KGK

Kamu Gözetimi Kurumu

KAGİ FRS

KÂR AMACI GÜTMEYEN KURULUŞLAR İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI

(TASLAK)



Sarı Kitap

2026

AMAÇ VE KAPSAM

Kâr Amacı Gütmeyen Kuruluşlar İçin Finansal Raporlama Standardı (KAGİ FRS), kâr etmek amacıyla faaliyet gösteren işletmelerden farklı finansal raporlama ihtiyaçlarına haiz olan kâr amacı gütmeyen kuruluşların; gerçeğe uygun, finansal bilgi ihtiyacını karşılayan ve karşılaştırılabilir finansal tablolar düzenlemesini sağlamak amacıyla özel olarak oluşturulmuştur.

Bu standardı uygulayacak olan kâr amacı gütmeyen kuruluşlar (Bu standartta "kuruluş" olarak da ifade edilmektedir.) kârdan ziyade sosyal amaçları önceleyen, müstakil olarak kendi faaliyetlerini icra edebilen, kısmi de olsa kurumsal yapılardır. Bununla birlikte bu kuruluşlar genellikle herhangi bir maddi getiri beklemeyen kaynak sağlayıcılardan önemli miktarda kaynak katkıları olan, kâr amaçlı mal veya hizmet sunmak dışında sosyal fayda veya üyelerine fayda sağlamak gibi farklı amaçları olan kuruluşlardır.

Bir kuruluşun kâr amacı gütmeyen bir kuruluş olup olmadığının belirlenmesinin muhakeme gerektirdiği durumlarda aşağıdaki göstergeler dikkate alınarak kuruluşun kâr amacı gütmeyen kuruluş olup olmadığına karar verilir:

- Kuruluşun gelir fazlasından finansal getiri elde etme hakkına sahip bireylerin bulunmaması,
- Kuruluşun tasfiye sonrasında kalan net varlıklarını sosyal fayda veya üyelerine fayda sağlamak amacına sahip bir kuruluşa devretmesi gerekliliği,
- Bağışlar, yardımlar, devlet teşvikleri veya gönüllü hizmetler yoluyla finansman sağlaması,
- Varlıkların kamu yararına elde tutulması ve kullanılması,
- Kuruluşun tabi olduğu mevzuat uyarınca kâr amacı gütmeyen kuruluş olarak değerlendirilebilecek kriterlere haiz olması,
- Kuruluşun kazanç paylaşma dışında belirli ve ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmek suretiyle oluşturması.

Bununla birlikte kâr etmek amacıyla faaliyet gösteren işletmelere özgü belirli niteliklerin bulunması tek başına ilgili kuruluşun "kâr amacı gütmeyen kuruluş" olarak nitelendirilmemesine esas teşkil etmeyebilir. Örneğin kârdan ziyade sosyal amaçları önceleyen kuruluşlar bu standart bakımından kâr amacı gütmeyen kuruluş olarak nitelendirilebilir.

BÖLÜMLER

BÖLÜM 1 KAVRAMSAL ÇERÇEVE VE FİNANSAL TABLOLAR 5

BÖLÜM 2 FAALİYET RAPORU 26

BÖLÜM 3 MUHASEBE POLİTİKALARI, TAHMİNLER VE HATALAR 32

BÖLÜM 4 RAPORLAMA DÖNEMİNDEN SONRAKİ OLAYLAR 40

BÖLÜM 5 ESAS FAALİYETLERDEN GELİRLER 43

BÖLÜM 6 STOKLAR 53

BÖLÜM 7 İLİŞKİLİ TARAF AÇIKLAMALARI 59

BÖLÜM 8 ARACILIK FAALİYETLERİ 67

BÖLÜM 9 TARIMSAL FAALİYETLER 70

BÖLÜM 10 MADDİ DURAN VARLIKLAR 76

BÖLÜM 11 KÜLTÜR VARLIKLARI 85

BÖLÜM 12 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR 90

BÖLÜM 13 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER 99

BÖLÜM 14 MADEN KAYNAKLARININ ARANMASI VE DEĞERLENDİRİLMESİ 106

BÖLÜM 15 VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ 110

BÖLÜM 16 BORÇLANMA MALİYETLERİ 119

BÖLÜM 17 ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR 122

BÖLÜM 18 KİRALAMALAR 125

BÖLÜM 19 ESAS FAALİYETLERDEN GİDERLER 132

BÖLÜM 20 YABANCI PARA ÇEVRİM İŞLEMLERİ 141

BÖLÜM 21 KARŞILIKLAR, KOŞULLU YÜKÜMLÜLÜKLER VE KOŞULLU VARLIKLAR 150

BÖLÜM 22 GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER 157

BÖLÜM 23 DEVLET YARDIMLARI 158

BÖLÜM 24 FİNANSAL ARAÇLAR 160

BÖLÜM 25 İŞTİRAKLERDEKİ YATIRIMLAR..... 183

BÖLÜM 26 MÜŞTEREK GİRİŞİMLERDEKİ YATIRIMLAR..... 199

BÖLÜM 27 İŞ BİRLEŞMELERİ..... 205

BÖLÜM 28 KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLAR..... 213

BÖLÜM 1
KAVRAMSAL ÇERÇEVE VE FİNANSAL TABLOLAR

1.1 Bu bölümde, kâr amacı gütmeyen kuruluşların finansal tablolarının, gerçeğe uygun sunumunu sağlamak amacıyla finansal tabloların hazırlanmasına ve sunulmasına ilişkin esaslar düzenlenmektedir. Bu kapsamda finansal tabloların sunumuna ilişkin genel kurallar, finansal tablolar aracılığıyla sağlanan bilgilerin taşıması gereken özellikler ve finansal tabloların asgari içeriği ele alınmaktadır.

Finansal Tablolara İlişkin Genel Hükümler

1.2 Finansal tabloların amacı; kuruculara, katkıda bulunanlara, üyelere, alacaklılara ve diğer kullanıcılara (finansal tablo kullanıcılarına) kuruluşun finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında alacakları kararlarda faydalı olacak nitelikte finansal bilgileri sunmaktır. Finansal tablolar ayrıca kâr amacı gütmeyen kuruluşların finansal tablo kullanıcılarına kaynak tahsisi kararlarında, kuruluşun hizmet maliyeti ve bu maliyetin nasıl finanse edildiği ile kuruluşun yükümlülüklerine ve hizmet sunum hedeflerine ulaşmalarına yardımcı olacak bilgiler sağlar.

1.3 Finansal tablolar aynı zamanda hesap verilebilirliği ve şeffaflığı sağlamak amacıyla finansal tablo kullanıcılarına yönetim organını değerlendirmede faydalı olacak nitelikte finansal bilgiler sunar. Kurucular, katkıda bulunanlar ve üyeler kuruluş yönetiminin, yönetim sorumluluğunu nasıl yerine getirdiği hakkında bilgi edinme ihtiyacı duyar. Bu bağlamda yönetim sorumluluklarının yerine getirilmesine ilişkin bilgiler, kaynaklara genellikle belirli amaçlar için katkıda bulunulduğundan ve yönetim bu tür kaynakların uygun kullanımından sorumlu olduğundan özellikle önemlidir. Sonuç olarak finansal tablolar aşağıdakiler hakkında bilgi sağlar:

a) Kuruluşun ekonomik kaynakları, yükümlülükleri ve net varlıkları,
b) Kuruluşun ekonomik kaynaklarında, yükümlülüklerinde ve net varlıklarında meydana gelen değişiklikler,
c) Kuruluşun finansal performansı.

1.4 Kuruluşun sunması gereken finansal tablolar asgari olarak aşağıdakilerden oluşur:

a) Finansal Durum Tablosu,
b) Gelir ve Gider Tablosu,
c) Nakit Akış Tablosu,
d) Önemli muhasebe politikalarını ve diğer açıklayıcı bilgileri içeren dipnotlar.

1.5 Net Varlık Değişim Tablosu asgari finansal tablolardan biri olarak sayılmamakla birlikte kuruluşların söz konusu tabloyu hazırlayarak sunması teşvik edilmektedir. Bu kapsamda Net Varlık Değişim Tablosuna yönelik hükümler 1.71-1.76 paragraflarında yer almaktadır.

1.6 Kuruluş, bilgilerin kullanıcılar tarafından hesap verilebilirlik ve karar alma amaçları için gerekli olup olmadığı ile bilginin önemli olup olmadığını değerlendirir. Bunun yanında kuruluş, bilgilerin önemli olduğu ve raporlanacağı durumlarda, kullanıcıların sağlanan bilgileri anlama yeteneklerini de dikkate almalıdır. Bazı işlemler ve ekonomik olaylar zorunlu olarak karmaşık muhasebe işlemleri gerektirir. Bu gibi durumlarda kullanıcıların bunları anlaması için ek açıklamalar yapılması gerekebilir.

1.7 Bazı durumlarda önemli nitelikte ancak muhasebeleştirilmeyen varlık ve yükümlülüklere ilişkin bilgiler ile daha uzun vadeli eğilimlerin kullanıcılar tarafından anlaşılmasını sağlamak için de ek açıklamalar yapılması gerekebilir.

1.8 Finansal tablolar bu Standart hükümlerine uygun olarak, açık ve anlaşılır bir şekilde hazırlanır ve sunulur. Finansal tabloların bu Standart hükümleriyle tam olarak uyumlu olduğu dipnotlarda açık bir şekilde belirtilir.

1.9 Finansal tablolarda; kuruluşun varlıkları, yükümlülükleri, faaliyet sonuçları ve nakit akışları gerçeğe uygun bir biçimde yansıtılacak şekilde sunulur. Gerçeğe uygun sunumun sağlanması açısından bu Standart hükümlerinin uygulanmasının yeterli olmadığı değerlendirildiğinde, bu amacın sağlanması için gerekli görülen ek bilgiler finansal tablo dipnotlarında verilir.

1.10 Kuruluşun bu Standardın hükümlerine uygun olarak ve gerektiğinde ilave açıklamaları da yaparak finansal tablolarını sunması durumunda gerçeğe uygun sunumun sağlandığı varsayılır. Ancak bu Standart'ın herhangi bir hükmünün uygulanmasının gerçeğe uygun sunum amacıyla çelişki yaratacak şekilde yanlış bir uygulamaya yol açacağının düşünüldüğü çok nadir durumlarda, söz konusu hüküm uygulanmaz. Bu durumda dipnotlarda aşağıdakiler açıklanır:

a) Uygulanmayan hüküm,

b) Hükmün uygulanmamasının nedeni,

c) Uygulanmayan hüküm yerine benimsenen uygulamanın niteliği ile kuruluşun varlıklarına, yükümlülüklerine, finansal durumuna ve faaliyet sonuçlarına etkisi,

d) Uygulanmayan hüküm dışında bu Standart'ın diğer hükümlerine uygun hareket edildiği.

Faydalı Finansal Bilginin Özellikleri

1.11 Faydalı finansal bilginin özellikleri; ihtiyaca uygunluk, gerçeğe uygun sunum, anlaşılabilirlik, karşılaştırılabilirlik ve zamanında sunumdur. İhtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygun sunum faydalı finansal bilginin temel özellikleri iken anlaşılabilirlik, karşılaştırılabilirlik ve zamanında sunum destekleyici özellikleridir.

İhtiyaca Uygunluk

1.12 Finansal tablolarda sunulan bilginin finansal tablo kullanıcılarının karar alma ihtiyaçlarını karşılayacak nitelikte olması gerekir. Finansal bilginin; geçmişteki, bugünkü ve gelecekteki olayları değerlendirmelerine yardımcı olmak, geçmiş değerlendirmelerini doğrulamak veya düzeltmek suretiyle finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etkileme gücüne sahip olması durumunda ihtiyaca uygun olduğu kabul edilir.

1.13 Bir bilginin verilmemesinin veya yanlış verilmesinin finansal tablo kullanıcılarının finansal tablolara dayanarak verecekleri kararları etkilemesi bekleniyorsa bu bilgi önemlidir. Bilginin önemli olup olmadığının belirlenmesinde ilgili kalemin tutar olarak büyüklüğünün yanı sıra niteliğinin de göz önünde bulundurulması gerekir. Önemlilik ihtiyaca uygunluğun kuruluşa özgü hâli olduğundan ayrı bir özellik olarak değerlendirilmemektedir.

Gerçeğe Uygun Sunum

1.14 Finansal bilgi, açıklamayı amaçladığı ekonomik olayları gerçeğe uygun bir şekilde sunmalıdır. Gerçeğe uygun sunum, işlem ve olayların etkilerinin; varlık, yükümlülük, gelir ve gider tanımlarına ve muhasebeleştirme koşullarına uygun olarak sunulmasıdır. Gerçeğe uygun bir sunumun tam anlamıyla sağlanabilmesi için bilginin tam, tarafsız ve hatasız olması aynı zamanda işlem ve olayların sadece yasal görünümünü değil özünü yansıtması gerekir.

Anlaşılabilirlik

1.15 Finansal bilgiler; kuruluş faaliyetleri ve ekonomik faaliyetler ile muhasebe hakkında makul seviyede bilgisi olan, bu bilgileri dikkatli ve özenli bir şekilde analiz eden kullanıcılar tarafından anlaşılabilecek şekilde sunulmalıdır.

Karşılaştırılabilirlik

1.16 Karşılaştırılabilirlik, kullanıcıların kalemler arasındaki benzerlikleri ve farklılıkları belirleyebilmesini ve anlayabilmesini sağlar. Dolayısıyla benzer işlem ve olayların finansal etkilerinin ölçümü ve gösterimi, dönemler itibarıyla ve diğer işletmelerin ölçüm ve gösterimleriyle tutarlı olmalıdır.

Karşılaştırılabilirliğin sağlanması amacıyla uygulanan muhasebe politikaları, bu politikalarda meydana gelen değişiklikler ve bu değişikliklerin etkileri hakkında kullanıcıların bilgilendirilmesi gerekir.

Zamanında Sunum

1.17 Zamanında sunum; finansal bilginin, finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etkileyebileceği zamanda mevcut olmasıdır.

Finansal Raporlamanın Genel İlkeleri

Süreklilik

1.18 Kuruluş yönetimi finansal tabloları hazırlarken kuruluşun faaliyetlerini devam ettirebilme gücünü değerlendirir. Yönetimin, kuruluşu tasfiye etme veya faaliyetine son verme niyetinin ya da zorunluluğunun bulunmadığı durumlarda finansal tablolar süreklilik varsayımına dayanılarak hazırlanır. Yönetim, süreklilik varsayımının geçerli olup olmadığını değerlendirirken raporlama dönemi sonundan itibaren en az on iki aylık dönemi kapsayacak şekilde gelecek hakkında elde edilebilen bütün bilgileri dikkate alır. Yönetim bu değerlendirmeyi yaparken kuruluşun faaliyetlerini devam ettirebilmesini ciddi şekilde şüpheli hâle getirebilecek şartlarla ilgili önemli belirsizlikleri tespit ederse bu belirsizlikleri dipnotlarda açıklar.

1.19 Yönetimin kuruluşu tasfiye etme veya faaliyetine son verme niyetinin ya da zorunluluğunun bulunması durumunda finansal tablolar farklı bir esasa göre hazırlanır. Bu durumda süreklilik varsayımının kullanılmadığı, finansal tabloların hazırlanmasında hangi esasın kullanıldığı ve süreklilik varsayımının neden geçerli olmadığı dipnotlarda açıklanır.

Tahakkuk Esası

1.20 Nakit Akış Tablosu hariç tüm finansal tablolar tahakkuk esasına göre düzenlenir. Tahakkuk esası; nakit giriş ve çıkışlarının gerçekleştiği döneme bakılmaksızın işlem ve olayların, kuruluşun ekonomik varlık ve kaynaklarına etkileri gerçekleştiğinde finansal tablolarda gösterilmesini gerektirir.

İhtiyatlılık

1.21 İhtiyatlılık, belirsizlikler nedeniyle tahmin yapılması gereken hâllerde varlık ve gelirlerin olduğundan daha fazla, yükümlülük ve giderlerin ise olduğundan daha düşük belirlenmemesi için gerekli dikkatin gösterilmesini ifade eder. Bununla birlikte ihtiyatlı bir tutum içinde olmak kasıtlı olarak varlıkların veya gelirlerin olduğundan daha düşük, yükümlülüklerin veya giderlerin de olduğundan daha fazla belirlenmesine izin vermez. Dolayısıyla ihtiyatlılığın gerçeğe uygun sunumu engellememesi gerekir.

Finansal Tabloların Sunumunda Önemlilik

1.22 Nitelik veya fonksiyonları itibarıyla benzer özelliklere sahip işlem ve olayların bir araya getirilmesiyle oluşturulan her bir önemli hesap sınıfı finansal tablolarda ayrı olarak gösterilir. Münferit bir finansal tablo kaleminin önemli olup olmadığı benzer diğer kalemlerle karşılaştırılmak suretiyle belirlenir.

1.23 Bir kalemin tek başına önemli olmaması durumunda bu kalem finansal tablolarda ya da dipnotlarda diğer benzer kalemlerle birleştirilebilir. Bununla birlikte finansal tablolarda ayrı olarak sunulacak kadar önemli olmayan bir kalemin dipnotlarda ayrı olarak sunulması gerekebilir.

Mahsup Yasağı

1.24 Bu Standart'la zorunlu tutulan veya izin verilen hâller dışında varlık ve yükümlülükler veya gelir ve giderler birbirlerinden mahsup edilemez.

Raporlamanın Sıklığı

1.25 Finansal tabloların yılda en az bir defa sunulması gerekir. Raporlama dönemi sonunun değişmesi sonucu yıllık finansal tabloların bir yıldan daha uzun ya da daha kısa bir süre için sunulması durumunda aşağıdaki hususlar dipnotlarda açıklanır:

a) Kuruluşun raporlama döneminin değiştiği,

b) Daha uzun veya daha kısa bir dönem kullanılmasının nedeni,

c) Finansal tablolarda yer alan tutarların (dipnotlar da dâhil olmak üzere) tam anlamıyla karşılaştırılabilir olmadığı.

Karşılaştırmalı Bilgi

1.26 Aksine bir hüküm bulunmadıkça, cari dönem finansal tablolarında yer alan tutarların tamamının önceki döneme ilişkin tutarlarla birlikte karşılaştırmalı olarak sunulması gerekir. Cari dönem finansal tablolarının anlaşılması açısından gerekli olduğu durumlarda, dipnotlarda yer alan açıklayıcı nitelikteki bilgiler için de karşılaştırmalı bilgi verilir.

1.27 Karşılaştırmalı sunum bakımından Finansal Durum Tablosu, Gelir ve Gider Tablosu, -varsa- Net Varlık Değişim Tablosu, Nakit Akış Tablosu ve bunlara ilişkin dipnotlar her biri en az iki raporlama dönemini kapsayacak şekilde sunulur.

1.28 Cari döneme ait tutarların önceki döneme ait tutarlarla karşılaştırılabilir olmaması durumunda, bu husus gerekçeleriyle birlikte dipnotlarda açıklanır.

Sunumda Tutarlılık

1.29 Finansal tablo kalemlerinin sunumunda ve sınıflandırılmasında dönemler itibarıyla herhangi bir değişiklik yapılamaz.

Ancak kuruluşun faaliyetlerinin niteliğinde önemli bir değişiklik olması veya finansal tabloların gözden geçirilmesi sonucunda *"Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar"* bölümünde yer alan muhasebe politikalarının seçimine ve uygulanmasına ilişkin kıstaslar açısından başka bir sunum veya sınıflandırmanın daha uygun olacağının açık olması ya da bu Standart'ta yapılan bir değişikliğin bunu zorunlu kılması hâllerinde bu ilke uygulanmaz.

1.30 Finansal tablolardaki kalemlerin sunumu veya sınıflandırması değiştiğinde, yeniden sınıflandırma mümkün olduğu sürece kuruluş karşılaştırmalı tutarları yeniden sınıflandırır. Karşılaştırmalı tutarlar yeniden sınıflandırıldığında kuruluş aşağıdakileri açıklayacaktır:

a) Yeniden sınıflandırmanın niteliği,

b) Yeniden sınıflandırmanın nedeni,

c) Yeniden sınıflandırmanın karşılaştırmalı finansal tablo kalemleri üzerinde tutar olarak etkisi.

1.31 Karşılaştırmalı olarak sunulan dönem veya dönemlere ait finansal tablolardaki değişiklikten etkilenen kalemlerin yeniden sınıflandırılması mümkün olmadığında yeniden sınıflandırma yapılamamasının gerekçeleri ve yeniden sınıflandırma yapılabilseydi hangi kalemlerin etkileneceği hakkında dipnotlarda açıklama yapılır.

Finansal Tablolarda Yer Verilmesi Gereken Bilgiler

1.32 Finansal tablolar ve dipnotlar, varsa, birlikte yayımlandığı belgelerden açıkça ayırt edilecek şekilde gösterilir.

1.33 Aşağıdaki bilgilere finansal tablolarda açık bir şekilde yer verilir ve sunulan bilgilerin anlaşılması açısından gerekli hâllerde söz konusu bilgiler tekrarlanır:

a) Raporlayan kuruluşun unvanı ve önceki raporlama döneminden bu yana unvanda meydana gelen değişiklikler,

b) Finansal tabloların tek bir kuruluşun finansal tabloları mı yoksa konsolide finansal tablolar mı olduğu,

c) Raporlama döneminin sona erdiği tarih ve finansal tabloların kapsadığı dönem,

ç) Finansal tabloların sunulduğu para birimi,

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

1.34 Kuruluş; raporlama yaparken kısıtlamalar olsun veya olmasın varlıkları, yükümlülükleri, net varlıkları ile gelir ve giderleri hakkında bilgi verir.

Finansal Durum Tablosu

1.35 Finansal Durum Tablosu; kuruluşun finansal durumu hakkında bilgi vermek üzere hazırlanan ve kuruluşun belirli bir tarihteki varlık, yükümlülük ve net varlıklarını gösteren tablodur. Finansal durum tablosunun amacı, kuruluşların kullanabileceği kaynakları ve bunların kuruluşun tüm amaçları için kullanılabilir olup olmadığını veya kullanımlarına getirilen yasal kısıtlamalar nedeniyle belirli amaçlar için kullanılması gerekip gerekmediğini göstermektir.

1.36 Finansal durum tablosu; diğer tablolar ve dipnotlarla birlikte kuruluşun hizmet sunmaya devam edip edemeyeceğini, amaçlarına ulaşıp ulaşamayacağını ve yükümlülüklerini yerine getirip getiremeyeceğini değerlendirmek için faydalı finansal bilgiler sağlar.

Finansal Durum Tablosunun Unsurları

1.37 Finansal Durum Tablosunun unsurları varlıklar, yükümlülükler ve net varlıklardır.

1.38 Kâr amacı gütmeyen kuruluşlarda genellikle sahiplik doğuran bir ortaklık yapısı bulunmadığı için "Özkaynaklar" grubu yerine "Net Varlıklar" grubu yer almaktadır.

1.39 Net varlıklar; kuruluşun varlıklarından, yükümlülükleri düşüldükten sonra kalan tutardır. Net varlıklar kısıtlamaların bulunup bulunmadığına göre kısıtlı ve kısıtsız olarak iki grupta sınıflandırılır ve raporlanır.

1.40 Tabi olduğu mevzuat gereğince asgari mal varlığıyla kurulması gereken kuruluşlarda, asgari mal varlığının bedeli net varlık grubu altında kısıtlılık durumuna göre "Kısıtlı Net Varlıklar" veya "Kısıtsız Net Varlıklar" kalemlerinde raporlanır.

1.41 Bununla birlikte kuruluşlar farklı hukuki biçimlerde kurulabilir. Örneğin kuruluşların net varlıklarının üzerinde talep hakkı sahiplerinin olduğu durumlar olabilir. Bu tür durumlarda söz konusu özkaynak talep hakları ve/veya kontrol gücü olmayan paylara ilişkin haklar net varlıklar içinde ayrı bir alt kalem olarak gösterilir.

1.42 Kısıtlı net varlıklar, kuruluşa sağlanan kaynakların belirli bir amaç veya zaman aralığında kullanılması için bir kaynak sağlayıcı tarafından veya bir yasal düzenleme ile sınırlanan varlıklardır. Ancak istisnai durumlarda kuruluş yönetimi tarafından kaynaklar belirli bir amaca veya zamana özgü olarak sınırlanabilir. Bu tür durumlarda kararın yasal olarak bağlayıcı olması hâlinde ilgili varlık kısıtlı net varlıklar altında gösterilir.

1.43 Amaç yönünden kısıtlı net varlıklar sadece daha önceden belirlenen amaçlar için kullanılabilir; bu amaçların dışında harcama yapmak, mal veya hizmet satın almak veya belirlenen amaçların kapsamı dışında kalan yükümlülükleri yerine getirmek için kullanılamaz.

1.44 Bir kısıtlı net varlığın sınırlamalarının ortadan kalkması durumunda, söz konusu varlık; net varlıklar içinde kısıtlı net varlıklardan kısıtsız net varlıklara yeniden sınıflandırılır.

1.45 Kısıtlı net varlıklar çeşitli kıstaslar baz alınarak alt sınıflara ayrılabilir. Bu alt sınıflar finansal durum tablosunda veya dipnotlarda açıklanır.

1.46 Kısıtsız net varlıklar, kuruluşun herhangi bir amacı veya faaliyeti için serbestçe kullanılmak üzere temin edilebilen varlıklardır. Kısıtlı net varlıklar haricindeki diğer tüm net varlıklar kısıtsız olarak sınıflandırılır.

1.47 Varlıklar; geçmişte meydana gelen olaylar sonucunda ortaya çıkan ve hâlihazırda kuruluşun kontrolünde olup, gelecekte kuruluşa ekonomik fayda sağlaması beklenen değerlerdir.

1.48 Yükümlülükler, geçmişte meydana gelen olaylardan kaynaklanan ve yerine getirilmesi durumunda ekonomik faydası olan değerlerin kuruluştan çıkışına neden olacak mevcut mükellefiyetlerdir.

1.49 1.47 ve 1.48 paragraflarında yer alan tanımlar, varlık ve yükümlülüklerin temel özelliklerini açıklamakta, bunların Finansal Durum Tablosu'nda yer alabilmesi için karşılamaları gereken temel ölçütleri belirlememektedir. Bu nedenle, varlık ve yükümlülük tanımı, finansal tablolara yansıtma ölçütlerini karşılamadığı için Finansal Durum Tablosu'nda yer verilemeyen varlık ve yükümlülükleri de kapsamaktadır. Varlık ve yükümlülük tanımını karşılayan bir kalem ancak aşağıdaki ölçütleri sağlaması hâlinde Finansal Durum Tablosu'na alınır:

a) İlgili kaleme ilişkin gelecekteki ekonomik faydaların kuruluşa girişinin veya çıkışının muhtemel olması,

b) Maliyetinin veya değerinin güvenilir olarak ölçülebilmesi.

1.50 Bir varlık aşağıdaki kıstaslardan herhangi birini karşıladığında, dönen varlık olarak sınıflandırılır:

a) Kuruluşun varlığı normal faaliyet döngüsü içinde realize etmeyi beklemesi ya da hibe etmeyi, satmayı veya tüketmeyi amaçlaması,

b) Kuruluşun varlığı esas olarak kuruluş faaliyetlerini gerçekleştirmek amacıyla elinde tutması,

c) Varlığın raporlama döneminden sonraki on iki ay içinde paraya çevrilmesinin beklenmesi veya

d) Raporlama tarihinden sonraki en az on iki ay içinde bir yükümlülüğü yerine getirmek amacıyla kullanılmasının ya da takas edilmesinin sınırlandırılmamış olması koşuluyla varlığın nakit veya nakit benzeri olması.

1.51 Kuruluş, diğer tüm varlıkları duran varlık olarak sınıflandırır. Kuruluşun normal faaliyet döngüsü açıkça belirlenemediğinde süresinin on iki ay olduğu varsayılır.

1.52 Bir yükümlülük aşağıdaki kıstaslardan herhangi birini karşıladığında kısa vadeli yükümlülük olarak sınıflandırılır:

a) Kuruluşun yükümlülüğü normal faaliyet döngüsü içinde ödemeyi beklemesi,

b) Kuruluşun yükümlülüğü esas olarak kuruluş faaliyetlerini gerçekleştirmek amacıyla elinde tutması,

c) Yükümlülüğün vadesinin raporlama döneminden sonraki on iki ay içinde dolacak olması veya

d) Kuruluşun raporlama dönemi sonu itibarıyla yükümlülüğü ödemeye raporlama döneminden en az on iki ay sonraya ertelemesini sağlayan bir hakkının bulunmaması.

1.53 Kuruluş, diğer tüm yükümlülükleri uzun vadeli olarak sınıflandırır.

1.54 Dönen varlıklar duran varlıklardan ve kısa vadeli yükümlülükler uzun vadeli yükümlülüklerden ayrı olarak sınıflandırılarak sunulur. Kullanımları finansal durum tablosu tarihinden itibaren bir yılı aşan bir süre ile sınırlanan kısıtlı nakit ve diğer varlıklar, duran varlıklar olarak sınıflandırılır.

1.55 Finansal Durum Tablosu'nda asgari olarak aşağıdakilere ilişkin tutarları gösteren kalemlere yer verilir:

a) Nakit ve nakit benzerleri,

b) Katkı alacakları,

c) Ticari alacaklar ve diğer alacaklar,

d) Finansal varlıklar ((a), (c) ve (k) altında gösterilen tutarlar hariç),

e) Stoklar,

f) Maddi duran varlıklar (Bölüm 10 Maddi Duran Varlıklar kapsamındaki taşıyıcı bitkiler dâhil),

g) Kültür varlıkları,

h) Yatırım amaçlı gayrimenkuller,

i) Maddi olmayan duran varlıklar,

j) Bölüm 9 kapsamındaki canlı varlıklar,

k) Özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen yatırımlar,

l) Hibe yükümlülükleri,

m) Ticari ve diğer borçlar,

n) Finansal yükümlülükler ((m) ve (q) altında gösterilen tutarlar hariç),

o) Şartlı katkılar,

p) Vergi yükümlülükleri ve varlıkları,

q) Karşılıklar,

r) Kısıtlı net varlıklar,

s) Kısıtsız net varlıklar,

t) -Varsa- Özkaynak talep hakları,

u) -Varsa- Kontrol gücü olmayan paylar,

v) Geçmiş yıllar gelir veya gider fazlası,

w) Gelir veya gider fazlası.

1.56 Finansal durum tablosunda sunulan kalemlerin kısıtlı olanları dipnotlarda belirtilir.

1.57 Bu Standart'ta, birçok varlık ve yükümlülük için kullanılacak ölçüm esası belirlenmektedir. Bu Standart'ta gerçeğe uygun değer gibi başka bir ölçüm esası belirlenmediği sürece varlık ve yükümlülükler ilk kayda alınmada maliyet bedeliyle (tarihî maliyet) ölçülür.

1.58 Varlıklar açısından maliyet bedeli, varlığın elde edilmesi sırasında ödenmiş olan nakit veya nakit benzerlerinin tutarı veya varlığın elde edilmesi karşılığında verilen nakit olmayan varlıkların değeridir. Yükümlülükler açısından maliyet bedeli ise yükümlülüğün üstlenildiği tarihte, yükümlülüğe karşılık elde edilen nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ya da alınan nakit olmayan varlıkların gerçeğe uygun değeri veya bazı durumlarda yükümlülüğün yerine getirilmesi için kuruluşun normal faaliyet döngüsü içerisinde ödemesi beklenen nakit veya nakit benzerlerinin tutarıdır.

1.59 Bu Standart'ta gerçeğe uygun değer; karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli taraflar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir yükümlülüğün yerine getirilmesi durumunda ortaya çıkabilecek tutarı ifade eder.

Gelir ve Gider Tablosu

1.60 Gelir ve Gider Tablosu, kuruluşun raporlama dönemindeki finansal faaliyetleri ve finansal performansı hakkında birincil bilgi kaynağıdır.

1.61 Gelir ve Gider Tablosu'nun esas amacı, kuruluşun belirli bir dönemde ekonomik kaynaklarında ve yükümlülüklerinde meydana gelen değişiklikler hakkında bilgi sunmaktır. Bu tablo özellikle, kuruluşun hizmet sunum faaliyetlerinin dönem maliyeti ve bu giderlerin ne ölçüde esas faaliyetlerden gelirlerle finanse edildiği veya fonlandığı hakkında bilgi sağlar. Gelir ve Gider Tablosu'nda sağlanan bilgiler, hizmetleri sunmaya devam etme kabiliyeti de dâhil olmak üzere kuruluşun dönem içindeki performansının değerlendirilmesinde ve kuruluş yönetiminin idare sorumluluklarını nasıl yerine getirdiğini değerlendirmede faydalıdır. Bu tablo kâr etmek amacıyla faaliyet gösteren işletmelerdeki kâr veya zarar tablosuna benzer nitelikte bilgiler sunar.

1.62 Gelir, bir kuruluşun net varlıklarda artışa neden olan varlıklardaki artışlar veya yükümlülüklerdeki azalmalardır. Ancak kuruluşun net varlıklarının üzerinde talep hakkı sahipleri bulunduğu durumlarda bu kişiler tarafından özkaynak niteliğindeki katkılar gelir olarak değerlendirilmez. Kâr amacı gütmeyen kuruluşların gelirleri esas faaliyetlere ilişkin gelirlerden (katkılar ve müşteri sözleşmelerinden kaynaklanan gelirler vb.) ve diğer faaliyetlere ilişkin gelirlerden (faiz gelirleri, kur farkı gelirleri vb.) kaynaklanır. Bazı durumlarda gelirlerin sınıflandırılması muhakeme gerektirebilir.

1.63 Gider, net varlıklarda azalmaya neden olan varlıklardaki azalmalar veya yükümlülüklerdeki artışlardır. Ancak kuruluşun net varlıklarının üzerinde talep hakkı sahipleri bulunduğu durumlarda bu kişilere yapılan talep hakkı kapsamındaki dağıtımlar gider olarak değerlendirilmez. Kâr amacı gütmeyen kuruluşların giderleri, esas faaliyetlere ilişkin giderlerden (hibe giderleri, genel yönetim giderleri vb.) ve diğer faaliyetlere ilişkin giderlerden (faiz giderleri, kur farkı giderleri vb.) kaynaklanır.

1.64 Farklı işlemler ve olaylar, farklı özelliklere sahip gelir ve giderler oluşturur. Farklı özelliklere sahip gelir ve giderler hakkında ayrı ayrı bilgi verilmesi, finansal tablo kullanıcılarının kuruluşun raporlama dönemindeki finansal faaliyetlerini anlamalarına yardımcı olabilir.

1.65 Gelir ve Gider Tablosu'nda yer alan gelir kalemleri kısıtlı ve kısıtsız olarak ayrıştırılarak ayrı sütunlarda gösterilir.

1.66 Kuruluşların amacı kâr etmek amacıyla faaliyet gösteren işletmelerinki gibi ortaklara gelir elde etmek olmadığından, bu tür ticari işletmelerin finansal tablolarında olduğu gibi kâr/zarar kavramları kullanılmamakta bunun yerine gelir veya gider fazlası ifadelerine yer verilmektedir.

1.67 Gelir ve Gider Tablosu'nda yer alan gelir ve giderler kuruluşun amacına yönelik faaliyetlerden kaynaklanıp kaynaklanmadığına göre esas faaliyetlerden gelir ve giderler ile diğer faaliyetlerden kaynaklanan gelir ve giderler olarak sınıflandırılır.

1.68 Kuruluşlar, Gelir ve Gider Tablosu'nda veya dipnotlarında herhangi bir gelir ve gider kalemini "olağanüstü kalemler" olarak sunamaz veya tanımlayamaz. Ancak olağandışı bir durum sonucu ortaya çıkan gelir veya giderlerin niteliği, tutarı ve Gelir ve Gider Tablosu'nda hangi kalemin içerisinde sunulduğu dipnotlarda açıklanır.

1.69 Gelir ve Gider Tablosu'nda asgari olarak aşağıdakilere ilişkin tutarları gösteren kalemlere yer verilir:

a) Bağışlar ve Yardımlar,
b) Üyelik Ödentileri,
c) Devlet Yardımları,
d) Etkinlik ve Yayın Gelirleri,
e) Kira Gelirleri,
f) Müşteri Sözleşmelerinden (Ticari Faaliyetlerden) Kaynaklanan Gelirler,
g) İştiraklerden Temettü Gelirleri,
h) Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri,
i) Hibe Giderleri,
j) Genel Yönetim Giderleri,
k) Araştırma ve Geliştirme Giderleri,
l) Esas Faaliyetlerden Gelir veya Gider Fazlası,
m) Diğer Faaliyetlerden Gelirler,
n) Diğer Faaliyetlerden Giderler,
o) Dönem Gelir veya Gider Fazlası

1.70 Bir kuruluşun toplam gelirleri ve giderleri hakkında bilgi sunulması, kullanıcıların kuruluşun faaliyetlerini tam olarak anlaması için gereklidir. Kuruluşların gelir ve giderlerini muhasebeleştirme şekli faaliyetlerini gerçekleştirme şekillerine göre belirlenir. Bir kuruluş, gerçekleştirdiği faaliyetlerde faaliyetlerin yönetimini doğrudan üstleniyorsa gelir ve giderlerini brüt olarak muhasebeleştirir. Ancak kuruluş gerçekleştirdiği faaliyetlerde faaliyetlerin yönetimini doğrudan üstlenmiyorsa söz konusu faaliyetlere ilişkin gelir ve giderlerini *"Aracılık Faaliyetleri"* bölümü uyarınca net tutar üzerinden muhasebeleştirir.

Net Varlık Değişim Tablosu

1.71 Net varlıklar; muhasebeleştirilen tüm varlıkların defter değerlerinin toplamından, muhasebeleştirilen tüm yükümlülüklerin defter değerlerinin toplamının çıkarılmasına eşittir.

1.72 Kuruluşun net varlıkları kısıtlı ve kısıtsız olarak sınıflandırması ve varlıkların niteliği, amacı ve herhangi bir kısıtlama hakkında bir açıklama sağlaması finansal tablo kullanıcılarına faydalı bilgiler sağlar.

1.73 Genel olarak kâr amacı gütmeyen kuruluşların özkaynağının olması beklenmez. Ancak niteliği veya tabi olduğu yasal mevzuat gereği özkaynak talep hakları bulunan kuruluşlar olabilir. Bu durumda Net Varlık Değişim Tablosu özkaynak talep haklarına ilişkin değişimleri de gösterir.

1.74 Net Varlık Değişim Tablosu, kuruluşun döneme ilişkin gelir veya gider fazlasının kısıtlı net varlıklar ile kısıtsız net varlıklar arasındaki hareketlerin, muhasebe politikalarındaki değişikliklerin ve dönem içinde muhasebeleştirilen hataların düzeltilmesinin etkilerini ve -varsa- özkaynak talep hakkı sahiplerinin dönem içindeki yaptıkları katkıların ve onlara yapılan ödemelerin gösterildiği tablodur.

1.75 Kuruluş; net varlıkları oluşturan kısıtlı net varlıklar, kısıtsız net varlıklar, -varsa- özkaynak talep hakları ve -varsa- kontrol gücü olmayan paylar için Net Varlık Değişim Tablosu'nda; dönem başı ve dönem sonundaki defter değerleri arasındaki mutabakatı, asgari olarak aşağıdaki hususlardan kaynaklanan artış ve azalışları gösterecek şekilde ayrı olarak sunar:

a) Gelir veya gider fazlası,
b) Muhasebe politikalarındaki değişikliklere ilişkin düzeltmeler,
c) Hatalara ilişkin düzeltmeler,
d) Varlıkların yeniden değerlemesinden dolayı dönemde meydana gelen değişimler,
e) Net varlık kalemleri arasındaki hareketlerden kaynaklanan değişiklikler,
f) Özkaynak talep hakkı sahiplerine yapılan dağıtımlar ve özkaynak talep hakkı sahiplerinin katkıları da dâhil olmak üzere özkaynak hareketlerinden kaynaklanan değişiklikler.

1.76 Kuruluş, net varlık değişim tablosunda yer alan kalemlerin herhangi bir önemli alt bileşeninin dönem başındaki ve sonundaki defter değerinin mutabakatını dipnotlarında açıklar.

Nakit Akış Tablosu

1.77 Nakit Akış Tablosu'nda sağlanan bilgiler, finansal tablo kullanıcılarının, yönetimin kendisine emanet edilen kaynaklar üzerindeki yönetim sorumluluklarını nasıl yerine getirdiğini değerlendirmesine yardımcı olur.

1.78 Nakit Akış Tablosu, kuruluşun bir raporlama dönemi içindeki nakit veya nakit benzerlerindeki giriş ve çıkışları, bunların kaynaklarını ve kullanım yerlerini gösteren tablodur.

1.79 Kuruluşun finansal tablo kullanıcıları dönem içinde alınan nakit parayı ve bunun nasıl kullanıldığını gösterdiği için nakit akış tablosuyla özellikle ilgilenebilir. Kaynak sağlayıcılar, kuruluşa sağlanan nakdin kaynak sağlayıcının amaçladığı şekilde kullanılıp kullanılmadığını belirlemek için nakit akış tablosundan faydalanabilir. Bu tablo, kaynak sağlayıcıların ihtiyaçlarını karşılamak için hazırlanan ek çizelgeler veya raporlar için temel oluşturabilir. Nakit Akış Tablosu'nda nakit ve nakit benzerlerindeki giriş ve çıkışlar; esas faaliyetler, yatırım faaliyetleri ve finansman faaliyetleri itibarıyla ayrı olarak gösterilir.

1.80 Nakit Akış Tablosu, kuruluşun münferit veya konsolide finansal tablo sunmasına bağlı olarak bu Standart ekinde yer verilen örneklere uygun olarak sunulur. Örneklerde yer alan biçimsel yapıya uygun olmak şartıyla kuruluşların Nakit Akış Tablolarını istedikleri ayrıntıda sunmaları mümkündür.

1.81 Nakit, kuruluştaki nakit ile vadesiz mevduatı ifade eder.

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

1.83 Bankalar nezdindeki kredili cari mevduat hesabı borçlanmaya benzediğinden genellikle "finansman faaliyeti" olarak nitelendirilir. Ancak talep üzerine geri ödenebilecek olmaları ve kuruluşun nakit yönetiminin ayrılmaz bir parçasını oluşturmaları durumunda, söz konusu cari hesaplar nakit ve nakit benzerlerinin bir bileşeni olarak değerlendirilir.

1.84 Nakit ve nakit benzerlerinin kuruluşa giriş ve çıkışları nakit akışlarını oluşturur. Ancak nakit ve nakit benzerleri arasındaki hareketler nakit akışı olarak nitelendirilmez.

1.85 Nakit Akış Tablosu'nda, döneme ilişkin nakit akışları esas faaliyetlerden, yatırım faaliyetlerinden ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları şeklinde sınıflandırılarak sunulur.

1.86 Esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışları, bir kuruluşun devam eden ana hizmet sunum faaliyetlerinden kaynaklanan tüm nakit girişlerini ve ödemelerini içerir ve gelir veya gider fazlasının belirlenmesine dâhil olan diğer olay ve koşullardan kaynaklanır. Esas faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarına örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:

a) Katkı gelirlerinden elde edilen nakit gelirler (kullanımı maddi duran varlıkların, maddi olmayan duran varlıkların ve diğer uzun vadeli varlıkların satın alınması veya inşa edilmesiyle sınırlı olan katkılar hariç),
b) Hizmet sunumundan ve mal satışından elde edilen nakit gelirler,
c) Aracılık sıfatıyla alınan katkılardan nakit gelirler,
d) Telif hakları, ücretler, komisyonlar ve diğer gelirlerden elde edilen nakit gelirler,
e) Hibe verme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit ödemeler,
f) Aracılara yapılan nakit ödemeler,
g) Mal ve hizmetler için tedarikçilere yapılan nakit ödemeler,
h) Çalışanlara ve çalışanlar adına yapılan nakit ödemeler,
i) Finansman ve yatırım faaliyetleri ile özel olarak tanımlanamayan nakit vergi ödemeleri veya gelir vergisi iadeleri,
j) Özellikle yeniden satış için edinilen stoklara benzeyen, alım satım veya faaliyet amacıyla elde tutulan yatırımlardan, kredilerden ve diğer sözleşmelerden elde edilen nakit tahsilatlar ve ödemeler,
k) Kuruluşun esas amacının bu tür işlemler olduğu durumlarda, diğer taraflara yapılan avans ve kredilerden elde edilen nakit tahsilatlar ve ödemeler.

1.87 Bir maddi duran varlık kaleminin satışı gibi bazı işlemler, gelir veya gider fazlasına dâhil edilen bir kazanç veya zarara yol açabilir. Ancak bu tür işlemlerle ilgili nakit akışları, yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarıdır.

1.88 Esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışları, doğrudan ya da dolaylı yöntemden biri kullanılarak sunulur.

Doğrudan Yöntem

1.89 Doğrudan yöntemde gayrisafi nakit girişleri ve gayrisafi nakit çıkışları ana gruplar hâlinde sınıflandırılarak ayrı olarak sunulur.

1.90 Doğrudan yöntemde esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit girişleri; katkı gelirlerinden, aracılık sıfatıyla alınan katkılardan, hizmet sunumundan ve mal satışlarından, diğer esas faaliyetlerden sağlanan nakit girişleri ve benzeri şekilde gruplandırılarak gösterilebilir. Bu tür nakit girişlerinin hesaplanmasında ilgili esas faaliyetlerden sağlanan safi hasılat tutarına bu faaliyetlerden kaynaklanan alacaklardaki azalışlar eklenir, artışlar ise bu tutardan indirilir.

1.91 Doğrudan yöntemde esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit çıkışları ise hibe verme faaliyetlerine, aracılara yapılan ödemelere, satılan mal maliyetlerine, hizmet maliyetlerine, diğer esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit çıkışları ve benzeri şekilde gruplandırılarak gösterilebilir. Bu tür nakit çıkışlarının hesaplanmasında ise satışların maliyeti ve ilgili diğer kalemlerden hareket edilebilir. Bu kalemlere ilişkin tutarlara stoklardaki artışların, alımlardan kaynaklanan borçlardaki azalışların eklenmesi; bu tutarlardan amortisman giderleri ve tahakkuk etmiş ancak ödenmemiş giderler gibi nakit çıkışı gerektirmeyen giderlerin, alımlardan kaynaklanan borçlardaki artışların, stoklardaki azalışların indirilmesi gerekir.

Dolaylı Yöntem

1.92 Dolaylı yöntemde, esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışlarının gösterimine gelir fazlasından, diğer bir ifadeyle Dönem Gelir veya Gider Fazlası kaleminden başlanır. Ardından, Dönem Gelir veya Gider Fazlası kalemi aşağıdaki unsurların etkilerine göre düzeltilir:

a) Nakit akışı yaratmayan kalemler (amortismanlar, karşılıklar, tahakkuk etmiş ancak henüz nakit olarak tahsil edilmemiş gelirler ile ödenmemiş giderler, kur farklarından kaynaklanan gerçekleşmemiş kazanç veya kayıplar, iştiraklerin dağıtılmamış kârlarından kuruluşa düşen paylar, ayni katkılar, muhasebeleştirilen gönüllü hizmetler gibi),

b) Stoklarda ve esas faaliyetlere ilişkin alacak ve borçlarda dönem içerisinde meydana gelen değişiklikler,

c) Yatırım veya finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışı oluşturan kalemler.

Yöntemler Arasında Geçiş

1.93 *"Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar"* bölümünün 1.29 paragrafına uygun bir şekilde esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışlarının sunumunda yöntem değişikliğine gidildiğinde söz konusu bölümün 1.30 ve 1.31 paragrafları uygulanarak gerekli açıklamalar yapılır.

Yatırım ve Finansman Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışları

1.94 Yatırım faaliyetleri, uzun vadeli varlıkların ve nakit benzerlerine dâhil edilmeyen diğer yatırımların edinimi ve elden çıkarılmasıdır. Yalnızca Finansal Durum Tablosu'nda bir varlığın kayda alınmasına neden olan harcamalar yatırım faaliyetinden kaynaklanan nakit çıkışı olarak sınıflandırılabilir. Yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarına örnekler aşağıda verilmiştir:

a) Maddi duran varlıkları (kendi inşa ettiği maddi duran varlık, tesis ve ekipman dâhil), maddi olmayan duran varlıkları ve diğer uzun vadeli varlıkları elde etmek için yapılan nakit ödemeler,

b) Maddi duran varlıkların, maddi olmayan duran varlıkların ve diğer uzun vadeli varlıkların satın alınması veya inşa edilmesi ile sınırlı olan katkı yoluyla elde edilen nakit gelirler,

c) Maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar ve diğer uzun vadeli varlıkların satışından elde edilen nakit gelirler,

d) Diğer işletmelerin/kuruluşların özkaynak veya borçlanma araçlarını ve müştereken kontrol edilen işletmelerdeki/kuruluşlardaki payları elde etmek için yapılan nakit ödemeler (nakit eşdeğeri olarak sınıflandırılan veya alım satım ya da faaliyetler için elde tutulan araçlar için yapılan ödemeler hariç),

e) Diğer işletmelerin/kuruluşların özkaynak veya borçlanma araçlarının ve müştereken kontrol edilen işletmelerdeki/kuruluşlardaki payların satışından elde edilen nakit tahsilatlar (nakit eş değeri olarak sınıflandırılan veya alım satım ya da faaliyetler için elde tutulan araçlara ilişkin tahsilatlar hariç),

f) Diğer taraflara verilen nakit avanslar ve krediler (kuruluşun esas amacının bu tür işlemler olmadığı durumlarda),

g) Diğer taraflara yapılan avansların ve kredilerin geri ödemesinden elde edilen nakit gelirler (kuruluşun esas amacının bu tür işlemler olmadığı durumlarda),

h) Sözleşmelerin alım satım amacıyla elde tutulduğu veya ödemelerin finansman faaliyetleri olarak sınıflandırıldığı durumlar hariç olmak üzere vadeli işlem sözleşmeleri, forward sözleşmeleri, opsiyon sözleşmeleri ve takas sözleşmeleri için nakit ödemeler,

i) Sözleşmelerin alım satım veya alım satım amacıyla elde tutulduğu veya gelirlerin finansman faaliyetleri olarak sınıflandırıldığı durumlar hariç olmak üzere vadeli işlem sözleşmelerinden, forward sözleşmelerinden, opsiyon sözleşmelerinden ve takas sözleşmelerinden elde edilen nakit tahsilatlar.

1.95 Finansman faaliyetleri, kuruluşun -varsa- özkaynaklarının ve yükümlülüklerinin tutarında ve içeriğinde değişikliğe neden olan faaliyetlerdir. Finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarına örnekler aşağıda verilmiştir:

a) Tahvil, kredi, senet, bono, ipotek ve diğer kısa vadeli veya uzun vadeli borçlanmalardan elde edilen nakit girişleri,

b) Ödünç alınan tutarların nakit geri ödemeleri,

c) Bir finansal kiralama ile ilgili ödenmemiş borcun azaltılması için kiracı tarafından yapılan nakit ödemeler,

d) -Varsa- özkaynak talep hakkı sahiplerinden bu hakları kapsamında alınan nakitler veya özkaynak talep hakkı sahiplerine yapılan nakit ödemeler.

1.96 Yatırım ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan gayrisafi nakit giriş ve çıkışları ana gruplar hâlinde sınıflandırılarak ayrı olarak sunulur.

1.97 Kuruluşun varlık ve kaynaklarını etkilemesine rağmen nakit veya nakit benzeri kullanımını gerektirmeyen yatırım ve finansman işlemleri Nakit Akış Tablosu'nda yer almaz. Nakit akışı yaratmayan bu tür işlemlere aşağıdakiler örnek olarak verilebilir:

a) Varlıkların vadeli olarak ya da finansal kiralama yoluyla edinilmesi,

b) Ayni katkı niteliğinde varlıkların alınması.

Yabancı Para Cinsinden İşlemlere İlişkin Nakit Akışları

1.98 Yabancı para cinsinden işlemlerden kaynaklanan nakit akışları, nakit akışının gerçekleştiği tarihteki döviz kuru kullanılarak kuruluşun ağırlıkla kullandığı para birimine çevrilmesi suretiyle bulunan tutar üzerinden gösterilir.

1.99 Uygulama kolaylığı açısından çevrim işlemlerinde nakit akışlarının gerçekleştiği tarihteki döviz kurlarına yakın bir kur (örneğin haftalık veya aylık ortalama kur) kullanılabilir. Ancak döviz kurlarında önemli dalgalanmaların olduğu dönemlerde ortalama kur kullanılamaz.

1.100 Döviz kurlarındaki değişimler nedeniyle değerlemeden ortaya çıkan kazanç ve kayıp tutarları, nakit hareketine neden olmadığından nakit akışı olarak nitelendirilmez. Ancak nakit ve nakit benzerlerinin dönem başı ve dönem sonu mutabakatını sağlamak amacıyla döviz kurundaki değişimlerin yabancı para cinsinden elde tutulan veya yabancı para cinsinden ödenecek veya tahsil edilecek nakit ve nakit benzerleri üzerindeki etkisinin Nakit Akış Tablosu'nda sunulması gerekir. Bu amaçla nakit ve nakit benzerleri dönem sonu kuru üzerinden yeniden ölçülür. Bu şekilde tespit edilen değerlemeden doğan kazanç veya kayıp tutarları, Nakit Akış Tablosu'nda, esas faaliyetlerden, yatırım faaliyetlerinden ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarından ayrı olarak "Kur Farklarının Nakit ve Nakit Benzerleri Üzerindeki Etkisi" kaleminde gösterilir.

Faiz ve Özkaynak Dağıtımları

1.101 Nakit Akış Tablosu'nda alınan faizler, ödenen faizler, -varsa- alınan özkaynak dağıtımları ve -varsa- özkaynak talep hakkı sahiplerine yapılan dağıtımlarından kaynaklanan nakit akışları ayrı bir şekilde gösterilir. Bu kalemlerin her biri dönemler itibarıyla tutarlı bir şekilde esas faaliyetlerden, yatırım faaliyetlerinden veya finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları olarak sınıflandırılır.

1.102 Alınan faizler, ödenen faizler, -varsa- alınan özkaynak dağıtımları ve -varsa- özkaynak talep hakkı sahiplerine yapılan dağıtımlar esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışı olarak sınıflandırılabilir. Alternatif olarak, alınan faizler ve -varsa- alınan özkaynak dağıtımları yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışı olarak, ödenen faizler ve -varsa- özkaynak talep hakkı sahiplerine yapılan dağıtımlar finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışı olarak gösterilebilir.

Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

1.103 Gelir üzerinden alınan vergilerle ilgili nakit akışları, açık olarak finansman ve yatırım faaliyetleriyle ilişkili olmadıkları takdirde esas faaliyetlerden nakit akışı olarak sınıflandırılır. Gelir üzerinden alınan vergilere ilişkin nakit akışları Nakit Akış Tablosu'ndaki "vergi ödemeleri/iadeleri" kaleminde sunulur.

Bağlı Ortaklıklar, İktisadi İşletmeler, İştirakler ve Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar

1.104 Bağlı ortaklıklar, iktisadi işletmeler, iştirakler veya müşterek girişimler maliyet yöntemine ya da özkaynak yöntemine göre kayda alındıklarında kuruluş sadece yapılan yatırımlar ya da elden çıkarmalar nedeniyle ortaya çıkan nakit akışlarını ve kendisiyle bu yatırımlar arasında gerçekleşen işlemler (kâr payı tahsilatları, avans ödemeleri gibi) nedeniyle ortaya çıkan nakit akışlarını sunar.

1.105 Bağlı ortaklık, iktisadi işletme, iştirak ve müşterek girişim yatırımlarının elde edilmesi, bu yatırımların ilave paylarının alınması, bu yatırımlardaki payların kısmen veya tamamen elden çıkarılması sonucu ortaya çıkan nakit akışları; yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları olarak sınıflandırılır.

1.106 Bağlı ortaklıktaki, iktisadi işletmelerdeki, iştiraklerdeki ve müşterek girişimlerdeki yatırımların elde edilmesi, bu yatırımların ilave paylarının alınması, bu yatırımlardaki payların kısmen veya tamamen elden çıkarılması sonucu ortaya çıkan nakit akışları Nakit Akış Tablosu'nda ayrı olarak gösterilir.

1.107 Yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarının bileşenleri; sermaye varlıklarının satın alınmasını, yatırımların satın alınmasını ve sermaye varlıkları ve yatırımlar gibi ana varlık kategorilerinin elden çıkarılmasından elde edilen gelirleri içerir.

1.108 Finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarının bileşenleri, sermaye varlıklarının edinilmesi amacıyla sınırlandırılan nakit katkıları ve bağış için katkıda bulunulan nakitleri içerir. Borcun üstlenilmesi ve geri ödenmesine ilişkin nakit girişleri ve ödemeleri de finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarının bileşenleri olarak sunulacaktır.

Şube ve Temsilcilikler

1.109 Kuruluş yönetim yapısının faaliyetlerini kolaylaştırmak için işleve, yere veya diğer faktörlere göre şubeler veya temsilcilikler sistemi aracılığıyla çalışabilir. Bu şubeler veya temsilcilikler; üye gruplarını veya farklı lokasyonlardaki ofisleri kapsayabilir, ulusal veya uluslararası düzeyde faaliyet gösterebilir. Şubeler veya temsilciliklerin kendi amaçları için ayrı banka hesapları bulunabilir. Ancak şube veya temsilcilikler kuruluşun ayrılmaz parçası olduğundan şubenin veya temsilciliğin faaliyetleri, kuruluşun genel amaçlı finansal raporlarına dâhil edilir.

1.110 Bir şube veya temsilcilik, yasal veya diğer düzenleyici gerekliliklerin bir sonucu olarak ayrı bir genel amaçlı finansal rapor hazırlayabilir (örneğin kuruluşun farklı mevzuatlara tabi şubeleri veya temsilcilikleri olması ve bu mevzuatlardan biri veya daha fazlasının şubenin veya temsilciliğin ayrı genel amaçlı finansal raporlar sunmasını gerektirmesi). Bu durum, şube veya temsilciliğin kuruluşun genel amaçlı finansal raporlamasının dışına çıkmasına gerekçe oluşturmaz.

1.111 Bazı istisnai durumlarda şube veya temsilcilikler kuruluştan ayrı bağımsız bir yapı gibi hareket edebilir. Böyle durumlarda söz konusu şube veya temsilciliğin kuruluştan ayrı bir yapı olup olmadığı değerlendirilir.

1.112 Bir işlevsel yapının ayrı bir kâr amacı gütmeyen bir kuruluş değil, kuruluşun bir şubesi veya temsilciliği olduğuna ilişkin göstergeler şunlardır:

- Ayrı bir yasal yapı değildir.
- Ayrı genel amaçlı finansal rapor sunmak zorunda değildir.
- Şubesi veya temsilciliği olduğu kuruluşun adını başlığında, antetli kağıtlarında, web sitesinde veya tanıtımının bir parçası olarak kullanır.
- Yalnızca şubesi veya temsilciliği olduğu kuruluş için katkı toplar.
- Kamuya kendisini şubesi veya temsilciliği olduğu kuruluşun yerel veya başka bir temsilcisi olarak sunar.
- Şubesi veya temsilciliği olduğu kuruluştan finansal ve idari destek, talimat ve tavsiye alır.

1.113 Bu göstergelerin dikkate alınması muhakeme gerektirecektir. Göstergelerden yalnızca birinin var olması, bir kuruluşun şube veya temsilcilik tanımına uyduğu anlamına gelmeyebilir ancak başka bir göstergeyle birlikte kullanıldığında, kuruluşun bunun bir şube veya temsilcilik olduğuna karar vermesine yol açabilir.

1.114 Bir şubenin veya temsilciliğin tüm işlemleri, genel amaçlı finansal raporlarında brüt olarak muhasebeleştirilir. Bu Standart'ın başka bir bölümünde böyle bir mahsuplaşmaya izin verilmedikçe kendi ayrı genel amaçlı finansal raporunda diğer işlemlerle netleştirilmez. Bir kuruluşun birden çok şube veya temsilciliğinin bulunması durumunda, herhangi bir şube veya temsilcilikler arası işlem, kuruluşun finansal tablolarında netleştirilir.

BÖLÜM 2
FAALİYET RAPORU

2.1 Faaliyet raporunun genel amacı finansal tabloları tamamlayıcı nitelikteki bilgiler ile kuruluş yönetimini değerlendirmede faydalı olacak nitelikteki bilgileri kamuya açıklayarak paydaşlara yönelik hesap verebilirliği sağlamaktır.

2.2 Kuruluş faaliyet raporunda kurulma amacını ve bu amaç doğrultusunda yürüttüğü faaliyetleri ve elde edilen başarılar ile ulaşılan sonuçları gerçeğe uygun bir biçimde sunar.

2.3 Faaliyet raporu, finansal tablo kullanıcılarının ve diğer paydaşların karar almaları için faydalı olan kuruluşun genel ve performans bilgilerini içerir. Bununla birlikte faaliyet raporu kuruluşun tabi olduğu yasal mevzuat uyarınca gerekli kılınan diğer bilgileri de içerir.

2.4 Kuruluş faaliyet raporunda kuruluşun genel ve performans bilgilerini sunarken "*Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar"* bölümünde yer alan faydalı bilginin niteliksel özelliklerine uygun olarak açıklama yapar.

2.5 Faaliyet raporunda sunulan bilgiler raporlama dönemi kuruluş performansı ve finansal tabloları hakkında objektif bir görüş ve değerlendirme sağlar.

2.6 Faaliyet raporu finansal tablo kullanıcıları tarafından verilen kararları etkileyebilecek nitelikteki önemli tüm bilgileri içerir. İstisnai olarak bazı bilgilerin faaliyet raporunda verilmesi kuruluşun misyonunu yerine getirme kabiliyetine zarar verebilir. Böyle bir durumda niteliği gereği hassas olan bu bilgilere (örneğin bir kadın sığınma evine sahip kuruluşun sığınma evinin adresi vb.) faaliyet raporunda yer verilmemesi uygun olabilir. Bu istisna kullanıldığında kuruluşun hassas bilgi istisnasının uygulandığını, bu istisnanın uygulanma sebebini ve raporun kalan kısımlarının bu Standart hükümlerine uygun olarak hazırlandığını açıklaması gerekecektir.

2.7 Kuruluş, faaliyet raporunu asgari olarak aşağıdaki beş temel başlık altında sunar:

a) Kuruluş hakkında genel bilgiler,
b) Performansa ilişkin bilgiler,
c) Finansal hedefler ve stratejiler,
d) Kuruluşun finansal tablolarının analizi,
e) Riskler ve belirsizlikler.

2.8 Kuruluşun finansal durum ve finansal performansının bir bütün olarak anlaşılabilirliğini sağlamak için finansal tabloları faaliyet raporu ekinde sunulur.

Kuruluş Hakkında Genel Bilgiler

2.9 Faaliyet raporunda raporlayan kuruluşa ait aşağıdaki bilgilere yer verilir:

a) Unvanı,
b) Sicil numarası,
c) Merkez adresi ile iletişim bilgileri,
d) Organizasyon şeması,
e) -Varsa- Şube veya temsilcilikleri,
f) -Varsa- İktisadi işletmelerinin unvanları, yöneticileri, faaliyet alanları vb. yönetimi ile ilgili hususları hakkında açıklayıcı bilgileri,
g) -Varsa- Bağlı ortaklıkları ve iştiraklerinin unvanları, ortaklık yapısı vb. hakkında bilgiler,
h) -Varsa- Kuruluşun sahip olduğu kurum veya kuruluşlar (örneğin kuruluşa ait üniversiteler, sosyal tesisler vb.),
i) -Varsa- Kuruluşun başka herhangi bir kuruluşla ilişkisi (örneğin bir ortak gruba bağlılık, uluslararası ağa dâhil olma),
j) Vergi muafiyetinin bulunup bulunmadığı,
k) Raporlama dönemi ile faaliyet raporunun yönetim organı tarafından onaylandığı tarihte bulunan kuruluş yöneticilerinin adları ve unvanları,
l) Kuruluşun amaçlarını içeren ve yönetimini düzenleyen temel belgeler hakkında bilgiler,
m) Kuruluş yöneticilerinin görevlendirilmesine ilişkin usule yönelik bir açıklama (-varsa- kuruluşun yöneticilerini atama yetkisine sahip herhangi bir dış organın adını da içerecek şekilde),
n) -Varsa- Kuruluşa üyelik süreci,
o) -Varsa- Kuruluş tarafından yayımlanan yazılı ve görsel yayınlara ilişkin bilgiler.

Performansa İlişkin Bilgiler

2.10 Kuruluş bu başlıkta; amaçlarını gerçekleştirmeye yönelik ulaşmak istediği performans hedeflerinin neler olduğunu, yapmış olduğu faaliyetleri ve bu dönemdeki başarılarının kuruluşun raporlama dönemi için belirlediği amaç ve hedefleri ne ölçüde karşıladığını ortaya koyar.

2.11 Kuruluş finansal tablo kullanıcılarına raporlama dönemi için kuruluşun performansını değerlendirmesini sağlayan performans ölçüm ve açıklamalarını sunar.

2.12 Kuruluş performans değerlendirmesinde;

a) Sayısal bir ölçüm sağlayan niceliksel ölçütleri,

b) Sayısal bir ölçüm sağlamayan niteliksel ölçütleri,

c) Sayısal bir ölçüm sağlamayan niteliksel açıklamaları

kullanır.

2.13 Kuruluş performans değerlendirilmesinde kullanılan ölçüt veya açıklamaları, aşağıda belirtilen faaliyet türleri bazında sınıflandırılarak ayrıca açıklar:

a) Kültür ve spor,

b) Eğitim ve araştırma,

c) Sağlık hizmetleri,

d) Sosyal hizmetler,

e) Çevre ve doğal hayatın korunması,

f) Kalkınma ve konut,

g) Bireysel özgürlükler ve insan hakları,

h) Hizmet amacıyla kaynak yaratma ve gönüllülüğün teşvik edilmesi,

i) Uluslararası faaliyetler,

j) Dinî hizmetlerin geliştirilmesine yönelik hizmet faaliyetleri,

k) Mesleki dayanışma vb.

2.14 Performans değerlendirmeleri kuruluşun üstlendiği faaliyetlerin ne ölçüde gerçekleştirildiğini ve raporlama dönemindeki başarıların, kuruluşun raporlama dönemi için belirlediği amaç ve hedefleri ne ölçüde karşıladığını ortaya koyar.

2.15 Yapılan değerlendirmeler, destekleyici kanıtlarla birlikte başarılar ve başarısızlıklar hakkında objektif bir görüş ve belirlenen hedeflere yönelik ulaşılan sonuçlara ilişkin tarafsız bir bakış açısı sağlar.

2.16 Kuruluş, bir faaliyet türünün altında birden fazla faaliyet/proje olması durumunda cari yılda gerçekleşen önemli her bir faaliyet/proje için;

a) projenin adını,

b) ortak bir girişimle (farklı kuruluş katkısıyla vs.) yapılıyorsa bu durum ve ortaklara ilişkin bilgileri,

c) çalışmanın yapıldığı yeri,

d) finansal verilerini,

e) katkıda bulunan ücretli personel veya gönüllülerin sayısını,

f) planlanan proje henüz tamamlanmamış ise tamamlanan kısımlarına ilişkin veriler ile tamamlanma yüzdesini

içerecek şekilde açıklama yapar.

2.17 Kuruluş, kaynaklarının kullanımı belirli bölgelerde yoğunlaşıyorsa (örneğin gelirlerinin %20'den fazlasının belirli bir bölgede hibe olarak verilmesi), söz konusu bölgesel kullanımlara ilişkin bilgileri açıklar.

2.18 Kuruluş, gelirlerinin önemli bir kısmının (örneğin gelirlerinin %20'den fazlasının) belirli gerçek veya tüzel kişiden temin edilmesi hâlinde söz konusu hususa ilişkin bilgileri açıklar.

2.19 Kuruluş, yapılan hibe giderlerini gerçek kişilere ve kurum veya kuruluşlara (kurumsal) yapılan hibe giderleri olarak ayrıştırarak hibe verme faaliyetlerine tahsis edilen tutarlarla birlikte sunar. Kurumsal hibelerde açıklanan bilgiler, finansal tablo kullanıcısının desteklenen kurumların türünü ve kapsamını takdir edebilmesi için hibe alıcısı/alıcıları hakkında bilgi sağlar.

2.20 Gerçek kişilere yapılan hibe, onu alan bireyin doğrudan yararına yapılan hibedir (örneğin gıda yardımı veya eğitim bursu). Kuruluşların hibe alıcısının ilişkili bir taraf olduğu durumlar hariç bireysel hibelerin alıcılarını açıklaması gerekmez.

2.21 Diğer tüm hibeler kurumsal olarak değerlendirilir. Örneğin üniversitede araştırma yapan bir bireye araştırma projesini yürütmesi için verilen hibe, araştırmayı üstlenen bireye verilen hibe olarak değil, bireyin bağlı olduğu kuruma verilen hibe olarak değerlendirilir.

2.22 Kuruluş finansal tablolarında muhasebeleştirmediği gönüllüler tarafından verilen hizmetlere ilişkin olarak nitel ve nicel açıklamalar yapar.

Finansal Hedef ve Stratejiler

2.23 Kuruluş, kullanıcıların kuruluşun finansal önceliklerini, bunlara ulaşmak için ihtiyaç duyduğu kaynakları ve bunların performans hedefleriyle nasıl ilişkili olduğunu anlayabilmeleri için finansal hedefler ve stratejiler hakkında yeterli bilgi sağlar. Kâr amacı gütmeyen kuruluşların yatırımcılara finansal getiri sağlamaktan ziyade öncelikle sosyal fayda sağlamak için var olduğu göz önüne alındığında finansal hedefler ve stratejiler genellikle kuruluşların performans hedeflerinden türetilir.

2.24 Kuruluş amaçlarına ulaşmak için yönetmesi gereken kaynakları belirleyerek bu amaç ve stratejilerin kuruluşun performans hedeflerine ulaşılmasını nasıl desteklediğini, önceki dönem veya dönemlerden hedeflerinde ve stratejilerinde önemli değişiklikleri ve bunun performans hedeflerine ulaşılması üzerindeki etkisini açıklar.

2.25 Finansal tablo kullanıcıları sunulan faydalı bilgiler neticesinde muhakemesini kullanır.

Kuruluşun Finansal Tablolarının Analizi

2.26 Faaliyet raporu kuruluşun raporlama dönemindeki finansal durumunun bir analizini sunar. Bu analiz hem cari hem de gelecek dönemde performans hedeflerine ulaşılmasına odaklanır.

2.27 Kuruluş, raporun onaylandığı tarihte, kuruluşun sürekliliğinin devamına ilişkin belirsizlikler varsa bu belirsizliklerin niteliğini açıklar.

2.28 Kuruluş faaliyet raporunda raporlama döneminde kuruluşun finansal performansını ve finansal durumunu etkileyen önemli olaylar hakkında değerlendirme yapar. Rapor özellikle şunları açıklar:

a) Önemli olayların finansal etkisi,

b) Kuruluşun önemli finansal yatırımları olduğu durumlarda, yatırım politikası ve belirlediği hedefler,

c) İleriye dönük finansal durumu veya performansını etkilemesi muhtemel tüm faktörler.

2.29 Kuruluş faaliyet raporunda elinde bulunan finansal kaynaklarla ilgili aşağıdaki bilgileri açıklar:

a) Raporlama döneminin sonunda kısıtlı olan ve kuruluşun genel amaçları için kullanılamayan kaynaklarının tutarı,

b) Raporlama döneminin sonunda finansal durum tablosunda gösterilen ertelenmiş gelirlerine ilişkin bilgiler,

c) Raporlama dönemi sonunda belirlenmiş veya başka bir şekilde taahhüt edilmiş olan önemli hibe tutarları,

d) Raporlama döneminin sonunda belirlenen veya başka bir şekilde taahhüt edilen herhangi bir önemli hibe tutarının olası harcama zamanlaması.

2.30 Kuruluş, önemli ölçüde gider fazlası veren faaliyetleri/projeleri ile bağlı ortaklığını, iktisadi işletmesini veya iştirakini ve gider fazlasına neden olan koşulları ile bu açığı gidermek için hangi adımların atıldığını/atılacağını açıklar.

Riskler ve Belirsizlikler

2.31 Kuruluş, performans hedeflerine ulaşılmasını ve finansal durumunu, gelir ve giderlerini, net varlıklarını ve nakit akışlarını etkileyen başlıca riskleri ve belirsizlikleri faaliyet raporunda açıklar. Bu açıklama aşağıdakileri içerir:

a) Bu risklerin ve belirsizliklerin kuruluşun performans hedefleri, finansal hedefleri ve stratejileri ile nasıl ilişkili olduğu,

b) Son raporlama tarihinden bu yana bu risk ve belirsizliklerdeki değişiklikleri,

c) Kuruluşun riskleri ve belirsizlikleri nasıl yönettiği.

2.32 Bu açıklama, kullanıcıların söz konusu risklerin ve belirsizliklerin kuruluşun performans hedeflerine ve finansal durumuna, gelir ve giderlerine, net varlıklarına ve nakit akışlarına ve ayrıca beklenen uzun vadeli sonuçlara ulaşması üzerindeki etkisini değerlendirmesine yardımcı olur.

BÖLÜM 3
MUHASEBE POLİTİKALARI, TAHMİNLER VE HATALAR

3.1 Bu bölümde, muhasebe politikalarının seçimi, uygulanması ve değiştirilmesi ile muhasebe tahminlerindeki değişikliklere ve hataların düzeltilmesine ilişkin hükümler düzenlenmektedir.

Muhasebe Politikalarının Seçimi ve Uygulanması

3.2 Muhasebe politikaları, finansal tabloların hazırlanması ve sunulmasında kuruluşlar tarafından kullanılan belirli ilkeler, esaslar, gelenekler, kurallar ve uygulamaları ifade eder. Muhasebe politikalarına örnek olarak; finansal tablo kalemlerinin ölçüm ve sınıflandırma esasları verilebilir.

3.3 Bu Standart'ta herhangi bir işlem veya olay için belirlenmiş bir muhasebe politikası varsa bu muhasebe politikası uygulanır. İlgili işlem veya olay için uygulanabilecek muhasebe politikaları arasında seçimlik hak tanınmış olması durumunda (maddi duran varlıkların maliyet bedeli veya yeniden değerlenmiş tutarı üzerinden ölçülmesine izin verilmesi gibi), kuruluş "*Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar"* bölümünde düzenlenen faydalı finansal bilginin özelliklerini dikkate alarak gerçeğe uygun sunum sağlamak amacıyla kendi şartlarına en uygun muhasebe politikasını seçer.

3.4 Bu Standart, herhangi bir işlem veya olaya uygulanacak bir muhasebe politikası öngörmemişse kuruluş söz konusu işlem ve olaya uygulanacak muhasebe politikasını kendi takdirini kullanarak belirler. Bu durumda kuruluş, *"Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar"* bölümünde düzenlenen faydalı finansal bilginin özelliklerini taşıyan bilgiler sağlayan ve kendi şartlarına en uygun olan muhasebe politikasını belirler.

3.5 Kuruluş, 3.4 paragrafına göre kendi takdirini kullanarak muhasebe politikası belirlerken sırasıyla aşağıdaki kaynakların uygulanabilirliğini dikkate alır:

a) Benzer veya ilişkili konularla ilgili bu Standart'ta yer alan hükümler,

b) *"Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar"* bölümündeki varlık, yükümlülük, gelir ve giderlere ilişkin tanımlar, kayda alma ölçütleri ve ölçüm esasları,

c) BOBİ FRS[1]'de yer alan benzer veya ilişkili konularla ilgili hükümler.

3.6 Kuruluş, 3.4 paragrafına göre kendi takdirini kullanarak muhasebe politikası belirlerken ayrıca benzer ve ilişkili konularda TFRS[2]'de yer alan hükümleri dikkat alabilir.

3.7 Kuruluşun benzer işlem ve olaylar için seçtiği ve uyguladığı muhasebe politikaları tutarlı olmalıdır. Uygulanan muhasebe politikalarının dönemler itibarıyla da tutarlılık arz etmesi gerekir.

Muhasebe Politikalarındaki Değişiklikler

3.8 Kuruluşlar, finansal tablolarda gerçeğe uygun bir sunumun sağlanması amacıyla uyguladıkları muhasebe politikalarının kendi şartları açısından en uygun politikalar olup olmadığını düzenli bir şekilde gözden geçirir. Finansal tabloların, işlem ve olayların kuruluşun finansal durumu veya faaliyet sonuçları üzerindeki etkisi hakkında gerçeğe ve ihtiyaca daha uygun bilgi sağlayacak olması durumunda, kuruluşlar politika değişikliğine gitmelidir. Ancak yeni bir politikanın mevcut politikadan daha uygun olup olmadığı değerlendirilirken tutarlılık ve karşılaştırılabilirlik hususları da ön planda tutulmalıdır. Muhasebe politikasında bir değişikliğe gidilmesi durumunda politika değişikliği geriye dönük olarak uygulanır.

3.9 Ancak muhasebe politikası değişikliğine gidilmesi sonucu maliyet yöntemi kullanılarak ölçülen bir maddi duran varlık sınıfının, yeniden değerlenmiş tutarı üzerinden ölçülmeye başlanacak olması durumunda bu politika değişikliği geriye dönük olarak uygulanmaz. Bu durumda, politika değişikliğine gidildiği tarihten itibaren ilgili maddi duran varlıklara yeniden değerlenmiş tutarı üzerinden ölçülmeye başlanır.

3.10 Bu Standart'ta bir değişiklik yapılması nedeniyle zorunlu olarak muhasebe politikasında bir değişikliğe gidilmesi gerekebilir.

---

[1] BOBİ FRS; Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından, Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı adıyla yayımlanan standardı ifade eder.

[2] TFRS; Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından, Türkiye Muhasebe Standardı, Türkiye Finansal Raporlama Standardı, Türkiye Muhasebe Standardı Yorum ve Türkiye Finansal Raporlama Standardı Yorum adlarıyla yayımlanan standartları ifade eder.

Bu durumda politika değişikliğinin ne şekilde muhasebeleştirileceğine ilişkin hükümler mevcut ise bu hükümler uygulanır. Bu tür hükümlerin bulunmaması durumunda ise politika değişikliği geriye dönük olarak uygulanır.

Geriye Dönük Uygulama

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

3.12 Muhasebe politikasındaki değişikliğin dönem bazındaki veya birikimli etkisinin belirlenmesinin mümkün olmadığı durumlarda, geriye dönük uygulamanın istisnaları söz konusu olabilir.

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

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

Muhasebe Politikalarındaki Değişikliklerin Açıklanması

3.15 Muhasebe politikasında yapılan bir değişikliğin cari raporlama dönemi ya da geçmiş raporlama dönemleri üzerinde etkisinin bulunduğu durumlarda aşağıdakiler açıklanır:

a) Muhasebe politikasındaki değişikliğin niteliği,

b) Uygulanan yeni muhasebe politikasının gerçeğe ve ihtiyaca daha uygun bilgi sağlamasının nedeni,

c) Değişiklikten etkilenen her bir finansal tablo kaleminde aşağıdaki dönemler itibarıyla yapılan düzeltme tutarı (mümkün olduğu ölçüde):

i. Cari raporlama döneminde,

ii. Karşılaştırmalı olarak sunulan önceki raporlama dönemlerinin her birinde,

iii. Karşılaştırmalı olarak sunulan dönemden (veya dönemlerden) daha önceki raporlama dönemlerinde (toplam tutar).

ç) (c) bendinde yer alan tutarların belirlenemediği durumlarda, bunun nedeni.

Sonraki dönemlerde yayımlanacak finansal tablolarda bu açıklamaların tekrar edilmesi gerekmez.

Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler

3.16 Kuruluş faaliyetlerinin doğasında yer alan belirsizliklerin sonucu olarak birçok finansal tablo kaleminin değeri tam olarak ölçülemez ancak tahmin edilebilir. Tahminler en güncel ve güvenilir bilgilere dayanılarak yapılır. Örneğin stoklardaki değer düşüklüğünün, finansal varlıkların veya finansal yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerlerinin ve amortismana tabi varlıkların faydalı ömürlerinin belirlenmesinde muhasebe tahminleri kullanılır.

3.17 Muhasebe tahminlerindeki değişiklik, varlık veya yükümlülüklerin mevcut durumunun ve bunlarla ilişkili olarak beklenen faydaların ve mükellefiyetlerin değerlendirilmesi sonucu ilgili varlık veya yükümlülüğün defter değerinde veya varlığın dönemsel tüketiminde yapılan değişikliktir.

3.18 Tahminlerin dayandırıldığı şartlarda değişiklikler meydana gelmesi, yeni bir bilgi edinilmesi veya tecrübe kazanılması sonucunda tahminlerde değişikliğe gidilmesi gerekli olabilir. Yapısı gereği tahminlerde yapılan değişiklikler önceki raporlama dönemleriyle ilgili değildir ve bu nedenle hata düzeltmesi olarak nitelendirilemez.

3.19 Uygulanan ölçüm esasında yapılan bir değişiklik (örneğin maddi duran varlıkların yeniden değerlenmiş tutarı üzerinden ölçülürken maliyeti üzerinden ölçülmeye başlanması gibi) tahmin değişikliği değil, politika değişikliğidir. Muhasebe politikasındaki bir değişiklik ile muhasebe tahminindeki bir değişikliği ayırmanın zor olduğu hâllerde değişiklik, tahmin değişikliği olarak kabul edilir.

3.20 Muhasebe tahminlerinde yapılan değişikliğin etkileri, 3.21 paragrafında belirtilen durum hariç olmak üzere aşağıdaki dönemlerin gelir veya gider fazlasına dâhil edilerek ileriye yönelik olarak kayda alınır:

a) Sadece değişikliğin yapıldığı dönemi etkileyenler, değişikliğin yapıldığı dönemin gelir veya gider fazlasına dâhil edilir.

b) Değişikliğin yapıldığı dönemle birlikte gelecek dönemleri de etkileyecek olanlar hem değişikliğin yapıldığı dönemin hem de gelecek dönemlerin gelir veya gider fazlasına dâhil edilir.

3.21 Muhasebe tahminlerinde yapılan değişikliğin varlık ve yükümlülüklerde değişime yol açması veya net varlık kalemleriyle ilgili olması durumunda, söz konusu değişiklik, değişikliğin yapıldığı dönemde ilgili varlık, yükümlülük veya net varlık kalemlerinin defter değerlerinin düzeltilmesi suretiyle kayda alınır.

Muhasebe Tahminlerindeki Değişikliklerin Açıklanması

3.22 Muhasebe tahminlerinde yapılan değişikliğin niteliği ve söz konusu değişikliğin cari raporlama dönemine ilişkin varlıklar, yükümlülükler, gelir ve giderler üzerindeki etkileri açıklanır. Ayrıca muhasebe tahminlerinde yapılan değişikliğin gelecek dönem veya dönemler itibarıyla finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerine dipnotlarda yer verilir.

Hata

3.23 Hata, finansal tablo unsurlarının kayda alınmasında, ölçümünde, sunumunda veya açıklanmasında ortaya çıkar. Finansal tabloların, önemli bir hatayı ya da finansal durumun, faaliyet sonuçlarının veya nakit akışlarının belirli bir şekilde gösterilmesi amacıyla kasıtlı olarak yapılmış olan önemsiz bir hatayı içermesi durumunda söz konusu finansal tablolar bu Standart'la uyumlu olmaz.

3.24 Hatalar; matematiksel hataları, muhasebe politikalarının uygulanmasındaki hataları, bilgilerin gözden kaçırılması veya yanlış yorumlanmasını ve hileleri içerir.

3.25 Cari raporlama döneminde yapılan hatalar finansal tablolar onaylanmadan önce tespit edilirse cari raporlama döneminde düzeltilir. Ancak bazı durumlarda hatalar yapıldığı dönemde fark edilmeyebilir, bunlar geçmiş dönem hataları olarak nitelendirilir.

3.26 Geçmiş dönem hataları; hatanın yapıldığı döneme ait finansal tabloların yönetim organı tarafından yayımlanması için onaylandığı tarihte mevcut ve kullanılabilir olan, söz konusu finansal tabloların hazırlanması ve sunulması sırasında dikkate alınmış olması beklenen, güvenilir bilgilerin kullanılmaması veya yanlış kullanılması nedeniyle geçmiş dönem finansal tablolarında meydana gelen hatalardır.

3.27 Önemli geçmiş dönem hataları geriye dönük olarak düzeltilir. Dolayısıyla önemli geçmiş dönem hatalarının düzeltilmesi nedeniyle ortaya çıkan sonuçlar, hataların tespit edildiği cari raporlama döneminin gelir veya gider fazlasında gösterilemez.

Geriye Dönük Düzeltme

3.28 3.30'uncu paragraf hükümleri saklı kalmak kaydıyla kuruluş; önemli geçmiş dönem hatalarını, bu hatalar tespit edildikten sonra yayımlanması için onaylanan ilk finansal tablolarında geriye dönük olarak düzeltir.

3.29 Geriye dönük düzeltme; geçmiş dönem hataları hiç yapılmamış gibi finansal tablo kalemlerine ilişkin tutarların kayda alınmasında, ölçümünde ve açıklanmasında gerekli düzeltmelerin yapılmasıdır. Buna göre önemli bir geçmiş dönem hatasına ilişkin geriye dönük düzeltme aşağıdaki şekilde gerçekleştirilir:

a) Hatanın yapıldığı döneme veya dönemlere ait finansal tablolardaki karşılaştırmalı tutarlar düzeltilir veya

b) Hatanın, karşılaştırmalı olarak sunulan en erken dönemden daha önceki bir dönemde meydana geldiği durumda, sunulan en erken döneme ilişkin hatadan doğrudan veya dolaylı olarak etkilenen varlık, yükümlülük ve net varlık kalemlerinin açılış bakiyeleri düzeltilir.

3.30 Önemli bir geçmiş dönem hatasının dönem bazındaki veya birikimli etkisinin belirlenmesinin mümkün olmadığı durumlarda, geriye dönük düzeltmenin istisnaları söz konusu olabilir.

3.31 Hatanın, karşılaştırmalı olarak sunulan döneme (veya dönemlere) ait finansal tablolar üzerinde dönem bazında yarattığı etkinin belirlenmesinin mümkün olmadığı durumlarda, geriye dönük düzeltmenin mümkün olduğu en erken döneme (cari raporlama dönemi de olabilir) ilişkin varlık, yükümlülük ve net varlıkların açılış bakiyeleri düzeltilir.

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

Geçmiş Dönem Hatalarına İlişkin Açıklamalar

3.33 Geçmiş dönem hatalarına ilişkin aşağıdakiler açıklanır:

a) Geçmiş dönem hatalarının niteliği,

b) Cari ve karşılaştırmalı olarak sunulan her bir dönem için değişiklikten etkilenen her bir finansal tablo kaleminde yapılmış olan düzeltmenin tutarı (mümkün olduğu ölçüde),

c) Karşılaştırmalı olarak sunulan en erken dönemin başındaki düzeltme tutarı (mümkün olduğu ölçüde),

ç) (b) veya (c) bentlerinde yer alan tutarların belirlenemediği durumlarda, bunun nedeni.

Sonraki dönemlerde yayımlanacak finansal tablolarda bu açıklamaların tekrar edilmesi gerekmez.

İlave Finansal Durum Tablosu Sunulması

3.34 Bir muhasebe politikası değişikliği geriye dönük olarak uygulandığında veya hata düzeltmesi kapsamında geriye dönük düzeltme yapıldığında, karşılaştırmalı olarak sunulan en erken dönemin başlangıcına ait ilave bir Finansal Durum Tablosu sunulur. Bununla birlikte bu bölümde öngörülen açıklamaların dışında ilave Finansal Durum Tablosu'yla ilgili dipnot açıklamalarının yapılması gerekmez. Ancak geriye dönük uygulamanın veya geriye dönük düzeltmenin karşılaştırmalı olarak sunulan en erken dönemin başındaki Finansal Durum Tablosu'nda yer alan kalemler üzerindeki etkisi önemsizse ilave Finansal Durum Tablosu sunulması gerekmez.

Dipnotlar

3.35 Kuruluş finansal tablo dipnotlarında uygulanan önemli muhasebe politikalarını açıklar. Bu politikalar açıklanırken kuruluş yönetiminin finansal tablolara yansıtılan tutarlar üzerinde önemli derecede etkisi olan yargılarına da yer verilir.

BÖLÜM 4
RAPORLAMA DÖNEMİNDEN SONRAKİ OLAYLAR

4.1 Bu bölümde, raporlama döneminden sonraki olaylar tanımlanmakta ve bu olaylara ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir.

Raporlama Döneminden Sonraki Olayların Tanımı

4.2 Raporlama döneminden sonraki olaylar, raporlama dönemi sonu ile finansal tabloların yönetim organı[3] tarafından onaylandığı tarih arasında kuruluş lehine veya aleyhine ortaya çıkan olayları ifade eder. Raporlama döneminden sonraki olaylar düzeltme gerektiren ve düzeltme gerektirmeyen olaylar şeklinde ikiye ayrılır.

Raporlama Döneminden Sonraki Düzeltme Gerektiren Olaylar

4.3 Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektiren olaylar raporlama dönemi sonu itibarıyla mevcut olan durumları teyit eden olaylardır.

4.4 Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektiren olayların etkisinin yansıtılması amacıyla ilgili dipnotlar dâhil raporlama dönemine ait finansal tablolarda yer alan tutarlar düzeltilir. Ayrıca raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektiren olayın finansal tablolarda yer alan tutarları etkilemeyip sadece açıklamalarda bir değişiklik yapılmasını gerektirmesi durumunda ilgili açıklamalarda gerekli değişiklikler yapılır.

4.5 Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektiren olaylara aşağıdakiler örnek olarak verilebilir:

a) Raporlama döneminden sonra sonuçlanan bir davanın, kuruluşun raporlama dönemi sonunda mevcut olan bir yükümlülüğünün bulunduğunu teyit etmesi,

b) Vasiyete itiraz edilmesi nedeniyle bir terekeden mirasın ödenmesinin artık mümkün olmadığına dair bildirimde bulunulması,

c) Raporlama dönemi sonunda bir varlığın değer düşüklüğüne uğradığını ya da daha önce kayda alınmış değer düşüklüğü tutarının düzeltilmesi gerektiğini gösteren bir bilginin raporlama döneminden sonra ortaya çıkması,

[3] Yönetim organı; Derneklerde yönetim kurulunu, vakıflarda yönetim kurulunu veya mütevelli heyetini ve diğer kuruluşlarda benzeri organları ifade eder.

ç) Raporlama dönemi sona ermeden satın alınan varlıklara ilişkin maliyetlerin veya raporlama dönemi sona ermeden satılan varlıklardan elde edilen gelirlerin raporlama döneminden sonra belirlenmesi,

d) Finansal tabloların gerçeği yansıtmadığını gösteren hata veya hilelerin ortaya çıkarılması,

e) Kuruluşun finansal tabloları açısından önemli nitelikte bir katkı alacağının bulunduğu durumlarda söz konusu katkıda bulunan tarafın raporlama döneminden sonra iflasının raporlama dönemi sonu itibarıyla ilgili alacak üzerinde bir kaybın var olduğunun teyidi şeklinde değerlendirilmesi durumunda ilgili alacağın defter değerinin düzeltilmesi,

f) Kuruluşun raporlama dönemi sonunda gelir fazlası üzerinden özkaynak talep hakkı sahiplerine dağıtım yapmaya yönelik bir yükümlülüğünün bulunduğu durumda, ödeme tutarının raporlama döneminden sonra belirlenebilmesi.

Raporlama Döneminden Sonraki Düzeltme Gerektirmeyen Olaylar

4.6 Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylar raporlama döneminden sonra ortaya çıkan durumları gösteren olaylardır.

4.7 Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen olayların etkisinin yansıtılması amacıyla raporlama dönemine ait finansal tablolarda yer alan tutarlarda herhangi bir değişiklik yapılmaz.

4.8 Raporlama döneminden sonra ancak finansal tabloların yönetim organı tarafından onaylandığı tarihten önce meydana gelen aşağıdaki olaylar raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylara örnek olarak verilebilir:

a) Yatırımların piyasa değerlerinde meydana gelen düşüşler,

b) Önemli bir bağlı ortaklığın elden çıkarılması veya önemli bir birleşmenin gerçekleşmesi,

c) Bir faaliyetin durdurulmasına yönelik planın açıklanması,

ç) Önemli bir yeniden yapılandırmanın duyurulması veya uygulanmaya başlanması,

d) Yeni bir şube veya temsilciliğin açılması ya da üstlenilen faaliyetlerin genişletilmesi,

e) Yeni bir bağış toplama çağrısının duyurulması veya bir bağış toplama çağrısının elde ettiği başarı derecesi,

f) Yangın, sel gibi olaylar nedeniyle raporlama tarihinden sonra varlıklarda önemli bir kayıp veya değer düşüklüğü,

g) Raporlama tarihinden sonra kuruluş aleyhine önemli bir davanın açılması,

ğ) Şartlı bir gelirin şartının raporlama tarihinden sonra sağlanması.

Özkaynak Talep Hakkı Sahiplerine Yapılan Dağıtımlar

4.9 Raporlama döneminden sonra ancak finansal tabloların yönetim organı tarafından onaylandığı tarihten önce –varsa- özkaynak talep hakkı sahiplerine dağıtım yapılacağının ilan edilmesi durumunda, raporlama dönemi sonunda bu dağıtımlara ilişkin herhangi bir yükümlülük kaydı yapılmaz. Bu tür dağıtım tutarları dipnotlarda ayrıca açıklanır.

Kuruluşun Sürekliliği

4.10 Kuruluşun sürekliliği varsayımının raporlama döneminden sonra geçersiz olması hâlinde finansal tablolar kuruluşun sürekliliği varsayımına göre hazırlanmaz. Bu durumda kuruluşun sürekliliği varsayımının kullanılmadığı, finansal tabloların hazırlanmasında hangi esasın kullanıldığı ve kuruluşun sürekliliği varsayımının neden geçerli olmadığı dipnotlarda açıklanır.

Dipnotlar

4.11 Kuruluş, finansal tabloların yayınlanması için onaylandığı tarihi ve bu onayı kimin verdiğini dipnotlarda açıklar. Diğer tarafların, yayımlandıktan sonra finansal tabloları değiştirme yetkisi varsa kuruluş bu hususu ayrıca açıklar.

4.12 Kuruluş Gelir ve Gider Tablosu'na veya Finansal Durum Tablosu'na yansıtılmayan raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen önemli nitelikteki olayların niteliğini ve finansal etkisini açıklar.

BÖLÜM 5
ESAS FAALİYETLERDEN GELİRLER

5.1 Bu bölümde, kuruluşun esas faaliyetlerinden elde ettiği gelirlerine ilişkin muhasebe ilkeleri, söz konusu gelirlerin kayda alınma zamanı ve ölçümü düzenlenmektedir.

Kapsam

5.2 Esas faaliyetlerden gelirler, kuruluşun amacına yönelik faaliyetleri esnasında ortaya çıkan gelirlerdir.

5.3 Esas faaliyetlerden gelirler, müşteri sözleşmelerinden (ticari faaliyetlerden) kaynaklanan gelirler ve müşteri sözleşmeleri dışındaki işlemlerden kaynaklanan gelirler (bundan sonra katkı gelirleri olarak ifade edilecektir) olarak ikiye ayrılır.

5.4 Müşteri sözleşmelerinden kaynaklanan gelirler, kuruluş tarafından sözleşme kapsamında sağlanan mal veya hizmetler karşılığında elde edilir. Söz konusu gelirler kuruluşun alıcıya sağladığı mal veya hizmetlere yaklaşık olarak eşit değerdedir.

5.5 -Varsa- Müşteri sözleşmelerinden (ticari faaliyetlerden) kaynaklanan gelirlerin ölçümü ve muhasebeleştirilmesinde BOBİ FRS Bölüm 5 Hasılat hükümleri uygulanır.

5.6 Katkı gelirlerini müşteri sözleşmelerinden kaynaklanan gelirlerden ayıran en önemli özellik, kuruluşun yapılan işleme yönelik eşit değerde bir karşılık sunmaksızın katkıda bulunanlardan gelir elde etmesidir.

5.7 Bu bölüm, katkıların kayda alınmasında uygulanır. Katkılara örnek olarak aşağıdaki gelirler verilebilir:

a) Bağışlar,

b) Yardımlar,

c) Üye ödentileri,

d) Etkinlik ve yayın gelirleri,

e) Devlet yardımları.

5.8 Bu bölüm, bu Standart'ın diğer bölümlerinde ele alınan bazı işlem ve olaylardan kaynaklanan gelirlere uygulanmaz. Bu tür gelirler aşağıdakileri içerir:

a) *"Kiralamalar"* bölümü uyarınca kiralamalardan ortaya çıkan gelirler,

b) *"İştiraklerdeki Yatırımlar"* ya da *"Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar"* bölümü uyarınca iştirak ya da müşterek girişimlerdeki yatırımlardan elde edilen kâr payları veya diğer gelirler,

c) *"Finansal Araçlar ve Özkaynaklar"* bölümü uyarınca finansal varlıkların ve finansal yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişimlerden ya da bunların elden çıkarılmasından ortaya çıkan gelirler,

ç) *"Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller"* bölümü uyarınca gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerindeki değişimlerden ortaya çıkan gelirler,

d) *"Tarımsal Faaliyetler"* bölümü uyarınca canlı varlıkların ve tarımsal ürünlerin ilk muhasebeleştirilmesinde veya gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişimlerden ortaya çıkan gelirler.

Tanımlar

5.9 Bu bölümde geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir:

Bağış: Herhangi bir gerçek veya tüzel kişi tarafından kendi iradesiyle ve herhangi bir karşılık beklemeksizin yapılan, kuruluşun varlıklarında artışa veya yükümlülüklerinde azalmaya sebep olan gelirlerdir.

Yardım: Kuruluşça talep edilmesi hâlinde doğrudan veya dolaylı olarak herhangi bir gerçek veya tüzel kişinin ayni veya nakdi varlıklarının kuruluşa karşılıksız veya ödünç olarak verilmesidir.

Üye ödentileri: Üyelerine sosyal güvenlik ve yardımlaşma hakları sağlayan kuruluşlar ile prim ve aidat adı altında gelir elde eden üyeli kuruluşlar tarafından alınan katkılardır.

Etkinlik ve yayın gelirleri: Kuruluşun düzenli ve sürekli olmayan (kermes, balo, yemek, sergi, kitap ve dergi yayını gibi) mal ve hizmetleri karşılığında elde ettiği gelirlerdir.

Devlet yardımı: Faaliyet konularıyla ilgili belirli şartların karşılanması durumunda, kaynak transferi şeklinde kuruluşlara yapılan devlet destekleridir.

Bağlı işletme/kuruluş: Doğrudan veya bir veya daha fazla aracı yoluyla dolaylı olarak, kuruluşla aynı ortak kontrole tabi olan veya kuruluşu kontrol eden ya da kuruluş tarafından kontrol edilen taraftır.

Katkı Gelirlerinin Muhasebeleştirilme İlkeleri

5.10 Katkılar, ekonomik fayda transferi gerçekleştiğinde hem katkıyı alan hem de katkıda bulunan tarafından aynı anda muhasebeleştirilir.

5.11 Alınan katkılar alındığı dönemde veya şartlıysa şartın karşılandığı dönemde muhasebeleştirilir. Muhasebeleştirme kriterleri karşılanmadan önce alınan tutarlar ise yükümlülük olarak muhasebeleştirilir.

5.12 Kuruluşa belirli bir yükümlülük getirmeyen bir katkı geliri transfer edildiğinde veya henüz transferi gerçekleşmediyse alacak hakkı doğduğu anda muhasebeleştirilir.

5.13 Kuruluşun belirli bir yükümlülüğü yerine getirmesini gerektiren bir katkı geliri, yükümlülük yerine getirildiğinde muhasebeleştirilir.

Katkı Gelirlerinin Kayda Alınması

5.14 Katkı gelirinin kayda alınma ölçütleri, hak kazanılan ekonomik faydaların kuruluşa girmesinin muhtemel olması ve söz konusu faydaların güvenilir biçimde ölçülebilmesidir. Bu bölümde, kayda alınma ölçütlerinin hangi durumlarda karşılandığı ve dolayısıyla gelirin ne zaman muhasebeleştirileceği belirlenmektedir.

5.15 Katkı gelirleri işlemin mahiyetine göre farklı hesap kalemlerinde (bağış, yardım vs.) sınıflandırılır.

5.16 Katkılar şartlı-şartsız ve kısıtlı-kısıtsız olarak niteliklerine göre ayrılabilir. Bir katkı hem şartlı olup hem de kısıt içerebilir.

5.17 Şartlı katkı, katkıda bulunan tarafından dayatılan koşulları içeren, katkıyı alanın vaat edilen varlıklara hak kazanmasından önce aşması gereken bir engelin mevcut olduğu ve katkıyı alanın söz konusu şartı sağlamadığı durumda katkıda bulunanın kaynakları devretme yükümlülüğünden kurtulduğu veya kaynakları önceden devrettiyse katkıda bulunanın aktarılan varlıkların iadesini alma hakkının bulunduğu bir işlemdir.

5.18 Katkıda bulunanlar tarafından dayatılan şartlar, performansla ilgili koşulları içerebileceği gibi kuruluşun kontrolü dışındaki bir olaya da bağlanabilir. Bu tür katkılar performans yükümlülükleri karşılanmadan muhasebeleştirilmez.

5.19 Bazı katkıların elde edilmesi; kuruluştan bu katkılara karşılık belirli hizmetlerin, çıktıların, ölçütlerin gerçekleştirilmesi şartına bağlı olabilir. Örneğin her hafta bin adet tabildot yemek dağıtımının yapılması şartıyla 300.000 TL katkıda bulunulacak olması, bin kişiye ilk yardım eğitimi verilmesi şartıyla 500.000 TL katkıda bulunulacak olması.

5.20 Katkının elde edilmesi kuruluşun kontrolü dışındaki olaylara da bağlı olabilir. Örneğin katkıda bulunanın o dönem belirli bir gelir düzeyine ulaşması şartıyla katkıda bulunacak olması veya kuruluşun diğer katkıda bulunanlardan 1.000.000 TL daha katkı elde etmesi şartıyla 1.000.000 TL katkıda bulunulacak olması.

5.21 Kuruluşun kontrolü dışındaki olayları içeren şartlı katkılara bir örnek olarak vasiyetnameler de verilebilir. Bu tür katkılar terekede yeterli varlık olması koşuluyla murisin ölümü ile vasiyetin yasal olarak geçerli olduğu tarih ve varsa diğer şartların karşılandığı tarih itibarıyla muhasebeleştirilir.

5.22 Şartsız katkılar elde edildikleri an gelir olarak muhasebeleştirilir. Şartlı katkılar ise şart gerçekleştirilene kadar gelir olarak muhasebeleştirilmez, ertelenmiş gelir olarak kayda alınır. Şart gerçekleştirildiği anda gelir olarak muhasebeleştirilir.

5.23 Katkıların nitelikleri bakımından bir diğer ayrım ise katkının kısıtlı veya kısıtsız olmasına ilişkindir. Kaynakların nasıl ve ne zaman kullanılacağına yönelik bir sınırlama getirilmesi durumunda (bir diğer ifadeyle kuruluşun ilgili katkının kullanımına yönelik bir yükümlülüğünün doğması durumunda) kısıtlı katkı söz konusu olacaktır. Kısıtlamalar kuruluş içi (yönetim) kaynaklı olabileceği gibi katkıda bulunandan kaynaklı da olabilir. Örneğin katkıda bulunan taraf bir hastaneye hastaların bakımı için bir bağış yaparsa bu katkı kısıtsız olarak kabul edilir çünkü hastanenin görevi hasta bakımını sağlamaktır. Ancak yeni doğan yoğun bakım ünitesindeki bebeklerin bakımı için alınan bir katkı, hastanenin misyonundan daha dar bir kullanım alanını belirttiği için kısıtlı olacaktır.

5.24 Söz konusu kısıtlamalar gelirin muhasebeleştirilmesini etkilememekte birlikte gelirin finansal tablolardaki sunumunu etkilemektedir. Kısıtlı bir katkı alındığında gelir tablosunda kısıtlı gelir olarak sınıflandırılır. Kısıtlama sona erdiğinde ise katkı kısıtlıdan kısıtsıza transfer edilerek yeniden sınıflandırılır.

5.25 Kuruluş içi kaynaklı kısıtlamalar yönetim tarafından her zaman kaldırılabileceğinden kısıtsız katkılar arasında sunulur. Önemli olması hâlinde bu tür kısıtlara ilişkin bilgiler dipnotlarda açıklanır.

Katkı Gelirinin Ölçümü

5.26 Kuruluşun elde etmiş olduğu gelirler, alınan veya alınması beklenen bedelin ya da devredilen varlığın veya iptal edilen yükümlülüğün gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür. Bununla birlikte kuruluşun elde ettiği gelirler, bir yıl veya daha kısa sürede tahsil edilmesinin öngörülmesi durumunda, vade farkı ayrıştırması yapılmaksızın tahsil edilmesi beklenen tutar üzerinden ölçülür. Bir yıldan daha uzun bir vadede tahsil edilmesinin öngörülmesi durumunda ise gelir, işlemdeki vade farkı ayrıştırılarak muhasebeleştirilir. "*Finansal Araçlar"* bölümü uyarınca etkin faiz yöntemine göre hesaplanan vade farkı tutarı faiz geliri olarak muhasebeleştirilir.

5.27 Bazı durumlarda kuruluşlar tarafından elde edilen gelir, müşteri sözleşmelerinden kaynaklanan gelir ile katkı gelirlerini birlikte içerebilir. Bu tür durumlarda kuruluşun söz konusu geliri ayrıştırarak muhasebeleştirmesi gerekir. Örneğin bir meslek kuruluşu üyelerinden belirli hizmetlerin sunumunu da içeren üyelik aidatı tahsil edebilir. Bu tür durumlarda sunulan hizmetlere karşılık gelen gelirin katkılardan ayrıştırılarak muhasebeleştirilmesi gerekir.

Ayni Katkılar

5.28 Ayni katkılar genellikle varlık katkısı şeklindedir ancak bazı durumlarda bir yükümlülüğün iptali şeklinde de olabilir. Ayni katkılara arazi, bina veya tesislerin kullanımı, stoklar, maddi olmayan duran varlıklar ve bu varlıkların gelecekte verilmesine yönelik vaatler örnek olarak verilebilir.

5.29 Ayni katkıların kuruluş tarafından muhasebeleştirilmesi için gelecekte ekonomik fayda veya hizmet üretme potansiyelinin bulunması ve değerinin güvenilir şekilde ölçülmesi gerekmektedir.

5.30 Ayni katkılar genellikle fayda transferi gerçekleştiğinde alınan varlığın gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür.

5.31 Bazı durumlarda kuruluşa ayni varlığın gerçeğe uygun değerinin önemli ölçüde altında bir bedel karşılığında katkıda bulunulabilir. Bu tür durumlarda varlığın gerçeğe uygun değeri kolay belirlenebiliyorsa varlığın gerçeğe uygun değeri ile kuruluş tarafından ödenen bedel arasındaki fark katkı geliri olarak muhasebeleştirilir.

5.32 Ayni katkılar ancak gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak ölçülebilmesi durumunda finansal tablolara alınır. Değere ilişkin büyük bir belirsizlik varsa veya varlığın kuruluş açısından herhangi bir değeri yoksa alınan katkı finansal tablolara alınmaz. Alınan ayni katkılar kuruluş dâhilinde ya da kuruluşun program amaçları doğrultusunda kullanılamıyor veya kuruluş tarafından satılamıyorsa o varlığın değerinin olmadığı kabul edilir.

5.33 Ayni katkının değerine ilişkin büyük bir belirsizliğin olduğu durumda, söz konusu katkı; belirsizliğin ortadan kalkması durumunda varlığın gerçeğe uygun değeri üzerinden veya o varlık satıldığında satış bedeli üzerinden katkı geliri olarak muhasebeleştirilir.

Verilen Vaatler

5.34 Verilen vaat, bir kuruluşa gelecek bir tarihte nakit veya diğer varlıklarla katkıda bulunmak için yapılan bağlayıcı nitelikte olan yazılı veya sözlü anlaşmadır. Bir verme vaadinin muhasebeleştirilmesi için hak ve yükümlülükler içermesi gerekmektedir. Vaadin alıcısı, vaat edilen varlıkların gelecekte devredilmesini bekleme hakkına sahiptir. Vaadi verenin ise sosyal ve ahlaki bir yükümlülüğünün dışında genellikle söz verilen devrin yapılması konusunda yasal bir zorunluluğu bulunmaktadır.

5.35 Verme vaadinin muhasebeleştirilebilmesi için, bir sözün verildiğine ve alındığına dair doğrulanabilir yeterli kanıtın bulunması gerekir.

5.36 Muhasebeleştirilme zamanı, verilen vaadin şartlı ya da şartsız olmasına bağlıdır. Şartsız bir verme vaadi, vaadin alındığı tarihte gelir olarak muhasebeleştirilecektir. Verilen vaadin bir şart içermesi, alıcının vaat edilen varlıklara hak kazanmasından önce aşılması gereken bir engel oluşturur. Dolayısıyla şartlı vaatler, bunların bağlı olduğu şart veya şartlar esas itibarıyla karşılandığı tarihte gelir olarak muhasebeleştirilecektir.

5.37 Verilen vaatlere ilişkin muhasebeleştirilecek gelir, kuruluşa devredilecek varlıkların veya iptal edilecek yükümlülüklerin gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür.

5.38 Katkıda bulunan, nakit dışı bir varlığı ileriki bir tarihte şartsız olarak bağışlayacağını vaat edebilir. Bu durumda taahhüt edilen varlık ileri bir tarihe kadar devredilmeyecek olsa dahi vaat edildiği dönemde gelir olarak gerçeğe uygun değer üzerinden raporlanır. Değerdeki değişiklikler ise oluştukları dönemlerde gelirde raporlanır.

5.39 Katkıyı alan kuruluş gelirin tahsilinin makul bir şekilde garanti edilip edilmediğini değerlendirir ve yalnızca tahsil edeceğini tahmin ettiği tutarı finansal tablolara alır. Cari dönem sonunda verilen vaat hâlâ tahsil edilmemişse tahsil edilmesi beklenen bedel, değişiklikleri yansıtacak şekilde güncellenir.

Hizmet Niteliğindeki Katkılar

5.40 Kuruluşlar genellikle amaca yönelik faaliyetlerini ücretli personel ve ücretsiz gönüllüler ile birlikte yerine getirir. Bazen bir kuruluşun hizmetlerinin veya işlevlerinin bir kısmı, bağlı işletmelerin/kuruluşların çalışanları tarafından, bu işlevlere ilişkin işgücü maliyetlerinin geri ödeneceği yönünde hiçbir beklenti olmadan gerçekleştirilebilir.

5.41 Kuruluşun amaca yönelik faaliyetlerini yerine getirmeyle ilgili giderlerini uygun şekilde yansıtmak için, hiçbir ücret ödemeden gönüllüler veya bağlı işletmeler/kuruluşlar tarafından kuruluşa sağlanan hizmetlerin katkısını ve değerini finansal tablolarında muhasebeleştirmesi gerekir.

5.42 Hizmet niteliğindeki katkılar muhasebeleştirme kriterlerini karşıladığında, katkıyı alan kuruluşun bu geliri; alınan hizmetlerin gerçeğe uygun değeri üzerinden veya alınan hizmetler sonucu oluşturulan veya geliştirilen varlığın gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür.

5.43 Hizmet niteliğindeki katkılar ile hizmet verme vaatleri, aşağıdaki kriterlerden birinin karşılanması durumunda muhasebeleştirilecektir:

a) Hizmet bir varlık oluşturuyor ya da geliştiriyorsa veya

b) Hizmet özel beceri gerektiren (örneğin lisans veya sertifika gerektiren) ve bu becerilere sahip kişiler (muhasebeci, mimar, doktor, avukat vb.) tarafından sağlanıyor ve katkı yoluyla sağlanmadıkları takdirde satın alınmaları gerekiyorsa.

5.44 Hizmetlerin bir varlık oluşturması veya geliştirmesi durumunda, katkı ilgili varlık hesabında muhasebeleştirilecektir.

5.45 Kuruluşa gelecekte hizmet niteliğinde katkı sunma vaadi verilmişse vaadin niteliğinin ve koşullarının değerlendirilmesi gerekmektedir. Kişisel hizmetin sağlanmasına ilişkin vaatlerin çoğu, niteliği gereği söz verenin gelecekteki mevcudiyetine bağlıdır. Örneğin üç yıl boyunca ücretsiz hukuki hizmet sunmayı taahhüt eden bir avukatın daha sonra herhangi bir sebeple avukatlık ruhsatı iptal edilebilir ve dolayısıyla vaadini yerine getiremeyebilir. Bu nedenle bu tür gelirler hizmetler sağlandığında muhasebeleştirilir. Taahhüt belirli bir kişinin mevcudiyetine bağlı değilse (örneğin çok sayıda avukatı olan büyük bir hukuk firmasından ücretsiz hukuki hizmet vaadi) gelir, vaat muhasebeleştirme kriterlerini karşıladığında hizmetin fiili olarak yerine getirilmesini beklemeden muhasebeleştirilir.

Bağlı İşletmenin/Kuruluşun Personelinden Alınan Hizmetler

5.46 Kuruluşun, bağlı işletmenin/kuruluşun personelinden aldığı, kendisine doğrudan fayda sağlayan ve bağlı işletmenin/kuruluşun kuruluştan ücret almadığı tüm hizmetleri, bu hizmetlerin sağlanmasında bağlı işletme/kuruluş tarafından kaydedilen maliyet üzerinden muhasebeleştirecektir.

5.47 Bağlı işletme/kuruluş personelinden alınan bir hizmetin maliyet bedeli üzerinden kaydedilmesi, alınan hizmetin değerini önemli ölçüde fazla veya eksik gösteriyorsa kuruluş; bu hizmeti gerçeğe uygun değeri üzerinden muhasebeleştirmeyi seçebilir.

Kültür Varlıkları

5.48 Kültür varlıkları tanımını karşılayan katkılar *"Kültür Varlıkları"* bölümü hükümleri uyarınca gelir olarak muhasebeleştirilir.

Devlet Yardımları

5.49 Devlet yardımları tanımını karşılayan katkılar "*Devlet Yardımları"* bölümü hükümleri uyarınca gelir olarak muhasebeleştirilir.

Bağış Toplamada Kullanılmak Üzere Alınan Eşyalar

5.50 Kuruluş bağış toplama etkinliklerinde satılmak üzere bilet, hediye çeki, sanat eseri ve ticari ürün gibi eşya bağışları alabilir. Kuruluş, eşya bağışçıdan ilk alındığında söz konusu eşyayı gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçerek gelir olarak muhasebeleştirir.

Eşya daha sonra satıldığında gerçeğe uygun değer ile satıştan elde edilen tutar arasındaki fark, ek gelir olarak (gerçeğe uygun değerinden daha yüksek bir fiyata satılması durumunda) veya gelirde bir azalma olarak (gerçeğe uygun değerden daha düşük bir fiyata satılması durumunda) muhasebeleştirilir.

Dipnotlar

5.51 Kuruluş her bir önemli gelir kaleminin muhasebeleştirilmesi için benimsenen muhasebe politikalarını dipnotlarda açıklar.

5.52 Kuruluş finansal tablolarına ertelenmiş gelir olarak aldığı şartlı katkılara ilişkin olarak dipnotlarda katkının neden ertelenmiş gelir olarak kaydedildiğini açıklar ve ertelenmiş gelir hesabındaki dönem içi hareketleri analiz ederek dönem başı ve dönem sonu mutabakatını sağlar.

5.53 Kuruluş katkı gelirlerinden kaynaklanan alacaklarının dönem içi hareketlerini analiz ederek dönem başı ve dönem sonu mutabakatını sağlar.

5.54 Kuruluş kısıtlı katkılarını niteliği ile amaç ve faaliyetlerine göre gruplandırarak dipnotlarında açıklar.

5.55 Kuruluş dipnotlarında kısıtlıdan kısıtsıza transfer edilerek yeniden sınıflandırılan katkılara ilişkin bilgileri açıklar.

5.56 Ayni katkıların her bir kategorisine ilişkin olarak kuruluş finansal tablo dipnotlarında aşağıdaki bilgileri açıklar:

a) Ayni katkıların raporlama dönemi boyunca nakde dönüştürülüp dönüştürülmediğine veya kullanılıp kullanılmadığına ilişkin niteliksel bilgi,

b) Kullanılması hâlinde, bu varlıkların kullanıldığı programlar veya diğer faaliyetler,

c) -Varsa- Ayni katkılara ilişkin kısıtlamalar,

d) İlk muhasebeleştirme sırasında, gerçeğe uygun değer ölçümüne ulaşmak için kullanılan değerleme teknikleri ve girdiler,

e) Gerçeğe uygun değeri güvenilir biçimde ölçülemeyen ve finansal tablolara alınmayan ayni katkılara ilişkin bilgiler.

5.57 Kuruluş kendisine verilen vaatlere ilişkin finansal tablo dipnotlarında aşağıdaki hususları açıklar:

a) Bir yıl içinde, bir ila beş yıl arasında ve beş yıldan fazla sürede alınacak toplam tutarı gösteren elde edeceği gelirlere ilişkin planı ve

b) Alınması beklenen varlıkların miktarında veya niteliğindeki değişiklikler nedeniyle tahsil edilemeyen vaatler karşılığı tutarı.

5.58 Hizmet niteliğinde katkı alan bir kuruluş cari dönemde yararlandıkları gönüllü hizmetlerin niteliği ve kapsamı ile döneme ilişkin gelir olarak muhasebeleştirilen tutar da dâhil olmak üzere bu hizmetlerin kullanıldığı program veya faaliyetleri dipnotlarında açıklar.

5.59 Kuruluş yararlandığı ancak gelir olarak muhasebeleştirmediği her bir hizmet niteliğindeki katkının türü ve işlevine ilişkin bilgileri dipnotlarında ayrıntılı olarak açıklar.

BÖLÜM 6
STOKLAR

6.1 Bu bölümde, stoklara ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir. Bu kapsamda stokların ilk kayda alınması, maliyetlerinin belirlenmesi ile stok değer düşüklüğüne uğradığında ve gelir elde edildiğinde ilgili stok maliyetlerinin giderleştirilmesi konuları ele alınmaktadır.

Kapsam

6.2 Stoklar, aşağıdaki niteliklerden birine sahip olan varlıklardır:

a) Bedelsiz olarak veya itibari bir değer karşılığında dağıtılmak üzere elde tutulan varlıklar,

b) Dağıtım amacıyla üretilmekte olan varlıklar,

c) Bedelsiz olarak veya değerinin altında bir bedel karşılığında dağıtılacak malların üretim sürecinde veya hizmet sunumunda kullanılacak ham madde ve malzeme,

ç) Kuruluşun ticari faaliyetleri kapsamında satılmak üzere elde tutulan varlıklar,

d) Kuruluş ticari faaliyetleri kapsamında satılmak üzere üretilmekte olan varlıklar,

e) Kuruluş ticari faaliyetleri kapsamında üretim sürecinde veya hizmet sunumunda kullanılacak ham madde ve malzeme.

6.3 -Varsa- 6.2 paragrafının (ç), (d) ve (e) bendinde yer alan stokların ölçümü ve muhasebeleştirilmesinde BOBİ FRS Bölüm 6 Stoklar hükümleri uygulanır.

6.4 Bu bölüm; "*Finansal Araçlar"* bölümü kapsamındaki finansal araç niteliğindeki stoklar, "*Tarımsal Faaliyetler"* bölümü kapsamındaki canlı varlıklar ve hasat zamanındaki tarımsal ürünler hariç olmak üzere tüm stoklara uygulanır.

Ölçüm

6.5 Stoklar ilk kayda almada maliyet bedeliyle ölçülür.

6.6 Stokların katkı yoluyla edinilmesi durumunda ilk kayda alma maliyeti gerçeğe uygun değeri olacaktır.

6.7 Katkı yoluyla alınan stokların (ikinci el kıyafet gibi) gerçeğe uygun değerine ilişkin büyük bir belirsizlik varsa belirsizlik ortadan kalkıncaya kadar söz konusu stoklar finansal tablolara alınmaz. Benzer şekilde kuruluş açısından herhangi bir değeri olmayan stoklar da finansal tablolara alınmaz.

6.8 Ayrıca katkı yoluyla alınan stokların alım ve dağıtımı arasında çok kısa bir süre (doğal afet durumları vb.) olması durumunda (gerçeğe uygun değer tespitinin maliyeti faydasını aşacağından) söz konusu stoklar finansal tablolara alınmaz.

6.9 Ancak gerçeğe uygun değeri kolayca belirlenen (örneğin katkıda bulunan tarafından söz konusu stoklara ilişkin kuruluşa verilen belgelerde stokun değerinin tespit edilebilir olması) stoklarda 6.8 paragrafı uygulanmaz.

Stokların Maliyetinin Belirlenmesi

6.10 Stokların maliyeti, tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların bulunduğu yere ve mevcut durumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içerir.

Satın Alma Maliyetleri

6.11 Stokların satın alma maliyetleri; satın alma fiyatını, ithalat vergilerini ve iade alınamayan diğer vergileri, nakliye, yükleme ve boşaltma maliyetlerini ve mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan ilişkilendirilebilen diğer maliyetleri içerir. İskontolar, indirimler ve diğer benzeri kalemler, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılır.

6.12 Bir yıl veya daha kısa vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan stoklar, vade farkı ayrıştırılmaksızın ödenen veya ödenmesi beklenen nakit tutar üzerinden ölçülür. Bir yıldan uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan stoklar ise vade farkı ayrıştırılarak peşin fiyat üzerinden (diğer bir ifadeyle kuruluş peşin ödeme yapmış olsaydı ödeyeceği fiyat üzerinden) ölçülür. Bu kapsamda bir stokun bir yıldan daha uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınması durumunda vade farkı tutarı, "*Finansal Araçlar"* bölümü uyarınca etkin faiz yöntemine göre hesaplanarak, faiz gideri olarak muhasebeleştirilir.

6.13 Stok alımında bedelin, alınan stoktan farklı özellik ve niteliklere sahip parasal olmayan varlıklarla ödenmesi durumunda satın alma maliyetleri verilen parasal olmayan varlığın gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür. Verilen parasal olmayan varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir şekilde ölçülememesi durumunda satın alma maliyeti, alınan stokun gerçeğe uygun değeri esas alınarak belirlenir. Alınan stokun gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülememesi durumunda ise verilen parasal olmayan varlığın defter değeri dikkate alınır.

Dönüştürme Maliyetleri

6.14 Dönüştürme maliyetleri, ham madde ve malzemelerin yarı mamul ve mamul hâline getirilmesi sürecinde, direkt işçilik giderleri gibi üretimle doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetleri ve bu süreçte katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları içerir. Faaliyet giderleri, dönüştürme maliyeti olarak dikkate alınmaz ve bu giderlerden dönüştürme maliyetine pay verilmez.

6.15 Dönüştürme maliyetlerinin belirlenmesinde tam maliyet yöntemi kullanılır. Tam maliyet yönteminde, sabit ve değişken genel üretim giderlerinin tamamı dönüştürme maliyetine dâhil edilir. Ancak faaliyetleri geçici veya kalıcı olarak durdurulan ya da henüz faaliyete geçmemiş bölümlere ilişkin sabit genel üretim giderleri dönüştürme maliyetine dâhil edilmez, gider olarak gösterilir.

6.16 Bununla birlikte sabit genel üretim giderlerinin, normal üretim kapasitesi esas alınarak dönüştürme maliyetine dâhil edilmesi de mümkündür (normal maliyet yöntemi). Bu durumda normal üretim kapasitesi, planlanan bakım-onarım çalışmalarından kaynaklanacak kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak normal şartlarda bir veya birkaç dönem veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarıdır. Fiili üretim düzeyi normal üretim kapasitesine yakınsa söz konusu üretim düzeyi normal üretim kapasitesi olarak dikkate alınabilir. Her bir üretim birimine dağıtılan sabit genel üretim gider tutarı, düşük kapasite ya da atıl kapasite nedeniyle arttırılamaz. Dağıtılmayan genel üretim gideri, gerçekleştiği dönemde gider olarak gösterilir. Anormal bir şekilde yüksek üretimin gerçekleştiği dönemlerde her bir üretim birimine dağıtılmış sabit genel üretim gideri düşürülür ve böylece stokların maliyetinin üzerinde değerlenmemesi sağlanır. Normal maliyet yönteminde, değişken genel üretim giderleri de üretim tesislerinin fiili kullanımına bağlı olarak her bir üretim birimine dağıtılır.

Diğer Maliyetler

6.17 Diğer maliyetler, sadece stokların bulunduğu yere ve mevcut durumuna getirilmesiyle ilişkili oldukları takdirde stok maliyetine dâhil edilir.

6.18 Stoklara ilişkin borçlanma maliyetleri oluştukları dönemde gelir veya gider fazlasına yansıtılır.

Stok Maliyetine Dâhil Edilmeyen Giderler

6.19 Aşağıdaki maliyetler, stokların maliyetine dâhil edilemeyen maliyetlere örnek olarak gösterilebilir:

a) Normalin üstünde gerçekleşen; fire ve kayıplar, işçilik ve diğer dönüştürme maliyetleri,

b) Bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olanlar dışındaki depolama giderleri,

c) Stokların bulunduğu yere ve mevcut durumuna getirilmesinde katkısı olmayan genel yönetim giderleri,

ç) Dağıtım giderleri.

Bu tür maliyetler, oluştukları dönemde gider olarak gelir veya gider fazlasına yansıtılır.

Ortak Ürünler ve Yan Ürünler

6.20 Üretim sürecinde aynı anda birden fazla ürün birlikte üretilebilir. Ortak ürünlerin üretildiği veya bir ana ürün ile bir yan ürünün üretildiği durum buna örnektir. Her bir ürünün ham madde veya dönüştürme maliyetlerinin ayrı olarak belirlenemediği durumlarda, bu maliyetler ürünler arasında mantıklı ve tutarlı bir biçimde dağıtılır.

Canlı Varlıklardan Hasadı Yapılan Tarımsal Ürünlerin Maliyeti

6.21 *"Tarımsal Faaliyetler"* bölümü, canlı varlıklardan hasadı yapılan tarımsal ürünlerin ilk kayda almada (hasat zamanında) ne şekilde ölçüleceğini belirlemektedir. Hasat zamanından sonra stok tanımını karşılayan tarımsal ürünlerin bu bölüm hükümleri uyarınca maliyet bedeli olarak, *"Tarımsal Faaliyetler"* bölümüne göre ilk kayda almada belirlenen değeri dikkate alınır.

Maliyet Ölçüm Teknikleri

6.22 Mamul maliyetleri üretim giderlerinin gerçekleşmiş tutarları esas alınarak fiili maliyet yöntemine göre belirlenir. Ancak sonuçlar fiili maliyete yakınsa, standart maliyet yöntemi veya perakende yöntemi gibi stok maliyeti ölçüm yöntemleri kullanılabilir.

Maliyet Hesaplama Yöntemleri

6.23 Stokların maliyeti, ilk giren ilk çıkar (FIFO) veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden biri kullanılarak hesaplanır. Benzer niteliklere ve benzer kullanıma sahip tüm stoklar için aynı maliyet hesaplama yöntemi kullanılır.

Nitelikleri veya kullanım alanları itibarıyla farklı olan stoklar için farklı maliyet hesaplama yöntemleri kullanılabilir. Son giren ilk çıkar (LIFO) yönteminin kullanımına ise izin verilmemektedir.

6.24 Bununla birlikte normal şartlarda birbirleriyle aynı olmayan stok kalemleri ile özel projeler için üretilen ve ayrılan mal veya hizmetlerin maliyeti, her bir varlığa ilişkin maliyetler ayrı ayrı dikkate alınarak hesaplanır.

Değer Düşüklüğü

6.25 Her raporlama dönemi sonunda, stokların değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığı değerlendirilir. Stokların zarar görmesi, kısmen veya tamamen kullanılmaz hâle gelmesi, tamamlanma maliyetinin artması gibi nedenlerle stoklar değer düşüklüğüne uğrayabilir. Stokların değer düşüklüğüne uğraması durumunda söz konusu değer düşüklüğü tutarı finansal tablolara yansıtılır. Bu indirim tutarı, değer düşüklüğü zararını oluşturur ve Gelir ve Gider Tablosu'na gider olarak yansıtılır.

6.26 Bedelsiz olarak veya itibari bir değer karşılığında dağıtılmak üzere elde tutulan ve dağıtım amacıyla üretilmekte olan stoklarda değer düşüklüğü yenileme maliyetlerine göre belirlenir.

6.27 Stoklara ilişkin değer düşüklüğü testi genellikle her bir stok kalemi için ayrı ayrı gerçekleştirilir. Ancak bazı durumlarda, benzer veya ilişkili kalemleri gruplandırmak uygun olabilir.

6.28 Genel olarak ham madde ve malzemeler için değer düşüklüğü ayrılmaz. Bununla birlikte ham madde ve malzemelerin değer düşüklüğüne uğradığına ilişkin açık göstergeler (çürüme, bozulma, kullanılamama vb.) varsa ham madde ve malzemelerin değer düşüklüğü tutarı finansal tablolara gider olarak yansıtılır.

6.29 Değer düşüklüğüne uğramış olan ve Finansal Durum Tablosu'nda izlenmeye devam edilen stokların değeri izleyen raporlama tarihlerinde yeniden değerlendirilir. Daha önce stoklarda değer düşüklüğüne neden olan şartların geçerliliğini kaybetmesi veya değişen ekonomik şartlar nedeniyle stokun değerinde artış olduğuna dair açık bir göstergenin bulunması durumunda, ayrılan değer düşüklüğü zararının tamamı veya bir kısmı iptal edilir. Değer düşüklüğünün iptal edilecek kısmı, ilgili stokun maliyet bedeli esas alınarak belirlenir. Stokun; değer düşüklüğünden sonra belirlenen değeri, stokun maliyet bedelini aşamaz.

6.30 Ham madde ve malzemeler için finansal tablolara yansıtılan değer düşüklüğü tutarı iptal edilmez.

Gider Olarak Kayda Alma

6.31 Stoklar kuruluş faaliyetleri kapsamında dağıtıldığında ilgili stok maliyeti hibe gideri olarak Gelir ve Gider Tablosu'na yansıtılır.

6.32 Stoklar satıldığında bu stokların defter değeri, ilgili hasılatın finansal tablolara yansıtıldığı dönemde "Satışların Maliyeti" kaleminde Gelir ve Gider Tablosu'na yansıtılır.

6.33 Stokun satılmak yerine kuruluşta kullanılması durumunda söz konusu stokun maliyeti diğer varlıkların maliyetine dâhil edilebilir. Bu tür bir durumda, stokun maliyeti ilgili varlığın faydalı ömrü boyunca giderleştirilir.

Dipnotlar

6.34 Kuruluş stoklara ilişkin olarak aşağıdakileri açıklar:

a) Kullanılan maliyet hesaplama yöntemleri dâhil stokların ölçümünde benimsenen muhasebe politikaları,

b) Stokların toplam defter değeri ve işletme için uygun olan stok sınıflarının defter değeri,

c) Cari raporlama döneminde kaydedilen veya iptal edilen değer düşüklüğü zararları ve bunların nedenleri,

d) Dönem boyunca hibe gideri olarak dağıtılan stokların tutarı,

e) Finansal tablolara alınmayan stoklara ilişkin bilgiler.

BÖLÜM 7
İLİŞKİLİ TARAF AÇIKLAMALARI

7.1 Bu bölümde, ilişkili taraf tanımı, ilişkili tarafın varlığının tespiti ile ilişkili taraflarla gerçekleştirilen işlemlerin açıklanmasına yönelik hükümler düzenlenmektedir.

Kapsam

7.2 Bu bölüm,

a) İlişkili taraflarla olan ilişki ve işlemlerin,

b) Kâr amacı gütmeyen kuruluş ile ilişkili tarafları arasındaki taahhütler dâhil olmak üzere mevcut bakiyelerin,

c) (a) ve (b) maddelerinde yer alan kalemlerin açıklanmasının gerekli olduğu koşulların

belirlenmesinde uygulanır.

7.3 Bu bölüm, ilişkili taraflarla olan ilişki ve işlemler ile taahhütler dâhil olmak üzere mevcut bakiyelerin; kuruluşun sunduğu konsolide ve bireysel finansal tablolarında açıklanmasını gerektirir.

Tanımlar

7.4 Bu bölümde geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir:

İlişkili taraf: Finansal tablo hazırlayan bir kâr amacı gütmeyen kuruluşla ilgili olan kişi, işletme veya kuruluştur.

a) Aşağıdaki durumlardan herhangi birinin mevcut olması hâlinde bir kişi veya bu kişinin yakın ailesinin bir üyesi raporlayan kuruluşla ilişkili sayılır:

i. Raporlayan kuruluş üzerinde kontrol veya müşterek kontrol gücüne sahip olması durumunda,

ii. Raporlayan kuruluş üzerinde önemli etkiye sahip olması durumunda,

iii. Raporlayan kuruluşun kendisinin veya kuruluşun ana ortaklığının kilit yönetici personelinden biri olması durumunda,

iv. Raporlayan kuruluşun faaliyetlerinin gözetimini sağlayan yönetim organının (ücretli olsun ya da olmasın) bir üyesi olması durumunda.

b) Aşağıdaki koşullardan herhangi birinin mevcut olması hâlinde bir işletme/kuruluş raporlayan kuruluş ile ilişkili sayılır:

i. İşletme/kuruluş ve raporlayan kuruluşun aynı grubun üyesi olması hâlinde,

ii. Raporlayan kuruluşun, diğer işletme/kuruluşun (veya diğer işletmenin/kuruluşun da üyesi olduğu bir grubun üyesinin) iştiraki ya da iş ortaklığı olması hâlinde,

iii. Raporlayan kuruluş ve işletmenin/kuruluşun aynı bir üçüncü tarafın iş ortaklığı olması hâlinde,

iv. İşletme/kuruluşun (a) maddesinde tanımlanan bir kişi tarafından veya müştereken kontrol edilmesi hâlinde,

v. (a) maddesinin (i) bendinde tanımlanan bir kişinin işletme/kuruluş üzerinde önemli etkisinin bulunması veya söz konusu işletme/kuruluşun (ya da bu işletme/kuruluşun ana ortaklığının) kilit yönetici personelinden biri olması hâlinde,

vi. İşletme/kuruluşun veya onun bir parçası olduğu grubun başka bir üyesinin, raporlayan kuruluşa veya raporlayan kuruluşun ana ortaklığına kilit yönetici personel hizmetleri sunması hâlinde.

İlişkili tarafla yapılan işlem: Raporlayan kuruluş ile ilişkili bir taraf arasında kaynakların, hizmetlerin ya da yükümlülüklerin, bir bedel karşılığı olup olmadığına bakılmaksızın transferidir.

Bir bireyin yakın aile üyeleri: Kuruluş ile ilgili işlemler üzerinde etkisi olması ya da işlemlerden etkilenmesi beklenen aile bireyleridir ve aşağıda belirtilenler bireyin yakın aile üyesi kapsamında yer alır:

a) Bireyin eş ve çocukları,

b) Bireyin eşinin çocukları,

c) Bireyin ya da bireyin eşinin bakmakla yükümlü olduğu kişiler.

7.5 Bu bölüm kapsamında, aşağıdakiler ilişkili taraf olarak değerlendirilmez:

a) İki kuruluşun (veya raporlayan kuruluş ile bir işletmenin) ortak bir yöneticiye ya da ortak bir kilit yönetici personele sahip olması durumunda bu iki kuruluş (veya raporlayan kuruluş ile işletme),

b) İki kuruluştan (veya raporlayan kuruluş ile bir işletmeden) birinin kilit yönetici personelinin diğer kuruluş (veya işletme) üzerinde önemli etkiye sahip olması durumunda bu iki kuruluş (veya raporlayan kuruluş ile işletme),

c) Raporlayan kuruluşu müşterek kontrol eden iki taraf,

d)

i. Finansman sağlayanlar,

ii. Sendikalar,

iii. Kamu hizmeti şirketleri,

iv. Devlet makamları ve mercilerinden

raporlayan kuruluş üzerinde kontrol ya da müşterek kontrol gücüne veya önemli etkiye sahip olmayıp, kuruluş ile sadece olağan iş ilişkisi içerisinde olanlar (kuruluşun serbest hareket etmesini etkileyebilecek ya da karar alma sürecine dahil olabilecek olsa da),

e) Bir kuruluşun sadece ortaya çıkan ekonomik bağımlılık nedeniyle kuruluşa önemli boyutta katkı sağlayan bir bağışçı, önemli hacimde işlem yaptığı bir müşteri, tedarikçi, acente, dağıtımcı ya da genel mümessil.

7.6 Muhtemel bir ilişkili taraf ilişkisini değerlendirirken kuruluş, ilişkinin yalnızca hukuki biçimini değil esasını da değerlendirmelidir. Örneğin bir kişinin bir kuruluşun karar alma süreci üzerinde önemli bir etkisi varsa veya bir kuruluş kişinin talimatları doğrultusunda hareket ediyorsa bu kişi kuruluşla ilişkili olarak değerlendirilmelidir.

7.7 Kuruluşun herhangi bir işlemde bulunma kararı kuruluşun kendi çıkarları ve faaliyetlerinden faydalananların yararına olmalıdır. İlişkili taraflarla yapılan işlemleri;

- İlişkili olmayan taraflarla yapılamayacak mahiyette olabilir,
- İlişkili olmayan taraflarla aynı şartlarda yapılmayabilir,
- Kuruluşun diğer taraflarla olan işlemlerini etkileyecek nitelikte olabilir.

Bu nedenle ilişkili taraf işlemlerinin açıklanması finansal raporlamada şeffaflığın önemli bir unsurudur.

7.8 Finansal tablo kullanıcılarının, kuruluş ile ilişkili taraf(lar)ı arasındaki ilişkinin, kuruluşun çıkarları dışındaki menfaatlerden etkilenebilme olasılığını değerlendirebilmeleri gerekir. İlişkili taraf işlemlerinin açıklanması aynı zamanda raporlanan finansal durum ve faaliyetlerin bu ilişkili taraf işlemlerinden ne kadar etkilenmiş olabileceğini de gösterir.

Açıklamalar

Kontrol Eden Taraf İlişkilerinin Açıklanması

7.9 Ana ortaklık veya bağlı ortaklık niteliğinde bir kuruluşun ilişkili taraf ilişkileri, aralarında işlem olup olmadığına bakılmaksızın açıklanır. Bağlı ortaklık niteliğinde bir kuruluş, ana ortaklığın ve eğer farklıysa nihai kontrol sahibi tarafın adını açıklar.

İlişkili Taraf İşlemlerinin Açıklanması

7.10 Kuruluş raporlama döneminde açıklama gerektiren herhangi bir ilişkili taraf işlemi yoksa bu durumu dipnotlarda belirtir.

7.11 Raporlama dönemi içerisinde bir veya daha fazla ilişkili taraf işlemi olması durumunda kuruluş her bir ilişkili taraf için ayrı ayrı olmak üzere ilişkili taraf işlemlerine ilişkin aşağıdakileri açıklar:

a) Taraflar arasındaki ilişkinin tanımı (ilişkili tarafın veya tarafların işlemdeki menfaati dâhil),
b) İşlemlerin niteliği,
c) İşlemlerin tutarı,
d) Raporlama tarihi itibarıyla ilişkili taraflarla olan bakiyeler,
e) Verilen veya alınan garantilerin detayları,
f) Söz konusu bakiyelerin koşulları, teminat altına alınmış olup olmadıkları ve ödeme için belirlenen karşılığın niteliği,
g) Mevcut bakiyelerle ilgili şüpheli alacak karşılıkları,
h) Dönem içinde ilişkili taraflardan değersiz veya şüpheli alacaklarla ilgili olarak muhasebeleştirilen giderler,
i) Hesapların anlaşılması için gerekli olan diğer açıklamalar.

7.12 İlişkili taraf ile yapılmış olmaları durumunda açıklanması gereken işlemlere örnekler aşağıdaki gibidir:

- Mal alımları veya satışları (tamamlanmış veya tamamlanmamış),
- Yapılan ve alınan katkılar,
- Maddi duran varlık ve diğer varlıkların satın alınması veya satışı,
- Hizmetlerin sağlanması veya alınması,
- Kiralamalar,
- Araştırma ve geliştirme transferleri,
- Lisans anlaşmaları kapsamında yapılan transferler,

- Finansman düzenlemeleri kapsamındaki transferler (nakdi ya da gayrinakdi krediler ve -varsa- özkaynak katkıları dâhil olmak üzere),
- Garanti veya teminat sağlanması,
- Gelecekte belirli bir olayın meydana gelmesi veya gelmemesi durumunda bir şeyin yapılmasına ilişkin taahhütler,
- Kuruluş adına veya kuruluş tarafından söz konusu ilişkili taraf adına borçların ödenmesi,
- Kuruluş ile gruptaki diğer kuruluşlar arasında riskleri paylaşan tanımlanmış bir fayda planına katılım.

7.13 Kuruluş, ilişkili taraf işlemlerinin açık piyasa değerinde veya piyasa koşullarına uygun işlemlerde geçerli olan şartlara eş değer şartlarda yapıldığını, bu şartlar kanıtlanamadığı sürece belirtmemelidir.

7.14 Bir kuruluş, ilişkili taraf işlemlerinin kuruluşun finansal tabloları üzerindeki etkilerinin anlaşılması için ayrı bir açıklamanın gerekli olduğu durumlar haricinde benzer nitelikteki kalemleri toplu olarak açıklayabilir.

Kilit Yönetici Personele ve Yönetim Organı Üyelerine Ödenen Ücretlerin Açıklanması

7.15 Kilit yönetici personel, kuruluşun herhangi bir yöneticisi de dâhil olmak üzere kuruluşun faaliyetlerini doğrudan veya dolaylı olarak planlama, yönetme ve kontrol etme yetkisine ve sorumluluğuna sahip olan kişilerdir.

7.16 Yönetim organı üyeleri kuruluştan fayda sağlayıp sağlamadığına bakılmaksızın kuruluşun faaliyetlerinin gözetimi konusunda yetki ve sorumluluğa sahip kişilerdir.

7.17 Kuruluş, kilit yönetici personele ve yönetim organı üyelerine ödenen ücreti finansal tablo dipnotlarında açıklar. Ücretler, kuruluşa sunulan hizmetler karşılığında kuruluş tarafından veya kuruluş adına ödenen, ödenecek veya sağlanan her türlü bedeli içerir.

7.18 Kilit yönetici personele veya yönetim organı üyelerinin bir veya daha fazlasına ücret ödenmiş veya kuruluştaki çalışmalarından başka faydalar sağlanmışsa ya da herhangi bir ücret ödenmemiş veya başka herhangi bir fayda sağlanmamışsa kuruluş söz konusu hususu dipnotlarında açıklar.

7.19 Kuruluş kilit yönetici personele ve yönetim organı üyelerine ödenen ücreti toplam olarak ve aşağıdaki her bir kategori için ayrıca dipnotlarında açıklar:

a) Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar (ücret, maaş, sosyal güvenlik yardımı ve ikramiyeler gibi),

b) İşten ayrılma sonrası sağlanan faydalar (emeklilik maaşları, işten ayrılma sonrası hayat sigortası ve sağlık imkânları gibi),

c) Diğer uzun vadeli faydalar,

d) İşten çıkarma nedeniyle sağlanan faydalar.

7.20 Kuruluş, ücret alan her bir kilit yönetici personele ve yönetim organı üyesine ilişkin aşağıdakileri açıklar:

a) Ücret alan kilit yönetici personel veya yönetim organı üyesinin adı ile kuruluştaki görevi,

b) Ödenen ücret tutarı (kısa ve uzun vadeli tüm faydalar).

7.21 Yönetim organı üyeleri, yönetim organı üyeliği görevi dışında bir görevde kuruluşta çalışmışsa ve bu çalışmasından dolayı ücret veya başka faydalar sağlamışsa söz konusu tutarlar dipnotlarda yönetim organı üyesi olarak alınan ücret ve faydalar kaleminden ayrıştırılarak "diğer hizmetler veya diğer işler için alınan ücretler" olarak gösterilmelidir.

7.22 Yönetim organı üyelerinin görevini yerine getirmesi sırasında kendisine herhangi bir kişisel fayda sağlamayan ancak işin niteliği gereği katlanılması gereken harcamalar ortaya çıkabilir. Örneğin yönetim organı üyelerinden birinin kuruluşun bir etkinliğine kuruluşu temsilen katılması durumunda seyahat biletlerinin satın alınması veya konaklama masraflarının karşılanması bu harcamalardandır.

7.23 Kuruluş yönetim organı üyelerinin harcamalarına ilişkin olarak herhangi bir harcama yapılmamış olması durumunda bu hususu ya da bir veya daha fazla yönetim organının harcama talep etmesi veya harcamalarının kuruluş tarafından karşılanması durumunda söz konusu hususu dipnotlarında açıklar.

7.24 Yönetim organının herhangi bir üyesinin harcama gerçekleştirmiş olması durumunda, kuruluş dipnotlarında aşağıdaki hususları açıklar:

a) Yönetim kuruluna geri ödenen tutarlar ve/veya kuruluş tarafından doğrudan üçüncü taraflara ödenen tutarlar,

b) Bu harcamaların niteliği (örneğin seyahat, geçim, konaklama, eğlence vb.),

c) Kendilerine geri ödeme yapılan veya harcamaları kuruluş tarafından ödenen üye sayısı.

Devletle ilişkili Kuruluşlar

7.25 Kuruluş,

a) Kuruluş üzerinde kontrole veya müşterek kontrole veya önemli etkiye sahip olan bir devlet,

b) Aynı devletin kuruluş ve diğer bir işletme/kuruluş üzerinde kontrole veya müşterek kontrole veya önemli etkiye sahip olması nedeniyle ilişkili taraf olan diğer işletme ile gerçekleştirilen ilişkili taraf işlemlerine ve taahhütler dâhil olmak üzere mevcut bakiyelere ilişkin olarak 7.11'de yer alan açıklama hükümlerinden muaf tutulur.

7.26 Eğer kuruluş muafiyetten faydalanırsa 7.25'te belirtilen işlemler ve ilgili mevcut bakiyeler hakkında aşağıda yer alan hususlar açıklanır:

a) Devletin adı ve raporlayan kuruluş ile olan ilişkisinin niteliği (yani raporlayan kuruluş üzerinde kontrole mi müşterek kontrole mi yoksa önemli etkiye mi sahip olduğu),

b) Aşağıda yer alan bilgiler, kuruluşun finansal tablolarını kullananların, ilişkili taraf işlemlerinin finansal tablolar üzerindeki etkisini anlamalarını sağlayacak ölçüde detaylandırılır:

i. Ayrı ayrı önemli olan işlemlerin her birinin tutarı ve niteliği,

ii. Ayrı ayrı önemli olmamakla birlikte toplu olarak önemli olan diğer işlemlerin büyüklüğüne ilişkin niteliksel ya da niceliksel bir gösterge.

İlişkili Taraflarla Yapılan Açıklama Gerektirmeyen İşlemler

7.27 Yönetim organı üyeleri veya diğer ilişkili tarafları içeren aşağıdaki işlemlerin, kuruluşun faaliyetlerini veya kaynak kullanımını etkilediğini gösteren bir kanıt olmadığı sürece açıklanmasına gerek yoktur:

- Kuruluşun mevcut faaliyetlerinin niteliğini önemli ölçüde değiştirmesini gerektirecek veya gerektirebilecek şartlar (kuruluşun belirli bir tedarikçiden mal veya hizmet satın almasının zorunlu tutulması gibi) içermemesi koşuluyla bir yönetim organı üyesi veya ilişkili taraftan kuruluşa yapılan bağış ve katkılar,
- Bir yönetim organı üyesi veya ilişkili tarafından kuruluşa ücretsiz gönüllülük esasıyla sağlanan hizmetler,
- Kuruluş ile çalışanları arasındaki iş sözleşmeleri.

Bağımsız Denetçi/Bağımsız Denetim Kuruluşundan Alınan Hizmetlere İlişkin Ücretler

7.28 Kuruluş raporlama dönemine ait aşağıdaki hizmetlere ilişkin ödediği tutarları açıklar:

a) Bağımsız denetim,

b) Bağımsız denetim dışındaki güvence hizmetleri,

c) Vergi danışmanlığı hizmetleri,

d) Diğer finansal hizmetler (örneğin danışmanlık, finansal tavsiye veya muhasebe hizmetleri).

BÖLÜM 8
ARACILIK FAALİYETLERİ

8.1 Bu bölüm bir kâr amacı gütmeyen kuruluşun, katkıda bulunan ile katkıyı alan taraf arasında aracı sıfatıyla hareket etmesi durumunda, alınan katkıların ve verilen hibelerin muhasebeleştirilmesine ve açıklanmasına ilişkin hükümleri düzenlemektedir.

Kapsam

8.2 Bazı durumlarda bir katkıda bulunan taraf (asil kuruluş) belirli işlemleri kolaylaştırmak amacıyla üçüncü bir tarafa (hibe alıcısına) kâr amacı gütmeyen bir kuruluş üzerinden katkıda bulunabilir. Aracı sıfatıyla alınan katkılar ve verilen hibeler, katkıda bulunan ile katkıyı alan (hibe alıcısı) taraf arasında aracının bulunması sebebiyle kaynakların doğrudan transferini içeren geleneksel iki taraflı katkı işlemlerinden ayrışmaktadır.

8.3 Aracılık faaliyetleri çoğunlukla asil ve aracı arasında yapılan ve asil tarafın talimatlarını içeren aracı kuruluşu bağlayıcı bir aracılık sözleşmesi kapsamında yürütülmektedir.

8.4 Üç taraflı ilişkiyi içeren katkı faaliyetlerinde; katkıda bulunan taraf asil sıfatına haiz olup;, aracının kaynakların nasıl dağıtılması/kullanılması gerektiğine karar verme konusunda takdir yetkisi yoktur.

8.5 Aracı kuruluş, asil kuruluşun talimatları doğrultusunda hareket eder. Örneğin aracı kuruluş, başka bir kuruluşun (asil) faaliyet göstermediği bir bölgede faaliyet gösterebilir ve bu şekilde, asil ile mutabakata vararak fonlarını alınan talimatlara uygun olarak yönetir.

8.6 Aracının devredilen kaynakların nasıl dağıtılması gerektiğine karar verme konusunda takdir hakkının bulunması durumunda gerçekleştirilen işlemler bu bölüm kapsamında değildir. Bu durumda alınan katkı "*Esas Faaliyetlerden Gelirler"* bölümü uyarınca gelir olarak muhasebeleştirilecektir.

8.7 Kısıtlı katkı bir aracılık işlemi değildir. Kısıtlı katkı alan kuruluşun asil sıfatıyla hareket ettiği değerlendirilir çünkü kuruluş yönetiminin kısıt konusu dışında söz konusu katkının nasıl kullanılacağına ilişkin takdir yetkisi bulunmaktadır. Örneğin katkının amaçları katkıda bulunan tarafından dar bir şekilde tanımlanmış olsa bile katkıyı alan kuruluşun yönetimi, faydalanıcının seçimi ve ödemenin zamanlaması konusunda takdir yetkisini elinde bulunduracaktır.

Aracı Sıfatıyla Alınan Katkıların ve Verilen Hibelerin Muhasebeleştirilmesi

8.8 Aracı kuruluş, asil kuruluştan aldığı kaynaklar ile hibe alıcısına devrettiği kaynakları gelir veya gider olarak muhasebeleştirmez. Katkı gelirini hibe alıcısı, katkı giderini ise asil kuruluş muhasebeleştirir.

8.9 Kuruluş, hibe alıcısına devredene kadarki süre boyunca ilgili varlıkları muhasebeleştirmesiyle eş zamanlı olarak asil kuruluşa karşı yükümlülüğünü muhasebeleştirecektir.

8.10 Finansal olmayan varlıklara ilişkin aracılık faaliyetlerinde aracı kuruluş bu varlıkları finansal tablolara almamayı tercih edebilir.

8.11 Ancak kuruluşun aracılık faaliyeti karşılığında aldığı her türlü ücret, gelir olarak kabul edilir. Benzer şekilde kuruluşun aracılık faaliyetine ilişkin yaptığı her türlü masraf gider olarak muhasebeleştirilir.

Emanetçi Sıfatıyla Hareket Eden Kâr Amacı Gütmeyen Kuruluşlar

8.12 Kuruluşlar, katkıda bulunana ait olan varlıkların zilyetliğini onun adına elinde bulunduruyor olabilir. Bu tür durumlarda katkıda bulunan tarafa ait olan varlığı onun adına elinde bulunduran kuruluşun emanetçi sıfatıyla hareket ettiği kabul edilir. Emanet olarak tutulan varlık, emanetçi kuruluşa ait değildir. Dolayısıyla emanetçi kuruluşun raporlama dönemindeki varlıklarının, gelirinin veya giderinin bir bileşeni değildir. Bu sebeple ilgili varlık emanetçi kuruluş tarafından muhasebeleştirilmeyecektir.

Dipnotlar

8.13 Raporlama dönemi boyunca aracı olarak hareket eden bir kuruluş dipnotlarında aşağıdakileri açıklar:

a) Kuruluş tarafından aracı sıfatıyla alınan katkılar ve verilen hibelere ilişkin bilgiler,

b) Raporlama tarihi itibarıyla aracı sıfatıyla tutulan bakiyeler,

c) Aracılık faaliyeti kapsamında -varsa- finansal tablolara alınmayan varlıkların açıklanması.

8.14 Raporlama dönemi boyunca emanetçi olarak hareket eden bir kuruluş faaliyet raporunda aşağıdakileri açıklar:

a) Emanetçi sıfatıyla elinde bulundurduğu varlıklara ilişkin bilgiler.

b) Bu tür varlıkların güvenli bir şekilde saklanmasına ve kuruluşun kendi varlıklarından ayrılmasına ilişkin düzenlemelerin neler olduğu.

BÖLÜM 9
TARIMSAL FAALİYETLER

9.1 Bu bölümde, tarımsal faaliyetlerde bulunan (canlı varlık alımı yapan, gelirlerinde canlı varlık, tarımsal ürün türleri bulunan, kurban bağışı, ağaçlandırma gibi faaliyetleri amaç edinen vb.) kâr amacı gütmeyen kuruluşların canlı varlıklarının ve hasat zamanındaki tarımsal ürünlerinin kayda alınmasına ve ölçümüne ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir. Bu bölüm hükümleri tarımsal ürünlere hasat zamanından sonra uygulanmaz.

Tanımlar

9.2 Bu bölümün uygulanmasında aşağıdaki terimler belirtilen anlamlarıyla kullanılır:

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

Canlı varlık: Yaşayan hayvan veya bitkidir.

Tarımsal ürün: Kuruluşun canlı varlıklarından hasat edilen üründür.

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

Hasat: Ürünün canlı varlıklardan ayrılması ya da canlı varlığın hayatının sona ermesidir.

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

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

Canlı Varlıkların Ölçümü ve Muhasebeleştirilmesi

9.4 Canlı varlıklar "*Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar"* bölümünün 1.47 paragrafındaki varlık tanımını karşıladıklarında ve 1.49 paragrafındaki kayda alma ölçütlerini sağladıklarında kayda alınır.

9.5 Canlı varlıklar bir muhasebe politikası tercihi olarak gerçeğe uygun değer yöntemi ya da maliyet yöntemi kullanılarak ölçülür. Farklı canlı varlık sınıfları için farklı yöntemlerin seçilmesi mümkündür.

9.6 Kurban bağışı kapsamında kısa süreliğine (1 yıl veya daha kısa sürede) tarımsal faaliyette bulunan kuruluş, varlığın gerçeğe uygun değeri önemli ölçüde farklılaşmadıkça uygulama kolaylığı sağlaması açısından canlı varlıklarını maliyet yöntemi kullanarak ölçer.

9.7 Bir canlı varlık sınıfının ölçümünde gerçeğe uygun değer yönteminin uygulanmış olması durumunda daha sonra muhasebe politikasında bir değişikliğe gidilerek bu sınıfta yer alan canlı varlıklar maliyet yöntemi kullanılarak ölçülemez.

Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi

9.8 Gerçeğe uygun değer yönteminin tercih edilmesi durumunda bir canlı varlık ilk kayda almada ve her bir raporlama dönemi sonunda gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür. Canlı varlığın gerçeğe uygun değeri üzerinden ilk kayda alınması sırasında ortaya çıkan kazanç veya kayıplar ile canlı varlığın gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişikliklerden kaynaklanan kazanç veya kayıplar gelir veya gider fazlasına yansıtılır.

9.9 Canlı varlık sınıfının ölçümünde gerçeğe uygun değer yöntemi seçilmiş olsa dahi sınıfta yer alan bir canlı varlığın gerçeğe uygun değeri aşırı maliyet veya çabaya katlanmadan ölçülemiyorsa bu canlı varlık maliyet yöntemi kullanılarak ölçülür. Söz konusu canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin sonradan aşırı maliyet veya çabaya katlanmadan ölçülebilir hâle gelmesi durumunda canlı varlık gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmeye başlanır ve tespit edilen gerçeğe uygun değeri ile önceki defter değeri arasındaki fark gelir veya gider fazlasına yansıtılır.

Maliyet Yöntemi

9.10 Maliyet yönteminin tercih edilmesi durumunda canlı varlıklar "*Maddi Duran Varlıklar"* bölümündeki gibi amortismana tâbi tutulur ve maliyet bedelinden amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları düşülerek hesaplanan tutarları üzerinden ölçülür.

Tarımsal Ürünlerin Ölçümü ve Muhasebeleştirilmesi

9.11 Tarımsal ürünler "*Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar"* bölümünün 1.47 paragrafındaki varlık tanımını karşıladıklarında ve 1.49 paragrafındaki kayda alma ölçütlerini sağladıklarında finansal tablolara yansıtılır.

9.12 Kuruluşun tarımsal ürünleri, hasat zamanında gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür ve ilk kayda alma sırasında ortaya çıkan kazanç veya kayıplar dönemin gelir veya gider fazlasına yansıtılır.

Gerçeğe Uygun Değerin Belirlenmesi

9.13 Gerçeğe uygun değerin belirlenmesinde aşağıdakiler dikkate alınır:

a) Canlı varlığın veya tarımsal ürünün mevcut hâli için geçerli olan ve bulunduğu konumda faal bir piyasasının bulunması hâlinde bu piyasada açıklanmış olan fiyat gerçeğe uygun değerin belirlenmesinde uygun bir ölçüttür. Farklı faal piyasalara erişimin mümkün olduğu durumlarda, kuruluşun işlem yapmayı planladığı piyasada geçerli olan fiyat dikkate alınır.

b) Faal bir piyasanın bulunmaması durumunda gerçeğe uygun değerin belirlenmesinde aşağıdaki bilgiler elde edilebiliyorsa bunlardan biri veya daha fazlası kullanılır:

i. En yakın tarihte gerçekleşen piyasa işlem fiyatı (işlem tarihi ile raporlama tarihi arasında ekonomik koşullarda önemli değişiklikler meydana gelmemişse),

ii. Farklılıkları yansıtan düzeltmelerin de yapılması kaydıyla benzer varlıklara ilişkin piyasa fiyatları,

iii. Bir meyve bahçesinin değerinin yüz ölçümü veya hasat edilebilecek meyvenin ağırlığı cinsinden; bir sığırın değerinin elde edilecek etin kilosu cinsinden belirlenmesi gibi sektör ölçütleri.

c) Bazı durumlarda (a) bendinde veya (b) bendinde belirtilen bilgi kaynakları, canlı varlığın veya tarımsal ürünün gerçeğe uygun değerine ilişkin farklı sonuçlar verebilir. Gerçeğe uygun değere ilişkin makul tahminleri kapsayan nispeten dar bir değer aralığındaki farklılıkların nedenleri göz önünde bulundurularak en güvenilir gerçeğe uygun değer tahminine ulaşılır.

ç) Bazı durumlarda, bir canlı varlığın mevcut durumu itibarıyla piyasada oluşmuş bir fiyatı veya değeri bulunmasa bile gerçeğe uygun değeri aşırı çaba veya maliyete katlanmadan belirlenebilir. Varlıktan elde edilmesi beklenen net nakit akışlarının piyasada oluşan cari iskonto oranı ile bugüne indirgenmesi suretiyle bulunan bugünkü değeri, güvenilir bulunuyorsa gerçeğe uygun değer ölçümünde dikkate alınabilir.

Sunum

9.14 Bu bölüm kapsamındaki canlı varlıklar Finansal Durum Tablosu'nda, dönen varlık ya da duran varlık sınıfı altında yer alan "Canlı Varlıklar" kaleminde ayrı bir şekilde sunulur.

9.15 Gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılarak ölçülen canlı varlıklar açısından; bunların ilk kayda alınması sırasında ortaya çıkan kazanç veya kayıplar ile gerçeğe uygun değerlerinde meydana gelen değişikliklerden kaynaklanan kazanç veya kayıplar Gelir ve Gider Tablosu'nda "Tarımsal Faaliyetlerde Gerçeğe Uygun Değer Farkları" kaleminde ayrı bir şekilde gösterilir. Tarımsal ürünlerin 9.11 ya da 9.12 paragrafına göre ilk kayda alınması sırasında ortaya çıkan kazanç veya kayıplar da bu kalem içerisinde gösterilir.

Dipnotlar

9.16 Kuruluş canlı varlıklarla ilgili olarak aşağıdaki açıklamaları yapar:

a) Canlı varlıkların ne şekilde sınıflandırıldığı ve her bir sınıfa ilişkin tanımlayıcı bilgi,

b) Her bir canlı varlık sınıfı için bunların gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılarak mı yoksa maliyet yöntemi kullanılarak mı ölçüldüğü,

c) Gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen canlı varlık sınıflarının her biri açısından gerçeğe uygun değerin belirlenmesinde kullanılan yöntemler ve yapılan önemli varsayımlar,

ç) Bir canlı varlığın gerçeğe uygun değer yöntemi ile ölçülmesi gerekirken maliyet yöntemiyle ölçülmesinin nedenleri,

d) Maliyet yöntemi kullanılarak ölçülen canlı varlıklar için kullanılan amortisman yöntemi ve faydalı ömürleri,

e) Gerçeğe uygun değer ve maliyet yöntemi kullanılarak ölçülen canlı varlıklar için ayrı ayrı olmak üzere canlı varlıkların dönem başı ve dönem sonu defter değerleri ile aşağıdakilerden kaynaklanan dönem içi hareketleri:

i. Alımlardan kaynaklanan artışlar,
ii. Katkılardan kaynaklanan artışlar,
iii. Hibe verme faaliyetlerinden kaynaklanan azalışlar,

iv. Satışlardan kaynaklanan azalışlar,

v. Hasattan kaynaklanan azalışlar,

vi. İş birleşmelerinden kaynaklanan artışlar.

vii. Gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılarak ölçülen canlı varlıklar açısından satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerde meydana gelen değişikliklerden kaynaklanan kazanç veya kayıplar,

viii. Maliyet yöntemi kullanılarak ölçülen canlı varlıklar açısından amortismanlar, değer düşüklüğü zararları ve değer düşüklüğü zararlarının iptali.

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

9.17 Kuruluş tarımsal ürünlerin her bir sınıfı için gerçeğe uygun değerin belirlenmesinde kullanılan yöntemleri ve yapılan önemli varsayımları açıklar.

BÖLÜM 10
MADDİ DURAN VARLIKLAR

10.1 Bu bölümde, maddi duran varlıklara ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir. Bu kapsamda maddi duran varlıkların ilk kayda alınması, defter değerlerinin belirlenmesi ve bu varlıklarla ilgili amortisman ve değer düşüklüğü konuları ele alınmaktadır.

Kapsam ve İlk Kayıt

10.2 Maddi duran varlıklar; mal veya hizmet üretiminde veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve birden fazla dönemde kullanımı öngörülen fiziki kalemlerdir.

10.3 Madenler üzerindeki haklar ve maden kaynakları ile tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar bu bölüm kapsamında maddi duran varlık olarak değerlendirilmez. Bununla birlikte bu bölüm taşıyıcı bitkilere uygulanır ancak taşıyıcı bitkilerin ürünlerine uygulanmaz.

Taşıyıcı bitki, aşağıdaki özelliklere sahip yaşayan bir bitkidir:

a) Tarımsal ürünlerin üretimi veya temini için kullanılması,

b) Bir dönemden fazla ürün vermesinin beklenmesi,

c) Önemsiz kalıntı satışları dışında tarımsal ürün olarak satılma olasılığının çok düşük olması.

10.4 Yedek parça ve bakım malzemeleri, maddi duran varlık tanımını karşılaması durumunda bu bölüm kapsamında ele alınır. Aksi hâlde bu varlıklar, stoklar içerisinde sınıflandırılır.

10.5 Kiralanan varlıkların geliştirilmesi veya ekonomik değerinin artırılması amacıyla katlanılan özel maliyetler bu bölüm kapsamında maddi duran varlık olarak değerlendirilir.

10.6 Varlığın ekonomik ömrünü uzatarak veya kapasitesini genişleterek kendisinden gelecekte elde edilecek faydayı artıran harcamalar varlığın defter değerine dâhil edilir. Bu tür harcamalar, maddi duran varlık tanımını karşılamaları durumunda yenileme harcamalarını ve büyük çaplı kontroller için yapılan harcamaları içerir.

10.7 Arazi ve binalar, birbirinden ayrılabilir varlıklardır ve söz konusu varlıklar birlikte edinilmiş olsalar bile ayrı olarak muhasebeleştirilir.

10.8 Maddi duran varlıklar, ilk kayda almada maliyet bedeliyle ölçülür.

10.9 Maliyet bedeli:

- Maddi duran varlığın satın alınması durumunda; iskontolar ve indirimler çıkarıldıktan sonraki satın alma fiyatından, satın alma işlemine bağlı olarak yapılan giderlerden ve varlığın yönetim tarafından amaçlanan koşullarda kullanılabilmesini sağlayacak konuma ve duruma getirilmesiyle doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlerden oluşur.
- Maddi duran varlığın katkı yoluyla edinilmesi durumunda ise edinme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden oluşur.

10.10 Gerçeğe uygun değerinin önemli ölçüde altında satın alınan bir maddi duran varlık gerçeğe uygun değeri üzerinden muhasebeleştirilir. Bu maddi duran varlık için ödenen bedel ile gerçeğe uygun değer arasındaki fark gelir olarak raporlanır.

10.11 Bu çerçevede, satın alma yoluyla elde edilen bir maddi duran varlığın maliyetine dâhil edilebilecek unsurlar arasında aşağıdakiler gösterilebilir:

a) Nakliye ve montaj giderleri,

b) Gümrük vergileri,

c) Noter, mahkeme, kıymet takdiri vb. giderler,

ç) Satın alma sırasında ödenen, iade alınamayan vergi, resim ve harçlar,

d) Varlıkla ilgili olarak yapılan işlerden dolayı serbest meslek erbabına ödenen ücretler,

e) Varlığın yerleştirileceği yerin hazırlanmasına ilişkin maliyetler,

f) Mevcut bir binanın satın alınarak yıkılması ve varlığın yerleştirileceği yerin veya arsanın hazırlanması için katlanılan giderler,

g) Varlığın uygun şekilde çalışıp çalışmadığını (bir başka ifadeyle, varlığın teknik ve fiziki performansının, mal veya hizmet üretimi veya arzı, başkalarına kiraya verilmek ya da idari amaçlar için kullanılabilecek durumda olup olmadığının değerlendirilmesini) test etme maliyetleri.

10.12 Bir maddi duran varlık kalemi, yönetim tarafından amaçlanan koşullarda çalışabilmesi için gereken yer ve duruma getirilirken çeşitli kalemler üretilmiş olabilir (varlığın uygun şekilde çalışıp çalışmadığı test edilirken üretilen örnekler gibi).

Kuruluş, bu tür kalemlerin satışından elde edilen kazançları ve söz konusu kalemlerin maliyetini ilgili bölümler uyarınca gelir veya gider fazlasına yansıtır. Kuruluş, söz konusu kalemlerin maliyetini, *"Stoklar"* bölümünde yer alan ölçüm hükümlerini uygulayarak ölçer.

10.13 Bir yıl veya daha kısa vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan maddi duran varlıklar, vade farkı ayrıştırılmaksızın ödenen veya ödenmesi beklenen nakit tutar üzerinden ölçülür. Bir yıldan uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan maddi duran varlıklar ise vade farkı ayrıştırılarak peşin fiyat üzerinden (diğer bir ifadeyle kuruluş peşin ödeme yapmış olsaydı ödeyeceği fiyat üzerinden) ölçülür. Bu kapsamda bir maddi duran varlığın bir yıldan daha uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınması durumunda vade farkı tutarı, "*Finansal Araçlar*" bölümü uyarınca etkin faiz yöntemine göre hesaplanan faiz gideri olarak muhasebeleştirilir.

10.14 Maddi duran varlıklara ilişkin borçlanma maliyetleri oluştukları dönemde gelir veya gider fazlasına yansıtılır. Ancak "*Borçlanma Maliyetleri*" bölümü uyarınca amaçlanan kullanımına hazır hâle gelmesi normal şartlar altında bir yıldan daha uzun süren maddi duran varlıkların üretilmesi, inşası veya elde edilmesiyle doğrudan ilişkili olan borçlanma maliyetleri söz konusu varlığın kullanıma hazır hâle geldiği tarihe kadar maliyetine dâhil edilir.

10.15 Kuruluş tarafından inşa ve imal edilen varlıkların maliyetleri de satın alma yoluyla edinilen varlıklarla aynı ilkelere göre belirlenir.

10.16 Bir veya birden fazla maddi duran varlık kalemi, parasal olmayan varlık veya varlıklar veya parasal ve parasal olmayan varlıkların birleşimi karşılığında elde edilebilir. Bu kapsamdaki bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür. Ancak takas işleminin ticari içerikten yoksun olması ve elde edilen varlığın veya elden çıkarılan varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilebilir bir şekilde ölçülememesi durumunda, varlığın maliyeti elden çıkarılan varlığın defter değeri ile ölçülür.

10.17 Birden fazla maddi duran varlığın birlikte edinilmesi durumunda, her bir maddi duran varlığın maliyeti, toplam maliyet bedelinin ilgili maddi duran varlıklara piyasa fiyatları nispetinde dağıtılması suretiyle belirlenir.

10.18 Kiralama yoluyla elde edilen maddi duran varlıkların maliyeti, *"Kiralamalar"* bölümü uyarınca belirlenir.

10.19 Maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin maliyetlere yönelik ilk tahminler maddi duran varlıkların maliyetine dâhil edilir.

10.20 Maddi duran varlığın maliyetine dâhil edilen sökme, taşıma ve restorasyon yükümlülüklerinde, yükümlülüklerin yerine getirilmesi için yapılması gereken harcamaların zamanlamasında veya tutarında ya da yükümlülüğün bugünkü değerinin hesaplamasında (bugünkü değer hesaplaması yapılıyorsa) kullanılan iskonto oranında meydana gelen değişiklikler maddi duran varlığın sonraki ölçümünde kullanılan yönteme göre aşağıdaki şekilde kaydedilir:

a) Maddi duran varlığın, sonraki ölçümünde birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirilmek suretiyle maliyeti üzerinden değerlenmesi durumunda yükümlülükte ortaya çıkan söz konusu değişiklikler karşılığında varlığın defter değeri artırılır ya da azaltılır. Ancak yükümlülükte meydana gelen azalış sonucu varlığın defter değerinde yapılacak indirimin varlığın defter değerinden daha fazla olması durumunda, defter değerini aşan tutar gelir veya gider fazlasına yansıtılır.

b) Maddi duran varlığın, sonraki ölçümünde yeniden değerlenmiş tutarı üzerinden değerlenmesi durumunda yükümlülükte ortaya çıkan söz konusu değişiklikler, varlığın yeniden değerlemesinden ortaya çıkan değer artışı ya da azalışlarıyla aynı şekilde 10.25 paragrafına göre kaydedilir. Yükümlülükteki değişikliğin, varlığın defter değerinin gerçeğe uygun değerinden önemli ölçüde farklı olduğunu göstermesi durumunda varlığın ve ilgili varlık sınıfının yeniden değerlemeye tâbi tutulması gerekir.

Sonraki Ölçüm

10.21 Maddi duran varlıklar, sonraki ölçümlerinde birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirilmek suretiyle maliyeti üzerinden veya yeniden değerlenmiş tutarı üzerinden değerlenir. Maddi duran varlıkla ilgili yapılan olağan bakım ve onarım giderleri varlığın maliyetine dâhil edilmez.

10.22 İlk kayda almadan sonra bir maddi duran varlık yeniden değerlenmiş tutarı üzerinden ölçüldüğünde ölçüme esas alınacak değer, yeniden değerlemenin yapıldığı tarihteki gerçeğe uygun değerdir.

Bu tarihten sonra varlığın yeniden değerlenmiş tutarı; varlığın yeniden değerlendiği tarihteki gerçeğe uygun değerinden, yeniden değerlemenin yapıldığı tarihten sonraki birikmiş amortisman tutarı ve birikmiş değer düşüklüğü zararı indirilerek hesaplanır. Yeniden değerleme, ilgili varlığın defter değerinin raporlama dönemi sonundaki gerçeğe uygun değerinden önemli ölçüde farklı olmamasını sağlayacak şekilde düzenli aralıklarla yapılır. Gerçeğe uygun değerin tespitinde, "*Finansal Araçlar"* bölümünde yer alan 24.32-24.34 paragrafları kıyasen uygulanır.

10.23 Yeniden değerlemeye tâbi tutulan maddi duran varlığın yeniden değerleme tarihindeki gerçeğe uygun değeri, ilgili maddi duran varlığın değerlemesini yapmak üzere kamu kurumlarınca yetkilendirilmiş kişiler tarafından belirlenebileceği gibi gerekli mesleki bilgiye sahip ve maddi duran varlığın sınıf ve yeri hakkında güncel bilgisi bulunan kişiler tarafından da varlığın yeniden değerleme tarihindeki gerçeğe uygun değeri belirlenebilir. Değerlemelerin kim tarafından yapıldığı dipnotlarda açıklanır.

10.24 Bir maddi duran varlık kaleminin yeniden değerlemesinin yapılması durumunda bu varlığın yer aldığı maddi duran varlık sınıfındaki diğer varlıklar da yeniden değerlemeye tâbi tutulur. Kuruluşun sahip olduğu benzer yapı, işlev veya kullanıma sahip maddi duran varlıklar, bir maddi duran varlık sınıfını oluşturur.

10.25 Bir maddi duran varlığın defter değerinin yeniden değerleme sonucunda artması durumunda, bu artış Finansal Durum Tablosu'nda net varlıklarda "Yeniden Değerleme Yedeği" kaleminde gösterilir. Ancak bu artış, aynı varlığın daha önce gelir veya gider fazlasına yansıtılan yeniden değerleme değer azalışını tersine çevirdiği ölçüde gelir veya gider fazlası olarak gösterilir. Bir maddi duran varlığın defter değerinin yeniden değerleme sonucunda azalması durumunda, bu azalışın aynı varlık için yeniden değerleme yedeğinde yer alan tutar kadarlık kısmı yeniden değerleme yedeğinden indirilir. Ancak yeniden değerleme azalışının yeniden değerleme yedeğinde yer alan tutardan yüksek olması durumunda aradaki fark Gelir ve Gider Tablosu'nda ilgili varlığın kullanıldığı kuruluş fonksiyonuna ilişkin gider kaleminde gösterilir.

10.26 Bir maddi duran varlık finansal tablo dışı bırakıldığında bu varlığa ilişkin olarak yeniden değerleme yedeğinde yer alan birikmiş tutar "Geçmiş Yıllar Gelir veya Gider Fazlası" kalemine aktarılır.

Amortisman

10.27 Maddi duran varlıklar için amortisman ayrılması zorunludur.

10.28 Bir maddi duran varlığın önemli bir parçası, maddi duran varlıktan farklı bir faydalı ömre sahip olabilir ve/veya bu parça için maddi duran varlık için kullanılan amortisman yönteminden farklı bir amortisman yöntemi kullanılması gerekli olabilir. Bu durumda bu tür önemli parçalar ayrı bir şekilde amortismana tabi tutulur. Örneğin kuruluşa ait bir iş makinesinin önemli bir parçasının düzenli aralıklarla yenilenmesi durumunda söz konusu yenilenen iş makinesinden ayrı bir şekilde amortismana tabi tutulmalıdır.

10.29 Arsa ve araziler sınırsız faydalı ömre sahip olduklarından amortismana tabi değildir. Ancak örneğin kuruluş içinde inşa edilmiş yollar ve arklar gibi sınırlı faydalı ömre sahip olan bölümler amortismana tâbi tutulmalıdır.

10.30 Amortismana tâbi tutar, maddi duran varlığın maliyet bedelinden ya da yeniden değerleme sonrası bulunan tutarından kalıntı değerin indirilmesi suretiyle belirlenir.

10.31 Maddi duran varlığın amortismana tabi tutarı faydalı ömrü süresince sistematik bir şekilde dağıtılır. Faydalı ömür, bir varlığın kuruluş tarafından beklenen kullanım süresini ya da kuruluş tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim veya kullanım miktarını ifade eder. Faydalı ömür kuruluş tarafından gerçekçi tahminlere dayanılarak belirlenir.

10.32 Amortisman işlemine, varlık yönetim tarafından amaçlanan kullanıma hazır hâle geldiği tarih itibarıyla başlanır ve varlığın finansal tablo dışı bırakılmasıyla son verilir. Dolayısıyla dönem içerisinde kullanıma alınan amortismana tabi tüm varlıklar için kıst amortisman hesaplanır.

10.33 Kalıntı değer; bir varlık tahmin edilen faydalı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığında elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahminî maliyetleri düşülerek ulaşılan tahminî tutardır. Kalıntı değer, önemsiz olması durumunda amortismana tabi tutarın belirlenmesinde dikkate alınmaz.

10.34 Amortisman yöntemi, varlığın gelecekteki ekonomik faydasının kuruluş tarafından öngörülen tüketim şeklini yansıtacak şekilde belirlenir. Maddi duran varlıktan elde edilecek gelecekteki ekonomik faydaların beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadıkça seçilen yöntem dönemler itibarıyla tutarlı olarak uygulanır.

10.35 Amortisman uygulaması için çeşitli yöntemler kullanılabilir. Doğrusal yöntem, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemleri bu yöntemlere örnek olarak verilebilir. Doğrusal yöntemde, varlığın kalıntı değeri değişmediği sürece amortisman gideri faydalı ömrü boyunca sabittir. Azalan bakiyeler yönteminde, amortisman gideri faydalı ömür boyunca azalır. Üretim miktarı yönteminde beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden amortisman ayrılır.

10.36 Amortisman ayırma işlemine, varlık atıl bırakıldığında ya da kullanımdan kaldırıldığında da devam edilir. Ancak üretim miktarı yöntemine göre amortisman yöntemleri uygulanırken amortisman gideri, üretim veya kullanım olmadığı zamanlarda sıfır olabilir.

10.37 Varlığın kullanım şekli değiştiğinde, beklenmeyen ölçüde aşınma veya yıpranma meydana geldiğinde, teknolojik gelişmeler olduğunda, piyasa fiyatlarında değişiklikler meydana geldiğinde veya benzeri durumlarda varlığın kalıntı değeri ve faydalı ömrü değişebilir. Bu tür göstergelerin mevcut olması durumunda faydalı ömre, kalıntı değere ve amortisman yöntemine ilişkin önceki tahminler gözden geçirilir; beklentilerde farklılıklar olması durumunda kalıntı değerde, faydalı ömürde ve amortisman yönteminde değişikliklere gidilir. Bu değişiklikler *"Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar"* bölümü uyarınca muhasebe tahminlerindeki değişiklikler olarak nitelendirilir. Buna göre yeni kalıntı değere göre hesaplanan amortismana tabi tutulmamış tutarlar, belirlenen yeni faydalı ömür süresince seçilen amortisman yöntemine göre sistematik bir şekilde dağıtılır.

10.38 Döneme ilişkin amortisman giderleri, başka bir varlığın defter değerine dâhil edilmediği sürece gelir veya gider fazlasına yansıtılır. Gelir veya gider fazlasına yansıtılan amortisman giderleri Gelir ve Gider Tablosu'nda ilgili varlığın kullanıldığı kuruluş fonksiyonlarına ilişkin giderlerin raporlandığı kalemlerde gösterilir. Örneğin idari amaçla kullanılan bir maddi duran varlığa ilişkin amortisman gideri Gelir ve Gider Tablosu'nda yönetim giderlerine ilişkin kalem içerisinde sunulur.

Değer Düşüklüğü

10.39 Her bir raporlama dönemi sonunda maddi duran varlık kalemlerinde değer düşüklüğü olup olmadığının ve varsa değer düşüklüğü zararının nasıl ölçülüp muhasebeleştirileceğinin belirlenmesi için "*Varlıklarda Değer Düşüklüğü*" bölümünde belirtilen hükümler uygulanır.

10.40 Değer düşüklüğüne uğrayan, kaybolan ya da geri almaktan vazgeçilen maddi duran varlık kalemleri için üçüncü taraflardan alınacak tazminatlar ancak ilgili tazminat tahsil edilebilir duruma geldiğinde gelir veya gider fazlası olarak yansıtılır.

Finansal Tablo Dışı Bırakma

10.41 Bir maddi duran varlık kalemi, elden çıkarıldığında veya varlıktan gelecekte herhangi bir ekonomik fayda beklenmediği durumda finansal tablo dışı bırakılır.

10.42 Bir maddi duran varlık kaleminin finansal tablo dışı bırakılmasından doğan kazanç ya da kayıp gelir veya gider fazlasına yansıtılır.

Dipnotlar

10.43 Kuruluş finansal tablolarında her maddi duran varlık grubu için aşağıdaki açıklamaları yapar:

a) Brüt defter değerinin belirlenmesine ilişkin ölçüm esasları,

b) Kullanılan amortisman yöntemleri,

c) Faydalı ömürler veya kullanılan amortisman oranları,

d) Maliyet bedeli üzerinden ölçülen varlıkların satın alma fiyatı veya üretim maliyeti. Yeniden değerlenmiş tutarı üzerinden ölçülen varlıkların dönem başındaki ve sonundaki değeri,

e) Dönemde yapılan ilaveler, elden çıkarmalar ve sınıf değişiklikleri,

f) Dönem başındaki ve sonundaki birikmiş amortismanlar (ya da itfa payları) ve değer düşüklüğü zararları,

g) Cari raporlama döneminde kaydedilen amortismanlar (ya da itfa payları) ve değer düşüklüğü zararları ve iptalleri,

h) İlaveler, elden çıkarmalar ve sınıf değişiklikleri nedeniyle birikmiş amortismanlar (ya da itfa payları) ve değer düşüklüğü zararlarında dönemde meydana gelen hareketler,

i) Dönemde aktifleştirilen borçlanma maliyetleri ve aktifleştirilen borçlanma maliyeti tutarının belirlenmesinde kullanılan aktifleştirme oranı.

10.44 Kuruluş maddi duran varlıklarını yeniden değerlenmiş tutarı üzerinden ölçmesi durumunda aşağıdaki ek açıklamaları yapar:

a) Yeniden değerlemenin tarihi,

b) Yeniden değerlemenin bağımsız bir bilirkişi tarafından yapılıp yapılmadığı,

c) "Yeniden Değerleme Yedeği" kaleminde cari raporlama döneminde meydana gelen değişiklik,

d) "Yeniden Değerleme Yedeği" kaleminde kaydedilen kazançlara ilişkin vergi etkisi,

e) Maddi duran varlıklar yeniden değerlenmiş tutarı üzerinden ölçülmemiş olsaydı Finansal Durum Tablosu'nda yer alması gereken defter değerleri.

10.45 Kuruluş, teminat olarak gösterilen ya da üzerindeki hakların kısıtlandığı maddi duran varlıklarını ve bunların defter değerini açıklar.

10.46 Kuruluş maddi duran varlıklarına ilişkin toplam sigorta tutarını açıklar.

BÖLÜM 11
KÜLTÜR VARLIKLARI

11.1 Bu bölümde, kültür varlıklarına ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir. Bu kapsamda kültür varlıkların ilk kayda alınması, defter değerlerinin belirlenmesi ve bu varlıklarla ilgili amortisman ve değer düşüklüğü konuları ele alınmaktadır.

Kapsam ve İlk Kayıt

11.2 Kültür varlığı; esas olarak bilgi ve kültüre katkısı nedeniyle halka açık sergi, eğitim veya araştırma için elde tutulan, bakımı yapılan ve muhafaza edilen tarihî, sanatsal, bilimsel, teknolojik, jeofizik veya çevresel niteliklere sahip somut veya soyut sanat eserleri, tarihî eserler, hazineler veya benzer varlıklardır.

11.3 Kültür varlıkları genellikle nadir ve benzersiz olan ögelerden oluşan, kültürel ve tarihî öneme sahip varlıklardır. Bu varlıklar genellikle müzeler veya galerilerin elinde bulunsa da diğer kuruluşlar da kültür varlıkları tanımına uyan varlıklara sahip olabilir.

11.4 Kültür varlıkları genellikle maddi duran varlık niteliğinde olsa da bu varlıkların maddi olmayan duran varlık niteliğinde olması da mümkündür. Kültür varlıkları, mümkün olduğunda bir kuruluşun finansal durum tablosunda ayrı bir duran varlık sınıfı olarak sunulur.

11.5 Kültür varlıkları, bilgi ve kültürün teşvik edilmesiyle bağlantılı olmayan amaçlar (örneğin finansal getiri amacıyla) için kullanılabilir ve hatta yatırım amaçlı olarak elde tutulabilir. Bu gibi durumlarda, varlık uygun şekilde maddi duran varlık, maddi olmayan duran varlık veya yatırım amaçlı gayrimenkul olarak muhasebeleştirilir.

11.6 Varlığın ekonomik ömrünü uzatarak veya kapasitesini genişleterek kendisinden gelecekte elde edilecek faydayı artıran; kültür varlığının korunması, temizlenmesi ve restore edilmesi amacıyla yapılan harcamalar varlığın defter değerine dâhil edilir.

11.7 Kültür varlıkları ilk kayda almada maliyet bedeliyle ölçülür.

11.8 Maliyet bedeli:

- Kültür varlığının satın alınması durumunda; iskontolar ve indirimler çıkarıldıktan sonraki satın alma fiyatından, satın alma işlemine bağlı olarak yapılan giderlerden ve varlığın yönetim tarafından amaçlanan koşullarda kullanılabilmesini sağlayacak konuma ve duruma getirilmesiyle doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlerden oluşur.

– Kültür varlığının katkı yoluyla edinilmesi durumunda ise edinme tarihindeki gerçeğe uygun değeri ile varlığının edinilmesiyle doğrudan ilişkilendirilebilen tüm maliyetlerin toplamından oluşur. Bu durumda varlığın gerçeğe uygun değeri değerleme sonucunda bulunan tutarı ifade eder.

11.9 Satın alma yoluyla elde edilen bir kültür varlığının maliyetine dâhil edilebilecek unsurlar dikkate alınırken *"Maddi Duran Varlıklar"* bölümünün 10.11 ile *"Maddi Olmayan Duran Varlıklar"* bölümünün 12.11 paragrafları dikkate alınır.

11.10 Gerçeğe uygun değerinin önemli ölçüde altında satın alınan bir varlık gerçeğe uygun değeri üzerinden muhasebeleştirilir. Bu varlık için ödenen bedel ile gerçeğe uygun değer arasındaki fark gelir olarak raporlanır.

11.11 İstisnai olarak varlığın değerinin ölçülmesi mümkün değilse kuruluş ilgili kültür varlığını finansal tablolara almaz. Söz konusu varlığa ilişkin bilgiler finansal tablo dipnotlarında ayrıca açıklanır.

11.12 Bazı durumlarda değer tespitine yönelik katlanılan maliyet kullanıcıların elde edeceği faydayı aşabilir. Bu tür durumlarda finansal tablolara alınmayan kültür varlıklarına ilişkin bilgiler finansal tablo dipnotlarında ayrıca açıklanır.

Sonraki Ölçüm

11.13 Kültür varlıkları, sonraki ölçümlerinde birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirilmek suretiyle maliyeti üzerinden veya yeniden değerlenmiş tutarı üzerinden ölçülür. Varlıkla ilgili yapılan olağan bakım ve onarım giderleri varlığın maliyetine dâhil edilmez.

11.14 İlk kayda almadan sonra bir kültür varlığı yeniden değerlenmiş tutarı üzerinden ölçüldüğünde ölçüme esas alınacak değer, yeniden değerlemenin yapıldığı tarihteki gerçeğe uygun değerdir. Bu tarihten sonra varlığın yeniden değerlenmiş tutarı; varlığın yeniden değerlendiği tarihteki gerçeğe uygun değerinden, yeniden değerlemenin yapıldığı tarihten sonraki birikmiş amortisman tutarı ve birikmiş değer düşüklüğü zararı indirilerek hesaplanır. Yeniden değerleme, ilgili varlığın defter değerinin raporlama dönemi sonundaki gerçeğe uygun değerinden önemli ölçüde farklı olmamasını sağlayacak şekilde düzenli aralıklarla yapılır. Gerçeğe uygun değerin tespitinde, "*Finansal Araçlar"* bölümünde yer alan 24.32-24.34 paragrafları kıyasen uygulanır.

11.15 Yeniden değerlemeye tâbi tutulan kültür varlığının yeniden değerleme tarihindeki gerçeğe uygun değeri, ilgili kültür varlığının değerlemesini yapmak üzere kamu kurumlarınca yetkilendirilmiş kişiler tarafından belirlenebileceği gibi gerekli mesleki bilgiye sahip ve duran varlığın sınıf ve yeri hakkında güncel bilgisi bulunan uzman kişiler tarafından da belirlenebilir. Değerlemelerin kim tarafından yapıldığı dipnotlarda açıklanır.

11.16 Bir kültür varlığı kaleminin yeniden değerlemesinin yapılması durumunda bu varlığın yer aldığı sınıftaki diğer varlıklar da yeniden değerlemeye tâbi tutulur.

11.17 Bir kültür varlığının defter değerinin yeniden değerleme sonucunda artması durumunda, bu artış Finansal Durum Tablosu'nda net varlıklarda "Yeniden Değerleme Yedeği" kaleminde gösterilir. Ancak bu artış, aynı varlığın daha önce gelir veya gider fazlasına yansıtılan yeniden değerleme değer azalışını tersine çevirdiği ölçüde gelir veya gider fazlası olarak gösterilir. Bir kültür varlığının defter değerinin yeniden değerleme sonucunda azalması durumunda, bu azalışın aynı varlık için yeniden değerleme yedeğinde yer alan tutar kadarlık kısmı yeniden değerleme yedeğinden indirilir. Ancak yeniden değerleme azalışının yeniden değerleme yedeğinde yer alan tutardan yüksek olması durumunda aradaki fark Gelir ve Gider Tablosu'nda ilgili varlığın kullanıldığı kuruluş fonksiyonuna ilişkin gider kaleminde gösterilir.

11.18 Bir kültür varlığı finansal tablo dışı bırakıldığında bu varlığa ilişkin olarak yeniden değerleme yedeğinde yer alan birikmiş tutar "Geçmiş Yıllar Gelir veya Gider Fazlası" kalemine aktarılır.

Amortisman

11.19 Ekonomik faydası veya hizmet potansiyeli, tahmin edilen faydalı ömrü olağanüstü uzun olacak şekilde çok yavaş tüketilen kültür varlıklarının faydalı ömrünün sınırsız olduğu kabul edilir. Bu sebeple söz konusu varlıklar amortismana tabi tutulmaz. Bir kültür varlığı yalnızca aşağıdaki özelliklerin her ikisini de gösteren doğrulanabilir kanıtlar varsa faydalı ömrünün sınırsız olduğu kabul edilir:

a) Varlığın; bireysel olarak sürekli korunmaya değer kültürel, estetik veya tarihi değere sahip olması,

b) Elinde bulunduranın, varlığın hizmet potansiyelini esasen eksilmeden korumak ve muhafaza etmek için gerekli alt yapıya sahip olması.

Bu özellikleri taşımayan kültür varlıkları için amortisman ayrılır.

Değer Düşüklüğü

11.20 Her bir raporlama dönemi sonunda kültür varlığı kalemlerinde değer düşüklüğü olup olmadığının ve varsa değer düşüklüğü zararının nasıl ölçülüp muhasebeleştirileceğinin belirlenmesi için "*Varlıklarda Değer Düşüklüğü*" bölümünde belirtilen hükümler uygulanır.

Finansal Tablo Dışı Bırakma

11.21 Bir kültür varlığı kalemi, elden çıkarıldığında veya varlıktan gelecekte herhangi bir ekonomik fayda beklenmediği durumda finansal tablo dışı bırakılır.

11.22 Bir kültür varlığı kaleminin finansal tablo dışı bırakılmasından doğan kazanç ya da kayıp gelir veya gider fazlasına yansıtılır.

Dipnotlar

11.23 Kuruluş finansal tablolarında kültür varlıklarına ilişkin olarak aşağıdaki açıklamaları yapar:

a) Varlıkların niteliğine ilişkin bilgiler,

b) Varlıkların göreceli önemi ve kültür varlıkları konusunda yönetimin politikaları,

c) Brüt defter değerinin belirlenmesine ilişkin ölçüm esasları,

d) Kullanılan amortisman yöntemi ve varlıkların faydalı ekonomik ömürleri veya kullanılan amortisman oranı,

e) Maliyet bedeli üzerinden ölçülen varlıkların satın alma fiyatı,

f) Yeniden değerlenmiş tutarı üzerinden ölçülen varlıkların dönem başındaki ve sonundaki değerleri,

g) Dönemde yapılan ilaveler, elden çıkarmalar ve sınıf değişiklikleri,

h) Dönem başındaki ve sonundaki birikmiş amortismanlar ve değer düşüklüğü zararları,

i) Cari raporlama döneminde kaydedilen amortismanlar ve değer düşüklüğü zararları ve iptalleri,

j) İlaveler, elden çıkarmalar ve sınıf değişiklikleri nedeniyle birikmiş amortismanlar ve değer düşüklüğü zararlarında dönemde meydana gelen hareketler,

k) Varlıkların edinilmesi için sözleşmeden doğan taahhütlerin miktarı,

l) Finansal tablolara alınmayan kültür varlıklarının niteliğine ve bunlara yönelik yapılan işlemlere (edinme ve elden çıkarma vb.) ilişkin bilgiler.

11.24 Kuruluş kültür varlıklarını yeniden değerlenmiş tutarı üzerinden ölçmesi durumunda aşağıdaki ek açıklamaları yapar:

i. Yeniden değerlemenin tarihi,

ii. "Yeniden Değerleme Yedeği" kaleminde cari raporlama döneminde meydana gelen değişiklik,

iii. "Yeniden Değerleme Yedeği" kaleminde kaydedilen kazançlara ilişkin vergi etkisi,

iv. Kültür varlıkları yeniden değerlenmiş tutarı üzerinden ölçülmemiş olsaydı Finansal Durum Tablosu'nda yer alması gereken defter değerleri.

BÖLÜM 12
MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

12.1 Bu bölümde, şerefiye dışındaki maddi olmayan duran varlıklara ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir. Bu kapsamda maddi olmayan duran varlıkların ilk kayda alınması, defter değerlerinin belirlenmesi, bu varlıklarla ilgili itfa paylarının hesaplanması ve değer düşüklüğü konuları ele alınmaktadır.

Kapsam

12.2 Maddi olmayan duran varlık, fiziksel niteliği bulunmayan ancak tanımlanabilir nitelikteki parasal olmayan varlıktır.

12.3 Maddi olmayan duran varlıklara örnek olarak; lisanslar, yazılımlar, patentler, şerefiye, telif hakları, yayın hakları, markalar, sanat eserlerinin mülkiyet hakları vs. verilebilir.

12.4 Aşağıdaki özelliklerden herhangi birine sahip bir varlık tanımlanabilir niteliktedir:

a) Varlığın ayrılabilir olması (diğer bir ifadeyle kuruluştan ayrılabilme veya bölünebilme özelliğine sahip olması ve bir sözleşme, tanımlanabilir varlık veya yükümlülükle birlikte ya da ayrı olarak satılabilir, devredilebilir, lisans altına alınabilir, kiralanabilir ya da takas edilebilir olması) veya

b) Varlığın sözleşmeye bağlı haklardan ya da diğer yasal haklardan kaynaklanması (söz konusu hakların kuruluştan ya da diğer hak ve mükellefiyetlerden ayrılabilir ya da devredilebilir olması zorunlu değildir).

12.5 Bu bölüm, finansal varlıklara, iş birleşmeleri kapsamında ortaya çıkan şerefiyeye ve kuruluşun olağan faaliyetleri kapsamında satış amacıyla veya bedelsiz olarak veya itibari bir bedel karşılığında dağıtılmak üzere elde tuttuğu maddi olmayan duran varlıklara uygulanmaz.

12.6 Madenler üzerindeki haklar ve maden kaynakları bu bölüm kapsamında maddi olmayan duran varlık olarak değerlendirilmez. Niteliğine göre maddi olmayan duran varlık olarak sınıflandırılan arama ve değerlendirme varlıklarının sonraki ölçümüne (değer düşüklüğü hükümleri hariç) bu bölümün ilgili hükümleri uygulanır.

12.7 Bir varlık maddi ve maddi olmayan unsurları birlikte içerebilir. Bu durumda varlık için hangi unsurun daha önemli olduğuna karar verilerek ilgili varlık maddi duran varlık ya da maddi olmayan duran varlık olarak kayda alınır.

İlk Kayıt

12.8 Maddi olmayan duran varlıklar, ilk kayda almada maliyet bedeliyle ölçülür.

12.9 Maliyet bedeli:

- Maddi olmayan duran varlığın satın alınması durumunda; iskontolar ve indirimler çıkarıldıktan sonraki satın alma fiyatından, satın alma işlemine bağlı olarak yapılan giderlerden ve varlığın yönetim tarafından amaçlanan koşullarda kullanılabilmesini sağlayacak konuma ve duruma getirilmesiyle doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlerden oluşur.
- Maddi olmayan duran varlığın katkı yoluyla edinilme durumunda ise edinme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden oluşur.

12.10 Gerçeğe uygun değerinin önemli ölçüde altında satın alınan bir varlık gerçeğe uygun değeri üzerinden muhasebeleştirilir. Bu varlık için ödenen bedel ile gerçeğe uygun değer arasındaki fark gelir olarak raporlanır.

12.11 Bu çerçevede satın alma yoluyla elde edilen maddi olmayan duran varlığın maliyetine dâhil edilebilecek harcamalar arasında aşağıdakiler gösterilebilir.

a) Gümrük vergileri,

b) Satın alma sırasında ödenen, iade alınamayan vergi, resim ve harçlar,

c) Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon vb. giderler,

ç) Varlıkla ilgili olarak yapılan işlerden dolayı serbest meslek erbabına ödenen ücretler,

d) Varlığın uygun şekilde çalışıp çalışmadığına dair yapılan test maliyetleri.

12.12 Bir yıl veya daha kısa vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan maddi olmayan duran varlıklar; vade farkı ayrıştırılmaksızın, ödenen veya ödenmesi beklenen nakit tutar üzerinden ölçülür. Bir yıldan uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan maddi olmayan duran varlıklar ise vade farkı ayrıştırılarak peşin fiyat üzerinden (diğer bir ifadeyle kuruluş peşin ödeme yapmış olsaydı ödeyeceği fiyat üzerinden) ölçülür. Bu kapsamda bir maddi olmayan duran varlığın bir yıldan daha uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınması durumunda vade farkı tutarı, *"Finansal Araçlar*" bölümü uyarınca etkin faiz yöntemine göre hesaplanan faiz gideri olarak muhasebeleştirilir.

12.13 Maddi olmayan duran varlıklara ilişkin borçlanma maliyetleri oluştukları dönemde gelir veya gider fazlasına yansıtılır. Ancak *"Borçlanma Maliyetleri*" bölümü uyarınca, amaçlanan kullanımına hazır hale gelmesi normal şartlar altında bir yıldan daha uzun süren maddi olmayan duran varlıkların üretilmesi, inşası veya elde edilmesiyle doğrudan ilişkili olan borçlanma maliyetleri söz konusu varlığın kullanıma hazır hale geldiği tarihe kadar maliyetine dâhil edilir.

12.14 Maddi olmayan duran varlığın iş birleşmesi kapsamında edinilmiş olması durumunda maliyet bedeli, *"İş Birleşmeleri*" bölümüne göre edinim tarihinde belirlenen değeridir.

12.15 Bir veya birden fazla maddi olmayan duran varlık kalemi, parasal olmayan varlık veya varlıklar veya parasal ve parasal olmayan varlıkların birleşimi karşılığında elde edilebilir. Bu kapsamdaki bir maddi olmayan duran varlık kaleminin maliyeti gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür. Ancak takas işleminin ticari içerikten yoksun olması ve elde edilen varlığın veya elden çıkarılan varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilebilir bir şekilde ölçülememesi durumunda, varlığın maliyeti elden çıkarılan varlığın defter değeri ile ölçülür.

12.16 Kiralama yoluyla elde edilen maddi olmayan duran varlıkların maliyeti, *"Kiralamalar"* bölümü uyarınca belirlenir.

12.17 Kuruluş içi oluşturulan şerefiye ile maddi olmayan unsurlar için katlanılan ve maddi olmayan duran varlık tanımını karşılamayan harcamalar, bu Standart uyarınca varlık olarak muhasebeleştirilen diğer bir varlığın maliyetinin bir parçası olmadığı sürece maddi olmayan duran varlık olarak aktifleştirilmez; bu harcamalar oluştukları dönemde gider olarak gelir veya gider fazlasına yansıtılır. Aşağıdakilere ilişkin harcamalar bu kapsamda değerlendirilir:

a) Kuruluş içi oluşturulan şerefiye,

b) Kuruluş tarafından oluşturulan markalar, logolar, yayın hakları, müşteri listeleri ve özü itibarıyla bunlara benzer nitelikteki kalemler,

c) Kuruluş ve örgütlenme giderleri,

ç) Eğitim harcamaları,

d) Reklam ve tanıtım harcamaları,

e) Bir kuruluşun kısmen veya tamamen yerinin değiştirilmesi veya yeniden yapılandırılması sırasında katlanılan harcamalar.

12.18 Kuruluş içi oluşturulan bir maddi olmayan duran varlığın kayda alınıp alınmayacağının değerlendirilmesinde, ilgili varlığın oluşum süreci araştırma safhası ve geliştirme safhası olarak ikiye ayrılır.

12.19 Araştırma; yeni bir bilimsel ya da teknik bilgi elde etme beklentisiyle yapılan incelemedir. Araştırma safhasında yapılan harcamalar aktifleştirilmez, gerçekleştiğinde gider olarak gelir veya gider fazlasına yansıtılır.

12.20 Geliştirme; üretime ya da kullanıma başlanmadan önce araştırma sonuçlarının ya da diğer bilgilerin, yeni veya önemli ölçüde geliştirilmiş malzeme, cihaz, ürün, süreç, sistem ya da hizmetlerin üretiminin planlanmasında veya tasarımında uygulanmasıdır. Aşağıdaki şartların tamamının karşılanması hâlinde, geliştirme safhasında yapılan harcamalar maddi olmayan duran varlık olarak aktifleştirilir:

a) Maddi olmayan duran varlığın kullanıma, satışa veya dağıtıma (bedelsiz olarak veya itibari bir bedel karşılığında) hazır hâle gelebilmesi için tamamlanmasının teknik olarak mümkün olması,

b) Kuruluşun maddi olmayan duran varlığı tamamlama ve bu varlığı kullanma, satma veya dağıtma (bedelsiz olarak veya itibari bir bedel karşılığında) niyetinin bulunması,

c) Kuruluşun maddi olmayan duran varlığı kullanma, satış veya dağıtım (bedelsiz olarak veya itibari bir bedel karşılığında) imkânının bulunması,

ç) Maddi olmayan duran varlığın muhtemel gelecek ekonomik faydayı nasıl sağlayacağının belirli olması. Ayrıca maddi olmayan duran varlığın veya ürününün bir piyasasının olması ya da kuruluş bünyesinde kullanılmaya elverişli olması,

d) Geliştirme safhasını tamamlamak ve maddi olmayan duran varlığı kullanmak, satmak veya dağıtmak (bedelsiz olarak veya itibari bir bedel karşılığında) için yeterli teknik, finansal ve diğer kaynakların mevcut olması,

e) Geliştirme sürecinde maddi olmayan duran varlıkla ilgili yapılan harcamaların güvenilir bir biçimde ölçülebilir olması.

12.21 12.20 paragrafında belirtilen şartların sağlandığı tarihten itibaren katlanılan harcamalar kuruluşta oluşturulan maddi olmayan duran varlığın maliyetini oluşturur. Daha önce gider olarak kayda alınan harcamalar sonradan ilgili varlığın maliyetine dâhil edilemez.

Kuruluşta, oluşturulan bir maddi olmayan duran varlığın maliyeti; varlığın oluşturulması, üretilmesi, hazırlanması için gerekli olan ve varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetleri içerir. Bu çerçevede kuruluşta oluşturulan maddi olmayan duran varlığın maliyetine dâhil edilebilecek harcamalar arasında aşağıdakiler gösterilebilir:

a) Kullanılan veya tüketilen malzeme ve hizmet maliyetleri,

b) Ödenen ücretler,

c) Yasal hakkın tesciline yönelik ödemeler,

ç) Kullanılan varlıklara ilişkin amortisman ve itfa payları,

d) *"Borçlanma Maliyetleri"* bölümü uyarınca aktifleştirilebilecek borçlanma maliyetleri.

12.22 Bir maddi olmayan duran varlığın oluşturulmasına yönelik kuruluş içi bir projenin araştırma safhasıyla geliştirme safhasının ayırt edilememesi durumunda, harcamalar araştırma safhasında yapılmış gibi dikkate alınır.

12.23 Bir maddi olmayan duran varlıktan gelecekte elde edilecek faydayı arttıran ve varlıkla doğrudan ilişkisi kurulabilen harcamalar, ilgili varlığın defter değerine dâhil edilir.

Sonraki Ölçüm

12.24 Maddi olmayan duran varlıklar, ilk kayda almadan sonra birikmiş itfa payları ve birikmiş değer düşüklüğü zararları düşülmek suretiyle maliyeti üzerinden ölçülür.

İtfa

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

Sınırlı Faydalı Ömre Sahip Maddi Olmayan Duran Varlıklar

12.26 İtfaya tâbi tutar, maddi olmayan duran varlığın maliyet bedelinden kalıntı değerin indirilmesi suretiyle belirlenir.

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

12.28 Sözleşmeden doğan haklardan veya diğer yasal haklardan kaynaklanan bir maddi olmayan duran varlığın faydalı ömrü, sözleşmeden doğan hakların veya diğer yasal hakların geçerlilik süresini aşamaz ancak kuruluşun varlığı kullanmayı öngördüğü süreye bağlı olarak bu sürelerden daha kısa olabilir. Sözleşmeden doğan hakların veya diğer yasal hakların, sınırlı bir zaman dilimi için (sözleşme yenilenerek bu zaman dilimi uzatılabilir) devralınmış olması durumunda sadece kuruluşun sözleşmeyi yenileme işlemini, önemli maliyetlere katlanmadan yapacağına dair kanıt bulunduğu takdirde söz konusu yenileme dönemi (dönemleri) ilgili maddi olmayan duran varlığın faydalı ömrüne dâhil edilir.

12.29 Kalıntı değer; bir varlık tahmin edilen faydalı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığında elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahminî maliyetleri düşülerek ulaşılan tahminî tutardır.

12.30 Bir maddi olmayan duran varlığın kalıntı değeri aşağıdaki durumlar söz konusu olmadıkça sıfır kabul edilir:

a) Üçüncü bir şahıs, ilgili varlığı faydalı ömrünün sonunda satın alacağını taahhüt etmiştir ya da

b) Varlığın faal bir piyasası mevcuttur ve

   i. Kalıntı değer bu piyasa aracılığıyla belirlenebilmektedir,

   ii. Varlığın faydalı ömrünün sonunda da böyle bir piyasanın mevcut olması muhtemeldir.

12.31 İtfa yöntemi, varlığın gelecekteki ekonomik faydasının kuruluş tarafından öngörülen tüketim şeklini yansıtacak şekilde belirlenir. Maddi olmayan duran varlıktan elde edilecek gelecekteki ekonomik faydaların beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadıkça seçilen yöntem dönemler itibarıyla tutarlı olarak uygulanır.

12.32 İtfa uygulaması için çeşitli yöntemler kullanılabilir. Doğrusal yöntem, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemleri bu yöntemlere örnek olarak verilebilir. Doğrusal yöntemde, varlığın kalıntı değeri değişmediği sürece itfa gideri faydalı ömrü boyunca sabittir. Azalan bakiyeler yönteminde, itfa gideri faydalı ömür boyunca azalır.

Üretim miktarı yönteminde beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden itfa ayrılır. Ekonomik faydanın beklenen tüketim şeklinin güvenilir bir şekilde belirlenemediği durumda doğrusal yöntem kullanılarak ilgili varlık itfa edilir.

12.33 Varlığın kullanım şekli değiştiğinde, teknolojik gelişmeler olduğunda, piyasa fiyatlarında değişiklikler meydana geldiğinde veya benzeri durumlarda varlığın kalıntı değeri, faydalı ömrü veya itfa yönteminde değişiklikler meydana gelebilir. Bu tür göstergelerin mevcut olması durumunda faydalı ömre, kalıntı değere ve itfa yöntemine ilişkin önceki tahminler gözden geçirilir; beklentilerde farklılıklar olması durumunda kalıntı değerde, faydalı ömürde ve itfa yönteminde değişikliklere gidilir. Bu değişiklikler *"Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar"* bölümü uyarınca muhasebe tahminlerindeki değişiklikler olarak nitelendirilir. Buna göre yeni kalıntı değere göre hesaplanan itfaya tabi tutulmamış tutarlar, belirlenen yeni faydalı ömür süresince seçilen itfa yöntemine göre sistematik bir şekilde dağıtılır.

12.34 Döneme ilişkin itfa giderleri, başka bir varlığın defter değerine dâhil edilmediği sürece gelir veya gider fazlasına yansıtılır. Gelir veya gider fazlasına yansıtılan itfa giderleri Gelir ve Gider Tablosu'nda ilgili varlığın kullanıldığı kuruluş fonksiyonlarına ilişkin giderlerin raporlandığı kalemlerde gösterilir. Örneğin idari amaçla kullanılan bir maddi olmayan duran varlığa ilişkin amortisman gideri Gelir ve Gider Tablosu'nda yönetim giderlerine ilişkin kalem içerisinde sunulur.

Faydalı Ömrü Belirsiz Olan Maddi Olmayan Duran Varlıklar

12.35 İlgili tüm faktörler dikkate alındıktan sonra varlığın kuruluşa net nakit girişi sağlaması beklenen süre için öngörülebilir bir sınır tespit edilememesi ve dolayısıyla varlığın faydalı ömrü için gerçekçi bir tahmin yapılamaması durumunda varlığın faydalı ömrünün belirsiz olduğu kabul edilir. Bu durumda maddi olmayan duran varlık, 5 yıldan az 10 yıldan çok olmayacak şekilde kuruluş tarafından belirlenen sürede itfa edilir.

12.36 Faydalı ömrü belirsiz olan maddi olmayan duran varlıkların kalıntı değeri sıfır kabul edilir. Bu tür maddi olmayan duran varlıkların itfasında kullanılacak yöntemin belirlenmesinde veya bu yöntemde değişikliğe gidilmesinde 12.31-12.33 paragrafları, itfa giderlerinin finansal tablolara yansıtılmasında ise 12.34 paragrafı uygulanır.

12.37 Faydalı ömrü belirsiz olduğu değerlendirilen maddi olmayan duran varlıkların faydalı ömürleri, bu durumun geçerliliğini koruyup korumadığının belirlenmesi amacıyla her yıl gözden geçirilir.

Daha önce faydalı ömrünün belirsiz olduğu tespit edilen bir maddi olmayan duran varlığın faydalı ömrü belirlenebildiğinde bu durum "*Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar"* bölümü uyarınca muhasebe tahminlerindeki değişiklikler olarak nitelendirilir. Buna göre ilgili varlığın itfaya tabi tutarı faydalı ömrü süresince seçilen itfa yöntemine göre sistematik bir şekilde dağıtılır.

Değer Düşüklüğü

12.38 Her bir raporlama dönemi sonunda maddi olmayan duran varlık kalemlerinde değer düşüklüğü olup olmadığının ve varsa değer düşüklüğü zararının nasıl ölçülüp muhasebeleştirileceğinin belirlenmesi için *"Varlıklarda Değer Düşüklüğü*" bölümünde belirtilen hükümler uygulanır.

12.39 Değer düşüklüğüne uğrayan, kaybolan ya da geri almaktan vazgeçilen maddi olmayan duran varlık kalemleri için üçüncü taraflardan alınacak tazminatlar ancak ilgili tazminat tahsil edilebilir duruma geldiğinde gelir veya gider fazlası olarak yansıtılır.

Finansal Tablo Dışı Bırakma

12.40 Bir maddi olmayan duran varlık kalemi, elden çıkarıldığında veya varlıktan gelecekte herhangi bir ekonomik fayda beklenmediği durumda finansal tablo dışı bırakılır.

12.41 Bir maddi olmayan duran varlık kaleminin finansal tablo dışı bırakılmasından doğan kazanç ya da kayıp, gelir veya gider fazlasına yansıtılır.

Dipnotlar

12.42 Kuruluş finansal tablolarında her maddi olmayan duran varlık grubu için aşağıdaki açıklamaları yapar:

a) Varlıkların satın alma fiyatı veya üretim maliyeti,

b) Kullanılan amortisman yöntemleri,

c) Faydalı ömürler veya kullanılan amortisman oranları,

d) Dönemde yapılan ilaveler, elden çıkarmalar ve sınıf değişiklikleri,

e) Dönem başındaki ve sonundaki birikmiş amortismanlar (ya da itfa payları) ve değer düşüklüğü zararları,

f) Cari raporlama döneminde kaydedilen amortismanlar (ya da itfa payları) ve değer düşüklüğü zararları ve iptalleri,

g) İlaveler, elden çıkarmalar ve sınıf değişiklikleri nedeniyle birikmiş amortismanlar (ya da itfa payları) ve değer düşüklüğü zararlarında dönemde meydana gelen hareketler,

h) Dönemde aktifleştirilen borçlanma maliyetleri ve aktifleştirilen borçlanma maliyeti tutarının belirlenmesinde kullanılan aktifleştirme oranı.

12.43 Kuruluş, teminat olarak gösterilen ya da üzerindeki hakların kısıtlandığı maddi olmayan duran varlıklarını ve bunların defter değerini açıklar.

12.44 Kuruluş her bir şerefiye tutarının kaç yılda itfa edildiğini açıklar.

12.45 Kuruluş maddi olmayan duran varlıklarına ilişkin toplam sigorta tutarını açıklar.

BÖLÜM 13
YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER

13.1 Bu bölümde, yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilme ve ölçüm ilkeleri düzenlenmektedir.

Kapsam

13.2 Kuruluşlar, bazı gayrimenkullerini (arazi, bina veya her ikisini birden) kira geliri veya değer artış kazancı ya da her ikisini birden elde etmek üzere yatırım amacıyla elde tutabilir. Bu nedenle bu varlıklar, kuruluşun sahip olduğu diğer varlıklardan büyük ölçüde bağımsız nakit akışı yaratır. Bu özellikleri taşıyan varlıklar, yatırım amaçlı gayrimenkul olarak nitelendirilir ve bu varlıklara bu bölüm hükümleri uygulanır.

13.3 Bu tür gayrimenkuller, kuruluşun mülkiyetinde olan varlıklar olabileceği gibi kiracı tarafından finansal kiralama yoluyla elde tutulan varlıklar da olabilir. Ayrıca yatırım amaçlı olarak kullanılmak üzere inşa edilmekte veya geliştirilmekte olan gayrimenkuller de bu kapsamda değerlendirilir.

13.4 Aşağıdakiler yatırım amaçlı gayrimenkullere örnek olarak verilebilir:

a) Kuruluşun esas faaliyetleri kapsamında kısa vadede satmaktan ziyade uzun vadede sermaye kazancı elde etmek üzere elde tutulan arsalar,

b) Gelecekte nasıl kullanılacağına henüz karar verilmemiş olan arsalar (kuruluşun arsayı gelecekte mal veya hizmet üretiminde veya arzında ya da idari amaçlar çerçevesinde kullanmaya veya kuruluşun esas faaliyetleri kapsamında kısa vadede satmaya karar vermemiş olması durumunda, söz konusu arsayı sermaye kazancı elde etmek üzere elde tuttuğu varsayılır),

c) Kuruluşun mülkiyetinde olan ya da finansal kiralama yoluyla elde tuttuğu ve bir veya daha fazla faaliyet kiralamasına konu edilen binalar,

d) Bir veya daha fazla faaliyet kiralaması yoluyla kiralamak üzere elde tutulan boş binalar.

13.5 Aşağıdakiler ise yatırım amaçlı gayrimenkul tanımını karşılamayan dolayısıyla bu bölüm kapsamında değerlendirilmeyen varlıklara örnek olarak gösterilebilir:

a) İdari amaçlar çerçevesinde kullanmak üzere elde tutulan gayrimenkuller (bakınız: *"Maddi Duran Varlıklar"* bölümü). Bu kapsamda aşağıdaki gayrimenkuller yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılmaz:

   i. Gelecekte bu amaçlarla kullanmak üzere elde tutulan gayrimenkuller,
   ii. Sonrasında bu amaçlarla kullanmak üzere gelecekte inşa etmek ya da geliştirmek için elde tutulan gayrimenkuller,
   iii. Bu amaçlarla kullanılmış olan ve elden çıkarılmayı bekleyen gayrimenkuller,
   iv. Piyasa rayicine göre kira ödeyip ödemediklerine bakılmaksızın kuruluş çalışanlarının ikamet ettiği gayrimenkuller.

b) Gayrimenkul niteliğindeki kültür varlıkları,

c) Finansal kiralama yoluyla kiralanan gayrimenkuller.

13.6 Bir gayrimenkulün bir bölümü yatırım amacıyla elde tutulurken diğer bölümü de kuruluş faaliyetlerinde kullanılmak amacıyla elde tutulabilir. Bu bölümlerin birbirinden bağımsız olarak satılmalarının ya da finansal kiralama yoluyla kiralanmalarının mümkün olması durumunda, ilgili gayrimenkulün yatırım amacıyla elde tutulan bölümü yatırım amaçlı gayrimenkul olarak, diğer bölümü ise maddi duran varlık olarak dikkate alınır.

İlk Kayıt ve Ölçüm

13.7 Yatırım amaçlı gayrimenkuller (mevcut gayrimenkullerin sınıf değiştirdiği durumlar hariç) ilk kayda almada "*Maddi Duran Varlıklar*" bölümünün ilk kayıt hükümleri uygulanarak maliyet bedeliyle ölçülür. Diğer taraftan sonraki ölçümünde gerçeğe uygun değer yöntemi uygulanan yatırım amaçlı gayrimenkullerle ilgili borçlanma maliyetleri yatırım amaçlı gayrimenkulün maliyetine dâhil edilmez. Ayrıca finansal kiralama yoluyla elde tutulan yatırım amaçlı gayrimenkullerin ilk kayda alma sırasındaki değeri, kiracı tarafından finansal kiralamaların ilk ölçümüne ilişkin "*Kiralamalar*" bölümündeki hükümler uygulanarak belirlenir.

13.8 Maliyet bedeli:

- Yatırım amaçlı gayrimenkulün satın alınması durumunda; iskontolar ve indirimler çıkarıldıktan sonraki satın alma fiyatından, satın alma işlemine bağlı olarak yapılan giderlerden ve varlığın yönetim tarafından amaçlanan koşullarda kullanılabilmesini sağlayacak konuma ve duruma getirilmesiyle doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlerden oluşur.
- Yatırım amaçlı gayrimenkulün katkı yoluyla edinilmesi durumunda ise edinme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden oluşur.

13.9 Faaliyet kiralaması yoluyla elde tutulan bir gayrimenkulün yatırım amaçlı gayrimenkul tanımını karşılaması durumunda bu gayrimenkullere ilişkin haklar, yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılabilir. Bu durumda bu gayrimenkullere ilişkin haklar ilk kez kayda alınırken "*Kiralamalar*" bölümündeki faaliyet kiralamasına ilişkin hükümler yerine finansal kiralamaya ilişkin hükümler uygulanır. Bu hakların sonraki ölçümü ise bu bölüm uyarınca yapılır. Bu durumda gerek ilk kayda almada gerekse sonraki ölçümlerde değerlemesi yapılacak unsur, sözleşmeye konu gayrimenkulün kendisi değil bu gayrimenkul üzerinde tesis edilen haktır. Ayrıca kuruluşlar, kiralama sözleşmesinden kaynaklanan yükümlülüklerini "*Kiralamalar"* bölümünün finansal kiralamaya ilişkin hükümlerini uygulayarak kayda alır ve ölçer.

Sonraki Ölçüm

13.10 Yatırım amaçlı gayrimenkuller, ilk kayda almadan sonra gerçeğe uygun değer yöntemi ya da maliyet yöntemi uygulanarak ölçülebilir. Bu seçim muhasebe politikası tercihi olup seçilen yöntem yatırım amaçlı gayrimenkullerin tamamına uygulanır.

13.11 Yatırım amaçlı gayrimenkullerin ölçümünde gerçeğe uygun değer yönteminin uygulanması durumunda daha sonra muhasebe politikasında bir değişikliğe gidilerek yatırım amaçlı gayrimenkuller maliyet yöntemiyle ölçülemez.

13.12 Yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılarak ölçülmesi durumunda tüm yatırım amaçlı gayrimenkullerin raporlama dönemi sonundaki gerçeğe uygun değerlerinin belirlenmesi ve bu değerleri üzerinden Finansal Durum Tablosu'nda gösterilmesi gerekir. Gerçeğe uygun değerin tespitinde, "*Finansal Araçlar"* bölümünde yer alan 24.32-24.34 paragrafları kıyasen uygulanır. Yatırım amaçlı gayrimenkullerin dönemler itibarıyla gerçeğe uygun değerlerinde meydana gelen değişiklikler gelir veya gider fazlasına yansıtılır.

13.13 Gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılarak ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkullerin defter değeri belirlenirken, ayrı bir varlık ya da yükümlülük olarak kayda alınmış olan varlık ve yükümlülükler ikinci kez hesaplamalara dâhil edilmez. Bu hükmün uygulanmasıyla ilgili olarak yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerinin belirlenmesine ilişkin aşağıda örnekler verilmektedir:

a) Asansör veya klima gibi donanımlar genellikle binanın tamamlayıcı parçalarıdır, dolayısıyla bu tür donanımlar maddi duran varlık olarak ayrı bir şekilde kayda alınmaz ve yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerine dâhil edilir.

b) Bir büronun mobilyalı olarak kiraya verilmiş olması durumunda, kira geliri mobilyalı büroyla ilgili olduğundan büronun gerçeğe uygun değeri genellikle içindeki mobilyanın gerçeğe uygun değerini de içerir. Bu durumda, mobilyalar ayrı bir varlık olarak kayda alınmaz.

c) Peşin ödenmiş ya da tahakkuk etmiş faaliyet kiralamasından kaynaklı kira gelirleri ayrı bir yükümlülük ya da varlık olarak kayda alındıklarından yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri bu tür kira gelirlerini içermez.

d) Kiralama yoluyla elde tutulan yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değeri, tahminî nakit akışlarını (ödenebilir duruma gelmesi beklenen şarta bağlı kira ödemeleri dâhil) yansıtır. Buna göre bir gayrimenkul için tespit edilen değer, yapılması beklenen tüm ödemelerin düşüldüğü net bir tutarı yansıtıyorsa kayda alınmış her türlü kira yükümlülüğü gayrimenkulün defter değerine tekrar dâhil edilir.

13.14 Gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılarak ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkuller için amortisman ayrılmaz.

13.15 Yatırım amaçlı gayrimenkullerin ölçümünde gerçeğe uygun değer yöntemi seçilmiş olsa da yatırım amaçlı gayrimenkullerden gerçeğe uygun değeri aşırı maliyet veya çabaya katlanmadan ölçülemeyenler maliyet bedeliyle ölçülür. Bu durumda ilgili gayrimenkulün ölçümünde "*Maddi Duran Varlıklar*" bölümünde yer alan maliyet - amortisman - değer düşüklüğü yöntemi kullanılır.

Gerçeğe uygun değerlerinin aşırı maliyet veya çabaya katlanmadan ölçülebilir hâle gelmesi durumunda, bu gayrimenkuller; gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmeye başlanır ve tespit edilen gerçeğe uygun değeriyle önceki defter değeri arasındaki fark "Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Artış ve Satış Kazançları" veya "Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Azalış ve Satış Zararları" kaleminde gelir veya gider fazlasına yansıtılır.

13.16 Gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri, gayrimenkul değerlemesi yapmak üzere kamu kurumlarınca yetkilendirilmiş kişiler tarafından belirlenebileceği gibi gerekli mesleki bilgiye sahip ve gayrimenkulün sınıf ve yeri hakkında güncel bilgisi bulunan kuruluş içi ya da dışı kişiler tarafından da belirlenebilir. Bununla birlikte gayrimenkulün gerçeğe uygun değerinin kuruluştan bağımsız bir değerleme uzmanı tarafından yapılması teşvik edilmektedir. Değerlemelerin kim tarafından yapıldığı dipnotlarda açıklanır.

13.17 Yatırım amaçlı gayrimenkullerin maliyet yöntemi kullanılarak ölçülmesi durumunda tüm yatırım amaçlı gayrimenkuller "*Maddi Duran Varlıklar*" bölümünde yer alan maliyet - amortisman - değer düşüklüğü yöntemi kullanılarak ölçülür.

Sunum

13.18 Yatırım amaçlı gayrimenkuller Finansal Durum Tablosu'nda "Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller" kaleminde ayrı olarak sunulur.

13.19 Gerçeğe uygun değeriyle ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin değer artış kazançları ya da değer azalış zararları Gelir ve Gider Tablosu'nda "Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Artış ve Satış Kazançları" ya da "Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Azalış ve Satış Zararları" kaleminde ayrı olarak sunulur.

13.20 Maliyet bedeliyle ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin amortisman giderleri ve değer düşüklüğü zararları Gelir ve Gider Tablosu'nda "Diğer Faaliyetlerden Giderler" altında "Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Azalış ve Satış Zararları" kaleminde gösterilir.

Sınıf Değişikliği

13.21 Yatırım amaçlı gayrimenkullerin elde tutulma amacının farklılaşması durumunda yeni elde tutulma amacına uygun olarak bu varlıklar ilgili varlık sınıfına aktarılır.

13.22 Bu durumda, gayrimenkulün sınıf değişikliği tarihindeki değeri bu bölüme göre tespit edilir ve bu değeriyle ilgili varlık gruplarına aktarılır. Örneğin yatırım amaçlı elde tutulan ve gerçeğe uygun değeriyle ölçülen bir binanın idari amaçla kullanılmaya başlanması durumunda, binanın sınıf değişikliği tarihindeki gerçeğe uygun değeri tespit edilir; gerçeğe uygun değerde meydana gelen değişim, gelir veya gider fazlasına yansıtılır ve yeni tespit edilen gerçeğe uygun değeriyle maddi duran varlıklara aktarılır.

13.23 Finansal tablolarda yer alan bir varlığın yatırım amaçlı olarak elde tutulmaya başlanması durumunda, bu varlıklar sınıf değişikliği tarihindeki gerçeğe uygun değeri veya defter değeri üzerinden yatırım amaçlı gayrimenkullere aktarılır.

13.24 Yatırım amaçlı gayrimenkuller gerçeğe uygun değeriyle ölçülüyorsa bir duran varlığın yatırım amaçlı gayrimenkullere aktarılması durumunda varlığın sınıf değişikliği tarihindeki gerçeğe uygun değeriyle defter değeri arasındaki fark yeniden değerleme artışı ya da yeniden değerleme azalışı olarak dikkate alınır. Söz konusu yatırım amaçlı gayrimenkul finansal tablo dışı bırakıldığında bu varlığa ilişkin olarak yeniden değerleme yedeğinde yer alan birikmiş tutar "Geçmiş Yıllar Gelir veya Gider Fazlası" kalemine aktarılır.

13.25 Yatırım amaçlı gayrimenkuller maliyet yöntemi kullanılarak ölçülüyorsa yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılacak duran varlık defter değeri üzerinden yatırım amaçlı gayrimenkullere aktarılır.

Finansal Tablo Dışı Bırakma

13.26 Bir yatırım amaçlı gayrimenkul kalemi, elden çıkarıldığında veya varlıktan gelecekte herhangi bir ekonomik fayda beklenmediği durumda finansal tablo dışı bırakılır. Gayrimenkulün finansal tablo dışı bırakılmasından doğan kazanç ya da kayıp, gelir veya gider fazlasına yansıtılır.

Dipnotlar

13.27 Kuruluş finansal tablolarında her yatırım amaçlı gayrimenkul grubu için aşağıdaki açıklamaları yapar:

a) Brüt defter değerinin belirlenmesine ilişkin ölçüm esasları,

b) Maliyet bedeli üzerinden ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkuller için kullanılan amortisman yöntemleri, faydalı ömürler ve amortisman oranları,

c) Dönemde yapılan ilaveler, elden çıkarmalar ve sınıf değişiklikleri,

d) Dönem başındaki ve sonundaki birikmiş amortismanlar (ya da itfa payları) ve değer düşüklüğü zararları,

e) Cari raporlama döneminde kaydedilen amortismanlar (ya da itfa payları) ve değer düşüklüğü zararları ve iptalleri,

f) İlaveler, elden çıkarmalar ve sınıf değişiklikleri nedeniyle birikmiş amortismanlar (ya da itfa payları) ve değer düşüklüğü zararlarında dönemde meydana gelen hareketler,

g) Gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülenler için cari raporlama döneminde gerçeğe uygun değerde meydana gelen değişiklikler,

h) Dönemde aktifleştirilen borçlanma maliyetleri ve aktifleştirilen borçlanma maliyeti tutarının belirlenmesinde kullanılan aktifleştirme oranı,

i) Yatırım amaçlı gayrimenkulün nakde çevrilmesine ilişkin kısıtlamalar ve bunların tutarları veya elden çıkarılma durumunda elde edilecek gelir ve brüt satış tutarı,

j) Yatırım amaçlı gayrimenkulün satın alınmasına, inşa edilmesine veya geliştirilmesine ya da bakım, onarım veya iyileştirilmesine ilişkin sözleşmeye bağlı mükellefiyetler,

k) Gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülenler için bağımsız bir değerleme uzmanı kullanılıp kullanılmadığı,

l) Gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkuller için ayrıca aşağıdaki açıklamalar yapılır:

   i. Gerçeğe uygun değerin değerleme tekniği uygulanarak tahmin edildiği durumlarda değerleme tekniğinin altında yatan önemli varsayımlar,

   ii. Aşırı maliyet veya çabaya katlanılmadan belirlenemediği için gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülemeyen yatırım amaçlı gayrimenkuller için bu durumun gerekçeleri.

BÖLÜM 14
MADEN KAYNAKLARININ ARANMASI VE DEĞERLENDİRİLMESİ

14.1 Bu bölümde maden, petrol, doğal gaz ve benzeri yenilenemeyen kaynaklar gibi maden kaynaklarının aranması ve değerlendirilmesi faaliyetlerinden gelir elde eden kâr amacı gütmeyen kuruluşların arama ve değerlendirme varlıklarının kayda alınmasına ve ölçümüne ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir.

Tanımlar ve Kapsam

14.2 Arama ve değerlendirme varlıkları, kuruluşun muhasebe politikası uyarınca varlık olarak kayda aldığı arama ve değerlendirme harcamalarıdır.

14.3 Arama ve değerlendirme harcamaları, maden kaynaklarını çıkarmanın teknik yapılabilirliği ve ticari uygulanabilirliği kanıtlanabilir olmadan önce maden kaynaklarının aranması ve değerlendirilmesiyle ilgili olarak katlanılan harcamalardır.

14.4 Maden kaynaklarının aranması ve değerlendirilmesi, belirli bir alanda araştırma yapmak için yasal haklar alındıktan sonra maden kaynakları için araştırma yapılması ile maden kaynağını çıkarmanın teknik yapılabilirliği ve ticari uygulanabilirliğinin belirlenmesidir.

14.5 Bu bölüm hükümleri aşağıdaki harcamalara uygulanmaz:

a) Maden kaynaklarının aranması ve değerlendirilmesinden önce katlanılan harcamalar,

b) Bir maden kaynağını çıkarmanın teknik yapılabilirliği ve ticari uygulanabilirliği kanıtlanabilir olduktan sonra katlanılan harcamalar.

14.6 Bu bölüm, maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesi faaliyetlerinden gelir elde eden kâr amacı gütmeyen kuruluşların diğer muhasebe uygulamalarını düzenlemez.

Arama ve Değerlendirme Varlıklarının Kaydedilmesi

14.7 Kuruluş, arama ve değerlendirme varlığı olarak kaydedilecek olan harcamaların belirlenmesi için bir muhasebe politikası oluşturur. Bu muhasebe politikası *"Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar"* bölümünün 3.4 paragrafı uyarınca oluşturulur ve tutarlı olarak uygulanır.

Kuruluş, arama ve değerlendirme varlıklarının ölçümü ve kayda alınmasına ilişkin muhasebe politikasını belirlerken 3.5 paragrafından muaftır.

14.8 Aşağıdaki faaliyetlerden kaynaklanan harcamalar arama ve değerlendirme varlıklarına dâhil edilebilecek harcamalara örnek olarak verilebilir:

a) Arama haklarının elde edilmesi,

b) Topoğrafik, jeolojik, jeokimyasal ve jeofiziksel çalışmalar,

c) Arama sondajı,

ç) Kazı,

d) Örnekleme,

e) Bir maden kaynağından cevher çıkarmanın teknik olarak mümkün olup olmadığının ve ekonomikliğinin değerlendirilmesiyle ilgili faaliyetler.

14.9 Maden kaynaklarının geliştirilmesiyle ilgili harcamalar arama ve değerlendirme varlıkları olarak muhasebeleştirilemez. Geliştirme faaliyetleri sonucu ortaya çıkan varlıkların muhasebeleştirilmesinde "*Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar"* ve "*Maddi Olmayan Duran Varlıklar"* bölümlerindeki hükümler esas alınır.

14.10 Kuruluş maden kaynaklarının aranması ve değerlendirilmesini üstlenmesi sonucunda oluşan kapatma ve yenileme yükümlülüklerini *"Karşılıklar, Koşullu Yükümlülükler ve Koşullu Varlıklar"* bölümü hükümlerine göre finansal tablolara yansıtır.

Arama ve Değerlendirme Varlıklarının Ölçümü

14.11 Arama ve değerlendirme varlıkları ilk kayda almada maliyet bedeliyle ölçülür. İlk kayda almadan sonraki ölçümde, bu bölümde düzenlenen değer düşüklüğü hükümleri hariç olmak üzere arama ve değerlendirme varlıklarının sınıflandırılmasıyla tutarlı olarak *"Maddi Duran Varlıklar"* ya da *"Maddi Olmayan Duran Varlıklar"* bölümü hükümleri uygulanır.

Değer Düşüklüğü

14.12 Arama ve değerlendirme varlığının defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşabileceğini gösteren durum ve şartların mevcut olması hâlinde bu varlıklar değer düşüklüğü açısından değerlendirilir.

Değer düşüklüğü mevcutsa 14.13 paragrafında yer alan hüküm saklı kalmak kaydıyla kuruluş oluşan değer düşüklüğü zararını *"Varlıklarda Değer Düşüklüğü"* bölümünde belirtilen hükümlere göre ölçer, kayda alır ve sunar.

14.13 Arama ve değerlendirme varlıklarının değer düşüklüğü testine tabi tutulup tutulmayacağının belirlenmesinde *"Varlıklarda Değer Düşüklüğü"* bölümünün 15.4-15.6 paragraflarının yerine 14.14 paragrafı uygulanır.

14.14 Aşağıdaki şartlardan biri veya daha fazlasının mevcut olması arama ve değerlendirme varlıklarının (ya da arama ve değerlendirme varlıklarının ait olduğu bir nakit yaratan birimin) değer düşüklüğü açısından test edilmesi gerektiğini gösterir:

a) Kuruluşun belirli bir alanda arama yapma hakkının dönem içinde sona ermesi veya yakın gelecekte sona erecek olması ve yenilenmesinin beklenmemesi,

b) Arama ve değerlendirmenin sürdürülmesi için ilave kaynağın bütçelenmemiş veya planlanmamış olması,

c) Arama ve değerlendirme faaliyetlerinin ekonomik olarak işletilebilir miktarda maden kaynağının bulunmamasıyla sonuçlanmış ve kuruluş tarafından bu faaliyetin durdurulmasına karar verilmiş olması,

ç) Geliştirme aşamasına geçilmesinin kuvvetle muhtemel olmasına rağmen başarılı bir geliştirme veya satış sonrasında bile arama ve değerlendirme varlığının defter değerinin tamamen geri kazanılmasının mümkün olmadığını gösteren yeterli verinin mevcut olması.

14.15 Kuruluş, arama ve değerlendirme varlıklarının değer düşüklüğü açısından değerlendirilmesi amacıyla nakit yaratan birimlere ya da nakit yaratan birimler grubuna dağıtılmasına yönelik bir muhasebe politikası oluşturur.

Sunum

14.16 Kuruluş, arama ve değerlendirme varlıklarını niteliğine göre maddi duran varlık veya maddi olmayan duran varlık olarak sınıflandırır ve bu sınıflandırmayı tutarlı olarak uygular.

14.17 Bir maden kaynağını çıkarmanın teknik yapılabilirliği ve ticari uygulanabilirliği kanıtlanabilir olduğunda arama ve değerlendirme varlığı artık bu şekilde sınıflandırılamaz. Yeniden sınıflandırmadan önce arama ve değerlendirme varlıkları değer düşüklüğü açısından değerlendirilir ve varsa değer düşüklüğü zararları kaydedilir.

Dipnotlar

14.18 Kuruluş maden kaynaklarının aranması ve değerlendirilmesiyle ilgili olarak aşağıdaki açıklamaları yapar:

a) Arama ve değerlendirme harcamalarına ilişkin muhasebe politikaları,

b) Maden kaynaklarının aranması ve değerlenmesinden kaynaklanan; varlıklar, yükümlülükler, gelir ve giderler ile esas faaliyetlerden ve yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları.

BÖLÜM 15
VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ

15.1 Bu bölümde, varlıkların geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir değerle finansal tablolarda yer almamasını sağlamak amacıyla değer düşüklüğüne ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir. Bu kapsamda, bu bölümde varlıklara ilişkin değer düşüklüğü göstergeleri, değer düşüklüğü zararlarının belirlenmesi, hesaplanması ve bu zararların iptal edilmesi ele alınmaktadır.

Kapsam

15.2 Bu bölüm aşağıdakiler hariç olmak üzere tüm varlıklar için uygulanır:

a) *"Stoklar"* bölümü kapsamındaki stoklar,

b) *"Tarımsal Faaliyetler"* bölümü kapsamındaki gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar,

c) *"Finansal Araçlar"* bölümü kapsamındaki finansal varlıklar,

d) *"Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller"* bölümü kapsamındaki gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkuller.

15.3 Geri kazanılabilir tutar, varlığın (veya nakit yaratan birimin) satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden yüksek olanıdır. Varlıklar, geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir tutarla Finansal Durum Tablosu'nda izlenemez. Bir varlığın defter değerinin geri kazanılabilir tutarından büyük olması durumunda değer düşüklüğü zararı oluşur.

15.4 Her raporlama dönemi sonunda varlığın değer düşüklüğüne uğradığına ilişkin bir göstergenin mevcut olup olmadığı değerlendirilir. Bu tür bir göstergenin mevcut olması durumunda ilgili varlığın geri kazanılabilir tutarı belirlenir. Belirsiz faydalı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar da dâhil olmak üzere varlığın değer düşüklüğüne uğradığına ilişkin herhangi bir göstergenin bulunmadığı durumlarda geri kazanılabilir tutarın belirlenmesine gerek yoktur.

Değer Düşüklüğü Göstergeleri

15.5 Bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü, zararının meydana geldiğine ilişkin herhangi bir göstergenin mevcut olup olmadığı belirlenirken asgari olarak aşağıdaki göstergeler değerlendirilir:

a) Dönem içinde varlığın piyasa değeri, zamanla veya normal kullanım sonucunda olması beklenenden çok daha fazla azalmıştır.

b) Kuruluşun faaliyette bulunduğu çevrede veya varlığa ilişkin piyasada, dönem içerisinde kuruluş üzerinde olumsuz etkisi olan önemli değişiklikler meydana gelmiştir ya da söz konusu değişikliklerin yakın gelecekte gerçekleşmesi beklenmektedir.

c) Dönem içerisinde, piyasa faiz oranları veya yatırımın getirisine ilişkin diğer piyasa oranları artmıştır. Söz konusu artışların, varlığın kullanım değerinin hesaplanmasında kullanılan iskonto oranını önemli ölçüde etkilemesi de muhtemeldir ve yine bu artışlar varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerini azaltmaktadır.

d) Kuruluşun iktisadi işletmesinin net varlıklarının defter değeri, iktisadi işletmesinin bir bütün hâlindeki tahminî gerçeğe uygun değerinden daha yüksektir.

e) Varlığın fiziksel hasara uğradığına veya demode olduğuna ilişkin kanıt bulunmaktadır.

f) Kuruluşa ilişkin olarak dönem içerisinde, varlığın mevcut veya gelecekteki öngörülen kullanımını etkileyebilecek önemli düzeyde olumsuz değişiklikler meydana gelmiştir veya bu tür değişikliklerin yakın gelecekte meydana gelmesi beklenmektedir. Bu değişikliklere örnek olarak varlığın atıl hâle gelmesi, varlığın da dâhil olduğu faaliyetin durdurulması veya yeniden yapılandırma planlarının bulunması, varlığın öngörülen tarihten önce elden çıkarılmasının planlanması, yeniden değerlendirme sonucu varlığın faydalı ömrünün sınırsız değil sınırlı olduğu sonucuna varılması gösterilebilir.

g) Kuruluş içi raporlamada, varlığın ekonomik performansının beklenenden daha kötü olduğuna veya olacağına ilişkin kanıt mevcuttur. Bu bağlamda, ekonomik performans faaliyet sonuçlarını ve nakit akışlarını içermektedir.

15.6 Varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğine dair bir göstergenin bulunması, varlık için herhangi bir değer düşüklüğü zararı kayda alınmayacak olsa bile söz konusu varlığın geri kalan faydalı ömrünün, amortisman veya itfa yönteminin ve kalıntı değerinin gözden geçirilmesi gerektiğini gösterebilir.

15.7 Bir varlığı kullanan kuruluş tarafından sağlanan hizmetlere olan talep veya ihtiyaç, zaman içinde dalgalanma gösterebilir.

Ancak talepte oluşan geçici bir azalma, mutlaka o varlığın değer düşüklüğüne uğradığının bir göstergesi değildir. Benzer şekilde bir varlığın hizmet potansiyelinin her zaman tam olarak kullanılmaması veya belirli dönemlerde atıl kapasitesinin olması varlığın her zaman değer düşüklüğe uğradığına işaret etmez. Örneğin acil ihtiyaca cevap verebilecek yedek kapasiteye sahip olmak veya dalgalanan ihtiyaçlar karşısında her zaman hizmet sunabilecek kapasiteye sahip olmak gerekebilir. Bu gibi durumlarda kapasite fazlası varlığın gerekli hizmet potansiyelinin bir parçasıdır ve varlık değer düşüklüğüne uğramaz.

15.8 Ancak hizmetlere olan talebin önemli ölçüde azalması veya durması durumunda, bu hizmetleri sağlamak için kullanılan varlıklar değer düşüklüğüne uğrayabilir. Benzer şekilde büyük sosyal, demografik veya çevresel değişiklikler; kuruluştan yararlananların sayısı, niteliği veya ihtiyaçları üzerinde bir etkiye sahip olabilir ve bu göstergeler değer düşüklüğüne işaret edebilir.

Geri Kazanılabilir Tutarın Belirlenmesi

15.9 Geri kazanılabilir tutar, her bir varlık için ayrı ayrı belirlenir. Ancak bir varlığın geri kazanılabilir tutarının ayrı olarak belirlenemediği durumlarda, varlığın ait olduğu nakit yaratan birimin geri kazanılabilir tutarı hesaplanır. Bir varlığın nakit yaratan birimi, diğer varlıkların veya varlık gruplarının oluşturduğu nakit girişlerinden büyük ölçüde bağımsız olarak nakit akışları oluşturan tanımlanabilir en küçük varlık grubudur.

15.10 Büyük ölçüde bağımsız nakit girişi oluşturmasa dahi varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri defter değerinden yüksekse ya da kullanım değerinin satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerini önemli ölçüde aşmayacağı değerlendiriliyorsa varlığın ait olduğu nakit yaratan birimin geri kazanılabilir tutarı hesaplanmaz.

15.11 Bir varlığın geri kazanılabilir tutarının belirlenemediği durumlarda, nakit yaratan birime ilişkin özel hükümlerin dışındaki aşağıdaki hükümlerde yer alan "varlık" ifadesi "nakit yaratan birim" olarak dikkate alınarak, söz konusu hükümler nakit yaratan birim için uygulanır.

15.12 Bir varlığın hem satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinin hem de kullanım değerinin belirlenmesi her zaman gerekli değildir. Bu tutarlardan biri varlığın defter değerini aşıyorsa varlık değer düşüklüğüne uğramamıştır ve diğer tutarı tahmin etmeye gerek yoktur.

15.13 Bir varlığın kullanım değerinin, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerini önemli ölçüde aşmayacağı değerlendiriliyorsa, varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri, geri kazanılabilir tutar olarak kullanılabilir. Bu durum, genellikle, elden çıkarmak üzere elde tutulan varlıklar açısından geçerlidir.

Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer

15.14 Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer, bir varlığın, bilgili ve istekli taraflar arasında karşılıklı pazarlık ortamında piyasa şartları çerçevesindeki satış tutarından, elden çıkarma maliyetleri indirildikten sonra elde edilebilecek tutardır. Bu doğrultuda, karşılıklı pazarlık ortamında yapılmış bir satış anlaşmasındaki fiyat veya faal bir piyasadaki fiyat, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değere ilişkin gerçekçi bir kanıt sağlar.

15.15 Varlığa ilişkin bir satış anlaşmasının veya faal bir piyasanın bulunmaması durumunda; satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer, aynı sektördeki benzer varlıklara ilişkin yakın geçmişte yapılan işlemlerin sonuçları dikkate alınarak raporlama tarihi itibarıyla elden çıkarma maliyetleri de düşüldükten sonra bilgili ve istekli taraflar arasında karşılıklı pazarlık ortamında yapılacak bir satıştan sonra elde edilebilecek tutarı yansıtan en gerçekçi bilgiye dayanmak suretiyle ölçülür.

15.16 Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerin hesaplanmasında, gerçeğe uygun değerden indirilebilecek satış maliyetlerine yasal olarak ödenmesi gereken işlem vergileri ve benzeri diğer ödemeler, varlığı taşıma maliyetleri, varlığın tâbi olduğu bir kısıtlamanın kaldırılması amacıyla katlanılan maliyetler ve varlığı satışa hazır hâle getirmek için katlanılan ilave maliyetler örnek olarak gösterilebilir.

15.17 Bazı durumlarda bir katkı, ilgili varlığın satışını engelleyecek şekilde kuruluş tarafından sürekli olarak kullanılması yönünde kısıtlanmış olabilir. Bu tür durumlarda, varlık satılmadan önce kısıtlamanın kaldırılmasıyla ilgili maliyetler söz konusu olabilir. Varlık üzerine konulan kısıt varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinin belirlenmesinde bir indirim unsuru olarak kullanılmaz. Bununla birlikte bu kısıtlamayı kaldırmanın ek maliyeti, varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinin tahminine yansıtılmalıdır.

Kullanım Değeri

15.18 Kuruluş tarafından elde tutulan bir varlığın "kullanım değeri"ni belirlemek için kullanılan yöntem, varlığın öncelikle ticari getiri olarak nakit üretmek için mi yoksa kuruluşun faydalanıcılarına hizmet etme potansiyeli için mi tutulduğuna bağlıdır.

15.19 Kuruluşlar genellikle varlıkları nakit akışı sağlamaktan ziyade yararlanıcılarına hizmet sağlamak için tutarlar. Bir kuruluş, hizmetlerini ücretsiz olarak veya değerinin altında bir bedel karşılığında sağlayabilir. Bir varlığın öncelikle yararlanıcılara hizmet etme potansiyeli nedeniyle elde tutulduğu durumlarda, kullanım değerini nakit akışına göre ölçmek uygun olmayacaktır. Bu gibi durumlarda kullanım değerini, varlığın nakit akışının bugünkü değeri yerine hizmet potansiyelinin bugünkü değeri olarak kabul etmek daha doğru olacaktır.

15.20 Bir varlığın hizmet potansiyelini değerlemek için kullanılan yöntem güvenilir, uygun ve ölçülebilir olmalıdır. Amortismana tabi tutulmuş yenileme maliyeti, bir varlığın hizmet potansiyelinin ölçümünü sağlamak için kullanılabilecek yöntemlerden biridir. Bir varlığın yenileme maliyeti, varlığın hizmet potansiyelinin yenilenmesinde ortaya çıkacak en düşük ekonomik maliyettir. Daha sonra yenileme maliyetinin bu değeri, varlığın kullanılmış durumdaki kalan ekonomik ömrünü yansıtacak şekilde azaltılır.

15.21 Bir varlığın hizmet potansiyeline göre ölçülen kullanım değeri, kuruluşa özgü varlıklar için özel bir öneme sahip olacaktır. Kuruluşa özgü bir varlığın piyasa değeri, kuruluşun bu varlığı hizmet sağlamak için kullanarak kaçındığı maliyeti yansıtmayabilir. Örneğin kuruluşa özgü bir binanın piyasa değeri, güncel inşaat maliyetinden daha az olabilir. Ancak bina amaçlanan hizmet potansiyelini karşılamaya devam ettiği sürece kullanım değeri, piyasada satılabileceği tutardan ziyade yenileme maliyeti (inşaat maliyeti) tarafından daha iyi yansıtılacaktır.

15.22 Bununla birlikte bir varlık, pozitif bir nakit akışı oluşturmak ve varlığın elde tutulmasıyla ilgili riskleri yansıtan bir getiri elde etmek için kullanıldığında ticari getiri amacının olduğu varsayılır. Bu durumda varlığın kullanım değeri, varlıktan elde edilmesi beklenen gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değeri olacaktır.

15.23 Kullanım değerinin hesaplanmasında aşağıdaki unsurlar dikkate alınır:

a) Kuruluşun varlıktan elde etmeyi beklediği gelecekteki nakit akışları,

b) Söz konusu nakit akışlarının tutarında veya zamanlamasında beklenen muhtemel sapmalar,

c) Paranın zaman değeri (risksiz cari piyasa faiz oranı üzerinden gösterilen),

d) Varlığa özgü belirsizliklere katlanmanın bedeli,

e) Piyasa katılımcılarının, kuruluşun varlıktan elde etmeyi beklediği gelecekteki nakit akışlarının fiyatlandırmasına yansıtacağı diğer unsurlar (örneğin varlığın likiditesinin azalması).

15.24 Kullanım değerinin hesaplanması aşağıdaki adımlardan oluşur:

a) Varlığın kullanımı süresince ve nihai olarak elden çıkarılmasından elde edilmesi beklenen nakit giriş ve çıkışlarının tahmini,

b) Söz konusu nakit akışlarına uygun iskonto oranının uygulanması.

15.25 Gelecekteki nakit akışları, varlığın mevcut durumu göz önünde bulundurularak tahmin edilir. Gelecekteki nakit akışlarının tahmininde henüz taahhüt edilmemiş gelecekteki bir yeniden yapılandırmadan ya da varlığın performansının geliştirilmesinden kaynaklanması beklenen tahminî nakit akışları dikkate alınmaz.

İskonto Oranı

15.26 Bugünkü değer hesaplamasında kullanılan iskonto oranı (oranları), aşağıdakilere ilişkin cari piyasa değerlendirmelerini yansıtan vergi öncesi orandır (oranlardır):

a) Paranın zaman değeri (risksiz cari piyasa faiz oranı üzerinden gösterilen),

b) Gelecekteki nakit akış tahminlerinin belirlenmesi sırasında göz önünde bulundurulmamış olan varlığa özgü riskler.

Şerefiye ve Nakit Yaratan Birimin Defter Değeri

15.27 Şerefiye değer düşüklüğü testine tabi tutulmaz.

15.28 Bir nakit yaratan birimin defter değeri;

a) Nakit yaratan birimle doğrudan ilişkilendirilebilen veya mantıklı ve tutarlı bir şekilde söz konusu birime dağıtılabilen,

b) Nakit yaratan birimin kullanım değerinin belirlenmesi sırasında dikkate alınan gelecekteki nakit girişlerini oluşturan

varlıkların defter değerlerini içerir.

15.29 15.28 paragrafında yer alan şartları sağlasa dahi herhangi bir şerefiye tutarı nakit yaratan birimin defter değerinin hesabında dikkate alınmaz. Dolayısıyla bir varlığa ilişkin değer düşüklüğünün, bu varlığın ait olduğu nakit yaratan birimin geri kazanılabilir tutarı hesaplanarak tespit edildiği durumlarda söz konusu nakit yaratan birimle ilişkilendirilebilen ya da bu birime dağıtılabilen bir şerefiye tutarı söz konusu olsa da ilgili nakit yaratan birimin defter değerine ilgili şerefiye tutarı dâhil edilmez.

Bu itibarla söz konusu nakit yaratan birimin değer düşüklüğüne uğradığına ilişkin bir göstergenin mevcut olduğu bir durumda bu birim, şerefiye tutarı dâhil edilmemiş defter değeri ile geri kazanılabilir tutarı karşılaştırılarak değer düşüklüğü testine tabi tutulur.

15.30 Ayrıca geri kazanılabilir tutarın kayda alınan bir yükümlülük dikkate alınmadan belirlenemediği durumlar hariç olmak üzere nakit yaratan birimin defter değeri kayda alınan herhangi bir yükümlülüğün defter değerini içermez.

Değer Düşüklüğünün Kaydı

15.31 Bireysel olarak değer düşüklüğü testine tâbi tutulan ve maliyet bedeliyle ölçülen varlıklara ilişkin değer düşüklüğü zararları gelir veya gider fazlasına yansıtılır. Ancak yeniden değerlenmiş tutarı üzerinden ölçülen maddi duran varlıklara ilişkin değer düşüklüğü zararları *"Maddi Duran Varlıklar"* bölümüne göre yeniden değerleme değer azalışı olarak dikkate alınır. Gelir veya gider fazlasına yansıtılan değer düşüklüğü zararları Gelir ve Gider Tablosu'nda varlığın kullanıldığı kuruluş fonksiyonuna ilişkin giderlerin yansıtıldığı kalemde gösterilir. Örneğin yönetim faaliyetlerinde kullanılan varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararı "Genel Yönetim Giderleri" kaleminde gösterilir. Maliyet bedeli üzerinden ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin değer düşüklüğü zararı ise Diğer Faaliyetlerden Giderler altında "Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Azalış ve Satış Zararları" kaleminde gösterilir.

15.32 Benzer şekilde nakit yaratan birimin geri kazanılabilir tutarının defter değerinden düşük olması durumunda nakit yaratan birim için değer düşüklüğü zararı kayda alınır. Söz konusu değer düşüklüğü zararı nakit yaratan birime ait varlıkların (şerefiye dışındaki) defter değeriyle orantılı olarak ilgili varlıklara dağıtılır. Bu kapsamda, varlıklara ilişkin değer düşüklüğü zararları 15.31 paragrafında belirtilen şekilde muhasebeleştirilir.

15.33 Ancak nakit yaratan birimdeki varlıkların defter değerleri aşağıdakilerin büyük olanından az olamaz:

a) Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerden (belirlenebildiği takdirde),

b) Kullanım değerinden (belirlenebildiği takdirde),

c) Sıfırdan.

15.34 15.33 paragrafında belirtilen kısıtlamadan dolayı bir varlığa dağıtılamayan değer düşüklüğü zararı tutarı, birimin diğer varlıklarına, söz konusu varlıkların defter değerleri ile orantılı olarak dağıtılır.

15.35 Değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesinden sonra amortisman veya itfa payı gelecekteki dönemlerde varlığın yeni defter değeri esas alınarak hesaplanır.

Değer Düşüklüğü Zararının İptali

15.36 Her raporlama dönemi sonunda, önceki raporlama dönemlerinde kaydedilen değer düşüklüğü zararının ortadan kalktığına ya da azaldığına ilişkin bir gösterge bulunup bulunmadığı değerlendirilir. Değer düşüklüğü zararının ortadan kalktığına veya azaldığına ilişkin göstergeler, genellikle 15.5 paragrafındaki göstergelerin tersi şeklindedir. Bu tür bir göstergenin bulunması durumunda, ilgili varlığın ya da nakit yaratan birimin geri kazanılabilir tutarı hesaplanarak daha önce kaydedilen değer düşüklüğü zararının bir kısmının veya tamamının iptal edilip edilmemesi gerektiği belirlenir.

15.37 Geçmiş dönemlerde varlığa ilişkin kaydedilen değer düşüklüğü zararının, varlığın bireysel olarak geri kazanılabilir tutarının tespit edilerek belirlenmiş olması durumunda, değer düşüklüğü zararının iptal edilip edilmeyeceğinin belirlenmesinde de aynı şekilde varlığın geri kazanılabilir tutarı bireysel olarak hesaplanır. Diğer taraftan geçmiş dönemlerde varlığa ilişkin kaydedilen değer düşüklüğü zararının varlığın ait olduğu nakit yaratan birimin geri kazanılabilir tutarının tespit edilerek belirlenmiş olması durumunda, değer düşüklüğü zararının iptal edilip edilmeyeceğinin belirlenmesinde de aynı şekilde varlığın ait olduğu nakit yaratan birimin geri kazanılabilir tutarı esas alınır.

15.38 Varlığın geri kazanılabilir tutarının defter değerini aşması durumunda ilgili varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararının tamamı ya da bir kısmı iptal edilir. Değer düşüklüğü zararının iptal edilecek kısmı, ilgili varlığa ilişkin önceki raporlama dönemlerinde değer düşüklüğü zararı kayda alınmamış olsaydı varlığın ulaşacağı (amortisman veya itfa payı çıkarılmış olarak) defter değeri esas alınarak belirlenir. Değer düşüklüğü zararının iptalinden sonra varlığın yeni defter değeri bu değeri aşamaz.

15.39 İptal edilecek değer düşüklüğü zararı; bireysel olarak değer düşüklüğü testine tabi tutulan ve maliyet bedeli ile ölçülen varlıklarda gelir veya gider fazlasına yansıtılarak Gelir ve Gider Tablosu'nun ilgili kaleminde gösterilirken yeniden değerlenmiş tutarı üzerinden ölçülen maddi duran varlıklarda *"Maddi Duran Varlıklar"* bölümüne göre yeniden değerleme değer artışı olarak dikkate alınır.

15.40 Daha önce kaydedilen değer düşüklüğü zararının varlığın ait olduğu nakit yaratan birimin geri kazanılabilir tutarının tespit edilerek belirlenmiş olması durumunda ilgili nakit yaratan birimin cari raporlama dönemi sonundaki geri kazanılabilir tutarı hesaplanır. Nakit yaratan birimin geri kazanılabilir tutarının defter değerinden yüksek olması durumunda nakit yaratan birim için değer düşüklüğü zararı iptal edilir.

15.41 Nakit yaratan birime ait iptal edilecek değer düşüklüğü zararları, nakit yaratan birime ait varlıkların (şerefiye dışındaki) defter değerleri ile orantılı olarak ilgili varlıklara dağıtılır. Bunların kaydı 15.39 paragrafında belirtilen şekilde yapılır.

15.42 Ancak nakit yaratan birimdeki varlıkların defter değerleri aşağıdakilerin düşük olanından fazla olamaz:

a) Geri kazanılabilir tutardan,

b) Önceki raporlama dönemlerinde söz konusu varlık için herhangi bir değer düşüklüğü zararı kayda alınmamış olsaydı varlığın ulaşacağı defter değerinden (amortisman veya itfa payı çıkarılmış olarak).

15.43 15.42 paragrafında belirtilen kısıtlamadan dolayı bir varlığa dağıtılamayan değer düşüklüğü zararı iptali, birimin diğer varlıklarına söz konusu varlıkların defter değeriyle orantılı olarak dağıtılır.

15.44 Değer düşüklüğü zararının iptal edilmesinden sonra amortisman veya itfa payı sonraki dönemlerde varlığın yeni defter değeri esas alınarak hesaplanır.

Dipnotlar

15.45 Kuruluş, başka bir bölümde belirtilmemişse maliyet bedeliyle ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkuller dâhil maddi duran varlık, maddi olmayan duran varlık, kültür varlıkları, şerefiye, iştiraklerdeki ve müşterek girişimlerdeki yatırımların her bir sınıfı için aşağıdaki açıklamaları yapar:

a) Dönem içinde gider kaydedilen değer düşüklüğü tutarı ile bunların Gelir ve Gider Tablosu'nda hangi kalemlerde gösterildiği,

b) Dönem içinde iptal edilen değer düşüklüğü tutarı ile bunların Gelir ve Gider Tablosu'nda hangi kalemlerde gösterildiği.

BÖLÜM 16
BORÇLANMA MALİYETLERİ

16.1 Bu bölümde, borçlanma maliyetlerinin kayda alınması düzenlenmektedir. Borçlanma maliyetleri, borçlanmayla ilgili olarak katlanılan faiz ve diğer maliyetlerdir. Borçlanma maliyetlerine örnek olarak aşağıdakiler gösterilebilir:

a) *"Finansal Araçlar"* bölümünde tanımlanan etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanmış faiz giderleri,

b) *"Kiralamalar"* bölümüne göre kayda alınan finansal kiralamalara ilişkin finansman giderleri,

c) Yabancı para ile borçlanmalarda, faiz maliyetlerine yönelik düzeltme olarak dikkate alınan kur farkları.

Kayda Alma

16.2 Amaçlanan kullanımına, satışa veya dağıtıma hazır hâle gelmesi normal şartlar altında bir yıldan daha uzun süren stokların, maddi duran varlıkların, maliyet yöntemi uygulanılarak ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkullerin ve maddi olmayan duran varlıkların üretilmesi, inşası veya elde edilmesiyle doğrudan ilişkili olan borçlanma maliyetleri (örneğin bu varlıklar için kullanılan krediler nedeniyle katlanılan kur farkları (bakınız: 16.1(c) paragrafı dâhil finansman giderleri), söz konusu varlığın dağıtıma, satışa veya kullanıma hazır hâle getirildiği tarihe kadar varlığın maliyetine dâhil edilir. Diğer tüm borçlanma maliyetleri ise oluştukları dönemde Gelir ve Gider Tablosu'nun ilgili kaleminde gelir veya gider fazlasına yansıtılır.

Aktifleştirilebilir Borçlanma Maliyetleri

16.3 Bir varlığın üretilmesi, inşası veya elde edilmesiyle doğrudan ilişkili olan borçlanma maliyetleri, varlıkla ilişkili harcamaların hiç yapılmamış olması durumunda ortaya çıkmayacak borçlanma maliyetleridir.

16.4 Kuruluşun münhasıran bir varlığın üretilmesi, inşası veya elde edilmesi amacıyla borçlanması durumunda aktifleştirilecek borçlanma maliyeti tutarı; ilgili dönem boyunca söz konusu borçlanmaya ilişkin ortaya çıkan borçlanma maliyetlerinden, bu borçlanmayla elde edilen fonların geçici olarak nemalandırılmasıyla sağlanan gelirlerin düşülmesi suretiyle belirlenir.

16.5 Kuruluşun genel amaçlı olarak borçlandığı fonları; bir varlığın üretilmesi, inşası veya elde edilmesi amacıyla kullanması durumunda aktifleştirilebilecek borçlanma maliyeti tutarı ilgili varlığa ilişkin yapılan harcamalara, bir aktifleştirme oranı uygulanarak belirlenir. Bu aktifleştirme oranı, kuruluşun ilgili dönemde mevcut olan tüm borçlarına ilişkin borçlanma maliyetlerinin ağırlıklı ortalamasıdır. Bununla birlikte kuruluş; münhasıran bir varlığın üretilmesi, inşası veya elde edilmesi amacıyla yapılan borçlanmalara ilişkin borçlanma maliyetlerini; bu varlığın dağıtıma, satışa veya kullanıma hazır hâle getirilmesi için gerekli tüm faaliyetler tamamlanıncaya kadar bu hesaplamadan hariç tutar. Bir dönem boyunca aktifleştirilen borçlanma maliyetlerinin tutarı, dönem boyunca katlanılan borçlanma maliyetleri tutarını aşamaz.

Aktifleştirmenin Başlaması

16.6 Borçlanma maliyetlerinin, bir varlığın maliyeti olarak aktifleştirilmesine aşağıdaki şartların tümünün sağlandığı tarihte başlanır:

a) Kuruluşun varlık için harcamaya katlanması,

b) Kuruluşun borçlanma maliyetlerine katlanması,

c) Kuruluşun, varlığın dağıtıma, satışa veya kullanıma hazır hâle getirilmesi için gerekli işlemlere başlaması.

Aktifleştirmeye Ara Verilmesi

16.7 Bir varlığın dağıtıma, satışa veya kullanıma hazır hâle getirilmesine yönelik faaliyetlere uzun süreli ara verilen dönemler boyunca oluşan borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine ara verilir. Ancak önemli teknik ve idari çalışmalara devam edildiği bir dönemde borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine genellikle ara verilmez. Geçici bir gecikmenin, varlığın dağıtıma, satışa veya kullanıma hazır hâle getirilmesi sürecinin kaçınılmaz bir parçası olduğu durumlarda da borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine ara verilmez.

Aktifleştirmeye Son Verilmesi

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

16.9 Bir varlığın yapımının parçalar hâlinde tamamlandığı ve diğer parçaların yapımı devam ederken her bir parçanın kullanılabildiği durumlarda; belirli bir parçanın dağıtıma, satışa veya kullanıma hazır hâle getirilmesi için gerekli olan esas itibarıyla tüm işlemler tamamlandığında bu parçaya ilişkin borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine son verilir.

Dipnotlar

16.10 Kuruluş, finansal tablolarında aşağıdaki açıklamaları yapar:

a) Yatırım amaçlı gayrimenkuller, maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar için dönemde aktifleştirilen borçlanma maliyetleri ve aktifleştirilen borçlanma maliyeti tutarının belirlenmesinde kullanılan aktifleştirme oranı,

b) Dönemde stokların maliyetine dâhil edilen borçlanma maliyetleri ve aktifleştirilen borçlanma maliyeti tutarının belirlenmesinde kullanılan aktifleştirme oranı.

BÖLÜM 17
ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR

17.1 Bu bölümde, çalışanlara sağlanan faydaların muhasebeleştirilmesine ve açıklanmasına ilişkin hükümler düzenlenmektedir.

17.2 Çalışanlara sağlanan faydalar, çalışanlar tarafından sunulan hizmetler nedeniyle veya iş ilişkisinin sona erdirilmesi dolayısıyla kuruluş tarafından sağlanan her türlü bedeldir.

17.3 Çalışanlara sağlanan faydalar, çalışanlarının hizmetleri karşılığında kuruluşun üstlendiği tüm maliyetleri içerir. Bu bölüm açısından çalışanlar ifadesi kilit yönetici personel ve yönetim organında yer alan diğer üyeleri de kapsar.

17.4 Personel maliyetleri bir varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilmediği sürece raporlama dönemi boyunca kuruluşa verdikleri hizmetlerden kaynaklanan ve çalışanlara sağlanan tüm faydalar gider olarak muhasebeleştirilir.

17.5 Çalışanlara sağlanan faydalar aşağıdakileri içerir:

a) Sağlanacak faydanın tamamının, hizmetin sunulduğu yıllık raporlama dönemini takip eden on iki ay içinde yerine getirilmesinin beklendiği çalışanlara sağlanan aşağıdakiler gibi kısa vadeli faydalar:

   i. Ücretler, maaşlar ve sosyal güvenlik katkıları,

   ii. Ücretli yıllık izin ve ücretli hastalık izni,

   iii. Primler ve -varsa- özkaynak talep hakkı sahiplerine yapılan dağıtımlarından pay verilmesi,

   iv. Mevcut çalışanlar için sağlanan parasal olmayan faydalar (sağlık yardımı, lojman, araç, ücretsiz veya indirimli olarak verilen mal veya hizmetler gibi).

b) İş ilişkisi sonrasında sağlanan aşağıdakiler gibi faydalar:

   i. Emeklilik faydaları (örneğin emeklilik maaşı ve emeklilik ikramiyesi),

   ii. İş ilişkisi sonrasında sağlanan hayat sigortası ve sağlık yardımı gibi diğer faydalar.

c) Çalışanlara sağlanan aşağıdakiler gibi diğer uzun vadeli faydalar:

   i. Kıdeme bağlı izinler veya özel izin gibi uzun vadeli ücretli izinler,

   ii. Jübile veya kıdeme bağlı diğer faydalar,

   iii. Uzun süreli iş göremezlik nedeniyle sağlanan faydalar.

d) İş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydalar.

17.6 Çalışanlara sağlanan faydalar; çalışanlara, çalışanların bakmakla yükümlü oldukları kişilere veya hak sahibi diğer kişilere sağlanan faydaları içerir. Söz konusu faydalar; doğrudan çalışana, eşine, çocuklarına, bakmakla yükümlü olduğu kişilere veya sigorta şirketleri gibi diğer taraflara yapılan ödemeler (veya mal veya hizmet sağlanması) yoluyla yerine getirilebilir.

17.7 Çalışan tam zamanlı olarak, kısmi süreli olarak, sürekli iş sözleşmesiyle, iş bazında veya geçici iş ilişkisiyle hizmet sağlayabilir.

Muhasebeleştirme ve Ölçme

17.8 Kuruluş çalışanların raporlama tarihi itibarıyla hak sahibi olduğu ancak henüz ödenmemiş olan çalışanlara sağlanan tüm faydalara ilişkin bir yükümlülük muhasebeleştirir.

17.9 Ücret ve maaş gibi çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar, söz konusu hizmet karşılığında ödenmesi beklenen tutar üzerinden ölçülür ve paranın zaman değerine göre iskonto edilmeden muhasebeleştirilir.

17.10 Yıllık ücretli izin ve ücretli hastalık iznine ilişkin yükümlülük, paranın zaman değerine göre iskonto edilmeden muhasebeleştirilir.

17.11 Raporlama dönemi sonu itibarıyla toplam kıdem tazminatı yükümlülüğü tahmin edilir ve 17.13 paragrafı uygulanmadığı sürece toplam tutar, kısa vadeli ya da uzun vadeli olmasına göre Finansal Durum Tablosu'nun "Kıdem Tazminatı Karşılıkları" kaleminde sunulur. Toplam kıdem tazminatı yükümlülüğü; iş gücü devir hızı ve önceki yıllara ilişkin kıdem tazminatı gerçekleşmeleri gibi etkenler de dikkate alınarak, çalışanların cari raporlama dönemi sonu itibarıyla geçerli olan kıdeme esas ücretleri üzerinden hesaplanır. Ayrıca toplam kıdem tazminatı yükümlülüğünün hesaplanmasında kullanılan aynı varsayımlar ve ücretler üzerinden cari raporlama dönemine ait kıdem tazminatı yükümlülüğü tespit edilir ve bu tutar ilgili kuruluş fonksiyonuna ait gider kaleminde gösterilir.

17.12 Kıdem tazminatına ilişkin olarak aşağıdakiler arasındaki fark "Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler" ya da "Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler" kalemine yansıtılır:

a) Cari raporlama dönemi sonu itibarıyla belirlenen toplam kıdem tazminatı yükümlülüğü,

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

17.13 Kıdem tazminatı yükümlülüğünü bu Standart'la birlikte ilk defa finansal tablolarına yansıtacak olan kuruluşlar, geçiş tarihinden önceki raporlama dönemlerine ilişkin toplam kıdem tazminatı tutarlarını on yılı geçmemek üzere eşit tutarlarla "Geçmiş Yıllar Gelir veya Gider Fazlası" kalemine yansıtabilir. Bu durumda, eşit tutarlardan ilki açılış Finansal Durum Tablosu'na yansıtılır ve tahmin edilen kıdem tazminatı toplam tutarı ile bu tutarın finansal tablolara yansıtılmayan kısmı dipnotlarda açıklanır.

17.14 İş ilişkisi sonrasında veya iş ilişkisinin sona erdirilmesi ile sağlanan diğer faydalar raporlama dönemini takip eden on iki ay içinde tamamının yerine getirilmesinin beklendiği durumda, raporlama tarihi itibarıyla yükümlülüğün yerine getirilmesi için gereken harcama tutarı üzerinden ölçülür ve paranın zaman değerine göre iskonto edilmeden muhasebeleştirilir. Bu faydalara ilişkin yükümlülükler, beklenen ödeme tarihinin karşılık ayrıldıktan sonra on iki ay veya daha fazla olması ve etkisinin önemli olması durumunda, yükümlülüğün bugünkü değerinin uygun bir iskonto edilerek muhasebeleştirilir.

Dipnotlar

17.15 Kuruluş, çalışanlara sağlanan faydaların her bir kalemine ilişkin kısa bir açıklama yapar.

17.16 Kuruluş, finansal tablolarda çalışanlara sağlanan faydalarla ilgili ayrılan karşılıkların dönem başı ve dönem sonu değeri ile dönem içi hareketleri gösteren mutabakatını açıklar.

BÖLÜM 18
KİRALAMALAR

18.1 Bu bölümde, kiracı ve kiraya veren açısından kiralama işlemlerinin kayda alınması ve ölçümüyle ilgili muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir.

Kapsam

18.2 Kiralama, kiraya verenin bir varlığın kullanım hakkını, bir ödeme veya ödeme planı karşılığında taraflarca kararlaştırılmış bir süre için kiracıya devrettiği sözleşmedir.

18.3 Bu bölüm, kiralama sözleşmesine konu varlıkların kullanımı ve bakımıyla ilgili önemli hizmetlerin kiraya verenden talep edilebildiği sözleşmeler de dâhil olmak üzere bu varlıkların kullanım hakkının kiracıya aktarıldığı sözleşmelere uygulanır. Bu bölüm, sözleşme taraflarından birinin diğerine sözleşme konusu varlığın kullanım hakkını aktarmadığı hizmet sözleşmelerine uygulanmaz.

18.4 Doğal kaynakların araştırılması veya kullanılmasına yönelik kiralama sözleşmeleri, sinema filmleri, video kayıtları, patentler, kopyalama hakları gibi kıymetlerle ilgili lisans sözleşmeleri ve ekonomik açıdan dezavantajlı faaliyet kiralamaları bu bölüm kapsamında değerlendirilmez.

Tanımlar

18.5 Bu bölümün uygulanmasında aşağıdaki terimler belirtilen anlamlarıyla kullanılır:

Kiralama sözleşmesinin başlangıcı: Sözleşme tarihinden veya tarafların kiralamanın temel şartlarına ilişkin taahhütte bulundukları tarihten erken olanıdır. Bu tarih itibarıyla:

a) Kiralama işlemleri faaliyet kiralaması veya finansal kiralama olarak sınıflandırılır.

b) İşlemin finansal kiralama olarak sınıflandırılması durumunda kiralama süresinin başlangıcında kayda alınması gereken tutarlar belirlenir.

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

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

Ayrıca kiracıya sözleşmeye konu varlığı, hakkın kullanılacağı tarihteki gerçeğe uygun değerinden daha düşük bir bedelle satın alma hakkı tanınması ve kiralama sözleşmesinin başlangıcında bu hakkın kullanılma olasılığının yüksek olması durumunda, kira ödemeleri hakkın kullanılacağı tarihe kadarki kira ödemeleri ile hakkın kullanılması sonucunda ödenecek satın alma fiyatının toplamıdır.

Şarta bağlı kiralar, hizmet maliyetleri ve kiraya veren tarafından ödenen ve kiraya verene tazmin edilen vergiler kira ödemeleri içerisinde sayılmaz.

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

Kiralama İşlemlerinin Sınıflandırılması

18.6 Kiralama işlemlerinin sınıflandırılması, kiralamaya konu varlığın sahipliğinden kaynaklanan risk ve getirilerin kiraya verende ya da kiracıda bulunma derecesine göre yapılır.

18.7 Kira süresi sonunda mülkiyetin devredilip devredilmediğine bakılmaksızın bir varlığın sahipliğinden kaynaklanan risk ve getirilerin tamamına yakınının devredildiği kiralamalar, finansal kiralama olarak sınıflandırılır.

18.8 Varlığın sahipliğinden kaynaklanan risk ve getirilerin tamamına yakınının kiracıya devredilmediği kiralamalar ise faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılır.

18.9 Kiralama işleminin sınıflandırılması kiralama sözleşmesinin başlangıcında yapılır ve kiralama süresi boyunca kiraya veren ve kiracı, kiralama şartlarının değiştirilmesi konusunda anlaşmadıkları sürece (kiralamanın yenilenmesi dışında) söz konusu sınıflandırmada bir değişiklik yapılmaz. Ancak kiralama şartlarının değiştirilmesi söz konusu olduğunda bu sınıflandırma yeniden gözden geçirilir.

18.10 Aşağıdaki durumların bir veya birden fazlasını karşılayan kiralama işlemlerinde varlığın sahipliğinden kaynaklanan risk ve getirilerin tamamına yakınının kiracıya devredildiği kabul edilir ve kiralama işlemi finansal kiralama olarak kayda alınır:

a) Varlığın sahipliğinin kira süresi sonunda kiracıya devredilecek olması,

b) Kiracıya, sözleşmeye konu varlığı, hakkın kullanılacağı tarihteki gerçeğe uygun değerinden daha düşük bir bedelle satın alma hakkı tanınması ve kiralama sözleşmesinin başlangıcında bu hakkın kullanılma olasılığının yüksek olması.

c) Kiralama süresinin varlığın ekonomik ömrünün %80'inden daha büyük bir bölümünü kapsaması. Ekonomik ömür, bir varlığın ekonomik olarak kullanılabileceği süreyi ya da varlıktan elde edilmesi beklenen üretim veya kullanım miktarını ifade eder.

ç) Kiralama sözleşmesinin başlangıcı itibarıyla kira ödemelerinin bugünkü değerinin varlığın gerçeğe uygun değerinin %90'ından daha büyük bir değeri oluşturması.

18.11 Ayrıca aşağıdaki durumlar da tek başlarına ya da birlikte bir kiralama işleminin finansal kiralama işlemi olduğunun göstergesi olabilir:

a) Kiralanan varlığın, üzerinde büyük değişiklikler yapılmadığı sürece sadece kiracı tarafından kullanılabilecek özel bir yapıda olması,

b) Kiracının kiralama işlemini feshedebilmesi durumunda kiraya verenin fesih işleminden kaynaklanan zararlarının kiracı tarafından karşılanması,

c) Kiraya verilen varlığın kalıntı değerindeki değişimlerden kaynaklanan kazanç veya kayıpların kiracıya ait olması,

ç) Kiracının, piyasa fiyatının çok daha altında bir kira bedeli ile belirli bir süre daha kiralamayı sürdürme hakkının bulunması.

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

a) Kira süresi sonunda sahipliğin kiracıya devredilecek olması,

b) Kiracıya, sözleşmeye konu gayrimenkulü, hakkın kullanılacağı tarihteki gerçeğe uygun değerinden daha düşük bir bedelle satın alma hakkı tanınması ve kiralama sözleşmesinin başlangıcında bu hakkın kullanılma olasılığının yüksek olması.

Kiralama İşlemlerinin Kiracı Tarafından Kayda Alınması ve Ölçümü

Finansal Kiralama

18.13 Kiracı, kiralama süresinin başlangıcında finansal kiralamaya konu varlığı ve sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüğünü, kiralanan varlığın gerçeğe uygun değeri ya da kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı üzerinden kayda alır. Söz konusu iki değer de kiralama sözleşmesinin başlangıç tarihi itibarıyla belirlenir.

18.14 Finansal kiralamaya konu varlık, türüne göre Finansal Durum Tablosu'nda ilgili kalem içerisinde gösterilir. Örneğin kiralamaya konu varlığın bina olması durumunda söz konusu varlık Finansal Durum Tablosu'nda "Binalar" kalemi içinde yer alır.

18.15 Kira ödemelerinin bugünkü değeri, finansal kiralamada zımni faiz oranı kullanılarak hesaplanır. Söz konusu oranın belirlenememesi durumunda, kiracının kiralama konusu varlığı satın almış olsaydı kiralama sözleşmesinin başlangıç tarihi itibarıyla benzer vade ve teminatlar çerçevesinde borçlanacak olduğu tutar için katlanması gereken faiz oranı kullanılır.

18.16 Kiracının katlandığı, başlangıçtaki doğrudan maliyetler varlık olarak muhasebeleştirilen tutara eklenir.

18.17 Kira ödemeleri ilk kayda almadan sonra finansman giderleri ve borç anapara ödemesi olarak ayrıştırılır. Finansman giderleri kalan borç tutarına sabit bir faiz oranı uygulanmasını sağlayacak şekilde kiralama süresi boyunca her bir döneme dağıtılır. Şarta bağlı kira ödemeleri ise oluştukları dönemde gelir veya gider fazlasına yansıtılır.

18.18 Kiracı finansal kiralamaya konu varlığa dönem sonlarında, türüne göre bu varlığın kapsamına girdiği bölümde (örneğin *"Maddi Duran Varlıklar", "Maddi Olmayan Duran* Varlıklar*"* ya da "*Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller"* bölümü) yer alan ölçüm hükümlerini uygular. Bu kapsamda finansal kiralamaya konu varlığın uygulanan bölüme göre amortismana veya itfaya tabi tutulması gerekiyorsa amortisman tutarı veya itfa payı hesaplanır. Bu durumda, kiracının kiralama süresi sonunda varlığın sahipliğini elde edeceğine dair bir kesinlik yoksa ilgili varlık kiralama süresi veya faydalı ömürden kısa olanı itibarıyla amortismana veya itfaya tabi tutulur. Ayrıca varlığın kapsamına girdiği bölüm gerektiriyorsa kiralamaya konu varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığının belirlenmesi amacıyla *"Varlıklarda Değer Düşüklüğü"* bölümü hükümleri uygulanır.

Faaliyet Kiralaması

18.19 Kiracı, faaliyet kiralaması kapsamında yapılan kira ödemelerini doğrusal olarak kiralama süresi boyunca gider olarak gelir veya gider fazlasına yansıtır.

Kiralama İşlemlerinin Kiraya Veren Tarafından Kayda Alınması ve Ölçümü

Finansal Kiralama

18.20 Kiraya veren finansal kiralamaya konu varlığını finansal tablo dışı bırakır. Varlığın gerçeğe uygun değeri ile başlangıçtaki doğrudan maliyetlerin toplamına eşit bir tutarda alacak kaydeder. Varlığın gerçeğe uygun değeri ile defter değeri arasındaki fark gelir veya gider fazlasına yansıtılır.

18.21 Alınan kira ödemeleri ilk kayda almadan sonra finansman gelirleri ve anapara geri ödemesi olarak ayrıştırılır. Finansman gelirleri kalan alacak tutarına sabit bir dönemsel getiri oranını (diğer bir ifadeyle kiralamadaki zımni faiz oranını) yansıtan bir esasa göre kayda alınır. Şarta bağlı kira ödemeleri ise oluştukları dönemde gelir veya gider fazlasına yansıtılır.

Faaliyet Kiralaması

18.22 Kiraya veren, faaliyet kiralaması çerçevesinde yapılan kira ödemelerini doğrusal olarak kiralama süresi boyunca gelir kaydederek gelir veya gider fazlasına yansıtır.

18.23 Kiraya veren, faaliyet kiralamasının başlangıçtaki doğrudan maliyetlerini kiralanan varlığın defter değerine ekler ve bu maliyetleri, kiralama süresi boyunca gider olarak gelir veya gider fazlasına yansıtır.

18.24 Kiraya veren faaliyet kiralamasına konu varlığa dönem sonlarında, türüne göre bu varlığın kapsamına girdiği bölümde (örneğin *"Maddi Duran Varlıklar", "Maddi Olmayan Duran Varlıklar"* ya da *"Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller"* bölümünde) yer alan ölçüm ve sunum hükümlerini uygular. Bu kapsamda faaliyet kiralamasına konu varlığın uygulanan bölüme göre amortismana veya itfaya tabi tutulması gerekiyorsa amortisman tutarı veya itfa payı hesaplanır. Ayrıca varlığın kapsamına girdiği bölüm gerektiriyorsa kiralamaya konu varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığının belirlenmesi amacıyla "*Varlıklarda Değer Düşüklüğü"* bölümü hükümleri uygulanır.

Satış ve Geri Kiralama İşlemleri

18.25 Satış ve geri kiralama işlemi, bir varlığın satışını ve aynı varlığın geri kiralanmasını içerir. Kira ödemeleri ve satış fiyatı, bunlar bir bütün olarak belirlendiğinden genellikle birbirlerine bağımlıdır. Satış ve geri kiralama işlemlerinde uygulanacak muhasebe esasları, kiralama işleminin çeşidine bağlıdır.

18.26 Satış ve geri kiralama işleminin finansal kiralama ile sonuçlanması durumunda, satış gelirlerinin varlığın defter değerini aşan kısmı, satıcı-kiracı tarafından işlemin gerçekleştiği tarihte gelir olarak gelir veya gider fazlasına yansıtılmaz. Bu tutar Finansal Durum Tablosu'na yansıtılarak kiralama süresi boyunca itfa edilir.

18.27 Bir satış ve geri kiralama işleminin faaliyet kiralaması ile sonuçlanması ve söz konusu işlemin gerçeğe uygun değer üzerinden gerçekleştirildiğinin açık olması durumunda satıcı-kiracı, oluşan gelir veya gider fazlası işlemin gerçekleştiği tarihte kayda alır. Satış fiyatının gerçeğe uygun değerin altında olması hâlinde ve oluşan zararlar piyasa fiyatının altındaki bir tutarla yapılacak kira ödemeleri ile telafi edilmediği durumda satıcı-kiracı, her türlü gelir veya gider fazlasını işlemin gerçekleştiği tarihte kayda alır. Oluşan zararların piyasa fiyatının altındaki bir tutarla yapılacak kira ödemeleri ile telafi edilmesi durumunda ise satıcı-kiracı, bu zararı Finansal Durum Tablosu'na yansıtarak varlığın tahminî kullanım süresi boyunca kira ödemeleriyle orantılı olarak itfa eder. Satış fiyatının gerçeğe uygun değerin üzerinde olması durumunda satıcı-kiracı, gerçeğe uygun değeri aşan kısmı Finansal Durum Tablosu'na yansıtarak ilgili varlığın beklenen kullanım süresi boyunca itfa eder.

Dipnotlar

18.28 Kiralamalara ilişkin aşağıdaki açıklamalar yapılır:

a) Kiracı, finansal kiralamaya ilişkin olarak aşağıdakileri açıklar:

i. Her bir varlık sınıfı için finansal kiralama konusu varlıkların raporlama dönemi sonundaki net defter değerleri toplamı,

ii. Bir yıl içerisinde, bir ila beş yıl arasında ve beş yıldan sonra ödenecek olan kira ödemelerinin toplamının ayrı ayrı açıklaması,

iii. Şarta bağlı kira ödemeleri, satın alma hakları, alt kiralamalar ve kiralama sözleşmeleriyle getirilen kısıtlamalara ilişkin bilgiler de dâhil olmak üzere önemli kiralama sözleşmelerine ilişkin genel bir açıklama.

b) Kiracı, faaliyet kiralamasına ilişkin olarak aşağıdakileri açıklar:

i. Bir yıl içerisinde, bir ila beş yıl arasında ve beş yıldan sonra ödenecek olan kira ödemelerinin toplamının ayrı ayrı açıklaması,

ii. Dönem içerisinde gider olarak muhasebeleştirilen kira ödemeleri,

iii. Şarta bağlı kira ödemeleri, satın alma hakları, alt kiralamalar ve kiralama sözleşmeleriyle getirilen kısıtlamalara ilişkin bilgiler de dâhil olmak üzere önemli kiralama sözleşmelerine ilişkin genel bir açıklama.

c) Kiraya veren, finansal kiralamaya ilişkin olarak aşağıdakileri açıklar:

i. Raporlama dönemi sonu itibarıyla kira ödemeleri ile kira ödemelerinin bugünkü değerinin mutabakatı. Ayrıca kira ödemelerinin ve kira ödemelerinin bugünkü değerinin, bir yıl içerisinde, bir ila beş yıl arasında ve beş yıldan sonra alınacak olan kira ödemelerinin ayrı ayrı açıklanması,

ii. Kazanılmamış finansman geliri,

iii. Kiraya verene ait olan garanti edilmemiş kalıntı değerler,

iv. Tahsil edilemeyen kira ödemelerine ilişkin alacaklar için birikmiş karşılıklar,

v. Dönem içerisinde gelir olarak kayda alınan şarta bağlı kira ödemeleri,

vi. Şarta bağlı kira ödemeleri, satın alma hakları, alt kiralamalar ve kiralama sözleşmeleriyle getirilen kısıtlamalara ilişkin bilgiler de dâhil olmak üzere önemli kiralama sözleşmelerine ilişkin genel bir açıklama.

d) Kiraya veren, faaliyet kiralamasına ilişkin olarak aşağıdakileri açıklar:

i. Bir yıl içerisinde, bir ila beş yıl arasında ve beş yıldan sonra alınacak olan kira ödemelerinin toplamının ayrı ayrı açıklaması,

ii. Dönem içinde gelir olarak muhasebeleştirilen kira ödemeleri,

iii. Şarta bağlı kira ödemeleri, satın alma hakları, alt kiralamalar ve kiralama anlaşmaları ile getirilen kısıtlamalara ilişkin bilgiler de dâhil olmak üzere kiracının önemli kiralama sözleşmelerine ilişkin genel bir açıklaması.

BÖLÜM 19
ESAS FAALİYETLERDEN GİDERLER

19.1 Kuruluş sahip olduğu kaynakları kullanarak amacını gerçekleştirmek için faaliyetlerde bulunur. Kullandığı kaynakların bir kısmını nakit ödeyerek, bir kısmını yükümlülük altına girerek bir kısmını da alınan katkılar yoluyla elde eder.

19.2 Gider, kuruluşun faaliyetlerini gerçekleştirirken varlıklarında azalışa veya yükümlülüklerinde artışa neden olan, harcanan veya başka şekilde tüketilen kaynaklarının tutarıdır.

19.3 Giderler, mal veya hizmet alımı veya personel istihdamı gibi sözleşmeye dayalı karşılıklı işlemlerden kaynaklanabileceği gibi kuruluşun amaçlarını gerçekleştirmek için karşılığında hiçbir fayda almadan üçüncü taraflara hibe vermesi veya diğer finansman taahhütlerinde bulunması gibi karşılıksız işlemlerden de kaynaklanabilir.

19.4 Bu bölüm, kuruluşlar tarafından yapılan bağışlar, yardımlar ve benzeri nakdi veya ayni transferlere (Bundan sonra hibe giderleri olarak ifade edilecektir.) ilişkin giderlerin muhasebeleştirilmesine yönelik hükümleri düzenler.

19.5 Hibe gideri; hibe veren bir kâr amacı gütmeyen kuruluşun, hibe alıcısına (kurum veya birey olabilir) karşılığında herhangi bir nakit, hizmet, mal veya başka bir varlık alınmaksızın nakit, hizmet, mal veya başka bir varlık transfer ederek yardım sağladığı veya sağlamakla yükümlü olduğu işlemden kaynaklanan bir giderdir. Bu işlemlere genel olarak takassız, karşılıklı olmayan veya karşılıksız transferler ve harcamalar da denilebilir.

19.6 Hibe gideri her iki tarafa da hak ve yükümlülükler oluşturabileceği gibi hibe alıcısına yükümlülük yüklemeden de gerçekleştirilebilir.

19.7 Kuruluşun, kaynak aktarımının bir sonucu olarak hibe alıcısından doğrudan nakit, hizmet, mal veya diğer varlıkları alması durumunda bu bir satın alma ilişkisine ve bir satın alma işlemine işaret edebilir. İşlemin piyasa şartlarında bir satın alma işlemi olması durumunda söz konusu harcama hibe gideri olarak muhasebeleştirilmez.

19.8 Kuruluş tarafından hibe alıcısından doğrudan alınan hizmetlerin, malların veya diğer varlıkların hibe alıcısına aktardığı kaynaklarla eş değer olmadığı durumlar olabilir.

Hibe alıcısına aktarılan kaynakların alınan mal, hizmet veya diğer varlıkların gerçeğe uygun değerinin üzerinde olduğu durumda, hibeyi veren kuruluş ilgili varlığı gerçeğe uygun değeri üzerinden muhasebeleştirirken gerçeğe uygun değerinin üzerinde olan kısmı hibe gideri olarak muhasebeleştirir.

Giderlerin ve Yükümlülüklerin Muhasebeleştirilmesinde Genel Kurallar

19.9 Yükümlülükler kuruluşu harcama yükümlülüğü altına sokan yasal veya zımni zorunluluklardan doğar. Aşağıdaki kriterlerin tümü karşılandığında bir yükümlülük ve ilgili gider muhasebeleştirilir:

a) Mükellefiyet – Geçmiş bir olayın sonucu olarak raporlama tarihinde mevcut bir yasal veya zımni mükellefiyetin mevcut olması,
b) Muhtemel – Anlaşmada genellikle nakit olmak üzere ekonomik faydaların transferinin gerekli olacağının muhtemel olması,
c) Ölçüm – Yükümlülüğün tutarının güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi veya tahmin edilebilmesi.

19.10 Bağlayıcı bir sözleşmenin yapılması veya ödeme yapmak için yasal bir zorunluluğunun bulunması durumunda kuruluş için bir mükellefiyet ortaya çıkar. Mal veya hizmet tedariki için bir sözleşme imzalayan kuruluş, mal veya hizmet tedarikçisi sözleşmenin üzerine düşen kısmını yerine getirdiğinde yapılan harcamayı muhasebeleştirir.

19.11 Kuruluş, yapmak zorunda veya yapmakla yükümlü olduğu nakit, hizmet, mal veya diğer varlıkların transferi sonucunda hibe alıcısından doğrudan herhangi bir nakit, hizmet, mal veya başka varlık almadığında hibe gideri muhasebeleştirilir. Söz konusu hibe gideri ilgili varlığın defter değeri üzerinden ölçülür.

19.12 Hibe alıcısına sağlanan kaynakların kullanımını kısıtlayan herhangi bir koşul bulunuyorsa ve hibe alıcısı gelecek bir tarihte bu koşulu yerine getirmezse hibe veren kuruluş için bir varlığa yol açabilir. Örneğin hibe alan kişinin hibeyi belirlenen süre içerisinde kullanmaması durumunda belirtilen sürenin sonunda hibenin tamamını veya bir kısmını iade etme yükümlülüğü doğabilir. Yalnızca koşulların yerine getirilmemesinin hibe alıcısı için bir yükümlülük oluşturması durumunda kuruluş bir varlığı muhasebeleştirir.

19.13 Kuruluş henüz hibe alıcısına nakdi veya ayni bir transfer yapmamışsa ve hibe alıcısı yükümlülüklerinden herhangi birini henüz yerine getirmemişse taraflar arasındaki işlem tamamlanmamıştır. Bu durumda kuruluş işlem ile ilgili herhangi bir harcamayı, varlığı veya yükümlülüğü muhasebeleştirmez. Yalnızca taraflardan biri veya her ikisi de yükümlülüklerini yerine getirmeye başladığında kuruluş ilgili işlemleri muhasebeleştirmeye başlar.

19.14 Bununla birlikte kuruluş kaynak aktarımından kaçınamayacağı sonucuna varırsa ilgili yükümlülüğü ve hibe giderini muhasebeleştirir.

19.15 Kuruluş, kaynak aktarımından kaçınmasını sağlayan haklarının bulunduğu sonucuna varırsa varlıkların, borçların ve giderlerin muhasebeleştirilmesi yalnızca taraflardan birinin anlaşma kapsamındaki yükümlülüklerine ilişkin koşulları yerine getirmeye başlamasıyla başlar.

19.16 Kuruluş, hibe alıcısı üzerine düşen yükümlülüğü yerine getirmeden önce kaynakları aktarırsa ön ödeme tutarını varlık olarak (ön ödeme varlığı) muhasebeleştirir ve aktarılan kaynakları Finansal Durum Tablosu dışı bırakır. Ön ödeme varlığı, devredilen kaynakların toplam defter değeri üzerinden ölçülür. Kuruluş, hibe alıcısı yükümlülüğünü yerine getirdiğinde hibe giderini muhasebeleştirerek ön ödeme varlığını Finansal Durum Tablosu dışında bırakır.

19.17 Bunun tersine kuruluşun kaynakları aktarmasından önce hibe alıcısı bir yükümlülüğünü yerine getirdiğinde kuruluş bir yükümlülük ve gider muhasebeleştirir. Kuruluş, yükümlülüğünü ve hibe giderini devretmekle yükümlü olduğu kaynakların toplam defter değeri üzerinden ölçer. Kuruluşun yükümlülüğünü nakit transferi olarak yerine getireceği durumlarda, *"Finansal Araçlar"* bölümünün 24.19-24.24 paragrafları uyarınca itfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülen bir finansal yükümlülük muhasebeleştirilir.

19.18 Sonraki ölçümlerde yükümlülük, raporlama tarihinde ilgili yükümlülüğün yerine getirilmesi için gereken tutarın en gerçekçi tahminine göre ölçülür. Raporlama tarihinden itibaren 1 yıldan daha uzun bir vadede ödenecek yükümlülüklerde ilgili yükümlülük tutarı gelecekteki ödemelerin bugünkü değeri üzerinden ölçülür.

19.19 Yabancı para cinsinden ödenecek hibeler gibi parasal kalemler, "Yabancı Para Çevrim İşlemleri" uyarıca raporlama tarihindeki geçerli döviz kurları kullanılarak raporlama para birimine göre düzeltilir.

19.20 Yabancı para birimindeki varlık veya borçların raporlama dönemi içerisinde ödenmesinden veya bunların raporlama tarihinde yeniden düzenlenmesinden kaynaklanan kur farkları, "Yabancı Para Çevrim İşlemleri" uyarınca muhasebeleştirilir.

Değişken Bedel

19.21 Kuruluşun hibe alıcısına kaynak sağlama yükümlülüğünün gelecekte bir olayın meydana gelmesi veya gelmemesi şartına bağlı olması durumunda değişken bedelden söz edilir. Örneğin belirli bir süre içerisinde hibe verme projesindeki yükümlülüklerini karşılaması durumunda hibe alıcısına ek bir tutar ödenebilir.

19.22 Değişken bedel, "Karşılıklar, Koşullu Yükümlülükler ve Koşullu Varlıklar" uyarınca karşılık tanımını karşılayan belirsiz zaman veya tutara sahip bir yükümlülük olabilir. Kuruluş değişken bedelin ödenmesine ilişkin mevcut bir yükümlülüğün var olma ihtimalinin olmama ihtimalinden daha yüksek olduğuna karar verirse başlangıçta ve sonradan ölçülen bir değişken bedel tutarını ilgili bölüm paragraflarına uygun olarak tahmin eder.

Hibe Veren Kuruluşun Devretmekle Yükümlü Olduğu Tutardaki Değişiklikler ve Hibe Anlaşmasının Değiştirilmesi

19.23 İki tarafa da yükümlülük yükleyen bir hibe anlaşmasında tarafların yükümlü olduğu tutar, kapsam veya koşullarda değişiklikler meydana gelebilir. Tahsis edilmiş bir hibeye ilişkin olarak kuruluşun daha önceden yerine getirmiş olduğu yükümlülüğünde meydana gelen herhangi bir değişiklik, kuruluşun transfer etmekle yükümlü olduğu tutarın değiştiği dönemde ek gider olarak veya giderden indirim olarak muhasebeleştirilir.

19.24 İki tarafa da yükümlülük yükleyen bir hibe anlaşması, haklar ve yükümlülüklere ilişkin değişiklik taleplerinin taraflarca onaylanmasıyla değiştirilebilir. Değişikliğe ilişkin olarak kuruluş, diğer tarafça yerine getirilen her bir yükümlülük için aktarmak zorunda olduğu tutara ilişkin tahminlerini revize ederek, değişiklik tarihi itibarıyla muhasebeleştirilecek toplam hibe giderini belirler.

19.25 Bazı durumlarda hibe gideri karşı tarafın yerine getirmesi beklenilen birden fazla yükümlülüğe bağlı olabilir. Bu tür durumlarda kuruluş yerine getirilen ve yerine getirilmeyen yükümlülüklere göre hibe giderini belirler.

Değişiklik tarihinde belirlenen toplam hibe gideri ile önceden muhasebeleştirilen hibe gideri arasındaki fark, değişiklik tarihi itibarıyla ek gider olarak veya giderden indirim olarak muhasebeleştirilir.

19.26 Kuruluşun bir ön ödeme varlığı muhasebeleştirmesinin ardından hibe alıcısı yükümlülüklerini yerine getiremeyebilir. Kuruluşun, hibe anlaşmasından kaynaklanan daha önce aktarılan kaynakların geri ödemesi veya iadesi konusunda uygulanabilir ve koşulsuz bir hakka sahip olması durumunda, kuruluş ön ödeme varlığını bir finansal varlık olarak yeniden sınıflandırır ve yeniden sınıflandırmanın ardından finansal varlığı *"Finansal Araçlar"* bölümü uyarınca ölçer.

19.27 Kuruluşun 19.26 paragrafında yer alan hakka sahip olmaması durumunda ilgili varlık finansal varlık olarak yeniden sınıflandırılamaz. Bu durumda kuruluş, ön ödeme varlığını "*Varlıklarda Değer Düşüklüğü"* bölümü uyarınca değer düşüklüğü açısından değerlendirir.

Zımni Kabulden Doğan Yükümlülüklere İlişkin İlkeler

19.28 Kuruluş faaliyetlerinin bir sonucu olarak diğer taraflara belirli sorumlulukları kabul ettiğini gösterdiğinde ve kuruluşun bu sorumlulukları karşılayacağına dair bir beklenti yarattığında zımni kabulden doğan bir yükümlülük oluşabilir.

19.29 Kuruluşlar genellikle yararlanıcılarına sözleşmeye bağlı olmayan bir şekilde hizmet sağlar veya hibe verir. Kuruluşun hizmet veya hibe verme taahhütleri sözleşme kapsamında yasal olarak bağlayıcı olmasa bile söz konusu taahhüdünden kaynaklanan bir yükümlülüğü yerine getirme dışında gerçekçi bir alternatifinin bulunmaması durumunda da bir yükümlülük doğabilir. Ancak gelecekte hizmet veya finansman sağlamaya yönelik verilen tüm taahhütler zımni kabulden doğan bir mükellefiyetin yükümlülük veya karşılık olarak muhasebeleştirilmesine sebep olmaz.

19.30 Kuruluş, gelecekteki niyetleri hakkında genel açıklamalar veya politika açıklamaları yapabilir. Örneğin belirli bir bölgedeki temiz su sorununun çözülmesi veya belirli bir bölgedeki hayvanlara sağlanan bakımın kalitesinin artırılmasına yönelik açıklamalar gibi. Bu tür beyanlar, misyon açıklamaları, faaliyet raporunda gelecek planlarının belirtilmesi veya sadece genel bir politika açıklamasında bulunulması dâhil olmak üzere çeşitli yollarla iletilebilir. Söz konusu ifadeler, bunların uygulanmasına ilişkin takdir yetkisi kuruluşa ait olduğundan zımni kabulden doğan bir yükümlülük oluşturmaz.

19.31 Aşağıdaki durumların birlikte varlığı zımni kabulden doğan yükümlülüğe işaret eder:

a) Kuruluşun taahhüdü spesifiktir; örneğin belirli malların, hizmetlerin veya hibe fonunun sağlanmasına yönelik bir söz verilmiştir.
b) Bu taahhüt doğrudan belirli yararlanıcılara veya hibe alıcılarına bildirilmiştir.
c) Hizmet veya hibe alıcılarında, kuruluşun taahhüdünü yerine getireceğini gösteren yerleşik bir teamül mevcuttur.

19.32 Kuruluşun hibe kararı, karardan etkilenenlere raporlama tarihinden önce iletilmediği sürece zımni kabulden doğan bir yükümlülük muhasebeleştirilmez. Taahhüt, hibe alıcısında kuruluşun sorumluluklarını yerine getireceğine dair geçerli bir beklenti yaratacak şekilde spesifik olarak iletilmelidir.

19.33 Bir karşılığın muhasebeleştirilmesiyle sonuçlanan, kaynakların aktarılmasına yönelik zımni kabulden doğan bir yükümlülüğün bulunduğu durumlarda hibe gideri, yükümlülükle aynı anda muhasebeleştirilir. Kaynakların müteakip transferi ile birlikte muhasebeleştirilen yükümlülük finansal tablo dışı bırakılır.

19.34 Hibenin verileceğinin resmî olarak bildirilmesi, hibe alıcısına hibe işleminin gerçekleşeceğinin muhtemel olduğunu gösterir. Bu gibi durumlarda, kuruluşun yükümlülüğü yerine getirmekten başka gerçekçi bir alternatifin olması pek olası değildir. Bununla birlikte ortaya çıkan herhangi bir yükümlülüğün muhasebeleştirilmesi, taahhüde eklenen koşullara bağlıdır.

Finansman Sağlama Taahhüdünün Muhasebeleştirilmesini Sınırlayan Koşullar

19.35 Kuruluş taahhüde eklenen koşulların hibe alıcısı tarafından yerine getirilip getirilmeyeceğine ilişkin değerlendirmeye dayalı olarak kendisine gelecekteki harcamalardan kaçınma takdir yetkisi veren finansman sağlama taahhütlerinde bulunabilir.

19.36 Hibe sağlanması karşılık içermeyen bir işlemdir. Kuruluş faaliyet amaçlarına uygun olarak sözleşmeye dayalı bir ilişki kurmadan faydalanıcılara hibe sağlayabilir. Hibe sağlanması kararı sadece zımni kabulden doğan yükümlülük kıstasları karşılandığında ödeme muhtemel ve ölçülebilir olduğunda, ödemenin muhasebeleştirilesini engelleyen koşullar bulunmadığı durumda yükümlülük olarak muhasebeleştirilir.

19.37 Bir finansman sağlama taahhüdünün bir yıldan daha uzun bir süreyi kapsaması durumunda, raporlama tarihinden sonra vadesi gelen ödemelere ilişkin olarak kaçınma takdir yetkisi veren koşullar uygulanabilir olmadığı sürece zımni kabulden doğan mükellefiyetin tamamı tutarında bir yükümlülük muhasebeleştirilir. Daha sonraki yıllara ait ödemelerin performansa bağlı koşullara tabi olduğu durumlarda, kuruluş; hibeye ilişkin belirli bir koşulun yerine getirilmemesi durumunda meşru bir şekilde taahhüdünden vazgeçebilir.

19.38 Bir finansman sağlama taahhüdüne ilişkin koşulun kuruluşun kontrolünde kalması durumunda, kuruluş harcamadan kaçınma takdirini elinde tuttuğundan bir yükümlülük muhasebeleştirilmez. Örneğin birkaç yıl boyunca finansman sağlama taahhüdünün verildiği durumlarda, gelecekteki ödemelerin yapılması kuruluş tarafından finansman sağlama anlaşmasını feshetme konusunda takdir yetkisi veren incelemelere tabi tutulabilir. Bu durumda, inceleme koşulunun finansman anlaşmasının bir parçası olarak alıcıya iletilmiş olması ve incelemenin gelecekteki ödemelerin yapılıp yapılmayacağı konusunda etkin olması durumunda incelemeden sonraki dönemlere ilişkin zımni bir yükümlülüğün ortaya çıkması beklenmez.

19.39 Kuruluşun finansman sağlama taahhüdünden gerçekçi bir şekilde kaçınmasını sağlayacak hibeye bağlı bir koşul bulunmadığında taahhüdünün tamamı için bir yükümlülük muhasebeleştirilir.

19.40 Bir finansman sağlama taahhüdüne ilişkin belirlenen koşulların tamamı, hibe veren kuruluşu taahhüdünden kaçınma konusunda takdir yetkisi veren bir koşul oluşturmayabilir. Örneğin gelecekteki bir ödeme tarihinde fon eksikliği durumunda kuruluşu gelecekteki bir yükümlülükten kurtarmayı amaçlayan hibe anlaşmasında bir koşul olmasına rağmen kuruluş ödeme yapacağını düşünüyorsa bu koşulun kuruluşa finansman sağlama taahhüdünden kaçınma takdir yetkisi verdiği söylenemez. Dolayısıyla söz konusu koşul bir yükümlülüğün muhasebeleştirilmesini engellemez. Yükümlülük yalnızca gelecekteki bir olayın finansman sağlama anlaşmasının iptal edilmesini gerektirmesi durumunda finansal tablo dışı bırakılacaktır.

19.41 Finansman sağlama taahhütleri, hibe veren kuruluşun kontrolü dışında olan koşullar içerebilir. Bir koşul kuruluşun kontrolü dışında kaldığında bir yükümlülük ortaya çıkar ve finansman sağlanmasının muhtemel olması durumunda ilgili harcama gider olarak muhasebeleştirilmelidir.

Performansa Bağlı Hibelerden Kaynaklanan Yükümlülüklerin Muhasebeleştirilmesi

19.42 Bazı hibeler, hibe alıcısının gerçekleştirmesi gereken çıktı veya hizmet düzeyini belirleyen özel koşullar içerebilir. Bunlara performansa bağlı hibeler denir.

19.43 Performansa bağlı hibenin temel özelliği, alıcıya ödenecek hibe tutarının, hibe sözleşmesinde belirtilen koşulları karşılamadaki performans ölçüsüne göre belirlenmesidir. Örneğin hibe, sağlanan yemek sayısına veya tesisin kullanım saatlerine bağlı olabilir. Bu gibi durumlarda, kuruluş çoğunlukla sağlanacak hizmetlerin niteliğini müzakere etmiş olacaktır. Performansa bağlı hibelerden kaynaklanan yükümlülük ve harcamalar, hibe alıcısının belirtilen hizmet veya malları sağladığı ölçüde muhasebeleştirilir.

19.44 Belirli bir amaca tahsis edilmiş olan bir hibenin ödenmesi, alıcının belirli bir hizmet düzeyine veya çıktılara ulaşması koşuluna bağlı olmadığından bir performans koşulu yaratmaz. Benzer şekilde bir projeyi birkaç yıl boyunca finanse eden bir hibe, finansman sağlama yükümlülüğünün uzun bir süre boyunca yerine getirilmesi gerektiği için performansa bağlı bir hibe olarak kabul edilmez.

Karşılık veya Yükümlülük Olarak Muhasebeleştirilmeyen Taahhütler

19.45 Karşılık veya yükümlülük olarak muhasebeleştirilme kriterlerini karşılamayan finansman sağlama taahhütleri finansal tablolara alınmaz. Finansal tablolara alınmayan bu taahhütlerin varlığı ile bunların nasıl finanse edileceğinin dipnotlarda açıklanması gerekir. Söz konusu finansman sağlama taahhüdünün *"Karşılıklar, Koşullu Yükümlülükler ve Koşullu Varlıklar"* bölümünde yer alan koşullu yükümlülük tanımını karşılaması durumunda taahhüde ilişkin olarak ilgili bölüm paragraflarına uygun açıklamalar yapılır.

Dipnotlar

19.46 Kuruluş; hibe giderlerinin niteliği, tutarı ve zamanlamasının finansal tablo kullanıcıları tarafından anlaşılması için gerekli görülen açıklamaları yapar.

19.47 Kuruluş, muhasebeleştirilmiş finansman sağlama taahhütlerinden kaynaklanan giderleri Gelir ve Gider Tablosu'ndaki uygun başlıklara göre analiz eder ve dipnotlarında aşağıdakileri açıklar:

a) Finansman taahhütlerindeki hareketlerin aşağıdakileri gösteren mutabakatı:
   i. Raporlama döneminin başındaki defter değeri,
   ii. İskonto edilmiş tutarın ölçümündeki değişikliklerden kaynaklanan düzeltmeler dâhil raporlama dönemi boyunca yapılan eklemeler,
   iii. Raporlama döneminde iptal edilen kullanılmamış tutarlar,
   iv. Raporlama dönemi sonundaki defter değeri.
b) Sağlanan taahhütlerin niteliği ile ödemelerin beklenen tutarına ve zamanlamasına ilişkin kısa bir açıklama,
c) Taahhüde eklenen performansla ilgili koşullar da dâhil olmak üzere bu ödemelerin tutarı veya zamanlamasına ilişkin belirsizlikler.

19.48 Kuruluşun, bu bölüm uyarınca ön ödeme varlıklarını muhasebeleştirmesi durumunda, bu durum Finansal Durum Tablosu'nda ayrı olarak sunularak gerekli açıklamalar yapılır.

19.49 Bir hibe ön ödeme varlığının bir finansal varlık olarak yeniden sınıflandırılması durumunda, kuruluş "*Finansal Araçlar*" bölümü uyarınca gerekli açıklamaları yapar.

19.50 Kuruluş ayrıca yükümlülük veya karşılık olarak muhasebeleştirilmeyen herhangi bir finansman taahhüdü için aşağıdakileri açıklar:

a) Sağlanan taahhüdün niteliği, tutarı ve zamanlaması,
b) Söz konusu taahhüde eklenen performansla ilgili koşullar,
c) Taahhüdün nasıl finanse edileceği.

19.51 Nakit transferi mükellefiyeti yoksa kuruluş, kullanıcılara yükümlülüğün niteliği ve gayri nakdi yükümlülükle ilgili yükümlülüğün yerine getirilmesi için aktarılması gereken kaynaklar hakkında gerekli bilgiyi açıklar.

19.52 Kuruluşun elinde bulunan kısıtsız gelirlerinin bir kısmını bir finansman sağlama taahhüdünü yerine getirmek amacıyla kullanmaya karar vermesi durumunda bu durumu dipnotlarda açıklar.

BÖLÜM 20
YABANCI PARA ÇEVRİM İŞLEMLERİ

20.1 Bir kuruluş yabancı faaliyetlerini yabancı para cinsinden işlemler veya yurt dışı faaliyetler olmak üzere iki şekilde yürütebilir. Ayrıca bir kuruluş finansal tablolarını yabancı para biriminde sunabilir. Bu bölümde, kuruluşların yabancı para cinsinden yaptıkları işlemlere ilişkin muhasebe ilkeleri ve kuruluşların finansal tablolarını ağırlıkla kullandıkları para birimi dışındaki başka bir para birimi cinsinden sunmaları durumunda yapılması gereken çevrim işlemlerine ilişkin esaslar düzenlenmektedir. Bu bölüm ayrıca finansal tabloların sunulduğu para biriminden farklı bir ağırlıkla kullanılan para birimine sahip olan ve tam konsolidasyon ya da özkaynak yöntemine göre konsolide edilen bağlı ortaklıkların, iktisadi işletmelerin, müşterek girişimlerin ve iştirakler ile benzer yapılardaki kuruluşların finansal durumu ve faaliyet sonuçlarının finansal tablolara nasıl dâhil edileceğine ilişkin ilkeleri belirlemektedir.

Ağırlıkla Kullanılan Para Birimi

20.2 Kuruluşların bu bölüm uyarınca ağırlıkla kullanılan para birimini belirlemesi gerekir. Ağırlıkla kullanılan para birimi, kuruluşun ağırlıklı olarak nakitlerini oluşturduğu ve harcadığı çevrenin para birimidir. Kuruluşun ağırlıkla kullanılan para birimi Türk lirasından farklı olabilir.

20.3 Kuruluş, ağırlıkla kullanılan para birimini belirlerken öncelikli olarak aşağıdaki faktörleri dikkate alır:

a) Esas faaliyetlerden gelirlerini ve esas faaliyet giderlerini en çok etkileyen para birimidir (bu para birimi genellikle bu tür gelirlerin veya giderlerin ifade edildiği ve ödendiği para birimidir).

b) Kuruluşun mal ve hizmetlerinin satış fiyatlarını en çok etkileyen (Bu para birimi genellikle satış fiyatlarının belirlendiği ve ödemelerin yapıldığı para birimidir.) veya rekabet unsurları ve yasal düzenlemeleriyle kuruluşun mal ve hizmetlerinin satış fiyatlarını en çok etkileyen ülkenin para birimidir.

c) Mal ve hizmetlere ilişkin işçilik, ham madde ve diğer maliyetleri en çok etkileyen (genellikle bu tür maliyetlerin belirlendiği ve ödendiği) para birimidir.

20.4 20.3 paragrafındaki faktörlerin yanı sıra aşağıda yer alan faktörler de ağırlıkla kullanılan para biriminin belirlenmesine ilişkin kanıt sağlar:

a) Finansman faaliyetlerinden sağlanan fonların para birimi,

b) Kuruluşun esas faaliyetlerinden elde edilen tahsilatın tutulduğu para birimi.

20.5 Ağırlıkla kullanılan para birimi; kuruluşla ilgili işlemlerin, olayların ve şartların etkilerini en iyi şekilde yansıtan para birimidir. Dolayısıyla ağırlıkla kullanılan para birimi bir kez belirlendikten sonra sadece kuruluşla ilgili işlemlerde, olaylarda ve şartlarda bir değişiklik meydana gelmesi durumunda değiştirilebilir.

20.6 Ağırlıkla kullanılan para birimindeki değişikliğin etkisi ileriye yönelik olarak kayda alınır. Diğer bir ifadeyle tüm kalemler yeni ağırlıkla kullanılan para birimine, değişiklik tarihindeki döviz kuru kullanılarak çevrilir.

Yabancı Para Cinsinden İşlemlere İlişkin Muhasebe İlkeleri

20.7 Yabancı para cinsinden işlemler, kuruluşun ağırlıkla kullanılan para birimi dışındaki bir para birimiyle gerçekleşen işlemlerdir.

20.8 Yabancı para cinsinden işlemler ilk kayda alınırken yabancı para birimindeki tutar işlem tarihindeki spot kur kullanılarak ağırlıkla kullanılan para birimine çevrilir. Spot kur, hemen teslim hâlindeki geçerli olan döviz kurudur. İşlem tarihi, işlemin ilk kayda alındığı tarihi ifade eder. İlk kayda alma tarihi ise işlemin kapsamına girdiği bölüme göre belirlenir.

20.9 Uygulama kolaylığı açısından işlem tarihindeki gerçek kura yaklaşan bir kurun kullanılması mümkündür. Örneğin haftanın, ayın ya da yılın ortalama kuru; o dönem içinde gerçekleşen yabancı para cinsinden tüm işlemlere uygulanabilir. Ancak döviz kurunun önemli ölçüde dalgalanması durumunda ortalama kur kullanılamaz.

20.10 Yabancı para cinsinden Finansal Durum Tablosu kalemlerinin dönem sonundaki ölçümleri, bunların parasal veya parasal olmayan kalem olmasına göre farklılık gösterir.

20.11 Parasal kalemler, sabit veya belirlenebilir bir tutarda para olarak alınacak veya ödenecek olan varlık ve yükümlülükler ile elde tutulan nakittir. Parasal bir kalemin temel niteliği, sabit ya da belirlenebilir tutarda para biriminin alınması hakkı ya da ödenmesi yükümlülüğüdür. Parasal kalemlere örnek olarak nakit ödenecek kıdem tazminatları ve diğer karşılıklar ile nakit olarak tahsil edilecek alacaklar gösterilebilir.

20.12 Bununla birlikte parasal olmayan bir kalemin temel niteliği sabit ya da belirlenebilir tutarda para biriminin alınması hakkının (ya da ödenmesi yükümlülüğünün) mevcut olmamasıdır. Parasal olmayan kalemlere örnek olarak mal ve hizmetler için önceden ödenen tutarlar (örneğin peşin ödenmiş kira), şerefiye, maddi olmayan duran varlıklar, stoklar, maddi duran varlıklar verilebilir.

20.13 Yabancı para cinsinden parasal kalemler, dönem sonundaki spot kur kullanılarak ağırlıkla kullanılan para birimine çevrilir.

20.14 Parasal kalemin ödenmesinden ya da parasal kalemin cari raporlama dönemi sonunda, ilk kayda alma tarihindeki veya bir önceki raporlama dönemi sonundaki kurdan farklı bir kurdan çevrilmesinden kaynaklanan kur farkı kazanç veya kayıpları oluştukları dönemde gelir veya gider fazlasına yansıtılır. Parasal kalemlere ilişkin kur farkı kazanç veya kayıpları, kalemin türüne göre Gelir ve Gider Tablosu'nun ilgili kaleminde gösterilir. Örneğin esas faaliyetlere ilişkin alacak ve borçlara ilişkin kur farkı kazanç veya kayıpları "Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler" veya "Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler" kaleminde, banka mevduatlarına veya alınan banka kredilerine ilişkin olarak ortaya çıkan kur farkı kazanç veya kayıpları "Kur Farkı Gelirleri" veya "Kur Farkı Giderleri" kaleminde gösterilir.

20.15 Yabancı para cinsinden parasal olmayan kalemler ise maliyet bedelleri üzerinden ölçülüyorsa işlem tarihindeki kurdan, yabancı para cinsinden gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülüyorsa gerçeğe uygun değerin belirlendiği tarihteki spot kurdan ağırlıkla kullanılan para birimine çevrilir.

20.16 Bazı parasal olmayan kalemlerin değeri iki veya daha fazla tutarın karşılaştırılması suretiyle belirlenmektedir. Örneğin değer düşüklüğü göstergeleri tespit edilen maddi duran varlıklar ise geri kazanılabilir tutar ile defter değerinin düşük olanı üzerinden gösterilmektedir. Bu tür durumlarda her bir tutar, belirlendiği tarihteki kur kullanılarak ağırlıkla kullanılan para birimine çevrilir.

20.17 Parasal olmayan kalemlere ilişkin ortaya çıkan kur farkı kazanç veya kayıpları, ilgili kaleme ilişkin değer değişimlerinin yansıtıldığı Gelir ve Gider Tablosu kalemi kullanılarak gelir veya gider fazlasına kaydedilir.

Bununla birlikte yeniden değerlenmiş tutarı üzerinden ölçülen maddi duran varlıklara ilişkin yeniden değerlemeden kaynaklanan kur farkı kazanç veya kayıpları "Yeniden Değerleme Yedeği"nde gösterilir.

20.18 Ağırlıkla kullanılan para birimine çevrimde birden fazla döviz kurunun bulunması durumunda kullanılacak kur; işlem veya bakiyeye ilişkin nakit akışları ölçüm tarihinde gerçekleşmiş olsaydı bu nakit akışlarının ödeneceği kurdur. Örneğin kuruluşun elinde bulundurduğu nakdin değerlemesinde alış kurunun, yabancı para cinsinden olan bir kredi ödemesine ilişkin borcun değerlemesinde ise satış kurunun kullanılması gerekir.

Finansal Tabloların Ağırlıkla Kullanılan Para Birimi Dışındaki Para Birimi Cinsinden Sunulması

20.19 Ağırlıkla kullanılan para birimi, yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi olmayan bir kuruluşun, finansal tablolarını ağırlıkla kullanılan para biriminden farklı bir para biriminden sunması durumunda (örneğin ağırlıkla kullanılan para birimi Euro olan bir kuruluşun TL cinsinden finansal tablolarını sunması) aşağıdaki işlemler uygulanarak çevrim gerçekleştirilir:

a) Cari raporlama dönemine ait Finansal Durum Tablosu'ndaki varlık ve yükümlülükler ve karşılaştırmalı olarak sunulan Finansal Durum Tablosu'ndaki varlık ve yükümlülükler raporlama tarihindeki spot kurdan çevrilir.

b) Karşılaştırmalı dönemlere ilişkin bilgiler dâhil gelir, gider ve net varlık kalemleri işlem tarihlerindeki döviz kurlarından çevrilir.

c) Ortaya çıkan tüm kur farkları ise net varlıklarda "Yabancı Para Çevrim Farkları" kalemi içerisinde gösterilir.

20.20 Uygulama kolaylığı açısından gelir, gider ve net varlık kalemlerinin çevriminde işlem tarihindeki gerçek kura yaklaşan bir kurun kullanılması mümkündür. Örneğin dönemin ortalama kuru tüm gelir, gider ve net varlık kalemlerinin çevriminde kullanılabilir. Ancak döviz kurunun önemli ölçüde dalgalanması durumunda ortalama kur kullanılamaz.

Ağırlıkla Kullanılan Para Birimi; Finansal Tabloların Sunulduğu Para Biriminden Farklı Olan Bağlı Ortaklıkların, İktisadi İşletmelerin, İştiraklerin ve Müşterek Girişimler ile Benzer Yapılardaki Kuruluşların Finansal Tablolarının Çevrimi

20.21 20.3 ve 20.4 paragraflarında belirtilen faktörlerin yanı sıra yatırım yapan bir kuruluş bağlı ortaklığının, iktisadi işletmesinin, müşterek girişiminin, iştirakinin veya benzer yapılardaki kuruluşlarının ağırlıkla kullanılan para birimi belirlenirken ve bu yatırımların ağırlıkla kullanılan para biriminin, yatırım yapan kuruluşun ağırlıkla kullanılan para biriminden farklı olup olmadığı tespit edilirken aşağıdaki ek faktörler dikkate alınır:

a) İşletmenin/kuruluşun faaliyetlerini, yatırım yapan kuruluşun faaliyetlerinin uzantısı şeklinde mi yoksa bağımsız bir şekilde mi yürüttüğü,

b) Yatırım yapan kuruluşla gerçekleştirilen işlemlerin, işletmenin/kuruluşun toplam faaliyetlerinin büyük bir bölümünü mü yoksa küçük bir bölümünü mü oluşturduğu,

c) İşletmenin/kuruluşun faaliyetlerinden elde edilen nakit akışlarının, yatırım yapan kuruluşun nakit akışlarını doğrudan etkileyip etkilemediği ve söz konusu nakit akışlarının istenildiği an yatırım yapan kuruluşa aktarılmasının mümkün olup olmadığı,

ç) İşletmenin/kuruluşun, yatırım yapan kuruluşun fon desteği olmadan kendi faaliyetlerinden sağladığı nakit akışlarının mevcut ve normal şartlarda beklenen borç yükümlülüklerini karşılamaya yeterli olup olmadığı.

20.22 Yatırım yapan kuruluşun bir bağlı ortaklığının, iktisadi işletmesinin, müşterek girişiminin, iştirakinin veya benzer yapılardaki kuruluşlarının ağırlıkla kullanılan para biriminin yatırım yapan kuruluşun konsolide ya da münferit finansal tablolarının sunulduğu para biriminden farklı olması durumunda bu işletmelerin/kuruluşların finansal durumlarının ve faaliyet sonuçlarının tam konsolidasyon ya da özkaynak yöntemi kullanılarak finansal tablolara dâhil edilebilmesi için finansal tabloların sunulduğu para birimine çevrilmesi gerekir. Bu şekilde bu işletmeler/kuruluşlar tam konsolidasyon ya da özkaynak yöntemi uygulanarak finansal tablolara dâhil edilirken bu işletmelerin/kuruluşların, yatırım yapan kuruluşun konsolide ya da münferit finansal tablolarının sunulduğu para birimi cinsinden ifade edilen finansal tabloları dikkate alınmış olur.

20.23 Ağırlıkla kullanılan para birimi finansal tabloların sunulduğu para biriminden farklı olan ve tam konsolidasyon ya da özkaynak yöntemine göre konsolide edilen bağlı ortaklıkların, iktisadi işletmelerin, müşterek girişimlerin, iştiraklerin veya benzer yapılardaki kuruluşlarının finansal durumunun ve faaliyet sonuçlarının finansal tabloların sunulduğu para birimine çevriminde, "Finansal Tabloların Ağırlıkla Kullanılan Para Birimi Dışında Farklı Bir Para Birimi Cinsinden Sunulması" başlığında yer alan çevrim işlemleri uygulanır. Bununla birlikte söz konusu kısımdaki işlemlerin yanı sıra bu çevrimde aşağıdaki hükümler de dikkate alınır:

a) Ana ortaklığın tam konsolidasyon yöntemine göre konsolide ettiği bağlı ortaklıklarının paylarının tamamına sahip olmadığı durumda çevrim işlemi sonucu ortaya çıkan kur farkı kazanç veya kayıplarının kontrol gücü olmayan paylara isabet eden kısmı Konsolide Finansal Durum Tablosu'nda kontrol gücü olmayan paylara dağıtılır, geriye kalan kısım ise Konsolide Finansal Durum Tablosu'nda "Yabancı Para Çevrim Farkları" kaleminde gösterilir.

b) Bağlı ortaklıkların, iktisadi işletmelerin, müşterek girişimlerin ve iştiraklerin veya benzer yapıdaki kuruluşların finansal durumu ile faaliyet sonuçlarının yatırım yapan kuruluşun finansal durumu ve faaliyet sonuçlarıyla birleştirilmesinde normal konsolidasyon işlemleri uygulanır. Bu kapsamda yatırım yapan kuruluş ile bağlı ortaklık, iktisadi işletme ve iştirak veya benzer yapıdaki kuruluşların arasında gerçekleşen işlemlerin etkileri ilgili bölümler uyarınca elimine edilir. Ancak yatırım yapan kuruluş ile bağlı ortaklıklar, iktisadi işletmeler, müşterek girişimler ve iştirakler veya benzer yapıdaki kuruluşlar arasındaki işlemler sonucu ortaya çıkan parasal kalemlere ilişkin kur farkı kazanç veya kayıpları elimine edilmez.

c) Yatırım yapan kuruluşun bağlı ortaklıklarına, iktisadi işletmelerine, müşterek girişimlerine ve iştiraklerine veya benzer yapıdaki kuruluşlara öngörülebilir bir gelecekte ödenmesi planlanmayan ve beklenmeyen borçları ya da bu yatırımlarından öngörülebilir bir gelecekte tahsil edilmesi planlanmayan ve beklenmeyen alacakları olabilir. Bu tür bir parasal kalem özünde, bu işletmelerdeki/kuruluşlardaki net yatırımın bir parçasıdır.

Yatırım yapan kuruluşun bu işletmelerdeki/kuruluşlardaki net yatırımının bir parçasını oluşturan parasal bir kalemden kaynaklanan kur farkı kazanç veya kayıpları, bu yatırımların tam konsolidasyon ya da özkaynak yöntemine göre konsolide edildikleri finansal tablolarda net varlıklar altında "Yabancı Para Çevrim Farkları" kalemi içerisinde gösterilir. Söz konusu kur farkları, bağlı ortaklığın, iktisadi işletmenin, müşterek girişimin ve iştirakin veya benzer yapıdaki kuruluşların kısmen veya tamamen elden çıkarılması üzerine (d)-(ğ) bentleri uyarınca Gelir ve Gider Tablosu'na aktarılmaz, "Geçmiş Yıllar Gelir veya Gider Fazlası"na aktarılır.

ç) Bağlı ortaklıkların, iktisadi işletmelerin, müşterek girişimlerin ve iştiraklerin veya benzer yapıdaki kuruluşların ediniminde ortaya çıkan şerefiye ve yine bu edinim sırasında varlıkların ve yükümlülüklerin defter değerlerine ilişkin yapılan gerçeğe uygun değer düzeltmeleri; iktisadi işletmelerin, müşterek girişimlerin ve iştiraklerin veya benzer yapıdaki kuruluşların varlık ve yükümlülükleri olarak dikkate alınır. Bu nedenle söz konusu varlık ve yükümlülükler, iktisadi işletmelerin, müşterek girişimlerin ve iştiraklerin veya benzer yapıdaki kuruluşların ağırlıkla kullanılan para birimi cinsinden ifade edilir ve dönem sonundaki spot kurdan çevrilir.

d) Bağlı ortaklık üzerindeki kontrolün kaybı, müşterek girişim üzerindeki müşterek kontrolün kaybı ya da iştirak üzerindeki önemli etkinin kaybı durumunda, bu yatırımla ilgili olarak daha önceden özkaynaklarda kaydedilen birikimli kur farkı kazanç veya kayıpları bağlı ortaklığın, müşterek girişimin ya da iştirakin elden çıkarılmasından kaynaklanan kazanç veya kaybın hesabında dikkate alınmaz. (g) ve (ğ) bentlerinde belirtilen durumlar hariç olmak üzere söz konusu kur farkı kazanç veya kayıplarının tamamı gelir veya gider fazlasına yansıtılmadan "Geçmiş Yıllar Gelir veya Gider Fazlası" kalemine aktarılır.

e) Tam konsolidasyon yöntemine göre konsolide edilen bir bağlı ortaklığın kontrolün kaybına neden olmayacak şekilde kısmen elden çıkarılması durumunda, "Yabancı Para Çevrim Farkları" kaleminde bağlı ortaklıkla ilgili olarak yer alan birikimli kur farkı kazanç veya kayıplarının oransal payı ilgili bağlı ortaklıktaki kontrol gücü olmayan paylara aktarılır.

f) Özkaynak yöntemine göre konsolide edilen bir bağlı ortaklığın kontrolün kaybına neden olmayacak şekilde kısmen elden çıkarılması, bir müşterek girişimin müşterek kontrolün kaybına neden olmayacak şekilde kısmen elden çıkarılması ya da bir iştirakin önemli etkinin kaybına neden olmayacak şekilde kısmen elden çıkarılması durumunda; bağlı ortaklığa, müşterek girişime ya da iştirake ilişkin olarak daha önceden özkaynaklarda kaydedilen birikimli kur farkı kazanç veya kayıplarından ortaklık payındaki azalışa isabet eden kısım "Geçmiş Yıllar Gelir veya Gider Fazlası" kalemine aktarılır.

g) Aşağıdaki durumlarda da bir bağlı ortaklığa ya da müşterek girişime ilişkin olarak daha önceden özkaynaklarda kaydedilen birikimli kur farkı kazanç veya kayıplarının tamamı değil, sadece bu kazanç veya kayıplardan ortaklık payındaki azalışa isabet eden kısmı "Geçmiş Yıllar Gelir veya Gider Fazlası" kalemine aktarılır:

   i. Özkaynak yöntemine göre konsolide edilen bir bağlı ortaklığın müşterek girişim ya da iştirak niteliği kazandığı durumlarda özkaynak yönteminin uygulanmasına devam edilmesi,
   ii. Bir müşterek girişimin iştirak niteliği kazandığı durumlarda özkaynak yönteminin uygulanmasına devam edilmesi.

ğ) Aşağıdaki durumlarda ise bir müşterek girişime ya da iştirake ilişkin olarak daha önceden özkaynaklarda kaydedilen birikimli kur farkı kazanç veya kayıplarından "Geçmiş Yıllar Gelir veya Gider Fazlası" kalemine herhangi bir aktarım yapılmaz:

   i. Bir iştirakin müşterek girişim ya da bağlı ortaklık niteliği kazandığı durumlarda özkaynak yönteminin uygulanmasına devam edilmesi,
   ii. Bir müşterek girişimin bağlı ortaklık niteliği kazandığı durumlarda özkaynak yönteminin uygulanmasına devam edilmesi.

20.24 Yabancı para cinsinden elde ettikleri bağlı ortaklıkların, iktisadi işletmelerin, müşterek girişimlerin ve iştiraklerin veya benzer yapıdaki kuruluşlarını maliyet yöntemi kullanarak ölçen kuruluşlar; bu yatırımlarının ilk kayda alınmasında, dönem sonu ölçümlerinde, bu yatırımların kısmen ya da tamamen elden çıkarılmasında ve kendileriyle bu işletmeler/kuruluşlar arasında gerçekleşen yabancı para cinsinden işlemlerde, 20.7- 20.18 paragraflarında yer alan hükümleri uygular.

Dipnotlar

20.25 Kuruluş yabancı para faaliyetlerine ilişkin olarak aşağıdakileri açıklar:

a) Kuruluşun ağırlıkla kullanılan para birimi ve finansal tabloların ağırlıkla kullanılan para birimi dışındaki bir para biriminden sunulması durumunda bu husus ve nedeni,

b) Kuruluşun kendisinin, tam konsolidasyon ya da özkaynak yöntemine göre konsolide edilen bağlı ortaklıklarının, iktisadi işletmelerinin, müşterek girişimlerinin ve iştiraklerinin veya benzer yapıdaki kuruluşlarının ağırlıkla kullanılan para biriminin değişmesi durumunda bu husus ve nedeni,

c) Yabancı para cinsinden olan alacak, borç ve finansal varlık ile yükümlülük kalemlerinin tutarı, döviz cinsi ve miktarı, bunlar için dönemde kaydedilen kur farkı kazanç veya kayıpları.

BÖLÜM 21
KARŞILIKLAR, KOŞULLU YÜKÜMLÜLÜKLER VE KOŞULLU VARLIKLAR

21.1 Bu bölüm karşılıkların finansal tablolara alma ve ölçüm esasları ile koşullu yükümlülük ve koşullu varlıkların tanımı ve dipnotlarda açıklanmasına ilişkin hükümleri düzenlemektedir. Bu bölüm, bu Standart'ın diğer bölümlerinde özel olarak ele alınan hükümler hariç olmak üzere tüm karşılıklara, koşullu yükümlülüklere ve koşullu varlıklara uygulanır.

21.2 Bu bölümdeki hükümler, ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmeler olmadıkları sürece icra edilebilir sözleşmelere uygulanmaz. İcra edilebilir sözleşmeler, tarafların hiçbirinin yükümlülüklerini yerine getirmediği veya her iki tarafın da yükümlülüklerini eşit ölçüde kısmen yerine getirdiği sözleşmelerdir.

21.3 Bu bölümde yer alan karşılık ifadesi; bir yükümlülüğün kayda alınmasını gerektirmeyen, varlıkların defter değerlerine ilişkin düzeltmeleri (amortisman, şüpheli alacaklara ve diğer varlıklara ilişkin değer düşüklükleri gibi) kapsamaz ve söz konusu düzeltmelere bu bölüm hükümleri uygulanmaz.

Karşılıklar

21.4 Karşılıklar, gerçekleşme zamanı veya tutarı belli olmayan yükümlülüktür.

21.5 Kuruluş, yalnızca aşağıdaki koşulların varlığı hâlinde bir karşılığı finansal tablolara alır:

a) Kuruluşun raporlama dönemi sonunda geçmiş bir olaydan kaynaklanan mevcut bir yükümlülüğünün bulunması,

b) Yükümlülüğün yerine getirilmesi için kuruluştan ekonomik fayda çıkışının muhtemel olması (diğer bir ifadeyle gerçekleşme olasılığının, gerçekleşmeme olasılığından daha yüksek olması),

c) Yükümlülük tutarının güvenilir bir biçimde tahmin edilebilir olması.

21.6 Kuruluş, karşılık tutarı kadar bir yükümlülüğü Finansal Durum Tablosu'na alır ve söz konusu tutar kadar gideri Gelir ve Gider Tablosu'nda muhasebeleştirir. Ancak bu Standart'ın diğer bölümleri uyarınca karşılığın varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturması durumunda söz konusu karşılık ilgili bölüm hükümlerine uygun olarak varlığın maliyetine dâhil edilir.

21.7 21.5 paragrafının (a) bendinde yer alan, raporlama dönemi sonunda geçmiş bir olaydan kaynaklanan mevcut bir yükümlülüğün bulunması şartı; kuruluşun yükümlülüğü yerine getirmek dışında herhangi bir gerçekçi alternatifinin bulunmadığı anlamına gelmektedir. Bu durum, yükümlülüğün yerine getirilmesinin yasal olarak zorunlu olması ya da yasal olarak zorunlu olmasa bile kuruluşun zımni kabulden doğan bir yükümlülüğünün bulunması durumunda gerçekleşir.

21.8 Kuruluşun zımni kabulden doğan yükümlülüğü; geçmişteki uygulamaları, yayımladığı politikaları veya açık ve güncel beyanlarıyla diğer taraflara belirli sorumlulukları kabul edeceğini gösterdiği ve bunun sonucunda diğer taraflarda bu sorumluluklarını yerine getireceğine dair geçerli bir beklenti oluşturduğu durumlarda ortaya çıkar.

21.9 Sadece kuruluşun gelecekteki faaliyetlerinden bağımsız olan ve geçmişteki olaylardan kaynaklanan yükümlülükler karşılık olarak kayda alınır. Örneğin yasal olmayan şekilde çevreye verilen hasarlar nedeniyle ortaya çıkan ceza ve tazminatlara ilişkin yükümlülükler nedeniyle karşılık ayrılması gerekir. Çünkü bu tür yükümlülükler, kuruluşun gelecekteki faaliyetlerine bağlı olmaksızın ekonomik fayda içeren kaynakların kuruluştan çıkışına neden olacaktır.

21.10 Kuruluşun gelecekteki eylemlerinden doğabilecek yükümlülükler, gerçekleşme olasılıkları ne kadar yüksek olursa olsun ve sözleşmeye dayalı olsalar bile 21.5 paragrafının (a) bendindeki koşulu karşılamaz. Dolayısıyla gelecekte ortaya çıkması beklenen faaliyet zararları için karşılık ayrılmaz. Örneğin ticari veya ticari olmayan baskılar veya yasal zorunluluklar nedeniyle kuruluş gelecekteki faaliyetine belirli bir şekilde devam etmek üzere çeşitli harcamalar yapmayı planlayabilir ya da bu harcamaları yapması gerekebilir. Kuruluş gelecekteki işlemleriyle (örneğin faaliyet yöntemini değiştirerek) ileride ortaya çıkabilecek harcamalardan kaçınabileceğinden bu harcamalar için mevcut bir yükümlülüğü bulunmaz ve bunlara ilişkin olarak herhangi bir karşılık kayda almaz.

Ölçüm

21.11 Karşılık, mevcut bir yükümlülüğün yerine getirilmesi için raporlama tarihinde yapılması gereken harcama tutarının en gerçekçi tahmini üzerinden ölçülür. Mevcut yükümlülüğün yerine getirilmesi için gereken harcamaların en gerçekçi tahmini, kuruluşun yükümlülüğün yerine getirilmesi amacıyla raporlama dönemi sonu itibarıyla makul olarak ödeyeceği veya bu tarihte üçüncü kişilere devredeceği tutardır.

21.12 Karşılıklar nitelikleri itibarıyla belirsiz olduklarından karşılıkların ölçümünde tahminlerin kullanımı önemli bir yer tutmaktadır. Bu çerçevede karşılığa ilişkin tahminî ödeme tutarının ölçümünde kuruluşun muhakemede bulunması gerekir. Kuruluşun muhakemesi benzer işlemlerden kaynaklanan deneyimleri ve bazı durumlarda bağımsız uzmanlardan alınan değerlendirmeleri yansıtır.

21.13 Karşılığın çok sayıdaki kalem için hesaplanması durumunda karşılık tutarı, mümkün olan tüm sonuçların gerçekleşme olasılıklarıyla ağırlıklandırılması suretiyle tahmin edilir. Bu tür bir hesaplamada zararın gerçekleşme ihtimaline göre karşılık tutarı değişecektir. Mümkün olan tüm sonuçların belirli bir aralıkta süreklilik arz etmesi ve her bir sonucun gerçekleşme ihtimalinin benzer olması durumunda aralığın orta noktası karşılık tutarı olarak kullanılır.

21.14 Karşılık tek bir yükümlülükten kaynaklandığında en gerçekçi tahmin, gerçekleşme ihtimali en yüksek olan sonuç tutarı olabilir. Ancak böyle bir durumda bile kuruluş diğer olası sonuçları dikkate alır. Çünkü mümkün olan diğer sonuç tutarlarının, gerçekleşme ihtimali en yüksek olan sonucun tutarından önemli ölçüde farklı olması durumunda en gerçekçi tahmin, gerçekleşme ihtimali en yüksek olan sonuç tutarından farklı olacaktır.

21.15 Kuruluşun bugünkü değer hesaplaması yapmadan karşılık tutarını yükümlülüğün yerine getirilmesi için yapılması beklenen harcama tutarı üzerinden ölçmesi mümkündür. Bir karşılığın ilk muhasebeleştirilmesinden itibaren on iki ay içinde ödenmesi muhtemel ise bir finansman işlemi içermediğinden paranın zaman değeri üzerinden iskonto edilmesine gerek yoktur. Ancak paranın zaman değerinin etkisi önemli olduğunda bir karşılığın tutarı, yükümlülüğün yerine getirilmesi için yapılması beklenen harcamaların bugünkü değeri üzerinden ölçülür. Yükümlülüğün beklenen ödeme tarihi, karşılık ayrıldıktan sonra on iki ay veya daha fazla ise etkisinin önemli olduğu kabul edilir ve karşılığın bugünkü değeri uygun bir iskonto oranı kullanılarak hesaplanmalıdır. Bugünkü değerin hesaplanması durumunda paranın zaman değerine ilişkin cari piyasa değerlendirmelerini yansıtan iskonto oranı (veya oranları) kullanılır. Yükümlülüğe özgü riskler, iskonto oranına veya yükümlülüğü yerine getirmek için gereken harcama tutarlarının tahminine yansıtılır. Ancak bu riskler, her iki unsura birden yansıtılmaz.

Varlıkların Elden Çıkarılmasının Beklenmesi

21.16 Varlıkların elden çıkarılmalarının beklendiği durumlarda, söz konusu işlem sonucunda oluşacak kazançlar herhangi bir karşılığın ölçümünde dikkate alınmaz. Söz konusu kazançlar, ilgili varlığın kapsamına girdiği bölüm uyarınca öngörülen zamanda kayda alınır.

Sonraki Ölçüm

21.17 Kuruluş, ilk kayda almadan sonra her raporlama dönemi sonu itibarıyla karşılıkları gözden geçirir ve ilgili raporlama dönemi sonu itibarıyla yükümlülüğün yerine getirilmesi için yapılması gereken harcamaya ilişkin en gerçekçi tahmini yansıtacak şekilde düzeltir. Daha önce muhasebeleştirilen tutarlardaki herhangi bir düzeltme, gelir veya gider fazlası olarak muhasebeleştirilir. Karşılık tutarının, bugünkü değeri üzerinden ölçülmesi durumunda toplam iskonto tutarının her bir döneme düşen kısmı; ilgili dönemde bir taraftan karşılık hesabına eklenirken, diğer taraftan da Gelir ve Gider Tablosu'nda "Faiz Giderleri" kalemi içerisinde gösterilir.

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

Karşılıklara İlişkin Tazminatlar

21.19 Karşılığa ilişkin yükümlülüğün yerine getirilmesi için yapılması gereken harcama tutarının bir kısmının veya tamamının diğer bir tarafça tazmin edilmesinin beklendiği durumlarda (örneğin sigorta tazminat talebi yoluyla), söz konusu tazminat tutarı ayrı bir varlık olarak kayda alınabilir. Ancak bu tazminat tutarının varlık olarak kayda alınabilmesi için karşılığa neden olan yükümlülük yerine getirildiğinde tazminatın alınacağının neredeyse kesin olması gerekir. Varlık olarak kaydedilen tutar, karşılık tutarından fazla olamaz. Tazminat alacağı, Finansal Durum Tablosu'nda bir varlık olarak gösterilir ve karşılık tutarı ile mahsup edilmez.

21.20 Karşılık gideri, tazminata ilişkin muhasebeleştirilen tutardan mahsup edilerek kalan net tutar üzerinden Gelir ve Gider Tablosu'nda gösterilir.

Ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmeler

21.21 Ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşme; sözleşme kapsamındaki yükümlülüklerin yerine getirilmesi için mutlaka katlanılması gereken maliyetin, söz konusu sözleşme kapsamında elde edilmesi beklenen ekonomik faydayı aştığı sözleşmedir.

21.22 Bir sözleşmenin yerine getirilmesinin kaçınılmaz maliyetlerinin, bundan elde edilmesi beklenen ekonomik faydayı aştığı durumlar ortaya çıkabilir. Bu gibi durumlarda, kuruluşun bu telafisi mümkün olmayan maliyetleri kabul etmesi gerekir.

21.23 Kuruluş ekonomik açıdan dezavantajlı olan bir sözleşmeye sahip ise söz konusu sözleşmeye ilişkin mevcut yükümlülük karşılık olarak muhasebeleştirilir. Bu tutar, sözleşmenin tamamlanmasına ilişkin maliyetler ile sözleşmeden çekilme sonucunda ödenecek tazminat maliyetinden düşük olanıdır.

21.24 Bununla birlikte kuruluş esas faaliyetlerinin bir parçası olarak hibe alıcılarına (faydalanıcılara) bir sözleşmenin asgari gerekliliklerinin üstünde hizmet sunmayı seçebilir. Sözleşme gerekliliklerinin üzerinde bir hizmet seviyesinin sağlanmasından kaynaklanan herhangi bir ek maliyet, bu maliyetler geri alınamasa bile ekonomik açıdan dezavantajlı bir sözleşme oluşturmaz. Kuruluşun, isteğe bağlı olarak ortaya çıkan maliyetleri, bir sözleşmenin ekonomik açıdan dezavantajlı olup olmadığına ilişkin değerlendirmenin dışında tutulmalıdır.

Koşullu yükümlülükler

21.25 Koşullu yükümlülük aşağıdakilerden herhangi biridir:

a) Geçmiş olaylardan kaynaklanan muhtemel bir yükümlülük olup söz konusu yükümlülüğün mevcudiyeti tam anlamıyla kuruluşun kontrolünde bulunmayan, bir veya daha fazla kesin mahiyette olmayan olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile mevcudiyeti teyit edilebilecek olan,

b) Geçmiş olaylardan kaynaklanan fakat aşağıda yer alan nedenlerle finansal tablolara yansıtılamayan mevcut yükümlülüktür:

   i. Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların kuruluştan çıkma ihtimalinin bulunmaması,

   ii. Yükümlülük tutarının, yeterince güvenilir olarak ölçülememesi.

21.26 Koşullu yükümlülükler Finansal Durum Tablosu'nda gösterilmez. Bununla birlikte koşullu yükümlülük nedeniyle kuruluştan kaynak çıkışının olma ihtimali çok düşük değilse dipnotlarda koşullu yükümlülüğün niteliğine ilişkin kısa bir açıklama yapılır ve koşullu yükümlülüğün muhtemel finansal etkisine ilişkin bilgi verilir.

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

Koşullu Varlıklar

21.28 Koşullu varlık; geçmiş olaylardan kaynaklanan ve kuruluşun tam anlamıyla kontrolünde bulunmayan, bir veya daha fazla kesin mahiyette olmayan olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile mevcudiyeti teyit edilecek olan varlıktır.

21.29 Kuruluş, koşullu bir varlığı finansal tablolarına almaz. Ekonomik faydaların girişinin muhtemel olduğu durumlarda, koşullu bir varlık 21.33'te belirtilen şekilde dipnotlarda açıklanır. Ancak gelecekteki ekonomik faydaların kuruluşa akışı neredeyse kesinse ilgili varlık koşullu bir varlık değildir ve varlık olarak finansal tablolara alınması uygundur.

Dipnotlar

21.30 Kuruluş her bir karşılık sınıfı için dönem başı ve dönem sonu değeri ile aşağıdakilerden kaynaklanan dönem içi hareketlerin toplam değerini açıklar:

a) Cari raporlama döneminde ayrılan karşılıklar,

b) Cari raporlama döneminde iptal edilen karşılıklar,

c) İskonto edilen karşılıklar tutarındaki değişiklik.

21.31 Kuruluş her bir karşılık sınıfı için aşağıdakileri açıklar:

a) Karşılığın niteliğinin kısa bir açıklaması ve ödemelerin beklenen tutarı ve zamanlaması,

b) Karşılıklara ilişkin beklenen tazminat tutarı ve söz konusu tazminat tutarı karşılığında herhangi bir varlık muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmediği.

21.32 Kuruluş, herhangi bir kaynak çıkışı ihtimali çok düşük olmadığı sürece raporlama tarihindeki her bir koşullu yükümlülük sınıfı için koşullu yükümlülüğün niteliğine ilişkin kısa bir açıklama yapar. Kuruluş ayrıca makul bir çaba ile belirlenebiliyor olması durumunda koşullu yükümlülüğe ilişkin aşağıdaki açıklamaları yapar:

a) Ölçüm başlığı altında 21.11-21.15 paragraflarına uygun olarak ölçülen finansal etkinin tahmini,

b) Kaynak çıkışının miktarı veya zamanlaması hakkındaki belirsizliklere ilişkin açıklamalar,

c) Tazminat olasılıkları.

21.33 Kuruluş, ekonomik faydaların girişi muhtemelse (olma ihtimali yüksekse) raporlama döneminin sonunda koşullu varlıkların niteliğine ilişkin bir açıklama yapar ve mümkün ise karşılıklar için 21.11-21.15 paragrafları arasında belirtilen ilkeleri kullanmak suretiyle ilgili varlığın finansal etkisine ilişkin tahminde bulunur.

Böyle bir tahmin aşırı maliyet veya çaba gerektiriyorsa kuruluş bu durumu ve finansal etkiyi tahmin etmenin neden aşırı maliyet veya çaba gerektireceğini açıklar.

21.34 Kuruluş Finansal Durum Tablosu'nda yer almayan finansal taahhütler, garantiler ve şarta bağlı yükümlülüklerin toplam tutarını açıklar.

BÖLÜM 22
GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

Kapsam

22.1 Bu bölümde, gelir üzerinden alınan vergilere ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir.

22.2 Gelir üzerinden alınan vergi, vergiye tabi kâr üzerinden hesaplanan yurt içi ve yurt dışı bütün vergileri içerir.

22.3 Kâr amacı gütmeyen kuruluşlar ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğü sunmaz.

22.4 Sadece -varsa- vergiye tabi gelir üzerinden ödenecek olan dönem vergisi finansal tablolara yansıtılır.

22.5 Gelir üzerinden hesaplanmayan vergiler bu bölüm kapsamında değerlendirilmez. Örneğin katma değer vergisi, çalışanların ücretleri üzerinden ödenen gelir vergisi ve damga vergisi bu Standart bakımından gelir üzerinden alınan vergiler olarak nitelendirilmez.

Dönem Vergisinin Finansal Tablolara Alınması

22.6 Dönem vergisinin ödenmeyen kısmı Finansal Durum Tablosu'nda "Ödenecek Vergi ve Benzeri Yükümlülükler" kaleminde gösterilir. Mevcut ve önceki dönemlere ilişkin olarak peşin ödenen vergi tutarının dönem vergisi tutarını aşan kısmı ise "Diğer Dönen Varlıklar" kaleminde gösterilir.

22.7 Dönem vergisi Gelir ve Gider Tablosu'nda "Dönem Vergi Gideri" kaleminde gösterilir.

BÖLÜM 23
DEVLET YARDIMLARI

23.1 Bu bölümde, devlet yardımlarına ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir.

Kapsam

23.2 Devlet yardımları, devletin kâr amacı gütmeyen kuruluşlara sağladığı nakdi veya ayni yardımlardır. Bu yardımlar; devlet tarafından sunulan mali, vergisel veya idari destekler olarak gerçekleştirilebilir. Söz konusu yardımlar kuruluşun yükümlülüklerinin azaltılması veya belirli bir proje, amaç ya da ihtiyacı desteklemek amacıyla kuruluşun varlıklarında artış sağlanması şeklinde olabilir.

23.3 Devlet yardımları, belli bir projenin veya amacın gerçekleştirilmesine odaklı olarak verilmesi ve kuruluşun yardım üzerinde proje veya belirli bir amaçla sınırlı tasarruf yetkisinin bulunması hâlinde kısıtlı katkılar içerisinde, kuruluşun yardım üzerinde geniş ölçekli tasarruf yetkisine sahip olması hâlinde kısıtsız katkılar içerinde ayrıca gösterilir.

23.4 Bu bölüm, vergilendirilebilir kazanç veya vergi zararının belirlenmesinde dikkate alınan veya vergi borcuna bağlı olarak belirlenen ya da vergi borcuyla sınırlı olarak sağlanan faydalar niteliğindeki devlet yardımlarını kapsamamaktadır. Bu tür faydalara örnek olarak bazı kâr amacı gütmeyen kuruluşlara vergi muafiyeti tanınması, hızlandırılmış amortisman uygulamaları gösterilebilir.

23.5 Devlet tarafından sağlanan ve önceden belirlenen şartlar karşılandığında devletin feragat ettiği krediler devlet yardımı olarak dikkate alınır. Ayrıca piyasa faiz oranından düşük bir faiz oranıyla devletten alınan bir krediden sağlanan fayda da devlet yardımı olarak kabul edilir.

23.6 Bu bölüm ayrıca devlet dışındaki uluslararası kurumlar (Örneğin; Birleşmiş Milletler, Dünya Bankası vb.) tarafından sağlanan ve bu bölüm kapsamında açıklanan devlet yardımlarıyla aynı türdeki yardımlara da kıyasen uygulanır.

Kayıt ve Ölçüm

23.7 Devlet yardımları aşağıdaki şekilde kayda alınır:

a) Kuruluşun gelecekte herhangi bir performans şartını yerine getirmesini gerektirmeyen devlet yardımları ya da performans şartını önceden yerine getirmek suretiyle tamamını peşinen aldıkları devlet yardımları, alındıkları anda gelir veya gider fazlasına yansıtılır.

b) Kuruluşun gelecekte belirli performans şartlarını yerine getirmesi neticesinde elde edeceği devlet yardımları, performans şartları karşılandığı anda gelir veya gider fazlasına yansıtılır. Söz konusu yardımlar alındıkları andan gelir veya gider fazlasına yansıtılana ya da performans şartları karşılanamadığı için iade edilene kadar Finansal Durum Tablosu'nda "Ertelenmiş Gelirler" kalemi içerisinde gösterilir.

c) Daha önce gelir veya gider fazlasına yansıtılan devlet yardımlarından yasal veya diğer bağlayıcı nedenlerle iade edilmesi gereken tutarlar, durum ortaya çıktığı anda yükümlülük ve gider hesaplarına yansıtılır.

23.8 Yardımlar, alınan ya da alınacak olan varlığın gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür.

23.9 Piyasa faiz oranından düşük bir faiz oranıyla devletten alınan krediler, bu kredi için devlete yapılacak geri ödemelerin benzer bir kredi için uygulanan piyasa faiz oranıyla iskonto edilmesiyle hesaplanan bugünkü değeri üzerinden ölçülerek Finansal Durum Tablosu'nda "Diğer Finansal Yükümlülükler" kalemi içinde gösterilir. Devletten alınan kredi tutarı ile Finansal Durum Tablosu'na yansıtılan finansal yükümlülük arasındaki fark bu bölüm uyarınca devlet yardımları olarak muhasebeleştirilir.

Dipnotlar

23.10 Kuruluş devlet yardımlarına ilişkin olarak aşağıdakileri açıklar:

a) Finansal tablolardaki sunum yöntemleri de dahil olmak üzere devlet yardımlarının muhasebeleştirilmesi için benimsenen muhasebe politikaları,

b) Finansal tablolara yansıtılan devlet yardımlarının türü, tutarı ve süresi,

c) Finansal tablolara yansıtılmış devlet yardımlarına ilişkin yerine getirilmemiş performans koşulları.

BÖLÜM 24
FİNANSAL ARAÇLAR

24.1 Bu bölümde, finansal varlık ve finansal yükümlülüklere ilişkin muhasebe ilkeleri ve -varsa- kuruluşun ihraç ettiği özkaynak araçlarının muhasebeleştirilme esasları düzenlenmektedir (Uluslararası uygulamalarda özkaynak aracı ihraç eden kâr amacı gütmeyen kuruluş örnekleri bulunabilmektedir.).

24.2 Bu bölüm, "*Konsolide Finansal Tablolar"* bölümü kapsamındaki iktisadi işletmeler dâhil bağlı ortaklıklara, "*İştiraklerdeki Yatırımlar"* bölümü kapsamındaki iştiraklere ve "*Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar"* bölümü kapsamındaki müşterek girişimlere uygulanmaz. Ayrıca kiralamalardan kaynaklanan alacak ve borçların kayda alınması gibi diğer bölümlerde finansal araçlara ilişkin özel olarak düzenlenen hususlara bu bölüm hükümleri değil, ilgili oldukları bölüm hükümleri uygulanır.

Tanımlar

24.3 Finansal araçlar; bir işletmenin veya kuruluşun bir finansal varlığının, başka bir işletmenin veya kuruluşun da bir finansal yükümlülüğünün veya özkaynak aracının artmasına neden olan sözleşmelerdir.

Finansal varlık, aşağıdaki varlıklardan herhangi biridir:

a) Nakit,

b) Başka bir işletmenin veya -varsa- kuruluşun özkaynak aracı,

c) Aşağıdakilerden herhangi birine ilişkin olarak ortaya çıkmış olan sözleşmeden doğan hak:

   i. Başka bir işletmeden veya kuruluştan nakit ya da başka bir finansal varlık alınması (örneğin ticari ve diğer alacaklar, tahvil, bono vb. menkul kıymetler) veya

   ii. Finansal varlık veya yükümlülüklerin, kuruluşun lehine olabilecek şartlarda, başka bir işletme veya kuruluş ile takas edilmesi.

ç) Kuruluşun -varsa- kendi özkaynak aracıyla ödenecek ya da ödenebilecek olan ve:

   i. Kuruluşun değişken sayıda kendi özkaynak aracını almak zorunda olduğu ya da olabileceği bir sözleşme veya

ii. Kuruluşun sabit sayıda kendi özkaynak aracı karşılığında önceden belirlenmiş sabit bir tutarda nakit ya da başka bir finansal varlığın takas edilmesi dışındaki şekillerde ödenecek ya da ödenebilecek bir sözleşme. Bu amaçla kuruluşun özkaynak araçları, söz konusu araçların gelecekte yapılacak tahsilatına ya da teslimatına ilişkin sözleşmeleri içermez.

Finansal yükümlülük, aşağıdaki yükümlülüklerden herhangi biridir:

a) Sözleşmeden doğan;

i. Başka bir işletmeye veya kuruluşa nakit ya da başka bir finansal varlık verilmesi yükümlülüğü veya
ii. Finansal varlık veya yükümlülüklerin, kuruluşun aleyhine olabilecek şartlarda, başka bir işletme veya kuruluş ile takas edilmesi yükümlülüğü.

b) Kuruluşun -varsa- kendi özkaynak aracıyla ödenecek veya ödenebilecek olan ve:

i. Kuruluşun değişken sayıda kendi özkaynak aracını vermek zorunda olduğu ya da olabileceği bir sözleşme veya
ii. Kuruluşun sabit sayıda kendi özkaynak aracı karşılığında önceden belirlenmiş sabit bir tutarda nakit ya da başka bir finansal varlığın takas edilmesi dışındaki şekillerde ödenecek ya da ödenebilecek bir sözleşme. Bu amaçla kuruluşun özkaynak araçları, söz konusu araçların gelecekte yapılacak tahsilatına ya da teslimatına ilişkin sözleşmeleri içermez.

Özkaynak aracı, işletmenin (-varsa- kuruluşun) tüm yükümlülükleri çıkarıldıktan sonra varlıklarında bir hakkı temsil eden sözleşmedir.

24.4 Kuruluş, ilk kayda almada ilgili finansal aracı sözleşmenin özünü dikkate alarak, bu bölümde yer alan tanımlarla uyumlu bir şekilde finansal varlık, finansal yükümlülük ve -varsa- özkaynak aracı olarak sınıflandırır.

Finansal Varlık ve Yükümlülüklere İlişkin Muhasebe İlkeleri

24.5 Kuruluş, bir finansal varlığı veya finansal yükümlülüğü, bunları doğuran sözleşme hükümlerine taraf olduğu anda kayda alır.

24.6 Finansal varlıklar ve yükümlülükler, 24.9- 24.36 paragraflarında yer alan finansal araç sınıflarına göre muhasebeleştirilir.

24.7 Katkı yoluyla edinilen finansal araçlar edinildiği tarihte gelir tablosuyla ilişkilendirilerek varlık olarak muhasebeleştirilir.

24.8 Kuruluşun aracı sıfatıyla elde tuttuğu ve finansal araçtan kaynaklanan yatırım gelirinin, gerçekleşmemiş kazanç ile kayıpların ve gerçekleşmiş kazanç ile kayıpların nasıl kullanılacağının belirlenmesinde takdir yetkisinin bulunmadığı durumlarda söz konusu finansal araçlar edinildiği tarihte gelir tablosuyla ilişkilendirilmez. Aracı sıfatıyla elde tutulan söz konusu finansal araçlar *"Aracılık Faaliyetleri"* bölümünün 8.9 paragrafı uyarınca Finansal Durum Tablosu'nda varlık ve yükümlülük olarak muhasebeleştirilir.

Katkı Yoluyla Edinilen veya Aracı Sıfatıyla Elde Tutulan Finansal Araçlar

24.9 Katkı yoluyla edinilen veya aracı sıfatıyla elde tutulan finansal araçlar ilk muhasebeleştirmede gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür.

24.10 Katkı yoluyla edinilen finansal araçlar raporlama tarihinde gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülür ve ortaya çıkan değer farkları "Finansal Yatırımlar Değer Artış Kazançları" veya "Finansal Yatırımlar Değer Azalış Zararları" kalemlerinde gelir veya gider fazlasına yansıtılır.

24.11 Aracı sıfatıyla elde tutulan finansal araçlar ise raporlama tarihinde gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülür ve ortaya çıkan değer farkları gelir veya gider fazlasına yansıtılmaz, söz konusu değer farkları muhasebeleştirilen varlık ve yükümlülüğe yansıtılır.

Alacaklar ve Borçlar

24.12 Kuruluşun ticari ve ticari olmayan işlemlerinden kaynaklanan senetli ve senetsiz alacakları ve borçları bu sınıf kapsamında değerlendirilir.

24.13 -Varsa- Ödeme çağrısı yapılan sermaye alacakları ile ilk defa kayda alındığı tarihle tahsil edileceği veya ödeneceği tarih arasındaki süre on iki ay veya daha kısa olan alacak ve borçlar itibari değeri üzerinden ölçülür. İlk defa kayda alındığı tarih ile tahsil edileceği veya ödeneceği tarih arasındaki süre on iki aydan uzun olan alacaklar (-varsa- ödeme çağrısı yapılan sermaye alacakları hariç) ve borçlar ise 24.19-24.24 paragrafları uyarınca itfa edilmiş değeri üzerinden ölçülür.

24.14 İtfa edilmiş değeri üzerinden ölçülen ticari alacak ve borçlara ilişkin etkin faiz yöntemine göre hesaplanan faiz tutarı Gelir ve Gider Tablosu'nda "Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler" veya "Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler" kalemlerinde, diğer alacak ve borçlara ilişkin etkin faiz yöntemine göre hesaplanan faiz tutarı ise "Faiz, Kâr Payı vb. Gelirler" veya "Faiz vb. Giderler" kalemlerinde gösterilir.

24.15 Kuruluş dönem sonlarında makul bir gerekçeye dayanarak tahsili şüpheli hâle gelen ticari ve diğer alacaklarını tahmin eder ve bu alacaklar için 24.37- 24.43 paragrafları uyarınca değer düşüklüğü karşılığı hesaplar. Şüpheli alacaklar, çeşitli nedenlerle tahsil imkânlarının güçleşmiş olduğu tahmin edilen alacakları ifade eder.

Borçlanma Araçları

24.16 Ticari ve diğer alacaklar ile ticari ve diğer borçlar dışında kalan ve aşağıdaki ölçütlerin tamamını sağlayan borçlanma araçları itfa edilmiş değeri üzerinden ölçülür:

a) Borç verene, borçlanma aracının düzenlendiği para birimi üzerinden aşağıdaki getirilerden birini sağlamaktadır:

   i. Sabit bir tutar,

   ii. Sabit bir getiri oranı,

   iii. Kote edilmiş veya gözlemlenebilir bir faiz oranına (örneğin bir gösterge faiz oranına) eşit değişken bir getiri oranı veya

   iv. Her iki oranın pozitif olması şartıyla değişken ve sabit bileşenlerden oluşan bir getiri oranı (örneğin bir gösterge faiz oranı artı %2 faiz oranı).

b) Borç verenin anapara tutarını kaybetmesi veya cari raporlama dönemi veya önceki raporlama dönemleriyle ilişkilendirilebilecek faiz tutarını elde edememesi ile sonuçlanabilecek herhangi bir sözleşme hükmü bulunmamaktadır. Borçlanma aracının ödeme önceliğinin diğer borçlanma araçlarından sonra gelmesi, bu tür bir sözleşme hükmüne örnek değildir.

c) Borçlanma aracına ilişkin sözleşme hükümleri gelecekteki olaylara bağlı değildir. İhraç edenin (borçlananın) borcunu önceden ödemesine veya finansal araç sahibinin (borç verenin) ihraç edene finansal aracı vadeden önce geri satmasına izin veren veya zorunlu kılan sözleşme hükümleri, aşağıdaki amaçlara yönelik olmadığı sürece, gelecekteki olaylara bağlı değildir:

   i. İhraççının veya finansal aracın kredi riskindeki değişikliklere (örneğin temerrüde, kredi notu düşüklüğüne veya krediye ilişkin taahhüdün ihlaline) veya ihraççının kontrolündeki değişikliklere karşı borç verenin korunması,

   ii. Borç verenin veya ihraççının ilgili vergi mevzuatı veya yasalardaki değişikliklere karşı korunması.

ç) (a) bendinde açıklanan değişken getiri oranı ve (c) bendinde açıklanan peşin ödeme hükümleri dışında, herhangi bir şarta bağlı getiri veya geri ödeme hükmü yoktur.

24.17 Bu sınıfta yer alan finansal varlık ve yükümlülükler ilk kayda alma sırasında işlem maliyetleri de dikkate alınarak işlem fiyatları üzerinden ölçülür. İşlem maliyetleri bir finansal varlığın veya yükümlülüğün edinimiyle, ihracıyla ya da elden çıkarılmasıyla ilişkilendirilebilen ek maliyetlerdir. İşlem maliyetlerine örnek olarak aracılara veya danışmanlara ödenen ücretler ve düzenleyici kurumlar tarafından alınan harçlar gösterilebilir.

24.18 Borçlanma aracı niteliğindeki finansal varlıklara örnek olarak bankalardaki vadeli mevduatlar, devlet tahvili, hazine bonosu veya özel sektör tahvil ve bonoları; finansal yükümlülüklere örnek olarak ise alınan krediler, ihraç edilen tahvil ve bonolar gösterilebilir.

İtfa Edilmiş Değer ve Etkin Faiz Yöntemi

24.19 Bir finansal varlık veya yükümlülüğün her bir raporlama dönemi sonu itibarıyla itfa edilmiş değeri aşağıdakilerin net tutarıdır:

a) Finansal varlığın veya finansal yükümlülüğün ilk kayda alma sırasında belirlenen değeri,

b) Eksi anapara geri ödemeleri,

c) Artı veya eksi ilk defa finansal tablolara alındığındaki tutar ile vadesindeki tutar arasındaki fark üzerinden etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanan toplam itfa tutarı,

ç) Eksi, finansal varlıklar için değer düşüklüğü veya tahsil edilememe olasılığından kaynaklanan tüm indirimler.

24.20 Etkin faiz yöntemi, finansal varlık veya finansal yükümlülüğün itfa edilmiş değerinin hesaplanmasında ve faiz gelir veya giderlerinin ilgili olduğu dönemin gelir veya gider fazlasına dağıtılması ve finansal tablolara alınmasında kullanılan yöntemdir. Etkin faiz oranı, finansal aracın beklenen ömrü boyunca veya uygun olması durumunda daha kısa bir zaman dilimi içerisinde yapılacak gelecekteki tahminî nakit ödeme ve tahsilatları, finansal varlığın veya finansal yükümlülüğün defter değerine tam olarak indirgeyen orandır. Etkin faiz oranı, finansal varlığın veya finansal yükümlülüğün ilk kayda almadaki defter değeri esas alınarak belirlenir.

Etkin faiz yöntemine göre:

a) Finansal varlığın veya finansal yükümlülüğün itfa edilmiş değeri, gelecekteki nakit girişlerinin veya nakit çıkışlarının etkin faiz oranı ile indirgenmiş bugünkü değeridir.

b) Bir dönemin faiz gideri veya geliri, finansal yükümlülüğün veya varlığın dönem başındaki defter değeri ile döneme ilişkin etkin faiz oranının çarpımına eşittir.

24.21 Etkin faiz oranı hesaplanırken nakit akışları, finansal araçların sözleşmeye dayalı tüm şartları (örneğin peşin ödeme, alım opsiyonu ve benzeri opsiyonlar) ve bilinen gerçekleşmiş kredi zararları göz önünde bulundurulmak suretiyle ancak henüz gerçekleşmemiş gelecekteki muhtemel değer düşüklüğü zararları dikkate alınmaksızın tahmin edilir.

24.22 Etkin faiz oranı hesaplanırken ilgili ücretler, ödenen veya alınan finansman ücretleri ("puanlar" gibi), işlem maliyetleri ve diğer primler veya iskontolar, finansal aracın beklenen ömrü üzerinden itfa edilir. Ancak ücretler, ödenen veya alınan finansman ücretleri, işlem maliyetleri, primler veya iskontolar daha kısa bir döneme ilişkinse söz konusu kısa dönem üzerinden itfa edilir. Bu durum; ücretlerin, ödenen veya alınan finansman ücretlerinin, işlem maliyetlerinin, primlerin veya iskontoların bağlı olduğu değişkenin, finansal aracın beklenen vadesinden önce piyasa oranlarına göre yeniden fiyatlandırılması söz konusu olduğunda geçerlidir. Bu tür bir durumda uygun itfa dönemi, bir sonraki yeniden fiyatlandırma tarihine kadar olan dönemdir.

24.23 Değişken oranlı finansal varlıklar ve değişken oranlı finansal yükümlülükler için piyasa faiz oranlarındaki değişimi yansıtmak amacıyla nakit akışlarının dönemsel olarak yeniden tahmin edilmesi, etkin faiz oranının değişmesine sebep olur. Değişken oranlı bir finansal varlık veya değişken oranlı bir finansal yükümlülük, ilk kayda almada vadesi geldiğinde tahsil edilecek ya da ödenecek anaparaya eşit bir tutar üzerinden muhasebeleştiriliyorsa gelecekteki faiz ödemelerinin yeniden tahmin edilmesi, normalde ilgili varlığın ya da yükümlülüğün defter değerinde önemli bir etkiye neden olmaz.

24.24 Ödemelere veya tahsilatlara ilişkin tahminlerin yeniden gözden geçirilmesi durumunda, finansal varlığa veya finansal yükümlülüğe (veya finansal araçlar grubuna) ilişkin defter değeri, gerçek ve gözden geçirilmiş tahminî nakit akışlarını yansıtacak şekilde düzeltilir.

Finansal aracın defter değeri, başlangıçtaki etkin faiz oranı kullanılarak gelecekteki tahminî nakit akışlarının bugünkü değeri bulunmak suretiyle yeniden hesaplanır. Düzeltme, gözden geçirmenin yapıldığı tarihte, Gelir ve Gider Tablosu'nda "Finansal Yatırımlar Değer Artış Kazançları" veya "Finansal Yatırımlar Değer Azalış Zararları" kaleminde gösterilir.

Özkaynak Araçlarındaki Yatırımlar

24.25 Borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören özkaynak araçları, ilk muhasebeleştirmede işlem fiyatından ölçülerek işlem maliyetleri gelir veya gider fazlasına yansıtılır. Bu özkaynak araçları raporlama tarihinde ise gerçeğe uygun değerleri (piyasa değeri) üzerinden ölçülür ve ortaya çıkan değer farkları "Finansal Yatırımlar Değer Artış Kazançları" veya "Finansal Yatırımlar Değer Azalış Zararları" kalemlerinde gelir veya gider fazlasına yansıtılır.

24.26 Borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen özkaynak araçları; ilk muhasebeleştirmede, işlem fiyatları ve işlem maliyetlerinin toplamından oluşan maliyet bedelinden ölçülür. Bu özkaynak araçları sonraki raporlama tarihlerinde maliyet bedelinden varsa değer düşüklüğü zararları düşülerek ölçülür.

Diğer Finansal Araçlar

24.27 Alacaklar ve borçlar, borçlanma araçları ve özkaynak araçları sınıfına girmeyen finansal araçlar; diğer finansal araçlar (varlığa dayalı menkul kıymetler, türev finansal araçlar, kredi verilmesine ve kredi alınmasına ilişkin taahhütler gibi) olarak değerlendirilir.

24.28 Emtia, stok veya maddi duran varlık gibi finansal olmayan varlıkların alış ve satışına ilişkin birçok sözleşme finansal araç niteliğinde değildir. Ancak bu tür fiziki varlık alış veya satışına ilişkin sözleşmelerin tipik özelliği olmayan riskleri alıcı veya satıcıya yükleyen sözleşmeler de diğer finansal araçlar kapsamında değerlendirilir.

24.29 Ayrıca finansal araçmış gibi nakden veya başka bir finansal araçla ya da finansal araçların takası yoluyla net olarak ödenebilen finansal olmayan kalemlerin alım veya satımına ilişkin sözleşmeler de diğer finansal araçlar kapsamında değerlendirilir. Ancak kuruluşun beklenen alım, satım veya kullanım ihtiyaçları kapsamında finansal olmayan bir kalemin teslim alınması veya teslim edilmesi amacıyla düzenlenen ve elde tutulmaya devam edilen sözleşmeler finansal araç olarak nitelendirilemez.

24.30 Diğer finansal araçlardan, nakden net olarak yerine getirilemeyen ve taahhüt yerine getirildiğinde borçlanma aracı tanımını karşılayan kredi alınmasına ilişkin taahhütler maliyet bedeliyle ölçülür. Bu kapsamda bu tür taahhütler ilk kayda alma sırasında, işlem fiyatlarına işlem maliyetleri de dâhil edilerek maliyet bedeli üzerinden ölçülür. Sonraki ölçümlerde varsa değer düşüklüğü zararları hesaplanarak maliyet bedelinden düşülür.

24.31 24.30 paragrafındaki özellikleri taşıyan taahhütler dışında kalan diğer finansal araçlar hem ilk kayda almada hem de sonraki dönemlerde gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülerek ölçüm farkları "Finansal Yatırımlar Değer Artış Kazançları" veya "Finansal Yatırımlar Değer Azalış Zararları" kalemlerinde kâr veya zarara yansıtılır. İlk kayda alınma sırasında katlanılan işlem maliyetleri doğrudan gelir veya gider fazlasına yansıtılarak giderleştirilir.

24.32 Gerçeğe uygun değerin belirlenmesinde aşağıdaki hiyerarşi kullanılır:

a) Özdeş veya benzer bir varlığın faal piyasadaki kotasyon fiyatı.

b) Kotasyon fiyatının bulunmadığı durumlarda, karşılıklı pazarlık ortamında bilgili ve istekli taraflar arasında özdeş veya benzer bir varlık veya yükümlülük için yakın bir tarihte gerçekleşen bir işlemin fiyatı. Ancak bu tür bir işlemin fiyatı, işlem tarihiyle ölçüm tarihi arasında ekonomik koşullarda önemli değişiklikler meydana gelmişse veya önemli bir zaman farkı varsa gerçeğe uygun değerin gerçekçi bir tahminini yansıtmayabilir. Ayrıca yakın tarihli işlem fiyatının çeşitli nedenlerle gerçeğe uygun değerin gerçekçi bir tahminini yansıtmadığı değerlendiriliyorsa (örneğin zorunlu tasfiye, hacizli satış veya baskı altında gerçekleştirilen bir işlemde ortaya çıkan fiyat) bu fiyatta düzeltme yapılır.

c) Varlığın faal bir piyasasının bulunmaması ve özdeş veya benzer bir varlık için gerçekleşmiş yakın tarihli bir işlemin gerçeğe uygun değerin iyi bir tahmini olmaması durumunda gerçeğe uygun değer bir değerleme tekniği uygulanarak tahmin edilir. Değerleme tekniğinin kullanılmasının amacı, olağan şartlar çerçevesinde karşılıklı pazarlık ortamında ölçüm tarihinde gerçekleşen bir işlemde işlem fiyatının ne olabileceğinin tahmin edilmesidir.

24.33 Gerçeğe uygun değerin 24.32 paragrafının (c) bendine göre değerleme tekniği kullanılarak ölçülmesi durumunda gerçeğe uygun değer; piyasa girdilerinin olabildiğince fazla, kuruluş tarafından belirlenen girdilerin ise olabildiğince az kullanıldığı bir değerleme tekniğinin sonuçları temel alınarak tahmin edilir.

Bir değerleme tekniğinin, aşağıdaki özellikleri taşıması durumunda, güvenilir bir gerçeğe uygun değer tahmini sağlaması beklenir:

a) Değerleme tekniğinin, ilgili varlığın piyasa tarafından nasıl fiyatlandırılacağını makul ölçüde yansıtması,

b) Söz konusu teknikte kullanılan girdilerin, piyasa beklentileri ile varlığın yapısında bulunan risk-getiri faktörlerini makul ölçüde yansıtması.

24.34 Değerleme teknikleri; benzer bir varlık için karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli taraflar arasında yakın tarihlerde gerçekleştirilen piyasa işlemlerinin (eğer varsa) kullanılmasını, ilgili varlıkla büyük ölçüde benzer olan başka bir varlığın cari gerçeğe uygun değerinin referans alınmasını, iskonto edilmiş nakit akış analizlerini ve opsiyon fiyatlama modellerini kapsamaktadır. Varlığın fiyatlandırılmasında piyasa katılımcıları tarafından yaygın olarak kullanılmakta olan bir değerleme tekniğinin bulunması ve bu tekniğin kullanılmasıyla cari piyasa işlemlerinde oluşan fiyatlara ilişkin güvenilir tahminler elde edildiğinin anlaşıldığı durumlarda bu teknik kullanılır.

24.35 Gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen diğer finansal araçların faal bir piyasada kote edilmiş bir piyasa fiyatı bulunmuyor ve gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülemiyorsa bu finansal araçların gerçeğe uygun değerden ölçümüne son verilir. Bu durumda bu varlığın güvenilir bir biçimde ölçülebildiği en son tarihteki defter değeri, söz konusu varlığın yeni maliyetini oluşturur. Varlığın ilk kayda alındığı tarihten bu yana gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülememesi durumunda ise varlığın işlem fiyatı maliyeti olarak kabul edilir. Varlık, gerçeğe uygun değeri güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi mümkün olana kadar maliyet bedelinden değer düşüklüğü düşülerek ölçülür.

24.36 Faal bir piyasada kotasyon fiyatı bulunmayan bir varlığın gerçeğe uygun değeri aşağıdaki durumların varlığı hâlinde güvenilir bir şekilde ölçülebilir:

a) Varlığın gerçeğe uygun değerine ilişkin makul tahminleri kapsayan değer aralığındaki değişkenliğin önemli derecede olmaması ya da

b) Söz konusu aralık içinde yer alan farklı tahminlerin gerçekleşme olasılıklarının, makul bir biçimde belirlenebilmesi ve gerçeğe uygun değerin tahmininde kullanılabilmesi.

Değer Düşüklüğü

24.37 Gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen finansal varlıklar dışında kalan dolayısıyla itfa edilmiş değeri, maliyet bedeli veya itibari değeri üzerinden ölçülen tüm finansal varlıklara ilişkin değer düşüklüğü hükümleri bu başlık altında düzenlenmektedir.

24.38 Raporlama dönemi sonlarında söz konusu finansal varlıkların değer düşüklüğüne uğradığına dair gözlemlenebilir bir kanıtın bulunup bulunmadığı değerlendirilir. Değer düşüklüğüne dair gözlemlenebilir bir kanıt bulunduğunda değer düşüklüğü zararı ticari alacaklar için "Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler" kalemine, diğer finansal varlıklar için ise "Finansal Yatırımlar Değer Azalış Zararları" kalemine yansıtılır.

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

a) İhraç edenin veya borçlunun önemli ölçüdeki finansal sıkıntısı,

b) Faiz veya anapara ödemelerinde bir gecikme veya temerrüt olması gibi sözleşmenin ihlali durumu,

c) Borç verenin, borçlunun ekonomik veya yasal nedenlerle yaşadığı finansal sıkıntılardan ötürü borçluya normal şartlarda sağlamayacağı bir imtiyaz sağlaması,

ç) Borçlunun iflas etmesinin veya diğer bir finansal yapılandırma durumunun muhtemel hâle gelmesi,

d) Grup içerisindeki her bir finansal varlık kalemine etkisi ayrı ayrı tespit edilemese dâhi finansal varlık grubunun ilk kayda alınmasından itibaren bir grup finansal varlıktan elde edilmesi beklenen nakit akışlarında ölçülebilen bir azalma olduğuna işaret eden gözlemlenebilir veriler (ekonomideki veya sektördeki olumsuz değişiklikler gibi).

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

24.41 Aşağıdaki varlıklar, değer düşüklüğü açısından ayrı ayrı değerlendirilir:

a) Önem derecesine bakılmaksızın tüm özkaynak araçları,

b) Tek başına öneme sahip olan diğer finansal varlıklar.

Bunların dışında kalan finansal varlıklar ise değer düşüklüğü açısından bireysel olarak veya kredi riskine ilişkin benzer özellikleri dikkate alınmak suretiyle gruplandırılarak değerlendirilir.

24.42 Finansal varlıklar için değer düşüklüğü zararı aşağıdaki şekilde hesaplanır:

a) İtibari değeri üzerinden ölçülen alacaklar için değer düşüklüğü zararı, alacağın defter değeri ile alacağın vadesinde tahsil edilmesi beklenen en gerçekçi tahminî tutar (bu tutar sıfır da olabilir) arasındaki farktır.

b) Maliyet bedelinden ölçülen finansal araçlar için değer düşüklüğü zararı, varlığın defter değeri ile varlığın raporlama dönemi sonunda satılmış olması durumunda elde edilecek en gerçekçi tahminî tutar (bu tutar sıfır da olabilir) arasındaki farktır.

c) İtfa edilmiş değeri üzerinden ölçülen bir finansal araç için değer düşüklüğü zararı, varlığın defter değeri ile varlığa ilişkin tahmini nakit akışlarının, başlangıçtaki etkin faiz oranı kullanılarak bugüne indirgenmiş değeri arasındaki farktır. Finansal aracın değişken bir faiz oranına sahip olması durumunda, değer düşüklüğü zararının ölçülmesi açısından indirgemede kullanılacak faiz oranı, sözleşmeye göre belirlenen cari etkin faiz oranıdır.

24.43 Daha sonraki bir dönemde, finansal varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararının azalması ve bu azalışın değer düşüklüğü zararının kayda alındığı tarihten sonra meydana gelen bir olayla (borçlunun kredi notunda iyileşme olması gibi) tarafsız olarak ilişkilendirilebilmesi durumunda daha önce zarara yansıtılmış olan değer düşüklüğü zararı iptal edilir. Değer düşüklüğü zararının iptal edilecek kısmı, ilgili varlığa ilişkin önceki raporlama dönemlerinde değer düşüklüğü zararı kayda alınmamış olsaydı varlığın ulaşacağı defter değeri esas alınarak belirlenir. Dolayısıyla değer düşüklüğü zararının iptalinden sonra varlığın yeni defter değeri bu değeri aşamaz. Değer düşüklüğü zararının iptali ticari alacaklar için "Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler" kalemine, diğer finansal varlıklar için ise "Finansal Yatırımlar Değer Artış Kazançları" kalemine yansıtılır.

Finansal Varlıkların Finansal Tablo Dışı Bırakılması

24.44 Bir finansal varlık sadece aşağıdaki durumlardan biri veya birkaçı gerçekleştiğinde finansal tablo dışı bırakılır:

a) Finansal varlıktan kaynaklanan nakit akışlarına ilişkin sözleşmeden doğan hakların süresinin dolması ya da söz konusu hakların elde edilmesi,

b) Finansal varlığın sahipliğinden kaynaklanan risk ve getirilerin tamamına yakınının karşı tarafa devredilmesi,

c) Kuruluşun, finansal varlığın sahipliğinden kaynaklanan bazı önemli risk ve getirileri elinde tutmasına rağmen varlığın kontrolünü diğer bir tarafa devretmesi, devralan tarafın da varlığın tamamını ilişkisiz üçüncü bir tarafa satma kabiliyetinin bulunması ve söz konusu satışı tek taraflı olarak ve varlığın devrine ilişkin ilave bir kısıtlama öngörmeksizin gerçekleştirebilmesi durumunda; varlık finansal tablo dışı bırakılmakla birlikte devir sırasında elde tutulan veya ortaya çıkan herhangi bir hak ve mükellefiyet ayrı olarak kayda alınır. Devredilen varlıkların defter değeri, elde tutulan haklar ve mükellefiyetler ile devredilen haklar ve mükellefiyetler arasında söz konusu hakların ve mükellefiyetlerin devir tarihindeki gerçeğe uygun değerleri ile orantılı olarak dağıtılır. Yeni oluşturulan haklar ve mükellefiyetler, devir tarihindeki gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülür. Alınan bedeller ile bu paragraf uyarınca kayda alınan ve finansal tablo dışı bırakılan tutarlar arasındaki fark, devrin gerçekleştiği dönemin gelir veya gider fazlasına yansıtılır,

ç) Bir finansal varlığın değerinin kısmen ya da tamamen geri kazanılmasına ilişkin makul beklentilerin bulunmaması.

24.45 Kuruluşun devrettiği varlığın sahipliğinden kaynaklanan önemli risk ve getirileri elinde bulundurmaya devam etmesi nedeniyle yapılan devir işleminin varlığın finansal tablo dışı bırakılmasına neden olmaması durumunda devredilen varlığın tamamı finansal tablolarda gösterilmeye devam edilir ve alınan bedel bir finansal yükümlülük olarak kayda alınır. Varlık ve yükümlülük birbiriyle mahsup edilmez. Sonraki dönemlerde, devredilen varlıktan sağlanan her türlü gelirin ve finansal yükümlülükten kaynaklanan her türlü giderin kayda alınmasına devam edilir.

24.46 Kuruluşun diğer tarafa nakit dışı teminat (borçlanma aracı veya özkaynak aracı gibi) sağlaması durumunda, söz konusu teminata yönelik her iki tarafın da yapacağı muhasebe işlemleri, devredenin ödemelerinde temerrüde düşüp düşmediğine ve diğer tarafın teminatı satma veya yeniden teminat olarak gösterme hakkına sahip olup olmadığına bağlıdır.

Söz konusu teminata ilişkin olarak tarafların yapacağı muhasebeleştirme işlemleri aşağıdaki gibidir:

a) Devralan tarafın, sözleşme çerçevesinde veya teamüller gereğince ilgili teminatı satma veya yeniden teminat gösterme imkânına sahip olması durumunda devreden taraf, teminata verdiği varlığı Finansal Durum Tablosu'nda diğer varlıklardan ayrı olarak sunar (örneğin ödünç verilmiş varlık, teminat olarak verilmiş özkaynak aracı veya repo alacağı şeklinde).

b) Devralan taraf, kendisine verilen teminatı satması durumunda, satıştan elde ettiği tutarları ve ilgili teminatı geri verme mükellefiyeti için gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen bir yükümlülüğü kayda alır.

c) Sözleşme şartlarını yerine getirememesi ve bu nedenle teminatı geri alma hakkını kaybetmesi durumunda devreden taraf, ilgili teminatı finansal tablo dışı bırakır. Devralan taraf ise ilgili teminatı başlangıçta gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülen bir varlık olarak kayda alır veya teminatı satmış ise ilgili teminatı geri verme mükellefiyetini finansal tablo dışı bırakır.

ç) (c) bendinde belirtilen durumlar dışında devreden taraf, ilgili teminatı varlık olarak göstermeye devam eder; devralan taraf ise teminatı varlık olarak kayda almaz.

Finansal Yükümlülüklerin Finansal Tablo Dışı Bırakılması

24.47 Bir finansal yükümlülük (veya finansal yükümlülüğün bir kısmı) sadece ilgili yükümlülük ortadan kalktığı zaman diğer bir ifadeyle sözleşmede belirlenen yükümlülük yerine getirildiğinde, iptal edildiğinde veya zamanaşımına uğradığında finansal tablo dışı bırakılır.

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

24.49 Ortadan kalkan veya diğer bir tarafa devredilen finansal yükümlülüğün (veya finansal yükümlülüğün bir kısmının) defter değeri ile söz konusu yükümlülüğe ilişkin olarak ödenen tutar (devredilen her türlü nakit dışı varlık veya üstlenilen her türlü yükümlülük de dâhil) arasındaki fark gelir veya gider fazlasına yansıtılır.

Korunma Muhasebesi

24.50 24.51 paragrafında belirtilen şartlar sağlandığında kuruluş, korunma aracı ile korunan kalem arasında korunma ilişkisi tanımlayarak korunma muhasebesi uygulayabilir. Korunma muhasebesi; koruma aracı ile korunan kalemdeki kazanç veya kaybın, aynı anda gelir veya gider fazlasında muhasebeleştirilmesine izin vermektedir. Korunma muhasebesine ilişkin hükümlerin uygulanması ihtiyaridir.

24.51 Korunma muhasebesinin uygulanabilmesi için aşağıdaki şartların tamamının karşılanması gerekir:

a) Korunma ilişkisi belirlenir ve belgelendirilir. Bu belgelendirmede; korunulan risk, korunan kalem ve korunma aracı açıkça tanımlanır ve korunan kalemdeki riskin korunma aracıyla korunduğu belirtilir.

b) Korunulan risk, 24.52 paragrafında belirtilen risklerden biridir.

c) Korunma aracı, 24.53 paragrafında belirtilen şartları karşılamaktadır.

ç) Korunma aracının, korunulan riske karşı oldukça etkin bir koruma sağlaması beklenmektedir. Korunma etkinliği, korunma aracının gerçeğe uygun değerindeki veya nakit akışlarındaki değişimlerin, korunan kalemin gerçeğe uygun değerindeki veya nakit akışlarındaki değişimleri karşılama ölçüsüdür.

24.52 Korunma muhasebesi sadece aşağıdaki riskler için uygulanır:

a) İtfa edilmiş bedeli üzerinden ölçülen bir borçlanma aracına ilişkin faiz oranı riski,

b) Gerçekleşme ihtimali yüksek tahminî bir işleme veya kesin bir taahhüde ilişkin kur riski veya faiz oranı riski,

c) Bir emtianın alınması veya satılmasına ilişkin kesin bir taahhüde veya gerçekleşme olasılığı yüksek tahminî bir işleme ya da kuruluşun elinde bulundurduğu bir emtiaya ilişkin fiyat riski,

ç) Yurtdışındaki net yatırıma ilişkin kur riski.

Alacak ve borçlar ile borçlanma araçlarına ilişkin kur riski korunma muhasebesi kapsamında değildir çünkü bunlara yönelik uygulanan korunma muhasebesinin finansal tablolar üzerinde önemli bir etkisi olmayacaktır. *"Yabancı Para Çevrim İşlemleri"* bölümü uyarınca, borçlara ilişkin kur değişimleri gelir veya gider fazlasında muhasebeleştirilir.

Dolayısıyla hem korunulan bir borcun kurdan kaynaklanan defter değerindeki değişim hem de korunma aracının (örneğin çapraz döviz swapı) gerçeğe uygun değerindeki değişim gelir veya gider fazlasında muhasebeleştirilir ve bunlar birbirlerini, geçerli kur (borcun ölçüldüğü) ile vadeli kur (swapın ölçüldüğü) arasındaki fark dışında telafi eder.

24.53 Korunma muhasebesi, korunma aracının aşağıdaki tüm şartları sağlaması durumunda uygulanır:

a) Korunma aracının, 24.52 paragrafı uyarınca korunulan riske karşı oldukça etkin bir koruma sağlaması beklenmektedir ve korunma aracı faiz oranı swapı, döviz swapı, döviz forward sözleşmesi veya emtiaya dayalı bir forward sözleşmesi niteliğindedir.

b) Korunma aracının karşı tarafı kuruluş dışındaki (örneğin topluluk dışındaki) bir taraftır.

c) Korunma aracına konu olan tutar/miktar, korunan kalemin korunma muhasebesine konu olan tutarına/miktarına eşittir.

ç) Aşağıdakilerden daha geç olmayan bir vadesi vardır:

i. Korunan finansal aracın vadesi,

ii. Emtia alım veya satım taahhüdünün yerine getirilmesi beklenen tarih veya

iii. Korunulan gerçekleşme ihtimali yüksek tahminî döviz veya emtia işleminin gerçekleşme zamanı.

d) Herhangi bir peşin ödeme, erken sonlandırma veya uzatma özelliği yoktur.

Kayda Alınmış Bir Finansal Aracın Sabit Faiz Oranı Riskine veya Elde Tutulan Emtianın Fiyat Riskine Karşı Korunması

24.54 İtfa edilmiş bedeli üzerinden ölçülen bir borçlanma aracının sabit faiz oranı riskinden veya kuruluşun elinde tuttuğu bir emtianın fiyat riskinden korunması söz konusu olduğunda kuruluş:

a) Korunma aracını, varlık veya yükümlülük olarak kayda alır ve korunma aracının gerçeğe uygun değerindeki değişimi gelir veya gider fazlasına yansıtır.

b) Korunan kalemin gerçeğe uygun değerindeki değişimin, korunulan riskle ilişkili olan kısmını; gelir veya gider fazlasına yansıtarak karşılığında korunan kalemin defter değerini düzeltir.

24.55 İtfa edilmiş bedeli üzerinden ölçülen bir borçlanma aracının sabit faiz oranı riskinden korunması durumunda, faiz oranı swapı niteliğindeki korunma aracına ilişkin dönemsel net nakit ödemeleri, bu ödemelerin tahakkuk ettiği dönemde gelir veya gider fazlasına yansıtılır.

24.56 24.54 paragrafında belirtilen korunma muhasebesine aşağıdaki durumlarda son verilir:

a) Korunma aracının süresinin dolması, satılması veya feshedilmesi,

b) Korunma işleminin 24.51 paragrafındaki korunma muhasebesi şartlarını artık karşılamaması veya

c) Kuruluşun korunma muhasebesinden vazgeçmesi.

24.57 Korunma muhasebesine son verilmişse ve korunan kalem, itfa edilmiş değeri üzerinden ölçülen finansal tablo dışı bırakılmamış bir varlık veya yükümlülükse korunan kalemin defter değerinde düzeltme olarak kayda alınmış kazanç veya kayıplar, korunma aracının kalan ömrü boyunca etkin faiz yöntemi kullanılarak gelir veya gider fazlasında itfa edilir.

Kayda Alınmış Finansal Araca İlişkin Değişken Faiz Oranı Riskine, Bir Kesin Taahhüde veya Gerçekleşme İhtimali Yüksek Tahminî Bir İşleme İlişkin Kur Riskine veya Emtia Fiyatı Riskine ya da Yurtdışındaki Net Yatırıma Karşı Korunma

24.58 Korunulan riskin aşağıdakilerden biri olması durumunda, korunma aracının gerçeğe uygun değerindeki değişimin, korunan kalemin gerçeğe uygun değerindeki veya

beklenen nakit akışlarındaki değişimleri etkin olarak karşılayan kısmı, net varlıklarda "Korunma Yedeği" kaleminde muhasebeleştirilir:

a) İtfa edilmiş bedeli üzerinden ölçülen bir borçlanma aracına ilişkin değişken faiz oranı riski,

b) Gerçekleşme ihtimali yüksek tahminî bir işleme veya kesin bir taahhüde ilişkin kur riski,

c) Gerçekleşme ihtimali yüksek tahminî bir işleme veya kesin bir taahhüde ilişkin emtia fiyatı riski,

ç) Yurtdışındaki net yatırıma ilişkin kur riski.

Korunma aracının gerçeğe uygun değerindeki toplam değişimin, korunan kalemin beklenen nakit akışlarının gerçeğe uygun değerindeki toplam değişimi aşan kısmı (bazen korunmanın etkinsizliği olarak da adlandırılır) gelir veya gider fazlasına yansıtılır. Net varlıklarda kayda alınan korunma kazanç veya kaybı, 24.60 paragrafı uyarınca korunan kalem gelir veya gider fazlasını etkilediğinde veya korunma ilişkisi sona erdiğinde gelir veya gider fazlasına aktarılır. Bununla birlikte net varlıklarda kayda alınan yurtdışındaki net yatırımdan korunma işlemine ilişkin toplam kur farkı tutarı, bu yatırım elden çıkarıldığında "Geçmiş Yıllar Gelir veya Gider Fazlası" kalemine aktarılır.

24.59 İtfa edilmiş bedeli üzerinden ölçülen bir borçlanma aracının değişken faiz oranı riskinden korunması durumunda faiz oranı swapı niteliğindeki korunma aracına ilişkin dönemsel net nakit ödemeleri, bu ödemelerin tahakkuk ettiği dönemde gelir veya gider fazlasına yansıtılır.

24.60 24.58 paragrafında belirtilen korunma muhasebesine aşağıdaki durumlarda son verilir:

a) Korunma aracının süresinin dolması, satılması veya feshedilmesi,

b) Korunma işleminin 24.51 paragrafındaki korunma muhasebesi şartlarını artık karşılamaması,

c) Tahminî bir işleme ilişkin korunma işleminde, bu tahminî işlemin gerçekleşme ihtimalinin artık yüksek olmaması veya

ç) Kuruluşun korunma muhasebesinden vazgeçmesi.

Tahminî bir işlemin meydana gelmesi artık beklenmiyorsa veya itfa edilmiş değeri üzerinden ölçülen korunan borçlanma aracı finansal tablo dışı bırakılmışsa "Korunma

Yedeği" kaleminde kayda alınan kazanç veya kayıplar, gelir veya gider fazlasına aktarılır.

Özkaynaklar

24.61 Genellikle kuruluşların net varlıkları üzerinde talep hakkı sahipleri bulunmaz. Bu nedenle kuruluşların özkaynak aracı ihraç etmesi beklenmez.

24.62 Bazı kuruluşlar, örneğin kooperatif işletmelerinde üyelerin payları ve benzeri finansal araçlar aşağıdaki ölçütler sağlandığında özkaynak olarak değerlendirilir:

a) İşletmenin, üyelerin paylarını geri satın almayı şartsız olarak reddetme hakkı varsa veya

b) Geri satın alma, mevzuat ya da işletmenin ana sözleşmesi tarafından yasaklanmışsa.

24.63 İstisnai de olsa kuruluşların özkaynak aracı ihraç etmesi durumunda finansal araçlar 24.64- 24.70 paragrafları uyarınca muhasebeleştirilir.

Payların İlk İhracı

24.64 Paylar, ihraç edildiklerinde ve karşı taraf da söz konusu paylara karşılık olarak kuruluşa nakit olarak veya farklı türde bir kaynak sağlama yükümlülüğü altına girdiğinde net varlıklar grubunda yer alan özkaynak talep hakları altında finansal tablolara alınır.

24.65 Özkaynak araçlarının, nakit veya diğer kaynaklar elde edilmeden önce ihraç edilmesi durumunda elde edilecek tutar, Finansal Durum Tablosu'nda net varlıklar grubu altında özkaynak talep haklarından indirilecek "Ödenmemiş Sermaye" kaleminde gösterilir.

24.66 Nakit veya diğer kaynakların ihraçtan önce alınması ve kuruluşun elde edilecek nakit veya diğer kaynakları geri ödeme zorunluluğunun bulunmaması durumunda Finansal Durum Tablosu'ndaki net varlık grubunda yer alan özkaynak talep hakları altındaki "Sermaye" kalemi, elde edilen tutar ölçüsünde artırılır.

24.67 Özkaynak araçlarının ihracı için işlemlere başlanmış olsa dahi bu araçların ihraç edilmemiş olması ve henüz kuruluşça nakit veya diğer kaynakların elde edilmemesi durumunda, özkaynak talep haklarında bir artış kayda alınmaz.

24.68 Özkaynak araçları, ihraca ilişkin doğrudan maliyetler çıkarıldıktan sonra tahsil edilen ya da tahsil edilecek nakdin itibari değeri üzerinden elde edilen ya da elde edilecek nakit dışı kaynakların ise kayda alındıkları tarih itibarıyla belirlenen gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülür.

24.69 İhraca ilişkin doğrudan maliyetler, "Paylara İlişkin Primler" kaleminde özkaynak talep haklarından indirim şeklinde kayda alınır. İşlem maliyetleriyle ilgili ortaya çıkan gelir üzerinden alınan vergiler, "*Gelir Üzerinden Alınan Vergiler"* bölümü uyarınca muhasebeleştirilir.

24.70 Pay bölünmesi (mevcut payların birden fazla paya bölünmesi) ya da bedelsiz pay verilmesi sonucunda toplam özkaynak talep haklarında bir değişiklik olmaz. Ancak gerektiğinde özkaynak talep hakları arasında aktarımlar yapılır.

Dönüştürülebilir Yükümlülük veya Benzeri Bileşik Finansal Araçlar

24.71 Hem yükümlülük hem de özkaynak talep hakları bileşeni içeren dönüştürülebilir bir yükümlülüğün (örneğin paylara çevrilebilir tahviller) veya benzer bir bileşik finansal aracın ihracında elde edilen toplam tahsilat, yükümlülük bileşeni ile özkaynak talep hakları bileşeni arasında dağıtılır. Dağıtım yapılırken öncelikle yükümlülük bileşeninin değeri tespit edilir. Yükümlülük bileşeninin değeri, dönüştürme özelliği bulunmayan benzer bir yükümlülüğün gerçeğe uygun değeri olarak belirlenir. Kalan tutar, özkaynak talep hakları bileşeninin değerini gösterir. İşlem maliyetleri de yükümlülük bileşeni ve özkaynak talep hakları bileşeninin tespit edilen değerleri ile orantılı olarak bu iki bileşene dağıtılır. Yapılan dağıtım, daha sonraki dönemlerde düzeltilmez.

24.72 Yükümlülük bileşeni ilk kayda almadan sonra 24.16 paragrafında yer alan şartları sağlaması durumunda itfa edilmiş değeri üzerinden ölçülür. Bu kapsamda yükümlülük bileşeninin ilk kayda alma tarihindeki değeri ile vade tarihinde ödenecek anapara tutarı arasındaki fark etkin faiz yöntemi kullanılmak suretiyle sistematik bir şekilde faiz gideri olarak kayda alınır.

Kuruluşun Kendi Paylarını Geri Satın Alması

24.73 Kuruluşun geri satın alınan kendi payları, kuruluş tarafından ihraç edilen ve daha sonra kuruluş tarafından geri alınan özkaynak araçlarıdır. Kuruluş kendi paylarını geri satın aldığında bu paylara karşılık verdiği bedelin gerçeğe uygun değeri özkaynak talep haklarından düşülür. Kuruluşun kendi paylarının satın alımından, satışından,

ihracından ya da iptalinden dolayı gelir veya gider fazlasına herhangi bir kazanç ya da kayıp yansıtılmaz.

24.74 Konsolide finansal tablo sunan bir kuruluşun bağlı ortaklığının, bu kuruluşun paylarına sahip olması kuruluş açısından kendi paylarının geri satın alınması olarak değerlendirilir. Bu kapsamda bağlı ortaklığın elinde bulundurduğu kuruluşun payları konsolidasyon sırasında -varsa- kontrol gücü olmayan paylara isabet eden tutarlar da dahil olmak üzere tamamıyla elimine edilir ve karşılığında da özkaynak talep hakları tutarı azaltılır. Ayrıca söz konusu payların alışından, satışından, ihracından ya da iptalinden dolayı gelir veya gider fazlasına herhangi bir kazanç veya kayıp yansıtılmaz.

24.75 Bunun yanı sıra kuruluşun özkaynak yöntemi kullanarak muhasebeleştirdiği iştirakinin veya müşterek girişiminin, kuruluşun paylarına sahip olması durumu da kuruluşun kendi paylarını geri satın almasına benzer şekilde değerlendirilir ve iştirakin veya müşterek girişimin elinde bulundurduğu kuruluşun bu payları özkaynak yönteminin uygulanması sırasında elimine edilir. Bu kapsamda iştirak veya müşterek girişimin, kuruluşun payları için finansal tablolarına yansıtmış olduğu tutardan kuruluşun payına düşen kısım elimine edilir ve karşılığında da özkaynak talep hakları tutarı azaltılır. Ayrıca kuruluşun; iştirakin veya müşterek girişimin elde ettiği kârdan, iştirakin veya müşterek girişimin elde tuttuğu kuruluşun payları nedeniyle elde edilen kârı düşmesi ve bulunan bu tutardan kendi payına düşen kısmı gelir olarak kayda alması gerekmektedir.

Özkaynak Talep Hakkı Sahiplerine Yapılan Dağıtımlar

24.76 – Varsa- Özkaynak talep hakkı sahiplerine yapılan dağıtımlar (gelir vergisi tevkifatı yapılmadan önceki tutar), net varlıklar grubunda yer alan özkaynak talep haklarından düşülür. Özkaynak talep hakkı sahiplerine yapılan dağıtımlarda talep hakkı sahipleri adına tevkif edilen gelir vergileri, *"Gelir Üzerinden Alınan Vergiler"* bölümü uyarınca muhasebeleştirilir.

24.77 Özkaynak talep hakkı sahiplerine, yapılan dağıtımların nakit yerine nakit dışı varlıklar olması durumunda muhasebe işlemleri şu şekilde gerçekleştirilir: Bu tür bir dağıtım ilan edildiğinde ve kuruluşun talep hakkı sahiplerine nakit dışı varlıklar dağıtma mükellefiyeti bulunduğunda bir yükümlülük kayda alınır. Bu yükümlülük, dağıtılacak olan varlıkların gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür. Yükümlülüğün defter değeri, her bir raporlama dönemi sonunda ve ödeme gününde, dağıtılacak varlıkların gerçeğe uygun değerlerindeki değişiklikleri yansıtacak şekilde düzeltilir. Gerçeğe uygun

değerde meydana gelen söz konusu değişiklikler, gelir veya gider fazlasına yansıtılmaz, özkaynak talep haklarında dağıtılacak tutarda bir düzeltme şeklinde kayda alınır. Dağıtım yapıldığında ise dağıtılan varlığın defter değeri ile kayda alınan yükümlülüğün defter değeri arasındaki fark gelir veya gider fazlasına yansıtılır.

24.78 Diğer taraftan dağıtılacak olan varlıkların gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülemiyorsa söz konusu yükümlülük varlığın defter değeri üzerinden ölçülür. Dağıtım yapılana kadar varlığın gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülebilir hâle gelirse yükümlülüğün defter değeri ve dağıtılacak tutar tespit edilen gerçeğe uygun değere göre düzeltilir.

Dipnotlar

24.79 Kuruluş aşağıda belirtilen her bir finansal varlık ve finansal yükümlülük kategorisinin, vade yapılarına göre (örneğin vadesi 1 yıla kadar olanlar ve 1 yıldan daha uzun olanlar) ve -varsa- yabancı para cinsine göre ayrıştırılarak dönem başı ve dönem sonu defter değerlerini açıklar:

a) Katkı yoluyla edinilen finansal araçlar,

b) Aracı sıfatıyla elde tutulan finansal araçlar,

c) Borçlanma aracı sınıfında yer alan finansal araçlar,

d) Piyasa değeri üzerinden ölçülen özkaynak araçları,

e) Maliyet bedelinden ölçülen özkaynak araçları,

f) -Varsa- türev araçlar ayrı olmak üzere diğer finansal araçlar.

Yukarıdaki her bir kategoriye ilişkin aşağıdakilerden kaynaklanan hareketler açıklanır:

i. Dönem içinde meydana gelen ilaveler, elden çıkarmalar ve sınıf değişiklikleri,

ii. (a) ve (c) alt bentlerinde sayılan finansal araç kategorileri için dönemde kaydedilen faiz geliri ve gideri, kur farkı kazancı ya da kaybı ve varsa değer düşüklüğü zararı ya da iptali,

iii. (b) alt bendinde sayılan finansal araçların gerçeğe uygun değer farklarından kaynaklanan defter değerindeki artış veya azalışlar,

iv. (e) alt bendinde sayılan finansal varlıklar kategorisi için varsa dönemde kaydedilen değer düşüklüğü zararı ya da iptali,

v. (d) ve (f) alt bentlerindeki finansal varlıklar için döneme ilişkin değer artışları ya da azalışları. Bununla birlikte (f) alt bendinde sayılan finansal varlık ve yükümlülük kategorisi içinde maliyet bedeli üzerinden ölçülen finansal araçların bulunması durumunda bu finansal araçlar için dönemde kaydedilen değer düşüklüğü zararları ya da iptalleri ayrı şekilde gösterilir.

24.80 24.79 paragrafında yer alan her bir kategori için ilgili finansal varlıklardan ya da yükümlülüklerden bazılarının karşı tarafının aynı toplulukta yer alan işletmeler/ kuruluşlar ya da kuruluşun iştirakleri veya müşterek girişimleri olması durumunda bu finansal varlıkların ya da yükümlülüklerin dönem sonundaki defter değerleri ayrı bir şekilde gösterilir. Örneğin kuruluşun borçlanma aracı sınıfındaki finansal varlıkları arasında aynı toplulukta yer alan işletmeler/kuruluşlar, iştirakler ve müşterek girişimler tarafından ihraç edilen borçlanma araçlarının bulunması durumunda aynı toplulukta yer alan işletmeler/kuruluşlar tarafından ihraç edilenlerin, iştirak ve müşterek girişimler tarafından ihraç edilenlerin ve diğer işletmeler/kuruluşlar tarafından ihraç edilenlerin dönem sonundaki defter değerleri ayrı ayrı gösterilir.

24.81 24.79 ve 24.80 paragrafları uyarınca yapılan açıklamalara ek olarak gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen finansal araçlar için aşağıdaki açıklamalar yapılır:

a) Gerçeğe uygun değerin değerleme tekniği uygulanarak tahmin edildiği durumlarda değerleme tekniğinin altında yatan önemli varsayımlar,

b) Türev finansal araçların her bir sınıfının niteliği ve kapsamı,

c) Güvenilir bir şekilde tespit edilemediği için gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülemeyen finansal araçlar için bu durumun gerekçeleri.

24.82 Kuruluş, korunma muhasebesi uyguluyorsa aşağıdakileri açıklar:

a) 24.52 paragrafında açıklanan dört risk türünün her birine ilişkin korunma için aşağıdakiler ayrı ayrı açıklanır:

i. Korunmanın tanımı,

ii. Korunma aracı olarak tanımlanmış finansal araçların tanımı ve bunların raporlama tarihindeki gerçeğe uygun değerleri,

iii. Korunan kalemin tanımını da içerecek şekilde korunulan risklerin niteliği.

b) Kuruluş, elinde bulundurduğu bir emtiaya ilişkin olarak fiyat riskine veya sabit faiz oranı riskine karşı korunma muhasebesi uyguluyorsa aşağıdakileri açıklar:

i. Korunma aracının gerçeğe uygun değerindeki değişikliğin dönem içinde gelir veya gider fazlasına yansıtılan tutarı,

ii. Korunan kalemin gerçeğe uygun değerindeki değişikliğin dönem içinde gelir veya gider fazlasına yansıtılan tutarı.

c) Kesin bir taahhütteki veya gerçekleşme ihtimali yüksek tahminî bir işlemdeki veya yurtdışındaki bir net yatırımdaki değişken faiz oranı riski, döviz riski, emtia fiyatı riskine karşı korunma muhasebesi uyguluyorsa aşağıdakiler açıklanır:

i. Nakit akışlarının gerçekleşmesinin beklendiği dönemler ve bunların gelir veya gider fazlasını ne zaman etkilemesinin beklendiği,

ii. Daha önceden korunma muhasebesi uygulanan fakat artık gerçekleşmesi beklenmeyen tahminî işlemlerin tanımı,

iii. Dönem içinde net varlıklarda muhasebeleştirilen, korunma aracının gerçeğe uygun değerindeki değişiklik tutarı,

iv. Dönem içinde net varlıklardan çıkarılarak gelir veya gider fazlasında yeniden sınıflandırılan tutar,

v. Korunma aracının gerçeğe uygun değerinin beklenen nakit akışlarının gerçeğe uygun değerindeki değişiklik tutarını aşan, gelir veya gider fazlasında muhasebeleştirilmiş tutarı.

BÖLÜM 25
İŞTİRAKLERDEKİ YATIRIMLAR

25.1 Bu bölümde iştiraklerin tanımlanması, iştirak yatırımlarının muhasebeleştirilmesi, sunumu ve açıklanmasına ilişkin ilkeler düzenlenmektedir.

İştirak Tanımı

25.2 İştirak; adi ortaklık gibi tüzel kişiliği olmayan işletmeler de dâhil olmak üzere yatırım yapan kuruluşun üzerinde önemli etkisinin bulunduğu, müşterek girişim veya bağlı ortaklık niteliğinde olmayan işletme veya kuruluştur.

25.3 Önemli etki, yatırım yapılan iştirakin finansal ve faaliyet politikalarına ilişkin karar alma süreçlerine katılma gücü olup bu politikaları tek başına kontrol etme ya da bir başka taraf ile müşterek kontrol etme gücü değildir.

25.4 Bir kuruluşun, yatırım yaptığı iştirakin oy hakkının yüzde 20 ya da daha fazlasını, doğrudan ya da dolaylı olarak (örneğin bağlı ortaklıkları vasıtasıyla) elinde tutması durumunda aksi açıkça ortaya konulamadığı sürece yatırım yapılan iştirak üzerinde önemli etkisinin bulunduğu kabul edilir.

25.5 Kuruluşun doğrudan ya da dolaylı olarak yatırım yapılan iştirakin oy hakkının yüzde 20'sinden daha azını elinde bulundurması durumunda ise böyle bir etkinin bulunduğu açıkça ortaya konulamadığı sürece yatırım yapan kuruluşun önemli etkisinin bulunmadığı kabul edilir.

25.6 Aşağıdaki hususların bir ya da birden fazlasının varlığı kuruluşun yatırım yapılan iştirak üzerinde önemli etkisinin bulunduğuna ilişkin göstergelerdir:

a) Yatırım yapılan iştirakin yönetim kurulu ya da eş değer idari organında temsil edilme,

b) Temettüler ya da diğer dağıtım kararları dâhil olmak üzere iştirakin politika belirleme süreçlerine katılma,

c) Yatırımcı kuruluş ile yatırım yapılan iştirak arasında önemli işlemlerin gerçekleştirilmesi,

d) Kuruluş ve iştirakler arasında yönetici personel değişimi veya

e) İştirak için gerekli teknik bilginin sağlanması.

25.7 Kuruluş, yatırım yapılan iştirakin politika kararlarını aktif olarak etkileyerek fayda sağlıyorsa iştirak üzerinde önemli bir etkiye sahiptir.

Örneğin iştirak ticari bir yatırım olduğunda kuruluşun iştirakin temettü ve yeniden yatırım politikaları üzerinde etkisi bulunabilir, iştirak başka bir kâr amacı gütmeyen kuruluş veya programla ilgili bir yatırım olduğunda, kuruluş, faaliyetlerinin veya hedeflerinin kendi faaliyetlerine veya hedeflerine katkıda bulunmasını sağlamak için iştiraki etkileyebilir.

25.8 Kuruluş, diğer kâr amacı gütmeyen kuruluşlara uzmanlık temin etmek veya söz konusu kuruluşların belirli vasıflara haiz olmasını sağlamak amacıyla bu kuruluşlara bir veya birden fazla yöneticiyi aday gösterebilir veya atayabilir. Aday gösterme veya atama yetkisi, katkıyı alan kuruluşun finansman ve faaliyet politikalarının belirlenmesinde doğrudan katılım yoluyla önemli bir etki oluşturmak için sözlü veya yazılı bir anlaşmayla birlikte kullanılırsa bir iştirak yatırımı söz konusudur. Ancak katkıyı alan kuruluşa yalnızca tavsiye veya uzmanlık sağlamak için kullanılan bir yönetici aday gösterme yetkisi, katkıyı alan kuruluşun kendi politikalarını ve stratejilerini benimsemesine izin verdiğinden bir iştirak yatırımı oluşturmaz.

25.9 Ayrıca önemli etkinin var olup olmadığının değerlendirilmesinde hem kuruluş tarafından hem de üçüncü taraflarca elde bulundurulan ve hâlihazırda kullanılabilir veya dönüştürülebilir nitelikte olan potansiyel oy hakları ve bunların etkileri dikkate alınır. Potansiyel oy hakları, kullanılması veya dönüştürülmesi hâlinde hamiline ilave oy hakkı veren ya da başka bir tarafın oy hakkını azaltan araçlar vasıtasıyla sahip olunan haklardır. Söz konusu araçlara; varantlar, pay alım opsiyonları, paylara dönüştürülebilir borçlanma araçları örnek olarak gösterilebilir.

25.10 Hâlihazırda kullanılabilir veya dönüştürülebilir nitelikte olmayan potansiyel oy hakları (örneğin gelecekteki bir tarihe ya da gelecekte meydana gelebilecek bir olaya kadar kullanılamayan ya da dönüştürülemeyenler) önemli etkinin var olup olmadığının değerlendirilmesinde dikkate alınmaz. Potansiyel oy hakları vasıtasıyla önemli etkinin var olup olmadığı değerlendirilirken yönetimin potansiyel oy haklarını kullanma veya dönüştürme niyeti ve finansal yeterlilik haricinde ilgili araçların kullanılmasına ve dönüştürülmesine ilişkin şartlar başta olmak üzere potansiyel oy haklarını etkileyecek tüm durum ve şartlar dikkate alınır.

25.11 Yatırım yapılan bir iştirake başka bir yatırımcı tarafından önemli ölçüde veya mutlak çoğunlukla sahip olunması, yatırım yapan kuruluşun önemli etkiye sahip olmasına engel teşkil etmez.

İştiraklerin Ölçümü

İlk Kayda Almada Ölçüm

25.12 İştirakler, ilk kayda almada maliyet bedeli üzerinden ölçülür. İlk kayda alma sırasında iştirakin maliyeti belirlenirken "*İş Birleşmeleri"* bölümünde yer alan iş birleşmesinin maliyetinin belirlenmesine ilişkin hükümler kıyasen uygulanır.

25.13 İştirak yatırımı herhangi bir bedel transfer edilmeden edinilmişse söz konusu yatırım iştirakin net varlıklarının edinim tarihindeki gerçeğe uygun değeri üzerinden iştirakteki sahiplik payına göre muhasebeleştirilir ve Gelir ve Gider Tablosu'nda katkı geliri olarak kaydedilir.

25.14 Yatırımcı kuruluşun iştirakin net varlıklarındaki payı, iştirakteki sahiplik payına göre belirlenir.

25.15 İştirak bir kâr amacı gütmeyen kuruluş ise iştirakteki yatırımın veya payın ölçülmesi için bir esas belirlemek amacıyla sözleşmeye başvurulmalıdır. Aksi açıkça ortaya konulamadığı sürece iştirak üzerindeki pay, iştirakin yönetim belgesinde belirtilen ve bu paya bağlı oy haklarının oranı esas alınarak ölçülür.

Finansal Araç Yatırımının İştirak Yatırımı Haline Gelmesi

25.16 Daha önceden "*Finansal Araçlar"* bölümüne göre finansal araç olarak izlenen yatırımların iştirak yatırımı hâline gelmesi durumunda (örneğin yatırımın ilave özkaynak paylarının edinimi sonucunda), güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa kuruluşun daha önceden elde tuttuğu özkaynak paylarının yatırımın iştirak yatırımı hâline geldiği tarihteki gerçeğe uygun değeri tespit edilir. Bu durumda, iştirak yatırımının ilk kayda alma sırasındaki maliyeti daha önceden elde tutulan özkaynak paylarının yatırımın iştirak yatırımı hâline geldiği tarihteki gerçeğe uygun değeri esas alınarak belirlenir. Örneğin finansal araç olarak izlenen bir yatırımın ilave özkaynak paylarının edinimi sonucu iştirak yatırımı hâline gelmesi durumunda daha önceden elde tutulan özkaynak paylarının yatırımın iştirak yatırımı hâline geldiği tarihteki gerçeğe uygun değeri ile ilave özkaynak paylarının ediniminde katlanılan maliyetlerin toplamı iştirakin ilk kayda alma sırasındaki maliyetini oluşturur.

Daha önceden elde tutulan özkaynak paylarının gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunda, söz konusu özkaynak paylarının yatırımın iştirak yatırımı hâline geldiği tarihteki gerçeğe uygun değerleriyle defter değerleri arasındaki fark "Finansal Yatırımlar Değer Artış Kazançları" ya da "Finansal Yatırımlar Değer Azalış Zararları" kaleminde gelir veya gider fazlasına yansıtılır. Söz konusu gerçeğe uygun değerin güvenilir bir şekilde ölçülememesi durumunda ise iştirak yatırımının ilk kayda alma sırasındaki maliyeti, kuruluşun daha önce elde tutuğu özkaynak paylarının yatırımın iştirak yatırımı hâline geldiği tarihteki defter değeri esas alınarak belirlenir.

25.17 Finansal araç yatırımının iştirak yatırımı hâline gelmesi bir bedel karşılığı ilave özkaynak paylarının edinimi sonucu gerçekleşmişse daha önceden elde tutulan özkaynak paylarının yatırımın iştirak yatırımı hâline geldiği tarihteki gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebildiği kabul edilir. Bu durumda daha önceden elde tutulan özkaynak paylarının söz konusu tarihteki gerçeğe uygun değeri, ilave özkaynak payları için birim başına transfer edilen bedel (bakınız: *"İş Birleşmeleri"* bölümü) üzerinden belirlenebilir.

Bağlı Ortaklık Yatırımının İştirak Yatırımı Hâline Gelmesi

25.18 Daha önceden konsolide finansal tablolarda tam konsolidasyon yöntemine göre konsolide edilen bağlı ortaklık yatırımlarının iştirak yatırımı hâline gelmesi durumunda, iştirak yatırımın ilk kayda alma sırasındaki maliyeti *"Konsolide Finansal Tablolar"* bölümünün 28.48 paragrafının (ç)-(d) bentlerine göre belirlenir.

25.19 Daha önceden *"Konsolide Finansal Tablolar"* bölümüne göre maliyet ya da özkaynak yöntemi kullanılarak ölçülen bağlı ortaklık yatırımlarının iştirak yatırımı hâline gelmesi durumunda, iştirak yatırımın ilk kayda alma sırasındaki maliyeti, iştirak ve bağlı ortaklıkların ölçümünde kullanılan yönteme bağlı olarak *"Konsolide Finansal Tablolar"* bölümünün 28.33 ya da 28.34-28.35 paragraflarında yer alan hükümler dikkate alınarak belirlenir. Örneğin bağlı ortaklıkların maliyet yöntemi, iştiraklerin özkaynak yöntemi kullanılarak ölçülmesi durumunda, bir bağlı ortaklık yatırımı iştirak hâline geldiğinde *"Konsolide Finansal Tablolar"* bölümünün 28.34-28.35 paragrafları uyarınca güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa kuruluşta kalan payların yatırımın nitelik değiştirdiği tarihteki gerçeğe uygun değeri tespit edilir. Bu durumda, tespit edilen gerçeğe uygun değer iştirakin ilk kayda alma sırasındaki maliyetini oluşturur.

Müşterek Girişimin İştirak Yatırımı Hâline Gelmesi

25.20 Daha önceden *"Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar"* bölümüne göre müşterek girişim olarak izlenen yatırımların iştirak yatırımı hâline gelmesi durumunda, iştirak yatırımının ilk kayda alma sırasındaki maliyeti, iştirak ve müşterek girişimlerin ölçümünde kullanılan yönteme bağlı olarak *"Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar"* bölümünün 26.17 ya da 26.18-26.19 paragraflarında yer alan hükümler dikkate alınarak belirlenir.

Sonraki Ölçüm

25.21 İştirakler, münferit finansal tablolarda bir muhasebe politikası tercihi olarak maliyet yöntemi ya da özkaynak yöntemi kullanılarak ölçülür. Seçilen yöntem iştiraklerin tamamına uygulanır.

25.22 25.24 ve 25.25 paragraflarında yer alan hükümler saklı kalmak kaydıyla muhasebe politikası değişikliğine gidilerek maliyet yönteminden özkaynak yöntemine ya da tersi yönde bir geçiş, sadece ve sadece *"Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar"* bölümünün 3.8 paragrafında belirlenen kıstasların sağlanması durumunda yapılabilir ve yöntem değişikliği *"Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar"* bölümü uyarınca geriye dönük olarak uygulanır.

25.23 İştiraklerdeki yatırımlar konsolide finansal tablolarda ise özkaynak yöntemi kullanılarak ölçülür.

25.24 Bir bağlı ortaklığındaki kontrolünü kaybetmesi sonucu cari raporlama döneminde konsolide finansal tablolar sunmaya son veren bir kuruluş, cari raporlama dönemine ait münferit finansal tablolarında iştiraklerini maliyet yöntemi kullanarak ölçmeye başlayabilir. Bu kuruluş cari raporlama dönemi başı itibarıyla aşağıdaki işlemleri gerçekleştirerek maliyet yöntemine geçiş yapar:

a) İştirak yatırımı, baştan beri maliyet yöntemi kullanılarak ölçülmüş olsaydı cari raporlama dönemi başı itibarıyla Finansal Durum Tablosu'nda olması gereken defter değerine getirilir.

b) İştirak yatırımına ilişkin olarak daha önceden özkaynaklar içerisinde "İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kazanç ve Kayıplarından Paylar" kaleminde kaydedilen tüm tutarlar finansal tablo dışı bırakılır.

c) (a) ve (b) bendi uyarınca yapılan düzeltmeler arasındaki fark "Geçmiş Yıllar Gelir veya Gider Fazlası" kalemine yansıtılır.

Kuruluş cari raporlama döneminden sonra ise iştirak yatırımlarını, bu bölümün maliyet yöntemine ilişkin 25.26-25.38 paragraflarını uygulayarak ölçer.

25.25 Cari raporlama döneminde konsolide finansal tablolar sunmaya başlayan ve bir önceki raporlama dönemine ait münferit finansal tablolarında iştiraklerini maliyet yöntemi kullanarak ölçen kuruluşlar, özkaynak yöntemine geçiş yaparken *"Geçiş Hükümleri"* bölümünde yer alan hükümleri uygular.

Maliyet Yöntemi

25.26 Maliyet yönteminin tercih edildiği durumlarda iştirakler varsa "*Varlıklarda Değer Düşüklüğü"* bölümüne göre hesaplanan birikmiş değer düşüklüğü zararları indirilerek maliyet bedelleri üzerinden ölçülür.

25.27 Kuruluş, raporlama dönemi sonunda iştirak yatırımının değer düşüklüğüne uğradığına dair tarafsız bir kanıtın bulunup bulunmadığını değerlendirir. Yapılan değerlendirmenin yatırımın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğini gösterdiği durumlarda, "*Varlıklarda Değer Düşüklüğü"* bölümü uyarınca yatırımın defter değeri geri kazanılabilir tutarı ile karşılaştırılarak değer düşüklüğü açısından test edilir ve varsa değer düşüklüğü zararı "Diğer Faaliyetlerden Giderler" altında "Diğer Giderler" kaleminde gösterilir.

25.28 Kuruluş her raporlama dönemi sonunda iştirak yatırımı için önceki raporlama dönemlerinde kaydedilen değer düşüklüğü zararının ortadan kalktığına ya da azaldığına ilişkin bir gösterge bulunup bulunmadığını değerlendirir. Bu tür bir göstergenin bulunması durumunda kuruluş, "*Varlıklarda Değer Düşüklüğü"* bölümü uyarınca iştirak yatırımının geri kazanılabilir tutarını yeniden hesaplayarak daha önce kaydedilen değer düşüklüğü zararının bir kısmının ya da tamamının iptal edilip edilmemesi gerektiğini belirler. Değer düşüklüğü zararının iptalinden sonra iştirakin yeni değeri, iştirakin ilk kayda alma sırasındaki maliyet değerini aşamaz.

25.29 İştiraklerden elde edilen kâr payı veya diğer dağıtımlar, bu dağıtımların iştirakin edinim tarihinden önce veya sonra ortaya çıkan birikmiş kârlarından kaynaklanıp kaynaklanmadığı dikkate alınmaksızın Gelir ve Gider Tablosu'nda "Bağlı Ortaklıklardan, İştiraklerden ve Müşterek Girişimlerden Kâr Payları" kaleminde gösterilir.

25.30 İştiraklerin maliyet yöntemi kullanılarak ölçülmesi durumunda yatırım yapan kuruluş ile iştirak arasında gerçekleşen işlemlerin sonuçları elimine edilmez.

25.31 Kuruluş iştiraki üzerindeki önemli etkisini kaybettiğinde, yatırımın finansal tablolarda iştirak olarak izlenmesine son verilir. Önemli etkinin kaybedilmesi, iştirakteki pay oranının mutlak veya göreceli olarak değişmesi sonucunda olabileceği gibi iştirakteki pay oranında herhangi bir değişiklik gerçekleşmeksizin de meydana gelebilir. Örneğin bir iştirakin devlet, mahkeme, kayyım ya da bir düzenleyici otoritenin kontrolüne geçmesi durumunda önemli etki ortadan kalkabilir.

25.32 Önemli etkinin kaybı, iştirak yatırımının tamamen elden çıkarılmış olması sonucu ya da yatırımın "*Konsolide Finansal Tablolar"* bölümü kapsamındaki bağlı ortaklık, "*Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar"* bölümü kapsamındaki müşterek girişim ya da *"Finansal Araçlar"* bölümü kapsamındaki bir finansal araç niteliği kazanması sonucu gerçekleşmiş olabilir.

25.33 İştirak yatırımının tamamen elden çıkarılmış olması durumunda, alınan ya da alınması beklenen bedelin elden çıkarma tarihindeki gerçeğe uygun değeri ile iştirakin elden çıkarma tarihindeki defter değeri arasındaki fark Diğer Faaliyetlerden Gelirler altında "Diğer Gelirler" kaleminde ya da Diğer Faaliyetlerden Giderler altında "Diğer Giderler" kaleminde gelir veya gider fazlasına yansıtılır.

25.34 Yatırımın *"Finansal Araçlar"* bölümü kapsamındaki bir finansal araç niteliği kazanması durumunda kuruluşta kalan paylar, söz konusu bölümün 24.25-24.26 paragraflarına göre finansal tablolarda "Finansal Yatırımlar" olarak izlenmeye başlanır. İştirakin, önemli etkinin kaybedildiği tarihteki defter değerinden kuruluşta kalan paylara düşen kısım, bu payların finansal yatırım olarak ilk kayda alınması sırasında işlem fiyatı olarak kabul edilir. Eğer varsa elden çıkarılan iştirak payından alınan ya da alınması beklenen bedelin elden çıkarma tarihindeki gerçeğe uygun değeri ile söz konusu iştirak payının elden çıkarma tarihindeki defter değeri arasındaki fark, Diğer Faaliyetlerden Gelirler altında "Diğer Gelirler" kaleminde ya da Diğer Faaliyetlerden Giderler altında "Diğer Giderler" kaleminde gelir veya gider fazlasına yansıtılır.

25.35 Bir iştirak yatırımının, müşterek girişim ya da bağlı ortaklık yatırımı niteliği kazandığı durumlarda maliyet yönteminin uygulanmasına devam edilecekse veya kuruluşun ortaklık payındaki artış ya da azalış sonrasında yatırımın iştirak niteliği taşımaya devam ettiği durumlarda kuruluşun daha önceden elinde tuttuğu payların yeniden ölçümü yapılmaz.

Kuruluşun ortaklık payındaki azalışa neden olan pay satışından alınan ya da alınması beklenen bedelin elden çıkarma tarihindeki gerçeğe uygun değeri ile bu payların elden çıkarma tarihindeki defter değeri arasındaki fark, Diğer Faaliyetlerden Gelirler altında "Diğer Gelirler" kaleminde ya da Diğer Faaliyetlerden Giderler altında "Diğer Giderler" kaleminde gelir veya gider fazlasına yansıtılır.

25.36 Bir iştirak yatırımının, müşterek girişim ya da bağlı ortaklık yatırımı niteliği kazandığı durumlarda özkaynak yöntemine geçiş yapılacaksa, güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa kuruluşun daha önceden elinde tuttuğu payların yatırımın nitelik değiştirdiği tarihteki gerçeğe uygun değeri tespit edilir. Bu durumda, müşterek girişim ya da bağlı ortaklık yatırımının ilk kayda alma sırasındaki maliyet bedeli, söz konusu gerçeğe uygun değer esas alınarak belirlenir. Daha önceden elde tutulan payların gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunda, bu payların yatırımın nitelik değiştirdiği tarihteki gerçeğe uygun değerleriyle defter değerleri arasındaki fark Diğer Faaliyetlerden Gelirler altında "Diğer Gelirler" kaleminde ya da Diğer Faaliyetlerden Giderler altında "Diğer Giderler" kaleminde gelir veya gider fazlasına yansıtılır.

25.37 25.36 paragrafının uygulandığı durumlarda, iştirak yatırımının müşterek girişim ya da bağlı ortaklık yatırımı niteliği kazanması bir bedel karşılığı ilave özkaynak paylarının edinimi sonucu gerçekleşmişse daha önceden elde tutulan özkaynak paylarının yatırımın nitelik değiştirdiği tarihteki gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebildiği kabul edilir. Bu durumda, daha önceden elde tutulan özkaynak paylarının söz konusu tarihteki gerçeğe uygun değeri, ilave özkaynak payları için birim başına transfer edilen bedel (bakınız: *"İş Birleşmeleri"* bölümü) üzerinden belirlenebilir.

25.38 Bir iştirak yatırımının bağlı ortaklık yatırımı niteliği kazanması sonucu bir kuruluşun konsolide finansal tablolar sunmaya başlaması durumunda, aşamalı bir iş birleşmesi gerçekleşmiş olur ve söz konusu iş birleşmesine ilişkin muhasebe işlemleri *"İş Birleşmeleri"* bölümü hükümleri uygulanarak yapılır.

Özkaynak Yöntemi

25.39 Özkaynak yönteminin kullanıldığı durumlarda iştirak yatırımının defter değeri, iştirakin;

a) İşletme olması durumunda,

   i. Dönem net kârından (zararından),
   ii. Cari raporlama döneminde özkaynaklarında (örneğin "Yeniden Değerleme Yedeği", "Yabancı Para Çevrim Farkları" ve "Korunma Yedeği" kalemlerinde) kaydettiği kazanç ve kayıplarından

b) Kuruluş olması durumunda,

   i. Dönem gelir veya gider fazlasından,
   ii. Cari raporlama döneminde özkaynaklarında (örneğin "Yeniden Değerleme Yedeği", "Yabancı Para Çevrim Farkları" ve "Korunma Yedeği" kalemlerinde) kaydettiği kazanç ve kayıplarından

kuruluşa düşen pay kadar artırılır veya azaltılır.

25.40 Buna göre kuruluşun iştirakin dönem net kârındaki (zararındaki)/gelir veya gider fazlasındaki payı; Münferit Gelir ve Gider Tablosu'nda "Bağlı Ortaklıkların, İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kârlarından (Zararlarından) Paylar" kaleminde, Konsolide Gelir ve Gider Tablosu'nda ise "İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kârlarından (Zararlarından) Paylar" kaleminde gösterilir. Kuruluşun iştirakin cari raporlama döneminde özkaynaklarda kaydettiği kazanç veya kayıplarındaki payı ise Münferit Finansal Durum Tablosu'nda "Bağlı Ortaklıkların, İktisadi İşletmelerin, İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kazanç ve Kayıplarından Paylar" kaleminde, Konsolide Finansal Durum Tablosu'nda ise "İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kazanç ve Kayıplarından Paylar" kaleminde gösterilir. Ayrıca iştirakin defter değeri, yapılan dağıtım tutarı kadar azaltılır.

25.41 Özkaynak yönteminin uygulanmasında öngörülen işlemlerin çoğu "*Konsolide Finansal Tablolar"* bölümünde tanımlanan tam konsolidasyon işlemleri ile benzerlik taşır. Bağlı ortaklık edinimlerinin kayda alınmasında kullanılan işlemlere ilişkin esaslar, iştiraklerin ediniminin kayda alınmasında da benimsenir. Özkaynak yöntemi uygulanırken aşağıdaki hususlar dikkate alınarak işlemler gerçekleştirilir:

a) *İştirakteki payın hesaplanması:* Kuruluşun bir iştirakteki payı, kendi payları ile doğrudan ya da dolaylı olarak sahip olduğu bağlı ortaklıklarının söz konusu iştirakteki paylarının toplamıdır. Ancak kuruluşun iştirakteki payının hesaplanmasında, kuruluşun kendi iştirak ve müşterek girişimleri ile bağlı ortaklıklarının iştirak veya müşterek girişimlerinin söz konusu iştirakteki payı dikkate alınmaz.

b) *Potansiyel oy hakları:* İştirakin dönem net kârından (zararından) ve cari raporlama döneminde özkaynaklarında kaydettiği kazanç ve kayıplarından kuruluşa düşen pay, potansiyel oy haklarının (mevcut payların sağladığı getirilere hâlihazırda ulaşma imkânı verenler hariç) kullanılması veya dönüştürülmesi durumu dikkate alınmadan sahip olunan mevcut paylar üzerinden hesaplanır. Kuruluşa düşen payların hesaplanmasında dikkate alınmayan potansiyel oy haklarını sağlayan araçlar *"Finansal Araçlar"* bölümü uyarınca kaydedilir ve ölçülür.

c) *İştirakin bağlı ortaklıklarının, iştiraklerinin ve müşterek girişimlerinin bulunması:* Özkaynak yöntemiyle kayda alınan bir iştirakin kendisinin de bağlı ortaklıklarının, iştiraklerinin ve müşterek girişimlerinin bulunması durumunda; özkaynak yönteminin uygulanmasında dikkate alınan kâr veya zarar/gelir veya gider fazlası tutarı, cari raporlama döneminde özkaynaklarda kaydedilen kazanç veya kayıp tutarı ve net varlık tutarı, iştirakin bağlı ortaklıklarını tam konsolidasyon yöntemine göre iştirak ve müşterek girişimlerini ise özkaynak yöntemine göre konsolide etmesi sonucu bulunan tutardır.

ç) *Şerefiye veya negatif şerefiye (pazarlıklı satın alım kazancı):* Edinim tarihi itibarıyla iştirakin finansal tablolarındaki varlık ve yükümlülüklerinin edinim tarihindeki gerçeğe uygun değerinin belirlenmesine gerek yoktur. Bu muafiyetten faydalanıldığında iştirakin edinim tarihi itibarıyla bu Standart'a uygun olarak hazırlanmış finansal tablolarındaki varlık ve yükümlülüklerinin defter değerleri dikkate alınır. Buna göre,

i. İştirakin ilk kayda almada belirlenen maliyet bedelinin, iştirakin varlık ve yükümlülüklerinin edinim tarihi itibarıyla kendi finansal tablolarında yer alan değerlerine göre hesaplanan net defter değerindeki (ya da (ç) bendinde belirtilen muafiyetten faydalanılmayarak iştirakin finansal tablolarında yer alan varlık ve yükümlülüklerinin edinim tarihindeki gerçeğe uygun değerlerine göre hesaplanan net defter değerindeki) kuruluşun payından yüksek olması durumunda ortaya çıkan fark şerefiye olarak dikkate alınır. Ancak şerefiye tutarı ayrı olarak kayda alınmaz, iştirak yatırımcısının finansal tablolarında iştirakin defter değerinin içerisinde gösterilir. Ayrıca ortaya çıkan şerefiye için itfa payı ayrılmaz ve şerefiye ayrı olarak değer düşüklüğü testine tâbi tutulmaz.

ii. İştirakin ilk kayda almada belirlenen maliyet bedelinin, iştirakin varlık ve yükümlülüklerinin edinim tarihi itibarıyla kendi finansal tablolarında yer alan değerlerine göre hesaplanan net defter değerindeki (ya da (ç) bendinde belirtilen muafiyetten faydalanılmayarak iştirakin finansal tablolarında yer alan varlık ve yükümlülüklerinin edinim tarihindeki gerçeğe uygun değerlerine göre hesaplanan net defter değerindeki) kuruluşun payından düşük olması durumunda ortaya çıkan fark ise negatif şerefiye olarak dikkate alınır. Negatif şerefiye, yatırımın edinildiği dönemde iştirakin dönem net kârından (zararından)/gelir veya gider fazlasından kuruluşa düşen pay belirlenirken konsolide finansal tablolarda "İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kârlarından Paylar", münferit finansal tablolarda "Bağlı Ortaklıkların, İktisadi İşletmelerin, İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kazanç ve Kayıplarından Paylar" kaleminde gelirlere dâhil edilir.

d) *Gerçeğe uygun değer düzeltmeleri:* (ç) bendinde belirtilen muafiyetten faydalanılmayarak iştirakin kendi finansal tablolarında yer alan varlık ve yükümlülüklerinin edinim tarihindeki gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi durumunda, kuruluş iştirakin dönem net kârındaki (veya zararındaki)/ gelir veya gider fazlasındaki ve raporlama dönemlerinde özkaynaklarda kaydettiği kazanç veya kayıplarındaki payını hesaplarken bu varlık ve yükümlülüklere ilişkin gelir ve giderleri bunların edinim tarihindeki gerçeğe uygun değerlerini esas alarak belirler. Bu çerçevede örneğin amortismana tabi varlıklara ilişkin döneme ait amortisman giderleri edinim tarihindeki gerçeğe uygun değeri üzerinden hesaplanarak kuruluşun iştirakinin kâr veya zararındaki/gelir veya gider fazlasındaki ya da raporlama dönemlerinde özkaynaklarda kaydettiği kazanç veya kayıplarındaki payında uygun düzeltmeler yapılır.

e) *Değer düşüklüğü:* Kuruluş, raporlama dönemi sonunda iştirak yatırımının değer düşüklüğüne uğradığına dair tarafsız bir kanıtın bulunup bulunmadığını değerlendirir. Yapılan değerlendirmenin yatırımın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğini gösterdiği durumlarda, "*Varlıklarda Değer Düşüklüğü"* bölümü uyarınca yatırımın tüm defter değeri geri kazanılabilir tutarı ile karşılaştırılarak tek bir varlık olarak değer düşüklüğü açısından test edilir.

Varsa değer düşüklüğü zararı Diğer Faaliyetlerden Giderler altında "Diğer Giderler" kaleminde gösterilir. Değer düşüklüğü zararı şerefiye dâhil iştiraki oluşturan varlık ve yükümlülükler arasında dağıtılmaz.

f) *Değer düşüklüğü zararının iptali*: Kuruluş her raporlama dönemi sonunda, iştirak yatırımı için önceki raporlama dönemlerinde kaydedilen değer düşüklüğü zararının ortadan kalktığına ya da azaldığına ilişkin bir gösterge bulunup bulunmadığını değerlendirir. Bu tür bir göstergenin bulunması durumunda, *"Varlıklarda Değer Düşüklüğü"* bölümü uyarınca iştirak yatırımının geri kazanılabilir tutarını yeniden hesaplayarak daha önce kaydedilen değer düşüklüğü zararının bir kısmının ya da tamamının iptal edilip edilmemesi gerektiğini belirler.

g) *Kuruluş ile iştirakler arasında gerçekleşen işlemler:* İştiraklerin özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilmesi durumunda yukarı yönlü (iştirakin yatırımcıya varlık satması gibi) veya aşağı yönlü (yatırımcının iştirake varlık satması gibi) işlemlerden kaynaklanan gerçekleşmemiş gelir veya gider fazlası, yatırımcının iştirakteki payı ölçüsünde elimine edilir. Aşağı yönlü gerçekleştirilen işlemlerin, iştirake satılacak veya verilecek varlıkların değer düşüklüğüne uğradığına dair bir kanıt oluşturması durumunda, değer düşüklüğü zararlarının tamamı yatırımcı tarafından kayda alınır. Yukarı yönlü gerçekleştirilen işlemlerin satın alınan varlıkların değer düşüklüğüne uğradığına dair bir kanıt oluşturması durumunda, yatırımcı sadece söz konusu zararlardaki kendi payını kayda alır.

ğ) *İştirakin finansal tablolarının tarihi:* Özkaynak yöntemi uygulanırken yatırımcı, kendi finansal tablolarıyla aynı tarihli olan iştirak finansal tablolarını kullanır. Bu amaçla iştirakin raporlama dönemi sonunun kuruluşunkinden farklı olması durumunda iştirak, kuruluşun kullanımı amacıyla finansal tablolarını kuruluşun raporlama dönemi sonu itibarıyla hazırlar. Ancak iştirak tarafından aynı tarihli finansal tabloların hazırlanması mümkün değilse yatırımcı, iştirakin elde edilebilen en güncel finansal tablolarını kullanır ve iki raporlama dönemi sonu arasında gerçekleşen önemli işlemler ve olayların etkileri için düzeltmeler yapar. Her halükarda kuruluşun ve iştirakinin raporlama dönemi sonu arasındaki fark üç aydan fazla olamaz.

h) *İştirakin muhasebe politikaları:* İştirak, yatırımcının uyguladığı muhasebe politikalarından farklı politikalar uyguluyorsa uygulamada mümkün olduğu sürece yatırımcı, özkaynak yönteminin kullanılması amacıyla iştirakin finansal tablolarını kendi muhasebe politikalarına göre düzeltir.

ı) *Yatırım tutarını aşan zararlar:* Yatırımcının iştirakin zararlarındaki payı iştirakteki yatırımın defter değerine eşitse veya defter değerini aşıyorsa yatırımcı, kendi payına düşen ek zararları iştirakin zararından kuruluşa düşen pay olarak muhasebeleştirmez. Yatırımcının payı sıfıra düştükten sonra yatırımcı, ek zararları, sadece üstlendiği hukuki veya zımni kabulden doğan yükümlülükler ya da iştirak adına yaptığı ödemeler ölçüsünde bir karşılık ayırmak suretiyle muhasebeleştirir (bakınız: "*Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar"* bölümü). İştirakin daha sonra kâr/ gelir fazlası elde etmesi söz konusu olursa yatırımcı, kârdaki/gelir fazlasındaki payını, yalnızca, kârdaki/ gelir fazlasındaki payı muhasebeleştirilmemiş zarardaki/ gider fazlasındaki payına eşit olduktan sonra muhasebeleştirmeye devam eder.

i) *Önemli etkinin kaybı:* Kuruluş iştiraki üzerindeki önemli etkisini kaybettiğinde yatırımın finansal tablolarda iştirak olarak izlenmesine son verilir. Önemli etkinin kaybına neden olabilecek durumlar 25.31 ve 25.32 paragraflarında ifade edilmektedir. Önemli etkinin kaybı durumunda gerçekleştirilecek işlemler aşağıdaki gibidir:

   i. İştirak yatırımının tamamen elden çıkarılmış olması durumunda, alınan ya da alınması beklenen bedelin elden çıkarma tarihindeki gerçeğe uygun değeri ile iştirakin elden çıkarma tarihindeki defter değeri arasındaki fark Diğer Faaliyetlerden Gelirler altında "Diğer Gelirler" kaleminde ya da Diğer Faaliyetlerden Giderler altında "Diğer Giderler" kaleminde gelir veya gider fazlasına yansıtılır.

   ii. İştirak yatırımının, bağlı ortaklık yatırımı niteliği kazandığı ve bağlı ortaklık yatırımının *"Konsolide Finansal Tablolar"* bölümü uyarınca tam konsolidasyon yöntemine göre konsolide edilecek olması durumunda, aşamalı bir iş birleşmesi gerçekleşmiş olur ve söz konusu iş birleşmesine ilişkin muhasebe işlemleri *"İş Birleşmeleri"* bölümü hükümleri uygulanarak yapılır.

iii. Bir iştirak yatırımının, müşterek girişim ya da bağlı ortaklık yatırımı niteliği kazandığı durumlarda maliyet yöntemine geçiş yapılacaksa, güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa kuruluşun daha önceden elinde tuttuğu payların yatırımın nitelik değiştirdiği tarihteki gerçeğe uygun değeri tespit edilir. Bu durumda, müşterek girişim ya da bağlı ortaklık yatırımının ilk kayda alma sırasındaki maliyet bedeli, söz konusu gerçeğe uygun değer esas alınarak belirlenir. Daha önceden elde tutulan özkaynak paylarının gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunda, bu payların yatırımın nitelik değiştirdiği tarihteki gerçeğe uygun değerleriyle defter değerleri arasındaki fark Diğer Faaliyetlerden Gelirler altında "Diğer Gelirler" kaleminde ya da Diğer Faaliyetlerden Giderler altında "Diğer Giderler" kaleminde gelir veya gider fazlasına yansıtılır.

iv. (iii) bendinin uygulandığı durumlarda, iştirak yatırımının müşterek girişim ya da bağlı ortaklık yatırımı niteliği kazanması bir bedel karşılığı ilave özkaynak paylarının edinimi sonucu gerçekleşmişse daha önceden elde tutulan özkaynak paylarının yatırımın nitelik değiştirdiği tarihteki gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebildiği kabul edilir. Bu durumda, daha önceden elde tutulan özkaynak paylarının söz konusu tarihteki gerçeğe uygun değeri, ilave özkaynak payları için birim başına transfer edilen bedel (bakınız: *"İş Birleşmeleri"* bölümü) üzerinden belirlenebilir.

v. Yatırımın *"Finansal Araçlar"* bölümü kapsamına giren bir finansal araç niteliği kazanması durumunda kuruluşta kalan paylar, söz konusu bölümün 24.25-24.26 paragraflarına göre finansal tablolarda "Finansal Yatırımlar" olarak izlenmeye başlanır. Kalan payların önemli etkinin kaybedildiği tarihteki gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa bu değer; güvenilir bir şekilde ölçülemiyorsa iştirakin özkaynak yöntemine son verildiği tarihteki defter değerinden bu paylara düşen kısım, bu payların finansal yatırım olarak ilk kayda alınması sırasında işlem fiyatı olarak kabul edilir.

Kalan payların ilk kayda almada işlem fiyatı olarak kabul edilen değeri ile eğer varsa elden çıkarılan iştirak payından alınan ya da alınması beklenen bedelin özkaynak yöntemine son verildiği tarihteki gerçeğe uygun değerinin toplamından, yatırımın bu tarihteki defter değeri çıkarılarak bulunan fark Diğer Faaliyetlerden Gelirler altında "Diğer Gelirler" kaleminde ya da Diğer Faaliyetlerden Giderler altında "Diğer Giderler" kaleminde gelir veya gider fazlasına yansıtılır.

vi. (v) bendinin uygulandığı durumlarda, iştirak yatırımının finansal araç yatırımı niteliği kazanması bir bedel karşılığı bazı özkaynak paylarının elden çıkarılması sonucu gerçekleşmişse kalan payların önemli etkinin kaybedildiği tarihteki gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebildiği kabul edilir. Bu durumda, kalan payların söz konusu tarihteki gerçeğe uygun değeri, elden çıkarılan özkaynak payları için birim başına alınan ya da alınması beklenen bedel üzerinden belirlenebilir.

vii. (i), (ii), (iii) ve (v) bentlerine göre özkaynak yönteminin kullanılmasına son verildiğinde iştirak yatırımına ilişkin olarak daha önceden özkaynaklar içerisinde Münferit Finansal Durum Tablosu'nda "Bağlı Ortaklıkların, İktisadi İşletmelerin, İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kazanç ve Kayıplarından Paylar" kaleminde ya da Konsolide Finansal Durum Tablosunda "İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kazanç ve Kayıplarından Paylar" kaleminde kaydedilen tüm tutarlar "Geçmiş Yıllar Gelir veya Gider Fazlası" kalemine ya da gelir veya gider fazlasına aktarılır. Buna göre, iştirakin *"Finansal Araçlar"* bölümünün 24.58 paragrafının (a), (b) ve (c) bentleri uyarınca özkaynaklarında kaydettiği kazanç ve kayıplardan kuruluşa düşen birikimli tutarlar gelir veya gider fazlasına aktarılırken diğer tüm tutarlar "Geçmiş Yıllar Gelir veya Gider Fazlası" kalemine aktarılır.

viii. Bir iştirak yatırımının, müşterek girişim ya da bağlı ortaklık yatırımı niteliği kazandığı durumlarda, özkaynak yönteminin uygulanmasına devam edilecekse kuruluşun daha önceden elinde tuttuğu payların yeniden ölçümü yapılmaz.

j) *Ortaklık payındaki değişimler:* Kuruluşun ortaklık payında bir azalma olduğu ancak yatırım üzerindeki önemli etkinin kaybedilmediği durumlarda, kuruluşta kalan payların yeniden ölçümü yapılmaz. Bu durumda, kuruluşun ortaklık

payındaki azalışa neden olan pay satışından alınan ya da alınması beklenen bedelin elden çıkarma tarihindeki gerçeğe uygun değeri ile bu payların elden çıkarma tarihindeki defter değeri arasındaki fark, Diğer Faaliyetlerden Gelirler altında "Diğer Gelirler" kaleminde ya da Diğer Faaliyetlerden Giderler altında "Diğer Giderler" kaleminde gelir veya gider fazlasına yansıtılır. Ayrıca yatırıma ilişkin olarak daha önceden özkaynaklar içerisinde Münferit Finansal Durum Tablosunda "Bağlı Ortaklıkların, İktisadi İşletmelerin, İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kazanç ve Kayıplarından Paylar" kaleminde veya Konsolide Finansal Durum Tablosu'nda "İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kazanç ve Kayıplarından Paylar" kaleminde kaydedilen tutarlardan bu ortaklık payındaki azalışa isabet eden kısım (i) bendinin (vii) alt bendinde belirtilen esaslar çerçevesinde "Geçmiş Yıllar Gelir veya Gider Fazlası" kalemine ya da gelir veya gider fazlasına aktarılır. Benzer şekilde kuruluşun ortaklık payında bir artış olduğu ve artış sonrasında da yatırımın iştirak niteliği taşımaya devam ettiği durumlarda kuruluşun elinde tuttuğu payların yeniden ölçümü yapılmaz. Kuruluşun ortaklık payında bir artış olduğunda, (ç) bendinde yer alan hükümler uygulanarak ilave payların edinim tarihi itibarıyla bu paylara ilişkin şerefiye ya da negatif şerefiye tutarı hesaplanır ve finansal tablolara yansıtılır.

Dipnotlar

25.42 Kuruluş iştirak yatırımlarına ilişkin olarak aşağıdakileri açıklar:

a) İştiraklerinin adı, merkezi ve bu yatırımlarda sahip olunan pay oranı,
b) İştiraklerdeki yatırımları için kullanılan muhasebe politikası,
c) İştiraklerdeki yatırımlarının defter değeri,
d) Maliyet yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen iştirakler için temettü tutarı ve gelir olarak raporlanan diğer dağıtımlar,
e) Özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen iştiraklerin kâr veya zarar/ gelir veya gider fazlasındaki pay.

25.43 Ayrıca konsolide finansal tablo sunmayan kuruluşlar bu açıklama içerisinde söz konusu yatırımlarının sermaye ve yedeklerinin tutarı ile dönem net kâr veya zararı/ gelir veya gider fazlası tutarına yer verir. Ancak bu kuruluşların finansal tablolarını kamuya açıklamayan iştiraklerinin sermaye ve yedeklerinin tutarını ve dönem net kâr veya zararı/gelir veya gider fazlası tutarını açıklaması gerekmez.

BÖLÜM 26
MÜŞTEREK GİRİŞİMLERDEKİ YATIRIMLAR

26.1 Bu bölümde müşterek girişimlerdeki yatırımlara ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir.

Müşterek Girişim Tanımı

26.2 Müşterek girişim, iki veya daha fazla tarafın, müşterek kontrole tabi bir ekonomik faaliyeti gerçekleştirmesini sağlayan sözleşmeye bağlı düzenlemedir.

26.3 Müşterek kontrol; bir ekonomik faaliyet üzerindeki kontrolün sözleşmeye dayalı olarak paylaşılmasıdır. Bu kontrolün sadece stratejik faaliyetlerle ilgili kararların kontrolü paylaşan tarafların (müşterek girişimcilerin) oy birliğiyle mutabakatını gerektirdiği durumlarda var olduğu kabul edilir.

Müşterek Girişimin Türleri

26.4 Bu bölümde müşterek girişimler oluşum biçimlerine göre;

a) Müştereken kontrol edilen faaliyetler,

b) Müştereken kontrol edilen varlıklar veya

c) Müştereken kontrol edilen işletmeler/ kuruluşlar

olmak üzere üç farklı türde sınıflandırılmış olup her birine ilişkin muhasebe ilkeleri belirlenmiştir.

Müştereken Kontrol Edilen Faaliyetler

26.5 Bu tür müşterek girişimlerde girişimin faaliyetleri; bir kuruluş, şirket, ortaklık, başka bir tür işletme ya da ayrı bir finansal yapı oluşturmaksızın girişimcilerin varlıklarının ve diğer kaynaklarının kullanımı yoluyla gerçekleştirilir. Müştereken kontrol edilen faaliyetlerde her bir müşterek girişimci kendi maddi duran varlıklarını ve kendi stoklarını kullanır. Ayrıca faaliyetin gerçekleştirilmesine ilişkin giderler ve yükümlülükler yine her bir müşterek girişimci tarafından kendi adına karşılanır. Müşterek girişimciler, faaliyete ilişkin olarak kendi adlarına katlandıkları yükümlülüklere ilişkin bağımsız olarak finansman sağlarlar. Müşterek girişimin faaliyetleri, girişimcinin çalışanları tarafından girişimcinin benzeri faaliyetleri yanında yürütülebilir. Faaliyetlerden elde edilen gelirler ile yapılan giderler müşterek girişim sözleşmesinde kararlaştırıldığı şekilde girişimciler arasında paylaştırılır.

26.6 Müşterek girişimci, müştereken kontrol edilen faaliyetlerdeki katılım payları ile ilişkili olarak aşağıdakileri finansal tablolarına yansıtır:

a) Kontrol ettiği varlıklar ile üstlendiği yükümlülükleri,

b) Katlandığı giderler ile müşterek girişimin mal ve hizmet satışından kazandığı gelirlerindeki payını veya müşterek girişimin katkı gelirlerindeki payını.

26.7 Müşterek girişimci, müştereken kontrol edilen faaliyetlerdeki katılım payıyla ilgili varlıkları, yükümlülükleri, gelirleri ve giderleri bunlara uygulanan bölümler çerçevesinde kayda alır ve ölçer.

26.8 Bir kuruluş müşterek girişimcisi olduğu müştereken kontrol edilen bir faaliyetle varlıkların satışı, varlıkların verilmesi veya hibe verilmesi gibi bir işlem yaptığında bu işlemi müştereken kontrol edilen faaliyetin diğer tarafları ile gerçekleştirmiş olur. Buna bağlı olarak bu tür işlemlerden doğan kazanç ve kayıpları yalnızca diğer tarafların müştereken kontrol edilen faaliyetteki payları ölçüsünde kayda alır. Bu tür işlemlerin müştereken kontrol edilen faaliyete satılan veya verilen varlıklarda değer düşüklüğüne ilişkin bir kanıt sağlaması durumunda değer düşüklüğü zararlarının tamamı müşterek girişimci tarafından kayda alınır.

26.9 Bir kuruluş müşterek girişimcisi olduğu müştereken kontrol edilen bir faaliyetten varlık satın aldığında, bu varlıkları üçüncü bir tarafa satıncaya veya hibe verinceye kadar kazanç ve kayıplara ilişkin payını kayda almaz. Bu tür işlemlerin satın alınan varlıklarda değer düşüklüğüne ilişkin bir kanıt sağlaması durumunda, müşterek girişimci söz konusu zararlara ilişkin payını kayda alır.

Müştereken Kontrol Edilen Varlıklar

26.10 Bu tür müşterek girişimlerde girişimciler, müşterek girişime verilmiş veya müşterek girişimin amaçları için edinilmiş ve tahsis edilmiş olan varlık ya da varlıkların, müşterek kontrolüne sahiptir. Böyle bir durumda müşterek girişimciler söz konusu varlıkların çoğunlukla ortak mülkiyetine de sahiptir. Bu tür müşterek girişimlerde de müştereken kontrol edilen faaliyetlerde olduğu gibi bir kuruluş, şirket, ortaklık, başka bir tür işletme ya da ayrı bir finansal yapı kurulmamaktadır. Her bir müşterek girişimci, yapılan anlaşma çerçevesinde varlıklardan elde edilen hasılat veya katkı geliri üzerindeki paylarını alır ve yapılan giderlerden paylarına düşen kısma katlanır.

26.11 Müşterek girişimci, müştereken kontrol edilen varlıktaki katılım payıyla ilişkili olarak aşağıdakileri finansal tablolarına yansıtır:

a) Müştereken kontrol edilen varlıklardaki payı (varlık sınıfları itibarıyla),

b) Üstlendiği yükümlülükleri,

c) Müşterek girişime ilişkin olarak diğer girişimcilerle birlikte üstlendiği yükümlülüklerdeki payı,

ç) Müşterek girişimin ürettiği çıktıdaki payının kullanımından veya satışından elde edilen gelirler ile birlikte müşterek girişim tarafından katlanılan giderlerdeki payı,

d) Müşterek girişimdeki payı ile ilişkili olarak katlandığı giderleri.

26.12 Müşterek girişimci, müştereken kontrol edilen varlıklardaki katılım payıyla ilgili varlıkları, yükümlülükleri, gelirleri ve giderleri bunlara uygulanan bölümler çerçevesinde kayda alır ve ölçer.

26.13 Kuruluş müşterek girişimcisi olduğu müştereken kontrol edilen bir varlık ile varlıkların satışı veya varlıkların verilmesi ya da müştereken kontrol edilen varlıktan varlık satın alınması şeklinde gerçekleşen işlemlerin etkisini 26.8 ve 26.9 paragrafları uyarınca elimine eder.

Müştereken Kontrol Edilen İşletmeler/Kuruluşlar

26.14 Müştereken kontrol edilen işletme/kuruluş, her bir müşterek girişimcinin pay sahibi olduğu bir işletmenin/kuruluşun kurulmasını gerektiren bir müşterek girişimdir. Söz konusu işletme/kuruluş, müşterek girişimciler arasındaki sözleşmeye dayalı düzenlemenin işletmenin/kuruluşun ekonomik faaliyeti üzerinde müşterek kontrol oluşturması dışında, diğer işletmelerle/kuruluşlarla aynı şekilde faaliyet gösterir.

Müştereken Kontrol Edilen İşletmelerin Ölçümü

26.15 Müştereken kontrol edilen işletme/kuruluş, iştiraklerdeki yatırımlarla aynı şekilde ölçülür. Bu çerçevede müştereken kontrol edilen işletmelerin/kuruluşların ölçümünde "*İştiraklerdeki* Y*atırımlar"* bölümünün 25.12-25.41 paragraflarında yer alan ilgili hükümler kıyasen uygulanır. Söz konusu paragrafların uygulanmasında "iştirak" ifadesi "müştereken kontrol edilen işletme/kuruluş" olarak, "önemli etki" ifadesi de "müşterek kontrol" olarak dikkate alınır.

Bununla birlikte iştirak yatırımlarının müştereken kontrol edilen işletme/kuruluş hâline gelmesi durumunda ilk kayda alma sırasında esas alınacak ölçüm hükümleri 26.16 paragrafında, müştereken kontrol edilen işletmelerin/kuruluşların iştirak yatırımı hâline gelmesi durumunda esas alınacak sonraki ölçüm hükümleri ise 26.17-26.19 paragraflarında özel olarak belirtilmiştir.

İştirak Yatırımının Müştereken Kontrol Edilen İşletme/Kuruluş Hâline Gelmesi

26.16 Daha önceden *"İştiraklerdeki Yatırımlar"* bölümüne göre iştirak olarak izlenen yatırımların müştereken kontrol edilen işletme/kuruluş hâline gelmesi durumunda, müştereken kontrol edilen işletmenin/kuruluşun ilk kayda alma sırasındaki maliyeti, iştirak yatırımlarının ve müştereken kontrol edilen işletmelerin/kuruluşların ölçümünde kullanılan yönteme bağlı olarak *"İştiraklerdeki Yatırımlar"* bölümünün, 25.35, 25.36, 25.37, 25.41 (i), (iii) ve (iv) ya da 25.41 (i) ve (viii) paragraflarında yer alan hükümler dikkate alınarak belirlenir. Örneğin iştirak yatırımlarının maliyet yöntemi, müştereken kontrol edilen işletmelerin/kuruluşların özkaynak yöntemi kullanılarak ölçülmesi durumunda bir iştirak yatırımı müştereken kontrol edilen işletme/kuruluş hâline geldiğinde *"İştiraklerdeki Yatırımlar"* bölümünün 25.36 ve 25.37 paragrafları uyarınca güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa kuruluşun daha önceden elinde tuttuğu iştirak paylarının yatırımın nitelik değiştirdiği tarihteki gerçeğe uygun değeri tespit edilir. Bu durumda, tespit edilen gerçeğe uygun değer ile ilave özkaynak payları edinilmişse bu payların ediniminde katlanılan maliyetlerin toplamı müştereken kontrol edilen işletmenin/kuruluşun ilk kayda alma sırasındaki maliyetini oluşturur.

Müştereken Kontrol Edilen İşletmenin/Kuruluşun İştirak Yatırımı Hâline Gelmesi

26.17 İştirak yatırımlarının ve müştereken kontrol edilen işletmelerin/kuruluşların aynı yöntem kullanılarak ölçüldüğü durumlarda, müştereken kontrol edilen bir işletme/kuruluş sonradan iştirak yatırımı niteliği kazandığında kuruluşta kalan payların yeniden ölçümü yapılmaz. Nitelik değişimi sırasında bazı özkaynak payları elden çıkarılmışsa bu paylardan alınan ya da alınması beklenen bedelin yatırımın nitelik değiştirdiği tarihteki gerçeğe uygun değeri ile bu payların defter değeri arasındaki fark, Diğer Faaliyetlerden Gelirler altında "Diğer Gelirler" kaleminde ya da Diğer Faaliyetlerden Giderler altında "Diğer Giderler" kaleminde gelir veya gider fazlasına yansıtılır.

Her iki yatırım türünün de özkaynak yöntemi kullanılarak ölçülmesi durumunda ayrıca yatırıma ilişkin olarak daha önceden özkaynaklar içerisinde Münferit Finansal Durum Tablosu'nda "Bağlı Ortaklıkların, İktisadi İşletmelerin, İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kazanç ve Kayıplarından Paylar" kaleminde veya Konsolide Finansal Durum Tablosu'nda "İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kazanç ve Kayıplarından Paylar" kaleminde kaydedilen tutarlardan elden çıkarılan özkaynak paylarına isabet eden kısım *"İştiraklerdeki Yatırımlar"* bölümünün 25.41 (i) ve (vii) paragrafında belirtilen esaslar çerçevesinde "Geçmiş Yıllar Gelir veya Gider Fazlası" kalemine ya da gelir veya gider fazlasına aktarılır.

26.18 İştirak yatırımlarının ve müştereken kontrol edilen işletmelerin/kuruluşların farklı yöntemler kullanılarak ölçüldüğü durumlarda, müştereken kontrol edilen bir işletme/kuruluş sonradan iştirak yatırımı niteliği kazandığında, güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa kuruluşta kalan payların yatırımın nitelik değiştirdiği tarihteki gerçeğe uygun değeri tespit edilir. Bu durumda, kuruluşta kalan paylar ile bazı özkaynak payları elden çıkarılmışsa bu paylardan alınan ya da alınması beklenen bedelin yatırımın nitelik değiştirdiği tarihteki gerçeğe uygun değerlerinin toplamından, yatırımın bu tarihteki defter değeri çıkarılarak bulunan fark Diğer Faaliyetlerden Gelirler altında "Diğer Gelirler" kaleminde ya da Diğer Faaliyetlerden Giderler altında "Diğer Giderler" kaleminde gelir veya gider fazlasına yansıtılır. Müştereken kontrol edilen işletmelerin/kuruluşların özkaynak yöntemi kullanılarak ölçülmesi durumunda ayrıca bu yatırıma ilişkin olarak daha önceden özkaynaklar içerisinde Münferit Finansal Durum Tablosu'nda "Bağlı Ortaklıkların, İktisadi İşletmelerin, İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kazanç ve Kayıplarından Paylar" kaleminde ya da Konsolide Finansal Durum Tablosu'nda "İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kazanç ve Kayıplarından Paylar" kaleminde kaydedilen tüm tutarlar "Geçmiş Yıllar Gelir veya Gider Fazlası" kalemine ya da gelir veya gider fazlasına aktarılır. Buna göre müştereken kontrol edilen işletmenin/kuruluşun *"Finansal Araçlar"* bölümünün 24.58 paragrafının (a), (b) ve (c) bentleri uyarınca özkaynaklarında kaydettiği kazanç ve kayıplardan işletmeye düşen birikimli tutarlar gelir veya gider fazlasına aktarılırken diğer tüm tutarlar "Geçmiş Yıllar Gelir veya Gider Fazlası" kalemine aktarılır.

26.19 26.18 paragrafının uygulandığı durumlarda, müştereken kontrol edilen işletmenin/kuruluşun iştirak yatırımı niteliği kazanması bir bedel karşılığı bazı özkaynak paylarının elden çıkarılması sonucu gerçekleşmişse kalan payların yatırımın nitelik değiştirdiği tarihteki gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebildiği kabul edilir. Bu durumda, kalan payların söz konusu tarihteki gerçeğe uygun değeri, elden çıkarılan özkaynak payları için birim başına alınan ya da alınması beklenen bedel üzerinden belirlenebilir.

Dipnotlar

26.20 Kuruluş müşterek girişimlerine ilişkin olarak aşağıdakileri açıklar:

a) Müşterek girişimin adı, türü, merkezi ve bu yatırımlarda sahip olunan pay oranı,
b) Müşterek girişimler için kullanılan muhasebe politikası,
c) Müşterek girişimlerdeki yatırımlarının defter değeri,
d) Maliyet yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen müşterek girişimler için temettü tutarı ve gelir olarak raporlanan diğer dağıtımlar,
e) Özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen müşterek girişimlerin kâr veya zarar/gelir veya gider fazlasındaki pay.

26.21 Ayrıca konsolide finansal tablo sunmayan kuruluşlar bu açıklama içerisinde söz konusu yatırımlarının sermaye ve yedeklerinin tutarı ile dönem net kâr veya zararı/ gelir veya gider fazlası tutarına yer verir. Ancak bu kuruluşların finansal tablolarını kamuya açıklamayan müşterek girişimlerinin sermaye ve yedeklerinin tutarını ve dönem net kâr veya zararı/gelir veya gider fazlası tutarını açıklaması gerekmez.

BÖLÜM 27
İŞ BİRLEŞMELERİ

27.1 Bu bölümde, iş birleşmesinde edinilen varlıkların, üstlenilen yükümlülüklerin ve kontrol gücü olmayan payların ölçümüne ve kayda alınmasına ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir. Bu bölümde ayrıca şerefiyenin iş birleşmesi sırasındaki ve sonraki ölçümü düzenlenmektedir.

Kapsam

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

27.3 İş birleşmesi, çeşitli şekillerde gerçekleşebilir. Örneğin bir iş birleşmesi, edinen kuruluşun iş tanımını karşılayan net varlıklar satın alması veya başka bir işletmenin özkaynak paylarını edinmesi, iki ayrı kuruluşun yeni kurulan bir kuruluş çatısı altında birleşmesi ya da edinilen tarafın tasfiye edilerek edinen kuruluş tarafından devralınması şeklinde gerçekleşebilir.

27.4 İş birleşmesi; nakit ve nakit benzerleri veya diğer varlıkların transfer edilmesi, borçların üstenilmesi suretiyle ya da bunların bir bileşimiyle ya da edinilen işletmenin/kuruluşun yönetim kurulunda çoğunluğu atama gücü elde edilmesiyle gerçekleşebilir.

27.5 Bu bölüm aşağıdaki durumlarda uygulanmaz:

a) Müşterek girişimin kendi finansal tablolarında müşterek girişim oluşumunun muhasebeleştirilmesi,

b) İş tanımına uymayan bir varlığın veya varlık grubunun satın alınması. Bu tür durumlarda edinen kuruluş, edindiği varlıkları ve üstlendiği borçları ayrı ayrı tanımlar ve muhasebeleştirir. Bu tür bir işlem ya da olay, şerefiyeye yol açmaz,

c) Konsolide finansal tablo sunmayan kuruluşların bağlı ortaklık edinimleri. Bu kuruluşlar bağlı ortaklıklarını, *"Konsolide Finansal Tablolar*" bölümüne göre maliyet yöntemi veya özkaynak yöntemi kullanarak muhasebeleştirir. Bu durumda bağlı ortaklıkların varlık ve yükümlülükleri ile varsa kontrol gücü olmayan paylar finansal tablolara yansıtılmaz ve bu edinim sonucunda şerefiye ortaya çıkmaz. Ancak bu kuruluşlar, edinen kuruluş oldukları ve ana ortaklık bağlı ortaklık ilişkisinin oluşmadığı iş birleşmelerine bu bölüm hükümlerini uygular.

İş Birleşmelerinin Tanımlanması

27.6 Bir işlem veya olayın iş birleşmesi olarak nitelendirilebilmesi için edinilen varlıkların ve üstlenilen yükümlülüklerin bir işi oluşturması gerekir. İş; sahiplerine, üyelerine veya katılımcılarına, faydalanıcılarına kâr payları, düşük maliyetler veya diğer ekonomik faydalar şeklinde doğrudan bir getiri sağlamak amacıyla yönetilen faaliyetler ve varlıklar bütünüdür.

27.7 Bir iş girdilerden, bu girdilere uygulandığında çıktı yaratma kabiliyetine sahip süreçlerden ve ekonomik fayda oluşturan veya oluşturacak olan çıktılardan oluşur. İşler genellikle çıktılara sahip olmasına rağmen faaliyetler ve varlıklar bütününün iş olarak tanımlanabilmesi için çıktıların bulunması şart değildir.

27.8 Edinilen varlıkların veya varlık grubunun iş tanımını karşılamaması durumunda edinen kuruluş söz konusu işlemi varlık edinimi olarak kayda alır. Bu çerçevede, edinim maliyeti, tanımlanabilir varlık ve yükümlülüklerin edinim tarihindeki gerçeğe uygun değeri nispetinde dağıtılır.

İş Birleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi

27.9 Ortak kontrole tabi olanlar hariç iş birleşmeleri, satın alma yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilir. Satın alma yöntemi uygulanırken aşağıdaki adımlar izlenir:

a) Edinen kuruluşun belirlenmesi,

b) Birleşme tarihinin belirlenmesi,

c) İş birleşmesinin maliyetinin belirlenmesi,

ç) Edinilen varlıkların, üstlenilen yükümlülüklerin ve kontrol gücü olmayan payların ölçümü ve kayda alınması,

d) Şerefiye veya negatif şerefiyenin ölçülmesi ve kayda alınması.

Edinen Kuruluşun Belirlenmesi

27.10 Tüm iş birleşmelerinde birleşme işleminin taraflarından birisi edinen kuruluş olarak belirlenir. Edinen kuruluş, birleşme işlemi sonucu birleşmeye taraf olan diğer işletme/kuruluş üzerinde kontrolü elde eden taraftır. Kontrol kavramına ilişkin hükümlere *"Konsolide Finansal Tablolar"* bölümünde yer verilmiş olup edinen kuruluşun belirlenmesinde söz konusu bölümdeki hükümler uygulanır.

"Konsolide Finansal Tablolar" bölümünde yer alan hükümler uygulanarak iş birleşmesinin taraflarından hangisinin edinen kuruluş olduğunun açıkça belirlenememesi durumunda ilgili diğer faktörler (örneğin hangi kuruluşun değerinin büyük olduğu, nakit veya diğer varlıkların hangi kuruluş tarafından transfer edildiği, hangi kuruluşun borçları üstlendiği, hangi kuruluşun birleşme sonrası oluşan kuruluşun yönetimini belirlediği veya çoğunluğunu oluşturduğu) göz önünde bulundurularak belirleme yapılır.

Birleşme Tarihinin Belirlenmesi

27.11 Birleşme tarihi, edinen kuruluşun edinilen taraf üzerinde kontrolü elde ettiği tarihtir. Kontrolün elde edildiği tarih genellikle edinen kuruluş tarafından edinme bedelinin transfer edildiği, edinilen tarafın varlıklarının edinildiği ve yükümlülüklerinin üstlenildiği tarihtir. Bununla birlikte kontrol, bu tarihten önce veya sonra elde edilmiş olabilir. Bu kapsamda edinen kuruluş, birleşme tarihini belirlerken kontrolün elde edildiğini gösteren tüm faktörleri göz önünde bulundurur.

İş Birleşmesinin Maliyetinin Belirlenmesi

27.12 İş birleşmesinin maliyeti, transfer edilen bedel ile iş birleşmesiyle doğrudan bağlantılı olarak katlanılan maliyetlerin (aracılık ücretleri, danışmanlık ücretleri, muhasebe ve değerlemeye ilişkin ücretler gibi) toplamı olarak ölçülür.

27.13 İş birleşmesinde transfer edilen bedel, birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür. Söz konusu gerçeğe uygun değer; edinen kuruluş tarafından transfer edilen varlıkların, üstlenilen yükümlülüklerin ve -varsa- ihraç edilen özkaynak paylarının birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değerlerinin toplamı olarak hesaplanır. Söz konusu unsurların gerçeğe uygun değerinin belirlenmesinde *"Finansal Araçlar"* bölümünde yer alan gerçeğe uygun değerin ölçümüne ilişkin hükümler uygulanır.

27.14 Aşamalı olarak gerçekleşen iş birleşmelerinde birleşmenin maliyeti hesaplanırken edinen kuruluşun daha önceden elde tuttuğu edinilen tarafın özkaynak payları, güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değerleri üzerinden dikkate alınır. Söz konusu payların birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değerleriyle defter değerleri arasındaki fark gelir veya gider fazlasına yansıtılır.

27.15 Aşamalı olarak gerçekleşen iş birleşmeleri bir bedel karşılığı ilave özkaynak paylarının edinimi sonucu gerçekleşmişse edinilen işletmenin/kuruluşun daha önceden elde tutulan özkaynak paylarının birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebildiği kabul edilir. Bu durumda, edinilen işletmenin/kuruluşun daha önceden elde tutulan özkaynak paylarının birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değeri, ilave özkaynak payları için birim başına transfer edilen bedel üzerinden belirlenebilir.

27.16 Bir bağlı ortaklığın ilave özkaynak paylarının elde edilmesi durumunda, bağlı ortaklık üzerinde hâlihazırda kontrole sahip olunduğundan aşamalı olarak gerçekleşen bir iş birleşmesi söz konusu değildir.

27.17 Transfer edilen bedel; nakit, nakit dışı varlıklar, edinen kuruluşun bir işletmesi/kuruluşu veya işi, şarta bağlı bedel olabilir.

27.18 Transfer edilen bedel, şarta bağlı bedel anlaşmalarından kaynaklanan varlık ve yükümlülükleri de içerebilir. Şarta bağlı bedel genellikle iş birleşmesine ilişkin sözleşme gereğince gelecekte belirli olayların meydana gelmesi veya koşulların oluşması şartıyla (örneğin birleşmeyle edinilen tarafın varlık getiri oranının belirli bir oranın üzerinde olması şartıyla) edinen kuruluşun edinilen tarafın önceki sahiplerine ilave varlık transfer etmesini öngören yükümlülükler şeklinde ortaya çıkar. Ancak şarta bağlı bedel anlaşmasına göre edinen kuruluş, gelecekte belirli olayların meydana gelmesi veya şartların oluşması durumunda önceden transfer ettiği bedeli geri almasını sağlayan bir hakkı da ortaya çıkabilir.

27.19 Şarta bağlı bedelin oluşmasına neden olan şart veya olayların gerçekleşmesinin muhtemel olduğu ve şarta bağlı bedel tutarının güvenilir bir şekilde ölçülebildiği durumlarda edinen kuruluş şarta bağlı bedelin birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değerini iş birleşmesinin maliyetine dâhil eder. Bu durumda edinen kuruluşun şarta bağlı bedel anlaşmasına göre gelecekte varlık transfer etmesi gerekiyorsa gelecekte yapacağı transferleri yükümlülük olarak kayda alır. Bunun yanı sıra edinen kuruluşun şarta bağlı bedel anlaşmasına göre önceden transfer ettiği bedelin geri alınmasına ilişkin bir hakkı oluşuyorsa bu hakkını varlık olarak sınıflandırır.

27.20 Gelecekteki şart veya olayların gerçekleşmesinin muhtemel olmaması veya gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülememesi nedeniyle birleşme tarihinde kayda alınmayan şarta bağlı bedel, birleşme tarihinden sonra (ölçüm dönemi içerisinde veya sonrasında) bu şartların sağlanması durumunda, birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değeri üzerinden iş birleşmesinin maliyetine dâhil edilir ve şerefiye tutarında düzeltme yapılır.

Şarta bağlı bedelin oluşmasına neden olan olay ve şartların gerçekleşmemesi ya da gerçekleşmesinin artık muhtemel olmaması durumunda ise birleşme tarihinde iş birleşmesine dâhil edilen şarta bağlı bedel iş birleşmesi maliyetinden çıkarılır ve şerefiye tutarında düzeltme yapılır.

Edinilen Varlıkların, Üstlenilen Yükümlülüklerin ve Kontrol Gücü Olmayan Payların Ölçümü ve Kayda Alınması

27.21 Edinen kuruluş birleşme tarihinde, şerefiyeden ayrı olarak bu tarih itibarıyla edinilen tarafın finansal tablolarında yer alan varlık ve yükümlülüklerini kayda alır. Edinen kuruluş, birleşme tarihi itibarıyla edinilen tarafın finansal tablolarında yer alan varlık ve yükümlülükleri, güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçer. Ancak edinen kuruluş, gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülemeyen varlık ve yükümlülükleri, edinilen tarafın birleşme tarihi itibarıyla finansal tablolarında yer alan defter değerleri üzerinden kayda alır.

27.22 Edinen kuruluş, edinilen tarafın birleşme tarihi itibarıyla finansal tablolarında yer almayan varlık ve yükümlülüklerini kayda almaz.

27.23 Edinen kuruluş, kontrol gücü olmayan payların birleşme tarihindeki değerini, kontrol gücü olmayan tarafların, edinilen tarafın 27.21 paragrafına göre ölçülen ve kayda alınan net varlıkları üzerindeki payı nispetinde ölçer.

27.24 Birleşme tarihinde kayda alınan varlık ve yükümlülükler, birleşme tarihinden sonra kapsamı dâhilinde oldukları bölüm hükümlerine göre ölçülür. Ayrıca birleşme tarihinden sonraki raporlama dönemlerinde bu varlık ve yükümlülüklere ilişkin gelir ve giderler bunların bu bölüm uyarınca belirlenen birleşme tarihindeki değerleri esas alınarak belirlenir.

Şerefiye ve Negatif Şerefiyenin Ölçülmesi ve Kayda Alınması

27.25 Edinen kuruluş birleşme tarihinde iş birleşmesinde ortaya çıkan şerefiyeyi varlık olarak kayda alır. Şerefiye tutarı; birleşme tarihinde, iş birleşmesinin maliyetinin, edinilen tarafın bu bölüme göre kayda alınan ve ölçülen net varlıklarındaki edinen kuruluşun payını aşan kısmıdır.

27.26 Şerefiye sonraki dönemlerde, ilk kayda alındığı tutardan birikmiş itfa payları düşülerek ölçülür. Şerefiyeye ilişkin itfa payının hesaplanmasında *"Maddi Olmayan Duran Varlıklar"* bölümünün "İtfa" başlıklı kısmında yer alan hükümler uygulanır.

Şerefiyenin faydalı ömrünün güvenilir bir şekilde tahmin edilemediği durumlarda şerefiye 10 yılda itfa edilir. Şerefiye değer düşüklüğü testine tabi tutulmaz.

27.27 Bu bölüme göre ölçülen ve kayda alınan edinilen tarafın net varlıklarındaki edinen kuruluşun payının, iş birleşmesinin maliyetinden yüksek olması durumunda ortaya çıkan fark negatif şerefiye olarak adlandırılır ve birleşme tarihinde bu kazanç gelir ve gider fazlasına yansıtılır. Ancak negatif şerefiye olarak ortaya çıkan kazanç finansal tablolara yansıtılmadan önce edinilen varlıkların, üstlenilen yükümlülüklerin, iş birleşmesinin maliyetinin, birleşme aşamalı bir birleşmeyse daha önceden elde tutulan edinilen taraftaki özkaynak paylarının doğru bir şekilde ölçülüp ölçülmediği yeniden gözden geçirilir.

Ölçüm Dönemi

27.28 Edinen kuruluş, iş birleşmesine ilişkin muhasebe işlemlerini birleşme tarihinden itibaren gecikmeksizin tamamlar.

27.29 Bütün çabalara rağmen iş birleşmesine ilişkin muhasebe işlemlerinin birleşmenin gerçekleştiği raporlama dönemi sonuna kadar tamamlanamaması durumunda edinen kuruluş, muhasebe işlemlerini tamamlayamadığı kalemlere ilişkin olarak finansal tablolarına geçici tutarlar yansıtır. Edinen kuruluş geçici tutarları kaydettikten sonra birleşme tarihindeki durum ve şartlarla ilgili olan ve birleşme tarihinde elde edilmiş olsaydı bu tarih itibarıyla yapılacak ölçümleri etkileyecek yeni bilgiler elde edebilir.

27.30 Birleşme tarihinden itibaren on iki ay içerisinde elde edilmiş olması şartıyla edinen kuruluş bu bilgiler çerçevesinde birleşme tarihinde kayda alınan varlık ve yükümlülüklere ilişkin geçici tutarları geriye dönük olarak düzeltir ve karşılığında şerefiye tutarı artırılır ya da azaltılır. Ayrıca bu bilgiler çerçevesinde karşılaştırmalı olarak sunulan bir önceki raporlama dönemine ait bilgilerde düzeltmeler yapılması gerekiyorsa (örneğin bir varlığın geçici olarak kaydedilen değerinin yeni bilgiler çerçevesinde değişmesi durumunda geçici tutara göre bir önceki raporlama dönemi için hesaplanan amortisman giderinde düzeltme yapılması gibi) bu düzeltmeler de gerçekleştirilir.

27.31 Birleşme tarihinden itibaren on iki ay geçtikten sonra elde edilen bilgiler çerçevesinde ise *"Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar*" bölümüne göre bir hata düzeltmesi söz konusu olmadıkça iş birleşmesine ilişkin tutarlarda herhangi bir düzeltme yapılmaz.

27.32 Edinen kuruluş, birleşme tarihinden sonra elde edilen bilgilerin, kaydettiği geçici tutarlarda bir değişiklik mi gerektirdiğini yoksa bu bilgilerin birleşme tarihinden sonra gerçekleşen olaylardan mı kaynaklandığını belirlerken ilgili tüm etkenleri göz önünde bulundurur.

İki Taraftan Birinin Diğerinin Kontrolünü Ele Geçirmediği, Kâr Amacı Gütmeyen Kuruluşlar Birleşmesi

27.33 Yasal mevzuatın izin vermesi hâlinde iki kuruluş risk ve faydaların ortak paylaşımı amacıyla bir tarafın diğerinin kontrolünü ele geçirmediği iş birleşmeleri gerçekleştirebilir. Kuruluşların 27.34'te yer alan istisnadan faydalanabilmesi için birleşmenin aşağıdaki kıstasların tamamının karşılaması gerekmektedir:

a) Kuruluşların amaçları ve kuruluş hizmetlerinin faydalanıcıları büyük ölçüde aynı olmalıdır. Birleşme sonrasında oluşan yeni kuruluşun amaçları birleşen tarafların amaçlarını içermelidir. Amaçta ve faydalanıcılarda önemli bir değişiklik birleşmede bir tarafın kontrolü ele geçirdiğinin göstergesidir.

b) Yeni kuruluşun yönetim yapısı ve yöneticilerin belirlenmesi birleşen kuruluşların görüş birliği ile olmalıdır.

c) Taraflardan biri, herhangi bir birleşme dokümanında veya birleşmeye yönelik birleşen kuruluşların yönetim kararlarında edinen, edinilen olarak gösterilmemelidir.

27.34 Kontrolün ele geçirilmediği ve 27.33'teki koşulları karşılayan bir iş birleşmesinde varlıklar, yükümlülükler ve net varlıklar bir araya getirilerek sunulur. Birleşmede, daha öncesinde taraflar aynı raporlayan kuruluşun bir parçasıymış gibi hareket edilir. Birleşme dönem başından birleşme tarihine kadar gerçekleşmiş faaliyet sonuçlarını yansıtan hesaplar üzerinden gerçekleştirilir. Karşılaştırmalı bilgiler aynı esasa göre sunulur ve "Birleştirilmiş Bilgiler" olduğu belirtilir. Bu tür bir birleşmede varlık ve yükümlülüklerin defter değerleri gerçeğe uygun değerlerine göre düzeltilmez. Sadece muhasebe politikasında birliği sağlamak amacıyla gerekli düzeltmeler yapılır. Birleşme ile ilgili tüm giderler yeni kuruluşun gelir veya gider fazlasına yansıtılır.

Ortak Kontrole Tabi İş Birleşmeleri

27.35 Ortak kontrole tabi işletmeleri/kuruluşları içeren bir iş birleşmesi, birleşen tüm tarafların birleşmenin öncesinde ve sonrasında aynı kişi veya kişiler tarafından kontrol edildiği ve bu kontrolün geçici olmadığı bir iş birleşmesidir.

27.36 Kuruluşların ortak kontrole tabi iş birleşmesinin tarafı olması genellikle beklenmez. Bununla birlikte kuruluşun ortak kontrole tabi iş birleşmesinin tarafı olması durumunda söz konusu birleşme hakların birleştirilmesi yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilir.

27.37 Hakların birleştirilmesi yönteminin uygulanmasında BOBİ FRS Bölüm 21 İş Birleşmeleri hükümleri kıyasen uygulanır.

Açıklamalar

27.38 Kuruluş cari dönemde gerçekleşen her bir iş birleşmesi için aşağıdaki bilgileri açıklar:

a) Edinilen tarafın unvanı ve işletme/kuruluş hakkında genel bilgi,

b) Birleşme tarihi,

c) Edinilen oy haklarının oranı,

d) Birleşmenin maliyeti ve maliyetin unsurları,

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

f) Şerefiyenin veya negatif şerefiyenin hesaplanış biçimi ve tutarı.

BÖLÜM 28
KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLAR

Genel İlkeler

28.1 Bu bölümde, kuruluşların konsolide finansal tablo hazırlama yükümlülüğüne ilişkin rehberlik sağlanmakla birlikte konsolide finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin esaslar düzenlenmektedir.

28.2 Kâr amacı gütmeyen kuruluşlar genellikle şube, temsilcilik, iktisadi işletme, bağlı ortaklık, iştirak ve iş ortaklığı gibi tüzel kişiliği bulunan veya bulunmayan topluluk birimleri oluşturarak veya kâr amaçlı olan veya olmayan diğer yapılarla ortak amaç doğrultusunda iş birliğine girerek birliktelik oluşturur ve faaliyet gösterir.

28.3 Uygulanacak muhasebeleştirme esasları ilgili anlaşma ve düzenlemenin özüne, kontrolün niteliği ve düzeyine, kontrolün uygulanıp uygulanmadığına göre değişir.

28.4 Kuruluşlar; katkı elde etme, bölgesel temsil, hizmetleri hızlı ve etkin sunma vb. amaçlarla şube ve temsilcilik açabilir. Bu birimler, kuruluşun iç düzenlemelerine uygun olarak oluşturulur ve kuruluşun idari organizasyonun bir parçasıdır.

28.5 Bununla birlikte şube ve temsilcilik olarak oluşturulmasa bile benzer nitelik ve yapıda veya aynı işleyiş biçimine tabi -iktisadi işletme, bağlı ortaklık, iştirak ve iş ortaklığı olmayan- farklı isimlerle ifade edilen birimler veya organizasyonlar kuruluşlar tarafından oluşturulmuş olabilir. Söz konusu oluşumlar bu Standart'ın uygulanması açısından şube ve temsilcilik olarak kabul edilir. Kuruluşun ayrı bir hukuki yapıda olmayan alt bir amacına özgülenmiş fon, sandık veya lokaller bu duruma örnek gösterilebilir.

28.6 Ayrı tüzel kişiliklere sahip olmakla birlikte aynı ismi kullanan ancak birbirinden bağımsız olan kuruluşlar isim ve fonksiyon benzerliğinden dolayı şube olarak nitelendirilmez. Ayrıca kuruluşa veya kuruluşlara bağış, yardım toplamak amacıyla üyelerce oluşturulmuş gönüllü toplulukları da şube olarak nitelendirilmez.

28.7 Şube ve temsilcilik yoluyla gerçekleştirilen tüm işlemler brüt olarak ilgili kuruluşun finansal tablolarına alınır. Kuruluşun finansal tabloları şube ve temsilciliğe ait tüm varlık ve yükümlülükler ile şube ve temsilciliklerce gerçekleştirilen katkı gelirleri, giderleri ve diğer finansal işlemleri içerir. Bununla birlikte bu Standart tarafından zorunlu tutulmamakla birlikte kuruluşun tabi olduğu mevzuat veya iç düzenlemeleri gereği ya da diğer sebeplerle şubeye özgü finansal tablolar oluşturulabilir.

28.8 Ortak bir amaca veya yönetime sahip olmaları dolayısıyla kanunen birbirleriyle ilişkilendirilmiş farklı tüzel kişiliklere sahip kuruluşlar bulunabilir. Bu durum merkez ve şube ilişkisine benzer bir ilişki niteliği ortaya çıkarabilir. Mevzuatın izin vermesi hâlinde merkez niteliğindeki kuruluşun finansal tabloları şube niteliğindeki kuruluşun varlıklarını, yükümlülüklerini ve tüm işlemlerini içerir.

28.9 Kuruluşlarca oluşturulan tüzel kişiliği bulunan federasyon ve konfederasyonlar ana ortaklık olarak nitelendirilmez. Üyeler ile üst birlik arasında kontrol edilen ve kontrol eden ilişkisi olmadığı varsayılır.

28.10 Kuruluşların kendi aralarında ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere girişim, hareket ve benzeri adlarla oluşturdukları tüzel kişiliği bulunmayan geçici nitelikteki birliktelikler ana ortaklık olarak nitelendirilmez. Üyeler ile bu tür platformlar arasında kontrol edilen ve kontrol eden ilişkisi olmadığı varsayılır.

28.11 Kuruluşların ortak yönetime sahip olmaları aralarında kontrol edilen ve kontrol eden ilişkisi olduğunu tek başına göstermez. Bununla birlikte kuruluşun bir başka kuruluşun ana katkı sağlayıcısı olması da tek başına kontrol edilen ve kontrol eden ilişkisinin varlığına yeterli olmayabilir.

28.12 Ana ortaklık statüsündeki kuruluş;

a) Aşağıdakilerden en az birine haiz olan,

   i. Mevzuatın izin vermesi hâlinde kendisine bağlı en az bir kâr amacı gütmeyen kuruluşu bulunan ve/veya

   ii. En az bir kâr etmek amacıyla faaliyet gösteren işletmeye veya iktisadi işletmeye sahip olan ve

b) Bu bölümde konsolide finansal tabloları hazırlamakla yükümlü kılınan kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için belirlenen eşik değerleri karşılayan veya tabi olduğu düzenleme gereğince konsolide finansal tablo hazırlaması istenen

kuruluştur.

28.13 Aşağıdaki iki ölçütten en az birinin eşik değerlerini, iktisadi işletmeleri, bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle (iştirak yatırımındaki payı oranında) birlikte art arda iki raporlama döneminde aşan kuruluşlar müteakip raporlama döneminde mevzuat aksini belirtmedikçe konsolide finansal tablolarını hazırlamakla yükümlüdür:

a) Aktif toplamı …….. milyon ve üstü Türk Lirası,

b) Yıllık gelir toplamı ……milyon ve üstü Türk Lirası

Bu eşik değerleri karşılayan bir kuruluş, yukarıdaki iki ölçütten en az birinin eşik değerinin art arda iki raporlama döneminde altında kalması durumunda müteakip hesap döneminden itibaren mevzuat aksini belirtmedikçe konsolide finansal tablo sunmakla yükümlü değildir.

28.14 Ana ortaklık statüsündeki kuruluş aşağıdaki koşulların varlığı hâlinde konsolide finansal tablo düzenlemek zorunda değildir:

a) Kontrol eden kuruluşun kontrol edilen bir kuruluş olması,

b) En üst ana ortaklık veya ara kademe üst ana ortaklık statüsündeki kuruluşun konsolide finansal tablolar hazırlıyor olması.

Bu durum finansal tablo dipnotlarında açıklanır.

28.15 Bir bağlı ortaklığının faaliyetlerinin ana ortaklık statüsündeki kuruluşun faaliyetlerinden farklı olması konsolidasyon dışında tutulmasının gerekçesini oluşturmaz. Bununla birlikte konsolide finansal tablolarda, kontrol edilen bağlı ortaklığın farklı nitelikteki faaliyetlerine ilişkin ilave bilgi vermek gerekebilir.

28.16 Bazı durumlarda bağlı ortaklıklar nakit ve varlık transferine kısıtlamalar getiren ülkelerde faaliyet gösteriyor olabilir. Bu durum konsolidasyon dışında tutulmasının gerekçesini oluşturmaz.

28.17 Konsolide finansal tabloların hazırlanması münferit finansal tabloların hazırlanmasına engel değildir.

28.18 Bazı durumlarda bağlı ortaklığın diğer ortakları, kontrol eden kuruluş lehine ortaklıktan doğan haklarından vazgeçmiş olabilir. Bu ve benzeri tüm iktisadi faydanın kontrol eden kuruluşça elde edildiği durumlarda özün önceliği ilkesi doğrultusunda kontrol eden kuruluş bağlı ortaklığın tamamına sahipmiş gibi hareket eder, azınlık payı muhasebeleştirmez.

28.19 Bazı durumlarda kuruluşlar, kâr etmek amacıyla faaliyet gösteren işletmeler tarafından kontrol edildiğinde bu ticari işletmelerin bağlı ortaklığı niteliğinde olabilir. Buna kuruluşun yönetimin tamamının ilgili işletmece belirlendiği durumlar örnek verilebilir. Kuruluşların, bağlı ortaklık niteliğinde olduğu durumlarda ana ortaklığa ilişkin bilgiler dipnotlarda açıklanır.

Bağlı Ortaklık Tanımı

28.20 Bağlı ortaklık, bir kuruluş (bir ana ortaklık) tarafından kontrol edilen başka bir kuruluş, iktisadi işletme ile adi ortaklık gibi tüzel kişiliği bulunmayan işletmeler de dâhil olmak üzere diğer işletmedir. Dolayısıyla bir veya daha fazla bağlı ortaklığı bulunan bir kuruluş da ana ortaklık olarak nitelendirilir. Ana ortaklık ile onun tüm bağlı ortaklıklarından oluşan grup ise topluluk olarak adlandırılır.

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

28.22 Kuruluşun, bir işletmedeki/kuruluştaki oy haklarının yarısından fazlasına sahip olması durumunda aksi açıkça ortaya konulamadığı sürece bu işletme/kuruluş üzerinde kontrolünün bulunduğu kabul edilir. Ayrıca yatırımcı kuruluşun, yatırım yapılan işletmenin/kuruluşun oy haklarının yarısına veya daha azına sahip olsa bile aşağıdaki durumların varlığı hâlinde bu işletme/kuruluş üzerinde kontrolünün bulunduğu varsayılır:

a) Kuruluşun diğer pay sahipleriyle yapılan bir anlaşma çerçevesinde oy haklarının yarısından fazlasını kontrol etmesi,

b) Kuruluşun bir düzenleme veya sözleşme ya da yatırım yapılan işletmenin/kuruluşun ana sözleşmesi uyarınca bu işletmenin/kuruluşun finansal ve faaliyet politikalarını yönetme gücünün bulunması,

c) Kuruluşun, yatırım yapılan işletmenin/kuruluşun kontrolünü sağlayan yönetim kurulu veya benzer bir yürütme organı üyelerinin çoğunluğunu atama veya görevden alma gücüne sahip olması,

ç) Cari ve önceki raporlama dönemi boyunca ve konsolide finansal tabloların düzenlendiği tarihe kadar görevde bulunmuş olan ve yatırım yapılan işletmenin/kuruluşun kontrolünü sağlayan yönetim kurulu veya benzer yürütme organı üyelerinin çoğunluğunun, kuruluşun oy haklarının kullanımı sonucunda atanmış olması. Ancak bu durumda üçüncü bir tarafın işletmedeki/kuruluştaki oy haklarının yarıdan fazlasına veya (a), (b) ve (c) bentlerinde belirtilen haklara sahip olmaması gerekir.

28.23 Kuruluşun, oy haklarının yarıdan fazlasına veya 28.22 paragrafının (a), (c) ya da (ç) bentlerinde belirtilen haklara sahip olup olmadığının belirlenmesinde; yatırımcı kuruluşun sahip olduğu oy hakları ile atama ve görevden alma haklarının yanı sıra kuruluşun diğer bağlı ortaklıkları ile kuruluşun ya da bağlı ortaklıklarının hesabına ancak kendi adına hareket eden kişilerin sahip oldukları oy hakları ile atama ve görevden alma hakları da dikkate alınır. Bununla birlikte tespit edilen toplam haklar aşağıdaki paylardan kaynaklanan haklar kadar azaltılır:

a) Yatırımcı kuruluş ile bağlı ortaklıklarının dışındaki başka bir kişi hesabına elde tutulan paylar,

b) Bu paylara ilişkin hakların alınan talimatlara uygun biçimde kullanılıyor olması durumunda, teminat yoluyla sahip olunan paylar,

c) Oy haklarının teminatı veren tarafın menfaatleri doğrultusunda kullanılıyor olması durumunda, olağan ticari faaliyetler çerçevesinde kredi verilmesi nedeniyle elde tutulan paylar.

28.24 Ayrıca kuruluşun, oy haklarının yarıdan fazlasına veya 28.22 paragrafının (a) ya da (ç) bentlerinde belirtilen haklara sahip olup olmadığının belirlenmesinde, yatırım yapılan işletmedeki/kuruluştaki toplam oy hakları tespit edilirken bu işletme/kuruluş veya bağlı ortaklıkları ile bunların hesabına ancak kendi adına hareket eden kişiler tarafından elde tutulan paylardan kaynaklanan oy hakları dikkate alınmaz.

28.25 Kontrol, hâlihazırda kullanılabilir veya dönüştürülebilir nitelikte olan potansiyel oy haklarına sahip olunarak veya kontrol eden kuruluş yararına işletmenin/kuruluşun faaliyetlerini yönlendirme kabiliyeti bulunan bir vekil aracılığıyla da sağlanabilir.

28.26 Potansiyel oy hakları, kullanılması veya dönüştürülmesi hâlinde hamiline ilave oy hakkı veren ya da başka bir tarafın oy hakkını azaltan araçlar vasıtasıyla sahip olunan haklardır. Söz konusu araçlara; varantlar, pay alım opsiyonları, paylara dönüştürülebilir borçlanma araçları örnek olarak gösterilebilir. Kontrolün var olup olmadığının değerlendirilmesinde hem kuruluşun kendisi tarafından hem de üçüncü taraflarca elde bulundurulan ve hâlihazırda kullanılabilir veya dönüştürülebilir nitelikte olan potansiyel oy hakları ve bunların etkileri de dikkate alınır.

28.27 Hâlihazırda kullanılabilir veya dönüştürülebilir nitelikte olmayan potansiyel oy hakları, örneğin gelecekteki bir tarihe ya da gelecekte meydana gelebilecek bir olaya kadar kullanılamayan ya da dönüştürülemeyenler, kontrolün var olup olmadığının değerlendirilmesinde dikkate alınmaz.

Potansiyel oy hakları vasıtasıyla kontrolün var olup olmadığı değerlendirilirken yönetimin potansiyel oy haklarını kullanma veya dönüştürme niyeti ve finansal yeterlilik haricinde, ilgili araçların kullanılmasına ve dönüştürülmesine ilişkin şartlar başta olmak üzere potansiyel oy haklarını etkileyecek tüm durum ve şartlar dikkate alınır.

28.28 Yatırımcı kuruluşun sınırlı bir amaca ulaşmak için (örneğin bir kiralama işleminin gerçekleştirilmesi, araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunulması veya finansal varlıkların aktife dayalı menkul kıymete çevrilmesi) özel amaçlı bir işletme (ÖAİ) kurması durumunda yatırımcı ile ÖAİ arasındaki ilişki, ÖAİ'nin ilgili kuruluş tarafından kontrol edildiğini gösteriyorsa ÖAİ de bağlı ortaklık olarak nitelendirilir. ÖAİ'ler genellikle faaliyetlerine yönelik sınırlayıcı hükümler içeren düzenleme veya sözleşmeyle oluşturulur.

28.29 28.22 paragrafında yer alan şartların yanı sıra aşağıdaki durumlar da bir yatırımcı kuruluşun ÖAİ üzerinde kontrolünün bulunduğunu gösterebilir:

a) ÖAİ'nin faaliyetlerinin, yatırımcının belirli ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla yatırımcı adına yürütülmesi,

b) Gündelik kararların alımı konusundaki yetki devredilmiş olsa dahi kuruluşun ÖAİ'nin faaliyetlerine ilişkin nihai karar alma gücüne sahip olması,

c) Kuruluşun ÖAİ'nin faaliyetlerinden sağlanan faydaların çoğunluğunu elde etme hakkına sahip olması ve dolayısıyla ÖAİ'nin faaliyetlerine ilişkin risklere de maruz kalabilmesi,

ç) Kuruluşun, ÖAİ veya ÖAİ'nin varlıklarının sahipliğinden kaynaklanan risklerin veya kalıntı değer risklerinin büyük bir bölümünü taşımaya devam etmesi.

Konsolide Finansal Tabloları Hazırlamakla Yükümlü Olmayan Kuruluşlar

28.30 Konsolide finansal tabloları hazırlamakla yükümlü olmayan kuruluşlar isteğe bağlı olarak konsolide finansal tablolarını sunabilir. İsteğe bağlı olarak konsolide finansal tablolarını sunan kuruluşlar, bu bölüm uyarınca tam konsolidasyon yöntemine göre konsolide edilmesi gereken tüm bağlı ortaklıkları üzerindeki kontrollerini kaybetmedikleri sürece en az iki raporlama dönemi boyunca konsolide finansal tablolar sunmak zorundadır. En az iki raporlama dönemi boyunca konsolide finansal tablolar sunmuş olan kuruluşlar isteğe bağlı olarak konsolide finansal tablolar sunmaya son verebilir.

Bağlı Ortaklık Yatırımlarının Muhasebeleştirilmesi

Bağlı Ortaklık Yatırımlarının Ölçümü

28.31 Konsolide finansal tablo sunmayan kuruluşlar bağlı ortaklıklarındaki yatırımlarını iştiraklerdeki yatırımlarla aynı şekilde ölçer. Bu çerçevede bu kuruluşlar, bağlı ortaklıklarının ölçümünde *"İştiraklerdeki Yatırımlar"* bölümünün 25.12-25.41 paragraflarında yer alan ilgili hükümleri kıyasen uygular. Bu paragrafların uygulanmasında "iştirak" ifadesi "bağlı ortaklık" olarak, "önemli etki" ifadesi de "kontrol" olarak dikkate alınır. Bununla birlikte iştirak yatırımlarının maliyet ya da özkaynak yöntemiyle ölçülen bir bağlı ortaklık hâline gelmesi durumunda ilk kayda alma sırasında esas alınacak ölçüm hükümleri 28.32 paragrafında, maliyet ya da özkaynak yöntemiyle ölçülen bağlı ortaklıkların iştirak yatırımı hâline gelmesi durumunda esas alınacak sonraki ölçüm hükümleri ise 28.33-28.35 paragraflarında özel olarak belirtilmiştir.

İştirak Yatırımının Bağlı Ortaklık Yatırımı Hâline Gelmesi

28.32 Daha önceden iştirak olarak izlenen yatırımların maliyet ya da özkaynak yöntemiyle ölçülen bir bağlı ortaklık hâline gelmesi durumunda bağlı ortaklığın ilk kayda alma sırasındaki maliyeti, iştirak ve bağlı ortaklıkların ölçümünde kullanılan yönteme bağlı olarak *"İştiraklerdeki Yatırımlar"* bölümünün, 25.35, 25.36, 25.37, 25.41 (i), (iii) ve (iv) ya da 25.41 (i) ve (viii) paragraflarında yer alan hükümler dikkate alınarak belirlenir. Örneğin iştirak yatırımlarının maliyet yöntemi, bağlı ortaklıkların özkaynak yöntemi kullanılarak ölçülmesi durumunda bir iştirak yatırımı bağlı ortaklık hâline geldiğinde *"İştiraklerdeki Yatırımlar"* bölümünün 25.36-25.37 paragrafları uyarınca güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa kuruluşun daha önceden elinde tuttuğu iştirak paylarının yatırımın nitelik değiştirdiği tarihteki gerçeğe uygun değeri tespit edilir. Bu durumda, tespit edilen gerçeğe uygun değer ile ilave özkaynak payları edinilmişse bu payların ediniminde katlanılan maliyetlerin toplamı bağlı ortaklığın ilk kayda alma sırasındaki maliyetini oluşturur.

Bağlı Ortaklık Yatırımının İştirak Yatırımı Hâline Gelmesi

28.33 İştirak ve bağlı ortaklıkların aynı yöntem kullanılarak ölçüldüğü durumlarda, bir bağlı ortaklık sonradan iştirak yatırımı niteliği kazandığında kuruluşta kalan payların yeniden ölçümü yapılmaz.

Nitelik değişimi sırasında bazı özkaynak payları elden çıkarılmışsa bu paylardan alınan ya da alınması beklenen bedelin yatırımın nitelik değiştirdiği tarihteki gerçeğe uygun değeri ile bu payların defter değeri arasındaki fark, Diğer Faaliyetlerden Gelirler altında "Diğer Gelirler" kaleminde ya da Diğer Faaliyetlerden Giderler altında "Diğer Giderler" kaleminde gelir veya gider fazlasına yansıtılır. Her iki yatırım türünün de özkaynak yöntemi kullanılarak ölçülmesi durumunda ayrıca bağlı ortaklığın özkaynaklarında kaydettiği kazanç ve kayıplardan kuruluşa düşen birikimli tutarların elden çıkarılan özkaynak paylarına isabet eden kısmı *"İştiraklerdeki Yatırımlar"* bölümünün 25.41 (i) ve (vii) paragrafında belirtilen esaslar çerçevesinde "Geçmiş Yıllar Gelir veya Gider Fazlası" kalemine ya da gelir veya gider fazlasına aktarılır.

28.34 İştirak ve bağlı ortaklıkların farklı yöntemler kullanılarak ölçüldüğü durumlarda, bir bağlı ortaklık sonradan iştirak yatırımı niteliği kazandığında güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa kuruluşta kalan payların yatırımın nitelik değiştirdiği tarihteki gerçeğe uygun değeri tespit edilir. Bu durumda, kuruluşta kalan paylar ile bazı özkaynak payları elden çıkarılmışsa bu paylardan alınan ya da alınması beklenen bedelin yatırımın nitelik değiştirdiği tarihteki gerçeğe uygun değerlerinin toplamından, yatırımın bu tarihteki defter değeri çıkarılarak bulunan fark Diğer Faaliyetlerden Gelirler altında "Diğer Gelirler" kaleminde ya da Diğer Faaliyetlerden Giderler altında "Diğer Giderler" kaleminde gelir veya gider fazlasına yansıtılır. Bağlı ortaklıkların özkaynak yöntemi kullanılarak ölçülmesi durumunda ayrıca bağlı ortaklığın özkaynaklarında kaydettiği kazanç ve kayıplardan kuruluşa düşen birikimli tutarların tamamı "Geçmiş Yıllar Gelir veya Gider Fazlası" kalemine ya da gelir veya gider fazlasına aktarılır. Buna göre bağlı ortaklığın *"Finansal Araçlar"* bölümünün 24.58 paragrafının (a), (b) ve (c) bendi uyarınca özkaynaklarında kaydettiği kazanç ve kayıplardan kuruluşa düşen birikimli tutarlar gelir veya gider fazlasına aktarılırken diğer tüm tutarlar "Geçmiş Yıllar Gelir veya Gider Fazlası" kalemine aktarılır.

28.35 28.34 paragrafının uygulandığı durumlarda bağlı ortaklığın iştirak yatırımı niteliği kazanması bir bedel karşılığı bazı özkaynak paylarının elden çıkarılması sonucu gerçekleşmişse kalan payların yatırımın nitelik değiştirdiği tarihteki gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebildiği kabul edilir. Bu durumda, kalan payların söz konusu tarihteki gerçeğe uygun değeri, elden çıkarılan özkaynak payları için birim başına alınan ya da alınması beklenen bedel üzerinden belirlenebilir.

Konsolide Finansal Tabloları Hazırlamakla Yükümlü Kuruluşlar

28.36 Konsolide finansal tabloları hazırlamakla yükümlü kuruluşlar, bağlı ortaklıklarını bu bölümde yer alan konsolidasyon işlemlerini uygulayarak (tam konsolidasyon yöntemine göre) konsolide eder ve konsolide finansal tablolarını düzenler. Konsolide finansal tablolar; ana ortaklığın ve onun bağlı ortaklıklarının varlıklarının, yükümlülüklerinin, net varlıklarının, özkaynaklarının, gelirlerinin, giderlerinin ve nakit akışlarının tek bir kuruluşunki gibi sunulduğu bir topluluğa ait finansal tablolardır.

28.37 Kuruluşlar bağlı ortaklığın ilk ediniminin muhasebeleştirilmesinde, *"İş Birleşmeleri"* bölümünde yer alan hükümleri uygular.

28.38 Konsolide finansal tablolar, ana ortaklığın tüm bağlı ortaklıklarını içerir. Ancak;

a) Gerçeğe uygun sunum bağlamında önemli nitelikte olmayan bir bağlı ortaklık konsolidasyon kapsamı dışında tutulabilir. Bağlı ortaklıkların birden fazla olması durumda, birden fazla bağlı ortaklığın konsolidasyon dışı tutulması ancak birlikte değerlendirildiklerinde önemli olmamaları hâlinde mümkün olabilir.

b) Çok nadir durumlarda bu Standart'a göre konsolide finansal tabloların hazırlanması ve sunulması için gerekli olan bilgilerin aşırı maliyet ve çabaya katlanmadan elde edilememesi ya da bu bilgilerin çok gecikmeli olarak elde edilmesi durumunda ilgili bağlı ortaklık konsolidasyon kapsamı dışında tutulabilir.

c) Bağlı ortaklığın birleşme tarihinden itibaren bir yıl içinde elden çıkarılma niyetiyle edinilmesi ve elde tutulması durumunda ilgili bağlı ortaklık konsolidasyon kapsamı dışında tutulabilir. Bununla birlikte bu bent uyarınca daha önceden konsolide edilmeyen bir bağlı ortaklığın birleşme tarihinden itibaren bir yıl içinde elden çıkarılmaması durumunda (diğer bir ifadeyle ana ortaklığın bağlı ortaklık üzerinde kontrolünün devam etmesi durumunda) bu bağlı ortaklık birleşme tarihinden itibaren konsolide edilir. Ayrıca birleşme tarihinin, önceki bir raporlama döneminin içinde olması durumunda ilgili dönemlerin finansal tablolarında da gerekli düzeltmeler yapılır. Ancak bağlı ortaklığın elden çıkarılmasının gecikmesi ana ortaklığın kontrolü dışında gerçekleşmişse ve ana ortaklığın bağlı ortaklığı elden çıkaracağına ilişkin satış planının devam ettiğine dair raporlama dönemi sonunda yeterli kanıt mevcutsa ana ortaklık bu bağlı ortaklığını konsolide etmemeye devam eder.

28.39 28.38 paragrafı uyarınca konsolide finansal tablolara dâhil edilmeyen bağlı ortaklıklar, bu Standart açısından *"Finansal Araçlar"* bölümü uyarınca finansal araç olarak dikkate alınır.

28.40 Ana ortaklık, 28.38 paragrafında belirtilen bağlı ortaklıkları dışında başka bir bağlı ortaklığının bulunmaması durumunda konsolide finansal tablo sunmaz. Kuruluş bu hususu dipnotlarında açıklar.

Konsolidasyon İşlemleri

28.41 Konsolide finansal tabloların hazırlanmasında aşağıdaki işlemler gerçekleştirilir:

a) Ana ortaklık ve bağlı ortaklıkların finansal tablolarındaki birbirine tekabül eden varlık, yükümlülük, net varlık, özkaynak, gelir ve gider kalemleri toplanarak birleştirilir.

b) Ana ortaklığın her bir bağlı ortaklıktaki yatırımının defter değeri ile bağlı ortaklıkların net varlıklarından, özkaynaklarından ana ortaklığın payına isabet eden tutarlar elimine edilir.

c) Topluluk içi bakiyeler ve işlemler; gelirler, giderler ve temettüler tamamen elimine edilir. Bu çerçevede topluluk içi işlemlerden kaynaklanan ve varlıklarda (stoklar ile maddi duran varlıklar gibi) muhasebeleştirilen gelir veya gider fazlası tamamen elimine edilir. Topluluk içi işlemlerden oluşan gider fazlası, konsolide finansal tablolara yansıtılması gereken bir değer düşüklüğünün bulunduğuna işaret edebilir.

ç) Konsolide edilen bağlı ortaklıkların topluluk içi işlemlerin eliminasyonu yapıldıktan sonraki dönem net kârından veya zararından/gelir veya gider fazlasından kontrol gücü olmayan paylara isabet eden tutarlar tespit edilir. Kontrol gücü olmayan paylara isabet eden dönem net kârı veya zararı/gelir veya gider fazlası tutarı ile ana ortaklığa isabet eden dönem net kârı veya zararı/gelir veya gider fazlası tutarı, Konsolide Gelir ve Gider Tablosu'nda topluluğa ait dönem gelir veya gider fazlasını gösteren kalemin altında ayrı ayrı gösterilir. Ayrıca konsolide edilen bağlı ortaklıkların cari raporlama döneminde özkaynaklarda (örneğin "Yeniden Değerleme Yedeği", "Yabancı Para Çevrim Farkları" ve "Korunma Yedeği" kalemlerinde) kaydettiği kazanç ve kayıplarından kontrol gücü olmayan paylara isabet eden tutarlar tespit edilir ve kalem bazında bu tutarlar dipnotlarda açıklanır.

d) Konsolide edilen bağlı ortaklıkların net varlıklarından kontrol gücü olmayan paylara isabet eden tutarlar (diğer bir ifadeyle kontrol gücü olmayan paylara ilişkin olarak Konsolide Finansal Durum Tablosu'nda gösterilecek tutarlar) tespit edilir. Söz konusu tutarlar:

i. Birleşme tarihi itibarıyla *"İş Birleşmeleri"* bölümüne göre hesaplanan kontrol gücü olmayan payların tutarı,

ii. Birleşme tarihinden sonra bağlı ortaklığın özkaynaklarda meydana gelen değişikliklerin, kontrol gücü olmayan paylara isabet eden tutarlarının

toplamından oluşur.

Kontrol gücü olmayan paylar, Konsolide Finansal Durum Tablosu'nda net varlıklar içerisinde "Kontrol Gücü Olmayan Paylar" kaleminde gösterilir ve ana ortaklığa ilişkin net varlık tutarından ayrı olarak sunulur.

Bağlı ortaklıkların dönem net kâr veya zararından/gelir veya gider fazlasından, cari raporlama döneminde özkaynaklarda kaydettiği kazanç veya kayıplardan ve özkaynaklarında meydana gelen değişikliklerden, ana ortaklık ve kontrol gücü olmayan paylara isabet eden tutarlar, potansiyel oy haklarının (mevcut payların sağladığı getirilere hâlihazırda ulaşma imkânı verenler hariç) kullanılması veya dönüştürülmesi durumu dikkate alınmadan sahip olunan mevcut paylar üzerinden hesaplanır. Ana ortaklık ve kontrol gücü olmayan paylara isabet eden söz konusu tutarların hesaplanmasında dikkate alınmayan potansiyel oy haklarını sağlayan araçlar *"Finansal Araçlar"* bölümü uyarınca kaydedilir ve ölçülür.

Aynı Muhasebe Politikalarının Uygulanması

28.42 Konsolide finansal tablolarda, benzer işlem ve olaylar için aynı muhasebe politikaları kullanılır. Topluluk üyelerinden birinin, benzer işlem ve olaylar için konsolide finansal tablolarda kullanılan muhasebe politikalarından farklı bir politikayı benimsemiş olması durumunda, konsolide finansal tabloların hazırlanması sırasında ilgili işletmenin/kuruluşun finansal tablolarında gerekli düzeltmeler yapılır.

Aynı Raporlama Tarihi

28.43 Konsolide finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan ana ortaklık ve bağlı ortaklık finansal tablolarının aynı tarihli olması gerekir.

Bu amaçla bağlı ortaklığın raporlama dönemi sonunun ana ortaklığınkinden farklı olması durumunda bağlı ortaklık konsolidasyon amacıyla finansal tablolarını ana ortaklığın raporlama dönemi sonu itibarıyla hazırlar. Ancak bağlı ortaklık tarafından aynı tarihli finansal tablo hazırlanması mümkün değilse ana ortaklık, bağlı ortaklığın elde edilebilen en güncel finansal tablolarını kullanır ve iki raporlama dönemi sonu arasında gerçekleşen önemli işlem ve olayların etkileri için düzeltmeler yapar. Her halükarda ana ortaklık ve bağlı ortaklıkların raporlama dönemi sonu arasındaki fark üç aydan fazla olamaz. Konsolide finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan ana ortaklık ve bağlı ortaklık finansal tablolarının aynı tarihli olmaması durumunda bu husus ve nedenleri dipnotlarda açıklanır.

Ölçüm

28.44 Kuruluş bir bağlı ortaklığının gelir ve giderlerini bağlı ortaklık üzerinde kontrol sahibi olduğu tarihten, kontrolü kaybettiği tarihe kadar konsolide finansal tablolara dâhil eder. Konsolidasyon amacıyla bağlı ortaklığın dönem net kâr veya zararı/gelir veya gider fazlası hesaplanırken bağlı ortaklığın birleşme tarihindeki varlık ve yükümlülüklerine ilişkin gelir ve giderler, varlık ve yükümlülüklerin birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değerleri esas alınarak belirlenir. Bu çerçevede örneğin bağlı ortaklığın amortismana tabi varlıklarına ilişkin döneme ait amortisman giderleri, birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değeri üzerinden hesaplanır.

Kontrol Kaybına Neden Olmayacak Şekilde Ana Ortaklığın Bağlı Ortaklıktaki Payının Değişmesi

28.45 Bir ana ortaklığın bir bağlı ortaklığındaki payında kontrolün kaybına neden olmayacak şekilde meydana gelen değişiklikler sahiplikten kaynaklı işlem olarak kayda alınır.

28.46 Bu durumda ana ortaklık paylarına ve kontrol gücü olmayan paylara ilişkin defter değerleri bunların bağlı ortaklıkta sahip oldukları paylardaki değişimleri yansıtacak şekilde düzeltilir. Kontrol gücü olmayan paylarda meydana gelen değişim tutarı ile ödenen ya da alınan bedelin gerçeğe uygun değeri arasındaki fark doğrudan net varlıklarda kayda alınır ve söz konusu fark ana ortaklığın net varlıkları ile ilişkilendirilir. Diğer bir ifadeyle bu fark gelir veya gider fazlası olarak Gelir ve Gider Tablosu'na yansıtılmaz. Bu tür bir muhasebeleştirme işlemi sonucunda şerefiye dâhil olmak üzere konsolide finansal tablolarda yer alan bağlı ortaklık varlık ve yükümlülüklerinin değerinde herhangi bir değişme meydana gelmez.

Kontrolün Kaybı

28.47 Ana ortaklığın bağlı ortaklıktaki kontrolünün kaybı pay değişmesi sonucunda veya pay değişimi olmadan başka bir biçimde olabilir.

28.48 Bir ana ortaklık bağlı ortaklıktaki kontrolünü kaybettiğinde aşağıdaki işlemleri gerçekleştirir:

a) Şerefiye de dâhil olmak üzere eski bağlı ortaklığın varlık ve yükümlülüklerini, kontrolün kaybedildiği tarihteki defter değerleri üzerinden finansal tablo dışı bırakır.

b) Eski bağlı ortaklığındaki kontrol gücü olmayan payları kontrolün kaybedildiği tarihteki defter değeri üzerinden finansal tablo dışı bırakır.

c) Kontrol kaybına neden olan işlem ve olay sonucunda varsa alınan veya alınması beklenen bedeli gerçeğe uygun değeri üzerinden finansal tablolarına yansıtır.

ç) Eski bağlı ortaklığında kalan paylarını, kontrolün kaybedildiği tarihteki gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçebiliyorsa bu değer üzerinden, güvenilir bir şekilde ölçemiyorsa defter değeri (şerefiye de dâhil olmak üzere eski bağlı ortaklığının varlık ve yükümlülüklerinin Konsolide Finansal Durum Tablosu'ndaki değerleri esas alınarak hesaplanan) üzerinden finansal tablolarına yansıtır. Kuruluşta kalan payların *"Finansal Araçlar"* bölümü kapsamına giren bir finansal araç niteliği kazanması durumunda bu payların kontrolün kaybedildiği tarihteki gerçeğe uygun değeri ya da defter değeri, finansal yatırım olarak ilk kayda alınması sırasında işlem fiyatı olarak kabul edilir. Kuruluşta kalan payların iştirak veya müşterek girişim yatırımı niteliği kazanması durumunda ise bu payların kontrolün kaybedildiği tarihteki gerçeğe uygun değeri ya da defter değeri, bu payların ilk kayda alma sırasında maliyeti olarak dikkate alınır.

d) Kontrolün kaybı bir bedel karşılığı eski bağlı ortaklıktaki bazı özkaynak paylarının elden çıkarılması sonucu gerçekleşmişse kalan payların kontrolün kaybedildiği tarihteki gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebildiği kabul edilir. Bu durumda, kalan payların söz konusu tarihteki gerçeğe uygun değeri, elden çıkarılan özkaynak payları için birim başına alınan veya alınması beklenen bedel üzerinden belirlenebilir.

e) (c) ve (ç) bendine göre finansal tablolara yansıtılan tutarların toplamından, bağlı ortaklığın net varlıklarının defter değerinden (şerefiye de dâhil olmak üzere eski bağlı ortaklığının varlık ve yükümlülüklerinin Konsolide Finansal Durum Tablosu'ndaki değerleri esas alınarak hesaplanan) ana ortaklık payına düşen kısım çıkarılarak bulunan fark gelir veya gider fazlasına yansıtılır.

f) Bağlı ortaklık yatırımına ilişkin olarak daha önceden net varlıklarında kaydettiği tüm tutarları "Geçmiş Yıllar Gelir veya Gider Fazlası" kalemine ya da gelir veya gider fazlasına aktarır.

28.49 Bir bağlı ortaklığındaki kontrolünü kaybetmesi sonucu cari raporlama döneminde konsolide finansal tablolar sunmaya son veren bir kuruluş, kontrolün kaybedildiği raporlama dönemine ait münferit finansal tablolarını, geçmiş döneme ait konsolide finansal tablolarının devamı niteliğinde sunar ve karşılaştırmalı finansal tabloları olarak geçmiş dönem veya dönemlere ait konsolide finansal tablolarını sunar.

Özkaynak Talep Hakları Bulunan Bağlı Ortaklık Niteliğindeki Kuruluşlar

28.50 Kuruşlarda genellikle özkaynak talep hakkı sahipliği bulunmaz. Bununla birlikte bağlı ortaklığın özkaynak talep hakkı sahipleri bulunan bir kuruluş olması durumunda bu bölümde bağlı ortaklığın kontrol gücü olmayan paylarına ilişkin yapılmış olan atıflar bu tür bağlı ortaklıkların konsolidasyon işlemlerinde de geçerlidir.

Bağlı Ortaklıkları TFRS'ler Uyarınca Finansal Tablo Hazırlayan Kuruluşlar

28.51 Bağlı ortaklıkları TFRS'ler uyarınca finansal tablo hazırlayan ve bu Standart uyarınca konsolide finansal tabloları sunması gereken kuruluşlar konsolide finansal tablolarını TFRS'lere uygun olarak hazırlayıp sunabilir. Bununla birlikte bu kuruluşlar bu Standart'a göre hazırlanmış münferit finansal tablolarını da ilaveten sunar.

Dipnotlar

28.52 Konsolide finansal tabloların hazırlandığı durumlarda bu Standart uyarınca istenen dipnot açıklamaları bağlı ortaklıkları içerecek şekilde genişletilir.

28.53 Kuruluş, konsolide finansal tablolarda aşağıdaki ilave açıklamaları yapar:

a) Finansal tabloların konsolide finansal tablolar olduğu,

b) Kontrol edilen işletmede/kuruluşta oy haklarının çoğunluğuna sahip değilse kontrolün nasıl sağlandığına ilişkin bilgiler,

c) Finansal tabloların hazırlanmasında kontrol eden kuruluş ve kontrol edilen işletmeler/kuruluşlar arasındaki raporlama tarihi farklılarına ilişkin bilgiler,

d) Kontrol eden kuruluş ile kontrol edilen işletmeler/kuruluşlar arasında fon veya kaynak transferini sınırlayan herhangi bir düzenlemenin varlığı hâlinde, sınırlamanın niteliği ve kapsamına ilişkin bilgiler,

e) Raporlama tarihi itibarıyla konsolide edilemeyen kontrol edilen işletmelerdeki/kuruluşlardaki yatırımın defter değerine ilişkin bilgiler,

f) Kontrol kaybı ile sonuçlanan işlemlerde, kontrol kaybı sonucu oluşan gelir veya gider fazlasına ilişkin bilgiler.

28.54 Kuruluş ayrıca her bir bağlı ortaklık üzerindeki kontrolün ne şekilde elde edildiğini ve konsolide edilmeyen bağlı ortaklıkların konsolide edilmemesinin nedenini açıklar.