlığın değer düşüklüğüne uğraması, kaybolması, kullanımından vazgeçilmesi gibi nedenlerle üçüncü taraflardan alınacak tazminatlar, ancak ilgili tazminat tahsil edilebilir duruma geldiğinde kâr veya zarara yansıtılır.

## **Finansal Tablo Dışı Bırakma**

---

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

## BÖLÜM 12

### MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

#### Kapsam

---

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

#### Finansal Tablolara Alma ve Ölçüm

---

- 12.4 Maddi olmayan duran varlıklar, ilk defa **finansal tablolara** alınırken **maliyet bedeliyle** ölçülür.
- 12.5 Maddi olmayan duran varlıklar satın alma, işletme içinde oluşturma, varlıkların takası yoluyla ya da işletme birleşmesi kapsamında elde edilebilir.
- 12.6 Satın alma yoluyla elde edilen maddi olmayan duran varlığın maliyet bedeli aşağıdaki unsurlardan oluşur:
- Ticari iskontolar ve indirimler düşüldükten sonraki satın alma fiyatı,
  - Satın alma işlemine bağlı olarak yapılan **giderler** ve
  - Varlığın amaçlanan kullanıma hazır hale getirilmesiyle doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetler.
- 12.7 Bu çerçevede satın alma yoluyla elde edilen maddi olmayan duran varlığın maliyetine dâhil edilebilecek harcamalar arasında aşağıdakiler gösterilebilir:
- İthalat vergileri.

- b) Satın alma sırasında ödenen, iade alınamayan vergi ve harçlar.
- c) Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon vb. giderler.
- ç) Varlıkla ilgili olarak yapılan işlerden dolayı ödenen ücretler.
- d) Varlığın elde edilmesinde kullanılan krediler nedeniyle bu varlıkların amaçlanan kullanıma hazır hale getirildiği tarihe kadar katlanılan kur farkları dâhil finansman giderleri.
- e) Varlığın uygun şekilde çalışıp çalışmadığına dair yapılan test maliyetleri.

12.8 Küçük işletmelerde bir yıl veya daha kısa vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan maddi olmayan duran varlıklar, vade farkı ayrıştırılmaksızın, ödenen veya ödenmesi beklenen **nakit** tutar üzerinden ölçülür. Bir yıldan uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan maddi olmayan duran varlıklar ise, vade farkı ayrıştırılarak peşin fiyat üzerinden (diğer bir ifadeyle işletme peşin ödeme yapmış olsaydı ödeyeceği fiyat üzerinden) ölçülür. Bu kapsamda bir maddi olmayan duran varlığın bir yıldan daha uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınması durumunda vade farkı tutarı, Bölüm 10 *Finansal Araçlar ve Özkaynaklar*'ın 10.26 paragrafları uyarınca hesaplanan vade farkı tutarı **faiz** gideri olarak finansal tablolara alınır.

12.9 Mikro işletmelerde satın alınan maddi olmayan duran varlıkların maliyeti vade farkı ayrıştırılmaksızın, ödenen veya ödenmesi beklenen tutar üzerinden ölçülür.

12.10 İşletme içinde bir maddi olmayan duran varlığın oluşturulması amacıyla katlanılan araştırma ve geliştirme harcamalarının tamamı varlık olarak finansal tablolara alınır. İşletme içinde oluşturulan maddi olmayan duran varlığın maliyeti, varlığın oluşturulması, üretilmesi, hazırlanması için gerekli olan ve varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetleri içerir. Bu çerçevede işletme içinde oluşturulan maddi olmayan duran varlığın maliyetine dâhil edilebilecek harcamalar arasında aşağıdakiler gösterilebilir:

- a) Yeni bilgi elde edilmesine yönelik faaliyetler,
- b) Malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetler için alternatif araştırması,
- c) Üretim ve kullanım öncesi prototip ve modellerin tasarımı, yapımı ve test edilmesi,
- ç) Yeni teknoloji içeren alet, model ve kalıpların tasarımı,
- d) Yeni veya geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetler için karar verilmiş bir alternatifi tasarımı, inşası ve denenmesi,

- e) Maddi olmayan duran varlığın oluşturulmasında kullanılan veya tüketilen malzeme ve hizmet maliyetleri,
  - f) Maddi olmayan duran varlığın oluşturulmasıyla ilgili olarak ödenen ücretler,
  - g) Yasal hakkın tesciline yönelik ödemeler,
  - ğ) Maddi olmayan duran varlığın oluşturulmasında kullanılan varlıklara ilişkin **amortisman** ve **itfa** payları.
  - h) Varlığın oluşturulması ve üretilmesinde kullanılan krediler nedeniyle bu varlıkların amaçlanan kullanıma hazır hale getirildiği tarihe kadar katlanılan kur farkları dâhil finansman giderleri.
- 12.11 Araştırma ve geliştirme faaliyetleri sonucunda bir maddi olmayan duran varlığın ortaya çıkmaması durumunda, varlık olarak finansal tablolara alınan tutarlar da dâhil olmak üzere katlanılan tüm harcamalar gider olarak kâr veya zarara yansıtılır. Bu durumda, ilgili **raporlama dönemi** öncesinde varlık olarak finansal tablolara alınan tutarlar “Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları” hesabına aktarılarak düzeltilir.
- 12.12 Bir veya birden fazla maddi olmayan duran varlığın, parasal ve/veya parasal olmayan kalemler ile takas edilerek edinilmesi durumunda, edinilen maddi olmayan duran varlığın veya varlıkların maliyeti, elden çıkarılan parasal olmayan kalemin net **defter değeri** esas alınarak belirlenir. Takas işleminde parasal olmayan kalemin yanı sıra, parasal bir kalem de alınmış veya verilmiş ise elden çıkarılan parasal olmayan kalemin net defter değerine ödenen parasal kalemin **gerçeğe uygun değeri** eklenir ya da elden çıkarılacak parasal olmayan kalemin net defter değerinden alınan parasal kalemin gerçeğe uygun değeri indirilir.
- 12.13 Maddi olmayan duran varlığın işletme birleşmesi kapsamında edinilmiş olması durumunda maliyet bedeli, Bölüm 19 *İşletme Birleşmeleri* uyarınca edinim tarihinde belirlenen değeridir.
- 12.14 Bir maddi olmayan duran varlığın Bölüm 13 *Kiralamalar* kapsamına giren bir işlemle edinilmesi durumunda bu varlığın maliyeti söz konusu bölüm uyarınca belirlenir.
- 12.15 İşletme içinde oluşturulan maddi olmayan unsurlar için katlanılan ve maddi olmayan duran varlık tanımını karşılamayan harcamalar, bu Standart uyarınca varlık olarak finansal tablolara alınan başka bir varlığın maliyetinin bir parçası olmadığı sürece maddi olmayan duran varlık olarak finansal tablolara alınmaz; bu harcamalar oluştukları dönemde gider

olarak kâr veya zarara yansıtılır. Aşağıdakilere ilişkin harcamalar bu kapsamda değerlendirilir:

- a) İşletme içinde oluşturulan şerefiye,
- b) İşletme içinde oluşturulan markalar, logolar, yayın hakları, müşteri listeleri ve özü itibarıyla bunlara benzer nitelikteki kalemler,
- c) Kuruluş ve örgütlenme giderleri,
- ç) Eğitim harcamaları,
- d) Reklam ve tanıtım harcamaları,
- e) Bir işletmenin kısmen veya tamamen yerinin değiştirilmesi veya yeniden yapılandırılması sırasında katlanılan harcamalar.

## Sonraki Ölçüm

---

12.16 Maddi olmayan duran varlıklar, ilk defa finansal tablolara alındıktan sonra birikmiş itfa payları ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirilerek maliyet bedeliyle ölçülür.

### İtfa

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

12.18 İtfaya tâbi tutar, maddi olmayan duran varlığın maliyet bedelinden **kalıntı değer** indirilmesi suretiyle belirlenir. Kalıntı değer önemsizse, itfaya tâbi tutarın belirlenmesinde dikkate alınmaz.

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

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

- 12.21 İtfa yöntemi, varlıktan elde edilecek ekonomik faydaların işletme tarafından beklenen tüketim biçimini yansıtacak şekilde belirlenir. Maddi olmayan duran varlıktan elde edilecek ekonomik faydaların beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadıkça, seçilen yöntem dönemler itibarıyla tutarlı olarak uygulanır.
- 12.22 İtfa uygulaması için çeşitli yöntemler kullanılabilir. Doğrusal yöntem, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemi bu yöntemlere örnek olarak verilebilir. Doğrusal yöntemde, varlığın kalıntı değeri değişmediği sürece, itfa tutarı faydalı ömrü boyunca sabittir. Azalan bakiyeler yönteminde, itfa tutarı faydalı ömür boyunca azalır. Üretim miktarı yönteminde beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden itfa ayrılır. Ekonomik faydanın beklenen tüketim biçiminin güvenilir bir şekilde belirlenemediği durumda doğrusal yöntem kullanılarak ilgili varlık itfa edilir.
- 12.23 Varlığın kullanım şekli değiştiğinde, teknolojik gelişmeler olduğunda, piyasa fiyatlarında değişiklikler meydana geldiğinde veya benzeri durumlarda varlığın kalıntı değeri, faydalı ömrü veya itfa yönteminde değişiklikler meydana gelebilir. Bu tür göstergelerin mevcut olması durumunda faydalı ömre, kalıntı değere ve itfa yöntemine ilişkin önceki tahminler gözden geçirilir; beklentilerde farklılıklar olması durumunda kalıntı değerinde, faydalı ömürde ve itfa yönteminde değişikliklere gidilir. Bu değişiklikler Bölüm 5 *Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar* uyarınca **muhasebe tahminlerindeki değişiklik** olarak nitelendirilir. Buna göre, yeni kalıntı değere göre hesaplanan itfa edilmemiş tutarlar, belirlenen yeni faydalı ömür süresince seçilen itfa yöntemine göre sistematik bir şekilde dağıtılır.
- 12.24 Döneme ilişkin itfa gideri, başka bir varlığın defter değerine dâhil edilmediği sürece kâr veya zarara yansıtılır. Kâr veya zarara yansıtılan itfa gideri, **Kâr veya Zarar Tablosunda** ilgili varlığın kullanıldığı işletme fonksiyonuna ilişkin giderlerin raporlandığı kalemlerde gösterilir. Örneğin, yönetim biriminde kullanılan bir maddi olmayan duran varlığa ilişkin itfa gideri Kâr veya Zarar Tablosunda “Genel Yönetim Giderleri” kalemi içerisinde sunulur.
- 12.25 İlgili tüm faktörler dikkate alındıktan sonra varlığın işletmeye net nakit girişi sağlaması beklenen sürenin öngörülememesi ve dolayısıyla varlığın faydalı ömrü için gerçekçi bir tahmin yapılamaması durumunda, varlığın faydalı ömrünün belirsiz olduğu kabul edilir. Bu durumda maddi olmayan duran varlık, 5 yıldan az 10 yıldan çok olmayacak şekilde, işletme tarafından belirlenen sürede itfa edilir.

- 12.26 Faydalı ömrü belirsiz olan maddi olmayan duran varlıkların kalıntı değeri sıfır kabul edilir. Bu tür maddi olmayan duran varlıkların itfasında kullanılacak yöntemin belirlenmesinde veya bu yöntemde değışikliğe gidilmesinde 12.21-12.23 paragrafları, itfa giderlerinin finansal tablolara yansıtılmasında ise 12.24 paragrafı uygulanır.

### **Değer Düşüklüğü**

- 12.27 Her bir raporlama dönemi sonunda maddi olmayan duran varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığını belirlemek için Bölüm 16 *Varlıklarda Değer Düşüklüğü*'nde yer alan hükümler uygulanır.

### **Finansal Tablo Dışı Bırakma**

---

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



## BÖLÜM 13

### KİRALAMALAR

#### Kapsam

---

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

#### Tanımlar

---

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

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

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

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

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

Ayrıca kiralama süresi sonunda kiracıya, sözleşmeye konu varlığı **gerçeğe uygun değerinden** daha düşük bir bedelle satın alma hakkının tanınması ve kiralama sözleşmesinin başlangıcında bu hakkın kullanılma olasılığının yüksek olması durumunda,

kira ödemeleri, hakkın kullanılacağı tarihe kadarki kira ödemeleri ile hakkın kullanılması sonucunda ödenecek satın alma fiyatının toplamıdır.

Şarta bağlı kiralar, hizmet maliyetleri ve kiraya veren tarafından ödenen ve geri alınan vergiler kira ödemelerine dâhil edilmez.

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

### **Kiralama İşlemlerinin Sınıflandırılması**

---

- 13.5 Kiralama işlemlerinin sınıflandırılması, kiralamaya konu varlığın sahipliğinden kaynaklanan risk ve getirilerin kiraya verende ya da kiracıda bulunma derecesine göre yapılır.
- 13.6 Kiralama süresi sonunda mülkiyetin devredilip devredilmediğine bakılmaksızın, bir varlığın sahipliğinden kaynaklanan risk ve getirilerin tamamına yakınının devredildiği kiralamar, **finansal kiralama** olarak sınıflandırılır.
- 13.7 Varlığın sahipliğinden kaynaklanan risk ve getirilerin tamamına yakınının kiracıya devredilmediği kiralamar ise faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılır.
- 13.8 Kiralama işleminin sınıflandırılması kiralama sözleşmesinin başlangıcında yapılır ve kiralama süresi boyunca kiraya veren ve kiracı, kiralama şartlarının değiştirilmesi konusunda anlaşmadıkları sürece (kiralamanın yenilenmesi dışında), söz konusu sınıflandırmada bir değişiklik yapılmaz. Ancak, kiralama şartları değiştirildiğinde, bu sınıflandırma yeniden gözden geçirilir.
- 13.9 Aşağıdaki durumların bir veya birden fazlasını karşılayan kiralama işlemlerinde varlığın sahipliğinden kaynaklanan risk ve getirilerin tamamına yakınının kiracıya devredildiği kabul edilir ve kiralama işlemi finansal kiralama olarak finansal tablolara alınır:
  - a) Varlığın sahipliğinin kiralama süresi sonunda kiracıya devredilecek olması.
  - b) Kiracıya, sözleşmeye konu varlığı gerçeğe uygun değerinden daha düşük bir bedelle satın alma hakkının tanınması ve kiralama sözleşmesinin başlangıcında bu hakkın kullanılma olasılığının yüksek olması.
  - c) Kiralama süresinin varlığın ekonomik ömrünün (bir varlığın ekonomik olarak kullanılabileceği süre ya da varlıktan elde edilmesi beklenen üretim veya kullanım

miktarı) %80'inden daha büyük bir bölümünü kapsamaması.

- c) Kiralama sözleşmesinin başlangıcı itibarıyla kira ödemelerinin bugünkü değerinin, varlığın gerçeğe uygun değerinin %90'ından daha büyük bir değeri oluşturması.
- d) Kiralanan varlığın, üzerinde büyük değişiklikler yapılmadığı sürece, sadece kiracı tarafından kullanılabilir özel bir yapıda olması.

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

- a) Kiracının kiralama işlemi feshedebilmesi durumunda, kiraya verenin fesih işleminden kaynaklanan zararlarının kiracı tarafından karşılanması.
- b) Kiraya verilen varlığın kalıntı değerindeki değişimlerden kaynaklanan kazanç veya kayıpların kiracıya ait olması.
- c) Kiracının, piyasa fiyatının çok daha altında bir kira bedeli ile belirli bir süre daha kiralamayı sürdürme hakkının bulunması.

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

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

## **Kiralama İşlemlerinin Kiracı Tarafından Finansal Tablolara Alınması ve Ölçümü**

---

### **Finansal Kiralama**

- 13.12 Kiracı, kiralama süresinin başlangıcında, finansal kiralamaya konu varlığı ve sözleşmeden kaynaklanan **yükümlülüğü**, kiralanan varlığın gerçeğe uygun değeri ya da kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı üzerinden finansal tablolara alır. Söz konusu iki değer de kiralama sözleşmesinin başlangıcı itibarıyla belirlenir.
- 13.13 Finansal kiralamaya konu varlık, türüne göre **Finansal Durum Tablosunda** ilgili kalem içerisinde gösterilir. Örneğin; kiralamaya konu varlığın bina olması durumunda, söz konusu varlık Finansal Durum Tablosunda "Binalar" kalemi içerisinde yer alır.
- 13.14 Kira ödemelerinin bugünkü değeri, sözleşmedeki **faiz** oranı kullanılarak hesaplanır. Söz konusu oranın belirlenememesi durumunda, kiracının kiralamaya konu varlığı satın almış

olsaydı, kiralama sözleşmesinin başlangıcı itibarıyla benzer vade ve teminatlar çerçevesinde borçlanacak olduğu tutar için katlanması gereken faiz oranı kullanılır.

- 13.15 Kiracının katlandığı başlangıçtaki doğrudan maliyetler, varlık olarak finansal tablolara alınan tutara eklenir.
- 13.16 Kira ödemeleri, finansman **gideri** ve anapara ödemesi olarak ayrıştırılır. Finansman giderleri, kalan borç tutarına sabit bir faiz oranı uygulanmasını sağlayacak şekilde kiralama süresi boyunca her bir döneme dağıtılır. Şarta bağlı kira ödemeleri ise oluştukları dönemde kâr veya zarara yansıtılır.
- 13.17 Kiracı, **raporlama dönemi** sonlarında finansal kiralama konu varlığa, bu varlığın kapsamına girdiği bölümde (örneğin; Bölüm 11 *Maddi Duran Varlıklar* ve Bölüm 12 *Maddi Olmayan Duran Varlıklar*) yer alan **ölçüm** ve sunum hükümlerini uygular. Bu kapsamda, finansal kiralama konu varlığın uygulanan bölüme göre **amortisman** veya **itfaya** tâbi tutulması gerekiyorsa amortisman tutarı veya itfa payı hesaplanır. Kiracının kiralama süresi sonunda varlığın sahipliğini elde edeceğine dair bir kesinlik yoksa ilgili varlık, kiralama süresi veya **faidalı ömür**den kısa olanı dikkate alınarak amortisman veya itfaya tâbi tutulur. Kiralamaya konu varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığını belirlemek için Bölüm 16 *Varlıklarda Değer Düşüklüğü*'nde yer alan hükümler uygulanır.

### **Faaliyet Kiralaması**

- 13.18 Kiracı, faaliyet kiralaması kapsamında yapılan kira ödemelerini doğrusal bir şekilde (eşit tutarlarda) kiralama süresi boyunca gider olarak kâr veya zarara yansıtır.

## **Kiralama İşlemlerinin Kiraya Veren Tarafından Finansal Tablolara Alınması ve Ölçümü**

---

### **Finansal Kiralama**

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

## **Kiraya Verenin Finansal Kiralamaya Konu Varlığın Üretimini veya Satışını Yapması**

- 13.21 Kiraya verenin finansal kiralamaya konu varlığın üretimini veya satışını yapması durumunda, finansal kiralama işlemleri normal satış işlemi gibi finansal tablolara alır.
- 13.22 Üretici veya satıcı konumundaki kiraya veren, kiralama süresinin başlangıcında finansal tablolara alacağı **hasılat** tutarını varlığın gerçeğe uygun değeri veya kira ödemelerinin piyasa faiz oranıyla indirgenmiş bugünkü değerinden düşük olanı üzerinden hesaplar.
- 13.23 Kiralama süresinin başlangıcında satışların maliyeti olarak finansal tablolara alınacak tutar ise varlığın defter değerinden garanti edilmemiş kalıntı değerinin bugünkü değeri düşülerek bulunur.
- 13.24 Satış hasılatı ile satışların maliyeti arasındaki fark, işletmenin normal bir satış işleminden elde edilen kâr veya zarar olarak “Brüt Kâr/Zarar” içinde yer alır.
- 13.25 Üretici veya satıcı konumundaki kiraya verenler başlangıçtaki doğrudan maliyetleri gider olarak kâr veya zarara yansıtır.
- 13.26 Üretici veya satıcı konumundaki kiraya verenler, bazen müşteri çekmek amacıyla gerçeği yansıtmayacak kadar düşük faiz oranları belirler. Böyle bir durumda, satış kârı, piyasa faiz oranının uygulanması sonucunda bulunacak tutarla sınırlanır.

## **Faaliyet Kiralaması**

- 13.27 Kiraya veren, faaliyet kiralaması çerçevesinde alınan kira ödemelerini doğrusal bir şekilde (eşit tutarlarda) kiralama süresi boyunca gelir olarak kâr veya zarara yansıtır.
- 13.28 Kiraya veren, faaliyet kiralamasının başlangıçtaki doğrudan maliyetlerini kiralanan varlığın defter değerine ekler ve bu maliyetleri, kiralama süresi boyunca gider olarak kâr veya zarara yansıtır.
- 13.29 Kiraya veren raporlama dönemi sonlarında faaliyet kiralamasına konu varlığa, bu varlığın kapsamına girdiği bölümde (örneğin; Bölüm 11 *Maddi Duran Varlıklar* ve Bölüm 12 *Maddi Olmayan Duran Varlıklar*) yer alan ölçüm ve sunum hükümlerini uygular. Bu kapsamda, faaliyet kiralamasına konu varlığın uygulanan bölüme göre amortismanına veya itfaya tâbi tutulması gerekiyorsa amortisman tutarı veya itfa payı hesaplanır. Kiralamaya konu varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığını belirlemek için 16 *Varlıklarda Değer Düşüklüğü*’nde yer alan hükümler uygulanır.

## BÖLÜM 14

### DEVLET TEŞVİKLERİ

#### Kapsam

---

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

#### Finansal Tablolara Alma ve Ölçüm

---

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

## BÖLÜM 15

### BORÇLANMA MALİYETLERİ

#### Kapsam

---

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

#### Finansal Tablolara Alma

---

- 15.3 8.10 paragrafı uyarınca **stokların** maliyetine, 11.7 paragrafı uyarınca **maddi duran varlıkların** maliyetine ve 12.7 ve 12.10 paragrafları uyarınca **maddi olmayan duran varlıkların** maliyetine dâhil edilmesi öngörülen borçlanma maliyetleri hariç olmak üzere tüm borçlanma maliyetleri, oluştukları dönemde kâr veya zarara yansıtılır.

## BÖLÜM 16

### VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ

#### Kapsam

---

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

#### Genel İlke

---

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

#### Değer Düşüklüğü Göstergeleri

---

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



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

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

### **Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer**

---

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

### **Değer Düşüklüğünün Finansal Tablolara Alınması**

---

- 16.8 Varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinin, defter değerinden %10 veya daha fazla düşük olması durumunda varlıklara ilişkin değer düşüklüğü zararları kâr veya zarara yansıtılır. Ancak yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden ölçülen **maddi duran varlıklara** ilişkin değer düşüklüğü zararları Bölüm 11 *Maddi Duran Varlıklar* uyarınca yeniden değerlendirme değer azalışı olarak dikkate alınır.
- 16.9 Kâr veya zarara yansıtılan değer düşüklüğü zararları **Kâr veya Zarar Tablosunda** varlığın kullanıldığı işletme fonksiyonuna ilişkin **giderlerin** yansıtıldığı kalemden gösterilir. Örneğin, pazarlama birimiyle ilgili olarak kullanılan bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararı “Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri” kaleminde, üretim birimiyle ilgili kullanılan bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararı ise “Satışların Maliyeti” kaleminde gösterilir.

- 16.10 Değer düşüklüğü zararının **finansal tablolara** alınmasından sonra ilgili varlığa ilişkin **amortisman** veya **itfa** payı sonraki dönemlerde varlığın yeni defter değeri esas alınarak hesaplanır.
- 16.11 **Şerefiye** değer düşüklüğü testine tabi tutulmaz. Şerefiyenin itfasına ilişkin hükümler Bölüm 19 *İşletme Birleşmeleri*'nde yer almaktadır.

### **Değer Düşüklüğü Zararının İptali**

---

- 16.12 Her raporlama dönemi sonunda, önceki raporlama dönemlerinde finansal tablolara alınan değer düşüklüğü zararının ortadan kalktığına ya da azaldığına ilişkin bir gösterge bulunup bulunmadığı değerlendirilir. Değer düşüklüğü zararının ortadan kalktığına veya azaldığına ilişkin göstergeler, genellikle 16.4 paragrafındaki göstergelerin tersi şeklindedir. Bu tür bir göstergenin bulunması durumunda, ilgili varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri yeniden hesaplanarak daha önce finansal tablolara alınan değer düşüklüğü zararının bir kısmının veya tamamının iptal edilip edilmeyeceği belirlenir.
- 16.13 Varlığın yeniden hesaplanan satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinin defter değerini aşması durumunda ilgili varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararının tamamı ya da bir kısmı iptal edilir. Değer düşüklüğü zararının iptal edilecek kısmı, ilgili varlığa ilişkin önceki dönemlerde değer düşüklüğü zararı finansal tablolara alınmamış olsaydı varlığın ulaşacağı (amortisman veya itfa payı çıkarılmış olarak) defter değeri esas alınarak belirlenir. Değer düşüklüğü zararının iptalinden sonra varlığın yeni defter değeri bu değeri aşamaz.
- 16.14 İptal edilecek değer düşüklüğü zararı, kâr veya zarara yansıtılarak Kâr veya Zarar Tablosunun ilgili kaleminde gösterilirken, yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden ölçülen maddi duran varlıklarda Bölüm 11 *Maddi Duran Varlıklar* uyarınca yeniden değerlendirme değer artışı olarak dikkate alınır.
- 16.15 Değer düşüklüğü zararının iptal edilmesinden sonra amortisman veya itfa payı sonraki dönemlerde varlığın yeni defter değeri esas alınarak hesaplanır.

## BÖLÜM 17

### KARŞILIKLAR, ŞARTA BAĞLI YÜKÜMLÜLÜKLER VE ŞARTA BAĞLI VARLIKLAR

#### Kapsam

---

- 17.1 Bu bölümde, **karşılıklara, şarta bağlı yükümlülüklere ve şarta bağlı varlıklara** ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir.
- 17.2 Bu bölüm, kıdem tazminatı karşılığı da dâhil tüm karşılıklara, şarta bağlı yükümlülüklere ve şarta bağlı varlıklara uygulanır.
- 17.3 Bu bölümdeki hükümler, **ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmelere** de uygulanır. Ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşme, sözleşme kapsamındaki **yükümlülüklerin** yerine getirilmesi için zorunlu olarak katlanılması gereken maliyetin, elde edilmesi beklenen ekonomik faydayı aştığı sözleşmedir. Böyle bir sözleşmeyle zarar etmeleri kaçınılmaz hale gelen işletmeler, bu zararları için karşılık ayırır. Örneğin, bir **faaliyet kiralaması** kapsamında, işletmenin artık kullanmadığı bir **varlığın** kirası için sözleşmeye bağlı olarak ödeme yapma zorunluluğu bulunduğu, işletme, **raporlama dönemi** sonu itibarıyla yükümlülüğü yerine getirmek için yapmayı beklediği harcamaların en gerçekçi tahminini yansıtan tutar kadar karşılık ayırır. Bu tutar, örneğin varlığın sahibinin **kiralama**yı iptal etmek için kabul edeceği tutar olabilir.

#### Karşılıklar

---

- 17.4 Karşılık, gerçekleşme zamanı veya tutarı belli olmayan yükümlülüktür. Karşılıklara örnek olarak garantilere, davalara, müşteri iadelerine ilişkin yükümlülükler gösterilebilir. Bu bölümde yer alan karşılık ifadesi, bir yükümlülüğün **finansal tablolara** alınmasını gerektirmeyen, varlıkların **defter değerlerine** ilişkin düzeltmeleri (**amortisman**, şüpheli alacaklara ve diğer varlıklara ilişkin değer düşüklükleri gibi) kapsamaz ve bunlara bu bölüm hükümleri uygulanmaz.
- 17.5 Karşılık, yalnızca aşağıdaki durumlarda finansal tablolara alınır:
- İşletmenin raporlama dönemi sonunda geçmiş bir olaydan kaynaklanan mevcut bir yükümlülüğünün bulunması,
  - Yükümlülüğün yerine getirilmesi için işletmeden ekonomik fayda çıkışının **muhtemel** olması (diğer bir ifadeyle, gerçekleşme olasılığının gerçekleşmeme olasılığından daha yüksek olması) ve

c) Yüklümlük tutarının güvenilir bir biçimde tahmin edilebilir olması.

17.6 Karşılık tutarı, **Finansal Durum Tablosuna** yüklümlük olarak yansıtılır ve diğer bölümlere göre bir varlığın maliyetine dâhil edilmediği sürece karşılık tutarı kadar gider kâr veya zarara yansıtılır.

17.7 İşletmenin raporlama dönemi sonunda geçmiş bir olaydan kaynaklanan bir yüklümlüğünün bulunması aşağıdaki hallerde ortaya çıkar:

a) Yüklümlüğün yerine getirilmesinin yasal olarak zorunlu olması ya da

b) Yasal olarak zorunlu olmasa bile işletmenin zimni kabulden doğan yüklümlüğünün bulunması.

Zimni kabulden doğan yüklümlük; işletmenin geçmiş uygulamaları, yayımladığı politikaları veya açık ve güncel beyanlarıyla diğer taraflara belirli sorumlulukları kabul edeceğini gösterdiği ve bunun sonucunda diğer taraflarda bu sorumluluklarını yerine getireceğine dair geçerli bir beklenti oluşturduğu durumlarda ortaya çıkar.

17.8 Karşılık olarak yalnızca işletmenin gelecekteki faaliyetlerinden bağımsız olan ve geçmişteki olaylardan kaynaklanan yüklümlükler finansal tablolara alınır. Örneğin; yasal olmayan şekilde çevreye verilen hasarlar nedeniyle ortaya çıkan ceza ve tazminat yüklümlükleri için karşılık ayrılması gerekir. Çünkü bu tür yüklümlükler, işletmenin gelecekteki faaliyetlerine bağlı olmaksızın işletmeden ekonomik fayda çıkışına neden olacaktır. Diğer taraftan bir işletme, ticari baskılar ya da yasal zorunluluklar nedeniyle gelecekteki faaliyetlerine devam etmek için çeşitli harcamalar yapmayı planlayabilir ya da bu harcamaları yapması gerekebilir (örneğin; bir fabrikanın bacalarına filtreler taktırılması). İşletme, faaliyet yönteminin değiştirilmesi veya fabrikanın satılması gibi gelecekteki işlemleriyle ileride ortaya çıkabilecek harcamalardan kaçınabileceğinden, işletmenin bu harcamalar için mevcut bir yüklümlüğü bulunmaz ve finansal tablolara herhangi bir karşılık yansıtılmaz.

17.9 Gelecekte ortaya çıkması beklenen faaliyet zararları için karşılık ayrılmaz. Bunun nedeni gelecekteki faaliyet zararlarının, yüklümlük tanımını ve dolayısıyla karşılıkların kayda alınmasına ilişkin 17.5 paragrafında yer alan şartları karşılamamasıdır. Gelecekte faaliyet zararına katlanılacağına yönelik beklentilerin, işletme faaliyetlerinde kullanılan varlıkların değer düşüklüğüne uğradığına ilişkin gösterge niteliğinde olması muhtemeldir.

- 17.10 Karşılık, raporlama dönemi sonu itibarıyla yükümlülüğün yerine getirilmesi için yapılması gereken harcamaya ilişkin en gerçekçi tahmin üzerinden ölçülür. En gerçekçi tahmin, raporlama dönemi sonu itibarıyla yükümlülüğün yerine getirilmesi veya üçüncü kişilere devredilmesi için ödenmesi gereken makul tutardır.
- 17.11 Karşılıkların **ölçümünde** tahminler önemli bir yer tutar. Karşılık tutarının tahmininde işletmenin muhakemede bulunması gerekir. İşletmenin muhakemesi, benzer işlemlerden kaynaklanan deneyimleri ve bazı durumlarda bağımsız uzmanlardan alınan değerlendirmeleri yansıtır.
- 17.12 Çok sayıdaki kalem için hesaplanan karşılık tutarı, mümkün olan tüm sonuçların, gerçekleşme olasılıklarıyla ağırlıklandırılması suretiyle tahmin edilir. Bu tür bir hesaplamada zararın gerçekleşme ihtimaline göre (örneğin %60 veya % 90 olmasına göre) karşılık tutarı değişecektir.

**Örnek 1:**

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

- 17.13 Karşılık tek bir yükümlülüğün kaynaklanıyorsa en gerçekçi tahmin, gerçekleşme ihtimali en yüksek olan sonuç tutarı olabilir. Ancak, bu durumda dahi mümkün olan diğer sonuçların dikkate alınması gerekir. Gerçekleşme ihtimali en yüksek olan sonuç ile gerçekleşme ihtimali daha düşük olan sonuçlar arasında önemli derecede farklılık bulunuyorsa en gerçekçi tahmin mümkün olan diğer sonuçlar dikkate alınarak hesaplanır.

**Örnek 2:**

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

tutarından oldukça yüksek olduğundan dönem sonu itibarıyla yükümlülüğün en gerçekçi tahmini, 300.000 TL'den daha fazla olacaktır. Sonuç olarak, işletmenin  $[(300.000 \text{ TL} \times \%70) + (2.000.000 \text{ TL} \times \%30)] = 810.000 \text{ TL}$  karşılık tutarı finansal tablolara alması gerekecektir.

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

### **Karşılıklara İlişkin Tazminatlar**

- 17.16 Karşılığa ilişkin yükümlülüğün yerine getirilmesi için yapılması gereken harcama tutarının bir kısmının veya tamamının diğer bir tarafça tazmin edilmesinin beklendiği durumlarda (örneğin, sigorta tazminat talebi yoluyla) söz konusu tazminat tutarı, ancak karşılığa ilişkin yükümlülük yerine getirildiğinde tazminatın elde edilmesinin kesine yakın olması durumunda ayrı bir varlık olarak finansal tablolara alınabilir. Bu durumda, varlık olarak finansal tablolara alınan tazminat tutarı, karşılık tutarından fazla olamaz ve karşılık tutarıyla mahsup edilmez. Bununla birlikte, karşılık gideri ile alınan tazminat tutarı, **Kâr veya Zarar Tablosunda** mahsup edilebilir.

### **Kıdem Tazminatı Karşılığı**

- 17.17 Raporlama dönemi sonu itibarıyla toplam kıdem tazminatı yükümlülüğü tahmin edilir ve "Geçiş Hükümleri" bölümünün 22.7 paragrafı uygulanmadığı sürece toplam tutar, kısa vadeli ya da uzun vadeli olmasına göre, Finansal Durum Tablosunun "Kıdem Tazminatı Karşılıkları" kaleminde sunulur. Toplam kıdem tazminatı yükümlülüğü; iş gücü devir hızı ve önceki yıllara ilişkin kıdem tazminatı gerçekleşmeleri gibi etkenler de dikkate alınarak, çalışanların cari raporlama dönemi sonu itibarıyla geçerli olan kıdeme esas ücretleri üzerinden hesaplanır. Ayrıca toplam kıdem tazminatı yükümlülüğünün hesaplanmasında kullanılan aynı varsayımlar ve ücretler üzerinden cari raporlama dönemine ait kıdem tazminatı yükümlülüğü tespit edilir ve bu tutar ilgili işletme fonksiyonuna ait gider kaleminde gösterilir.

17.18 Aşağıdakiler arasındaki fark “Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler” ya da “Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler” kalemine yansıtılır:

- a) Cari raporlama dönemi sonu itibarıyla belirlenen toplam kıdem tazminatı yükümlülüğü ile
- b) Bir önceki raporlama dönemi sonu itibarıyla belirlenmiş olan toplam kıdem tazminatı yükümlülüğü, eksi cari raporlama döneminde yapılmış kıdem tazminatı ödemeleri, artı cari raporlama dönemine ait kıdem tazminatı yükümlülüğü.

### **Şarta Bağlı Yükümlülükler**

---

17.19 Bir yükümlülük, aşağıdaki durumlarda şarta bağlı yükümlülük olarak değerlendirilir:

- a) Geçmiş olaylardan kaynaklanan muhtemel bir yükümlülük olması ve söz konusu yükümlülüğün mevcudiyeti tam olarak işletmenin kontrolünde bulunmayan, gelecekteki belirsiz bir veya daha fazla olayın meydana gelip gelmemesine bağlı olması veya
- b) Geçmiş olaylardan kaynaklanan; fakat aşağıda yer alan nedenlerle finansal tablolara alınmayan mevcut bir yükümlülük olması:
  - (i) Yükümlülüğün yerine getirilmesi için işletmeden ekonomik fayda çıkışının muhtemel olmaması veya
  - (ii) Yükümlülük tutarının güvenilir bir biçimde ölçülememesi.

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

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

#### **Örnek 3:**

İşletmeye karşı açılan bir davada, işletmenin üretim süreci sonucunda ortaya çıkan atıklardan kaynaklanan çevre kirliliğinden dolayı ürünleri zarar gören bir grup çiftçi tazminat talep etmektedir. Aynı bölgede benzer atıklar üreten birçok işletme faaliyet gösterdiğinden işletmenin söz konusu kirliliğin kaynağı olduğu şüphelidir ve işletme atıklardan kaynaklanan çevre kirliliğini engellemek için yeterli önlemleri almıştır.

Gerçek sorumlu, ancak bilirkişi raporundan sonra ortaya çıkacaktır. İşletme avukatları mahkeme kararının iki yıl içerisinde kesinleşmesini beklemekte ve işletmenin davayı kaybetmesi durumunda ödeyeceği tazminat tutarının 100.000 TL ile 300.000 TL arasında olacağını tahmin etmektedir. Mevcut tüm kanıtlar dikkate alındığında, işletmenin davayı kazanması muhtemeldir.

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

### Şarta Bağlı Varlıklar

- 17.22 Şarta bağlı varlık, geçmiş olaylardan kaynaklanan muhtemel bir varlıktır ve söz konusu varlığın mevcudiyeti, tam olarak işletmenin kontrolünde bulunmayan, gelecekteki belirsiz bir veya daha fazla olayın meydana gelip gelmemesine bağlıdır.
- 17.23 Şarta bağlı varlıklar, Finansal Durum Tablosunda gösterilmez. Şarta bağlı varlık nedeniyle işletmeye ekonomik fayda girişinin olması muhtemelse, dipnotlarda şarta bağlı varlığın niteliğine ilişkin kısa bir açıklama yapılır ve şarta bağlı varlığın muhtemel finansal etkisine ilişkin bilgi verilir.
- 17.24 Bununla birlikte, şarta bağlı varlık nedeniyle işletmeye ekonomik fayda girişinin neredeyse kesin olması durumunda, söz konusu varlık, şarta bağlı bir varlık olarak nitelendirilemez ve varlık olarak finansal tablolara alınır.

#### Örnek 4:

A spor kulübü işletmesi bağlı bulunduğu federasyondan galibiyet veya beraberlik halinde yayın **geliri** elde etmektedir. Buna göre A spor kulübü işletmesi kazanacağı her maç başına 2.000.000 TL ve beraberlikle sonuçlanacak her maç başına 1.000.000 TL yayın geliri almaya hak kazanacaktır.

Bu kapsamda, işletmeye ekonomik fayda girişi muhtemel olduğundan işletmenin dipnotlarda açıklaması gereken şarta bağlı bir varlığı mevcuttur.



## BÖLÜM 18

### YABANCI PARA ÇEVİRİM İŞLEMLERİ

#### Kapsam

---

- 18.1 Bu bölümde, işletmelerin yabancı para cinsinden yaptıkları işlemlere ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir.
- 18.2 Yabancı para cinsinden işlemler, işletmenin Türk Lirası dışındaki bir para birimiyle gerçekleştirdiği işlemlerdir.
- 18.3 **Finansal tabloların** sunulmasında Türk Lirası kullanılır.

#### Finansal Tablolara Alma ve Ölçüm

---

- 18.4 Yabancı para cinsinden işlemler ilk defa finansal tablolara alınırken, yabancı para birimindeki tutar, işlem tarihindeki TCMB tarafından belirlenen döviz kuru kullanılarak Türk Lirasına çevrilir. İşlem tarihi, işlemin ilk defa finansal tablolara alındığı tarihi ifade eder. İlk defa finansal tablolara alma tarihi ise işlemin kapsamına girdiği bölüm (örneğin; Bölüm 11 *Maddi Duran Varlıklar* ve Bölüm 12 *Maddi Olmayan Duran Varlıklar*) hükümlerine göre belirlenir.
- 18.5 Uygulama kolaylığı açısından, işlem tarihindeki kura yakın bir kurun kullanılması mümkündür. Örneğin; haftanın, ayın ya da yılın ortalama kuru, o dönem içinde gerçekleşen yabancı para cinsinden tüm işlemlere uygulanabilir. Ancak, döviz kurunun önemli ölçüde dalgalanması durumunda ortalama kur kullanılamaz.

#### Sonraki Ölçüm

---

- 18.6 Yabancı para cinsinden **Finansal Durum Tablosu** kalemlerinin dönem sonundaki **ölçümleri**, bunların parasal veya parasal olmayan kalem olmasına göre farklılık gösterir.
- 18.7 Parasal kalemler, sabit veya belirlenebilir bir tutarda para olarak alınacak veya ödenecek olan **varlık** ve **yükümlülükler** ile elde tutulan **nakittir**. Parasal kalemlere örnek olarak; nakit ödenecek kıdem tazminatları ve diğer **karşılıklar** ile nakit olarak tahsil edilecek alacaklar gösterilebilir.
- 18.8 Parasal olmayan bir kalemin temel niteliği, sabit ya da belirlenebilir tutarda para biriminin alınması hakkının (ya da ödenmesi yükümlülüğünün) mevcut olmamasıdır. Parasal olmayan kalemlere örnek olarak; mal ve hizmetler için önceden ödenen tutarlar (örneğin,

peşin ödenmiş kira), **stoklar, maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar, şerefiye** verilebilir.

- 18.9 Yabancı para cinsinden parasal kalemler, dönem sonundaki TCMB tarafından belirlenen dönem sonundaki döviz kuru kullanılarak Türk Lirasına çevrilir.
- 18.10 Parasal kalemin ödenmesinden ya da parasal kalemin cari **raporlama dönemi** sonunda, ilk defa finansal tablolara alma tarihindeki veya bir önceki raporlama dönemi sonundaki kurdan farklı bir kurdan çevrilmesinden kaynaklanan kur farkı kazanç veya kayıpları oluştukları dönemde kâr veya zarara yansıtılır. Parasal kalemlere ilişkin kur farkı kazanç veya kayıpları, kalemin türüne göre **Kâr veya Zarar Tablosunun** ilgili kaleminde gösterilir. Örneğin, ticari alacak ve borçlara ilişkin kur farkı kazanç veya kayıpları “Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler” veya “Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler” kaleminde; banka mevduatlarına veya alınan banka kredilerine ilişkin olarak ortaya çıkan kur farkı kazanç veya kayıpları “Kur Farkı Gelirleri” veya “Kur Farkı Giderleri” kaleminde gösterilir.
- 18.11 Yabancı para cinsinden parasal olmayan kalemler ise, **maliyet bedelleri** üzerinden ölçülüyorsa işlem tarihindeki kurdan; yabancı para cinsinden **gerçeğe uygun değerleri** üzerinden ölçülüyorsa gerçeğe uygun değer belirlendiği tarihte TCMB tarafından belirlenen döviz kuru üzerinden Türk Lirasına çevrilir.
- 18.12 Bazı parasal olmayan kalemlerin değeri iki veya daha fazla tutarın karşılaştırılması suretiyle belirlenmektedir. Örneğin, değer düşüklüğü göstergeleri tespit edilen maddi duran varlıklar **satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri** ile **defter değerinin** düşük olanı üzerinden gösterilmektedir. Bu tür durumlarda her bir tutar, belirlendiği tarihteki TCMB tarafından belirlenen döviz kuru kullanılarak Türk Lirasına çevrilir. Örneğin, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer, değer düşüklüğü testi açısından dönem sonunda belirleniyorsa çevrim işlemi, dönem sonu kuru kullanılarak yapılır.
- 18.13 Parasal olmayan kalemlere ilişkin ortaya çıkan kur farkı kazanç veya kayıpları, ilgili kaleme ilişkin değer değişimlerinin yansıttığı Kâr veya Zarar Tablosu kalemi kullanılarak kâr veya zarara yansıtılır. Bununla birlikte, yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden ölçülen maddi duran varlıklara ilişkin yeniden değerlemeden kaynaklanan kur farkı kazanç veya kayıpları “Yeniden Değerleme Yedeği”nde gösterilir.
- 18.14 Yabancı para cinsinden elde ettikleri **bağlı ortaklık, müşterek girişim ve iştirak** yatırımlarını maliyet yöntemi kullanarak ölçen işletmeler, bu yatırımlarının ilk defa finansal tablolara alınmasında, dönem sonu ölçümlerinde, bu yatırımların kısmen ya da

tamamen elden çıkarılmasında ve kendileriyle bu işletmeler arasında gerçekleşen yabancı para cinsinden işlemlerde, 18.4-18.13 paragraflarında yer alan hükümleri uygular.

### **Yabancı Para Cinsinden Avans Bedelleri**

---

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

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

## BÖLÜM 19

### İŞLETME BİRLEŞMELERİ

#### Kapsam

---

- 19.1 Bu bölümde, **işletme birleşmelerine** ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir.
- 19.2 İşletme birleşmesi, bir işletmenin başka bir işletmeyi veya iş tanımını karşılayan bir unsuru (örneğin, işletmenin bağımsız bir faaliyet kolu) tamamen devralması (edinmesi) veya işletmelerin yeni bir işletme içinde bir araya gelmeleriyle gerçekleşir.
- 19.3 İş; sahiplerine, üyelerine veya katılımcılarına **kâr payları**, düşük maliyetler veya diğer ekonomik faydalar şeklinde doğrudan bir getiri sağlamak amacıyla yönetilen faaliyetler ve **varlıklar bütünüdür**.
- 19.4 İşletme birleşmesi, çeşitli şekillerde gerçekleşebilir. Örneğin; bir işletme birleşmesi, edinen işletmenin edinilen işletmenin net varlıklarını satın alması veya edinilen işletmenin **özkaynak** paylarını edinmesi, iki ayrı işletmenin yeni kurulan bir işletme çatısı altında birleşmesi ya da edinilen tarafın tasfiye edilerek edinen işletme tarafından devralınması şeklinde gerçekleşebilir.
- 19.5 Bu bölüm, işletme birleşmesi tanımına giren tüm işlem ve olaylara uygulanır. Ancak **istihak** edinimlerine, **müştereken kontrol edilen işletmenin** oluşumuna ve **bağlı ortaklık** edinimlerine uygulanmaz.

#### İşletme Birleşmelerinin Finansal Tablolara Alınması

---

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

## BÖLÜM 20

### GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

#### Kapsam

---

- 20.1 Bu bölümde, **gelir** üzerinden alınan vergilere ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir.
- 20.2 Gelir üzerinden alınan vergi, vergiye tâbi kâr üzerinden hesaplanan yurt içi ve yurt dışı bütün vergileri içerir.
- 20.3 Bu Standardı uygulayan küçük ve mikro ölçekli işletmeler **ertelenmiş vergi** varlığı ve yükümlülüğü hesaplamaz. Sadece vergiye tabi kâr üzerinden ödenecek olan dönem vergisi **finansal tablolara** yansıtılır.
- 20.4 Kâr üzerinden hesaplanmayan vergiler bu bölüm kapsamında değerlendirilmez. Örneğin; katma değer vergisi, çalışanların ücretleri üzerinden ödenen gelir vergisi ve damga vergisi bu Standart bakımından gelir üzerinden alınan vergiler olarak nitelendirilmez.

#### Dönem Vergisinin Finansal Tablolara Alınması

---

- 20.5 Dönem vergisinin ödenmeyen kısmı **Finansal Durum Tablosunda** “Ödenecek Vergi ve Benzeri Yükümlülükler” kaleminde gösterilir. Mevcut ve önceki dönemlere ilişkin olarak peşin ödenen vergi tutarının dönem vergisi tutarını aşan kısmı ise, “Diğer Dönen Varlıklar” kaleminde gösterilir.
- 20.6 Dönem vergisi **Kâr veya Zarar Tablosunda** “Dönem Vergi Gideri” kaleminde gösterilir.

## BÖLÜM 21

### DİPNOTLAR

#### Kapsam

---

- 21.1 Bu bölümde, finansal tablo **dipnotlarının** sunumuna ilişkin genel ilkeler düzenlenmekte ve diğer bölümlerde öngörülenlere ilave olarak dipnotlarda yapılması gereken açıklamalar yer almaktadır.
- 21.2 Bu bölümde öngörülen açıklamalar işletmelerin büyüklüğüne göre farklılık göstermektedir.

#### Dipnotların Sunumuna İlişkin Genel İlkeler

---

- 21.3 Dipnotlar, **Finansal Durum Tablosu** ile **Kâr veya Zarar Tablosuna** ek olarak sunulması gereken bilgileri içerir. Dipnotlarda, **finansal tablolarda** yer alan kalemlere yönelik açıklamalara ve finansal tablolara alma ölçütlerini sağlamadığı için finansal tablolara yansıtılmayan unsurlara ilişkin bilgilere yer verilir.
- 21.4 Dipnotlar sistematik bir biçimde sunulur. Dipnotların sunuluş biçimi belirlenirken finansal tabloların anlaşılabilirliği ve karşılaştırılabilirliği üzerindeki etkisi dikkate alınır. Finansal tablolardaki kalemler için, ilgili olduğu dipnotlara referans verilir.
- 21.5 Dipnotların sistematik bir biçimde sunulması amacıyla aşağıdaki sıralamaya riayet edilir:
- İşletme hakkında genel bilgi,
  - Finansal tabloların bu Standart hükümleriyle tam uyumlu olduğunu belirten açıklama,
  - Uygulanan önemli **muhasabe politikalarının** özeti,
  - Finansal tablolar ve bu tablolarda yer alan kalemler ile aynı sırada sunulmak kaydıyla, finansal tablo kalemlerine ilişkin ek açıklamalar ve
  - Diğer açıklamalar.
- 21.6 **Gerçeğe uygun sunumun** sağlanması açısından bu Standart uyarınca yapılması gereken açıklamaların yeterli olmadığı durumlarda, belirli bir işlem veya olayın işletmenin finansal durum ve performansına etkisinin finansal tablo kullanıcıları tarafından anlaşılması için gerekli görülen ek açıklamalar yapılır.

### Tüm İşletmeler Tarafından Yapılacak Açıklamalar

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

### Temel Açıklamalar

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

### ***Muhasebe Politikaları ve Tahminler***

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

### ***Raporlama Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Olaylar***

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

### ***Stoklar***

- i) **Stoklara** ilişkin maliyet **ölçüm** teknikleri ve maliyet hesaplama yöntemleri ile cari **raporlama döneminde** finansal tablolara alınan veya iptal edilen değer düşüklüğü zararları ve bunların nedenleri. Fıili stok sayımının kısmen veya tamamen yapılamaması halinde bunun gerekçeleri.

### ***Finansal Araçlar***

- j) Kasa ve bankalardaki döviz mevcutları.
- k) Yurt dışından alacaklar (avanslar dâhil) ve yurt dışına borçlar (avanslar dâhil).
- l) Alacaklar için alınmış ipotek ve diğer teminatların toplam tutarı.
- m) İşletme tarafından borçlanılan ve beş yıldan daha uzun bir süre sonra vadesi dolacak ve ödenebilir hale gelecek tutarlar ile işletme tarafından güvence verilmiş bulunan tüm borçlar ve bu güvencelerin niteliği ve biçimi.
- n) Cari dönemde ihraç edilmiş pay tutarı.

### ***Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar***

- o) Maddi ve **maddi olmayan duran varlıklar** için (kullanılan her bir ölçüm esası için ayrı ayrı olmak üzere) aşağıdaki açıklamalar yapılır:
  - (i) **Maliyet bedeli** üzerinden ölçülen duran varlıkların maliyet bedeli.
  - (ii) Dönemde yapılan ilaveler, elden çıkarmalar ve sınıf değişiklikleri.



- (iii) Dönem başındaki ve sonundaki birikmiş **amortismanlar** (ya da **itfa** payları) ve değer düşüklüğü zararları.
  - (iv) Cari raporlama döneminde finansal tablolara alınan amortismanlar (ya da itfa payları) ve değer düşüklüğü zararları ve iptalleri.
  - (v) İlaveler, elden çıkarmalar ve sınıf değişiklikleri nedeniyle birikmiş amortismanlar (ya da itfa payları) ve değer düşüklüğü zararlarında dönemde meydana gelen hareketler.
  - (vi) Amortisman ve itfa yöntemleri ile bu yöntemlerde yapılan değişikliklerin dönemin amortisman ve itfa **gider**lerinde meydana getirdiği artış veya azalış.
- ö) **Maddi duran varlıkların** yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden ölçülmesi durumunda aşağıdaki ek açıklamalar yapılır:
- (i) Söz konusu maddi duran varlıkların dönem başındaki ve sonundaki değerleri.
  - (ii) “Yeniden Değerleme Değer Artışı” kaleminde cari raporlama döneminde meydana gelen değişiklik,
  - (iii) Maddi duran varlıklar yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden ölçülmemiş olsaydı Finansal Durum Tablosunda yer alması gereken **defter değerleri**.
- p) Bölüm 12 *Maddi Olmayan Duran Varlıklar*’ın 12.11 paragrafı uyarınca “Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları” hesabına aktarılan önceki yıllara ilişkin araştırma ve geliştirme harcamalarına ait tutarlar.

#### ***Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar***

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

#### ***İşletme Birleşmeleri***

- s) Dönemde gerçekleşen her bir **işletme birleşmesi** için aşağıdaki bilgiler verilir:
- (i) Edinilen tarafın unvanı ve işletme hakkında genel bilgi,
  - (ii) Birleşme tarihi,
  - (iii) Birleşmenin maliyeti ve maliyetin unsurları,

(iv) Her bir Finansal Durum Tablosu kalemine dâhil edilen **şerefiye** dâhil varlıkların ve üstlenilen **yükümlülüklerin** birleşme tarihindeki tutarı,

(v) Şerefiyenin veya negatif şerefiyenin hesaplanış biçimi ve tutarı.

### **Ana Ortaklık, Bağlı Ortaklık ve İştiraklerle İlgili Açıklamalar**

ş) **Ana ortaklık**, bağlı ortaklık ve iştiraklerle gerçekleşen işlemlerden kaynaklanan ticari ve diğer alacak ile ticari ve diğer borç tutarları.

t) Ana ortaklık, bağlı ortaklık ve iştiraklerle yapılan alım satım işlemleri.

u) Ana ortaklık, bağlı ortaklık ve iştiraklerden alınan ve bunlara ödenen faiz, kira ve benzerleri.

### **Küçük İşletmeler Tarafından Yapılacak İlaveler Açıklamalar**

21.8 Bu başlık altında küçük işletmeler tarafından yapılacak ilave açıklamalar belirtilmiştir. Ancak, mikro işletmeler de isteğe bağlı olarak bu açıklamaları yapabilirler. Bu açıklamalardan belirli bir finansal tablo kalemiyle ilgili olanlara söz konusu kaleme ilişkin açıklamaların sunulduğu kısımda yer verilir.

### **Stoklar**

a) Bölüm 8 *Stoklar*'m 8.5 paragrafı uyarınca **gerçeğe uygun değeri** üzerinden ölçülen stokların **defter değeri** ile söz konusu stokların:

(i) Gerçeğe uygun değer tutarı,

(ii) Gerçeğe uygun değerinde meydana gelen ve doğrudan kâr veya zarara yansıtılan değişiklikler (dönem başı ve dönem sonu defter değerleri, dönem içinde meydana gelen ilaveler, elden çıkarmalar ve sınıf değişiklikleri).

### **Finansal Araçlar**

b) Gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülen her bir **finansal varlık** ve **finansal yükümlülük** kategorisi için:

(i) Gerçeğe uygun değer tutarı,

(ii) Gerçeğe uygun değerinde meydana gelen ve doğrudan kâr veya zarara yansıtılan değişiklikler (dönem başı ve dönem sonu defter değerleri, dönem içinde meydana gelen ilaveler, elden çıkarmalar ve sınıf değişiklikleri) ve

## ***Tarım sal Faaliyetler***

c) Gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülen **canlı varlıklar**la ilgili olarak aşağıdaki açıklamalar yapılır:

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

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

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

## ***Kiralamalar***

d) Bölüm 13 **Kiralamalar** uyarınca kiracı tarafından **finansal kiralamaya** ilişkin olarak her bir varlık sınıfı için aşağıdaki açıklamalar yapılır:

- (i) Finansal kiralama konusu varlıkların raporlama dönemi sonundaki net defter değerleri toplamı,
- (ii) Yıl boyunca yapılan eklemeler, elden çıkarmalar ve transferler.

## ***Diğer Açıklamalar***

- e) İstisnai büyüklükte olan veya istisnai bir durum sonucu ortaya çıkan **gelir** veya gider kalemlerinin tutarı ve niteliği.
- f) Finansal Durum Tablosuna yansıtılmayan anlaşmalardan kaynaklanan risk ve faydaların önemli olması durumunda, bu tür anlaşmaların niteliği, ticari amacı ve finansal etkisi.

## BÖLÜM 22

# KÜÇÜK VE MİKRO İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDINA GEÇİŞ

### Kapsam

---

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

### İlk Geçiş

---

- 22.3 Daha önce TFRS veya BOBİ FRS'yi uygulayan işletmeler hariç olmak üzere, bu Standardı ilk kez uygulayan bir işletmenin Bölüm 2 *Finansal Tabloların Sunumu*'nun 2.25 paragrafında öngörülen şekilde geçmiş dönem veya dönemlere ait karşılaştırmalı finansal tablolarını sunması gerekmez. İşletmeler cari raporlama dönemine ait finansal tabloları (**Finansal Durum Tablosu, Kâr veya Zarar Tablosu** ve Dipnotlar) ile birlikte cari raporlama döneminin başlangıcına ait Finansal Durum Tablosunu (açılış Finansal Durum Tablosunu) bu Standarda göre sunar ve cari raporlama döneminin başlangıcı bu Standarda geçiş tarihi olarak dikkate alınır. Önceki finansal raporlama çerçevesine göre düzenlenen geçmiş dönem veya dönemlere ait finansal tablolar karşılaştırmalı finansal tablolar olarak sunulamaz.

#### Örnek 1:

Bir işletme bu Standardı ilk kez 1/1/2023 tarihinde başlayıp 31/12/2023 tarihinde sona eren raporlama dönemine ait finansal tablolarının sunulmasında uygulayacaktır. Bu durumda işletmenin bu Standarda uygun olarak ilk kez sunacağı finansal tabloları aşağıdaki gibidir:

- 1/1/2023 tarihli açılış Finansal Durum Tablosu
- 31/12/2023 tarihli Finansal Durum Tablosu
- 1/1/2023-31/12/2023 dönemine ait Kâr veya Zarar Tablosu
- Dipnotlar

Ayrıca 1/1/2023 tarihi, bu Standarda geçiş tarihi olarak dikkate alınır.

22.4 Açılış Finansal Durum Tablosu dâhil sunulan tüm tablolarla ilgili bu Standartta öngörülen dipnot açıklamaları yapılır.

### **Geçiş Tarihinde Finansal Tabloların Hazırlanmasında Uygulanacak İşlemler**

22.5 Açılış Finansal Durum Tablosunda aşağıdaki işlemler gerçekleştirilir:

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

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

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

22.8 Ancak kıdem tazminatı yükümlülüğünü bu Standartla birlikte ilk defa finansal tablolarına yansıtacak olan işletmeler, geçiş tarihinden önceki raporlama dönemlerine ilişkin toplam kıdem tazminatı tutarlarını on yılı geçmemek üzere eşit tutarlarla “Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları” kalemine yansıtabilir. Bu durumda, eşit tutarlardan ilki açılış Finansal Durum Tablosuna yansıtılır ve tahmin edilen kıdem tazminatı toplam tutarı ile bu tutarın finansal tablolara yansıtılmayan kısmı dipnotlarda açıklanır.

### **Muafiyetler**

22.9 Bu bölümde, açılış Finansal Durum Tablosunun bu Standart hükümleriyle uyumlu olmasına yönelik olarak, bu Standartın bazı hükümlerinin geriye dönük uygulanmasına ilişkin muafiyet ile bu Standartın bazı hükümlerinin uygulanmasına ilişkin muafiyet olmak üzere iki çeşit muafiyet getirilmektedir.

### **Bu Standartın Bazı Hükümlerinin Geriye Dönük Uygulanmasına İlişkin Muafiyetler**

22.10 Bu Standartın ilk kez uygulanmasında, önceki finansal raporlama çerçevesine göre yapılan aşağıdaki işlemler geriye dönük olarak düzeltilmez:

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

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

#### **b) *Muhasebe tahminleri***

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

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

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

## Bu Standardın Bazı Hükümlerinin Uygulanmasına İlişkin Muafiyetler

22.11 Bu Standardın ilk kez uygulandığı finansal tablolar hazırlanırken, aşağıdaki muafiyetler uygulanabilir. Bu başlık altında belirli kalemler için sağlanan muafiyetler diğer kalemlere kıyas yoluyla uygulanamaz.

### a) *İşletme birleşmeleri*

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

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

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

### c) *İkame maliyet olarak gerçeğe uygun değer in kullanımı.*

Bir **maddi duran varlık** kalemi, geçiş tarihinde gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmüşse söz konusu gerçeğe uygun değer bu tarih itibarıyla ikame maliyet olarak kullanılabilir.

### ç) *Yeniden değerlendirme sonucunda bulunan tutarın ikame maliyet olarak kullanımı.*

Bir maddi duran varlık kaleminin önceki finansal raporlama çerçevesine göre geçiş tarihinde veya öncesinde hesaplanan yeniden değerlendirilmiş tutarı, ilgili varlığın yeniden değerlendirme tarihindeki ikame maliyeti olarak kullanılabilir.

### d) *Maddi duran varlıklarda arsa ve binaların ayrıştırılması*

Küçük işletmeler tarafından geçiş tarihinden önce elde edilen ve daha önce finansal tablolarda ayrıştırılmayan arsa ve binaların (taşınmaz) önceki finansal raporlama çerçevesine göre geçiş tarihindeki değeri, taşınmazın bulunduğu ilçe belediyesinden

temin edilebilecek bina bildirim suretinde yer alan taşınmaza ait bina payı ve arsa payının rayiç değerlerinin oranı dikkate alınarak arsa ve bina arasında ayrıştırılır. Bu durumda, arsa ve binaların bu şekilde belirlenen değeri, geçiş tarihindeki ikame maliyetleri olarak kullanılır.

### **Düzeltilmelerin Yapılmasının Mümkün Olmaması**

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

### **Açıklamalar**

---

22.13 Önceki finansal raporlama çerçevesinden bu Standarda geçişin, işletmenin daha önce raporlanan finansal durumunu nasıl etkilediği açıklanır.

22.14 22.12 paragrafına uyum sağlanması amacıyla, bu Standardın ilk kez uygulandığı finansal tablolarda aşağıdaki hususlara yer verilir:

- a) Her bir muhasebe politikasındaki değişikliğin niteliği.
- b) Aşağıdaki her iki tarih itibarıyla; önceki finansal raporlama çerçevesine göre belirlenen özkaynak tutarı ile bu Standarda göre belirlenen özkaynak tutarı arasındaki mutabakat:
  - (i) Geçiş tarihi ile
  - (ii) Bu Standarda geçmeden önceki finansal raporlama çerçevesine göre hazırlanmış en son yıllık finansal tabloların tarihi.



## TERİMLER SÖZLÜĞÜ

<b>Amortisman</b>	Varlığın amortismanına tabi tutarının, faydalı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılmasıdır.
<b>Ana Ortaklık</b>	Bir veya birden fazla bağlı ortaklığı olan işletmedir.
<b>Bağlı Ortaklık</b>	Adi ortaklık gibi tüzel kişiliği bulunmayan işletmeler de dâhil olmak üzere, başka bir işletme (bir ana ortaklık) tarafından kontrol edilen işletmedir.
<b>Borçlanma Maliyetleri</b>	Borçlanmayla ilgili olarak katlanılan faiz ve diğer maliyetlerdir.
<b>Bugünkü Değer</b>	Olağan iş akışı çerçevesinde, gelecekteki net nakit akışlarının indirgenmiş bugünkü değerinin cari tahminidir.
<b>Canlı Varlık</b>	Yaşayan hayvan veya bitkidir.
<b>Defter Değeri</b>	Bir varlığın, yükümlülüğün veya özkaynağın Finansal Durum Tablosundaki değeridir.
<b>Dipnotlar (Finansal Tablo Dipnotları)</b>	Dipnotlar, Finansal Durum Tablosu ile Kâr veya Zarar Tablosuna ek olarak sunulması gereken bilgilerdir.
<b>Ekonomik Açından Dezavantajlı Sözleşme</b>	Sözleşme kapsamındaki yükümlülüklerin yerine getirilmesi için zorunlu olarak katlanması gereken maliyetin, elde edilmesi beklenen ekonomik faydayı aştığı sözleşmedir.
<b>Ertelenmiş Vergi</b>	Varlıkların ve yükümlülüklerin defter değerleri üzerinden geri kazanılması veya ödenmesi ve indirilecek geçmiş yıl zararları ile vergi indirimlerinin ileriye taşınması sonucunda gelecek dönemlerde ödenecek veya geri kazanılacak vergilerdir.
<b>Esas Faaliyetler</b>	Bir işletmenin hasılat yaratan ana faaliyetleridir.
<b>Faaliyet Döngüsü</b>	Varlıkların işleme tâbi tutulmak üzere tedarik edilmesi ile nakit veya nakit benzerlerine dönüştürülmesi arasında geçen süredir.
<b>Faaliyet Kiralaması</b>	Varlığın sahipliğinden kaynaklanan risk ve getirilerin tamamına yakınının kiracıya devredilmediği kiralama türüdür.
<b>Faiz</b>	Nakit veya nakit benzerlerinin kullanılması karşılığında talep edilen bedeldir.
<b>Faydalı Ömür</b>	Bir varlığın işletme tarafından beklenen kullanım süresi ya da işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim veya kullanım miktarıdır.
<b>Finansal Araç</b>	Bir işletmenin bir finansal varlığının, başka bir işletmenin de bir finansal yükümlülüğünün veya özkaynak aracının artmasına neden olan sözleşmedir.
<b>Finansal Durum Tablosu</b>	İşletmenin finansal durumu hakkında bilgi vermek üzere hazırlanan ve işletmenin belirli bir tarihteki varlık, yükümlülük ve özkaynaklarını gösteren tablodur.

<b>Finansal Kiralama</b>	Kiralama süresi sonunda mülkiyetin devredilip devredilmediğine bakılmaksızın, bir varlığın sahipliğinden kaynaklanan risk ve getirilerin tamamına yakınının devredildiği kiralama türüdür.
<b>Finansal Tablolar</b>	İşletmenin finansal durumunun ve finansal performansının belirli şekilde sunumudur.
<b>Finansal Varlık</b>	İşletmenin elinde bulundurduğu nakit veya diğer işletmelerin özkaynak araçları ile esas olarak başka bir işletmeden nakit ya da başka bir finansal varlık alınmasına yönelik sözleşmeden doğan haklardır (örneğin; ticari ve diğer alacaklar, tahvil, bono vb. menkul kıymet yatırımları, banka mevduatları).
<b>Finansal Yükümlülük</b>	Esas olarak başka bir işletmeye nakit ya da başka bir finansal varlık verilmesine yönelik sözleşmeden doğan yükümlülüklerdir (örneğin, alınan banka kredileri, ticari ve diğer borçlar, işletme tarafından çıkarılmış borçlanma araçları).
<b>Gelir</b>	Özkaynak üzerindeki talep hakkı sahiplerinin yaptığı katkılar haricinde, özkaynakta artışa yol açan varlıklardaki artışlar veya yükümlülüklerdeki azalışlardır.
<b>Gerçeğe Uygun Değer</b>	Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde olağan bir işlemde, bir varlığın satışından elde edilecek veya bir yükümlülüğün devrinde ödenecek fiyattır.
<b>Gerçeğe Uygun Sunum</b>	İşlem ve olayların etkilerinin; varlık, yükümlülük, gelir ve gider tanımlarına ve finansal tablolara alma ölçütlerine uygun olarak sunulmasıdır.
<b>Geriye Dönük (Uygulama)</b>	Yeni bir muhasebe politikasının işlem ve olaylara bu politika baştan beri kullanılmıyormuş gibi uygulanmasıdır.
<b>Gider</b>	Özkaynak üzerindeki talep hakkı sahiplerine yapılan dağıtımlar haricinde, özkaynakta azalışa yol açan varlıklardaki azalışlar veya yükümlülüklerdeki artışlardır.
<b>Hasat</b>	Tarımsal ürünün canlı varlıklardan ayrılması ya da canlı varlığın hayatının sona ermesidir.
<b>Hasılat</b>	İşletmenin olağan faaliyetleri esnasında ortaya çıkan gelirdir.
<b>İhtiyaca Uygunluk</b>	Finansal bilginin; geçmişteki, bugünkü ve gelecekteki olayları değerlendirmelerine yardımcı olmak, geçmiş değerlendirmelerini doğrulamak veya düzeltmek suretiyle finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etkileme gücüne sahip olmasıdır.
<b>İleriye Yönelik (Uygulama)</b>	Yeni bir muhasebe politikasının işlemlere, olaylara ve koşullara, söz konusu politikanın değişmesinden itibaren uygulanmasıdır.
<b>İnşa Sözleşmesi</b>	Bir varlığın veya tasarım, teknoloji, fonksiyon, nihai amaç veya kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili ya da birbirine bağımlı bir grup varlığın yapımı için özel olarak düzenlenmiş bir sözleşmedir.

<b>İşlem Fiyatı</b>	Bir varlık edinilirken ödenen veya bir yükümlülük üstlenilirken alınan fiyattır.
<b>İşletme Birleşmesi</b>	Bir işletmenin başka bir işletmeyi veya iş tanımını karşılayan bir unsuru (örneğin, işletmenin bağımsız bir faaliyet kolu) tamamen devralması (edinmesi) veya işletmelerin yeni bir işletme içinde bir araya gelmesidir.
<b>İştirak</b>	Adi ortaklık gibi tüzel kişiliği olmayan işletmeler de dâhil olmak üzere, yatırım yapan işletmenin üzerinde önemli etkisinin bulunduğu, müşterek girişim veya bağıli ortaklık niteliğinde olmayan işletmedir.
<b>İtfa</b>	Varlığın itfaya tabi tutarının, faydalı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılmasıdır.
<b>Kalıntı Değer</b>	Bir varlık tahmin edilen faydalı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığında, elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek ulaşılan tahmini tutardır.
<b>Kâr Payı</b>	Özkaynak aracı hamillerine, aracın ait olduğu sermaye grubu içindeki payları oranında dağıtılan kârdır.
<b>Kâr veya Zarar Tablosu</b>	İşletmenin finansal performansı hakkında bilgi vermek üzere hazırlanan ve işletmenin raporlama dönemine ilişkin gelir ve giderleri ile bunların net sonucunu gösteren tablodur.
<b>Karşılık</b>	Gerçekleşme zamanı veya tutarı belli olmayan yükümlülüktür.
<b>Kıst Amortisman</b>	Amortismanı veya itfaya tabi varlıkların finansal tablolara alınmasından itibaren bu varlıkların gün esasına göre amortismanı tabi tutulması veya itfa edilmesidir.
<b>Kiralama</b>	Kiraya verenin bir varlığın kullanım hakkını, bir ödeme veya ödeme planı karşılığında, taraflarca kararlaştırılmış bir süre için, kiracıya devrettiği sözleşmedir.
<b>Maddi Duran Varlık</b>	Mal veya hizmet üretiminde veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar için elde tutulan ve birden fazla dönemde kullanımı öngörülen fiziki kalemdir.
<b>Maddi Olmayan Duran Varlık</b>	Fiziksel niteliği bulunmayan ancak tanımlanabilir nitelikteki parasal olmayan varlıktır.
<b>Maliyet Bedeli</b>	Varlıklar açısından maliyet bedeli, bir varlık edinildiğinde veya oluşturulduğunda varlığı edinmek veya oluşturmak için ödenen bedel artı işlem maliyetleridir.  Yükümlülükler açısından maliyet bedeli ise, bir yükümlülüğe katlanıldığında veya bir yükümlülük devralındığında yükümlülüğe katlanmak veya onu devralmak için alınan bedelin değeri eksi işlem maliyetleridir.
<b>Muhasebe Politikaları</b>	Finansal tabloların hazırlanması ve sunulmasında işletmeler tarafından kullanılan belirli ilkeler, esaslar, teamüller, kurallar ve uygulamalardır.

<b>Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklik</b>	Varlık veya yükümlülüklerin mevcut durumunun ve bunlarla ilişkili olarak beklenen fayda ve mükellefiyetlerin değerlendirilmesi sonucunda ilgili varlık veya yükümlülüğün defter değerinde veya varlığın dönemsel tüketiminde yapılan düzeltmedir.
<b>Muhtemel</b>	Gerçekleşme olasılığının, gerçekleşmeme olasılığından daha yüksek olmasıdır.
<b>Müşterek Girişim</b>	İki veya daha fazla tarafın, müşterek kontrole tâbi bir ekonomik faaliyeti gerçekleştirmesini sağlayan sözleşmeye bağlı düzenlemedir.
<b>Müşterek Kontrol</b>	Bir ekonomik faaliyet üzerindeki kontrolün sözleşmeye dayalı olarak paylaşılmasıdır. Bu kontrolün sadece, stratejik faaliyetlerle ilgili kararların kontrolü paylaşan tarafların (müşterek girişimcilerin) oy birliğiyle mutabakatını gerektirdiği durumlarda var olduğu kabul edilir.
<b>Müştereken Kontrol Edilen İşletme</b>	Her bir müşterek girişimcinin pay sahibi olduğu bir işletmenin kurulmasını gerektiren bir müşterek girişimdir. Söz konusu işletme, müşterek girişimciler arasındaki sözleşmeye dayalı düzenlemenin işletmenin ekonomik faaliyeti üzerinde müşterek kontrol oluşturması dışında, diğer işletmelerle aynı şekilde faaliyet gösterir.
<b>Nakit</b>	İşletmedeki nakit ile vadesiz mevduattır.
<b>Nakit Benzerleri</b>	Tutarı belirli bir nakde kolayca çevrilebilen ve değerindeki değişim riski önemsiz olan kısa vadeli ve yüksek likiditeye sahip yatırımlardır.
<b>Ölçüm</b>	Finansal tablolarda yer alan varlık, yükümlülük, gelir ve giderlerin parasal tutarların belirlenmesi işlemidir.
<b>Özkaynak Aracı</b>	İşletmenin tüm yükümlülükleri düşüldükten sonra varlıklarında bir hakkı temsil eden sözleşmedir.
<b>Özkaynak</b>	İşletmenin tüm yükümlülükleri düşüldükten sonra varlıkları üzerinde kalan haklardır.
<b>Raporlama Dönemi</b>	Finansal tabloların kapsadığı dönemdir.
<b>Raporlama Tarihi</b>	Finansal tabloların kapsadığı son dönemin bittiği tarihtir.
<b>Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer</b>	Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde olağan bir işlemde, bir varlığın satışından elde edilecek veya bir yükümlülüğün devrinde ödenecek tutardan, elden çıkarma maliyetleri indirildikten sonra elde edilebilecek tutardır.
<b>Stok</b>	Aşağıdaki niteliklerden birine sahip olan varlıktır: <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Olağan işletme faaliyetleri kapsamında satılmak üzere elde tutulan varlıklar,</li> <li>b) Olağan işletme faaliyetleri kapsamında satılmak üzere üretilmekte olan varlıklar,</li> <li>c) Üretim sürecinde veya hizmet sunumunda kullanılacak ham madde ve malzemeler.</li> </ul>

<b>Şarta Bağlı Varlık</b>	Geçmiş olaylardan kaynaklanan muhtemel bir varlıktır (söz konusu varlığın mevcudiyeti; tam olarak işletmenin kontrolünde bulunmayan, gelecekteki belirsiz bir veya daha fazla olayın meydana gelip gelmemesine bağlıdır).
<b>Şarta Bağlı Yükümlülük</b>	Bir yükümlülük, aşağıdaki durumlarda şarta bağlı bir yükümlülük olarak değerlendirilir:  a) Geçmiş olaylardan kaynaklanan muhtemel bir yükümlülük olması ve söz konusu yükümlülüğün mevcudiyeti tam olarak işletmenin kontrolünde bulunmayan, gelecekteki belirsiz bir veya daha fazla olayın meydana gelip gelmemesine bağlı olması veya  b) Geçmiş olaylardan kaynaklanan; fakat aşağıda yer alan nedenlerle finansal tablolara alınamayan mevcut bir yükümlülük olması:  i) Yükümlülüğün yerine getirilmesi için işletmeden ekonomik fayda çıkışının muhtemel olmaması veya  ii) Yükümlülük tutarının güvenilir bir biçimde ölçülememesi.
<b>Şerhiye</b>	Birleşme tarihinde, işletme birleşmesinin maliyetinin, edinilen tarafın Bölüm 19 <i>İşletme Birleşmesi</i> uyarınca finansal tablolara alınan ve ölçülen net varlıklarındaki edinen işletmenin payını aşan kısmıdır.
<b>Tarımsal Faaliyet</b>	Canlı varlıkların biyolojik dönüşümünün ve hasadının, satmak ya da tarımsal ürüne veya ilave canlı varlıklara dönüştürmek amacıyla yönetilmesidir.
<b>Tarımsal Ürün</b>	İşletmenin canlı varlıklarından hasat edilen üründür.
<b>Topluluk</b>	Bir ana ortaklığı ve onun doğrudan veya dolaylı olarak sahip olduğu tüm bağlı ortaklıklardır.
<b>Varlık</b>	Geçmişteki olayların bir sonucu olarak işletme tarafından kontrol edilen mevcut bir ekonomik kaynaktır (ekonomik kaynak, ekonomik fayda üretme potansiyeline sahip bir haktır).
<b>Vergi Gideri</b>	Raporlama dönemine ilişkin kâr veya zarara yansıtılan dönem vergisini ifade eder.
<b>Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller</b>	Mal veya hizmet üretiminde, tedarikinde veya idari amaçla kullanılmak veya normal iş akışı çerçevesinde satılmak gibi amaçlardan ziyade, kira geliri veya değer artış kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla sahibi veya finansal kiralama sözleşmesine göre kiracı tarafından elde tutulan gayrimenkullerdir.

**Yükümlülük**

İşletmenin geçmişteki olayların bir sonucu olarak bir ekonomik kaynağı devretme konusundaki mevcut mükellefiyettir (mükellefiyet, bir işletmenin kaçınma imkânının olmadığı bir görev veya sorumluluktur).