

UFRS (TMS)

DEĞERLEME HÜKÜMLERİ

Şeref DEMİR
Gelirler Başkontrolörü

TÜRMOB YAYINLARI- 303
Sirküler Rapor Serisi
Seri No: 2007 - 1

TÜRMOB Adına Sahibi
Mehmet TİMUR

Sorumlu Yazışleri Müdürü
Ali E. DOĞANOĞLU

Dizgi - Düzenleme

TÜRMOB
Basın - Yayın Servisi

Yayın Türü
Yaygın Süreli

Baskı
Yorum Basın Yayın Sanayii Ltd.Şti.
İvedik Organize San.Bölgesi Matbaacılar Sit.35.Cd. No:36-38 Yenimahalle
(0.312) 395 21 12

Baskı Tarihi
25 Aralık 2006

TÜRMOB Basın Yayın Dağıtım İşletmesi tarafından yayınlanmaktadır.
TÜRMOB - Gençlik Cad. No:107 Anıttepe/ANKARA

Sirküler Rapor kitaplarında yer alan yazılarda ileri sürülen görüşler yalnızca yazarlarına aittir. Yayıncı kuruluş TÜRMOB'u bağlamaz.

ÖNSÖZ

Bilgi ve iletişimin ön plana çıktığı bir çağı yaşıyoruz. Muhasebecilik, Mali Müşavirlik mesleği doğası gereği bilgiye ve bilgininde sürekli güncel olmasına dayanmaktadır. Bu yapısı itibariyle mesleğimiz çağımızın en önemli mesleklerinden birisi haline gelmiştir. TÜRMOB ve Odalarımız, meslektaşlarımızın ihtiyaç duyduğu bilgi ve eğitimi karşılaması temel öncelikleri arasındadır.

Meslektaşlarımızın ve aday meslek mensuplarımızın ihtiyaç duyacakları bilgiye, en kolay şekilde ulaşmalarını sağlamak, TÜRMOB'un temel hedeflerinden birisidir. Geniş bir yayın yelpazesi ile bu eğitim ve bilgilenebilirliğe yönelik ihtiyacı karşılamaya çalışıyoruz. **Sirküler Rapor** yayınımla mevzuatta meydana gelen değişiklikleri ve uygulamaya yönelik bilgilendirmeyi sağlama gayreti içindeyiz.

Sirküler kitaplarımız, bir plan doğrultusunda hazırlanarak, her ay bir kitap olarak sizlere ulaştırılmaktadır. Kitaplarımız bir okuma komisyonu tarafından incelendikten sonra basılarak sizlerin istifadesine sunulmaktadır.

Siz değerli meslektaşlarımızın ve stajyerlerimizin beğeni ve takdirini toplayacağına inandığımız 2007-1 Seri Numaralı bu kitabı; Gelirler Başkontrolörü Şeref Demir tarafından hazırlanan **“UFRS (TMS) Değerleme Hükümleri”** isimli eser oluşturuyor. Bu çalışma bir kaynak kılavuz niteliğinde olup konuyu örnekleri ile açıklamaktadır.

Kitabın, meslek camiamıza ve uygulamacılara faydalı olmasını diliyorum.

Nail SANLI
Genel Sekreter

İÇİNDEKİLER

1. FİNANSAL TABLOLARIN SUNULUŞU	1
1.1. Giriş	1
1.2. Bilanço	1
1.2.1. Varlıklar	2
1.2.2. Borçlar	3
1.2.3. Bilançoda Yer Alacak Bilgiler	5
1.2.4. Bilançoda İlave Kalemlerin Sunulması	7
1.2.5. UMS/UFRS ve TDHP Bilanço Farklılıkları	8
1.3. Gelir Tablosu	9
1.3.1. Gelir Tablosunda Yer Alacak Bilgiler	10
1.3.2. Giderlerin Niteliklerine ve Fonksiyonlarına Göre Sınıflandırılması ..	12
1.3.3. UMS/UFRS ve TDHP Gelir Tablosu Farklılıkları	14
2. TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ İLK UYGULAMASI	15
2.1. Genel Bilgi	15
2.2. Açılış bilançosunda uygulanacak hususlar	16
2.3. TFRS'lerin bazı hükümlerinden muafiyetler	17
2.3.1. İşletme birleşmeleri	18
2.3.2. Tahmini maliyet olarak gerçeğe uygun değer veya yeniden değerlendirme	18
2.3.3. Çalışanlara sağlanan faydalar	19
2.3.4. Birikimli çevrim farkları	20
2.3.5. Bileşik finansal araçlar	21
2.3.6. Bağlı ortaklık, iştirak, ve iş ortaklığına ait varlık ve borçlar	22
2.3.7. Önceden muhasebeleştirilmiş finansal araçların tanımlanması.	24
2.3.8. Hisse bazlı işlemler	24
2.3.9. Sigorta sözleşmeleri	24
2.3.10. Maddi duran varlıkların maliyeti içerisinde yer alan hizmetten çekme, restorasyon ve benzeri yükümlülüklerdeki değişiklikler	24
2.3.11. Kiralama işlemleri	25
2.4. Diğer TFRS'lerin geçmişe yönelik uygulanmalarına ilişkin istisnalar	26
2.4.1. Finansal riskten korunma muhasebesi	26

2.4.2. Tahminler	26
2.4.3. Satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılan varlıklar ve durdurulan faaliyetler	27
2.5. Diğer Hususlar	27
2.5.1. Açıklama ve sunum	27
2.5.2. Karşılaştırmalı bilgi	28
2.5.3. TMS 39 ve TFRS 4'e ilişkin karşılaştırmalı bilgi sunulması amacıyla düzeltme yapılması zorunluluğuna ilişkin muafiyet	28
2.5.4. TFRS 6'ya ilişkin karşılaştırmalı açıklama yapma zorunluluğuna ilişkin muafiyet	28
2.5.5. Finansal varlık ve finansal borçların tanımlanması	28
2.5.6. Tahmini maliyet olarak gerçeğe uygun değer kullanılması	29
3. STOKLAR	29
3.1. Genel Bilgi	29
3.2. Kapsam	30
3.3. Stokların Değerlemesi	31
3.4. Stok değer düşük karşılığı	31
3.5. Net gerçekleşebilir değer tahmini	32
3.6. Stokların Maliyeti	33
3.7. Dönüştürme maliyetleri (Üretim maliyeti)	34
3.8. Stokların maliyetine alınmayan giderler	35
3.9. Hizmet işletmelerinde stok maliyeti	36
3.10. Tarımsal Ürünlerin Maliyeti	37
3.11. Stok Maliyetlerini Hesaplama Yöntemleri	37
3.12. Gider Olarak Kaydetme	38
4. TARIMSAL FAALİYETLER	39
4.1. Genel bilgi	39
4.2. Tarımsal varlıkların değerlendirilmesi	40
4.3. Kazanç ve zararlar	42
4.4. Gerçeğe uygun değer güvenilir biçimde ölçülememesi	43
4.5. Devlet teşvikleri	44
5. MADDİ DURAN VARLIKLAR	45
5.1. Genel Bilgi	45
5.2. Standardın uygulanmayacağı durumlar	46
5.3. Tanımlar	48

5.4. Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi	49
5.4.1. Başlangıç değerlemesi	49
5.4.2. Dönem sonu değerlemesi	50
5.5. Maliyet bedeline dahil olan unsurlar	52
5.6. Amortisman uygulaması	54
5.7. Amortisman tabii tutar ve amortisman dönemi	55
5.8. Yararlı ömürün belirlenmesi	56
5.9. Arsalar	57
5.10. Amortisman Yöntemi	58
5.11. Değer düşüklüğü	59
6. YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER	60
6.1. Genel Bilgi	60
6.2. Değerleme	62
6.2.1. Başlangıç değerlemesi	62
6.2.2. Dönem sonu değerlemesi	63
6.3. Gerçeğe uygun değer yöntemi	64
6.4. Maliyet yöntemi	64
6.5. Yatırım amaçlı gayrimenkul sınıfına transferi veya bu sınıftan transfer	65
6.6. Elden çıkarma	66
7. SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLAR	67
7.1. Genel Bilgi	67
7.2. Değerleme	68
7.3. Satış planına ilişkin değişiklikler	69
8. KİRALAMA İŞLEMLERİ	70
8.1. Kiralama işlemlerinin sınıflandırılması	70
8.2. Arazi ve bina kiralaması işlemleri	71
8.3. Finansal kiralamalar (Kiracı için)	73
8.3.1. Başlangıç değerlemesi	73
8.3.2. Sonraki değerlemeler	74
8.4. Faaliyet kiralaması (Kiracı için)	75
8.5. Finansal kiralamalar (Kiralayan için)	76
8.5.1. Başlangıç değerlemesi	76
8.5.2. Sonraki değerlemeler	77

8.6. Faaliyet kiralaması (Kiralayan için)	77
8.7. Satış ve geri kiralama işlemleri	77
9. BORÇLANMA MALİYETLERİ	79
9.1. Genel Bilgi	79
9.2. Borçlanma maliyetleri	80
9.3. Özellikli varlıkla ilişkili borçlanma maliyetleri	80
9.4. Özellikli varlıkların defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşan kısmı	81
9.5. Aktifleştirmenin başlaması	82
9.6. Aktifleştirme işlemine ara verilmesi	83
9.7. Aktifleştirmenin sona ermesi	83
10. FİNANSAL ARAÇLAR: SUNUM	84
10.1. Finansal varlıklar	84
10.2. Finansal borç	86
10.3. Özkaynağa dayalı finansal araçlar	87
10.4. Türev finansal araçlar	87
11. FİNANSAL ARAÇLAR: MUHASEBEŞLEŞTİRME VE ÖLÇME ..	88
11.1. Değerleme	88
11.1.1. Başlangıç değerlemesi	88
11.1.2. Müteakip değerlemeler	89
11.1.2.1. Finansal varlıkların değerlendirilmesi	89
11.1.2.2. Finansal borçların müteakip değerlendirilmesi	90
11.2. Gerçeğe uygun değer ölçülmesine ilişkin hususlar	91
11.3. Kazançlar ve kayıplar	92
11.4. Kur farkları	93
11.5. Finansal varlıkların değer azalışı	94
11.5.1. İtfa edilmiş maliyetleriyle taşınan finansal varlıklar	94
11.5.2. Maliyet değeri ile kayıtlı finansal varlıklar	95
11.5.3. Satılmaya hazır finansal varlıklar	95
11.5.4. Riskten Korunma Muhasebesi	96
12. İŞTİRAKLERDEKİ YATIRIMLAR	98
12.1. Genel bilgi	98
12.2. Değerleme	98
12.3. Değer düşüklüğü zararları	99

13. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	100
13.1. Genel Bilgi	100
13.2. Değerleme	101
13.2.1. Başlangıç değerlemesi	101
13.2.2. Dönem sonu değerlemesi	102
13.3. İşletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlık maliyeti	103
13.4. Ayrı olarak elde edilen maddi olmayan duran varlığın maliyeti	105
13.5. İşletme birleşmesinin bir parçası olarak elde edilen maddi olmayan duran varlığın maliyeti	105
13.6. Devlet teşviki yoluyla maddi olmayan duran varlık elde etme	105
13.7. İşletme içi yaratılan şerefiye	106
13.8. İşletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlıklar	106
13.8.1. Araştırma safhası	107
13.8.2. Geliştirme safhası	107
13.8.3. Araştırma ve geliştirme projesi ile ilgili daha sonraki harcamalar	108
13.9. Giderin muhasebeleştirilmesi	108
13.10. Yararlı ömür	109
13.11. İtfa süresi ve itfa yöntemi	111
13.12.İtfa süresi ve itfa yönteminin gözden geçirilmesi	112
13.13. Sınırsız yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar	113
13.14. Yararlı ömür değerlendirmelerinin gözden geçirilmesi	113
13.15. Kullanımdan çıkarılmalar ve elden çıkarılmalar.	114
14. MADEN KAYNAKLARININ ARAŞTIRILMASI VE DEĞERLENDİRİLMESİ	115
14.1. Değerleme	115
14.2. Başlangıç değerlemesi	116
14.3. Araştırma ve değerlendirme varlıklarının sınıflandırılması	116
14.4. Araştırma ve değerlendirme varlıklarının yeniden sınıflandırılması	116
14.5. Değer düşüklüğü	117
15. KUR DEĞİŞİMİNİN ETKİLERİ	118
15.1. Genel Bilgi	118
15.2. Değerleme	119
15.2.1. Başlangıç değerlemesi	119
15.2.2. Dönem sonu değerlemesi	119

16. KARŞILIKLAR, KOŞULLU BORÇLAR VE KOŞULLU VARLIKLAR	121
16.1.Genel Bilgi	121
16.2. Karşılıklar	123
16.3. Mevcut yükümlülük	123
16.4. Geçmişteki olay	124
16.5. Ekonomik fayda içeren kaynakların olası çıkışları	126
16.6. Koşullu borçlar	126
16.7. Koşullu varlıklar	127
16.8. En gerçekçi tahmin	128
16.9. Bugünkü değer	129
16.10. Karşılıklardaki değişmeler	129
16.11. Karşılıkların kullanımı	130
16.12. Gelecekteki faaliyet zararları	130
16.13. Ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmeler	130
17. VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ	131
17.1. Genel Bilgi	131
17.2. Değer düşüklüğü zararı	133
17.3. Değer düşüklüğüne uğramış olması varlığın belirlenmesi	134
17.4. Değer düşüklüğü zararının iptal edilmesi	138
18. HASILAT	138
18.1. Hasılatın değerlemesi	138
18.2. Hasılatın finansal tablolara yansıtılma koşulları	139
18.3. Sahiplikle ilgili risk ve getirilerin alıcıya devri	141
18.4. Hizmet sunumlarının finansal tablolara yansıtılma koşulları	142
18.5. Hizmet sunumlarında işlemin tamamlanma düzeyinin belirlenmesi	143
18.6. Faiz, isim hakları ve temettüler	144
KAYNAKÇA	146

1. FİNANSAL TABLOLARIN SUNULUŞU¹

1.1. Giriş

Ülkemizde de şirketler Basel II, 2007 yılı başından itibaren yürürlüğe girmesi beklenen yeni Ticaret Kanunu ve AB müktesebatı gibi zorlayıcı etkenlerle önümüzdeki dönemde muhasebe işlemlerini ve finansal tablolarını “Uluslararası Muhasebe Standartları” (UMS) ve “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları” (UFRS) ile uyumlu olacak şekilde düzenlemek durumundadırlar. Finansal tabloların sunuluşuna ilişkin 1 numaralı Uluslararası Muhasebe Standardının 51-77. maddeleri arasında bilanço ve bilançoda yer alacak bilgiler, 78-95. maddeleri arasında gelir tablosu ve gelir tablosunda yer alacak bilgiler düzenlenmiştir. Söz konusu düzenlemelerin TDHP ile benzeştiği ve ayrıştığı hususlar aşağıdaki bölümlerde açıklanmaktadır.

2.2. Bilanço

UMS 1, madde 51’e göre normal şartlar altında, dönen ve duran varlıklar ile dönen ve duran borçlar bilançoda ayrıma tabi tutulmak suretiyle sınıflandırılarak sunulur.²

UMS/UFRS formatında bilanço hesap sınıfları:

- 1- Dönen Varlıklar
- 2- Duran Varlıklar
- 3- Dönen Borçlar
- 4- Duran Borçlar
- 5- Özkaynaklar

¹ Şeref DEMİR, UMS/UFRS Uyarınca Finansal Tabloların Sunuluşu, Vergi Sorunları Dergisi, Temmuz 2006, Sayı 214, S. 15-22.

² UMS ve TMS 1, madde 51.

Standartta, borçların ana başlıklarıyla gruplandırılmasında, TDHP'nin da yer alan kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar ibaresi yerine, varlık sınıflandırmasında olduğu gibi dönen ve duran ibaresi kullanılmıştır. Bilanço tekniğinde kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar ile dönen ve duran borçlar birbirine eşdeğer kavramlar olduğundan bu farklılığın bilançoda “Tek Düzen Hesap Planı” ile bir aykırılık oluşturmayacağı söylenebilir. Zira tanım ve içerikler birbirine oldukça yakındır.

1.2.1. Varlıklar

Aşağıdaki kriterlerden herhangi birine uyan bir varlık kalemi, UMS/UFRS' ye göre dönen varlık olarak sınıflandırılır:³

- a) İşletmenin normal faaliyet dönemi içerisinde paraya çevrilmesi, yada satışının planlanması yada tüketilmesi beklenen varlıklar;
- b) Ticari amaçla elde tutulan varlıklar;
- c) Bilanço gününden itibaren 12 ay içerisinde paraya çevrilmesi beklenen varlıklar; veya
- d) Nakit yada nakit benzeri varlıklar.

Yukarıda sayılan varlıklar dışındaki tüm varlıklar UMS/UFRS' ye göre, duran varlık olarak sınıflandırılır.⁴

Duran varlık terimi “maddi duran varlıklar”, “maddi olmayan duran varlıklar” ve “Finansal duran varlıklar” için kullanılmaktadır.⁵

³ UMS ve TMS 1, madde 57.

⁴ UMS ve TMS 1, madde 57.

⁵ UMS ve TMS 1, madde 58.

Maddi duran varlıklar ile maddi olmayan duran varlıklar ana başlık olarak UMS/UFRS ve TDHP' nin da aynı adlarla yer almaktadır. Ancak alt sınıflandırmalarda UMS/UFRS' nin satış amaçlı, yatırım amaçlı gibi sınıflandırmalar içermesi nedeniyle önemli farklılıklar olduğunu belirtmekte fayda bulunmaktadır.

UMS/UFRS' de “finansal dönen varlıklar” hesap grubu, TDHP' nda “menkul kıymetler”; “finansal duran varlıklar” hesap grubu ise “mali duran varlıklar” olarak bilançoda yer almaktadır. Bu hesap grubunun da alt sınıflandırmaları satış amaçlı, yatırım amaçlı gibi sınıflandırmalar nedeniyle farklılık göstermektedir.

Dönen varlıklar, bilanço gününden sonraki 12 ay içerisinde paraya dönüştürülmesi beklenmese dahi, normal faaliyet döneminin bir parçası olarak satılan, tüketilen, yada paraya çevrilen (stoklar ve ticari alacaklar gibi) varlıkları içerir. Dönen varlıklar ayrıca ticari amaçlı olarak elde tutulan menkul kıymetler ve mali duran varlıkların vadesi gelmiş kısmını da içerir.⁶

1.2.2. Borçlar

UMS/UFRS' ye göre, bir borç kalemi, aşağıdaki kriterlerden herhangi birine uyması halinde, dönen borçlar olarak sınıflandırılır:⁷

a) İşletmenin normal faaliyet döneminde ödenmesi beklenen borçlar;

⁶ UMS ve TMS 1, madde 59.

b) Ticari amaçla elde tutulan borçlar;

c) Bilanço gününden sonra 12 ay içerisinde ödenmesi beklenen borçlar; veya

d) İşletmenin ödemeyi bilanço gününden itibaren en az on iki ay içinde koşulsuz erteleyecek hakka sahip olmadığı borçlar.

Ticari borçlar, personel için bazı tahakkuklar ve diğer faaliyet maliyetleri gibi borçlar, işletmenin normal faaliyet döneminde kullanılan çalışma sermayesinin bir parçasıdır. Bilanço gününden itibaren 12 ay içerisinde ödenecek olsalar dahi bu türden faaliyet kalemleri, dönen borçlar olarak sınıflandırılır.⁸

Diğer borçlar, normal faaliyet döneminde ödenmeyen ancak bilanço tarihinden itibaren 12 ay içerisinde ödenecek olan veya esas olarak ticari amaçla elde tutulan yükümlülüklerdir. Banka cari hesapları, duran borçların döneme isabet eden kısımları, temettü borçları, vergiler ve ticari olmayan diğer borçlar, dönen borçlardır. Uzun vadeli finansman sağlayan ve bilanço tarihinden sonraki 12 ay içerisinde ödenmesi gerekmeyen “mali borçlar” duran borçlardır.⁹

Bir işletme, mali borçların vadesi bilanço tarihinden itibaren 12 ay içerisinde doluyorsa:¹⁰

⁷ UMS ve TMS 1, madde 60.

⁸ UMS ve TMS 1, madde 61.

⁹ UMS ve TMS 1, madde 62.

¹⁰ UMS ve TMS 1, madde 63.

a-Asıl vade 12 aydan uzun olsa da, ve

b-Finansal tabloların yayınlanması için onaylanmasından önce ve bilanço tarihinden sonra,

uzun vadeli yeniden finansman sözleşmesi yada yeni ödeme planı yapılmış olsa da, borçlarını kısa vadeli olarak sınıflandırır.

1.2.3. Bilançoda Yer Alacak Bilgiler

UMS 1, madde 68'e göre bilanço en azından aşağıdaki kalemleri içerir:¹¹

- a) Maddi duran varlıklar;
- b) Yatırım amaçlı gayrimenkuller;
- c) Maddi olmayan duran varlıklar;
- d) Finansal varlıklar (e, h ve i şıklarında gösterilen varlıkların içerisinde bulunan finansal varlıklar hariç);
- e) Öz kaynak yöntemi kullanılarak izlenen yatırımlar (mali duran varlıklar);
- f) Biyolojik varlıklar;
- g) Stoklar;
- h) Ticari ve diğer alacaklar;
- i) Nakit ve nakit benzerleri;

¹¹ UMS ve TMS 1, madde 68.

j) Ticari ve diğer borçlar;

k) Karşılıklar;

l) Finansal borçlar (j ve k Şıklarında gösterilen borçların içerisinde bulunan finansal borçlar hariç);

m) Cari dönem vergisiyle ilgili borçlar ve varlıklar (UMS 12);

n) Ertelenen vergi borçları ve ertelenen vergi varlıkları (UMS 12);

o) z kaynaklarda sunulan azınlık payları;

p) Sermaye ve yedekler.

Bilanço, ayrıca aşağıda gösterilen kalemleri de içerir:¹²

a) Satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar ile satış amaçlı elde tutulan duran varlık olarak sınıflandırılan elden çıkarılacak duran varlıklar;

b) Satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar ile satış amaçlı elde tutulan duran varlık olarak sınıflandırılan elden çıkarılacak duran varlıklara ilişkin borçlar;

UMS 1, madde 68’de bilanço kalemlerine ilişkin herhangi bir dizi-liş sırası ve bir format belirtilmemiştir. Sadece nitelik ve işlevsel yönden yeterli derecede farklılık taşıyan kalemlerin bilançoda ayrı olarak sınıflandırılması için bir liste verilmiştir.¹³

¹² UMS ve TMS 1, madde 68/A.

¹³ UMS ve TMS 1, madde 71.

1.2.4. Bilançoda İlave Kalemlerin Sunulması

İşletmenin finansal durumunun daha iyi anlaşılabilmesi için farklı bir bilanço sınıflandırması uygun olabilir. Standart bu konuda esneklik getirmektedir. Gerekli ise ilave kalemler kullanılabilir; benzer kalemler bir araya toplanabilir. UMS 1, madde 71 buna izin vermektedir.

İlave kalemlerin ayrıca sunulup sunulmayacağına ilişkin karar aşağıdaki hususlara göre değerlendirilir:¹⁴

- a) Varlıkların niteliği ve likiditesi;
- b) Varlığın işletme içerisindeki işlevi;
- c) Borcun tutarı, niteliği ve vadesi.

Varlıkların nitelikleri yada işlevleri farklı olması farklı kalemler olarak sunulmalarını gerektirdiğinden, farklı varlık grupları için farklı değerlendirme ölçülerinin kullanılması önerilmektedir. Örneğin UMS 16: Maddi Duran Varlıklar standardı uyarınca, maddi duran varlıkların farklı grupları maliyet bedeliyle veya yeniden değerlendirilmiş tutarlarıyla gösterilir.¹⁵

Bir işletme, sunulan kalemlerin alt sınıflarını işletmenin faaliyetlerine uygun olacak tarzda bilançoda yada dipnotlarda gösterir.¹⁶

Alt sınıflandırmada sağlanan ayrıntı, UMS/UFRS gerekliliklerine ve tutarların gerektirdiği ölçü, nitelik ve işleve dayanır. UMS 1, mad-

¹⁴ UMS ve TMS 1, madde 72.

¹⁵ UMS ve TMS 1, madde 73.

¹⁶ UMS ve TMS 1, madde 74.

de 72’de düzenlenen faktörler alt sınıflandırma tespiti için de kullanılır. Her kalem için açıklamalar farklılık gösterir. Örneğin:¹⁷

- a) Maddi duran varlıklar UMS 16 uyarınca kendi içinde sınıflandırılmaktadır;
- b) Alacaklar; müşterilerden ticari alacaklar, ilişkili kişilerden alacaklar, peşin ödemeler ve diğer tutarlar olarak sınıflandırılmaktadır;
- c) Stoklar, UMS 2 uyarınca , ticari mal, ilk madde ve malzeme, yarı mamul ve mamul olarak sınıflandırılmaktadır;
- d) Karşılıklar, personele sağlanan faydalar ve diğer kalemler olarak sınıflanır;
- e) Öz kaynaklar, ödenmiş sermaye, hisse senedi primleri ve yedekler olarak sınıflanır.

1.2.5. UMS/UFRS ve TDHP Bilanço Farklılıkları

UMS/UFRS ve Tek Düzen Hesap Planı bilanço farklılıkları aşağıdaki gibi sıralanabilir:

1- UMS/UFRS bilanço formatı olarak standart bir hesap planı sunmamakta; bilançoda yer alacak asgari kalemleri ve ilkeleri belirlemektedir. TDHP ise bunun aksine bilanço formatını tüm ayrıntısıyla belirlemiştir.

2- TDHP’ nda “Hazır Değerler” olarak yer alan sınıflandırma UMS/UFRS’ de “Nakit ve Nakit Benzerleri” olarak yer almaktadır.

¹⁷ UMS ve TMS 1, madde 75.

3- TDHP’ nda “Maddi Duran Varlıklar” olarak yer alan sınıflandırma UMS/UFRS’ de “Maddi Duran Varlıklar”, “Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller”, “Satış Amaçlı Gayrimenkuller” olarak ayrıca yer almaktadır.

4- TDHP’ nda “Menkul Kıymetler” olarak yer alan sınıflandırma UMS/UFRS’ de “Finansal Varlıklar” olarak yine yatırım amaçlı ve satış amaçlı olarak ayrıca sınıflandırmaya tabi tutulmaktadır.

5- TDHP’ nda “Mali Duran Varlıklar” olarak yer alan sınıflandırma UMS/UFRS’ de “Özkaynak Yöntemi Kullanılarak İzlenen Yatırımlar” olarak yer almaktadır.

6- TDHP’ nda yer almayan “Ertelenen Vergi Borçları”, “Ertelenen Vergi Alacakları” UMS/UFRS’ de yeni kalemler olarak yer almaktadır.

1.3. Gelir Tablosu

Bir dönemde gerçekleşen tüm gelir ve giderler kar/zarara aktarılır. Muhasebe tahminlerindeki değişikliklerin etkileri de buna dahildir. Bununla birlikte belirli kalemlerin dönem kar zararının haricinde tutulabileceği durumlar mevcut olabilir. UMS 8, hataların düzeltilmesi ve muhasebe politikalarındaki değişikliklerin etkisi gibi böyle iki durumu düzenlemektedir.¹⁸

Diğer standartlar çerçevedeki gelir yada gider tanımlarına karşılık gelen kalemleri içerir; ancak bunlar genellikle kar/zarar haricinde tutulurlar. Örnekler: yeniden değerlendirme artışları (UMS 16); yurt dışı faaliyetle ilgili finansal tabloların yerli para birimine dönüştürül-

¹⁸ UMS ve TMS 1, madde 79.

mesinde oluşan belirli kar/zarar; satışa hazır finansal varlıkların yeniden değerlendirilmesinde oluşan kar/zarar (UMS 39).

1.3.1. Gelir Tablosunda Yer Alacak Bilgiler

UMS 1, madde 81'e göre gelir tablosu en azından aşağıdaki kalemleri içerir:¹⁹

- a) Gelir
- b) Finansman maliyetleri,
- c) Öz kaynak yöntemine göre izlenen yatırımların (iştirakler ve bağlı ortaklıklar) kar/zarar payı;
- d) Vergi gideri,
- e) Faaliyetin sona erdirilmesi ve varlıkların elden çıkarılması nedeniyle gerçekleşen vergi öncesi gelir/gider;
- f) Kar veya zarar

Aşağıdaki kalemler dönem kar/zararının dağıtımını olarak gelir tablosunda açıklanacaktır: ²⁰

- a) Azınlık payına ilişkin kar/zarar;
- b) Ana şirket ortaklarına ilişkin kar/zarar.

İşletmenin finansal performansının anlaşılabilmesi için yararlı olacaksa gelir tablosunda, ilave kalemler, başlıklar ve ara toplamlar sunulacaktır.²¹

¹⁹ UMS ve TMS 1, madde 81.

²⁰ UMS ve TMS 1, madde 82.

²¹ UMS ve TMS 1, madde 83.

Finansal performansın açıklanması gerektiğinde ilave kalemler gelir tablosuna dahil edilir; yapılan açıklamalar ve kalemlerin sıralanması değiştirilir. Bu durumda dikkate alınması gereken faktörler önemlilik, gelir ve gider unsurlarının nitelik ve işlevidir. Gelir ve gider kalemleri birbirinden mahsup edilmez.²²

İşletme, hiçbir gelir ve gider kalemini olağan dışı kalemler olarak bilançoda yada dipnotlarda sunmayacaktır.²³

Gelir ve gider kalemleri önemliyse, bunların niteliği ve tutarı ayrı ayrı açıklanacaktır.²⁴

Gelir ve gider kalemlerinin ayrı açıklanması ile ilgili hususlar şunlardır:²⁵

- a) Stokların net gerçekleşebilir değere veya maddi duran varlıkların geri kazanılabilir tutara indirgenmesi karşılıkların iptali;
- b) İşletmenin faaliyetlerinin yeniden yapılandırılması ve her nevi yeniden yapılandırma karşılıklarının iptali;
- c) Maddi duran varlıkların elden çıkarılması;
- d) Yatırımların elden çıkarılması;
- e) Sona erdirilen faaliyetler;
- f) Dava süreç sonuçları;
- g) Karşılıklara ilişkin diğer iptaller.

²² UMS ve TMS 1, madde 84

²³ UMS ve TMS 1, madde 85.

²⁴ UMS ve TMS 1, madde 86.

²⁵ UMS ve TMS 1, madde 87.

1.3.2. Giderlerin Niteliklerine ve Fonksiyonlarına Göre Sınıflandırılması

Giderler, finansal performans unsurlarını vurgulamak için tekrarlanma sıklığı, kar/zarar potansiyeli ve öngörülebilirlik yönünden alt sınıflara ayrılır. Bu analiz aşağıdaki iki yöntemden birisi ile sağlanır.²⁶

1- Giderlerin niteliklerine göre sınıflandırılması yöntemi: Bu yöntemde giderler, gelir tablosunda niteliklerine göre (örneğin, amortisman, malzeme alışları, nakliye maliyetleri, çalışanlara sağlanan faydalar ve reklam maliyetleri) bir araya toplanırlar; işletme içerisinde çeşitli fonksiyonlara yeniden dağıtılmazlar. Fonksiyonlara göre giderlerin dağıtılması gerekmediği için bu yöntemin uygulanması kolay olabilir. Giderlerin niteliklerine göre sınıflandırılmasına ilişkin bir örnek aşağıdaki gibidir:²⁷

Gelir		X
Diğer gelir		X
Mamul ve yarı mamul stoklarında değişimler	X	
Kullanılan hammadde ve malzemeler	X	
Çalışanlara sağlanan fayda gideri	X	
Amortisman ve itfa gideri	X	
Diğer giderler	X	
Toplam giderler		(X)
Kar		X

²⁶ UMS ve TMS 1, madde 90.

²⁷ UMS ve TMS 1, madde 91.

2- Giderlerin fonksiyonlarına göre sınıflandırılması veya satışların maliyeti yöntemi: Bu yöntem, giderleri satışların maliyeti yada örneğin dağıtım veya yönetim faaliyetlerinin bir parçası olarak fonksiyonlarına göre sınıflandırır. Yönteme göre, bir işletme en azından satışların maliyetini diğer giderlerden ayrı olarak sınıflandırır. Bu yöntem, finansal tablo kullanıcılarına giderleri niteliklerine göre sınıflandırmadan daha yararlı bilgi sağlar; ancak maliyetlerin fonksiyonlara dağıtımını inisiyatife dayalı dağıtım gerektirebilir ve bu beraberinde önemli kararlar alınmasını zorunlu kılar. Giderlerin fonksiyonlara göre sınıflandırılmasına ilişkin bir örnek aşağıdaki gibidir:²⁸

Gelir	X
Satışların maliyeti	<u>(X)</u>
Brüt kar	X
Diğer gelir	X
Dağıtım maliyetleri	(X)
Yönetim giderleri	(X)
Diğer giderler	(X)
Kar	<u>X</u>

²⁸ UMS ve TMS 1, madde 92.

Giderleri fonksiyonlara göre sınıflandıran işletmeler, amortisman ve itfa giderleri ve işçilere sağlanan fayda giderlerini de içeren bilgileri ilave bilgiler olarak açıklayacaklardır.²⁹

Giderlerin fonksiyonlara göre sınıflandırılması yöntemi ve giderlerin niteliklerine göre sınıflandırılması yöntemi arasındaki seçim tarihi ve endüstriyel faktörlere ve işletmenin niteliğine dayanır. Her iki yöntem de, işletmenin üretim yada satış seviyesiyle doğrudan yada dolaylı olarak değişebilir maliyetlerle ilgili gösterge sağlar. Her sunuş yöntemi, farklı tür işletmeler için üstün özelliklere sahip olduğundan, bu standart en uygun ve en güvenilir sunuşun seçilmesini ister. Ancak, giderlerin niteliğine ilişkin bilgi, gelecek nakit akışlarının öngörülebilmesinde yararlı olduğu için, giderler fonksiyonlara göre sınıflandırıldıklarında ilave açıklamalar zorunludur.³⁰

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunca, uygulama birliğinin sağlanması bakımından Türkiye içi raporlamada giderlerin fonksiyona göre sınıflandırılması yöntemi tercih edilmiştir.³¹

1.3.3. UMS/UFRS ve TDHP Gelir Tablosu Farklılıkları

UMS/UFRS ve Tek Düzen Hesap Planı gelir tablosu farklılıkları aşağıdaki gibi sıralanabilir:

1- UMS/UFRS gelir tablosunda yer alacak asgari kalemleri ve ilkelere belirlemektedir. Giderlerin niteliğine veya fonksiyonlarına göre dağıtımında iş ve işletmenin niteliği belirleyici olacaktır. TDHP ise bunun aksine bir gelir tablosu formatı belirlemiştir.

²⁹ UMS ve TMS 1, madde 93.

³⁰ UMS ve TMS 1, madde 94.

³¹ TMS 1, madde 92.

2- TDHP’ nda “Olağan Gelir/Karlar” ve “Olağan Dışı Gelir/Karlar” olarak yer alan sınıflandırma, UMS/UFRS’ de “Diğer Gelirler” olarak sınıflandırmaya tabi tutulmaktadır.

2. TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ İLK UYGULAMASI

2.1. Genel Bilgi

İşletmeler tarafından TFRS’ye geçiş tarihi itibariyle TFRS açılış bilançosu düzenlenir. TFRS çerçevesinde yapılan muhasebeleştirme işleminin başlangıç noktası açılış bilançosudur. TFRS açılış bilançosunda ve TFRS’ye göre ilk kez düzenlenen finansal tablolarda aynı muhasebe politikaları kullanılır. Bu muhasebe politikaları, TFRS Standartlarına göre ilk kez düzenlenen finansal tabloların raporlama tarihleri itibariyle yürürlükte olan tüm TFRS’lerle uyumlu olmak zorundadır.

Bir işletmenin, TFRS’ye göre ilk kez düzenlenen finansal tablolarında TFRS’ler çerçevesinde tam karşılaştırmalı bilgi sunduğu en erken dönemin başlangıcı, TFRS’ye geçiş tarihidir.

Türkiye Finansal Raporlama Standartları’nın (TFRS’lerin) ilk kez uygulandığı, TFRS’ler ile açık ve koşulsuz uyumun ifade edildiği ilk yıllık finansal tablolar, TFRS’ye göre ilk kez düzenlenen finansal tablolardır.

Örnek: TFRS’ye göre ilk kez düzenlenen finansal tabloların raporlama tarihi 31 Aralık 2006 ise TFRS’ye geçiş tarihi 1 Ocak 2005 itibariyle faaliyetin başlangıcıdır. Buna göre 31 Aralık 2006 tarihi itibariyle sona eren dönemlerde yürürlükte olan TFRS’ler 1 Ocak 2005 tarihli TFRS açılış bilançosunun hazırlanmasında ve 31 Aralık

2006 tarihli finansal tabloların (2005'e ilişkin karşılaştırmalı tutarlar dahil) hazırlanıp sunulmasında uygulanmak zorundadır.

2.2. Açılış bilançosunda uygulanacak hususlar

Bir işletme, 13-34 üncü Paragraflarda açıklananlar hariç, açılış TFRS bilançosunda aşağıdaki hususları uygular:

- a- TFRS'ler tarafından finansal tablolara yansıtılması zorunlu kılınan tüm varlık ve borçlarını ilgili tabloya yansıtır;
- b- TFRS'lerin finansal tablolara yansıtılmasına izin vermediği varlık ve borç kalemlerini finansal tablolara yansıtmaz;
- c- TFRS'ye geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre muhasebeleştirilmiş; ancak TFRS'lere göre farklı bir sınıfta muhasebeleştirilmeleri gereken varlık, borç veya özkaynak kalemlerini yeniden sınıflandırır;
- d- Bilançoya yansıtılmış her türlü varlık ve borcun ölçümünde TFRS'leri uygular.

Bir işletmenin açılış TFRS bilançosunda kullandığı muhasebe politikaları, TFRS'ye geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre sunulmuş aynı tarihli bilançosundaki muhasebe politikalarından farklı olabilir. TFRS'ye geçiş tarihinden önceki olay ve işlemler, düzeltme kayıtlarının yapılmasını gerektirir. Bu durumda, TFRS'ye geçiş tarihi itibarıyla, bu düzeltmeler doğrudan dağıtılmamış karlar (veya, uygun olması durumunda farklı bir özkaynak kaleminde) içerisinde muhasebeleştirilir.

Bir işletmenin TFRS açılış bilançosunun bütün TFRS'lerle uyumlu olması ilkesine iki ayrı kategoride esneklik getirmiştir. Aşağıdaki bölümlerde açıklandığı üzere:

- a- TFRS'lerin bazı hükümlerinden muafiyet sağlanmıştır.
- b- TFRS'lerin bazı kısımlarının geriye dönük uygulanmaları yasaklanmıştır.

2.3. TFRS'lerin bazı hükümlerinden muafiyetler

Bir işletme, aşağıdaki muafiyetlerden bir veya daha fazlasını kullanmayı seçebilir:

- a- İşletme birleşmeleri;
- b- Tahmini maliyet olarak gerçeğe uygun değer veya yeniden değerlendirme;
- c- Çalışanlara sağlanan faydalar;
- d- Birikimli çevrim farkları;
- e- Bileşik finansal araçlar;
- f- Bağlı ortaklık, iştirak ve iş ortaklıklarına ait varlık ve borçlar;
- g- Önceden muhasebeleştirilmiş finansal araçların tanımlanması;
- h- Hisse bazlı ödeme işlemleri;
- i- Sigorta sözleşmeleri;
- j- Maddi duran varlıklar içerisinde yer alan hizmetten çekmeye ilişkin borçlar;
- k- Kiralama işlemleri;
- l- Finansal varlık veya borçların ilk muhasebeleştirilmeleri sırasında gerçeğe uygun değerlerinin ölçümü.

2.3.1. İşletme birleşmeleri

TFRS’yi ilk kez uygulayan bir işletme, “TFRS 3 İşletme Birleşmeleri” Standardını geçmiş işletme birleşmeleri için geriye dönük olarak uygulamamayı seçebilir. Bunun yanı sıra TFRS’yi ilk kez uygulayan bir işletmenin, TFRS 3 ile uyumlu olunması açısından herhangi bir işletme birleşmesini düzeltmesi durumunda, daha sonra gerçekleştirilen tüm işletme birleşmeleri de düzeltilir

2.3.2. Tahmini maliyet olarak gerçeğe uygun değer veya yeniden değerlendirme

Bir işletme, TFRS’ye geçiş tarihi itibarıyla bir maddi duran varlık kalemini gerçeğe uygun değerden ölçmeyi ve söz konusu gerçeğe uygun değeri o tarih itibarıyla ilgili varlığın tahmini maliyeti olarak kullanmayı seçebilir.

TFRS’yi ilk kez uygulayan bir işletme, maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilmiş tutarını, aşağıda yer alanlarla açık bir şekilde karşılaştırılabilir ise tahmini maliyet olarak kullanmayı seçebilir:

- a- Gerçeğe uygun değeri; veya
- b- TFRS’ye göre, genel veya özel fiyat endekslerindeki değişiklikler gibi değişiklikleri yansıtan düzeltilmiş ya da amortismanına tabi tutulmuş maliyeti.

Yukarıdaki seçim olanakları “maddi duran varlıklar” dışında aşağıdakiler için de geçerlidir:

- a- Maliyet yöntemi ile değerlemenin seçildiği yatırım amaçlı gayrimenkuller; ve
- b- Aşağıdakileri karşılayan maddi olmayan duran varlıklar:

- “TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar” Standardında yer alan muhasebeleştirme kriterini (orijinal maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülmesi de dahil); ve
- TMS 38’de yer alan yeniden değerlendirme kriteri (aktif bir piyasanın var olması durumunda).

2.3.3. Çalışanlara sağlanan faydalar

Uzun vadede, aktüeryal kazanç ve zararlar birbirini mahsup edebilir. Bu nedenle, işten ayrılma sonrasında fayda sağlayan planlara ilişkin tahminler, en iyi tahmine ilişkin bir aralık (veya koridor) olarak görülebilir. Bir işletme, bu aralık içerisinde kalan aktüeryal kazanç ve zararları, zorunlu olmamakla beraber, muhasebeleştirme konusunda serbesttir. Bu Standart, bir işletmenin en azından koridorun artı eksi %10 dışına düşen aktüeryal kazanç ve zararların belirli bir kısmını finansal tablolarına yansıtmasını gerektirir. Söz konusu yöntemlere örnek olarak, koridorun içinde veya dışında kalan tüm aktüeryal kazanç ve zararların hemen muhasebeleştirilmesi gösterilebilir.

“TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar” Standardına göre bir işletme, bazı aktüeryal kazanç ve zararların muhasebeleştirilmemesi sonucunu doğuran “koridor” yaklaşımını uygulamayı seçebilir. Bu yaklaşımın geriye dönük olarak uygulanması, işletmenin birikmiş aktüeryal kazanç ve zararlarının, planın başlangıcından TFRS’ye geçiş tarihine kadar olan dönem için muhasebeleştirilmiş ve muhasebeleştirilmemiş kısmının ayrıştırılmasını gerektirir. Fakat TFRS’yi ilk kez uygulayan bir işletme, daha sonraki aktüeryal kazanç ve zararları için “koridor” yaklaşımını kullanacak dahi olsa, TFRS’ye geçiş tarihi itibarıyla birikmiş tüm aktüeryal kazanç ve zararlarını mu-

hasebeleştirmeyi seçebilir. TFRS’yi ilk kez uygulayan bir işletmenin bu yöntemi seçmesi durumunda, bunu tüm planlarına uygular.

2.3.4. Birikimli çevrim farkları

“TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri” Standardı, bir işletmenin aşağıdakileri uygulamasını gerektirir:

- a- Bazı çevrim farklarını ayrı bir özkaynak kalemi olarak sınıflandırmasını; ve
- b- Yurtdışındaki bir işletmenin elden çıkarılmasında, söz konusu işletmenin birikimli çevrim farklarını elden çıkarma kazanç veya zararının bir parçası olarak gelir tablosuna aktarmasını.

Diğer Standartlar bazı kazanç ve zararların doğrudan özkaynaklarda muhasebeleştirilmesini gerektirmektedir. Örneğin TMS 16, maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilmesinden kaynaklanan bazı kazanç ve zararların doğrudan özkaynaklarda muhasebeleştirilmesini gerektirir. Böyle bir aktifin yabancı para cinsinden olması durumunda, yeniden değerlendirilmiş tutar değerlemenin yapıldığı tarihteki kurdan çevrilir ve oluşan kur farkı özkaynaklarda muhasebeleştirilir.

Raporlayan işletmenin yurtdışındaki işletmesindeki net yatırımının bir parçasını oluşturan parasal bir kalemden kaynaklanan kur farkları, raporlayan işletmenin bireysel finansal tablolarında ve yurtdışındaki işletmenin kendi finansal tablolarında kar ya da zarar olarak muhasebeleştirilir. Yurtdışındaki işletmeyi ve raporlayan işletmeyi içeren finansal tablolarda (örneğin yurtdışındaki işletme bir bağlı ortaklık ise konsolide finansal tablolar), bu tür kur farkları başlangıçta özkaynakların ayrı bir unsuru olarak muhasebeleştirilir ve yurt

dışındaki işletmenin elden çıkarılması durumunda kar ya da zarar olarak muhasebeleştirilir.

Fakat TFRS'leri ilk kez uygulayan bir işletmenin, TFRS'ye geçiş tarihi itibarıyla mevcut olan birikimli çevrim farklarına bu hükümleri uygulaması gerekmez. TFRS'yi ilk kez uygulayan bir işletmenin söz konusu muafiyet hükmünden faydalanması durumunda;

- a- Tüm yurtdışı işletmelere ilişkin birikmiş çevrim farklarının TFRS'ye geçiş tarihi itibarıyla sıfır oldukları kabul edilir; ve
- b- Herhangi bir yurtdışı işletmenin bundan sonra gerçekleştirilen elden çıkarılma işlemlerinde, TFRS'ye geçiş tarihinden önce ortaya çıkan çevrim farkları dikkate alınmaz; ancak daha sonraki çevrim farkları dahil edilir.

2.3.5. Bileşik finansal araçlar

“TMS 32 Finansal Araçlar: Açıklamalar ve Sunum” Standardına göre (28-32. paragraflar); bileşik finansal araçların (örn. ihraç edenin adi hisselerine dönüştürülebilir bonolar), başlangıçta borç ve özkaynak kalemi şeklinde ayrıştırılmaları gerekir. Bu tip bir araç iki unsurdan oluşur: finansal borç (nakit ya da diğer bir finansal varlık teslimine dair sözleşmeye bağlı düzenleme) ve özkaynağa dayalı finansal araç (belirlenmiş bir zaman süresince, hamiline, işletmeye ait belirli bir sayıda adi hisse senedine çevirebilme hakkını veren alım opsiyonu). İhraç edenin plana bağlanmış faiz ve anapara ödemelerini gerçekleştirme yükümlülüğü, araç dönüştürülmediği sürece var olan bir finansal borçtur. Özkaynağa dayalı finansal araç, borcu, aracı ihraç edenin özkaynağına dönüştüren saklı bir opsiyondur. Dönüştürülebilir bir aracın vadesindeki dönüşümünde, işletme aracı borç kalemi olmaktan çıkarır ve bunu özkaynak olarak dikka-

te alır. Orijinal özkaynak kalemi özkaynak olarak kalır. Vadesinde dönüşümden bir kar ya da zarar oluşmaz.

Borç kaleminin artık mevcut olmaması durumunda, TMS 32'nin geçmişe yönelik uygulanması özkaynağın iki ayrı kısmının birbirlerinden ayrılmasını gerektirir. İlk kısım, dağıtılmamış karlar içerisinde yer alır ve borç kalemi üzerinden oluşmuş birikmiş faiz tutarlarını içerir. Diğer kısım ise, orijinal özkaynak kalemini gösterir. Fakat bu Standarda göre, TFRS'yi ilk kez uygulayan bir işletmenin, TFRS'ye geçiş tarihi itibariyle ilgili borç kaleminin artık mevcut olmaması durumunda, özkaynağın iki kısmı arasında ayırım yapması gerekmez.

2.3.6. Bağlı ortaklık, iştirak, ve iş ortaklığına ait varlık ve borçlar

Bir bağlı ortaklığın, ana ortaklığın uyguladığından daha sonraki bir tarihte TFRS'leri ilk kez uygulaması durumunda; söz konusu bağlı ortaklık, varlık ve borçlarını kendi finansal tablolarında aşağıdaki şekillerde değerler:

- a- Konsolidasyon işlemleri ve ana işletmenin bağlı ortaklığı devraldığı işletme birleşmesinin etkileri açısından hiçbir düzeltmenin yapılmamış olması durumunda, ana ortaklığın TFRS'lere geçiş tarihi çerçevesinde, ilgili kalemlerin konsolide finansal tablolarında gösterileceği gerçeğe uygun değerleri üzerinden; veya
- b- Bağlı ortaklığın TFRS'ye geçiş tarihine bağlı olarak bu Standartın geri kalan kısmında belirtilen defter değerlerinden. Söz konusu defter değerleri aşağıdaki durumlarda, (a)'da açıklanmış olanlardan farklılık arz edebilir:

- Bu TFRS'deki muafiyetlerin, ölçümlerin TFRS'ye geçiş tarihine bağlı olmasına sebep olmaları durumunda.
- Bağlı ortaklığın finansal tablolarında kullanılan muhasebe politikalarının konsolide finansal tablolarda kullanılanlardan farklı olması durumunda. Örneğin bağlı ortaklık "TMS 16 Maddi Duran Varlıklar" Standardına göre maliyet yöntemini muhasebe politikası olarak kullanırken, grubun yeniden değerlendirme yöntemini kullanması.

Benzer bir seçim, bir iştirak ve iş ortaklığının üzerinde önemli etkisi veya müşterek kontrolü bulunan bir işletmeden daha sonraki bir dönemde TFRS'leri ilk kez uygulamaya başlaması durumunda da geçerlidir.

Bir işletmenin bağlı ortaklığından (ya da iştirak veya iş ortaklığından) sonraki bir tarihte TFRS'leri ilk kez uygulaması durumunda, işletme konsolide finansal tablolarında bağlı ortaklığın (ya da iştirak veya iş ortaklığından) varlık ve borçlarını, konsolidasyon, özkaynak muhasebesi ve ana işletmenin bağlı ortaklığı devraldığı işletme birleşmesinin etkilerine göre düzeltmesinin ardından, bağlı ortaklığın (ya da iştirak veya iş ortaklığından) finansal tablolarında yer alan defter değerleriyle ölçer. Buna benzer olarak ana işletmenin TFRS'leri ilk olarak, konsolide finansal tablolarından ziyade bireysel finansal tablolarında uygulaması durumunda; varlık ve borçlarını konsolidasyon düzeltmeleri hariç olmak üzere, her iki finansal tablosunda da aynı değerlerden ölçer.

2.3.7. Önceden muhasebeleştirilmiş finansal araçların tanımlanması

TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme” Standardı bir finansal aracın ilk kez muhasebeleştirilmesi sırasında; kar veya zarar üzerinden gerçeğe uygun değerinden finansal bir varlık veya borç olarak ya da satışa hazır olarak tanımlanmasına izin verir. Bu hükme rağmen işletme, bu tanımlamayı TFRS’ye geçiş tarihi itibarıyla de yapabilir.

2.3.8. Hisse bazlı işlemler

Bir işletmenin, zorunlu olmamakla birlikte, 7 Kasım 2002’den sonra ihraç edilen özkaynağa dayalı finansal araçlarına “TFRS 2 Hisse Bazlı Ödeme” Standardını uygulaması teşvik edilir. TFRS 2’nin uygulanmadığı (7 Kasım 2002 itibarıyla veya daha öncesinde gerçekleşmiş olanlar) tüm özkaynağa dayalı finansal araç ihraçlarında kamuoyuna açıklama gerekir.

2.3.9. Sigorta sözleşmeleri

TFRS’leri ilk kez uygulayan bir işletme, “TFRS 4 Sigorta Poliçeleri” Standardında yer alan geçiş hükümlerini uygulayabilir. TFRS 4, TFRS’leri ilk kez uygulayanlar da dahil olmak üzere, muhasebe politikalarında değişiklik yapılmasına kısıtlama getirir.

2.3.10. Maddi duran varlıkların maliyeti içerisinde yer alan hizmetten çekme, restorasyon ve benzeri yükümlülüklerdeki değişiklikler

1 No’lu TFRS Yorumu *Maddi Duran Varlıkların Maliyeti İçerisinde Yer Alan Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Benzeri Yükümlülüklerdeki Değişiklikler*, hizmetten çekme, restorasyon veya benzeri

borçlarda meydana gelen belirli değişikliklerin, ilgili olduğu varlığın maliyetine eklenmesini veya çıkarılmasını gerektirir ve ardından ilgili varlığın amortismanına tabi düzeltilmiş tutarı ileriye yönelik olarak geriye kalan faydalı ömrü boyunca amortismanına tabi tutulur. TFRS'leri ilk kez uygulayan bir işletmenin, benzer borçlarında TFRS'lere geçiş tarihinden önce meydana gelen değişiklikler için bu hükümlerin uygulanmasına gerek yoktur. TFRS'yi ilk kez uygulayan bir işletme söz konusu muafiyetten yararlanması durumunda, anılan işletme:

- a- İlgili borcunu TFRS'ye geçiş tarihi itibariyle TMS 37 çerçevesinde ölçer.
- b- İlgili borcun 1 No'lu TFRS Yorumu kapsamında olması koşuluyla, ilk ortaya çıktığı tarih itibariyle ilişkili olduğu varlığın maliyetine dahil edilmesi gereken tutarı tahmin eder. Söz konusu tahmin, dönemi itibariyle geçerli olan riske göre düzeltilmiş iskonto oranına (oranlarına) ilişkin en iyi tahminin kullanılması suretiyle ilgili borcun bu tarihe kadar iskonto edilmesi yoluyla yapılır.
- c- Bu tutar üzerindeki birikmiş amortisman, TFRS'lere geçiş tarihi itibariyle, ilgili varlığın kalan ömrüne ilişkin mevcut tahmine, işletme tarafından ilgili TFRS çerçevesinde uygulanmakta olan amortisman politikası uygulanmak suretiyle hesaplanır.

2.3.11. Kiralama İşlemleri

TFRS'leri ilk kez uygulayan bir işletme, 4 No'lu TFRS Yorumu *Bir Anlaşmanın Kiralama Unsuru İçerip İçermediğine Karar Verilmesi*'nde belirtilen geçiş hükümlerini uygulayabilir. Bu durumda, TFRS'leri ilk kez uygulayan bir işletme, bir anlaşmanın TFRS'ye

geçiş tarihi itibarıyla kiralama unsuru içerip içermediğine o tarihteki olay ve koşullar çerçevesinde karar verebilir.

2.4. Diğer TFRS'lerin geçmişe yönelik uygulanmalarına ilişkin istisnalar

Bu TFRS, diğer TFRS'lerin aşağıda yer alanlara ilişkin bazı kısımlarının geçmişe yönelik olarak uygulanmasını yasaklar:

- a- Finansal varlık ve borçların bilanço dışı bırakılması;
- b- Finansal riskten korunma muhasebesi;
- c- Tahminler;
- d- Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılmış varlıklar ve durdurulan faaliyetler.

2.4.1. Finansal riskten korunma muhasebesi

“TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme” Standartının gerektirdiği üzere, TFRS'ye geçiş tarihi itibarıyla işletme:

- a- Tüm türev araçlarını gerçeğe uygun değerinden ölçer; ve
- b- TFRS'ye geçmeden önceki muhasebe ilkeleri uyarınca varlık veya borç olarak raporlanan türev araçlardan kaynaklanan ertelenmiş zarar ve kazançlarını dikkate almaz.

2.4.2. Tahminler

Bir işletmenin, söz konusu tahminlerinin yanlış olduğuna ilişkin tarafsız bir kanıt bulunmadıkça, TFRS'ye geçiş tarihi itibarıyla yapılan tahminler TRFS'ye geçmeden önceki muhasebe ilkeleri (muhasebe politikalarındaki her türlü değişiklikleri yansıtan düzeltmeler

sonrası) çerçevesinde söz konusu tarih itibariyle yapılan tahminlerle uyumlu bir şekilde gerçekleştirilir.

2.4.3. Satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılan varlıklar ve durdurulan faaliyetler

TFRS 5 Standardının, satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflanma kriterini sağlayan elden çıkarılacak duran varlıklara (veya elden çıkarılacak varlık grubuna) veya ilgili TFRS'nin yürürlüğe girdiği tarihten sonra durdurulan faaliyet olarak sınıflanma kriterini sağlayan faaliyetlerine ileriye dönük olarak uygulanması gerekir. Bir işletmenin, TFRS 5 Standardının uygulanması için gerekli olan değerlendirme ve bilgilerin ilgili kriterlerin sağlandığı tarihte elde edilmiş olmaları koşuluyla, elden çıkarılacak duran varlıklarının (veya elden çıkarılacak varlık grubuna) satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflanma kriterini, diğer bazı faaliyetlerinin ise durdurulan faaliyet olarak sınıflanma kriterlerini anılan TFRS'nin yürürlüğe girmeden önceki herhangi bir tarihte karşıladığı günden itibaren ilgili Standardı uygulamasına izin verilir.

TFRS 5'de yer alan geçiş hükümleri, TFRS'ye geçiş tarihi 1 Ocak 2005 tarihinden önceki bir tarih olan işletmeler tarafından uygulanır. TFRS'ye geçiş tarihi 1 Ocak 2005 veya daha sonraki bir tarih olan bir işletme TFRS 5'i geçmişe yönelik olarak uygular.

2.5. Diğer Hususlar

2.5.1. Açıklama ve sunum

Bu TFRS, diğer TFRS'lerde yer alan kamuoyuna açıklama ve sunuma ilişkin hükümlere herhangi bir muafiyet getirmez.

2.5.2. Karşılaştırmalı bilgi

“TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu” Standardı ile uyum sağlanması açısından, bir işletmenin TFRS’ye göre ilk kez düzenlenen finansal tablolarında, en azından, TFRS’lere göre hazırlanmış bir yıllık karşılaştırmalı bilgiye yer verilir.

2.5.3. TMS 39 ve TFRS 4’e ilişkin karşılaştırmalı bilgi sunulması amacıyla düzeltme yapılması zorunluluğuna ilişkin muafiyet

TFRS’leri 1 Ocak 2006 tarihinden önce uygulayan bir işletme, TFRS’ye göre ilk kez düzenlenen finansal tablolarında, en azından bir yıllık karşılaştırmalı bilgi sunar; fakat söz konusu karşılaştırmalı bilginin TMS 32, TMS 39 ve TFRS 4 ile uyumlu olması gerekmez.

2.5.4. TFRS 6’ya ilişkin karşılaştırmalı açıklama yapma zorunluluğuna ilişkin muafiyet

TFRS’leri 1 Ocak 2006 tarihinden önce uygulayan ve “TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi” Standardını uygulamayı tercih eden bir işletmenin, TFRS Standartlarına göre ilk kez düzenlenen finansal tablolarında sunulan karşılaştırmalı bilgilere TFRS 6 hükümlerini uygulaması gerekmez.

2.5.5. Finansal varlık ve finansal borçların tanımlanması

Bir işletmenin daha önce muhasebeleştirmiş olduğu finansal varlık veya finansal borcu kar veya zarar aracılığıyla gerçeğe uygun değeri üzerinden finansal varlık veya finansal borç, ya da satışa hazır bir finansal varlık olarak tanımlanmasına izin verilir. İşletme, tanımlama tarihi itibarıyla her bir kategoride tanımlanmış/gösterilmiş olan fi-

nansal varlık veya borçların gerçeğe uygun değerlerini ve bunların daha önceki finansal tablolardaki sınıflandırılmaları ve defter değerlerini kamuoyuna açıklar.

2.5.6. Tahmini maliyet olarak gerçeğe uygun değer kullanılması

Bir işletmenin TFRS açılış bilançosunda, bir maddi duran varlık, yatırım amaçlı gayrimenkul veya maddi olmayan duran varlık (bakınız: Paragraf 16 ve 18) kalemi için tahmini maliyet olarak gerçeğe uygun değeri kullanması durumunda; söz konusu işletmenin TFRS'ye göre ilk kez düzenlenen finansal tablolarında, TFRS açılış bilançosunun her bir ilgili kalemi açısından aşağıdakiler kamuoyuna açıklanır:

- a- Söz konusu gerçeğe uygun değerlerin toplamı; ve
- b- TFRS'ye geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre raporlanmış defter değerlerine yapılan toplam düzeltme.

3. STOKLAR

3.1. Genel Bilgi

Stoklar; işin normal akışı içinde satılmak için elde tutulan varlıklar ile satılmak üzere üretilmekte olan ya da üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklardır.

Buna göre stoklar, tekrar satılmak üzere satın alınan ticari malları, işletme tarafından üretilen mamulleri yada üretimde olan yarı mamulleri ve üretim sürecinde kullanılmak üzere bekleyen ilk madde ve malzemeleri kapsar.

Hizmet sunulma durumunda ise, stoklar; işletmenin henüz ilgili geliri elde etmediği hizmetin maliyetini de kapsar.

Stok maliyetlerinin, nasıl saptanacağı ve gidere dönüşeceği UMS 2, Stoklar Standardı ile düzenlenmiştir.

3.2. Kapsam

UMS 2, Stoklar Standardı aşağıda sayılanlar dışındaki tüm stoklar için uygulanır:

- a- İnşaat sözleşmeleri ve buna bağlı hizmet sözleşmeleri;
- b- Finansal araçlar;
- c- Tarımsal faaliyetle ilgili canlı varlıklar ve hasat zamanındaki tarımsal ürünler.

Bu standart aşağıda belirtilenler tarafından tutulan stokların ölçümünde kullanılmaz:

a- Tarım ve orman ürünleri, hasat dönemi sonrası tarımsal ürün, mineral ve mineral ürünler üreticilerinin elinde bulundurdukları stoklar. Sözü edilen stoklar üretimin belli dönemlerinde net gerçekleştirilebilir değerleri ile ölçülürler. Ölçüldükleri zaman, değer değişiklikleri değişimin olduğu dönemde kar yada zarara yansıtılır.

b- Aracıların elinde bulundurdukları stoklar. Bu stoklar gerçeğe uygun değerlerinden satış giderleri düşülerek değerlemeye tabi tutulurlar. Meydana gelen değişiklikler, değişim döneminde kar ya da zarara yansıtılır.

3.3. Stokların Değerlemesi

UMS 2, Stoklar Standardı uyarınca stoklar, maliyet ve net gerçekleŐebilir deęerin dūŐuk olanı ile deęerlenir.

Muhasebenin ihtiyatlılık ilkesi gereęince stoklar mali tablolarda, kullanımları veya satılmaları sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan daha yūksek bir bedelle izlenemez. Maliyetlerin kullanım veya satıŐ sonucu elde edilecek tutardan yūksek olması durumunda, stok deęer dūŐuklūęu karŐılıęı ayrılır.

Maliyetin tanımı UMS 2, Stoklar Standardında yapılmamıŐtır. UMS 16, Maddi Duran Varlıklar Standardında yer alan tanım uyarınca maliyet; bir varlığın elde edilmesinde Ödenen bedellerin gerçeğe uygun değerini ifade etmektedir.

Net gerçekleŐebilir değer; iŐin normal akıŐı içinde, stokların satılmasından elde edilmesi beklenen net tutardır. Net tutar, tahmini satıŐ fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve tahmini satıŐ giderleri toplamının dūŐūlmesiyle elde edilir.

Gerçeğe uygun değer; karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi yada bir borcun Ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.

Buna gŐre, net gerçekleŐebilir deęer iŐletmeye Őzgū bir deęerdir, gerçeęe uygun deęer ise iŐletmeye Őzgū bir deęer deęildir. Stokların net gerçekleŐebilir deęeri, stokun gerçeęe uygun deęerinden satıŐ giderlerinin dūŐūrūlmesiyle elde edilen tutara eŐit olmayabilir.

3.4. Stok deęer dūŐuk karŐılıęı

Stokların maliyeti; stokların zarar gŐrmesi, kısmen veya tamamen kullanılmaz hale gelmesi ya da satıŐ fiyatlarının dūŐmesi gibi du-

rumlarda geri kazanılamayabilir ve stok maliyeti geri kazanılabilir tutardan daha yüksek olabilir. Stokların maliyeti, tahmini tamamlanma maliyeti veya tahmini satış maliyetinin artması durumunda da geri kazanılamayabilir. Stoklar mali tablolarında, kullanımları veya satılmaları sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan daha yüksek bir bedelle izlenemez. Maliyetlerin kullanım veya satış sonucu elde edilecek tutardan yüksek olması durumunda, stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılır. Stok maliyetlerinin net gerçekleştirilebilir değere indirgenmesi, stokların maliyet veya net gerçekleştirilebilir değerden düşük olanıyla değerlendirilme ilkesiyle uyumludur.

Stokların elde etme maliyetleri, bu Maddede belirtilen istisnalar hariç, her bir stok kalemi bazında net gerçekleştirilebilir değerlerine indirilir. Bu indirim stok değer düşüklüğü karşılığı ayırmak suretiyle yapılır. Benzer amaçlara veya nihai kullanıma sahip olan, aynı coğrafi bölgede üretilen ve satılan ve ilgili olduğu ürün grubundaki diğer ürünlerden pratik olarak ayrılması mümkün olmayan aynı ürün grubuna ait stok kalemleri, kalemler bazında ayrı ayrı değil, gruplandırılmak suretiyle değerlendirilmeye tabi tutulabilir.

Her finansal tablo dönemi itibarıyla, net gerçekleştirilebilir değer yeniden gözden geçirilir. Daha önce stokların net gerçekleştirilebilir değere indirgenmesine neden olan koşulların geçerliliğini kaybetmesi veya değişen ekonomik koşulların nedeniyle net gerçekleştirilebilir değerde artış olduğu kanıtlandığı durumlarda, ayrılan değer düşüklüğü karşılığı iptal edilir. Böylece yeni kayıtlı değer, maliyet ve revize edilen net gerçekleştirilebilir değerden düşüktür.

3.5. Net gerçekleştirilebilir değer tahmini

Net gerçekleştirilebilir değer tahmini, hesaplama anında mevcut güvenilir kanıtlara göre stokların satılması durumunda elde edilmesi

beklenen satış tutarları esas alınarak yapılır. Net gerçekleşebilir değerin saptanmasında:

1- Dönem sonundaki mevcut koşullarla uyumlu oldukları ölçüde dönem sonundan sonra oluşan fiyat ve maliyetler dikkate alınır. Geçici fiyat ve maliyet dalgalanmaları dikkate alınmaz.

2- Stokların elde tutulma amacı dikkate alınır. Örneğin, taahhüt edilen kesin satış veya hizmet sözleşmelerini yerine getirmek için elde tutulan stokların net gerçekleşebilir değerinin belirlenmesinde, sözleşme fiyatı esas alınır. Elde tutulan stoklar, satış sözleşmelerinde belirtilenlerden fazla ise, fazla olan kısmın net gerçekleşebilir değeri, genel satış fiyatları dikkate alınarak belirlenir.

3- İlk madde ve malzemeler, üretiminde kullanılacakları mamullerin maliyet veya maliyetin üzerinde satılmalarının beklenildiği durumlarda, maliyetlerinin altında bir değerle değerlendirilemez. Ancak, ilk madde ve malzemelerin fiyatlarındaki azalış, mamullerin maliyetinin net gerçekleşebilir değerinden daha yüksek olacağını gösteriyorsa, ilk madde ve malzemelerin değeri net gerçekleşebilir değerine düşürülür. Bu durumlarda ilk madde ve malzemelerin yenileme maliyetleri, net gerçekleştirilebilir değeri yansıtan en iyi ölçü olabilir.

3.6. Stokların Maliyeti

UMS 2, Stoklar Standardına göre stokların maliyeti; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içerir.

UMS 2'ye göre stokların satın alma maliyeti; satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler (firma tarafından vergi idaresinden ia-

de alınabilecekler hariç) ve nakliye, yükleme boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetleri içerir.

UMS' ye göre, bir işletme stokları vadeli ödeme koşuluyla almış olabilir. Anlaşma, peşin alım fiyatı ile ödenen fiyat arasında bir fark olan finansman unsuru içerdiği takdirde, bu unsurlar finanse edildiği dönemde faiz gideri olarak muhasebeleştirilir.

Diğer bir ifadeyle peşin alım fiyatı ile vadeli fiyat arasındaki fark finansman gideri sayıldığından standart gereği stok maliyetine yansıtılmayıp ilgili dönemin 780 Finansman Giderleri hesabına aktarılır. Vade farkları, alıcı işletme tarafından alış bedelinden ayrıştırılarak finansman gideri olarak muhasebeleştirirken, satıcı işletme tarafından da benzer şekilde ayrıştırılarak IAS 18 Hasılat Standardı çerçevesinde gelir kaydedilmelidir.

UMS' de bunun istisnası olarak TMS 23 Borçlanma maliyetleri standardı, borçlanma maliyetlerinin stokların maliyetine dahil edildiği sınırlı koşulları belirlemiştir. Buna göre özellikli varlık niteliğinde olan ve satılabilir duruma getirilmesi uzun bir süreyi gerektiren stoklar için katlanılan borçlanma maliyetleri istenirse stok maliyetine verilebilir.

3.7. Dönüştürme maliyetleri (Üretim maliyeti)

Stokların dönüştürme maliyetleri üretimle doğrudan ilişkili maliyetleri kapsar (direk işçilik giderleri gibi). Bu maliyetler ayrıca ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları da içerir.

Sabit genel üretim maliyetleri; amortisman, fabrika binası ve teçhi-

zatının bakım onarım giderleri gibi, üretim miktarından bağımsız olarak nispeten sabit kalan dolaylı üretim maliyetleri ile fabrikanın yönetim ve idaresi ile ilgili maliyetlerdir. Değişken genel üretim giderleri, dolaylı malzeme ve dolaylı işçilik gibi, üretim miktarı ile birlikte doğru orantılı olarak değişen dolaylı üretim maliyetleridir.

Sabit genel üretim maliyetlerinin dönüştürme maliyetlerine dağıtımını, üretim faaliyetlerinin normal kapasitede olacağı varsayımına dayanır. UMS 2, Stoklar Standardına göre, her bir üretim birimine dağıtılan sabit genel üretim gider tutarı, düşük kapasite yada atıl kapasite nedeniyle arttırılmaz. Dağıtılmayan genel üretim giderleri, gerçekleştiği dönemde gider olarak kaydedilerek sonuç hesaplarına alınır. Çok yüksek üretim olan dönemlerde, her bir üretim birimine dağıtılmış sabit genel üretim gideri payı düşer, böylece stoklar yüksek maliyetten değerlenmemiş olur. Değişken genel üretim giderleri, üretim tesislerinin gerçek kullanıma bağlı olarak her bir üretim birimine dağıtılır.

Diğer maliyetler, ancak stokları mevcut konum ve duruma getirdikleri ölçüde stok maliyetine dahil edilirler. Örneğin, bazı genel üretim giderleri kapsamı dışındaki giderlerin veya özel bir müşteri siparişine ilişkin ürün tasarımı, geliştirme maliyetlerinin stok maliyetleri kapsamına alınması uygun olabilir.

3.8. Stokların maliyetine alınmayan giderler

Stokların maliyetine alınmayan ve oluştukları dönemin giderler olarak kabul edilen giderlere ilişkin örnekler ve kaydedilmeleri gereken hesap sınıfları şöyledir:

a-Normalin üstünde gerçekleşen, ilk madde ve malzeme (fire ve kayıplar), işçilik ve diğer üretim maliyetleri;

- b- Bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olanlar dışındaki depolama giderleri;
- c- Stokların bulunduğu konum ve duruma gelmesinde katkısı olmayan genel yönetim giderleri;
- d- Satış giderleri.

3.9. Hizmet işletmelerinde stok maliyeti

Verilen hizmetle ilgili hasılatın mali tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda ilgili giderler stok hesabına yansıtılır.

Hizmet sunan işletmelerde stokların maliyeti, esas olarak, kontrol işlemlerini yürüten personel dahil olmak üzere, hizmetin sunulmasında doğrudan görev alan personelin işçilik ücretleri ve diğer maliyetleri ile bunlarla ilişkili olabilecek genel giderleri içerir.

Satış ve genel yönetim ile ilgili personelin işçilik ücretleri ve bunlarla ilgili diğer giderleri, hizmetin maliyetine dahil edilmez. Bu giderler, gerçekleştiği dönemde gider olarak mali tablolara alınır.

Hizmet sunan bir işletmenin stoklarının maliyeti, kar marjını veya işletmeler tarafından fiyatlara dahil edilen üretimle ilgili olmayan maliyetleri içermez.

Stoklara ilişkin genel sınıflandırma; ticari mal, ilk madde ve malzeme, yarı mamuller ve mamuller şeklinde yapılabilir. Hizmet işletmelerinde stoklar ise UMS 2, Stoklar Standardının 37'nci paragrafına göre, bu genel sınıflandırmanın dışında yarı mamul olarak tanımlanabilir.

Hizmet işletmelerinde stoklar; fason üretim yapan işletmelerde üretimine başlanmış ancak henüz tamamlanmamış veya üretimi ta-

mamulanmış ancak halen işletmenin stokunda bulunan mamüller ile fason imalat dışında üretilen henüz tamamlanmamış veya tamamlanmış ancak henüz satışı gerçekleşmemiş olan hizmet ürünleri olarak sınıflandırılabilir.

3.10. Tarımsal Ürünlerin Maliyeti

TMS 41 “Tarımsal Faaliyetler” Standardında belirtildiği üzere, işletmenin canlı varlıklarının hasatıyla elde etmiş olduğu tarımsal ürünler, hasat yerindeki gerçeğe uygun değerinden satış yerinde katlanması beklenen maliyetler düşüldükten sonra bulunan net gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilir.

3.11. Stok Maliyetlerini Hesaplama Yöntemleri

Normal şartlarda birbirleri ile ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen veya satın alınan mal veya hizmetlerin maliyeti, her bir varlığa ilişkin özel maliyeti dikkate alınarak “gerçek parti maliyet yöntemi” ile belirlenir.

Maliyetin özel olarak belirlenmesi, maliyetin belirlenen stok kalemleriyle ilişkilendirilmesini ifade eder. Bu yöntemin, belirli bir proje için ayrılan stoklara ilişkin olarak, bu stokların satın alınmış veya üretilmiş olmasına bakılmaksızın, kullanılması uygundur. Ancak, özel maliyet yöntemi (gerçek parti maliyet yöntemi) genellikle birbirleri ile ikame edilebilen büyük miktardaki kalemlerden oluşan stoklar için uygun bir maliyet hesaplama yöntemi değildir. Bu durumlarda, dönem kar veya zararı üzerindeki etkisini görmek amacıyla stokta kalan kalemleri seçme yöntemi kullanılabilir.

Normal şartlarda birbirleri ile ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen veya satın alınan mal veya hizmetler di-

şında kalan stokların maliyeti, ilk giren ilk çıkar (FİFO) veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden biri uygulanarak belirlenir. Bir işletme benzer özelliklere ve benzer kullanıma sahip tüm stoklar için aynı maliyet hesaplama yöntemini kullanır. Türü veya kullanım alanları itibarıyla farklı olan stoklar için, farklı maliyet hesaplama yöntemleri kullanılabilir.

FİFO yönteminde; ilk satın alınan veya üretilen stok kaleminin ilk satıldığı ve dönem sonunda stokta kalan kalemlerin en son satın alınanlar veya üretilenlerden olduğu varsayılır. Ağırlıklı ortalama maliyet yönteminde; her bir stok kaleminin maliyeti, dönem başındaki benzer varlıkların ağırlıklı ortalama maliyeti ile dönem içinde satın alınan veya üretilen benzer varlıkların maliyetinin ağırlıklı ortalamasının alınması suretiyle tespit edilir. Ortalama, işletmenin iş akışına bağlı olarak, periyodik bazda (Dönem sonu ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi) veya her bir ek alım/üretim sonrasında (hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi) hesaplanabilir.

3.12. Gider Olarak Kaydetme

Stoklar satıldığında, bu stokların kayıtlı değeri, bu stoklarla ilgili hasılatın finansal tablolara alındığı dönemde gider olarak muhasebeleştirilir.

Stokları net gerçekleşebilir değerine indirgeyen stok değer düşüklüğü karşılık tutarları ve stoklarla ilgili kayıplar, indirgemenin ve kayıpların oluştuğu dönemde gider olarak muhasebeleştirilir.

Net gerçekleşebilir değer artışı nedeniyle iptal edilen stok değer düşüklüğü karşılık tutarı, iptalin gerçekleştiği dönemin tahakkuk eden satış maliyetini azaltacak şekilde muhasebeleştirilir.

İşletmelerde kullanılmak üzere imal ve inşa edilen varlıklar için kullanılan stoklar, bu varlıkların maliyetine yüklenerek varlıkların hizmet süresi içinde gidere dönüştürülür.

4. TARIMSAL FAALİYETLER

4.1. Genel bilgi

Bu Standart, aşağıda yer alan varlıkların tarımsal faaliyetle ilgili olmaları durumunda, söz konusu varlıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanır:

- (a) Canlı varlıklar;
- (b) Hasat zamanındaki tarımsal ürünler; ve
- (c) Canlı varlıklara ilişkin devlet teşvikleri (Gerçeğe uygun değerinden tahmini pazar yeri maliyeti düşülmek suretiyle ölçülen);

Bu Standart aşağıdakilere uygulanmaz:

- a- Tarımsal faaliyetle ilgili arsalar; ve
- b- Tarımsal faaliyetle ilgili maddi olmayan duran varlıklar.

Bu Standart, işletmenin hasadı yapılmış canlı varlıkları olan tarımsal ürünlerine, sadece hasat noktasında uygulanır. Bunun sonrasında, “TMS 2 Stoklar” Standardı veya diğer uygun olan bir Standart uygulanır. Dolayısıyla bu Standart, hasat sonrası söz konusu ürünlerin işlenmesini düzenlemez (örneğin üzümü yetiştiren bir şarap tüccarının, söz konusu üzümü şaraba dönüştürmesi işlemi). Söz konusu işlemler tarımsal faaliyetin mantıklı ve doğal bir uzantısı ve gerçekleştirilen faaliyetler biyolojik dönüşüme benzerlik gösterir nitelik-

te dahi olsa, bu tür işleme faaliyetleri bu Standartta yer alan tarımsal faaliyet kapsamına alınmamıştır.

Tarımsal faaliyet, geniş kapsamlı bir faaliyet grubunu kapsar; örneğin, hayvan yetiştiriciliği, ormancılık, yıllık veya daha uzun süreli mahsul yetiştiriciliği, meyve bahçesi ve fidan ekiciliği, çiçekçilik, ve su ürünleri yetiştiriciliği (balık çiftçiliği dahil).

4.2. Tarımsal varlıkların değerlendirilmesi

İşletme, sadece aşağıdaki koşulların gerçekleşmesi durumunda canlı bir varlığı veya tarımsal bir ürünü muhasebeleştirir:

- a- İşletmenin, söz konusu varlığı geçmiş olayların sonucu olarak kontrol etmekte olması;
- b- Varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması; ve
- c- Varlığın gerçeğe uygun değerinin veya maliyetinin güvenilir olarak ölçülebilmesi.

Canlı varlıklar ilk muhasebeleştirildikleri tarihte ve her bilanço tarihinde, gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak ölçülemediği durumlar hariç, gerçeğe uygun değerlerinden tahmini Pazar yeri maliyetleri düşülmek suretiyle değerlendirilir.

Bir işletmenin canlı varlıklarından elde edilen tarımsal ürünler, hasat noktasında, gerçeğe uygun değerlerinden tahmini pazar yeri maliyetleri düşülmek suretiyle değerlendirilir. Söz konusu ölçüm, “TMS 2 Stoklar” Standardının veya uygun başka Standardın uygulandığı tarihteki maliyettir.

Pazar yerindeki maliyetler; aracılara ve simsarlara ödenen komis-

yonlar, düzenleyici kuruluşlar ve mal borsaları tarafından tahsil edilen vergiler, transfer ve gümrük vergilerini içerir. Nakliye maliyetleri ve varlığın piyasaya getirilmesi için gerekli diğer maliyetler, pazar yerinde katlanılan maliyetlere dahil değildir.

Canlı bir varlık veya tarımsal ürüne ilişkin gerçeğe uygun değer belirlenmesi işlemi, söz konusu canlı varlık veya tarımsal ürünlerin önemli özelliklerine göre gruplandırılmaları suretiyle kolaylaştırılabilir; yaşları veya kaliteleri gibi. İşletme söz konusu özellikleri, piyasada fiyatlamaya esas teşkil eden özellikleri dikkate alarak belirler.

Canlı varlık veya tarımsal ürüne ilişkin aktif bir piyasanın bulunması durumunda, bu piyasada açıklanmış olan fiyat, gerçeğe uygun değer belirlenmesine uygun bir esas teşkil eder. İşletmenin farklı piyasalara ulaşması söz konusu ise, ilgili işletme bunlardan en uygun olanını kullanır. (Örneğin işletme, iki aktif piyasaya ulaşmakta ise, kullanılması beklenen piyasada geçerli olan fiyat dikkate alınır.)

Aktif bir piyasanın bulunmaması durumunda işletme, elde edilebildiği takdirde aşağıdaki bilgilerden biri veya daha fazlasını gerçeğe uygun değer belirlenmesinde kullanır:

- a) İşlem tarihi ile bilanço tarihi arasında ekonomik koşullarda önemli bir değişiklik olmaması kaydıyla, en son piyasa işlem fiyatı;
- b) Farklılıkları yansıtan düzeltmelerin yapıldığı, benzer varlıkların piyasa fiyatları;
- c) Bir meyve bahçesinin sandık, kilo veya hektar başı değeri ile bir sığırın et kilosuna cinsinden değeri gibi sektör emsalleri.

Bazı durumlarda canlı bir varlığın mevcut durumu açısından piyasada oluşmuş bir fiyat veya değer bulunmayabilir. Bu durumda işletme, gerçeğe uygun değerın tespitinde, ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen net nakit akışlarının piyasada oluşan cari vergi öncesi iskonto oranı ile iskonto edilmeleri sonucunda bulunacak bugünkü değerlerini kullanır.

Maliyet, özellikle aşağıdaki durumlarda gerçeğe uygun değere yaklaşır:

(a) İlk maliyetin yüklenilmesinden bu yana çok az bir biyolojik dönüşüm gerçekleşmiş olması (örneğin bilanço tarihinden hemen önce ekilen meyve ağacı fideleri); veya

(b) Biyolojik dönüşümün fiyatlar üzerinde önemli bir etkisi olmasının beklenmemesi (örneğin 30 yıllık bir çam korusu üretim sürecindeki ilk büyüme)

Canlı varlıklar genellikle fiziksel olarak araziye bağlı bir konumdadır. Araziye bağlı söz konusu canlı varlıkların ayrı bir piyasası bulunmayabilir; ancak, canlı varlıklar, işlenmemiş arazi ve arazi geliştirmelerinin bir paket halinde var olduğu birleşik varlıkların aktif bir piyasası olabilir. Bir işletme, birleşik varlıklara ilişkin bilgiyi canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin belirlenmesinde kullanabilir. Örneğin; işlenmemiş arazi ve arazi geliştirmelerinin gerçeğe uygun değeri, canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin tespit edilmesini teminen, birleşik varlıkların gerçeğe uygun değerinden düşülebilir.

4.3. Kazanç ve zararlar

Canlı bir varlığın gerçeğe uygun değerinden tahmini pazar yeri maliyetlerinin düşülerek ilk muhasebeleştirilmesi sırasında doğan kazanç veya zarar ile, ilgili varlığın gerçeğe uygun değerindeki deği-

şiklikten doğan kazanç veya zarar oluştuğu dönem kar veya zararında dikkate alınır.

Canlı varlığın ilk muhasebeleştirilmesi sırasında bir zarar doğabilir; çünkü, tahmini Pazar yeri maliyeti, bir canlı varlığın gerçeğe uygun değerinden tahmini pazar yeri maliyetleri düşülmek suretiyle yapılan hesaplamada düşülür. Bir buzağının doğmasında olduğu gibi, bir canlı varlığın ilk muhasebeleştirilmesinde kazanç da doğabilir.

Tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değerinden tahmini pazar yeri maliyetleri düşülerek ilk muhasebeleştirilmesi sırasında doğan kazanç veya zararlar, oluştukları dönemde kar veya zararın hesaplanmasında dikkate alınır.

Hasat sonucunda, tarımsal ürünlerin ilk muhasebeleştirilmesi sırasında kazanç veya zarar oluşabilir.

4.4. Gerçeğe uygun değerin güvenilir biçimde ölçülememesi

Canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde ölçülebileceği varsayılır. Ancak, bu varsayım yalnızca, piyasa fiyatı veya değeri bulunmayan ve gerçeğe uygun değere ilişkin alternatif tahminlerin güvenilir olmayacağını açık olarak anlaşıldığı canlı varlıkların ilk muhasebeleştirilmesi esnasında yok edilebilir. Böyle bir durumda söz konusu canlı varlık, maliyetinden buna ilişkin her türlü birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle ölçülür. Söz konusu varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak belirlenebilir hale gelmesi durumunda işletme, anılan varlığı gerçeğe uygun değerinden tahmini pazar yeri maliyetlerini düşmek suretiyle ölçer.

Canlı varlıklarını daha önce gerçeğe uygun değerden tahmini pazar yeri maliyetlerinin düşülmesi suretiyle ölçmüş bir işletme, söz ko-

nusu varlıkları elden çıkarana kadar gerçeğe uygun değerlerinden tahmini pazar yeri maliyetlerinin düşülmesi suretiyle ölçmeye devam eder.

İşletme bir tarımsal ürünü her zaman, hasat noktasında, gerçeğe uygun değerinden tahmini pazar yeri maliyetini düşmek suretiyle ölçer. Bu Standart, tarımsal ürünlerin, hasat noktasında, gerçeğe uygun değerinin her zaman güvenilir bir biçimde ölçülebildiği bakış açısını yansıtır.

İşletme; maliyet, birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararlarının tespit edilmesinde, “TMS 2 Stoklar”, “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar” ve “TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Standartlarını dikkate alır.

4.5. Devlet teşvikleri

Gerçeğe uygun değerinden tahmini pazar yeri maliyeti düşülmek suretiyle ölçülen canlı varlıklara ilişkin koşulsuz olarak yapılan devlet teşvikleri, söz konusu teşviklerin ancak alacak haline gelmeleri durumunda gelir olarak muhasebeleştirilir.

Gerçeğe uygun değerden tahmini pazar yeri maliyeti düşülmek suretiyle ölçülen canlı varlıklara ilişkin devlet teşvikleri; ilgili işletmenin belirli tarımsal faaliyetlerde bulunulmaması da dahil olmak üzere, şartlı olarak verilmiş olmaları durumunda, sadece ilgili devlet teşviğine ilişkin koşullar karşılandığında gelir olarak muhasebeleştirilir.

Devlet teşviklerinin koşul ve şartları farklılık arz eder. Örneğin; bir devlet teşviğinde, işletmenin belirli bir yerde 5 yıl süreyle tarımsal faaliyette bulunması gerekli kılınmış ve bu faaliyetin 5 yıldan daha

az bir süre yapılması durumunda tüm teşviğin iade edilmesi gerekecek olabilir. Bu durumda, söz konusu yardım 5 yıllık süre dolmadıkça işletme tarafından gelir olarak muhasebeleştirilmez. Diğer taraftan, ilgili devlet teşviğinde, zaman içerisinde bunun belli bir kısmının işletmece alıkonulmasına izin verilmesi durumunda, söz konusu teşvik işletme tarafından zamanla orantılı bir şekilde gelir olarak muhasebeleştirilir.

Herhangi bir devlet teşviğinin, maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle ölçülmüş canlı bir varlığa ilişkin olması durumunda; “TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” Standardı uygulanır.

Bu Standart, herhangi bir devlet teşviğinin, gerçeğe uygun değerinden tahmini pazar yeri maliyeti düşülmek suretiyle ölçülmüş canlı bir varlığa ilişkin olması veya söz konusu devlet teşviğinde işletmenin belirli tür bir tarımsal faaliyette bulunmamasının öngörülmüş olması durumunda, TMS 20’den farklı bir uygulamayı gerekli kılar. TMS 20, sadece, maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıkları düşülmek suretiyle ölçülen canlı varlıklara ilişkin devlet teşviklerine uygulanır.

5. MADDİ DURAN VARLIKLAR

5.1. Genel Bilgi

Maddi duran varlıklar; mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen, fiziki kalemlerdir.

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, bu kalemlerle ilgili gele-

cekteki ekonomik yararların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması ve ilgili kalemin maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunda varlık olarak finansal tablolara yansıtılır.

Bir işletmenin faaliyetlerinde benzer özellik ve kullanıma sahip varlıkların gruplandırılması bir maddi duran varlık sınıfını oluşturur. Aşağıdakiler farklı sınıflara örnek olarak sayılabilir:

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

5.2. Standardın uygulanmayacağı durumlar

Bu Standart aşağıda belirtilen varlıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanmaz:

- (a)“TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Maddi Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” Standardı uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılmış olan maddi duran varlıklar;
- (b)Tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar (TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı);

(c)Madenlere ilişkin arama, hazırlık, çıkarma ve değerlendirme harcamalarının/varlıklarının muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi(TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi Standardı);

(d)Petrol, doğal gaz ve benzer nitelikli doğal kaynaklar gibi madenler üzerindeki haklar ve madeni kaynaklar;

Ancak, bu Standart(b)-(d) arasında tanımlanan varlıkların geliştirilmesi ya da korunmasında kullanılan maddi duran varlıklar için uygulanır.

Diğer Standartlar, bir maddi duran varlık kaleminin bu Standartta yazılandan farklı bir yöntem ile muhasebeleştirilmesini gerektirebilir. Örneğin “TMS 17 Kiralama İşlemleri” Standardı bir işletmenin kiralanan maddi duran varlık kalemlerinin muhasebeleştirilmesinin, risk ve kazanımların transferi kapsamında değerlendirilmesini gerektirir. Ancak bu durumlarda, bu varlıklara ilişkin, amortisman dahil, uygulanacak diğer muhasebe işlemleri bu Standart ile düzenlenmiştir.

Bir işletme, inşa edilmekte veya geliştirilmekte olan ve gelecekte yatırım amaçlı gayrimenkul olarak kullanılacak olmakla beraber, “TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller” Standardında belirtilen ‘yatırım amaçlı gayrimenkul’ tanımının koşullarını sağlamayan gayrimenkuller için bu Standart hükümlerini uygular. İnşaat veya geliştirme tamamlandığında gayrimenkul, yatırım amaçlı gayrimenkul olur ve işletmenin TMS 40 hükümlerini uygulaması gerekir. Yatırım amaçlı gayrimenkul olarak gelecekte de kullanılmak amacıyla tekrar geliştirilen yatırım amaçlı gayrimenkuller TMS 40’a tabidir. TMS 40’a uygun olarak yatırım amaçlı gayrimenkul için Maliyet

Modeli kullanan bir işletme, bu Standartta yer alan Maliyet Modelini uygulamak zorundadır.

5.3. Tanımlar

Bu Standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir:

Defter değeri: Bir varlığın birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra finansal tablolara yansıtıldığı tutarıdır.

Maliyet: Bir varlığın elde edilmesinde veya inşaatında ödenen nakit veya nakit benzerlerini veya verilen diğer bedellerin gerçeğe uygun değerini veya diğer UFRS'lerin özel hükümleri uyarınca ilk muhasebeleştirme sırasında ilgili varlığa atfedilen bedeli ifade eder.

Amortisman tabi tutar: Bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değerini düşülmesiyle bulunan tutarı ifade eder.

Amortisman: Bir varlığın amortisman tabi tutarının, yararlı ömür süresince sistematik olarak dağıtılmasını ifade eder.

İşletmeye özgü değer : Bir işletmenin bir varlığın devamlı kullanımından ve yararlı ömrünün sonunda elden çıkarıldığında elde edilmesi beklenen veya bir yükümlülüğün karşılanmasında oluşması beklenen nakit akışlarının bugünkü değerini ifade eder

Gerçeğe uygun değer: Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.

Değer düşüklüğü zararı : Bir varlığın defter değerinin geri kazanabilir tutarını aşan kısmını ifade eder.

Geri kazanılabilir tutar: Bir varlığın net satış fiyatı ve kullanım değerinden büyük olanıdır.

Bir varlığın kalıntı değeri: Bir varlık tahmin edilen yararlı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığında elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek ulaşılan tahmini tutardır.

Yararlı ömür: Bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenen süreyi; veya işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade eder.

5.4. Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi

5.4.1. Başlangıç değerlemesi

Maddi duran varlıklar, başlangıçta maliyet bedeli ile değerlendirilir. Maddi duran varlıklarla ilgili bütün maliyetler olduğu tarihteki değerleriyle muhasebeleştirilir. Bu maliyetler, bir maddi duran varlık kaleminin ilk elde etme veya inşa edilmesi aşamasında oluşan ve sonradan; ekleme, kısmi yenileme ve bakım için katlanılan maliyetleri içerir.

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, muhasebeleştirme tarihindeki peşin fiyatın eşdeğeri olan tutardır. Eğer ödeme vade içeriyorsa peşin fiyat eşdeğeri ile toplam ödeme arasındaki fark (TMS 23'te izin verilen alternatif yöntem çerçevesinde defter değerinde taşınmadığı sürece) kredi dönemi boyunca finansman gideri olarak finansal tablolara yansıtılır.

Araç ve gereçler gibi tek başına önemsiz kalemlerin toplanarak, muhasebeleştirilme ilkelerinin toplam değere uygulanması uygun olabilir. Yedek parça ve bakım malzemeleri genel olarak stoklarda

izlenir ve kullanıldıklarında gelir tablosuna yansıtılır. Ancak, bir işletmenin bir dönemden fazla kullanmayı beklediği önemli yedek parça ve yedek malzemeleri maddi duran varlık olarak değerlendirilir. Aynı şekilde, eğer yedek parça ve bakım malzemeleri sadece bir maddi duran varlık kalemiyle ilişkili olarak kullanılabiliyorsa, maddi duran varlık olarak dikkate alınırlar.

Maddi duran varlık kalemlerinin günlük bakım maliyetleri aktifleştirilemez. Bu maliyetler oluştukları tarihte gelir tablosu ile ilişkilendirilirler. Günlük bakım maliyetleri esas olarak, işçilik, sarf malzemeleri ve küçük parça maliyetlerini içerir. Bu harcamaların amacı genel olarak maddi duran varlık kaleminin ‘tamir ve bakım’ı olarak tanımlanır.

Bazı maddi duran varlık kalemlerinin parçalarının düzenli aralıklarla yenilenmesi gerekebilir. Yenileme kapsamındaki bir parçanın maliyeti ilgili maddi duran varlık kaleminin defter değerine dahil edilerek muhasebeleştirilir.

5.4.2. Dönem sonu değerlendirilmesi

Bir işletme muhasebe politikası olarak başlangıç değerlemesinden sonra gelen her bilanço tarihi itibarıyla maliyet modelini ya da yeniden değerlendirme modelini seçer ve bu politikayı ilgili maddi duran varlık sınıfının tamamına uygular.

1- Maliyet modeli: Bir maddi duran varlık kalemi varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, finansal tablolarda maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile gösterilir.

2- Yeniden değerlendirme modeli: Gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen bir maddi duran varlık kalemi, varlık olarak mu-

hasebeleştirildikten sonra, yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilir. Yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değerdir.

Arazi ve binaların gerçeğe uygun değeri genellikle, piyasa koşullarındaki kanıtların mesleki yeterliliğe sahip değerlendirme uzmanları tarafından değerlendirilmesi sonucu saptanır. Maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değeri genellikle değerlendirme yoluyla belirlenmiş piyasa değerleridir.

Bir maddi duran varlık kalemi yeniden değerlendirildiğinde, yeniden değerlendirme tarihindeki birikmiş amortisman aşağıdaki yöntemlerden birine göre işleme tabi tutulur:

- (a) Varlığın brüt defter değerindeki değişikliklerle orantılı olarak düzeltilir ve böylece yeniden değerlendirme sonrasındaki varlığın defter değeri yeniden değerlendirilmiş tutarına eşit olur.
- (b) Varlığın brüt defter değeri ile netleştirilir ve net tutar yeniden değerlendirme sonrasındaki değere getirilir. Bu yöntem genellikle binalar için kullanılır.

Birikmiş amortismanın düzeltilmesi veya elimine edilmesinden kaynaklanan düzeltmeler, varlıkların defter değerlerinde meydana gelen artış veya azalışların bir parçasını oluşturur.

Eğer bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda artmışsa, bu artış doğrudan özkaynak hesap grubunda yeniden değerlendirme değer artışı adı altında muhasebeleştirilir. Ancak, bir yeniden değerlendirme değer artışı, aynı varlığın daha önce gelir tablosu ile ilişkilen-

dirilmiş bulunan yeniden değerlendirme değer azalışını tersine çevirdiği ölçüde gelir olarak muhasebeleştirilir.

Eğer bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda azalmışsa, bu azalma gider olarak muhasebeleştirilir. Ancak, sözkonusu varlıkla ilgili olarak daha önce bir yeniden değerlendirme değer artışı oluşturulmuşsa, bu azalış önceki yeniden değerlendirme farkını tersine çevirdiği ölçüde özkaynak hesap grubundaki yeniden değerlendirme değer artışı hesabından düşülür.

Bir maddi duran varlık kalemine ilişkin özkaynak hesap grubundaki yeniden değerlendirme değer artışı, ilgili varlık bilanço dışı bırakıldığına doğrudan geçmiş yıl kârlarına aktarılabilir. Aynı husus varlığın kullanımdan çekilmesi veya elden çıkarılması durumunda da geçerli olabilir. Öte yandan, değer artışının bir kısmı, varlık işletme tarafından kullanıldıkça da aktarılabilir. Bu durumda, aktarılan değer artışı, varlığın yeniden değerlendirilmiş defter değeri üzerinden hesaplanan amortisman ile orijinal maliyeti üzerinden hesaplanan amortisman arasındaki fark kadar olur. Yeniden değerlendirme değer artışından geçmiş yıl kârlarına aktarım kâr veya zarar üzerinden yapılamaz.

Maddi duran varlıkların yeniden değerlemesinden kaynaklanan, varsa, gelir vergilerinin etkileri “TMS 12 Gelir Vergileri” Standardına uygun olarak muhasebeleştirilir ve açıklanır.

5.5. Maliyet bedeline dahil olan unsurlar

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti aşağıdaki unsurları içerir:

a- Satın alma fiyatı (indirimler ve ticari iskontolar düşüldükten sonra, ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri dahil);

b- Varlığın yerleştirileceği yere ve yönetim tarafından amaçlanan koşullarda çalışabilmesini sağlayacak duruma getirilmesine ilişkin her türlü maliyet;

c- Maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin tahmini maliyeti, işletmenin ilgili kalemin elde edilmesi ya da stok üretimi dışında bir amaçla belirli bir süre kullanımı sonucunda katlandığı yükümlülük.

Doğrudan ilgili varlığa atfedilebilir maliyetler aşağıda belirtilmiştir:

a- Doğrudan maddi duran varlık kaleminin elde edilmesiyle veya inşaatıyla ilgili çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan maliyetler;

b- Yerin hazırlanmasına ilişkin maliyetler;

c- İlk teslimata ilişkin maliyetler;

d- Kurulum ve montaj maliyetleri;

e- Varlığın uygun şekilde çalışıp çalışmadığına dair yapılan test maliyetlerinden, varlığı gerekli yer ve duruma getirirken üretilen kalemlerin satışından elde edilen net hasılat düşüldükten sonra kalan tutar (teçhizatın denenmesi sırasında üretilen örnekler gibi);

f- Mesleki ücretler.

Belirli bir dönemde stok üretiminde kullanılan bir maddi duran varlık kaleminin sökülmesi ve taşınması ile, ilgili varlığın üzerinde kullanıldığı yerin restorasyonuna ilişkin katlanılan maliyetlere “TMS 2 Stoklar” Standardı hükümleri uygulanır. TMS 2 ve TMS 16 kapsamında maliyetlerle ilgili muhasebeleştirilen yükümlülükler “TMS

37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar” Standardı çerçevesinde değerlendirir ve finansal tablolara yansıtılır.

Bir maddi duran varlık kalemi, yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi amacıyla gerekli duruma ve yere getirildiği andan itibaren maliyetlerinin defter değerinde muhasebeleştirilmesine son verilir. Bu sebeple, bir kalemin kullanımı veya daha verimli şekilde düzenlenmesi kapsamında katlanılan maliyetler defter değerine dahil edilmez.

5.6. Amortisman uygulaması

Bir maddi duran varlık kaleminin, toplam maliyetine göre önemli bir maliyeti olan herbir parçası ayrı ayrı amortisman tabi tutulur.

Bir İşletme, maddi duran varlık kaleminin başlangıçta muhasebeleştirilmiş olan tutarını önemli parçalara ayırır ve her bir parçayı ayrı olarak amortisman tabi tutar. Örneğin, bir uçağın gövdesi ve motoru için ayrı ayrı amortisman ayırmak uygun olabilir.

Bir maddi duran varlık kaleminin önemli bir parçasının sahip olduğu yararlı ömür ve amortisman yöntemi ile aynı kalemin bir başka önemli parçasının sahip olduğu yararlı ömür ve amortisman yöntemi aynı olabilir. Böyle parçalar amortisman giderinin belirlenmesinde gruplandırılabilir.

İşletme maddi duran varlık kaleminin bazı parçalarını ayrı olarak amortisman tabi tuttuğu durumlarda, kalemin kalan kısmını da amortisman tabi tutar. Kalan kısım, kalemin tek başına önemli olmayan parçalarından oluşur. İşletmenin bu parçalar için değişen beklentileri olması durumunda, kalan kısma ilişkin amortismanın ilgili tüketim alışkanlıkları ve/veya yararlı ömrü doğru olarak yansıtacak şekilde gerçekleştirilmesi için tahmin teknikleri kullanılabilir.

Bir İşletme, bir kalemin, maliyeti ilgili kalemin toplam maliyetine göre önemli olmayan parçalarını ayrı olarak amortismanına tabi tutabilir.

Her bir döneme ilişkin amortisman gideri genel olarak gelir tablosunda muhasebeleştirilir. Ancak, bazı durumlarda varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydalar diğer varlıkların üretiminde kullanılır. Bu durumda, amortisman gideri diğer varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturur ve defter değerine dahil edilir. Örneğin, üretim tesisi ve ekipmanlarının amortismanı stokların dönüştürme maliyetine dahil edilir. Benzer şekilde, geliştirme faaliyetleri için kullanılan maddi duran varlıkların amortismanı “TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar” Standardı uyarınca muhasebeleştirilerek bir maddi olmayan duran varlığın maliyetine eklenebilir.

5.7. Amortismanına tabi tutar ve amortisman dönemi

Bir varlığın amortismanına tabi tutarı yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır.

Bir varlığın kalıntı değeri ve yararlı ömrü en azından her hesap dönemi sonunda gözden geçirilerek, beklentilerin önceki tahminlerden farklı olması durumunda, değişiklik(ler) “TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişikler ve Hatalar” Standardı uyarınca muhasebe tahmininde değişiklik olarak muhasebeleştirilir.

Amortisman, varlığın kalıntı değeri defter değerini aşmadığı sürece, gerçeğe uygun değerinin defter değerini aştığı durumlarda dahi finansal tablolara yansıtılır. Bir varlığın bakım ve onarımı, amortisman ayırma ihtiyacını ortadan kaldırmaz.

Bir varlığın amortismanına tabi tutarı, kalıntı değeri düşülerek belirle-

nir. Uygulamada, bir varlığın kalıntı değeri genellikle değersiz ve dolayısıyla amortismanına tabi tutarın hesaplanmasında önemsizdir.

Bir varlığın kalıntı değeri varlığın defter değerine eşit ya da daha fazla bir tutara yükselebilir. Bu durumda, varlığın amortisman gideri, kalıntı değeri sonradan varlığın defter değerinin altında bir değere düşene kadar sifıra eşit olur.

Bir varlığın amortismanına tabi tutulması, varlık kullanılabilir olduğunda, örneğin, yönetim tarafından istenilen yer ve duruma getirildiği zaman başlar. Bir varlığın amortismanı, ilgili varlığın TFRS 5 uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılma tarihi veya varlığın bilanço dışı bırakıldığı tarihin erken olanında durdurulur. Bu yüzden amortisman ayırma işlemi, varlık tamamen itfa olmadıkça, atıl kaldığında ya da kullanımdan kaldırıldığında durmaz. Ancak, kullanıma göre amortisman metodu uygulanırken, amortisman gideri üretim olmadığı zamanlarda sıfır olabilir.

5.8. Yararlı ömrün belirlenmesi

Bir varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik yararlar, işletme tarafından esas olarak kullanım süresince tüketilir. Ancak, teknik ya da ticari değer yitirme ve bir varlığın boş kaldığı durumlardaki aşınma ve yıpranma çoğunlukla varlıktan elde edilecek ekonomik yararların düşmesine yol açar. Sonuç olarak, bir varlığın yararlı ömrünün belirlenmesinde aşağıdaki tüm faktörler dikkate alınır:

- a- Varlığın beklenen kullanımı. Kullanım varlığın beklenen kapasitesine ya da fiziksel üretimine bağlı olarak değerlendirilir.
- b- Beklenen fiziksel aşınma ve yıpranma. Beklenen fiziksel aşınma ve yıpranma, varlığın kullanıldığı vardiya sayısı, bakım ona-

rım programı ve varlığın atıl kaldığı zamanlardaki tamirat ve bakım gibi operasyonel faktörlere bağlıdır.

- c- Üretimdeki değişiklikler veya gelişmeler veya varlığın ürettiği ürün veya hizmetin pazar talebindeki değişiklikler nedeniyle teknik ya da ticari değer yitirme.
- d- İlgili kiralama işlemlerinin geçersiz olacağı tarihler gibi, varlığın kullanımındaki yasal ya da benzeri kısıtlamalar.

Varlığın yararlı ömrü işletmenin varlıktan beklediği faydaya göre belirlenir. İşletmenin varlık yönetimi politikası, varlıkların belirli bir süre ya da gelecekteki ekonomik yararlarının belirli oranda tüketilmesinden sonra elden çıkarılmasını gerektirebilir. Bu nedenle, bir varlığın yararlı ömrü ekonomik hizmet süresinden kısa olabilir. Bir varlığın yararlı ömrünün tahmini, işletmenin benzer varlıklara ilişkin tecrübelerine dayanan bir takdir meselesidir.

5.9. Arsalar

Arsa ve binalar birlikte alındıklarında dahi ayrılabilir maddi duran varlıklardır ve ayrı olarak muhasebeleştirilirler. Taş ocakları ve toprak doldurmak için kullanılan alanlar gibi bazı istisnalar hariç olmak üzere, arsaların sınırsız yararlı ömrü vardır ve bu nedenle amortismanına tabi tutulmazlar. Binaların sınırlı yararlı ömrü vardır ve bu nedenle amortismanına tabi varlıktırlar. Bir binanın üzerinde bulunduğu arsanın değerindeki artış binanın amortismanına tabi tutarını etkilemez.

Arsanın maliyetinin, alanın sökülme, kaldırma ve restorasyon maliyetini içermesi durumunda, arsanın sözkonusu maliyetlere ilişkin bölümü, bu maliyetlere katlanılmasından elde edilen faydalardan yararlanma süresi boyunca amortismanına tabi tutulur. Bazı durum-

larda, arsanın kendisinin kısıtlı bir yararlı ömrü olabilir, bu durumda, arsanın kullanımından sağlanacak faydaları yansıtacak şekilde amortisman ayrılır.

5.10. Amortisman Yöntemi

Bir varlığın amortismanına tabi tutarının yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtmak için çeşitli amortisman yöntemleri kullanılabilir. Bu yöntemler:

- 1- Doğrusal amortisman yöntemi: Doğrusal amortisman yönteminde, varlığın kalıntı değeri değişmediği sürece, amortisman gideri yararlı ömrü boyunca sabittir.
- 2- Azalan bakiyeler yöntemi: Azalan bakiyeler yönteminde, amortisman gideri yararlı ömür boyunca azalır.
- 3- Üretim miktarı yöntemi: Üretim miktarı yönteminde beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden amortisman ayrılır.

İşletme, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim biçimini en çok yansıtan yöntemi seçer. Seçilen yöntem gelecekteki ekonomik yararların beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadıkça dönemden döneme tutarlı olarak uygulanır.

Bir varlığa uygulanan amortisman yöntemi en azından, her hesap döneminin sonunda gözden geçirilir. Varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim modelinde önemli bir değişiklik olması durumunda yöntem, değişmiş olan modeli yansıtacak şekilde değiştirilir. Böyle bir değişiklik, TMS 8 uyarınca muhasebe tahminindeki bir değişiklik olarak muhasebeleştirilir.

5.11. Deęer dūřuklūęu

Bir maddi duran varlık kaleminde deęer dūřuklūęu olup olmadıęının belirlenmesinde, “TMS 36 Varlıklarda Deęer Dūřuklūęu” Standardı hūkūmleri uygulanır. Bu standart bir iřletmenin varlıęın defter deęerinin nasıl gōzden geęirileceęini, bir varlıęın geri kazanılabilir tutarının nasıl belirleneceęini, ve deęer dūřuklūęu zararının ne zaman muhasebeleřtirileceęi ya da iptal edileceęini belirler.

Deęer dūřuklūęu olan, kayıp ya da vazgeęilen maddi duran varlık kalemleri için ūuncū kiřilerden alınan tazminatlar, tazminat tahsil edilebilir olduęunda gelir tablosu ile iliřkilendirilir.

Maddi duran varlık kalemlerinin deęer dūřuklūęu ya da kayıpları, ve bunlara iliřkin ūuncū kiřilerden talep edilen veya tahsil edilen tazminatlar ve yenilenen varlıklar için sonradan yapılan satınalma veya inřa faaliyetleri farklı ekonomik olaylardır ve ařaęıdaki řekilde farklı esaslarla muhasebeleřtirilir:

- a- Maddi duran varlık kalemlerinin deęer dūřuklūęu TMS 36’ya gōre muhasebeleřtirilir.
- b- Kullanım dışı kalan ya da elden çıkarılan maddi duran varlık kalemlerinin bilanço dışı bırakılması bu Standart uyarınca belirlenir.
- c- Deęer dūřuklūęu olan, kayıp ya da vazgeęilen maddi duran varlık kalemi için ūuncū kiřilerden alınan tazminatlar tahsil edilebilir olduęunda kar veya zararın belirlenmesinde dikkate alınır.
- d- Yenilenen, satın alınan ya da yenileme amacıyla inşa edilen maddi duran varlık kalemlerinin maliyeti bu Standarda gōre belirlenir.

6. YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER

6.1. Genel Bilgi

Kira geliri ve/veya değer artış kazancı amacıyla elde tutulan gayrimenkuller yatırım amaçlı gayrimenkullerdir. Bu özellikleri nedeniyle işletmenin sahip olduğu diğer varlıklardan büyük ölçüde bağımsız nakit akışları yaratır. Bu durum yatırım amaçlı gayrimenkulleri sahibi tarafından kullanılan gayrimenkullerden ayırır.

Yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin örneklere aşağıda yer verilmiştir:

- (a) Uzun vadede sermaye kazancı elde etmek amacıyla elde tutulan arsalar;
- (b) Gelecekte nasıl kullanılacağına karar verilmemiş arsalar (işletme, araziyi kullanmaya veya normal iş akışı çerçevesinde kısa vadede satmaya karar vermemiş ise, söz konusu arazinin değer artış kazancı elde etmek amacıyla elde tutulduğu varsayılır);
- (c) Faaliyet kiralamasına konu edilen binalar;
- (d) Faaliyet kiralaması çerçevesinde kiralanmak üzere elde tutulan boş binalar;

Aşağıda yer alanlar yatırım amaçlı olmayan gayrimenkullere ilişkin örneklerdir ve dolayısıyla bu Standardın kapsamı dışındadır:

- (a) Satılmak amacıyla elde tutulan veya satış amacıyla inşa veya geliştirme aşamasında olan gayrimenkuller;
- (b) Üçüncü kişiler adına inşa edilmekte veya geliştirilmekte olan gayrimenkuller;

(c) Gelecekte sahibi tarafından kullanılmak ya da geliştirilmek ve ardından kullanılmak amacıyla elde tutulan gayrimenkuller;

(d) Çalışanların ikamet ettiği gayrimenkuller (çalışanların piyasa rayicine uygun kira ödeyip ödemediğine bakılmaksızın);

(e) Sahibi tarafından kullanılan gayrimenkuller (sahibi tarafından kullanılmakta olup elden çıkarılmayı bekleyen gayrimenkuller dahil);

(f) Gelecekte yatırım amaçlı gayrimenkul olarak kullanılmak üzere inşa edilen veya geliştirilen gayrimenkuller (Bu gibi gayrimenkullerin inşası veya geliştirilmeleri tamamlanıncaya kadar bunlara TMS 16'da yer alan hükümler uygulanır; inşa veya geliştirme işlemlerinin tamamlanması durumunda yatırım amaçlı gayrimenkul niteliğini kazanır ve bu Standardın kapsamına girerler. Ancak, gelecekte sürekli olarak yatırım amaçlı gayrimenkul olarak kullanılmak üzere yeniden geliştirilmekte olan mevcut yatırım amaçlı gayrimenkuller için bu Standart hükümleri uygulanır).

(g) Finansal kiralama işlemi çerçevesinde kiralanmış gayrimenkuller.

Bazı durumlarda, işletmelerin ana veya bağlı ortaklıklarına kiralanmış ve bunlar tarafından kullanılan gayrimenkulleri olabilir. Söz konusu gayrimenkuller, konsolide finansal tablolarda yatırım amaçlı gayrimenkul kapsamında değerlendirilmez, çünkü işletme grubu açısından değerlendirildiğinde, bu gayrimenkuller sahibi tarafından kullanılan gayrimenkullerdir. Ancak, sahibi olan işletme açısından, Standartta belirtilen koşulları taşıması durumunda, yatırım amaçlı gayrimenkul kapsamında değerlendirilir. Dolayısıyla kiraya veren işletme, ilgili gayrimenkülü bireysel finansal tablolarında yatırım amaçlı gayrimenkul olarak gösterir.

Bu Standart aşağıdakiler için uygulanmaz:

(a) Tarımsal faaliyetlere ilişkin canlı varlıklar (TMS 41 Tarımsal Faaliyetler);

(b) Petrol, doğal gaz ve benzeri geri kazanılması mümkün olmayan kaynaklara ait maden hak ve rezervleri.

6.2. Değerleme

6.2.1. Başlangıç değerlemesi

Yatırım amaçlı bir gayrimenkul, gayrimenkulle ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye girişinin muhtemel olması ve maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilir olması durumunda varlık olarak muhasebeleştirilir.

Yatırım amaçlı gayrimenkul başlangıçta maliyet bedeli ile değerlenir. Bu maliyetler; başlangıçta yatırım amaçlı gayrimenkulün elde edilmesine ilişkin olarak gerçekteştirilen maliyetler ile daha sonradan yapılan ilave, değişiklik veya hizmet maliyetlerini içerir.

Mevcut yatırım amaçlı bir gayrimenkulün yenilenen bölümlerinin maliyeti anılan maliyetin gerçekteştiği tarihte ilgili yatırım amaçlı gayrimenkulün defter değerine ilave edilebilir. İşlem maliyetleri de başlangıç değerlemesine dahil edilir. Satın alınan yatırım amaçlı bir gayrimenkulün maliyeti; satın alma fiyatı ile bu işlemlerle doğrudan ilişkilendirilebilen harcamalardan oluşur.

Gayrimenkule ilişkin günlük hizmet giderleri gerçekteştikçe kar veya zararda muhasebeleştirilir. Günlük hizmet giderleri esas itibarıyla işçilik ve sarf malzemelerinden oluşmakla birlikte, küçük parçalara ilişkin maliyetleri de içerebilir. Bu tür harcamalar genellikle

ilgili gayrimenkule ilişkin “bakım ve onarım” harcamaları olarak nitelendirilir.

Yatırım amaçlı gayrimenkulün inşa edilmesi durumundaki maliyeti, inşaatın veya geliştirmenin tamamlandığı tarihteki maliyetidir. Bu tarihe kadar işletme, TMS 16 hükümlerini uygular. Söz konusu tarihte ilgili gayrimenkul, yatırım amaçlı gayrimenkul haline dönüşür ve bu Standart hükümlerine tabi olur.

Yatırım amaçlı gayrimenkule ilişkin ödemenin ertelenmiş olması durumunda, gayrimenkulün maliyeti eşdeğer peşin ödeme tutarıdır. Bu tutar ile toplam ödemeler arasındaki fark, kredi süresi boyunca faiz gideri olarak muhasebeleştirilir.

Kiralanan ve yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılan bir gayrimenkul hakkının başlangıç maliyeti; finansal kiralama için öngörülen hükümlerde yer aldığı biçimde, yani, gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri ile asgari kira ödemelerinin bugünkü değerinden küçük olanı üzerinden muhasebeleştirilir.

6.2.2. Dönem sonu değerlemesi

Dönem sonu değerlemesinde gerçeğe uygun değer yöntemi veya maliyet yöntemi seçilerek tüm yatırım amaçlı gayrimenkullere uygulanır.

Gerçeğe uygun değer yönteminin kullanılması durumunda ölçümleme veya maliyet yönteminin kullanılması durumunda açıklama amaçları açısından yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerlerinin hesaplanması gerekir. Zorunlu olmamakla beraber, yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerinin, bağımsız bir değerlendirme uzmanı tarafından yapılan değerlendirme işlemi esas alınmak suretiyle tespit edilmesi konusunda işletmeler teşvik edilir.

6.3. Gerçeğe uygun değer yöntemi

İlk muhasebeleştirme işleminin ardından, gerçeğe uygun değer yöntemini seçmiş olan bir işletme, tüm yatırım amaçlı gayrimenkullerini gerçeğe uygun değer yöntemi ile değerlemeye tabi tutar. Buna göre yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerindeki değişimden kaynaklanan kazanç veya kayıplar olduğu dönemde kar veya zarara dahil edilir.

Yatırım amaçlı bir gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri bilanço tarihindeki piyasa koşullarını yansıtır.

Yatırım amaçlı bir gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri, başka hususların yanı sıra, mevcut kiralamalardan elde edilen kira geliri ile mevcut koşullar çerçevesinde bilgili ve istekli tarafların gelecek kiralamalardan elde edebilecekleri kira geliri hakkında makul ve desteklenebilir varsayımlarını da yansıtır.

Aynı yer ve durumda bulunan ve de benzer kiralama işlemlerine veya diğer sözleşmelere konu edilen gayrimenkuller için aktif bir piyasada oluşan cari fiyatlar gerçeğe uygun değer tespitine ilişkin en iyi temeli oluşturur. Bir işletme, gayrimenkulün yapısında, konumunda veya durumunda ya da kiralama sözleşmesinde ve gayrimenkulle ilgili diğer sözleşme koşullarındaki farklılıkların tespitine yönelik gereken özeni gösterir.

6.4. Maliyet yöntemi

Bazı durumlarda gerçeğe uygun değerinin sürekli olarak güvenilir bir biçimde tespit edilmesinin mümkün olmadığına dair ortada kanıt bulunur. Bu durum, ancak, karşılaştırılabilir piyasa işlemlerinin çok az olduğu ve gerçeğe uygun değer başka tür güvenilir yollar-

la (örneğin indirgenmiş nakit akım projeksiyonları ile) tahmininin mümkün olmadığı durumlarda ortaya çıkar. Anılan durumlarda, işletme, yatırım amaçlı gayrimenkulünü TMS 16’da belirtilen maliyet yöntemi ile ölçer. Yatırım amaçlı söz konusu gayrimenkulün kalıntı değerinin sıfır olduğu kabul edilir. İşletme, yatırım amaçlı gayrimenkülü elden çıkarana kadar TMS 16’yı uygular.

İlk muhasebeleştirme işleminden sonra maliyet yöntemini seçen bir işletme, “TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” Standardı uyarınca satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflananlar hariç olmak üzere, tüm yatırım amaçlı gayrimenkullerini söz konusu yöntem için TMS 16’da belirtilen hükümler çerçevesinde maliyet yöntemiyle değerler. Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflanma kriterlerine uyan yatırım amaçlı gayrimenkuller, TFRS 5 çerçevesinde değerlemeye tabi tutulur.

6.5. Yatırım amaçlı gayrimenkul sınıfına transferi veya bu sınıftan transfer

Bir gayrimenkulün yatırım amaçlı gayrimenkul sınıfına transferi veya bu sınıftan transferi sadece kullanımında bir değişiklik olduğu zaman yapılır, söz konusu değişikliğin gerçekleşmekte olduğuna ilişkin kanıtlara aşağıda yer verilmiştir:

- (a) Yatırım amaçlı gayrimenkulden sahibi tarafından kullanılan gayrimenkule transferi amacıyla, sahibi tarafından kullanılmasına başlanması;
- (b) Yatırım amaçlı gayrimenkulden stoklara transfer için satış amacıyla, geliştirilmeye başlanması;
- (c) Sahibi tarafından kullanılan gayrimenkulden yatırım amaçlı gay-

rimenkule transferi amacıyla, sahibi tarafından kullanılmasına son verilmesi;

(d) Stoklardan yatırım amaçlı gayrimenkullere transfer için, bir başkasına faaliyet kiralaması suretiyle kiralamanın başlaması; veya

(e) İnşa veya geliştirme aşamasındaki gayrimenkulden (TMS 16'nın kapsadığı) yatırım amaçlı gayrimenkule transferi amacıyla, inşaat veya geliştirme işleminin sona ermesi.

6.6. Elden çıkarma

Yatırım amaçlı gayrimenkul, satış veya bir finansal kiralama sözleşmesi kapsamında kiralanması ile elden çıkarılmış olabilir.

Yatırım amaçlı gayrimenkulün kullanım dışı kalması veya elden çıkarılması durumunda meydana gelen kazanç veya kayıplar; varlığın elden çıkarılmasından kaynaklanan net tahsilatlar ile gayrimenkulün defter değeri arasındaki farktır ve kullanıma son verilme veya elden çıkarılma döneminde kar veya zarar olarak muhasebeleştirilir.

Yatırım amaçlı bir gayrimenkulün elden çıkarılması karşılığında alınacak tutarlar başlangıçta gerçeğe uygun değer esasına göre muhasebeleştirilir. Özellikle yatırım amaçlı gayrimenkul için yapılacak ödemelerin ertelenmiş olması durumunda, alınacak söz konusu tutarlar, ilk başta peşin fiyat eşdeğerlerinden muhasebeleştirilir. Alacak tutarının nominal değeri ile peşin fiyat eşdeğeri arasındaki fark, TMS 18'e uygun olarak etkin faiz yöntemi kullanılmak suretiyle faiz geliri olarak muhasebeleştirilir.

İşletme, yatırım amaçlı bir gayrimenkulün elden çıkarılması sonrasında kalan borçlarına TMS 37 veya uygun olan diğer bir Standardı uygular.

Yatırım amaçlı gayrimenkulün değerinin düşmesi, kayıp olması veya terk edilmesi nedeniyle üçüncü şahıslardan alınacak tazminat tahsil edilebilir olduğu zaman kar veya zarar olarak muhasebeleştirilir.

Yatırım amaçlı gayrimenkuldeki değer düşüklükleri TMS 36'ya göre muhasebeleştirilir;

7. SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLAR

7.1. Genel Bilgi

Bir duran varlığın defter değerinin sürdürülmekte olan kullanımdan ziyade satış işlemi vasıtası ile geri kazanılacak olması durumunda işletme, söz konusu duran varlığı satış amaçlı olarak sınıflandırır. Bu durumun geçerli olabilmesi için; ilgili varlığın satış olasılığının yüksek olması gerekir.

Satış olasılığının yüksek olması için; uygun bir yönetim kademesi tarafından, varlığın satışına ilişkin bir plan yapılmış ve alıcıların tespiti ile planın tamamlanmasına yönelik aktif bir program başlatılmış olması gerekir. Satış tamamlanması için öngörülen azami süre bir yıldır.

Çeşitli olay veya koşullar satış işleminin tamamlanma süresini bir yıldan fazlaya uzatabilir. Gecikmenin, işletmenin kontrolü dışındaki olaylar veya koşullar nedeniyle gerçekleşmiş ve işletmenin ilgili varlığın satışına yönelik satış planının devam etmekte olduğuna dair yeterli kanıt bulunması durumunda; satış işlemi tamamlamak için gerekli olan sürenin uzaması, ilgili varlığın satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılmasını engellemez.

5 Numaralı TFRS'nin amacı; satış amaçlı elde tutulan varlıkların

muhasebeleştirilme esasları ile durdurulan faaliyetlere ilişkin olarak yapılması gereken açıklama ve sunumları belirlemektir.

Standart, özellikle, aşağıda belirtilen hususları zorunlu kılar:

(a) Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılma kriterlerini sağlayan varlıklar; defter değerleri ile satış için katlanılacak maliyetler düşülmüş gerçeğe uygun değerlerinden düşük olanı ile değerlendirilir ve söz konusu varlıklar üzerinden amortisman ayırma işlemi durdurulur; ve

(b) Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılma kriterlerini sağlayan varlıklar bilançoda ayrı olarak sunulur; durdurulan faaliyetlere ilişkin sonuçlar ise gelir tablosunda ayrı olarak sunulur.

Bir işletme, satış amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılan duran varlıklarını diğer varlıklardan ayrı olarak gösterir. Satış amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılan elden çıkarılacak bir varlık grubuna ilişkin borçlar da bilançoda diğer borçlardan ayrı olarak gösterilir.

Satış amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılan varlık ve borçların ana sınıfları bilanço üzerinde ayrı ayrı veya dipnotlarda açıklanır.

7.2. Değerleme

İşletme satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılan bir duran varlığı defter değeri ile gerçeğe uygun değerinden (satış maliyeti düşüldükten sonraki) düşük olanı ile değerlemeye tabi tutar.

Satışın bir yıldan uzun süre içerisinde gerçekleşmesi durumunda, işletme satış maliyetini bugünkü değerinden ölçer. Satış maliyetinin bugünkü değerinde, zamanın geçmesinden kaynaklanan bir artış, finansman maliyeti olarak kar veya zarar içerisinde gösterilir.

Başlangıçta veya daha sonra, bir varlığın değerinin satış maliyetinin gerçeğe uygun değerden düşülerek elde edilen değerine kadar azaltılması durumunda, değer düşüklüğü zararı finansal tablolarına yansıtılır.

Bu TFRS veya daha öncesinde “TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Standardı doğrultusunda muhasebeleştirilen birikmiş değer düşüklüğü zararlarını aşmamak koşuluyla işletme, satış maliyetinin gerçeğe uygun değerinden düşülerek bulunan değerinde sonradan meydana gelecek herhangi bir artışı kazanç olarak muhasebeleştirir.

Satış amaçlı sınıflandırılan duran varlıklar amortismanına tabi tutulmazlar. Bunlara ilişkin borçlara ait faiz veya diğer giderler gider kaydedilmeye devam eder.

7.3. Satış planına ilişkin değişiklikler

Satış amaçlı olarak sınıflandırılmış ancak daha sonra satış amaçlı olarak sınıflandırılma koşullarını karşılamayan varlıkların satış amaçlı olarak sınıflandırılmasına son verilir.

İşletme, satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılmasına son verilen bir duran varlığı, satış amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılmamış olması durumunda ortaya çıkan amortisman, itfa veya yeniden değerlendirme ile ilgili düzeltmeler göz önüne alınarak belirlenen defter değeri, ve sonradan satılmamasına karar verildiği gündeki geri kazanılabilir tutarından, düşük olanı ile değerler.

Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılmasına son verilen duran varlığın defter değeri için gerekli olan düzeltmeler, devam etmekte olan faaliyetlerden elde edilen gelirler hesabına dahil edilir.

8. KİRALAMA İŞLEMLERİ

8.1. Kiralama işlemlerinin sınıflandırılması

Bir varlığın mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan risk ve yararların tamamının devredildiği kiralamalar, finansal kiralama olarak sınıflandırılır. Risk ve yararların tamamının devredilmediği kiralamalar ise faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılır.

Bir kiralamanın finansal kiralama mı yoksa faaliyet kiralaması mı olduğunun tespitinde, sözleşmenin şeklinden ziyade işlemin özü esas alınır. Aşağıda yer alan kriterlerin birlikte ya da tek başlarına var oldukları kiralama işlemleri finansal kiralama olarak kabul edilir:

- a- Kiralama sözleşmesinde, kiralanan varlığın mülkiyetinin kiralama süresi sonunda veya daha önce kiracıya geçeceğinin öngörülmesi;
- b- Kiracıya, kiralanan varlığı gerçeğe uygun değerinden çok daha düşük bir bedelle satın alma opsiyonu verilmesi;
- c- Mülkiyet kiracıya geçmeyecek dahi olsa, kira süresinin kiralanan varlığın ekonomik ömrünün büyük bir bölümünü kapsamaması;
- d- Kiralama sözleşmesinin başlangıcı itibarıyla, asgari kira ödemelerinin bugünkü değerlerinin, en az kiralanan varlığın gerçeğe uygun değerine eşit olması; ve
- e- Kiralanan varlığın, üzerinde büyük değişiklikler yapılmadığı sürece, sadece kiracı tarafından kullanılacak özel bir yapıda olması.

Aşağıda yer alan kriterlerin birlikte veya tek başlarına var oldukla-

rı durumlar, yine ilgili kiralama işleminin finansal kiralama olarak nitelendirilmesi sonucunu doğurur:

a- Kiracının kiralama işlemini feshedebilmesi durumunda, kiraya verenin fesih işleminden kaynaklanan zararlarının kiracı tarafından karşılanması;

b- Kalıntı değerın gerçeğe uygun değerindeki değışmelerden kaynaklanan kazanç ya da kayıpların kiracıya ait olması (örneğin kiralama süresi sonundaki satış gelirlerinin tamamına eşit bir kira indirimi şeklinde);

c- Kiracının, piyasa fiyatının çok daha altında bir bedelle bir dönem daha kiralamaı sürdürme hakkının bulunması.

8.2. Arazi ve bina kiralaması işlemleri

Arazinin bir özelliği, sınırsız bir yararlı ekonomik ömre sahip olmasıdır ve eğer mülkiyetinin kiralama süresi sonunda kiracıya intikal etmeyeceği tahmin edilmekte ise, kiracı doğal olarak, varlığın mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan tüm risk ve yararları sahip olmaz ve bu durumda ilgili arazinin kiralınması işlemleri bir faaliyet kiralaması olur. Faaliyet kiralaması çerçevesinde kiralanan bu tür varlıklara ilişkin ödemeler, kiralama süresi boyunca itfa edilmek üzere peşin ödenmiş kira tutarını gösterir.

Arazi ve binayı birlikte içeren kira sözleşmelerinde yer alan arazi ve binalar, kira işleminin sınıflandırılması açısından ayrı ayrı dikkate alınır. Söz konusu varlıklardan her ikisinin birden mülkiyetinin kiralama süresi sonunda kiracıya intikal etmesinin öngörüldüğü durumlarda söz konusu kiralama işlemlerinin her ikisi birden finansal kiralama kabul edilir. Arazinin ömrü sınırsız olduğundan, kiralama süresi sonunda mülkiyetinin kiracıya geçmesinin öngörülmemiş ol-

ması durumunda, sözleşmenin araziye ilişkin kısmı, faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılır. Sözleşmenin binaya ilişkin kısmı ise finansal kiralama veya faaliyet kiralaması olarak sınıflanır.

Arazi ve bina kiralama işlemlerinin sınıflandırılması ve muhasebeleştirilmesi amacıyla, gereken durumlarda, kira ödemeleri (peşin ödenenler dahil), bu varlıkların kira hisselerinin kiralama sözleşmesinin başlangıcındaki gerçeğe uygun değerleriyle orantılı olarak arazi ve bina arasında dağıtılır. Kira ödemelerinin sözü edilen iki varlık arasında güvenilir bir biçimde dağıtılamaması durumunda, kiralamanın tamamının faaliyet kiralaması olarak nitelendirildiği, her iki varlığın da faaliyet kiralamasıyla edinildiğinin açık olduğu durumlar hariç, kiralamanın tamamı finansal kiralama kabul edilir.

Arazi ve binanın birlikte kiralamaya konu edildiği ve arazi için ilk başta muhasebeleştirilecek tutarın önemsiz olduğu durumlarda, arazi ve bina, kira sınıflandırması açısından tek bir birim olarak dikkate alınır ve finansal kiralama ya da faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılır. Böyle bir durumda binanın yararlı ekonomik ömrü, kiralama konusu varlığın tamamının yararlı ekonomik ömrü olarak dikkate alınır.

Kiracının TMS 40'a uygun olarak, faaliyet kiralamasına konu olan mülke ilişkin hakkını yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırması mümkündür. Böyle bir durumda, ilgili mülke ilişkin hak, finansal kiralamada olduğu şekilde muhasebeleştirilir ve buna ek olarak, muhasebeleştirilen söz konusu varlık için gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılır. Daha sonra gerçekleşecek bir olayın, kiracının mülke ilişkin hakkının niteliğinde bir değişiklik yaratması ve bu nedenle varlığın yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflanması imkanı kalmamış olsa dahi kiracı, ilgili kiralamayı finansal kiralama

olarak dikkate almayı sürdürür. Sözü edilen husus aşağıda yer alan örnek durumlarda söz konusu olacaktır:

(a) Kiracının, kiralama konusu varlığı, değişim tarihinde oluşan gerçeğe uygun değerine eşit tahmini bir maliyet karşılığında almak üzere kullanmakta olması.

(b) Kiracının, varlığın mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan tüm risk ve yararları, kendisiyle ilgisi olmayan üçüncü bir kişiye devreden alt bir kiralama işleminde bulunması. Bu türden alt kiralama işlemleri, ilgili üçüncü kişi tarafından faaliyet kiralaması olarak dikkate alınabilecek olmasına rağmen, kiracı tarafından finansal kiralama işlemi çerçevesinde üçüncü kişiye yapılan bir kiralama olarak dikkate alınır.

8.3. Finansal kiralamalar (Kiracı için)

8.3.1. Başlangıç değerlemesi

Kiralama süresinin başlangıcında, kiracılar, finansal kiralama işlemini, kiralama sözleşmesinin başı itibariyle tespit edilmiş, gerçeğe uygun değer ya da asgari kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı üzerinden bilançolarında varlık ve borç (kira tutarlarının ödenme yükümlülüğü) olarak muhasebeleştirir.

Kiralama süresinin başlangıcında, kiralama konusu varlık ve gelecekteki kira bedelleri, kiracının ilgili varlığa ilişkin olarak yaptığı ve aktifleştirilmesi gereken başlangıç doğrudan maliyetleri hariç olmak üzere, kiracının bilançosunun varlık ve borç kısmına eşit tutarda kaydedilir.

Kiracının her çeşit başlangıç doğrudan maliyetleri, varlık olarak muhasebeleştirilen tutara eklenir. Başlangıç doğrudan maliyetleri

genellikle kiralama anlaşmalarının görüşülmesi ve güvence altına alınması gibi belirli kiralama faaliyetlerine bağlı olarak oluşur. Kiracının, doğrudan finansal kiralama işlemine atfedilebilen faaliyetlerine ilişkin maliyetler, varlık olarak muhasebeleştirilen tutara eklenir.

Kiralanan varlıklara ilişkin borçların, kiralanan varlığın bedelinden bir indirim şeklinde gösterilmeleri doğru değildir. Borçların bilançolarda gösterilmesi açısından kısa ve uzun vadeli olanlar arasında bir ayırım yapılmış olması durumunda, aynı ayırımın kiralama işlemine ilişkin borçlar için de yapılması gerekir.

Asgari kira ödemelerinin bugünkü değerinin hesaplanmasında kullanılacak iskonto oranı; tespit edilebiliyorsa kiralama işleminde zımnen yer alan faiz oranı, bunun tespit edilememesi durumunda ise, kiracının ek borçlanma faiz oranıdır.

8.3.2. Sonraki değerlemeler

Asgari kira ödemeleri; finansman giderleri ve mevcut yükümlülüklerdeki azalma (borç anapara ödemesi) olarak ayrıştırılır. Finansman giderleri, kalan borç tutarlarına sabit bir faiz oranı uygulanmasını sağlayacak şekilde kiralama süresi boyunca her bir döneme dağıtılır. Koşullu kiralar, oluştuğu dönemde gider olarak dikkate alınır.

Finansal kiralama işlemi, her bir hesap dönemi itibariyle ilgili finansman giderlerinin dikkate alınması yanında, amortisman tabi varlıklara ilişkin amortisman giderlerini de ortaya çıkarır. Kiralama işlemine konu edilen amortisman tabi varlıkların amortismanı, işletme mülkiyetinde yer alan amortisman tabi varlıklarla uyumlu olmalı ve muhasebeleştirilecek amortisman tutarı, “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar” ve “TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar” Standartlarına uygun olarak hesaplanmalıdır. Eğer, kiralama süresi

sonunda kiracının kiralama konusu varlığın mülkiyetini edineceğine ilişkin tam bir kesinlik bulunmamakta ise, ilgili varlık, kiralama süresi ve yararlı ömründen kısa olanı itibariyle tamamen itfa edilir.

Kiralanan varlığın amortismanına tabi tutarı, kiracının mülkiyetinde yer alan amortismanına tabi varlıklar için uygulamış olduğu amortisman yöntemiyle uyumlu bir şekilde, ilgili varlığın öngörülen kullanım dönemi boyunca her bir hesap dönemine sistematik olarak dağıtılır. Söz konusu varlığın kiralama süresi sonunda kiracı tarafından satın alınacağına yakın olduğu durumlarda, varlığın tahmini kullanım süresi ilgili varlığın yararlı ömrü olup, satın alma işleminin kesine yakın olmaması durumunda ilgili varlık kiralama süresi ile yararlı ömründen kısa olanı itibariyle itfa edilir.

Kiralama konusu varlığın amortisman gideri ve herhangi bir dönem finansman giderlerinin toplamı ile yine aynı dönem ilgili varlığa ilişkin olarak yapılması gereken kira ödemeleri genelde birbirlerinden farklı olduğundan, ödenmesi gereken kira bedellerinin gider olarak muhasebeleştirilmesi uygun olmaz.

Bir işletme, kiralanan varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığının tespiti için “TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Standardını uygular.

Ayrıca, TMS 16, TMS 36, TMS 38, TMS 40 ve TMS 41’de açıklamalara ilişkin olarak yer alan esaslar, kiracılar açısından finansal kiralama işlemi çerçevesinde kiralanan varlıklar için de geçerlidir.

8.4. Faaliyet kiralaması (Kiracı için)

Faaliyet kiralamasında, başka bir sistematik yaklaşım kiracının beklediği faydanın zamanlamasını daha iyi yansıtmadıkça, yapılan kira

ödemeleri doğrusal (eşit) olarak kiralama süresi boyunca gider olarak muhasebeleştirilir.

Faaliyet kiralamasında, yapılan kira ödemeleri, ödemeler bu yöntemle dayandırılmasa dahi başka bir sistematik yaklaşım kiracının beklediği faydanın zamanlamasını daha iyi yansıtmadıkça, doğrusal amortisman yöntemi çerçevesinde gider olarak muhasebeleştirilir.

8.5. Finansal kiralamalar (Kiralayan için)

8.5.1. Başlangıç değerlemesi

Kiraya verenler, finansal kiralamaya konu edilmiş varlıkları bilançolarına yansıtırlar ve net kiralama yatırımı tutarına eşit tutarda bir alacak olarak gösterirler.

Finansal kiralamada, bir varlığa hukuken sahip olmaktan kaynaklanan tüm risk ve yararları kiraya veren tarafından devredildiğinden, kiraya verenin alacaklı olduğu kira ödemeleri, kendisinin yapmış olduğu yatırım ve diğer hizmetlerini karşılamak ve kendisine bir fayda sağlamak amacıyla, yatırmış olduğu anaparanın geri dönüşü ve finansman geliri şeklinde dikkate alınır.

Kiraya verenin üretici ve satıcı olmadığı finansal kiralama işlemlerinde başlangıç doğrudan maliyetleri, finansal kiralama gelirlerinin başlangıç hesaplamalarına dahil edilir ve kiralama süresi boyunca gelir kaydedilecek tutarlardan düşülür.

Üretici ve satıcı konumdaki kiraya verenler tarafından kiralamanın müzakeresi ve düzenlenmesi ile bağlantılı olarak katlanılan maliyetler, başlangıç doğrudan maliyetlerinin tanımına girmez. Bunun sonucunda, söz konusu maliyetler kiralamaya ilişkin net yatırım tutarının tespitinde dikkate alınmaz ve finansal kiralama işleminde, nor-

mal olarak, kiralama süresinin başlangıcında oluşacak satış kazancının muhasebeleştirilmesi sırasında gider olarak dikkate alınırlar.

8.5.2. Sonraki değerlemeler

Finansman geliri, kiraya verenin finansal kiralama konusu varlığa ilişkin net yatırımındaki sabit bir dönemsel getiri oranını yansıtan bir esasa göre muhasebeleştirilir.

Finansal kiralamaya konu olan bir varlığın “TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Maddi Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” Standardının hükümleri uyarınca satış amaçlı olarak sınıflandırılması halinde, ilgili varlığın TFRS 5 hükümleri uyarınca değerlendirilmesi gerekir.

8.6. Faaliyet kiralaması (Kiralayan için)

Kiraya verenler, faaliyet kiralamasına konu olan varlıkları niteliğine göre bilançolarında gösterir.

Faaliyet kiralamasından kaynaklanan kira geliri, kiraya konu varlıktan elde edilen faydadaki azalmanın zamanlamasını daha iyi yansıtan başka bir sistematik yöntem var olmadıkça, kiralama süresi boyunca doğrusal yöntem uygulanmak suretiyle gelir olarak muhasebeleştirilir.

Kira gelirinin elde edilmesinde katlanılan maliyetler, amortismanlar dahil olmak üzere, gider olarak muhasebeleştirilir.

8.7. Satış ve geri kiralama işlemleri

Bir satış ve geri kiralama işlemi, bir varlığın satışını ve yine aynı varlığın geri kiralanmasını içerir; muhasebeleştirme yöntemi, ilgili kiralama işleminin çeşidine bağlıdır.

Kiralama işleminin finansal kiralama ile sonuçlanması durumunda, satış gelirlerinin defter değerinin üzerindeki kısmı satıcı-kiraya veren tarafından hemen gelir olarak muhasebeleştirilmez. Bunun yerine, sözü edilen gelir ertelenir ve kiralama süresi boyunca itfa edilir.

Geri kiralama işlemi bir finansal kiralama ise, yapılmış olan işlem, kiralanan varlık işlemin teminatı olmak üzere, kiraya verenin kiracıya finansman sağladığı bir araçtır. Bu nedenle, ilgili varlığın defter değerini aşan satış gelirlerinin gelir olarak görülmesi doğru değildir. Bu türden fazla tutarlar ertelenir ve kiralama süresi boyunca itfa edilir.

Bir satış ve geri kiralama işleminin faaliyet kiralaması ile sonuçlanması ve ilgili işlemin gerçeğe uygun değer üzerinden gerçekleştiğinin açık olması durumunda, her türlü kar veya zarar hemen muhasebeleştirilir. Satış fiyatının gerçeğe uygun değerinin altında olması durumunda, piyasa fiyatının altında yapılacak kira ödemeleri dolayısıyla karşılanacak zararlar hariç, ki bu durumda bunlar ertelenir ve ilgili varlığın tahmini kullanım süresince kira ödemeleriyle orantılı olarak itfa edilir, diğer her türlü kar ve zarar hemen muhasebeleştirilir. Satış fiyatının gerçeğe uygun değerinin üzerinde olması durumunda, gerçeğe uygun değeri aşan kısım ertelenir ve ilgili varlığın beklenen kullanım süresi boyunca itfa edilir.

Geri kiralama işlemi faaliyet kiralaması ve ilgili kira ödemeleri ile satış fiyatları gerçeğe uygun değerde ise, normal bir satış işlemi söz konusudur ve her türlü kar ya da zarar hemen muhasebeleştirilir.

Faaliyet kiralamaları açısından, satış ve geri kiralama işleminin meydana geldiği tarihteki gerçeğe uygun değerinin defter değerinden düşük olması durumunda, defter değeri ile gerçeğe uygun değer arasındaki fark hemen muhasebeleştirilir.

Finansal kiralamalar açısından, ilgili varlığın değerinde düşüklük olduğu ve bu nedenle buna ilişkin defter değerinin TMS 36 uyarınca geri kazanılabilir tutara iskonto edildiği durumlar hariç olmak üzere, bu tür bir düzeltme gerekmez.

9. BORÇLANMA MALİYETLERİ

9.1. Genel Bilgi

Genel uygulama olarak borçlanma maliyetleri olduğu anda gider olarak muhasebeleştirilir. Ancak, alternatif bir uygulama olarak; özellikli bir varlığın satın alınması, inşaatı veya üretimi ile doğrudan ilgili olan borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine izin verilir.

Borçlanma maliyetleri arasında aşağıdakiler sayılabilir:

- (a) Kısa ve uzun vadeli borçlanma faizleri,
- (b) Borçlanmalarla ilgili iskonto ve primlerin itfaları,
- (c) Borç anlaşmalarının düzenlenmeleri ile ilgili olarak oluşan diğer maliyetlerin itfaları,
- (d) Finansal kiralamalara ilişkin borçlanma maliyetleri, ve
- (e) Kur farkları.

Özellikli varlıklar, amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklardır. Satılabilir duruma getirilmesi uzun bir süreyi gerektiren stoklar, üretim tesisleri, enerji üretim tesisleri ve yatırım amaçlı gayrimenkuller özellikli varlıklardır. Sürekli olarak veya kısa bir süre içerisinde büyük miktarlarda tekrarlanarak üretilen stoklar, özellikli varlık değildir.

9.2. Borçlanma maliyetleri

Esas olarak, borçlanma maliyetleri, borçlanmanın niteliğine ve yöntemine bakılmaksızın, oluştukları dönemde gider olarak muhasebeleştirilir.

Ancak bir özellikli varlığın satın alınması, inşaatı veya üretimi ile doğrudan ilgisi bulunan borçlanma maliyetleri ilgili varlığın maliyetine dahil edilerek aktifleştirilir. Bunun dışındaki borçlanma maliyetleri oluştukları dönemde gider olarak muhasebeleştirilir.

9.3. Özellikli varlıkla ilişkili borçlanma maliyetleri

Bir özellikli varlığın satın alınması, inşaatı veya üretimi ile doğrudan ilgili olan borçlanma maliyetleri, özellikli varlıkla ilişkili harcamaların hiç yapılmamış olması durumunda ortaya çıkmayacak borçlanma maliyetleridir. Bir işletme, münhasıran bir özellikli varlığın elde edilmesi amacı ile borçlanmışsa, o varlıkla ilgili olan borçlanma maliyetleri kolaylıkla belirlenebilir.

Belirli borçlanmalar ile bir özellikli varlık arasındaki doğrudan bir ilişkinin tanımlanmasında ve ilgili harcamanın hiç yapılmaması halinde kaçınılabilecek borçlanmaların belirlenmesi zor olabilir. Örneğin; bir şirketler topluluğunun, borçlanma ihtiyaçları için çok sayıda değişik faiz oranlı borçlanma araçları kullandığı ve bu fonları değişik esaslara göre grup şirketlerine kullandırdığı durumlarda güçlükler ortaya çıkar.

Bir dönemde, özellikli bir varlığın elde edilmesi amacıyla borç alınan fonlara ilişkin aktifleştirilebilecek borçlanma maliyetleri tutarı; ilgili dönemde bu varlıklar için katlanılan toplam borçlanma maliyetlerinden bu fonların geçici yatırımlarından elde edilen gelirlerin düşülmesi sonucu belirlenen tutardır.

Özellikli bir varlığın finansmanına ilişkin yapılan işlemler; fonların bir kısmının veya tamamının özellikli varlıklar için kullanımından belli bir süre önce sağlanmasını ve bu süre için borçlanma maliyetlerinin oluşması sonucunu doğurabilir. Böyle durumlarda bu fonlar genellikle özellikli varlıklara ilişkin yatırım yapılana kadar geçici yatırımlarla değerlendirilir. Bir döneme ilişkin aktifleştirilebilecek borçlanma maliyetlerinin belirlenmesinde, bu tür borç alınmış fonlardan sağlanan yatırım gelirleri katlanılan borçlanma maliyetlerinden indirilir.

Bir işletmenin genel amaçlı olarak borçlandığı fonların bir kısmının, bir özellikli varlığın finansmanı için kullanıldığı durumlarda; aktifleştirilebilecek borçlanma maliyetlerinin tutarı, ilgili varlığa ilişkin yapılan harcamalara uygulanacak bir aktifleştirme oranı yardımı ile belirlenir. Bu aktifleştirme oranı, özellikli varlık alımına yönelik yapılmış borçlanmalar hariç olmak üzere, işletmenin ilgili dönem süresince mevcut tüm borçlarına ilişkin borçlanma maliyetlerinin ağırlıklı ortalamasıdır. Bir dönem boyunca aktifleştirilen borçlanma maliyetlerinin tutarı, ilgili dönem boyunca oluşan borçlanma maliyetleri tutarını aşamaz.

Bazı durumlarda borçlanma maliyetlerinin ağırlıklı ortalaması hesaplanırken hem ana ortaklık hem de bağlı ortaklıkların borçlanma tutarları dikkate alınır. Diğer durumlarda, bağlı ortaklıkların her birinin kendi borçlanmalarına ilişkin ağırlıklı ortalama borçlanma maliyetini kullanması uygun olacaktır.

9.4. Özellikli varlıkların defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşan kısmı

Bir özellikli varlığın defter değeri veya beklenen nihai maliyeti, geri kazanılabilir tutarını veya net gerçekleştirilebilir değerini aşarsa; ilgi-

li varlığın defter değeri, diğer Türkiye Muhasebe Standartları'na uygun olarak azaltılır veya tamamen kayıtlardan silinir. Belli durumlarda, azaltılan veya kayıttan silinen tutarlar, diğer Türkiye Muhasebe Standartları'na uygun olarak yeniden kayıtlara alınır.

9.5. Aktifleştirmenin başlaması

Bir özellikli varlığın maliyetinin bir parçası olarak, borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine aşağıdaki durumlarda başlanır:

- (a) Varlık için harcama yapıldığında;
- (b) Borçlanma maliyetleri oluştuğunda;
- (c) Bir varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli işlemler başlatıldığında.

Bir özellikli varlığa ilişkin harcamalar sadece; nakit ödeme, diğer varlıkların transferi veya faiz içeren yükümlülüklerin üstlenilmesini kapsar. Söz konusu varlıkla ilgili olarak tahsil edilen hakedişler ve devlet teşvikleri, özellikli varlığa ilişkin harcamalardan düşülür. Bir varlığın, önceki dönemlerde aktifleştirilmiş olan borçlanma maliyetleri de dâhil olmak üzere, bir dönem içerisindeki ortalama defter değeri; normal şartlar altında ilgili dönemde aktifleştirme oranının uygulandığı harcamaların makul bir tahminidir.

Bir varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli işlemler; ilgili varlığın fiziksel olarak inşa edilmesinden daha fazlasını ifade eder. Bu işlemler; fiziksel inşaatın başlamasından önceki, gerekli izinlerin alınması gibi teknik ve idari faaliyetleri içerir. Ancak bu tür faaliyetler, varlığın durumunu değiştiren herhangi bir üretim veya gelişme olmaksızın varlığın elde tutulmasını kapsamaz. Örneğin; bir arazinin inşaatına hazır duruma getiril-

mesine ilişkin işlemler sırasında oluşan borçlanma maliyetleri, arazideki ilgili çalışmaların yapıldığı dönem boyunca aktifleştirilir. Ancak, bina yapma amacıyla alınan bir arazinin herhangi bir gelişme olmaksızın elde tutulması sırasında oluşan borçlanma maliyetleri aktifleştirilemez.

9.6. Aktifleştirme işlemine ara verilmesi

Bir varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli işlemler uzun süreli kesintiye uğradığında, borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine ara verilir.

Borçlanma maliyetleri, bir varlığın, amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli işlemlerin yapılmasına uzun süreli ara verildiği bir dönemde oluşabilir. Bu tür maliyetler kısmen tamamlanmış varlıkların elde tutulmasından kaynaklanan maliyetler olup, aktifleştirilmeleri mümkün değildir. Ancak, önemli teknik ve idari çalışmalara devam edildiği bir dönemde normal olarak borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine ara verilmez. İşlemlerdeki geçici gecikmenin, varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli işlemlerin kaçınılmaz bir parçası olduğu durumlarda da borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine ara verilmez. Örneğin, bir stok kaleminin olgunlaşması için ihtiyaç duyulan ek süre boyunca veya yüksek su seviyesinin alışılagelmiş bir olay olduğu coğrafi bir bölgede yapılmakta olan bir köprünün inşaatının yüksek su seviyesi nedeniyle gecikmeye uğradığı ek sürelerde borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine devam edilir.

9.7. Aktifleştirmenin sona ermesi

Bir varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli tüm işlemler esas itibarıyla tamamlandığında borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine son verilir.

Normal şartlar altında, bir varlığın fiziken inşasının tamamlanması; olağan idari işlemler devam etse dahi, ilgili varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır olduğu anlamına gelir. Varlıkla ilgili, müşterinin veya kullanıcının talebine göre, dekorasyon ve benzeri küçük işlemlere devam edilmesi tüm işlemlerin esas itibarıyla tamamlanmadığı anlamına gelmez.

Bir özellikli varlığın yapımının parçalar halinde tamamlandığı ve diğer parçaların yapımı devam ederken her bir parçanın kullanılabilirdiği durumlarda; belli bir parçanın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli tüm işlemler esas itibarıyla tamamlandığında, ilgili parçaya ilişkin borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine son verilir.

Her biri bağımsız olarak kullanılabilen birkaç binadan oluşan bir iş merkezi, diğer bölümlerde inşaat devam ederken her bir bölümü ayrı olarak kullanılabilen bir özellikli varlığa örnek teşkil eder. Çelik fabrikası gibi, aynı tesisin farklı bölümlerinde birbirini takip eden çeşitli süreçler içeren bir endüstriyel tesis de, herhangi bir parçasının kullanılabilmesi için bütünüyle tamamlanması gereken bir özellikli varlığa örnektir.

10. FİNANSAL ARAÇLAR: SUNUM

10.1. Finansal varlıklar

(a) Nakit (kasa, banka, alınan çekler);

Para (nakit) bir finansal varlıktır; çünkü bir değişim aracını temsil eder ve dolayısıyla bütün işlemlerin ölçülmesi ve finansal tablolara yansıtılmasında esas teşkil eder. Bir banka ya da benzeri bir finansal kuruluş nezdindeki nakit mevduat da bir finansal varlıktır, çünkü sahibine, sözleşmeden doğan, kuruluştan nakit çekme veya ba-

kiyesine karşılık kredi veren lehine bir finansal borcun ödenmesinde kullanılacak çek veya benzer bir araç keşide etme hakkını temsil eder.

(b) Başka bir işletmenin özkaynağına (hisse senedine) dayalı finansal araçlar;

Özkaynağa dayalı finansal araç, bir işletmenin tüm borçları çıkarıldıktan sonra varlıklarında bir payı/hakkı gösteren sözleşmedir.

(c) Sözleşmeden doğan haklar:

Sözleşmeden (yazılı/sözlü) doğan nakit alma hakkını temsil eden finansal varlıklar arasında; ticari alacaklar (senetsiz), alacak senetleri, kredi alacakları (ortaklardan, iştiraklerden, bağlı ortaklıklardan, personelden alacaklar) alacak tahvilleri (Kamu kesimi ve özel kesim tahvil senet ve bonoları) sayılabilir. Tahviller ve bonolar finansal araçlardır; çünkü ihraç edenin (devlet veya özel sektör) nakit ödeme yükümlülüğünü temsil ederler. Bu nedenle hamilinin finansal varlığı, düzenleyenin ise finansal borcudurlar.

d) İşletmenin özkaynağına dayalı finansal aracıyla ödenecek/ ödenebilecek olan ve:

- Türev olmayan sözleşmeler;

- Türev sözleşmeler;

Maddi varlıklar (stoklar ve maddi duran varlıklar gibi), kiralama konusu varlıklar ve maddi olmayan duran varlıklar (patentler ve ticari markalar gibi) finansal varlık değillerdir. Söz konusu maddi varlıkların ve maddi olmayan duran varlıkların kontrolü, bir nakit girişi sağlamaya veya başka bir finansal varlık elde etmeye imkan

yaratır; fakat nakit veya başka bir finansal varlık elde etmeye yönelik mevcut bir hak sağlamaz.

Gelecekte sağlayacağı ekonomik fayda, nakit veya başka bir finansal varlık elde etme hakkı yerine hizmet veya mal alımı olan varlıklar (peşin ödenmiş giderler gibi) finansal varlık değildir.

10.2. Finansal borç

Aşağıdaki borçlardan herhangi biridir:

(a) Sözleşmeden doğan yükümlülükler:

Sözleşmeye (yazılı/sözlü) bağlı nakit ödeme yükümlülüğünü temsil eden finansal borçlar arasında ticari borçlar (senetsiz), borç senetleri, kredi borçları (banka kredileri, ortaklara, iştiraklere, bağlı ortaklıklara ve personele borçlar), borç tahvilleri (çıkarılmış tahviller) sayılabilir.

(b) İşletmenin özkaynağına dayalı finansal aracıyla ödenecek veya ödenebilecek olan sözleşmeler:

- İşletmenin değişken sayıda özkaynağına dayalı finansal aracını vermek zorunda olduğu ya da olabileceği bir türev olmayan sözleşme;

- İşletmenin belirli sayıda özkaynağına dayalı finansal aracını, belirli bir nakdini ya da başka bir finansal varlığını takas etmesi dışındaki şekillerde ödenecek ya da ödenebilecek bir türev sözleşme.

Bir işletmenin özkaynağına dayalı finansal araçlarını nakit ya da başka bir finansal varlık karşılığında satın alması yükümlülüğünü içeren bir sözleşme, geri satın alınan tutarın bugünkü değeri kadar (örneğin, forward geri satın alma fiyatı, opsiyon kullanma fiyatı ve-

ya diğer geri satın alım tutarının bugünkü değeri) bir finansal borç doğurur. Bu durum, sözleşmenin kendisinin özkaynağa dayalı finansal araç olduğu durumlarda bile geçerlidir. İşletmenin forward sözleşmesi çerçevesinde özkaynağına dayalı finansal araçlarını nakit karşılığı satın alma yükümlülüğü buna bir örnektir.

10.3. Özkaynağa dayalı finansal araçlar

Özkaynağa dayalı finansal araçlara örnek olarak; satılmayan adi hisse senetleri, bazı imtiyazlı hisse senetleri, hisse alım hakkı veren finansal araçlar, veya bir finansal varlık veya sabit tutarda bir nakit karşılığında, bir işletmenin ihraç ettiği sabit sayıdaki satılmayan adi hisse senedine alım için başvurmak veya satın almak konusunda hamiline imkan veren yazılı alım opsiyonları gösterilebilir.

10.4. Türev finansal araçlar

Finansal araçlar, asıl araçlar (alacaklar, borçlar ve hisse senedine dayalı finansal araçlar gibi) ile türev finansal araçları (finansal opsiyonlar, vadeli işlem sözleşmeleri-futures sözleşmeler ve forward sözleşmeler, vadeli faiz oranı takasları ve döviz takasları gibi) içerir.

Türev finansal araçlar bir tarafa, potansiyel olarak lehte koşullarda, finansal varlık veya borçların karşı tarafla sözleşmeye dayalı olarak el değiştirme hakkını veya potansiyel olarak aleyhte koşullarda, finansal varlık veya borçların karşı tarafla sözleşmeye dayalı olarak el değiştirme yükümlülüğünü verir.

Bir opsiyon sözleşmesindeki yükümlülüğün yerine getirilmesi, sadece opsiyon hamilinin opsiyonu kullanmayı tercih etmesiyle gerçekleşirken; bir forward sözleşmesinin tarafları işlemi kararlaştırılan zamanda yerine getirme yükümlülüğü taşırlar.

Finansal olmayan kalemlerin alım satımına ilişkin sözleşmeler finansal araç tanımına uymaz; çünkü taraflardan birinin finansal olmayan bir varlık veya hizmet alınmasına yönelik sözleşmeye dayalı hakkı ile karşı tarafın buna tekabül eden borcu, taraflardan hiçbirine bir finansal varlığın alınması, verilmesi veya takasına ilişkin mevcut bir hak veya yükümlülük doğurmaz. Örneğin, sadece finansal olmayan bir varlığın alınmasına veya verilmesine dayanan sözleşmeler (örneğin gümüş üzerine yazılı opsiyon, futures veya forward sözleşmeleri) finansal araç değildir. Birçok ticari mal sözleşmesi bu türdendir. Bazıları standart yapıdadır ve tıpkı bazı türev finansal araçlar gibi organize pazarlarda alınıp satılırlar. Örneğin, bir ticari mal vadeli işlem (futures) sözleşmesi hemen nakit karşılığı alınıp satılabilir, çünkü bir pazarda alınıp satılmak üzere kayıtlıdır ve birçok kez el değiştirebilir. Ancak sözleşmeyi alıp satan taraflar esasen sözleşmenin üzerine yazıldığı ticari malı alıp satmaktadır.

11. FİNANSAL ARAÇLAR: MUHASEBEŞLEŞTİRME VE ÖLÇME

11.1. Değerleme

11.1.1. Başlangıç değerlemesi

Finansal bir varlık veya borç ilk muhasebeleştirilmesi sırasında gerçeğe uygun değeri üzerinden değerlemeye tabi tutulur. Finansal varlık veya finansal borç alım satım amaçlı olarak izlenmeyecekse, söz konusu gerçeğe uygun değere finansal varlığın edinimi veya finansal borcun oluşumu ile doğrudan ilişkilendirilebilen işlem masrafları ilave edilmelidir.

11.1.2. Müteakip değerlemeler

11.1.2.1. Finansal varlıkların değerlemesi

İlk muhasebeleştirme sonrasında bir finansal varlığı değerlemek amacıyla, finansal varlıklar dört grup altında sınıflandırılmaktadır:

- (a) Alım satım amacıyla elde tutulan finansal varlıklar;
- (b) Vadeye kadar elde tutulacak yatırımlar;
- (c) Kredi ve alacaklar ve
- (d) Satılmaya hazır finansal varlıklar.

İlk kayıttan sonra, varlık niteliğindeki türev işlemler de dahil olmak üzere finansal varlıklar gerçeğe uygun değerleri üzerinden, satışta veya diğer elden çıkarma durumlarında oluşabilecek işlem masrafları düşülmeksizin değerlendirilmelidir. Aşağıdaki finansal varlıklar bu hükümden müstesnadır:

- a- Kredi ve alacaklar (iskonto edilmiş değerleri ile değerlendirilir);
- b- Vadeye kadar elde tutulacak yatırımlar (İskonto edilmiş değerleri ile değerlendirilir);
- c- Aktif bir piyasada fiyat kotasyonu bulunmayan ve gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülemeyen özkaynağa dayalı finansal araçlara yapılan yatırımlar (Elde etme maliyeti ile değerlendirilir);
- d- Aktif bir piyasada fiyat kotasyonu bulunmayan ve gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülemeyen özkaynağa dayalı finansal araçlara bağlı ve bunların teslim edilmesi suretiyle

ödenmesi zorunlu türev işlemler (elde etme maliyeti ile değerlendirilir).

Örnek: Satılmaya hazır bir finansal varlık 100 para birimi artı 2 para birimi satış komisyonu karşılığı edinilmiş ve 102 para birimi olarak muhasebeleştirilmiştir. İzleyen finansal raporlama tarihinde, varlığın kayıtlı piyasa fiyatı 100 para birimi ise (satıştaki olası komisyona bakılmaksızın) özkaynaklarda 2 para birimi tutarında bir zarar muhasebeleştirilecektir. Satılmaya hazır finansal varlığın sabit ya da belirlenebilir ödemeleri varsa, işlem maliyetleri etkin faiz yöntemi kullanılarak kar veya zarar olarak itfa edilir. Satılmaya hazır finansal varlığın sabit ya da belirlenebilir ödemeleri yoksa, işlem maliyetleri varlık bilanço dışında bırakıldığında veya değer düşüklüğüne uğradığında kar veya zarar olarak muhasebeleştirilir.

Alım satım amaçlı olarak izlenenler hariç olmak üzere, bütün finansal varlıklar, değer düşüklüğü olup olmadığının tespiti amacıyla gözden geçirilmelidir.

11.1.2.2. Finansal borçların mütekip değerlemesi

İlk kayıttan sonra, alım satım amaçlı olarak izlenen finansal borçlar hariç tüm finansal borçlar etkin faiz oranı kullanılarak iskonto edilmiş değerleri üzerinden değerlendirilmelidir.

Alım satım amaçlı olarak izlenen finansal borçlar, türev nitelikli yükümlülükler dahil gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmelidir. Herhangi bir piyasada fiyat kotasyonu bulunmayan özkaynağa dayalı bir finansal araca bağlı olan ve söz konusu özkaynağa dayalı aracın teslim edilmesi suretiyle ödenmesi zorunlu türevler maliyet bedelleri ile değerlendirilmelidir.

11.2. Gerçeğe uygun değerin ölçülmesine ilişkin hususlar

Aktif bir piyasada oluşan fiyat kotasyonlarının varlığı gerçeğe uygun değerin en iyi göstergesidir. Bu kayıtların olması halinde finansal varlık ve finansal borçların ölçülmesinde bunlar kullanılırlar.

Elde tutulan bir varlık ya da oluşacak bir borç için uygun kayıtlı piyasa fiyatı genelde en yüksek cari alış fiyatı; edinilecek bir varlık veya elde tutulan bir borç için ise en düşük cari satış fiyatıdır. Mevcut alış veya satış fiyatlarının bulunmadığı durumlarda, en yakın tarihli işlemin fiyatı, ekonomik koşullarda bu işlemde beri ciddi değişimler oluşmadığı sürece cari gerçeğe uygun değer ölçümünde temel alınır. Koşullar işlem tarihinden beri değişmiş ise fiyatta düzeltmeye gidilir. Finansal bir aracın bütünü için aktif bir piyasada yayımlanmış bir fiyat kotasyonu bulunmuyor; bununla birlikte önemli bileşenleri için aktif piyasa bulunuyorsa, gerçeğe uygun değer bileşenlerin ilgili piyasa fiyatları temel alınarak bulunur.

Aktif piyasada fiyattan ziyade bir oran işlem görüyorsa, işletme bu piyasada işlem gören oranı gerçeğe uygun değeri belirlemek üzere değerleme tekniğinde bir girdi olarak kullanır. Piyasada işlem gören oran aracın değerlemesinde katılımcıların dahil edecekleri kredi riski ve öteki unsurları içermiyorsa, işletme bunları göz önüne alarak gerekli düzeltme işlemlerini yapar.

Eğer bir piyasa bir finansal araç bakımından aktif değilse, işletme gerçeğe uygun değeri bir değerleme yöntemi kullanmak suretiyle belirler. Söz konusu değerleme yöntemleri, bilgili ve istekli taraflar arasında yakın zaman içinde yapılmış muvazaadan arı piyasa işlemlerinin (eğer varsa) kullanılmasını, büyük ölçüde aynı olan başka bir finansal araca ilişkin gerçeğe uygun değerin referans alınmasını, is-

konto edilmiş nakit akışı analizlerini ve opsiyon fiyatlama modellerini içermektedir.

11.3. Kazançlar ve kayıplar

Bir finansal varlığın veya *borcun* gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişiklikler nedeniyle ortaya çıkan kazanç veya kayıplar aşağıda belirtildiği şekilde muhasebeleştirilir.

- a- Alım satım amaçlı olarak sınıflandırılan bir finansal varlık veya *finansal borçtan* doğan kazanç ve kayıplar kar/zarar hesaplarında muhasebeleştirilir.
- b- Satılmaya hazır bir finansal varlıktan kaynaklanan kazanç ve kayıpların, değer düşüklüğü ve kur farklarına ilişkin olanlar hariç, özkaynak değişim tablosu yoluyla söz konusu finansal varlık bilanço dışına çıkarılıncaya kadar doğrudan özkaynaklar altında izlenmesi gerekmektedir. Finansal varlığın bilanço dışına çıkarılması sırasında, özkaynaklar altında önceden muhasebeleştirilmiş olan kazanç ve kayıplar kar/zarar hesabına aktarılır. Bununla birlikte, finansal varlık bilanço içinde izlendiği sürece etkin faiz oranı kullanılarak hesaplanmış faizler kar/zarar hesaplarında muhasebeleştirilir. İşletmenin tahsilat yapma hakkı oluştuğunda, satılmaya hazır nitelikli özkaynağa dayalı finansal araçlardan elde edilen temettüleri de kar/zarar hesabında muhasebeleştirilir.

Etkin faiz oranı kullanılarak iskonto edilmiş bedel üzerinden kaydedilen finansal varlık ve *borçlar* için, finansal varlık veya *borcun* yükümlülüğünün amortismanının yanı sıra, kayıttan çıkarılması veya değer azalışına uğraması durumunda ortaya çıkan kazanç veya kayıplar kar/zarar hesaplarına kaydedilir.

Eğer işletme finansal varlıklarını *teslim* tarihi muhasebesi uygulayarak muhasebeleştiriyorsa işlem tarihi ile *teslim* tarihi arasındaki süre zarfında alınacak bir varlığın gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişiklikler, elde etme maliyeti veya iskonto edilmiş bedeli üzerinden izlenen varlıklar için kayıt altına alınmaz (değer düşüklüğü kayıpları hariç). Bununla birlikte, gerçeğe uygun değerleri ile izlenen varlıklar için, gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişiklikler 55. Paragraf uyarınca kar/zarar hesabında veya özkaynaklar altında muhasebeleştirilmelidir.

11.4. Kur farkları

Bir işletme TMS 21'e göre döviz cinsinden parasal kalem olan finansal varlık ve finansal borçlara TMS 21'i uygular. TMS 21'e göre, parasal varlıklar ve parasal borçlarla ilgili kur farkı kazanç ve kayıpları, kar ve zarar hesabında muhasebeleştirilir. TMS 21 çerçevesinde kambiyo kar ve zararlarını muhasebeleştirmek açısından, parasal bir döviz cinsinden satılmaya hazır finansal varlık döviz cinsinden itfa edilmiş maliyet bedeliyle muhasebeleştirilir. Bu bakımdan, bir finansal varlık için itfa edilmiş maliyetlerden kaynaklanan kur farkları kar ve zarar hesabında muhasebeleştirilirken, defter değerlerinde meydana gelen diğer değişiklikler öz kaynak değişim tablosu yoluyla söz konusu söz konusu finansal varlık bilanço dışına çıkarılıncaya kadar doğrudan özkaynaklar altında izlenir. TMS 21 çerçevesinde parasal olmayan kalemler için (örneğin, hisse senetleri) özkaynaklarda doğrudan muhasebeleştirilen kazanç veya kayıp ilgili kur farklarını da içerir. Türev dışı parasal bir varlık ve türev dışı bir parasal bir borç arasındaki finansal riskten korunma ilişkisi varsa, bu finansal araçlarla ilgili oluşan kur farkları kar ve zarar hesabında muhasebeleştirilir.

11.5.Finansal varlıkların değer azalışı

11.5.1.İtfa edilmiş maliyetleriyle taşınan finansal varlıklar

İtfa edilmiş maliyetiyle taşınan bir finansal varlığın değer düşüklüğü finansal aracın ilk etkin faiz oranı kullanılarak ölçülür, çünkü iskonto esnasında mevcut piyasa faizlerinin kullanılması itfa edilmiş maliyetiyle ölçülmesi gereken finansal varlığı gerçeğe uygun değerine getirir.

Etkin faiz oranı kullanılarak iskonto edilmiş bedelleri ile kayıtlı olan kredi ve alacaklarda veya vadeye kadar elde tutulacak yatırımlarda değer düşüklüğü zararı oluştuğuna dair nesnel bir gösterge mevcutsa, zararın tutarı, gelecekteki tahmini nakit akışlarının (henüz oluşmamış gelecekteki kredi kayıpları hariç) finansal varlığın orijinal faiz oranına (yani ilk muhasebeleştirme sırasında hesaplanan etkin faiz oranı) göre iskonto edilerek hesaplanmış bugünkü değeri ile defter değeri arasındaki fark kadardır. Varlığın defter değeri, doğrudan doğruya veya bir karşılık hesabı kullanılarak azaltılmalıdır. Zarar tutarı kar/zarar hesabına dahil edilmelidir.

Daha sonradan değer düşüklüğü zararı azalır ve söz konusu azalış değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirildikten sonra meydana gelen bir olay ile nesnel bir şekilde ilişkilendirilebiliyorsa (borçlunun kredi derecesinde iyileşme yaşanması gibi), daha önce muhasebeleştirilmiş olan değer düşüklüğü zararının doğrudan doğruya veya bir karşılık hesabı kullanılarak geri alınması gerekir. Değer düşüklüğü zararının geri alınması sonucunda finansal varlığın defter değerinin, zararın iptal edildiği gün itibariyle değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmemesi halinde oluşacak iskontolu değerden fazla olmaması gerekmektedir. Zarar tutarı kâr/zarar hesabında muhasebeleştirilmelidir.

11.5.2. Maliyet değeri ile kayıtlı finansal varlıklar

Gerçeğe uygun değeri güvenilir bir biçimde tespit edilemediği için gerçeğe uygun değeri ile bilançoda izlenmeyen fiyat kotasyonu bulunmayan özkaynağa dayalı finansal araç veya bu türden özkaynağa dayalı finansal araca bağlı ve bunların teslim edilmesi suretiyle ödenmesi zorunlu türev ürünler ile ilgili değer düşüklüğü zararının oluştuğuna dair nesnel bir gösterge mevcutsa, zararın tutarı gelecekte beklenen nakit akışlarının benzer bir finansal varlık için geçerli olan cari piyasa getiri oranına göre iskonto edilerek hesaplanmış bugünkü değeri ile varlığın defter değeri arasındaki fark kadardır. Bu tür değer düşüklüğü zararları geri alınmaz.

11.5.3. Satılmaya hazır finansal varlıklar

Satılmaya hazır bir finansal varlığın gerçeğe uygun değerinde meydana gelen azalışlar doğrudan özkaynaklar altında muhasebeleştirilmiş *ise* ve bu varlığın değer kaybettiğine dair nesnel göstergeler mevcutsa (bakınız 59. Paragraf), özkaynaklar altında izlenen toplam zarar, finansal varlık bilanço dışına çıkarılmamış *olsa bile* özkaynaklardan çıkartılarak kar/zarar hesaplarına dahil edilmelidir.

Yukarıdaki Paragrafa göre özkaynaklardan çıkartılıp kar veya zarar da gösterilmesi gereken tutar, elde etme maliyeti (her türlü anapara geri ödemesi ve amortismanın net tutarı) ile mevcut gerçeğe uygun değer arasındaki farktan söz konusu varlığa ilişkin olarak daha önce kar/zarar hesabında kaydedilmiş olan değer azalışı düşüldükten sonra kalan tutar kadardır.

Satılmaya hazır varlıklar arasında sınıflandırılmış özkaynağa dayalı finansal araçların yapılan yatırımlarla ilgili olarak kar/zarar hesabında muhasebeleştirilmiş değer düşüklüğü zararları kar/zarar hesabını kullanmak suretiyle geri alınmamalıdır.

Eğer sonraki bir dönemde, satılmaya hazır olarak sınıflandırılmış bir borçlanma aracının gerçeğe uygun değerinde artış olur ve söz konusu artış değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirildikten sonra meydana gelen bir olay ile nesnel olarak ilişkilendirilebiliyorsa, daha önce muhasebeleştirilmiş olan değer düşüklüğü zararının kar veya zarar hesabına aktarılarak geri alınması gerekir.

11.5.4. Riskten Korunma Muhasebesi

Riskten korunma muhasebesi, riskten korunma aracı ile riskten korunmaya konu kalemin gerçeğe uygun değerlerinde oluşan *değişikliklerin karşılıklı* etkileri kayıt altına alır.

Üç türlü riskten korunma ilişkisi mevcuttur:

- (a) Gerçeğe uygun değer değişikliği riskinden korunma işlemi: kayıt altına alınmış bir varlık veya yükümlülüğün veya kayıt altına alınmamış kesin bir taahhüdün veya bu tür bir varlık veya yükümlülüğün veya taahhüdün bir bölümünün gerçeğe uygun değerinde meydana gelen ve belirli bir risk unsuru ile ilişkilendirilebilen ve kar veya zararı etkileyebilecek nitelikteki değişikliklere karşı yapılan bir riskten korunma işlemi.
- (b) Nakit akış riskinden korunma işlemi: (i) kayıtlı bir varlık veya yükümlülük (örneğin, gelecekte tamamı veya bir kısmı ödenecek olan değişken oranlı faiz borçları) ya da gerçekleşmesi kuvvetle muhtemel tahmini bir işlem ile ilgili belirli bir riske bağlı olan ve (ii) net kâr veya zararı etkileyebilecek nitelikteki nakit akımlarındaki değişkenliğe karşı yapılan bir riskten korunma işlemi.
- (c) TMS 21’de tanımlandığı şekilde, yabancı bir kuruluşteki net yatırım için yapılan riskten korunma işlemi.

Kesin bir taahhüde ait yabancı para riskinden korunma amaçlı bir işlem gerçeğe uygun değer veya nakit akış riskinden korunma işlemi olarak değerlendirilebilir.

Riskten korunma ilişkisinin riskten korunma muhasebesi hükümlerine tabi olabilmesi için aşağıda belirtilen koşulların tümünü taşıması şarttır.

a) Riskten korunma işlemine başvurulduğu sırada riskten korunma ilişkisinin ve işletmenin riskten korunma işlemi yapmasına neden olan risk yönetiminin hedefi ve stratejisi bir belgeye dayandırılmıştır. Bu belgeleme riskten korunma aracının tanımını, riskten korunma işlemine konu edilen varlığı ya da işlemi, korunulan riskin yapısını ve işletmenin söz konusu varlığın gerçeğe uygun değerindeki veya söz konusu işlemin sakınılan riskinden kaynaklanan nakit akımlarındaki değişikliklere karşı riskten korunma aracının etkinliğini nasıl değerlendirdiğini kapsamalıdır.

b) Riskten korunma işleminin, riskten korunma ilişkisine ait belgelendirilmiş risk yönetimi stratejisi ile tutarlı, sakınılan risk ile ilgili gerçeğe uygun değerdeki veya nakit akımlarındaki değişiklikleri dengelemede oldukça etkili olması beklenir.

c) Nakit akış riskinden korunma işlemleri için, riskten korunma işleminin konusunu teşkil eden tahmini işlemin gerçekleşme ihtimalinin yüksek olması ve nakit akışlarındaki değişikliklerin kar ya da zararı etkileyebilecek nitelikte olması gerekir.

d) Yapılan riskten korunma işleminin etkinliği güvenilir bir şekilde ölçülebilir olmalıdır. Bir başka deyişle, korunulan risk ve riskten korunma aracının gerçeğe uygun değeri ile ilişkilendirilebilen risk-

ten korunma işlemine konu edilen varlığın gerçeğe uygun değeri ya da nakit akımları ölçülebilir olmalıdır (gerçeğe uygun değer belirlenmesi hakkında bilgi için 46. ve 47. Paragraflara ve Ek A'da yer alan AG80. ve AG81. Paragraflara bakınız).

e) Riskten korunma, sürekli olarak değerlendirilmeli ve tüm finansal raporlama dönemi boyunca etkin olmalıdır.

12. İŞTİRAKLERDEKİ YATIRIMLAR

12.1. Genel bilgi

İştirakler; yatırımcı işletmenin, adi ortaklık gibi tüzel kişiliği olmayan işletmeler de dahil olmak üzere, iş ortaklığı veya bağlı ortaklık niteliğinde olmayan, ancak üzerinde önemli etkisinin bulunduğu işletmelerdir. Bu Standart, iştiraklerdeki yatırımların muhasebeleştirilmesinde uygulanır. Risk sermayesi (girişim sermayesi) kuruluşları, yatırım fonları, ve yatırım amaçlı sigorta fonlarını kapsayan benzer işletmeler tarafından elde bulundurulmuş ve “TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme” Standardı uyarınca muhasebeleştirilerek, ilk muhasebeleştirmeyi takiben gerçeğe uygun değeri ile değerlendirilip kar veya zararla ilişkilendirilen veya alım-satım amaçlı elde bulundurulmuş iştirak yatırımları bu Standart kapsamında değildir.

12.2. Değerleme

İştiraklerdeki yatırımlar özkaynak yöntemi uygulanmak suretiyle değerlemeye tabi tutulur. İştirakin “TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” Standardı uyarınca elden çıkarılmak amacıyla bulundurulmuş varlık olarak sınıflandırılması halinde TFRS 5 Standardının değerlendirme hükümlerine tabi olur.

Özkaynak yöntemine göre, iştirak yatırımı başlangıçta elde etme maliyeti ile değerlendirilir. İktisap tarihinden sonra ise, yatırımcının yatırım yapılan işletmenin kar ya da zararındaki payı finansal tablolara yansıtılmak üzere yatırımın defter değeri artırılır ya da azaltılır. Yatırımcının yatırım yapılan işletmenin kar ya da zararından alacağı pay, yatırımcının kar ya da zararı olarak muhasebeleştirilir. Yatırım yapılan bir iştiraktan alınan (kar payı vb.) dağıtımlar yatırımın defter değerini azaltır.

Bir iştirak yatırımı, yatırımcı iştiraktaki önemli etkinin bittiği (yatırım yapılan işletmenin oy hakkının % 20'nin altına indiği) tarihten itibaren özkaynak yöntemini uygulamayı bırakır ve yatırımını söz konusu tarihten itibaren TMS 39'a göre muhasebeleştirir.

Bir yatırımın iştirak niteliğinin sona erdiği tarihteki defter değeri, TMS 39 uyarınca finansal varlık olarak ilk muhasebeleştirme sırasında maliyet değeri olarak kabul edilir.

12.3. Değer düşüklüğü zararları

Özkaynak yönteminin uygulanması sonrasında yatırımcı, iştiraktaki net yatırımı ile ilgili olarak herhangi bir ilave değer düşüklüğü zararının finansal tablolara yansıtılmasının gerekip gerekmediğini belirlemek için, TMS 39 hükümlerini uygular.

Yatırımcı ayrıca, net yatırımın ve değer azalış tutarının bir parçasını oluşturmayan hakları ile ilgili olarak bir değer azalışının finansal tablolara yansıtılıp yansıtılmayacağını belirlemek amacıyla da TMS 39 hükümlerini uygular.

TMS 39 hükümlerinin uygulanmasının yatırımda değer düşüklüğü olabileceğini gösterdiği durumlarda, iştirak yatırımının geri kazanılabilir tutarı (kullanım değeri ile gerçeğe uygun değerinden satış

maliyetlerinin düşülmesi sonucu bulunan tutardan büyük olanı) ile defter değeri karşılaştırılarak yatırımın tüm defter değeri TMS 36'ya göre değer düşüklüğü açısından test edilir.

13. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

13.1. Genel Bilgi

İşletmeler sıklıkla bilimsel ya da teknik bilgi, yeni süreç veya sistemlerin tasarım ve uygulanması, lisans, fikri mülkiyet hakları, piyasa bilgisi ve markalar (marka isimleri ve yayın hakları dahil) gibi maddi olmayan kaynakların elde etme, geliştirme, bakım veya iyileştirilmesi gibi faaliyetlerde bulunurlar. Bu kalemlerin yaygın örnekleri; bilgisayar yazılımı, patentler, telif hakları, sinema filmleri, müşteri listeleri, ipotek hizmeti sunma hakları, balıkçılık lisansları, ithalat kotaları, isim hakları, müşteri ve tedarikçi ilişkileri, müşteri sadakati, pazar payı ve pazarlama haklarıdır.

Bazı maddi olmayan duran varlıklar; kompakt disk (bilgisayar yazılımı olması durumunda), yasal belge (lisans ya da patent durumunda) ya da film gibi fiziksel cisimlerin içinde ya da üzerinde yer alabilir. İşletme, maddi olan ve olmayan unsurlar içeren bir varlığın, “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar” Standardına göre mi, yoksa maddi olmayan duran varlık olarak bu Standarda göre mi ele alınması gerektiğine karar verirken, hangi unsurun daha önemli olduğuna ilişkin olarak muhakemede bulunur. Örneğin, özel bir bilgisayar yazılımı olmadan çalışmayan bilgisayar kontrollü bir makine için, ilgili yazılım, söz konusu donanımın önemli bir parçasıdır ve maddi duran varlık olarak değerlendirilir. Bilgisayarın çalışma sistemi için de aynısı geçerlidir. Yazılımın, ilgili donanımın ayrılmaz bir parçası olmaması durumunda, bilgisayar yazılımı maddi olmayan duran varlık olarak değerlendirilir.

Bu Standart, diğ er konuların yanı sıra, reklam, eğitim, ilk tesis, araştırma ve geliştirme faaliyetleri için yapılan harcamalara uygulanır. Araştırma ve geliştirme faaliyetleri bilginin geliştirilmesine yone-liklidir. Bu nedenle, bu faaliyetler fiziksel bir varlıkla sonuçlansa da- hi, varlığın fiziksel unsuru; içindeki bilgi gibi maddi olmayan unsu- runa gore, ikincil bir durumdadır.

Bir finansal kiralamada, kiralama konusu varlık maddi ya da mad- di olmayan duran varlık olabilir. İlk muhasebeleştirmeden sonra, kiracı, finansal kiralama konusu maddi olmayan duran varlığı bu Standarda gore muhasebeleştirir. Lisans sozleşmelerinde yer alan sinema filmleri, video kayıtları, oyunlar, el yazmaları, patent ve tel- lif hakları gibi kalemlerle ilgili haklar TMS 17'nin kapsamı dışında tutulmuş ve bu Standardın kapsamına alınmıştır.

13.2. Değerleme

13.2.1. Başlangıç değerlemesi

Bir maddi olmayan duran varlık ilk muhasebeleştirilmesi sırasında maliyet bedeliyle değerlenir.

Maddi olmayan duran varlıklar, sadece varlıkla ilişkilendirilen bek- lenilen gelecekteki ekonomik yararların işletme için gerçekleşme- sinin muhtemel olması ve varlığın maliyetinin guvenilir bir şekilde lulebilmesi durumunda aktifleştirilir. Bu koşulları karşılamayan maddi olmayan duran varlık kalemine ilişkin harcamalar (onu elde etmek ya da işletme içinde yaratmak için katlanılacak harcamalar), oluştukları anda gider olarak muhasebeleştirilir.

Maddi olmayan duran varlığın niteliği gereği, birçok durumda, ilgi- li varlığa herhangi bir ekleme veya bir parçasında yenileme olmaz. Dolayısıyla, daha sonraki harcamaların çoğu, maddi olmayan duran

varlığın tanımına ve bu Standarttaki muhasebeleştirme kriterlerine uymaktan ziyade, mevcut maddi olmayan duran varlıklardan gelecekte beklenen ekonomik yararların korunmasına ilişkindir.

13.2.2. Dönem sonu değerlemesi

Bir işletme, ilk muhasebeleştirilmesinin ardından maliyet yöntemini veya yeniden değerlendirme yöntemini muhasebe politikası olarak seçebilir. Bir maddi olmayan duran varlığın yeniden değerlendirme yöntemine göre muhasebeleştirilmesi durumunda, sınıfındaki diğer tüm varlıklar da, aktif bir piyasalarının bulunmaması durumu söz konusu olmadığı sürece, yine aynı yöntemle değerlendirilir.

Maliyet yönteminde, bir maddi olmayan duran varlık, maliyetinden, tüm birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararları düşülmüş olarak izlenir.

Yeniden değerlendirme yönteminde, bir maddi olmayan duran varlık, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararlarının tamamı düşüldükten sonra hesaplanan tutarı olan yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden izlenir.

Bu Standarda göre yeniden değerlendirme yapmak için, gerçeğe uygun değer, aktif bir piyasa ile ilişkilendirilmek suretiyle belirlenir. Yeniden değerlendirme işlemleri, bilanço tarihinde ilgili aktifin defter değerinin gerçeğe uygun değerinden önemli ölçüde farklılık göstermesi açısından düzenli olarak yapılır.

Yeniden değerlendirilen maddi olmayan duran varlık sınıfında yer alan bir maddi olmayan duran varlığın, aktif bir piyasasının olmaması sebebiyle yeniden değerlendirilmeye tabi tutulamaması durumunda, maliyetinden birikmiş itfa payları ve değer düşüklüğü zararları düşülerek izlenir.

Yeniden değerlenmiş bir maddi olmayan duran varlık için aktif bir piyasanın mevcut olmaması; söz konusu varlığın değer dşklğine uğramış olabileceğini ve “TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Standardına göre teste tabi tutulması gerektiğini gösterebilir. Daha sonraki bir ölçüm tarihinde ilgili varlığın gerçeğe uygun değerinin aktif bir piyasa referans alınarak belirlenebilmesi durumunda, yeniden değerleme yöntemi bu tarihten itibaren uygulanır.

Bir maddi olmayan duran varlığın defter değerinin yeniden değerleme işlemi sonucunda artması durumunda, söz konusu artış doğrudan, yeniden değerleme fazlası adı altında özkaynağa alacak kaydedilir. Ancak, anılan yeniden değerleme artışının, varsa daha önce aynı varlık için kar veya zararda muhasebeleştirilen yeniden değerleme azalışını ortadan kaldıran kısmı, kar veya zararda muhasebeleştirilir.

Bir maddi olmayan duran varlığın defter değerinin yeniden değerleme işlemi sonucunda azalmış olması durumunda, söz konusu azalan tutar, kar veya zararda muhasebeleştirilir. Ancak, anılan varlık için yeniden değerleme fazlasında mevcut bakiye ölçüsünde bir azalış olduğu sürece, söz konusu azalış yeniden değerleme fazlası adı altında doğrudan özkaynağa borç kaydedilir.

zkaynakta yer alan birikmiş yeniden değerleme fazlası, elde edildiğinde, doğrudan, dağıtılmamış karlara nakledilebilir. Yeniden değerleme fazlasından dağıtılmamış karlara yapılan transfer, gelir tablosu aracılığıyla yapılmaz.

13.3. İşletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlık maliyeti

İşletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlığın maliyeti, yönetim tarafından amaçlanan şekilde çalışabilmesi için ilgili varlığın

yaratılması, üretilmesi ve hazırlanmasında gerekli olan ve varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlerin tümünü içerir. Varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlere ilişkin örnekler aşağıdaki gibidir:

- (a) Maddi olmayan duran varlığın oluşturulmasında kullanılan veya tüketilen malzeme ve hizmet maliyetleri;
- (b) Maddi olmayan duran varlığın oluşturulmasından kaynaklanan çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin maliyetler
- (c) Yasal hakkın tesciline yönelik ödemeler;
- (d) Patent ve lisansların itfa payları (maddi olmayan duran varlığın oluşturulmasında kullanılan).

“TMS 23 Borçlanma Maliyetleri” Standardı, faizin, işletme içi yaratılan bir maddi olmayan duran varlığın maliyetinin bir unsuru olarak muhasebeleştirilmesine ilişkin kriterleri belirlemiştir.

Aşağıda belirtilenler işletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlık maliyetinin bir parçası değildir:

- (a) Varlığın kullanıma hazır hale getirilmesi ile doğrudan ilgili olmayan satış ve yönetim giderleri ile diğer genel giderler;
- (b) Varlığın amaçlanan performansına ulaşmasından önce meydana gelen verimsizlikler ve ilk faaliyet zararları; ve
- (c) Varlığın kullanımı için personele verilen eğitim harcamaları.

13.4. Ayrı olarak elde edilen maddi olmayan duran varlığın maliyeti

Ayrı olarak elde edilen bir maddi olmayan duran varlığın maliyeti aşağıdakilerden oluşur:

(a) Satın alma fiyatı (ithalde ödenen vergiler ve iade edilmeleri mümkün olmayan satın alma vergileri dahil, ticari iskontolar ve indirimler hariç);

(b) Diğer maliyetler (varlığı amaçlanan kullanımına hazır hale getirmeye yönelik, doğrudan varlıkla ilişkilendirilebilen herhangi bir maliyet).

13.5. İşletme birleşmesinin bir parçası olarak elde edilen maddi olmayan duran varlığın maliyeti

“TFRS 3 İşletme Birleşmeleri” Standardına göre, bir maddi olmayan duran varlığın işletme birleşmesi sırasında elde edilmiş olması durumunda, maddi olmayan duran varlığın maliyeti, elde edilme tarihindeki gerçeğe uygun değeridir. Bir maddi olmayan duran varlığın gerçeğe uygun değeri, varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik yararların işletme tarafından elde edilme olasılığı ile ilgili piyasa beklentilerini yansıtır.

13.6. Devlet teşviki yoluyla maddi olmayan duran varlık elde etme

Bazı durumlarda, bir maddi olmayan duran varlık, devlet teşviği yoluyla ücretsiz olarak veya çok düşük bir bedelle elde edilebilir. Bu durum, devletin bir işletmeye havaalanı iniş hakları, radyo veya televizyon istasyonu işletme lisansları, ithalat lisansları veya kotalar ya da diğer sınırlı kaynaklara erişim hakları gibi maddi olmayan du-

ran varlıkları devrettiğinde veya dağıttığında söz konusu olur. İşletme, “TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” Standardı uyarınca, başlangıçta, hem maddi olmayan duran varlığı hem de ilgili teşviği gerçeğe uygun değerinden muhasebeleştirmeyi seçebilir. İşletmenin, ilgili varlığı gerçeğe uygun değerinden muhasebeleştirmeyi seçmemiş olması durumunda, başlangıçta anılan varlık, amaçlanan kullanımına hazır hale getirilmesi ile doğrudan ilişkili giderler nominal tutarına ilave edilmek suretiyle muhasebeleştirilir.

13.7. İşletme içi yaratılan şerefiye

İşletme içi yaratılan şerefiye, varlık olarak muhasebeleştirilmez. İşletme içi yaratılan şerefiye, güvenilir bir şekilde maliyetten ölçülebilen, işletme tarafından kontrol edilen tanımlanabilir bir kaynak olmadığından, (yani ne ayrılabilir bir durumdadır ne de sözleşme veya diğer yasal haklardan kaynaklanmaktadır) bir varlık olarak muhasebeleştirilmez.

Ayrıca, işletme içi yaratılan markalar, ticari başlıklar, yayın hakları, müşteri listeleri ve benzer nitelikteki kalemler, maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmez.

13.8. İşletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlıklar

İşletme içi yaratılan bir maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilebilmesi için gerekli kriterleri sağlayıp sağlamadığının değerlendirilmesinde, işletme ilgili varlığın oluşumunu şu safhalara ayırır:

- (a) Araştırma safhası; ve
- (b) Geliştirme safhası.

13.8.1. Araştırma safhası

İşletme içi bir projenin araştırma safhasında, işletmenin gelecekte ekonomik yararlar sağlayacak bir maddi olmayan duran varlığın mevcudiyetini göstermesi mümkün değildir. Bu nedenle, bu harcamalar gerekleştiklerinde gider olarak muhasebeleştirilir.

13.8.2. Geliştirme safhası

Aşağıdaki koşulların tamamının varlığı halinde, geliştirmeden (veya işletme bünyesinde yürütülen bir projenin geliştirme safhasından) kaynaklanan maddi olmayan duran varlıklar muhasebeleştirilir:

- (a) Maddi olmayan duran varlığın kullanıma veya satışa hazır hale gelebilmesi için tamamlanmasının teknik olarak mümkün olması;
- (b) İşletmenin maddi olmayan duran varlığı tamamlama ve bu varlığı kullanma veya satma niyetinin bulunması;
- (c) Maddi olmayan duran varlığı kullanma veya satma imkanının bulunması;
- (d) Maddi olmayan duran varlığın muhtemel gelecek ekonomik faydayı nasıl sağlayacağının belirli olması. Ayrıca, maddi olmayan duran varlığın ürününün veya kendisinin bir piyasasının olması ya da işletme bünyesinde kullanılacak olması durumunda buna elverişli olması.
- (e) Geliştirme safhasını tamamlamak ve maddi olmayan duran varlığı kullanmak veya satmak için yeterli teknik, mali ve diğer kaynakların mevcut olması.
- (f) Geliştirme sürecinde maddi olmayan duran varlıklarla ilgili yapılan harcamaların güvenilir bir biçimde ölçülebilir olması.

13.8.3. Araştırma ve geliştirme projesi ile ilgili daha sonraki harcamalar

Araştırma harcamaları, gerçekleştiği zaman gider olarak muhasebeleştirilir. Geliştirme harcamaları, maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmek için gerekli kriterleri sağlamıyor ise gerçekleştiği zaman gider; gerekli kriterleri sağlıyor ise devam eden araştırma veya geliştirme projesinin defter değerine eklenmek suretiyle aktifleştirilir.

13.9. Giderin muhasebeleştirilmesi

Bazı durumlarda, işletmeye gelecekte ekonomik yararlar sağlamak amacıyla birtakım harcamalar yapılır, ancak söz konusu harcamalar sonucunda muhasebeleştirilebilecek herhangi bir maddi olmayan duran varlık veya diğer bir varlık elde edilmez veya oluşturulmaz. Bu gibi durumlarda, anılan harcamalar gerçekleştiği anda gider olarak muhasebeleştirilir. Gerçekleştiği anda gider olarak muhasebeleştirilen harcamalarla ilgili diğer örnekler şunlardır:

- (a) ‘‘TMS 16 Maddi Duran Varlıklar’’ Standardı uyarınca bir maddi duran varlık kaleminin maliyetine dahil edilmiş olmadıkça, faaliyete başlanmasına ilişkin harcamalar (başlangıç maliyetleri gibi).
- (b) Eğitim faaliyetlerine ilişkin harcamalar.
- (c) Reklam ve promosyon faaliyetlerine ilişkin harcamalar.
- (d) Bir işletmenin kısmen veya tamamen yerinin değiştirilmesi veya yeniden yapılandırılmasına ilişkin harcamalar.

Başlangıçta gider olarak muhasebeleştirilen bir maddi olmayan duran varlık ile ilgili harcamalar, daha sonraki bir tarihte maddi olma-

yan duran varlık maliyetinin bir parçası olarak muhasebeleştirilmezler.

13.10. Yararlı ömür

Bir maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilmesinde yararlı ömrü dikkate alınır. Sınırlı bir yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlık itfaya tabi iken, sınırsız yararlı ömürlü bir maddi olmayan duran varlık itfaya tabi olmaz.

Varlığın işletmeye net nakit girişi sağlaması beklenen süre için öngörülebilir bir sınır olmaması durumunda, işletme, maddi olmayan duran varlığı sınırsız yararlı ömre sahip olarak değerlendirir.

Bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrünün belirlenmesinde, aşağıdakiler de dahil olmak üzere bir çok unsur dikkate alınır:

- a) Varlığın işletme tarafından beklenen kullanım süresi ve başka bir yönetim ekibi tarafından etkin olarak kullanılıp kullanılmayacağı;
- b) Varlığa özgü ürün yaşam süresi ve aynı şekilde kullanılan benzer varlıklara ilişkin yararlı ömür tahminlerine ilişkin kamuoyu bilgisi;
- c) Teknik, teknolojik, ticari veya diğer kullanımdan kaldırılma nedenleri;
- d) Varlığın içinde bulunduğu sektörün istikrarı ve varlıktan sağlanan ürün veya hizmetlere ilişkin pazar talebindeki değişiklikler;
- e) Rakiplerden veya potansiyel rakiplerden beklenen eylemler;
- f) Varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik yararları sağla-

mak için gerekli bakım harcamalarının düzeyi ile işletmenin bu düzeye ulaşma kapasite ve niyeti;

g) Varlık üzerindeki kontrol süresi ve varlığın kullanımı ile ilgili, buna ilişkin kiralamaaların bitiş tarihi gibi, yasal ve benzeri sınırlamalar;

h) Varlığın yararlı ömrünün, işletmenin sahip olduğu diğer varlıkların yararlı ömürlerine bağımlı olup olmadığı.

Teknolojide meydana gelen hızlı değişimler nedeniyle, bilgisayar yazılımları ve diğer birçok maddi olmayan duran varlık teknolojik açıdan eskime tehdidi altındadır. Bu nedenle, yararlı ömürlerinin kısa olması muhtemeldir.

Bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrü çok uzun, hatta sınırsız olabilir. Belirsizlik, bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrünün tahmininde ihtiyatlılık ilkesinin uygulanmasını gerektirir; ancak gerçekçi olmayacak kadar kısa bir ömrün seçilmesini gerektirmez.

Sözleşmeden doğan haklardan veya diğer yasal haklardan kaynaklanan bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrü, sözleşmeden doğan hakların veya diğer yasal hakların geçerlilik süresini aşmaz; ancak işletmenin varlığı kullanmayı beklediği süreye bağlı olarak daha kısa olabilir. Sözleşmeden doğan hakların veya diğer yasal hakların yenilenmesi mümkün sınırlı bir zaman için devralınmış olmaları durumunda, sadece, işletmenin yenileme işlemini önemli maliyetler yüklenmeden yapacağına dair kanıt bulunduğu takdirde, söz konusu yenileme dönemi (dönemleri) ilgili maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrüne dahil edilir.

Bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrünü etkileyen hem

ekonomik hem de yasal etkenler olabilir. Ekonomik etkenler, işletmenin gelecekteki ekonomik yararlarının süresini belirler. Yasal etkenler ise, işletmenin söz konusu yararlar için erişimini sürdürdüğü süreyi sınırlayabilir. Yararlı ömür, bu etkenler tarafından belirlenen sürelerden kısa olanıdır.

13.11. İtfa süresi ve itfa yöntemi

Sınırlı yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın itfaya tabi tutarı yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır. İtfa işlemi, varlığın kullanıma hazır olduğu, yani, yönetimin amaçladığı şekilde faaliyet gösterebilmesi için gereken konum ve durumda olduğunda başlatılır. İtfa işlemi, ilgili varlığın “TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” Standardına göre satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırıldığı (ya da satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan elden çıkarılacak bir varlık grubuna dahil edildiği) tarih ile elden çıkarıldığı tarihten erken olanı itibarıyla durdurulur. Kullanılan itfa yöntemi, varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik yararların işletme tarafından kullanılma şeklini yansıtır. Söz konusu yöntemin güvenilir bir şekilde belirlenememesi durumunda, doğrusal itfa yöntemi kullanılır. Her dönemin itfa maliyeti, bu veya diğer bir Standart tarafından başka bir varlığın defter değerine dahil edilmesine izin verilmedikçe ya da bu konuda bir zorunluluk bulunmadıkça, kâr veya zararda muhasebeleştirilir.

Bir varlığın itfaya tabi tutarının yararlı ömrüne sistematik olarak dağıtılması için birçok itfa yöntemi kullanılabilir. Bu yöntemler arasında; doğrusal itfa yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim birimi yöntemleri sayılabilir. Kullanılacak yöntem, varlıktan elde edilmesi beklenen gelecekteki ekonomik yararların tahmin edilen kullanım şekillerine göre belirlenir ve söz konusu gelecekteki ekono-

mik yararların tahmin edilen kullanım şekillerinde bir değişiklik olmadıkça, ilgili yöntem dönemden döneme tutarlı bir şekilde uygulanır. Sınırlı yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar açısından, doğrusal itfa yönteminden daha düşük birikmiş itfa payları ile sonuçlanan bir itfa yöntemini destekleyen bir kanıt nadiren bulunur.

İtfa payları genellikle kar veya zararda muhasebeleştirilir. Ancak, bazen, varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik yararlar, diğer varlıkların üretiminde kullanılır. Bu durumda, itfa payları diğer varlıkların maliyetinin bir parçasını oluşturur ve defter değerlerine eklenir. Örneğin, üretim sürecinde kullanılan maddi olmayan duran varlıkların itfa payları, stokların defter değerine eklenir.

13.12.İtfa süresi ve itfa yönteminin gözden geçirilmesi

Sınırlı yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın itfa süresi ve itfa yöntemi, en azından her yıllık hesap dönemi sonunda tekrar gözden geçirilir. Varlığın beklenen yararlı ömrünün önceki tahminlerden farklılık göstermesi durumunda, itfa süresi buna göre değiştirilir. Varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik yararların kullanım şeklinde bir değişiklik olması durumunda, itfa yöntemi söz konusu değişikliği yansıtmak için değiştirilir. Bu tür değişiklikler, TMS 8'e göre, muhasebe tahminlerindeki değişiklikler adı altında muhasebeleştirilir.

Bir maddi olmayan duran varlığın ömrü boyunca, kendisine ilişkin yararlı ömür tahmininin uygun olmadığı ortaya çıkabilir. Örneğin, değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesi, itfa süresinin değiştirilmesi gerektiğini gösterebilir.

Zaman içinde, işletmenin bir maddi olmayan duran varlıktan ileri-

de elde etmeyi beklediği ekonomik yararların şekli değişebilir. Örneğin, azalan bakiyeler itfa yönteminin, doğrusal itfa yönteminden daha uygun olduğu anlaşılabilir.

13.13. Sınırsız yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar

Sınırsız yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlık itfa edilmez. “TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Standardı uyarınca bir işletme, sınırsız yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığını, ilgili varlığın geri kazanılabilir tutarını defter değeri ile yıllık olarak, ve maddi olmayan duran varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğine ilişkin ne zaman bir belirti olduğunda, karşılaştırmak suretiyle değer düşüklüğü açısından test eder.

13.14. Yararlı ömür değerlendirmelerinin gözden geçirilmesi

İtfaya tabi olmayan bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrü, olay ve koşulların, söz konusu varlık için takdir edilen sınırsız yararlı ömrü halen desteklemeye devam edip etmediğini belirlemek için her dönem tekrar gözden geçirilir. Koşulların bunu desteklememesi durumunda, yararlı ömrün sınırsızdan sınırlıya değişimi “TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar” Standardı çerçevesinde muhasebe tahminlerinde meydana gelen bir değişiklik olarak muhasebeleştirilir.

TMS 36’ya göre; bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrünün sınırsız değil sınırlı olarak tekrar değerlendirilmesi, ilgili varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğinin bir göstergesidir. Sonuç olarak, işletme, söz konusu varlığı, TMS 36’ya göre belirlenen geri kazanılabilir tutarını defter değeri ile karşılaştırmak suretiyle değer düşüklüğü açısından test eder ve ilgili varlığın defter değerinin geri

kazanılabilir tutarını aşan kısmı için değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirir.

13.15. Kullanımdan çıkarılmalar ve elden çıkarılmalar

Bir maddi olmayan duran varlık çeşitli şekillerde elden çıkarılabilir (örneğin satılması, finansal kiralama işlemine konu olması ya da bağışlanması). Bir maddi olmayan duran varlığın bilanço dışı bırakılmasından kaynaklanan kar ya da zarar, varsa, varlıkların elden çıkarılmasından sağlanan net tahsilatlar ile defter değerleri arasındaki fark olarak hesaplanır. Bu fark, ilgili varlık bilanço dışına alındığı zaman kar veya zararda muhasebeleştirilir.

İşletmenin, maddi olmayan duran varlığın bir parçasının yenilenme maliyetini bir varlığın defter değerinde muhasebeleştirilmesi durumunda, yenilenen parçanın defter değeri bilanço dışında bırakılır. İşletmenin, yenilenen parçanın defter değerini belirlemesinin mümkün olmaması durumunda, yenilenen parçanın satın alındığı ya da işletme içinde yaratıldığı zamanki maliyetinin ne olduğunun göstergesi olarak yenileme işleminin maliyeti kullanılabilir.

Bir maddi olmayan duran varlığın elden çıkarılması sonucunda elde edilecek tutar, başlangıçta, gerçeğe uygun değerinden muhasebeleştirilir. Maddi olmayan duran varlık için yapılacak tahsilatın ertelenmesi durumunda, alınan vade farkı tutarı, başlangıçta, peşin fiyat eşdeğerinden muhasebeleştirilir. Nominal tutar ile söz konusu peşin fiyat eşdeğeri arasındaki fark, TMS 18'e göre alacağın bileşik getirisini yansıtan faiz geliri olarak muhasebeleştirilir.

Sınırlı yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın daha fazla kullanılmayacak olması durumunda, söz konusu varlık tamamen itfa edilmedikçe veya TFRS 5'e göre satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılmadıkça (ya da satış amaçlı elde tutulan olarak sınıf-

landırılan elden çıkarılacak bir varlık grubuna dahil edilmedikçe), ilgili varlığın itfa edilmesi işlemi durdurulmaz.

14. MADEN KAYNAKLARININ ARAŞTIRILMASI VE DEĞERLENDİRİLMESİ

14.1. Değerleme

Araştırma ve değerlendirme varlıkları maliyet bedeli ile değerlendirilir.

Araştırma ve değerlendirme varlıklarının ilk defa muhasebeleştirilmesinde dahil edilebilecek harcama örneklerine (liste bunlarla sınırlı olmamak üzere) aşağıda yer verilmiştir:

- (a) Araştırma haklarının elde edilmesi;
- (b) Topografik, jeolojik, jeokimyasal ve jeofizik çalışmalar;
- (c) Arama sondajı;
- (d) Kazı;
- (e) Örneklemeye; ve
- (f) Bir maden kaynağından cevher çıkarmanın teknik yeterlilik ve ticari uygulanabilirliğini değerlendirme ile ilgili faaliyetler.

Maden kaynaklarının geliştirilmesi ile ilgili harcamalar araştırma ve değerlendirme varlıkları olarak muhasebeleştirilemez. Geliştirme faaliyetleri sonucu ortaya çıkan varlıkların muhasebeleştirilmesinde “Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve” ve “TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar” Standardı hükümleri esas alınır. Bir işletme maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesini üstlenmesi sonucunda, belirli bir süre boyunca oluşan kaldırma ve restorasyon yükümlülüklerini

“TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar” Standardına göre finansal tablolara yansıtır.

14.2. Başlangıç değerlemesi

İlk muhasebeleştirmeden sonra, araştırma ve değerlendirme varlıklarına maliyet modeli ya da yeniden değerlendirme modeli uygulanır. Eğer yeniden değerlendirme modeli uygulanırsa (“TMS 16 Maddi Duran Varlıklar” Standardındaki model ya da TMS 38’deki model) bu uygulama varlıkların sınıflandırılması ile tutarlı olmalıdır.

14.3. Araştırma ve değerlendirme varlıklarının sınıflandırılması

Bir işletme, araştırma ve değerlendirme varlıklarını elde ettiği varlıkların niteliğine göre maddi veya maddi olmayan duran varlık olarak sınıflandırır ve bu sınıflandırma tutarlı olarak uygulanır.

Bazı araştırma ve değerlendirme varlıkları maddi olmayan duran varlık (örnek: delme/sondaj hakları) olarak değerlendirilirken diğersleri maddi duran varlık (örnek: taşıtlar ve delme/sondaj donanımları) olarak değerlendirilmektedir. Maddi duran varlık, maddi olmayan duran varlığın geliştirilmesinde tüketildiği ölçüde bu tüketimi yansıtan tutar maddi olmayan duran varlığın maliyetinin bir parçasıdır. Bununla birlikte, bir maddi duran varlığın bir maddi olmayan duran varlığın geliştirilmesinde kullanılması, maddi duran varlığı maddi olmayan duran varlığa dönüştürmez.

14.4. Araştırma ve değerlendirme varlıklarının yeniden sınıflandırılması

Bir maden kaynağından cevher çıkarmanın teknik yapılabilirliği ve ticari uygulanabilirliği kanıtlanabilir olduğunda, araştırma ve geliş-

tirme varlığı artık bu şekilde sınıflandırılmaz. Yeniden sınıflandırmadan önce, araştırma ve değerlendirme varlıkları değer düşüklüğü açısından değerlendirilmeli ve varsa değer düşüklüğü zararları muhasebeleştirilmelidir.

14.5. Değer düşüklüğü

Araştırma ve değerlendirme varlıklarını muhasebeleştirilen işletmelerin, bu varlıkları değer düşüklüğü açısından bu TFRS uyarınca değerlemeleri ve değer düşüklüğünün “TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Standardı uyarınca ölçmeleri gerekir.

Aşağıdaki bilgiler ve koşulların biri veya daha fazlası bir işletmenin araştırma ve değerlendirme varlıklarını değer düşüklüğü açısından test etmesi gerektiğini gösterir (liste bunlarla sınırlı değildir):

- (a) İşletmenin belirli bir alanda araştırma yapma hakkının dönem içinde sona ermesi veya yakın gelecekte sona erecek olması, ve yenilenmesinin beklenmemesi.
- (b) Belirli bir alandaki maden kaynakları için daha fazla araştırma ve değerlendirme için önemli miktarda harcamanın bütçelenmemiş veya planlanmamış olması.
- (c) Belirli bir alandaki maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesi faaliyetlerinin ticari olarak uygulanabilir miktarlarda maden kaynaklarının bulunmasıyla sonuçlanmamış ve işletme tarafından belirli bir alandaki bu tür faaliyetleri durdurma kararı alınmış olması.
- (d) Belirli alandaki gelişmenin ilerlemesinin muhtemel olmasına karşın, araştırma ve değerlendirme varlığının defter değerinin başa-

rılı geliştirme veya satış ile tam olarak geri kazanılmasının mümkün olmadığını gösteren yeterli bilginin mevcut olması.

Böyle bir durumda veya benzeri durumlarda, işletme TMS 36 uyarınca değer düşüklüğü testi uygular. Varsa değer düşüklüğü zararı TMS 36 uyarınca gider olarak muhasebeleştirilir.

15. KUR DEĞİŞİMİNİN ETKİLERİ

15.1. Genel Bilgi

Bu Standardın amacı, yabancı para işlemlerin ve yurtdışındaki işletmelerin finansal tablolara nasıl dahil edileceğini ve finansal tablolarda kullanılan para birimine nasıl çevrileceğini düzenlemektir.

Bu Standart, raporlayan işletmenin finansal tablolarında kullanılan para biriminin herhangi bir para birimi (ya da para birimleri) olmasına izin verir. Geçerli para birimi finansal tablolarda kullanılan para biriminden farklı olan raporlayan işletme, yabancı para kalemlerini kendi geçerli para birimine çevirir ve böyle bir çevrimin etkilerini bu Standarda uygun olarak raporlar.

Bu Standart, bir işletmenin finansal tablolarını herhangi bir para biriminde (ya da para birimlerinde) sunmasına izin verir. Eğer işletmenin finansal tablolarında kullanılan para birimi geçerli para biriminden farklı ise, yabancı para kalemlerini kendi geçerli para birimine çevirir ve böyle bir çevrimin etkilerini (faaliyet sonuçlarını ve finansal durumunu) bu Standarda uygun olarak raporlar.

Değerlemede parasal kalemler ve parasal olmayan kalemler farklı uygulama gerektirir. Parasal kalemler, elde tutulan para ile sabit veya belirlenebilir bir tutarda para olarak alınacak veya ödenecek varlık ve borçlardır. Tersine, parasal olmayan bir kalemin temel niteli-

ği, sabit ya da belirlenebilir tutarda para biriminin alınması hakkının (ya da ödenmesi yükümlülüğünün) mevcut olmamasıdır. Örnek olarak; mal ve hizmetler için önceden ödenen tutarlar (örneğin peşin ödenmiş kira); şerefiye; maddi olmayan duran varlıklar; stoklar; maddi duran varlıklar ve parasal olmayan bir varlığın teslimatıyla sonuçlanacak karşılıklar verilebilir.

15.2. Değerleme

15.2.1. Başlangıç değerlemesi

Bir yabancı para işlemi ilk muhasebeleştirme sırasında; yabancı para birimindeki tutara, geçerli para birimi ile işlem tarihindeki yabancı para birimi arasındaki geçerli kur uygulanarak, geçerli para biriminden kaydedilir.

İşlem tarihi, işlemin Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na göre ilk defa kaydedilmesi gerektiği tarihtir.

Uygulama kolaylığı nedeniyle, işlem tarihindeki gerçek kura yaklaşan bir kurun, örneğin, haftanın ya da ayın ortalama kurunun, o dönem içinde her bir yabancı para biriminde gerçekleşen işlemlerin tümü için kullanılması mümkündür. Bununla birlikte, döviz kurunun önemli ölçüde dalgalanması durumunda dönem için ortalama kur kullanılmaz.

15.2.2. Dönem sonu değerlemesi

Her bilanço tarihinde aşağıdaki çevrim işlemleri gerçekleştirilir:

Parasal kalemler:

Yabancı para bir işlemde parasal kalemler oluştuğunda ve işlem tarihi ile ödeme tarihi arasında döviz kurunda değişim olduğunda,

kur farkı oluşur. Parasal kalemlerin ödenmesinden ya da dönem içinde veya önceki finansal tablolarında ilk muhasebeleştirme sırasında çevrildiklerinden farklı kurlardan çevrilmelerinden kaynaklanan kur farkları, oluştukları dönemde/dönemlerde kar veya zararda muhasebeleştirilir.

Parasal olmayan kalemler:

- Tarihi maliyet cinsinden ölçülen yabancı para birimindeki parasal olmayan kalemler işlem tarihindeki döviz kuru kullanılarak çevrilir;
- Gerçeğe uygun değerden ölçülen yabancı para birimindeki parasal olmayan kalemler gerçeğe uygun değer belirlendiği tarihteki döviz kurları kullanılarak çevrilir.

Parasal olmayan bir kalemden kaynaklanan kazanç ya da zarar doğrudan özkaynaklarda muhasebeleştirilirse, bu kazanç ya da zararın kurdan kaynaklanan kısmı da özkaynaklarda muhasebeleştirilir. Buna karşın, parasal olmayan bir kalemden kaynaklanan kazanç ya da zarar, kar ya da zararda muhasebeleştirilirse, bu kazanç ya da zararın kurdan kaynaklanan kısmı da kar ya da zararda muhasebeleştirilir.

Bazı kazanç ve zararların doğrudan özkaynaklarda muhasebeleştirilmesini gerektirmektedir:

- TMS 16, maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilmesinden kaynaklanan bazı kazanç ve zararların doğrudan özkaynaklarda muhasebeleştirilmesini gerektirir. Böyle bir aktifin yabancı para cinsinden olması durumunda, yeniden değerlendirilmiş tutar değerlemenin yapıldığı tarihteki kurdan çevrilir ve oluşan kur farkı özkaynaklarda muhasebeleştirilir. Böyle bir aktifin yabancı para cinsinden olması

durumunda, yeniden değerlenmiş tutar değerlemenin yapıldığı tarihteki kurdan çevrilir ve oluşan kur farkı özkaynaklarda muhasebeleştirilir.

- TMS 39 nakit akışına ilişkin finansal riskten korunma aracı olarak nitelendirilen parasal kalemler üzerindeki kur farklarının, başlangıçta özkaynaklarda gösterilmesini öngörmektedir.

- Raporlayan işletmenin yurtdışındaki işletmesindeki net yatırımının bir parçasını oluşturan parasal bir kalemden kaynaklanan kur farkları, raporlayan işletmenin bireysel finansal tablolarında ve yurtdışındaki işletmenin kendi finansal tablolarında kar ya da zarar olarak muhasebeleştirilir. Yurtdışındaki işletmeyi ve raporlayan işletmeyi içeren finansal tablolarda (örneğin yurtdışındaki işletme bir bağlı ortaklık ise konsolide finansal tablolar), bu tür kur farkları başlangıçta özkaynakların ayrı bir unsuru olarak muhasebeleştirilir ve net yatırımın elden çıkarılması durumunda kar ya da zarar olarak muhasebeleştirilir.

16. KARŞILIKLAR, KOŞULLU BORÇLAR VE KOŞULLU VARLIKLAR

16.1.Genel Bilgi

Karşılıklar, gerçekleşme zamanı veya tutarı belli olmayan yükümlülüklerdir (borçlardır). Yükümlülükler, geçmiş olaylardan kaynaklanırlar ve ifa edilmeleri halinde ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmasına neden olurlar.

Bazı ülkelerde, “karşılıklar” terimi, amortisman, varlıklarda değer düşüklüğü ve şüpheli alacaklar gibi kavramları ifade etmek için de kullanılmaktadır. Bunlar, varlıkların defter değerinde yapılan deği-

şikliklere ilişkin düzeltmelerdir (ayarlamalar) ve TMS 37 Standartının konusuna girmezler.

Diğer Standartlar harcamaların varlık olarak mı yoksa maliyet olarak mı değerlendirileceğini belirler. Sözü edilen konulara bu Standart kapsamında yer verilmemiştir. Dolayısıyla, bu Standart, karşılık ayrılması durumunda, katlanılan maliyetlerin aktifleştirilmesi işlemi ne zorunlu kılar, ne de bu işlemi yasaklar.

Genel olarak, tüm karşılıklar, zaman ve tutar açısından kesin olmadıklarından koşulludurlar. Ancak, bu Standart kapsamında “koşullu” kelimesi, tam anlamıyla işletmenin kontrolünde olmayan, bir veya daha fazla kesin mahiyette olmayan olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile mevcudiyetleri teyit edilecek, bu nedenle finansal tablolara yansıtılmayan varlık ve yükümlülükleri (borçları) ifade etmek için kullanılır. Buna ek olarak, koşullu yükümlülük kavramı finansal tablolara yansıtılma koşullarını sağlamayan yükümlülükler için kullanılır.

Bu Standart aşağıdakileri birbirinden ayırır:

a- Karşılıklar–mevcut bir yükümlülük olduklarından ve yükümlülüğün ifası için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkması gerekeceğinden, yükümlülük olarak muhasebeleştirilirler (güvenilir bir tahmin yapılabildiği varsayımıyla).

b- Koşullu borçlar–borç olarak muhasebeleştirilmezler; çünkü bunlar ya:

-İşletmenin, ekonomik fayda içeren kaynakların çıkışını gerektirecek mevcut bir borcu olup olmadığının teyidini gerektiren olası yükümlülüklerdir; ya da

-Bu Standartta yer alan muhasebeleştirme kriterlerini karşılamayan mevcut yükümlülüklerdir. (Çünkü; ya yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmaları olası değildir ya da ilgili yükümlülüğün tutarı yeterince güvenilir bir şekilde tahmin edilememektedir)

16.2. Karşılıklar

Bir karşılık, sadece aşağıda yer alan koşulların karşılanması halinde finansal tablolara yansıtılır:

- a- Geçmiş bir olaydan kaynaklanan mevcut bir yükümlülüğün (hukuki veya zımni) bulunması;
- b- Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmalarının muhtemel olması;
- c- Yükümlülük tutarının güvenli bir biçimde tahmin edilebiliyor olması.

16.3. Mevcut yükümlülük

Hemen hemen tüm durumlarda, geçmiş bir olayın mevcut bir yükümlülüğü ortaya çıkarıp çıkarmadığı açıktır. Bazı nadir durumlarda, örneğin bir davada, ya belli olayların meydana gelip gelmediği ya da bu olayların mevcut bir borç doğurup doğurmadıkları tartışılabilir. Böyle bir durumda, işletme, uzman görüşleri gibi mevcut her türlü kanıt dikkate almak suretiyle mevcut yükümlülüğün bilanço tarihinde var olup olmadığına karar verir. Sözü edilen kanıtlara bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan olaylardan kaynaklanan her türlü ek kanıt dahildir. Bu kanıtlar temel alınmak suretiyle:

- a- Bilanço tarihi itibarıyla, mevcut bir yükümlülüğün var olması ihtimali böyle bir yükümlülüğün var olmaması ihtimalinden fazla ise,

işletme karşılığın muhasebe kaydını yapar (eğer, muhasebeleştirme kriteri karşılanıyorsa); ve

b- Bilanço tarihi itibarıyla, mevcut bir yükümlülüğün var olmama ihtimali böyle bir yükümlülüğün var olması ihtimalinden fazla ise, ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkması ihtimali düşük olmadıkça, işletme finansal tablo dipnotlarında koşullu borç açıklamasında bulunur.

16.4. Geçmişteki olay

Mevcut bir yükümlülük doğuran geçmişteki bir olay, sorumluluk doğuran olay olarak adlandırılır. Bir olayın sorumluluk doğuran olay olarak nitelendirilmesi için, işletmenin söz konusu olayın doğurmuş olduğu yükümlülüğü yerine getirmekten daha gerçekçi bir seçeneğinin olmaması gerekir. Sözü edilen durum sadece aşağıdaki koşullarda oluşur:

a- Yükümlülüğün yerine getirilmesinin kanunen zorunlu olması; veya

b- Olayın (işletmeye ait bir olay da olabilir), söz konusu işletmenin ilgili yükümlülüğü yerine getireceğine dair diğer taraflar nezdinde geçerli beklentiler yarattığı, zımni kabulden doğan bir yükümlülük olması.

Finansal tablolar işletmenin gelecekteki olası finansal durumuyla değil, raporlama dönemi sonundaki finansal durumuyla ilgilenir. Bu nedenle, gelecekte faaliyete devam etmek için katlanılacak maliyetler için karşılık ayrılmaz. Bir işletmenin bilançosunda yer alan borçlar, bilanço tarihi itibarıyla mevcut olan borçlardır.

Karşılık olarak finansal tablolara yansıtılan tutarlar, işletmenin ge-

lecek dönem faaliyetlerinden (işletmenin gelecekteki faaliyetlerinin idamesi gibi) bağımsız, geçmiş dönemlerde oluşmuş olaylardan kaynaklanan yükümlülüklerdir. Söz konusu yükümlülüklere örnek olarak; çevreye gayri kanuni bir biçimde verilen hasarlar sonucu oluşan ceza ve temizleme maliyetlerinde olduğu gibi, her ikisi birden, işletmenin gelecek davranışlarına bağlı olmaksızın, ilgili yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkışına sebep olacak durumlar gösterilebilir. Benzer olarak işletme, vermiş olduğu zararı düzeltme sorumluluğu derecesinde, herhangi bir petrol tesisinin veya nükleer güç istasyonunun yedeğe çekilme maliyetleri için karşılık ayırır. Tam tersine, ticari baskılar veya kanuni zorunluluk nedeniyle, bir işletme, gelecekte faaliyetine belli bir şekilde devam etmek üzere çeşitli harcamalara kalkışabilir ya da ihtiyaç duyabilir (örneğin; belirli bir fabrikaya duman filtreleri taktırılmak suretiyle). İşletme gelecekteki işlemleriyle ileride yapılacak harcamalardan kaçınabileceğinden, örneğin faaliyet yöntemini değiştirerek, söz konusu gelecekte yapılacak harcamalar için mevcut bir yükümlülüğü bulunmaz ve bunlara ilişkin bir karşılık kaydı finansal tablolara yansıtılmaz.

Başta herhangi bir yükümlülük doğurmayan bir olay, kanunda meydana gelen değişiklik veya işletmenin bir fiilinin (örneğin; yeterince belirgin kamu açıklamaları) zımni olarak kabulden doğan bir yükümlülük doğurması sebepleriyle, daha sonra bir yükümlülük oluşturabilir. Örneğin; çevresel hasarların olduğu durumlarda, sonuçların düzeltilmesine ilişkin olarak herhangi bir yükümlülük doğmayabilir. Ancak, yeni bir kanun, mevcut bir hasarın düzeltilmesini gerektirdiği veya işletmenin kendisi için zımni bir yükümlülük yaratarak hasarın düzeltilmesi ile ilgili kamusal anlamda bir sorumluluk yüklediği durumlarda, hasarın oluşması sorumluluk oluşturan bir olay haline gelir.

16.5. Ekonomik fayda içeren kaynakların olası çıkışları

Herhangi bir borcun muhasebeleştirilmesinin uygun görülebilmesi için, ortada sadece mevcut bir yükümlülük olması değil, aynı zamanda söz konusu yükümlülüğü yerine getirmek amacıyla ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkma olasılıklarının da bulunması gerekir. Bu Standardın uygulanması açısından, bir olayın gerçekleşeceğinin beklendiği, örneğin belli bir olayın gerçekleşme olasılığının gerçekleşmeme olasılığından daha fazla olduğu durumlarda, kaynakların işletme dışına çıkmasının ya da diğer bir olayın gerçekleşmesinin olası olduğu kabul edilir. Mevcut bir yükümlülüğün var olmama olasılığının bulunduğu ve ekonomik fayda içeren kaynakların işletme dışına çıkmaları olasılığının düşük olmadığı durumlarda, söz konusu husus koşullu borç olarak finansal tablolarda açıklanır.

Pek çok sayıda benzeri yükümlülük bulunması durumunda (ürün garantileri vb. sözleşmeler gibi), yükümlülüğün yerine getirilmesine ilişkin olarak kaynakların işletme dışına çıkmalarının gerekmesi ihtimali, ilgili yükümlülük sınıfları bir bütün olarak dikkate alınmak suretiyle değerlendirilir. Herhangi bir kalem için işletme dışına çıkış olasılığı düşük bile olsa, bir yükümlülük çeşidini bütün olarak yerine getirmek için bazı kaynakların işletme dışına çıkmaları gerekebilir. Bu durumda karşılık finansal tablolara yansıtılır (diğer muhasebeleştirme kriterleri karşılanmışsa).

16.6. Koşullu borçlar

İşletme, koşullu borçlarını finansal tablolarına yansıtmaz.

Koşullu borçlar, ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmaları ihtimali uzak olmadıkça, finansal tablo dipnotlarında açıklanır.

Bir işletmenin herhangi bir borç için müşterek ve müteselsilen sorumlu olması durumunda, ilgili yükümlülüğün diğer taraflarca karşılanacağı tahmin edilen kısmı zımni kabulden doğan borç olarak değerlendirilir. İşletme, güvenilir bir tahminin yapılamadığı son derece nadir durumlar hariç, ilgili yükümlülüğün ekonomik fayda içeren kaynakların çıkışı ihtimalinin bulunduğu kısmı için karşılık ayırmaz.

Koşullu borçlar, başlangıçta beklenmeyen bir biçimde gelişebilirler. Bu nedenle, ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmalarının muhtemel hale gelip gelmediğinin tespiti amacıyla sürekli olarak değerlemeye tabi tutulurlar. Daha önce koşullu borç olarak dikkate alınmış bir kaleme ilişkin olarak, gelecek ekonomik yararların işletmeden çıkışının gerekeceği ihtimali oluşmuş ise, sözü edilen olasılıkta meydana gelen değişimin olduğu dönem finansal tablolarında karşılık ayrılır (güvenilir tahmin yapılamayan çok nadir durumlar hariç).

16.7. Koşullu varlıklar

İşletme, koşullu varlıklarını finansal tablolarına yansıtmaz.

Koşullu varlıklar, genellikle, ekonomik yararların işletmeye girişi olasılığını doğuran, planlanmamış veya diğer beklenmeyen olaylardan oluşur. Bunun bir örneği; herhangi bir işletmenin yasal işlemler sonucunda elde etmekte olduğu, sonucu belli olmayan hak talepleridir.

Koşullu varlıkların finansal tablolarda gösterilmeleri, hiçbir zaman elde edilemeyecek bir gelirin muhasebeleştirilmesi sonucunu doğurabileceğinden, sözü edilen varlıklar finansal tablolarda yer almaz. Ancak, gelirin elde edilmesi neredeyse kesin ise, ilgili varlık koşullu bir varlık değildir ve finansal tablolara yansıtılması uygundur.

Koşullu varlıklar, ekonomik faydaların işletmeye girişleri olası ise, finansal tablo dipnotlarında açıklanır.

Koşullu varlıklar, ilgili gelişmelerin finansal tablolarda doğru olarak yansıtılmalarını teminen sürekli olarak değerlendirmeye tabi tutulur. Ekonomik faydanın işletmeye girmesinin neredeyse kesin hale gelmesi durumunda ilgili varlık ve buna ilişkin gelir, değişikliğin olduğu dönemin finansal tablolarına yansıtılır. Ekonomik fayda girişinin muhtemel hale gelmesi durumunda, işletme söz konusu koşullu varlığı finansal tablo dipnotlarında gösterir.

16.8. En gerçekçi tahmin

Karşılık olarak muhasebeleştirilen tutar, mevcut bir yükümlülüğü yerine getirmek için bilanço tarihi itibarıyla yapılması gereken harcamaya ilişkin en gerçekçi tahmin olmalıdır.

Mevcut yükümlülüğün yerine getirilmesi için gereken harcamaların en gerçekçi tahmini, işletmenin yükümlülüğün yerine getirilmesi amacıyla bilanço tarihi itibarıyla makul olarak ödeyeceği veya bu tarihte üçüncü kişilere devredeceği miktardır. Herhangi bir yükümlülüğü bilanço tarihinde yerine getirmek veya devretmek genellikle imkansız ya da bunu engelleyici bir biçimde pahalıdır. Fakat işletmenin, yükümlülüğün yerine getirilmesi veya bir başka tarafa devredilmesi için makul olarak ödeyeceği miktarın tahmini, mevcut bir yükümlülüğü bilanço tarihi itibarıyla yerine getirmek için gereken harcamalara ilişkin en gerçekçi tahmini verir.

Getiri ve finansal etkilere ilişkin tahminler, benzer olaylara ilişkin tecrübeler ve bazı durumlarda bağımsız uzmanların raporlarıyla da desteklenmek suretiyle işletme yönetimince takdir edilir. Göz önünde bulundurulacak kanıtlar, bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan olayların sağladığı ek kanıtları da içerir.

Karşılık olarak finansal tablolara yansıtılacak tutara ilişkin belirsizlikler koşullara bağlı olarak farklı araçlarla ele alınabilir. Değerleme konusu karşılığın çok sayıda kalemden oluştuğu durumda, ilgili yükümlülük her türlü getiriye bunlara ilişkin olasılıklara göre ağırlıklandırmak suretiyle tahmin edilir. Söz konusu istatistiksel tahmin metodunun ismi, “beklenen değer”dir. Bu nedenle, ilgili karşılık, belli bir tutarın zarar olasılığının örneğin %60 veya %90 olmasına bağlı olarak farklılık arz edecektir. Sürekli bir muhtemel sonuçlar aralığının bulunduğu ve bu aralıktaki her bir noktanın diğerine benzediği durumlarda, söz konusu aralığın orta noktası kullanılır.

Tek bir sorumluluğun ölçüldüğü durumlarda, tek başına olması en muhtemel sonuç borcun en gerçekçi tahmini olabilir. Ancak, böyle bir durumda bile işletme diğer olası sonuçları değerlendirir. Diğer olası sonuçların en olası sonuçtan çoğunlukla yüksek ya da çoğunlukla düşük olduğu durumda, en iyi tahmin söz konusu daha yüksek ya da daha düşük miktar olur.

Karşılığın vergisel sonuçları ve karşılıktaki değişikliklere ilişkin “TMS 12 Gelir Vergileri” Standardı’nda yer verilen hükümler doğrultusunda, ilgili karşılık vergiden önce ölçülür.

16.9. Bugünkü değer

Paranın zaman değerinin etkisinin önemli olduğu durumlarda karşılık tutarı, yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekeceği tahmin edilen giderlerin bugünkü değeridir.

16.10. Karşılıklardaki değişmeler

Karşılıklar, o anda mevcut en iyi tahmini yansıtmak üzere, bilanço tarihi itibarıyla gözden geçirilir ve düzeltilir. Yükümlülüğün yerine

getirilmesi için ekonomik fayda sağlayan kaynakların çıkışı ihtimalinin ortadan kalkması durumunda, ayrılan karşılık iptal edilir.

İskonto etme işleminin kullanıldığı durumlarda, zamanın geçişini yansıtmak amacıyla her bir dönem ilgili karşılığın defter değeri artar. Söz konusu artış, borçlanma maliyeti olarak muhasebeleştirilir.

16.11. Karşılıkların kullanımı

Bir karşılık, sadece söz konusu karşılığın ayrılmasına dayanak teşkil eden harcamalar için kullanılır.

Yalnızca ilk başta ayrılan karşılıklara ilişkin harcamalar ilgili karşılıklarla mahsuplaştırılır. Başlangıçta başka amaçlarla muhasebeleştirilmiş karşılıklarla harcamaların birbirleriyle mahsuplaştırılması, iki ayrı işlemin etkisinin gizlenmesine sebep olur.

16.12. Gelecekteki faaliyet zararları

Gelecekteki faaliyet zararları için karşılık ayrılmaz.

Gelecek dönem faaliyet zararları, borcun tanımına ve karşılıklara ilişkin olarak belirlenen genel muhasebeleştirme kriterlerine uymaz.

Gelecek faaliyet dönemlerinde zarar edileceği beklentisi, faaliyete ilişkin belli varlıkların değer düşüklüğüne uğrayabileceğinin bir göstergesidir. İşletme, “TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Standardı çerçevesinde, söz konusu varlıklarda değer düşüklüğü olup olmadığını kontrol eder.

16.13. Ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmeler

Bir işletme ekonomik açıdan dezavantajlı olan bir sözleşmeye sahip

ise, söz konusu sözleşmeye ilişkin mevcut yükümlülük karşılık olarak muhasebeleştirilir ve ölçülür.

Bu Standart; ekonomik açıdan dezavantajlı bir sözleşmeyi, sözleşmede yer alan yükümlülükleri yerine getirmenin kaçınılmaz maliyetinin yine aynı sözleşmeden alınması beklenen ekonomik faydayı geçtiği sözleşmeler olarak tanımlar. Bir sözleşmeye ilişkin kaçınılmaz maliyetler, sözleşmeden çıkmanın en düşük net maliyetini, diğer bir ifadeyle sözleşmeyi yerine getirmenin maliyeti ile sözleşmeyi yerine getirmemeden kaynaklanan her türlü tazminat veya cezadan düşük olanını gösterir.

Ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşme için ayrı bir karşılık oluşturulmadan önce, söz konusu sözleşmeye tahsis edilmiş varlıklardaki değer düşüklüğünden kaynaklanan zararlar muhasebeleştirilir.

17. VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ

17.1. Genel Bilgi

Bir varlığın defter değerinin (Maliyet Bedeli-Birikmiş Amortisman (itfa) + Birikmiş Değer Düşüklüğü Zararı); kullanım değeri ya da satışı ile geri kazanılacak tutarından fazla olması durumunda, ilgili varlık geri kazanılabilir tutarından (satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden yüksek olanı) daha yüksek bir tutardan izlenmiş olur. Böyle bir durum, varlık değer düşüklüğüne uğramıştır ve Standart, işletmenin değer düşüklüğü zararını (Bir varlığın veya nakit yaratan birimin defter değerinin geri kazanılabilir tutarı aşan kısmını) muhasebeleştirmesini gerektirir.

Bu Standart, stoklara (TMS 2 Stoklar), inşaat sözleşmelerinden kaynaklanan varlıklara (TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri), ertelenmiş vergi varlıklarına (TMS 12 Gelir Vergileri), çalışanlara sağlanan

faydalardan kaynaklanan varlıklara (TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar) veya satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılmış varlıklara (TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Maddi Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler), TMS 39 kapsamındaki finansal varlıklara, TMS 40'a göre gerçeğe uygun değerden ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkullere, TMS 41'e göre gerçeğe uygun değerden tahmini pazar yeri maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülen tarımsal faaliyetlere ilişkin canlı varlıklara uygulanmaz; çünkü bu varlıklara ilişkin mevcut Standartlar muhasebeleştirme ve değerlendirme kurallarını da içerir.

Bu Standart “TMS 27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar” Standardında tanımlanan bağlı ortaklıklar; “TMS 28 İştiraklerdeki Yatırımlar” Standardında tanımlanan iştirakler ve “TMS 31 İş Ortaklıklarındaki Paylar” Standardında tanımlanan iş ortaklıkları şeklinde sınıflandırılan finansal varlıklar ile TMS 38 uyarınca maddi olmayan duran varlıklara ve “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar” Standardında yer alan değerlendirme yöntemi gibi diğer Standartlara uygun olarak değerlendirilmiş tutarlardan (diğer bir deyişle gerçeğe uygun değerden) izlenen varlıklara uygulanır. Değerlenmiş bir varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığının tespiti, gerçeğe uygun değerinin tespitinde kullanılan esasa bağlıdır:

(a) Varlığın gerçeğe uygun değeri piyasa değeri ise, varlığın gerçeğe uygun değeri ile satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri arasındaki fark, varlığı elden çıkarmak için oluşacak doğrudan ek maliyettir:

- Elden çıkarma maliyetlerinin önemsiz düzeyde olması durumunda; yeniden değerlendirilmiş varlığın geri kazanılabilir tutarı yeniden değerlendirilmiş tutarına (gerçeğe uygun değerine) yakındır. Bu durumda, yeniden değerlendirilmiş varlığın değer düşüklüğüne uğraması olası

değildir ve geri kazanılabilir tutarın tahmin edilmesine gerek bulunmamaktadır.

- Elden çıkarma maliyetlerinin önemli düzeyde olması durumunda; yeniden değerlendirilmiş varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri, söz konusu varlığın gerçeğe uygun değerinden zorunlu olarak daha düşük olacaktır. Bu durumda, yeniden değerlendirme esasları uygulandıktan sonra, işletme, ilgili varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığını belirlemek için bu Standardı uygular.

(b)Varlığın gerçeğe uygun değerinin piyasa değerinden farklı bir esasa göre belirlenmesi durumunda, söz konusu varlığın yeniden değerlendirilmiş değeri (gerçeğe uygun değeri) geri kazanılabilir tutarıdan daha büyük ya da daha düşük olabilir. Bu nedenle, işletme, yeniden değerlendirme esasları uygulandıktan sonra, ilgili varlığının değer düşüklüğüne uğramış olup olmadığını belirlemek için bu Standardı uygular.

17.2. Değer düşüklüğü zararı

Bir varlığın geri kazanılabilir tutarının defter değerinden düşük olması durumunda, söz konusu varlığın defter değeri geri kazanılabilir tutarına indirgenir. Anılan indirgeme, bir değer düşüklüğü zararıdır.

Varlık başka bir Standarda göre (örneğin “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar” Standardındaki yeniden değerlendirme yöntemine göre) yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilmedikçe; değer düşüklüğü zararı kar veya zararda muhasebeleştirilir. Yeniden değerlendirilmiş bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararı, anılan diğer Standarda göre yeniden değerlendirme değer azalışı olarak dikkate alınır.

Yeniden değerlendirilmemiş bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararı

kar veya zararda muhasebeleştirilir. Ancak, yeniden değerlendirilmiş bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararı, aynı varlığın yeniden değerlendirme fazlası tutarını aşmadığı sürece doğrudan yeniden değerlendirme fazlasından düşülerek muhasebeleştirilir.

Değer düşüklüğü zararına ilişkin olarak tahmin edilen tutarın, ilişkili olduğu varlığın defter değerini aşması durumunda, işletme, sadece, başka bir Standardın bunu gerektirmesi durumunda, bir borç muhasebeleştirir.

Değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesinin ardından; ilgili varlığın kalıntı değeri (eğer varsa) düşülmüş yeni defter değerinin kalan yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılmasını sağlayacak bir şekilde, varlığa ilişkin amortisman tutarı (itfa payı) gelecek dönemlerde düzeltilir.

Bir değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesi durumunda, ilgili ertelenmiş vergi varlık veya borçları, “TMS 12 Gelir Vergileri” Standardına göre varlığın yeni defter değerinin vergiye esas değeri ile karşılaştırılması suretiyle belirlenir.

17.3. Değer düşüklüğüne uğramış olması varlığın belirlenmesi

Bir varlığın defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşmış olması durumunda, ilgili varlık değer düşüklüğüne uğramıştır. Her bir raporlama tarihi itibarıyla, işletme, bir varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğini gösteren herhangi bir belirtinin bulunup bulunmadığını değerlendirir. Böyle bir belirtinin mevcut olması durumunda; söz konusu işletme, ilgili varlığın geri kazanılabilir tutarını tahmin eder.

İşletme, varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğini gösteren

herhangi bir belirtinin bulunup bulunmadığını değerlendirirken, en azından aşağıdaki belirtileri dikkate alır:

İşletme dışı bilgi kaynakları

- (a) Dönem içinde varlığın piyasa fiyatı, beklenenden çok daha fazla azalmıştır.
- (b) İşletmenin faaliyette bulunduğu piyasada işletme üzerinde olumsuz etkisi olan önemli değişiklikler dönem içerisinde gerçekleşmiş veya yakın gelecekte gerçekleşmesi beklenmektedir.
- (c) Dönem içerisinde, faiz oranları veya diğer yatırım karlılığı ile ilgili piyasa oranları artmış olup; söz konusu artışların, varlığın kullanım değerinin hesaplanmasında kullanılan iskonto oranını önemli ölçüde etkilemesi ve varlığın geri kazanılabilir tutarını büyük ölçüde azaltması muhtemeldir.
- (d) İşletmenin net varlıklarının defter değeri piyasa değerlerinden daha yüksektir.

İşletme içi bilgi kaynakları

- (e) Varlığın fiziksel hasara uğradığı veya değer yitirdiğine ilişkin kanıt bulunmaktadır.
- (f) İşletmede, varlığın mevcut veya gelecek kullanım yöntemini etkileyecek, önemli olumsuz değişiklikler meydana gelmiş veya bunların yakın gelecekte meydana gelmesi beklenmektedir. Bu değişiklikler şunları içerir; varlık kullanım dışıdır; varlığın dahil olduğu faaliyetin sona erdirilmesi veya yeniden yapılandırılması planları vardır; varlığın beklenen tarihten önce elden çıkarılması planlanmaktadır; varlığın yararlı ömrünün sınırsız değil sınırlı olduğu sonucuna varılmıştır.

(g) İşletme içi raporlamada, varlığın ekonomik performansının beklenenden daha kötü olduğu veya olacağına ilişkin kanıt mevcuttur.

Varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğini gösteren işletme içi raporlardan elde edilen kanıtlar şunlardır:

- (a) Varlığın edinimi için gerekli nakit akışları ya da varlığı bulundurmak veya çalıştırmak için sonradan gerekli olan nakit, ilk başta bütçelenenden önemli ölçüde yüksektir;
- (b) Varlıktan kaynaklanan net nakit akışları veya faaliyet kâr ya da zararı bütçelenenlerden önemli ölçüde kötüdür;
- (c) Bütçelenen net nakit akışlarında veya faaliyet kârında önemli azalmalar, veya bütçelenen zararda önemli artışlar mevcuttur; ya da
- (d) Cari dönemde gerçekleşen tutarlar, geleceğe ilişkin bütçelenmiş tutarlarla bir arada değerlendirildiğinde, varlığa ilişkin faaliyet zararları veya net nakit çıkışları olacağı görülmektedir.

Bir varlığın geri kazanılabilir tutarının tahmin edilmesinin gerekli olup olmadığı önemlilik kavramına göre belirlenir. Örneğin; eğer önceki hesaplamalar varlığın geri kazanılabilir tutarının defter değerinin önemli ölçüde üstünde olduğunu göstermişse, işletme bu farkı ortadan kaldıracak herhangi bir olay gerçekleşmediği takdirde varlığın geri kazanılabilir tutarının tekrar tahminine ihtiyaç duymaz.

Dönem içerisinde faiz oranları veya diğer yatırım karlılığı ile ilgili piyasa oranlarının artmış olması durumunda, işletmenin aşağıdaki durumlarda varlığın geri kazanılabilir tutarı için resmi bir tahminde bulunması gerekmez:

- (a) Varlığın kullanım değerinin hesaplanmasında kullanılan iskonto oranının piyasa oranlarında meydana gelen artıştan etkilenmesinin muhtemel olmaması. Örneğin, kısa vadeli faiz oranlarındaki artış uzun bir yararlı ömrü kalan varlık için kullanılan iskonto oranı üzerinde önemli bir etki yapmayabilir.
- (b) Varlığın kullanım değerinin hesaplanmasında kullanılan iskonto oranının piyasa oranlarında meydana gelen artıştan etkilenmesinin muhtemel olması; fakat geri kazanılabilir tutara ilişkin önceki duyarlılık analizinin aşağıdakileri göstermesi:
- Gelecekteki nakit akışlarının da artması muhtemel olduğundan geri kazanılabilir tutarda önemli ölçüde azalma olması olası değildir (örneğin; bazı durumlarda, işletme, piyasa oranlarındaki herhangi bir artışı telafi etmek için gelirlerini ayarlayabildiğini gösterebilir); veya
 - Geri kazanılabilir tutardaki azalmanın önemli değer düşüklüğü zararına sebep olması olası değildir.

Varlık için değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirilmemiş bile olsa, varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğine ilişkin bir belirti bulunması; söz konusu varlığın geriye kalan yararlı ömrünün, amortisman (itfa) yönteminin ve kalıntı değerinin bu Standarda göre gözden geçirilmesi ve düzeltilmesine gerek olduğunu gösterebilir.

Bir işletme, şerefiyeden başka bir varlık için önceki dönemlerde ayrılmış değer düşüklüğü zararının bundan böyle mevcut olmayacağı veya azalmış olabileceği yönünde bir belirti olup olmadığını her raporlama tarihinde değerlendirir.

17.4. Deęer dūřuklūęu zararının iptal edilmesi

řerefiye haricinde, bir varlık için muhasebeleřtirilmiř deęer dūřuklūęu zararının daha fazla mevcut olmayabileceęinin veya azalmıř olabileceęinin bir belirtisinin bulunması durumunda, varlık için hiçbir deęer dūřuklūęu zararı iptal edilmese dahi, geriye kalan yararlı ömrünün, amortisman (itfa) yönteminin veya kalıntı deęerinin ilgili varlıęın tabi olduęu Standarda göre gözden geçirilmesi ve dūzeltilmesi gerektięini gösterebilir.

řerefiye haricinde, bir varlık için önceki dönemlerde muhasebeleřtirilen bir deęer dūřuklūęu zararı, sadece ve sadece, anılan varlıęın geri kazanılabilir tutarının belirlenmesinde kullanılan tahminlerde, son deęer dūřuklūęu zararının muhasebeleřtirilmesinden bu yana herhangi bir deęiřiklik meydana gelmiř olması durumunda iptal edilir. Durum bu řekilde ise, varlıęın defter deęeri geri kazanılabilir tutarına artırılır. Söz konusu artıř, bir deęer dūřuklūęu zararının iptal edilmesi iřlemidir.

18. HASILAT

18.1. Hasılatın değerlemesi

Hasılat alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile değerlenir. Bir işlemden doğan hasılat tutarı, genellikle işletme ile varlığın alıcısı veya kullanıcısı arasındaki anlaşma ile belirlenir. Hasılat, işletme tarafından uygulanan ticari iskontolar ve miktar indirimleri de göz önünde tutularak, alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile değerlemeye tabi tutulur.

Çoğu durumda bedel, nakit veya nakit benzerleri biçimindedir ve hasılat tutarı da alınan veya alınacak olan nakit ya da nakit benzerleri tutarıdır. Ancak, nakit ve nakit benzerleri girişinin ertelendiği

durumlarda; satış bedelinin gerçeğe uygun değeri, alınacak olan nakdin nominal tutarından daha düşük olabilir. Örneğin, işletme alıcıya vade farksız bir satış yapabilir veya satış bedeli olarak alıcıdan piyasa faiz oranı altında olan bir alacak senedi alabilir. Anlaşma bir finansman işlemi niteliği taşıyorsa, satış bedelinin gerçeğe uygun değeri gelecekteki tüm tahsilatların emsal faiz oranı ile iskonto edilmesi yoluyla belirlenir.

Satış bedelinin nominal tutarı ile gerçeğe uygun değeri arasındaki fark, faiz geliri olarak muhasebeleştirilir.

Mal veya hizmetlerin benzer özelliklere ve değere sahip mal ya da hizmetlerle değiştirilmesi veya vadeli takasa (swap) konu edilmesi, hasılat yaratıcı işlem olarak değerlendirilmez. Belli yerleşim bölgesindeki talebi zamanında karşılamak üzere farklı yerlerdeki petrol ve süt ürünleri gibi stoklarını değiştiren veya vadeli takasa konu eden satıcılarda bu duruma sıkça rastlanır.

Birbirinden farklı mal veya hizmetlerin değiştirilmesinde, takas hasılat yaratıcı bir işlem olarak değerlendirilir. Bu durumda hasılat, alınan mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerinden transfer edilen nakit ve nakit benzerleri tutarının düşülmesi suretiyle hesaplanır. Elde edilen mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerinin güvenilir biçimde belirlenemediği durumlarda hasılat, elden çıkarılan mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerine varsa transfer edilen nakit ve nakit benzerleri tutarının eklenmesi suretiyle hesaplanır.

18.2. Hasılatın finansal tablolara yansıtılma koşulları

Mal satışına ilişkin hasılat, aşağıdaki tüm koşullar yerine geldiğinde finansal tablolara yansıtılır.

- (a) İşletmenin malların sahipliği ile ilgili önemli risk ve getirileri alıcıya devretmiş olması;
- (b) İşletmenin satılan mallar üzerinde yönetim etkinliğini sürdürmemesi;
- (c) Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi;
- (d) İşleme ilişkin ekonomik yararların işletmece elde edilmesinin muhtemel olması;
- (e) İşleme ilişkin yüklenilen veya yüklenilecek olan maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

Hasılat ancak işleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması durumunda finansal tablolara yansıtılır. Bazı durumlarda bu, tahsilat yapılarına veya bir belirsizlik ortadan kaldırılana kadar mümkün olmayabilir. Örneğin yabancı bir ülkede yapılan satışta, yetkili otoritenin bedelin yurt dışına transferine izin vermesi konusunda belirsizlik olabilir. İzin verildiğinde belirsizlik ortadan kalkar ve hasılat finansal tablolara yansıtılır. Daha önce finansal tablolara yansıtılmış olan hasılat tutarının tahsil edilebilirliği konusunda bir belirsizliğin ortaya çıkması durumunda, tahsil edilemeyen veya tahsil edilebilme olasılığı muhtemel olmayan çıkan tutar, başlangıçta muhasebeleştirilen hasılatın düzeltilmesi yerine, gider olarak finansal tablolara yansıtılır.

Aynı işlem veya olayla ilgili hasılat ve giderler, hasılat ve giderlerin eşleştirilmesi kapsamında, eş zamanlı olarak muhasebeleştirilir. Malların tesliminden sonra ortaya çıkacak garanti masrafları ve diğer maliyetler dahil olmak üzere giderlerin, hasılatın kayda alınması için gerekli diğer koşullar sağlandığında, normal koşullarda güvenilir biçimde ölçülebildiği kabul edilir. Ancak, giderler güvenilir

biçimde ölçülemiyorsa hasılat finansal tablolara yansıtılmaz; böyle durumlarda mal satışıyla ilgili daha önce alınmış bedel yükümlülük olarak muhasebeleştirilir.

18.3. Sahiplikle ilgili risk ve getirilerin alıcıya devri

Bir işletmenin sahiplikle ilgili önemli risk ve getirileri alıcıya ne zaman devretmiş sayılacağına değerlendirilmesi, işleme ilişkin koşulların incelenmesini gerektirir. Çoğu kez, sahiplikle ilgili risk ve yararların devri ile mülkiyet veya zilyetliğin alıcıya devri aynı anda olur. Perakende satışların çoğunda bu durum söz konusudur.

İşletmenin, sahiplikle ilgili önemli riskleri taşımaya devam etmesi durumunda, bu işlem bir satış değildir ve hasılat olarak muhasebeleştirilmez. Bir işletme sahiplikle ilgili önemli riski çeşitli şekillerde taşıyabilir. İşletmenin sahiplikle ilgili önemli risk ve yararları taşımaya devam ettiği durumlara ilişkin örnekler aşağıdadır:

- (a) İşletmenin normal garanti hükümleri kapsamı dışında yetersiz performansa ilişkin yükümlülük taşıması;
- (b) Satış hasılatının işletme tarafından tahsil edilmesinin, alıcının söz konusu maldan üçüncü kişilere satmak suretiyle hasılat yaratması koşuluna bağlı olması;
- (c) Satışın ilgili varlığın monte edilmesi koşuluyla yapılması ve sözleşmenin önemli bir bölümünü oluşturan montajın henüz işletme tarafından tamamlanmamış olması;
- (d) Alıcının satış sözleşmesi ile belirlenen bir gerekçeye dayanarak alımdan vazgeçme hakkının bulunması ve işletmenin söz konusu malların iade edilip edilmeyeceğinden emin olmaması.

İşletmenin, sahiplikle ilgili önemsiz bir riski taşıması durumunda,

işlem satış niteliğindedir ve hasılat olarak finansal tablolara yansıtılır. Örneğin, satıcı yalnızca alacak tutarının tahsilatını güvence altına almak amacıyla hukuki sahipliği muhafaza edebilir. Eğer işletme böyle bir durumda sahiplikle ilgili önemli risk ve yararları devretmişse, işlem satış niteliğindedir ve hasılat olarak finansal tablolara yansıtılır. İşletme tarafından sahipliğe ilişkin önemsiz risk taşınmasına ilişkin bir başka örnek de, alıcının memnun kalmaması durumunda bedelin iade edileceği bir perakende satıştır. Bu gibi durumlarda hasılat, satıcının gelecekteki mal iadelerini güvenilir biçimde tahmin edebilmesi ve bunlar için geçmiş deneyimler ve diğer ilgili veriler çerçevesinde bir karşılık ayırması koşuluyla, satışın gerçekleştiği tarih itibarıyla finansal tablolara yansıtılır.

18.4. Hizmet sunumlarının finansal tablolara yansıtılma koşulları

Hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilebildiği durumlarda, işlemle ilgili hasılat işlemin bilanço tarihi itibarıyla tamamlanma düzeyi dikkate alınarak finansal tablolara yansıtılır. Aşağıdaki koşulların tamamının varlığı durumunda, işleme ilişkin sonuçların güvenilir biçimde tahmin edilebildiği kabul edilir:

- (a) Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi;
- (b) İşleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edileceğinin muhtemel olması;
- (c) Bilanço tarihi itibarıyla işlemin tamamlanma düzeyinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi; ve
- (d) İşlem için katlanılan maliyetler ile işlemin tamamlanması için gereken maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

Hasılat, ancak işleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesi muhtemel olduğunda finansal tablolara yansıtılır. Ancak daha önce muhasebeleştirilmiş olan hasılat tutarının tahsil edilebilirliği konusunda bir belirsizlik ortaya çıkarsa, tahsil edilemeyen veya tahsil edilebilmesi muhtemel olmaktan çıkan tutar başlangıçta kayda alınmış hasılatın düzeltilmesi yerine gider olarak finansal tablolara yansıtılır.

İşletme tarafından işlemin karşı taraflarıyla aşağıdakiler üzerinde anlaşmaya vardıktan sonra güvenilir tahminlerde bulunabileceği kabul edilir.

- (a) Taraflarca sunulacak ve alınacak hizmetle ilgili olarak her iki tarafın yaptırımı bağlanmış hakları,
- (b) Hizmet bedeli,
- (c) Ödeme şekli ve koşulları.

18.5. Hizmet sunumlarında işlemin tamamlanma düzeyinin belirlenmesi

Bir işlemin tamamlanma düzeyi çeşitli yöntemlerle belirlenebilir. İşletme, verilen hizmeti güvenilir biçimde ölçen yöntemi kullanır. İşlemin niteliğine bağlı olarak bu yöntemler aşağıdakileri içerebilir:

- (a) Yapılan işe ilişkin incelemeler,
- (b) Bilanço tarihine kadar yapılan hizmetlerin verilecek toplam hizmetlere oranı,
- (c) İşlemin tahmini toplam maliyetleri içinde bu güne kadar katlanılan maliyetlerin oranı. İşlemin tahmini toplam maliyetlerine yalnızca verilen veya verilecek olan hizmetlerin maliyetleri yansıtılır.

Hakedişler ve müşterilerden alınan avanslar genellikle verilmiş hizmetleri yansıtmaz.

Belirli bir dönemde, belirsiz sayıda işlemin yapılması suretiyle sunulan hizmetler için; başka bir yöntemin tamamlanma düzeyini daha iyi temsil edeceğine ilişkin bir kanıtın bulunmaması durumunda, hasılat belirlenmiş dönem boyunca eşit olarak finansal tablolara yansıtılır. Belirli bir işlemin diğer bütün işlemlerden önemli olması durumunda, hasılatın muhasebeleştirilmesi önemli işlemin yerine getirilmesine kadar ertelenir.

Hizmet sunumuna ilişkin işlemin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilemediği durumlarda, hasılat ancak finansal tablolara yansıtılmış giderlerin geri kazanılabilir tutarı kadar finansal tablolara yansıtılır.

İşlemin başlangıç evrelerinde, işlem sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilememesi sıkça karşılaşılan bir durumdur. Ancak işletmenin katlanılmış işlem maliyetlerini geri kazanması muhtemel olabilir. Bu nedenle hasılat, ancak geri kazanılabileceği beklenen katlanılmış maliyetler tutarında finansal tablolara yansıtılır. İşlem sonucu güvenilir biçimde tahmin edilemediğinden finansal tablolara kar yansıtılmaz.

İşlem sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilemediği ve katlanılmış maliyetlerin geri kazanılmasının muhtemel olmadığı durumlarda, finansal tablolara hasılat yansıtılmaz ve katlanılmış maliyetler gider olarak muhasebeleştirilir.

18.6. Faiz, isim hakları ve temettüler

İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan

faiz, isim hakları ve temettü getirileri aşağıdaki koşulların bulunması durumunda hasılat olarak muhasebeleştirilir:

(a) İşleme ilgili ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması; ve

(b) Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

Faiz içeren bir menkul kıymetin ediniminden önce ödenmemiş faizin tahakkuku durumunda; sonradan tahsil edilen faiz, edinim öncesi ve edinim sonrası dönemlere ayrılır ve yalnızca edinim sonrasına ait kısım hasılat olarak finansal tablolara yansıtılır. Bir hisse senedinden elde edilen temettünün söz konusu hisse senedini elde etme tarihinden önceki dönemlere ait karın dağıtılmasından kaynaklanan kısım, ilgili hisse senedinin maliyetinden indirilir. Seçmeli bazda olanlar dışında eğer ayırıştırma yapmak zor ise, bu tutarların hisse senetleri maliyetlerinin bir kısmını karşıladığının açıkça belirlenebildiği durumlar hariç temettüler hasılat olarak kayda alınır.

İsim hakları, sözleşme hükümlerinin özü çerçevesinde, başka sistematik ve gerçekçi bir yöntemin daha uygun olmaması koşuluyla, ilgili sözleşme hükümlerine göre muhasebeleştirilir.

Hasılat sadece işleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesi muhtemel olduğunda finansal tablolara yansıtılır. Daha önce finansal tablolara yansıtılmış olan hasılat tutarının tahsil edilebilirliği konusunda bir belirsizlik ortaya çıktığında, tahsil edilemeyen veya tahsil edilebilmesi muhtemel olmaktan çıkan tutar başlangıçta hasılat olarak muhasebeleştirilmiş tutarın düzeltilmesi yerine, gider olarak finansal tablolara yansıtılır.

KAYNAKÇA

- 1- International Accounting Standards
- 2- International Financial Accounting Standards
- 3- Türkiye Muhasebe Standartları
- 4- Türkiye Finansal Raporlama Standartları