

***TMS / TFRS***  
***Yönetici Özetleri***

# İÇİNDEKİLER

Başkanın Mesajı.....	3
Giriş.....	5
TMSK Hakkında.....	5
TMS/TFRS'lerin Oluşturulma Süreci.....	6
UMS/UFRS'lere İlişkin Genel Bilgi.....	8
TMS / TFRS Yönetici Özetleri.....	12
Finansal Tabloların Hazırlanması ve Sunulmasına İlişkin Kavramsal Çerçeve.....	13
TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması.....	15
TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler.....	17
TFRS 3 İşletme Birleşmeleri.....	19
TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri.....	22
TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler.....	25
TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi.....	26
TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar.....	28
TFRS 8 Faaliyet Bölümleri.....	29
TFRS 9 Finansal Araçlar.....	31
TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu.....	33
TMS 2 Stoklar.....	35
TMS 7 Nakit Akış Tabloları.....	37
TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar.....	38
TMS 10 Raporlama Döneminden ( <i>Bilanço Tarihinden</i> ) Sonraki Olaylar.....	40
TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri.....	41
TMS 12 Gelir Vergileri.....	43
TMS 16 Maddi Duran Varlıklar.....	45
TMS 17 Kiralama İşlemleri.....	47
TMS 18 Hasılat.....	48
TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar.....	50
TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması	53
TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri.....	55
TMS 23 Borçlanma Maliyetleri .....	57
TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları.....	58
TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama.....	61

TMS 27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar.....	63
TMS 28 İştiraklerdeki Yatırımlar.....	66
TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama.....	68
TMS 31 İş Ortaklıklarındaki Paylar.....	69
TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum.....	71
TMS 33 Hisse Başına Kazanç.....	72
TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama.....	74
TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü.....	75
TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar.....	77
TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar.....	79
TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme.....	81
TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller.....	85
TMS 41 Tarımsal Faaliyetler.....	87



## **BAŞKANIN MESAJI**

Ülkemizdeki muhasebe ve finansal raporlamaya ilişkin çok başlı uygulamaya son vermek amacıyla, 4487 sayılı Kanunla kurulan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), çağdaş dünya uygulamalarına entegre olabilmek için Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uyumlu standartlar üretmeyi hedef olarak belirlemiştir. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF) ile akdedilen telif anlaşması çerçevesinde standartların resmi Türkçe çevirisi yapılmış ve 1 adet Kavramsal Çerçeve ile 38 adet Muhasebe Standardı (TMS/TFRS) ve 27 adet Yorumdan oluşan setin tamamı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. TMSK’nın internet sitesinden ([www.tmsk.org.tr](http://www.tmsk.org.tr)) bu Standartların ticari amaç dışında serbestçe indirilmesi mümkündür.

TMSK bu standartları Kanunun kendisine verdiği yetkiye dayanarak yayımlamış olmasına rağmen, Maliye Bakanlığı ile SPK, BDDK ve Hazine Müsteşarlığının kendi alanları ile ilgili olarak standart yayımlama konusunda yasal yetkileri bulunmaktadır. Ülkede uygulama birliğinin sağlanabilmesi için TFRS’leri zorunlu kılan genel bir yasal düzenlemeye ihtiyaç hissedilmektedir. Yeni TTK Tasarısında bu gereksinim giderilmiştir. Ancak, Tasarı henüz yasalaşmamış olmakla birlikte, başta BDDK olmak üzere, SPK ve Hazine Müsteşarlığı kendi muhasebe yönetmeliklerini iptal ederek TFRS’leri zorunlu hale getirmişlerdir.

Yeni muhasebe standartlarının vergi matrahının tespitini etkileyecek olması nedeniyle Maliye Bakanlığı ve Vergi Konseyi nezdinde de konuya ilişkin çeşitli çalışmalar yapılmaktadır.

TÜRMOB, ülke çapında TFRS eğitimlerini sürdürmektedir. Üniversiteler, Sempozyum ve konferanslarla bu sürecin içinde aktif bir rol oynamaktadırlar.

Faaliyetlerini, deneyimli muhasebe uzmanları ve akademisyenlerden oluşan çalışma komisyonlarının katkılarıyla sürdüren TMSK, bir taraftan da kendi uzman kadrosunu oluşturmaktadır. 2008 yılı Aralık ayında sınavla alınan 5 muhasebe standardı uzman yardımcısı ile birlikte mevcut uzman yardımcısı sayısı 8’e yükselmiştir. Uzman kadrosunun ihtiyaca göre kademeli olarak artırılması planlanmaktadır.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun üyeleri tam zamanlı değildirler. Kendi asli görevlerinin dışında, çalışmalarını herhangi bir maddi beklenti olmaksızın sürdürürler. Kurula Maliye Bakanlığından geçici görevle gelen uzman ve memurlar da normal mesailerinin ötesindeki çabalarıyla bu performansa iştirak etmektedirler.

TMSK personeli tarafından hazırlanan bu çalışmada, şirketlerin Yönetim Kurulu Başkan ve Üyeleri gibi üst düzey yöneticilerinin Standartlar hakkında genel bir fikir edinmeleri ve

finansal raporlama konusunda çalışanlarıyla aralarında olan iletişimlerinin arttırılması amaçlanmıştır. Buna paralel olarak, Standartlarda kullanılan teknik terimler ve ayrıntılı ifadeler olabildiğince basitleştirilerek, sade bir dille ifade edilmeye gayret edilmiştir.

Hazırlanan kitapçığın ilgililer için faydalı olmasını diliyor; çalışmada katkısı bulunan herkese gönülden teşekkürlerimi sunuyorum.

**Bülent ÜSTÜNEL**  
**Kurul Başkanı**

## **GİRİŞ**

### **TMSK Hakkında**

#### ***Kurulun Oluşumu***

2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanunla eklenen Ek-1'inci madde uyarınca kurulan ve idari ve mali özerkliği bulunan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu 07.03.2002 tarihinde ilk toplantısını yaparak faaliyete geçmiş olup, buna ilişkin kararı 14.04.2002 tarih ve 24726 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

#### ***Kurulun Temel Görevi***

Kurulun temel görevi; denetlenmiş finansal tabloların sunumunda finansal tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayımlamaktır.

#### ***Statüsü***

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa 18.12.1999 gün ve 4487 sayılı Kanunla eklenen Ek-1'inci maddede öngörülen görevleri yerine getirmek üzere kanunla kurulmuş, idari ve mali özerkliğe sahip kamu tüzel kişisidir.

Anılan Kanun hükmü uyarınca Başbakanlığın ilgili kuruluşu olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, halen Maliye Bakanlığı ile ilişkilendirilmiş bulunmaktadır.

#### ***Kurul Karar Organı***

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Karar Organı; Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Hazine Müsteşarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Yükseköğretim Kurulu ile Türkiye Odalar ve Borsalar Birliğinden birer, Türkiye Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Malî Müşavirler Odaları Birliğinden bir yeminli malî müşavir ve bir serbest muhasebeci malî müşavir olmak üzere 9 üyeden oluşur.

#### ***TMSK Logosu***



Logomuzun tasarımında temel finansal tablolardan biri olan bilanço (finansal durum tablosu) temel alınmıştır. Logonun oval şekli ise evrenselliği sembolize etmektedir.

## **TMS/TFRS'lerin Oluşturulma Süreci**

Kurul, ulusal muhasebe/finansal raporlama standartlarının belirlenmesi ve yayımlanması fonksiyonunu aşağıda yer verilen süreçlerin izlenmesi suretiyle yerine getirmektedir.

### ***Çalışma Komisyonlarınca Yapılan Çalışmalar***

Çalışma komisyonları; "Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun Çalışmalarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin" (Yönetmelik) 21'inci maddesi uyarınca Kurul kararıyla belirlenen ve ulusal muhasebe standartlarının oluşturulması sürecinde ilk çalışmayı gerçekleştiren komisyonlardır.

Halen, Üniversitelerdeki muhasebe kürsüsü profesörlerinden, Uluslararası Muhasebe Standartlarına göre denetim yapan bağımsız denetim firmalarından ve banka ve büyük kurumsal şirketlerdeki finansal tablo uygulayıcısı uzmanlardan olmak üzere toplam 58 kişiden oluşan üç ayrı çalışma komisyonu çalışmalarını sürdürmektedir. Bu komisyonlardan ilki, UFRS/UMS'lerin tam setinin çevirisinden sorumlu iken, diğeri IASB KOBİ Muhasebe Standartları paralelinde ulusal KOBİ Standartlarının oluşturulmasından, üçüncü ve sonuncu Komisyon ise ilgili AB Direktiflerinin ulusal mevzuata adaptasyonundan sorumludur.

Yukarıda sözü edilen komisyonlar tarafından oluşturulan taslaklar, son şekli verilmek üzere Kurul Genel Sekreterliğine sunulmaktadır.

### ***Genel Sekreterlik Bünyesinde Yapılan Çalışmalar***

Çalışma komisyonları tarafından taslak metinleri hazırlanarak Kurul Genel Sekreterliğine sunulan çalışmalar, öncelikle Kurulun internet sitesinde Türkiye Muhasebe Standardı Taslak Metni adı altında, tüm muhasebe ilgi gruplarının aktif katılımlarının sağlanması amacıyla kamuoyunun görüşlerine açılmaktadır.

Taslak çalışma konusunun, konuya ilişkin çeşitli meslek kuruluşlarının veya çeşitli düzenleyici/denetleyici üst kurul ve kuruluşların bulunduğu özellikli bir sektörü de ilgilendirmesi durumunda; konuyla ilgili kurum ve kuruluşlardan da görüş istenmekte, bu suretle alınan görüş ve yorumlar standart oluşturulması sürecinde dikkate alınmaktadır.

Yukarıda yer verilen tüm görüş ve değerlendirmeler de dikkate alınmak suretiyle ilgili taslak metinler Kurul Genel Sekreterliği tarafından ayrıntılı bir biçimde gözden geçirilmekte ve üzerinde gerekli düzeltmeler yapılan söz konusu taslak metinler, Kurul tarafından görüşülerek nihai şekli verilmek üzere Genel Sekreterlik Önerisi adı altında Kurula sunulmaktadır.

### ***TMS / TFRS Nihai Metinlerinin Oluşturulması***

Kurul Genel Sekreterliği tarafından Genel Sekreterlik Önerisi olarak Kurula sunulan standart taslak metinleri Kurul tarafından incelenip, Kurul üyelerince gerekli görölen değişikliklerin yapılmasının ardından Türkiye Muhasebe / Finansal Raporlama Standardı olarak kabul edilmekte veya yeniden üzerinde çalışılmak üzere komisyonlara iade olunmakta ve Kurulun onayını takiben Resmi Gazete'de yayımlanmaktadır.

## **UMS/UFRS'ler Hakkında Genel Bilgi**

### ***Muhasebe Standartlarında Uluslararası Uyum***

Küreselleşme ve buna bağlı olarak dış ticaretin gelişimi sonucunda birçok ülkede ekonomik faaliyetler, genellikle başka ülkelerde de faaliyetleri bulunan “çok uluslu şirketler” tarafından gerçekleştirilmektedir. Muhasebe ve raporlama standartlarında ortak uygulamaların benimsenmesi çok uluslu şirketler açısından; mali tabloların hazırlanması ve konsolide edilmesinde maliyetlerin düşürülmesi, yönetim bilgi sistemlerinin uygulanması, uluslararası faaliyetlerin performanslarının değerlendirilmesi, faaliyet gösterilen ülkeler arasında iş gücü hareketlerinin kolaylaşması ve bağımsız denetim maliyetlerinin azalması gibi alanlarda fayda sağlamaktadır. Ayrıca; bu şirketler dünya çapında ülkeler arasında kaynak aktarımları yapmakta olup, güvenilir finansal bilgiler olmaksızın bu işlemlerin kontrol edilmesi mümkün değildir.

Dünyanın değişik bölgelerinde ülkeler arasında ekonomik işbirlikleri, ekonomik topluluk ve birlikler şeklinde yapılanmaların yaygınlık kazandığı görülmekte ve bu tür bölgesel işbirliklerinin hedeflerine ulaşmasına yönelik olarak; muhasebe standartlarındaki farklılıklar ortadan kaldırılarak, üye ülkelerde faaliyet gösteren şirketlere ilişkin mali bilgilerin karşılaştırılabilir olmasının sağlanmasına yönelik önlemler alınmaktadır.

2001'den bu yana, Dünya genelinde 100'ün üzerinde ülke UFRS'lerin kullanımını zorunlu tutmakta ya da kullanımına izin vermektedir.

### ***IASB (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)***

Muhasebe Standartlarının oluşturulmasına yönelik girişimler özel sektör kuruluşları, bölgesel oluşumlar ve devletlerarası organizasyonlar tarafından yürütülmektedir. Uluslararası Muhasebe Standartlarını oluşturma görevi, 1973'ten 2001 yılına kadar Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) tarafından yürütülmüştür. Ancak belirlediği standartlara uyum konusunda hiçbir yaptırım gücünün olmaması ve üye kuruluşların da çoğunun kendi ülkelerinde muhasebe standardı oluşturma yetkisine sahip olmaları nedeniyle yöneltilen eleştiriler doğrultusunda IASC muhasebe standardı belirleme görevini 2001 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Kuruluna (IASB) devretmiştir.

IASB'nin amacı, uluslararası alanda kabul görmüş muhasebe standartları üretmektir. IASB, bazı Uluslararası Muhasebe Standartlarında değişiklikler ve düzenlemeler yapmakta, bazı Uluslararası Muhasebe Standartlarını, UFRS olarak adlandırılan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile değiştirmekte ve yeni standartlar hazırlamaktadır. IASB, finansal tablolarda, şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgiyi sağlayan, tek ve yüksek kalitede, anlaşılabilir ve uygulanabilir, küresel muhasebe standartları geliştirmeyi amaçlamaktadır. Kurul ayrıca, ulusal muhasebe standardı belirleyicileri ile birlikte çalışarak, dünya genelinde muhasebe standartlarını birbirine yakınlaştırmayı da

amaçlamaktadır. IASB, finansal raporlama standartlarını, dünyada etkin olarak uygulanabilecek nitelikte, basit ve anlaşılabilir olarak hazırlamaktadır. Ayrıca, IASB'nin en önemli görevlerinden biri de, ortaya çıkan uygulama sorunları karşısında, güncelleme ihtiyacı gerektiğinde, standartlarda gerekli görülen değişiklikleri yapmaktır.

IASB'nin, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF) tarafından atanan ve her biri bir oy hakkına sahip olan 2 'si yarı zamanlı 12 'si de tam zamanlı olmak üzere, farklı coğrafi bölgelerden gelen 14 üyesi bulunmakta olup, kararlar en az 9 üyenin olumlu oyuyla alınmaktadır. Üye sayısının, 1 Temmuz 2012'ye kadar kademeli olarak 16'ya yükseltilmesi öngörülmektedir.

### ***Uluslararası Muhasebe/Finansal Muhasebe Standartları ile Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları arasında fark var mıdır?***

IASB'nin UMS (IAS), UFRS (IFRS) ve Yorum (SIC ve IFRIC Interpretation) adıyla yayımlamakta olduğu Standartlar (IFRS), TMSK tarafından bu düzenlemelerle tam uyumlu olarak TMS, TFRS ve TMS/TFRS Yorumları olarak yayımlanmaktadır. Muhasebe Standardı ve Finansal Raporlama Standardı şeklinde isimlendirilen bu düzenlemeler, eşit yaptırım gücüne sahip olan, standart hükmünde düzenlemelerdir. Aralarındaki fark, çıkarıldıkları zamanla ilgili olup, IASB'den önceki ismiyle IASC tarafından yayımlanan standartlar UMS (IAS); IASB olarak yeniden isimlendirildikten sonra bu Kurul tarafından yayımlanan Standartlar ise UFRS (IFRS) olarak adlandırılmıştır. Aynı farklılık Yorumlar açısından da söz konusu olup, IASC tarafından yayımlanan Yorumlar SIC, IASB tarafından yayımlananlar ise IFRIC olarak adlandırılmaktadır. Uluslararası platformda yerleşmiş olan bu kabule paralel olarak, anılan adlandırmaları TMSK da kabul etmiş ve UMS'ler ile UFRS'leri TMS ve TFRS olarak; SIC ve IFRIC'leri ise TMS Yorum ve TFRS Yorum olarak yayımlamıştır. Bu şekilde yayımlanan TMS düzenlemeleri, ilgili UMS/UFRS ve Yorumlar birebir tercümesi niteliğindedir.

### ***UFRS'lerin ABD'de Uygulanması***

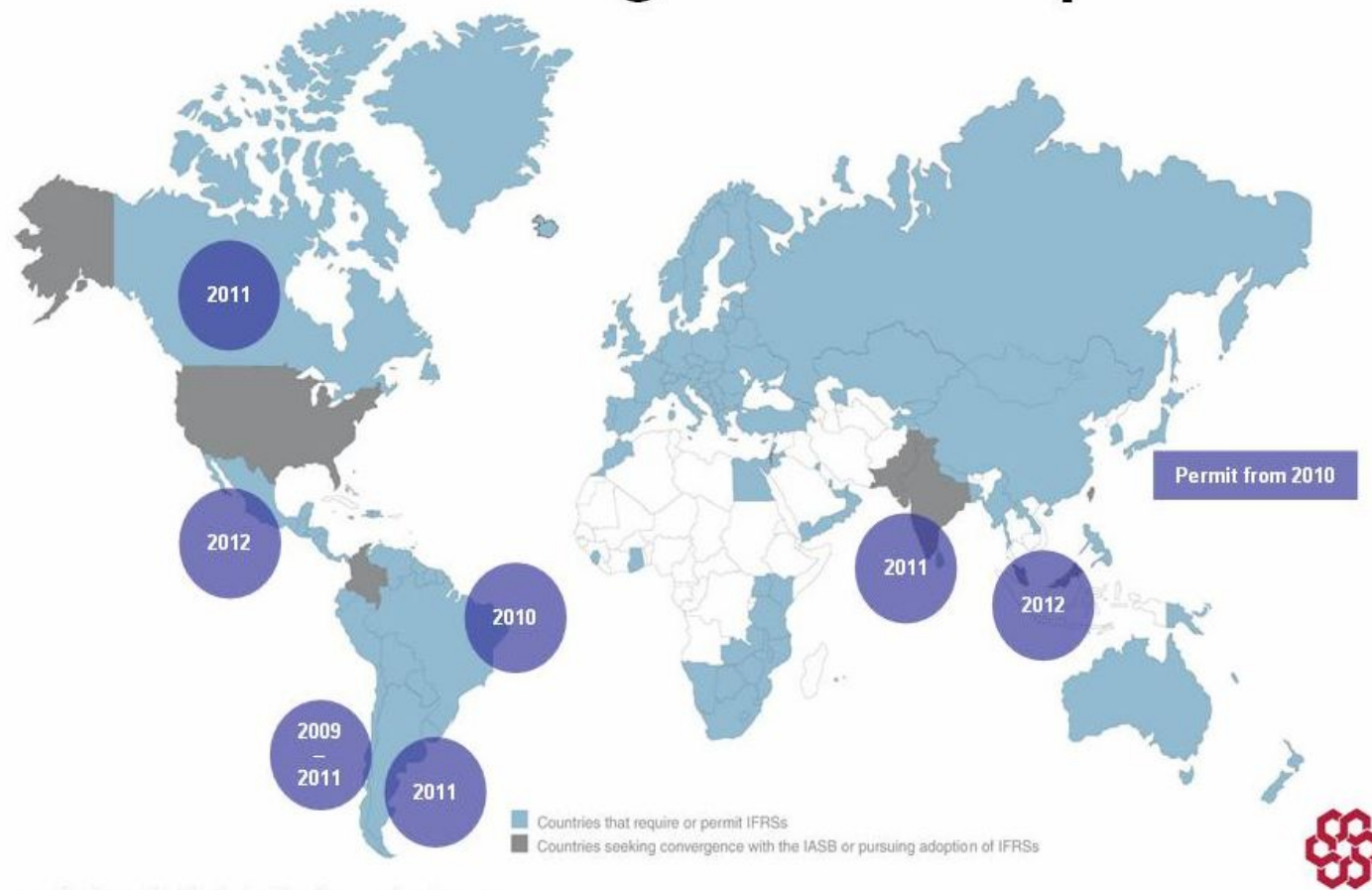
ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (US GAAP) ile UFRS'ler arasında 2002 yılında başlayan yakınsama süreci son yıllarda giderek hız kazanmıştır. Bu sürecin hızlanmasının temel sebebi ABD'de yaşanan muhasebe skandalları olmuştur. Halihazırda yaşanmakta olan kredi krizinin de benzer bir hızlandırıcı etkisinin olması beklenmektedir.

ABD ile Uluslararası arasındaki yakınsama süreci FASB ile IASB arasında yürütülmektedir. FASB ve IASB arasında imzalanan mutabakat zaptı (MOU) uyarınca

yürütülen ortak projeler ve ortak çalışma programı çerçevesinde yakınsama tamamlanmaya çalışılmaktadır.

Yakınsama sürecinin ilk aşamasında, SEC düzenlemelerine tabi yabancı şirketlerini, finansal tablolarının US-GAAP (Amerika için genel kabul görmüş muhasebe standartları) yerine UFRS veya genel kabul görmüş yerel muhasebe standartlarını kullanarak sunması durumunda, kazançlarının ve net varlıklarının US GAAP'e göre düzenlenmiş rakamları ile mutabakatı gerekmezdi. Bu süreç Kasım 2007'de değişmiştir. Buna göre; SEC yabancı şirketler için mutabakat gerekliliğini kaldırmıştır. Ağustos 2008'de ise; SEC ABD'de IFRS'lerin nihai adaptasyonu ile ilgili "yol haritası" açıklamıştır. Buna dayalı olarak 2009'da sınırlı sayıdaki şirketler grubu için IFRS'lerin erken uygulanması mümkün olabilecektir. 2011'de yerli şirketlerin şu anda ortak proje kapsamında geliştirilen standartların uygulanıp uygulanmayacağına karar verilecektir.

# Convergence 'Map'



Source of information (adapted from): [www.iasplus.com](http://www.iasplus.com)

***TMS / TFRS***  
***Yönetici Özetleri***

## Finansal Tabloların Hazırlanması ve Sunulmasına İlişkin Kavramsal Çerçeve

Kavramsal Çerçeve, işletme dışı kullanıcılar için hazırlanan ve sunulan finansal tabloların bağlı olacakları genel ilke ve esasları ortaya koymaktadır.

Kavramsal Çerçeve, yeni Standartların geliştirilmesi açısından TMSK'ya; mevcut bir Standart tarafından düzenlenmeyen işlem ve olayların muhasebeleştirilmesi açısından ise finansal tabloları hazırlayanlara yardımcı olmaktadır.

Kavramsal Çerçeve aşağıda belirtilen konuları ele almaktadır:

- Finansal tabloların amacı,
- Finansal tablolarda yer alan bilgilerin faydalı olabilmesi için bu bilgilerde bulunması gereken özellikler,
- Finansal tabloları oluşturan unsurların (varlık, borç, özkaynak, gelir ve gider) tanımları ve muhasebeleştirme - ölçme esasları.

Finansal tabloların amacı; yatırımcıların ve işletme dışı diğer kullanıcıların işletme hakkında alacakları ekonomik kararlarda kullanılmak üzere işletmelerin finansal durumu, performansı (faaliyet sonuçları) ve finansal durumundaki değişiklikler hakkında bilgi sağlamaktır. Finansal bilginin faydalı olabilmesi için; anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, güvenilir ve karşılaştırılabilir olması gerekmektedir.

Finansal tabloların ana unsurları, varlıklar ve borçlardır.

- Varlık; geçmişte gerçekleşen işlemler sonucunda ortaya çıkan ve halihazırda işletmenin kontrolünde olan değerlerdir. Söz konusu değerlerden gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlanması beklenmektedir.
- Borç; geçmişteki olaylardan kaynaklanan mevcut yükümlülüklerdir. Yükümlülüklerin ödenmesiyle, işletmenin ekonomik fayda sağlayabilecek değerlerinde bir çıkışın gerçekleşmesi beklenmektedir.

Özkaynak; işletmenin toplam varlıklarından, toplam yabancı kaynaklarının düşülmesi sonucunda kalan kısımdır.

Özkaynaktaki artışlar (varlıklardaki artışlar ya da borçlardaki azalışlar sonucunda ortaya çıkan) gelir elde edilmesinden ya da hissedarların yatırdıkları fonlardan; özkaynaktaki azalışlar ise giderlerden veya hissedarlara yapılan ödemelerden kaynaklanır.

Bir unsurun gelecekte işletmeden ekonomik yarar çıkışına neden olacağı veya işletmeye ekonomik yarar girişi sağlayacağı muhtemelse ve maliyeti ya da değeri güvenilir bir biçimde ölçülebiliyorsa, söz konusu unsur varlık veya borç olarak gösterilir.

Kavramsal Çerçeve, Türkiye Finansal Raporlama Standardı / Türkiye Muhasebe Standardı (TFRS / TMS) niteliğinde değildir. Herhangi bir muhasebeleştirme, ölçüm veya açıklama konusunda Standart belirlememekte; Standart veya Yorumların yerini alacak hiçbir husus içermemektedir.

Kavramsal Çerçeve, mevcut bir Standart veya Yorum tarafından düzenlenmeyen işlem ve olayların muhasebeleştirilmesinde finansal tablo hazırlayıcılarına yardımcı olmaktadır. Söz konusu işlem ve olayların muhasebeleştirilmesinde, öncelikle benzer ve ilgili konulara uygulanabilen Standartlara ve Yorumlara bakılmalı, bu tür bir düzenleme bulunmadığında Kavramsal Çerçeve'ye başvurulmalıdır.

TFRS'ler ve Kavramsal Çerçeve, işletme yönetimi için değil, işletme dışı kullanıcılar için hazırlanan ve sunulan finansal tablolara (genel amaçlı finansal tablolara) uygulanır. Bunun nedeni, işletme yönetiminin, finansal bilgilere ulaşabilme ve finansal raporların şekil ve içeriğini kendi ihtiyaçları doğrultusunda belirleme imkânına sahip olmasıdır.

## **TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması**

Bu Standart, TFRS'lerin ilk kez uygulandığı yıllık finansal tablolara uygulanır. Finansal tabloların üzerlerinde TFRS'lerle uyumun açık ve koşulsuz olarak belirtilmesi gerekir.

Bu Standart, TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tabloların kapsadığı döneme ilişkin ara dönem finansal tablolar için de geçerlidir.

TFRS'ler, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından kabul edilen Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını, Türkiye Muhasebe Standartlarını ve Yorumları içermektedir.

Finansal tablolar, önceki dönem ya da dönemlere ilişkin karşılaştırılabilir bilgileri içermelidir. TFRS'lere geçiş tarihi, tüm karşılaştırılabilir bilgilerin sunulduğu dönemin başlangıç tarihini ifade eder.

Örneğin; bir işletmenin karşılaştırılabilir bilgiyi tek bir yıl için sunduğu ve söz konusu işletmenin TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tablolarının 31 Aralık 2009 tarihli olduğu varsayıldığında, TFRS'lere geçiş tarihi 1 Ocak 2008 olacaktır (bu tarih, aynı zamanda işletmenin faaliyet döneminin sona erdiği tarih olan 31 Aralık 2007 tarihine denktir).

Finansal tablolar ve karşılaştırmalı bilgiler, raporlama dönemi sonu itibariyle (örnek açısından; 31 Aralık 2009) TFRS'lere uygun olarak hazırlanır ve sunulur. Finansal tablolarda yalnızca TFRS'lere göre muhasebeleştirme ilkelerini karşılayan varlık ve borçlara yer verilir. Varlık ve borçların ölçümü, bazı istisna ve muafiyetler bulunmakla birlikte, TFRS'lerde belirtilen hükümler doğrultusunda gerçekleştirilir.

TFRS'lere uygun olarak düzenlenen ilk finansal tablolarda sunulan tüm dönemlerde, aynı muhasebe politikaları uygulanır. Muhasebe politikaları, TFRS'lere geçişten önceki muhasebe politikalarından (önceki genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri) farklılık gösterebilir. Muhasebe politikalarında ortaya çıkabilecek değişiklikler işletmenin kârını etkilemez.

Önceki genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden TFRS'lere geçişin işletmenin finansal durumunun, performansının ve nakit akışlarının raporlanma biçimini nasıl etkilediğinin açıklanması gerekir.

TFRS'lere geçiş, planlama gerektirir. Söz konusu geçiş zaman alabileceği gibi, bilgi sistemlerinde değişikliği ve TFRS'lere ilişkin eğitim verilmesini de gerektirebilir. Ayrıca, işletmelerin işleyiş yapısı (kurum kültürü) da bu durumdan etkilenebilir.

Belirli hususların muhasebeleştirilmesine (örneğin, finansal riskten korunma muhasebesinin uygulanmasına) ilişkin olarak, geçiş tarihinde (örnek açısından; 1 Ocak 2008) ya da geçiş tarihinden önce bazı kararlar verilmesi gerekebilir. Söz konusu hususların da, yapılacak geçiş planında göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

TFRS'lere geçişin finansal tablolara etkisi, işletme yönetimleri tarafından anlaşılmalıdır.

TFRS'ler geçişin, ücret ve finansal taahhüt sözleşmeleri gibi bazı sözleşmeler ve anlaşmalar üzerindeki etkisi de değerlendirilmelidir.

Finansal tablolarda meydana gelen değişikliklere ilişkin olarak analistlerle ve piyasayla iletişim halinde olunmalıdır.

## TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler

TFRS 2, hisse bazlı ödeme işlemlerinin finansal tablolara yansıtılmasını gerektirmektedir. Özkaynağa dayalı hisse bazlı ödeme işlemleri genellikle, edinilen mal veya hizmetler karşılığında, çalışanlara ya da diğer taraflara hisse senetlerinin, hisse senedi opsiyonlarının veya diğer özkaynağa dayalı finansal araçların verildiği işlemlerdir.

Nakit olarak ödenen hisse bazlı ödeme işlemleri, genellikle, nakden ya da diğer varlıklarla ödenen işlemlerdir. Söz konusu işlemler hisse bazlıdır; çünkü ödenen tutar, işletmenin hisse senetlerinin fiyatlarına dayalı olarak belirlenmektedir.

Hisse bazlı ödeme işlemleri, mal veya hizmetler edinildiğinde muhasebeleştirilir. Alınan mal veya hizmetler, duruma göre varlık ya da gider olarak muhasebeleştirilir. Söz konusu işlemler, özkaynağa dayalı olmaları durumunda özkaynak olarak; nakit olarak ödenmeleri durumunda ise borç olarak muhasebeleştirilir.

Özkaynağa dayalı hisse bazlı ödeme işlemleri, alınan mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülür. Mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerlerinin güvenilir şekilde tahmin edilemediği durumlarda, özkaynağa dayalı finansal araçların verilmiş tarihindeki gerçeğe uygun değerleri kullanılır.

- Alınan hizmetlerin, çalışanların sunduğu hizmetler veya bunlara benzeyen türde hizmetler olması durumunda, işletme tarafından elde edilen ek faydaların gerçeğe uygun değerlerinin güvenilir şekilde tahmin edilmesi zordur. Bu nedenle, özkaynağa dayalı finansal araçların verilmiş tarihindeki gerçeğe uygun değerleri kullanılır.
- Diğer durumlarda, alınan mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerlerinin güvenilir şekilde tahmin edilebildiği hususunda aksi ispat edilebilir bir karine bulunmaktadır. Alınan mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerleri güvenilir bir şekilde tahmin edilemiyorsa, bunun yerine özkaynağa dayalı finansal araçların gerçeğe uygun değeri kullanılır. Elde edilen tanımlanabilir bedel, verilen özkaynağa dayalı finansal araçların ya da üstlenilen borçların gerçeğe uygun değerinden düşük olabilir. Böyle bir durumda tanımlanamayan mal veya hizmetlerin tutarı, verilen özkaynağa dayalı finansal araçların (ya da üstlenilen borçların) gerçeğe uygun değeri ile alınan mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değeri arasında, verilmiş tarihi itibarıyla oluşan fark referans alınarak ölçülür. Diğer durumlarda gerçeğe uygun değer, işletmenin mal veya hizmetleri elde ettiği tarihte ölçülür.

Nakit olarak yapılan hisse bazlı ödemeler, borcun gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür. Borç, raporlama döneminin sonunda ve ödeme tarihinde yeniden ölçülür ve borcun değerinde meydana gelen değişimler, kâr ya da zararda muhasebeleştirilir.

Bazı durumlarda, işletmenin veya karşı tarafın, ödemenin nakit olarak ya da özkaynağa dayalı finansal araçlar ihraç edilmesi suretiyle gerçekleştirilmesi seçeneklerinden birini tercih etme imkânı bulunabilmektedir.

Muhasebeleştirme yöntemi, seçim hakkının işletmede mi yoksa karşı tarafta mı olduğuna bağlıdır.

TFRS 2'nin kapsamı, çalışanlara verilen hisse senedi opsiyonlarından daha geniştir. Bu Standart, edinilen mal veya hizmetler karşılığında hisse senetlerinin veya diğer özkaynağa dayalı finansal araçların ihraç edildiği ve ödeme tutarının işletmenin hisse senetlerinin fiyatlarına dayalı olarak belirlendiği işlemlere uygulanır.

Bu Standart yayımlanmadan önce, çalışanlara verilen hisse senedi opsiyonları genellikle finansal tablolarda gösterilmemekte; gösterildiği durumlarda ise, bu işlem gerçeğe uygun değer üzerinden yapılmamaktaydı. Bu nedenle, hisse senedi opsiyonlarının verilmesine ilişkin giderler, genellikle ya göz ardı edilmekte ya da gerçekte olduğundan daha düşük bir değer üzerinden gösterilmekteydi.

Hisse bazlı ödeme işlemine ilişkin koşulların değiştirildiği ya da iptal edildiği durumlarda, muhasebeleştirilecek gider tutarı da değişebilecektir.

### TFRS 3 İşletme Birleşmeleri

İşletme birleşmesi, raporlayan (edinen) işletmenin bir ya da daha fazla işletmenin (edinilen işletme) kontrolünü ele geçirdiği ticari bir işlem ya da diğer bir olaydır.

Kontrol, bir işletmenin veya teşebbüsün faaliyetlerinden fayda sağlamak amacıyla, söz konusu işletmenin veya teşebbüsün faaliyet politikaları ile finansal politikalarını yönetme gücünü ifade eder.

Edinen işletme, edinilen işletmenin varlık ve borçlarını muhasebeleştirmek suretiyle işletme birleşmesine ilişkin açıklamada bulunur.

Edinen işletme, edinilen işletmenin tanımlanabilir varlık ve borçlarını gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçer. Bununla birlikte TFRS 3, bazı tanımlanabilir varlık ve borçların muhasebeleştirilmesine ve/veya ölçümüne ilişkin istisnai hükümler içermektedir. Söz konusu istisnai hükümler; koşullu borçlara, gelir vergilerine, çalışanlara sağlanan faydalara, tazminat varlıklarına, yeniden edinilen haklara, hisse bazlı ödeme kararlarına ve satış amaçlı elde tutulan varlıklar için geçerlidir.

Şerefiye, edinilen işletme karşılığında edinen işletmenin transfer ettiği bedel ile edinilen işletmenin tanımlanabilir varlık ve borçları arasındaki fark olarak ölçülür. Edinilen tanımlanabilir varlık ve borçların değerinin transfer edilen bedelden fazla olması nedeniyle söz konusu farkın negatif olması durumunda, edinen işletme söz konusu farkı, pazarlıklı satın alımdan kaynaklanan kazanç olarak muhasebeleştirir.

Şerefiye hesaplanırken, edinen işletme transfer edilen bedeli birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçer. Transfer edilen bedelin gerçeğe uygun değeri, edinen işletme tarafından, belirli olayların gerçekleşmesi veya belirli şartların yerine getirilmesi durumunda (hedeflenen kazancın sağlanması gibi), edinilen işletmenin önceki sahiplerine ilave bazı varlıkların veya özkaynak paylarının transfer edilmesi yükümlülüğünün (koşullu bedelin) gerçeğe uygun değerini de içermektedir. Edinen işletme koşullu bedelleri varlık, borç veya özkaynak olarak muhasebeleştirir. İşlem maliyetleri, işletme birleşmelerinden ayrı olarak, diğer TFRS'ler uyarınca muhasebeleştirilmelidir.

Bir işletme birleşmesinde edinen işletmenin diğer işletmenin özkaynak paylarının tamamını elde edemediği durumda, edinen işletme, elde ettiği özkaynak payını kontrol gücü olmayan pay (azınlık payı) olarak muhasebeleştirir. Kontrol gücü olmayan pay, doğrudan ya da dolaylı olarak, edinen işletme ile ilişkilendirilebilir nitelikte olmayan, bağlı ortaklıktaki özkaynaktır. Edinen işletme, her bir işletme birleşmesinde, edinilen işletmedeki kontrol

gücü olmayan payları ya gerçeğe uygun değeri üzerinden ya da edinilen işletmenin net tanımlanabilir varlıklarının kontrol gücü olmayan paylara düşen oransal kısmı ile ölçmeyi seçebilir.

Bazen edinen işletme, işletme birleşmesinin hemen öncesinde özkaynak payına sahip olduğu edinilen işletmenin kontrolünü ele geçirebilir. Aşamalı olarak gerçekleşen bu tür bir işletme birleşmesinde, edinen işletme, kontrolü ele geçirmesinin hemen öncesinde sahip olduğu özkaynak payını gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçer ve ortaya çıkan kazanç ya da kaybı (varsa), kâr ya da zararda muhasebeleştirir.

Edinen işletme, işletme birleşmesi sonucunda edindiği varlık ve borçları, birleşme sonrasında diğer TFRS'ler uyarınca muhasebeleştirir. Bununla birlikte TFRS 3, yeniden edinilen hakların, koşullu borçların ve tazminat varlıklarının daha sonraki ölçümleri konusunda hükümler içermektedir. Koşullu bedel, sonradan diğer TFRS'ler uyarınca ölçülür. "TMS 36 *Varlıklarda Değer Düşüklüğü*" Standardı şerefiyenin daha sonraki ölçümüne ilişkin hükümler içermektedir. Söz konusu hükümler uyarınca, şerefiye itfa edilemez; ancak en azından yıllık olarak değer düşüklüğü testine tabi tutulur.

İşletme birleşmelerinin muhasebeleştirilmesi karmaşıktır ve değerlendirme konusunda uzmanlık gerektirmektedir. TFRS 3, dışarıdan danışman desteği sağlanmasını zorunlu kılmamasına rağmen, çoğu edinen işletme, işletme birleşmesinin muhasebeleştirilmesi sırasında profesyonel yardıma ihtiyaç duyar. Edinilen işletmenin birleşme tarihindeki tanımlanabilir maddi olmayan duran varlıklarının gerçeğe uygun değerleri güvenilir bir şekilde ölçülebildiği takdirde, söz konusu varlıklar ayrı olarak muhasebeleştirilir (diğer bir ifadeyle, şerefiye olarak muhasebeleştirilen tutara dahil edilmez). Bu tür maddi olmayan duran varlıklar, edinilen işletme tarafından muhasebeleştirilmemiş, devam etmekte olan bir araştırma ve geliştirme faaliyetini içerebilir.

Edinen işletme, işletme birleşmesinin bir sonucu olarak ortaya çıkması beklenen gelecekteki zararlara veya diğer maliyetlere (yeniden yapılandırma maliyetleri gibi) ilişkin olarak herhangi bir borç muhasebeleştirmez. Sadece, edinilen işletmenin işletme birleşmesinin gerçekleştiği tarih itibarıyla var olan borçları ile koşullu borçları, gerçeğe uygun değerleri üzerinden muhasebeleştirilir.

İşlem maliyetleri, işletme birleşmesinin bir parçası olmamaları nedeniyle şerefiyeye dahil edilmeyip, genellikle gider olarak muhasebeleştirilir.

Varlık ve borçlara ilişkin olarak işletme birleşmesi sırasında yapılan muhasebeleştirme ve ölçüm işlemleri, söz konusu varlık ve borçların daha sonraki muhasebeleştirme işlemlerini de belirlemektedir. Edinilen işletmenin tanımlanabilir varlıklarının gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülmesi, söz konusu işletmenin, işletme birleşmesinden önceki giderleri ile karşılaştırıldığında itfa ve amortisman giderlerinin daha yüksek hesaplanmasına sebep olabilir. Şerefiye, sonradan değer düşüklüğüne uğrayabilir. Gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan olarak sınıflandırılan koşullu bedelin gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişiklikler, birleşme sonrasında kazanç ya da kayba neden olabilir.

- İş ortaklığının kurulması,
- İşletme oluşturmayan varlık ya da varlık gruplarının elde edilmesi ve
- Ortak kontrole tabi teşebbüs ya da işletmelerin birleştirilmesi

durumları, TFRS 3'ün kapsamında yer almaz.

## TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri

TFRS 4, sigorta sözleşmelerinin (reasürans sözleşmeleri dahil) muhasebeleştirilmesine yönelik hükümler içerir. Standart, işletmenin bir sigorta şirketi olup olmadığına ve sözleşmenin hukuki açıdan sigorta sözleşmesi niteliğinde bulunup bulunmadığına bakılmaksızın bu tür sözleşmelerin tamamı için geçerlidir.

Bu Standart, sigorta sözleşmelerinin sunumuna ilişkin hükümler ve anılan sözleşmelere ilişkin olarak yapılması gereken açıklamaları da içermektedir.

Sigorta sözleşmesi, bir tarafın (sigortacı) gelecekteki kesin olmayan bir olayın (sigorta konusu olay) sigortalıyı olumsuz bir şekilde etkilemesi halinde sigortalıya tazminat ödemeyi kabul ederek, diğer tarafın (sigortalı) önemli bir riskini üstlendiği sözleşmelerdir.

Sigorta riski, piyasa fiyatlarındaki veya faiz oranlarındaki değişim riski gibi finansal riskleri kapsamaz.

TFRS 4, Standartlarda mevcut olan boşluğu doldurmak üzere kısa vadeli bir önlem olarak yayımlanmıştır. TFRS 4'ün yayımlanmasından önce sigorta işlemlerini özel olarak düzenleyen belirli bir Standart bulunmamakta ve bu tür sözleşmeler diğer standartlardaki genel hükümler ile "*Finansal Tabloların Hazırlanması ve Sunumuna İlişkin Kavramsal Çerçeve*"de yer alan varlık, borç, gelir ve gider kavramlarına ilişkin tanımlar ve muhasebeleştirme kriterleri ile ölçüm ilkelerine göre muhasebeleştirilmekteydi. Anılan husus, birçok işletme açısından sigorta sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde önemli farklılıklara neden olmaktaydı.

TFRS 4, genel itibarıyla, sigorta sözleşmelerinin işletmenin önceki muhasebe politikaları ile uyumlu olarak muhasebeleştirilmesine izin vermektedir. Bununla birlikte Standart, sigorta sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde bazı sınırlı iyileştirmeler de getirmiştir:

- Afet poliçesi karşılıklarına ve denkleştirme karşılıklarına izin verilmemektedir. Bunlar, borç değildir.
- Sigorta borçları her raporlama döneminin sonunda uygunluk / tutar testine tabi tutulur. Borç tutar (uygunluk) testi, gelecekteki nakit akışlarının cari dönemdeki tahminine dayandırılır. Tespit edilen herhangi bir farklılık, doğrudan kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Ayrıca, reasürans varlıkları da değer düşüklüğü açısından test edilir.
- Sigorta borçları, ilgili reasürans varlıkları ile mahsup edilmeden sunulur.

- İsteğe bağlı katılım özelliği (kâra iştirak ya da katılım özelliği bulunan sözleşmeler açısından), borç ya da özkaynak olarak raporlanmalıdır (ya da borç ve özkaynak unsurlarına ayrılmalıdır). Anılan özellik, borçlardan ve özkaynaktan ayrı olarak raporlanmayabilir.

Birtakım sigorta sözleşmeleri, sigorta unsurunun yanı sıra belirli bir birikim unsuru da içermektedir. Bazı durumlarda işletme, söz konusu unsurları ayırıştırmak ve bu unsurları ayrı ayrı muhasebeleştirmek zorundadır. Bu husus, özellikle finansal reasürans açısından geçerlidir.

Bu TFRS, muhasebe politikalarında değişiklik yapılmasına çeşitli sınırlamalar getirmektedir. Sigorta sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde değişiklik yapılabilmesi için, değişiklik sonucunda ortaya çıkan bilginin önceki bilgiye kıyasla ihtiyaca daha uygun olması ve daha az güvenilir olmaması ya da söz konusu yeni bilginin öncekine kıyasla daha güvenilir olması ve ihtiyaca daha az uygun olmaması gerekir.

Sigorta sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin daha ayrıntılı hükümler içeren yeni bir Standart yayınlanıncaya kadar, aşağıdaki uygulamalara izin verilmez (bu uygulamaların önceki muhasebe politikalarıyla tutarlı olduğu durumlar hariç):

- Sigorta borçlarının iskonto edilmeden ölçülmesi,
- Gelecekteki yatırımlara ilişkin sözleşmeye dayalı yönetim ücretlerinin, gerçeğe uygun değeri (piyasadaki cari ücretlere göre tespit edilen) aşan bir tutardan ölçülmesi,
- Bağlı ortaklıkların sigorta borçları için farklı muhasebe politikaları uygulanması,
- Sigorta borçlarının aşırı ihtiyatla ölçülmesi,
- Olağandışı durumlar haricinde, sigorta sözleşmelerinin özelliklerinden ziyade, elde tutulan varlıkların getirilerini yansıtan bir iskonto oranının kullanılması.

TFRS 4, sigortacı hukuki kimliğine sahip olmayan işletmeler tarafından düzenlenenler de dahil olmak üzere, sigorta sözleşmelerinin tamamı için geçerlidir. Yasal açıdan sigorta sözleşmesi olarak nitelenen veya farklı düzenlemeler uyarınca sigorta sözleşmesi olarak tanımlanmakta olan bazı sözleşmeler, TFRS 4'te yer alan sigorta sözleşmesi tanımına girmeyebilir.

Anılan sözleşmelerin finansal varlık ve borç (birikim/mevduat) yarattığı durumlarda, "TMS 39 *Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme*" ve/veya "TFRS 9 *Finansal Araçlar*" (erken uygulanması durumunda finansal varlıklar için) Standartları uygulanır.

Finansal varlıklar, Standartlar uyarınca genellikle gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülür. Muhasebe uyumsuzluğundan kaçınmak amacıyla, varlık ve borçların piyasa koşullarında (özellikle faiz oranlarında) meydana gelen değişimleri yansıtmak üzere, sigorta borçları için uygulanmakta olan muhasebe politikalarının değiştirilmesine izin verilebilir.

Üst yönetim, TFRS 4'te yer alan üst düzeydeki açıklama ilkelerinin hangi durumda en iyi şekilde karşılanmış olacağına karar vermelidir. Bu husus, sistemlerin gözden geçirilmesini ve ilave veri toplanmasını da gerektirebilir.

## **TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler**

Satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar ve durdurulan faaliyetler, finansal tablolarda ayrı bir şekilde raporlanmalıdır.

### **Satış amaçlı elde tutulan varlıklar**

Duran varlıklar, satış amacıyla elde tutulmaları durumunda, dönen varlıklar olarak yeniden sınıflandırılır. Bir duran varlığın defter değerinin devam eden kullanımdan ziyade, bir satış işlemi vasıtasıyla geri kazanılacak olması durumunda, söz konusu duran varlık satış amaçlı elde tutulan duran varlık olarak sınıflandırılır. Duran varlığın, satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılması için, varlığın;

- Halihazırda satılabilecek durumda olması ve
- Satış olasılığının yüksek olması gerekir. Bu durumda; yönetimin satış taahhüdünde bulunması, varlığın gerçeğe uygun değeri üzerinden aktif olarak pazarlanıyor olması ve satışın bir yıl içerisinde tamamlanmasının beklenmesi gerekmektedir.

Kullanımına son verilmiş (kullanımdan kaldırılmış) varlıklar, satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılmaz.

Satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar amortismanına tabi tutulmaz. Söz konusu varlıklar, defter değeri ile satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinin düşük olanı üzerinden ölçülür ve finansal durum tablosunda ayrı bir satırda raporlanır.

### **Durdurulan faaliyetler**

Durdurulan faaliyet; işletmenin elden çıkarılan ya da satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan kısmıdır. Söz konusu kısım; ayrı bir ana faaliyet kolu, faaliyette bulunulan coğrafi bir alan ya da özellikle yeniden satma amacıyla edinilmiş bir bağlı ortaklık niteliğinde olmalıdır. Durdurulan faaliyetler, kapsamlı gelir tablosunda kâr veya zarar içerisinde ve nakit akış tablosunda ayrı olarak sunulur.

Satış amaçlı elden tutulan duran varlıklar ve durdurulan faaliyetlere ilişkin açıklamalar, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin gelecekteki faaliyet sonuçlarını ve nakit akışlarını değerlendirmelerinde yardımcı olmaktadır.

Bir varlığın satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılması, yönetimin, raporlama dönemi sonunda ya da raporlama dönemi sona ermeden yaptığı işlemlere ve satış işleminin gerçekleşmesine ilişkin beklentisine bağlıdır.

## TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi

TFRS 6, maden kaynaklarının geliştirilmesine ilişkin finansal raporlama esaslarını değil, söz konusu kaynaklardan cevher çıkarılmasının teknik açıdan fizibilitesi ve ticari açıdan uygulanabilirliğinin açıkça ortaya konulması öncesinde, kaynakların araştırılması ve değerlendirilmesi aşamasında ortaya çıkan harcamalara ilişkin finansal raporlama esaslarını belirlemektedir.

Maden kaynaklarının araştırma ve değerlendirme harcamaları ile maden işletme hakları, maddi ve maddi olmayan duran varlıklara ilişkin Standartların kapsamı dışındadır. TFRS 6, TFRS'lerdeki bu konuya ilişkin boşluğu doldurmak amacıyla kısa vadeli bir önlem olarak yayımlanmıştır. TFRS 6'nın yayımlanmasından önce araştırma ve değerlendirme harcamaları, benzer kalemleri ele alan standartlar uyarınca ve "*Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve*"de yer alan varlık ve giderlere ilişkin tanımlar, muhasebeleştirme kriterleri ve ölçüm esasları çerçevesinde muhasebeleştirilmekteydi. Dolayısıyla diğer Standartlar ile Kavramsal Çerçeve'nin uygulanması, söz konusu harcamaların çoğu işletme tarafından farklı muhasebeleştirme yöntemleri doğrultusunda finansal tablolara yansıtılmasına yol açmaktaydı.

Birçok açıdan, araştırma ve değerlendirme harcamalarının TFRS 6'nın uygulanmasına başlanmadan önceki muhasebe politikaları çerçevesinde muhasebeleştirilmesine devam edilebilir. Bununla birlikte, söz konusu Standart uyarınca;

- İşletmeler, araştırma ve değerlendirme harcamalarından hangilerinin varlık olarak muhasebeleştirileceğini ve söz konusu varlıkların nasıl ölçüleceğini ortaya koyan muhasebe politikaları belirlemelidir.
- Muhasebeleştirme aşamasında, araştırma ve değerlendirme varlıkları maliyet bedeli üzerinden ölçülmelidir. Daha sonradan yapılacak ölçüm işleminde ise, maliyet ya da yeniden değerlendirme modelinden biri kullanılır.
- Araştırma ve değerlendirme varlıkları, yapılarına göre maddi veya maddi olmayan duran varlıklar şeklinde sınıflandırılmalıdır.
- Koşul ve olayların, araştırma ve değerlendirme varlığının defter değerinin varlığın geri kazanılabilir tutarını aştığına işaret ettiği durumlarda, söz konusu araştırma ve değerlendirme varlığı değer düşüklüğü açısından gözden geçirilmelidir. İşletme değer düşüklüğünü gözden geçirileceği 'seviyeyi' (nakit yaratan birim ya da birimler grubunu) belirlemelidir. Bu seviye, bölümlere göre raporlama amacıyla kullanılan bir bölümden daha büyük olmamalıdır. Değer düşüklüğü, "*TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü*" Standardı uyarınca ölçülür.

Bu Standart, muhasebe politikalarında yapılabilecek değişiklikleri sınırlandırmaktadır. Araştırma ve değerlendirme harcamalarının muhasebeleştirilmesine ilişkin politikalar, ihtiyaca daha uygun ve daha güvenilir bilgiler sağlayacaksa değiştirilebilir.

Birçok açıdan, araştırma ve değerlendirme harcamalarının TFRS 6'nın uygulanmaya başlamasından önceki muhasebe politikaları çerçevesinde muhasebeleştirilmesine devam edilebilir.

Değer düşüklüğünün düzeyi, bazı durumlarda TMS 36 uyarınca belirlenen düzeyden daha yüksek bir düzeyde belirlenebilir; diğer bir ifadeyle, TFRS 6'da yer alan testin bağlayıcılığı bulunmamaktadır.

Maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesine ilişkin işlemler dolayısıyla ortaya çıkan ve finansal tablolara yansıtılan tutarların tanımlanması ve açıklanması gerekir.

## TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar

TFRS 7, finansal araçlara ilişkin olarak yapılması gereken açıklamaları içermektedir. Finansal araçların sunumu, "TMS 32 *Finansal Araçlar: Sunum*" Standardının, muhasebeleştirilmesi ve ölçümü ise "TMS 39 *Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme*" Standardı ile "TFRS 9 *Finansal Araçlar*" Standardının konusudur.

Bu Standart, tüm işletmelerin bütün finansal araçlarından kaynaklanan her türlü riski kavramayı amaçlar. Bununla birlikte, gereken açıklamanın düzeyi, işletmelerin finansal araç kullanımlarına ve maruz kalacakları riske bağlıdır.

Bu Standart aşağıdaki konularda açıklama yapılmasını gerektirir:

- Finansal araçların işletmelerin finansal durumu ve performansı açısından önemi.
- Finansal araçlar dolayısıyla maruz kalınan risklere ilişkin niteliksel bilgiler. Bu bilgiler, yönetimin söz konusu riskleri yönetmedeki hedeflerini, politikalarını ve yöntemlerini göstermektedir.
- Kredi riski, likidite riski ve pazar riskine ilişkin asgari düzeyde gerekli kılınan açıklamalar da dahil olmak üzere, finansal araçlar dolayısıyla maruz kalınan riskler hakkında sayısal bilgiler. Bu bilgiler, işletmenin kilit yöneticilerine işletme içinden sağlanan bilgilere dayanmakta ve maruz kalınan riskin boyutu hakkında fikir vermektedir.

Söz konusu açıklamalar, işletmenin finansal araç kullanımı ve finansal araçlar dolayısıyla maruz kaldığı riskler hakkında genel bir tablo ortaya koymaktadır.

Bu tür bilgiler, finansal tablo kullanıcılarının, işletmelerin finansal durumu, finansal performansı ya da gelecekteki nakit akışları tutarı, zamanı ve olasılığına ilişkin değerlendirmelerini etkileyebilmektedir.

Söz konusu risklerin de dikkate alınmasıyla birlikte daha fazla şeffaflık sağlanması, finansal tablo kullanıcılarının risk ve getiri hakkında daha çok bilgiye sahip bir şekilde değerlendirmede bulunmalarına olanak sağlar.

Finansal araçların işletmelerin finansal durumu ve performansı açısından önemi açıklanmalı; finansal araçlar dolayısıyla maruz kalınan risklerin düzeyi ve söz konusu risklerin yönetimine ilişkin bilgiler finansal tablo kullanıcılarına sunulmalıdır.

## TFRS 8 Faaliyet Bölümleri

TFRS 8, işletmelerin faaliyet bölümlerine, ürün ve hizmetlerine, faaliyet gösterdikleri coğrafi bölgelere ve büyük müşterilerine ilişkin bilgilerin açıklanmasını gerektirmektedir. Söz konusu bilgiler, finansal tablo kullanıcılarının işletmelerin faaliyetlerini ve bu faaliyetlerin gerçekleştirildiği çevreyi değerlendirmelerine olanak sağlar.

İşletmeler, belirli kriterleri karşılayan faaliyet bölümlerine ilişkin tanımlayıcı nitelikte bilgiler ile finansal bilgileri raporlamak durumundadır. Faaliyet bölümleri; her birine ilişkin ayrı finansal bilgilerin bulunduğu ve faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili mercinin, kaynakların tahsis edilme biçimine karar verilmesi ve bölüm performansının değerlendirilmesi aşamasında düzenli olarak gözden geçirdiği, işletmeye ait bölümlerdir. Raporlanan finansal bilgiler, faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili merci tarafından kullanılan bilgilerle aynıdır.

Bu Standart, daha ziyade borsaya kayıtlı işletmeler için uygundur. Bununla birlikte, ana ortaklığa ait bireysel finansal tabloların yanı sıra ana ortaklığın konsolide finansal tablolarının da sunulduğu durumlarda, bölüm bilgisi yalnızca konsolide finansal tablolar için gerekmektedir.

İşletmeler, faaliyet bölümlerinin belirlenme yöntemine, bölümler tarafından sağlanan ürün ve hizmetlere, raporlanan bölüm bilgisinde kullanılan ölçüm yöntemleri ile işletmenin finansal tablolarında kullanılan yöntemler arasındaki farklara ve bir dönemden diğerine bölüm tutarlarının ölçümünde meydana gelen değişikliklere ilişkin olarak tanımlayıcı nitelikte bilgiler sunmak zorundadır.

İşletmeler, faaliyet bölümlerine ilişkin kâr ya da zarar tutarı ile söz konusu bölüm varlıklarının tutarını raporlamak zorundadır. Ayrıca, bölüm borçlarına ve belirli gelir ve gider kalemlerine ilişkin tutarların, faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili merciyeye düzenli olarak sunulması durumunda, raporlanması gerekmektedir. Toplam raporlanabilir bölüm hasılatı, toplam kâr ya da zarar, toplam varlıklar, borçlar ve raporlanabilir bölümlere ilişkin olarak açıklanan diğer tutarlar, işletmelerin finansal tablolarında, söz konusu tutarlara karşılık gelen tutarlarla uyumlaştırılmalıdır.

İşletmeler, ürün veya hizmetlerinden elde ettikleri hasılatı, hasılat elde ettikleri ve varlık buldukları ülkeleri ve büyük müşterilerini, söz konusu bilgilerin işletme yönetimi tarafından faaliyetler ile ilgili alınacak kararlarda kullanılacak olup olmamasına bakılmaksızın, raporlamak durumundadır. Bununla birlikte işletmeler, gereken bilginin

mevcut olmaması ve söz konusu bilgiyi elde etme maliyetinin yüksek olması durumunda, işletme içi kullanım için hazırlanmamış olan bilgiyi raporlamaktan muaf tutulmaktadır.

TFRS 8, 1 Ocak 2009 tarihinden itibaren ya da söz konusu tarih sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere, “TMS 14 *Bölgelere Göre Raporlama*” Standardının yerine geçmiştir. Erken uygulamaya izin verilmektedir.

Günümüzde çoğu işletme, çeşitli sektörlerde ve/veya çok uluslu işletme şeklinde faaliyet göstermektedir. Söz konusu işletmelerin ürün ve hizmetleri veya faaliyette buldukları coğrafi bölgeler; kârlılık, geleceğe yönelik beklentiler ve riskler açısından farklılık gösterebilmektedir. Finansal tablo kullanıcıları tarafından risk ve getirilerin değerlendirilmesi açısından bölüm bilgileri, konsolide ya da toplulaştırılmış verilere kıyasla daha faydalı olabilmektedir.

Bölüm bilgileri, finansal tablo kullanıcılarının işletmelerin faaliyet bölümlerini, işletme yönetiminin bakış açısıyla değerlendirmelerine olanak tanımaktadır.

Finansal tablolarla birlikte yayımlanan her türlü yönetim raporunda, bölüm bilgilerine yönelik ilave açıklamalara yer verilir.

## **TFRS 9 Finansal Araçlar**

TFRS 9, finansal tablo kullanıcılarına işletmenin finansal varlıklarının tutarını, zamanını ve gelecekteki nakit akışlarının belirsizliğini değerlendirmelerinde, finansal varlıklara ilişkin ihtiyaca uygun ve faydalı bilgiyi sunacak finansal raporlama ilkelerini belirlemektedir. Bu kapsamda bu Standart işletmelerin, melez (karma) sözleşmeler dahil finansal varlıkları nasıl sınıflandıracağını ve ölçeceğini açıklamaktadır.

### **Finansal Varlıkların İlk Muhasebeleştirilmesi**

Finansal varlıklar sadece finansal aracın sözleşmeye bağlı hükümlerine taraf olunması halinde muhasebeleştirilir ve muhasebeleştirildiklerinde sonraki dönemlerde itfa edilmiş maliyeti veya gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen olarak sınıflandırılır.

Standartın sınıflamaya ilişkin hükümleri, söz konusu varlıkların dönemler itibariyle ölçümünün ve sunumunun nasıl yapılacağı dahil olmak üzere, finansal varlıkların raporlanmasına ilişkin esas teşkil etmektedir.

İşletmeler tüm finansal varlıkların;

- (a) finansal varlıkların yönetimi için işletmenin kullandığı yönetim modeli (finansal varlık yönetim modeli) ve
- (b) finansal varlıkların sözleşmeye bağlı nakit akış özellikleri esas alınarak sınıflandırılmasını gerektirmektedir.

Standart, ölçüm veya muhasebe tutarsızlıklarını tamamen veya büyük oranda ortadan kaldırılması amacıyla, söz konusu sınıflandırmanın yanı sıra finansal varlıkların gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan olarak sınıflama (tanımlama) seçeneğini de sunmaktadır.

Finansal varlıkların ilk muhasebeleştirmeden sonraki yeniden sınıflandırılması sadece, işletmenin yönetim modelini değiştirmesi durumunda yapılır. Böyle bir durumda, işletmenin yönetim modelinde meydana gelen değişiklikten etkilenen tüm finansal varlıklar yeniden sınıflandırılır. Yeniden sınıflandırma işlemleri, yeniden sınıflandırma tarihinden itibaren ileriye yönelik olarak uygulanır. Bu tür durumlarda, daha önce muhasebeleştirilmiş olan kazanç, kayıp veya faizler için herhangi bir işlem yapılmaz.

## Ölçme

Bir finansal varlık ilk muhasebeleştirilmesi sırasında gerçeğe uygun değerinden ölçülür. Gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılanlar dışındaki finansal varlıkların ölçümünde, bunların edinimiyle doğrudan ilişkilendirilebilen işlem maliyetleri de gerçeğe uygun değerlerine ilave edilir.

Finansal varlıklar ilk muhasebeleştirmeden sonra, yapılan sınıflandırmaya göre, gerçeğe uygun değerleri veya itfa edilmiş maliyetleri üzerinden ölçülür.

Gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen ve finansal riskten korunma ilişkisinin parçası olmayan finansal varlığa ilişkin sonraki tarihlerde ortaya çıkan kazanç veya kayıplar kar veya zararda muhasebeleştirilir. İşletmeler ilk muhasebeleştirme sırasında, bu TFRS'nin kapsamında olan ve alım satım amacıyla elde tutulmayan özkaynağa dayalı bir finansal araca yapılan yatırımın gerçeğe uygun değerinde sonraki tarihlerde meydana gelecek değişiklikleri diğer kapsamlı gelirden sunmayı tercih edebilirler. Böyle bir durum söz konusu ise ilgili kazanç veya kayıplar diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir. İtfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülen ve finansal riskten korunma ilişkisinin bir parçası olmayan finansal varlıklara ilişkin sonraki tarihlerde ortaya çıkan kazanç veya kayıplar, varlık finansal durum tablosu dışı bırakıldığında, değer düşüklüğüne uğradığında veya varlığın itfa süreci boyunca kar veya zararda muhasebeleştirilir.

## TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu

TMS 1, finansal tabloların sunuluşuna ilişkin genel hükümleri, yapılarına ilişkin ana çerçeveyi ve içeriklerine ilişkin asgari koşulları düzenlemektedir. Belirli işlem ve olayların muhasebeleştirme, ölçüm ve açıklamalarına ilişkin hususlar, diğer Standartlarda ve Yorumlarda ele alınmaktadır.

Tam bir finansal tablo seti; finansal durum tablosunu (bilanço), kapsamlı gelir tablosunu (tek bir tablo olarak ya da gelir tablosu ile diğer kapsamlı gelirin gösterildiği iki ayrı tablo şeklinde), özkaynak değişim tablosunu, nakit akış tablosunu ve önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ile diğer açıklayıcı notları içermektedir. Finansal tablolar; raporlayan işletmenin adını, finansal tabloların tek bir işletmeye mi yoksa işletmeler grubuna mı ait olduğunu, finansal tabloların kapsadığı raporlama dönemini, finansal tablolarda kullanılan para birimini ve finansal tabloların TFRS'lerle uyumlu olup olmadığını belirtir.

TMS 1, her bir finansal tabloda bulunması muhtemel kalemleri göstermektedir.

Finansal tablolar; işletmenin finansal durumunu, performansını ve nakit akışlarını gerçeğe uygun şekilde sunmalıdır. Bazı istisnai durumlar dışında, gerçeğe uygun sunum, TFRS'lere uyumla mümkündür.

Benzer nitelikli kalemlere ilişkin her bir önemli sınıf, ayrı olarak sunulur. Benzer nitelikli olmayan kalemler, önemsiz olmadıkları sürece ayrı ayrı sunulur. Önemlilik, bilginin, finansal tablo kullanıcılarının ekonomik kararlarını etkileme olasılığının bulunup bulunmadığına ya da söz konusu bilginin ihmal edilebilecek nitelikte olup olmadığına bağlı olarak belirlenir.

Finansal tabloların hazırlanması aşamasında, değerlendirmeler yapılması ve tahminlerde bulunulması gerekmektedir. Dipnotlarda, muhasebe politikalarının uygulanması aşamasında işletme yönetimi tarafından yapılan önemli değerlendirmelerin ve finansal tablolarda kullanılan tahminlerin dayanak noktalarına ilişkin açıklamalarda bulunulması gerekir.

Finansal tabloların TFRS'lere uyumlu olmasıyla, finansal tablolarda gerçeğe uygun sunuma ulaşılabileceği varsayılmaktadır. TFRS'lerle uyumun bulunmaması, finansal tablolarda detaylı açıklamalar yapılmasını gerektirir.

TMS 1, gelir ve gider kalemlerinin "olağandışı" olarak sunumuna izin vermemektedir.

Varlıklar, dönen ve duran varlıklar olarak; borçlar ise kısa ve uzun vadeli borçlar olarak sınıflandırılır ya da varlık ve borçlar likidite sırasına göre sunulur. Dönen varlıklar; işletme sermayesinin bir parçasıdır. Kısa vadeli borçlar ise raporlama dönemi sonundan (bilanço tarihinden) itibaren on iki ay içinde vadesi gelecek borçlardır. Söz konusu sınıflandırma, raporlama dönemi sonu itibariyle var olan koşullara dayanır ve bu tarihten sonra oluşabilecek, borcun yenilenmesi gibi olaylardan etkilenmez.

Yönetimin önemli değerlendirmelerine ve tahminlerin dayanak noktalarına dair bilgiler, finansal tablo kullanıcılarına sunulmalıdır.

## TMS 2 Stoklar

TMS 2, stokları tanımlamakta ve stokların varlık ya da gider olarak muhasebeleştirilmesine, ölçümüne ve stoklara ilişkin olarak yapılması gereken açıklamalara dair hükümleri ortaya koymaktadır.

TMS 2, diğer Standartların kapsamında yer alan stoklara (devam etmekte olan inşaat sözleşmelerine, finansal araçlara, canlı varlıklara ve hasat zamanındaki tarımsal ürünlere) uygulanmaz.

Stoklar, maliyet bedeli üzerinden ölçülür. Sektördeki uygulamalar çerçevesinde net gerçekleştirilebilir değerleri üzerinden ölçülen tarımsal (hasat sonrası) ve madeni ürünler ile stoklarını, gerçeğe uygun değerlerinden satış giderlerini düşerek saptayan aracılardan ellerinde bulundurdukları stoklar, bu hükmün dışındadır. Bu tür işletmeler açısından, stokların değerinde meydana gelen değişimler, değişimin olduğu dönemde kâr ya da zarara yansıtılır.

Stokların maliyeti; satın alma, üretim veya dönüştürme maliyetlerini içerir. Maliyet, normalin üstünde gerçekleşen fireleri, üretim maliyeti niteliğinde olmayan genel yönetim giderlerini ve satış giderlerini içermez.

Maliyet, ilk giren ilk çıkar (FIFO) veya ağırlıklı ortalama maliyet gibi uygulanmasına imkân tanıyan bir maliyet yöntemi kullanılarak, ikame edilemeyen ya da belirli bir proje için tahsis edilmiş her bir stok kalemine dağıtılır.

Stoklar; net gerçekleştirilebilir değer maliyet değerinden düşükse, net gerçekleştirilebilir değere indirgenir. Net gerçekleştirilebilir değer, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyetleri ve satışı gerçekleştirmek için gereken tahmini satış giderleri toplamının düşülmesi sonucu elde edilen tutarı ifade eder.

Defter değerinin net gerçekleştirilebilir değere indirgenmesi (defter değerinin düşürülmesi); stokların zarar görmesi, kısmen veya tamamen kullanılamaz hale gelmesi, satış fiyatının düşmesi ya da ürünün tamamlanma ve satışa hazır hale getirilme maliyetlerinin artması gibi durumlarda gerekli olabilmektedir. Söz konusu indirgeme, ilgili kalemlerin benzer kullanıma sahip olması, aynı coğrafi bölgede üretilmesi veya pazarlanması ve ilgili olduğu ürün grubundaki diğer kalemlerden kolayca ayrılamaması durumunda her bir stok kalemi ve stok grubundaki kalemler baz alınarak yapılır.

Son giren ilk çıkar (LIFO) yönteminin kullanımına izin verilmemektedir.

Bazı bölgelerde, vergisel amaçlı stok ölçümünün, yıllık finansal tablolarda kullanılan ölçümle aynı olması zorunlu tutulmaktadır.

Benzer niteliğe ve kullanım alanlarına sahip tüm stoklar için aynı maliyet yöntemi kullanılmalıdır. Stokların farklı coğrafi bölgelerde bulunması ya da vergi mevzuatındaki bir farklılık, benzer stoklar için değişik bir maliyet hesaplama yönteminin kullanılmasına gerekçe olamaz.

## TMS 7 Nakit Akış Tabloları

Nakit akış tablosunun sunumu, tam bir finansal tablo setinin bir parçası olması dolayısıyla zorunludur. Nakit akış tablosu, nakit ve nakit benzerlerindeki değişimler hakkında bilgi sağlamaktadır. Nakit akışı yaratmayan işlemler, nakit akış tablosunda yer almaz.

Nakit benzerleri, belirli bir nakit tutarına kolayca çevrilebilen, kısa vadeli ve yüksek likiditeye sahip yatırımlardır. Değerlerindeki değişim riski önemsizdir.

Nakit akışları, faaliyet türlerine göre işletme, yatırım ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları şeklinde sınıflandırılır. Yatırım faaliyetleri, uzun vadeli varlıkların ve nakit benzeri olmayan yatırımların elde edilmesi ile elden çıkarılmasına ilişkin faaliyetlerdir. Finansman faaliyetleri, işletmenin özkaynağında ve borçlarında değişiklik meydana getiren faaliyetlerdir. İşletme faaliyetleri, işletmenin gelir getirici faaliyetleri ile yatırım ve finansman faaliyetleri dışındaki her türlü faaliyettir.

Bazı istisnalar mevcut olmakla birlikte, nakit akışları genellikle brüt olarak raporlanır.

İşletme faaliyetlerinden sağlanan nakit akışlarının sunumunda alternatif yöntemler bulunmaktadır:

- Dolaysız yöntem – nakit girişleri ve nakit çıkışları brüt tutarlar üzerinden gösterilir veya
- Dolaylı yöntem – işletme faaliyetlerinden sağlanan nakit akışlarının belirlenmesi amacıyla kâr ya da zarar düzeltilir.

Nakit akış tablosunda verilen bilgiler, “nakit ve nakit benzerleri” olarak tanımlanan kalemlere dayanmaktadır. Nakit benzeri varlıklar kısa vadeli (en fazla üç ay vadeli) varlıklardır. Özkaynağa dayalı yatırımlar, nakit benzeri varlık olarak kabul edilmez. Bankalardan alınan krediler genellikle finansman faaliyeti olarak sınıflandırılır; ancak, istenildiğinde çekilebilen bankalar nezdindeki cari hesaplar “nakit ve nakit benzerleri”nin bir türü olarak düşünülebilir.

Nakit akışlarına ilişkin bilgiler, finansal tablo kullanıcıları için önem taşımaktadır. Yıllık finansal tablolarla birlikte yayımlanan yönetim raporlarında nakit akışlarına dair açıklamaların da yer alması gerekir.

## TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar

TMS 8, muhasebe politikalarının seçilmesi ve değiştirilmesine yönelik koşulları belirlemekte ve muhasebe politikalarında değişiklik yapıldığı durumlarda bu değişikliklerin muhasebe/finansal raporlama açısından hangi işlemleri gerektirdiğini düzenlemektedir. Standart ayrıca, muhasebe politikaları veya tahminlerinin değiştirilmesinin ya da geçmiş dönem hatalarının düzeltilmesinin gerektiği durumlarda yapılması gereken açıklamaları da içermektedir.

Muhasebe politikaları Standartlarla uyumlu olmalıdır. Bir işlem veya olaya hiçbir Standartın uygulanmadığı durumlarda, işletme yönetimi, muhakeme gücünü kullanmak suretiyle, ihtiyaca uygun ve güvenilir bilgiyi sağlayacak olan muhasebe politikasını kendisi geliştirmelidir. Bu tür durumlarda, işletme yönetimi, benzer konularla ilgili Standartları, *“Finansal Tabloların Hazırlanışı ve Sunuluşuna İlişkin Kavramsal Çerçeve”*de yer alan tanımları, muhasebeleştirme ve ölçme ilkelerini ve benzer bir kavramsal çerçeve kullanan standart belirleyici organlarca yapılan en son düzenlemeleri göz önünde bulundurur.

Muhasebe politikaları, benzer işlem ve olaylara tutarlı bir şekilde uygulanmalıdır.

Yeni ya da değiştirilmiş bir Standart ya da Yorum, muhasebe politikasında bir değişiklik yapılmasını gerektirebilir ve belirli geçiş hükümleri içerebilir. Diğer durumlarda, muhasebe politikalarındaki değişiklikler, yeni politika her zaman uygulanıyormuş gibi geçmişe dönük olarak uygulanır ve geçmiş dönem tutarları da düzeltilir. Yapılan değişiklik ve bu değişikliğin finansal tablolardaki etkisi hakkında açıklamada bulunulur.

Finansal tablolardaki birçok kalem kesin bir şekilde ölçülemez ve sadece tahmin edilebilir. Tahminler, en son ve en güvenilir bilgiye dayanmalıdır. Yapılan tahminler, yeni bilgi ve değişen durumlar sonucunda gözden geçirilmelidir. Tahmindeki bir değişiklik, cari dönemde ve değişiklikten etkilenen gelecek dönemlerde muhasebeleştirilir. Politika değişikliğinin aksine, geçmiş dönem tutarları düzeltilmez.

Hatalar, yanlışlıklardan ve dikkatsizlikten veya mevcut bilginin yanlış yorumlanmasından kaynaklanabilir. Hatalar, tespit edilmelerinin ardından yayımlanan ilk finansal tablolarda düzeltilerek sunulur. Geçmiş dönem tutarları, hiç hata olmamış gibi yeniden ifade edilir. Hatalı işlem ve hatanın finansal tablolarda düzeltilmesinin yarattığı etki açıklanır.

Muhasebe politikalarında değişiklik yapılması ve hataların düzeltilmesi işlemlerinin cari dönem kâr/zararında ayrıca açıklamayı gerektiren bir etkileri bulunmaz. Sözü edilen

işlemin geçmiş dönem finansal tablolarında etkisi bulunur ve bu nedenle, geçmiş dönemlerin cari dönemle karşılaştırılabilir olması için geçmiş dönemler düzeltilir.

Yeni yayımlanan Standartların etkisi erkenden dikkat alınmalıdır. İşletme, yayımlanmakla birlikte henüz yürürlüğe girmemiş bulunan Standartların etkisi hakkında açıklamada bulunmalıdır.

## **TMS 10 Raporlama Döneminden (*Bilanço Tarihinden*) Sonraki Olaylar**

Raporlama döneminden sonra ortaya çıkan olaylar, kullanıcıların finansal tablolara ilişkin değerlendirmelerini etkileyebilmektedir.

Finansal tablolar, raporlama dönemi sonu ile yayımı için onaylandığı tarih arasında gerçekleşen belirli olaylar nedeniyle düzeltilir. Düzeltme gerektiren olaylar, raporlama dönemi sonu itibariyle ilgili olayların var olduğunu gösteren koşulların bulunduğu durumlarda; düzeltme gerektirmeyen olaylar ise, ilgili olayların raporlama döneminden sonra ortaya çıktığını gösteren koşulların bulunduğu durumlarda söz konusudur.

Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektiren olaylara örnek olarak; işletmenin raporlama dönemi sonu itibariyle mevcut bir yükümlülüğünün bulunduğunu teyit eden bir davanın raporlama döneminden sonra sonuçlanması, işletmenin alacaklı olduğu bir müşterisinin raporlama döneminden sonra iflas etmesi veya işletmenin stoklarının raporlama döneminden sonra maliyet değerinin altında bir bedelle satılması durumlarında olduğu gibi raporlama dönemi sonu itibariyle bir varlığın değerinde düşüklük olduğuna işaret eden nitelikte bir bilginin raporlama döneminden sonra ortaya çıkması gösterilebilir. Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylara örnek olarak, yatırımların piyasa değerlerinde ortaya çıkan değişiklikler ile döviz kurlarında meydana gelen değişiklikler gösterilebilir.

Dağıtılacağı, raporlama döneminden sonra ilan edilen temettüler, raporlama dönemi sonunda borç olarak finansal tablolara yansıtılmaz; çünkü raporlama tarihi itibariyle, söz konusu temettüler mevcut bir yükümlülük niteliğinde değildir.

Düzeltilme gerektirmeyen önemli olayların — örneğin; önemli bir işletme birleşmesinin ya da işletme tasfiyesinin, bir faaliyetin durdurulmasına yönelik bir planın, ana üretim tesisinin tahrip olmasına neden olan bir yangının, vergi kanunlarına veya vergi oranlarına ilişkin olarak raporlama döneminden sonra gerçekleştirileceği ilan edilen ya da raporlama döneminden sonra yürürlüğe girecek olan bir değişikliğin - finansal tabloların dipnotlarında açıklanması gerekmektedir.

Finansal tablolar genellikle, işletmelerin sürekliliği ilkesi dikkate alınarak hazırlanır. Raporlama döneminden sonra işletmenin tasfiye edilmesine veya ticari faaliyetlerinin durdurulmasına karar verilmesi durumunda, finansal tabloların hazırlanması sırasında süreklilik ilkesi dikkate alınmaz.

## TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri

TMS 11, inşaat sözleşmelerinden elde edilecek hasılat ile sözleşme maliyetlerinin muhasebeleştirme usullerini belirlemektedir. Bu Standart, proje yöneticileri ve mimarlar gibi, inşaat projesi ile doğrudan ilişkili hizmet sağlayanlar da dahil olmak üzere, taahhüt işletmeleri için geçerlidir.

Bir gayrimenkul inşaat anlaşmasının TMS 11 veya "TMS 18 *Hasılat*" Standardından hangisinin kapsamında olduğunun belirlenmesi, anlaşma hükümlerine ve ilgili diğer koşul ve durumlara bağlıdır. Bu tür bir belirleme, her bir anlaşma hakkında değerlendirmede bulunmayı gerektirir. Gayrimenkul inşaat anlaşmaları; müşterinin inşaat başlamadan önce ve/veya inşaatın devamı sırasında ilgili gayrimenkulün tasarımındaki büyük yapısal unsurları belirleyebildiği/değiştirebildiği (bu gücü kullansın ya da kullanmasın) durumlarda, TMS 11 kapsamında yer alır.

Raporlama dönemleri sonunda her bir inşaat sözleşmesine ilişkin değerlendirmede bulunulur. Muhasebeleştirme işlemi, sözleşmenin sonucunun güvenilir bir biçimde öngörülebilmesine bağlıdır.

İnşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir bir şekilde öngörülebildiğinde, sözleşmeden elde edilecek hasılat, inşaat işi tamamlandıkça muhasebeleştirilir ve sözleşme maliyetleriyle eşleştirilir. Anılan muhasebeleştirme yöntemi, genellikle, tamamlanma yüzdesi yöntemi olarak adlandırılır. İşin tamamlanan kısmı; sözleşmeden elde edilecek hasılat ve giderin belirlenmesini ve bunun sonucunda elde edilecek kârın muhasebeleştirilmesini etkiler. Alınan hak ediş ve avanslar, genellikle, yapılan işin tamamlanma düzeyini tam olarak yansıtmayacaktır.

Sözleşmede gelecekte yapılması öngörülen işlerle ilgili olarak katlanılan maliyetler, geri kazanılabilir olmalarının muhtemel olması durumunda varlık olarak muhasebeleştirilir. Aksi durumda, ilgili tutarlar derhal gider olarak muhasebeleştirilir.

İnşaat sözleşmesine ilişkin bir zarar beklentisi oluştuğunda, öngörülen tahmini zarar tutarı, gerçekleşmesi beklenmeden dönem gideri olarak muhasebeleştirilir.

İnşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir bir şekilde öngörülemediğinde, tüm sözleşme maliyetleri, oluştukları anda gider olarak muhasebeleştirilir. Söz konusu sözleşme maliyetlerinin geri kazanılması muhtemel olan kısmı tutarında hasılat muhasebeleştirilir. Sonuç olarak; inşaat tamamlanana veya sözleşmenin sonucu güvenilir bir şekilde

öngörülene kadar kâr muhasebeleştirilmez. Ancak; sözleşmeden beklenen zarar tutarı derhal gider olarak muhasebeleştirilir.

İnşaat sözleşmelerine ilişkin hasılat ve maliyetlerin kapsamlı gelir tablosuna yansıtılma zamanı, yüklenici işletmenin (taahhüt işletmesi) kâr veya zararını etkiler.

İnşaat sözleşmeleri, konusuna giren işlerin özellikleri gereği genellikle uzun vadelidir. Sözleşmenin imzalandığı dönem ile sözleşme konusu işin başladığı ve tamamlandığı dönemler birbirlerinden farklı olabilir. Bir dönemde çok sayıda sözleşme tamamlanmış iken, bu dönemi takip eden dönemde hiçbir sözleşme tamamlanmamış olabilir.

TMS 11'in finansal tablolara etkisi; sözleşmenin tamamlanması beklenmeden, başka bir deyişle sözleşme konusu iş gerçekleştirildikçe, inşaata ilişkin finansal performansın işletme finansal tablolarına yansıtılmasında görülür. Beklenen zarar tutarları, gerçekleştirmeleri beklenmeden kayıtlara yansıtılır.

Sözleşmeye konu işin tamamlanma düzeyinin belirlenmesi, hangi maliyetlerin geri kazanılabilir olduğunun saptanması, değişiklikler, ek ödeme talepleri, maliyet güncelleştirme (*eskalasyon*) hükümleri, cezalar ve teşvik ödemeleri gibi konularda işletme yönetiminin değerlendirmede bulunması gerekmektedir. Sözü edilen değerlendirmelerin etkin ve güvenilir olabilmesi için, işletme içi finansal raporlama da etkin ve güvenilir olmalıdır.

## TMS 12 Gelir Vergileri

TMS 12, aşağıda belirtilen durumların cari ve gelecek dönemlerdeki vergisel sonuçlarının nasıl muhasebeleştirileceği de dahil olmak üzere, gelir vergilerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin yöntemleri ortaya koymaktadır.

- Finansal tablolarda muhasebeleştirilen cari döneme ilişkin işlem ve olaylar,
- Finansal durum tablosunda (bilançoda) yer alan varlıkların defter değerlerinin gelecek dönemlerde geri kazanılması,
- Finansal durum tablosunda (bilançoda) yer alan borçların defter değerlerinin gelecek dönemlerde ödenmesi.

Dönem vergisi; vergilendirilebilir kâr üzerinden ödenecek (ya da geri kazanılacak) olan, cari döneme ilişkin gelir vergisi tutarıdır. Ertelenmiş vergi, varlıkların ve borçların finansal durum tablosundaki defter değerleri ile vergiye esas değerleri arasındaki her türlü fark ile bağlantılıdır. Bazı istisnai durumlar söz konusu olmakla birlikte, ertelenmiş vergi varlığı ya da borcu; varlıkların (borçların) geri kazanımının (ödenmesinin), gelecek dönemlerde ödenecek vergi tutarlarını etkilemesi durumunda ortaya çıkmaktadır. Bununla birlikte, ertelenmiş vergi varlığı, kullanılmamış mali zararlar ile kullanılmamış vergi avantajlarından da kaynaklanabilmektedir. Ertelenmiş vergi varlıkları yalnızca, gelecek dönemlerde, söz konusu zararların, avantajların ya da indirilebilir farkların elimine edilmesine yetecek düzeyde bir vergilendirilebilir kâr oluşacağına muhtemel olması durumunda muhasebeleştirilir. Kullanılmamış mali zararların varlığı, gelecek dönemlerde vergilendirilebilir kârın ortaya çıkmasının muhtemel olmadığına işaret edebilmektedir.

Ertelenmiş vergi, ertelenmiş vergi varlığı (borcu) geri kazanıldığında (ödendiğinde) uygulanması öngörülen vergi oranları dikkate alınarak ölçülür ve söz konusu ölçüm, varlıkların (borçların) defter değerlerinin ne şekilde geri kazanılacağına (ödeneceğine) ilişkin raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) itibarıyla oluşan beklentilerin vergisel sonuçlarını yansıtır. Ertelenmiş vergi varlıkları ve borçları iskonto edilmez.

Raporlama dönemi sonu itibarıyla yürürlükte olan vergi oranı genellikle, gelecek dönemlerde uygulanması beklenen vergi oranı ile örtüşmektedir. Ertelenmiş vergi varlıkları ya da borçları, yeni bir vergi oranının yürürlüğe girmesi kesinleştiğinde düzeltilir. Söz konusu düzeltme, muhasebe tahmininin revize edilmesi şeklinde muhasebeleştirilir. Diğer bir ifadeyle; düzeltme işlemi ilgili dönemin kâr ya da zararını etkiler.

İşlem ve olayların vergisel sonuçları, ilgili işlem veya olayın muhasebeleştirildiği finansal tabloda muhasebeleştirilir. Başka bir deyişle, kapsamlı gelir tablosunda ya da doğrudan özkaynaklarda raporlanır. İşletme birleşmesi sırasında, ertelenmiş vergi varlıklarının veya borçlarının muhasebeleştirilmesi, şerhienin tutarını etkiler.

Dönem kâr ya da zararının belirlenmesinde dikkate alınan vergi gideri, cari dönemin vergisi ile ertelenmiş verginin toplamıdır. TMS 12, muhasebe kârı üzerinden hesaplanan vergi tutarı ile vergi gideri arasındaki farkın açıklanmasını gerektirir.

## TMS 16 Maddi Duran Varlıklar

Maddi duran varlıklar, mal ve hizmet üretiminde veya idari amaçlarla kullanılmak üzere, bir dönemden fazla elde tutulan fiziki varlıklardır. Bu varlıklar, başkalarına kiraya verilmiş olanları da kapsamakla birlikte yatırım amaçlı olarak edinilen gayrimenkulleri kapsamaz. Yatırım amaçlı gayrimenkuller, "TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller" Standardı kapsamındadır.

Maddi duran varlıklar, başlangıçta, maddi duran varlık kalemini kullanılabilir duruma getirilmesi için katlanılan harcamaların tamamını içerecek şekilde maliyet bedeli ile kaydedilir. Tamir ve bakım harcamaları gider olarak muhasebeleştirilir. İşletmeler, maddi duran varlığın farklı yararlı ömre sahip unsurlarının ayrı olarak muhasebeleştirilmesine imkân verecek detayda kayıt yapmalıdır. Maddi duran varlığın bir unsurunun yenilenmesi durumunda, yeni iktisap edilen kıymet varlık olarak muhasebeleştirilir.

Maddi duran varlık ilk muhasebeleştirilmesinin ardından, maliyetinden birikmiş amortisman düşüldükten sonraki değerinden ya da gerçeğe uygun değerinden (yeniden değerlendirilmiş tutarından) ölçülebilir. Yeniden değerlendirme yönteminin seçilmesi durumunda, maddi duran varlıklar sınıfında yer alan bütün varlıklar yeniden değerlendirilmeli ve tespit edilen değerler sürekli olarak güncellenmelidir. Yeniden değerlendirme değer artışları genellikle, doğrudan özkaynaklarda muhasebeleştirilir.

Maddi duran varlıklar, beklenen yararlı ömürleri süresince amortismanına tabi tutulur. Amortismanına tabi tutar hesaplanırken, varlığın yararlı ömrü sonunda beklenen kalıntı değeri de dikkate alınır. Amortisman yöntemi ve oranı yıllık olarak gözden geçirilir.

Bir maddi duran varlık kalemi elden çıkarıldığında, ortaya çıkan kazanç ya da zarar kapsamlı gelir tablosunda gösterilir.

Maddi duran varlıklar için yapılan harcamaların gider olarak muhasebeleştirileceği dönemlerin tespiti profesyonel muhakeme gerektirecek ve bu kararlar cari ve gelecek dönemlerde elde edilecek kârları etkileyecektir. Özellikle aşağıdaki noktalarda profesyonel muhakeme gerekli olacaktır:

- Varlık olarak muhasebeleştirilen maddi duran varlık kaleminin maliyetine, ilgili maddi duran varlığın sökölme, taşınma ve yenileme (restorasyon) maliyetlerinin de dahil olması nedeniyle bu tutarların tespiti.

- Güvenlik ve çevresel nedenlerle edinilen maddi duran varlıklardan, işletmenin diğer varlıklardan fayda sağlaması açısından gerekli olanların varlık olarak muhasebeleştirilmesi.
- Maddi duran varlıkların düzenli aralıklarla yenilenmeyi (değiştirilmeyi) gerektiren parçalarının belirlenmesi.

nemli parçalar (bileşenler) ayrı olarak muhasebeleştirilir; amortismanına tabi tutulur ve yeni bir parça ile değiştirildiğinde bilânço dışı bırakılır.

- Bir varlığın günlük bakım onarım harcamaları “bakım ve onarım” gideri olarak muhasebeleştirilir.
- Yıllık amortisman gideri, varlıktan beklenen yararlı ömre göre hesaplanır.
- Maddi duran varlık değer düşüklüğü açısından yıllık olarak gözden geçirilir.

## TMS 17 Kiralama İşlemleri

Kiralama işlemi, bir varlığın kullanım hakkının belirli bir süreliğine kiracıya devredildiği sözleşme olarak tanımlanmaktadır. Kiralama işlemleri, muhasebe tekniği ve uygulamaları açısından finansal kiralama ya da faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılır. Kiralama işlemleri, sözleşme hükümlerine yönelik önemli bir taahhüdün mevcut olduğu tarihte, yani sözleşmenin başlangıç tarihinde sınıflandırılır.

Kiralanan varlığın sahipliğine ait risk ve yararların tamamına yakınının kiracıya devredildiği sözleşmeler finansal kiralama olarak sınıflandırılır. Bunun dışında kalan diğer tüm kiralama işlemleri, faaliyet kiralaması olarak değerlendirilir.

Arazi ve binayı birlikte içeren kiralama sözleşmelerinde, arazi ve binalar kiralama işleminin sınıflandırılmasında ayrı ayrı dikkate alınır.

Kiralama süresinin sonunda mülkiyet kiracıya geçmediği sürece, sözleşmenin araziye ilişkin kısmı normal koşullar altında faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılır.

Faaliyet kiralaması çerçevesinde yapılan kira ödemeleri genellikle, kiralama süresi boyunca doğrusal (eşit) bir biçimde gider olarak muhasebeleştirilir. Kiraya veren, faaliyet kiralamasına konu varlığı, finansal durum tablosunda göstermeye devam eder.

Finansal kiralama sözleşmeleri, kiracılar tarafından, ekonomik özleri itibarıyla, varlık edinimine yönelik bir borç olarak muhasebeleştirilir. Kiracı, finansal kiralamayı, varlık ve borç olarak finansal durum tablosuna yansıtır. Kira ödemeleri, kiralama işleminden kaynaklanan yükümlülüklerde azalma (*borç anapara ödemesi*) ve finansman gideri şeklinde ayrıştırılır. Diğer yandan, kiraya veren, kira ödemelerini alacak olarak muhasebeleştirir ve kiralama işleminden kaynaklanan alacaklarda meydana gelen bir azalma (*yatırmış olduğu anaparanın geri dönüşü*) ve finansman geliri olarak ayrıştırır.

Satış ve geri kiralama işlemlerine yönelik özel hükümler mevcuttur.

Kiralamanın, finansal kiralama veya faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılmasına karar verilirken değerlendirmede bulunulması gerekmektedir.

Finansal kiralamanın finansal durum tablosuna yansıtılması, işletmelerin toplam varlıklarından elde edecekleri getiriye (net kârın toplam varlıklara oranını) ve borcun özkaynağa oranını etkilemektedir.

## TMS 18 Hasılat

TMS 18; mal satışı, hizmet sunumu ve işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettülerden kaynaklanan hasılatın muhasebeleştirilmesi işlemlerini düzenlemektedir. Diğer işlem ve olaylardan kaynaklanan hasılatların nasıl muhasebeleştirileceği, ilgili diğer Standartlarda ele alınmaktadır. Örneğin; inşaat sözleşmelerine bağlı olarak ortaya çıkan hasılatın muhasebeleştirilmesinde “TMS 11 *İnşaat Sözleşmeleri*” Standardı uygulanır.

Hasılat, genel olarak, gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye girmesinin olası olduğu ve söz konusu faydaların güvenilir olarak ölçülebildiği durumlarda muhasebeleştirilir.

Malların satışından kaynaklanan hasılat;

- Malların sahipliği ile ilgili önemli risk ve getirilerin alıcıya devredildiği ve
- İşletmenin satılan mallar üzerinde etkin bir kontrolünün veya sahipliğin genel olarak gerektirdiği şekilde bir yönetim etkinliğinin bulunmadığı durumlarda,

muhasebeleştirilir.

Hizmet sunularında hasılat, hizmet sunuldukça muhasebeleştirilir. Söz konusu muhasebeleştirme yöntemi, genel olarak, tamamlanma yüzdesi yöntemi olarak adlandırılır.

Bununla birlikte, hizmet sunumuna ilişkin işlemin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilemediği durumlarda, hasılat, yalnızca finansal tablolara yansıtılmış giderlerin geri kazanılabilir tutarı düzeyinde muhasebeleştirilir.

Faiz, zamanla orantılı bir şekilde ve etkin faiz yöntemi çerçevesinde muhasebeleştirilir.

İsim hakları, ilgili sözleşmenin özü dikkate alınarak muhasebeleştirilir.

Temettüler, hissedarların ödemeleri tahsil etme hakları ortaya çıktığında muhasebeleştirilir. Hasılat, işletmenin kendi adına aldığı veya alacağı bedelin gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür. Üçüncü kişiler adına tahsil edilen tutarlar hasılat olarak nitelendirilemez.

Nakit girişinin ertelendiği durumlarda nominal bedel, satış hasılatı ve faiz geliri olarak ayrıştırılır.

Mal veya hizmetlerin benzer nitelikteki mal ve hizmet kalemleriyle değiştirilmesi, hasılat yaratmamaktadır.

Farklı nitelikteki kalemlerin değiştirilmesi sonucu elde edilen hasılat, alınan mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçölür.

Hasılatın muhasebeleştirilme zamanının belirlenmesi açısından özellikle dikkat edilmesi gereken durumlar bulunmaktadır. Bu durumlara örnek olarak; gecikmeli teslimatın söz konusu olduğu satışlar, montaj, kontrol ve iade hakkı gibi satış sözleşmesine bağlı koşulları da içeren koşula bağlı satışlar, satım-geri satın alım sözleşmeleri, konsinye satışlar, yeniden satış amacıyla karşı taraflara satışlar, birden çok unsur içeren satış sözleşmeleri, abonelik ücretleri ile belirli bir zaman süresince parçalar halinde karşı tarafa sağlanan hizmetlere ilişkin ücretler, satılan ürüne ilişkin olarak karşı tarafa gelecek dönemlerde çeşitli hizmetler sunulacağına dair yapılan bir sözleşme ile birlikte gerçekleştirilen satışlar, kapasite değişim işlemlerini de içeren swap işlemleri, finansal bir yatırımın ayrılmaz bir parçası niteliğindeki hesap açma ücretleri, kredi vermek üzere alınan teminat ücretleri ve imtiyaz hakkı ücretleri gösterilebilir.

## TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar

TMS 19, işverenlerce çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin muhasebeleştirme ilkelerini ve açıklama hükümlerini düzenlemektedir.

Bununla birlikte, özkaynağa dayalı finansal araçların çalışanlara verilmesi şeklinde ya da özkaynağa dayalı finansal araçlara bağlı olarak çalışanlara sağlanan faydaların muhasebeleştirilmesine ilişkin ilkeleri ve söz konusu faydalara ilişkin olarak yapılması gereken açıklamaları, "TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler" Standardı belirlemektedir. Ayrıca, çalışanlara sağlanan faydaların raporlanması hususu TMS 19'da değil; "TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama" Standardında ele alınmaktadır.

Çalışanlara sağlanan faydalar, çalışanların sundukları hizmetler karşılığında kendilerine ödenen her türlü bedeldir. Söz konusu faydalar;

- Ücret, maaş, ücretli yıllık izin, ücretli hastalık izni, temettü ve ikramiye gibi kısa vadeli faydalar ile parasal olmayan faydaları (sağlık yardımı, lojman, taşıt, ücretsiz veya indirimli olarak sunulan mal veya hizmetleri);
- Emekli maaşı, hayat sigortası ve sağlık yardımı gibi işten ayrılma sonrasında sağlanan faydaları;
- Uzun süreli hizmet izni, ikramiyeler ve on iki ay içinde ödenebilir durumda bulunmayan diğer uzun vadeli faydaları; ve
- Erken emeklilik ve işten çıkarma tazminatı gibi işten çıkarma tazminatlarını,

kapsamaktadır.

Çalışanlar, gelecek dönemlerde kendilerine ödenecek faydalar karşılığında hizmet sunduklarında, söz konusu faydalar borç olarak muhasebeleştirilir. İşletmelerce, çalışanlar tarafından sunulan hizmetlerden faydalandığı sürece de, bu faydalar gider olarak muhasebeleştirilir.

Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar, hizmet sunulduğu sürece gider olarak muhasebeleştirilir. Birikmeyen izinler (örneğin, bazı durumlarda, hastalık izni), yalnızca izin alındığında; temettü ve ikramiye ödemeleri ise ödenmelerine ilişkin bir yükümlülük bulunduğu muhasebeleştirilir. Ödenmeyen kısa vadeli faydalar da borç olarak muhasebeleştirilir.

Çok sayıda işverenin dâhil olduğu fayda planları da dâhil olmak üzere işten ayrılma sonrası sağlanan faydalara ilişkin planlar, tanımlanmış katkı planları veya tanımlanmış

Fayda planları olarak sınıflandırılır. Plana ilişkin düzenlemeler, resmi ya da gayri resmi şekilde yapılabilir. Tanımlanmış katkı planı çerçevesinde, işletmeler, ayrı bir işletmeye (fona) sabit katkı payları öderler. Söz konusu fonun çalışanlara sağlanan faydaları ödemek için yeterli varlığının bulunmadığı durumda ise, işletmenin ek katkı payı ödeme yükümlülüğü bulunmaz. İşten ayrılma sonrasında sağlanan diğer bütün faydalara ilişkin planlar, tanımlanmış fayda planı niteliğindedir.

Tanımlanmış katkı planına ödenecek katkı payları, çalışanlar tarafından katkı payları karşılığında hizmet sunulduğu sürece gider olarak muhasebeleştirilir.

Tanımlanmış fayda planları ya hiç fonlanmamış ya da tamamen veya kısmen fonlanmış olabilir. Tanımlanmış fayda planında, tanımlanmış fayda yükümlülüğü, aktüeryal varsayımlara dayanılarak plan varlıklarının net gerçeğe uygun değeri üzerinden muhasebeleştirilir. Aktüeryal varsayımlardaki ve plan varlıklarının gerçeğe uygun değerindeki beklenmeyen değişiklikler, aktüeryal kazanç veya kayıplara yol açar. Raporlama döneminin başlangıcı itibariyle borç ya da varlık değerinin maksimum % 10'luk bir aralığına (koridora) denk düşen bu tür kazanç ve kayıpların, anında muhasebeleştirilmesine gerek bulunmamaktadır. Ancak aktüeryal kazanç ve kayıpların, kapsamlı gelir tablosunda kâr ya da zararın dışında muhasebeleştirilmesi şeklindeki bir politikanın benimsenmesi durumunda, aktüeryal kazanç veya kayıp tutarının tamamının, olduğu dönemde muhasebeleştirilmesi gerekir.

Uzun süreli hizmet izni gibi diğer uzun vadeli faydalar açısından, tanımlanmış fayda yükümlülüğü, plan varlıklarının (varsa) net gerçeğe uygun değeri üzerinden muhasebeleştirilir. Aktüeryal kazanç ve kayıplar ile geçmiş hizmet maliyetleri anında muhasebeleştirilir.

İşten çıkarma tazminatları, istihdam süresince değil, yalnızca işten çıkarma esnasında söz konusu olmaktadır. Bu tazminatlar, işten çıkarmaya ilişkin açık bir taahhüdün bulunduğu ve bu taahhüdün geri çekilemediği durumlarda, gider ve borç olarak muhasebeleştirilir.

Çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin olarak ayrılan karşılıkların bazı riskleri bulunur. İşverenin tanımlanmış fayda planı çerçevesindeki yükümlülüğü, faydaların hesaplanma yönteminden (genellikle gelecek dönemlerdeki maaş seviyeleri esas alınarak hesaplanmaktadır) ve fayda ödemelerini karşılamak amacıyla elde tutulan varlıkların performansından etkilenmektedir.

Fayda planlarının tanımlanmış katkı planı mı yoksa tanımlanmış fayda planı mı olduğunun belirlenmesinde, değerlendirmede bulunulması gerekmektedir. Bu noktada kullanılan temel varsayım, planın tanımlanmış fayda planı olduğu şeklindedir.

TMS 19'un temel özelliği; çalışanlarca sunulmuş bulunan hizmetler sonucunda ve tanımlanmış bir fayda planı çerçevesinde, çalışanlara işten ayrılma sonrası veya uzun vadeli faydalar sağlanmasına ilişkin yükümlülüğün borç olarak muhasebeleştirilmesini gerektirmesidir. Borcun tutarı; ölüm, çalışanların işten ayrılma oranları, emeklilik yaşı ve tarihi, plan varlıklarının getiri oranı, gelecekteki ücret ve fayda düzeyleri, sağlık yardımlarına ilişkin gelecekteki maliyetler ile iskonto oranı gibi varsayımlardan etkilenmektedir.

Ayrıca; temettü, ikramiye ve işten çıkarma tazminatlarından kaynaklanan yükümlülük tutarının ve işletmelerin gayri resmi uygulamalarından kaynaklanan çeşitli fayda yükümlülüklerinin belirlenmesi amacıyla, değerlendirmede bulunulması gerekmektedir.

## **TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması**

TMS 20, doğrudan işletmeye sağlanan devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesini ve işletmeye sunulan devlet yardımlarının açıklanmasını ele alır.

Devlet teşvikleri, belirli koşulların yerine getirilmesi karşılığında devletin muhtelif kaynaklarının işletmeye transfer edildiği işlemlerdir. Devlet teşvikleri, devlete olan borçlarda yapılan indirimleri ve devlet kredilerinden piyasa faiz oranının altında bir orandan faydalanmayı içerir. Devlet yardımları; belirli koşulları sağlayan işletmelere sağlanan faydalardır.

Devlet teşvikleri; teşviğin bağlı olduğu koşulların yerine getirileceği ve ilgili teşviğin elde edileceğine dair makul bir güvence olduğu durumlarda finansal tablolara yansıtılır. Parasal olmayan teşvikler ya gerçeğe uygun değerle muhasebeleştirilir ya da hem varlık hem de teşvik nominal değeriyle muhasebeleştirilir. Teşviğin edinilmiş olması, her zaman, teşvik için gerekli şartların kesin olarak sağlandığı (veya sağlanacağı) anlamına gelmez.

Devlet teşvikleri, telafi etmeleri amaçlanan maliyetlerle aynı dönemlerde kâr ya da zarar olarak muhasebeleştirilir. Başka bir deyişle, devlet teşvikleri doğrudan sermayede muhasebeleştirilmezler. Devlet teşviklerinin ilişkili olduğu, gelecekte katlanılması gereken bir maliyet bulunmadığı durumlarda, ilgili teşvik, elde edilebilir duruma gelmesiyle birlikte doğrudan kâr ya da zararda muhasebeleştirilir.

Varlıklara ilişkin devlet teşvikleri, başlangıçta, finansal durum tablosunda (bilançoda) ertelenmiş gelir ya da ilgili varlıklardan indirim olarak muhasebeleştirilir. Alınan teşvik, ilk muhasebeleştirme işlemi sonrasında, ilişkili bulunduğu varlığın yararlı ömrü boyunca, ertelenmiş gelir tutarları iptal edilmek veya ilgili dönemlerde teşvik tutarı kadar eksik amortisman ayrılmak suretiyle kâr ya da zararla ilişkilendirilir.

İade edilme gereği doğan devlet teşvikleri, geriye kalan ertelenmiş gelir tutarları ters kayıtla kapatılmak veya ilgili varlığın brüt defter değeri ve birikmiş amortismanları artırılmak suretiyle muhasebeleştirilir. Diğer durumlarda, yapılan geri ödeme gider olarak muhasebeleştirilir.

Devlet teşvik ve yardımlarına ilişkin açıklama hükümleri, işletme finansal tablolarının önceki dönemlerle ve diğer işletmelerle karşılaştırılmasını kolaylaştırmayı amaçlamaktadır.

Değerlendirme ve muhakemeyi gerektiren esas alan, işletmenin ilgili devlet yardımına ilişkin koşulları yerine getirip getiremeyeceğidir.

## TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri

İşletmenin yurt dışında faaliyetleri ya da yabancı para birimlerinde işlemleri olabilir veya işletme, finansal tablolarını yabancı bir para biriminde sunabilir. TMS 21, yabancı para birimindeki işlemlerin ve yurt dışındaki faaliyetlerin muhasebeleştirilmesinde ve finansal tabloların yabancı bir para birimine çevrilmesinde uygulanacak hükümleri içerir.

İşletme, finansal tablolarındaki kalemleri geçerli (işlevsel) para birimi ile ölçmek zorundadır. Geçerli (işlevsel) para birimi, işletmenin faaliyet gösterdiği temel ekonomik çevrenin para birimi olup, işlemlerin fiyatlarının belirlenmesinde kullanılır. Ancak işlemler bu para birimden gerçekleştirilmemiş olabilir.

Geçerli para biriminden farklı bir para biriminde yapılan işlemler, işlem tarihindeki geçerli (spot) kur üzerinden çevrilir.

Parasal varlıklar ve borçlar raporlama dönemi sonundaki geçerli (spot) kur (kapanış kuru) üzerinden; parasal olmayan kalemler ise tutarlarının (maliyet ya da gerçeğe uygun değer) belirlendiği tarihteki kur üzerinden çevrilir.

Parasal kalemlerden kaynaklanan kur farkları, oluştukları dönemde gelir ya da gider olarak muhasebeleştirilir. Ancak, yurt dışındaki faaliyeti ve raporlayan işletmeyi birlikte içeren finansal tablolarda (konsolide finansal tablolar gibi), yurt dışındaki faaliyetteki net yatırımın bir parçasını oluşturan parasal kalemlerden kaynaklanan kur farkları, net yatırım elden çıkarılıncaya kadar doğrudan özkaynaklarda muhasebeleştirilir. Bu tür kur farkları, net yatırım elden çıkarıldığında kâr ya da zararda yeniden sınıflandırılır ve elden çıkarmadan kaynaklanan kazanç veya zarar finansal tablolara yansıtılır.

TMS 21, işletmenin finansal tablolarını herhangi bir para biriminde sunmasına olanak tanımaktadır. Finansal tabloların sunulduğu para birimi, geçerli para biriminden farklıysa, varlıklar ve borçlar kapanış kurundan; gelir ve giderler ise işlemin gerçekleştiği tarihteki kurdan çevrilir. Bir döneme ait ortalama kur, söz konusu kurun işlem kurlarına oldukça yakın bir kur olması halinde kullanılabilir. Ortaya çıkan bütün kur farkları doğrudan özkaynaklarda muhasebeleştirilir.

İşletmenin geçerli para biriminin belirlenmesi için muhakeme gücünün kullanılması gerekebilir. Çok uluslu ve çeşitli alanlarda faaliyet göstermekte olan bir şirketler grubunda yer alan bireysel işletmelerin geçerli para birimleri birbirlerinden farklı olabilir. Bu tür durumlarda, bireysel işletmelerin finansal tabloları, konsolidasyon işleminin gerçekleştirilebilmesi için ortak bir para birimine çevrilir.

Geçerli para birimi, yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi olan işletme, finansal tablolarını “TMS 29 *Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama*” Standardı çerçevesinde yeniden düzenlemelidir. Bir başka para birimi geçerli para birimi olarak kabul edilmek suretiyle yeniden düzenleme işleminden kaçınılamaz.

Bu Standart, işletmenin yabancı para birimli işlemlerinin ve yurt dışındaki faaliyetlerinin finansal tablolara nasıl dahil edileceğine ve finansal tablolarda kullanılan para birimine nasıl çevrileceğine yönelik hükümler içerir.

## TMS 23 Borçlanma Maliyetleri

TMS 23, borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin ilkeleri ortaya koymaktadır. Borçlanma maliyetleri, borçlanmalara ilişkin olarak katlanılan faiz giderleri ile diğer maliyetleri içerir.

Bu Standart uyarınca, amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi uzun bir süreyi gerektiren varlıkların (özellikli varlık) elde edilmesi, inşası ve üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi gerekmektedir. Diğer borçlanma maliyetleri, oluştukları dönemde gider olarak muhasebeleştirilir.

Özellikli varlığın elde edilmesi, inşası ve üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri, özellikli varlıkla ilgili harcamaların hiç yapılmamış olması durumunda ortaya çıkmayacak olan maliyetlerdir. Söz konusu maliyetler, özellikli bir varlığın edinilmesine yönelik olarak yapılmış borçlanmalarda ortaya çıkan maliyetler olabileceği gibi; özellikli bir varlığın edinilmesine ilişkin olarak yapılan harcamaların, ağırlıklı ortalama borçlanma maliyeti oranı ile çarpılması suretiyle hesaplanan maliyet tutarı şeklinde de ortaya çıkabilir.

Borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine, varlığın geliştirilmesi (elde edilmesi, inşası veya üretimi) süresince devam edilir. İlgili varlık amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma geldiğinde, anılan işleme son verilir. Varlığın parçalar halinde tamamlandığı durumlarda, ilgili parçalar, kullanılmaları öngörülen duruma veya satışa hazır hale geldiklerinde, borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine son verilir.

Özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri, ilgili varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturur. Bu nedenle, söz konusu varlıklar amortismanına tabi tutulduğunda veya satıldığında, borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmiş olması, işletme kârını etkilemektedir.

## TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları

TMS 24, ilişkili tarafların niteliği ve işletmenin ilişkili taraflarla olan işlemleri hakkında açıklamalarda bulunulmasını gerektirir. Söz konusu açıklamalar, gerek konsolide finansal tablolar ve gerekse ana ortaklık, ortak girişimci ya da yatırımcının bireysel finansal tabloları için geçerlilik arz etmektedir. Adı geçen Standart, bunlar dışındaki işletmelerin finansal tabloları için de geçerlidir.

“TMS 24 *İlişkili Taraf Açıklamaları*” Standardı 2009 yılı içerisinde revize edilmiştir. Standardın yeni versiyonunda devletle ilişkili işletmeler açısından açıklama hükümleri sadeleştirilmiş ve ilişkili taraf tanımına açıklık getirilmiştir. Buna göre ilişkili taraf, finansal tablolarını hazırlayan işletmeyle ilişkili olan kişi veya işletmedir. Söz konusu tanıma ilişkin olarak Standartta şu açıklamalara yer verilmiştir:

(a) Bir kişi veya bu kişinin yakın ailesinin bir üyesinin,

- (i) Raporlayan işletme üzerinde kontrol veya müşterek kontrol gücüne sahip olması,
- (ii) Raporlayan işletme üzerinde önemli etkiye sahip olması,
- (iii) Raporlayan işletmenin veya raporlayan işletmenin bir ana ortaklığının kilit yönetici personelinin bir üyesi olması

durumunda söz konusu kişiler işletmeyle ilişkili sayılır.

(b) Bir işletme ile raporlayan işletmenin ilişkili sayılabilmesi ise aşağıdaki durumların varlığı halinde mümkün olur:

- (i) İşletme ve raporlayan işletmenin aynı grubun üyesi olması halinde,
- (ii) İşletmenin, diğer işletmenin iştiraki ya da iş ortaklığı olması halinde,
- (iii) Her iki işletmenin de aynı bir üçüncü tarafın iş ortaklığı olması halinde,
- (iv) İşletmelerden birinin üçüncü bir işletmenin iş ortaklığı olması ve diğer işletmenin söz konusu üçüncü işletmenin iştiraki olması halinde,
- (v) İşletmenin, raporlayan işletmenin ya da raporlayan işletmeyle ilişkili olan bir işletmenin çalışanlarına ilişkin olarak işten ayrılma sonrasında sağlanan fayda plânlarının olması halinde. Raporlayan işletmenin kendisinin böyle bir plânının olması halinde, sponsor olan işverenler de raporlayan işletme ile ilişkilidir.

(vi) İşletmenin (a) maddesinde tanımlanan bir kişi tarafından kontrol veya müştereken kontrol edilmesi halinde.

(vii) (a) maddesinin (i) bendinde tanımlanan bir kişinin işletme üzerinde önemli etkisinin bulunması veya söz konusu işletmenin (ya da bu işletmenin ana ortaklığının) kilit yönetici personelinin bir üyesi olması halinde.

İlişkili taraflarla olan ilişkiler, ticaret ve iş hayatının doğal bir parçasını oluşturur. İlişkili taraflarla olan ilişki, işletmelerin kâr veya zararı ile finansal durumunu etkileyebilir. İlişkili taraflar, ilişkili olmayan taraflarca gerçekleştirilmesi mümkün olmayan işlemleri gerçekleştirebilir. Bir işletmenin kâr veya zararı ile finansal durumu, ilişkili taraflarla herhangi bir işlem gerçekleşmemiş olsa bile, ilişkili taraflarla ilişkisinden etkilenebilir. Tek başına ilişkinin varlığı, işletme ile diğer taraflar arasındaki işlemlerin etkilenmesi için yeterli olabilir.

İlişkili taraf açıklamaları, bir işletmenin finansal durumu ile kâr veya zararının ilişkili tarafların varlığından ve bu taraflarla gerçekleştirilen işlemlerden etkilenme olasılığına dikkat çekmekte ve taahhütler dahil olmak üzere ilişkili taraflardan olan alacak ve borç bakiyelerinin finansal tabloları etkileyebileceğini öngörmektedir.

Standart, aşağıdakiler hakkında açıklamada bulunmayı gerektirir.

- İşletmenin bağlı ortaklıklarının, ana ortaklığının ve işletmenin nihai kontrol gücünü elinde bulunduran işletmenin adı,
- Kilit yönetici personele ödenen ücretin toplam tutarı ve bu ücreti oluşturan unsurların detayı.

İlişkili taraflarla yapılmış işlemler bulunması durumunda, her bir ilişkili taraf sınıfı itibarıyla aşağıdaki hususlarda açıklama yapılır:

- İlişkinin niteliği,
- Gerçekleştirilen işlemler ve mevcut bakiyelerin detayı.

Standardın revize edilmiş versiyonunda devletle ilişkili işletmelere kısmi muafiyet sağlanmıştır. Buna göre finansal tablo kullanıcıları açısından önemli nitelikte olan bilgilerin açıklanması halen zorunlu iken, elde edilmesi maliyetli olan ve kullanıcılar açısından değer teşkil etmeyen bilgilere ilişkin açıklama hükümleri çıkartılmıştır. Ancak söz konusu bilgilerin tek tek veya toplu şekilde önemli olması halinde açıklanması zorunludur.

TMS 24, ilişkili tarafla gerçekleştirilen işlemlerle ilgili olarak yapılması gereken açıklanmaları ele almaktadır. Anılan Standart, bu işlemlerin ölçülmesiyle ilgilenmez. İlişkili taraf işlemlerinin gerçeğe uygun değerinin açıklanması şart değildir.

İlişkili taraf işlemlerine ilişkin açıklamalarda, ilgili işlemin koşullarının piyasa şartlarında karşılıklı pazarlık ortamında gerçekleştirilen işlemlerin koşullarıyla aynı olduğuna yönelik belirlemelerde bulunulabilir. Ancak, bu açıklamanın doğruluğunu gösteren kanıtlar olmalıdır.

İlgili taraflar, iş ortaklarını, ortak girişimcileri ve işten ayrılma sonrası sağlanan faydaları kapsar.

Bu Standart, finansal durum ve faaliyet sonuçlarının ilişkili tarafların varlığından, bu taraflarla yapılan işlemlerden ve söz konusu işlemlere ilişkin mevcut bakiyelerden etkilenme olasılığının bulunmasına dayanır.

## TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama

TMS 26, emeklilik fayda planlarının finansal tablolarına uygulanır. Bu tür planlar zaman zaman “emeklilik planları” ya da “süper emeklilik planları” olarak adlandırılır. Emeklilik faydalarının (ve çalışanlara sağlanan diğer faydaların) işverenlerin finansal tablolarında muhasebeleştirilmesine yönelik işlemler ise, “TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar” Standardında düzenlenmektedir.

Emeklilik fayda planları, çalışanlara, hizmetlerinin sona ermesi aşamasında ya da sona ermesinden sonraki dönemlerde fayda sağlayan resmi ya da gayri resmi düzenlemelerdir. Söz konusu faydalar, yıllık maaş bağlanması, toplu ödeme ya da her ikisini de içerecek şekilde sağlanabilir. TMS 26, bir emeklilik fayda planını, şekli veya yapısı nasıl olursa olsun, işverenden ayrı raporlama yapan farklı bir işletme olarak dikkate alır.

Emeklilik fayda planları, tanımlanmış katkı planları veya tanımlanmış fayda planları niteliğinde olabilir. Tanımlanmış katkı planına ilişkin emeklilik faydaları, katkı payları ve yatırımlardan elde edilen kazançlara; tanımlanmış fayda planına ilişkin emeklilik faydaları ise, genellikle, çalışanların kazançlarına, hizmet sundukları yıllara ya da her iki unsura dayalı olarak belirlenir.

Finansal tablo kullanıcılarının, tanımlanmış katkı ve tanımlanmış fayda planlarına ilişkin bilgi gereksinimleri farklıdır. Bu nedenle TMS 26, emeklilik fayda planlarının her bir türü için farklı finansal raporlama hükümleri ortaya koymaktadır.

TMS 26, emeklilik fayda planlarına ilişkin yatırımların gerçeğe uygun değer üzerinden ölçümünü öngörmektedir.

Emeklilik fayda planına ilişkin beklenen ödemelerin bugünkü değeri, katılımcıların cari maaş düzeyleri ya da emekli olunacak zamana kadar öngörülen maaş düzeyleri dikkate alınarak ölçülebilir.

Emeklilik fayda planlarının, tanımlanmış katkı planları ya da tanımlanmış fayda planları olup olmadığının belirlenmesi için değerlendirilmede bulunulması gerekir. Bazı planlar, her iki planın da temel özelliklerini içerirler. Bu tür karma planlar, TMS 26 uyarınca tanımlanmış fayda planı olarak kabul edilir.

Tanımlanmış bir fayda planı, gereken tutardan fazla ya da eksik düzeyde fonlanmış olabilir. Emeklilik fayda planı raporu, taahhüt edilen faydaların nasıl finanse edileceğine ilişkin açıklamalar da içermelidir.

Emeklilik fayda planları, yatırımların piyasa değerindeki değişimlerden etkilenebilirler. Piyasa değerindeki değişimler, sağlanması öngörülen faydalar için elde tutulmakta olan net varlıkların değerini de etkiler. Bu durum, plana ilişkin yıllık raporda açıklama yapılmasını gerektirebilir.

## TMS 27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar

TMS 27, konsolide finansal tablolara ilişkin ilkeleri ortaya koymakta; ayrıca, bireysel finansal tabloların hazırlandığı durumlarda, bağlı ortaklıklardaki, müştereken kontrol edilen işletmelerdeki ve iştiraklerdeki yatırımların muhasebeleştirilmesi konularını ele almaktadır.

Bir veya daha fazla bağlı ortaklığa sahip işletmeler (ana ortaklıklar), konsolide finansal tablolar sunmak durumundadır. Bağılı ortaklık; adi ortaklıklar gibi tüzel kişiliği olmayan işletmeler de dahil olmak üzere, ana ortaklık tarafından kontrol edilen işletmedir. Konsolide finansal tablolar, ana ortaklığın kontrolündeki tüm işletmeleri kapsar ve tek bir işletmenin finansal tabloları gibi hazırlanıp sunulur.

Ana ortaklığın kendisinin bir başka işletme tarafından tamamen sahip olunan bir bağılı ortaklık niteliğinde olduğu (veya kısmen sahip olunan bir bağılı ortaklık niteliğinde olup, bu bağılı ortaklığın diğer ortaklarının, ana ortaklığın konsolide finansal tablo sunmaması hususunda bilgilendirildikleri ve bu hususa itiraz etmedikleri), menkul kıymetlerinin halka açık bir piyasada işlem görmediği ya da işlem görmek üzere olmadığı ve kendisine sahip olan ana ortaklığın halka açık finansal tablolarını TFRS'lerle uyumlu bir biçimde yayımladığı durumlarda, ilgili ana ortaklığın konsolide finansal tablo hazırlama zorunluluğu bulunmaz.

Kontrol, bir işletmenin faaliyetlerinden fayda sağlamak amacıyla söz konusu işletmenin finansal politikaları ile faaliyet politikalarını yönetme gücüdür. Ana ortaklığın diğer bir işletmedeki oy haklarının yarısından fazlasını elinde bulundurduğu durumlarda, kontrolün de bulunduğu kabul edilir. Bununla birlikte, kontrolün var olup olmadığının belirlenmesi, eldeki tüm bilgiler çerçevesinde bir değerlendirme yapılmasını gerektirir. Kontrol ayrıca, yatırımcının adi hisse senedine dönüştürülebilir finansal araçlara, oy haklarına ya da yönetim gücüne sahip olduğu durumlarda da ortaya çıkabilmektedir.

TMS 27 ayrıca, bir işletmenin diğer bir işletmeyi, oy haklarının yarısından fazlasına sahip olmadan da kontrol edebileceği durumları belirtmektedir. Azınlık paylarını elinde bulunduran bir işletme, oy haklarının çoğunluğuna sahip olmasını sağlayan herhangi bir resmi düzenleme bulunmasa dahi, diğer bir işletmeyi kontrol edebilir. Örneğin; yatırımların dağınık bir yapıya sahip olduğu ve diğer hissedarların, hisselerini, azınlık paylarını elinde bulunduranlardan daha fazla oya ulaşacak şekilde bir arada değerlendiremedikleri durumlarda, kontrol gücüne sahip olunabilir. Bu husus, zaman zaman "fiili (de facto) kontrol" olarak da adlandırılmaktadır.

TMS 27'nin, özel amaçlı işletmelerin konsolidasyonuna ilişkin açık ve kesin hükümleri bulunmamaktadır. Bu tür işletmeler, dar kapsamlı ve tam olarak belirlenmiş bir amacı yerine getirmek üzere ve genellikle yönetim kurulunun veya benzeri organların karar verme yetkilerini katı bir biçimde ve bazen de kalıcı olarak sınırlandıran yasal düzenlemeler çerçevesinde kurulurlar. "TMS Yorum 12 *Konsolidasyon – Özel Amaçlı İşletmeler*" Yorumu (TMS 27'nin Yorumu niteliğindedir), bir işletme ile özel amaçlı diğer bir işletme arasındaki ilişkinin özünün, söz konusu özel amaçlı işletmenin ilgili işletme tarafından kontrol edildiğini göstermesi durumunda, özel amaçlı işletmenin konsolide edileceğini açık bir şekilde ifade etmektedir. TMS Yorum 12, işletmenin, özel amaçlı bir işletme üzerinde hangi durumlarda kontrolünün bulunduğunu gösteren belirtileri ortaya koymaktadır.

Ana ortaklığın, bağlı ortaklığın tamamından daha düşük bir payına sahip olması durumunda, kontrol gücü olmayan pay (azınlık payı) mevcut demektir. Kontrol gücü olmayan pay (azınlık payı), bağlı ortaklığın, doğrudan ya da dolaylı olarak ana ortaklık ile ilişkilendirilemeyen özkaynağıdır. Bu pay, konsolide finansal durum tablosunda (bilançoda), ana ortaklık hissedarlarının payından ayrı bir biçimde özkaynaklar içerisinde raporlanır.

Bazı bölgelerde yatırımcı, konsolide finansal tablolarının yanı sıra, bireysel finansal tablolar da sunmak durumundadır.

Bireysel finansal tabloların hazırlanması durumunda TMS 27, bağlı ortaklıklardaki, müştereken kontrol edilen işletmelerdeki ve iştiraklerdeki "satış amaçlı elde tutulan" olarak sınıflandırılmayan yatırımların ya maliyet değeri üzerinden ya da "TMS 39 *Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme*" Standardı ve "TFRS 9 *Finansal Araçlar*" Standardı uyarınca muhasebeleştirilmesini gerekli kılmaktadır. Aynı yöntem, belirli bir varlık sınıfındaki tüm yatırımlara tutarlı olarak uygulanır. "Satış amaçlı elde tutulan" olarak sınıflandırılan yatırımlar ise TFRS 5 uyarınca muhasebeleştirilir.

Kontrolün bulunup bulunmadığının belirlenmesi amacıyla, eldeki tüm bilgiler çerçevesinde bir değerlendirmede bulunulması gerekmektedir.

TMS 27, risk sermayesi (girişim sermayesi) kuruluşları, yatırım fonları, tröstler ve benzeri işletmeler de dahil olmak üzere bütün işletmeler için geçerlidir.

Bir bağlı ortaklık, faaliyet konusunun grup içerisindeki diğer işletmelerin faaliyet konularından farklı olması dolayısıyla konsolidasyon kapsamı dışında bırakılmamalıdır.

Ana ortaklık ile bağlı ortaklığın raporlama tarihlerinin farklı olması durumunda, konsolidasyon amacıyla, genellikle bağlı ortaklık tarafından, ana ortaklığın finansal tabloları ile aynı tarihli ilave finansal tablolar hazırlanır.

Konsolide finansal tablolarda tek tip muhasebe politikaları kullanılmalıdır.

## TMS 28 İştiraklerdeki Yatırımlar

İştirak, yatırımcı işletmenin, üzerinde önemli etkisinin bulunduğu işletmedir.

Önemli etki, yatırım yapılan işletmenin finansal politikaları ile faaliyet politikalarına ilişkin kararlarına katılma gücüdür. Söz konusu katılım gücü, bağlı ortaklığın göstergesi niteliğindeki “kontrol” ya da iş ortaklığındaki payın göstergesi niteliğindeki “müşterek kontrol”den farklı bir anlam taşır.

Yatırım yapılan işletmenin oy hakkının %20'sini ya da daha fazlasını elinde bulunduran bir yatırımcının, yatırım yapılan işletme üzerinde önemli etkisinin bulunduğuna yönelik aksi ispat edilebilir bir karine mevcuttur. Bununla birlikte, yatırımcının yatırım yapılan işletme üzerindeki etki derecesini belirlemek amacıyla, eldeki bütün bilgiler çerçevesinde bir değerlendirmenin yapılması gerekir. Örneğin; yatırımcı işletme, yatırım yapılan işletmenin oy hakkının %20'sinden daha azına sahip olduğunda dahi, yönetim kurulunda temsil, temettü dağıtımına ilişkin alınan kararlara katılım da dahil olmak üzere politika belirleme sürecine katılım, yatırımcı ile yatırım yapılan işletme arasındaki önemli bazı işlemlerin gerçekleştirilmesi şeklinde ortaya çıkan yakın bir ilişki, işletmeler arası yönetici personel değişimi ya da işletme için gerekli temel teknik bilginin sağlanması gibi faktörler dolayısıyla, yatırım yapılan işletme üzerinde önemli bir etkiye sahip olabilir.

İştirakler, özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilir. Özkaynak yöntemi; yatırımın başlangıçta elde etme maliyeti üzerinden muhasebeleştirilmesini, daha sonra bu tutarın, yatırım yapılan iştirakin net varlıklarından yatırımcı işletmenin payına düşen kısmı yansıtacak şekilde düzeltilmesini kapsar. Yatırımcı işletmenin, iştirakin kâr ya da zararı üzerindeki payı, kapsamlı gelir tablosunda tek bir kalemde raporlanır. Finansal durum tablosunda (bilançoda) ise, yatırımla ilgili olarak tek bir düzeltme kalemi bulunur.

İştirakin zarar ettiği durumlarda, yatırımcı işletme, özkaynak yöntemi uyarınca yatırımının defter değerini azaltır. Özkaynak yönteminin uygulanmasına, yatırımın değeri sıfıra indirilinceye kadar devam edilir. Yatırım, sadece iştirakteki payları değil; bazı uzun vadeli alacaklar gibi özkaynak dışı payları da kapsar.

Özkaynak yönteminin uygulanmasına ilişkin olarak, aşağıda belirtilen muafiyetler bulunmaktadır:

- Risk sermayesi (girişim sermayesi) kuruluşları, yatırım fonları, tröstler ve benzeri işletmeler tarafından elde bulundurulmuş ve ilk muhasebeleştirme sırasında “TMS 39 *Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme*” Standardı ile “IFRS 9 *Finansal*

*Araçlar*” Standardı uyarınca gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan olarak veya alım satım amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan iştirak yatırımları. Bu tür durumlarda, söz konusu yatırımların gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişimler, değişimin gerçekleştiği dönemde kâr ya da zarara yansıtılır.

- Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan ve “TFRS 5 *Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler*” Standardı uyarınca muhasebeleştirilen yatırımlar.
- Yatırımcının kendisinin bir başka işletme tarafından tamamen sahip olunan bir bağlı ortaklık niteliğinde olduğu (veya bir başka işletme tarafından kısmen sahip olunan bir bağlı ortaklık niteliğinde olup, diğer ortakların özkaynak yönteminin uygulanmayacağı hususunda bilgilendirildikleri ve bu duruma itiraz etmedikleri), işletmenin menkul kıymetlerinin halka açık bir piyasada işlem görmediği ya da işlem görmek üzere olmadığı, işletmenin ana ortaklığının finansal tablolarının TFRS’lerle uyumlu olduğu durumlar.

Yatırımcı, iştiraklerdeki yatırımlarını özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirdiği finansal tablolara ilaveten bireysel finansal tablolar da hazırladığında, iştiraklerini, söz konusu bireysel finansal tablolarında maliyet değeri üzerinden ya da TMS 39 ve TFRS 9 uyarınca muhasebeleştirir.

Yatırımcının, yatırım yapılan işletme üzerinde önemli etkiye sahip olup olmadığının belirlenmesinde, eldeki tüm bilgiler çerçevesinde kapsamlı bir değerlendirme yapılması gerekir. Uzun vadeli ağır kısıtlamalar dolayısıyla iştirakin yatırımcıya fon transfer etme olanağının azaldığı durumlar, özkaynak yönteminin uygulanması zorunluluğunu ortadan kaldırmaz. Ancak yatırımcı, diğer faktörlerle birlikte, bu tür kısıtlamaların, kendisinin yatırım yapılan işletme üzerinde önemli etkiye sahip olmadığını gösterip göstermediğine dikkat etmelidir.

## TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama

TMS 29, geçerli (işlevsel) para birimi yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi olan işletmeler için geçerlidir.

Geçerli (işlevsel) para birimi, işletmenin faaliyet gösterdiği temel ekonomik çevrenin para birimidir. Bu Standart, yüksek enflasyonu tanımlamamaktadır. Bir fiyat endeksine bağlanmış faiz oranı, fiyat ve ücret düzeyi ile son üç yılın kümülatif enflasyon oranının % 100'e yaklaşması ya da söz konusu oranı aşması gibi faktörler, yüksek enflasyonun varlığına işaret eder.

Karşılaştırmalı bilgi içeren finansal tablolar, raporlama dönemi sonu itibariyle cari ölçüm birimi üzerinden ifade edilmelidir. Para biriminin cari değere göre düzeltilmesi, genel bir fiyat endeksi kullanılarak yapılır. Net parasal pozisyonda meydana gelen kazanç veya kayıp, dönem kâr veya zararına dahil edilmeli ve ayrı olarak raporlanmalıdır.

İşletmeler, finansal tablolarının enflasyona göre düzeltilmiş olduğunu; düzeltme işlemi için kullanılan fiyat endeksini ve finansal tabloların tarihi maliyet ya da cari maliyet esaslarından hangisi uyarınca hazırlandığını açıklamak zorundadır.

Faaliyet sonuçları ve finansal performans, geçerli para birimi üzerinden ölçülmelidir. Bununla birlikte, düzeltme işlemi sonrasında, faaliyet sonuçları ve finansal performans, TMS 21 hükümleri uyarınca herhangi bir para birimine çevrilme suretiyle farklı bir para birimi üzerinden de sunulabilir.

Faaliyet sonuçlarının ve finansal durumun, düzeltme yapılmaksızın yüksek enflasyonlu bir ekonominin geçerli para birimi üzerinden ölçülmesi faydalı olmaz. Çünkü paranın satın alma gücü, farklı zamanlardaki (bazen aynı yıl içindeki) işlemlere ait tutarların karşılaştırmasının hatalı olmasına neden olacak düzeyde düşebilmektedir.

Geçerli para birimi yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi olan işletmelerin, ölçüm amacıyla istikrarlı bir para birimi kullanmayı seçerek düzeltme yapmaktan kaçınmalarına izin verilmez.

Bazı durumlarda, işletmenin geçerli para biriminin belirlenmesi aşamasında profesyonel bir değerlendirme yapılması gerekebilmektedir. Profesyonel bir değerlendirme ayrıca, bir ekonominin yüksek enflasyonlu olup olmadığının belirlenmesinde de gerekebilmektedir.

Birden fazla fiyat endeksi bulunduğu, finansal tablolar, satın alma gücündeki genel değişimleri yansıtan genel fiyat endeksi kullanılarak düzeltilmelidir.

## TMS 31 İş Ortaklıklarındaki Paylar

İş ortaklığının temelinde, ekonomik bir faaliyet üzerindeki müşterek kontrolü ihtiva eden, sözleşmeye dayalı bir anlaşma bulunur.

Müşterek kontrolün, yalnızca, iş ortaklığının ekonomik faaliyetine ilişkin stratejik, finansal ve operasyonel kararların, tüm girişimcilerin oy birliği ile alındığı durumlarda var olduğu kabul edilir. Bununla birlikte, ortak girişimcilerden biri, diğer ortak girişimciler tarafından üzerinde uzlaşmaya varılan faaliyet politikaları ile stratejik ve finansal politikalar çerçevesinde hareket eden, iş ortaklığının işletmecisi veya yöneticisi konumunda bulunabilir. İş ortaklıkları; müştereken kontrol edilen faaliyetleri, müştereken kontrol edilen varlıkları ve müştereken kontrol edilen işletmeleri kapsar.

Müştereken kontrol edilen bir faaliyette ortak girişimci, iş ortaklığında kendi varlıklarını kullanmaktadır. Dolayısıyla, üzerinde kontrolü bulunduğundan, söz konusu varlıkları kendi finansal tablolarında muhasebeleştirmeye devam eder. Ayrıca ortak girişimci, üstlendiği yükümlülükler ve katlandığı giderler ile iş ortaklığı tarafından gerçekleştirilen satışlardan kendine düşen gelir payını da kayıtlarında gösterir.

Müştereken kontrol edilen varlıklardaki paya ilişkin olarak, ortak girişimci, müştereken kontrol edilen varlıklardaki payını kendi finansal tablolarında muhasebeleştirir. Ortak girişimci ayrıca, diğer girişimcilerle müştereken üstlenilen yükümlülüklerdeki ve katlanılan giderlerdeki payını, üstlendiği diğer yükümlülükleri ve katlandığı diğer giderleri ve iş ortaklığının ürününün kendine ait kısmının satışından veya kullanımından elde edilen gelirleri de muhasebeleştirir.

Ortak girişimci, müştereken kontrol edilen bir işletmedeki payını, oransal konsolidasyon ya da özkaynak yöntemlerinden birini kullanmak suretiyle muhasebeleştirir.

Oransal konsolidasyon ya da özkaynak yöntemlerinin uygulanmasına ilişkin olarak aşağıda belirtilen muafiyetler bulunmaktadır:

- Risk sermayesi (girişim sermayesi) kuruluşları, yatırım fonları, tröstler ve benzeri işletmeler tarafından elde bulundurulmuş ve ilk muhasebeleştirme sırasında "TMS 39 *Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme*" Standardı ile "TFRS 9 *Finansal Araçlar*" Standardı uyarınca gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan olarak veya alım satım amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan müştereken kontrol edilen işletmelerdeki yatırımlar. Bu tür durumlarda, söz konusu yatırımların gerçeğe

uygun değerinde meydana gelen değişimler, değişimin geręekleştięi dönemde kâr ya da zarara yansıtılır.

- Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan ve “TFRS 5 *Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler*” Standardı uyarınca muhasebeleştirilen yatırımlar.
- Ortak girişimcinin kendisinin bir başka işletme tarafından tamamen sahip olunan bir bağlı ortaklık niteliğinde olduğu (veya bir başka işletme tarafından kısmen sahip olunan bir bağlı ortaklık niteliğinde olup, diğer ortakların oransal konsolidasyon ya da özkaynak yönteminin uygulanmayacağı hususunda bilgilendirildikleri ve bu duruma itiraz etmedikleri), işletmenin menkul kıymetlerinin halka açık bir piyasada işlem görmediği ya da işlem görmek üzere olmadığı, işletmenin ana ortaklığının finansal tablolarının TFRS’lerle uyumlu olduğu durumlar.

Yatırımcıların, yatırım yapılan işletme üzerinde müşterek kontrole sahip olup olmadıklarının belirlenmesinde, eldeki tüm bilgiler çerçevesinde kapsamlı bir değerlendirmede bulunmaları gerekir.

Ortak girişimci, müşterek kontrolün kalmadığını işaret eden diğer faktörleri de göz önünde bulundurmak suretiyle, iş ortaklığının, kendisine fon aktarma kabiliyetini azaltabilecek uzun vadeli önemli kısıtlamalar bulunup bulunmadığına dikkat etmelidir.

## TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum

TMS 32, finansal araçların sunumuna ilişkin ilkeleri ortaya koymaktadır. Finansal araçların muhasebeleştirilmesi ve ölçümüne ilişkin hususlar “TMS 39 *Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme*” Standardı ile “TFRS 9 *Finansal Araçlar*” Standardında; açıklama hükümleri ise “TFRS 7 *Finansal Araçlar: Açıklamalar*” Standardında ele alınmaktadır.

Finansal araçlar, sunum açısından, finansal varlık, finansal borç ve özkaynağa dayalı finansal araç olarak sınıflandırılır. Finansal borç ile özkaynak arasındaki farklılık, nakit (veya diğer bazı finansal varlıklar) verme yükümlülüğünün bulunup bulunmamasından kaynaklanır. Ancak, bu konuda bazı istisnalar mevcuttur. İşlemin, ihraççının kendi hisseleri vasıtasıyla gerçekleştirilmesi durumunda, yapılacak sınıflandırma, ihraç edilecek hisselerin sabit ya da değişken sayıda olup olmamasına göre değişecektir.

Dönüştürülebilir bono gibi bir bileşik finansal araç, özkaynak ve borç bileşenlerine ayrılır. Bu tür bir finansal araç ihraç edildiğinde, söz konusu finansal aracın özkaynak bileşeni, bileşik finansal aracın gerçeğe uygun değeri ile borç bileşeninin gerçeğe uygun değeri arasındaki fark şeklinde ölçülür.

Finansal varlıklar ve finansal borçlar, yalnızca, işletmenin, muhasebeleştirilen tutarları netleştirme konusunda yasal bir hakkı bulunduğu ve net esasa göre ödeme yapma ya da varlığı edinme ve borcu ödeme işlemlerini eş zamanlı olarak gerçekleştirme niyeti bulunduğu netleştirilir.

Bazı finansal araçlar, yasal açıdan özkaynak görünümünde olmalarına rağmen, özleri itibarıyla borç niteliğindedirler ve TMS 32'ye tabidirler. Örneğin; istisnalar mevcut olmakla birlikte, geri ödeme zorunluluğu bulunan paylar ve bir yatırım fonu üzerinde sahip olunan itfa edilebilir veya nakit karşılığında fona iade edilebilir nitelikteki paylar, borç olarak sınıflandırılır.

Finansal aracın finansal borç ya da özkaynak olarak sınıflandırılması, finansal araca ilişkin faiz, temettü, kayıp ve kazançların, gelir veya gider ya da özkaynakta meydana gelen değişim şeklinde değerlendirilmesini de belirlemektedir. Borç olarak sınıflandırılan paylardan kaynaklanan temettüleri, gider olarak muhasebeleştirilir ve kâr ya da zararı etkiler.

### TMS 33 Hisse Başına Kazanç

TMS 33, hisse başına kazancın hesaplanmasını ve sunumunu düzenlemektedir. Bu standart, adi hisse senetleri veya potansiyel hisse senetleri (hisse senedine dönüştürülebilen finansal araçlar, opsiyonlar ve hisse alım hakkı veren finansal araçlar gibi) borsalarda işlem gören işletmeler için geçerlidir.

İşletmeler, adi hisse başına kazanç ile sulandırılmış hisse başına kazancı kapsamlı gelir tablosunda eşit öncelik ve önemde sunmaya özen göstermelidir. Konsolide finansal tablolarda yer verilen hisse başına kazanç tutarları, konsolide kar ya da zarar tutarının ana ortaklığın adi hisse senetlerini elinde bulunduran pay sahiplerine isabet eden kısmını gösterir.

Sulandırma, gerekli koşulların oluşması nedeniyle, dönüştürülebilir araçların dönüştürüldüğünün, opsiyon veya hisse alım hakkı veren araçların kullanıldığının veya yeni adi hisse senetlerinin ihraç edildiğinin varsayılması sonucunda hisse başına kazanç tutarının azalması veya hisse başına zarar tutarının artması durumunu ifade eder.

Sürdürülen faaliyetlerden kaynaklanan kar ya da zararı da açıklayan işletmeler, adi hisse başına kazanç ve sulandırılmış hisse başına kazanç tutarlarını, sürdürülen faaliyetler itibariyle ayrıca raporlamalıdır. Durdurulan bir faaliyeti bulunan işletmeler, ilgili durdurulan faaliyete ilişkin adi hisse başına kazanç tutarı ile sulandırılmış hisse başına kazanç tutarını kapsamlı gelir tablosunda ya da dipnotlarda açıklamak zorundadır.

TMS 33, adi hisse başına kazancın ve sulandırılmış hisse başına kazancın hesaplanmasında kullanılan oranın paydasında (dönemin adi hisse senedi sayısının ağırlıklı ortalaması) ve payında (kazançlar) yer alacak tutarların tespitine yönelik esasları ortaya koyar. Bu esaslar, adi hisse başına kazancın ve sulandırılmış hisse başına kazancın ilerleyen zamanlarda önceki tutarlarla daha doğru bir biçimde karşılaştırılabilmesini sağlar.

Benzer işlem ve faaliyetlerde bulunun iki ayrı işletmenin kazançları, muhasebe politikalarındaki farklılık nedeniyle birbirinden farklı olabilir. Bu farklılıklar, adi hisse başına kazancın hesaplanması sırasında düzeltilmez.

Adi hisse başına kazancın ve de sulandırılmış hisse başına kazancın hesaplanmasında kullanılan paydalar; yıl içindeki gerçekleştirilen yeni hisse senedi ihraçlarından, hisse senedine dönüştürülebilir finansal araçların dönüştürülmesi sonrasında ihraç edilen hisse senetlerinden, koşullu olarak ihraç edilebilen veya iade edilebilen hisse senetlerinden,

bedelsiz hisse senetlerinden, hisse senedinin bölünmesi ve hisselerin birleştirilmesi işlemlerinden, opsiyonların ve hisse alma hakkı veren finansal araçların kullanımından, hisse senetleri ile ödenebilen sözleşmeler ve işletmenin kendi hisselerini geri satın almasını gerektiren (yazılı satış opsiyonu) sözleşmelerden etkilenebilir.

Adi hisse başına kazancın ve sulandırılmış hisse başına kazancın hesaplanmasında kullanılan payların, ana ortaklığın adi hisse senetlerini elinde bulunduran pay sahiplerine isabet eden kar ya da zararlarla mutabakatı sağlanır. Benzer şekilde, adi hisse başına kazancın ve sulandırılmış hisse başına kazancın hesaplanmasında kullanılan paydaların da birbirleri ile mutabakatı sağlanır.

Adi hisse başına kazanç, finansal tabloların analizinde önemli bir ölçüdür. Fiyat/kazanç oranlarının hesaplanmasında ve bunun gibi birçok değerlendirme işleminde kullanılır.

Sulandırılmış hisse başına kazancın hesaplanmasında, sadece, hisse sayısındaki potansiyel değişimlerden hisse başına kazancın azalmasına sebep olabilecek olanlar dikkate alınır. Hisse başına kazancı arttıracı potansiyel değişimler dikkate alınmaz.

Yönetim, hisse başına kazancın unsurlarını iyi kavramalı ve yıllık finansal tablolarla birlikte yayımladığı yorum ve açıklamalarda, hisse başına kazanç tutarları ile bu tutarlarda oluşan değişimlere ilişkin değerlendirmelerde bulunmalıdır.

İşlemler ve sözleşmeler, adi hisse başına kazanç ile sulandırılmış hisse başına kazancı etkileyebilir.

Bu Standart, farklı işletmelerin aynı raporlama dönemindeki ve aynı işletmenin farklı raporlama dönemlerindeki performanslarının daha iyi karşılaştırılabilmesi amacıyla, hisse başına kazançların nasıl belirlenmesi ve sunulması gerektiğini ele almaktadır.

## TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama

Ara dönem finansal raporu, bir mali yıldan daha kısa bir süreyi kapsayan döneme ilişkin tam ya da özet finansal tablolar setini ifade eder.

TMS 34, hangi işletmelerin ara dönem finansal rapor yayımlaması gerektiğini belirlemez. Bu husus, genelde, sermaye piyasalarına ilişkin düzenlemelerin konusunu oluşturur. Ara dönem finansal raporlama yapıldığı durumlarda, bu Standart uygulanır.

TMS 34, ara dönem finansal raporların asgari düzeyde sahip olmaları gereken içeriği göstermekte; ara dönem finansal tablolarda uygulanacak muhasebeleştirme ve ölçüm esaslarını belirlemektedir.

Ara dönem finansal tabloları, asgari olarak; finansal durum tablosu, kapsamlı gelir tablosu, nakit akış tablosu, özkaynak değişim tablosu ve seçilmiş dipnotları da içeren özet bir finansal tablolar setinden oluşur. Genellikle, işletmenin en yakın tarihli yıllık finansal tablolarında mevcut olan bilgilerin, ara dönem tablolarında tekrar edilmek yerine güncellenerek sunulması istenmektedir. Ara dönem finansal tabloları, en son yıllık raporlama döneminin sonundan itibaren ortaya çıkan değişimleri gösterir.

Ara dönem finansal tablolarında, en yakın tarihli yıllık finansal tablolarda uygulanan politikalarla aynı muhasebe politikaları uygulanır. Ara dönem raporlamada varlıklar ve borçlar, raporlama dönemi başlangıcından itibaren elde edilen bilgilere dayalı olarak muhasebeleştirilir ve ölçülür. Yıllık finansal tablolar ile ara dönem finansal tablolarının ağırlıklı olarak tahminlere dayandığı durumlarda, ilgili tahmin yöntemlerinin, ara dönem finansal tabloların hazırlanması aşamasında, genellikle, yıllık finansal tabloların hazırlanması aşamasındakine kıyasla daha çok kullanılması gerekmektedir.

Zamanında gerçekleştirilen ve güvenilir nitelikteki ara dönem finansal raporlama, işletmelerin finansal performans ve nakit akışları ile finansal durumuna ilişkin önemli bilgiler sağlar.

İşletme yönetimi, ara dönem faaliyetlerinin mevsimsel veya dönemsel niteliği konusunda açıklamada bulunduğu, işletmenin durumu, ara dönem finansal tablo kullanıcıları tarafından daha iyi anlaşılır.

## TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü

Bir varlık, finansal tablolarda, kullanım ya da satış işlemi sonucunda geri kazanılabilecek olan tutarından daha yüksek olan bir değerden izlenmemelidir. Defter değerinin geri kazanılabilir tutarı aşması durumunda varlık, değer düşüklüğüne uğramış demektir. Bu tür durumlarda işletmeler, varlığın defter değerini geri kazanılabilir tutarına indirmek ve değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirmek durumundadırlar. Bu Standart ayrıca, “nakit yaratan birimler” olarak bilinen varlık grupları açısından da geçerlidir. Sınırsız yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar, henüz kullanıma hazır olmayan maddi olmayan duran varlıklar ve şirket birleşmesi sırasında edinilen şerefiye gibi varlıkların geri kazanılabilir tutarları her yıl yeniden değerlendirilmelidir. Diğer varlıkların geri kazanılabilir tutarları, varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğine ilişkin bir belirtinin bulunduğu durumlarda değerlendirilir.

Geri kazanılabilir tutar, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer ile varlığın kullanım değerinden yüksek olanıdır. Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer, karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli taraflar arasında ortaya çıkan satış fiyatından, elden çıkarma maliyetlerinin düşülmesi suretiyle bulunan değerdir.

Bir varlığın kullanım değeri; mevcut koşullarda varlıktan elde edilmesi beklenen gelecekteki nakit akışlarının, uygun bir vergi öncesi iskonto oranı kullanılmak suretiyle bugüne indirgenen değeridir. Bazen varlığın kullanım değeri belirlenemeyebilir. Böyle bir durumda, geri kazanılabilir tutar, bağımsız nakit akışları yaratan en küçük varlık grubu (nakit yaratan birim) açısından belirlenir. Şerefiyenin değer düşüklüğü, şerefiyenin dağıtıldığı nakit yaratan birim(ler)in geri kazanılabilir tutar(lar)ı dikkate alınmak suretiyle değerlendirilir.

Değer düşüklüğü zararı, “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar” veya “TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar” Standardı uyarınca yeniden değerlendirme değer azalışı olarak dikkate alınmadıkça, doğrudan kapsamlı gelir tablosunda muhasebeleştirilir. Varlığın (ya da nakit yaratan birimin) defter değeri azaltılır. Nakit yaratan bir birimde öncelikle şerefiye azaltılır; sonrasında ise diğer varlıklar oransal olarak azaltılır. Amortisman tutarı (itfa payı); varlığın düzeltilmiş defter değerinin, geriye kalan yararlı ömrüne dağıtılmasını sağlamak amacıyla gelecek dönemlerde düzeltilir.

Şerefiyeye ilişkin değer düşüklüğü zararı hiçbir zaman iptal edilmez. Diğer varlıklar açısından ise, değer düşüklüğü zararına neden olan koşullar ortadan kalktığında, söz konusu değer düşüklüğü, ilgili varlık TMS 16 veya TMS 38 uyarınca yeniden değerlendirilmiş

tutarı üzerinden izlenmediği sürece, kapsamlı gelir tablosunda iptal edilir. İptal durumunda varlığın defter değeri artırılır; ancak artırılan defter değeri, önceki yıllarda ilgili varlığa ilişkin herhangi bir değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmediği durumdaki defter değerini aşamaz. Amortisman tutarı (itfa payı) gelecek dönemlerde düzeltilir.

Varlığın piyasa değerinde meydana gelen azalmalar, teknolojiye ve piyasada meydana gelen gelişmeler, ekonomik veya hukuki çevrelerde ortaya çıkan olumsuz değişiklikler, piyasa faiz oranlarındaki artışlar, işletmenin piyasa değerinin net varlık değerinden düşük olması, varlığın değer yitirmesi veya hasara uğramış olması, faaliyetlerin durdurulmasına veya yeniden yapılandırılmasına ilişkin planlar veya beklenen getiri ile karşılaştırıldığında varlığın performansının düşük olması gibi faktörler, değer düşüklüğünün meydana geldiğini gösterebilmektedir.

Bir varlığın kullanım değerinin tahmin edilmesi, profesyonel değerlendirmelerde bulunmayı gerektirmektedir. Değerlemede kullanılan veriler, imkân olduğu sürece, piyasa tarafından belirlenen (piyasadan elde edilen) veriler olmalıdır.

Sınırsız yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıkları ve şerefliyi de içeren nakit yaratan birimlerin geri kazanılabilir tutarını ölçmede kullanılan kilit varsayımlar ve tahminler ile söz konusu kilit varsayımlardaki olası değişikliklerin olumsuz etkilerinin açıklanması gerekir.

## TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar

Bu Standart, karşılıklar ve koşullu borçlar arasındaki farkları ortaya koymaktadır. Karşılık, raporlama dönemi sonu itibariyle, yükümlülüğü yerine getirmek üzere ödenmesi gereken en muhtemel tutar olarak finansal durum tablosuna yansıtılır.

Koşullu borçlara ilişkin olarak finansal durum tablosunda herhangi bir muhasebeleştirme işlemi yapılmaz. Bununla birlikte, koşullu borçlara ilişkin olarak işletmeden kaynak çıkışı olasılığı çok düşük olmadığı sürece, dipnotlarda açıklama yapılır.

### Karşılıklar

Karşılıklar, gerçekleşme zamanı veya tutarı belli olmayan borçlardır. Söz konusu borç, hukuki ya da zımni kabulden doğan bir yükümlülük niteliğinde olabilir. Zımni kabulden doğan yükümlülükler, işletmenin geçmiş uygulamaları, yayımlamış olduğu politikaları veya açıklamalarıyla belirli sorumlulukları üstleneceğini diğer şahıslara taahhüt ettiği ve bunun sonucunda, sözü edilen sorumlulukları yerine getireceği konusunda diğer şahıslar nezdinde geçerli bir beklenti yaratması sonucunda ortaya çıkan yükümlülüklerdir. Karşılıklara örnek olarak, garanti yükümlülükleri, kirletilmiş bir arazinin temizlenmesine veya tesislerin onarılmasına yönelik hukuki ya da zımni kabulden doğan yükümlülükler ve satıcıların müşterilerine paralarını iade etme politikaları gösterilebilir.

Karşılık, raporlama döneminin sonu itibariyle (*bilanço tarihinde*) yükümlülüğün yerine getirilmesi ya da üçüncü kişilere devredilmesi durumunda işletmenin ödemesi gerekecek olan tutar üzerinden ölçülür. Karşılık olarak finansal tablolara yansıtılacak tutarın belirlenmesi aşamasında, riskler ve belirsizlikler de dikkate alınmalı; ayrıca, paranın zaman değerinin etkisinin önemli olduğu durumlarda, karşılık bugünkü değerine indirgenmelidir.

TMS 37, aşağıda belirtilen üç özellikli duruma ilişkin muhasebeleştirme ve ölçüm esaslarını açıklamaktadır:

- Gelecekteki faaliyet zararları – Raporlama dönemi sonu itibariyle mevcut bir yükümlülük söz konusu olmayacağından, karşılık ayrılmaz.
- Ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmeler, karşılık ayrılmasına neden olur.
- Yeniden yapılandırma maliyetlerine ilişkin karşılık, yalnızca işletmenin zımni kabulden doğan bir yükümlülüğünün bulunması durumunda ayrılır – Kapsamlı yeniden yapılandırmaya ilişkin planın temel özellikleri, söz konusu plandan etkilenenlere duyurulur.

## **Koşullu Borçlar**

Koşullu borçlar, işletmenin tam anlamıyla kontrolünde olmayan ve belirsizlik taşıyan birtakım olayların gelecekte gerçekleşip gerçekleşmemesine bağlı olarak mevcudiyetleri teyit edilecek olan muhtemel yükümlülüklerdir. Yerine getirilmelerinin gerekmeyeceği öngörülen (işletmeden ekonomik fayda çıkışına neden olmayacağı tahmin edilen) veya tutarları yeterince güvenilir bir biçimde ölçülemediği için muhasebeleştirilmeyen yükümlülükler de koşullu borçlar arasında yer alır. İşletmenin herhangi bir hatasının bulunup bulunmadığının kesin olmadığı durumlarda, işletmeye karşı açılacak dava, koşullu borçlara örnek olarak gösterilebilir.

## **Koşullu Varlıklar**

Koşullu varlıklar, işletmenin tam anlamıyla kontrolünde bulunmayan ve belirsizlik taşıyan birtakım olayların gelecekte gerçekleşip gerçekleşmemesine bağlı olarak mevcudiyetleri teyit edilecek olan muhtemel varlıklardır. Söz konusu varlıklar finansal durum tablosuna yansıtılmaz; işletmeye ekonomik fayda girişinin gerçekleşme olasılığı yüksek olduğunda, dipnotlarda açıklanır. Bununla birlikte, ekonomik fayda girişinin neredeyse kesin hale gelmesi durumunda, söz konusu varlık artık koşullu bir varlık olarak değerlendirilmez ve finansal tablolara yansıtılır.

TMS 37, karşılıkların finansal tablolara yansıtılabileceği durumları sınırlandırmaktadır. Bu Standart, gelecekte gerçekleşme olasılığı bulunan bir olay için karşılık ayrılmasına izin vermemektedir. Karşılık ayrılabilmesi için, raporlama dönemi sonu itibariyle mevcut bir yükümlülüğün (borcun) bulunması gerekir.

Gelecekteki faaliyet zararları için karşılık ayrılmamasına rağmen, gelecek faaliyet dönemlerinde zarar edileceği beklentisi, belirli varlıklarda değer düşüklüğü olup olmadığının test edilmesini gerektirir. Değer düşüklüğü testi sonucuna göre, değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirilebilir. Ayrıca, ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmeden kaynaklanan mevcut bir yükümlülük, karşılık olarak muhasebeleştirilir ve ölçülür.

Karşılığın ölçümü, yükümlülüğün yerine getirilmesi için gereken nakit akışlarının tutarına, zamanına ve risklerine ilişkin değerlendirmede bulunmayı gerektirir. Belirsizlik durumlarında değerlendirmelerde bulunurken ihtiyatlı olmak gerekir. Bununla birlikte, belirsizlik durumu gereğinden fazla karşılık ayrılmasına gerekçe oluşturmaz.

## TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar

TMS 38, maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirme ve ölçme yöntemlerine ilişkin hükümler ortaya koymakta ve söz konusu varlıklar hakkında çeşitli açıklamalar yapılmasını gerektirmektedir.

Maddi olmayan duran varlık; fiziksel niteliği olmayan, tanımlanabilir nitelikte ve parasal olmayan bir varlıktır. Bu tür bir varlığın ayrılabilir nitelikte olması veya sözleşmede yer alan haklardan ya da diğer yasal haklardan kaynaklanıyor olması, söz konusu varlığı tanımlanabilir kılmaktadır. Ayrılabilir varlıklar, satılma, devredilme ya da lisanslama işlemlerine konu olabilmektedir. Maddi olmayan duran varlıklara örnek olarak; bilgisayar yazılımları, lisanslar, marka isimleri, patentler, filmler, telif hakları ve ithalat kotaları gösterilebilir. Birleşme yoluyla edinilen şerefiye TMS 38'in kapsamı dışındadır. Söz konusu şerefiye "TFRS 3 İşletme Birleşmeleri" Standardı uyarınca muhasebeleştirilir. Bununla birlikte, işletme içi yaratılan şerefiye TMS 38'in kapsamına girmekle birlikte, tanımlanabilir bir kaynak olmadığından varlık olarak muhasebeleştirilmez.

Maddi olmayan duran varlık kalemine ilişkin harcama, maddi olmayan duran varlık tanımını karşılamadığı ve aşağıdaki koşulları sağladığı sürece, gider olarak muhasebeleştirilir:

- Varlıktan gelecekte ekonomik yararlar elde edilmesinin muhtemel olması,
- Varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülmesi.

İşletme içinde yaratılan maddi olmayan duran varlığın maliyetini, işletme faaliyetlerine ilişkin bakım veya geliştirme maliyetlerinden ya da şerefiyeden ayırtmak genelde zordur. Bu nedenle, işletme içinde yaratılan markalar, işletme adı ve ticari unvanlar, yayın hakları, müşteri listeleri ve benzeri kalemler maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmez. İşletme içinde yaratılan diğer maddi olmayan duran varlıkların üretim maliyetleri, araştırma safhası harcamaları ve geliştirme safhası harcamaları şeklinde sınıflandırılır. Araştırma safhasındaki harcamalar gider olarak muhasebeleştirilirken; belirli koşulları sağlayan geliştirme safhasındaki harcamalar, maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilir. Maddi olmayan duran varlıklar, başlangıçta maliyet değerleri üzerinden ölçülür.

Maddi olmayan duran varlık, ilk muhasebeleştirme işleminin ardından, maliyetinden birikmiş amortismanlar düşülmek suretiyle ölçülür. Gerçeğe uygun değer, aktif bir piyasa referans alınarak belirlenebiliyorsa, söz konusu varlık, gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülebilir. Bir maddi olmayan duran varlık yeniden değerlendirildiğinde, ilgili maddi olmayan

duran varlık sınıfı içerisinde yer alan diğer tüm maddi olmayan duran varlıkların da yeniden değerlendirilmesi ve bu değerlendirmelerin düzenli olarak güncellenmesi gerekir. Genellikle, yeniden değerlendirme artışları için doğrudan özkaynaklara alacak kaydı yapılır.

Sınırlı yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlık itfa edilir. Sınırsız yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlık ise itfa edilmeyip, her yıl değer düşüklüğü açısından test edilir.

Bir maddi duran varlık elden çıkarıldığında ortaya çıkan kayıp veya kazanç, kâr ya da zarar içerisinde muhasebeleştirilir.

İşletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlıklara ilişkin harcamalar, genellikle gider niteliğindedir.

Maddi olmayan duran varlıklara ilişkin aktif piyasaların sayısı azdır. Bu nedenle, bir maddi olmayan duran varlığın yeniden değerlendirilmesi nadiren mümkün olur.

## **TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme**

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu finansal araçların raporlanmasına ilişkin hükümlerin geliştirilmesi ve basitleştirilmesi amacıyla, Kasım 2008 tarihinde bir proje başlatmıştır. Bu kapsamda Kurul, "IAS 39 *Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme*" Standardını belli bir zaman dilimi içerisinde bir başka Standart ile değiştirmeye karar vermiştir. Finansal araçların muhasebeleştirilmesinin hızlı şekilde geliştirilmesi yönündeki talepler doğrultusunda Kurul, IAS 39'un değiştirilme projesini üç ana safhaya ayırmıştır. Finansal varlıkların sınıflandırılması ve ölçümüne ilişkin ilk safhanın tamamlanmasının ardından, "IFRS 9 *Finansal Araçlar*" Standardı yayımlanmıştır. Kurul, finansal araçların finansal durum tablosu dışı bırakılmasına ilişkin bağımsız projesinin yanı sıra, her bir safhayı tamamladığında, IAS 39'un ilgili kısımlarını silecek ve IAS 39'da yer alan hükümlerin yerini alacak bölümleri IFRS 9'da oluşturacaktır. Bu doğrultuda Kurul, 2010 yılının sonuna kadar IAS 39'u tamamen değiştirmeyi amaçlamaktadır.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nca Nisan 2010 tarihinde yayımlanan "TFRS 9 *Finansal Araçlar*" Standardının, erken uygulanmasına izin verilmekle birlikte, yürürlük tarihi 1 Ocak 2013'tür. TFRS 9 Standardını erken uygulamayı tercih etmeyen işletmeler, finansal varlıkların sınıflandırılmasına ve ölçümüne ilişkin TMS 39 hükümlerini uygulamaya devam edeceklerdir. Bu kapsamda, yapılan bu çalışmada TFRS 9'u erken uygulamayı tercih etmeyen işletmeler de göz önünde bulundurularak, "TMS 39 *Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme*" Standardının finansal varlıkların muhasebeleştirilmesine ve ölçümüne ilişkin hükümlerini de içeren şekli dikkate alınmıştır.

TMS 39, finansal varlıklara (TFRS 9'u erken uygulamayı tercih etmeyen işletmeler açısından), finansal borçlara ve finansal olmayan kalemlerin satın alınmasına veya satılmasına ilişkin bazı sözleşmelere ilişkin muhasebeleştirme ve ölçme ilkelerini belirlemektedir. Finansal araçların sunumuna ilişkin ilkeler "TMS 32 *Finansal Araçlar: Sunum*" Standardında, açıklamalara ilişkin ilkeler "TFRS 7 *Finansal Araçlar: Açıklamalar*" Standardında ve finansal varlıkların muhasebeleştirilmesine ve ölçümüne ilişkin hükümler ise "TFRS 9 *Finansal Araçlar*" (TFRS 9'u erken uygulamayı tercih eden işletmeler açısından) Standardında ele alınmaktadır.

### **Muhasebeleştirme ve finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakma**

Bir finansal araç, işletmenin ilgili finansal araç sözleşmesine taraf olması durumunda finansal tablolara yansıtılır.

Finansal borca ilişkin yükümlülüğün yerine getirilmesi durumunda söz konusu borç, finansal durum tablosu dışı bırakılır.

Finansal varlıklar, aşağıdaki durumlarda finansal durum tablosu dışı bırakılır:

- İşletmenin ilgili varlığın nakit akışlarına ilişkin sözleşmeden doğan haklarının süresinin dolması,
- Varlığın ve sahiplikten kaynaklanan risk ve yararların önemli ölçüde devredilmesi,
- Varlığın devredilmesi ve sahiplikle ilgili bazı önemli risk ve yararların elde bulundurulmasıyla birlikte, karşı tarafın varlığı satma olanağının bulunması. Elde bulundurulan risk ve yararlar varlık olarak muhasebeleştirilir.

## Ölçme

Finansal varlık veya borç, ilk muhasebeleştirmede gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür. Daha sonraki ölçüm, finansal aracın yer aldığı sınıfa bağlıdır. Bazı sınıflarda yer alan finansal varlık veya borçlar itfa edilmiş maliyet değerleri üzerinden, bazıları ise gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülür. Finansal garanti sözleşmelerinde olduğu gibi bazı durumlarda ise diğer ölçüm esasları uygulanır.

İtfa edilmiş maliyet değeri üzerinden ölçülen finansal varlık veya borçlar, aşağıdaki şekilde sınıflandırılan finansal varlık veya borçlardır:

- “Vadeye kadar elde tutulacak”. Bunlar, işletmelerin vadeye kadar elde tutma niyet ve imkânının bulunduğu türev olmayan finansal varlıklardır.
- “Kredi ve alacaklar”. Bunlar, sabit veya belirlenebilir nitelikte ödemelere sahip olan ve aktif bir piyasada işlem görmeyen türev olmayan finansal varlıklardır.
- Gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılmayan ya da diğer ölçüm esasları uyarınca muhasebeleştirilmesi gereken finansal borçlar.

Gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen finansal varlık veya finansal borçlar ise aşağıdaki şekilde sınıflandırılan finansal varlık veya borçlardır:

- “Gerçeğe uygun değer farkı kâr ya da zarara yansıtılan”. Bu sınıf, finansal riskten korunma aracı olarak değerlendirilmeyen türev ürünler ile gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülen finansal varlıklar ve finansal borçlar da dahil olmak üzere, alım satım amacıyla elde tutulan finansal varlıkları ve finansal borçları kapsamaktadır. Gerçeğe uygun değerde meydana gelen tüm değişimler, kâr ya da zararda muhasebeleştirilir.

- “Satılmaya hazır”. Diğer sınıflar içerisinde sınıflandırılmayan diğer tüm finansal varlıkları kapsamaktadır. Söz konusu varlıklar, gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülürler. Gerçeğe uygun değere ilişkin olarak henüz gerçekleşmemiş değişimler diğer kapsamlı gelirden, gerçekleşmiş değişimler ise gerçekleşme zamanında kâr veya zararda muhasebeleştirilir.

### **Finansal riskten korunma muhasebesi**

Finansal riskten korunma muhasebesinde, finansal riskten korunma araçlarına ve finansal riskten korunmaya konu olan kaleme ilişkin nakit akışlarında veya söz konusu araçların ve kalemin gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişimlerin denkleştirici etkileri muhasebeleştirilir. Finansal riskten korunma muhasebesi uygulanmadan önce aşağıda sıralanan koşulların sağlanması gerekmektedir:

- Finansal riskten korunma işlemine ilişkin risk yönetimi de dahil olmak üzere, finansal riskten korunma işlemine ilişkin resmi bir tespit ve belgenin bulunması gereklidir.
- Finansal riskten korunma aracının, finansal riskten korunmaya konu kalemin gerçeğe uygun değeri veya söz konusu kaleme ilişkin nakit akışları üzerindeki, korunulan risk ile ilişkilendirilebilen değişimleri dengelemede çok etkin olacağına beklenmesi gerekmektedir.
- Nakit akışına ilişkin finansal riskten korunmada, finansal riskten korunmaya konu tahmini işlemin gerçekleşme olasılığı yüksek olmalıdır.
- Finansal riskten korunma işleminin etkinliği güvenilir bir biçimde ölçülebilmelidir – yani, finansal riskten korunma konusu kalemin gerçeğe uygun değerinin veya nakit akışlarının ve finansal riskten korunma aracının gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi gerekmektedir.
- Finansal riskten korunma işlemi devamlı bir biçimde değerlendirilmeli ve çok etkin olmalıdır.

İşletmeler, türev ürünler de dahil olmak üzere tüm finansal araçlarını muhasebeleştirmelidir. Türev ürünler gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülür (yani, piyasa fiyatına göre değerlendirilir). Ancak, borsaya kote olmamış ve gerçeğe uygun değerleri güvenilir bir biçimde ölçülemeyen özkaynağa dayalı finansal araçlara bağlı olan ve bu araçların karşı tarafa teslimi suretiyle ödenmesi gereken türev ürünler, ilk muhasebeleştirmelerinin ardından maliyet bedelleri üzerinden ölçülür. Türev ürünler; forward, futures, swap ve opsiyon sözleşmelerini kapsamakta; türev ürünlerin değeri, faiz oranlarına, döviz kurlarına, finansal araçların değerine, emtia fiyatlarına ya da herhangi bir endekse bağlı olarak değişmektedir. Türev ürünler, piyasa koşullarındaki değişimlere

benzer şekilde tepki veren diğer türdeki sözleşmelere kıyasla, net başlangıç yatırımı gerektirmemektedir (ya da göreceli olarak daha az yatırım gerektirmektedir). TMS 39'un yayımlanmasından önce, çoğu türev ürün, ödeme gerçekleşene kadar finansal tablolara yansıtılmamaktaydı.

Karma ölçme yöntemi (bazı kalemlerin gerçeğe uygun değer üzerinden, diğerlerinin maliyet ya da itfa edilmiş maliyet değeri üzerinden ölçülmesi), TMS 39'u, uygulanması karmaşık bir Standart haline getirmekte ve finansal riskten korunma muhasebesine ihtiyaç duyulmasına neden olmaktadır.

Finansal riskten korunma muhasebesi, sadece, finansal riskten korunma işlemleri açık bir şekilde belirlenip belgelendiğinde ve çok etkin olacağı ortaya konduğunda uygulanabilir.

## TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

Yatırım amaçlı gayrimenkul; kira geliri, değer artış kazancı ya da söz konusu gelir ya da kazancın her ikisini birden elde etmek amacıyla elde tutulan arsa, bina (binanın bir bölümü de olabilir) veya arsa ile birlikte üzerindeki binayı ifade etmektedir. Bu tür gayrimenkuller, sahibi tarafından kullanılan gayrimenkul niteliğinde değildir. Ayrıca; mal ve hizmetlerin üretimi veya tedariki amacıyla ya da idari amaçla kullanılmamakta; olağan faaliyet akışı çerçevesinde satılmamaktadırlar.

Gelecekte yatırım amaçlı gayrimenkul olarak kullanılmak üzere inşa edilmekte veya geliştirilmekte olan gayrimenkuller, yatırım amaçlı gayrimenkul olarak değerlendirilmemektedir. Bununla birlikte, yeniden geliştirilmekte olan yatırım amaçlı gayrimenkullere bu Standart hükümleri uygulanabilir.

Yatırım amaçlı gayrimenkulleri ellerinde bulunduranlar, genellikle, söz konusu gayrimenkullerin sahipleridir. Öte yandan, yatırım amaçlı gayrimenkul, finansal kiralama işlemi çerçevesinde kiracıların elinde de bulunabilir. Kiracılar tarafından faaliyet kiralaması yoluyla elde bulundurulan gayrimenkullere ilişkin haklar, gerçeğe uygun değer yönteminin kullanılması durumunda, yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılarak muhasebeleştirilebilir. Söz konusu sınıflandırma seçeneğinin her bir gayrimenkul için ayrı ayrı uygulanması mümkündür.

Yatırım amaçlı gayrimenkuller, başlangıçta maliyet değerleri üzerinden ölçülür. Kiralama yoluyla elde bulundurulan gayrimenkul hakkının maliyeti, "TMS 17 *Kiralama İşlemleri*" Standardı uyarınca, ilgili gayrimenkul hakkının gerçeğe uygun değeri ile asgari kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı üzerinden ölçülür.

İlk muhasebeleştirme sonrasında gerçeğe uygun değer yöntemi veya maliyet yönteminden biri seçilerek, yatırım amaçlı gayrimenkullerin tamamı için bu yöntem uygulanır. Tüm işletmeler, ölçüm (gerçeğe uygun değer yönteminin kullanılması durumunda) veya açıklama (maliyet yönteminin kullanılması durumunda) amacıyla yatırım amaçlı gayrimenkullerinin gerçeğe uygun değerlerini hesaplamak durumundadırlar. Gerçeğe uygun değer, raporlama dönemi sonu itibarıyla mevcut olan piyasa koşullarını yansıtır.

Gerçeğe uygun değer yöntemi uyarınca, yatırım amaçlı gayrimenkuller her raporlama dönemi sonunda yeniden ölçülür. Gerçeğe uygun değerdeki değişimden kaynaklanan kazanç veya kayıplar, oluştukları dönemde kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Gerçeğe

uygun deęer; iřlem maliyetleri dūřūlmeksizin, karřılıklı pazarlık ortamında bilgili ve istekli taraflar arasında gayrimenkulūn el deęiřtirmesi sonucunda ortaya çıkacak olan fiyattır.

Maliyet yōntemi uyarınca yatırım amaçlı gayrimenkuller, ilgili gayrimenkulūn maliyet bedelinden, gayrimenkule iliřkin birikmiř amortismanlar ve birikmiř deęer dūřūklūęu zararları dūřūlmek suretiyle tespit edilen deęer ūzerinden ōlūlūr.

Yatırım amaçlı gayrimenkulūn elden çıkarılması durumunda ortaya çıkan kazanç ve kayıplar, kār veya zararda muhasebeleştirilir.

Kiracının faaliyet kiralaması çerçevesinde elinde bulundurduğu gayrimenkul hakkının yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılması durumunda, tūm yatırım amaçlı gayrimenkuller için gerçeğe uygun değer yōnteminin kullanılması gerekir. Ancak, sōz konusu durumun bazı istisnaları da mevcuttur.

TMS 40 uyarınca iřletmeler, yatırım amaçlı gayrimenkulūn gerçeęe uygun deęerinin, gerekli mesleki bilgi ve tecrūbeye sahip baęımsız bir deęerleme uzmanı tarafından belirlenmesi hususunda teřvik edilmektedir. Bununla birlikte, sōz konusu hususa iliřkin bir zorunluluk bulunmamaktadır.

Gerçeęe uygun değer veya maliyet yōnteminin seçimi, yatırım amaçlı gayrimenkulūn gerçeğe uygun değerindeki değişimlerin kār veya zarar içerisinde muhasebeleştirilme zamanını etkileyecektir.

Seçilen muhasebe politikası, sadece, daha doğru ve daha uygun bir sunum sağlaması durumunda değiştirilebilir. TMS 40, gerçeğe uygun değer yōnteminden maliyet yōntemine geçişin uygun bir politika değişikliği olmayacağına işaret etmektedir.

## TMS 41 Tarımsal Faaliyetler

TMS 41, tarımsal faaliyetlere ilişkin muhasebeleştirme yöntemini, sözü edilen faaliyetlerin finansal tablolarda sunulmalarına ilişkin hükümleri ve bunlarla ilgili olarak yapılması gereken açıklamaları belirlemektedir. Tarımsal faaliyetler, canlı hayvanların veya bitkilerin (biyolojik/canlı varlıklar) biyolojik dönüşümünün yönetilmesi amacıyla yapılan işlemler ile canlı varlıkların satış amacıyla veya tarımsal ürünlere ya da farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi amacıyla hasat edilmesi işlemlerini içerir.

TMS 41, canlı varlıkların büyüme, bozulma, üretim ve dölllenme dönemleri sırasındaki muhasebeleştirme ilkeleri ile tarımsal ürünlerin hasat noktasındaki başlangıç ölçümlerine ilişkin kuralları düzenler. Tarımsal ürünün hasat sonrasında işlenmesiyle ilgili işlemler bu Standardın kapsamı dışındadır (üzümlerin şarap yapılmak veya yünün iplik yapılmak üzere işlenmesinde olduğu gibi).

Hasat noktasındaki canlı varlıklar ve tarımsal ürünler, gerçeğe uygun değerlerinden pazar yeri maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülür.

Standartta özetle, aşağıdaki muhasebeleştirme ilkelerine yer verilmiştir:

- Canlı varlıklar, gerçeğe uygun değerlerinden pazar yeri maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülür.
- Hasat noktasındaki tarımsal ürünler de gerçeğe uygun değerlerinden pazar yeri maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülür.
- Canlı varlıkların değerindeki değişimler, kâr ya da zarara yansıtılır.
- Araziye bağlı canlı varlıklar (örneğin; ağaç dikim alanındaki ağaçlar) araziden ayrı olarak ölçülür.

Canlı varlığın veya tarımsal ürünün gerçeğe uygun değeri, pazar (piyasa) fiyatından varlığın pazara getirilmesi için katlanılan maliyetler düşülmek suretiyle bulunur. Satış maliyetleri; komisyonlar ile vergi, resim ve harçları kapsar.

TMS 41, "TMS 20 *Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması*" Standardıyla karşılaştırıldığında, devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde bazı farklılıklar içermektedir. Gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülen canlı varlıklara ilişkin koşulsuz teşvikler, teşviğin alacak haline gelmesiyle birlikte gelir olarak muhasebeleştirilir. Koşullu teşvikler ise, teşviğe ilişkin koşullar yerine getirildiğinde gelir kaydedilir.

Tarımsal faaliyette bulunan bir işletme açısından, canlı hayvan ve bitkinin fiziki özelliklerinde meydana gelen değişiklikler, bu varlıklardan elde edilecek ekonomik faydalarda değişime neden olur. Tarihi maliyetleri esas alan muhasebeleştirme yönteminde, söz konusu faydalar, hasat ve satış işlemlerine kadar muhasebeleştirilmez. Bu durum, örneğin ormanlar açısından, ekimin ardından 30 yıl gibi bir süre geçmesini dahi gerektirebilir. Buna karşılık, gerçeğe uygun değer yöntemi, canlı varlıklarda oluşan büyümeyi ölçerek oluşumu anında finansal tablolara yansıtmayı amaçlar.

Canlı varlıklar ve tarımsal ürünler için genellikle aktif bir piyasa (pazar) bulunur. Ancak, bazı durumlarda, bu tür varlık veya ürünlerin bir piyasa fiyatı ya da değeri bulunmayabilir. Böyle durumlarda, gerçeğe uygun değer, beklenen net nakit akışlarının bugünkü değeri gibi çeşitli hesaplama yöntemleri kullanılarak belirlenmesi gerekir. Net nakit akışlarının tahmin edilmesi ve uygun iskonto oranının belirlenmesi, profesyonel değerlendirme ve muhakemede bulunmayı gerektirir.

## Türkiye Muhasebe / Finansal Raporlama Standartları (TMS/IFRS)

Bu kitapçık, şirketlerin Yönetim Kurulu Başkan ve Üyeleri ile diğer üst düzey personelleri için hazırlanmış olup, Standartların tamamı kolay anlaşılır ve özet bir dille ifade edilmeye çalışılmıştır.

Standartlarla ilgili olarak kitapçıkta yer alan ifadeler, Türkiye Muhasebe / Finansal Raporlama Standardı ya da Yorumu statüsünde olmayıp, hiçbir şekilde Standartlarda yer alan hükümlerin yerine kullanılamaz.

Standartlar hakkında daha ayrıntılı bilgiye, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından Resmi Gazetede yayımlanmakta olan ve Kurulun resmi internet sitesinde ücretsiz olarak erişime sunulan Standart ve Yorumların tam metinlerinden ulaşılabilir.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu  
Aşağı Öveçler Çetin Emeç Bulvarı 1324. Cad.  
No: 63 Çankaya – Ankara, TÜRKİYE  
Telefon: +90 312 473 36 02 | Fax: +90 312 473 40 32  
Email: [info@tmsk.org.tr](mailto:info@tmsk.org.tr) | Web: [www.tmsk.org.tr](http://www.tmsk.org.tr)