

**SEÇİLMİŞ  
TÜRKİYE MUHASEBE  
STANDARTLARINA GÖRE  
BİR UYGULAMA**

Hazırlayanlar  
**Doç. Dr. Volkan DEMİR**  
**Ece GÜR (MBA)**

Ordu SMMM Odası Yayınları  
Bilgi Bankası Cep Kitapları

06



## SUNUŞ

*Muhasebecilik mesleğinin başlangıç noktası ile bugününü yan yana koyduğumuzda meslek mensuplarının tarih yazdığına tanık oluyoruz.*

*Kimsenin bir birine saygı duymadığı örgütlenmenin olmadığı günlerden, haksız rekabeti haklı rekabete çevirmek için mücadele eden, etik ilkeleri ortaya koyan ve mesleki gelişim konusunda; Tek Düzen Muhasebe Sistemini, Enflasyon Muhasebesini ve bu günlerde yeni TTK ile yaşamımıza giren Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarını öğrenen ve uygulanan bir meslek örgütüyüz.*

*Bu sebeplerdir ki meslek mensuplarımız tarih yazmaktadır. Odalarımız tarih yazmaktadır. TÜRMOB tarih yazmaktadır. Kimsenin bu başarıları küçümsemeye, dudak bükmeye hakkı yoktur.*

*Muhasebe mesleğinin diğer meslek gruplarını kısıktırırarcasına gelişimini ve kök salarak yükselişini, meslek mensupları başta, toplumun bütün kesimlerine anlatmanın sorumluluğu ve heyecanını duyuyoruz. Hazırlamış olduğumuz “**Bilgi Bankası Cep Kitapları**” ile meslek camiamıza ve diğer meslek gruplarına da katkı sunmak, vergisel ve muhasebesel sorunlarını irdelemek ve sorumlulukları ortaya koymak gayretindeyiz.*

*Meslek Mensuplarımıza “**Seçilmiş Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Bir Uygulama**” konusunu kapsayan bu kitap ile katkı sunmak istedik. Bu kitabın hazırlanması konusunda bize vakit ayıran Ordulu hemşerimiz, Ordu'nun yetiştirdiği bir değer olan hocamız Doç.Dr. Volkan Demir ve Ece Gür (MBA) ile “**Bilgi Bankası Cep Kitapları**” düşüncesini üreten ve bunu başarı ile sürdüren Oda Sekreterimiz Bahadadır Başa teşekkürü bir borç biliyorum.*

*Kitabın, meslek camiamıza ve uygulamacılara faydalı olmasını diliyorum.*

**Ertuğrul YÜKSEL**  
Ordu SMMM Odası Başkanı

**Ordu SMMM Odası Adına**  
SMMM Ertuğrul YÜKSEL

**Sorumlu Yazı İşleri Müdürü**  
SMMM Mehmet Ender SÖNMEZ

**Dizgi-Düzenleme**  
Murat BAYBURTLUOĞLU

**Yayın Türü**  
Ordu SMMM Odasının  
6 Ay Süreyle Çıkan Ücretsiz Yayındır.

**Baskı**  
Hasan ARMAN



Tlf.: 0 362 435 36 01  
19 Mayıs Mh. Kışla Sk. No:10  
İlkadım / SAMSUN  
[www.armanofset.com.tr](http://www.armanofset.com.tr)

**Baskı Tarihi**  
07 Eylül 2015

Not : Bilgi Bankası Cep Kitaplarında yer alan yazılarda ileri sürülen görüşler yalnızca yazarlarına aittir.  
Yayıncı kuruluş Ordu SMMM Odasını bağlamaz.  
Ordu SMMM Odasının yayınıdır para ile satılmaz.

## ÖNSÖZ

*Bilginin büyük ön eme sahip olduğu bir çağı yaşıyoruz. Bu çağda tek başına bilgiye sahip olmak yetmiyor. Elde edilen bilginin raporlanması ve amaca uygun olarak kullanılması da ayrı bir öneme sahip. Mesleğimiz güncel bilgiye ve bu bilginin bir sonucu olarak üretilen raporlara dayanmaktadır.*

*Bir başka ifade ile gelişen teknolojiler ve üretilen değerler ile bilginin bir güç olduğu tartışmasız konulardandır. Bilgi, gelişen teknolojiye paralel olarak şekil ve boyut değiştirmiştir. Nasıl yani? Sorusunun cevabı ise kitaplarda, dergilerde bulunan bilgi, teknoloji ile görsellik, hız ve kaynak çeşitliliği yaratmıştır.*

*Bu süreçte, “bir bilgi bombardımanı” ile karşılaşan meslek mensubu ise kurumsallaşamamanın yarattığı sancı ile bürolarda yalnızlaşmaktadır. Tam da bu nokta da Ordu SMMM Odası olarak yalnızlık hissedenden meslektaşlarımıza dergi ile sirküler kitabı ile sms ile, mail ile internet sitesi ile destek olmak, ortak sorunlara ortak yaklaşımlar getirmek amacındayız.*

*“Bilgi Bankası Cep Kitapları” serisini; Ne zaman eğitim desek, ne zaman makale desek her daim odamızın yanında olan hiçbir isteğimize olumsuz yaklaşmayan değerli hocamız Doç.Dr. Volkan Demir ve Ece Gür (MBA) ile sürdürüyoruz. **Bu çalışma için meslektaşlarımız adına teşekkürü kendilerine bir borç biliyorum.***

*Bilginin ve sevginin paylaştıkça çoğaldığına inanıyoruz. Bu düşüncelerle siz değerli meslektaşlarımızın beğeni ve takdirlerini toplayacağına inandığımız “Bilgi Bankası Cep Kitapları-6” numaralı bu kitap; Doç.Dr. Volkan Demir ve Ece Gür (MBA) tarafından hazırlanan “Seçilmiş Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Bir Uygulama” isimli eser oluşturuyor.*

*Kitabın meslek camiamıza ve uygulamacılarına faydalı olmasını diliyorum.*

**Bahadır BAŞ**  
Ordu SMMM Odası SEKRETERİ  
bahadirbas@hotmail.com

## ÖNSÖZ

“Seçilmiş Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Bir Uygulama” isimli bu kitapçık çalışmasında amacımız; bu çalışmayı okuyan meslek mensuplarının Türkiye Muhasebe Standartları ile ilgili farkındalıklarını artırmak ve uygulama üzerine yoğunlaşarak pratik katkılar yapmaktır. Bu amaç doğrultusunda; kurguladığımız örnek uygulamayı desteklemek ve okuyucuya hatırlatmada bulunmak için, öncelikle ölçme ve değerlendirme içeren bazı standartlar ile ilgili özet bilgiler verilmiştir. Daha sonra uygulama üzerine yoğunlaşmış ve yapılan sınıflandırma ve düzeltmeler hem tablolar halinde hem de muhasebe kayıtları ile açıklanmaya çalışılmıştır.

Her çalışmada olduğu gibi bu çalışmamızda da bazı sınırlar bulunmaktadır. Bunlar;

- Yapılan muhasebe kayıtları sadece kolay anlaşılmasını sağlamak içindir, yasal defter kayıtları değildir.

- Kullanılan ana hesap kodları ve açtığımız alt hesaplar tamamen bizim, uygulama kolaylığı için Tekdüzen Hesap Planı'na sadık kalarak belirlediğimiz kodlardır. Dolayısıyla bir hesap kodu önerisi olarak algılanmamalıdır.

- Kuşkusuz standartlar bir bütündür ve set olarak ele alınmalıdır. Dileyen okuyucular Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun (KGK) web sayfasından tüm standartlara ulaşabilirler ([www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr)).

• Çalışmamız detaylı bir standart kitabı kapsamında olmadığından, konular derinlemesine incelenmek yerine, uygulama birliğine katkı sağlamak amacıyla özet olarak ele alınmıştır.

Bu çalışmamızın Ordu SMMM Odası yayınları arasında olmasını sağlayan Sayın Oda Başkanı Ertuğrul Yüksel ve Sayın Oda Sekreteri Bahadır Baş'a teşekkürlerimizi sunarız.

Bu çalışmanın tüm hata ve eksikliklerinin bize ait olduğunu bildirir, çalışmanın konu ile ilgili herkese yararlı olmasını dilerim.

Ortaköy, Temmuz 2015

**Doç. Dr. Volkan Demir**  
Galatasaray Üniversitesi Öğretim Üyesi

**Ece Gür (MBA)**

## Özgeçmiş;

### **Doç. Dr. Volkan DEMİR**

Galatasaray Üniversitesi Öğretim Üyesi

Volkan Demir, 1975 yılında Ordu'da doğmuştur. İlkokul, ortaokul ve lise eğitimini Ordu'da tamamlamıştır. 1997 yılında Marmara Üniversitesi, İİBF'nin İktisat Bölümünü bitirmiştir. 1999 yılında Marmara Üniversitesi, Muhasebe-Finansman Ana Bilim Dalında, Yüksek Lisansını, 2003 yılında da aynı üniversitede doktorasını tamamlamıştır. 1998 ile 2004 yılları arasında Marmara Üniversitesi, Muhasebe-Finansman Ana Bilim Dalında Araştırma Görevlisi olarak görev yapmıştır. 2004 yılında Grenoble/Fransa'da, 2007 yılında da New York/ABD'de ziyaretçi öğretim üyesi olarak muhasebe alanında araştırmalarda bulunmuştur. TÜRMOB, TMSK, KGK'nda çeşitli çalışma komisyonlarında görev yapmıştır. 2008-2010 ve 2010-2013 dönemlerinde Tesmer İstanbul Şubesi Yönetim Kurulu üyeliği yapmıştır. 2004 yılından itibaren Galatasaray Üniversitesi'nde öğretim üyesi olarak ve 2012 yılından itibaren de Galatasaray Üniversitesi İşletme Yönetimi Uygulama ve Araştırma Merkezi Müdürü olarak görev yapmaktadır.

### **Ece GÜR (MBA)**

Ece Gür, 11 Ekim 1988 tarihinde Adana'da doğmuştur. Boğaziçi Üniversitesi İşletme Bölümü'nden 2011 yılında lisans derecesini aldıktan sonra profesyonel çalışma hayatına başlamıştır. Çokuluslu firmaların denetim, finansal analiz ve finansal planlama bölümlerinde toplam 4 yıl iş deneyimi bulunan Gür, Galatasaray Üniversitesi İşletme Tezli Yüksek Lisans Programı'ndan 2015 yılında "Tek Düzen Hesap Planı'nın Avrupa Birliği'nin 2013/34 Sayılı Yönergesine Göre Değiştirilmesi Önerisi" teziyle mezun olmuştur. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik stajını tamamlayan Gür, yeterlilik sınavlarına hazırlanmakta ve Hollanda'da bulunan Tilburg Üniversitesi'nde Muhasebe Yüksek Lisans Programı'na devam etmektedir.



# İÇİNDEKİLER

TMS 1	FİNANSAL TABLOLARIN SUNULUŞU	11
TMS 2	STOKLAR	17
TMS 7	NAKİT AKIŞ TABLOSU	21
TMS 8	MUHASEBE POLİTİKALARI, MUHASEBE TAHMİNLERİNDE DEĞİŞİKLİKLER VE HATALAR	26
TMS 10	RAPORLAMA DÖNEMİNDEN SONRAKİ OLAYLAR	31
TMS 11	İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ	32
TMS 12	GELİR VERGİLERİ	35
TMS 16	MADDİ DURAN VARLIKLAR	37
TMS 17	KİRALAMA İŞLEMLERİ	44
TMS 18	HASILAT	46
TMS 19	ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR	51
TMS 23	BORÇLANMA MALİYETLERİ	55
TMS 24	İLİŞKİLİ TARAF AÇIKLAMALARI	57
TMS 36	VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ	59
TMS 37	KARŞILIKLAR, KOŞULLU BORÇLAR VE KOŞULLU VARLIKLAR	64
TMS 38	MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	69
TMS 39	FİNANSAL ARAÇLAR MUHASEBELEŞTİRME VE ÖLÇME	74
TMS 40	YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER	77
TMS 41	TARIMSAL FAALİYETLER ÖRNEK UYGULAMA	79 80

**SEÇİLMİŞ  
TÜRKİYE MUHASEBE  
STANDARTLARINA GÖRE  
BİR UYGULAMA**

Hazırlayanlar  
**Doç. Dr. Volkan DEMİR**  
**Ece GÜR (MBA)**

## TMS 1

### FİNANSAL TABLOLARIN SUNULUŞU

Bu standardın amacı, finansal tabloların sunuluşuyla ilgili genel kuralları, yapıyla ilgili açıklamaları ve içerikle ilgili asgari koşulları ortaya koyarak işletmenin genel amaçlı finansal tablolarının önceki dönemin finansal tablolarıyla ve diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılmasına olanak verecek biçimde sunulması için gerekli olan temel unsurları açıklamaktır.

#### Finansal Tablolar

Finansal tabloların amacı, finansal tablo kullanıcılarının ekonomik kararlar almalarına yardımcı olan işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında bilgi sağlamaktır.

#### Tam bir finansal tablolar seti aşağıdakileri içerir

- a. Finansal Durum Tablosu (bilanço);
- b. Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu;
- c. Öz kaynak Değişim Tablosu;
- d. Nakit Akış Tablosu;
- e. Muhasebe Politikaları ve Diğer Açıklayıcı Bilgileri İçeren Dipnotlar.

#### Netleştirme (Mahsup Etme)

İşletme, bir TFRS zorunlu kılmadıkça veya izin vermedikçe varlıkları ve borçları ya da gelirleri ve giderleri netleştiremez.

#### Raporlama Sıklığı

Bir işletme, tam bir finansal tablolar setini (karşılaştırılabilir bilgileri içerecek şekilde) en az yılda bir kez sunmalıdır.

## **Bilanço / Finansal Durum Tablosu**

Bir finansal durum tablosu, en azından aşağıdaki hesap gruplarını içermelidir:

- ✓ Nakit ve nakit benzerleri;
- ✓ Ticari ve diğer alacaklar;
- ✓ Stoklar;
- ✓ Canlı varlıklar
- ✓ Öz kaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen yatırımlar;
- ✓ Finansal varlıklar;
- ✓ Maddi duran varlıklar;
- ✓ Yatırım amaçlı gayrimenkuller;
- ✓ Maddi olmayan duran varlıklar;
- ✓ Ticari ve diğer borçlar;
- ✓ Karşılıklar;
- ✓ Finansal borçlar;
- ✓ Dönem vergisiyle ilgili alacak ve borçlar;
- ✓ Ertelenen vergi alacak ve borçları;
- ✓ Öz kaynaklarda gösterilen kontrol gücü olmayan paylar;
- ✓ Ana şirketin ortaklarına ait sermaye ve yedekler.

İşletme, ilave kalemlerin ayrı olarak sunumunun değerlendirilmesine ilişkin karar vermesi aşamasında, aşağıdaki temeller doğrultusunda değerlendirme yapar:

- ✓ Varlıkların niteliği ve likiditesi;
- ✓ Varlıkların işletmedeki fonksiyonu;
- ✓ Borçların tutarı, niteliği ve zamanlaması.

## **Kısa Vade / Uzun Vade Ayrımı**

Bir işletme, likidite temeline dayalı sunumun daha güvenilir ve yararlı bilgi sağladığı durumlar hariç, dönen ve duran varlıklarını ve kısa ve uzun vadeli borçlarını finansal durum tablosunda ayrı ayrı sınıflandırarak sunacaktır. Bu istisna uygulandığında, işletme bütün varlık ve borçlarını likidite sırasıyla sunar.

Bir varlık / borç aşağıdaki kriterlerden birine uyduğu takdirde kısa vadeli olarak sınıflandırılır:

Normal faaliyet döngüsü içinde satılmasının, tüketilmesinin veya ödenmesinin beklenmesi;

Öncelikle ticari amaçla elde tutulması;

Raporlama döneminden sonra on iki ay içinde paraya çevrilmesi veya ödenecek olması;

Raporlama döneminden sonra en az iki ay içinde bir borcun ödenmesi için kullanılmak üzere veya başka bir nedenle sınırlandırılmamış olmak koşuluyla, söz konusu varlıklar nakit veya nakit benzeriyse varlık, işletmenin borcun ödenmesini, raporlama döneminin sonundan itibaren en az on iki ay süreyle erteleyebilmesine yönelik koşulsuz bir hakkının bulunmaması durumunda kısa vadeli borç sınıflandırılır.

### **Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu**

Kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda, kar veya zarar ile diğer kapsamlı gelir bölümlerine ek olarak aşağıdakiler sunulur:

Kar veya zarar

Toplam diğer kapsamlı gelir,

Kar veya zarar ile diğer kapsamlı gelirin toplamı olan döneme ait kapsamlı gelir.

### **Kâr veya Zarar Bölümünde veya Kâr veya Zarar Tablosunda Sunulacak Bilgiler**

- ✓ Satış geliri (Hasılat);
- ✓ Finansman maliyetleri;
- ✓ öz kaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen iştirak ve iş ortaklıklarının kar ve zarar payları;
- ✓ Vergi gideri;
- ✓ Durdurulan faaliyetlerin toplamına ait tek bir tutar

## **Diğer Kapsamlı Gelir Bölümünde Sunulacak Bilgiler**

✓ Niteliğine göre sınıflandırılmış ve aşağıdaki şekilde gruplandırılmış diğer kapsamlı gelir kalemleri

- Diğer TFRS'ler uyarınca sonradan kâr veya zararda yeniden sınıflandırılmayacaklar
- Diğer TFRS'ler uyarınca belirli koşullar karşılandığında sonradan kâr veya zararda yeniden sınıflandırılacaklar

✓ Aşağıdaki şekilde ayrıştırılmış, özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen iştiraklerin ve iş ortaklıklarının diğer kapsamlı gelirlerindeki paylar

- Diğer TFRS'ler uyarınca sonradan kâr veya zararda yeniden sınıflandırılmayacaklar
- Diğer TFRS'ler uyarınca belirli koşullar sağlandığında, sonradan kâr veya zararda yeniden sınıflandırılacaklar

İşletme kar veya zararın ve diğer kapsamlı gelirin sunulduğu tabloda ya da dipnotlarda hiçbir gelir veya gider kalemini olağan dışı kalem olarak sunamaz.

Giderler, sıklık, kar ve zarar yaratma potansiyeli ve tahmin edilebilirlik açılarından farklı olabilen finansal performansın bileşenlerini ortaya koymak için, alt gruplara ayrılır. Bu analiz aşağıdaki iki biçimden birine göre yapılır.

Analizlerin ilk biçimi, giderlerin çeşitliliği (niteliği) esasına göre sınıflandırma yöntemidir. İşletme giderleri, kar veya zararda niteliklerine göre (örneğin, amortisman, malzeme alımları, nakliye maliyetleri, çalışanlara sağlanan faydalar ve reklam maliyetleri) toplar ve bu giderleri işletmenin çeşitli fonksiyonlarına dağıtmaz. Bu yöntemin uygulanması giderlerin fonksiyonel sınıflamaya dağıtılması gerekmeyeceği için kolay olabilir. Giderlerin niteliklerine göre sınıflamasına ilişkin örnek aşağıdadır:

Hasılat		X
Diğer Gelirler		X
Mamul ve Yarı mamul Stoklarında Değişim	X	
Kullanılan Hammadde ve Diğer Tüketim Malları	X	
Çalışanlara Sağlanan Fayda Maliyetleri	X	
Amortisman ve İtfa Giderleri	X	
Diğer Giderler	X	
Toplam Giderler		(X)
Vergi Öncesi Kar		X

Analizlerin ikinci biçimi giderlerin fonksiyonu veya “satışların maliyeti” yöntemidir ve giderleri, satışların maliyeti veya örneğin dağıtım veya yönetim faaliyetleri maliyetlerinin bir parçası olarak, fonksiyonlarına göre sınıflar. İşletme, en azından, bu yöntemde satışlarının maliyetini diğer giderlerden ayrı olarak sunar. Bu yöntem kullanıcılara giderlerin niteliğe göre sınıflanmasından daha tutarlı bilgi sağlar, fakat maliyetlerin fonksiyonlara paylaşılması ihtiyari dağıtımları ve ciddi değerlendirmeleri gerektirebilir. Giderlerin fonksiyonuna göre sınıflanmasına ilişkin örnek aşağıdadır:

Hasılat		X
Satışların Maliyeti		(X)
Brüt Kar		X
Diğer Gelir		X
Dağıtım Maliyetleri		(X)
Yönetim Giderleri		(X)
Diğer Giderler		(X)
Vergi Öncesi Kar		X

## Öz kaynak değişim tablosu

Öz kaynak değişim tablosu aşağıdaki bilgileri kapsar:

- ✓ Ana ortaklığın sahiplerine ve kontrol gücü olmayan paylarına (azınlık paylarına) ilişkin toplam tutarları ayrı olarak gösteren, döneme ilişkin toplam kapsamlı gelir
- ✓ Her bir özkaynak bileőeni için, TMS 8'e göre muhasebeleştirilen, geęmiőe yönelik uygulama veya geęmiőe yönelik düzeltmelerin etkileri
- ✓ Her bir özkaynak bileőeni için aşağıdakilerden kaynaklanan değişiklikleri ayrı olarak gösteren, dönem baőındaki ve sonundaki defter değeri arasındaki mutabakat,
  - Kâr ya da zarar
  - Diğer kapsamlı gelir
  - Ortaklar tarafından yapılan katkıları ve ortaklara yapılan dağı tımları ayrı olarak gösteren ortaklarla bunların ortak olmaları nedeniyle ortaya çıkan işlemler ve kontrolün kaybedilmesiyle sonuçlanmayan bağlı ortaklıktaki ortaklık paylarındaki değişimler

## Nakit akış tablosu

Nakit akış bilgileri; işletmenin nakit ve nakit benzerlerini yaratma becerisini ve işletmenin bu nakit akışlarını kullanma ihtiyacını değerlendirmede, temel oluşturur.

TMS 7'de, nakit akış bilgilerinin sunuluşuna ve açıklanmasına detaylı bir Şekilde yer verilmiştir.



## TMS 2

### STOKLAR

Bu standardın amacı; finansal tablo kullanıcılarına işletmenin varlık bölümünde bulunan stokların maliyetini nasıl hesaplayacakları, nasıl gidere dönüştürecekleri, uygulanacak değerlendirme yöntemleri ile ilgili muhasebe işlemlerini açıklamaktır.

Bu standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir:

**Stoklar:** İşin normal akışı içinde satılmak için elde tutulan, satılmak üzere üretilmekte olan, üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak varlıklardır.

**Net Gerçekleşebilir Değer:** Tahmini satış fiyatı ile tamamlanma ve satış maliyeti arasındaki farktır.

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

**Maliyet Değeri:** Satın alma, dönüştürme ve mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan maliyetlerdir.

#### Stokların Değerlemesi

Stoklar, maliyet ve net gerçekleşebilir değerinin düşük olanı ile değerlendirilir.

#### Stokların Maliyeti

Stokların maliyetine dâhil *edilecek* giderler:

Satın Alma Maliyeti= Satın alma fiyatı+İthalat vergileri+Nakliye + Yükleme Boşaltma Maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle Doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetleri içerir.

Ticari iskontolar ve benzeri diğer indirimler, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılır.

- ✓ Dönüştürme Maliyeti=Direkt İşçilik Giderleri+Genel Üretim Giderleri

Sabit genel üretim maliyetlerinin dönüştürme maliyetlerine dağıtımı, üretim faaliyetlerinin normal kapasitede olacağı varsayımına dayanır.

- ✓ Diğer Maliyetler
- ✓ Hizmet Maliyetleri; Verilen hizmet ile ilgili hasılatın mali tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda ilgili gider stok hesabına yazılır.

Stokların maliyetine dâhil *edilemeyecek* giderler:

- ✓ Normalin üzerinde gerçekleşen fire, işçilik ve diğer üretim giderleri;
- ✓ Bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olanlar dışındaki depolama giderleri;
- ✓ Stokların bulunduğu konum ve duruma gelmesinde katkısı olmayan GYG;
- ✓ Satış giderleri;
- ✓ TMS 23'ün sınırlı bir şekilde izin verdikleri dışında oluşan borçlanma maliyetleri (Vade farkı).

### **Hizmet Sunulan İşletmelerde Stok Maliyeti**

Verilen hizmetle ilgili hasılatın mali tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda ilgili giderler stok hesabına yansıtılır. Hizmet sunan işletmelerde stokların maliyeti, esas olarak, kontrol işlemlerini yürüten personel dahil olmak üzere, hizmetin sunulmasında doğrudan görev alan personelin işçilik ücretleri ve diğer maliyetleri ile bunlarla ilişkili olabilecek genel giderleri içerir.

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

“TMS 41 Tarımsal Faaliyetler” standardında belirtildiği üzere, işletmenin canlı varlıklarının hasatıyla elde etmiş olduğu tarımsal ürünler, hasat yerindeki gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşüldükten sonra bulunan net gerçeğe uygun değerleriyle değerlendirilir. Bu standardın uygulanması açısından stoğun maliyetin bu değerdir.

## **Maliyetin Ölçümüyle İlgili Teknikler**

### ✓ Standart Maliyet

İlk madde ve malzemelerin, işçiliğin, verimliliğin ve kapasite kullanım oranlarının normal düzeyleri dikkate alınır. Standart maliyetler düzenli olarak gözden geçirilir ve gerek görülürse mevcut koşullar dikkate alınarak yeniden belirlenir.

### ✓ Perakende Yöntemi

Satış yapan işletmeler tarafından, diğer maliyet yöntemlerini uygulamanın pratik olmadığı, benzer kar marjlarına sahip, hızla değişen çok sayıda kalemden oluşan stokların değerlendirilmesinde kullanılır. Stokların maliyeti, stokların satış değerinden uygun bir brüt kar marjının düşülmesi suretiyle bulunur. Kullanılacak yüzde oranının belirlenmesinde, gerçek satış fiyatının altında fiyatlandırılan stoklar dikkate alınır. Çoğunlukla, her perakende satış bölümü için ortalama bir yüzde kullanılır.

## **Maliyet Hesaplama Yöntemleri**

### ✓ Gerçek Parti Maliyet Yöntemi

Normal şartlarda birbirleri ile ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen veya satın alınan mal veya hizmetlerin maliyeti, her bir varlığa ilişkin özel maliyeti dikkate alınarak belirlenir. Genellikle birbirleri ile ikame edilebilen büyük miktardaki kalemlerden oluşan stoklar için uygun bir maliyet hesaplama yöntemi değildir.

### ✓ Tahmini Maliyet Yöntemi

- İlk Giren İlk Çıkar (FIFO)
- Ortalama Maliyet
  - Dönem Sonu Ağırlıklı Ortalama Maliyet
  - Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyet

Bir işletme benzer özelliklere ve kullanıma sahip tüm stoklar için aynı maliyet hesaplama yöntemi kullanır.

## **Net Gerçekleşebilir Değer**

Stokların maliyeti; stokların zarar görmesi, kısmen veya tamamen kullanılmaz hale gelmesi ya da satış fiyatının düşmesi gibi durumlarda geri kazanılamayabilir ve stok maliyeti geri kazanılabilir tutardan daha yüksek olabilir. Stokların maliyeti, tahmini tamamlanma veya tahmini satış maliyetinin artması durumunda da geri kazanılamayabilir. Stoklar mali tablolarında, kullanımları veya satılmaları sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan daha yüksek bir bedelle izlenemez. Maliyetlerin kullanım veya satış sonucu elde edilecek tutardan yüksek olması durumunda, stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılır. Stok maliyetlerinin net gerçekleşebilir değere indirgenmesi, stokların maliyet veya net gerçekleşebilir değerden düşük olanıyla değerlendirme ilkesiyle uyumludur.

## **Gider Olarak Kaydetme**

Stoklar satıldığında, ilgili hasılatın finansal tablolara alındığı dönemde kayıtlı değerleri üzerinden gider olarak muhasebeleştirilirler.

## TMS 7

### NAKİT AKIŞ TABLOSU

Bu Standardın amacı; işletme, yatırım ve finansman faaliyetlerinden dönem boyunca elde edilen nakit akışlarını sınıflandıran nakit akış tablosu vasıtasıyla, bir işletmenin nakit ve nakit benzerlerindeki tarihi değişikliklere ilişkin bilgi sağlaması hususunu düzenlemektedir.

Bu standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir:

**Nakit:** İşletmedeki nakit ve vadesiz mevduattır.

**Nakit Benzeri:** Tutarı belirli bir nakde kolayca çevrilebilen kısa vadeli ve yüksek likiditeye sahip ve değerindeki değişim riski önemsiz olan yatırımlardır.

**Nakit Akışları:** Nakit ve nakit benzerlerinin giriş ve çıkışı.

#### Nakit akış bilgilerinin yararları

- ✓ Net aktiflerdeki değişimi, finansal yapıyı ve nakit akışlarının tutar ve zamanlamasını değerlendirilebilmesi için gerekli bilgiyi sağlar;
- ✓ Şirketin nakit ve nakit benzeri yaratma yeteneğini gösterir;
- ✓ Kullanıcıların gelecekteki nakit akışlarını ölçmek ve başka işletmelerle karşılaştırmak için modeller geliştirmesini sağlamak;
- ✓ İşletmeler arasındaki aynı işlem ve olaylar için farklı muhasebe uygulamalarının etkilerini elimine ederek performans karşılaştırmasına olanak verir.

#### Nakit ve nakit benzeri kalemler

Kısa vadeli nakit yükümlülükler için elde bulundurulmuş ve yatırım amacıyla veya diğer amaçlarla kullanılmayan varlıklardır.

Değeri kesinlikle saptanabilen bir nakde dönüştürülebilmesi ve değerindeki değişim riskinin ise önemsiz olması şarttır;

Vadesi üç ay veya daha az olan yatırımlar nakit benzeri nakit olarak kabul edilir;

Öz sermayeyi temsil eden menkul kıymetlere yapılan yatırımlar nakit benzeri olarak kabul *edilmez*.

### **Nakit akış tablosunun sınıflandırılması**

- A. İşletme Faaliyetlerinden Sağlanan Nakit Akışları
- B. Yatırım Faaliyetlerinden Sağlanan Nakit Akışları
- C. Finansman Faaliyetlerinden Sağlanan Nakit Akışları
- D. Kur Farklarının Nakit ve Nakit Benzerlerine Etkileri
- E. Nakit ve Nakit Benzerlerindeki Artış, Azalış
- F. Dönem Başı Nakit ve Nakit Benzerleri Mevcudu
- G. Dönem Sonu Nakit ve Nakit Benzerleri Mevcudu

### **İşletme faaliyetleri**

İşletme faaliyetleri; bir işletmenin esas gelir getirici faaliyetleri ile yatırım ve finansman faaliyeti olmayan diğer faaliyetlerini ifade eder. İşletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları, bir işletmenin dış finansman kaynaklarına ihtiyaç duyulmadan işletmenin borçlarını geri ödeyebilmesi, faaliyetlerini sürdürebilmesi, kar payı ödemelerini yapabilmesi ve yeni yatırımlara başlayabilmesinin mümkün olup olmadığı hususlarında temel bir göstergedir.

İşletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarına örnek:

- ✓ Mal ve hizmet satışlarından sağlanan nakit girdiler,
- ✓ Royalti, ücret, komisyon ve diğer hasılatlardan kaynaklanan nakit girdileri,
- ✓ Mal ve hizmet alımlarından kaynaklanan nakit çıkışları,
- ✓ Çalışanlara ve çalışanlar adına yapılan ödemelerden kaynaklanan nakit çıkışları, vs.

Satış amacıyla stok buldurmaya benzer şekilde, bir işletme alım satım amacıyla menkul kıymet bulduruabilir. Bu işlemler sonucu elde edilen

nakit akışları işletme faaliyet sonucu elde edilen nakit akışları olarak kabul edilir. Aynı şekilde, ana gelir getirici faaliyetleri ile ilgili olduğu sürece, finansal kurumlarca verilen nakit avansları ve krediler de söz konusu işletmenin işletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışı olarak sınıflandırılır.

### **Yatırım faaliyetleri**

Yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarının ayrı olarak gösterilmesi önem arz eder; çünkü gelecekte işletmeye gelir ve nakit akışı sağlaması öngörülen kaynaklar için yapılan harcamaların düzeyi gösterilmiş olur. Yalnızca, finansal durum tablosunda varlık muhasebeleştirilmesi sonucunu doğuran harcamalar, yatırım faaliyeti olarak sınıflandırılmaya uygundur.

Yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarına örnek:

- ✓ Maddi duran varlık alım satım işlemleri,
- ✓ Maddi olmayan duran varlık alım satım işlemleri,
- ✓ Başka bir işletmenin hisse senedinin veya borçlanma aracının alım veya satımı
- ✓ Finansal kurumların yaptıkları işlemler hariç olmak üzere, işletmeler tarafından üçüncü kişilere verilen avans ve borçlara ilişkin nakit çıkışları,
- ✓ Finansal kurumların yaptıkları işlemler hariç olmak üzere, işletmeler tarafından üçüncü kişilerden yapılan tahsilatlar, vs.

### **Finansman faaliyetleri**

Öz kaynaklar ile yabancı kaynakların (borçlanmaların) yapısında ve tutarında değişiklik meydana getiren faaliyetleri ifade eder.

Finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarına örnek:

- ✓ Hisse senedi ve diğer öz sermaye araçlarının ihracından sağlanan nakit girişleri,
- ✓ Sermayenin azaltılması veya işletmenin kendi hisse senetlerini almasıyla ilgili nakit çıkışları,

- ✓ Borçlanma araçları ihracı ve diğer uzun ve kısa vadeli krediler ile sağlanan nakit girişleri,
- ✓ Borç ödemelerine ilişkin nakit çıkışları, vs.

### **İşletme faaliyetlerinden sağlanan nakit akışlarının raporlanması**

İşletme faaliyetlerine ilişkin nakit akışları aşağıdaki yöntemlere göre raporlanabilir.

Brüt nakit girişleri ve brüt nakit çıkışlarına ait ana grupların belirtildiği Brüt (Dolaysız) yöntemine göre veya;

Net kar/zararın, gayri nakdi işlemlerin, geçmiş veya gelecek işlemlerle ilgili nakit giriş veya çıkışları tahakkuklarının veya ertelemelerinin ve yatırım veya finansman faaliyetleriyle ilgili nakit akışlarına ilişkin gelir veya gider kalemlerinin etkilerine göre düzeltildiği net (dolaylı) yöntemine göre.

### **Yatırım ve finansman faaliyetleriyle ilgili nakit akışlarının raporlanması**

İşletmeler netleştirme esasına göre raporlananlar hariç olmak üzere netleştirme esasına göre raporlananlar hariç olmak üzere, yatırım ve finansman faaliyetleri sonucu ortaya çıkan, brüt nakit girişleri ile brüt nakit çıkışlarını ana gruplar itibarıyla sınıflayarak ayrı olarak gösterir.

### **Nakit akışı yaratmayan işlemler**

Yatırım ve finans faaliyetlerinden nakit ve nakit benzeri kullanımı gerektirmeyen işlemler nakit akış tablosunda yer almaz. Bu işlemler, yatırım ve finansman faaliyeti ile ilgili tüm gerekli bilgileri içerecek şekilde, diğer finansal tablo veya dipnotlarda yer alır.

Nakit yaratmayan işlemlere örnek:

- ✓ Aktiflerin borçlanma veya finansal kiralama yoluyla elde edilmesi,
- ✓ Bir işletmenin hisse senedi ihracı yoluyla elde edilmesi,
- ✓ Borçların öz kaynağa dönüştürülmesi.



## **Nakit akım tablosu yöntemleri**

Direk Yöntem (dolaysız)

İşletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit girişi ve çıkışları brüt olarak gösterilir.

Endirek Yöntem (dolaylı)

Uygulamada en fazla tercih edilen yöntemdir.

Net kar/zararda nakit akışı gerektirmeyen ve işletme faaliyeti dışındaki işlemlerin etkileri düzeltilerek, işletme faaliyetleri sonucu oluşan nakit giriş ve çıkışları net olarak gösterilir.

## TMS 8

### MUHASEBE POLİTİKALARI, MUHASEBE TAHMİNLERİNDE DEĞİŞİKLİKLER VE HATALAR

Bu standardın amacı; işletmenin finansal tablolarının geçerlilik ve güvenilirliğini artırmak ve işletmenin önceki dönemlerdeki finansal tablolarıyla ve diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılabilirliğini sağlamak amacıyla muhasebe politikalarının seçilmesine ve değiştirilmesine ilişkin kriterleri belirlemek ve muhasebe politikalarında ve tahminlerinde meydana gelen değişikliklerin ve hataların düzeltilmesine ilişkin muhasebeleştirme ve açıklama esaslarını düzenlemektir.

Bu standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir:

**Muhasebe Politikaları:** Finansal tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında işletmeler tarafından kullanılan belirli ilkeler, esaslar, gelenekler, kurallar ve uygulamalar.

**Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklik:** Bir varlık veya yabancı kaynağın defter değerinin veya bunların cari durumunun saptanmasından ve gelecekte beklenen fayda ve yükümlülüklerinin değerlendirilmesinden kaynaklanan, dönemsel kullanım tutarının değişimi nedeni ile yapılması gereken düzeltmelerdir.

**Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS):** Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun benimsediği standartları ve yorumları içermektedir. Bunlar;

- ✓ Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nı
- ✓ Türkiye Muhasebe Standartları'nı
- ✓ Yorumları'nı içermektedir.

İhmaller veya finansal tablo kalemleriyle ilgili yanlış bilgilendirmeler, finansal tablo kullanıcılarının finansal tablolara dayalı ekonomik kararlarını tek başına veya toplu halde etkiliyorsa önemli olarak değerlendirilir. Önemlilik, ihmalin büyüklüğüne ve niteliğine göre veya yanlış bilginin

yorumlandığı ortamdaki koşullara göre değişebilir. Büyüklük ve söz konusu kalemin niteliği veya her iki hususun bileşimi, önemlilik kavramının belirleyici faktörü olabilir.

**Geçmiş Dönem Hataları:** İşletmenin bir veya daha önceki finansal tablolarında, güvenilir bilgiyi kullanmaması veya yanlış kullanması sonucu ortaya çıkan ihmaller veya yanlış bilgilendirmelerdir.

**Geriye Dönük Uygulama:** Yeni bir muhasebe politikasının işlemlere, olaylara ve koşullara, söz konusu politika hep kullanımdaymış gibi uygulanmasıdır.

**Geriye Dönük Yeniden Düzenleme:** Geçmiş dönem hatalarının düzeltilerek, düzeltilmiş tutarların finansal tablolarda hiç hata olmamış gibi yer alması, ölçülmesi ve dipnotlarda yer almasıdır.

## **Muhasebe Politikaları**

### **Muhasebe politikalarının seçilmesi ve uygulanması**

Bir standart veya yorum, bir işleme, olaya veya koşula özellikle yönelik ise söz konusu kaleme ilişkin muhasebe politikası, bu standart veya yorum dikkate alınarak uygulanmalıdır.

TMS' de ilgili konu hakkında özel bir standart ya da başka bir rehber yoksa muhasebe politikası aşağıdaki koşulları sağlayacak şekilde seçilir:

- I-) Karar vericilerin ihtiyaçlarına yönelik,
- II-) Güvenilir,
- III-) İşletmenin finansal durumunu, faaliyet sonuçlarını ve nakit akışlarını gerçeğe uygun olarak gösteren,
- IV-) İşlemlerin, olayların ve koşulların yalnızca hukuki yapısını değil ekonomik özünü de yansıtan,
- V-) Tarafsız, İhtiyatlı,
- VI-) Tüm önemli yönlerden eksiksiz olarak, tam bilgiyle donatılmış nitelikte olmasını sağlamalıdır.

## **Muhasebe politikalarındaki tutarlılık, değişiklikler ve değişikliklerin uygulanması**

- ✓ Muhasebe politikaları aksi yönde bir hüküm olmadığı sürece tutarlı bir şekilde seçilmeli ve uygulanmalıdır.
  - ✓ Bir işletme muhasebe politikasını ancak;
    - bir TMS/TFRS gerekli kılıyorsa, ya da
    - işletmenin finansal durumu, performansı veya nakit akışları üzerindeki işlemlerin ve olayların etkileri finansal tablolarda daha uygun ve güvenilir bir şekilde sunulmasını sağlayacak nitelikte ise değiştirebilir.
  - ✓ Aşağıdakiler muhasebe politikalarında değişiklik sayılmaz:
    - Daha önce meydana gelenlerden özü itibarıyla farklı olan işlem veya olaylar için bir muhasebe politikasının uygulanması,
    - Daha önce ortaya çıkmamış veya önem arz etmemiş işlem veya olaylar için yeni bir muhasebe politikasının uygulanması.
  - ✓ Yeni bir standart yayınlandığında veya mevcut bir standartta değişiklik meydana geldiğinde bunun finansal tablolara yansıtılması; ilgili standartta geçiş hükmü yer alıyorsa geçiş hükmü uyarınca, ilgili standartta geçiş hükmü yer almıyorsa, geçmişe dönük olarak uygulanmalıdır.
- (1) Öz kaynak kalemlerinin her birinin açılış bakiyesi sanki bu değişiklik geçmişten beri sürekli uygulanıyormuşçasına düzeltilmelidir.

## **Geçmişe dönük uygulama ve uygulamadaki kısıtlamalar**

- ✓ Muhasebe politikalarındaki değişiklik geçmişe dönük uygulanırsa, işletme etkilenen her bir özkaynak kaleminin finansal tablolarda yer verilen eski döneme ait açılış tutarını düzeltmeli ve bu yeni muhasebe politikası eskiden beri uygulanıyormuşçasına önceki dönemlerle karşılaştırılabilir bilgileri sunmalıdır.
- ✓ Muhasebe politikasında değişiklik geçmişe dönük uygulama gerektirmekle birlikte döneme özgü veya kümülatif olarak değişikliğin etkisi belirlenemiyor ise geçmişe dönük uygulama yapılmayabilir.
- ✓ Bir veya birden çok döneme ilişkin karşılaştırılmalı bilginin sunulduğu durumlarda muhasebe politikasındaki değişiklikle ilgili döneme özgü etki uygulanamazsa, işletme muhasebe politikasındaki değişikliği geçmişe dönük uygulamanın uygulanabilir olduğu en yakın

dönemin başı itibariyle ki bu cari dönem olabilir varlık ve yabancı kaynak hesaplarına uygulamalı ve özkaynakların tüm etkilenen kalemlerinin açılış bakiyelerinde buna paralel bir düzeltme yapmalıdır.

### **Muhasebe Tahminleri ve Muhasebe Tahminindeki Değişiklikler**

✓ Finansal tablo hazırlayanların bilanço tarihi itibariyle bir takım muhasebe tahminleri yapmaları ve bu tahminler üzerinden de finansal tablolarla ilgili bir takım hesaplamalar yapmaları gerekmektedir.

Bunlara örnek;

I-) Şüpheli alacaklar,

II-) Kullanımdan kalkmış stoklar,

III-) Finansal varlıkların veya yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerleri,

IV-) Amortismanına tabi varlıkların faydalı ömürleri,

V-) Garanti karşılıkları, vb...

✓ Makul tahminlerin kullanılması, finansal tabloların düzenlenmesinde vazgeçilmez bir unsurdur ve bu durum finansal tabloların güvenilirliğini olumsuz yönde etkilemez.

✓ Tahmin yapıldığı tarihteki bilgi ve şartlara bağlı olarak yapıldığı için yeni bilgiler ya da şartlara göre değişebilir. Bu sebeple muhasebe tahminlerinin değiştirilmesi değişikliğin yapıldığı dönemden başlayarak ileriye dönük olarak yapılır yani geçmiş dönemleri değil cari dönemle ilgilidir ve hata olarak değerlendirilmez.

✓ Uygulanan değerlendirme yönteminde yapılan bir değişiklik muhasebe tahmini değişikliği değil, bir muhasebe politikası değişikliğidir. Muhasebe politikasındaki bir değişiklik ile muhasebe tahminindeki bir değişikliği ayırmanın zor olduğu hallerde değişiklik, bir muhasebe tahmini değişikliği olarak kabul edilir.

✓ Muhasebe tahminlerindeki değişikliğin etkileri varlık, yabancı kaynak veya özkaynak kalemlerinde değişiklik yaratıyorsa, ilgili varlık, yabancı kaynak veya özkaynak kaleminin defter değerleri değişikliğin yapıldığı dönemde düzeltilmelidir.

✓ Muhasebe tahminindeki bir değişikliğin etkisinin ileriye yönelik

olarak finansal tablolara yansıtılması, tahminde değişiklik yapıldığı tarihten sonraki işlemlere, olaylara ve koşullara uygulandığı anlamına gelir. Muhasebe tahminlerindeki bir değişiklik sadece cari dönemi etkileyebileceği gibi, hem cari hem de gelecek dönemleri etkileyebilir. Örneğin; şüpheli alacaklar tutarının tahmininde bir değişiklik, sadece cari dönemi etkiler ve bu nedenle o dönem içinde finansal tablolara yansıtılır. Oysa, amortisman tabi varlıkların faydalı ömürleri ya da ekonomik kullanma şekillerine yönelik tahminlerin tahminindeki bir değişiklik hem cari dönemin amortisman giderlerini hem de varlığın geri kalan faydalı ömrü içinde her dönemin amortisman giderini etkiler. Her iki durumda da cari döneme ilişkin değişikliğin etkisi gelir tablosuna yansıtılır. Gelecek dönemler üzerinde bir etki varsa etki ilgili gelecek dönemlerde finansal tablolara yansıtılır.

## **Hatalar**

- ✓ Hatalar, inansal tablolarda tahakkuk-kayıt, ölçme, sunma ve dipnot açıklaması ile ortaya çıkar.
- ✓ Bu tip hatalar; matematiksel hatalardan, muhasebe politikalarının yanlış uygulanmasından, olayların yanlış yorumlanmasından, yolsuzluklardan kaynaklanan etkileri içerir.
- ✓ Finansal tablolarda önemli bir hata mevcutsa ya da önemsiz ancak işletmenin mevcut durumunu değiştirmeye yönelik kasıtlı yapılmış bir hata mevcutsa, o zaman bu finansal tablolar TFRS' ye uygun olarak değerlendirilemez.
- ✓ İşletme önceki dönem hatalarını fark edildikten sonra onaylanacak ilk finansal tablo setinde geriye dönük olarak hesaplamalıdır. Düzeltme işlemi;
  - Hatanın yapıldığı dönemin finansal tablolarında düzeltilmesiyle veya
  - Hata finansal tablolarda sunulan en eski dönemden daha önce oluştu ise söz konusu geçmiş döneme ait varlık, yabancı kaynak ve öz kaynak açılış tutarlarının yeniden düzenlenmesiyle gerçekleştirilmelidir.

## **Geçmişe dönük yeniden düzenlemelere ilişkin kısıtlamalar**

- ✓ Hataya ilişkin döneme özgü veya kümülatif etkilerin hesaplanmadığı durumlar haricinde önceki dönem hataları geriye yönelik yeniden düzenleme yoluyla düzeltilirler.

## RAPORLAMA DÖNEMİNDEN SONRAKİ OLAYLAR

Bu standardın amacı; bir işletmenin, raporlama döneminden sonra ortaya çıkan olaylar nedeniyle finansal tablolarında hangi durumlarda düzeltme gerekeceğini ve Finansal tabloların yayımı için onayın verildiği tarih hakkında ve raporlama döneminden sonraki olaylarla ilgili finansal tablolarda açıklanması gereken bilgileri belirlemektir.

**Raporlama döneminden sonraki olaylar;** raporlama dönemi sonu ile finansal tabloların onaylandığı tarih arasında işletmenin lehine veya aleyhine meydana gelen olaylardır.

Meydana gelen olayın içeriği ve tutarı doğrultusunda raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektiren olaylar ve raporlama döneminden sonra düzeltme gerektirmeyen olaylar olmak üzere ikiye ayrılır:

**Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektiren olaylar;** raporlama dönemi sonu itibariyle ilgili olayların var olduğuna ilişkin kanıtları gösteren koşulların bulunduğu durumlardır. Bu durumda ilgili tutar finansal tablolarda düzeltilmelidir.

**Raporlama döneminden sonra düzeltme gerektirmeyen olaylar;** ilgili olayların raporlama döneminden sonra ortaya çıktığını gösteren koşulların bulunduğu durumlardır. Bu durumda ilgili tutar finansal tablolarda düzeltilmez, fakat dipnotlarda olayın türü ve tahmini parasal etkisi veya böyle bir tahminin yapılamadığına ilişkin açıklama yapılır.

Finansal tabloların yayımı için onaylamaya yönelik süreçler, yönetimin yapısına ve finansal tabloların hazırlanması ve sonuçlandırılmasında dikkate alınan yasal düzenlemeler ve uygulamalara göre farklılık gösterebilir.

Bazı durumlarda, işletmelerin finansal tablolarını, finansal tabloların yayımından sonra onaylamak (ibra edilmek) üzere ortaklarına sunması gerekebilmektedir. Bu gibi durumlarda, finansal tabloların, ortakların finansal tabloları onayladığı (ibra ettiği) tarih itibariyle değil, yönetim kurulunun yayımı için karar aldığı tarih itibariyle onayladığı kabul edilmektedir.

## İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ

Bu standardın amacı; inşaat sözleşmelerine konu olan işlerin özelliği gereği başlamalarıyla tamamlanmaları farklı hesap dönemlerine denk gelmesi sebebiyle sözleşme kapsamında elde edilen gelir ve katlanılan maliyetlerin inşaat işinin gerçekleştirildiği hesap dönemlerine dağıtılmasına ilişkin muhasebe uygulamasının açıklanmasıdır.

Bu standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir:

**İnşaat Sözleşmeleri:** Bir varlığın veya tasarım, teknoloji ve fonksiyon ya da nihai amaç veya kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili ya da birbirine bağımlı bir grup varlığın inşası için özel olarak yapılmış bir sözleşmedir.

**Sabit Fiyatlı Sözleşme:** Yüklenicinin sabit bir sözleşme fiyatını (ihale) veya üretim birimi başına sabit bir tutarı (birim fiyat) kabul ettiği ancak belli koşullarda maliyet güncelleştirmesine konu olan inşaat sözleşmesidir.

**Maliyet Artı Kar Sözleşmesi:** Yükleniciye kabul edilebilir ya da başka bir şekilde tanımlanmış maliyetler üzerine bu maliyetlerin bir yüzdesi veya sabit bir tutar eklenerek ödeme yapılan inşaat sözleşmesidir.

**Sözleşme Geliri:** Sözleşmede başlangıçta üzerinde anlaşmaya varılmış bedel ve sözleşmeye konu işteki değişiklikler, ek ödeme talepleri ve teşvik ödemelerinden gelir olarak sonuçlanması muhtemel olanlar ve güvenilir biçimde ölçülebilenler.

### Sözleşme Maliyetleri

- ❖ Belli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkili maliyetler;
  - Gözetim dahil inşaat alanı işçilik maliyetleri;
  - İnşaatla kullanılan malzeme maliyetleri;
  - İnşaatla kullanılan malzeme maliyetleri;
  - İnşaatla kullanılan tesis ve makinelerin amortismanı;



- Tesis, makine ve malzemelerin inşaat alanına getirilmesi ve buradan götürülmesi ile ilgili taşıma maliyetleri;
  - Tesis ve makine kiralama maliyetleri;
  - Sözleşmeyle doğrudan ilişkili tasarım ve teknik destek hizmeti maliyetleri;
  - Garanti kapsamında yapılan işler ve büyük onarımlara ilişkin öngörülen maliyetler;
  - Üçüncü kişilerin ödeme talepleri.
- ❖ Genel olarak sözleşmeye konu işle ilişkisi kurulabilen ve sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetler;
- ❖ Sözleşme hükümlerine göre özellikle müşteriye yüklenebilecek olan maliyetler.

### **Sözleşme gelir ve giderlerinin muhasebeleştirilmesi**

Bir inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir biçimde öngörülebiliyorsa, inşaata ilişkin gelir ve maliyetler bilanço günü itibarıyla sözleşmeye konu işin tamamlanma aşaması esas alınarak, gelir ve giderler olarak finansal tablolara yansıtılır.

*Sabit fiyatlı sözleşmede* aşağıdaki koşulların tamamı mevcutsa inşaat sözleşmesi sonucu güvenilir biçimde tahmin edilebilir:

- Toplam sözleşme gelirinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi;
- Sözleşmeye ilişkin ekonomik yararların işletmeye akışının muhtemel
- Sözleşme konusu işin bitirilmesi için gereken inşaat maliyetleri ile işin tamamlanma aşamasının bilanço gününde güvenilir biçimde belirlenebilmesi;
- Sözleşmeye yüklenebilecek inşaat maliyetlerinin açıkça belirlenebilmesi ve güvenilir biçimde ölçülebilir olması sonucu, katlanılan fiili inşaat maliyetlerinin önceki tahminlerle karşılaştırılabilir olması.

*Maliyet artı kar sözleşmesinde* aşağıdaki koşulların tamamı mevcutsa inşaat sözleşmesi sonucu güvenilir biçimde tahmin edilebilir:

- Sözleşmeye ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması;
- Sözleşmeye yüklenebilecek inşaat maliyetlerinin, geri tahsil edilebilir nitelikte olsun ya da olmasın, açıkça belirlenebilmesi ve güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

Finansal tablolara yansıtılacak gelir ve giderlerin belirlenmesinde sözleşmenin tamamlanma aşamasının baz alınması "*tamamlanma yüzdesi yöntemi*" olarak adlandırılır. Bu yöntemde sözleşme geliri, ulaşılan tamamlanma aşamasına kadar katlanılan inşaat maliyetiyle eşleştirilerek, *bitirilen işle orantılı gelir, gider ve karın raporlanması sağlanır*. Bu yöntemde;

- Sözleşme geliri için yapıldığı hesap dönemlerinin gelir tablosunda gelir olarak,
- Sözleşme maliyetleri ait oldukları işin yapıldığı hesap dönemlerinin gelir tablosunda gider olarak gösterilir.

### **Beklenen zararın muhasebeleştirilmesi**

Ancak beklenen toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirlerini aşacağı öngörülen kısmı derhal gider olarak finansal tablolara yansıtılır.

### **Tahminlerdeki değişiklikler**

Tamamlanma yüzdesi yöntemi her hesap döneminde sözleşme geliri ve sözleşme maliyetlerine ilişkin cari tahminlere birikimli olarak uygulanır. Bu nedenle, sözleşme geliri veya sözleşme maliyetlerine ilişkin tahminlerdeki bir değişikliğin etkisi veya sözleşme sonucuna ilişkin tahminlerdeki değişikliğin etkisi, muhasebe tahminlerindeki bir değişiklik olarak muhasebeleştirilir ve değiştirilen tahminler değişikliğin yapıldığı dönemin gelir tablosuna yansıtılan gelir ve gider tutarlarının belirlenmesinde ve izleyen dönemlerde kullanılır.

## TMS 12

### GELİR VERGİLERİ

Bu standardın amacı; gelir vergilerinin (kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergilerin) finansal tablolara yansıtılmasına ilişkin esasları belirlemektir.

Bu standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir:

**Muhasebe Karı/Zararı:** Vergi gideri öncesi dönem karını (zararını) ifade eder.

**Vergiye Tabi Kar:** Vergi mevzuatı çerçevesinde tespit olunan ve üzerinden vergi ödenen kar.

**Vergi Gideri/Geliri:** Dönem karının veya zararının belirlenmesinde dönem vergisi ve ertelenmiş vergi açısından dikkate alınan toplam tutarı ifade eder.

**Dönem Vergisi:** Cari dönemin vergiye tabi karı üzerinden ilgili ülkenin vergi mevzuatına göre tahakkuk eden vergi.

**Ertelenmiş Vergi Borçları:** Vergiye tabi geçici farklar üzerinden gelecek dönemlerde ödenecek vergi tutarı.

**Ertelenmiş Vergi Varlıkları:** İndirilebilir geçici farklar, gelecek dönemlere devreden kullanılmamış mali zararlar ve gelecek dönemlere devreden kullanılmamış vergi avantajları nedeniyle gelecek dönemlerde geri kazanılacak (indirilecek) vergi tutarı.

**Geçici Farklar:** Bir varlığın veya borcun finansal durum tablosundaki (bilanço) defter değeri ile bunların vergi açısından taşıdıkları değerler arasındaki farkları ifade eder. Geçici farklar aşağıdakilerden biri şeklinde olabilir:

• **Vergiye tabi geçici farklar;** bunlar gelecek dönemlerde faydalanma veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi karını veya zararını belirlerken vergiye tabi tutarlar oluştururlar; ya da

• **İndirilebilir geçici farklar;** bunlar gelecek dönemlerde faydalanma veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi karını veya zararını belirlerken vergi matrahından indirilebilir tutarlardır.

**Vergiye Esas Değer:** Bir varlık ya da borcun vergisel açıdan taşıdığı değeri ifade eder.

• **Varlığın vergiye esas değeri;** işletmenin gelecekte söz konusu varlığın defter değeri tutarında sağlayacağı vergiye tabi ekonomik yarardan vergisel açıdan gider olarak indirilebilecek olan tutarı ifade eder.

• **Borcun vergiye esas değeri;** bu yükümlülüğün defter değerinden bu borçla ilgili olarak gelecek dönemlerde vergi açısından indirilebilir tutarlar düşüldükten sonra kalan tutardır.

### **Ertelenmiş verginin muhasebeleştirilmesi**

- Gelir tablosunu etkileyen işlemlerde ertelenmiş vergi etkisi *gelir tablosunda kar/zarara*
- Doğrudan öz kaynaklarda borç veya alacak olarak kaydedilmiş olan kalemlerle ilgili ertelenmiş vergi etkisi ise öz kaynaklara kaydedilerek kapsamlı gelir tablosuna yansıtılır.

## TMS 16

### MADDİ DURAN VARLIKLAR

Bu standardın amacı, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin maddi duran varlıklardaki yatırımını ve bu yatırımlarda zaman içinde meydana gelen değişimleri belirleyebilmelerini sağlayan muhasebe işlemlerini düzenlemektir.

Bu standart aşağıda belirtilen varlıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanmaz:

- ✓ “TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Maddi Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” standardı uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılmış olan maddi duran varlıklar;
- ✓ Tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar (TMS 41 Tarımsal Faaliyetler);
- ✓ Madenlere ilişkin arama, hazırlık, çıkarma ve değerlendirme harcamalarının/varlıklarının muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi (TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi);
- ✓ Petrol, doğal gaz ve benzer nitelikli yenilebilir olmayan doğal kaynaklar gibi madenler üzerindeki haklar ve madeni kaynaklar.

Bu standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir:

**Defter Değeri:** Bir varlığın birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararı indirildikten sonra finansal tablolara yansıtıldığı tutardır.

**Maliyet:** İlgili varlığın ilk kayıtlara alınması sırasında satın alınması ve kullanıma hazır hale getirilmesi için ödenen nakit ya da nakde eşdeğer varlıkların ya da verilen kıymetlerin gerçeğe uygun değeridir.

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

**Değer Düşüklüğü Zararı:** Bir varlığın defter değerinin geri kazanabilir tutarını aşan kısmıdır.

**Maddi Duran Varlıklar:** Bir işletmenin mal ve hizmet üretmek ya da elde etmek, diğer işletmelere kiraya vermek ya da idari amaçlarla elinde tuttuğu, bir dönemden daha fazla ekonomik olarak kullanımı hedeflenen varlıktır.

**Geri Kazanılabilir Tutar:** Bir varlığın gerçeğe uygun değerinden satış giderleri çıkarılarak bulunan değeri ile kullanım değerinden büyük olanıdır.

**Kalıntı Değer:** Bir varlık tahmin edilen yararlı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığında elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek ulaşılan tahmini tutar.

**Yararlı Ömür:** Bir varlığın işletme tarafından öngörülen kullanım süresini veya üretim miktarını (benzeri üretim birimini) ifade eder.

## **Başlangıç Maliyetleri**

Maddi duran varlık kalemleri mal ve hizmet üretimi veya kiraya verilmek amacıyla değil bazen de güvenlik veya çevresel nedenlerle edinilebilir. Bu tip varlıklar ilişkili mevcut varlıklardan beklenen ekonomik yararları doğrudan artırmasa da edinimleri ilişkili mevcut varlıkların işletmeye gelecekte sağlayacakları ekonomik yararı; çevresel nedenlerle atık tesisi kurmadan kimyasal madde üreten firmanın faaliyet gösteremeyecek olması gibi; dolaylı olarak artırıyor. Ancak, “TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” standardına göre söz konusu varlığın ve ilişkili varlıkların defter değeri, değer düşüklüğü açısından gözden geçirilir.

## **Muhasebeleştirmede Ölçüm**

Varlık olarak muhasebeleştirilme koşullarını sağlayan bir maddi duran varlık kalemi, maliyet bedeli ile ölçülür.

## **Maliyet Unsurları**

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti aşağıdaki unsurları içerir:

✓ İndirimler ve ticari iskontolar düşüldükten sonra, ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri dahil, satın alma fiyatı,

- ✓ Varlığın yerleştirileceği yere ve yönetim tarafından amaçlanan koşullarda çalışabilmesini sağlayacak duruma getirilmesine ilişkin her türlü maliyet,
- ✓ Maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin tahmini maliyeti.

Doğrudan ilgili varlığa atfedilebilir maliyetler aşağıda belirtilmiştir:

- ✓ Doğrudan maddi duran varlık kaleminin elde edilmesiyle veya inşaatıyla ilgili çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan maliyetler (“TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar” standardında belirtildiği şekilde);
- ✓ Yerin hazırlanmasına ilişkin maliyetler;
- ✓ İlk teslimata ilişkin maliyetler;
- ✓ Kurulum ve montaj maliyetleri;
- ✓ Varlığın uygun şekilde çalışıp çalışmadığına dair yapılan test maliyetlerinden, varlığı gerekli yer ve duruma getirirken üretilen kalemlerin satışından elde edilen net hasılat düşüldükten sonra kalan tutar (teçhizatın denenmesi sırasında üretilen örnekler gibi);
- ✓ Mesleki ücretler.

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyetine girmeyen maliyet unsuru örneklerine aşağıda yer verilmiştir:

- ✓ Yeni bir tesis açılmasının maliyetleri;
- ✓ Yeni bir ürün veya hizmetin tanıtılmasına ilişkin maliyetler (reklam ve tanıtım harcamaları dahil);
- ✓ Yeni bir yerde veya yeni bir müşteri kitlesiyle iş yapmak amacıyla katlanılan maliyetler (personel eğitim masrafları dahil);
- ✓ Yönetim giderleri ve diğer genel giderler.

## **Maliyetin ölçümü**

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, muhasebeleştirme tarihindeki peşin fiyatın eşdeğeri tutar. Ödemenin ertelendiği durumlarda, maliyet peşin satın alma fiyatıdır. Peşin fiyat eşdeğeri ile toplam ödeme arasındaki fark, TMS 23’te izin verilen alternatif yöntem çerçevesinde defter değerinde taşınmadığı sürece, kredi dönemi boyunca faiz olarak finansal tablolara yansıtılır.

## Muhasebeleştirme sonrası ölçüm

Standart ilk muhasebeleştirme işlemi sonrasında maddi duran varlık kalemlerinin ölçülmesinde kullanılacak iki alternatif yöntem belirtir. TMS 16'ya göre ya maliyet modeli ya da yeniden değerlendirme modeli seçilir.

❖ **Maliyet Modeli**= Maliyet – Birikmiş Amortisman – Değer Kaybı

❖ **Yeniden Değerleme Modeli** = Yeniden Değerlenmiş Tutar – Değerleme Sonrası Birikmiş Amortisman – Değer Kaybı

Yeniden değerlemelerin sıklığı, yeniden değerlendirme konusu kalemin gerçeğe uygun değerlerindeki değişimlere bağlıdır. GUD'a oluşacak önemli bir değişim varlığın yeniden değerlemesini zorunlu kılar. Aksi takdirde her yıl yapılmasına gerek yoktur, piyasalara göre üç veya beş yılda bir yapılması yeterli olacaktır.

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

❖ Varlığın brüt defter değerindeki değişikliklerle orantılı olarak düzeltilir ve böylece yeniden değerlendirme sonrasındaki varlığın defter değeri yeniden değerlendirilmiş tutarına eşit olur. Bu yöntem genellikle bir varlığın, itfa edilen yenileme maliyetinin bir endeks uygulanarak yeniden değerlendirildiği durumlarda kullanılır.

❖ Varlığın brüt defter değeri ile netleştirilir ve net tutar yeniden değerlendirme sonrasındaki değere getirilir. Bu yöntem genellikle binalar için kullanılır.

Bir işletmenin faaliyetlerinde benzer özellik ve kullanıma sahip varlıkların gruplandırılması bir maddi duran varlık sınıfını oluşturur.

Bu sınıflara örnek: Arazi, Arazi ve binalar, Makinalar, Gemiler, Uçaklar, Motorlu Taşıtlar, Mobilya ve Demirbaşlar ve Ofis Gereçleri.

Bir maddi duran varlık kalemi yeniden değerlendirildiğinde, o varlığın ait olduğu tüm maddi duran varlık sınıfı da yeniden değerlendirilir.

Bir maddi duran varlık sınıfındaki kalemler, içlerinden bazılarının seçilerek yeniden değerlemeye tabi tutulmasının ve bu tutarların



finansal tablolarda değişik tarihlere ait maliyetler ve değerler olarak raporlanmasının önlenmesi için eş zamanlı olarak yeniden değerlemeye tabi tutulur. Ancak, bir varlık sınıfı, kısa bir sürede yeniden değerlemenin sonuçlanması ve güncelliğinin korunması kaydıyla, dönüőümlü olarak yeniden değerlemeye tabi tutulur.

Eğer bir varlığın defter değeri yeniden değerleme sonucunda azalmıősa, bu azalma gider olarak muhasebeleştirilir. Ancak, söz konusu varlıkla ilgili olarak daha önce bir yeniden değerleme değer artış fonu oluőturulmuősa, bu azalış önceki yeniden değerleme farkını tersine çevirdiği ölçüde özkaynak hesap grubundaki yeniden değerleme değer artışı hesabından düőülür.

Maddi duran varlıkların yeniden değerlemesinden kaynaklanan, varsa, gelir vergilerinin etkileri “TMS 12 Gelir Vergileri” standardına uygun olarak özkaynaktan düőülür.

## **Amortisman**

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

Maddi duran varlık kaleminin başlangıçta muhasebeleştirilmiş olan tutarını önemli parçalara ayırır ve her bir parçayı ayrı olarak amortisman tabi tutar. Örneğin, bir uçağın gövdesi, motoru ve simülatörü ister mülkiyete, ister finansal kiralamaya konu olsun, her ikisine de ayrı ayrı ayırmak uygun olabilir.

Bir maddi duran varlık kaleminin önemli bir parçasının yararlı ömür ve amortisman yöntemi başka bir önemli parçanın faydalı ömür ve amortisman yöntemi ile aynı olması durumunda böyle parçalar amortisman giderinin belirlenmesinde gruplandırılabilir.

Yukarıda açıkladığı gibi önemli parçaların ayrı olarak amortisman tabi tutulması durumunda önemli parçalardan oluőmayan kalan kısma ilişkin amortisman ilgili tüketim alışkanlıkları ve yararlı ömrü doğru olarak yansıtabilecek şekilde gerçekleştirilmesi için tahmin teknikleri kullanılabilir.

Her bir döneme ilişkin amortisman gideri başka bir varlığın defter değerine dahil edilmediği sürece gelir tablosu ile iliőkilendirilir. Ancak,

bazı durumlarda varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydalar diğer varlıkların üretiminde kullanılır, bu durumda amortisman gideri diğer varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturur ve defter değerine dahil edilir. Örneğin, üretim tesisi ve ekipmanlarının amortismanı stokların dönüştürme maliyetine dahil edilmesi.

## **Amortisman Tabi Tutar ve Amortisman Dönemi**

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

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

Bir varlığın amortisman tabi tutarı kalıntı değeri düşülerek belirlenir. Uygulamada, bir varlığın kalıntı değeri genellikle değersiz ve dolayısıyla amortisman tabi tutarın hesaplanmasında önemsizdir. Örneğin; bilgisayar.

Bir varlığın kalıntı değeri varlığın defter değerine eşit ya da defter değerini aşması durumunda varlığın amortisman gideri, kalıntı değeri varlığın defter değerinin altına bir değere düşene kadar sifıra eşit olur.

Bir varlığın amortisman tabi tutulması, varlık kullanılabilir olduğu zaman başlar ve atıl kaldığında veya kullanımdan kaldırıldığında dahi tamamen itfa olmadıkça amortisman ayrılmaya devam edilir. Bir varlığın amortismanı ancak ilgili varlığın TFRS 5 uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılma tarihi veya varlığın bilanço dışı bırakıldığı tarihin erken olanında durdurulur. Ancak, kullanıma göre amortisman metodu uygulanırken, amortisman gideri üretim olmadığı zamanlarda sıfır olabilir.

Arsa ve binalar birlikte alındıklarında dahi ayrılabilir maddi duran varlıklardır ve ayrı olarak muhasebeleştirilirler.

Arsanın maliyetinin, alanın sökülme, kaldırma ve restorasyon maliyetini içermesi durumunda, arsanın söz konusu maliyetlere ilişkin bölümü, bu

maliyetlere katlanılmasından elde edilen faydalardan yararlanma süresi boyunca amortismanına tabi tutulur.

### **Amortisman Yöntemi**

Kullanılan amortisman yöntemi, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarına ilişkin olarak işletme tarafından uygulanması beklenen tüketim modelini yansıtır.

Bir varlığa uygulanan amortisman yöntemi en azından her hesap döneminin sonunda gözden geçirilir ve varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim modelinde önemli bir değişiklik olması durumunda yöntem, değişmiş olan modeli yansıtacak şekilde değiştirilir.

Bir varlığın amortismanına tabi tutarının yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtmak için aşağıdaki amortisman yöntemleri kullanılabilir.

- ✓ Doğrusal Amortisman Yöntemi
- ✓ Azalan Bakiyeler Yöntemi
- ✓ Üretim Miktarı Yöntemi

## TMS 17

### KİRALAMA İŞLEMLERİ

Bu standardın amacı; gerçekleştirilen kiralama işlemlerine ilişkin olarak kiracı ve kiraya veren tarafından uygulanması gereken muhasebe politikalarını ve yapılacak açıklamaları belirlemektir.

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

#### Kiralama işlemlerinin sınıflandırılması

Kiralama işlemleri finansal kiralama ve faaliyet kiralaması olmak üzere ikiye ayrılır.

##### *Finansal Kiralama;*

- Bir varlığın mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan her türlü risk ve getiri kiracıya geçer.
- Sözleşme süresi sonunda, mülkiyet devredilebilir ve devredilmeyebilir.

##### *Faaliyet Kiralaması;*

- Finansal kiralama dışındaki kiralamalardır.
- Bir varlığın mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan risk ve yararların tamamı kiracıya devredilmez.

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

- Kiralama sözleşmesinde, kiralanan varlığın mülkiyetinin kiralama süresi sonunda veya daha önce kiracıya geçeceği ön görülmesi,
- Kiracıya, kiralanan varlığı buna ilişkin opsiyonun kullanım tarihinde oluşması beklenen gerçeğe uygun değerinden çok daha düşük bir bedelle satın alma opsiyonu verilmesi nedeniyle, kiralama sözleşmesinin başlangıcı itibarıyla kiracı tarafından bu opsiyonun kullanılacağı ön beklenmesi,

- Mülkiyet kiracıya geçmeyecek dahi olsa, kira süresinin kiralanan varlığın ekonomik ömrünün büyük bir bölümünü kapsamaması,
- Kiralama sözleşmesinin başlangıcı itibarıyla, asgari kira ödemelerinin bugünkü değerlerinin, en az, kiralanan varlığın gerçeğe uygun değerine eşit olması,
- Kiralanan varlığın, üzerinde büyük değişiklikler yapılmadığı sürece, sadece kiracı tarafından kullanılabilir özel bir yapıda olması.

### **Finansal kiralamanın kiracının finansal tablolarında gösterilmesi**

- Kiralanan varlık ve karşılığında oluşan yükümlülük bilançoda gösterilir,
- Varlık için bilançodaki diğer varlıklarda olduğu gibi amortisman hesaplanarak kayıtlara yansıtılır,
- Yapılan kira ödemelerinin anaparaya tekabül eden kısmı bilançodaki yükümlülüğten, faize tekabül eden kısmı ise faiz gideri olarak gösterilir.

### **Faaliyet kiralamasının kiracının finansal tablolarında gösterilmesi**

- Yapılan kira ödemeleri doğrusal (eşit) olarak kiralama süresi boyunca gider olarak gösterilir (Daha doğru yansıtacak sistematik başka bir yaklaşım olmadığı sürece).

### **Finansal kiralamanın kiraya verenler tarafından finansal tablolarda gösterilmesi**

- Finansal kiralamaya konu edilmiş varlıkları bilançolarına net kiralama yatırımı tutarına eşit tutarda bir alacak olarak yansıtırlar.

### **Faaliyet kiralamasının kiraya verenler tarafından finansal tablolarda gösterilmesi**

- Faaliyet kiralamasından kaynaklanan kira geliri kiralama süresi boyunca doğrusal yöntem uygulanmak suretiyle gelir olarak gösterilir (Daha doğru yansıtacak sistematik başka bir yaklaşım olmadığı sürece).

## TMS 18

### HASILAT

Bu standardın amacı; mal satışı, hizmet satışı ve şirket varlıklarının başka bir kuruluşa kullandırılması neticesinde oluşan faiz, isim hakkı ve temettülerden kaynaklanan hasılat ile ilgili muhasebe işlemlerini açıklamaktır.

Mallar, satış amacıyla işletme tarafından üretilen mamulleri ve bir perakendeci tarafından satın alınan emtia gibi işletme tarafından tekrar satmak üzere satın alınan ticari malları veya satış amaçlı elde tutulan arsa ve diğer gayrimenkulleri içerir.

Bu standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir:

**Hasılat:** Ortakların sermaye katkıları dışında, öz kaynakta artışla sonuçlanan ve işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetlerinden elde edilen brüt ekonomik fayda tutarı.

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

Hasılat, yalnızca, işletmenin kendi adına aldığı ve alacağı brüt ekonomik yarar akışlarını içerir. Üçüncü kişiler adına tahsil edilen satış vergileri, mal ve hizmet vergileri ve katma değer vergisi gibi tutarlar işletme tarafından elde edilen ekonomik yararlar değildir ve özkaynakta artış yaratmaz. Bu nedenle bu tutarlar hasılat dışında bırakılır. Benzer şekilde, acente ilişkilerinde brüt ekonomik yarar akışları işletme özkaynaklarında artış yaratmayan, acentası olunan işletme adına yapılan tahsilat tutarlarını da içerir. Acentası olunan işletme adına yapılan tahsilat tutarları hasılat değildir. Hasılat yalnızca komisyon tutarıdır.

## Hasılatın ölçümü

- ✓ Bir işlemde doğan hasılat tutarı, genellikle işletme ile varlığın alıcısı veya kullanıcısı arasındaki anlaşma ile belirlenir. Hasılat, işletme tarafından uygulanan ticari iskontolar ve miktar indirimleri de göz önünde tutularak, alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür.
- ✓ Ticari iskontolar veya miktar iskontoları hasılat tutarından netleştirilmek suretiyle gösterilir.
- ✓ Üçüncü kişiler adına tahsil edilen satış vergileri, mal ve hizmet vergileri ile KDV, hasılat dışında bırakılır.
- ✓ *Vade farkı hasılatın bir parçası değildir; vade farkı ait olduğu dönemde faiz geliri olarak kaydedilir.*

## İşlemin ayrıştırılması

Bu standarttaki muhasebeleştirilme ilkeleri genellikle her bir işleme ayrı ayrı uygulanır. Ancak bazı durumlarda, muhasebeleştirme ilkelerini işlemin özünü yansıtabilmek amacıyla, tek bir işlemin ayrıştırılabilir kısımlarına ayrı ayrı uygulamak gerekebilir. Örneğin, bir ürünün satış fiyatı ayrıştırılabilir nitelikteki satış sonrası servis tutarını da içeriyorsa, bu tutarın hasılat olarak muhasebeleştirilmesi ertelenerek, servis hizmetinin verildiği dönem boyunca hasılat olarak finansal tablolara yansıtılır.

Buna karşın, birbiriyle bağlantılı bir işlemler serisinin bir bütün olarak değerlendirilmediği takdirde ticari etkisinin anlaşılacağı durumlarda, muhasebeleştirilme ilkeleri iki veya daha çok işleme birlikte uygulanır. Örneğin, bir işletme mal satarken aynı anda bu işlemin etkisini ortadan kaldıracak biçimde malları ileri bir tarihte geri satın almak üzere ayrı bir anlaşma yapabilir; bu durumda iki işlem birlikte değerlendirilir.

## Mal satışına ilişkin gelir kaydı

Aşağıda belirtilen tüm koşulların gerçekleşmesi halinde finansal tablolara yansıtılır.

- ✓ İşletmenin malların sahipliği ile ilgili önemli *risk ve getirileri alıcıya devretmiş olması;*

- ✓ İşletmenin satılan mallar üzerinde etkin bir kontrolü veya sahipliğin genel olarak gerektirdiği şekilde bir *yönetim etkinliğini sürdürmemesi*;
- ✓ *Hasılat tutarının* güvenilir biçimde ölçülebilmesi;
- ✓ İşleme ilişkin ekonomik yararların işletmece elde edilmesinin muhtemel olması;
- ✓ İşleme ilişkin yüklenen veya yüklenilecek olan maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

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

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

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

Hasılat ancak işleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması durumunda finansal tablolara yansıtılır. Bazı durumlarda bu, tahsilat yapılmaya veya bir belirsizlik ortadan kaldırılana kadar mümkün olmayabilir. Örneğin, yabancı bir ülkede yapılan



satışta, yetkili otoritenin bedelin yurt dışına transferine izin vermesi konusunda belirsizlik olabilir. Daha önce finansal tablolara yansıtılmış olan hasılat tutarının tahsil edilebilirliği konusunda bir belirsizliğin ortaya çıkması durumunda, tahsil edilemeyen veya tahsil edilebilme olasılığı muhtemel olmaktan çıkan tutar, başlangıçta muhasebeleştirilen hasılatın düzeltilmesi yerine, gider olarak finansal tablolara yansıtılır.

Aynı işlem veya olayla ilgili hasılat ve giderler, hasılat ve giderlerin eşleştirilmesi kapsamında, eş zamanlı olarak muhasebeleştirilir. Malların tesliminden sonra ortaya çıkacak garanti masrafları ve diğer maliyetler dahil olmak üzere giderlerin, hasılatın kayda alınması için gerekli diğer koşullar sağlandığında, normal koşullarda güvenilir biçimde ölçülebildiği kabul edilir. Ancak, giderler güvenilir biçimde ölçülemiyorsa hasılat finansal tablolara yansıtılmaz; böyle durumlarda mal satışıyla ilgili daha önce alınmış bedel yükümlülük olarak muhasebeleştirilir.

### **Hizmet satışına ilişkin gelir kaydı**

Hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilebildiği durumlarda, işlemle ilgili hasılat işlemin raporlama dönemi sonu itibarıyla tamamlanma düzeyi dikkate alınarak finansal tablolara yansıtılır.

Aşağıda belirtilen tüm koşulların gerçekleşmesi halinde finansal tablolara yansıtılır.

- ✓ Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi;
- ✓ İşleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edileceğinin muhtemel olması;
- ✓ Raporlama dönemi sonu itibarıyla işlemin tamamlanma düzeyinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi;
- ✓ İşlem için katlanılan maliyetler ile işlemin tamamlanması için gereken maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

### **Faiz, isim hakkı ve temettü'ye ilişkin gelir kaydı**

İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakları ve temettü getirileri aşağıda belirtilen tüm koşulların gerçekleşmesi halinde finansal tablolara yansıtılır.

- İşleme ilgili ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması;
- Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

Finansal tablolara yansıtma esasları:

- *Faiz*; etkin faiz yöntemine göre,
- *İsim hakları*; ilgili sözleşmenin özü dikkate alınarak tahakkuk esasına göre,
- *Kar payları*; hissedarların tahsil etme hakları ortaya çıktığında finansal tablolara yansıtılır.

## TMS 19

### ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR

Bu standardın amacı; işletmeler tarafından çalışanlara sunulan hizmetler karşılığında gelecekte çalışanlara sağlanacak faydalara ilişkin borun ve yine sunulan bu hizmetler sonucunda ortaya çıkan ekonomik faydanın işletme tarafından kullanılması durumunda nasıl muhasebeleştirileceğini belirtmektir.

Bu standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir:

**Çalışanlara Sağlanan Faydalar:** Çalışanlar tarafında sunulan hizmetler karşılığında işletme tarafından sağlanan her türlü bedeldir.

**Çalışanlara Sağlanan Kısa Vadeli Faydalar:** Çalışanların hizmet sundukları dönemin sonundan itibaren on iki ay içinde ödeme günü gelecek olan faydalardır.

**Çalışanlara Sağlanan Diğer Uzun Vadeli Faydalar:** Çalışanların hizmet sundukları dönemin sonundan itibaren on iki ay içinde ödenmeyecek olan faydalardır.

**İş İlişkisi Sonrasında Sağlanan Faydalar:** İş ilişkisinin sona ermesinden sonra ödenebilir hale gelen (iş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydalar ve çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar dışındaki) çalışanlara sağlanan faydalardır.

**İş İlişkisinin Sona Erdirilmesinden Dolayı Sağlanan Faydalar:** Aşağıda belirtilenlerden herhangi biri sonucunda çalışanın işine son verilmesinden dolayı çalışanlara sağlanan faydalardır.

- ✓ Normal emeklilik tarihinden önce çalışanın işine son verilmesine ilişkin işletme kararı,
- ✓ İşine son verilmesi karşılığında çalışanın kendisine teklif edilen faydaları kabul etmesi.

## **Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar**

- ✓ Maaşlar, ücretler ve sosyal sigorta yardımları;
- ✓ İzin dönemine tekabül eden ücretlerin, çalışanların hizmet sunduğu dönem sonunu takip eden on iki ay içinde ödendiği ücretli yıllık izni ya da ücretli hastalık izni gibi kısa süreli ücretli izinleri;
- ✓ Çalışanların hizmet sunduğu dönem sonunu takip eden on iki ay içinde ödenecek kar paylaşımı ve ikramiyeleri;
- ✓ Mevcut çalışanlara sağlanan sağlık yardımı, lojman, araç ve ücretsiz veya indirimli olarak verilen gıda yardımı gibi parasal olmayan faydalar.

## **Kısa vadeli ücretli izinler**

Ücretli izinler şeklinde çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydaların beklenen maliyeti aşağıdaki durumlarda finansal tablolara yansıtılır.

- ✓ Çalışanların gelecek ücretli izinlerini artıran hizmetler vermeleri sonucunda ücretli izinlerinin birikmesi;
- ✓ Ücretli izinlerin birikmediği durumlarda, anılan izinlerin kullanılması.

Ücretli izinlere ilişkin haklar biriken ve birikmeyen olarak iki şekilde sınıflandırılır.

Biriken ücretli izinler mevcut döneme ilişkin hakların bütünüyle kullanılmaması halinde geleceğe taşınan ve gelecek dönem içerisinde kullanılabilen izinlerdir. Birikimli ücretli izinlerin tahmini maliyetleri, bilanço tarihi itibarıyla, birikmiş kullanılmayan haklara ilişkin olarak ödenmesi gereken ek tutarlar olarak ölçülür.

Birikmeyen ücretli izinler ileriye taşınmazlar, mevcut dönemde kullanılmamaları halinde ortadan kalkarlar.

## **Kar paylaşımı ve ikramiye**

Kar paylaşımı ve ikramiyeye ilişkin tahmini maliyetler aşağıdaki durumlarda finansal tablolara yansıtılabilir.

- ✓ Geçmiş dönemlerde ortaya çıkmış olaylar sonucunda işletmenin bu ödemelere ilişkin yasal veya zımni kabulden doğan mevcut bir yükümlülüğünün bulunması;
- ✓ Yükümlülüğün makul bir şekilde tahmin edilebilmesi.

## **İş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalar**

İşten ayrılma sonrası sağlanan faydalar *tanımlanmış katkı planları ve tanımlanmış fayda planları şeklinde ikiye ayrılır.*

*Tanımlanmış katkı planlarında ilgili işletmenin yasal ve zımni kabulden doğan yükümlülüğü, fona katkıda bulunmayı kabul ettiği tutar ile sınırlıdır. Dolayısıyla işten ayrılma sonrası sağlanan fayda, işverenin plana veya bir sigorta şirketine yaptığı katkı ile bu katkılardan elde edilen getirilere göre belirlenir. Sonuçta aktüeryal risk (faydaların beklenenden daha düşük düzeyde belirlenmesi) ve yatırım riski (beklenen faydaları karşılayamayan varlıklara yatırım yapılması) çalışana aittir.*

Tanımlanmış fayda planlarında işletmenin yükümlülüğü; taahüt edilen faydaları mevcut ve önceki çalışanlara ödemek zorunda olmasıdır ve bunun sonucu aktüeryal risk ve yatırım riski işletmeye aittir. Aktüeryal veya yatırım deneyiminin beklenenden kötü olması durumunda, işletmenin yükümlülüğü artmış olabilir.

### **Aktüeryal varsayımlar**

Aktüeryal varsayımlar, iş ilişkisi sonrasında sağlanan faydaların nihai maliyetini belirleyecek değişkenlere ilişkin işletmenin en iyi tahminleridir.

Aktüeryal varsayımlar aşağıdakilerden oluşur:

✓ Faydaya hak kazanabilir mevcut ve önceki çalışanların (bakmakla yükümlü oldukları kimseler de dahil) gelecekteki özelliklerine ilişkin demografik varsayımlar. Demografik varsayımlar aşağıdaki gibi konuları içerir.

- Ölüm oranı
- Çalışanların işten ayrılma, iş göremezlik ve erken emeklilik oranları,
- Bakmakla yükümlü kimseleri olan plan üyelerinden faydaya kazanabileceklerin oranı,
- Plan dahilinde mevcut olan ödeme seçeneklerinden her birini seçebilecek plan üyelerinin oranı
- Sağlık planlarındaki tazminat oranları.

Aşağıdaki benzer kalemlerle ilgili finansal varsayımlar:

- İskonto oranı\*
- Çalışanlar tarafından karşılanacak faydaların maliyetleri hariç olmak üzere, fayda düzeyleri ve gelecekteki maaşlar,
- Sağlık faydaları söz konusu olduğunda, tazminata ilişkin işlem masrafları da dahil olmak üzere gelecekteki sağlık harcamaları,
- Plan tarafından, raporlama tarihinden önceki hizmetlerle ilgili katkılar veya hizmetlerden doğan faydalar üzerinden ödenecek vergiler.

\* İş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalara ilişkin yükümlülüklerin (fonlananların ve fonlanmayanların) iskonto edilmesinde kullanılan oranlar, özel sektör tahvillerinden yüksek kaliteli olanların raporlama dönemi sonundaki piyasa piyasa getirilerine bakılarak belirlenir. Bu gibi tahviller için derin bir piyasanın bulunmadığı ülkelerde, devlet tahvillerinin (raporlama dönemi sonundaki) piyasa getirileri kullanılır. Özel sektör veya devlet tahvillerinin para birimleri ve vadeleri, iş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalara ilişkin yükümlülüklerin para birimi ve tahmin edilen vadeleriyle tutarlı olmalıdır.

### **Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar**

Tamamının, hizmetin sunulduğu yıllık raporlama dönemini takip eden on iki ay içinde yerine getirilmesinin beklenmediği durumda, çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar aşağıdakilere benzer faydaları içerir:

- ✓ Kıdeme bağlı izinler veya özel izin gibi uzun vadeli ücretli izinler,
- ✓ Jübile veya kıdeme bağlı diğer faydalar,
- ✓ Uzun süreli iş göremezlik nedeniyle sağlanan faydalar,
- ✓ Kardan pay verilmesi ve primler,
- ✓ Ertelenmiş ödemeler.

### **İş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydalar**

İş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydalar, çalışanın işine son verilmesine ilişkin işletme kararı ya da işine son verilmesi karşılığında ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydalar, işletmenin teklifi olmadan çalışanın isteği üzerine veya zorunlu emeklilik hükümleri gereği işine son verilmesi sonucunda ortaya çıkan çalışanlara sağlanan faydaları içermez. Zira bu faydalar iş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalardır.

## TMS 23

### BORÇLANMA MALİYETLERİ

Bu standardın ilkesi; bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetlerinin bu varlığın maliyetlerinin bir parçası olarak, diğer borçlanma maliyetlerinin ise gider olarak muhasebeleştirilmesidir.

Bu standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir:

**Borçlanma Maliyetleri:** Bir işletme tarafından yapılan borçlanmalarla ilgili olarak katılan faiz ve diğer giderlerdir.

**Özellikli Varlıklar:** Amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren (normal faaliyet dönemini aşan) varlıklar.

#### **Neler özellikli varlık kapsamına girer?**

- ✓ Satılabilir duruma getirilmesi uzun bir süreyi gerektiren stoklar,
- ✓ İmalat tesisleri,
- ✓ Enerji üretim tesisleri,
- ✓ Yatırım amaçlı gayrimenkuller,
- ✓ Maddi olmayan duran varlıklar.

#### **Muhasebeleştirme**

İşletmelerce, bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri, ilgili özellikli varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilir. İşletmeler, diğer borçlanma maliyetlerini oluştukları dönemde gider olarak muhasebeleştirirler.

#### **Neler özellikli varlık kapsamına girmez?**

- ✓ Finansal varlıklar ve *kısa sürede* üretilen veya imal edilen stoklar özellikli varlık değildir.
- ✓ Elde edildiklerinde amaçlanan kullanıma veya satışa hazır hale gelen varlıklar da özellikli varlık değildir.

## Aktifleştirme

- ✓ Özellikli varlık kullanıma *hazır hale* gelinceye kadar varlığın satın alınması, inşaatı veya üretimi ile doğrudan ilgili olan borçlanma maliyetlerinin varlığın *maliyetine* dahil edilmesi gerekir.
- ✓ Diğer borçlanma maliyetleri oluştuıkları dönemde gider olarak muhasebeleştirilirler.
- ✓ İşlemler *uzun süre* kesintiye uğratıldığında borçlanma maliyetlerine ara verilir.
- ✓ Özellikli varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma gelmesiyle borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine *son verilir*. Normal şartlar altında, bir varlığın fiziken inşasının tamamlanması; olağan idari işlemler devam etse dahi, ilgili varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır olduğu anlamına gelir. Varlıkla ilgili, müşterinin veya kullanıcının talebine göre, dekorasyon ve benzeri küçük işlemlere devam edilmesi tüm işlemlerin esas itibarıyla tamamlanmadığı anlamına gelmez.

## Borçlanma maliyetleri neleri içerir?

- ✓ Banka kredi faizleri,
- ✓ Borçlanmalarla ilgili iskonto ve primlerin itfa payları,
- ✓ Kredi sözleşmeleri ile ilgili olarak oluşan diğer maliyetlerin itfa payları,
- ✓ Finansal kiralamalara ilişkin borçlanma maliyetleri,

Yabancı para ile borçlanmalarda, faiz maliyetleri ile ilgili düzeltme olarak dikkate alındıkları ölçüde olmak üzere kur farkları.



## İLİŞKİLİ TARAF AÇIKLAMALARI

Bu standardın amacı; işletmenin finansal durumu ile kar veya zararının, ilişkili tarafların mevcudiyetinden, söz konusu taraflarla gerçekleştirilen işlemlerden ve taahhütler dahil mevcut bakiyelerden etkilenebileceği olasılığına dikkat çekmek üzere finansal tablolarda gerekli açıklamaların yer almasını sağlamaktır.

Bu standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir:

**Kilit Yönetici Personel:** İşletmenin herhangi bir yöneticisi de dahil olmak üzere, faaliyetlerini planlama, yönetme ve kontrol etme yetki ve sorumluluğuna doğrudan veya dolaylı olarak sahip olan kişilerdir.

**Bir Bireyin Yakın Aile Üyeleri:** İşletme ile ilgili işlemler üzerinde etkisi olması ya da işlemlerden etkilenmesi beklenen aile bireyleridir. Aşağıda belirtilenler bireyin yakın aile üyesi kapsamına girer:

- Bireyin eş ve çocukları,
- Bireyin eşinin çocukları
- Bireyin ya da bireyin eşinin bakmakla yükümlü olduğu kişiler.

**İlişkili Taraf:** Finansal tablolarını hazırlayan işletmeyle ilişkili kişi veya işletmedir. Bir tarafın bir işletme ile ilişkili sayılabilmesi için söz konusu tarafın;

- ❖ Doğrudan ya da dolaylı olarak bir veya birden fazla aracı yoluyla:
  - İşletmeyi kontrol etmesi ya da işletme tarafından kontrol edilmesi,
  - İşletme üzerinde önemli derecede etki sağlayacak bir hakkının bulunması,
  - İşletme üzerinde müşterek kontrolün bulunması.
- ❖ İşletmenin bir iştiraki olması,
- ❖ İşletmenin ortak girişimci olduğu bir iş ortaklığı olması,

- ❖ İşletmenin veya ana ortaklığın kilit yönetici personelinin bir üyesi olması,
- ❖ Yukarıda belirtilen kişilerin yakın aile üyelerinden biri olması,
- ❖ Yukarıda belirtilen kişilerin doğrudan veya dolaylı olarak kontrol hakkının önemli etkisinin veya yarıdan fazla oy hakkının olduğu bir işletme olması,
- ❖ İşletmenin veya bu işletmenin ilişkili tarafı olan bir işletmenin çalışanlarına işten ayrılma sonrasında sağlanan fayda planları olması gerekir.

Finansal tablo kullanıcılarının, ilişkili taraf ilişkilerinin işletme üzerindeki etkileri hakkında görüş oluşturmalarını sağlamak üzere; aralarında işlem olup olmadığına bakılmaksızın dipnotlarda açıklanır.

## TMS 36

### VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ

Standardın amacı; bir işletmenin, varlıklarının geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir değerden izlenmemesini sağlamak amacıyla uygulanması gereken ilkeleri belirlemektir.

Bu standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir:

**Aktif Piyasa:** Aşağıdaki koşulların tamamının bulunduğu piyasadır.

- ✓ Piyasada ticareti yapılan mallar homojendir;
- ✓ Normalde, bu malların her zaman için bir alıcısı ve satıcısı mevcuttur,
- ✓ Fiyatlar kamuoyu tarafından öğrenilebilir.

**Defter Değeri:** Bir varlığın birikmiş amortisman (itfa) ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra finansal tablolara yansıtıldığı tutardır.

**Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer:** Bir varlık veya nakit yaratan birimin karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında gerçekleştirilen satışı sonucunda elde edilmesi gereken tutardan, elden çıkarma maliyetlerinin düşülmesi suretiyle bulunan değerdir.

**Kullanım Değeri:** Bir varlık veya nakit yaratan birimden elde edilmesi beklenen gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değeridir.

**Geri Kazanılabilir Tutar:** Bir varlığın veya nakit yaratan birimin, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden yüksek olanıdır.

**Değer Düşüklüğü Zararı:** Bir varlığın veya nakit yaratan birimin defter değerinin geri kazanılabilir tutarı aşan kısmını ifade eder.

## Standart kapsamındaki finansal varlıklar

- ✓ “TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar” tanımlanan bağlı ortaklıklar;
- ✓ TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar Standardında tanımlanan iştirakler
- ✓ TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar Standardında tanımlanan iş ortaklıkları

Her bir raporlama tarihi itibarıyla, işletme bir varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğini gösteren herhangi bir belirtinin bulunup bulunmadığını değerlendirmelidir. Böyle bir belirtinin mevcut olması durumunda; söz konusu işletme, ilgili varlığın geri kazanılabilir tutarını tahmin edip gerekli değer düşüklüğü karşılığını ayırmalıdır.

İşletme herhangi bir değer düşüklüğüne bakılmaksızın, sınırsız yararlı ömre sahip veya henüz kullanımda olmayan bir maddi olmayan duran varlığın, defter değerini geri kazanılabilir tutarı ile karşılaştırmak suretiyle, değer düşüklüğü açısından yıllık olarak test eder. Her yıl aynı zamanda yapılmak koşuluyla, söz konusu değer düşüklüğü testi bir yıllık dönemin herhangi bir zamanında yapılabilir.

## Varlıkların değer kaybettiğine dair belirtiler

### ✓ *Dış faktörler*

- Varlığın piyasa fiyatı azalmıştır;
- İşletmenin faaliyette bulunduğu teknolojik, ekonomik veya hukuki çevrede olumsuz etkisi olan değişiklikler meydana gelmiştir;
- Faiz oranları ve diğer yatırım karlılığı ile ilgili piyasa oranları artmıştır;
- İşletmenin net varlıklarının defter değeri piyasa değerinden daha yüksektir.

### ✓ *İç faktörler*

- Varlığın fiziksel hasar görmüş olması veya değerini yitirmiş olması;
- İşletme içinde önemli olumsuz değişiklikler meydana gelmiştir;

(a) Varlıklar kullanım dışıdır, varlığın dahil olduğu faaliyetin sona erdirilmesi planları vardır, varlığın beklenen tarihten önce elden çıkarılması planlanmaktadır, varlığın yararlı ömrünün sınırsız değil, sınırlı olduğu sonucuna varılmıştır.

- Varlığın ekonomik performansı beklenenden daha kötüdür.

### **Geri kazanılabilir tutarın ölçülmesi**

Geri kazanılabilir tutar; bir varlığın veya nakit yaratan birimin satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer ile kullanım değerinden yüksek olanı olarak tanımlanır.

Varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinin her ikisini birden belirlemek her zaman gerekli değildir. Zira anılan tutarlardan herhangi birinin ilgili varlığın defter değerini aşması durumunda, söz konusu varlık değer düşüklüğüne uğramamış demektir, dolayısıyla diğer tutarı tahmin etmek gerekmez.

Varlık aktif piyasada işlem görmese bile, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerini belirlemek mümkün olabilir. Ancak, bazen satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri belirlemek mümkün olmayacaktır; çünkü karşılıklı pazarlık ortamında bilinçli ve istekli taraflar arasında yapılacak bir işlemde varlığın satışından elde edilecek tutarı tahmin etmek için temel alınacak bir esas yoktur. Bu durumda işletme, varlığın kullanım değerini geri kazanılabilir tutar olarak kullanabilir.

Varlığın kullanım değerinin satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerini önemli ölçüde aştığına inanılmasını gerektiren bir neden olmaması durumunda, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer geri kazanılabilir tutar olarak kullanılabilir.

### **Nakit yaratan birim**

Diğer varlıklardan veya varlık gruplarından sağlanan nakit girişlerinden büyük ölçüde bağımsız bir nakit girişi yaratan belirlenebilir en küçük varlık grubudur.

Varlığın geri kazanılabilir tutarı söz konusu varlık kalemi için tek başına belirlenemiyorsa, varlığın ait olduğu nakit yaratan birimin geri kazanılabilir tutarı belirlenir.

## Örnek:

*Bir maden şirketi, madencilik faaliyetlerini desteklemek için özel bir demiryoluna sahiptir. Özel demiryolu sadece hurda değerinden satılabilir ve madenin diğer varlıklarından kaynaklanan nakit girişlerinden geniş ölçüde bağımsız nakit girişleri yaratmaktadır.*

*Özel demiryolunun geri kazanılabilir tutarını tahmin etmek mümkün değildir; çünkü kullanım değeri belirlenemez ve muhtemelen hurda değerinden farklıdır. Bu nedenle işletme, özel demiryolunun ait olduğu nakit yaratan birimin, yani bir bütün olarak madenin, geri kazanılabilir tutarını tahmin eder.*

### **Nakit yaratan birime ilişkin değer düşüklüğü zararı**

Nakit yaratan bir birime (şerefiyeye veya bir şirket varlığının dağıtılabileceği en küçük nakit yaratan birimler grubuna) ilişkin değer düşüklüğü zararı, ancak ve ancak, ilgili birimin (birim grubunun) geri kazanılabilir tutarının (birim grubunun) defter değerinden daha düşük olması durumunda muhasebeleştirilir.

Değer düşüklüğü zararı, ilgili birimin (birim grubunun) varlıklarının defter değerini azaltmak için aşağıdaki sıraya göre dağıtılır.

- ✓ Öncelikle, nakit yaratan birime dağıtılmış olan şerefiyenin defter değerini azaltacak şekilde;
- ✓ Sonrasında, ilgili birimin (birim grubunun) diğer varlıklarına birimdeki (birim grubundaki) her bir varlığın defter değeri oranında.

Bir varlığın defter değeri;

- ✓ Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinden,
- ✓ Kullanım değerinden,
- ✓ Sıfırdan

En yüksek olanın altına düşemez. Aksi takdirde varlığa dağıtılacak değer düşüklüğü zararı, birimin *diğer varlıklarına* oransal olarak dağıtılır.

## **Değer düşüklüğü zararının iptal edilmesi**

Bir varlık için önceki dönemlerde ayrılmış değer düşüklüğü zararının bundan böyle mevcut olmayacağı veya azalmış olabileceği yönünde bir belirti olup olmadığı her raporlama tarihinde değerlendirilir.

Böyle bir belirtinin olması durumunda, ilgili varlığın geri kazanılabilir tutarı tahmin edilir ve ayrılmış olan karşılık ters çevrilir.

Bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararının iptali nedeniyle artan defter değeri, önceki dönemlerde söz konusu varlık için değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirilmemiş olsaydı ulaşacağı defter değerini aşamaz.

Şerefiye için ayrılmış olan değer düşüklüğü karşılığı ters çevrilemez.

## TMS 37

### KARŞILIKLAR, KOŞULLU BORÇLAR VE KOŞULLU VARLIKLAR

Bu standardın amacı; karşılıklar, şarta bağlı yükümlülükler ve varlıklar için uygun kriter ve ölçümleri kullanarak muhasebeleştirilmenin yapılmasıdır.

Bu standartta geçen “olası” kelimesinin “bir olayın gerçekleşme olasılığının gerçekleşmemesinden daha fazla olduğu şeklinde yorumlanması, bu yorumun zorunlu olarak diğer standartlar için de geçerli olacağı anlamına gelmemektedir.

Bu standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir:

**Yükümlülük:** Geçmiş olaylardan kaynaklanan ve ifası halinde ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmasına neden olan mevcut yükümlülüktür.

**Hukuki Yükümlülük:** Bir sözleşmede yasal düzenlemelerden veya diğer yasal uygulamalardan kaynaklanan yükümlülükler.

**Zımni Yükümlülük:** İşletmenin geçmiş uygulamalar, yayımlanmış politikalar veya açıklamalarla, belirli sorumlulukları üstleneceğini üçüncü kişilere taahhüt ettiği; bunların sonucu olarak, işletmenin bu sorumlulukların yerine getirileceği konusunda üçüncü kişiler nezdinde geçerli bir beklenti doğurması nedeniyle oluşan yükümlülükler.

**Koşullu Yükümlülük:** Geçmiş olaylardan kaynaklanan ve işletmenin tam anlamıyla kontrolünde bulunmayan, bir veya daha fazla kesin mahiyette olmayan olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile mevcudiyeti teyit edilebilecek olan veya geçmiş olaylardan kaynaklanan; fakat aşağıda yer alan nedenlerle finansal tablolara yansıtılmayan mevcut yükümlülüktür.

- ✓ Yükümlülüğün yerine getirilmesi için, ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkma ihtimalinin bulunmaması;
- ✓ Yükümlülük tutarının, yeterince güvenilir olarak ölçülememesi.



Koşullu yükümlülükler finansal tablolara yansıtılmaz ve dipnotlarda açıklanırlar. Ancak gelecek ekonomik yararların işletmeden çıkışının gerekeceği ihtimali oluşmuşsa sözü edilen olasılıkta meydana gelen değişimin olduğu dönem finansal tablolarında karşılık ayrılır.

**Koşullu Varlık:** Geçmiş olaylardan kaynaklanan ve işletmenin tam anlamıyla kontrolünde bulunmayan, bir veya daha fazla kesin mahiyette olmayan olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile mevcudiyeti teyit edilecek olan varlıktır.

Koşullu varlıklar finansal tablolara *yansıtılmazlar* ve dipnotlarda açıklanırlar. Ancak, gelirin elde edilmesi neredeyse kesin ise, ilgili varlık koşullu bir varlık olarak kabul edilmez ve finansal tablolara yansıtılır.

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

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

**Karşılık:** Gerçekleşme zamanı veya tutarı belli olmayan yükümlülüktür.

Bir karşılık ancak aşağıdaki koşulların varlığı halinde finansal tablolara yansıtılır aksi takdirde yansıtılmaz.

- ✓ Mevcut bir yükümlülük (hukuki veya zımni)
- ✓ Geçmişteki bir olay
- ✓ Ekonomik fayda içeren kaynakların olası çıkışı;
- ✓ Yükümlülük tutarının güvenilir tahmini.

## Ölçüm Prensipleri

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

En gerçekçi tahminden kasıt işletmenin yükümlülüğü yerine getirmek veya üçüncü kişilere devretmek için ödeyeceği miktardır.

Bu aşamada dilenirse bağımsız uzman raporuna da başvurulabilir.

En gerçekçi tahmine ilişkin belirsizlikler koşullara bağlı olarak farklı araçlarla ele alınabilir.

✓ **Beklenen Değer:** Söz konusu istatistiksel tahmin metodunda değerlendirme konusu karşılığın çok sayıda kalemden oluştuğu durumda, ilgili yükümlülük her türlü getiriye bunlara ilişkin olasılıklara göre ağırlandırmak suretiyle tahmin edilir.

✓ **Muhtemel Çıkış:** Tek bir sorumluluğun ölçüldüğü durumlarda, tek başına olması en muhtemel sonuç borcun en gerçekçi tahmini olabilir. Ancak böyle bir durumda bile işletme diğer olası sonuçları değerlendirir.

✓ **Riskler ve Belirsizlikler:** Karşılık tutarına ilişkin en gerçekçi tahmine ulaşılmasında, birçok olay ve durumu kaçınılmaz olarak çevreleyen riskler ve belirsizlikler dikkate alınır.

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

✓ **Gelecekteki Olaylar:** Yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekli olan tutarı etkileyebilecek gelecekteki olaylar, bu olayların gerçekleşeceğine dair yeterli tarafsız kanıt bulunması durumunda ilgili karşılık tutarında yansıtılır.

Varlıkların elden çıkarılmasının beklendiği durumlarda, söz konusu işlem sonucunda oluşacak kazançlar herhangi bir karşılığın ölçülmesinde göz önünde bulundurulmaz.

## **Karşılıkların değişmesi**

Karşılıklar, o anda mevcut en iyi tahmini yansıtmak üzere her bilanço dönemi itibariyle gözden geçirilir ve düzeltilir. Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda sağlayan kaynakların çıkışı ihtimalinin ortadan kalkması durumunda, ayrılan karşılık iptal edilir.

## **Karşılıkların kullanımı**

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

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

## **Gelecekteki faaliyet zararları**

Gelecekteki faaliyet zararları için karşılık ayrılmaz zira gelecekte zarar edileceği beklentisi belli varlıkların değer düşüklüğüne uğrayabileceğinin bir göstergesi olması sebebiyle "TMS 16 Varlıklarda Değer Düşüklüğü" standardının kapsamında test edilmeli ve değer düşüklüğü mevcutsa karşılık ayrılmalıdır.

## **Ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmeler**

Sözleşme kapsamındaki yükümlülüklerin yerine getirilmesi için mutlaka katlanılması gereken maliyetin, söz konusu sözleşme kapsamında elde edilmesi beklenen ekonomik faydayı aştığı sözleşmedir.

İşletme ekonomik açıdan dezavantajlı olan bir sözleşmeye sahip ise, söz konusu sözleşmeye ilişkin mevcut yükümlülük karşılık olarak muhasebeleştirilir ve ölçülür.

## **Yeniden yapılandırma**

Yönetim tarafından planlanan ve kontrol edilen bir programdır.

Yeniden yapılandırma tanımına girebilecek örnek olaylara örnek:

- ✓ Bir iş kolunun satışı veya sona erdirilmesi;
- ✓ Bir ülkede ya da bölgede yer alan iş yerlerinin kapatılması veya faaliyetlerin bir bölge ya da ülkeden diğerine taşınması;
- ✓ Bir yönetim kademesinin kaldırılması gibi yönetim yapısındaki değişiklikler;
- ✓ İşletme faaliyetlerinin niteliğinde ve konusunda önemli etkileri olan temel yeniden yapılandırmalar.

Aşağıdaki hususların yerine getirilmesi durumunda ancak karşılık ayrılır.

- ✓ Ayrıntılı ve resmi bir planın oluşturulması;
  - I-) İlgili işletme veya işletme kısmını;
  - II-) Etkilenecek başlıca merkezleri;
  - III-) Hizmetlerine son verilmesi nedeniyle oluşan zararları karşılanacak işçilerin buldukları yerleri, görevleri ve yaklaşık sayılarını;
  - IV-) Gerçekleştirilecek harcamaları;
  - V-) Planın ne zaman uygulanacağını;
- ✓ İşletmenin, yeniden yapılandırmayı uygulamaya başlatmak veya temel özelliklerini bundan etkileneceklerle duyurmak suretiyle yeniden yapılandırmanın tamamlanacağına dair ondan etkilenenler nezdinde geçerli bir beklenti yaratmış olması.

Yeniden yapılandırma işlemi için ayrılan karşılık, aşağıdaki hususları birlikte taşıması şartıyla sadece yeniden yapılandırma işleminden kaynaklanan doğrudan harcamaları içerir.

- ✓ Yeniden yapılandırma neticesinde gerekli olması;
- ✓ İşletmenin devam eden faaliyetleriyle ilişkili olmaması.

## TMS 38

### MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

Bu standardın amacı; maddi olmayan duran varlıkların ilgili muhasebeleştirme yöntemlerini ve defter değerlerinin nasıl ölçüleceğini belirlemek, ayrıca sadece belirlenmiş kriterlerin sağlanmış olması durumunda muhasebeleştirilmesini zorunlu kılmak.

Bu standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir:

**Aktif Piyasa:** Aşağıdaki tüm koşulların mevcut olduğu piyasadır:

- ✓ Piyasada ticareti yapılan kalemler homojendir;
- ✓ Normal koşullar altında her zaman için istekli alıcı ve satıcılar bulunur;
- ✓ Fiyatlar kamuoyuna açıktır.

**Maddi Olmayan Duran Varlık:** Fiziksel niteliği olmayan tanımlanabilir parasal olmayan varlıklardır.

**Maliyet:** İlgili varlığın ilk kayıtlara alınması sırasında satın alınması ve kullanıma hazır hale getirilmesi için ödenen nakit ya da nakde eşdeğer varlıkların ya da verilen kıymetlerin gerçeğe uygun değeridir.

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

**Değer Düşüklüğü Zararı:** Bir varlığın defter değerinin geri kazanabilir tutarını aşan kısmı.

**Kalıntı Değer:** Bir varlık tahmin edilen yararlı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığında elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek ulaşılan tahmini tutar.

**Yararlı Ömür:** Bir varlığın işletme tarafından öngörülen kullanım süresini veya üretim miktarını ifade eder.

**Defter Değeri:** Bir varlığın birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararı indirildikten sonra finansal tablolara yansıtıldığı tutardır.

### **Belirlenebilirlik**

Maddi olmayan duran varlığın belirlenebilmesi için;

- ✓ Ayrılabilir olması; tek başına veya ilgili varlık ya da borçla beraber satılabilir, devredilebilir, lisans altına alınabilir, kiralanabilir ya da takas edilebilir olması veya;
- ✓ Sözleşmede yer alan haklardan veya yasal haklardan kaynaklanması gerekir.

### **Kayda Alma**

Maddi olmayan duran varlığın kayda alınabilmesi için;

- ✓ Gelecekte bu varlığa ilişkin bir fayda sağlanacak olması ve
- ✓ Maliyetinin güvenilir bir şekilde tespit edilebiliyor olması gerekir.

### **İşletme içinde yaratılan maddi olmayan duran varlıklar**

- ✓ Araştırma Safhası; gerçekleştirildiği dönemde gider olarak kaydedilir,
- ✓ Geliştirme Safhası; ancak belirli koşulların sağlanabilmesi halinde aktifleştirilebilir,
- ✓ Marka, yayın hakkı, ticari başlıklar, müşteri listeleri vb. kalemler maddi olmayan duran varlık olarak kaydedilemez.

### **İşletme içi yaratılan şerefiye**

İşletme içi yaratılan şerefiye, varlık olarak muhasebeleştirilmez.

Bazı durumlarda, gelecekte ekonomik yararlar sağlamak amacıyla harcamalar yapılır, ancak yapılan söz konusu harcamalar, bu standarttaki muhasebeleştirme kriterlerini sağlayan bir maddi olmayan duran varlığın

yaratılması sonucunu vermez. Bu tür harcamalar, çoğu kez işletme içi yaratılan şerefiyeye katkıda bulunur. İşletme içi yaratılan şerefiye, güvenilir bir şekilde maliyetten ölçülebilen, işletme tarafından kontrol edilen tanımlanabilir bir kaynak olmadığından, (yani ne ayrılabilir bir durumdur ne de sözleşme veya diğer yasal haklardan kaynaklanmaktadır.) bir varlık olarak muhasebeleştirilmez.

### **Araştırma safhası**

Araştırmadan (veya işletme içi bir projenin araştırma safhasından) kaynaklanan herhangi bir maddi olmayan duran varlık muhasebeleştirilemez. Araştırma (veya işletme içi bir projenin araştırma safhası) harcamaları gerçekleştirildiğinde gider olarak muhasebeleştirilir.

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

### **Geliştirme safhası**

Geliştirme maliyetlerinin maddi olmayan duran varlık olarak aktifleştirilebilmesi için;

- ✓ Varlığın satılabilir veya kullanılabilir hale gelmesi için tamamlanması ile ilgili teknik fizibilitesini,
- ✓ Kullanma veya satma niyetini,
- ✓ Varlığın ileride nasıl fayda sağlayacağını,
- ✓ Varlığın geliştirilmesinin tamamlanması ve satılabilir veya kullanılabilir hale gelmesi için yeterli teknik, finansal ve diğer kaynakların bulunduğunu,
- ✓ Varlığa ilişkin maliyetlerin güvenilir bir şekilde ölçülebildiğini belirtmesi gerekir.

Geliştirme faaliyetlerine örnek:

- ✓ Üretim ve kullanım öncesi prototip ve modellerin tasarımı, yapımı, ve test edilmesi;

- ✓ Yeni teknoloji içeren alet, model ve kalıpların tasarımı;
- ✓ Ticari üretim açısından ekonomik olmayan bir ölçekteki pilot tesisin tasarlanması, inşası ve çalıştırılması;
- ✓ Yeni veya geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetler için karar verilmiş bir alternatifin tasarımı, inşası ve denenmesi.

## **İlk kayda alma**

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

## **Maliyet Unsurları**

Bir maddi olmayan duran varlık kaleminin maliyeti aşağıdaki unsurları içerir:

- ✓ İndirimler ve ticari iskontolar düşüldükten sonra, ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri dahil, satın alma fiyatı;
- ✓ Varlığın amaçlanan kullanıma hazır hale getirmeye yönelik doğrudan varlıkla ilişkilendirilebilen maliyetler.

*Ödemenin ertelendiği durumlarda, maliyet peşin satın alma fiyatıdır.*

## **İlk Muhasebeleştirme Sonrası Ölçüm**

Standart ilk muhasebeleştirme işleminin sonrasında maddi duran varlık kalemlerinin ölçülmesinde kullanılacak iki alternatif yöntem belirtir. TMS 38' e göre ya maliyet modeli yada yeniden değerlendirme modeli seçilmelidir.

- ❖ Maliyet Modeli= Maliyet – Birikmiş İtfa Payları – Değer Düşüklüğü
- ❖ Yeniden Değerleme Modeli = Yeniden Değerlenmiş Maliyet – Değerleme Sonrası Birikmiş İtfa Payları– Değer Düşüklüğü

İmkansız olmamakla beraber, bir maddi olmayan duran varlık için tanımlanan özelliklere sahip aktif bir piyasanın varlığı sıkça rastlanılan bir durum değildir.



## Yararlı ömür

### ✓ Sınırlı Yararlı Ömür

- Varlığın kullanımından sağlanacak faydalara uygun sistematik bir yöntem ile itfaya tabi olur,
- İtfa süresi ve metodunun uygunluğu her yıl sonunda gözden geçirilir,
- Değer düşüklüğüne ait belirtiler mevcut ise değer düşüklüğü testine tabi tutulur.

### ✓ Sınırsız Yararlı Ömür

- İtfaya tabi olmaz,
- Yılda en az bir kere veya değer düşüklüğüne ait belirtiler mevcut ise değer düşüklüğü testine tabi tutulur.

## TMS 39

### FINANSAL ARAÇLAR MUHASEBELEŞTİRME VE ÖLÇME

Bu standardın amacı; finansal borçların ve finansal olmayan kalemlerin alım ve satımına ilişkin sözleşmelerin muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesine ilişkin ilkeleri belirlemektir.

Bu standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir:

**Finansal Araç:** Bir işletmenin finansal varlığı ile diğer bir işletmenin borcunda ya da öz kaynağa dayalı finansal aracında artışa neden olan herhangi bir sözleşmedir.

#### ❖ *Finansal Varlık ve Borçlar*

- Nakit
- Banka Mevduatları,
- Banka Kredisi
- Senetsiz Alacaklar-Borç Senetleri
- Alınan Çekler, Verilen Çekler,
- Devlet Tahvili, Hazine Bonosu, Hisse Senedi
- vb...

#### ❖ *Türev Araçlar;*

- Vadeli İşlem Sözleşmeleri (Forward Contracts),
- Seçimlik Hak Sağlayan Sözleşmeler (Options Contracts),
- Organize Vadeli İşlem Sözleşmeleri (Futures Contracts),
- Vadeli Takas Sözleşmeleri (Swap Contracts),
- Vadeli İşleme Konu Ticari Mal Sözleşmeleri (Commodity Contracts),
- vb...

**Türev Ürün:** Aşağıda yer alan üç özelliğin tamamına sahip olan ve bu Standart kapsamında bulunan bir finansal araç veya diğer bir sözleşmedir:

(a) Belirli bir faiz oranında, finansal araç fiyatında, mal bedelinde,

döviz kurunda, fiyat veya oran endeksinde, kredi derecesi veya kredi endeksinde ya da başka bir değişkende veya sözleşmenin taraflarından birine özgü olmayan finansal olmayan bir değişkende meydana gelen bir değişiklik karşısında değeri değişmektedir;

(b) Net bir başlangıç yatırımı gerektirmemekte veya piyasa koşullarındaki değişikliklere benzer tepki vermesi beklenen diğer türden sözleşmelere göre daha az bir net başlangıç yatırımı gerektirmektedir ve

(c) Gelecek bir tarihte ödenecektir.

### **Finansal Araçların Sınıflandırılması**

Finansal araçlar özün önceliği ilkesine göre sınıflanır.

Finansal araçlar varlık veya borç enstrümanı olarak sınıflanır.

### **İlk Kayda Alma**

❖ Finansal bir varlık veya borç ilk muhasebeleştirilmesi sırasında gerçeğe uygun değerinden ölçülür.

### **Gerçeğe Uygun Değer**

Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde bir varlığın satışında elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyattır.

Gerçeğe uygun değeri;

- ❖ Aktif piyasası varsa aktif piyasadaki kayıtlı fiyattır,
- ❖ Aktif piyasası yoksa aşağıdaki değerlendirme teknikleri kullanılarak ulaşılan fiyattır.
  - Son dönemlerde gerçekleşen işlemler,
  - Benzer bir finansal aracın gerçeğe uygun değerinin referans olarak kullanılması,
  - İskonto edilmiş nakit akışları analizi

## **Finansal Varlıkların Sınıflandırılması ve Değerlemesi**

- ❖ *Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kar veya Zarar'a yansıtılan Finansal Varlıklar*
  - Gerçeğe uygun değer ile değerlendirilir,
  - Fark gelir tablosunda raporlanır.
- ❖ *Vadeye Kadar Elde Tutulacak Finansal Varlıklar*
  - İtfa (iskonto) edilmiş maliyet ile değerlendirilir,
  - Fark gelir tablosunda raporlanır.
- ❖ *Krediler ve Alacaklar*
  - İtfa (iskonto) edilmiş maliyet ile değerlendirilir,
  - Fark gelir tablosunda raporlanır.
- ❖ *Satılmaya Hazır Finansal Varlıklar*
  - Gerçeğe uygun değer ile değerlendirilir,
  - Fark öz kaynaklarda, kur farkı kazanç ve kayıpları ile değer düşüklüğü zararları gelir tablosunda raporlanır.

## **Finansal Borçların Sınıflandırılması ve Değerlemesi**

- ❖ *Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kar veya Zarar'a yansıtılan Finansal Varlıklar*
  - Gerçeğe uygun değer ile değerlendirilir,
  - Fark gelir tablosunda raporlanır.
- ❖ *Diğer Finansal Borçlar*
  - İtfa (iskonto) edilmiş maliyet ile değerlendirilir,
  - Fark gelir tablosunda raporlanır.

## YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER

Bu standardın amacı; yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesi ve açıklanmasına ilişkin esasları düzenlemektir.

Bu standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir:

**Defter Değeri:** Bir varlığın birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararı indirildikten sonra finansal tablolara yansıtıldığı tutardır.

**Maliyet:** İlgili varlığın ilk kayıtlara alınması sırasında satın alınması ve kullanıma hazır hale getirilmesi için ödenen nakit ya da nakde eşdeğer varlıkların ya da verilen kıymetlerin gerçeğe uygun değeridir.

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

**Yatırım Amaçlı Gayrimenkul:** Mal veya hizmet üretiminde ya da tedarikinde veya idari amaçla kullanılmak veya Normal iş akışı çerçevesinde satılmak amaçları dışında kira geliri elde etmek ya da değer artışı kazancı sağlamak için elde tutulan gayrimenkullerdir. Örneğin:

- Normal iş akışı çerçevesinde kısa vadede satılmaktan ziyade, uzun vadede sermaye kazancı elde etmek amacıyla elde tutulan arsalar,
- Gelecekte nasıl kullanılacağına karar verilmemiş arsalar,
- İşletmenin sahip olduğu (veya finansal kiralama işlemi çerçevesinde işletme tarafından elde tutulan) ve bir veya daha fazla faaliyet kiralınmasına konu edilen binalar,
- Bir veya daha fazla faaliyet kiralaması çerçevesinde kiralanan üzere elde tutulan boş binalar.

## İlk kayda alış

Yatırım amaçlı gayrimenkuller ancak aşağıda belirtilen koşulları sağlaması halinde muhasebeleştirilebilir.

- Gayrimenkulle ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye girişinin muhtemel olması,
- Yatırım amaçlı gayrimenkullerin maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilir olması.

## Maliyet unsurları

Yatırım amaçlı gayrimenkul işlem maliyetleri de (avukatlık ücretleri, gayrimenkul alım vergisi vs.) dahil olmak üzere maliyet değerleriyle kayıtlara alınır.

## İlk kayda alım sonrası ölçüm

Standart ilk muhasebeleştirme işlemi sonrasında yatırım amaçlı gayrimenkullerin ölçülmesinde kullanılacak iki alternatif yöntem belirtir. TMS 40' a göre ya maliyet modeli ya da gerçeğe uygun değer modeli seçilir.

❖ **Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi:** Yatırım amaçlı gayrimenkuller gerçeğe uygun değer ile değerlendirildiklerinde, fark doğrudan gelir tablosuna yansıtılır.

❖ **Maliyet Yöntemi:** Maliyet – Birikmiş Amortisman – Değer Kaybı

Seçilen değerlendirme modeli işletmenin tüm yatırım amaçlı gayrimenkulleri için uygulanmalıdır. Ayrıca bir yöntemden diğerine geçilmesine ancak daha doğru bir gösterim sağlanacaksa izin verilmektedir.

## TMS 41

### TARIMSAL FAALİYETLER

Bu Standart; aşağıda yer verilen varlıkların tarımsal faaliyetle ilgili olmaları durumunda, söz konusu varlıkların muhasebeleştirilmesinde kullanılır.

- Tarımsal Ürünler; hasata kadar veya hasat aşamasında,
- Hayvancılık Faaliyetleri; canlı varlık olarak kesilene kadar,
- Bu faaliyetlere ilişkin devlet teşvikleri.

Bu standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir:

**Hasat:** Ürünün canlı varlıklardan ayrılması veya canlı varlığın yaşam sürecinin sona ermesi.

**Devlet Teşvikleri:** İşletmenin faaliyet konuları ile ilgili belirli koşulların geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi karşılığında işletmeye kaynak transferi şeklindeki devlet yardımlarıdır.

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

#### Muhasebeleştirme

Aşağıdaki koşulların gerçekleşmesi halinde muhasebeleştirilebilir.

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

## Ölçme

Tarım ve hayvancılık faaliyetlerinde kullanılan hayvanlar ile bu faaliyetler sonucunda elde edilen hasat, mali tablolarla gerçeğe uygun değerinden satışa hazır hale gelinceye kadar ki harcamaların düşülmesi sonucu ulaşılan maliyetle ölçülür.

İlk muhasebeleştirme aşamasında canlı hayvanlara ilişkin gerçeğe uygun değer tespiti yapılamıyorsa tarihi maliyet ile kayıtlara alınır ve sonrasında tarihi maliyet eksi birikmiş amortisman eksi değer düşüklüğü karşılığı şeklinde takip edilir. Ancak söz konusu varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak belirlenir hale gelmesi durumunda işletme anılan varlığı gerçeğe uygun değer eksi satışa hazır hale gelinceye kadar ki maliyetler şeklinde ölçer.

## ÖRNEK UYGULAMA

ABC Mobilya A.Ş. 2009 yılında bebek odası mobilyaları ticareti yapmak üzere İstanbul Kadıköy’de kurulmuş, 3.000.000 TL ödenmiş sermayesi bulunan bir işletmedir. Şirket ortakları aile bireylerinden oluşmaktadır.

İşletmenin kendine ait üretim tesisi bulunmamaktadır. Ticareti yapılan ürünler yerel üretici firmalardan satın almakta, bunlar yurtiçi ve yurtdışında çeşitli kanallarla satışa sunulmaktadır. İşletmenin, genel merkezi, 4 adet showroomu, depolama ve sevkiyat işlemlerinin yürütüldüğü 2 adet deposu bulunmaktadır. Genel merkez, showromlar ve depoda toplam 30 personel çalışmaktadır. Markanın tanıtımı için yoğun bir şekilde reklam ve halkla ilişkiler faaliyetleri yürütülmektedir.

İşletme, stratejisini genişleterek, bebek odası mobilyalarının yanında çocuk ve genç odası mobilyalarını da ürün portföyüne katmaya karar vermiştir. Şirket yönetimi, bu yatırım için yurtdışı fon sağlayıcılarına ulaşmaya karar vermiştir. İşletmenin hedeflenen noktaya ulaşması halinde, yabancı ortak arayışına girerek faaliyetlerini yurtdışına yayabileceği, hatta üretimi de kendisinin yapabileceği son yönetim kurulu toplantısında konuşulmuştur. Tüm bu amaçlar için finansal tabloların Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (“UFRS”)’na göre yeniden düzenlenmesi gerekmektedir.



ABC Mobilya A.Ş.'nin Vergi Usul Kanunu ("VUK") hükümlerine göre düzenlenmiş 31 Aralık 2013 tarihli bilançosu ve 1 Ocak – 31 Aralık 2013 dönemini kapsayan gelir tablosu aşağıda sunulmuştur:

ABC MOBİLYA A.Ş. V.U.K. Hükümlerine Göre Hazırlanmış 31.12.2013 Tarihli Bilançosu (Tüm tutarlar Türk Lirası olarak gösterilmiştir.)					
VARLIKLAR		Cari Dönem 31.12.2013	KAYNAKLAR		Cari Dönem 31.12.2013
DÖNEN VARLIKLAR		34,812,466	KISA VADELİ YB. KAYNAKLAR		42,747,562
Hazır Değerler		2,713,295	Mali Borçlar		21,684,922
100 Kasa		179,295	300 Banka Kredileri		21,684,922
102 Bankalar		2,534,000			
			Ticari Borçlar		20,456,823
Ticari Alacaklar		23,823,381	320 Satıcılar		20,456,823
120 Alıcılar		23,823,381			
			Diğer Yükümlülükler		605,817
Diğer Alacaklar		357	335 Personele Borçlar		62,696
126 Verilen Depozito ve Teminatlar		357	360 Ödenecek Vergi ve Borçlar		176,225
			361 Ödenecek Sos. Güv. Kes.		93,122
Stoklar		7,036,082	370 Dön. Kârı Vergi ve Diğ. Yasal Yük. Karı		273,774
153 Ticari Mallar		7,036,082			
Diğer Dönen Varlıklar		1,239,350	UZUN VADELİ YB. KAYNAKLAR		0
159 Verilen Sipariş Avansları		341,934			
180 Gel. Aylara Ait Giderler		86,081			
190 Devreden KDV		704,257			
193 Peşin Ödenen Vergi ve Borçlar		107,078			
DURAN VARLIKLAR		4,343,518	ÖZKAYNAKLAR		(3,591,578)
Uzun Vadeli Diğer Alacaklar		1,201,738	500 Sermaye		3,000,000
231 Ortaklardan Alacaklar		1,074,015	540 Yasal Yedekler		125,312
236 Diğer Çeşitli Alacaklar		127,723	580 Geçmiş Yıllar Zararları (-)		(7,169,853)
			591 Dönem Net Karı veya Zararı		452,963
Maddi Duran Varlıklar		3,141,780			
250 Arazi ve Arsalar		2,348,925			
252 Binalar		2,034,556			
253 Tesis Makine ve Cihazlar		2,716,911			
254 Taahhütler		742,424			
255 Demirbaşlar		320,014			
257 Birikmiş Amortismanlar (-)		(5,021,050)			
TOPLAM VARLIKLAR		39,155,984	TOPLAM KAYNAKLAR		39,155,984

**ABC MOBİLYA A.Ş.**  
**V.U.K. Hükümlerine Göre Hazırlanmış 31.12.2013 Tarihli Gelir Tablosu**  
**(Tüm tutarlar Türk Lirası olarak gösterilmiştir.)**

<b>HESAP ADI</b>	<b>1 Ocak - 31 Aralık 2013</b>
<b>BRÜT SATIŞLAR</b>	<b>42,192,839</b>
600 Yurtiçi Satışlar	38,564,435
601 Yurtdışı Satışlar	2,791,688
602 Diğer Gelirler	836,716
<b>SATIŞTAN İADE VE İSKONTOLAR (-)</b>	<b>(894,307)</b>
610 Satıştan İadeler	(331)
611 Satış İskontoları	(893,856)
612 Diğer İndirimler	(120)
<b>NET SATIŞLAR</b>	<b>41,298,532</b>
<b>SATIŞLARIN MALİYETİ (-)</b>	<b>(36,904,388)</b>
621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti	(36,904,388)
<b>BRÜT SATIŞ KARI / ZARARI</b>	<b>4,394,144</b>
<b>FAALİYET GİDERLERİ (-)</b>	<b>(2,334,151)</b>
631 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gid.	(833,612)
632 Genel Yönetim Giderleri	(1,500,539)
<b>FAALİYET KARI / ZARARI</b>	<b>2,059,993</b>
<i>Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar</i>	<i>1,377,445</i>
646 Kambiyo Karları	1,377,445
<i>Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar (-)</i>	<i>(2,217,352)</i>
654 Karşılık Giderleri	(399,360)
656 Kambiyo Zararları	(1,817,992)
<i>Finansman Giderleri (-)</i>	<i>(475,247)</i>
660 Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri	(475,247)
<i>Olağandışı Gelir ve Karlar</i>	<i>55,468</i>
679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	55,468
<i>Olağandışı Gider ve Zararlar (-)</i>	<i>(73,569)</i>
681 Önceki Dönem Gider ve Zararları	(635)
689 Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar	(72,935)
691 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları (-)	(273,774)
<b>DÖNEM NET KARI / ZARARI</b>	<b>452,963</b>

## UFRS Düzeltme / Sınıflamaları

### Ticari Alacaklar:

VUK hükümlerine göre düzenlenen mali tabloda, vadeli satışların reeskont işlemine tabi tutulması bir zorunluluk olmadığı için, yurtiçi ve yurtdışı vadeli satışlar değerlendirme günündeki değerine getirilmemiştir. UFRS, vadeli satışların bilanço tarihi itibarıyla gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmesini zorunlu kılmaktadır. Bu nedenle aşağıdaki düzeltme kayıtlarının atılması gerekmektedir:

Alacakların İtfâ Edilmiş Maliyet Değeri			
600	Yurtiçi Satışlar		667.482
601	Yurtdışı Satışlar		56.093
120.1		Ertelemiş Faiz Gelirleri (-)	389.532
642		Faiz Gelirleri	334.043
Ticari Alacakların İtfası			

### Yurtiçi Satışlar Hesaplaması:

Tarih	Fatura	Tutar	Vade (gün)	Faiz Oranı	Tahsilat Tarihi	Peşin Satış Tutarı	Faiz Geliri	Vadeyi Aşan Gün	Tahsil Edilen Faiz Geliri	Ertelemiş Faiz Geliri
02.03.2013	1231313141	489.000,00	60	0,0803	01.05.2013	482.830,52	6.169,48	-244,00	6.169,48	0,00
02.05.2013	1231313142	844.050,00	30	0,077	01.06.2013	838.919,54	5.130,46	-213,00	5.130,46	0,00
02.06.2013	1231313143	803.550,00	90	0,0858	31.08.2013	787.404,47	16.145,53	-122,00	16.145,53	0,00
03.07.2013	1231313144	214.258,20	90	0,0858	01.10.2013	209.953,16	4.305,04	-91,00	4.305,04	0,00
04.08.2013	1231313145	830.700,00	60	0,0803	03.10.2013	820.219,46	10.480,54	-89,00	10.480,54	0,00
05.09.2013	1231313146	199.500,00	30	0,077	05.10.2013	198.287,36	1.212,64	-87,00	1.212,64	0,00
06.06.2013	1231313147	840.360,00	90	0,0858	04.09.2013	823.474,86	16.885,14	-118,00	16.885,14	0,00
04.11.2013	1231313148	325.950,00	60	0,0803	03.01.2014	321.837,64	4.112,36	3,00	3.907,98	204,38
15.11.2013	1231313159	2.612.000,00	90	0,0858	13.02.2014	2.559.517,74	52.482,26	44,00	28.967,34	25.524,91
16.11.2013	1231313160	1.213.000,00	90	0,0858	14.02.2014	1.188.627,50	24.372,50	45,00	12.248,09	12.124,42
24.11.2013	1231313168	780.000,00	20	0,077	14.12.2013	776.836,03	3.163,97	-17,00	3.163,97	0,00
25.11.2013	1231313169	2.819.000,00	90	0,0858	23.02.2014	2.762.358,54	56.641,46	54,00	22.794,64	33.846,82
26.11.2013	1231313170	2.866.100,00	35	0,077	31.12.2013	2.845.785,50	20.314,50	0,00	20.314,50	0,00
27.11.2013	1231313171	185.550,00	90	0,0858	25.02.2014	181.821,79	3.728,21	56,00	1.417,34	2.310,87
28.11.2013	1231313172	1.558.000,00	90	0,0858	26.02.2014	1.526.695,50	31.304,50	57,00	11.552,16	19.752,34
29.11.2013	1231313173	1.465.900,00	45	0,077	13.01.2014	1.452.554,87	13.345,13	13,00	9.502,40	3.842,73
30.11.2013	1231313174	1.759.000,00	90	0,0858	28.02.2014	1.723.656,86	35.343,14	59,00	12.254,83	23.088,32
01.12.2013	1231313175	1.373.800,00	90	0,0858	01.03.2014	1.346.196,58	27.603,42	60,00	9.263,46	18.339,96
02.12.2013	1231313176	1.256.308,50	42	0,077	13.01.2014	1.245.630,65	10.677,85	13,00	7.382,54	3.295,31
03.12.2013	1231313177	7.846.264,80	90	0,0858	03.03.2014	7.688.611,78	157.653,02	62,00	49.390,95	108.262,07
05.12.2013	1231313179	2.684.143,85	90	0,0858	05.03.2014	2.630.212,02	53.931,83	64,00	15.692,91	38.238,92
06.12.2013	1231313180	5.598.000,00	90	0,0858	06.03.2014	5.485.520,79	112.479,21	65,00	31.473,57	81.005,63
	<b>Toplam:</b>	<b>38.564.435,35</b>					<b>667.482,19</b>		<b>297.645,50</b>	<b>369.836,69</b>

## Yurtdışı Satışların Hesaplaması:

Tarih	Fatura	Tutar	Ort Vade (gün)	Faiz Oranı	Tahsilat Tarihi	Peşin Satış Tutarı	Faiz Geliri	Vadeyi Aşan Gün	Hesaplamada Kullanılan	Tahsil Edilen Faiz Geliri	Ertelenmiş Faiz Geliri
05.01.2013	Z313131344	37.259,04	90	0,086	05.04.2013	36.510,40	748,64	-270,00	0,00	748,64	0,00
10.01.2013	Z313131345	37.032,32	90	0,086	10.04.2013	36.288,24	744,08	-265,00	0,00	744,08	0,00
10.01.2013	Z313131346	37.032,32	90	0,086	10.04.2013	36.288,24	744,08	-265,00	0,00	744,08	0,00
22.01.2013	Z313131347	73.428,16	90	0,086	22.04.2013	71.952,79	1.475,37	-253,00	0,00	1.475,37	0,00
22.01.2013	Z313131348	109.222,80	90	0,086	22.04.2013	107.028,21	2.194,59	-253,00	0,00	2.194,59	0,00
24.01.2013	Z313131349	304.310,54	90	0,086	24.04.2013	298.196,10	6.114,44	-251,00	0,00	6.114,44	0,00
26.06.2013	Z313131350	367.780,56	90	0,086	24.09.2013	360.390,84	7.389,72	-98,00	0,00	7.389,72	0,00
29.06.2013	Z313131351	368.340,72	90	0,086	27.09.2013	360.939,74	7.400,98	-95,00	0,00	7.400,98	0,00
05.11.2013	Z313131352	365.430,62	90	0,086	03.02.2014	358.088,11	7.342,51	34,00	34,00	4.586,17	2.756,33
06.12.2013	Z313131353	366.470,52	90	0,086	06.03.2014	359.107,12	7.363,40	65,00	65,00	2.060,40	5.303,00
13.12.2013	Z313131354	355.580,00	90	0,086	13.03.2014	348.435,42	7.144,58	72,00	72,00	1.440,54	5.704,04
13.12.2013	Z313131355	369.800,32	90	0,086	13.03.2014	362.370,02	7.430,30	72,00	72,00	1.498,15	5.932,15
	<b>Toplam:</b>	<b>2.791.687,92</b>					<b>56.092,68</b>			<b>36.397,16</b>	<b>19.695,52</b>

Böylelikle yurtiçi ve yurtdışı vadeli satışların değeri bilanço tarihindeki değerine çekilmiş, tahsil edilen faiz gelirleri ve ertelenmiş faiz gelirleri ilgili hesaplara aktarılmıştır.

### Stoklar:

VUK, stokların satın alma ya da üretim maliyeti ile değerlendirilmesini esas kılmış, değeri düşen stoklar için karşılık ayrılmasını bu nedenle öngörmemiştir. Gerçeğe uygun değer esasına göre düzenlemelere sahip olan UFRS'ye göre ise stoklar maliyet ya da net gerçekleşebilir değerin daha düşük olanı ile değerlendirilmektedir. Net gerçekleşebilir değer, tahmini satış fiyatından tahmini satış giderlerinin düşülmesiyle hesaplanmaktadır.

Bilanço tarihi itibarıyla defter değeri 7.036.082 TL olan ticari mal stoğunun yapılan hesaplamalara göre tahmini satış bedeli 7.182.425 TL, tahmini satış gideri ise 147.975 TL'dir. Aşağıda detayları verilen hesaplamalara göre net gerçekleşebilir değeri 7.034.450 TL olarak hesaplanan stoklar için 364.156 TL'lik değer düşüklüğü karşılığı ayrılması gerekmektedir.

Ürün Adı	Maliyet	Tahmini Satış Bedeli	Tahmini Satış Gideri	Net Gerçekleşebilir Değer	Fark
Ürün 1	120.000	126.000	2.596	123.404	0
Ürün 2	125.400	125.640	2.588	123.052	2.348
Ürün 3	30.000	34.476	710	33.766	0
Ürün 4	1.250.000	1.500.345	30.911	1.469.434	0
Ürün 5	217.766	227.700	4.691	223.009	0
Ürün 6	632.000	765.000	15.761	749.239	0
Ürün 7	213.231	215.000	4.430	210.570	2.661
Ürün 8	3.131	1.800	37	1.763	1.368
Ürün 9	3.131.423	2.831.990	58.346	2.773.644	357.779
Ürün 10	1.313.131	1.354.474	27.905	1.326.569	0
<b>TOPLAM</b>	<b>7.036.082</b>	<b>7.182.425</b>	<b>147.975</b>	<b>7.034.450</b>	<b>364.156</b>

Maliyet bedeli net gerçekleşebilir değerinden daha yüksek olan ürünler için aradaki farkın yani değer düşüklüğünün stoklarda düzeltme kaydı olarak atılması gerekmektedir.

Karşılık			
621	Satılan Ticari Mallar Maliyeti		364.156
158	Stok Değer Düşüklüğü Karş.(-)		364.156
Stok Değer Düşüklüğü			

#### Maddi Duran Varlıklar:

ABC Mobilya A.Ş., sahip olduğu maddi duran varlıklar için VUK hükümlerine ve VUK'un belirlediği ekonomik ömürlere göre amortisman ayırmıştır. VUK ile tamamen zıt amortisman uygulamaları öngören UFRS'ye göre raporlama yapılması hedeflendiğinden, öncelikli olarak VUK'a göre ayrılan amortisman tutarı iptal edilmiş, şirketçe belirlenen faydalı ömre göre her maddi duran varlık grubu için amortisman yeniden hesaplanmış ve aşağıda gösterilen düzeltme kayıtları atılmıştır:

Amortismanlar			
580	Geçmiş Yıllar Zararları		330.079
621	Satılan Tic.Mallar Maliyeti		40.691
257.2	Binalar Birikmiş Amortismanı (-)		370.770
Binalar Amortisman Düzeltmesi			

Amortisman			
580	Geçmiş Yıllar Zararları		588.973
631	Pazarlama Satış Ve Dağıtım Giderleri		47.386
254	Taşıtlar		128.000
257.4	Taşıtlar Birikmiş Amortismanı (-)		508.359
Taşıtlar Birikmiş Amortisman Düzeltmesi			

Amortisman			
580	Geçmiş Yıllar Zararları		2.013.289
621	Satılan Tic.Mallar Maliyeti		176.382
257.3	Tesis Mak. ve Cih. Birikmiş Amortismanı (-)		2.189.671
Tesisler Birikmiş Amortisman Düzeltmesi			

Amortisman		
580	Geçmiş Yıllar Zararları	317.510
632	Genel Yönetim Giderleri	661
257.5	Demirbaşlar Birikmiş Amortismanı (-)	318.171
Demirbaşlar Birikmiş Amortisman Düzeltmesi		

UFRS'ye göre yeniden hesaplanan toplam amortisman tutarı 3.386.971 TL olup, VUK hükümlerine göre hesaplanan tutardan 1.634.080 TL daha düşüktür.

VUK, Madde 269'da belirtildiği üzere, maddi duran varlıklarda yeniden değerlendirme uygulamasına izin vermemektedir. Ancak UFRS bu tercihi işletmelere bırakmıştır.

ABC Mobilya A.Ş. yönetimi, şirket genel merkezi ve showroomlarının bulunduğu İstanbul ve Adana'nın çeşitli bölgelerinde yer alan bina ve arsaların değerlerinin oldukça yükseldiğini düşünmekte ve bu artışı finansal tablolarına yansıtmak istemektedir. Şirket yönetimi, bina ve arsaların kayıtlı değerleri yerine gerçeğe uygun değerleri ile değerlendirilmesine ilişkin çalışmaların yapılmasını sağlamak üzere VYZ Gayrimenkul Değerleme ve Danışmanlık A.Ş. ile sözleşme imzalamıştır. Yapılan ekspertiz değerlemesi hesaplamaları aşağıda sunulmuştur:

Bina	Alış Tarihi	Amortisman Düşülmüş Net Defter Değeri	Yeniden Değerlenmiş Değer	Değerleme Farkı
Bina 1	1 Ocak 09	130.823	530.015	399.192
Bina 2	9 Haziran 09	85.297	335.968	250.671
Bina 3	11 Eylül 09	260.790	999.361	738.571
Bina 4	29 Mayıs 10	323.168	1.205.803	882.636
Bina 5	28 Şubat 11	240.867	875.676	634.809
Bina 6	6 Nisan 11	35.434	120.578	85.144
Bina 7	11 Ekim 11	587.408	1.217.700	630.292
<b>TOPLAM</b>		<b>1.663.787</b>	<b>5.285.100</b>	<b>3.621.313</b>

Arsa	Maliyet Bedeli	Yeniden Değerlenmiş Değer	Değerleme Farkı
Arsa 1	21,612	331,150	309,538
Arsa 2	211,842	4,427,500	4,215,658
Arsa 3	86,166	317,083	230,918
Arsa 4	4,982	66,002	61,020
Arsa 5	11,323	150,004	138,681
Arsa 6	2,000,000	10,757,600	8,757,600
Arsa 7	13,000	391,446	378,446
<b>TOPLAM</b>	<b>2,348,925</b>	<b>16,440,785</b>	<b>14,091,860</b>

Binalar ve arsalar için uygulanan yeniden değerlendirme modeli sonucunda oluşan değer artışlarının muhasebeleştirilmesi için aşağıdaki kayıtların atılması gerekmektedir:

Yeniden Değerleme		
252	Binalar	3.621.313
522	M.D.V.Yeniden Değerleme Artış.	3.621.313
Binalar Yeniden Değerleme Düzeltmesi		

Yeniden Değerleme		
250	Arazi ve Arsalar	14.091.860
522	M.D.V.Yeniden Değerleme Artış.	14.091.860
Arsalar Yeniden Değerleme		

ABC Mobilya A.Ş.'nin bina ve arsaları yeniden değerlendirildiğinde bulunan tutar, varlıkların defter değerinden daha yüksek olduğu için aradaki fark özkaynaklar altındaki maddi duran varlık yeniden değerlendirme fonuna kaydedilmiştir. Bundan sonraki dönemlerde bu varlıklarda değer kaybı gerçekleşirse, kayıp tutarı bu fondan düşülecektir. Değer kaybı bu fon tükendikten sonra da devam ederse, işletme hesaplanan farkı gider olarak yazabilecektir.

#### Banka Kredileri:

ABC Mobilya A.Ş., showroom ve nakliye aracı sayısını artırmak ve olası diğer yatırımlarda kullanabilmek için A Bankası'ndan 2011 yılında 8.000.000 Euro (21.684.922 TL) tutarında kredi kullanmıştır. UFRS'ye uygun raporlama yapılabilmesi için bahsedilen kredinin kısa ve uzun vadeli ayrımının doğru bir şekilde yapılması ve ileri tarihlerde yapılacak ödemelerin etkin faiz oranı ile hesaplanmış iskonto edilmiş değerlerinin finansal tablolara yansıtılması gerekmektedir. ABC Mobilya A.Ş., bu sınıflama ve düzeltme kaydını kredinin geri ödeme tablosunu dikkate alarak aşağıdaki gibi atmıştır:

<b>Kredi Sınıflandırması</b>			
300	Banka Kredileri		21.684.922
300.3	Banka Kredileri Ertelemiş Faizler (-)		1.637.015
400.3	Banka Kredileri Ertelemiş Faizler (-)		3.273.701
300.1	Banka Kredileri Ana Para		3.614.156
300.2	Banka Kredileri Faiz		1.637.015
400.1	Banka Kredileri Ana Para		18.070.766
400.2	Banka Kredileri Faiz		3.273.701
<b>Krediler Vade Sınıflandırması</b>			

Döneme isabet eden faiz tutarının giderleştirilmesi gerekmektedir. Bu işlem şu şekilde muhasebeleştirilmiştir:

<b>Krediler</b>		
660	Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri	172.028
300.3	Banka Kredileri Ertelemiş Faizler (-)	172.028
<b>Kredi Faiz Tahakkuk Düzeltmesi</b>		



Döviz Kümü 29365  
 Eklen Faiz Ödemi 00948  
 Raportlama Dönemi 31.12.2013

Kredi Tutarı 8.000.000,00

Taksit Tarihi	Taksit Tutarı	Anapara	Faizler	BSMV	Faiz + BSMV	31.12.2013	Anapara TFRS	Four-Vergi TFRS	Ana para fark	Faiz Fark
25.05.2012	331.240,00	0,00	315.466,67	15.773,33	331.240,00					
24.11.2012	333.060,00	0,00	317.200,00	15.860,00	333.060,00					
25.05.2013	331.240,00	0,00	315.466,67	15.773,33	331.240,00					
25.11.2013	950.265,00	615.385,00	318.933,33	15.946,67	334.880,00					
23.05.2014	916.014,98	615.385,00	286.399,99	14.320,00	300.719,98					
25.11.2014	901.824,97	615.385,00	272.799,97	13.640,00	286.439,97					
25.05.2015	868.784,95	615.385,00	241.333,29	12.066,66	253.399,95					
25.11.2015	847.224,94	615.385,00	220.799,94	11.040,00	231.839,94					
25.05.2016	819.224,92	615.385,00	194.133,26	9.706,66	203.839,92					
25.11.2016	795.704,90	615.385,00	171.733,24	8.586,66	180.319,90					
25.05.2017	767.424,89	615.385,00	144.799,89	7.239,99	152.039,89					
24.11.2017	743.484,87	615.385,00	121.999,88	6.099,99	128.099,87					
25.05.2018	717.304,86	615.385,00	97.066,53	4.853,33	100.919,86					
23.11.2018	691.824,84	615.385,00	72.799,85	3.639,99	76.439,84					
24.05.2019	666.344,82	615.385,00	48.533,17	2.426,66	50.959,82					
25.11.2019	641.274,81	615.380,00	24.666,48	1.233,32	25.899,81					
	<b>113.223.387,5</b>	<b>8.000.000,00</b>	<b>31.641.132,15</b>	<b>158.206,61</b>	<b>3.322.338,75</b>		<b>7.384.615,00</b>	<b>1.672.302,25</b>	<b>0,00</b>	<b>319.616,50</b>
		<b>21.684.921,95</b>		<b>5.840.269,42</b>			<b>21.684.921,95</b>	<b>4.910.715,55</b>	<b>0,00</b>	<b>938.523,87</b>

SEÇİLMİŞ TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE BİR UYGULAMA

## Ticari Borçlar:

UFRS, ticari borçların iç iskonto (İçverim - IRR) oranına göre hesaplanmış itfa edilmiş maliyet bedelleriyle finansal tablolara yansıtılmasını gerektirmektedir. ABC Mobilya A.Ş.'nin satıcılar hesabındaki 20.456.823 TL, UFRS'ye göre olması gereken tutara şu şekilde getirilmiştir:

Borçların İtfa Edilmiş Maliyet Değeri			
320.1	Ertelemiş Faiz Giderleri (-)		109.133
660	Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri		146.628
621	Satılan Tic.Mallar Maliyeti		255.760

**Ticari Borçların İtfası**

Tarih	Fatura	Tutar	Faiz Oranı	Ort Vade (gün)	Fatura Türü	Ödeme Tarihi	Peşin Alış Tutarı	Faiz Gideri	Vadeyi Aşan Gün	Hesaplama Kullanan	Ödenen Faiz	Ertelemiş Faiz Gideri
13.01.2013	FT 1	27.993,00	0,0803	60,00	FT	14.03.2013	27.639,83	353,17	-292,00	0,00	353,17	0,00
13.02.2013	FT 2	506.583,00	0,0858	90,00	FT	14.05.2013	496.404,36	10.178,64	-231,00	0,00	10.178,64	0,00
14.03.2013	FT 3	3.014.560,00	0,0858	90,00	FT	12.06.2013	2.953.979,41	60.570,59	-202,00	0,00	60.570,59	0,00
14.04.2013	FT 4	887.625,00	0,0858	120,00	FT	12.08.2013	863.925,22	23.699,78	-141,00	0,00	23.699,78	0,00
14.06.2013	FT 5	1.975.050,00	0,0803	60,00	FT	13.08.2013	1.950.131,74	24.918,26	-140,00	0,00	24.918,26	0,00
10.12.2013	FT 12	1.894.140,00	0,0858	90,00	FT	10.03.2014	1.856.081,52	38.058,48	69,00	69,00	8.949,53	29.108,95
11.12.2013	FT 13	1.873.144,05	0,0858	90,00	FT	11.03.2014	1.835.507,44	37.636,61	70,00	70,00	8.429,83	29.206,78
12.12.2013	FT 14	82.368,00	0,0858	90,00	FT	12.03.2014	80.713,00	1.655,00	71,00	71,00	352,19	1.302,81
13.12.2013	FT 15	331.290,00	0,0858	120,00	FT	12.04.2014	322.444,49	8.845,51	102,00	102,00	1.342,14	7.503,38
14.12.2013	FT 16	324.872,10	0,0858	120,00	FT	13.04.2014	316.197,95	8.674,15	103,00	103,00	1.243,16	7.431,00
15.12.2013	FT 17	350.910,00	0,0858	90,00	FT	15.03.2014	343.859,25	7.050,75	74,00	74,00	1.263,95	5.786,80
16.12.2013	FT 18	32.917,50	0,0858	120,00	FT	15.04.2014	32.038,60	878,90	105,00	105,00	111,17	767,74
17.12.2013	FT 19	1.654.348,95	0,0858	90,00	FT	17.03.2014	1.621.108,53	33.240,42	76,00	76,00	5.215,15	28.025,27
	<b>Toplam:</b>	<b>12.955.791,60</b>					<b>12.700.031,33</b>	<b>255.760,27</b>			<b>146.627,56</b>	<b>109.132,71</b>

## Karşılıklar:

ABC Mobilya A.Ş. aleyhinde, satmış olduğu ürünler ile ilgili müşterileri tarafından açılmış ve bilanço tarihi itibarıyla devam eden 3 adet dava bulunmaktadır. Şirket, VUK hükümleri uyarınca böyle bir zorunluluk olmaması gerekçesi ile bu davalara ilişkin herhangi bir karşılık ayırma işlemi bu zamana kadar yapmamıştır. Ancak UFRS, bu ve benzeri şirket yükümlülüğünde olan durumlarda ve nakit çıkışının öngörülebilir ve ölçülebilir olması halinde karşılık ayrılmasını zorunlu kılmıştır.

Davah	Davacı	Dava Tutarı	Durumu	Hukuk Görüşü
Şirket	A KİŞİSİ	15.000	DEVAM EDİYOR	Kaybetme olasılığı yüksek
Şirket	B KİŞİSİ	120.000	DEVAM EDİYOR	Kaybetme olasılığı yüksek
Şirket	C KİŞİSİ	12.500	DEVAM EDİYOR	Kaybetme olasılığı düşük

Şirket, hukuk görüşü olarak kaybetme olasılığı yüksek olan davalar için %100 karşılık ayırmış ve bunları aşağıdaki gibi muhasebeleştirmiştir:

Karşılık			
654	Karşılık Giderleri		135.000
	375	Dava Karşılığı	135.000
Dava Karşılığı			

ABC Mobilya A.Ş.'nin genel merkez, showroomlar ve depoda çalışanlar olmak üzere toplam 30 personeli bulunmaktadır. Şirket yönetimi, VUK hükümlerine göre düzenlenen yılsonu finansal raporlarında, bu personeller için kullanılmamış izin ve kıdem tazminatı karşılığı ayırmamıştır. Ancak UFRS, her iki karşılığın da ayrılmasını zorunlu tutmaktadır.

Çalışan her bir personelin, ABC Mobilya A.Ş.'de bir yıllık hizmeti sonucu kazandığı izin hakkı, mevzuatta öngörüldüğü üzere 14 gündür. Brüt maaşlar, devreden ve dönem içinde kullanılan izinler dikkate alınarak hesaplanan kullanılmamış izinler için ayrılması gereken karşılık tutarı, iskonto edilmeden aşağıdaki kayıtlarla mali tablolara yansıtılmıştır:

İzin			
580	Geçmiş Yıllar Zararları		5.467
632	Genel Yönetim Giderleri		5.496
	374	Kullanılmamış İzin Karşılıkları	10.963
İzin Karşılıkları			

ABC Mobilya A.Ş., 30 personeline ilişkin kıdem tazminatı karşılığını hesaplayabilmek için şu aktüeryal varsayımlarda bulunmuştur:

- İşten ayrılma oranı: %98
- Beklenen maaş artış oranı: %5
- Beklenen ortalama faiz oranı: %8
- İskonto oranı: %2.86

Çalışanlara sağlanan uzun vadeli faydalar kapsamında, 31 Aralık 2013 tarihi itibarıyla ayrılması gereken kıdem tazminatı karşılığı tutarı; çalışanların cinsiyetleri, doğum tarihleri, ilk işe giriş tarihleri, brüt maaşları, ABC Mobilya A.Ş.'de çalıştıkları toplam gün sayıları ve benzeri veriler kullanılarak; kıdem tazminatı tavanı (31 Aralık 2013 itibarıyla 3.129,25 TL) ve yukarıda bahsedilen aktüeryal varsayımlar dikkate alınarak hesaplanmış ve tahmin edilen yükümlülük tutarı iskontoya tabi tutularak aşağıdaki düzeltme kaydı atılmıştır:

<b>Kıdem Tazminatı</b>		
660	Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri	812
580	Geçmiş Yıllar Zararları	9.897
632	Genel Yönetim Giderleri	3.658
529	Diğer Sermaye Yedekleri	11.482
472	Kıdem Tazminatı Karşılığı	25.849
<b>Kıdem Tazminatı Karşılığı</b>		

ABC Mobilya A.Ş.'nin 31 Aralık 2013 tarihinde sona eren döneme ait kıdem tazminatı karşılığı hareket tablosu aşağıdaki gibidir:

**Kıdem tazminatı karşılığı hareket tablosu**

<i>Tanımlanmış fayda yükümlülüğü 01.01.2013</i>	9.897
<i>Faiz maliyeti</i>	812
<i>Hizmet maliyeti</i>	3.658
<i>Dönem içi ödemeler</i>	-
<i>Aktüeryal fark</i>	11.482
<b>Tanımlanmış fayda yükümlülüğü 31.12.13</b>	<b>25.849</b>

Diğer Sermaye Yedekleri hesabına kaydedilen tutar aktüeryal farktan kaynaklanmaktadır. Hesaplama kullanılan oranların değişmesi aktüeryal farka sebep olmuştur. Şirket, faiz giderlerini ayrıca göstererek finansman giderlerine sınıflamayı tercih etmiştir.

### Ertelenmiş Vergi:

ABC Mobilya A.Ş.'nin, vergi karı ile UFRS'ye göre hesaplanan kar arasında geçici fark yaratan bilanço kalemleri için UMS 12 Gelir Vergileri standardı uyarınca ertelenmiş vergi hesaplaması gerekmektedir. Geçici fark yaratan kalemler ve bunların vergi oranı ile çarpılarak hesaplanan ertelenmiş vergi varlığı / yükümlülüğü tutarları aşağıdaki tabloda sunulmuştur:

31.12.2013	VUK	UFRS	Fark	Gecici Fark?	Vergi Oranı	Ert. Ver. Var. / Yük.
Alacakların İtfâ Ed. Maliyet Düz.	0	-389.532	389.532	✓	20%	77.906
Borçların İtfâ Ed. Maliyet Değ.	0	109.133	-109.133	✓	20%	-21.827
Aktüeryal Fark	0	-11.482	11.482	✓	20%	2.296
Amortismanlar	-4.278.627	-2.772.547	-1.506.080	✓	20%	-301.216
Krediler	0	-172.028	172.028	✓	20%	34.406
Kullanılmamış İzin Karşılıkları	0	-10.963	10.963	✓	20%	2.193
Kıdem Tazminatı Karşılıkları	0	-14.367	14.367	✓	20%	2.873
Stok Değer Düşüklüğü	0	-364.156	364.156	✓	20%	72.831
MDV Yeniden Değerleme	4.383.481	22.096.655	-17.713.174	✓	20%	-3.542.635
Dava Karşılıkları	0	-135.000	135.000	✓	20%	27.000
<b>TOPLAM</b>			<b>-18.230.858</b>			<b>-3.646.172</b>

Ertelenmiş vergi varlıkları / yükümlülükleri aşağıda birbirinden ayrı olarak gösterilmiştir:

<b><u>Ertelenmiş vergi (borcu) / aktifi</u></b>	<b><u>TL</u></b>
<b><u>Ertelenen Vergi Varlıkları</u></b>	
Alacakların İtfâ Edilmiş Maliyet Değeri	77.906
Kıdem Tazminatı Karşılığı	2.873
Dava Karşılıkları	27.000
Krediler	34.406
Kullanılmamış İzin Karşılıkları	2.193
Stok Değer Düşüklüğü	72.831
Aktüeryal Fark	2.296
	<b><u>219.506</u></b>
<b><u>Ertelenen Vergi Yükümlülükleri</u></b>	
Borçların İtfâ Edilmiş Maliyet Değeri	-21.827
Amortisman	-301.216
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	
Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme	-3.542.635
	<b><u>-3.865.677</u></b>

Ertelenmiş vergi varlığının / yükümlülüğünün dönem içerisindeki hareketi aşağıdaki gibidir:

	<b>1.1.2013</b>
	<b><u>31.12.2013</u></b>
Açılış Bakiyesi	-236.623
Aktüeryal Fark	2.296
Yeniden Değerleme ve Ölçüm Kazanç ve Kayıpları	-3.542.635
Önceki Dönemin Etkisinin Taşınması	0
Cari Dönem Ertelenen Vergi (gideri) / geliri	130.790
Kapanış Bakiyesi	<b><u>-3.646.172</u></b>

2013 yılı ertelenmiş vergi tutarı, ABC Mobilya A.Ş.'nin finansal tablolarına aşağıdaki muhasebe kaydı atılarak yansıtılmıştır:

<b>Ertelemiş Vergi</b>		
289	Ertelemiş Vergi Varlıkları	219.506
522	M.D.V.Yeniden Değerleme Artış.	3.542.635
580	Geçmiş Yıllar Zararları (-)	236.623
489	Ertelemiş Vergi Yükümlülükleri	3.865.677
529	Diğer Sermaye Yedekleri	2.296
694	Sürdürülen Faaliyetler Ertelemiş Vergi Geliri	130.790
<b>2013 Yılı Ertelemiş Vergisi</b>		

TMS 12'nin 61-a maddesine göre; kar veya zarar dışında muhasebeleştirilmiş kalemlerle ilgili olan dönem vergisi ve ertelenmiş vergi de aynı dönemde veya farklı dönemlerde kar veya zarar dışında muhasebeleştirilmektedir. Bu nedenle, aynı veya farklı dönemlerde muhasebeleştirilmiş kalemlerle ilgili olan dönem vergisi ve ertelenmiş vergi: söz konusu kalemler diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilirse, diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmektedir.

<b>ABC MOBİLYA A.Ş.</b>	
<b>UFRS'ye Göre Düzenlenmiş 31.12.2013 Tarihli Finansal Durum Tablosu</b>	
<b>(Tüm tutarlar Türk Lirası olarak gösterilmiştir.)</b>	
<b>VARLIKLAR</b>	<b>31.12.2013</b>
<b>Dönen Varlıklar</b>	<b>34.058.779</b>
Nakit ve Nakit Benzerleri	2.713.295
Ticari Alacaklar	23.433.849
Diğer Alacaklar	357
Stoklar	6.671.927
Diğer Dönen Varlıklar	1.239.351
<b>Duran Varlıklar</b>	<b>23.782.277</b>
Diğer Alacaklar	1.201.738
Maddi Duran Varlıklar	22.361.033
Ertelenmiş Vergi Varlığı	219.506
<b>TOPLAM VARLIKLAR</b>	<b>57.841.056</b>
<b>KAYNAKLAR</b>	<b>31.12.2013</b>
<b>Kısa Vadeli Yükümlülükler</b>	<b>24.885.655</b>
Kısa Vadeli Borçlanmalar	3.786.184
Ticari Borçlar	20.347.690
Dönem Karı Vergi Yükümlülüğü	273.774
Kısa Vadeli Yükümlülükler	
- Çalışanlara Sağlanan Fayda ve Yükümlülükler	10.963
- Diğer Kısa Vadeli Karşılıklar	135.000
Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	332.044
<b>Uzun Vadeli Yükümlülükler</b>	<b>21.962.292</b>
Uzun Vadeli Borçlanmalar	18.070.766
Uzun Vadeli Karşılıklar	
- Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Uzun Vadeli Karşılıklar	25.849
- Diğer Uzun Vadeli Karşılıklar	-
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	3.865.677
<b>Özkaynaklar</b>	<b>10.993.109</b>
Ödenmiş Sermaye	3.000.000
Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelir veya Giderler	
- Yeniden Değerleme ve Ölçüm Kazanç/Kayıpları	14.170.539
- Diğer Kazanç/Kayıplar	(9.186)
Kardan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler	125.312
Geçmiş Yıllar Kar/Zararları	(6.223.359)
Net Dönem Karı/Zararı	(70.197)
<b>TOPLAM KAYNAKLAR</b>	<b>57.841.056</b>



<b>ABC MOBİLYA A.Ş.</b>	
<b>UFRS'ye Göre Düzenlenmiş 31.12.2013 Tarihli Finansal Performans Tablosu</b>	
<b>(Tüm tutarlar Türk Lirası olarak gösterilmiştir.)</b>	
<b>1 Ocak- 31 Aralık 2013</b>	
<b>SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER</b>	
Satış Gelirleri	39.738.241
Satışların Maliyeti (-)	(36.695.612)
<b>Ticari faaliyetlerden brüt kar/(zarar)</b>	<b>3.042.629</b>
<b>BRÜT KAR/ZARAR</b>	
<b>3.042.629</b>	
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	(845.208)
Genel Yönetim Giderleri (-)	(1.507.671)
Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	-
Diğer faaliyet gelirleri	892.184
Diğer faaliyet giderleri (-)	(607.929)
<b>FAALİYET KARI/ZARARI</b>	
<b>974.005</b>	
Özkaynak yöntemiyle değerlendirilen yatırımların kar/zararlarındaki paylar	-
Finansal gelirler	1.711.487
Finansal giderler (-)	(2.612.706)
<b>SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ KARI/ ZARARI</b>	
<b>72.786</b>	
Sürdürülen faaliyetler vergi gelir/gideri	<b>(142.984)</b>
-Dönem vergi gelir/gideri	(273.774)
-Ertelenmiş vergi gelir/gideri	130.790
<b>SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI/ZARARI</b>	
<b>(70.197)</b>	
<b>DURDURULAN FAALİYETLER</b>	
Durdurulan faaliyetler vergi sonrası dönem karı/zararı	
<b>DÖNEM KARI/ZARARI</b>	
<b>(70.197)</b>	