

BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI

KSGK



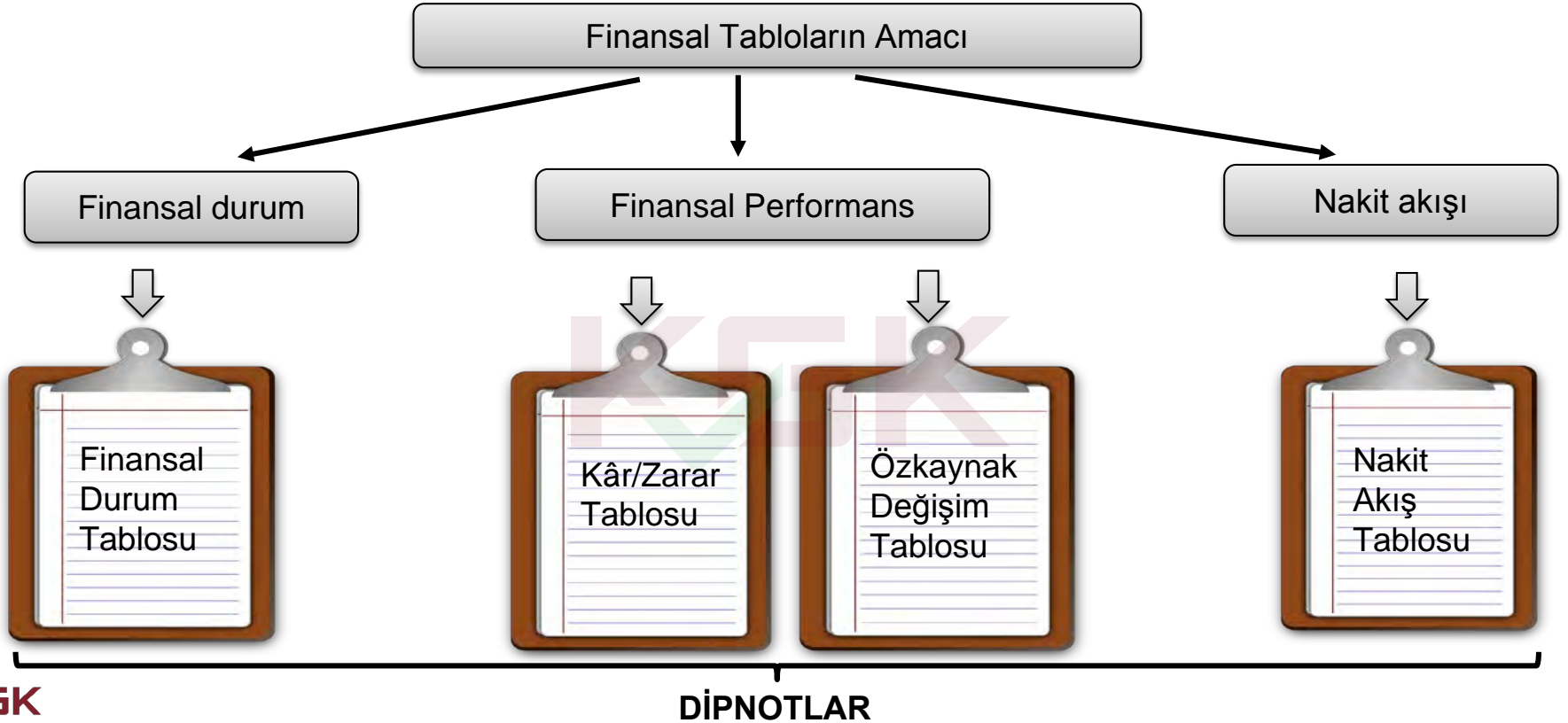
KAVRAMSAL ÇERÇEVE VE FİNANSAL TABLOLAR

- Bölüm 1 Kavramsal Çerçeve ve Finansal
Tablolar*
- Bölüm 2 Nakit Akış Tablosu*
- Bölüm 24 Ara Dönem Finansal Raporlama*
- Bölüm 26 Dipnotlar*

⚠ **Finansal tabloların amacı**; işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışı hakkında ilgili tarafların alacakları kararlarda faydalı olacak nitelikte finansal bilgi sunmaktır.

✓ Finansal tablolar ayrıca, yöneticilerin işletmenin kaynaklarını ne etkinlikte kullandıklarını gösteren bilgiler sağlar.

Finansal Tablolara İlişkin Genel Hükümler



Temel Özellikler

- ✓ İhtiyaca uygunluk
- ✓ Gerçeğe uygun sunum

Destekleyici Özellikler

- ✓ Anlaşılabilirlik
- ✓ Karşılaştırılabilirlik
- ✓ Zamanında Sunum



Genel Raporlama İlkeleri

6

- İşletmenin sürekliliği
- Tahakkuk esası
- İhtiyatlılık
- Finansal tabloların sunumunda önemlilik
- Mahsup yasağı
- Raporlama sıklığı
- Karşılaştırmalı bilgi
- Sunumda tutarlılık



Finansal tablolar asgari olarak aşağıdakilerden oluşur:

- Finansal Durum Tablosu,
- Kâr veya Zarar Tablosu,
- Nakit Akış Tablosu,
- Özkaynak Değışim Tablosu ve
- Dipnotlar (Önemli muhasebe politikalarını ve diğere açıklayıcı bilgileri içeren bilgiler).



Finansal Tabloların Unsurları

Finansal Durum



VARLIKLAR

YÜKÜMLÜLÜKLER

ÖZKAYNAK

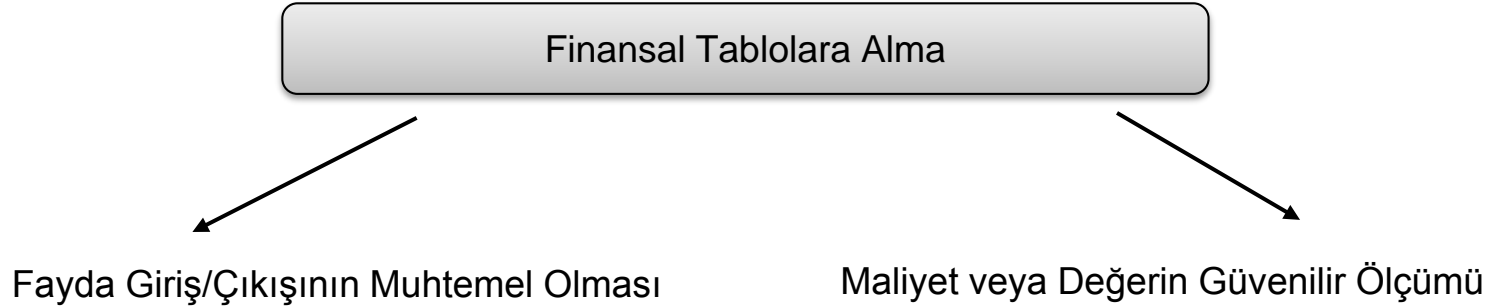
Finansal Performans



GELİRLER

GİDERLER





Varlık ve yükümlülükler ilk kayda almada **maliyet bedeli** ile ölçülür.



✔ Finansal Durum Tablosu, işletmenin finansal durumu hakkında bilgi vermek üzere hazırlanan ve işletmenin belirli bir tarihteki varlık, yükümlülük ve özkaynaklarını gösteren tablodur.



Finansal Durum Tablosu kısa vade-uzun vade ayrımı yapılarak sunulur.



Ek 1 konsolide olmayan örnek



Ek 5 konsolide örnek



Dönen Varlıklar

	Dipnot Referansı	Cari Dönem	Önceki Dönem
VARLIKLAR			
Dönen Varlıklar			
Nakit ve Nakit Benzerleri			
Finansal Yatırımlar			
Ticari Alacaklar			
Diğer Alacaklar			
Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Alacaklar			
Stoklar			
Canlı Varlıklar			
Peşin Ödenmiş Giderler			
Peşin Ödenmiş Vergi ve Benzerleri			
Diğer Dönen Varlıklar			
Toplam Dönen Varlıklar			

Duran Varlıklar

Duran Varlıklar			
Ticari Alacaklar			
Diğer Alacaklar			
Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Alacaklar			
Finansal Yatırımlar			
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar			
Canlı Varlıklar			
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller			
Maddi Duran Varlıklar			
Maddi Olmayan Duran Varlıklar			
Peşin Ödenmiş Giderler			
Ertelenmiş Vergi Varlığı			
Diğer Duran Varlıklar			
Toplam Duran Varlıklar			

Kısa Vadeli Yükümlülükler

KAYNAKLAR			
Kısa Vadeli Yükümlülükler			
Finansal Yükümlülükler			
Diğer Borçlar			
Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Borçlar			
Alınan Avanslar			
Ödenecek Vergi ve Benzeri Yükümlülükler			
Kısa Vadeli Karşılıklar			
Ertelenmiş Gelirler			
Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler			
Toplam Kısa Vadeli Yükümlülükler			

Uzun Vadeli Yükümlülükler

Uzun Vadeli Yükümlülükler			
Finansal Yükümlülükler			
Diğer Borçlar			
Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Borçlar			
Alınan Avanslar			
Ödenecek Vergi ve Benzeri Yükümlülükler			
Uzun Vadeli Karşılıklar			
Ertelenmiş Gelirler			
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü			
Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler			
Toplam Uzun Vadeli Yükümlülükler			

Özkaynaklar

ÖZKAYNAKLAR			
Ana Ortaklığa Ait Özkaynaklar			
Ödenmiş Sermaye			
Geri Alınmış Paylar (-)			
Paylara İlişkin Primler			
Yeniden Değerleme Yedeği			
Yabancı Para Çevrim Farkları			
Korunma Yedeği			
İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kazanç ve Kayıplarından Paylar			
Kâr Yedekleri			
Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları			
Dönem Net Kârı/Zararı			
Kontrol Gücü Olmayan Paylar			
Toplam Özkaynaklar			

Kâr veya Zarar Tablosu

17

Kâr veya Zarar Tablosu, işletmenin **finansal performansı** hakkında bilgi vermek üzere hazırlanan ve işletmenin raporlama dönemine ilişkin **gelir ve giderleri** ile bunların **net sonucunu gösteren** tablodur.



Ek 2 konsolide olmayan örnek/ **Ek 6** konsolide örnek

Kâr veya Zarar Tablosu

18

Kar veya Zarar Tablosu

Satış Hasılatı			
Satışların Maliyeti (-)			
Tarımsal Faaliyetlerde Gerçeğe Uygun Değer Farkları			
Brüt Kâr/Zarar			
Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)			
Pazarlama Giderleri (-)			
Genel Yönetim Giderleri (-)			
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler			
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-)			
Esas Faaliyet Kârı/Zararı			
Diğer Faaliyetlerden Gelirler			
Diğer Faaliyetlerden Giderler (-)			
Finansal Gelirler			
Finansal Giderler (-)			
Dönem Kârı veya Zararı			
Vergi Gideri (-)			
Dönem Net Kârı veya Zararı			
Ana Ortaklık Sahiplerine İsabet Eden Dönem Net Kârı veya Zararı			
Kontrol Gücü Olmayan Paylara İsabet Eden Dönem Net Kârı veya Zararı			

Nakit Akış Tablosu

19

Nakit ve Nakit Benzerleri

Nakit

Nakit Benzerleri

NAKİT

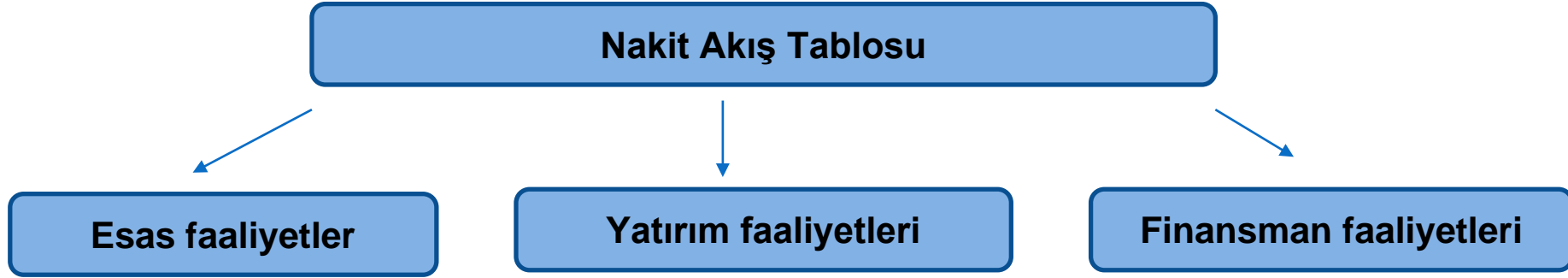
VADESİZ MEVDUAT

**YÜKSEK LİKİDİTEYE SAHİP KISA
VADELİ YATIRIMLAR**



Nakit Akış Tablosunun Sunumu

20



Ek 3 konsolide olmayan örnek/ Ek 7 konsolide örnek

İşletmenin hasılat yaratan ana faaliyetleridir.

İşletmenin yatırım ve finansman faaliyeti olarak nitelendirilmeyen diğer faaliyetleri de esas faaliyet olarak kabul edilir.

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

Esas Faaliyetlerden Nakit Akışları

22

Doğrudan Yöntem

	Cari Dönem	Önceki Dönem
A. ESAS FAALİYETLERDEN NAKİT AKIŞLARI		
Esas Faaliyetlerden Net Nakit Akışları		
Nakit Girişi (+)		
Mal satışlarından nakit girişleri		
Hizmet sunumundan nakit girişleri		
Aracılık faaliyetlerinden nakit girişleri		
Esas faaliyetlerden diğer nakit girişleri		
Nakit Çıkışı (-)		
Satılan mal maliyetlerine ilişkin nakit çıkışları		
Hizmet maliyetlerine ilişkin nakit çıkışları		
Faaliyet giderlerine ilişkin nakit çıkışları		
Esas faaliyetlerden diğer nakit çıkışları		

Esas Faaliyetlerden Nakit Akışları

23

Dolaylı Yöntem

	Cari Dönem	Önceki Dönem
A. ESAS FAALİYETLERDEN NAKİT AKIŞLARI		
Esas Faaliyetlerden Net Nakit Akışları		
Dönem kârı/zararı		
Dönem kârı/zararı mutabakatıyla ilgili düzeltmeler		
Amortisman ve itfa gideriyle ilgili düzeltmeler		
Değer düşüklüğü/değer düşüklüğü iptali ile ilgili düzeltmeler		
Karşılıklarla ilgili düzeltmeler		
Faiz gelirleri ve giderleriyle ilgili düzeltmeler		
Gerçekleşmemiş kur farklarıyla ilgili düzeltmeler		
Gerçeğe uygun değer kayıpları/kazançları ile ilgili düzeltmeler		
Stoklardaki artış/azalış ile ilgili düzeltmeler		
Ticari alacaklardaki artış/azalış ile ilgili düzeltmeler		
Faaliyetlerle ilgili diğer alacaklardaki artış/azalış ile ilgili düzeltmeler		
Ticari borçlardaki artış/azalış ile ilgili düzeltmeler		
Faaliyetlerle ilgili diğer borçlardaki artış/azalış ile ilgili düzeltmeler		
Nakit dışı kalemlere ilişkin diğer düzeltmeler		
Duran varlıkların elden çıkarılmasından kayıplar/kazançlar ile ilgili düzeltmeler		
Kâr/zarar mutabakatı ile ilgili diğer düzeltmeler		



✓ **Yatırım faaliyetleri**, uzun vadeli varlıkların ve nakit benzerlerine dâhil edilmeyen diğer yatırımların edinimi ve elden çıkarılmasıdır.

Yatırım Faaliyetlerinden Nakit Akışları

25

	Cari Dönem	Önceki Dönem
B. YATIRIM FAALİYETLERİNDEN NAKİT AKIŞLARI		
Bağlı ortaklıklardaki payların elden çıkarılmasından nakit girişleri		
Bağlı ortaklık paylarının ediniminden nakit çıkışları		
İştirak ve müşterek girişimlerdeki payların elden çıkarılmasından nakit girişleri		
İştirak ve müşterek girişim paylarının ediniminden nakit çıkışları		
Başka işletme veya fon paylarının veya borçlanma araçlarının elden çıkarılmasından nakit girişleri		
Başka işletme veya fon paylarının veya borçlanma araçlarının ediniminden nakit çıkışları		
Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların satışından nakit girişleri		
Maddi ve maddi olmayan duran varlık alımından nakit çıkışları		
Diğer uzun vadeli varlıkların satışından nakit girişleri		
Diğer uzun vadeli varlık alımlarından nakit çıkışları		
Verilen nakit avans ve borçlar		
Verilen nakit avans ve borçlardan geri ödemeler		
Türev araçlardan nakit çıkışları		
Türev araçlardan nakit girişleri		
Devlet teşviklerinden nakit girişleri		



- ✓ Finansman faaliyetleri, işletmenin özkaynaklarında ve yükümlülüklerinin tutarında ve içeriğinde değişikliğe neden olan faaliyetlerdir.

Finansman Faaliyetlerinden Nakit Akışları

27

	Cari Dönem	Önceki Dönem
C. FİNANSMAN FAALİYETLERİNDEN NAKİT AKIŞLARI		
Özkaynak araçlarının ihracından nakit girişleri		
İşletmenin kendi paylarını ve diğer özkaynak araçlarını almasıyla ilgili nakit çıkışları		
Borçlanmadan kaynaklanan nakit girişleri		
Borç ödemelerinden nakit çıkışları		
Finansal kiralama borçlarından nakit çıkışları		
Devlet teşviklerinden nakit girişleri		
Ödenen kâr payları*		
Ödenen faiz*		
Vergi ödemeleri/iadeleri		
Diğer nakit girişleri/çıkışları		



- ✓ Özkaynak değişim tablosunda;
 - ❖ Özkaynak kalemlerinin dönem başı bakiyesi ve dönem sonu bakiyesi
 - ❖ Dönem içinde özkaynak kalemlerinin tutarında meydana gelen değişimler
 - ❖ Değişimlerin nedenleri
- ✓ Ek 3 konsolide olmayan örnek/ Ek 7 konsolide örnek





Dipnotlar



İşletme hakkında genel bilgi



Finansal tabloların bu Standart hükümleriyle tam olarak uyumlu olduğunu belirten açıklama



Uygulanan önemli muhasebe politikalarının özeti



Finansal tablo kalemlerine ilişkin ek açıklamalar



Diğer açıklamalar

Bu bölümde öngörülen açıklamalar işletmelerin büyüklüğüne ve finansal tabloların konsolide finansal tablo olup olmamasına göre farklılık göstermektedir.



BÖLÜM 24

ARA DÖNEM FİNANSAL RAPORLAMA

Özet ara dönem finansal tablolar

- ✓ Finansal tabloların özeti ve zorunlu kılınan açıklamalar
- ✓ Yıllık tablolardaki başlıklar ve ara toplamalar yer alır.

Yıllık finansal tablolarda sunulan tüm bilgileri içeren tablolar

- ✓ Biçim ve içerik «Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar» bölümüne göre hazırlanır.
- ✓ Ölçüm ve kayda alma bu bölüm uyarınca yapılır.

Finansal Durum Tablosu

- Karşılaştırmalı olarak sunulan bir önceki yıllık hesap dönemi sonundaki Finansal Durum Tablosu

Kâr veya Zarar Tablosu

- Cari dönemin başı- cari ara dönem sonu kümülatif bilgileri içeren Kâr veya Zarar Tablosu
- Karşılaştırmalı olarak bir önceki yıllık hesap döneminin aynı ara dönemlerine ait Kâr veya Zarar Tabloları

Nakit Akış Tablosu

- Cari dönemin başı- cari ara dönem sonu kümülatif bilgileri içeren Nakit Akış Tablosu
- Karşılaştırmalı olarak bir önceki yıllık hesap döneminin aynı ara dönemlerine ait Nakit Akış Tablosu

Özkaynak Değişim Tablosu

- Cari dönemin başı- cari ara dönem sonu kümülatif bilgileri içeren Özkaynak Değişim Tablosu
- Karşılaştırmalı olarak bir önceki yıllık hesap döneminin aynı ara dönemlerine ait Özkaynak Değişim Tablosu

Örnek: Hesap dönemi 1 Ocak - 31 Aralık olan bir işletme 3'er aylık dönemlerle ara dönem finansal raporlarını hazırlamaktadır.

Bu işletme 30 Haziran 2018 tarihinde sona eren ikinci 3 aylık cari ara dönemde hangi finansal tabloları sunacaktır?

Sunulması Gereken Ara Dönemler

35

	CARİ DÖNEM	KARŞILAŞTIRMALI DÖNEM
Finansal Durum Tablosu	30/6/2018	31/12/2017
Kâr veya Zarar Tablosu	1/4/2018 – 30/6/2018 1/1/2018 – 30/6/2018	1/4/2017 – 30/6/2017 1/1/2017 – 30/6/2017
Nakit Akış Tablosu	1/1/2018 – 30/6/2018	1/1/2017 – 30/6/2017
Özkaynak Değişim Tablosu	1/1/2018 – 30/6/2018	1/1/2017 – 30/6/2017

Temel Kavramlar, İlkeler ve Özellikler

BOBİ FRS

- ✓ İşletmenin Sürekliliği
- ✓ Tahakkuk Esası
- ✓ İhtiyatlılık
- ✓ Önemlilik
- ✓ Netleştirme
- ✓ Raporlamanın Sıklığı
- ✓ Karşılaştırmalı Bilgi
- ✓ Sunumda Tutarlılık

MSUGT/ VUK

- ✓ Sosyal Sorumluluk
- ✓ Kişilik
- ✓ İşletmenin Sürekliliği
- ✓ Dönemsellik
- ✓ Parayla Ölçülme
- ✓ Maliyet Esası
- ✓ Tarafsızlık ve Belgelendirme
- ✓ Tutarlılık
- ✓ Tam Açıklama
- ✓ İhtiyatlılık
- ✓ Önemlilik
- ✓ Özün Önceliği

TFRS

- ✓ BOBİ FRS ile uyumlu
(ihtiyatlılık hariç)

	BOBİ FRS	MSUGT/ VUK	TFRS
Finansal Tablolar	<ul style="list-style-type: none">✓ Finansal Durum Tablosu,✓ Kâr veya Zarar Tablosu,✓ Nakit Akış Tablosu,✓ Özkaynak Değişim Tablosu ve✓ Dipnotlar	<ul style="list-style-type: none">✓ Bilanço✓ Gelir Tablosu✓ Satışların Maliyeti Tablosu✓ Fon Akım Tabloları✓ Nakit Akım Tablosu✓ Kâr Dağıtım Tablosu✓ Özkaynak Değişim Tablosu	<ul style="list-style-type: none">✓ BOBİ FRS ile uyumlu
Diğer Kapsamlı Gelir	<ul style="list-style-type: none">✓ Sunulmaz	<ul style="list-style-type: none">✓ BOBİ FRS ile uyumlu	<ul style="list-style-type: none">✓ Sunulur

Karşılaştırma

	BOBİ FRS	MSUGT/ VUK	TFRS
Kâr veya Zarar Tablosu	✓ Fonksiyon esası	✓ Fonksiyon esası ✓ Çeşit esası	✓ Fonksiyon esası ✓ Çeşit esası
Nakit Akış Tablosunun Sunumu	Nakit akışları sınıflandırılarak (esas/yatırım/finansman faaliyetleri) sunulur.	Nakit akışlarının sunumunda sınıflandırma yapılmaz.	✓ BOBİ FRS ile uyumlu
Dipnotlar	Ayrıntılı dipnot açıklamaları öngörülmektedir.	Bilanço dipnotları ve gelir tablosu dipnotları öngörülmektedir.	Dipnotlara ilişkin ayrı bir Standart bulunmamakta, her Standartın içerisinde dipnotlar bölümüne yer verilmektedir.

BÖLÜM 3

MUHASEBE POLİTİKALARI, TAHMİNLER VE YANLIŞLIKLAR

- ✓ Muhasebe politikalarının seçimi, uygulanması ve değiştirilmesi
- ✓ Muhasebe tahminlerinde değişiklik yapılması
- ✓ Yanlılıkların düzeltilmesi

Finansal tabloların hazırlanması ve sunulmasında kullanılan ilkeler, esaslar, kurallar ve uygulamalardır.

- ✓ **Ölçüm ve sınıflandırma esasları**
- ✓ **Amortisman yöntemleri**
- ✓ **Stok maliyeti hesaplama yöntemleri**

Muhasebe Politikası Seçimi

42

Standartta belirlenmiş spesifik bir muhasebe politikası



Standart seçimlik hak tanımış ise gerçeğe uygun sunum sağlayan,
kendi şartlarına en uygun muhasebe politikası



TUTARLILIK!

Standart muhasebe politikası öngörmemişse takdir ettiği muhasebe politikası

Neden?

- ✓ Gerçeğe ve ihtiyaca daha uygun bilgi sunulması amacıyla yapılır.

Nasıl?

- ✓ Geriye dönük uygulanır. Yeni muhasebe politikası, bu politika baştan beri kullanılıyormuş gibi uygulanır.



- ✓ Geriyeye dönük uygulama yapıldığında **karşılaştırmalı olarak sunulan dönemlere** ait finansal tablolardaki değişiklikten etkilenen kalemler yeni muhasebe politikasına göre düzeltilir.
- ✓ Karşılaştırmalı olarak sunulan en erken döneme ilişkin değişiklikten etkilenen özkaynak kaleminin **açılış bakiyesi**, değişikliğin önceki dönemlere olan birikimli etkisine göre düzeltilir.

- » Maliyet bedeli üzerinden ölçülen bir yatırım amaçlı gayrimenkul 2018 yılından itibaren gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmeye başlanmıştır.
- ✓ «Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları» kalemine 1/1/2018 tarihindeki birikimli etkisi 100,000TL'dir.
- ✓ Geçmiş dört yıla ilişkin kâr tutarlarının her birinin 25,000TL artırılması gerekmektedir.
- ✓ Karşılaştırmalı olarak sunulan dönemler 31/12/2017 ve 31/12/2016'dır.
- ✓ Buna göre, karşılaştırmalı olarak sunulan en erken dönem 31/12/2016'dır.
- ✓ Bu durumda 01/01/2016 tarihindeki açılış finansal durum tablosu hazırlanmalı ve değişiklikten etkilenen özkaynak kaleminin açılış bakiyesi düzeltilmelidir.

Geriyeye Dönük Uygulama - Örnek

46

Finansal Tablo	Etkilenen Kalem	31/12/2017	31/12/2016	01/01/2016
Kâr veya Zarar Tablosu	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Artış ve Satış Kazançları	+25.000	+25.000	-
Finansal Durum Tablosu	Özkaynak-Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları	-	-	+50.000
Finansal Durum Tablosu	Varlık-Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	+25.000	+25.000	+50.000

Muhasebe Tahmini: Kesin olarak ölçülemeyen finansal tablo kalemlerinin tahmin edilmesidir.

İşletme tarafından yapılan bazı tahminler:

- ✓ Amortismanına tabi varlıkların faydalı ömürleri
- ✓ Şüpheli alacaklar
- ✓ Stoklardaki değer düşüklüğü
- ✓ Garanti yükümlülükleri



Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklik: Varlık veya yükümlülüğün defter değerinde veya varlığın dönemsel tüketiminde yapılan değişikliklerdir.

Muhasebe tahminlerinde değişiklik ne zaman yapılır?

- ✓ Tahminlerin dayandırıldığı şartlarda değişiklikler meydana geldiğinde,
- ✓ Yeni bir bilgi edinildiğinde,
- ✓ Tecrübe kazanılması sonucunda.

Muhasebe tahminlerinde yapılan değişikliğin etkileri **ileriye yönelik** olarak kayda alınır:

- ✓ Sadece değişikliğin yapıldığı dönemi etkileyenler, değişikliğin yapıldığı **dönemin kâr veya zararına** dâhil edilir.
- ✓ Değişikliğin yapıldığı dönemle birlikte gelecek dönemleri de etkileyecek olanlar, **hem değişikliğin yapıldığı dönemin hem de gelecek dönemlerin kâr veya zararına** dâhil edilir.

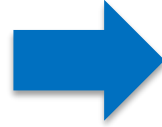
Finansal tablo kalemlerinin kayda alınmasında, ölçümünde, sunumunda veya açıklanmasında yapılan **hata** veya **hileden** ortaya çıkar.

Yanlışlıklar aşağıdakilerden kaynaklanabilir:

- ✓ Matematiksel hatalar
- ✓ Muhasebe politikalarının uygulanmasındaki yanlışlıklar
- ✓ Bilgilerin gözden kaçırılması veya yanlış yorumlanması



Cari dönemde yapılan yanlışlıklar finansal tablolar onaylanmadan tespit edilirse



Cari dönemde düzeltilir.

Yanlışlıklar daha sonraki dönemlerde tespit edilirse



Geçmiş dönem yanlışlığı önemli ise geriye dönük olarak düzeltilir.

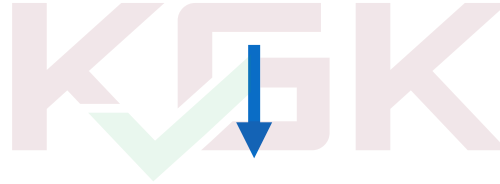


Geriye dönük düzeltme: Geçmiş dönem yanlışlıkları hiç yapılmamış gibi finansal tablo kalemlerine ilişkin tutarların kayda alınmasında, ölçümünde ve açıklanmasında gerekli düzeltmelerin yapılmasıdır.

Geriye dönük düzeltme nasıl yapılır?

- ✓ Yanlışlığın yapıldığı döneme veya dönemlere ait finansal tablolardaki karşılaştırmalı tutarlar düzeltilir veya
- ✓ Sunulan en erken döneme ilişkin yanlışlıktan etkilenen varlık, yükümlülük ve özkaynak kalemlerinin açılış bakiyeleri düzeltilir.

- ✓ Muhasebe politikası değişikliği geriye dönük olarak uygulandığında veya
- ✓ Yanlışlık düzeltmesi kapsamında geriye dönük düzeltme yapıldığında



karşılaştırmalı olarak sunulan en erken dönemin başlangıcına ait ilave bir Finansal Durum Tablosu sunulur.

Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlılıklar - Karşılaştırma

54

	BOBİ FRS	MSUGT/ VUK	TFRS
Politika Değişikliği	Geriye Dönük Uygulama	Mali politikalarda, önemli etki yaratan veya yaratabilecek bir değişiklik yapılmışsa bunun mali tablolara etkileri gösterilmelidir.	✓ BOBİ FRS ile uyumlu.
Tahmin Değişikliği	İleriye Yönelik Uygulama	İşletmenin kar oranları üzerinde önemli ölçüde etkide bulunan değişikliklere ilişkin bilgi ve bunların parasal etkileri açıklanır.	✓ BOBİ FRS ile uyumlu.
Yanlılıklar	Geriye Dönük Düzeltme	Muhasebe kayıt ve tekniğine uygun olarak yapılır.	✓ BOBİ FRS ile uyumlu.

BÖLÜM 4

RAPORLAMA DÖNEMİNDEN SONRAKİ OLAYLAR

Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar

56



Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar: Raporlama dönemi sonu ile finansal tabloların yönetim organı tarafından onaylandığı tarih arasında işletme lehine veya aleyhine ortaya çıkan olayları ifade eder.

Düzeltilme Gerektiren Olaylar

- Raporlama dönemi sonu itibarıyla mevcut olan durumları teyit eden olaylardır.
- Dipnotlar dahil, finansal tablo tutarları düzeltilir.

Düzeltilme Gerektirmeyen Olaylar

- Raporlama döneminden sonra ortaya çıkan durumları gösteren olaylardır.
- Finansal tablolarda değişiklik yapılmaz, önemli nitelikte ise dipnotlarda açıklanır.

Düzeltilme Gerektiren Olaylar

58

- ✓ **Raporlama döneminden sonra sonuçlanan bir davanın**, işletmenin raporlama dönemi sonunda mevcut olan bir yükümlülüğünün bulunduğunu teyit etmesi.
- ✓ 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**.
- ✓ Raporlama dönemi sona ermeden satın alınan varlıklara ilişkin **maliyetlerin** veya raporlama dönemi sona ermeden satılan varlıklardan elde edilen **gelirlerin raporlama döneminden sonra belirlenmesi**.
- ✓ Finansal tabloların gerçeği yansıtmadığını gösteren **hata veya hilelerin ortaya çıkarılması**.

- ✓ Yatırımların **piyasa değerlerinde meydana gelen düşüşler**.
- ✓ Önemli bir **bağlı ortaklığın elden çıkarılması** veya önemli bir **birleşmenin gerçekleşmesi**.
- ✓ Bir **faaliyetin durdurulmasına** yönelik planın açıklanması.
- ✓ Önemli bir üretim tesisinin **yangın sonucu tahrip olması**.
- ✓ Önemli bir **yeniden yapılandırmanın** duyurulması veya uygulanmaya başlanması.

	BOBİ FRS	MSUGT/ VUK	TFRS
Raporlama Döneminden Sonraki Düzeltme Gerektiren Olaylar	Dipnotlar dâhil raporlama dönemine ait finansal tablolarda yer alan tutarlar düzeltilir.	Bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan ve açıklamayı gerektiren hususlara ilişkin bilanço dipnotlarında bilgi sunulur.	✓ BOBİ FRS ile uyumlu
Raporlama Döneminden Sonraki Düzeltme Gerektirmeyen Olaylar	Raporlama dönemine ait finansal tablolarda yer alan tutarlarda herhangi bir değişiklik yapılmaz, önemli nitelikte olanlar dipnotlarda açıklanır		✓ BOBİ FRS ile uyumlu

BÖLÜM 19

KARŞILIKLAR, ŞARTA BAĞLI YÜKÜMLÜLÜKLER VE ŞARTA BAĞLI VARLIKLAR

- ✓ **Karşılıkların kayda alınması ve ölçümü**
- ✓ **Şarta bağlı yükümlülükler ve şarta bağlı varlıkların finansal tablolara nasıl yansıtılacağı**



Karşılık, gerçekleşme **zamanı** veya **tutarı** belli olmayan yükümlülüktür.



Garanti yükümlülükleri, davalar, bir tesisin kapatılmasına ilişkin yükümlülükler.



Bir yükümlülüğün kayda alınmasını gerektirmeyen, varlıkların defter değerine ilişkin düzeltmeleri kapsamaz.



Amortisman, şüpheli alacaklar ve diğer varlıklara ilişkin değer düşüklükleri

Karşılıkların Kayda Alınma Ölçütleri

64

Geçmiş olaydan kaynaklanmalı.

Ekonomik fayda çıkışı **muhtemel** olmalı.

Yükümlülük tutarı **güvenilir** bir biçimde tahmin ediliyor olmalı.

Bu tutar Finansal Durum Tablosuna «**Yükümlülük**» olarak yansıtılır ve bu tutar kadar «**Gider**» kayda alınır.

- ✓ Karşılık tutarı, yapılması gereken harcamaya ilişkin «en gerçekçi tahmin» üzerinden ölçülür.

En gerçekçi tahmin: Yükümlülüğün yerine getirilebileceği veya üçüncü kişilere devredilmesi için gerekli makul tutardır.

Karşılık Tutarının Ölçümü-Örnek

Bir işletme sattığı ürünlerde çıkan üretim hatalarını tamir edeceği garantisini vermiştir.

İşletmenin geçmiş deneyimleri ve geleceğe ilişkin beklentileri satılan malların:

- ✓ %20'sinde tamir maliyeti 100TL olan küçük hataların ortaya çıkacağı
- ✓ %5'inde tamir maliyeti 400TL olan büyük hataların ortaya çıkacağı
- ✓ %75'inde herhangi bir hata ortaya çıkmayacağı

yönündedir.

İşletmenin böyle bir ürün satışı için birim başına kayda alacağı karşılık tutarına ilişkin **en gerçekçi tahmin:**

$$\%20 \times 100\text{TL} + \%5 \times 400\text{TL} + \%75 \times 0\text{TL} = 40\text{TL}$$

İlgili raporlama dönemi sonu itibarıyla **kıdem tazminatı yükümlülükleri** tahmin edilir ve cari dönemde ortaya çıkan kıdem tazminatı yükümlülük artışları hesaplanarak giderleştirilir.

✓ Kıdem tazminatı karşılığı

✓ iş gücü devir hızı

✓ önceki yıllara ilişkin kıdem tazminatı gerçekleştirmeleri



gibi etkenler dikkate alınır ve çalışanların ilgili döneme ilişkin **kıdeme esas ücreti** üzerinden hesaplanır.

Kıdem Tazminatı Karşılığı

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



- ✓ Daha önce MSGUT'la birlikte İlave Hususları uygulayan işletmelerin kıdem tazminatını eşit tutarlara bölerek finansal tablolara yansıtmalarına imkan tanınmıştı.
- ✓ Kıdem tazminatı yükümlülüğünü bu kapsamda eşit tutarlara bölerek finansal tablolarına yansıtmaya başlamış olan işletmeler Tebliğin Geçici 2'nci maddesi uyarınca uygulamaya aynı şekilde devam edebilirler.

Şarta bağlı yükümlülükler:

- ✓ Ekonomik fayda çıkışı **muhtemel olmadığı** veya **tutar güvenilir bir biçimde ölçülemediği** için **kayda alınmaz.**
- ✓ Kaynak çıkışı ihtimali çok düşük değilse dipnotlarda yer verilir.

Örneğin işletme aleyhine açılan bir davanın kaybedilerek ekonomik fayda çıkışının gerçekleşmesi muhtemel olmadığında veya yükümlülük tutarı güvenilir olarak ölçülemediğinde şarta bağlı yükümlülük dipnotlarda açıklanır.

Şarta bağlı varlıklar:

- ✓ **Kayda alınmaz.**
- ✓ Ekonomik fayda **girişi muhtemelse dipnotlarda** açıklama yapılır.

Örneğin:

- ✓ Futbol takımlarının kazanacakları her maç başına ve maçın beraberlikle sonuçlanması durumunda alacağı naklen yayın gelirleri bulunmaktadır.
- ✓ Ancak, bu gelirler maçın kazanılmasına veya beraberlikle sonuçlanmasına bağlı olarak değiştiğinden bu yayın gelirleri varlık olarak finansal tablolara yansıtılmaz, dipnotlarda açıklanır.

Karşılaştırma

72

	BOBİ FRS	MSUGT/ VUK	TFRS
Karşılıkların Muhasebeleştirilmesi	Karşılıklar kayda alma ölçütlerini sağladıklarında muhasebeleştirilirler.	MSUGT uyarınca karşılıklar muhasebeleştirilebilir, VUK izin vermemektedir.	Karşılıklar kayda alma ölçütlerini sağladıklarında muhasebeleştirilirler.
Karşılık Tutarının Hesaplanması	Bugünkü değer ya da yapılması beklenen harcama tutarı	Kesinleşen tutar	Bugünkü değer
Kıdem Tazminatının Hesaplanması	Cari dönemde ortaya çıkan kıdem tazminatı yükümlülük artışları hesaplanarak finansal tablolara yansıtılır.	Kıdem tazminatı ödendiğinde finansal tablolara yansıtılır.	Aktüeryal hesaplama yapılarak finansal tablolara yansıtılmaktadır.

	BOBİ FRS	MSUGT/ VUK	TFRS
Şarta Bağlı Varlıklar	<p>Finansal Durum Tablosunda gösterilmez.</p> <p>Ekonomik fayda girişi ihtimali yüksekse dipnotlarda açıklanır.</p>	<p>Şarta bağlı gelir ve kârlar için gerçekleşme ihtimali yüksek olsa bile tahakkuk yapılmaz, dipnotlarda açıklama yapılır.</p>	<p>✓ BOBİ FRS ile uyumlu.</p>
Şarta Bağlı Yükümlülükler	<p>Finansal Durum Tablosunda gösterilmez.</p> <p>Kaynak çıkışı ihtimali çok düşük değilse dipnotlarda açıklanır.</p>	<p>Şarta bağlı olaylardan kaynaklanan, makul bir şekilde gerçeğe yakın olarak tahmin edilebilen gider ve zararlar, tahakkuk ettirilerek gelir tablosuna yansıtılır.</p>	<p>✓ BOBİ FRS ile uyumlu.</p>

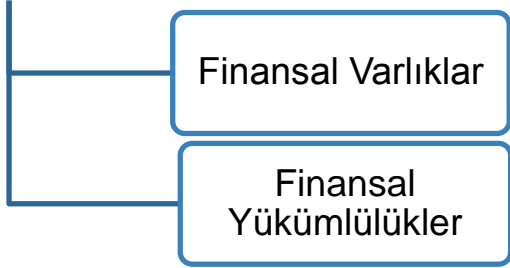
KGK

Teşekkürler

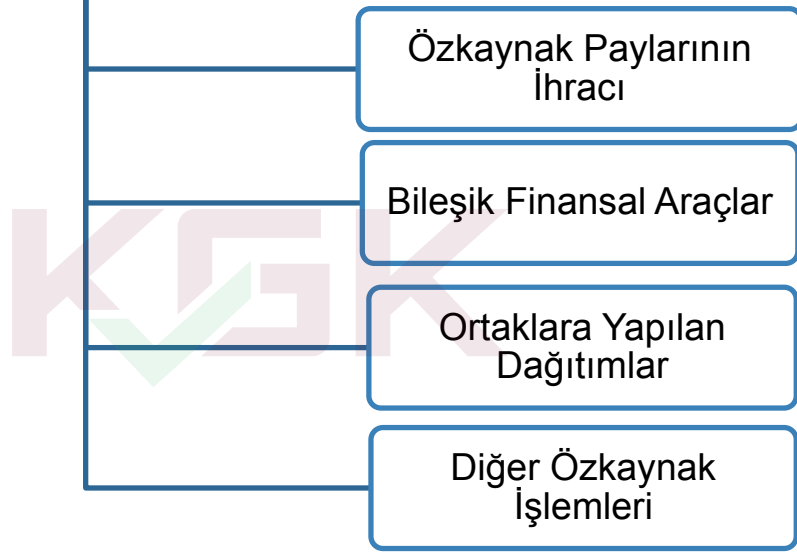
BÖLÜM 9

FİNANSAL ARAÇLAR VE ÖZKAYNAKLAR

Finansal Araçlar



Özkaynaklar



Finansal Varlık - Nakit, başka bir işletmenin özkaynak aracı, başka bir işletmeden nakit ya da başka bir finansal varlık alınmasına ilişkin bir haktır. Örnek:

- **Senetli ve senetsiz alacaklar**
- **Tahvil ve bonolar**
- **Diğer işletmelerin payları**
- **Türev ürünler**

Finansal Yükümlülük - Başka bir işletmeye nakit ya da başka bir finansal varlık verilmesi yükümlülüğüdür. Örnek:

- **Senetli ve senetsiz borçlar**
- **Banka kredileri**
- **İhraç edilen menkul kıymetler**
- **Türev ürünler**



Finansal araçların dönem sonlarındaki ölçüm ve kayda alma ilkeleri aşağıdaki başlıklar itibarıyla farklılık göstermektedir:

- Alacaklar ve Borçlar
- Borçlanma Araçları
- Özkaynak Araçlarındaki Yatırımlar
- Diğer Finansal Araçlar



➤ **Alacaklar ve Borçlar**

➤ Borçlanma Araçları

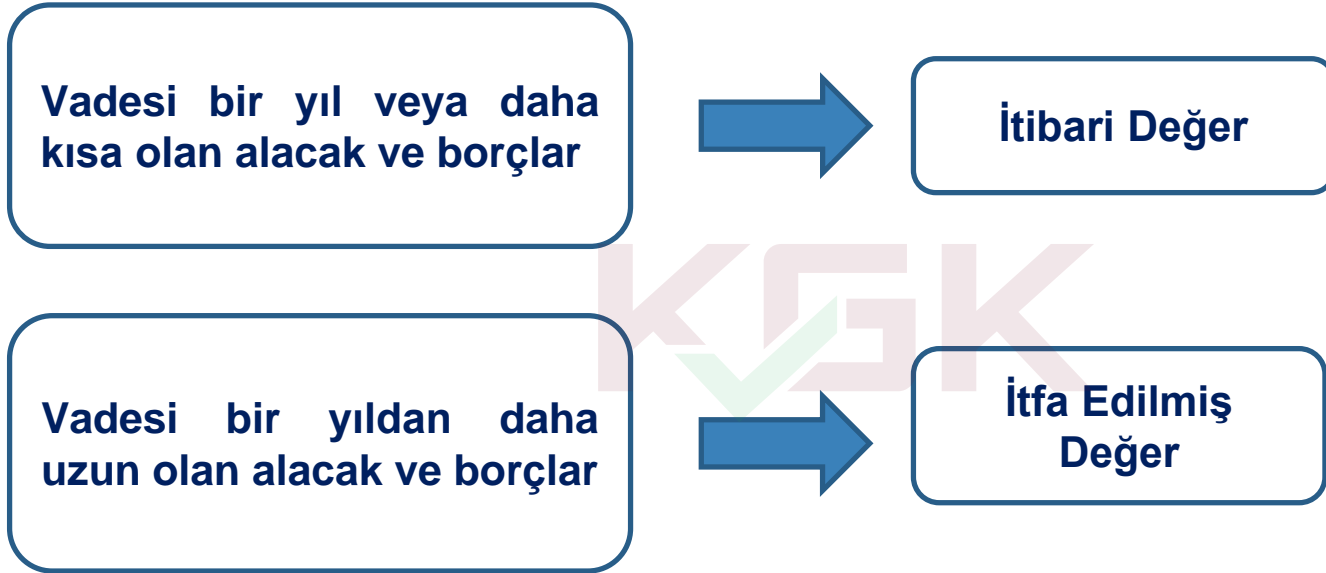
➤ Özkaynak Araçlarındaki Yatırımlar

➤ Diğer Finansal Araçlar



Alacaklar ve Borçlar

Ticari ve ticari olmayan işlemlerinden kaynaklanan **senetli ve senetsiz alacaklar ve borçlar** bu sınıf kapsamında değerlendirilir.



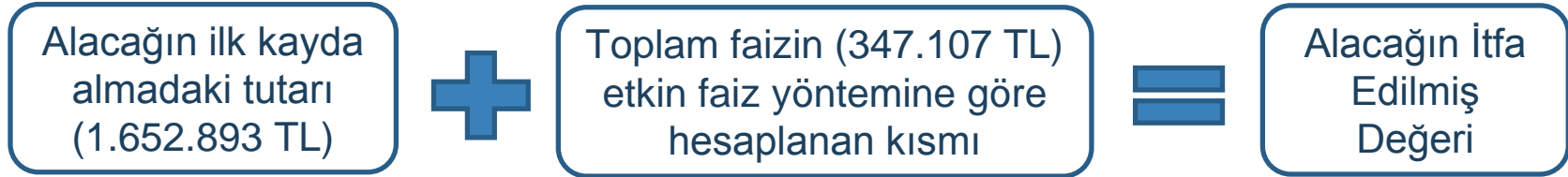
Örnek - İtfa Edilmiş Değer

Örnek - İşletme 1/1/2018 tarihinde peşin satış fiyatı 1.652.893 TL olan stoğunu iki yıl vadeli olarak 2.000.000 TL'ye satmıştır.

İşletme, malların satışından ortaya çıkan alacağını 1/1/2018 tarihinde 1.652.893 TL tutar üzerinden kayda alarak itfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçecektir.



Örnek – İtfa Edilmiş Değer



Etkin faiz yönteminde kullanılacak etkin faiz oranı; alacağın ilk kayda almadaki değerini (1.652.893 TL) vadesindeki değere (2.000.000 TL) eşitleyen tutardır.

$$1.652.893 = 2.000.000 / (1 + f)^2$$

$$f = \%10$$

Örnek – İtfa Edilmiş Değer

9

	<u>Birinci Yıl</u>	<u>İkinci Yıl</u>
İlk Kayda Almadaki Tutar	1.652.893 TL	1.652.893 TL
Önceki Dönemde Hesaplanan Faiz	0	165.289 TL
Toplam Tutar	1.652.893 TL	1.818.182 TL
Faiz Oranı	% 10	% 10
Etkin Faiz Yöntemine Göre Faiz Tutarı	165.289 TL	181.818 TL
İtfa Edilmiş Değer	1.818.182 TL	2.000.000 TL

- Alacaklar ve Borçlar
- **Borçlanma Araçları**
- Özkaynak Araçlarındaki Yatırımlar
- Diğer Finansal Araçlar



Borçlanma aracı niteliğindeki finansal varlıklara örnek olarak; bankalardaki vadeli mevduatlar, devlet tahvili, hazine bonusu veya özel sektör tahvil ve bonoları;

Borçlanma aracı niteliğindeki finansal yükümlülöklere örnek olarak; banka kredileri, ihraç edilen tahvil ve bonolar gösterilebilir.

➤ Ölçüm

Borçlanma araçları sonraki dönemlerde itfa edilmiş değeri üzerinden ölçölür ve değer farkı kar veya zarara yansıtılır.



➤ Alacaklar ve Borçlar

➤ Borçlanma Araçları

➤ **Özkaynak Araçlarındaki Yatırımlar**

➤ Diğer Finansal Araçlar



➤ Borsada işlem gören özkaynak araçları

İlk kayda almada işlem fiyatından ölçülerek işlem maliyetleri kâr veya zarara yansıtılır.

Sonraki raporlama tarihinde **gerçeğe uygun değerleri (piyasa değeri) üzerinden ölçülür** ve ortaya çıkan değer farkları kar veya zarara yansıtılır.

➤ Borsada işlem görmeyen özkaynak araçları

İlk kayda almada, işlem fiyatları ve işlem maliyetlerinin toplamından oluşan maliyet bedelinden ölçülür.

Sonraki raporlama tarihlerinde **maliyet bedelinden ölçülür.**



- Alacaklar ve Borçlar
- Borçlanma Araçları
- Özkaynak Araçlarındaki Yatırımlar
- **Diğer Finansal Araçlar**



- Alacaklar ve borçlar, borçlanma araçları ve özkaynak araçları sınıfına girmeyen finansal araçlar; diğer finansal araçlar olarak değerlendirilir.
- Diğer finansal araçlara örnek olarak; **varlığa dayalı menkul kıymetler ve türev finansal araçlar (forward, future, opsiyon ve swap sözleşmeleri)** verilebilir.
- Diğer finansal araçlar hem ilk kayda almada hem de sonraki dönemlerde **gerçeğe uygun değerleri üzerinden** ölçülerek ölçüm farkları kâr veya zarara yansıtılır.

Gerçeğe Uygun Değer

16

Gerçeğe Uygun Değer Hiyerarşisi

Özdeş veya benzer bir varlığın
faal piyasadaki kotasyon fiyatı

Özdeş veya benzer bir varlık veya
yükümlülük için yakın bir tarihte
gerçekleşen bir işlemin fiyatı.

Değerleme tekniği sonucu
bulunan tutar

Değer düşüklüğüne dair **gözlemlenebilir bir kanıt bulunduğunda** değer düşüklüğü kayda alınır.

Değer düşüklüğü oluştuğuna dair gözlemlenebilir kanıtlar:

- İhraç edenin veya borçlunun önemli ölçüdeki finansal sıkıntısı
- Ödemelerde bir gecikme veya temerrüt olması gibi sözleşmenin ihlali durumu
- Borç verenin, borçluya normal şartlarda sağlamayacağı bir imtiyaz sağlaması
- Borçlunun iflas etmesinin muhtemel hale gelmesi
- Finansal varlıktan elde edilmesi beklenen nakit akışlarında ölçülebilen azalmalara ilişkin veriler (ekonomideki veya sektördeki olumsuz değişiklikler gibi).

Özkaynak - işletmeye ait tüm yükümlülüklerin işletme varlıklarından indirilmesi durumunda geriye kalan varlıklar üzerindeki haklardır.

Bu başlıkta aşağıdaki işlemler açıklanmaktadır:

- Payların ilk ihracı
- Bileşik Finansal Araçlar
- İşletmenin Kendi Paylarını Geri Satın Alması
- Ortaklara Yapılan Dağıtımlar



Finansal Araçlar ve Özkaynaklar - Karşılaştırma

19

	BOBİ FRS	MSUGT/ VUK	TFRS
Ticari ve Diğer Alacak ve Borçların Muhasebeleştirilmesi	Vadesi bir yıl veya daha kısa olanlar itibari değeri üzerinden, Vadesi bir yıldan daha uzun olanlar itfa edilmiş değeri üzerinden ölçülmektedir.	Senede bağlanmış bütün alacak ve borçlar için reeskont uygulanması ihtiyaridir.	İtfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülmektedir. Uygulama kolaylığı hariç !
Ticari Alacaklara İlişkin Değer Düşüklüğü	Değer düşüklüğüne ilişkin gözlemlenebilir kanıtların bulunması durumunda değer düşüklüğü karşılığı ayrılmaktadır.	Dava ve icra safhasındaki alacaklar için değer düşüklüğü karşılığı ayrılmaktadır.	Beklenen kredi zararı yaklaşımına göre değer düşüklüğü kayda alınmaktadır.
Hisse Senedi Yatırımlarının Muhasebeleştirilmesi	Borsada işlem görenler gerçeğe uygun değerleri (piyasa değeri) üzerinden, Borsada işlem görmeyenler maliyet bedelinden ölçülür.	Alış bedeliyle değeri.	Gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülmektedir.

Finansal Araçlar ve Özkaynaklar - Karşılaştırma

20

	BOBİ FRS	MSUGT/ VUK	TFRS
Borçlanma Aracı Niteliğindeki Menkul Kıymet Yatırımlarının Ölçümü	İtfa edilmiş değeri üzerinden ölçülmektedir.	Borsa rayici üzerinden veya alış bedeline vade sonuna kadar işleyen faizin eklenmesiyle bulunan tutar üzerinden değerlendirilmektedir.	İtfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülmektedir.
Banka Kredileri ve İhraç Edilen Menkul Kıymetlerin Ölçümü	İtfa edilmiş değeri üzerinden ölçülmektedir.	Tahviller itibari değeri, banka kredileri işlemiş faiziyle birlikte mukayyet değeri üzerinden değerlendirilmektedir.	İtfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülmektedir.
Türev Araçlar	Gerçeğe Uygun Değer	Muhasebeleştirilmeye ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır.	✓BOBİ FRS ile uyumlu

BÖLÜM 5

HASILAT



Hasılat Nedir?

Hasılat, işletmenin **olağan faaliyetleri** esnasında ortaya çıkan gelirdir.

- ✓ Mal satışı
- ✓ Hizmet sunumu
- ✓ İnşa sözleşmeleri
- ✓ Faiz, isim hakkı ve kâr payı



HASILAT

ALINAN veya ALINMASI BEKLENEN BEDEL (-) SATIŞ İSKONTOLARI

VADE 1 YILDAN UZUN MU?



Vade farkı ayrıştırılmaz.



Vade farkı faiz geliri olarak muhasebeleştirilir.

Hasılatın Ölçümü

- ✓ Hasılat tutarı içerisinde yalnızca işletmenin **kendi adına** sağlayabileceği brüt ekonomik fayda yer almalıdır.
- ✓ Üçüncü taraflar adına tahsil edilen tutarlar hasılat olarak değerlendirilmez*

*KDV, Acente komisyonu vb...



- ✓ **Önemli risk ve getirilerin** alıcıya devredilmesi
- ✓ **Kontrolün** sürdürülmemesi
- ✓ **Hasılat** tutarının güvenilir olarak ölçülebilmesi
- ✓ **Ekonomik faydaların** elde edilebilmesinin muhtemel olması
- ✓ **Maliyetlerin** güvenilir biçimde ölçülebilmesi



- ✓ Sahiplikten kaynaklanan risk ve getirilerin ne zaman devredilmiş sayılacağı değerlendirilmelidir.
- ✓ Önemli risk ve getirilerin **elde tutulduğu** durumlarda hasılat kayda alınmaz.
 - Konsinye satışlar
 - Satışta kurulum şartının olması



Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi

Kâr veya zarara yansıtılacak hasılat ve maliyetlerin belirlenmesinde sözleşmenin tamamlanma düzeyinin dikkate alınması “**tamamlanma yüzdesi yöntemi**” olarak adlandırılır.

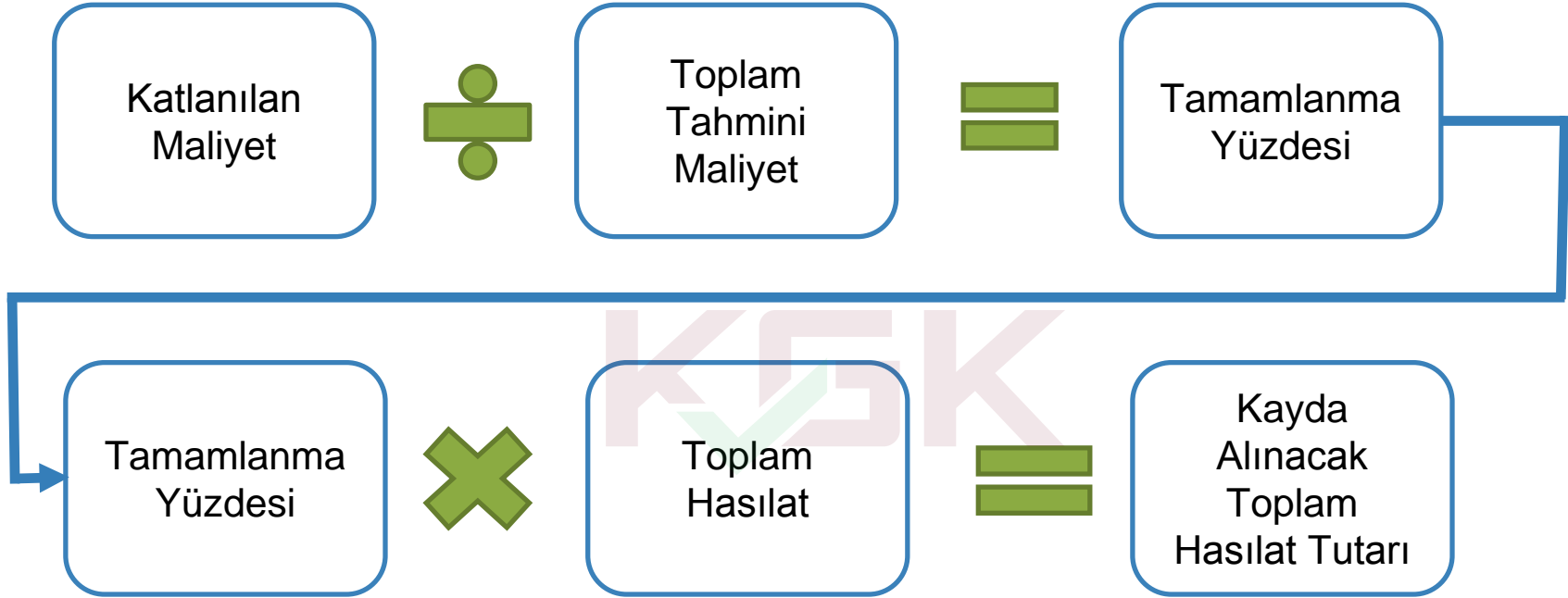
Bu yöntemde finansal tablolara yansıtılacak hasılat tutarı işlemin veya sözleşmenin **tamamlanma düzeyine** göre belirlenir.

Her raporlama dönemi sonunda, toplam hasılat tutarıyla tamamlanma yüzdesinin çarpımı sonucunda ilgili raporlama dönemi sonu itibarıyla birikimli olarak kayda alınması gereken hasılat tutarı bulunur.

Tamamlanma düzeyinin belirlenmesinde kullanılabilecek yöntemler:

- ✓ İlgili tarihe kadar gerçekleşen maliyetlerin, tahmini toplam maliyetlere oranı.
- ✓ Hizmet sunumuna ilişkin işlemin veya sözleşmeye konu işin, somut olarak belirlenebilen tamamlanma oranı.

Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi



İşlem sonucunun **güvenilir** şekilde tahmin edilebildiği durumlarda;

- ✓ hasılat tutarı, raporlama dönemi sonu itibarıyla tamamlanma yüzdesi dikkate alınarak kayda alınır.



Tamamlanma yüzdesi yöntemi

- ✓ **Hasılat** tutarının güvenilir olarak ölçülmesi
- ✓ **Ekonomik faydaların** elde edilebilmesinin muhtemel olması
- ✓ **Tamamlanma düzeyinin** güvenilir biçimde ölçülebilmesi
- ✓ **Maliyetlerin** güvenilir biçimde ölçülebilmesi



Bir inşa sözleşmesinin sonucunun güvenilir bir şekilde tahmin edilebildiği durumlarda sözleşmeye ilişkin hasılat ve maliyetler, faaliyetin **tamamlanma düzeyi dikkate alınarak** kâr veya zarara yansıtılır.



Faiz, İsim Hakkı, Kâr Payları

- ✓ **Faiz;** nakit veya nakit benzerlerinin kullandırılması karşılığında talep edilen bedeldir.
- ✓ **İsim hakkı;** patent, ticari marka, telif hakkı, yazılım programları gibi varlıkların kullandırılması karşılığında talep edilen bedeldir.
- ✓ **Kâr payı;** kârın özkaynak aracı hamillerine, aracın ait olduğu sermaye sınıfı içindeki payları oranında dağıtılmasıdır.



Faiz, İsim Hakkı, Kâr Payları

- ✓ **Faiz**, etkin faiz yöntemiyle hesaplanarak muhasebeleştirilir.
- ✓ **İsim hakları**, ilgili sözleşmenin özü dikkate alınarak sözleşme hükümleri çerçevesinde tahakkuk eder.
- ✓ **Kâr payları**, hissedarların ödemeyi alma hakkı oluştuğu anda kayda alınır.

Karşılaştırma (Hasılat)

35

	BOBİ FRS	MSUGT/ VUK	TFRS
Genel Kayda Alma Ölçütleri	Ekonomik faydaların girişinin muhtemel olması Faydaların güvenilir ölçümü	Mal teslimi ya da hizmet ifası	Edim yükümlülüğünün yerine getirilmesi (belirli bir anda ya da zamana yayılı bir şekilde)
Ölçüm	Alınması beklenen (Alınan) bedel – iskontolar	Satış fiyatı - iskontolar	İşlem bedeli (değişken/sabit)

Karşılaştırma (Hasılat)

36

	BOBİ FRS	MSUGT/ VUK	TFRS
Vade Farkı	Vade 1 yıldan uzunsa vade farkı ayrıştırılır.	Vade farkı ayrıştırılmaz.	Tüm vade farkları ayrıştırılmalıdır. Uygulama kolaylığı hariç !
Hizmet Sunumu (Kayda alma)	Tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılarak dönemsel olarak muhasebeleştirilir.	Hizmet ifa edildiğinde ve gelir mahiyet ve tutar olarak kesinleştiğinde muhasebeleştirilir.	Edim yükümlülüğü yerine getirildiğinde (bir anda ya da zamana yayılı bir şekilde).

Karşılaştırma (Hasılat)

37

	BOBİ FRS	MSUGT/ VUK	TFRS
İnşa Sözleşmeleri (Kayda alma)	Tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılarak dönemsel olarak muhasebeleştirilir.	İnşa bitiminde muhasebeleştirilir (tamamlanmış taahhüt yöntemi).	Edim yükümlülüğü yerine getirildikçe zamana yayılı olarak muhasebeleştirilir.
Faiz (Ölçüm)	Etkin faiz yöntemi	Belirlenmemiş	BOBİ FRS ile uyumlu

BÖLÜM 6

STOKLAR KSGK

Stoklar, aşağıdaki niteliklerden birine sahip olan varlıklardır:

- ✓ Olağan işletme faaliyetleri kapsamında **satılmak üzere elde tutulan** varlıklar,
- ✓ Olağan işletme faaliyetleri kapsamında **satılmak üzere üretilmekte olan** varlıklar,
- ✓ Üretim sürecinde veya hizmet sunumunda kullanılacak **ham madde ve malzeme**.



Ölçüm

40

✓ Stoklar,

✓ maliyet bedeli

✓ net gerçekleşebilir değerden



Düşük
olanı üzerinden
ölçülür.



⚠ **Net gerçekleşebilir değer;**

Tahmini satış fiyatı



**Tahmini tamamlanma
maliyetleri
+
Satış için gerekli tahmini
maliyetler**

Stokların Maliyeti

✓ Ticari iskonto ve indirimler indirim konusu yapılır.

Satın Alma Maliyetleri

+

Dönüştürme Maliyetleri

+

Diğer Maliyetler



=

Stokların Maliyetinin Belirlenmesi

42

Vadeli stok alımı

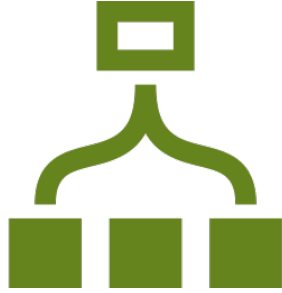
Vade < 1 yıl → Vade farkı ayrıştırılmaz.

Vade > 1 yıl → Vade farkı ayrıştırılır. **Faiz gideri** olarak muhasebeleştirilir. (Peşin fiyat üzerinden ölçüm)

Borçlanma maliyetleri

Üretilmesi **bir yıldan uzun süren** stoklar için katlanılan borçlanma maliyetleri:

- ✓ Stokun maliyetine dâhil edilir.

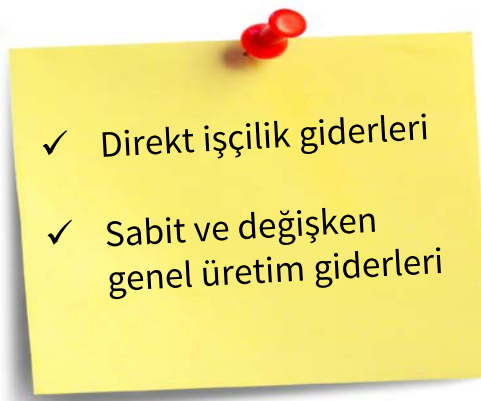


KSGK

Dönüştürme Maliyetinin Belirlenmesi

⚠ **Tam maliyet yöntemi** uyarınca, değişken ve sabit genel üretim giderlerinin tamamı dönüştürme maliyetine dâhil edilir.

⚠ **Normal maliyet yöntemi** uyarınca, sabit genel üretim giderleri, üretim faaliyetlerinin normal kapasitesi esas alınarak dönüştürme maliyetine dâhil edilir.

- 
- ✓ Direkt işçilik giderleri
 - ✓ Sabit ve değişken genel üretim giderleri

Hizmet İşletmelerinin Stok Maliyeti

- ✓ Hizmet işletmeleri, eğer varsa stoklarını bunların üretimi için katlanılan maliyetler üzerinden ölçer.
- ✓ Bu maliyetler esas olarak, hizmetin sunulmasında doğrudan görev alan çalışanların ücret ve diğer maliyetleri ile hizmet sunumuyla ilişkilendirilebilen giderleri içerir.
- ✓ Satış ve genel yönetimle ilgili işçilik ücretleri ve diğer giderler, hizmetin maliyetine dâhil edilmez; bunlar gerçekleştikleri dönemde gider olarak kayda alınır.

- ✓ 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.
- ✓ LIFO yönteminin kullanımına ise izin verilmemektedir.



Değer Düşüklüğü

! Her raporlama dönemi sonunda, stokların değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığı değerlendirilir.

! Stokların değer düşüklüğüne uğraması durumunda, stokların defter değeri **net gerçekleşebilir değerine** indirilir.

! İndirim tutarı, değer düşüklüğü zararını oluşturur ve Kâr veya Zarar Tablosunda “**Satışların Maliyeti**” kalemine yansıtılır.



Stoklar - Karşılaştırma

	BOBİ FRS	MSUGT/ VUK	TFRS
Vade Farkı	1 yıldan uzun vadeli alımlarda vade farkı ayrıştırılır.	Vade farkı ayrıştırılmaz.	Bütün vade farkları ayrıştırılır.
Borçlanma Maliyetleri	Üretimi 1 yıldan uzun süren stokların maliyetine dahil edilir.	Maliyete dahil edilebilir.	Özellikli varlık niteliğindeki stokların maliyetine dahil edilir.



Stoklar - Karşılaştırma

	BOBİ FRS	MSUGT/ VUK	TFRS
Dönem Sonu Ölçümü	Maliyet değeri ile net gerçekleşebilir değerden düşük olanı üzerinden ölçülür.	Maliyet değeri üzerinden ölçülür.	✓ BOBİ FRS ile uyumlu
Stok Maliyetinin Belirlenmesi	Tam maliyet veya normal maliyet yöntemi	Tam maliyet yöntemi	Normal maliyet yöntemi

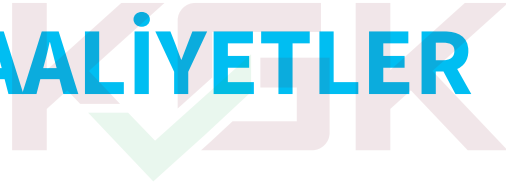


Stoklar - Karşılaştırma

	BOBİ FRS	MSUGT/ VUK	TFRS
Değer Düşüklüğü	Net gerçekleşebilir değerin maliyetin altına düşmesi durumunda değer düşüklüğü zararı oluşur.	Değerinde %10'dan fazla düşüş olması durumunda emsal bedel üzerinden ölçülebilir.	✓ BOBİ FRS ile uyumlu.

BÖLÜM 7

TARIMSAL FAALİYETLER

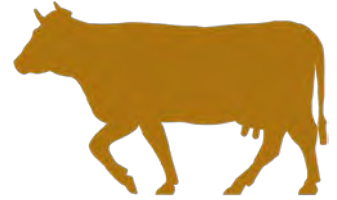


Tarımsal Faaliyetler

- ✓ Canlı varlıkların
- ✓ Hasat **zamanındaki** tarımsal ürünlerin kayda alınması ve ölçüm ilkelerini düzenler.



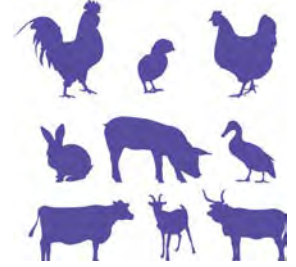
Hasat **zamanından** sonraki tarımsal ürünlere uygulanmaz.



Tarımsal Faaliyetler

52

- ✓ **Canlı varlık:** Yaşayan hayvan veya bitkidir.
- ✓ **Tarımsal ürün:** İşletmenin canlı varlıklarının hasadı yapılmış ürünüdür.
- ✓ **Hasat:** Ürünün canlı varlıklardan ayrılması ya da canlı varlığın hayatının sona ermesidir.



Tarımsal Faaliyetler

Canlı varlıklar	Tarımsal ürünler	İşlenmiş ürünler (mamuller)
Koyun	Yün	Yün ipliği, halı
Kerestelik ağaç	Tomruk, kütük	Kereste
Mandıra hayvanı	Süt	Peynir
Çay bitkisi	Toplanmış yapraklar	Çay

Canlı varlıklar

- Gerçeğe uygun değer
- Maliyet yöntemi

Tarımsal ürünler

- Gerçeğe uygun değer



✓ Gerçeğe uygun değer yöntemi tercih edilmişse;

Canlı varlık ilk kayda almada ve her bir raporlama dönemi sonunda satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür.

✓ Maliyet yöntemi tercih edilmişse;

Canlı varlıklar amortismanına tabi tutulur ve maliyet bedelinden amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları düşülerek ölçüm yapılır.

✓ **Tarımsal ürünler hasat zamanında;**

Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinden ölçülür.

İlk kayda alma zamanında ortaya çıkan kazanç veya kayıplar dönemin kâr veya zararına yansıtılır.



Gerçeğe Uygun Değer

57

Gerçeğe Uygun Değer Hiyerarşisi

Aktif piyasa fiyatı

En yakın tarihte gerçekleşen
piyasa işlem fiyatı

Benzer varlıklara ilişkin piyasa
fiyatları

Sektör ölçütleri

Nakit akışlarının bugünkü değeri



Tarımsal Faaliyetler - Karşılaştırma

58

	BOBİ FRS	MSUGT/ VUK	TFRS
Canlı Varlıkların Ölçümü	Canlı varlık sınıfı gerçeğe uygun değer yöntemi veya maliyet yöntemi ile ölçülür.	Maliyet bedeli ile ölçülür. Zirai işletmelere dahil olan hayvanların maliyet bedelinin tesbiti mümkün olmayan hallerde emsal bedeli kullanılır.	Canlı varlıklar gerçeğe uygun değer yöntemiyle ölçülür.
Tarımsal Ürünlerin Ölçümü	Gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür.	Maliyet bedeli ile ölçülür.	BOBİ FRS ile uyumlu

Tarımsal Faaliyetler - Karşılaştırma

59

	BOBİ FRS	MSUGT/ VUK	TFRS
Canlı Varlıkların Sunumu	Finansal Durum Tablosunda, “Canlı Varlıklar” kaleminde ayrı bir şekilde sunulur.	Ayrı olarak sunulmasına ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır.	BOBİ FRS ile uyumlu

BÖLÜM 20

YABANCI PARA ÇEVİRİM İŞLEMLERİ



- » İşletmelerin **yabancı para cinsinden işlemlerine** ilişkin muhasebe ilkeleri
- » İşletmelerin **finansal tablolarını yabancı para birimi cinsinden sunmaları** durumunda yapılması gereken çevrim işlemleri
- » Konsolide finansal tablo hazırlayan işletmeler açısından; ağırlıklı kullanılan para birimi konsolide finansal tabloların sunulduğu para biriminden farklı olan **bağlı ortaklıkların, müşterek girişimlerin ve iştiraklerin** konsolide finansal tablolara nasıl dâhil edileceği



İşletmeler bu Standartta yer alan faktörlere göre ağırlıkla kullanılan para birimini belirler ve yabancı para cinsinden işlemlerini ağırlıkla kullanılan para birimi cinsinden kaydeder.

AĞIRLIKLA KULLANILAN PARA BİRİMİ

İşletmenin ağırlıklı olarak nakitlerini oluşturduğu ve harcadığı çevrenin para birimidir.

Ağırlıkla Kullanılan Para Biriminin Belirlenmesi

İşletme aşağıdaki faktörleri dikkate alarak ağırlıkla kullanılan para birimini belirler:

- » Mal ve hizmetlerinin **satış fiyatlarını** en çok etkileyen para birimi
- » **Maliyetlerini** en çok etkileyen para birimi (işçilik, hammadde...)
- » **Finansman** faaliyetlerinden sağlanan fonların para birimi
- » Esas faaliyetlerinden elde ettiği **tahsilatın** tutulduğu para birimi



KSK

İLK KAYIT



İşlem tarihindeki spot kur

Spot kur, hemen teslim halindeki geçerli olan döviz kurudur.

Uygulama kolaylığı açısından gerçek kura yaklaşan kurun kullanılması mümkündür. Örneğin;



Haftanın
Ayın
Yılın ortalama kuru

Ancak kurlarda önemli
ölçüde dalgalanma varsa
ortalama kur



SONRAKİ ÖLÇÜM

Parasal kalemler

→ Dönem sonundaki spot kur

Maliyet bedeli üzerinden ölçülen parasal olmayan kalemler

→ İşlem tarihindeki spot kur

Gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen parasal olmayan kalemler

→ Gerçeğe uygun değer **belirlendiği** tarihteki spot kur

Kur farkı kazanç ve kayıpları:

Kâr/Zarara yansıtılır.

Ancak;

Yeniden değerlemeye tabi tutulan MDV'ye ilişkin kur farkı kazanç ve kayıpları

Yeniden Değerleme

Yedeği'nde gösterilir.



Finansal tabloların ağırlıklı kullanılan para birimi dışındaki bir para birimi cinsinden sunulması durumunda:

Varlık ve yükümlülükler → raporlama tarihindeki spot kur

Gelir, gider ve özkaynak kalemleri → işlem tarihlerindeki döviz kuru

Kur farkları ise **özkaynaklarda**, «Yabancı Para Çevrim Farkları» kaleminde gösterilir.



Yabancı Para Çevrim İşlemleri - Karşılaştırma

67

	BOBİ FRS	MSUGT/ VUK	TFRS
İlk Ölçüm	İşlem tarihindeki spot kur	✓ BOBİ FRS ile uyumlu.	✓ BOBİ FRS ile uyumlu.
Yabancı Para Cinsinden Parasal Kalemlerin Çevrimi	Dönem sonundaki spot kur üzerinden çevrilir.	Maliye Bakanlığı'nca belirlenen kur üzerinden çevrilir.	✓ BOBİ FRS ile uyumlu.

Yabancı Para Çevrim İşlemleri - Karşılaştırma

68

Yabancı Para Cinsinden Parasal Olmayan Kalemlerin Çevrimi

BOBİ FRS

Maliyet bedeliyle ölçülüyorsa, işlem tarihindeki kur üzerinden çevrilir.

Gerçeğe uygun değeriyle ölçülüyorsa, gerçeğe uygun değer belirlendiği tarihteki spot kur üzerinden çevrilir.

MSUGT/ VUK

Maliye Bakanlığı'nca belirlenen kur üzerinden çevrilir.

TFRS

✓ BOBİ FRS ile uyumlu.

Yabancı Para Çevrim İşlemleri - Karşılaştırma

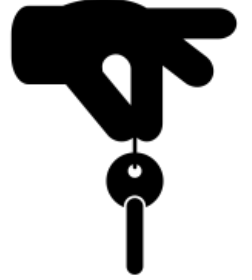
	BOBİ FRS	MSUGT/ VUK	TFRS
Finansal Tabloların Çevrimi	<p>Varlık ve yükümlülükler, raporlama tarihindeki spot kur üzerinden çevrilir.</p> <p>Gelir, gider ve özkaynak kalemleri işlem tarihlerindeki döviz kuru üzerinden çevrilir.</p>	<p>Herhangi bir hüküm bulunmamaktadır.</p>	<p>✓ BOBİ FRS ile uyumlu.</p>

BÖLÜM 15

KİRALAMALAR



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



Kiralama işleminin sınıflandırılması

72

Kira süresi sonunda mülkiyetin devredilip devredilmediğine bakılmaksızın varlığın sahipliğinden kaynaklanan risk* ve getirilerin tamamına yakını kiracıya devrediliyor mu?**

*Atıl kapasite
*Teknolojik eskime

EVET



FİNANSAL KİRALAMA

HAYIR



GELENEKSEL KİRALAMA

**Kârlı işletme
**Değerinde artış



ÖLÇÜTLER

- **Varlığın sahipliğinin** kira süresi sonunda **kiracıya devredilecek** olması.
- Kiracıya, varlığı **gerçeğe uygun değerinden daha düşük bir bedelle satın alma hakkı tanınması.**
- **Kiralama süresinin,** varlığın **ekonomik ömrünün %80'inden daha büyük** bir bölümünü kapsamaması.

GÖSTERGELER

- Kiralanan varlığın, **sadece kiracı tarafından kullanılabilir** özel bir yapıda olması.
- Kiracının kiralama işlemi feshedebilmesi durumunda, **fesih işleminden kaynaklanan zararların kiracı tarafından karşılanması.**
- Kiracının, **piyasa fiyatının çok daha altında bir kira bedeli ile belirli bir süre daha kiralama** sürdürme hakkının bulunması.

- »Gerçeğe uygun değeri ya da
- »Kira ödemelerinin bugünkü değeri



Düşük
olanı üzerinden kayda alır.

- ✓ Aynı zamanda finansal kiralamaya konu varlık için bir **yükümlülük** kayda alınır.
- ✓ Varlık Finansal Durum Tablosunda ilgili kalem içerisinde gösterilir. («Binalar» gibi)
- ✓ Kira ödemelerinin bugünkü değeri «**zimni faiz oranı**» kullanılarak hesaplanır.



Kiralama işleminde zımni faiz oranı

75





* Kalan borç tutarına **sabit bir faiz oranı** uygulanmasını sağlayacak şekilde kiralama süresi boyunca her bir döneme dağıtılır.

Faiz vb Giderler	X	
Finansal Kiralama Borcu	Y	
Kasa		X+Y

Finansal Kiralama – Kiracı

77



A işletmesi 30.000 TL değerindeki makine için 24 aylık ödeme planı ile aylık 1.500 TL kira ödemesi karşılığında finansal kiralama anlaşması yapmıştır. Sözleşme sonunda 500 TL karşılığında makinenin işletmeye devredilmesi öngörülmektedir.

Sözleşme tarihi: 30 Haziran 20X1

Fatura tutarı: 30.000 TL

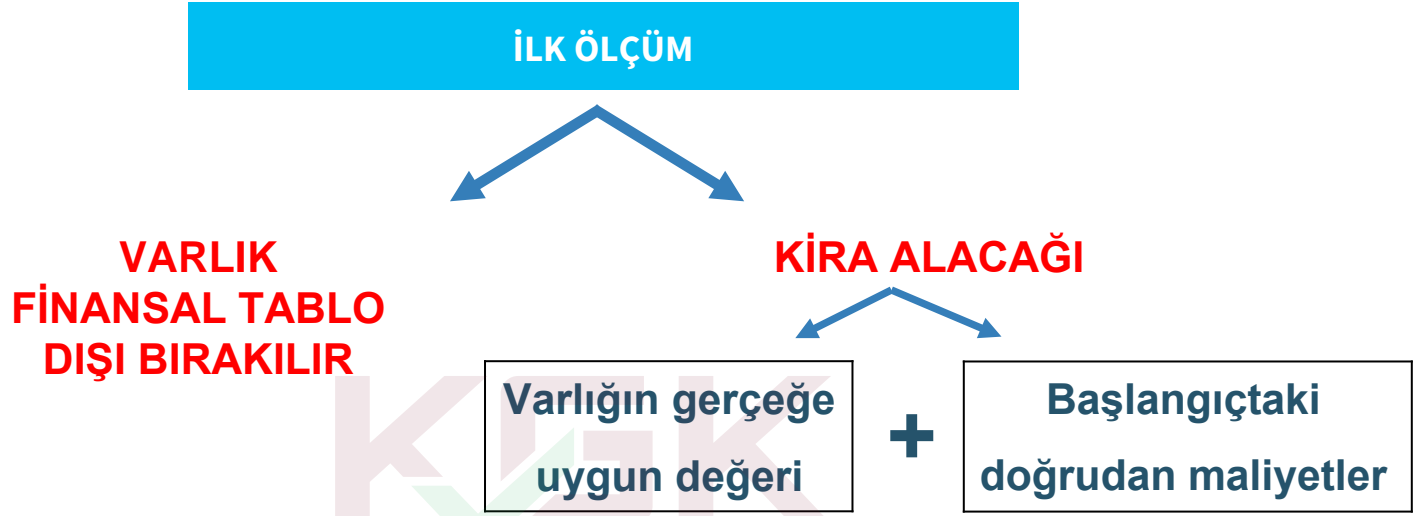
Sözleşme süresi: 24 ay

Aylık kira tutarı: 1.500 TL

Faydalı ömür: 10 Yıl

Faiz oranı: %1.61

Varlık Alınınca			
Maddi Duran Varlık		30.000	
	Fin. Kiralama Borcu		30.000
Kira ödemeleri (6 aylık)			
Fin. Kiralama Borcu (anapara borcuna tekabül eden)		6.350	
Finansman Giderleri		2.650	
	Bankalar		9.000
Dönem sonu amortisman (6 aylık)			
Amortisman Giderleri		1.500	
	Birikmiş Amortisman		1.500



Finansal Kiralama Alacakları

X + BDM

Maddi Duran Varlıklar

X

Kasa

BDM

SONRAKİ ÖLÇÜM

ALINAN KİRA ÖDEMELERİ

Finansman Geliri*

Anapara Geri Ödemesi

* Finansman gelirleri kalan alacak tutarına **sabit bir dönemsel getiri oranını** yansıtan bir esasa göre kayda alınır.

Kasa

X+Y

Faiz, Kâr Payı vb Gelirler

X

Finansal Kiralama Alacakları

Y

KİRACI

Kira ödemeleri



GİDER

doğrusal olarak kiralama süresi boyunca gider olarak **kâr veya zarara** yansıtır

KİRAYA VEREN

Kira ödemeleri



GELİR

doğrusal olarak kiralama süresi boyunca gelir kaydederek **kâr veya zarara** yansıtır



AMORTİSMAN

Geleneksel kiralamaya konu varlığa dönem sonlarında, varlığın kapsamına girdiği bölümde yer alan ölçüm ve sunum hükümleri uygulanır.

Kiralamalar - Karşılaştırma

81

		BOBİ FRS	MSUGT/ VUK	TFRS
GENEL HÜKÜMLER	Sınıflandırma	Ölçütler ve göstergeler mevcut	✓ BOBİ FRS ile uyumlu	Genel olarak uyumlu
GELENEKSEL KİRALAMA	Ölçüm	Kira ödemeleri doğrusal olarak kâr/zarara yansıtılır	✓ BOBİ FRS ile uyumlu	✓ BOBİ FRS ile uyumlu

Kiralamalar - Karşılaştırma

82

		BOBİ FRS	MSUGT/ VUK	TFRS
FİNANSAL KİRALAMA Kiracı	İlk Ölçüm	Varlığın gerçeğe uygun değeri ile kira ödemelerinin bugünkü değerinden DÜŞÜK olanı	✓ BOBİ FRS ile uyumlu	✓ BOBİ FRS ile uyumlu
	Aktife Alınacak Hesap Grubu	Maddi Duran Varlık Maddi Olmayan Duran Varlık vb...	'Kullanım Hakkı' olarak aktife alınır.	✓ BOBİ FRS ile uyumlu
	Amortisman	Faydalı ömür Sahipliği elde edeceğine dair kesinlik yoksa kiralama süresi ile faydalı ömürden kısa olanı	İlgili tebliğde tespit edilen amortisman süresi	✓ BOBİ FRS ile uyumlu
	Sonraki Ölçüm	Kira ödemeleri borç anapara ödemesi ve finansman gideri olarak ayrıştırılır. Finansman gideri kalan borç tutarına sabit bir faiz oranı uygulanacak şekilde dönemlere dağıtılır.	✓ BOBİ FRS ile uyumlu	✓ BOBİ FRS ile uyumlu

Kiralamalar - Karşılaştırma

		BOBİ FRS	MSUGT/ VUK	TFRS
FİNANSAL KİRALAMA Kiraya Veren	İlk Ölçüm	<p>Varlık finansal tablo dışı bırakılır.</p> <p>Varlığın GUD'ü ile başlangıçtaki doğrudan maliyetler toplamı kira alacağı olarak kayda alınır.</p>	<p>Varlık 'İz Bedeli' ile izlenir</p> <p>Başlangıçtaki doğrudan maliyetler kira alacağı tutarına eklenmez.</p>	<p>✓BOBİ FRS ile uyumlu</p>
	Sonraki Ölçüm	<p>Alınan kira ödemeleri anapara geri ödemesi ve finansman geliri olarak ayrıştırılır.</p> <p>Finansman geliri kalan alacak tutarına sabit bir faiz oranı uygulanacak şekilde dönemlere dağıtılır.</p>	<p>✓BOBİ FRS ile uyumlu</p>	<p>✓BOBİ FRS ile uyumlu</p>

KGK Teşekkürler

DİĞER İŞLETMELERE YAPILAN YATIRIMLAR

- Bölüm 10 İştiraklerdeki Yatırımlar*
- Bölüm 11 Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar*
- Bölüm 21 İş Birleşmeleri*
- Bölüm 22 Konsolide Finansal Tablolar*

Diğer İşletmelere Yapılan Yatırımlar

2

- ✓ İşletme neden başka bir işletmeye yatırım yapar?
- ✓ Aktif yatırımlar/ Pasif yatırımlar
- ✓ Bazı yatırım türlerinde iki ayrı işletmedense ekonomik bütünlüğü olan tek bir yapı vardır.



Diğer İşletmelere Yapılan Yatırım Türleri

3

Bağlı Ortaklık

**Müşterek
Girişim**

İştirak

Ölçüt

Kontrol

Müşterek Kontrol

Önemli Etki

Pay Oranı

%50

-

%20

Muhasebeleştirme
(Konsolide Finansal
Tablolar)

Tam
Konsolidasyon

Türe Göre
Farklılaşır

Özkaynak
Yöntemi

Muhasebeleştirme
(Münferit Finansal
Tablolar)

Maliyet/
Özkaynak
Yöntemi

Türe Göre
Farklılaşır

Maliyet/
Özkaynak
Yöntemi

Diğer İşletmelere Yapılan Yatırımlar – Temel Kavramlar

4

Kontrol

Faaliyetlerinden fayda sağlamak amacıyla bir işletmenin finansal ve faaliyet politikasını **yönetme gücüdür**.

Müşterek kontrol

Bir ekonomik faaliyet üzerindeki kontrolün sözleşmeye dayalı olarak paylaşılmasıdır. Stratejik faaliyetlerle ilgili **kararların oy birliğiyle mutabakatını** gerektirir.

Önemli etki

Yatırım yapılan işletmenin finansal ve faaliyet politikalarına ilişkin süreçlere **katılma gücüdür**.

BÖLÜM 21 İŞ BİRLEŞMELERİ



İş birleşmesi, ayrı iş veya işletmelerin **tek bir raporlayan işletme** oluşturmak üzere bir araya gelmesidir. İş birleşmesinde edinen taraf olarak nitelendirilen işletme, edinilen tarafın **kontrolünü elde etmektedir**.

Birleşme şekilleri:

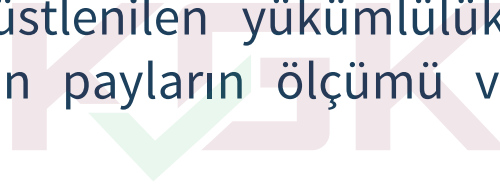
- ✓ İş tanımını karşılayan net varlıkların satın alınması
- ✓ Başka bir işletmenin özkaynak paylarının edinilmesi
- ✓ İki ayrı işletmenin yeni kurulan bir işletme çatısı altında birleşmesi
- ✓ Edinilen tarafın tasfiye edilerek edinen işletme tarafından devralınması

İş Birleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi

7

- ✓ Edinen işletmenin belirlenmesi
- ✓ Birleşme tarihinin belirlenmesi
- ✓ İş birleşmesinin maliyetinin belirlenmesi
- ✓ Edinilen varlıkların, üstlenilen yükümlülüklerin ve kontrol gücü olmayan payların ölçümü ve kayda alınması
- ✓ Şerefiye veya negatif şerefiyenin ölçülmesi ve kayda alınması

Satın Alma
Yöntemi



İş Birleşmesinin Maliyetinin Belirlenmesi

8

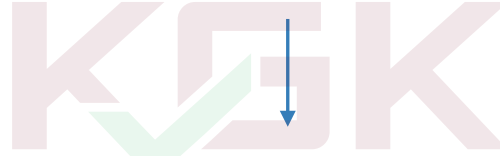
İş Birleşmesinin
Maliyeti



Transfer edilen bedel



İş birleşmesiyle
doğrudan bağlantılı
olarak katılan
maliyetler



Birleşme tarihindeki
gerçeğe uygun değeri



Bölüm 9 – GUD
ölçüm hükümleri

İş Birleşmesinin Maliyetinin Belirlenmesi

9



Aşamalı olarak gerçekleşen iş birleşmelerinde;

işletmenin daha önceden elinde tuttuğu edinilen tarafın özkaynak payları, güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa birleşme tarihindeki **gerçeğe uygun değeri**, ölçülemiyorsa **defter değeri** üzerinden dikkate alınır.

Edinilen Varlıkların ve Üstlenilen Yükümlülüklerin Kayda Alınması

10

Edinen işletme birleşme tarihinde, edinilen tarafın bu Standarda uygun olarak hazırlanmış **finansal tablolarında yer alan varlık ve yükümlülüklerini kayda alır.**

Bu varlık ve yükümlülükler:

- ✓ Güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa **gerçeğe uygun değerleri** üzerinden,
- ✓ Gerçeğe uygun değerleri güvenilir bir şekilde ölçülemiyorsa **edinilen tarafın finansal tablolarında yer alan defter değerleri** üzerinden ölçülür.

Kontrol Gücü Olmayan Payların Kayda Alınması

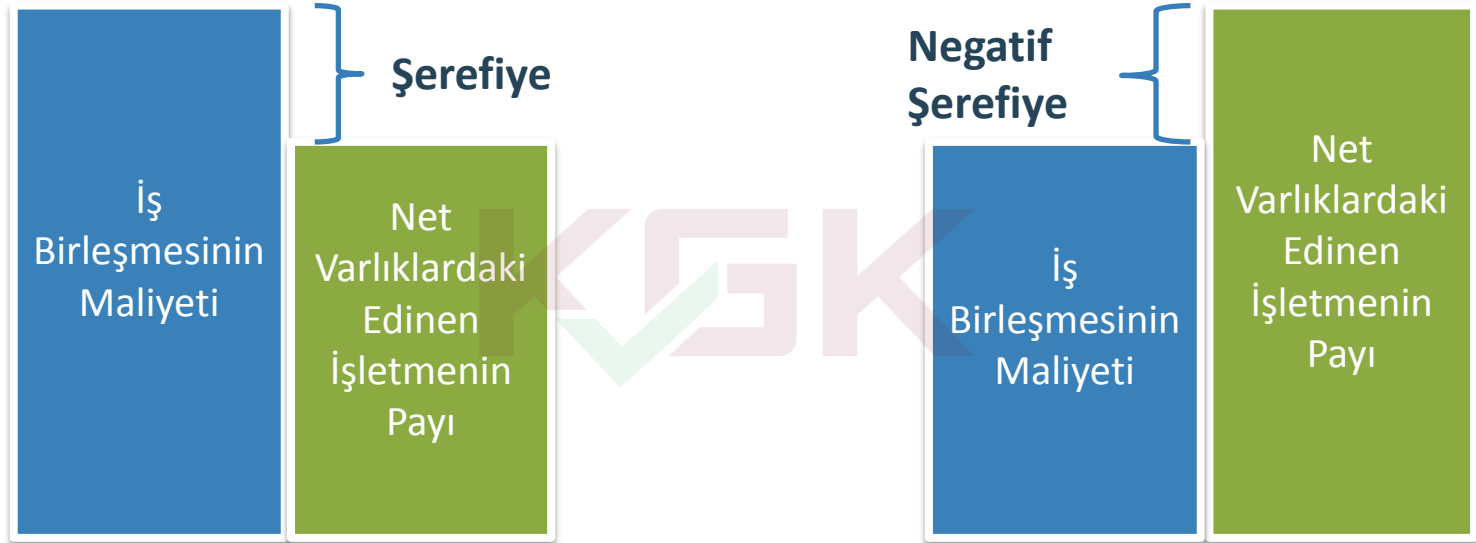
11

Kontrol gücü olmayan paylar, ana ortaklığa doğrudan veya dolaylı olarak atfedilemeyen, bağlı ortaklıktaki özkaynaktır.

Edinen işletme, kontrol gücü olmayan payların birleşme tarihindeki değerini, kontrol gücü olmayan tarafların, edinilen tarafın **kayda alınan net varlıkları** üzerindeki payı nispetinde ölçer.



Şerefiye veya Negatif Şerefiyenin Ölçülmesi ve Kayda Alınması



Şerefiye veya Negatif Şerefiyenin Ölçülmesi ve Kayda Alınması

13

- ✓ Şerefiyenin faydalı ömrünün güvenilir bir şekilde tahmin edilemediği durumlarda şerefiye 10 yılda itfa edilir. Şerefiye değer düşüklüğü testine tâbi tutulmaz.
- ✓ Negatif şerefiye, Diğer Faaliyetlerden Gelirler altında “Diğer Gelirler” kalemi içerisinde gösterilir.
- ✓ Ancak negatif şerefiye olarak ortaya çıkan kazanç finansal tablolara yansıtılmadan önce edinilen varlıkların, üstlenilen yükümlülüklerin, iş birleşmesinin maliyetinin doğru bir şekilde ölçülüp ölçülmediği yeniden gözden geçirilir.

İş Birleşmeleri - Karşılaştırma

14

	BOBİ FRS	MSUGT/ VUK	TFRS
İş Birleşmesinin/ Şerefiyenin ortaya çıkması	Bir işin kontrolünün elde edilmesi durumunda ortaya çıkmaktadır.	Bir işletmenin devralınması durumunda ortaya çıkmaktadır.	✓ BOBİ FRS ile uyumlu
Şerefiyenin hesaplanması	İş birleşmesinin maliyetiyle edinilen varlık ve yükümlülüklerin defter değeri veya gerçeğe uygun değeri arasındaki farktır.	İş birleşmesinde katılan maliyetle edinilen varlık ve yükümlülüklerin rayiç bedeli arasındaki olumlu farktır.	İş birleşmesinin maliyetiyle edinilen varlık ve yükümlülüklerin gerçeğe uygun değeri arasındaki farktır.
Şerefiyenin itfası	Güvenilir bir şekilde tahmin edilebiliyorsa faydalı ömrü boyunca, tahmin edilemiyorsa 10 yılda itfa edilir.	5 yılda itfa edilir.	Şerefiye itfa edilmemektedir.

BÖLÜM 22

KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLAR



Diğer İşletmelere Yapılan Yatırım Türleri

16

	Bağlı Ortaklık	Müşterek Girişim	İştirak
Ölçütler	Kontrol	Müşterek Kontrol	Önemli Etki
Pay Oranı	%50	-	%20
Muhasebeleştirme (Konsolide Finansal Tablolar)	Tam Konsolidasyon	Türe Göre Farklılaşır	Özkaynak Yöntemi
Muhasebeleştirme (Münferit Finansal Tablolar)	Maliyet/ Özkaynak Yöntemi	Türe Göre Farklılaşır	Maliyet/ Özkaynak Yöntemi

Konsolide Finansal Tablo

Ana ortaklığın ve onun bağlı ortaklıklarının varlıklarının, borçlarının, özkaynaklarının, gelirlerinin, giderlerinin ve nakit akışlarının tek bir işletmeninki gibi sunulduğu, bir topluluğa ait finansal tablolardır.

Ana Ortaklık

Bir veya birden fazla bağlı ortaklığı olan işletmedir.

Bağlı ortaklık

Adi ortaklık gibi tüzel kişiliği bulunmayan işletmeler de dâhil olmak üzere, başka bir işletme (bir ana ortaklık) tarafından **kontrol edilen** işletmedir.

Kontrol, faaliyetlerinden fayda sağlamak amacıyla bir işletmenin finansal ve faaliyet politikalarını yönetme gücüdür.

%50

Yatırımcının, bir işletmedeki **oy haklarının yarısından fazlasına** sahip olması durumunda, aksi açıkça ortaya konulmadığı sürece bu işletme üzerinde **kontrolünün bulunduğu kabul edilir.**

Kontrol Kavramı

Yatırımcı oy haklarının yarısına veya daha azına sahip olsa bile aşağıdaki durumlarda kontrolünün bulunduğu varsayılır:

Yatırımcının diğer pay sahipleriyle yapılan bir anlaşma çerçevesinde **oy haklarının yarısından fazlasını kontrol etmesi**

Yatırımcının bir düzenleme veya sözleşme ya da yatırım yapılan işletmenin ana sözleşmesi uyarınca bu işletmenin **finansal ve faaliyet politikalarını yönetme gücünün bulunması**

Yatırımcının, yatırım yapılan işletmenin kontrolünü sağlayan yönetim kurulu veya benzer bir yürütme organı **üyelerinin çoğunluğunu atama veya görevden alma gücüne sahip olması**

Cari ve önceki raporlama dönemi boyunca ve konsolide finansal tabloların düzenlendiği tarihe kadar görevde bulunmuş olan yönetim kurulu üyelerinin çoğunluğunun, yatırımcının oy haklarının kullanımı sonucunda atanmış olması.

Büyük İşletmeler

Konsolide finansal tablo hazırlanması **zorunludur**.

Konsolide finansal tablolarda **tam konsolidasyon** yöntemi kullanılır.

Münferit tablolarda **öz kaynak/maliyet** yöntemi kullanılır.

Orta Boy İşletmeler

Konsolide finansal tablo hazırlanması **ihtiyaridir**.

Konsolide finansal tablolarda **tam konsolidasyon** yöntemi kullanılır.

Münferit tablolarında **öz kaynak/maliyet** yöntemi kullanılır.



Bağlı Ortaklıkların Muhasebeleştirilmesi

- ✓ Gerekli olan bilgilerin aşırı maliyet ve çabaya katlanmadan elde edilememesi ya da bu bilgilerin çok gecikmeli olarak elde edilmesi,
- ✓ Uzun süreli ciddi kısıtlamaların ana ortaklığın bağlı ortaklık üzerindeki haklarını kullanmasını engellemesi,
- ✓ Bağlı ortaklığın birleşme tarihinden itibaren bir yıl içinde elden çıkarılma niyetiyle edinilmesi ve elde tutulması.

İSTİSNALAR

KSGK

Konsolidasyon İşlemleri

Ana ortaklık ve bağılı ortaklıkların varlık, yükümlülük, özkaynak, gelir ve gider kalemleri satır satır toplanarak birleştirilir.

Ana ortaklığın her bir bağılı ortaklıktaki yatırımının defter değeri ile bağılı ortaklıkların özkaynaklarından ana ortaklığın payına isabet eden tutarlar elimine edilir.

Topluluk içi bakiyeler ve işlemler tamamen elimine edilir.

Konsolide edilen bağılı ortaklıkların topluluk içi işlemlerin eliminasyonu yapıldıktan sonraki dönem net karından veya zararından kontrol gücü olmayan paylara isabet eden tutarlar tespit edilir.

- ✓ Konsolide finansal tablolarda, benzer işlem ve olaylar için **aynı muhasebe politikaları** kullanılır. Farklı muhasebe politikaları için finansal tablolarda gerekli düzeltmeler yapılır.
- ✓ Ana ortaklık ve bağlı ortaklık **finansal tablolarının aynı tarihli** olması gerekir.
- ✓ Bağlı ortaklığın raporlama dönemi sonunun ana ortaklığından farklı olması durumunda bağlı ortaklık konsolidasyon amacıyla finansal tablolarını ana ortaklığın raporlama dönemi sonu itibarıyla hazırlar.
- ✓ Aynı tarihli finansal tabloların hazırlanması mümkün değilse mümkün olan en güncel tablo dikkate alınır (aradaki fark üç aydan fazla olamaz).

- ✓ İşletme bağı ortaklığının gelir ve giderlerini **kontrolü elde ettiği tarihten, kontrolü kaybettiği tarihe kadar konsolide finansal tablolara dâhil eder.**
- ✓ Bağı ortaklığın dönem net kâr veya zararı hesaplanırken bağı ortaklığın birleşme tarihindeki varlık ve yükümlülüklerine ilişkin gelir ve giderler, **varlık ve yükümlülüklerin birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değerleri esas alınarak** belirlenir.

Konsolide Finansal Tablolar - Karşılaştırma

25

	BOBİ FRS	MSUGT/ VUK	TFRS
Konsolide Finansal Tabloların Hazırlanması	Büyük işletmelerin konsolide finansal tablolarını hazırlamaları zorunludur.	Konsolide finansal tablo hazırlama zorunluluğu bulunmamaktadır.	TFRS'lere tabi işletmelerin konsolide finansal tabloların hazırlanması zorunludur.
Bağlı Ortaklık Kıstası	Kontrolün bulunması	% 50'den fazla sermaye ya da oy hakkına sahip olunması	✓ BOBİ FRS ile uyumlu

Konsolide Finansal Tablolar - Karşılaştırma

Bağlı Ortaklıkların Muhasebeleştirilmesi

BOBİ FRS

Konsolide finansal tablolarda:

✓ Tam konsolidasyon

Münferit finansal tablolarda:

✓ Maliyet bedeli
✓ Özkaynak yöntemi

MSUGT/ VUK

Alış Bedeli

TFRS

Konsolide finansal tablolarda:

✓ BOBİ FRS ile uyumlu

Münferit finansal tablolarda:

✓ Maliyet bedeli
✓ Özkaynak yöntemi
✓ Gerçeğe uygun değer

BÖLÜM 10

İŞTİRAKLERDEKİ YATIRIMLAR



Diğer İşletmelere Yapılan Yatırım Türleri

28

Bağlı Ortaklık

**Müşterek
Girişim**

İştirak

Ölçütler

Kontrol

Müşterek Kontrol

Önemli Etki

Pay Oranı

%50

-

%20

Muhasebeleştirme
(Konsolide Finansal
Tablolar)

Tam
Konsolidasyon

Türe Göre
Farklılaşır

Özkaynak
Yöntemi

Muhasebeleştirme
(Münferit Finansal
Tablolar)

Maliyet/
Özkaynak
Yöntemi

Türe Göre
Farklılaşır

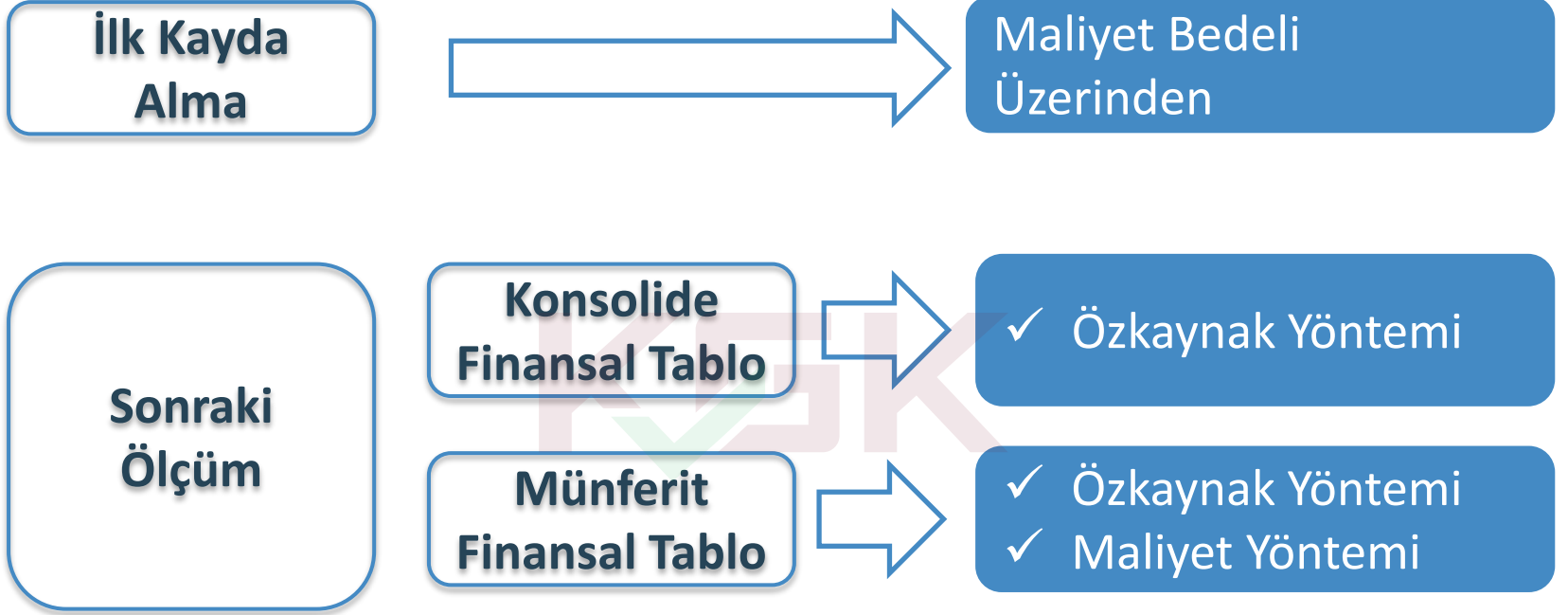
Maliyet/
Özkaynak
Yöntemi

İştirak; yatırım yapan işletmenin üzerinde önemli etkisinin bulunduğu, müşterek girişim veya bağlı ortaklık niteliğinde olmayan işletmedir.



Önemli etki, yatırım yapılan işletmenin finansal ve faaliyet politikalarına ilişkin karar alma süreçlerine katılma gücüdür. Oy hakkının yüzde 20 ya da daha fazlasının elde tutulması durumunda önemli etkinin bulunduğu kabul edilir.

İştiraklerin Ölçümü



- ✓ Hesaplanan birikmiş değer düşüklüğü zararları indirilerek **maliyet bedeli üzerinden** ölçülür.
- ✓ İştiraklerden elde edilen kâr payı veya diğer dağıtımlar, Kâr veya Zarar Tablosunda, **“Bağlı Ortaklıklardan, İştirak ve Müşterek Girişimlerden Kâr Payları”** kaleminde gösterilir.
- ✓ Maliyet yönteminde yatırım yapan işletme ile iştirak arasında gerçekleşen işlemlerin sonuçları elimine edilmez.



- ✓ İştirak yatırımının defter değeri:
 - ✓ İştirakin **dönem net kârından** (zararından)
 - ✓ İştirakin cari dönemde **özkaynaklarda kaydettiği kazanç ve kayıplarından işletmeye düşen payı kadar** artırılır (azaltılır).



Özkaynak Yöntemi

- ✓ İşletmenin iştirakin dönem net kârındaki (zararındaki) payı Kâr veya Zarar Tablosunda “İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kârlarından/ Zararlarından Paylar” kaleminde gösterilir.
- ✓ İşletmenin iştirakin cari dönemde özkaynaklarda kaydettiği kazanç veya kayıplarındaki payı ise özkaynaklarda “İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kazanç ve Kayıplarından Paylar” kaleminde gösterilir.
- ✓ Ayrıca iştirakin defter değeri, iştiraktan elde edilen kâr payı veya diğer dağıtım tutarı kadar azaltılır.
- ✓ Grup içi işlemlerden kaynaklanan gerçekleşmemiş kâr veya zararlar yatırımcının iştirakteki payı oranında elimine edilir.



Özkaynak Yöntemine Son Verilmesi

- ✓ İştirak üzerindeki önemli etki kaybedildiğinde özkaynak yönteminin uygulanmasına son verilir.
- ✓ Özkaynak yöntemine son verildiğinde, yatırıma ilişkin olarak daha önceden özkaynaklar içerisinde “İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kazanç ve Kayıplarından Paylar” kaleminde kaydedilen tutarlar “Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları” kalemine aktarılır.

- ✓ A İşletmesi B İşletmesinin paylarının %30'unu 01.01.2018 tarihinde 50.000 TL karşılığında almıştır. Yatırımın yapıldığı tarih itibariyle B İşletmesi'nin net varlıklarının defter değeri 150.000 TL'dir. Ayrıca B işletmesinin gerçeğe uygun değeri ile defter değeri arasında fark yoktur.
- ✓ B işletmesi 01.06.2018 tarihinde 10.000 TL kar payı dağıtmıştır.
- ✓ B işletmesinin 31.12.2018 tarihindeki dönem net karı 50.000 TL, maddi duran varlıkların değer artışı nedeniyle özkaynaklarında kaydettiği kazanç tutarı ise 10.000 TL'dir.

Örnek - Özkaynak Yöntemi

İştirakin maliyet bedeli 50.000 TL

İştirakin net varlıklarından işletmeye düşen pay 45.000 TL (150.000 TL x %30)

Şerefiye Tutarı 5.000 TL (50.000 TL - 45.000 TL)

-----01/01/2018-----

İştirakler	50.000	
Bankalar		50.000

B işletmesi 01.06.2018 tarihinde 10.000 TL kar payı dağıtmıştır.

-----01/06/2018-----

Bankalar	3.000*	
İştirakler		3.000

*10.000 TL (kâr dağıtım tutarı) x 0,3 (ortaklık payı)

Örnek - Özkaynak Yöntemi

B işletmesinin 31.12.2018 tarihindeki dönem net karı 50.000 TL, maddi duran varlıkların değer artışı nedeniyle özkaynaklarında kaydettiği kazanç tutarı ise 10.000 TL'dir.

-----31/12/2018 -----	
İştirakler	15.000
Özkaynak Yöntemiyle Muhasebeleştirilen Yatırımların Kârlarından Paylar (Gelir)	15.000

-----31/12/2018 -----	
İştirakler	3.000
İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kazanç ve Kayıplarından Paylar (Özkaynak)	3.000

İştiraklerdeki Yatırımlar - Karşılaştırma

38

	BOBİ FRS	MSUGT/ VUK	TFRS
İştirak Yatırımının Tanımı	Önemli etkinin bulunması	%10 - %50 arasında oy hakkına sahip olunması	✓BOBİ FRS ile uyumlu
İştirak Yatırımının Ölçümü	Konsolide Finansal Tablolarda: ✓ Özkaynak yöntemi, Münferit finansal tablolarda: ✓ Maliyet bedeli ✓ Özkaynak yöntemi	Alış Bedeli	Konsolide Finansal Tablolarda: ✓BOBİ FRS ile uyumlu Münferit finansal tablolarda: ✓ Maliyet bedeli ✓ Özkaynak yöntemi ✓ Gerçeğe uygun değer

BÖLÜM 11

MÜŞTEREK GİRİŞİMLERDEKİ YATIRIMLAR



Diğer İşletmelere Yapılan Yatırım Türleri

40

Bağlı Ortaklık

Müşterek Girişim

İştirak

Ölçütler

Kontrol

Müşterek Kontrol

Önemli Etki

Pay Oranı

%50

-

%20

Muhasebeleştirme
(Konsolide Finansal
Tablolar)

Tam
Konsolidasyon

Türe Göre
Farklılaşır

Özkaynak
Yöntemi

Muhasebeleştirme
(Münferit Finansal
Tablolar)

Maliyet/
Özkaynak
Yöntemi

Türe Göre
Farklılaşır

Maliyet/
Özkaynak
Yöntemi

Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar - Kavramlar

Müşterek girişim, iki veya daha fazla tarafın, **müşterek kontrole** tâbi bir ekonomik faaliyeti gerçekleştirmesini sağlayan **sözleşmeye bağlı** düzenlemedir.



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 Girişimler

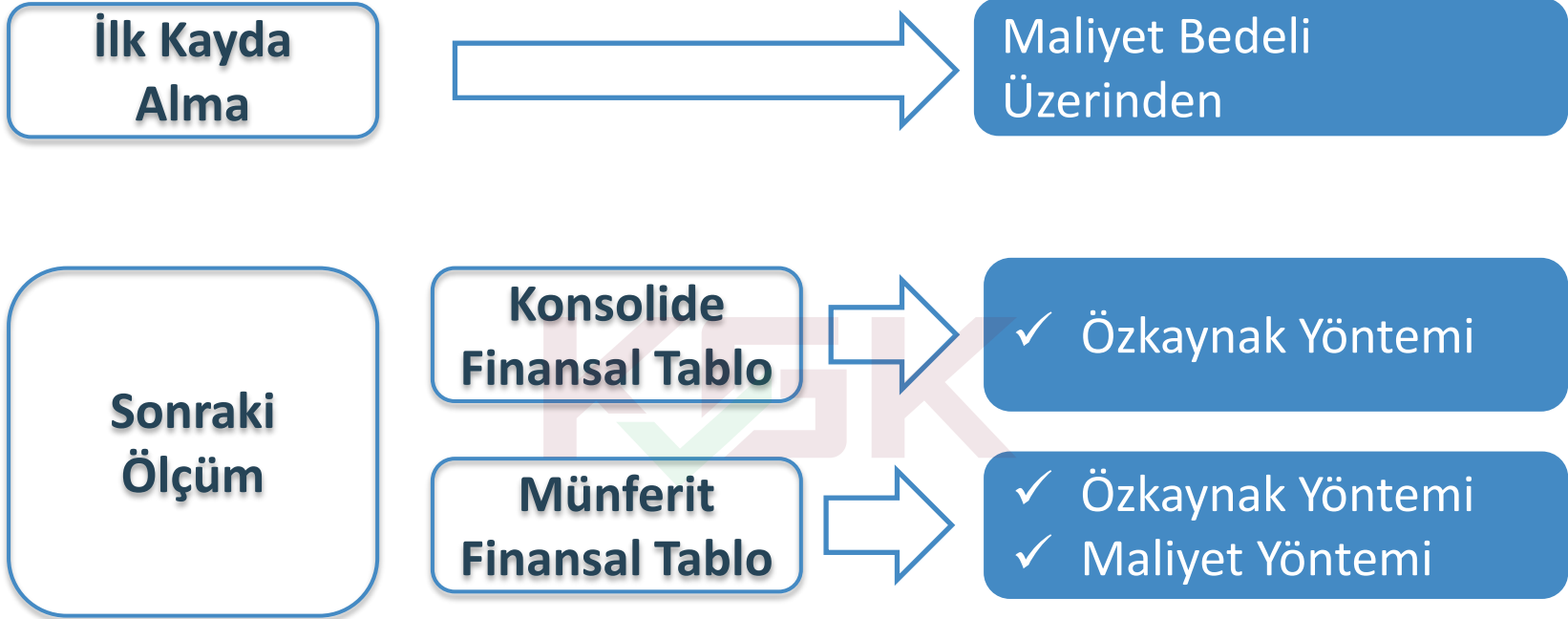
İşletme Olarak Yapılandırılmayanlar

- Müştereken kontrol edilen faaliyetler
- Müştereken kontrol edilen varlıklar

İşletme Olarak Yapılandırılanlar

- Müştereken kontrol edilen işletmeler

Müştereken Kontrol Edilen İşletmelerin Ölçümü



Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar - Karşılaştırma

44

	BOBİ FRS	MSUGT/ VUK	TFRS
Müşterek kontrol	Bir ekonomik faaliyet üzerindeki kontrolün sözleşmeye dayalı olarak paylaşılmasıdır. Stratejik faaliyetlerle ilgili kararların kontrolü paylaşan tarafların (müşterek girişimcilerin) oy birliğiyle mutabakatını gerektirir.	Hüküm bulunmamaktadır.	✓BOBİ FRS ile uyumlu
Müştereken Kontrol Edilen İşletmelerin Muhasebeleştirilmesi	Konsolide Finansal Tablolarda: ✓ Özkaynak yöntemi Münferit finansal tablolarda: ✓ Maliyet bedeli ✓ Özkaynak yöntemi	Alış Bedeli	Konsolide Finansal Tablolarda: ✓ Özkaynak yöntemi Münferit finansal tablolarda: ✓ Maliyet bedeli ✓ Özkaynak yöntemi ✓ Gerçeğe uygun değer

BÖLÜM 12

MADDİ DURAN VARLIKLAR



Maddi duran varlıklar:

- ✓ Mal veya hizmet **üretimi** veya **arzında** kullanılmak,
- ✓ Başkalarına **kiraya** verilmek
- ✓ **İdari amaçlar** çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan **birden fazla** dönemde kullanımı öngörülen **fiziki** kalemlerdir.

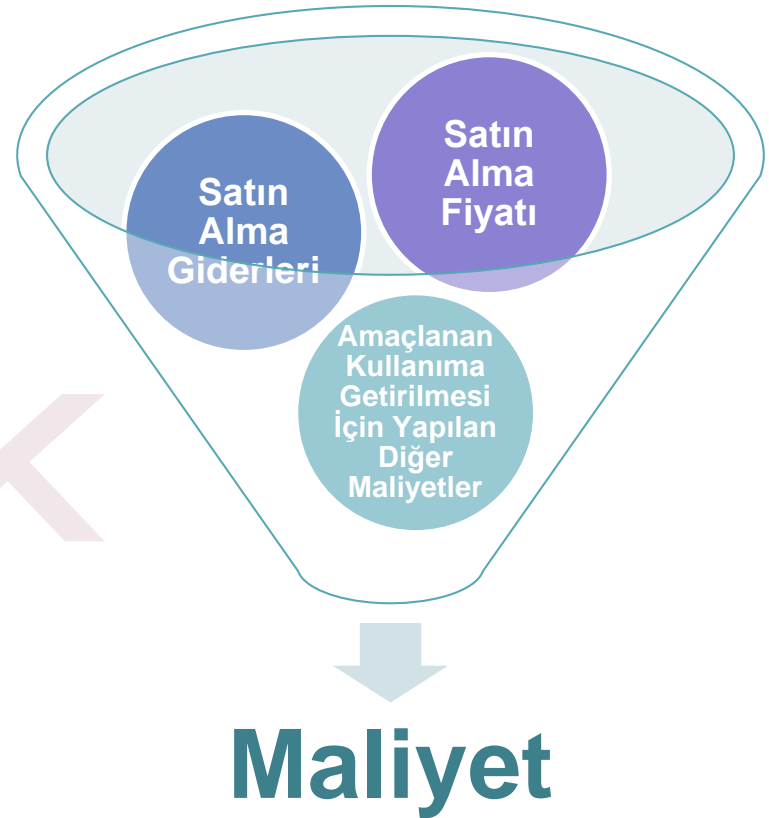


Maddi Duran Varlığın Maliyeti

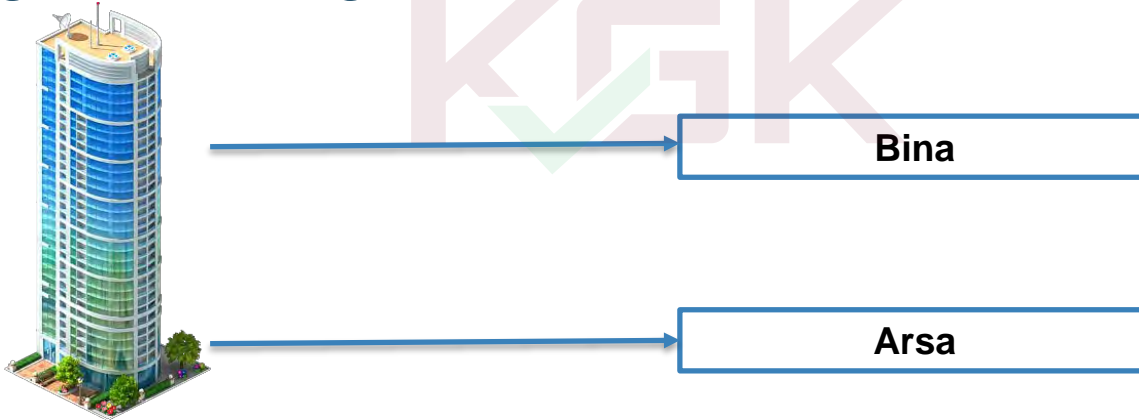
47

✓ Maddi duran varlıklar ilk kayda almada maliyet bedeliyle ölçülür. Satın alınan maddi duran varlığın maliyetine dahil edilebilecek unsurlar:

- ✓ Nakliye ve montaj giderleri
- ✓ Gümrük Vergileri
- ✓ Noter, mahkeme, kıymet takdiri vb. giderler
- ✓ İade alınamayan vergi, resim ve harçlar



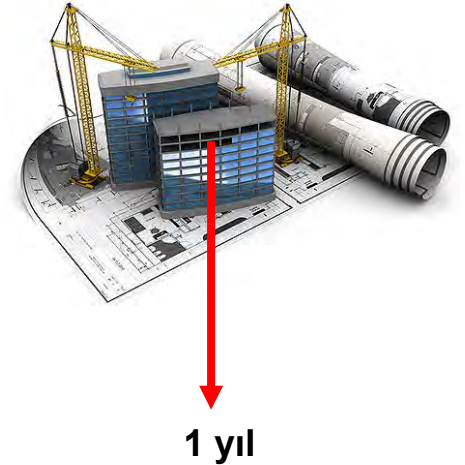
- ✓ Arsa ve binalar, birbirinden ayrılabilir varlıklardır ve bunlar birlikte edinilmiş olsa bile, ayrı olarak muhasebeleştirilir.
- ✓ Varlıktan gelecekte elde edilecek faydayı arttıran harcamalar varlığın defter değerine dahil edilir.

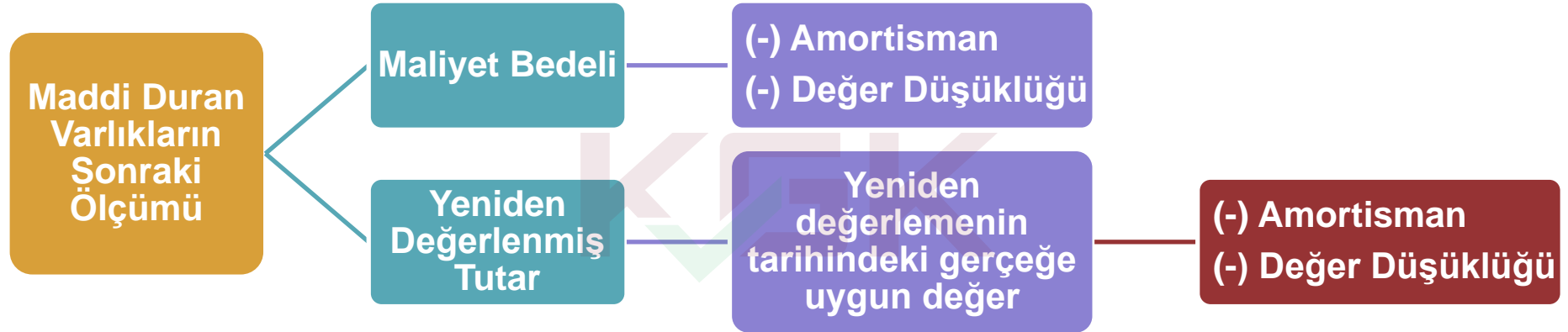


- ✓ **1 yıl veya daha kısa vadeli** bir ödeme karşılığında satın alınan maddi duran varlıklar **vade farkı ayrıştırılmaksızın**, ödenen veya ödenmesi beklenen nakit tutar üzerinden ölçülür.
- ✓ **1 yıldan uzun vadeli** bir ödeme karşılığında satın alınan maddi duran varlıklar **vade farkı ayrıştırılarak peşin fiyatı** üzerinden ölçülür



- ✓ Maddi duran varlıklara ilişkin borçlanma maliyetleri oluştukları dönemde **kar veya zarara** yansıtılır.
- ✓ Ancak, 'Borçlanma Maliyetleri' bölümü uyarınca, inşası normal şartlar altında **1 yıldan daha uzun süren** maddi duran varlıklar için **katlanılan borçlanma maliyetleri, kullanıma hazır hale geldiği** tarihe kadar maddi duran varlığın maliyetine dahil edilir.





Yeniden Değerleme Sıklığı

- ✓ Yeniden değerlendirme, ilgili varlığın **defter değerinin raporlama dönemi sonundaki gerçeğe uygun değerinden önemli ölçüde** farklı olmamasını sağlayacak şekilde düzenli aralıklarla yapılır.



Kimler Değerleyebilir?

- ✓ Yeniden değerlemeye tâbi tutulan maddi duran varlığın yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değeri:
 - ✓ İşletme tarafından,
 - ✓ Kamu kurumlarınca yetkilendirilmiş kişiler tarafından veya
 - ✓ Gerekli **mesleki bilgiye sahip** ve maddi duran varlığın **sınıf ve yeri hakkında güncel bilgisi bulunan** kişiler tarafından belirlenebilir.



- ✓ Değerleme artışı, aynı varlığın daha önce kâr veya zarara yansıtılan yeniden değerlendirme değer azalışını tersine çevirdiği ölçüde kâr veya zararda gösterilir.



- ✓ Değerleme azalışının, değerlendirme yedeğinde yer alan tutar kadarlık kısmı yeniden değerlendirme yedeğinden düşülür.
- ✓ Yeniden değerlendirme azalışının yeniden değerlendirme yedeğinde yer alan tutardan yüksek olması durumunda aradaki fark kâr veya zarara yansıtılır.

Amortisman Uygulaması

55



- ✓ Maddi duran varlıklar için amortisman ayrılması zorunludur.
- ✓ Maddi duran varlığın amortismanına tâbi tutarı faydalı ömrü süresince sistematik bir şekilde dağıtılır. Varlık dönem içerisinde alınmışsa gün esasına göre **kıst amortisman** hesaplanır.



Amortisman tâbi tutar

maddi duran varlığın maliyet bedelinden ya da yeniden değerleme sonrası bulunan tutarından **kalıntı değerin** indirilmesi suretiyle belirlenir.



Faydalı  m r

- Varlığın işletme tarafından beklenen
- kullanım süresini ya da
- beklenen üretim veya kullanım miktarını ifade eder.

Faydalı  m r işletme tarafından gerçekçi tahminlere dayanılarak belirlenir.

- ✓ 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 amortismanına tâbi tutulur**.



- ✓ Amortisman uygulamasında varlığın **gelecekteki ekonomik faydalarının beklenen tüketim biçimini** en çok yansıtan yöntem seçilir.
- ✓ Amortisman yöntemleri, örneğin;
 - Doğrusal yöntem
 - Azalan bakiyeler yöntemi
 - Üretim miktarı yöntemi olabilir.



KSGK

- ✓ 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.



Maddi Duran Varlıklar - Karşılaştırma

60

	BOBİ FRS	MSUGT/ VUK	TFRS
Sonraki Ölçüm	Maliyet bedeli Yeniden değerlendirilmiş tutar	Maliyet bedeli	✓ BOBİ FRS ile uyumlu
Vadeli Alımlarda Vade Farkının Ayrıştırılması	1 yıldan uzun vadeli olarak satın alınan maddi duran varlıklar, vade farkı ayrıştırılarak peşin fiyat üzerinden ölçülür.	Vade farkı maddi duran varlığın maliyetine dahil edilir.	Bütün vade farkları varlığın maliyetinden ayrıştırılır.
Borçlanma Maliyetleri	İnşası normal şartlar altında bir yıldan uzun süren varlıkların elde edilmesiyle doğrudan ilişkili olan borçlanma maliyetleri maliyete eklenir.	Kredi faizi ile döviz kredisine ilişkin kur farkları, varlığın iktisap edildiği dönem sonuna kadar maliyete eklenir, bu dönemden sonra maliyete eklenebilir ya da gider olarak kaydedilir.	Amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklara (özellikli varlık) ilişkin borçlanma maliyetleri maliyete eklenir.

Maddi Duran Varlıklar - Karşılaştırma

61

	BOBİ FRS	MSUGT/ VUK	TFRS
Amortisman Uygulaması	Zorunludur	İhtiyaridir	✓ BOBİ FRS ile uyumlu
Faydalı Ömür	Faydalı ömür işletme tarafından gerçekçi tahminlere dayanılarak belirlenir	Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmektedir	✓ BOBİ FRS ile uyumlu
Amortismanına Tâbi Tutar	Varlığın defter değerinden kalıntı değerinin indirilmesiyle bulunur	Varlığın defter değeri	✓ BOBİ FRS ile uyumlu

BÖLÜM 14

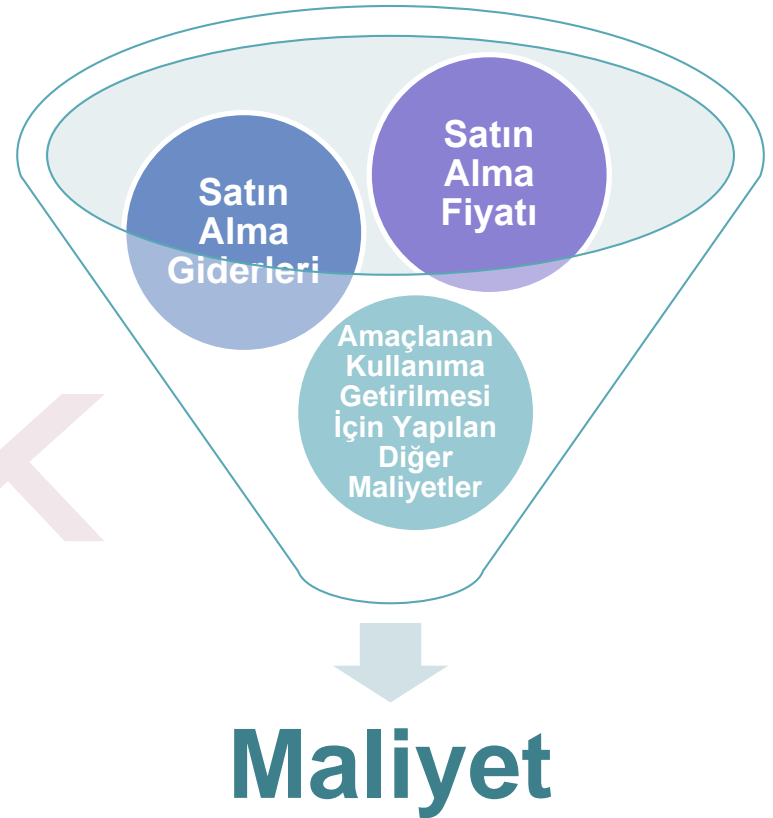
MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR



- ✓ Maddi olmayan duran varlık, fiziksel niteliği bulunmayan ancak **tanımlanabilir** nitelikteki parasal olmayan varlıklardır.



- ✓ Maddi olmayan duran varlıklar ilk kayda alındığında **maliyet bedeliyle** ölçülür.



İşletmede Oluşturulan Maddi Olmayan Duran Varlık

65

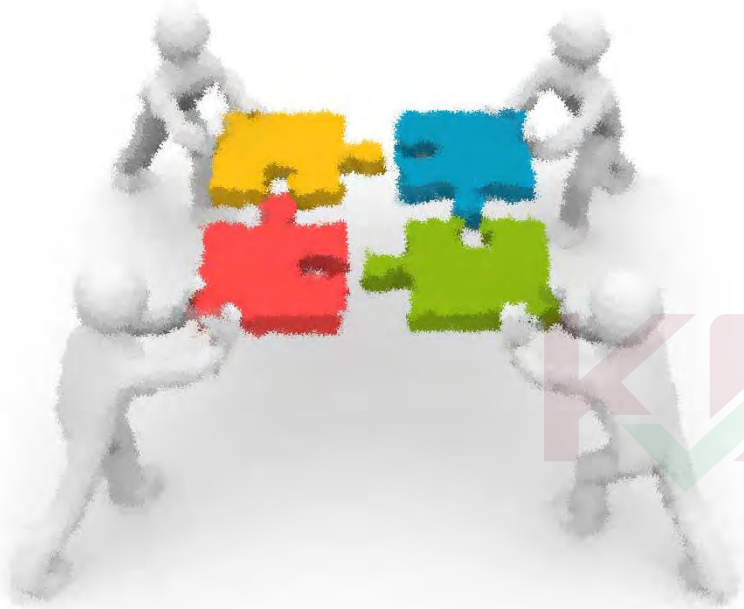
! İşletmede oluşturulan bir maddi olmayan duran varlığa ilişkin harcamaların maliyet bedeli olarak kayda alınıp alınmayacağının değerlendirilmesinde, ilgili varlığın oluşum süreci **araştırma safhası** ve **geliştirme safhası** olarak ikiye ayrılır.



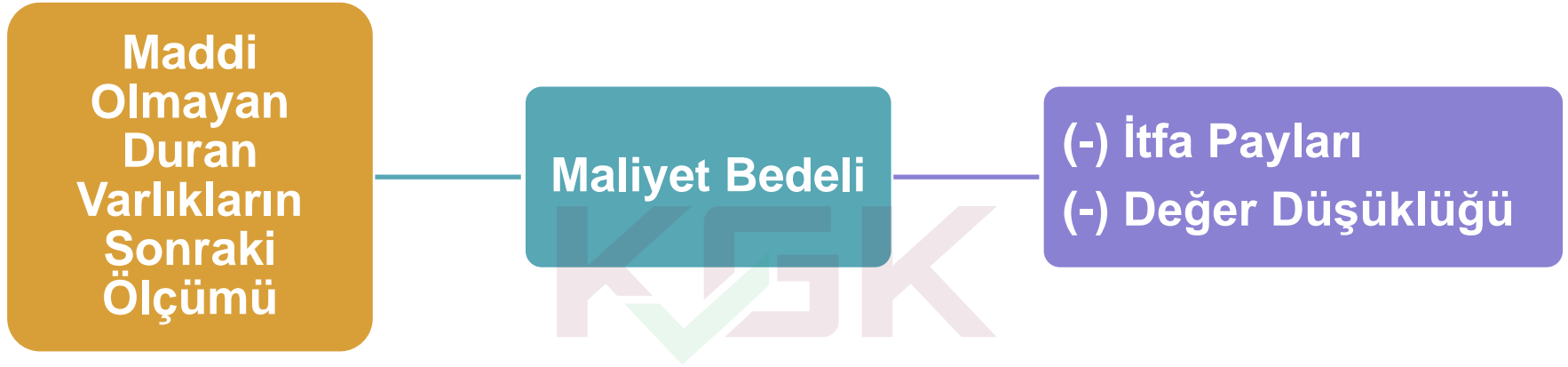
Araştırma safhası; yeni bir bilimsel ya da teknik bilgi elde etme beklentisiyle yapılan incelemedir.



Geliştirme safhası; ticari 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.



- ❖ Teknik olarak mümkün olma
- ❖ Tamamlama, kullanma veya satma niyeti
- ❖ Kullanmanın ve satmanın mümkün olması
- ❖ Gelecek ekonomik faydanın nasıl sağlanacağına belirli olması
- ❖ Maddi olmayan duran varlığın piyasasının bulunması
- ❖ Teknik, mali ve diğer kaynakların mevcut olması
- ❖ Süreç içerisindeki harcamaların güvenilir biçimde ölçülebilmesi





- ✓ **Faydalı ömrü sınırlı olan maddi olmayan duran varlıklar için itfa payı ayrılması zorunludur.**



- ✓ **Faydalı ömrünün belirsiz olduğu durumda maddi olmayan duran varlık, 5 yıldan az 10 yıldan çok olmayacak şekilde, işletme tarafından belirlenen sürede itfa edilir.**

KSGK

- ✓ 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.



Maddi Olmayan Duran Varlıklar - Karşılaştırma

70

	BOBİ FRS	MSUGT/ VUK	TFRS
Sonraki Ölçüm	Maliyet bedeli	Maliyet bedeli	Maliyet Yöntemi Yeniden Değerleme Yöntemi
Araştırma ve Geliştirme Giderleri	Araştırma safhasında yapılan gideler kar veya zarara yansıtılır, geliştirme safhasında yapılan giderler varlığın maliyetine eklenir	Araştırma ve geliştirme giderleri varlığın maliyetine eklenir.	✓ BOBİ FRS ile uyumlu
İtfa (sınırlı ömür)	İşletmenin tarafından belirlenen faydalı ömür	Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmektedir	✓ BOBİ FRS ile uyumlu
İtfa (belirsiz ömür)	5 yıldan az 10 yıldan çok olmayacak şekilde işletme tarafından belirlenen süre	Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmektedir	İtfa edilmez. Her dönem sonunda faydalı ömür gözden geçirilir.

BÖLÜM 13

YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER



Yatırım Amaçlı Gayrimenkul

72



Gayrimenkuller

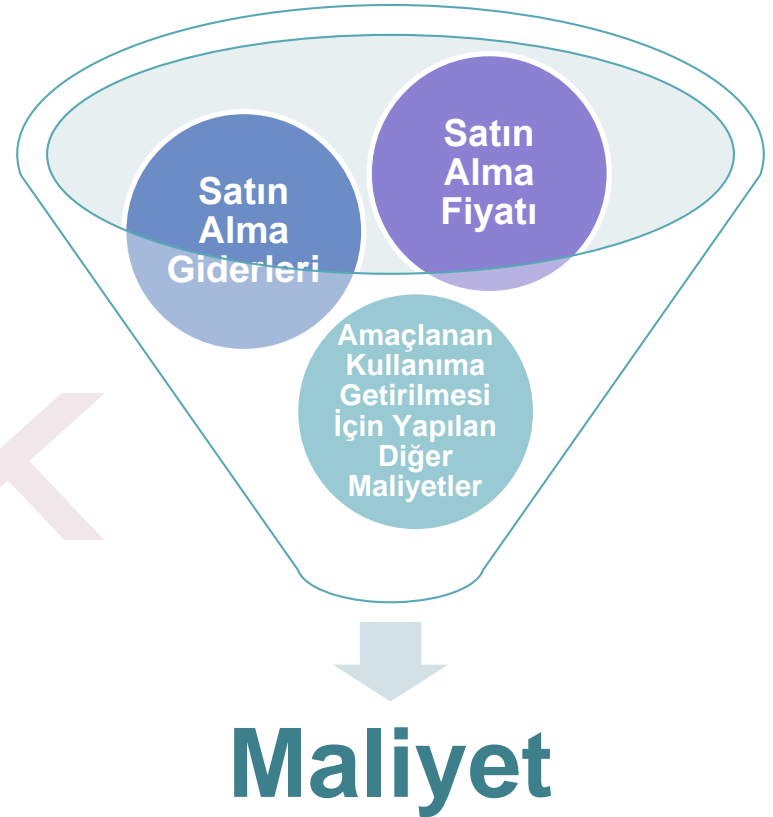


- ✓ Kira geliri
- ✓ Değer artış kazancı veya
- ✓ Her ikisi



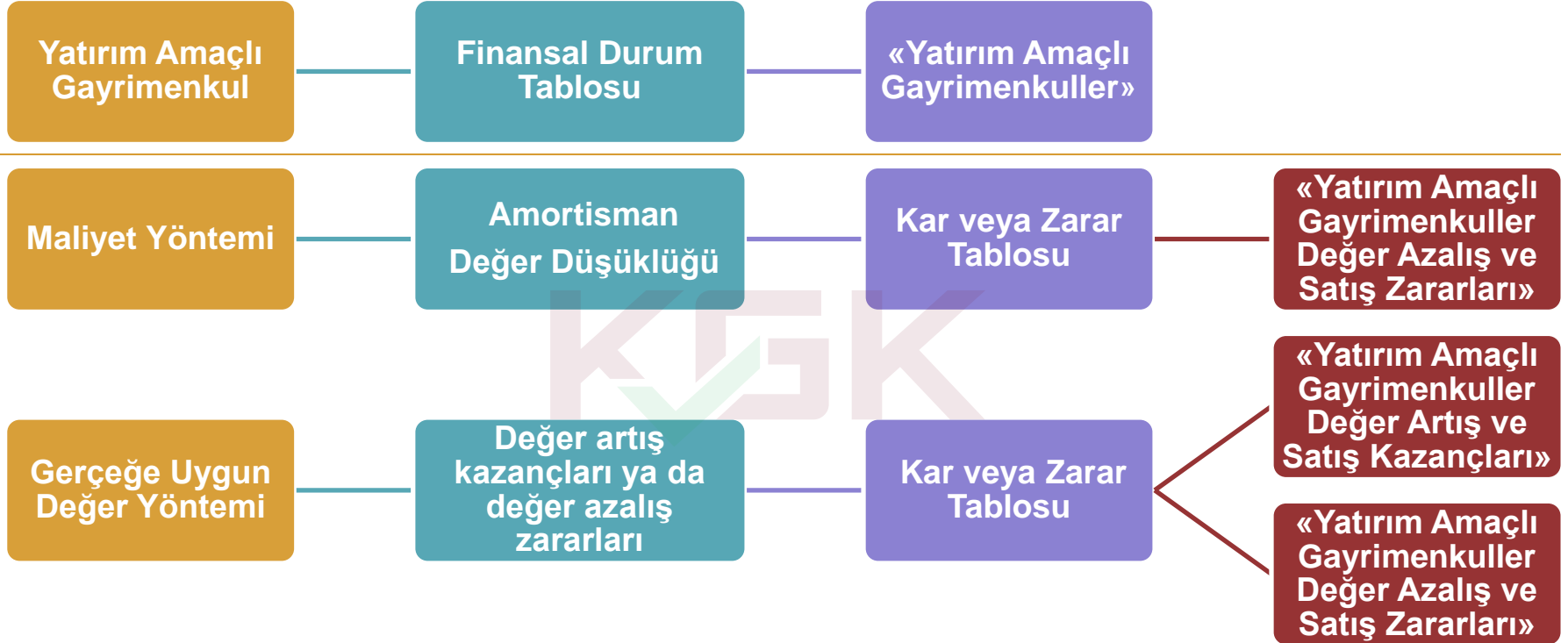
- ✓ Mal ve hizmet üretimi veya tedariki
- ✓ İdari amaçla kullanım
- ✓ Normal iş akışı çerçevesinde satım

- ✓ Yatırım amaçlı gayrimenkuller ilk kayda almada «**Maddi Duran Varlıklar**» bölümünün ilk ölçüm hükümleri uygulanarak maliyet bedeliyle ölçülür.

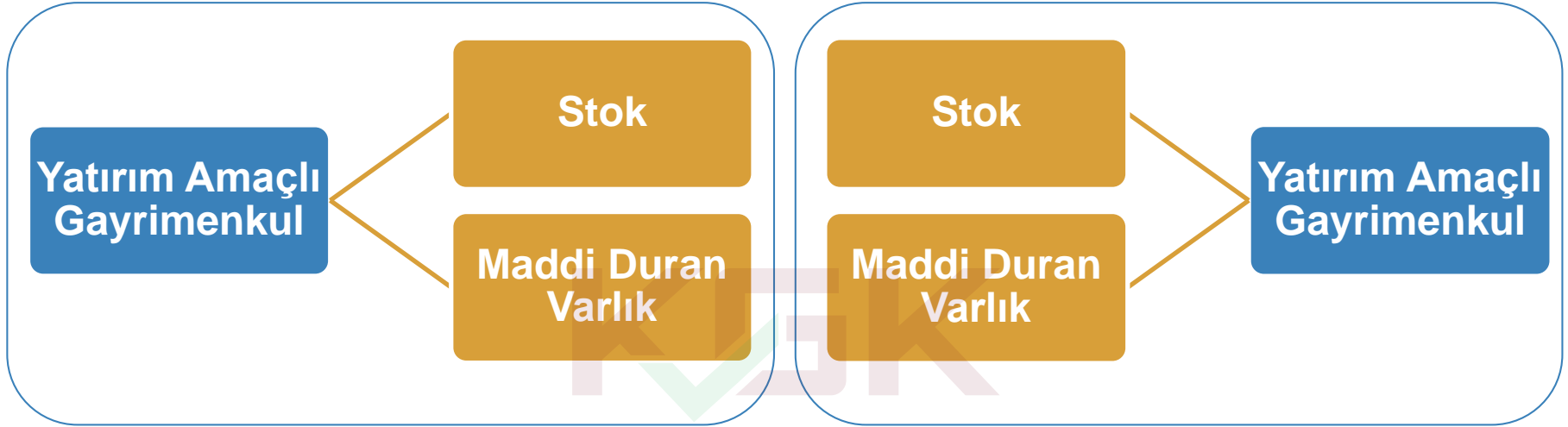




- ✓ Sonraki ölçüm yöntemi yatırım amaçlı gayrimenkullerin tamamı için uygulanır.
- ✓ Gerçeğe uygun değer yönteminden maliyet yöntemine geçilemez.*



elde tutulma amacının farklılaşması durumunda



- ✓ Yatırım amaçlı gayrimenkullerin sonraki değerlendirme yöntemi dikkate alınarak sınıf değişikliği tarihindeki gerçeğe uygun değeri veya defter değeri ile sınıf değişikliği yapılır.

Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller- Karşılaştırma

77


	BOBİ FRS	MSUGT/ VUK	TFRS
İlk Kayıt ve Ölçüm	Maliyet bedeli	-	✓ BOBİ FRS ile uyumlu
Sonraki Ölçüm	Maliyet Yöntemi Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi	-	✓ BOBİ FRS ile uyumlu



BÖLÜM 18

VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ

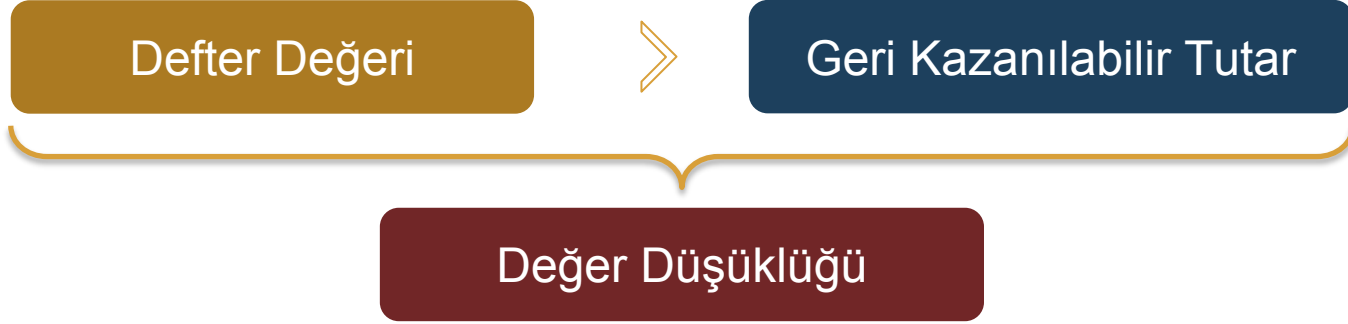


-  Bu bölüm **aşağıdakiler hariç olmak üzere** tüm varlıklar için uygulanır:
- ✓ Stoklar
 - ✓ Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen Canlı Varlıklar
 - ✓ Finansal Varlıklar
 - ✓ Gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülen Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
 - ✓ Ertelenmiş Vergi Varlıkları
- ✓ Ayrıca şerefiye değer düşüklüğü testine tabi tutulmaz.



Değer Düşüklüğü

80



-Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer

-Kullanım Değeri

Varlıktan elde edilmesi beklenen gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değeridir.

Yüksek Olanı, **Geri Kazanabilir Tutardır.**

Varlığın geri kazanılabilir tutarı ayrı olarak belirlenemiyorsa



Varlığın ait olduğu **nakit yaratan birimin** geri kazanılabilir tutarı hesaplanır

NAKİT YARATAN BİRİM

Diğer varlık veya varlık gruplarından bağımsız nakit akışı oluşturan tanımlanabilir en küçük varlık grubudur.

Değer Düşüklüğünün Değerlendirilmesi

1

Her raporlama dönemi sonunda değer düşüklüğü göstergesinin mevcut olup olmadığı değerlendirilir

2

Mevcutsa geri kazanılabilir tutar belirlenir

3

Defter değeri geri kazanılabilir tutar ile karşılaştırılır.



- ✓ Varlığın piyasa değerinin azalması
- ✓ Olumsuz etkisi olan önemli değişiklikler
- ✓ Piyasa faiz oranlarının artması
- ✓ Varlığın fiziksel hasara uğraması veya demode olması
- ✓ Varlığın ekonomik performansının beklenenden daha kötü olması

Değer Düşüklüğünün Kaydı

84

Maliyet Bedeliyle Ölçülen Varlıklarda Değer Düşüklüğü

Kar veya Zarar Tablosu

Fonksiyona ilişkin gider kalemi

Yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden ölçülen Maddi Duran Varlıklar

Yeniden değerlendirme değer azalışı olarak dikkate alınır

Maliyet bedeliyle ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkuller

Kar veya Zarar Tablosu

«Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Azalış ve Satış Zararları»

Nakit yaratan birim

Varlıkların defter değerleri ile orantılı şekilde dağıtılır



Varlıklarda Değer Düşüklüğü - Karşılaştırma

85

	BOBİ FRS	MSUGT/ VUK	TFRS
Ölçüm	Defter değeri ile geri kazanılabilir tutar arasındaki fark değer düşüklüğü olarak değerlendirilir.	Fevkalade amortisman uygulaması mevcuttur. İlgili Bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen oranlar kullanılır.	✓ BOBİ FRS ile uyumlu
Şerefiye	Şerefiye değer düşüklüğü testine tabi tutulmaz.	Şerefiye 5 yıl içinde itfa edilir.	Şerefiye değer düşüklüğü testine tabi tutulur.
Muhasebeleştirme	Değer düşüklüğü zararı kâr veya zarara veya varlığa ilişkin hesaba yansıtılır	-	✓ BOBİ FRS ile uyumlu

BÖLÜM 23

GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER



Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

- ✓ Finansal tablolara yansıtılan **işlem ve olaylarla** ilgili olarak ortaya çıkan **cari veya sonraki dönemlere ilişkin vergilerin** kayda alınması gerekir.
- ✓ Kayda alınan vergi, **dönem vergisi** ve **ertelenmiş vergi** tutarlarından oluşur.





- ✓ **Mali kâr** üzerinden hesaplanan yurtiçi ve yurtdışı vergiler bu bölüm kapsamında değerlendirilir.
- ✓ **Kâr üzerinden hesaplanmayan vergiler** bu bölüm kapsamında değerlendirilmez (örneğin; katma değer vergisi, çalışanların ücretleri üzerinden ödenen gelir vergisi).



- ✓ Büyük işletmelerin finansal tablolarında **ertelenmiş vergi tutarlarını** sunmaları zorunludur.
- ✓ İsteğe bağlı olarak konsolide finansal tablo hazırlayan işletmelerin **konsolide finansal tablolarında** ertelenmiş vergi tutarlarını sunmaları zorunlu; **münferit finansal tablolarında** ise ihtiyaridir.

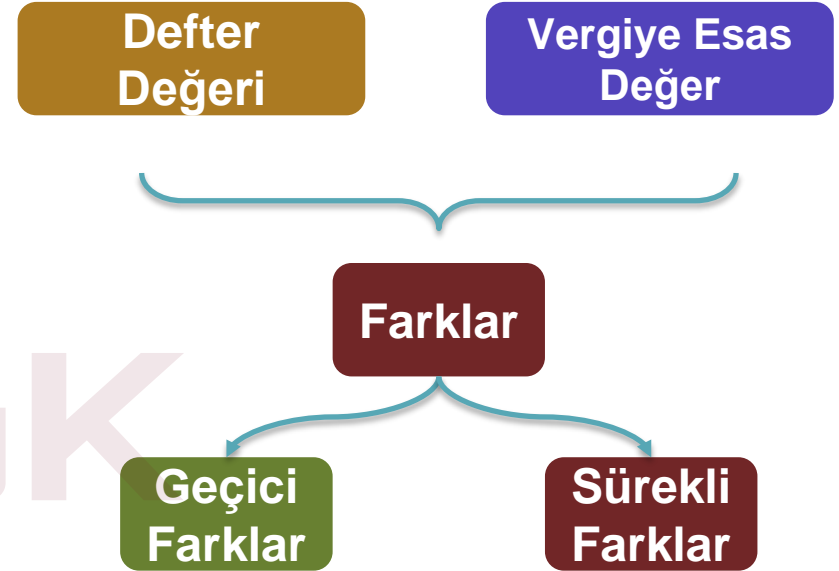
- ✓ Dönem vergisi, cari döneme ait mali kar üzerinden ödenecek olan vergidir.
- ✓ Kar veya Zarar tablosunda «**Vergi Gideri**» kaleminde gösterilir.



Ertelenmiş Vergi

91

- ✓ Ertelenmiş vergi, geçmiş işlemler ve olaylar nedeniyle gelecek dönemlerde **geri kazanılacak** veya **ödenecek** vergidir.
- ✓ Ertelenmiş vergi,
 - ✓ varlık ve yükümlülüklerin defter değer ile vergiye esas değerleri arasındaki farklardan,
 - ✓ henüz indirilmemiş geçmiş yıl zararları ile henüz kullanılmamış vergi indirimlerinden
- ✓ kaynaklanır.



- ✓ İndirilebilir geçici farklar
- ✓ Vergiye tabi geçici farklar

Ertelenmiş Vergi

92

Gelecek dönemlerde vergi
matrahına eklenecek

Gelecek dönemlerde vergi
matrahından indirilecek

Kalem

Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü

(Vergiye Tabi Geçici Fark)

Ertelenmiş Vergi Varlığı

(İndirilebilir Geçici Farklar)

Varlık

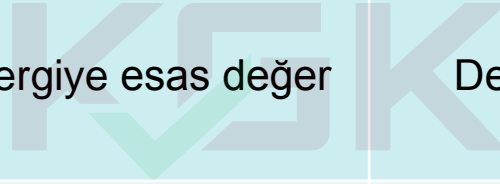
Defter değeri > Vergiye esas değer

Defter değeri < Vergiye esas değer

Yükümlülük

Defter değeri < Vergiye esas değer

Defter değeri > Vergiye esas değer

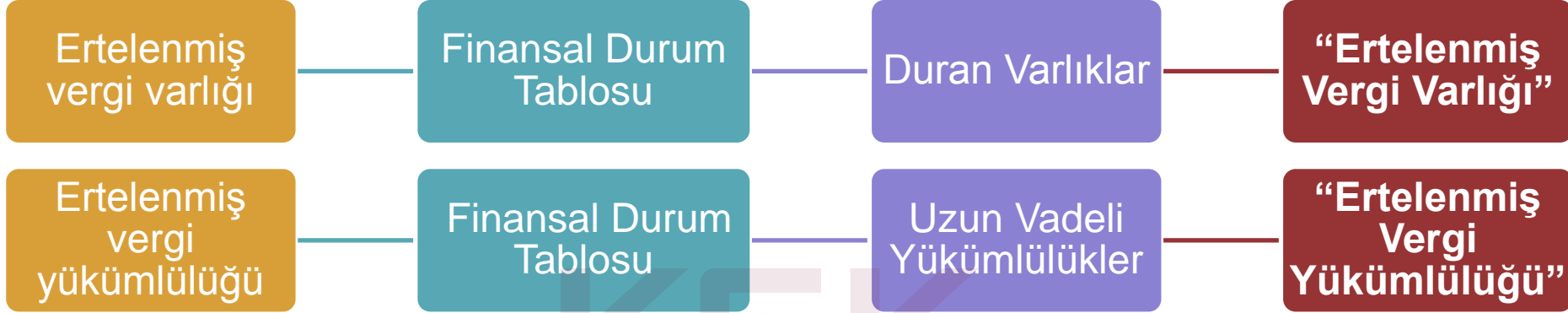


- ✓ Vergi mevzuatı uyarınca ayrılan amortismanın, muhasebe açısından ayrılan amortismandan az olması
- ✓ Gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen varlığın değerinin vergiye esas değerinden düşük olması
- ✓ Kıdem tazminatı yükümlülüğü

Ertelenmiş
Vergi
Varlığı

- ✓ Vergi mevzuatı uyarınca ayrılan amortismanın, muhasebe açısından ayrılan amortismandan fazla olması
- ✓ Finansal durum tablosuna yansıtılmış ancak tahsil edilmemiş faiz alacakları

Ertelenmiş
Vergi
Yükümlülüğü



- ✓ Ertelemiş vergi yükümlülüğü veya varlığı dönen varlıklar veya kısa vadeli yükümlülükler içinde sunulamaz.

Gelir Üzerinden Alınan Vergiler- Karşılaştırma

96

	BOBİ FRS	MSUGT/ VUK	TFRS
Ertelenmiş Verginin Finansal Tablolarda Sunumu	Büyük işletmeler için zorunlu	-	TFRS uygulayan tüm işletmeler için zorunlu

KSGK

BÖLÜM 27

GEÇİŞ HÜKÜMLERİ



Daha önce başka bir finansal raporlama çerçevesine göre finansal tablo hazırlamış olan işletmelerin

Daha önce ortaklarına veya diğer dış kullanıcılara finansal tablo sunmamış olan işletmelerin

Bu standarda göre ilk kez hazırladığı finansal tablolara uygulanır

İşletmenin Sunacağı Tablolar

99

Muafiyetten Yararlanılmaması Durumunda:

**1/1/2017
Finansal
Durum Tablosu**

**31/12/2017
Finansal
Tabloları**

**31/12/2018
Finansal
Tabloları**

Muafiyetten Yararlanılması Durumunda (TFRS uygulayanlar hariç):

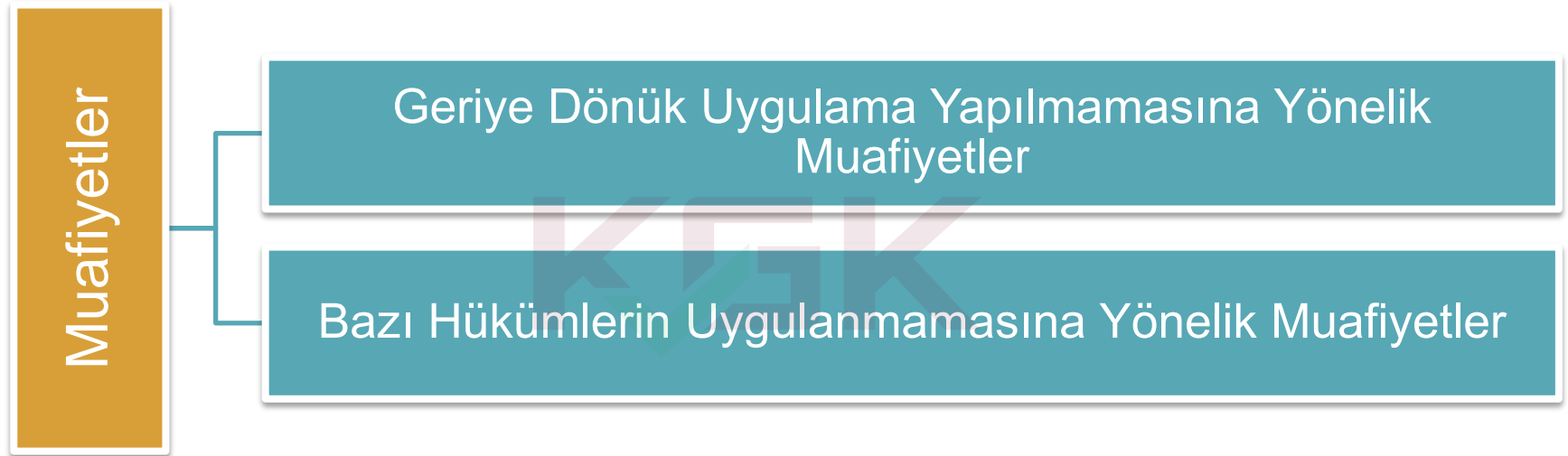
**1/1/2018
Finansal
Durum Tablosu**

**31/12/2018
Finansal
Tabloları**

**1/1/2017
Finansal
Durum Tablosu**

**31/12/2017
Finansal
Tabloları**

- ✓ Finansal tablolara yansıtılması **zorunlu kılınan** tüm varlıklar ve yükümlülükler, açılış Finansal Durum Tablosuna yansıtılır,
- ✓ Finansal tablolara yansıtılmasına **izin verilmeyen** varlık ve yükümlülükler, açılış Finansal Durum Tablosuna yansıtılmaz,
- ✓ Bu standarda geçmeden önce farklı bir şekilde sınıflandırılmış olan varlık, yükümlülük veya özkaynak kalemleri, bu Standarda uygun olarak **yeniden sınıflandırılır** ve
- ✓ Açılış finansal durum tablosuna yansıtılan tüm varlık ve yükümlülüklerin **ölçümünde**, bu Standart hükümleri uygulanır.



Bu Standardın ilk kez uygulandığı finansal tablolarda aşağıdaki hususlara yer verilir:

- ✓ Her bir muhasebe politikasındaki değişikliğin niteliği
- ✓ Özkaynak tutarları arasındaki mutabakat
- ✓ Kâr veya zarar tutarları arasındaki mutabakat



Teşekkürler