

**T.C.
GAZİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE BİLİM DALI**

**ÜLKEMİZDE 2005'TEN İTİBAREN SPK'YA TABİ
İŞLETMELERCE UYGULANAN MUHASEBE
STANDARTLARININ İNCELENMESİ**

MASTER TEZİ

**Hazırlayan
Yasemin KUBA**

**Tez Danışmanı
PROF.DR. Yurdakul ÇALDAĞ**

Ankara-2007

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü'ne

Yasemin Kuba' ya ait "Ülkemizde 2005 ' ten İtibaren SPK' ya Tabi İşletmelerce Uygulanan Muhasebe Standartlarının İncelenmesi" adlı çalışma, jürimiz tarafından YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak kabul edilmiştir.

Başkan

Prof. Dr. Yurdakul Çaldağ (Danışman)

Üye.....

Yrd. Doç. Dr. İbrahim YÜNGÜL

Üye.....

Yrd. Doç. Dr. Serap Yanık

ÖNSÖZ

Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü bünyesinde yapılan bu tez çalışmasında Ülkemizde 2005'ten itibaren SPK ' ya Tabi İşletmelerce Uygulanan Muhasebe Standartları (25 Nolu Tebliğ) nın incelenmesi amaçlanmıştır.

Tez çalışmam sırasındaki katkılarından dolayı tez danışmanım Sayın Prof. Dr. Yurdakul Çaldağ ' a teşekkürlerimi sunarım.

Yasemin KUBA

2007,Ankara

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	i
İÇİNDEKİLER.....	ii
KISALTMALAR CETVELİ.....	vi
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

SERMAYE PİYASASI KURULU

1.1	Sermaye Piyasasının İşlevi Ve Önemi.....	3
1.2	Sermaye Piyasası Kurulu.....	5
1.3	Sermaye Piyasası Kurulunun Görev ve Yetkileri.....	6
1.4	Sermaye Piyasası Kurulu'na tabi işletmeler.....	10
1.4.1.	Aracı Kurumlar.....	10
1.4.2.	Yatırım Ortaklıkları.....	11
1.4.3.	Yatırım Fonları.....	12
1.4.4.	Sermaye Piyasasında Faaliyet Göstermesine İzin Verilen Diğer Kurumlar.....	13

İKİNCİ BÖLÜM

MUHASEBEDE STANDARTLAŞMA ÇALIŞMALARI VE ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI (UFRS)

2.1. Muhasebe Standartlarının Gereği ve Önemi.....	14
2.1.1. Standartlaşmayı gerekli kılan faktörler.....	14
2.1.2. Muhasebede standartlaşmanın önemi ve yararı.....	16
2.2. Muhasebe Standartlarının Ortaya Çıkışı ve Yapılan Çalışmalar.....	17
2.2.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) ve UFRS.....	17
2.2.2. Ülkemizdeki standartlaşma çabaları.....	27
2.2.3.Sermaye Piyasası Kurumundaki Standartlaşma Çabaları.....	29

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

SERMAYE PİYASASI KURULU MUHASEBE STANDARTLARI

(25 NOLU TEBLİĞ)

3.1.Mali Tablolara İlişkin Genel İlkeler	34
3.2. Mali tabloların sunumu.....	37
3.3. Ara Mali Tablolar	42
3.4. Nakit Akım Tablosu	46
3.5. Hasılat	50
3.6. Stoklar	57
3.7. Maddi Varlıklar	65
3.8. Maddi Olmayan Varlıklar.....	74
3.9. Varlıklarda Değer Düşüklüğü	83
3.10. Borçlanma Maliyetleri	94
3.11. Finansal Araçlar.....	99
3.12. İşletme Birleşmeleri.....	106
3.13. Konsolide Mali Tablolar,Bağlı Ortaklıklar, Müşterek Yönetime Tabi İşletmeler ve İştiraklerin Muhasebeleştirilmesi.....	115
3.14. Kur Değişiminin Etkileri.....	122
3.15. Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesi	130
3.16. Hisse Başına Kazanç.....	135
3.17. Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar	139
3.18. Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı	

Varlıklar	142
3.19. Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklik ve Hatalar	146
3.20. Kiralama İşlemleri.....	151
3.21. İlişkili Taraflar.....	158
3.22. Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması.....	161
3.23. Banka ve Benzeri Finansal Kuruluşların Mali Tablolarının Kamuya Açıklanması	166
3.24. İnşaat Sözleşmeleri.....	171
3.25. Durdurulan Faaliyetler	174
3.26. Devlet Teşvik ve Yardımları.....	177
3.27. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	179
3.28. Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergiler.....	183
3.29. Çalışanlara Sağlanan Faydalar.....	188
3.30. Emeklilik Planları	195
3.31. Tarımsal Faaliyetler	198
3.32. Mali Tablo ve Raporların Açıklanması, Kurula ve Borsaya Gönderilmesi.....	202
3.33. İlk Dönem Mali Tablolar	204
3.34. Muhtelif Hükümler	205
SONUÇ.....	208
KAYNAKÇA.....	215
ÖZET.....	223
ABSTRACT.....	224

KISALTMALAR

AB : Avrupa Birliği

ABD : Amerika Birleşik Devletleri

AICP : Amerikan Institute Of Certified Public Accountants(Amerikan Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü)

ASB : Accounting Standards Board (Muhasebe Standartları Kurulu)

ASC : Accounting Standards Committee (Muhasebe Standartları Komitesi)

ASSC : Accounting Standards Steering Committee(Muhasebe Standartları Düzenleme Komitesi)

EFTA : European Free Trade Association(Avrupa Serbest Ticaret Bölgesi)

FASB : Financial Accounting Standards Board(Finansal Muhasebe Standartları Kurulu

FEE : Avrupa Muhasebeciler Federasyonu

IASB : International Accounting Standards Board(Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)

IASC : International Accounting Standards Committee(Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi)

IAS : International Accounting Standards (Uluslararası Muhasebe Standartları)

ICAEW : The Institute Of Chartered Accountants In England And Wales (İngiltere Ve Galler Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü)

IFAC : International Federation of Accountants (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)

IFAD : Uluslararası Muhasebeciliği Geliştirme Forumu

IFRS : International Financial Reporting Standards

IMF : Uluslararası Para Fonu

İMKB : İstanbul Menkul Kıymetler Borsası

IOSCO : Menkul Kıymetler Komisyonu Uluslararası Örgütü

KOBİ : Küçük ve Orta Büyüklükteki işletmeler

MSUGT : Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğ

OECD : Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü

SEC : U.S.Securities Exchange Commission(Birleşik Devletler Menkul Kıymetler Borsası:

SPK : Sermaye Piyasası Kurulu

TMS : Türkiye Muhasebe Standartları

TMUDESK : Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu

TTK : Türk Ticaret Kanunu

TÜRMOB : Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği

UMS : Uluslararası Muhasebe Standartları

UFRS : Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

WTO : Dünya Ticaret Örgütü

GİRİŞ

Muhasebenin en önemli fonksiyonlarından bir tanesi de finansal raporlamadır. Finansal raporlarda sunulan bilgilerin doğru ve güvenilir olması büyük önem taşımaktadır. Bu tablolarda sunulan bilgilerin oluşumunu etkileyen esaslar tarihsel süreç içinde büyük değişim göndermiş ve ülkeden ülkeye farklı olmuştur. Her ülke belirlediği muhasebe standartlarına göre, muhasebe politikalarını oluşturmuş ve muhasebe bilgilerini bu politikalara göre saptamıştır.¹

Ekonomide yaşanan küreselleşme, çok uluslu şirketlerin artması ,işletmelerin ülke sınırları dışında kaynak bulma ihtiyaçlarının ortaya çıkması,ülkeler arasındaki yoğun sermaye akışı muhasebede de etkisini göstermiştir. Bu durum ülkeler arasında farklılık gösteren muhasebe uygulamalarında uyumlaştırma ihtiyacını ortaya çıkmıştır.Uluslararası alanda faaliyet gösteren kuruluşların uluslararası kabul görmüş standartlarla uyumlu olarak faaliyet göstermesi, farklı ülkelerde yapılan işlemlerde benzer finans dilinin kullanılması, bir başka deyişle, aynı finansal tablonun farklı yerlerde benzer şekilde yorumlanabilmesi anlamına geleceğinden uluslararası alanda faaliyet gösteren kişi/kuruluşların karşı karşıya kaldıkları riskler bu standartlar sayesinde belli bir oranda azalacaktır.

Sermaye Piyasası Kurulu bu amaçla 2002 yılı itibarıyla muhasebe standartlarının Uluslararası Muhasebe Standartları ile tam uyumunun sağlanması amacıyla çalışmalara başlamış ve 2003 yılı sonlarına doğru “Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ”i yayımlamıştır. Bu tezin amacı karşılaştırılabilirliği ve daha doğru, güvenilir bilgiyi sunmayı sağlayacak olan söz konusu Tebliğde yer alan 33 standardı bu kapsamda incelemektir.

¹ Nalan Akdoğan, “SPK Finansal Raporlama Standartlarının Uluslararası Standartlara Tam Uyum Projesi”, Yayını Hazırlayan:Türk Sanayicileri ve İşadamları Derneği, **Finansal Raporlama Uygulamalarında Uluslararası Standartlara Geçiş**, İstanbul: TÜSİAD-T/2003/7-356, 2003, s. 21-29.

Bu amaçla hazırlanan bu çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Tezin ilk bölümünde Sermaye Piyasası Kurulu incelenmiştir. Bu çerçevede bu bölümde Sermaye Piyasasının İşlevi Ve Önemi,Sermaye Piyasası Kurulu ve Kurula tabi işletmeler incelenmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde muhasebede standartlaşma çalışmaları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standardı (UFRS) ye ilişkin bilgilere yer verilmiştir.

Tezin esas konusunu oluşturan “Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ(Seri: 11,No:25)” ise üçüncü bölümde 34 farklı kısım itibariyle incelenmiştir. Bu bölümde her bir standart ayrı ayrı ele alınarak genel hatlarıyla anlatılmaya çalışılmıştır.

Sonuç bölümde ise Sermaye piyasalarının öneminden bahsedilerek, söz konusu Tebliğ ile getirilen muhasebe standartlarının Sermaye Piyasasına ve firmalara yapacağı katkılara değinilmeye çalışılmıştır.

1. BÖLÜM

SERMAYE PİYASASI KURULU

1.1. Sermaye Piyasası ve Fonksiyonları

Sermaye ekonomik değer taşıyan ve ekonomik teşebbüsün ortaya çıkmasında etkili olan her şeydir. Bu anlamda işgücü, gayrimenkul mallar, ticari haklar v.b. ekonomik değerler sermaye olarak kabul edilir. Piyasa ise, alıcı ve satıcıların birbirleriyle karşılıklı iletişim içinde oldukları ve mübadelenin meydana geldiği yer olarak tanımlanır.

Bu iki tanımdan yola çıkılarak sermaye piyasalarını şöyle tanımlamak mümkündür. “Sermaye piyasaları orta, uzun ve sonsuz vadeli fon arz ve talebinin, yardımcı kuruluşlar veya iletişim araçları aracılığıyla ve menkul kıymete bağlı olarak karşılaştığı, diğer bir ifadeyle alınıp satıldığı, örgütlenmiş ve uzmanlaşmış piyasalardır.”¹

Sermaye piyasasında üç önemli aktör bulunmaktadır. Bunlar tasarruflarını belli bir getiri beklentisi ile yatırım araçlarında değerlendiren **yatırımcılar**, ihraç ettikleri hisse senetleri veya borçlanma senetleri aracılığı ile yatırımcıların bu tasarruflarını reel yatırımlara dönüştürüren **girişimciler** ve yatırımcıların talepleri ve beklentileri doğrultusunda sermaye piyasası alım-satım işlemlerini ve şirketlerin hisse senedi veya borçlanma senedi halka arzlarını gerçekleştiren **aracı kuruluşlardır**.

Sermaye Piyasası Kurulunun temel görevi, sermaye piyasasının güven açıklık ve kararlılık içinde çalışması ile tasarruf sahiplerinin yani yatırımcıların hak ve yararlarının korunmasını sağlamaktır. Menkul kıymet ihracı sırasında ve ihraç sonrasında , ihraç edilen menkul kıymetin alım satımı ile ilgili olarak şirkettten yatırımcıya ve borsadan yatırımcıya doğru, güvenilir bilginin akışının sağlanmasını ifade eden “kamuyu aydınlatma

¹ Melihşah YASİN: Sermaye Piyasası Kurulu ve İşlemleri (Ankara : Seçkin Yayınları – 2002)34.

fonksiyonu” sermaye piyasası mevzuatının en önemli fonksiyonu olarak karşımıza çıkmaktadır.

En genel tanımıyla orta ve uzun vadeli fon arz ve talebinin karşılaştığı yer olan sermaye piyasasının diğer fonksiyonlarını ise aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.

1. Likidite sağlama işlevi
2. Ekonomiye kaynak yaratma işlevi
3. Sermaye mülkiyetini geniş bir topluma yayma işlevi
4. Ekonominin göstergesi olma işlevi
5. Uzun Vadeli Yatırımların Kısa Vadeli Tasarruflarla Finansmanını Sağlama İşlevi
6. Menkul kıymetlerle ilgili bilgilere kolay ulaşma
7. Güvence işlevi
8. Sanayide yapısal değişikliği kolaylaştırma işlevi ¹
9. İç tasarrufları artırıcı etkisi
10. Yatırım hacmini artırıcı fonksiyonu
11. Kaynakların verimli kullanılmasına katkı
12. Faiz oranlarını düşürücü ve bölgesel farklılıkları giderici fonksiyonu²

¹ Sermaye Piyasası ve Borsa Temel Bilgiler Kılavuzu (2003: İMKB Yayınları -İstanbul) 9,10

² Aydın KARAPINAR: SPK Lisanslama Sınavlarına Hazırlık (Kasım 2003: Gazi Kitabevi – Ankara) 46.

1.2. Sermaye Piyasası Kurulu

Sermaye piyasalarının etkin bir şekilde işleyebilmesi ve gelişmesi için öncelikle tasarruf sahiplerinin yani yatırımcıların hak ve yararlarının korunmasının sağlanması ve eşit rekabet şartlarının oluşturulması gerekir. Bu görevi Türkiye’ de Sermaye Piyasası Kurulu yerine getirmektedir.

1981 yılında 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile kurulan Sermaye Piyasası Kurulu, yetkilerini kendi sorumluluğu altında bağımsız olarak kullanan, idari ve mali özerkliğe sahip düzenleyici bir kamu kurumudur.

Kurul biri başkan, biri ikinci başkan olmak üzere yedi üyeden oluşur. İlgili olduğu bakanlık, Başbakan tarafından görevlendirilen Devlet Bakanlığı’dır. Merkezi Ankara’da olan kurulun İstanbul’da da bir temsilciliği bulunmaktadır.

SPK ‘nın kuruluş amaçlarını şu şekilde sıralayabiliriz.

1. Sermaye Piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışması sağlamak,
2. Tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarını korumak,
3. Menkul kıymet borsalarının gelişmesi için tedbirler almak,
4. Tasarrufları sermaye piyasalarına yönlendirerek, halkın iktisadi kalkınmaya etkin ve yaygın bir şekilde katılmasını sağlamak.¹

Kurul’un mali özerkliği vardır. Kurul’un bütün giderleri özel bir fondan karşılanır. Menkul kıymet ihraççıları (şirketler, yatırım fonları, yatırım ortaklıkları) bu fona ihraç ettikleri menkul kıymetlerin binde ikisi tutarında ücret öderler. Fon gelirleri Kurul giderlerini karşılayamayacak durumda ise açık, bütçeden alınan yardımla kapatılır

¹ Melihşah YASİN, a.g.e.,60-61

1.3. Sermaye Piyasası Kurulunun Görev ve Yetkileri

Sermaye piyasalarının iki temel işlevi vardır. Bunlar :

1. Tasarrufların rasyonel yatırım alanlarına kanalize edilmesini sağlayarak, ekonomideki kaynak dağılımını optimalleştirmek, ve

2. Üretim araçlarının mülkiyetinin tabana yayılmasını sağlamak (şirketlerin , görece olarak küçük sermaye birikimine sahip toplumsal kesimlere küçük hisseler şeklinde satılması) ve böylece dengeli gelir dağılımının oluşumuna yardımcı olmaktır.¹

Bu işlevleri gerçekleştirmek amacıyla Sermaye Piyasası Kurulu'na bazı görev ve yetkiler verilmiştir. Bunları şu şekilde sıralayabiliriz:

a) Sermaye piyasası araçlarının, ihracını, halka arz ve satışının şartlarını düzenlemek ve denetlemek,

b) ihraç veya halka arz olunacak sermaye piyasası araçlarını Kurul kaydına almak ve kamu yararının gerektirdiği hallerde sermaye piyasası araçlarının halka arz ve satışını geçici olarak durdurmak,

c) Sermaye Piyasası Kanununa tabi sermaye piyasası kurumlarının mali bünyeleri ve kaynaklarının kullanımı ile ilgili standart rasyoları genel olarak ya da faaliyet alanları veya kurumların türleri itibarıyla belirlemek, bu rasyoların yayımlanmasına ilişkin usul ve esasları düzenlemek,

d) Sermaye piyasasında, gerektiğinde elektronik ortam da dahil bağımsız denetim faaliyetine ilişkin esasları belirlemek; denetlemeye yetkili olanların kuruluş şartlarını ve çalışma esaslarını Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği ile istişarede bulunarak belirlemek ve bu şartları taşıyanları listeler halinde ilan etmek,

¹ Güven SAYILGAN: Finansal Piyasalar ve Finansman Yöntemleri (Ankara :Turhan Kitabevi -2004, s.8.

e) Kamunun zamanında yeterli ve doğru olarak aydınlatılmasını sağlamak amacıyla, genel ve özel nitelikte kararlar almak ve her türlü mali tablo ve raporlar ile bunların bağımsız denetimlerinin, sermaye piyasası araçlarının halka arzında yayımlanacak izah name ve sirkülerin ve araçların değerini etkileyebilecek önemli bilgilerin kapsamını, standartlarını ve ilan esaslarını tespit ve bu konularda tebliğler yayımlamak,

f) Sermaye Piyasası Kanununa tabi ihraççıların, bankaların, sermaye piyasası kurumlarının, borsalar ve teşkilatlanmış diğer piyasaların faaliyetlerinin bu Kanuna, Kurul yönetmelik, tebliğ ve kararlarına ve sermaye piyasaları ile ilgili diğer mevzuata uygunluğunu gerekli her türlü bilgi ve belgeyi isteyerek, izlemek ve denetlemek,

g) Sermaye piyasasını ilgilendiren her türlü iletişim araçları ile yapılan yayın, duyuru ve reklamları izlemek ve bunlardan yanıltıcı olduğu tespit edilenleri yasaklamak ve gereği yapılmak üzere ilgili kuruluşlara bildirmek,

h) Sermaye Piyasası Kanunu hükümleri gereğince elde ettiği veya kendisine tevdi edilen mali tablo ve raporlar ile diğer belgeleri incelemek, gerekli gördüğü hususlar hakkında ihraççı ve kurum denetçilerinden veya bağımsız denetçilerden ayrıca rapor istemek, elde ettiği sonuçları değerlendirerek, kanunda belirtilen gerekli tedbirleri almak,

i) Halka açık anonim ortaklıkların genel kurullarında genel hükümler çerçevesinde vekaleten oy kullanılmasına ilişkin esasları belirlemek ve bu ortaklıklarda yönetim kontrolünün el değiştirmesine yol açacak oranda vekalet toplayan yada pay iktisap edenlerin, diğer payları satın alma yükümlülüğüne ve azınlıkta ki ortakların da kontrolü ele geçiren kişi veya gruba paylarını satma hakkına ilişkin düzenlemeleri yapmak,

j) Ekonomik ve finansal göstergelere, sermaye piyasası araçlarına, mala, kıymetli madenlere ve dövizde dayalı vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri dahil her türlü türev araçların niteliklerini, alım ve satım esaslarını, bu araçların işlem göreceği borsalar ve piyasalarda çalışacakların

denetim, faaliyet ilke ve esasları ile yükümlölüklerini, teminatlar, takas ve saklama sistemi konularındaki esas ve usulleri düzenlemek,

k) Sermaye piyasası araçlarının geri alma veya satma taahhüdü ile alım ve satımını, ilgili sözleşmeleri ve bu sözleşmelere ilişkin piyasa işlem kurallarını düzenlemek ve bu işlemlerle ilgili faaliyet ilke ve esaslarını belirlemek,

l) Sermaye piyasası araçlarının ödünç alma ve verme işlemleri ile açığa satış işlemlerine ilişkin ilke ve esasları belirlemek ve Hazine Müsteşarlığı ile Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasının görüşü alınmak suretiyle kredili sermaye piyasası aracı işlemleri ile ilgili düzenlemeler yapmak,

m) Dışarıda yerleşik kişilerin Türkiye'de sermaye piyasası araçlarının ihraç ve halka arzı konusunda ilgili mevzuat çerçevesinde gereken düzenlemeleri yapmak,

n) Sermaye piyasası araçlarının takası, saklanması ile sermaye piyasası kurumlarının ve sermaye piyasası araçlarının derecelendirilmesini düzenlemek ve denetlemek,

o) Sermaye piyasasının gelişmesini teminen yeni sermaye piyasası kurumlarına ilişkin kuruluş, faaliyet, tasfiye ve sona erme esaslarını belirlemek ve bunları denetlemek.

p) İlgili Bakanca istenecek incelemeleri yapmak; çalışmaları hakkında ilgili Bakanlara rapor vermek, sermaye piyasası ile ilgili mevzuat değişiklikleri hakkında önerilerde bulunmak,

r) Gayrimenkullerin değerlemesini yapabilecek ekspertiz kurumlarından sermaye piyasasında faaliyette bulunacaklara ilişkin şartları belirlemek ve bu şartlara uyan kuruluşları listeler halinde ilan etmek,

s) Sermaye piyasasında medya ve elektronik ortam da dahil yatırım tavsiyelerinde bulunacak kişi ve kuruluşların uyacakları ilke ve esasları belirlemek,

t) İnternet de dahil her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamı ile benzeri araçlar üzerinden gerçekleştirilen ihraç ve halka arzlar ile sermaye piyasası faaliyetleri ve işlemlerini; genel hükümler çerçevesinde bu Kanun kapsamına giren işlemlerde elektronik imza kullanım esaslarını düzenlemek ve denetlemek,

v) Kanuna tabi anonim ortaklıkların genel kurullarında yönetim ve denetim kurulu üyelerinin seçimlerine ilişkin kararlarda her bir üyelik için kullanılacak oy hakkının, kısmen veya tamamen bir veya birkaç üyenin seçiminde birikimli olarak kullanılabilmesi yöntemine ilişkin düzenlemeleri yapmak,

y) Yabancı ülkelerin sermaye piyasalarında düzenleme ve denetime yetkili muadili kuruluşlar ile sermaye piyasalarıyla ilgili her türlü işbirliği yapmak ve bilgi alışverişinde bulunmak

Kurul yetkilerini, düzenleyici işlemler tesis ederek ve özel nitelikli kararlar alarak kullanır. Düzenleyici işlem niteliğindeki yönetmelik ve tebliğler, Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe konulur. Özel nitelikli kararlardan kamuoyunu ilgilendirenler, Kurulun haftalık bülteni ile ilgili kişi ve kuruluşlara duyurulur.¹

Bu amaçları gerçekleştirebilmesi amacıyla Kurula kendi gözetimi altındaki piyasalardaki işlemlerle ve görev alanındaki işlerin kurallarının tanımlanması ile ilgili olarak düzenlemeler yapma yetkisi verilmiştir.

¹ Sermaye Piyasası ve Borsa Temel Bilgiler Klavuzu: a.g.e, 38-40

SPK bu görev ve yetkileri dahilinde,

- Menkul kıymetlerle ilgili düzenlemeler,
- Menkul kıymetler borsalarının, kıymetli madenler borsalarının, vadeli işlem ve opsiyon borsalarının kuruluş ve işleyişine ilişkin düzenlemeler,
- Sermaye piyasasından menkul kıymet ihracı yoluyla fon sağlayan şirketlere ilişkin düzenlemeler,
- Sermaye piyasası kurumları ile ilgili düzenlemeler yapar.

1.4.Sermaye Piyasası Kurumları

Sermaye piyasalarında fon arz edenlerle fon talep edenler arasında fon değişim sürecinin gerçekleşmesini sağlayanlar sermaye piyasası kurumlarıdır. Bu kurumlar piyasanın daha etkin işlemlerini sağlarlar.

Sermaye Piyasası Kurumları:

1. Aracı Kurumlar
2. Yatırım Ortaklıkları
3. Yatırım Fonları
4. Sermaye Piyasasında faaliyet göstermesine izin verilen diğer kurumlar

1.4. Aracı Kurumlar

Aracı kurumlar sermaye piyasasında fon arz edenlerle fon talep edenler arasında köprü görevi gören kurumlardır. Sermaye Piyasasında "aracılık" sermaye piyasası araçlarının halka arz sırasında ve ikinci el piyasalarda yetkili kuruluşlar tarafından kendi nam ve hesabına, başkası nam

ve hesabına, kendi namına ve başkası hesabına ticari amaçla alım satımdır.

¹ Bu kurumların aracılık faaliyetinde bulunmaları için Sermaye Piyasası Kurulu'ndan yetki belgesi almaları gerekmektedir.

Aracı kurumlar her bir faaliyet için Kurul'dan yetki belgesi almak kaydıyla

- Sermaye piyasası araçlarının ihraç veya halka arz yoluyla satışına,
- Daha önce ihraç edilmiş olan sermaye piyasası araçlarının aracılık amacıyla alım satımına ,
- Ekonomik ve finansal göstergelere, sermaye piyasası araçlarına, mala, kıymetli madenlere ve dövizde dayalı vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri dahil türev araçların dayandığı kategoriler itibariyle ayrı ayrı ve bütün olarak türev araçların alım satımına aracılık etmek

Ayrıca

- Sermaye piyasası araçlarının geri alım veya satım taahhüdüyle alım satımı (repo-ters repo),
- Yatırım danışmanlığı
- Portföy yöneticiliği faaliyetlerini yapabilirler.²

1.4.2 Yatırım Ortaklıkları

Sermaye Piyasası Kurumlarından olan Yatırım Ortaklıkları ise sermaye piyasası araçları ile altın ve diğer kıymetli madenler portföyü işletmek amacıyla kurulan anonim şirketlerdir. Bu ortaklıkların amacı hisse senedini aldıkları ortaklıkların sermayesine veya yönetimine hakim olmak değildir. Yatırım ortaklıklarının temel fonksiyonu küçük tasarruf sahiplerinin

¹ Gürel KONURALP: Sermaye Piyasaları (Alfa Yayınları :Nisan-2001), 41

² Sermaye Piyasası ve Borsa Temel Bilgiler Klavuzu, a.g.e., 55

birikimlerini bir araya getirerek menkul kıymetlerden oluşan bir portföye yatırmak ve bu portföyü yöneterek en yüksek kazancı elde etmeye çalışmaktır.

Yatırım ortaklıklarının işlevleri :

- Ortaklık portföyünü oluşturmak, yönetmek ve gerektiğinde değişiklikler yapmak,
- Portföy çeşitlendirmesiyle yatırım riskini, faaliyet alanlarına ve ortaklıkların durumuna göre en aza indirecek biçimde dağıtmak,
- Menkul kıymetlere, mali piyasa ve kurumlara, ortaklıklara ilişkin gelişmeleri sürekli izlemek ve portföy yönetimiyle ilgili olarak gerekli önlemleri almak,
- Portföyün değerini korumaya ve artırmaya yönelik araştırmalar yapmak.¹

1.4.3 Yatırım Fonları

Yatırım fonları halktan katılma belgeleri karşılığında toplanan paralarla, belge sahipleri hesabına, “riskin dağıtılması ilkesi” ve “inançlı mülkiyet esaslarına” göre sermaye piyasası araçları , gayrimenkul, altın ve diğer kıymetli madenler portföyü işletmek amacıyla kurulan malvarlıklardır.

Ülkemizde yürürlükte bulunan mevzuata göre;

1. Bankalar
2. Aracı Kurumlar
3. Sigorta Şirketleri
4. Emekli ve Yardım Sandıkları, yatırım fonu kurabilirler.¹

¹ Sermaye Piyasası ve Borsa Temel Bilgiler Klavuzu: a.g.e., 105

1.4.4. Sermaye Piyasasında faaliyet göstermesine izin verilen diğer kurumlar

Aracı kuruluşlar, yatırım ortaklıkları va yatırım fonları dışındaki bu kurumlar şunlardır:

- a) Bağımsız Dış Denetim Şirketleri
- b) Yatırım Danışmanlık Şirketleri
- c) Portföy Yönetim Şirketleri
- d) Genel Finans Ortaklıkları
- e) Risk Sermayesi Yatırım Ortaklıkları
- f) Risk Sermayesi Yönetim Ortaklıkları
- g) Özel Emeklilik Fonları
- h) Portföy Saklama Şirketleri v.b.²

¹ Reha TANÖR: Türk Sermaye Piyasası-1.Cilt Taraflar (Beta Basım Yayın Dağıtım:Ağustos-1999)198

² Aydın KARAPINAR: SPK Lisanslama Sınavlarına Hazırlık, a.g.e., s. 61,62

II.BÖLÜM

MUHASEBEDE STANDARTLAŞMA ÇALIŞMALARI VE ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI (UFRS)

2.1. Muhasebe Standartlarının Gereği ve Önemi

2.1.1. Standartlaşmayı gerekli kılan faktörler

Muhasebe, mali karaktere sahip olayları para birimi ile ifade ederek sınıflayan, tarih sırası ile kaydeden, raporlayan ve bu raporları yorumlayan bir mali sanattır.¹

Muhasebenin en önemli işlevi, işletme sahipleri, işletmeye ortak olmak isteyenler, işletmeye kredi verenler, işletme çalışanları, devlet ve diğer ilgi grupları için işletme hakkında “güvenilir finansal bilgi” sağlamaktır. İşletme ile ilgili çıkar gruplarının artması muhasebe standartlarına duyulan ihtiyacı da önemli ölçüde artırmıştır.

Herhangi bir ülkedeki muhasebe sistemi o ülkenin kültürel ve hukuki yapısı, vergi kanunları, işletme sahipleri ile sermaye sahipleri arasındaki ilişki ve ekonomik ortam gibi pek çok faktörün etkisi altında gelişimini sürdürür. Bu faktörlerin karışımı her ülkede farklı olduğu için muhasebe sistemleri farklı şekilde gelişerek muhasebe sistemlerinde çeşitlenmeye neden olmaktadır.² Her ülkede farklı muhasebe sisteminin kullanılması aynı yada benzer olayların farklı şekilde kaydedilmesine ve farklı yorumlanmasına neden olmaktadır.

Ekonomide yaşanan globalleşmeyle birlikte, çok uluslu şirketlerin artması, işletmelerin ülke sınırları dışında kaynak bulma ihtiyaçlarının ortaya

¹ Nalan AKDOĞAN, Nejat TENKER: Finansal Tablolar Ve Mali Analiz Teknikleri (Gazi Kitabevi: Mart-2001), 3

² Yasemin KÖSE, Metin SABAN : Global Muhasebe Eğitiminde Uluslar Arası Düzenlemeler Ve Gelişmeler (24. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu-Muhasebe Ortamındaki Güncel Gelişmeler Ve Muhasebe Eğitimine Etkileri: Nisan 2005, Muğla)

ıkması, ülkeler arasındaki yoğun sermaye akışı muhasebede de etkisini göstermiştir. Bu durum ülkeler arasında farklılık gösteren muhasebe uygulamalarında uyumlaştırma ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Bu uyumlaştırma için hem ulusal hem uluslar arası kuruluşlar çeşitli girişimler de bulunmuşlar ve muhasebe standartlarını oluşturmuşlardır.

Muhasebede standartlaşmayı gerekli kılan faktörlerden biriside belirli olayların muhasebeleştirilmesinde alternatif yöntemlerin olmasıdır. İşletmelerin muhasebe politikalarını oluşturacak olan alternatif yöntemler, finansal tabloları yakından etkiler niteliktedir. Aynı olaya ilişkin farklı sonuçların ortaya çıkmasına yol aacak olan yöntemlerin belirli esaslara dayandırılması gerekmektedir.¹ Standartlaşmayla bu yöntemlere de belli bir düzen getirilmesi sağlanacaktır.

Genel olarak muhasebe standartlarına duyulan ihtiyacı şu başlıklar altında ele alabiliriz.²

- Uygulamalardaki farklılıkları ortadan kaldırmak,
- Muhasebe ilkelerinde tek düzeni gerçekleştirmek,
- Mali tabloların açık, uygun, anlaşılabilir, tarafsız ve karşılaştırılabilir olmasını sağlamak,
- İşletmeyle ilgili kişi ve kurumların yanlış değerlendirmelerine ve karar vermelerine engel olmak,
- Uluslararası alanda finansal bilgi üretimi ve sunulması sırasında ortak bir dil oluşturmak

¹ Aydın KARAPINAR : "Uluslararası Muhasebe Standartlarında Firma Karı zerine Etki Eden Alternatif Muhasebe Politikalarına ve Türkiye'nin Uyum Derecesine İlişkin Bir Araştırma"(Yayınlanmamış Doktora Tezi: Ankara-2000), 55

² M.Kiracı ve T .KÖSE: "IASC,FASB ve TMDESK deki Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci ve Uyumlaştırma" Osman Gazi nv.Sosyal Bilimler Dergisi,Cilt 3 Sayı1 (Haziran - 2002),49

2.1.2. Muhasebede Standartlaşmanın Önemi Ve Yararı

Sermaye piyasalarının uluslararasılaşması, Çok uluslu şirketlerin varlığı, bağımsız denetim firmaları ve ekonomik birlik oluşturma hedefleri gibi nedenler muhasebede uyumlaştırmaya duyulan ihtiyacı artırmıştır.

Muhasebe harmonizasyonu; finansal tabloların ülkeler arasında karşılaştırılabilirliğini sağlamak amacıyla muhasebe standartları ve uygulamalarının kullanılması ve bu şekilde ülkelerarası farklılıkların azaltılması veya tamamen ortadan kaldırılması sürecidir.

Sermaye piyasasında kamunun aydınlatılması, yatırımcıların sermaye araçları hakkında tam olarak bilgilendirilmesi de kaliteli muhasebe standartları oluşturulması ve uygulanması ile sağlanabilecektir.¹ Sermaye sahipleri finansal tablolardaki bilgileri kullanarak yatırım kararı verirler. Bu nedenle bu bilgilerin doğru ve güvenilir olması oldukça önemlidir. Muhasebe standartları sayesinde yatırımcının güveni daha çok artacak ve sermaye piyasasının derinliği artacaktır. Standartlaşma aynı finansal tablonun farklı yerlerde benzer şekilde yorumlanabilmesi anlamına geleceğinden uluslararası alanda faaliyet gösteren kişi/kuruluşların karşı karşıya kaldıkları riskler bu sayede belli bir oranda azalacaktır.

Ayrıca muhasebe standartları, devletin en önemli gelir kaynağı olan verginin hesaplanmasındaki subjektifliği de azaltarak, hesaplama sürecinin belli kriterlere bağlanmasını sağlayacaktır.²

Muhasebede standartlaşma muhasebe mesleğiyle uğraşanlarada çeşitli faydalar sunmaktadır.

¹ Saim ÜSTÜNDAĞ:” Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi(Sayı:1-Nisan,2000)

² KARAPINAR Aydın,”Uluslararası Muhasebe Standartlarında Firma Karı Üzerine Etki Eden Alternatif Muhasebe Politikalarına Ve Türkiye’nin Uyum Derecesine İlişkin Bir Araştırma” ,a.g.e.,57

Uluslararası alanda muhasebe kayıtlarında tespit edilen usulsüzlüklere ilişkin olarak ortaya çıkan skandallar, muhasebe düzenlemelerinin güncelleştirilmesi gerekliliğini ortaya çıkarmıştır.

2.2. Muhasebe Standartlarının Ortaya Çıkışı ve Yapılan Çalışmalar

2.2.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) ve UFRS

Muhasebede standartlaşmaya duyulan ihtiyaçla birlikte, ülkeler standartlaşmanın sağlanması için çalışmalara başlamışlar ve standartların hazırlanmasına ilişkin çeşitli kuruluşlar oluşturmuşlardır.¹ Muhasebe standartlarının uluslararası harmonizasyonuna yönelik girişimler özel sektör kuruluşları, bölgesel oluşumlar ve devletler arası organizasyonlar tarafından yürütülmektedir. Özellikle Amerika ve İngiltere’de ki kuruluşlar standartların oluşturulması ve geliştirilmesinde önder olmuşlardır.

ABD’de muhasebe standartları oluşturulmasına ilişkin gelişmeleri, düzenlemelerde etkili olan kuruluşlar açısından üç döneme ayırmak mümkündür. Bunlar:²

- Amerikan Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (Amerikan Institute Of Certified Public Accountants-AICPA) nün rol aldığı (1939-1959)AICPA Muhasebe Prosedürleri Komitesi dönemi
- Muhasebe Prensipleri Kurulu)(1959-1973) dönemi
- 1973 döneminde kurulan ve halen ABD’de muhasebe standartları oluşturulması fonksiyonunu yerine getiren Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board-FASB) dönemi.

¹ Aydın KARAPINAR , "Uluslararası Muhasebe Standartlarında Firma Karı Üzerine Etki Eden Alternatif Muhasebe Politikalarına Ve Türkiye’nin Uyum Derecesine İlişkin Bir Araştırma" a.g.e., 58

² Saim ÜSTÜNDAĞ, a.g.m.

İngiltere’de ise muhasebe standartları yönündeki çalışmalar 1970 yılına kadar İngiltere Ve Galler Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü (The Institute Of Chartered Accountants In England And Wales-ICAEW) tarafından yürütülmüştür. 1970 yılında ise farklı muhasebe uygulamaları arasında birliği sağlamak amacıyla Muhasebe Standartları Düzenleme Komitesi (Accounting Standards Steering Committee –ASSC) kurulmuştur. ASSC 1976 yılında yeniden yapılanarak Muhasebe Standartları Komitesi (Accounting Standards Committee-ASC) adını almıştır. Bu komite muhasebe uygulamalarındaki farklılıkları gidermek amacıyla çeşitli çalışmalar yapmış ve 25 adet muhasebe standardı yayınlamıştır. Ancak komitenin yaptığı düzenlemelerin yetersiz oluşu nedeniyle 1990 yılında Muhasebe Standartları Kurulu(Accounting Standards Board-ASB) kurulmuştur.

ASB finansal raporlama standartlarını yayınlamakla görevli olan kuruluştur. Bu kurulun standartlarına uyulmamasının yasal yaptırımı bulunmaktadır.¹

ABD ve İngiltere de muhasebe standardı oluşturma sürecinde öncelikle meslek örgütlerinin ağırlığı olmuştur. Ancak zamanla bu yapı değişmiş ve sürece mali tablo hazırlayıcıları, kullanıcıları gibi ilgili birçok kesimde görüşleriyle katılmıştır. Böylece muhasebe standartlarının yasal yaptırım gücü daha belirginleşmiştir. ABD ve İngiltere dışında diğer ülkelerde de standartlaşma çalışmalarına yönelik düzenlemeler yapılmıştır.

Ekonomide yaşanan küreselleşmeyle birlikte ülkeler arasında, muhasebe uygulamaları arasındaki farklılıklar mali tabloların karşılaştırılabilirliğini azaltmış ve sıkıntılara yol açmıştır. Muhasebe uygulamaları arasındaki bu farklılıkları gidermek amacıyla uyumlaştırma çalışmalarına başlanmıştır. Bu çalışmaların en önemlisi ise Uluslararası Muhasebe Standartları'dır.

¹Aydın KARAPINAR, "Uluslararası Muhasebe Standartlarında Firma Karı Üzerine Etki Eden Alternatif Muhasebe Politikalarına Ve Türkiye'nin Uyum Derecesine İlişkin Bir Araştırma" a.g.e.

1973 yılında uluslar arası muhasebe standartlarını oluşturmak amacıyla Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve ABD'de bulunan muhasebe örgütlerinin aralarında imzaladıkları bir anlaşmayla Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu(International Accounting Standards Committee-IASC) kurulmuştur.

IASC nin iki temel amacı bulunmaktadır. Bunlar:¹

1. finansal tabloların hazırlanmasında uygulanacak standartların belirlenmesi ve yayınlanması , bunların dünya çapında kabul edilmesi ve uygulanması,

2. finansal tabloların hazırlanmasında uygulanacak düzenlemelerin, muhasebe standartlarının ve süreçlerin gelişimi ve uyumu için çalışmak.

104 ülkeden 140 muhasebe örgütünün üye olduğu IASC'ye Türkiye'de 1973 yılında üye olmuştur.

Muhasebe örgütlerinin uluslararası alandaki çalışmaları, 1977 yılında Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) çatısı altında organize oldu. 1981 yılında ise IASC ve IFAC; IASC'nin uluslararası muhasebe standartlarını oluşturmada ve uluslararası muhasebe sorunları üzerinde tartışma çalışmaları yayınlama konusunda tek ve tam yetkili olduğu konusunda anlaşmaya vardılar. Aynı dönemde, IFAC'ın tüm üyeleri IASC'nin de üyesi oldular. Bu ilişki, IASC Tüzüğü'nün -yenilenmenin bir parçası olarak-Mayıs 2000'de değişmesine kadar devam etti.

2000 yılında IASC, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)'na dönüştürülmüş ve IASB, IASC Vakfının bağımsız bir kurulu haline getirilmiştir. Kurul ; kamu yararına, genel amaçlı finansal tablolarda şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgiyi gerekli kılan, tek ve yüksek kalitede, anlaşılabilir ve uygulanabilir küresel muhasebe standartları geliştirmeyi amaçlamaktadır.

¹ IASC:İnternational Accounting Standards,(London-1998)

Önceleri IASC ve Mayıs 2000'den sonra IASB olan Kurulun, gelişiminde kilometre taşı olarak kabul edilebilecek önemli olaylar aşağıdaki gibidir:¹

- IASC ilk standart taslağını 1974'de yayınlamış ve bu taslak, "UMS-1, Muhasebe Politikalarının Açıklanması Standardı"
- 1976 yılında dünyanın en büyük on banka ve finansal kuruluşlarının yöneticileri IASC ile birlikte çalışmaya karar vermişler ve banka ve finansal kuruluşlarda mali tablolar konusunda standart hazırlama projesi başlatmışlardır.
- 1977 yılında IFAC kurulmuş ve IASC ile yakın ilişkiye girerek her iki kurumun özerk bir şekilde çalışması benimsenmiştir.
- 1979 yılında IASC ve OECD muhasebe standartları konusunda müşterek bir çalışma grubu oluşturmuşlardır.
- 1980 yılında banka ve finansal kuruluşlarda, finansal tablolar konulu standart taslağı yayınlanmıştır.
- Yine aynı yıl, Birleşmiş Milletler bünyesinde faaliyet gösteren muhasebe ve raporlama ile ilgili hükümetler arası çalışma grubu ilk defa IASC'nin faaliyetlerini tanımış ve IASC ile birlikte işbirliği içinde olma konusunda karar verilmiştir.
- 1981 yılında Danışma Grubu oluşturulmuş ve ülkelerin ulusal muhasebe standartlarını belirleyen örgütleri ziyaret edilmeye başlanmıştır.
- Yine aynı yılda, Amerika Birleşik Devletleri, İngiltere ve Hollanda'daki muhasebe standartlarını belirleyen otoritelerle birlikte Ertelenmiş Vergiler konusunda bir çalışma grubu oluşturulmuştur.

¹ <http://www.turmob.org.tr/uluslararası/IASB.doc>,29Ekim2006

- 1982 yılında IASC ve IFAC müşterek çalışmaların genişletilmesi konusunda daha da ileriye gitmeleri için yeni bir işbirliğine girmişlerdir.
- 1984 yılında ilk defa ABD Sermaye Piyasası Kurulu (SEC) ile resmi görüşmeler başlanmıştır.
- 1985 yılında IASC, SEC'in Çokuluslu Şirketlerle İlgili Finansal Raporlama Konusundaki projesine tepki göstermiştir.
- 1986 yılında New York Borsası ve Uluslararası Barolar Birliği ile mali piyasaların küreselleşmesi hakkında ortak bir konferans düzenlenmiştir.
- 1987 yılında, Finansal Tabloların Karşılaştırılabilirliği projesi başlatılmıştır.
- Yine aynı yılda, IOSCO Danışma Grubuna katılarak Finansal Tabloların Karşılaştırılabilirliği projesine destek vermiştir.
- Yine aynı yılda, IASC Uluslararası Muhasebe Standartları ilk defa bir bütün cilt olarak yayınlanmıştır.
- 1988 yılında Yatırım Araçlarının Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması konusundaki proje çalışması, Kanada Muhasebe Standartları Kurulu ile birlikte başlatılmıştır.
- Aynı yılda, Finansal Tabloların Karşılaştırılabilirliği konusunda standart taslağı yayınlandı.
- Aynı yılda ilk defa Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB), IASC' ın Danışma Grubuna dahil edilmiştir ve FASB, IASC Yönetim Kuruluna gözlemci atamıştır.

- Yine aynı yılda IASC standartlarının dünyadaki uygulanması üzerine yapılan bir araştırmanın sonuçları yayınlanmıştır.
- 1989 yılında, FEE ile IASC arasında yakınlaşmalar başlamış ve birlikte çalışmanın yararları üzerinde tartışmalar gerçekleştirilmiştir.
- Aynı yılda Finansal Tabloların Hazırlanması ve Sunulması ile ilgili Genel Çerçeve kabul edilmiştir.
- IFAC kamu sektöründe UMS' lerin uygulanması konusunda yönerge yayınlamıştır.
- 1990 Yılında, daha önce standart taslağı olarak yayınlanan Finansal Tabloların Karşılaştırılması, niyet bildirisine dönüştürülerek yeniden yayınlanmıştır.
- Avrupa Komisyonu, IASC' ın Danışma Grubuna katılmış ve yönetim kuruluna bir gözlemci atamıştır.
- 1991 yılında FASB' nin Çalışma Planı uluslararası standartlaşmayı desteklemeye başlamıştır.
- 1993 yılında IOSCO önemli standartların listesi konusunda IASC ile mutabık kalmış ve IASC' ın Nakit Akış Tabloları ile ilgili 7 No.lu Standardın IOSCO' ya bağlı menkul kıymet borsalarına bağlı işletmelerde uygulanması zorunlu kılınmıştır.
- Aynı yılda, 7 standart üzerinde değişiklik yapılarak Karşılaştırma projesine destek verilmiştir.
- 1994 yılında, SEC 3 adet UMS' yi kabul etmiştir.
- Aynı yıl, Dünya Bankası, Tarım İşlerinde Muhasebe projesine mali destek sağlamıştır.
- Aynı yıl, IOSCO 14 adet UMS' yi kabul etmiştir.

- Aynı yıl, Pay Başına Kar projesi konusunda FASB ile IASC ortak çalışma konusunda anlaşmıştır.
- 1995 yılında, IOSCO ile bazı önemli standartların 1999 yılına kadar hazırlanması konusunda anlaşma sağlanmıştır.
- UMS' göre ilk defa Alman Şirket Raporları hazırlanmaya başlamıştır.
- İsviçre'de Holding şirketlerde UMS uygulanmaya başlamıştır.
- Avrupa Komisyonu, IASC ile IOSCO anlaşmasına destek olmuştur.
- 1996 Yılında "Karşılıklar" konusunda İngiltere Muhasebe Standartları Kurulu ile bir proje başlatılmıştır.
- Aynı yıl, Avrupa Birliği'nde daha önce yayınlanan muhasebe direktiflerinin UMS' uygun hale getirilmesi için çalışmalar başlatılmıştır.
- Aynı yıl, Finansal Varlıklar ve Finansal Yükümlülükler konusunda taslak hazırlanmıştır.
- Aynı yılda, FEE, IASC'nin standartlar konusundaki genel çerçevenin uygulanması için çağrı yapmıştır.
- 1998 yılında, Belçika, Fransa, Almanya ve İtalya'da yapılan kanun değişiklikleri ile bu ülkelerdeki, büyük şirketlerin UMS'leri kullanmaları serbest bırakılmıştır.
- Aynı yıl, IASC'a üye ülke sayısı 100'ü geçmiştir.
- Önemli standartlar tamamlanmıştır.
- 1999 yılında G7 Ülkelerinin Maliye Bakanları ile IMF, IASC'ın standartlarının desteklenmesi konusunda fikir birliğine girmiştir.

- Aynı yıl, IFAC bünyesinde oluşturulan Uluslararası Muhasebeciliği Geliştirme Forumu (IFAD), IASC'ın standartlarına bağlılık ve güven göstermiştir.

- Aynı yıl, Avrasya Muhasebeciler ve Denetçiler Federasyonu, eski Sovyet Ülkelerinde IASC'ın standartlarının uyumlaştırılarak uygulanmasına karar vermiştir.

- Aynı yıl, FEE, IASC standartlarının tüm Avrupa'da uygulanması konusundaki ısrarlarını artırmıştır.

- 2000 yılında, Basel Komitesi IASC'a olan desteğini artırmıştır.

- Aynı yıl, IASC, IASB'a dönüştürülmüş ve IASB, IASC Vakfının bağımsız bir kurulu haline getirilmiştir.

- Aynı yıl, Avrupa Komisyonu, 2005 yılının başından itibaren tüm Avrupa'da IASC standartlarının zorunlu olarak uygulanacağını ilan etmiştir.

- 2001 yılında, IASB, söz konusu standartların bundan sonra IFRS'ye (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları) dönüştürülmesine karar vermiştir.

- 2002 yılında, FASB ile IASB bir yakınlaşma anlaşması imzalayarak, aralarındaki farkların 2005 yılının başına kadar giderilmesine karar verilmiştir.

IASB ve FASB yapmış oldukları anlaşmayı, Londra'da düzenlemiş oldukları iki günlük bir toplantıyla ülkelerin ulusal muhasebe standartlarını belirleyen otoritelere sundular. Bu iki büyük kuruluşun yapmış oldukları bu yakınlaşma anlaşması (Convergence), mevcut olan ve gelecekte ortaya çıkabilecek muhtemel sorunlara daha uygun ve kaliteli çözümler sunan yorumlamaları içermektedir.

Bu anlaşma her iki kurul tarafından müşterek olarak hazırlanan bir yakınlaşma projesi doğrultusunda kurul üyelerinden gelen fikir ve yorumlamalar alındıktan sonra gerçekleştirilmiştir.

Dünyada muhasebe sistemini düzenleyen kuruluşlardan son olarak bahsedeceğimiz kuruluş ise Belçika yasalarına göre 30 Aralık 1986 tarihinde Kraliyet Kararnamesi ile kurulmuş olan ve kar amacı olmayan Avrupa Muhasebeciler Federasyonu(FEE)'dir. Bu kuruluş Avrupa muhasebe mesleğini temsil eden en üst kurumdur. 29 ülkeden 41 meslek örgütünü bir araya getirmiştir. FEE 'ye üye meslek kuruluşları; 15 Avrupa Birliği üyesi ülkeyi, 9 AB'ye aday ülkeleri ve 3 EFTA üyesi ülkeyi temsil etmektedir.¹

FEE muhasebe alanında Avrupa'da özellikle de AB'de son derece önemli bir rol oynamaktadır. Muhasebe standartlarının uyumlaştırılması konusunda kilit bir role sahip olan FEE, Avrupa Komisyonu ve diğer uluslararası ya da ulusal örgütler (ör. Standart koyucular) tarafından sıkça başvurulmuş bir kurumdur. FEE, şu anda uygulamada olan çalışma programına ek olarak, pek çok önemli projeyi gerçekleştirmiştir. Örneğin:

- Avrupa'da Kavramsal Muhasebe Çerçevesi Üzerine Karşılaştırmalı Bir Çalışma
- Yatırım Araçlarının Muhasebe İyileştirmesi – Bir Avrupa Perspektifi
- Çevresel Raporlarda Bilirkişi görüşleri
- Çevre Sözlüğü
- Çevre Raporları için Genel Kabul Görmüş Bir Çerçeveye Doğru
- Avrupa Komisyonu Muhasebe Direktifleri ve Uluslararası Muhasebe Standartlarının Karşılaştırması

¹ <http://www.turmob.org.tr/uluslararasi/FEE.doc>,29Ekim2006

- Çevre Sorunları İçin Uluslararası Muhasebe Standartları İncelemesi
- Çevre Raporlarına Güvence Sağlanması ve Bunlara Verilen Cevapların Analizi Üzerine Tartışma Araştırmaları
- Avrupa'da Finansal Raporlama Stratejileri Üzerine Tartışma Araştırmaları
- Uluslararası Muhasebe Standartları, ne derecede, Avrupa Komisyonu Muhasebe Direktiflerine göre Konsolide Hesaplarına Uygulanabilir
- Avrupa'da Muhasebe Standartlarının Oluşturulması
- Muhasebe Direktiflerinin Modernleştirilmesi Üzerine Tartışma Araştırmaları
- Avrupa'da İcra (Yürürlüğe Koyma) Mekanizmaları
- Avrupa şirketlerinin IAS 19'u uygulaması için uyumlaştırma Çalışması

FEE'nin amaçlarından biri de Avrupa Muhasebe Mesleğini uluslararası düzeyde temsil etmektir. Bu nedenle, dünya çapındaki muhasebe örgütleri; IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu) ve IASB (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu) ile yakın ilişkiler sürdürmektedir. Aynı zamanda OECD'nin (Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı), WTO'nun (Dünya Ticaret Örgütü) ve IFAD'ın (Uluslararası Muhasebeciliği Gelişimi Forumu) çalışmalarına da katılmaktadır. Diğer örgütlerle de düzenli ilişkiler sağlanarak, hem Avrupa hem de Dünya düzeyinde muhasebe mesleğinin ortak çıkarları paylaşılmaktadır.

2.2.2. Ülkemizdeki Standartlaşma Çabaları

Türkiye’ de muhasebe standartlarının gelişimi devlet öncülüğünde gerçekleşmiş, ekonomik ve siyasi olarak ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkeler örnek alınarak aktarılan yasalar ile bu ülke uygulamalarının etkileri görülmüştür.¹ Uygulamalarda önce Alman mevzuatı ,1950 yılından sonra Amerikan sisteminin etkisinde kalınmıştır. 1987 yılından sonra AB’ne üyelik başvurusu ile birlikte AB ve Uluslar arası Muhasebe Standartlarının etkisinde kalınmıştır.

Türkiye ‘de muhasebe uygulamalarına yön veren çeşitli kurum ve düzenlemeler bulunmaktadır. Bu düzenlemelerden biri Türk Ticaret Kanunu’dur. Bu kanun hükümleri daha ziyade genel bir çerçeve çizmiş ancak uygulamaya pek yansımamıştır.

Türk Ticaret Kanunu dışında uygulamaya yön veren diğer bir düzenleme ise vergi kanunlarıdır. Devletin en önemli gelir kaynağı olan vergi matrahının tespitine yönelik hükümlere yer veren vergi yasalarında, ayrıca muhasebe kayıt ve belge düzeni ile,mali tablolara ilişkin hükümlere de yer verilmektedir.

1950 yılından sonraki gelir vergisi reformu ile Maliye Bakanlığı muhasebe verilerinin hazırlanmasına temel teşkil edecek bir çok değerlendirme ölçütlerini ve yöntemlerini belirlemiştir.²

Türk ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunundaki hükümlerin yetersizliği ve hükümlerindeki muhasebeye ilişkin düzenlemelerin farklı olması nedeniyle değişik kurum ve kuruluşlar muhasebe standartlarını oluşturma yönünde çeşitli çalışmalar yapmışlardır.

¹ Yusuf SÜRMEN ve E.Dinç : “Türkiye’de Genel Muhasebenin Dünü, Bugünü ve Eleştirisi” (Ankara - Prof.Dr. İsmail Türk’e Armağan, SPK Yayınları No:54, 1996), 233,234.

² Yüksel KOÇ YALKIN: “Muhasebe Standartları ve Türkiye Uygulaması”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, (Haziran-2002, cilt:4, sayı:2),1

Bu çalışmalar şöyle sınıflandırılabilir.¹

- Bankalar ve Sigorta Şirketleri'ne Yönelik Düzenlemeler
- İktisadi Devlet Teşekküllerine Yönelik Tekdüzen Muhasebe

Sistemi Uygulaması

- Sermaye Piyasası Kurulu'nun Yaptığı Düzenlemeler
- Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel

Tebliğleriyle Yapılan Düzenlemeler

- Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'(TMUDES)K)nun Çalışmaları

Bankalar,Sigorta Şirketleri ve Finans Kuruluşlarına ilişkin özel uygulamalar dışında, ülkemizde muhasebe standartları alanında mevcut MSUGT, SPK düzenlemeleri, TMUDES tarafından oluşturulan muhasebe standartlarının ortaya çıkardığı bir uyumsuzluğun söz konusu olduğu görülmektedir. Muhasebe uygulamalarında, tüm şirketleri kapsayan bir standartlaşmanın sağlanamamış olması ,aynı işletme için TTK göre hazırlanan “ticari bilanço”, vergi kanunlarına göre hazırlanan “mali bilanço”, SPK düzenlemelerine uygun hazırlanan bilanço gibi birden fazla mali tablonun ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bunlara ek olarak bazı şirketler uluslararası muhasebe standartlarına göre de mali tablo düzenlemek zorunda kalmaktadırlar. Bu yapı, Türkiye’de muhasebe standartları alanında tek düzen ve tek başlılık yerine çok düzen ve çok başlılığa işaret etmektedir.²

¹ Yavuz ÇİFTÇİ: “Türkiye’de ve Dünya’da Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları”, İ.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi,(Cilt:26,Sayı:2/1997-Kasım)179

² Zafer SAYAR: “ Oluşturulmakta Olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun Işığı Altında Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Mevcut Durumu ve Kamuyu Aydınlatma” Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi,(Ekim-2002),78

Bu çok başlılığı ortadan kaldırmak amacıyla 1994 yılında Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği(TÜRMOB) tarafından kurulup faaliyetlerine başlayan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK),muhasebe ve denetim standartları hazırlama çalışmalarına başlamıştır. Amacı;Ülkede faaliyet gösteren işletmelerin ve diğer kuruluşlarının mali tablolarının düzenlenmesini esas almak, muhasebe ilkelerinde tek düzeni gerçekleştirmek ve meslek mensuplarının mali tabloların bağımsız denetiminde esas alınacak standartları saptamak olan Kurul 1999 yılında IAS'ı da esas alarak Türkiye Muhasebe Standartları adı altında on beş adet standart yayınlamıştır.

Son gelişmelerde, TMUDESK başbakanlığa bağlanmış ve kamu tüzel kişiliğini haiz, idari ve mali özerkliğe sahip bir kuruluş haline gelmiştir ki bu da kurulun yasallaşması anlamına gelmektedir. Artık,Kurulun çalışmalarına ilişkin usul ve esaslar ile kurulca belirlenecek standartların uygulama nitelik ve kapsamına ilişkin usul ve esaslar Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılacak yönetmeliklerde belirlenecektir. Bu da , ülkemizde standartların gelişimi açısından çok önemli bir adımdır. ¹

2.2.3. Sermaye Piyasası Kurumundaki Standartlaşma Çabaları

Ülkemizde muhasebe uygulamalarına yön veren diğer bir kurum olan Sermaye Piyasasının da muhasebe standartları oluşturulmasıyla ilgili çalışmaları olmuştur. Bu konudaki ilk düzenleme 1985 yılında çıkarılan Sermaye Piyasası Kanunu olmuştur. Bu kanunla halka açık işletmeler için kanunda belirtilen hükümler uyarınca mali tablolarını hazırlama zorunluluğu getirilmiştir.

Muhasebenin sermaye piyasası ve muhasebe sisteminden edinilen bilgilerin diğer kullanıcıları için beklenen fonksiyonu yerine getirebilmesi ve işletme faaliyetlerine ilişkin sağlıklı bilgi aktarabilmesi gerekmektedir. Bunun

¹ M Kiracı ve T .KÖSE: a.g.m. ,.60

için muhasebe; benzer olayları benzer şekilde ifade etmeli, ürettiği bilgiler doğru, güvenilir, anlamlı, gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir olmalıdır.

Yatırımcıların yabancı ülke yatırımlarında karşı karşıya kaldıkları iki önemli risk vardır. Bunlardan birincisi, döviz kuru riski, diğeri ise yatırım yapılan ülkedeki muhasebe ilkelerinin yatırımcı tarafından kavranılabilir ve güvenilir olmamasından kaynaklanan risktir. ¹

Sermaye piyasasında kamunun aydınlatılması, yatırımcıların sermaye piyasası araçları hakkında tam olarak bilgilendirilmesi de kaliteli "muhasebe standartları" oluşturulması ve uygulanması ile sağlanabilmektedir. Bu amaçla Sermaye Piyasası Kurulu, faaliyete geçtiğinden beri sermaye piyasasında finansal raporlamanın kalitesinin bir başka deyişle mali tabloların yatırımcıların ihtiyaç duyduğu bilgiyi tam olarak ve zamanında üretebilmesinin bilincinde olarak muhasebe standartları alanında öncü düzenlemeler gerçekleştirmektedir.

Sermaye piyasasında finansal tablo ve raporların işletmelerin gerçek mali durumunu yansıtmasına yönelik düzenlemeler yapan SPK bu alanda uluslararası gelişmeleri de yakından izlemekte ve finansal raporlama alanında uluslararası genel kabul görmüş uygulamaların ülkemiz düzenlemelerine yansıtılmasına özen göstermektedir.

Avrupa Birliği' de Uluslararası Muhasebe Standartlarının 2005 yılından itibaren resmi muhasebe standartları olarak kullanılmasına yönelik bir düzenlemeyi kabul etmiş bulunmaktadır. Gittikçe daha fazla bütünleşmekte olan dünyada, ortak muhasebe standartlarının kullanılması mali açıklamaların kalitesini ve yatırımcıların piyasalara duyduğu güveni artıracaktır.²

¹ S ÖZKÖK., "A.B.'ne Üye Ülkeler Arasında Muhasebe Standartlarını Uyumlaştırma Çalışmaları" Muhasebe ve Denetime Bakış(Ekim- 2000),87

² <http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/hulya/03.asp>

Bu doğrultuda SPK çalışmalara başlamış ve sırasıyla aşağıdaki tebliğleri yayınlamıştır:

1. Seri: XI, No: 1: Sermaye Piyasasında Mali Tablo Ve Raporlara İlişkin İlke Ve Kurallar Hakkında Tebliğ (29.1.1989 Tarihli Ve 20064 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır.)

2. Seri: XI, No: 3: Sermaye Piyasasında Ara Mali Tablolara İlişkin İlke Ve Kurallar Hakkında Tebliğ (26.7.1989 Tarihli Ve 20233 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır.)

3. Seri: XI, No: 5: Sermaye Piyasasında Mali Tablo Ve Raporlara İlişkin İlke Ve Kurallar Hakkında Tebliğe Ek Tebliğ (29.12.1989 Tarihli Ve 20387 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır.)

4. Seri: XI, No: 6: Menkul Kıymetler Yatırım Fonları Mali Tabloları Ve Raporlarına İlişkin İlke Ve Kurallar Hakkında Tebliğ (28.2.1990 Tarihli Ve 20447 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır.)

5. Seri: XI, No: 7: Aracı Kurum Hesap Planı Ve Planın Kullanım Esasları Hakkında Tebliğ (31.1.1992 Tarihli Ve 21128 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır.)

6. Seri: XI, No: 10: Sermaye Piyasasında Konsolide Mali Tablolara İlişkin İlke Ve Kurallar Hakkında Tebliğ (28.3.1992 tarihli ve 21185 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.)

7. Seri: XI, No: 19 : Vadeli İşlem Ve Opsiyon Sözleşmelerinin Muhasebesine İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Tebliğ (27.08.2001 Tarihli Ve 24506 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır.)

8. Seri: XI, No: 20:Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesine İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Tebliğ (28.11.2001 Tarihli Ve 24597 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır.)

9. Seri: XI, No: 21: Sermaye Piyasasında Konsolide Mali Tablolara Ve İştiraklerin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Tebliğ (13.11. 2001 Tarihli Ve 24582 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanmıştır.)

SPK finansal raporlama standartlarının uluslararası standartlarla tam uyumunu sağlamak üzere son olarak 2002 yılı başı itibariyle bir proje başlatmış, İMKB, bağımsız denetim kuruluşları, özel sektör temsilcileri ve akademisyenlerin de katılımı sağlanarak geniş kapsamlı bir tebliğ taslağı hazırlanmıştır. Söz konusu tebliğ taslağında Kurul tarafından yayınlanmış ve halen yürürlükte bulunan standartlar ile Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından hazırlanmış olan ve Kabul edilmesi beklenen son değişiklikler de dikkate alınmıştır. Bahsi geçen tebliğ taslağı Seri XI ve 25 No’lu tebliğ olup, SPK tarafından 15.11.2003 tarihli ve 25290 sayılı mükerrer Resmi Gazete yayınlanmıştır.

Bu Tebliğ ile, hisse senetleri borsada işlem gören şirketler, yatırım ortaklıkları, hisse senetleri borsada işlem görsün veya görmesin tüm aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ile bu işletmelerin bağlı ortaklığı, müşterek yönetime tabi ortaklığı ve iştiraki konumunda olan ve konsolidasyon kapsamı dışında tutulmamış olan şirketler, Tebliğ hükümleri uyarınca dipnotlarıyla birlikte bilanço, gelir tablosu, nakit akım tablosu ve öz sermaye değişim tablosu hazırlamakla yükümlü tutulmuşlardır. Ancak, bankalar ve sigorta şirketleri Sermaye Piyasası Kanunu’nun 50/a maddesi gereğince; muhasebe, mali tablo ve rapor standartları konularında kendi özel kanunlarındaki hükümlere tabidir.

Muhasebe standartlarının uyumlaştırılması, farklı ülkelerde faaliyet gösteren şirketlerin mali tablolarının karşılaştırılmasını büyük ölçüde kolaylaştıracığından yatırımcılar için büyük önem taşımaktadır. Bu konu özellikle yabancı yatırımları çekmek isteyen gelişmekte olan piyasalar için çok önemlidir. SPK da bu konuya özellikle önem vermiş Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uyumlu muhasebe standartları tebliğini

yayımlamıştır. Çalışmamızın konusunu oluşturan bu tebliğ üçüncü bölümde ayrıntılı olarak incelenecektir.

Başka ülkelerden fon sağlamak isteyen bir şirketin finansal tablolarının ayrıca bir düzeltmeye veya yeniden düzenlenmeye ihtiyaç göstermeksizin diğer ülkelerde de kabul görmesi başta maliyetlerin azalması ve yatırımcının korunması olmak üzere birçok avantaj sağlayacaktır.¹

Ülkemizde Uluslararası Muhasebe Standartlarının kabülü ile şirketlerimizin mali yapısı kamuoyuna dünya standartlarında sunulmuş olmaktadır. Yapılan düzenleme değişiklikleri sadece AB'ne uyum için değil, aynı zamanda yatırımcının daha iyi korunduğu, güvenin arttığı bir sermaye piyasası oluşturulmasında da etkili olacaktır. Ayrıca bu şekilde bir piyasada likiditeler artmış, işlem maliyetleri azalmış, daha şeffaf bir piyasa oluşmakta, şirketlerin sorumlulukları artmaktadır. Dünya piyasaları ile bütünleşmiş bir piyasanın oluşturulabilmesi için bu gibi gelişmelerin düzenleme ve uygulamalarımıza yerleştirilmesi gerekmektedir.²

¹ Saim ÜSTÜNDAĞ: a.g.m., 31

² <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/hulya/03.asp>

III.BÖLÜM

SERMAYE PİYASASI KURULU MUHASEBE STANDARTLARI

(25 NOLU TEBLİĞ)

3.1.Mali Tablolara İlişkin Genel İlkeler

Tebliğin ilk kısmında yer alan "Mali Tablolara İlişkin Genel ilkeler" aşağıdaki bölümlerden oluşmaktadır.

1. Bölüm: Genel İlkeler
2. Bölüm : Mali Tabloların Amacı
3. Bölüm : Muhasebenin Temel Varsayımları
4. Bölüm: Mali Tabloların Nitelikleri
5. Bölüm: Mali Tabloların Unsurları
6. Bölüm: Mali Tablolara Alınma
7. Bölüm: Öz Sermaye ve Öz Sermayenin Korunması

Uluslararası Finansal Raporlama Standardı (UFRS) genel çerçevesine paralel şekilde hazırlanan birinci kısımda yer alan genel ilkeler, diğer kısımlarda yer verilen hükümlerin yorumlanması, işlem ve olayların mali tablolarda gösterimi konusunda bilgi sağlamayı amaçlamaktadır.

Tebliğin bu kısmındaki genel ilkeler ile diğer kısımlardaki hükümler arasında farklılıkların bulunması halinde, diğer kısımlardaki konuyla ilgili özel hükümlere uyulacağı, hakkında özel hüküm bulunmayan işlem ve olayların mali tablolarda gösteriminde ise bu Kısımdaki genel ilkelere uyulacağı belirtilmektedir.

Bu bölümde mali tabloların, ekonomik karar almada bu tablolara bağımlı olan ve bu tabloları kullanan mali tablo kullanıcılarının *ortak ihtiyaçları* gözetilerek hazırlanması ve sunulması gerektiği de belirtilmektedir. Bu muhasebe kavramlarından sosyal sorumluluk kavramıyla uyumlu bir düzenlemedir.

Mali tablolar yalnızca kullanıcılarının ekonomik kararlarında faydalı olacak şekilde, bir işletmenin mali durumu, performansı ve mali durumundaki değişiklikler hakkında bilgi vermek amacıyla hazırlanır. Ekonomik karar almada bu tabloları kullanan kullanıcıların (mevcut ve potansiyel yatırımcılar, çalışanlar, borç verenler, satıcılar, diğer ticari alacaklılar, müşteriler, devlet ve toplum) ortak ihtiyaçları dikkate alınarak tablolar hazırlanmalı ve sunulmalıdır. Ancak bu tablolar da genellikle geçmiş olayların etkisi yer aldığı için ekonomik karar almada gerekli bilgilerin tümü yer almayabilir.

Mali tabloların kendilerinden beklenen işlevleri yerine getirilebilmesi için bazı varsayımlardan yararlanılır. Tebliğde yer alan varsayımlar ise "tahakkuk esası" ve "işletmenin sürekliliği"dir.

Tahakkuk varsayımına göre İşlem ve olaylar tahakkuk ettiği tarih itibarıyla mali tablolara alınır ve ilgili dönemin mali tablolarında gösterilir. Tahakkuk esası kullanılarak hazırlanmış mali tablolar, mali tablo kullanıcılarına, sadece işletmenin geçmişte yaptığı nakit tahsil ve ödeme işlemleri hakkında değil, gelecekte ödenmesi gereken yükümlülükler ve gelecekte alınacak nakdi temsil eden kaynaklar hakkında da bilgi verir.

Süreklilik varsayımı gereğince de işletmenin tahmin edilebilir bir gelecekte faaliyetlerini sürdüreceği varsayımı ile tablolar hazırlanır.

Bu kısmın dördüncü bölümünde mali tablo nitelikleri açıklanmıştır. Bunlar anlaşılabilirlik, ihtiyaca uygunluk, güvenilirlik ve karşılaştırılabilirliktir. Bu nitelikler mali tabloları kullanıcıları için faydalı hale getiren yönlerdir.

Mali tablolar, işlem ve olayları ekonomik özelliklerine göre genel gruplara ayırarak, bunların finansal etkilerini gösterir. Bu genel gruplar mali tabloların unsurlarını oluşturur. Beşinci bölümde mali tabloları oluşturan bu unsurlar açıklanmaktadır.

Bilançada, işletmenin mali durumunun ölçümü ile doğrudan ilgili unsurlar; **varlıklar, borçlar ve öz sermaye**dir. Gelir tablosunda performansın ölçümü ile doğrudan ilgili unsurlar ise **gelir ve giderler**dir. Nakit akım veya öz sermaye değişim tabloları genellikle gelir tablosu unsurlarını ve bilanço unsurlarındaki değişimleri yansıttığından, bu tablolara özgü unsurlara bu Tebliğde yer verilmemiştir.

Mali tabloları oluşturan bu unsurların mali tablolara alınmasında uyulacak ilkeler mali tablolara alınma kısmında açıklanmaktadır. Mali tablolara alınma, gelir ve gider tanımına uyan ve mali tablolara alınma kriterlerini taşıyan kalemlerin mali tablolarla ilişkilendirilmesidir. Mali tablolara alınma, ilgili kalemin içeriğine uygun şekilde adlandırılması, ilgili kaleme parasal bir tutar atfedilmesi ve bu tutarın mali tablolar ile ilişkilendirilmesi sürecini kapsar. Mali tablolara alınma kriterlerini taşıyan kalemlerin bilanço ve gelir tablosuna alınması şarttır. Bu bölümde varlıkların, borçların, gelir ve giderlerin mali tablolara alınması hakkında bilgi verildikten sonra kayıtlamada oldukça önemli olan değerlemeden de bahsedilmektedir. **Değerleme**, mali tablo unsurlarının mali tablolarda izlenecek parasal tutarlarının belirlenmesi sürecidir. Bu süreç, belirli değerlendirme esaslarının seçilmesini içerir. Değerleme yöntemleri Tarihi Maliyet, Cari Maliyet, Gerçekleşebilir Değer/İfa değeri ve Bugünkü Değer 'dir.

İşletmeler, aksi belirtilmedikçe, mali tablolarını hazırlarken değerlendirme esası olarak **tarihi maliyeti** esas almak zorundadır. Ancak, stokların değerlemesinde olduğu gibi, stokların tarihi maliyetle net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile değerlendirilmesi veya borsada işlem gören menkul kıymetlerin piyasa fiyatı ile değerlendirilmesi öngörülebilir.

Özsermaye kavramı mali tablo kullanıcıları için özel önem arzettiğinden bu kısmın son bölümde buna ayrıca yer verilmiştir. Bu bölümde öz sermaye kavramı ve sermayenin korunması konularına değinilmiştir. Buna göre yatırılan para veya yatırılan satın alma gücünü temsil eden öz sermaye işletmenin net varlıklarına eşittir. Bir işletme, dönem sonunda, dönem başındaki kadar öz sermayeye sahipse, öz sermayesini korumuş olarak kabul edilir. Bunun üzerindeki tutarlar **kar**, altındaki tutarlar ise **zarardır**.

Kısaca 25 sıra nolu Tebliğin bu kısmıyla işlemlerin mali tablolara alınmasında uygulanacak standartlara ilişkin genel bir çerçeve oluşturulmaya çalışılmıştır.

3.2. Mali tabloların sunumu

Muhasebe standartlarının esas fonksiyonu işletmelerin finansal tablolarını doğru şekilde yorumlanmasını ve karşılaştırılabilmesini sağlamaktır. Tebliğin bu bölümünde işletmelerin mali tabloların önceki dönemlerle ve diğer işletmelerin mali tabloları ile karşılaştırılmasını sağlamak amacıyla, işletmelerin hazırlayacakları mali tabloların şekil ve içeriği hakkında hükümlere yer verilmiştir. Bu çerçevede, mali tabloların sunumu, mali tabloların yapısı ve mali tabloların içeriğine ilişkin asgari esaslar hakkında genel hükümler bu kısımda yer almaktadır.

Bu kısım aşağıdaki altı bölümden oluşmaktadır.

1. Bölüm: Amaç, Kapsam ve Mali Tabloların Sunumuna İlişkin Genel Hükümler
2. Bölüm : Yönetim Kurulu Yıllık Faaliyet Raporu
3. Bölüm : Mali Tablolara İlişkin Genel İlkeler
4. Bölüm: Bilanço

5. Bölüm: Gelir Tablosu ve Öz Sermaye Değişim Tablosu

6. Bölüm: Dipnotlar

Mali tablolar işletmenin gerçekleştirdiği işlemlerin, işletmenin mali durumunun ve işletmeyi etkileyen diğer olayların belirli bir yapı içerisinde sunulmasını sağlar. Mali tabloların, kullanıcıların ekonomik karar almalarında yardımcı olacak şekilde işletmenin mali durumu, performansı ve nakit akımı hakkında bilgi vermek üzere hazırlanması zorunludur. Bunu sağlamak üzere mali tablolar bir işletmenin;

- a) Varlıkları,
- b) Yükümlülükleri,
- c) Öz sermayesi,
- d) Gelir, gider, kazanç ve kayıpları ,
- e) Öz sermayede gerçekleşen değişiklikleri,
- f) Nakit akımı,

hakkında bilgi verecek şekilde düzenlenir. Bu bilgiler, mali tablo dipnotlarında belirtilen bilgiler ile birlikte mali tablo kullanıcılarının işletmenin gelecekteki nakit akımları ve özellikle nakit ve nakit benzerlerini elde etme zamanı ve olasılığı hakkında tahminlerde bulunmasına yardımcı olur.

Adı geçen mali tablolar aşağıdaki tablolardan ve dipnotlardan oluşmaktadır.

- a) Bilanço,
- b) Gelir tablosu,
- c) Nakit akım tablosu,

d) Öz sermaye değişim tablosu

Bilanço işletmenin belli bir anda sahip olduğu varlıkları ve bunların hangi kaynaklardan sağlandığını gösteren tablodur.¹

Tebliğin bu kısmında işletmenin bilançolarını hangi esaslara göre hazırlayacakları belirtilmektedir. Bilançoda **cari** ve **cari olmayan varlıklar** ayrımı ile **kısa** ve **uzun vadeli yükümlülükler** ayrımının nasıl yapılacağı açıklanmaktadır. Buna göre

a) İşletmenin normal faaliyet devresinde elden çıkarılması beklenen veya bu devre içerisinde satış veya tüketim için elde bulundurulan varlıklar,

b) Alım satım amaçlı veya kısa vadeli olarak elde bulundurulan varlıklar,

c) Bilanço tarihi itibarıyla bir yıl veya daha kısa sürede elden çıkarılması beklenen varlıklar, veya

d) En az bilanço tarihinden sonraki oniki ay içinde, bir yükümlülüğün ifası için kullanılması veya başka bir varlıkla değişimi kısıtlanmamış nakit ve nakit benzerleri **cari varlıklar** olarak nitelendirilir. Cari varlıkların dışında kalan diğer tüm varlıklar ise **cari olmayan varlıklar** içinde izlenir.

Yükümlülükler de ise kısa ve uzun vadeli ayrımı yapılmaktadır. Buna göre bilanço tarihi itibarıyla vadesine bir yıldan az kalmış yükümlülükler ile vadesi bundan uzun olmakla birlikte işletmenin normal faaliyet devresi içerisinde ifa edilmesi beklenen yükümlülükler **kısa vadeli yükümlülük** olarak kabul edilir. İşletmenin normal faaliyet devresinde kullanılan işletme sermayesinin bir parçasını oluşturan ticari borçlar, çalışanlara borçlar ve diğer faaliyet maliyetleri vadeleri bir yıldan daha uzun olsa bile kısa vadeli

¹ Nejat TENKER: Finansal Muhasebe, (Gazi Kitabevi, Kasım -1997), 7

yükümlülükler içerisinde izlenir. Kısa vadeli yükümlülükler dışındaki tüm yükümlülükler **uzun vadeli yükümlülükler** içerisinde izlenir.

Bilançoda varlık ve yükümlülüklerin kaydedilmesinde **likidite esası** geçerlidir.

Bilançonun tablo kısmında yer alacak bilgiler, bilançoda ayrıca gösterilme için gerekli şartlar, bilançonun tablo kısmında veya dipnotlarında gösterilecek bilgiler, genel ilkeler, öz sermaye kalemlerinin gösterimi ile ilgili özel hükümler bu kısımda yer almaktadır.

Tebliğde bu kısımda bilanço dışında gelir tablosu ve öz sermaye değişim tablosuna ilişkin hükümlere de yer verilmiştir.

Gelir tablosu bir işletmenin belli bir dönemde elde ettiği gelirler ile aynı dönemde katlandığı maliyet ve giderler ve kar veya zarar şeklindeki sonuçları gösteren bir mali tablodur.¹

Tebliğde gelir tablosunda bulunması gerekli asgari bilgilerin neler olduğu ayrı ayrı sayılmıştır. Buna göre gelir tablosunun tablo kısmında bulunması gerekli bilgiler şunlardır:

- a) Hasılat,
- b) Finansman giderleri,
- c) Öz sermaye yöntemine göre muhasebeleştirilen iştirakler ile müşterek yönetime tabi teşebbüslerin vergi sonrası kar ve zararlarından pay,
- d) Durdurulan faaliyetlere atfedilebilecek varlıkların satışı veya yükümlülüklerin ifası sonucu oluşan kar ve zararın vergi öncesi tutarı,
- e) Vergi karşılıkları ve giderleri,

¹ Remzi ÖRTEN ve Aydın KARAPINAR: Dönem Sonu Muhasebe Uygulamaları, (Gazi Kitabevi, Ankara- 2001, 526

- f) Kar veya zarar,
- g) Ana ortaklık dışı pay,
- h) Dönemin net kar veya zararı.

Tebliğde gelir tablosunun hazırlanmasında giderlerin gösteriminde iki farklı yöntem sunulmuştur. Bunlar:

- a)Giderlerin esaslarına göre gösterimi yöntemi
- b)Giderlerin fonksiyonlarına göre gösterimi yöntemi

Giderlerin esaslarına göre gösterimi yönteminde, giderler gelir tablosunda esaslarına göre toplulaştırılarak, diğer bir deyişle amortismanlar, hammadde ve malzeme giderleri, ulaşım maliyetleri, ücretler ilan giderleri gibi alt başlıklarda gösterilir. Bu yöntemde, faaliyet giderlerinin fonksiyonel gider kalemleri arasında paylaştırılmasına gerek bulunmaz.

Gelir tablosunun hazırlanmasında **giderlerin fonksiyonlarına göre gösterimi yönteminde** ise giderler; satışların maliyetinden, pazarlama satış ve dağıtım veya genel yönetim faaliyetlerinden kaynaklananlar esas alınarak fonksiyonlarına göre gösterilir.

İşletmelere bu iki yöntemden birini seçme konusunda seçimlik hak verilmektedir. İşletmeler, giderlerin fonksiyonlarına göre veya esaslarına göre gösterimi yöntemlerinden birini seçerken, finansal performansın değerlendirilmesinde en uygun sonucu verecek yöntemi benimserler. Ancak Kurul, belirli işletmelerin veya işletme gruplarının belirli bir yönteme göre mali tablo hazırlamasını isteyebilir.

İşletme için önem arz eden *Öz sermaye değişim tablosu* ve *nakit akım tablosunun* hazırlanmasında uyulacak kurallar da bu tebliğin ilgili kısımlarında belirtilmiştir.

İşletmeler, yıllık mali tabloları ile birlikte, kapsamı bu kısımda belirtilen **yönetim kurulu yıllık faaliyet raporunu** da düzenler. Yönetim kurulu yıllık faaliyet raporunun, işletmelerin iktisadi ve mali durumunu ve işletme faaliyetlerinin gelişimini gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde yansıtması şarttır.

Yönetim kurulu yıllık faaliyet raporları, Kurulca belirlenen esas ve standartlar çerçevesinde en az bir önceki dönemle karşılaştırmalı olarak hazırlanmış mali tabloları içerir. Yönetim kurulu yıllık faaliyet raporları yanıltıcı, abartılı, işletme ve işletme faaliyetleri hakkında yanlış kanaat uyandırıcı ifadeler taşıyamaz.

Mali tablolar, işletmenin mali durumunu, performansını ve nakit akımını dürüst bir şekilde yansıtacak şekilde hazırlanmak zorundadır. Tabloların hazırlanması sırasında **İşletmenin sürekliliği, Tahakkuk esası, Tutarlılık kavramı, ve önemlilik esası** dikkate alınır. Ayrıca bu Tebliğde izin verilen veya zorunlu tutulan haller dışında, varlıklar ve yükümlülükler birbirinden mahsup edilemez.

Tebliğin bu kısmında mali tabloların ne şekilde hazırlanması gerektiğine ilişkin örneklerle de yer verilerek bu standarda göre tablolarını hazırlayacak kişilere yardımcı olmaya çalışılmıştır.

Ayrıca Tebliğde mali tabloların bu Tebliğ hükümlerine göre hazırlanmasından, sunulmasından ve gerçeğe uygunluğu ile doğruluğundan işletmenin yönetim kurulu sorumlu olduğu belirtilmiştir.

3.3. Ara Mali Tablolar

İşletmeler dönem sonunda yıllık mali tabloları hazırlamakla yükümlü tutulmuşlardır. Ara mali tablolar ile, en son yıllık mali tablolarda yer alan finansal bilgilerde güncellemeler sağlanması amaçlanmaktadır. Bu çerçevede, ara dönemde yeni faaliyetler, olaylar ve durumlar üzerinde odaklanılır ve daha önce raporlanan finansal bilgilerin tekrarından kaçınılır.

Hazırlanacak ara mali tabloların asgari içeriğini, bu tablolara ilişkin mali tablolara alınma ve değerlendirme ilkelerini ve bu tabloların düzenlenmesi gereken dönemlere ilişkin hususları belirlemek amacıyla hazırlanan bu kısım aşağıdaki 5 bölümden oluşmaktadır.

1. Bölüm: Amaç, Kapsam ve Tanımlar
2. Bölüm : Ara Mali Tabloların İçeriği
3. Bölüm : Mali Tablolara Alınma ve Değerleme
4. Bölüm: Ara Mali Tablo Düzenleme Yükümlülüğü
5. Bölüm: Diğer Hükümler

Tebliğde ara dönem mali tablolar tanımı bu tebliğin “Mali Tabloların Sunumu” kısmında bahsi geçen bilanço, gelir tablosu, nakit akım tablosu, öz sermaye değişim tablosu ve dipnotları ifade eden tam set mali tabloları veya özet mali tabloları ifade etmek için kullanılır.

İşletmelerin ara mali tablolar olarak **tam set mali tablolarını** yayımlaması durumunda; bu mali tabloların biçim ve içeriğinin, bu Tebliğin “Mali Tabloların Sunumu” başlıklı Kısımındaki tam set mali tablolar için öngörülen hükümler ile uyumlu olması *zorunludur*.

İşletmelerin ara mali tablolar olarak **özet mali tablolarını** yayımlaması durumunda; özet tabloların asgari olarak, en son yıllık mali tablolarda yer alan başlık ve alt-başlıkların her biri ile bu Kısım hükümleri çerçevesinde belirlenen seçilmiş dipnotları içermesi **şarttır**. Yer verilmemesi halinde özet mali tabloları yanıltıcı hale getirebilecek hesap kalemleri ve dipnotlar bu tabloların içeriğine dahil edilir.

Hisse başına kar ile hisse başına bölünmüş kar tutarları ara dönemlerde hazırlanacak tam set veya özet gelir tablosunda gösterilir.

Ayrıca ara dönemde hazırlanacak öz sermaye değişim tablosunun formatının en son yıllık mali tablolarda kullanılan format ile aynı olması zorunludur.

Bir işletmenin en son yıllık mali tabloları konsolidasyona tabi tutulmuşsa, ara mali tabloları da konsolidasyona tabi tutulur.

Ara mali tablolar **asgari** olarak aşağıda yer alan mali tablolardan oluşur:

- a) Özet bilanço,
- b) Özet gelir tablosu,
- c) Özet öz sermaye değişim tablosu,
- d) Özet nakit akım tablosu,
- e) Seçilmiş dipnotlar.

Ara mali tablolar işletmelerde meydana gelen değişikliklerin gösterilmesi açısından oldukça önemlidir. Ara mali tablolarda mali tablolara alınma, değerlendirme, sınıflandırma veya dipnotlarda yapılacak açıklamalara karar verilirken, **önemlilik kavramı** ara dönem finansal bilgileri çerçevesinde değerlendirilir. Ancak önemlilik kavramının değerlendirilmesinde, ara dönem değerlendirme işlemlerinin yıl sonuna göre daha fazla oranda tahmine dayandığı dikkate alınmalıdır.

Ara dönem mali tabloların asgari olarak özet mali tabloları ve seçilmiş dipnotları içermesi gerektiğini belirtmiştik. Ara dönem mali tabloların ayrılmaz bir parçası olan dipnotlarda işletmenin mali durumu ve performansında en son yıllık bilanço tarihinden sonra meydana gelen değişikliklerin anlaşılması için gerekli, önemli nitelikteki işlem ve olaylar açıklanmalıdır. Ara mali tablolara ilişkin dipnotlarda asgari olarak hangi bilgilerin yer alması gerektiği bu kısım hükümlerinde ayrıntılı olarak sayılmıştır.

İşletmeler, 3'er aylık ara dönemler itibariyle bu Kısımda yer alan esaslar çerçevesinde ara mali tablo düzenlemekle yükümlü tutulmuşlardır.

Ara dönemler itibarıyla, aşağıda belirtilen ara mali tabloların düzenlenmesi şarttır:

a) Önceki yıla ilişkin yıllık bilanço ile karşılaştırmalı olarak hazırlanmış cari ara dönem bilançosu,

b) Cari ara dönem gelir tablosu ve cari yıla ilişkin hesap dönemi başından ara dönem sonuna kadar olan faaliyetleri kapsayan kümülatif gelir tablosu ile önceki yılın aynı dönemlerine ilişkin gelir tabloları,

c) Önceki yılın aynı ara dönemi ile karşılaştırmalı olarak hazırlanmış, cari yıla ilişkin hesap dönemi başından ara dönem sonuna kadar olan öz sermaye değişimlerini gösteren öz sermaye değişim tablosu,

d) Önceki yılın aynı ara dönemi ile karşılaştırmalı olarak hazırlanmış, cari yıla ilişkin hesap dönemi başından ara dönem sonuna kadar olan nakit akımlarını gösteren nakit akım tablosu.

Bu kısım hükümlerine göre 6 aylık hazırlanan ara mali tablolar bu Tebliğin tüm Kısımlarına uyulması suretiyle tam set, diğer ara mali tablolar ise bu Tebliğ kapsamında özet olarak hazırlanır. Kurul tüm ara mali tabloların tam set olarak hazırlanmasını isteyebilir.

En son yıllık mali tablo tarihinden sonra meydana gelen ve etkileri bir sonraki yıllık mali tablolara yansıtılacak muhasebe politikaları değişiklikleri hariç olmak üzere, işletmeler, ara mali tablolarında yıllık mali tablolarında uygulananlar ile aynı muhasebe politikalarını uygulamak zorundadır.

Hazırlanacak ara mali tablolarda mali tablolara alınma ve değerlemede **kıst esası** uygulanır. Kıst esasından kasıt, mali tablolarda, hesap dönemi başından mali tablo düzenleme tarihine kadar olan süre içerisindeki işlemlerin dikkate alınmasıdır.

Bu çerçevede, ara dönem, daha uzun olan hesap döneminin bir parçası olup, bağımsız bir hesap dönemi olarak değerlendirilmez. Kıst esası, aynı hesap dönemindeki önceki ara dönemlerde mali tablolara alınan tutarlara ilişkin tahminlerde değişiklik yapılmasını gerektirebilir. Ancak, ara dönemlerdeki varlık, yükümlülük, gelir ve giderlerin mali tablolara alınma kriterlerinin yıllık mali tablolara ilişkin olanlarla aynı olması şarttır.

Tebliğde aşağıdaki hallerde bu Kısımda yer alan esaslara göre ara mali tablo düzenlenmesi zorunlu tutulmuştur.

a) İşletmelerin birleşme, bölünme, devir veya tasfiye durumunda bulunmaları.

b) Hesap döneminin ilk üç ayından sonraki bir süre içinde menkul kıymetlerin halka arzı için Kurula başvuruda bulunulması.

Zamanında yapılan ve güvenilir bir ara dönem raporlama; yatırımcıların, kredi veren kuruluşların ve diğer tarafların işletmenin gelir ve nakit akışı yaratma kapasitesi ile finansal durumunu ve likiditesini daha iyi anlamasını sağlar.

3.4. Nakit Akım Tablosu

Nakit akım tablosu, bir faaliyet dönemi içinde işletmede ortaya çıkan nakit akışlarını işletme faaliyetlerine ilişkin nakit akımları, yatırım faaliyetlerine ilişkin nakit akımları ve finanslama faaliyetlerine ilişkin nakit akımları olarak gösteren bir tablodur. Bu tablo yardımıyla dönem içinde işletmenin para tahsilat ve ödemelerini kaynakları ve kullanım yeri olarak izlemek olanaklı olabilmektedir.¹

Bu Kısım, işletmelerin, net varlıklarındaki değişimler, finansal yapıları ve nakit akımlarının tutar ve zamanlamasını değişen şartlara göre yönlendirme yeteneği hakkında mali tablo kullanıcılarına bilgi vermek üzere,

¹ Nalan AKDOĞAN ve Nejat TENKER : Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri, (Gazi Kitabevi, Mart -2001), 284

diğer mali tablolarının ayrılmaz bir parçası olarak, nakit akım tablosunun düzenlenmesine yönelik ilke ve esasları kapsar.

Bu kısım aşağıdaki altı bölümden oluşmaktadır.

1. Bölüm: Amaç, Kapsam Ve Tanımlar
2. Bölüm : Nakit Akım Tablosunun Düzenlenmesine İlişkin Hükümler
3. Bölüm : Nakit Akımlarının Raporlanmasına İlişkin Hükümler
4. Bölüm: Diğer Kısımlarla İlişkili Hükümler
5. Bölüm: Nakit Akım Tablosuna Alınmayan İşlemler
6. Bölüm: Kamuya Açıklanacak Hususlar

Nakit akım tablosu, finansal tablo kullanıcılarının bir işletmenin nakit ve nakit benzeri oluşturma ve söz konusu nakit akımlarını kullanma yeteneğinin değerlendirilmesini sağlamak amacıyla hazırlanan temel mali tablodur. Kullanıcılar, mali konulara ilişkin karar verirken bir işletmenin nakit ve nakit benzerlerini oluşturma kabiliyetlerini ve bunun oluşturulmasındaki zamanlama ve kesinliği değerlendirmek zorundadırlar.

Mali tablo kullanıcıları, işletmenin nakit ve nakit benzeri varlıklarını nasıl oluşturduğu ve nasıl kullandığı ile ilgilenmektedirler. Bu ilgi, finansal kurumlarda olduğu gibi işletmenin doğasından kaynaklanan faaliyetlerinden veya nakdin işletmenin ürünü gibi görülmesinden bağımsızdır. İşletmeler kar etmek amacıyla farklı faaliyetlerde bulunmalarına karşın, özünde faaliyetlerine devam etmek, yükümlülüklerini yerine getirmek ve yatırımcılarına getiri sağlamak gibi benzer nedenlerle nakde ihtiyaç duyarlar. Bu nedenle, tüm işletmelerin nakit akım tablosu hazırlamaları zorunludur.

Nakit akım tablosunda, döneme ilişkin nakit akımları şu şekilde sınıflandırılarak raporlanır.

1. Esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akımları
2. Yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akımları
3. Finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akımları

Bu bölümlerin içeriğinin ne olacağı tebliğde ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Bu şekilde ki sınıflandırma IFRS 7 Nakit Akım Tablosu ile de uyumludur.

Tebliğde “ İşletmeler esas faaliyetlere ilişkin nakit akımlarını, brüt nakit girişleri ve brüt nakit çıkışlarına ait ana grupların belirtildiği *doğrudan yöntem* veya net kar/zararın, gayri nakdi işlemlerin, geçmiş veya gelecek işlemlerle ilgili nakit giriş veya çıkışları tahakkuklarının veya ertelemelerinin ve yatırım veya finansman ile ilgili nakit akımlarına ilişkin gelir veya gider kalemlerinin etkilerine göre düzeltildiği *dolaylı yöntem* göre gösterirler.”denilmektedir.

Doğrudan yöntemde, brüt nakit girişleri ve çıkışlarına ait ana gruplar, işletmenin muhasebe kayıtlarının incelenmesiyle veya gelir tablosu kalemlerinin, stoklarda ve faaliyetle ilgili alacak ve borçlarda dönem içinde meydana gelen değişiklikler, diğer nakit dışı kalemler ve nakit etkisi yatırım veya finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akımlarıyla ilgili olan kalemler göz önüne alınarak düzeltilmesiyle oluşturulabilir. Bu yöntemle işletmenin net geliri ile nakit akımları arasındaki ilişki daha açık olarak görülür.

Tebliğde adı geçen **dolaylı yöntemde** ise, esas faaliyetlerden kaynaklanan net nakit akımları, net kar veya zararın düzeltilmesi sonucu belirlenir .Net kar ve zararın düzeltilmesin de şunların etkileri dikkate alınır:

- a) Dönem içerisinde stoklar, faaliyetle ilgili alacak ve borçlardaki değişiklikler,
- b) Amortisman, karşılıklar, ertelenmiş vergi, gerçekleşmemiş kur farkı gelir ve giderleri ve dağıtılmamış iştirak temettü gelirleri gibi nakit dışı kalemler,
- c) Nakit etkisi, yatırım veya finansman nakit akımlarıyla ilgili olan kalemler.

Doğrudan yöntem gelecekteki nakit akımlarının tahmin edilmesi açısından yararlı bilgiler verirken, dolaylı yöntemde bu mümkün değildir. Tebliğde esas faaliyetlerden kaynaklanan net nakit akımlarının dolaylı yöntem yoluyla gösteriminde, gelir tablosunda yer alan hasılat ve giderler ile dönem içerisinde stoklardaki ve faaliyetle ilgili alacak ve borçlardaki değişimlerin gösterimi alternatif olarak kullanılabileceği belirtilmektedir

Tabloda yer alan nakit akımları, nakit ve nakde eşdeğer varlık hareketlerinden oluşur. Nakit benzerleri, kısa vadeli nakit yükümlülükler için elde bulundurulmuş ve yatırım amacıyla veya diğer amaçlarla kullanılmayan varlıklardır. Bir varlığın nakit benzeri olarak kabul edilebilmesi için, değeri kesinlikle saptanabilen bir nakde dönüştürülebilmesi ve değerindeki değişim riskinin ise önemsiz olması şarttır. Buna göre, vadesi 3 ay veya daha az olan yatırımlar nakit benzeri yatırım olarak kabul edilir. Öz sermayeyi temsil eden menkul kıymetlere yapılan yatırımlar, vadesine kısa bir süre kala iktisap edilen ve üzerinde belirli bir itfa tarihi bulunan imtiyazlı hisse senetlerinde olduğu gibi özellikli durumlar hariç, nakit benzeri olarak kabul edilmez.

Nakit akım tablolarında yabancı paraya dayalı işlemlerden kaynaklanan nakit akımları, nakit akımı gerçekleşme tarihindeki kurlar üzerinden ilgili işletmenin fonksiyonel para birimine çevrilerek kaydedilir.

Nakit akım tablolarının ilk amacı, işletmenin bir dönem boyunca meydana gelen nakit giriş ve çıkışlarına ilişkin bilginin sağlanmasıdır. İkinci

amaç ise, işletmenin yatırım ve finansman faaliyetlerine ilişkin bilgi sağlamaktır. ¹ Tebliğin Uluslar arası muhasebe standardına uyumlu bir şekilde hazırlanan bu kısmı bu iki amaca da hizmet etmektedir.

İşletmeler için nakit akışlarını görmek ve takip etmek oldukça önemlidir. İşletmeler faaliyetlerine devam etmek, yükümlülüklerini yerine getirmek ve yatırımcılarına getiri sağlamak gibi benzer nedenlerle nakde ihtiyaç duyarlar. Mali tablo kullanıcıları mali konulara ilişkin karar verirken bir işletmenin nakit ve nakit benzerlerini oluşturma kabiliyetlerini ve bunun oluşturulmasındaki zamanlama ve kesinliği değerlendirmek zorundadırlar. Bu nedenle, tüm işletmelerin nakit akım tablosu hazırlamaları zorunludur. Nakit artış ve azalışlarını kaynaklarıyla birlikte görmemize yardımcı olan nakit akım tablosu, diğer fon akım tabloları içinde de en çok kullanılan tablo olmaktadır. Tebliğin dördüncü kısımda bu tablonun gösterimine ilişkin ilke ve esaslara yer verilmiştir. Ayrıca bu kısmın sonunda nakit akım tablosu örneğine de yer verilmiştir.

Nakit akış tablosu ,diğer finansal tablolarla birlikte kullanıldığında , işletmenin gerçek likidite ve borç ödeme gücünü gösterir, finansal performansı ve nakit akışlarının tutar ve zamanlamasının, değişen koşullara uyum sağlama yeteneğinin değerlendirilmesi için gerekli bilgiyi sağlar. Muhasebe standartlarında öngörülen sınıflandırılmış nakit akım formatı, klasik formata göre bu amaca daha iyi hizmet etmektedir. ²

3.5. Hasılat

Tebliğin bu kısmında belirli işlem ve olaylardan kaynaklanan hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin ilkelere yer verilmiştir. Hasılatın kasıtlı olarak sermayede artış yaratan dönem içinde işletmenin olağan faaliyetlerinden sağladığı ekonomik faydanın brüt tutarıdır.

¹ B.J EPSTEİN ve A.A. MİRZA: IAS 2000:İnterpretation and Application of İnternational Accounting Standards 2000,(Wiley Inc. ,- 2000),89

² Ümit GÜCENME, Aylin POROY ARSOY: “Muhasebe Standartlarındaki Sınıflandırılmış Nakit Akım Tablosu Formatı İle Finansal Performansın Ölçülmesi”

Bu bölüm aşağıdaki 4 bölümden oluşmaktadır.

1. Bölüm: Amaç, Kapsam Ve Tanımlar
2. Bölüm : Hasılatın Ölçümü ve İşlemlerin Ayrıştırılması
3. Bölüm : Hasılatın Unsurları
4. Bölüm: Kamuya Açıklanacak Hususlar

Tebliğde mal ve hizmet kavramlarından bahsedilmektedir. Buradaki **mal** kavramı, satış amacıyla işletme tarafından üretilen mamulleri, satılmak üzere alınan ticari malları ve satılmak üzere elde bulundurulanan arazi, arsa ve diğer gayrimenkulleri kapsar.

Hizmetler ise , sözleşmeye bağlı olarak kararlaştırılan belirli işlemlerin taraflarca mutabık kalınan bir süre boyunca işletme tarafından yerine getirilmesini içerir. Hizmet, bir veya birden fazla dönem içinde sunulabilir. İnşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin hükümler bu Kısımda yer almaz

Hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin ilke ve esasların yer aldığı bu kısımda ;

- a) Kira sözleşmelerinden,
- b) Öz sermaye yöntemine göre muhasebeleştirilen iştiraklerden elde edilen temettülerden,
- c) Sigorta şirketlerinin sigorta sözleşmelerinden,
- d) Finansal varlık ve yükümlülüklerin makul değerinde değişim veya bunların elden çıkarılmasından,
- e) Diğer cari varlıkların değerinde meydana gelen değişimlerden,

f) Tarımsal faaliyetlerle ilgili biyolojik varlıkların makul değerinde meydana gelen değişikliklerden ve bunların ilk defa mali tablolara alınmasından,

g) Tarımsal ürünlerin mali tablolara ilk defa alınmasından,

h) Madenlerin çıkarılmasından

kaynaklanan hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin hususlara yer verilmemiştir.

Hasılatın mali tablolara alınmadan önce nasıl ölçüleceğinin belirlenmesi gerekir. Hasılat, alınan veya alınacak olan bedelin **makul değeri** ile ölçülür. Burada makul değer den kasıt “bilgili ve istekli taraflar arasında, herhangi bir ilişkiden etkilenilmeyecek şartlar altında, bir varlığın el değiştirebileceği tutar”dır.

Bir işlemde doğan hasılatın tutarı genellikle işletme ile varlığın alıcısı veya kullanıcısı arasındaki mutabakata dayanır. İşletme tarafından uygulanan ticari iskontolar ve miktar indirimleri hasılatın belirlenmesinde bir indirim kalemi olarak dikkate alınır.

İşlemler karşılığında bedel nakit yada benzeri varlıklar olarak alınabilir veya bedel daha sonraya ertelenebilir. İşlem karşılığında nakit veya nakit benzerlerinin alındığı durumlarda, hasılat söz konusu nakit veya nakit benzerlerinin tutarıdır. Ancak, nakit girişinin ertelendiği durumlarda satış bedelinin makul değeri alınacak olan nakdin nominal değerinden daha düşük olabilir. Böyle bir durumda satış bedelinin makul değeri, alacakların bugünkü değerine indirgenmesi suretiyle bulunur. Alacakların bugünkü değerinin belirlenmesinde; benzer kredi derecelendirmesine sahip bir işletmenin benzer finansal araçları için geçerli olan faiz oranı veya finansal aracın nominal değerini, ilgili mal veya hizmetin peşin satış fiyatına indirgeyen faiz oranı kullanılır.

Satış bedelinin nominal değeri ile bu şekilde bulunan makul değer arasındaki fark, faiz geliri olarak bu Kısımdaki faiz geliri ile ilgili Madde uyarınca ve bu Tebliğin "Finansal Araçlar" başlıklı Kısımındaki hükümlere göre ilgili dönemlere yansıtılır.

Tebliğde hasılatın belirlenmesi ile ilgili kısımda malların değiştirilmesi ile ilgili hükümlere de yer verilmiştir. Buna göre bir mal veya hizmetin, benzer özelliklere ve değere sahip mal veya hizmet ile değiştirilmesi, hasılat doğuran bir olay olarak kabul edilmez.

Farklı malların veya hizmetlerin takas edilmesi halinde ise bu durum hasılat doğuran bir olay olarak kabul edilir. Bu durumda hasılat, transfer edilen nakit ve nakit benzerlerini de hesaba katmak suretiyle elde edilen mal veya hizmetin makul değeri olarak değerlendirilir.

Bu tebliğin diğer kısımlarında bahsedildiği gibi gelirlerin muhasebeleştirilmesinde **özün öncesi ilkesine** uygun olarak kayıt yapılır. Buna uygun olarak gelirin değerlendirilmesi ile ilgili kriterler tek bir işlemin birbirinden ayrılabilir parçalarına ayrı ayrı uygulanmalıdır. Örnek; bir malın satış tutarı beraberinde bir satış sonrası servis anlaşmasını da içeriyor ve servis anlaşmasının satış tutarı ayrıştırılabiliyor ise, bu tutarın gelir olarak değerlendirilmesi ertelenir ve servis süresi boyunca gelir olarak değerlendirilir.

Tam tersi olarak eğer bir kaç işlem ticari olarak ilişkilendirildiğinde özün önceliğini yansıtıyor ise bu işlemler beraber olarak değerlendirilir. Örnek; bir işletme malları satıyor ve aynı zamanda malları ileri bir tarihte tekrar almak üzere bir anlaşmaya giriyor ise özün önceliğine göre bu iki farklı işlem serisi bir işlem olarak dikkate alınır ve bir satış işlemi olarak değerlendirilemez.

Tebliğde gelir ve unsurları ayrıntılı olarak anlatılmıştır. Buna göre gelir şu unsurlardan oluşmaktadır.

1. mal satışı
2. hizmet satışı
3. faiz royalti ve temettü

Bu unsurların nasıl muhasebeleştirileceği bu kısmın üçüncü bölümünde tek tek anlatılmıştır.

Mal satışının hasılat olarak kaydedilebilmesi için şu şartların gerçekleşmiş olması gerekir.

1. malların sahipliğiyle ilgili önemli risk ve getiriler alıcıya nakledilmiş olmalı,
2. işletme, satılan malların yönetimiyle sahipliğin gerektirdiği şekilde ilgili olmamalı ve işletmenin söz konusu mallar üzerinde etkin bir kontrolü bulunmamalı,
3. hasılat miktarı güvenilir bir şekilde ölçülebilmeli,
4. işlemle ilgili ekonomik faydanın işletme tarafından elde edileceği muhtemel olmalı ve
5. işlemle ilgili olarak yüklenilen veya yüklenilecek olan maliyetler güvenilir bir şekilde ölçülebilmelidir.

Perakende satışlarda sahiplikle ilgili önemli risk ve getiriler, aksine özel bir düzenleme ve sözleşme yapılmamışsa, satışın hukuken gerçekleşmesi ile birlikte alıcıya geçer. Diğer durumlarda, sahipliğin hukuken alıcıya geçmesi ile önemli risk ve getirilerin alıcıya geçmesi aynı zamanda olmayabilir. Bu gibi durumlarda, satış hasılatı sahipliğin hukuken karşı tarafa geçtiği tarihte değil, önemli risk ve getirilerin karşı tarafa geçtiği tarihte mali

tabloları alınır. Sahiplikle ilgili önemli risk ve getirilerin işletmede kaldığı durumlarda ise işlem bir satış olarak kabul edilmez.

Sahiplikle ilgili önemsiz risklerin işletmede kaldığı durumlarda ise işlem bir satış olarak kabul edilir.

Gelirin unsurlarından **hizmet satışının** muhasebeleştirilmesi ile ilgili olarak hükümlere göre hizmet sunumu ile ilgili işlemlerin sonuçlarının güvenilir bir şekilde tahmin edilebildiği durumda kayıtlar yapılır. İlgili işlemin sonuçlarının güvenilir bir şekilde tahmin edilebilmesinin

1. Hasılatın miktarının güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi,
2. İşlemlerle ilgili ekonomik faydanın işletme tarafından elde edileceğinin muhtemel olması,
3. bilanço tarihi itibarıyla işlemin tamamlanma düzeyinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi ve
4. işlem için katlanılan maliyetlerin ve işlemin tamamlanması için katlanması gereken maliyetlerin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi halinde, olabileceği kabul edilir.

İşlemlerle ilgili hasılat ilgili işlemin bilanço tarihindeki tamamlanma düzeyi dikkate alınarak mali tablolara alınır. Hasılatın tamamlanma düzeyi dikkate alınarak mali tablolara alınmasına **tamamlanma yüzdesi yöntemi** olarak adlandırılır. Bu yöntemle göre hasılat hizmetin verildiği mali dönemlerde mali tablolara alınır. Hasılatın bu yöntemle mali tablolara alınması, hizmet aktivitesi ve performansı ile ilgili faydalı bilgiler sunar.

Bu Kısımda yer alan hükümler **faiz, royalti ve temettü geliri** getiren varlıkların başkaları tarafından kullanılması sonucunda oluşan hasılatın işletmelerce muhasebeleştirilmesinde de uygulanır. İşletmenin nakit ve nakit benzerlerinin başkaları tarafından kullanımı nedeniyle oluşan veya alacaklar için alınan tutarlar **faiz** olarak; patent, ticari marka, telif hakları ve bilgisayar

programları gibi uzun vadeli varlıkların başkaları tarafından kullanımı nedeniyle elde edilen tutarlar **royalti** olarak; sermayesine iştirak edilen işletmelerin dağıttıkları kardan iştirak oranında elde edilen paylar **temettü** olarak kabul edilir.

İşletmenin faiz, royalti ve temettü getiren varlıklarının başkaları tarafından kullanılması sonucu ortaya çıkan hasılat, mal ve hizmet satışının muhasebeleştirilmesine benzer şekilde işlemle ilgili ekonomik faydanın işletmeye akmasının muhtemel olması ve hasılatın miktarının güvenilir bir şekilde tahmin edilmesi şartıyla, mali tablolara alınır.

Faiz; varlığın efektif getirisi dikkate alınmak kaydıyla zaman orantılı olarak, royalti; ilgili sözleşmelerin özü esas alınmak suretiyle tahakkuk esasına göre, temettü ise; hissedarların temettü tahsil etme hakkının ortaya çıktığı tarihte mali tablolara alınır.

Tebliğde gelir unsurlarının muhasebeleştirilmesine ilişkin ilkelere kayıtlama yapılabilmesi için “işlemle ilgili ekonomik fayda işletme tarafından elde edileceği muhtemel olmalı” denilmektedir. Tebliğde muhtemel kavramı mümkün kavramından ayrıştırılmıştır. Muhtemel kavramı, yüksek düzeyde bir gerçekleşme ihtimalinin varlığını içerir.

Kayıtlara alınan hasılatla ilgili tutarların tahsilinin şüpheli hale gelmesi durumunda, ilgili tutar kayıtlara alınan hasılatın düzeltilmesi suretiyle değil *gider yazılmak suretiyle* mali tablolara alınır.

Tebliğin bu kısmında hasılatla ilişkin raporlanması gerekli bilgilerde açıklanmaktadır. Hizmet satışı ile ilgili işlemlerin tamamlanma düzeyinin belirlenmesinde kullanılan yöntemler dahil, hasılatın mali tablolara alınmasında kullanılan muhasebe politikaları, mal ve hizmet satışı, faiz, royalti ve temettüden kaynaklanan hasılatlar dahil olmak üzere, ilgili dönem içinde mali tablolara alınan önemli hasılat unsurunun tutarı, önemli hasılat unsurunun içinde yer alan mal veya hizmet takası suretiyle ortaya çıkan hasılatın tutarı mali tablo ve dipnotlarında açıklanmalıdır.

3.6. Stoklar

İşletmelerin varlıkları içinde önemli bir pay sahip olan stokların muhasebeleştirilmesi mali tabloların doğru yorumlanması, kar ve zararın doğru şekilde saptanması için oldukça önemlidir. Tebliğin bu kısmındaki hükümler stokların bir varlık olarak muhasebeleştirilmesi, kullanılması ve elden çıkarılması durumlarında yapılacak işlemlere ilişkin esasları belirlemektedir.

Bu kısım aşağıdaki dört bölümden oluşmaktadır.

1. Bölüm: Amaç, Kapsam Ve Tanımlar
2. Bölüm : Stokları Değerleme
3. Bölüm : Gider Olarak Mali Tablolara Alma
4. Bölüm: Kamuya Açıklanacak Hususlar

Stoklarla ilgili bu kısım kapsamında stok maliyetlerinin kapsamı, oluşumu, uygulanacak değerlendirme yöntemleri ve hizmet işletmelerindeki hizmet maliyetleri hakkında hükümler bulunmaktadır. Ayrıca belli şartların oluşması durumunda stok maliyetlerinin net gerçekleşebilir değere indirgenmesiyle ilgili ilkelere de yer verilmiştir.

Stok, işletme faaliyetlerinde kullanılmak veya satılmak üzere bulundurulmuş fiziki varlıklardır.

SPK açısından stoklar;

- İşin normal akışı içinde satılmak için elde tutulan varlıkları,
- İşletmenin satmak üzere ürettiği varlıkları (perakende mal ticareti ile uğraşan bir işletmenin tekrar satmak üzere elde bulundurduğu emtia, tekrar satılmak üzere alınan arazi ve arsalar dahil)
- Üretim sürecinde olan yarı mamulleri

- Üretim sürecinde veya hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzeme şeklindeki varlıkları,
- Hizmet sağlayan işletmelerde; ilgili geliri henüz mali tablolara alınmamış hizmetin maliyeti olarak tanımlanmıştır.

Tebliğinin altıncı kısmında yer alan stoklara ilişkin bölümde “Bu Kısımda yer alan hükümler, aşağıda sayılanlar dışındaki stokların muhasebeleştirilmesinde uygulanacak esasları kapsar” denilerek stokların kapsamı belirlenmiştir. Buna göre

a) İnşaat sözleşmeleri ve bu sözleşmelerle doğrudan ilişkilendirilebilen hizmet sözleşmeleri,

b) Finansal araçlar,

c) Belirli sektörlerde yerleşik uygulamalar çerçevesinde net gerçekleşebilir değerleri ile mali tablolara alınan tarım ve orman ürünleri stokları ile maden stokları (Bu stok kalemleri üretimin belirli evrelerinde net gerçekleşebilir değer esasına göre değerlendirilir. Bu evrelere ilişkin örnekler şöyledir: madenlerin çıkarılması, tarımsal ürünlerin hasat edilmesi, tarım ürünleri ve madenlerin satışının bir forward sözleşme ile ya da devlet garantisi ile yasal güvenceye bağlanması ya da bu stoklar için homojen bir piyasa bulunması ve satışın gerçekleşmeme riskinin düşük olması) ,

d) Tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar.

Bu kısmın kapsamı dışındadır.

İşletme varlıkları arasında değerlendirme açısından çok özen gösterilmesi gereken kalemlerin başında stoklar gelmektedir. Özellikle üretim işletmelerinde stokların değerlendirilmesi daha karmaşık bir sorun yaratmaktadır. Zira bu tür işletmelerde stokları satışa hazır mallar yanında, hazırlanma süreci içinde olan mallar ve üretimde kullanılan çeşitli hammaddeleri de kapsamaktadır. Bu varlıklar işletmede devamlı akım

halindedir. Fakat belli bir zaman kesiti alındığında, bu varlıklar üretimin çeşitli evrelerinde türlü niceliklerde birikmiş olarak gözükürler. İşte bu nedenle değerlendirme sorunu ticari işletmeye oranla daha karmaşıklaşmaktadır.

Ticari işletmeler için stokları değerlemede üç değerlendirme esası mevcuttur:

1-Maliyet değeri (Edinim maliyeti)

2-Maliyet ve net gerçekleşebilir değerden düşük olanı

3-Net gerçekleşebilir değer¹

Bu kısmın ikinci bölümünde “Stoklar, **maliyet ve net gerçekleşebilir değer**in düşük olanı ile değerlendirilir” hükmü getirilerek değerlemede bu esasın geçerli olacağı kabul edilmiştir. Burada adı geçen net gerçekleşebilir değer ile kastedilen İşin normal akışı içinde tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış maliyeti toplamının indirilmesiyle elde edilen tutarıdır.

Stokların maliyeti;

-tüm satın alma maliyetlerini,

- dönüştürme maliyetlerini ve

- stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içerir.

Stokların satın alma maliyeti; satın alma fiyatı, ithalat vergileri ile diğer vergiler (vergi idaresinden iade alınabilecekler hariç), nakliye, yükleme-boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetleri içerir. Ticari iskонтolar ve

¹ Özgül CEMALCILAR ve S. ÖNCE : Muhasebenin Kuramsal Yapısı (Eskişehir-1999), 245.

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

Stokların dönüştürme maliyetleri; doğrudan işçilik giderleri gibi, üretimle doğrudan ilişkili maliyetler ile stokların mamul mallara dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları da içerir.

Sabit genel üretim giderleri; amortisman, fabrika binası ve teçhizatının bakım-onarım giderleri gibi, üretim miktarından bağımsız olarak nispeten sabit kalan dolaylı üretim maliyetleri ile fabrikanın yönetim ve idaresi ile ilgili maliyetlerdir.

Değişken genel üretim giderleri, dolaylı malzeme ve dolaylı işçilik gibi, üretim miktarı ile birlikte doğru orantılı olarak değişen dolaylı üretim maliyetleridir.

Üretim sürecinde, aynı anda birden fazla ürün birlikte üretilebilir. Birlikte üretilen ürünler, her ürünün ana ürün olduğu “ortak” ürünler veya bir ana ürün ve bir yan ürün olabilir. Her bir ürünün üretim maliyetinin ayrı olarak belirlenemediği durumlarda, maliyetler her iki ürün arasında rasyonel ve tutarlı bir şekilde dağıtılır. Aksini gerektiren daha iyi bir seçenek olmadığı durumlarda bu dağıtım, ürünlerin ayrı olarak tanımlanabildiği üretim aşamasında veya üretimin tamamlanma aşamasında her bir ürünün nispi satış değerleri esas alınarak yapılır. Yan ürünlerin önemsiz olduğu durumlarda, yan ürünler net gerçekleştirilebilir değerleri üzerinden mali tablolara alınır ve ana ürünün maliyetinden düşülür. Böylece, ana ürünün kayıtlı değeri, maliyetinden önemli bir farklılık göstermez.

Diğer maliyetler ise sadece stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanması halinde stokların maliyetine dahil edilir.

Tebliğde hizmet sunan işletmelerin stoklarının maliyeti ile canlı varlıkların hasatı ile elde edilen tarımsal ürünlerin maliyetine ilişkin hükümlerde bulunmaktadır.

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

Canlı Varlıkların Hasatı İle Elde Edilen Tarımsal Ürünlerin Maliyeti: İşletmenin canlı varlıklarının hasatı ile elde etmiş olduğu tarımsal ürünler hasat yerindeki makul değerinden satış yerinde katlanılması beklenen maliyetler düştükten sonra bulunan net makul değeri ile değerlendirilir. Bu tutar, tarımsal ürünün tebliğinin uygulanmaya başladığı tarihteki elde etme maliyetine eşittir.

Aşağıda yer alan maliyetler, stokların maliyetinden hariç tutulur ve gerçekleştiği dönemde **gider** olarak mali tablolara alınır;

- a) Normalin üstünde gerçekleşen malzeme, işçilik ve diğer üretim maliyetleri,
- b) Bir sonraki üretim süreci için depolanan ürünlerle ilgili olanlar hariç, depolama maliyetleri,
- c) Stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesine katkı sağlamayan genel yönetim giderleri,
- d) Satış maliyetleri.

Bu Tebliğin “Borçlanma Maliyetleri” Kısımında izin verilen durumlar hariç, borçlanma maliyetleri stokların maliyetlerine dahil edilemez.

Bu kısımda maliyet tespitine yönelik yöntemler “standart maliyet yöntemi” ve “perakende yöntem” olarak belirtilmiştir. Stok maliyetine yakın sonuçlar vermesi şartıyla maliyet tespitinde bu yöntemler kullanılabilir.

Standart maliyet yönteminde, Madde ve malzemelerin, işçiliğin, etkinliğin ve kapasite kullanımının normal seviyeleri dikkate alınır. Bu maliyetler, düzenli olarak gözden geçirilir ve gerek görülürse mevcut koşullar dikkate alınarak değiştirilir.

Perakende yöntemi, perakende satış yapan işletmeler tarafından, diğer maliyet yöntemlerini uygulamanın pratik olmadığı, benzer kar marjlarına sahip, hızla değişen çok sayıda varlık unsurundan oluşan stokların değerlemesinde kullanılır. Bu yöntemde, 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. Her perakende satış bölümü için, ortalama bir oran kullanılabilir.

Stokların çok fazla çeşitte maldan oluştuğu, aynı cins malların değişik tarihlerde değişik fiyatlardan alındığı durumlarda her çıkışta gerçek maliyetin bilinmesi zaman alan, zor ve masraflı bir iş olur. Bu durumda maliyet akışı varsayımları benimsenir. Bunlar;

-İlk Giren İlk Çıkar

-Son Giren İlk Çıkar

-Ağırlıklı (Tartılı) Ortalama varsayımlarıdır.

Tebliğde bu varsayımlara uygun olarak “stokların maliyeti, “ilk giren ilk çıkar”, “ağırlıklı ortalama maliyet” veya “son giren ilk çıkar” formüllerinden biri uygulanarak belirlenir.”denilmektedir.

İlk giren ilk çıkar formülünde; ilk satın alınan veya üretilen stok kaleminin ilk satıldığı ve dönem sonunda stokta kalanların en son satın alınanlar veya üretilenlerden olduğu varsayılır.

Ağırlıklı ortalama maliyet formülünde; her bir stok kaleminin maliyeti, dönem başındaki benzer varlıkların ağırlıklı ortalama maliyeti ile dönem içinde satın alınan veya üretilen benzer varlıkların maliyetinin ağırlıklı ortalamasının alınması suretiyle tespit edilir. Ortalama, işletmenin iş akışına bağlı olarak, periyodik bazda veya her bir ek alım/üretim sonrasında hesaplanabilir.

“Son giren ilk çıkar” formülünde, son satın alınan veya üretilen stok kaleminin ilk satıldığı ve dönem sonunda stokta kalanların ilk satın alınan veya üretilenlerden olduğu varsayılır.

Tebliğin bu kısmıyla Uluslararası Finansal Raporlama Standardı 2 Stoklar arasında bir fark bulunmaktadır. IFRS 2 de İlk giren ilk çıkar yöntemiyle ağırlıklı ortalama yöntemi tavsiye edilen yöntem olarak belirtilmiştir. İzin verilen yöntem olaraksa (alternatif yöntem olarak) son giren ilk çıkar (LİFO) yöntemi belirtilmiştir. SPK Tebliğine göreyse bu üç yöntemden biri kullanılabilir.

Stok değerlemenin asıl amacının gelirin doğru biçimde saptanmasıdır. Özellikle mal alış fiyatlarının değiştiği ve satış fiyatlarının büyük bölümünü satılan mal maliyetlerinin oluşturduğu devrelerde, stok değerlendirme uygulamasının raporlanan gelir rakamı üzerinde büyük etkisi olacağı açıktır.

Stoklara ilişkin değerlendirme dönem karını ve mali tabloları doğrudan etkileyebileceği gibi stok değerlendirme yöntemlerindeki farklılık da dönem karını doğrudan etkileyecektir. Stok değerlendirme yöntemlerindeki farklılık dönem karını olduğundan daha az gösterebileceği gibi fiktif karlarla dönem karının şişirilmesi gibi bir şekilde de sonuçlanabilecektir.¹

¹ Mevlüt ÖZER: Denetim-2. (Ankara-1997) 910.

Stokların değerlemesinde maliyet bedeli ile değerlemek esastır. Ancak bu maliyetler malın değerleme gününde satış veya yenileme fiyatlarına göre düşüklük gösterir ise, **düşük fiyatla değerlendirme** yapılacaktır. Bu nedenle değerlemeye konu malların değerlemeye esas fiyatları bulunduktan sonra, ikinci bir çalışma ile bu stokların piyasa, satış veya tamamlanması için gereken ek giderlerin alış maliyetine eklendiğinde bulunan tamamlama maliyetinin bulunması gerekmektedir. Bu değer ise net elden çıkarma maliyeti (**Net Gerçekleşebilir Değer**) olarak adlandırılmaktadır.

Stokların maliyeti; stokların zarar görmesi, kısmen veya kullanılmaz hale gelmesi ya da satış fiyatlarının düşmesi gibi durumlarda geri kazanılamayabilir. Stokların maliyeti, tahmini tamamlanma maliyeti veya tahmini satış maliyetinin artması durumunda da geri kazanılamayabilir. Stoklar mali tablolarında, kullanımları veya satılmaları sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan daha yüksek bir bedelle izlenemez.

Genel kural olarak varlıkların net gerçekleşebilir değeri maliyetleri kadar büyük olmadığında (maliyetin altına düştüğünde) tarihi maliyet esasından kaçınmak gerekir. Duruma göre maliyet yada net gerçekleşebilir değerinden düşük olanı değerlemede esas alınmalıdır. Bu görüşün altında ihtiyatlılık kavramının hakim olduğu açıktır.

Maliyetlerin kullanım veya satış sonucu elde edilecek tutardan yüksek olması durumunda, Tebliğin bu Kısımındaki hükümler çerçevesinde stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılır.

Stoklar ile ilgili olarak, mali tablo dipnotlarında aşağıdaki hususlar açıklanır;

a) Kullanılan maliyet hesaplama yöntemi dahil, stokların değerlemesinde kabul edilen muhasebe politikaları,

b) Stokların toplam kayıtlı değerleri ve stokların işletmeye uygun şekilde sınıflandırılmış bazda ayrı ayrı tutarları,

c) Net gerçekleşebilir değeri ile mali tablolarda izlenen stokların değeri,

d) İptal edilerek dönem içinde gelir ile ilişkilendirilen "stok değer düşüklüğü karşılığı" tutarı,

e) "Stok değer düşüklüğü karşılığı" iptaline neden olan olaylar veya koşullar,

f) Yükümlülükler için teminat olarak gösterilen stokların kayıtlı değeri,

3.7. Maddi Varlıklar

Bu kısmın amacı, işletmelerin toplam varlıkları içerisinde genellikle önemli bir yer tutan ve bu nedenle finansal durumun belirlenmesinde büyük öneme sahip olan maddi varlıkların muhasebeleştirilmesi yöntemlerini belirlemektir.

Bu bölüm aşağıdaki dokuz bölümden oluşmaktadır.

1. Bölüm: Amaç, Kapsam Ve Tanımlar
2. Bölüm : Maddi Varlıkların Mali Tablolara Alınmasına İlişkin Esaslar
3. Bölüm : Maddi Varlıklara İlişkin İlk Değerleme İşlemi
4. Bölüm: Bir Parçanın Yenilenmesi veya İkame Edilmesi
5. Bölüm: Sonraki Dönemlerde Yapılan Harcamalar
6. Bölüm: Mali Tablolara İlk Alınmadan Sonraki Dönemlerde Değerleme
7. Bölüm: Kayıtlı Değerin Geri Kazanılması: Değer Düşüklükleri
8. Bölüm: Maddi Varlıkların Elden Çıkarılması

9. Bölüm: Kamuya Açıklanacak Hususlar

Maddi varlıklar Mal ve hizmet üretimi, kiraya verme ve idari amaçlar çerçevesinde kullanım için elde bulundurulmuş ve işletmede bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen somut varlıklardan oluşur.

Maddi varlıkların mali tablolara alınabilmesi için ;

1. maddi varlığın gelecek dönemlerde işletmeye ekonomik fayda sağlaması muhtemel olmalı ve
2. maddi varlıkların maliyetleri veya makul değerleri güvenilir bir biçimde ölçülebilmelidir.

Bu varlıkların aktifleştirilmesi için gelecekte ekonomik yararlar sağlaması birinci kriterin gereğidir. Bu nedenle, ekonomik yararların elde edileceği konusunda güvenilir tahminlerin yapılması gerekir. Bu tahminlerin güvenilir bir biçimde yapıldığı ve gelecekte ekonomik yararların sağlanacağı belirlendiği durumlarda bu varlıkların aktifleştirilmesi yoluna gidilir. Elde edilen bu tür varlıklardan gelecekte ekonomik yararlar sağlanamayacağı tahmin edilmişse dönem giderlerine atılır. Bu tür tahminlerin güvenilir olması varlıklara ilişkin her türlü gelirlerin ve risklerin işletmenin kontrolü altında olmasına bağlıdır.

Bir varlığın aktifleştirilmesindeki ikinci kriter maliyetin güvenilir olarak hesaplanmasıdır. Genellikle bu maliyet; satın alma maliyeti, inşa maliyeti ve üretim maliyeti niteliğinde olabilir.

Maddi varlıklar genellikle, bir işletmenin toplam varlıklarının büyük bir oranını teşkil ettiği için, işletmenin finansal durumunun gösteriminde büyük öneme sahiptirler. Ayrıca, bunlara ilişkin harcamaların aktifleştirilmesi veya giderleştirilmesi hususları kar/zarara önemli etkide bulunur. Bir varlığın maddi varlık olarak tanımlanabilmesi için, belirli koşullara ve işletme tiplerine göre değerlendirme yapmak şarttır.

Bu kısım hükümlerine göre maddi varlıklar ilk kayda alınırken **elde etme maliyeti ile** muhasebeleştirilir.

Maddi varlıkların elde etme maliyeti:

a) Satış iskontoları ve indirimler düşüldükten sonraki, ithalat vergileri ile iade alınamayacak satın alma vergilerini de içeren iktisap fiyatını,

b) Varlığı, yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi amacıyla gerekli pozisyona ve işler duruma getirmek için katlanılan; o pozisyona ve duruma getirirken üretilen varlıkların satışından elde edilen net hasılatlar düşüldükten sonra kalan; varlığın düzgün çalışıp çalışmadığına dair yapılan test maliyetleri de dahil, kendisiyle doğrudan ilişkilendirilebilen her türlü maliyeti kapsar.

Varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetler aşağıda yer almıştır.

a) Doğrudan maddi varlığın inşasından veya devralınmasından kaynaklanan ve bu Tebliğin “Çalışanlara Sağlanan Faydalar” başlıklı Kısımında tanımlanan çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin maliyetler,

b) Varlığın yerleştirileceği yerin ve arsanın hazırlanmasına ilişkin maliyetler,

c) İlk teslimat ve ilgili maliyetler

d) Kurulum veya montaj maliyeti,

e) Mesleki ücretler.

Varlığın vadeli olarak alınması durumunda elde etme maliyeti peşin bedeline eşit olarak belirlenir. Toplam ödeme tutarı ile peşin bedel arasındaki vade farkı ise “Borçlanma Maliyetleri” başlıklı Kısımında aktifleştirmeye izin verilen durumlar hariç, kredi dönemi boyunca **faiz gideri** olarak mali tablolara alınır.

Varlığın, yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi amacıyla gerekli pozisyona ve işler duruma getirilmesiyle aktifleştirme sona erdirilir. Bundan sonra ortaya çıkan harcamalar gider olarak kaydedilir.

Bir maddi varlık, bir başka maddi varlık ile veya başka bir varlık ile tamamen veya kısmen takas edilmek suretiyle elde edilmişse, maddi varlığın elde etme maliyeti, vazgeçilen varlığın, takas yoluyla edinilen varlığa ödenen nakit veya nakit benzerlerine göre düzeltilmiş, **makul değeri** ile değerlendirilir. Alınan varlığın makul değeri, vazgeçilen varlığın makul değerinden daha kesin olarak belirlenebiliyorsa, maliyet tespitinde bu değer esas alınır.

Benzer bir varlığın takası suretiyle iktisap edilen bir maddi varlığın maliyeti, takasa konu edilen varlıkların makul değerlerinin güvenilir bir biçimde belirlenemediği durumda, **vazgeçilen varlığın kayıtlı değeri** olarak belirlenir. Benzer varlıkların piyasada nadir işlem görmesi makul değere ilişkin alternatif tahminlerin yapılamaması halinde, maddi varlığın makul değeri güvenilir bir biçimde belirlenemez.

Maddi varlıkların elde etme maliyeti, varlığın sökülmesi ve taşınması ile varlığın yerleştirileceği yerin ve arsanın eski haline getirilmesine ilişkin maliyetleri de kapsar. Varlığın iktisabında veya sonraki dönemlerde katlanılan bu tür maliyetler varlığın kalan faydalı ömrü boyunca amorti edilir ve “Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar” başlıklı Kısım uyarınca değerlendirilir.

Değerlemeye tabi tutulacak maddi varlığın boş arsa veya arazi olduğu durumlarda, bir önceki fıkrada belirtilen maliyetler, katlanmasıyla oluşan faydaların elde edilme dönemi boyunca amorti edilir. Arsa ve arazinin sınırlı bir faydalı ömre sahip olması halinde ise arsa ve araziden elde edilmesi beklenen faydaları yansıtacak şekilde amortisman uygulanır.

Bir maddi varlığa ait bir parçanın yenilenmesi ya da ikamesi için katlanılan maliyetler ayrı bir varlık elde ediliyormuş gibi muhasebeleştirilir ve

yenilenen ya da ikame olunan parçanın kayıtlı değeri mali tablolardan çıkarılır.

İkame veya yenileme maliyetleri hariç, varlığın iktisabından sonra katlanılan maliyetler, ancak varlıktan elde edilecek faydayı, varlığa atfedilmiş bulunan performans standardını aşacak derecede artırdığı zaman ilgili varlığın maliyetine eklenir. Aktifleştirme kriterlerini sağlamayan sonraki dönemlerde yapılan diğer bütün harcamalar katlanıldığı dönemin gideri olarak mali tablolarına alınır.

Maddi varlıklar aktifleştirildikten sonra amortismanına tabi tutularak net defter değerleriyle gösterilir. Tebliğde bu yöntem temel yöntem olarak önerilmektedir. Bu uygulama Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile de uyumludur.

Uygulanabilir diğer yöntemde ise Mali tablolara ilk alınma sonrasında, bir maddi varlık, mali tablolarda yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilir. Dileyen işletmeler temel yöntem yerine bu yöntemide tercih edebilirler.

Bu yöntemde adı geçen **Yeniden değerlendirilmiş tutar**, yeniden değerlendirme tarihindeki makul değerden birikmiş amortisman payları ve birikmiş değer düşüklüğünün indirilmesi suretiyle bulunan değerdir. Yeniden değerlemeler, bilanço tarihi itibarıyla, makul değer kullanılarak bulunacak tutarın kayıtlı değerden önemli ölçüde farklı olmasına neden olmayacak şekilde düzenli aralıklarla yapılmalıdır. Yeniden değerlemenin sıklığı, yeniden değerlendirme konusu maddi varlığın makul değerindeki dalgalanmaya bağlıdır. Bazı maddi varlıkların makul değerinde önemli değişiklikler olabileceği için bunların yıllık olarak yeniden değerlendirilmesi şarttır. Makul değerinde önemli değişiklikler olmayanlar için ise, sık değerlendirme yapılmasına gerek olmayıp, üç veya beş yılda bir yeniden değerlendirme yapılması yeterlidir.

Yeniden değerlendirilmiş tutarın tespitinde kullanılan makul değer belirlenmesine ilişkin olarak düzenlemeler getirilmiştir. Buna göre arazi ve

binaların makul değeri genellikle **piyasa değerleridir**. Bu değer, bilirkişilerce belirlenir. Arazi ve binalar dışındaki maddi varlıkların makul değeri değerlendirme yoluyla belirlenmiş piyasa değerleridir. Maddi varlıkların niteliğinden kaynaklanan nedenlerle veya satışının az olması nedeniyle, piyasa değerlerine ilişkin bilgiye ulaşamadığı takdirde, amorti edilmiş ikame maliyeti ile değerlendirilir.

İşletmenin faaliyetlerinde benzer özellik ve kullanıma sahip varlıklar maddi varlık sınıfını oluşturur. Aşağıda farklı sınıflara ilişkin olarak:

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

Maddi varlıklar yeniden değerlendirildiğinde, aynı sınıftaki tüm diğer varlıklar da yeniden değerlendirilir. Aynı sınıfta yer alan maddi varlıklar, içlerinden bazılarının seçilerek yeniden değerlemeye tabi tutulmasının önlenmesini teminen eş zamanlı olarak yeniden değerlemeye tabi tutulur.

Maddi varlığın kayıtlı değeri yeniden değerlendirme sonucunda **artmışsa**, bu artış, doğrudan öz sermaye hesap grubunda “yeniden değerlendirme fonu” adı altında mali tabloya alınır. Ancak, bir yeniden değerlendirme artışı, aynı varlığın daha önce giderleştirilmiş bulunan yeniden değerlendirme değer azalışını tersine çevirdiği ölçüde gelir olarak mali tablolara alınır.

Yeniden değerleme sonucunda varlığın kayıtlı değeri **azalmışsa**, bu azalma gider olarak mali tablolara alınır. Ancak, söz konusu varlıkla ilgili olarak daha önce bir yeniden değerleme fonu oluşturulmuşsa, azalış ilk olarak söz konusu hesaptan düşülür. Değer azalışının yeniden değerleme fonundan yüksek olması durumunda, artan kısım gelir tablosu ile ilişkilendirilir.

Maddi varlıklar aktifleştirildikten sonra amortismanı tabi tutulurlar. Maddi varlığın amorti edilebilir tutarı, söz konusu varlığın **faydalı ömrü** boyunca sistematik olarak amorti edilir. Uygulanan amortisman yöntemi işletme tarafından kullanılan varlığın kendisinden elde edilecek ekonomik faydanın kullanım biçimini yansıtmalıdır. Amortisman tutarları bir maddi varlığın kayıtlı değerinin hesaplanmasında dikkate alınmıyorsa dönem gideri olarak muhasebeleştirilir.

Maddi varlıkların içerdii ekonomik fayda, ilke olarak işletme tarafından varlığın kullanılmasıyla tüketilir. Ancak, teknik veya ticari eskime ve varlığın atıl dönemlerinde meydana gelen yıpranmalar varlığın ekonomik faydasının azalmasına yol açabilir. Buna bağlı olarak, varlığın faydalı ömrünü saptamak için aşağıdaki faktörler dikkate alınır:

a) Varlığın kapasitesine ya da üretim miktarına bağlı olarak belirlenen işletme tarafından beklenen kullanım süresi,

b) Varlığın kullanılacağı vardiya sayısı, işletmenin bakım ve onarım programı gibi faaliyete ilişkin faktörlere bağlı olarak meydana gelen ve varlığın kullanılmadığı dönemde oluşması beklenen eskime ve yıpranma,

c) Üretimdeki değişiklik ve gelişmelerden kaynaklanan teknik ve ticari eskime, ürün ya da hizmete olan piyasa talebindeki değişiklik,

d) Kiralamaların vade bitim tarihi gibi varlığın kullanımı ile ilgili yasal ve benzeri kısıtlamalar.

Varlığın faydalı ömrü, varlıktan beklenen faydaya göre belirlenir. İşletmeler, varlığın belli bir süreden veya faydasının bir bölümünün tüketilmesinden sonra hizmet dışı bırakılmasına yönelik politikalar geliştirebilir. Bu nedenle varlığın faydalı ömrü ekonomik kullanım süresinden **daha kısa** olabilir.

Tebliğde amortismanla ilgili hükümler kapsamında boş arsa ve arazilerle binalara ilişkin düzenlemeler bulunmaktadır. Buna göre Taş ocakları ve doldurma amaçlı kullanılan arsalar gibi bazı istisnaları da olmak üzere, boş arsa ve araziler sınırsız bir faydalı ömre sahip olduklarından **amorti edilmez**. Arsalar ve binalar, birlikte iktisap edilseler dahi nitelikleri farklı olduğundan birbirlerinden ayrılabilen varlıklar olup, ayrı muhasebeleştirme esaslarına tabidir. Binalar, sınırlı faydalı ömre sahip olduklarından, **amorti edilebilir** varlıklardır. Binanın üzerinde bulunduğu arsanın değerinde meydana gelen artış, binanın faydalı ömrünün belirlenmesinde dikkate alınmaz.

Varlığın amorti edilecek tutarı varlığın hurda değeri indirildikten sonra bulunur. Uygulamada, varlığın hurda değeri genellikle önemsizdir ve böylece amorti edilecek tutarın hesaplanmasında da dikkate alınmaz. Hurda değer önemli bir tutar ise, iktisap tarihinde hurda değer tahmin edilir ve her bilanço tarihinde gözden geçirilir.

Bir varlık değişik yöntemler ile amorti edilebilir. Bu yöntemler

- a) normal yöntem,
- b) azalan bakiyeler ve
- c) üretim miktarlarını baz alan yöntemlerdir.

Normal yöntemde varlığın faydalı ömrü boyunca sabit bir tutarı amorti edilir. Azalan bakiyeler yönteminde varlık faydalı ömrü boyunca azalan tutarda amorti edilir. Üretim miktarını baz alan yöntemlerde varlığın beklenen kullanımı ya da çıktısı esas alınarak amorti edilir.

Uygulanacak yöntem varlığın kendisinden gelecekte elde edilecek ekonomik yararlarının kullanılma biçimine göre seçilir ve bir dönemden diğerine ekonomik yararlarında bir değişiklik olmadığı sürece tutarlı olarak uygulanır.

Maddi varlıkların faydalı ömürleri asgari olarak her hesap dönemi sonunda gözden geçirilir. Varlığın beklenen faydalı ömrü önceki tahminlerden farklılık gösteriyorsa cari ve gelecek dönemlere ilişkin amortisman oranları düzeltilir.

Maddi varlıklara ilişkin değer düşüklüklerinin kayıtlara alınmasıyla ilgili olarak ;

a) Maddi varlıkların değer düşüklüğüne uğraması Varlıklarda Değer Düşüklüğü” başlıklı Kısmı uyarınca mali tablolara alınır; maddi varlıkların elden çıkarılması ya da kullanımdan çekilmesi bu kısmın “Maddi varlıkların elden çıkarılması” başlıklı Maddesinde belirtildiği şekilde mali tablolara yansıtılır;

b) Değer düşüklüğüne uğrayan, kaybolan ya da vazgeçilen maddi varlıkların üçüncü taraflarca tazmini, ele geçtiği dönemin karının veya zararının tespitinde kullanılır;

c) Yenileme amacıyla restore edilen, satın alınan veya inşa edilen varlıkların maliyeti bu kısmın “Maddi varlıkların ilk değerleme işlemi” ve “Bir parçanın yenilenmesi ya da ikamesi” başlıklı Maddeleri uyarınca belirlenir.

Bir maddi varlık elden çıkarıldığı veya kullanımından ya da elden çıkarılmasından ekonomik fayda elde edilmesinin beklenmediği durumlarda mali tablolardan çıkarılır.

Elden çıkarma neticesinde elde edilen net tutar ile kayıtlı değeri arasındaki fark, **kar veya zarar** olarak ortaya çıkar. Bu tutarlar, elden çıkarılmanın meydana geldiği dönemin gelir tablosuna alınır.

Bir maddi varlığın elden çıkarılmasında ele geçen kıymetler mali tablolara ilk olarak **makul değeri üzerinden** alınır. Ödeme işlemi ertelenirse, ele geçen kıymet peşin fiyatı üzerinden mali tablolara yansıtılır. Kıymetin nominal değeri ile peşin fiyatı arasındaki fark bu Tebliğin “Hasılat” başlıklı Kısımında yer alan hükümler çerçevesinde efektif getiri dikkate alınarak **faiz geliri** olarak mali tablolara yansıtılır.

Bir maddi varlığın amortismanı, varlığın amorti edilebilir tutarı tamamen tahsis edilmemişse, geçici olarak atıl hale gelmesi durumunda veya aktif kullanımdan çekildiğinde ve elden çıkarma amacıyla elde tutulduğunda sona ermez. Her yıl sonunda işletme, varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığını bu Tebliğin “Varlıklarda Değer Düşüklüğü” kısmı incelemek ve değer düşüklüğü oluşması halinde bunu mali tablolara almak zorundadır.

Bu kısmın son bölümünde maddi varlıklara ilişkin olarak hangi hususların kamuya açıklanması gerektiği ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

3.8. Maddi Olmayan Varlıklar

İşletmeler, bilimsel veya teknik bilgi, yeni süreçler ve sistemlerin tasarlaması ve uygulaması, lisanslar, fikri mülkiyet, piyasa bilgisi ve ticari markalar gibi maddi olmayan kaynakların iktisabı, geliştirilmesi, idamesi veya iyileştirilmesi için ekonomik kaynaklarını kullanır veya borçlanır. Bilgisayar yazılımı, patentler, telif hakları, sinema filmleri, müşteri listeleri, ipotek hizmet hakları, avlanma lisansları, ithalat kotaları, isim hakkı, müşteri veya tedarikçiyle ilişkiler, müşteri sadakati, pazar payı ve pazarlama hakları söz konusu maddi olmayan varlık örnekleridir.

Diğer kısımların kapsamına dahil edilmeyen maddi olmayan varlıkların mali tablolara yansıtılma esaslarını belirlemek amacıyla hazırlanan bu kısım aşağıdaki on bölümden oluşmaktadır.

1. Bölüm: Amaç, Kapsam Ve Tanımlar
2. Bölüm : Maddi Olmayan Varlıklar
3. Bölüm : Maddi Olmayan Varlıkların Mali Tablolara Alınması Ve İlk Değerleme İşlemi
4. Bölüm: Harcamaların Mali Tablolara Alınması
5. Bölüm: Sonraki Dönemlerde Yapılan Harcamalar
6. Bölüm: Mali Tablolara İlk Alınmadan Sonraki Dönemlerde Değerleme
7. Bölüm: İtfa
8. Bölüm: Kayıtlı Değerin Geri Kazanılması: Değer Düşüklükleri
9. Bölüm: Kullanım Dışı Bırakma Ve Elden Çıkarma
10. Bölüm: Kamuya Açıklanacak Hususlar

Amaç kapsam ve tanımların yer aldığı ilk bölümde bu Kısımda yer alan hükümlerin aşağıda sayılanlar dışındaki maddi olmayan varlıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanacak esasları kapsayacağı belirtilmiştir. Kapsam dışındaki unsurlar şunlardır

- a) Diğer kısımlar kapsamında değerlendirilen maddi olmayan varlıklar,
- b) Bu Tebliğin “Finansal Araçlar” Kısımında tanımlanan finansal araçlar,
- c) Maden işletme hakları ile maden, petrol, doğal gaz ve benzer nitelikli yeniden yaratılabilir olmayan doğal kaynakların aranması, geliştirilmesi ve çıkarımı için yapılan giderler;

d) Sigorta şirketlerinde, poliçe sahipleri ile yapılan sözleşmelerden kaynaklanan maddi olmayan varlıklar.

Bu Tebliğin diğer kısımları kapsamında değerlendirilen maddi olmayan varlıklara ilgili oldukları Kısımın hükümleri uygulanır. Diğer kısımlarda kapsanan maddi olmayan varlıklar aşağıda yer almaktadır.

a) Bu Tebliğin “Stoklar” ve “İnşaat Sözleşmeleri” başlıklı Kısımları kapsamında işletmenin olağan faaliyeti içerisinde satılmak amacıyla elde tutulan maddi olmayan varlıklar,

b) Bu Tebliğin “Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergiler” başlıklı Kısım kapsamında ertelenen vergi varlıkları,

c) Bu Tebliğin “Kiralama İşlemleri” Kısımının kapsamına giren kiralamalar,

d) Bu Tebliğin “Çalışanlara Sağlanan Faydalar” başlıklı Kısım kapsamında çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan varlıklar,

e) Bu Tebliğin “İşletme Birleşmeleri” başlıklı Kısım kapsamında işletme birleşmelerinde ortaya çıkan şerefiye,

f) Bu Tebliğin “Finansal Araçlar” başlıklı Kısımında tanımlanan finansal varlıklar.

Daha önce maddi olmayan duran varlıklar olan bu kısmın adı bu tebliğ ile maddi olmayan varlıklar olarak değiştirilmiştir.

Tebliğde bir kalemin maddi olmayan varlık olarak kabul edilebilmesi için üç farklı kriterden bahsedilmiştir. Bunlar

1.tanımlanabilirlik

2.kaynak üzerindeki kontrol

3. gelecekteki ekonomik faydalar

Bu çerçevede, bu şartları taşımayan kalemler maddi olmayan varlık kapsamına girmez. Maddi olmayan varlık kapsamına girmeyen bir varlığı iktisap etmek veya işletme bünyesinde üretmek için yapılan harcamalar, gerçekleştiği dönemde **gider** olarak mali tablolara alınır. Ancak, söz konusu varlık iktisap yoluyla elde edilmişse, bu kalem iktisap tarihi itibarıyla mali tablolara alınan şerefiyenin bir parçasını oluşturur.

Maddi olmayan varlıklarının tespitinde ilk önce varlığın **tanımlanabilir** olması gerekir. Tanımlanabilir olması içinse maddi olmayan varlığın şerefiyeden kolaylıkla ayırt edilebilmesi şarttır.

İkinci unsur ise işletmenin ilgili kaynak üzerinde **kontrol**ün bulunmasıdır. İşletmenin varlıkla ilgili kaynaklardan gelecekte sağlanacak ekonomik faydaları elde etme gücüne sahip olması ve de üçüncü kişilerin bu faydalara ulaşımını kısıtlayabilmesi durumunda, işletmenin ilgili varlığı kontrol ettiği kabul edilir.

Maddi olmayan varlıkları belirlemede kullandığımız son kriter ise varlıktan sağlanacak **gelecekteki ekonomik faydalardır**. Bu faydalar, ürünlerin veya hizmetlerin satışından elde edilecek geliri, maliyet tasarrufunu veya varlığın işletme tarafından kullanımından kaynaklanan diğer faydaları kapsar. (Örnek; bir üretim sürecinde fikri mülkiyetin kullanımı, gelecekteki gelirleri artırmaktan ziyade gelecekteki üretim maliyetlerini azaltabilir.)

Maddi olmayan varlık tanımı kapsamında değerlendirilen varlıklar mali tablolara alınırken başlangıçta, **elde etme maliyeti üzerinden** değerlendirilir. Maddi olmayan bir varlığın mali tablolara alınabilmesi için varlığın maliyetinin *“güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi”* gereklidir. Bir maddi olmayan varlık, sadece işletmenin gelecekte varlıktan ekonomik fayda elde etmesinin muhtemel olması ve varlığın maliyetinin güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi halinde mali tablolara alınır.

Maddi olmayan varlıkların iktisap ediliş şekillerine bağlı olarak maliyetinin belirlenmesi farklılık arz etmektedir. Buna göre iktisap şekilleri

1. Ayrı iktisap
2. İşletme birleşmeleri yoluyla edinilen maddi olmayan varlıklar
3. Devlet teşviği yoluyla iktisap
4. Varlıkların takası suretiyle elde etme
5. İşletme bünyesinde oluşturulan şerefiye(varlık olarak değerlendirilmez)
6. İşletme bünyesinde oluşturulan maddi olmayan varlıklar (araştırma geliştirme)

Maddi olmayan varlık ayrı olarak satın alınırsa, maliyeti güvenilir olarak belirlenebilir. Patent, lisans, know-how, işletme hakkı, marka ve benzeri haklar elde etme maliyeti ile değerlendirilir. Bu varlıkların maliyeti ilgili varlığın iktisap fiyatı ile varlığın yönetim tarafından amaçlanan kullanıma hazır hale getirilmesi ile doğrudan ilişkilendirilebilecek harcamalarının toplamından oluşur. Dolayısıyla, maddi olmayan varlığın kullanımı sırasında veya daha verimli hale getirmek için katlanılan maliyetler (varlıkların standart performanslarının iyileştirilmesinden farklı olarak), bu varlıkların maliyetine dahil edilmez.

Maddi olmayan bir varlık, işletmenin hisse senetleri karşılığında iktisap edilmişse, varlığın elde etme maliyeti, çıkarılan hisse senetlerinin makul değeridir. Alınan varlığın makul değeri, çıkarılan hisse senetlerinin makul değerinden daha kesin olarak belirlenebiliyorsa, maliyetin tespitinde bu değer esas alınır.

İşletme birleşmeleri yoluyla edinilen maddi olmayan varlıkların maliyet bedeli, edinildikleri tarihteki makul değerleridir. Aktif bir piyasada oluşan

piyasa fiyatları, en güvenilir makul değer göstergesidir. Uygun piyasa fiyatı, genellikle, cari alış fiyatıdır. Cari alış fiyatları belirlenebilir değilse, en son benzer işlemin fiyatı, işlem tarihi ile varlığın makul değerinin tahmin edildiği tarih arasında ekonomik koşullarda önemli bir değişiklik olmadığı varsayımıyla, makul değer tahmininde esas alınır. Bir varlık için aktif bir piyasada oluşan fiyat mevcut olmadığı durumda, elde etme maliyeti; iktisap tarihi itibarıyla, bilgili ve istekli taraflar arasında yapılan işlemde, ulaşılabilir en fazla bilgi esas alınarak, varlık için işletmenin ödeyeceği tutarı ifade eder.

Bazı durumlarda, maddi olmayan bir varlık, devletin bir teşviği olarak ücretsiz veya çok az bir bedelle iktisap edilebilir. Bu durum, devletin bir işletmeye hava alanı iniş hakları, radyo veya televizyon istasyonu çalıştırma lisansı, ithalat lisansları veya kotalar veya diğer sınırlı kaynaklara erişim hakları gibi maddi olmayan varlıkları aktardığında veya dağıttığında söz konusu olur. İşletme, bu Tebliğin “Devlet Teşvik ve Yardımları” Kısmında izin verilen şekilde, bu şekilde alınan bir varlığı başlangıçta makul değer üzerinden mali tablolara almayı tercih etmezse, varlık başlangıçta teşvik için verilen tutar ve varlığın amaçlanan nihai kullanıma hazır hale getirilmesi ile doğrudan ilişkili giderler toplamı üzerinden mali tablolara alır.

Bir maddi olmayan varlık, benzer olmayan diğer bir maddi olmayan varlık veya diğer bir varlıkla kısmen veya tamamen takas edilmek suretiyle iktisap edilebilir. Bu tür bir varlığın elde etme maliyeti, vazgeçilen varlığın makul değeri ile ilave verilen nakit veya nakit benzeri bedel üzerinden değerlendirilir. Alınan varlığın makul değeri, vazgeçilen varlığın makul değerinden daha doğru bir gösterge sunuyorsa, maliyet tespitinde alınan varlığın makul değeri esas alınır. Benzer bir varlığın takası karşılığında iktisap edilen bir maddi olmayan varlığın maliyeti, takasa konu varlıkların makul değerlerinin güvenilir bir biçimde belirlenemediği durumlarda, vazgeçilen varlığın kayıtlı değeri esas alınarak belirlenir.

İşletme bünyesinde oluşturulan **şerefiyenin** muhasebeleştirilmesinde özellik arzeden bir durum söz konusudur. Maliyeti güvenilir bir biçimde tespit

edilebilen ve işletme tarafından kontrol edilen tanımlanabilir bir varlık olmaması nedeniyle şerefiye bir varlık olarak **mali tablolara alınmaz.**

İşletme bünyesinde oluşturulan maddi olmayan varlığın mali tablolara alınma kriterlerini taşıyıp taşımadığı hususunun belirlenmesinde, gelecekte ekonomik fayda üretmesi muhtemel tanımlanabilir bir varlık olup olmadığı, varsa bunun ne zaman ortaya çıktığı ve varlığın maliyetinin güvenilir bir biçimde belirlenmesi kapsamında, giderlerin diğer günlük faaliyetlerle ilgili olanlardan ayrıştırılabilir olup olmadığı hususları, işletme bünyesinde oluşturulan maddi olmayan varlıklara ilişkin hükümler çerçevesinde değerlendirilir.

İşletme bünyesinde oluşturulan bir maddi olmayan varlığın (araştırma-geliştirme) maliyeti, maddi olmayan varlığın mali tablolara alınma kriterini sağladığı tarihten başlamak üzere yapılan harcamaların toplamıdır. Önceki dönem yıllık ve ara mali tablolarda gider olarak mali tablolara alınan harcamalar, daha sonra maliyete dahil edilemez.

İşletme bünyesinde oluşturulan maddi olmayan varlıklar için iki farklı safha dikkate alınmalıdır. Bunlar araştırma safhası ve geliştirme safhasıdır. Tebliğde bu varlıkların aktifleştirilmesinde yapılan bu ayrım UFRS 38 ile uyumlu gözükmemektedir.

Araştırma safhasında herhangi bir maddi olmayan varlık mali tablolara alınmaz. Araştırma safhasında, maddi olmayan varlığın, gelecekte ekonomik fayda sağlayıp sağlayamayacağının belirlenmesi mümkün olmadığından, yapılan araştırmaya ilişkin harcamalar gerçekleştiği anda gider olarak mali tablolara alınır yani maddi olmayan varlık olarak aktifleştirilmez. Geliştirme maliyetleri ise ancak belli koşullar sağlandığında aktifleştirilebilmektedir.

a) Maddi olmayan varlığın kullanıma veya satışa hazır hale gelebilmesinin teknik olarak mümkün olması,

b) İşletmenin maddi olmayan varlığı tamamlama ve bu varlığı kullanma veya satma niyetinin bulunması,

c) Maddi olmayan varlığı kullanma veya satma imkanının bulunması,

d) Maddi olmayan varlığın muhtemel ekonomik faydayı nasıl oluşturacağının belirli olması, ayrıca, maddi olmayan varlığın çıktısının veya maddi olmayan varlığın kendisinin bir piyasasının olması veya işletme bünyesinde kullanılacaksa maddi olmayan varlığın kullanılabilir olması,

e) Geliştirme safhasını tamamlamak ve maddi olmayan varlığı kullanmak veya satmak için yeterli teknik, mali ve diğer kaynakların mevcut olması; ve,

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

Bu koşulların **tamamının** varlığı halinde, geliştirmeden (veya işletme bünyesinde yürütülen bir projenin geliştirme safhasından) kaynaklanan maddi olmayan varlıklar mali tablolara alınır;

Araştırma safhasının geliştirme safhasından ayrılmadığı durumlarda ise söz konusu projeye ilişkin harcamalar sadece *araştırma* safhasında yapılmış gibi dikkate alınır yani aktifleştirilmez doğrudan gider yazılır.

Bir maddi olmayan varlığın aktifleştirilmesinde varlığın iktisabı veya tamamlanmasından sonra söz konusu varlık için yapılan harcamalar gerçekleştiği anda gider olarak mali tablolara alınır. Ancak harcamalar varlıktan elde edilecek faydayı, varlığa atfedilmiş bulunan performans standardını aşacak derecede artırmasının muhtemel olması, güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi ve varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilmesi durumunda varlığın maliyetine dahil edilir.

İlk aktifleştirmeden sonra maddi olmayan varlıkların değerlemesinde varlık mali tablolarda maliyetinden birikmiş itfa payları ve birikmiş değer

düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri üzerinden gösterilir denilmektedir. Ayrıca tebliğde UFRS ye uyumlu olarak alternatif bir yöntemden daha bahsedilmiştir. Buna göre maddi olmayan bir varlık, mali tablolarda yeniden değerlendirilmiş tutarı (yeniden değerlendirme tarihindeki makul değeri) üzerinden gösterilir. Yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlendirme tarihindeki makul değerden, birikmiş itfa payları ve birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değerdir. Bu alternatif yöntem uygulanmak isteniyorsa söz konusu varlığın değerini belirleyebilmek için aktif bir piyasa olması şarttır.

Tebliğde maddi olmayan varlıkların muhasebeleştirilmesine ilişkin esasların anlatıldığı bu kısımda bahsedilen diğer bir önemli konu aktifleştirilen bu varlıkların itfalarına ilişkin usul ve esaslarla ilgili olan bölümdür. Maddi olmayan bir varlığın itfa edilebilir tutarı, söz konusu varlığın **faydalı ömrü** boyunca sistematik olarak itfa edilir denilerek UFRS ye uygun bir yöntem benimsenmiştir.

Buna göre maddi olmayan bir varlığın faydalı ömrünün, aksi kanıtlanmadıkça, söz konusu varlığın kullanıma hazır hale geldiği tarihten itibaren *yirmi yılı geçmeyeceği* kabul edilir. Maddi olmayan varlıktan elde edilecek ekonomik fayda zaman içinde tüketileceğinden, varlığın kayıtlı değeri bu tükenmeyi yansıtacak şekilde azaltılır. Azaltma işlemi, varlığın maliyetinden ya da yeniden değerlendirilmiş tutarından hurda değerinin düşülmesinden sonra kalan tutarın varlığın faydalı ömrü boyunca bir gider olarak sistematik şekilde dağıtılması yolu ile gerçekleşir. İtfa tutarı, varlığın makul değerinde veya geri kazanılabilir tutarında artış olup olmadığına bakılmaksızın mali tablolara alınır. Ayrıca bu varlıkların itfalarına ilişkin politikalar ve itfa süreleri mali tablo dipnotlarında açıklanmalıdır.

Bir varlığın itfa edilebilir tutarı hurda değeri düşüldükten sonra belirlenir. Hurda değer ise faydalı ömrünü tamamlamış ve hurda değeri tahmin edilecek varlıkla benzer koşullarda kullanılmış benzer varlıkların tahmin tarihi itibarıyla geçerli olan satış fiyatları esas alınarak belirlenir.

Maddi olmayan bir varlık;elden çıkarıldığında veya kullanımından veya elden çıkarılmasından herhangi bir ekonomik fayda elde edilemeyeceğinin anlaşıldığı durumlarda mali tablolardan çıkarılır. Maddi olmayan bir varlığın kullanım dışı bırakılması ya da elden çıkarılması nedeniyle oluşan kar veya zarar, elden çıkarma neticesinde elde edilen net tutar ile kayıtlı değeri arasındaki fark olarak belirlenir. Bu fark, (bu Tebliğin “Kiralama İşlemleri” Kısmında “sat ve kiralama” tipi kiralamalar için başka bir şekilde öngörülmedikçe) kullanım dışı bırakılma veya elden çıkarılma tarihinde gelir tablosunda gelir ya da gider olarak mali tablolara alınır.

Bu kısmın son bölümünde kamuya açıklanacak hususlar kısmında mali tablo kullanıcılarının, tabloları daha iyi anlamalarına yarayacak hususların dipnotlarda açıklanması gerektiği anlatılmaktadır. Buna göre maddi olmayan varlıkla ilgili itfaya ilişkin politikalar, faydalı ömür, yeniden değerlendirme sonucunda oluşan değer düşüklüğü zararlarından kaynaklanan artış veya azalışlar gibi hususlar dipnotlarda açıklanır.

3.9. Varlıklarda Değer Düşüklüğü

İşletmenin karının doğru olarak belirlenebilmesi açısından mali tablolardaki kalemlerin gerçek değeriyle kaydedilmiş olması önemlidir. Varlığın kayıtlı değeri, kullanım veya satış yoluyla geri kazanılacak tutarından yüksekse, varlık geri kazanılabilir tutarından daha fazla tutarda izleniyor olabilir.

İşletmelerin varlıklarını geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir değerde izlenmesini önlemek amacıyla hazırlanan bu kısım aşağıdaki yedi bölümden oluşmaktadır.

1. Bölüm :Amaç, Kapsam Ve Tanımlar

2. Bölüm :Değer Düşüklüğüne Uğramış Olan Varlıkların Tespiti

3. Bölüm :Geri Kazanılabılır Tutarın Ölçümü

4. Bölüm :Değer Düşüklüğünün Mali Tablolara Alınması Ve Değerlemesi

5. Bölüm :Nakit Üreten Birimler

6 Bölüm :Değer Düşüklüğünün İptali

7. Bölüm: Kamuya Açıklanacak Hususlar

Varlığın kayıtlı değeri, kullanım veya satış yoluyla geri kazanılacak tutarından yüksekse, varlık geri kazanılabılır tutarından daha fazla tutarda izleniyor olabilir demiştik. Böyle bir durum mevcut ise, varlıkta değer düşüklüğü meydana gelmiştir ve değer düşüklüğünün bu Kısım uyarınca mali tablolara alınması şarttır. Bu Kısım ayrıca işletmenin değer düşüklüğünü ne zaman iptal etmesi gerektiğini de belirlemekte ve değer düşüklüğüne uğramış varlıklara ilişkin işletme tarafından kamuya yapılması gereken açıklamaları da düzenlemektedir.

Burada adı geçen **geri elde edilebilir değer**, net satış fiyatının yada kullanımdaki değerinin yüksek olanıdır .

Kullanım değeri ile kastedilen ise bir varlığın sürekli kullanımından ve faydalı ömrü sonunda elden çıkarılmasından beklenen nakit akımlarının tahmin edilen bugünkü değeridir.

Bu kısmın birinci bölümünde hangi varlıkların muhasebeleştirilmesinde burada açıklanan hükümlerin geçerli olacağı anlatılmaktadır. Buna göre

a) “Stoklar” başlıklı Kısımında düzenlenen stoklar,

b) “İnşaat Sözleşmeleri” başlıklı Kısımında düzenlenen inşaat sözleşmelerinde konu edilen varlıklar,

c) “Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergiler” başlıklı Kısımda düzenlenen ertelenmiş vergi alacakları,

d) “Çalışanlara Sağlanan Faydalar” başlıklı Kısımda düzenlenen çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin varlıklar,

e) “Finansal Araçlar” başlıklı Kısımda düzenlenen finansal varlıklar,

f) “Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller” başlıklı Kısımda düzenlenen makul değerle değerlendirilen yatırım amaçlı gayrimenkuller,

g) “Tarımsal Faaliyetler” başlıklı Kısımda düzenlenen net makul değerleri ile değerlendirilen canlı varlıklar,

dışındaki varlıkların uğradıkları değer düşüklüklerinin muhasebeleştirilmesinde bu Kısım hükümleri uygulanır.

(a), (b), (c) veya (d) bentlerinde belirtilen varlıklar için geçerli olan mevcut Tebliğ hükümleri, bunların mali tablolara alınması ve değerlemesine ilişkin özel hükümleri içermektedir. Bu nedenle bunlarda meydana gelen değer düşüklükleri ilgili tebliğ hükümlerine göre yapılır.

25 Nolu tebliğin bu kısmı yukarıda sayılan varlıklar dışındaki varlıkların kayıtlı değerinde meydana gelen değer düşüklüklerinin muhasebeleştirilmesiyle ilgili hükümlere yer vererek, bu konuda genel bir çerçeve çizmektedir. Bu hükümlere göre düzenlenecek mali tablolardaki bilgiler gerçek değerleriyle gösterildiğinden mali tablo kullanıcıları açısından daha anlamlı olacaktır.

Her bir bilanço tarihinde, bir varlığın değer düşüklüğüne uğrayabileceğine ilişkin herhangi bir gösterge olup olmadığı değerlendirilir. Böyle bir gösterge mevcutsa, varlığın geri kazanılabilir tutarına ilişkin tahminde bulunulur.

Bir varlığın değer düşüklüğüne uğrayabileceğine ilişkin herhangi bir gösterge olup olmadığını değerlendirirken, asgari olarak aşağıdaki göstergeler dikkate alınır:

A-Dış kaynaklı bilgiler:

a) Dönem boyunca, bir varlığın piyasa değerinin, zamanaşımı veya normal kullanım sonucunda, beklenilenden önemli ölçüde düşmüş olması,

b) Dönem boyunca, işletmenin faaliyet gösterdiği piyasada, teknolojik, ekonomik veya hukuki ortamda veya varlığın tahsis edildiği piyasada, işletmeye olumsuz etkide bulunan önemli değişikliklerin ortaya çıkması ya da yakın gelecekte ortaya çıkacak olması,

c) Piyasadaki faiz oranlarının veya yatırım karlılığına ilişkin diğer piyasa faiz oranlarının dönem boyunca artmış olması, ve muhtemelen bu artışların varlıkların değerinin hesaplanmasında kullanılan iskonto oranını etkileyecek olması ve varlığın geri kazanılabilir tutarını önemli derecede azaltacak olması,

d) İşletmenin net aktiflerinin kayıtlı değerlerinin işletmenin piyasa değerinden daha fazla olması;

B-İç kaynaklı bilgiler:

a) Bir varlığın fiziksel hasara uğradığına veya eskidiğine ilişkin kanıtların mevcudiyeti,

b) Varlığın mevcut veya beklenen kullanılma derecesinde ya da şeklinde işletmeye olumsuz etkide bulunan önemli değişikliklerin ortaya çıkması veya yakın gelecekte ortaya çıkacak olması. Bu değişiklikler, varlığın ait olduğu faaliyetlerin durdurulmasına veya yeniden yapılandırılmasına ya da varlığın, önceden belirlenmiş tarihten önce elden çıkarılmasına ilişkin planları da kapsar.

c)İşletmenin faaliyet raporlarında, bir varlığın ekonomik performansının beklenenden kötü olduğu veya olacağına ilişkin kanıtların mevcudiyeti.

Varlığın geri kazanılabilir tutarının tahminine ihtiyaç olup olmadığını tespitte **önemlilik kavramı** uygulanır. Önceki hesaplamalar varlığın geri kazanılabilir tutarının kayıtlı değerinden önemli derecede yüksek olduğunu gösteriyor ve aradaki farkı ortadan kaldıran hiçbir olay ortaya çıkmamışsa, varlığın geri kazanılabilir tutarının yeniden tahmin edilmesi zorunlu değildir.

Bilanço tarihinde, bir varlığın değer düşüklüğüne uğrayabileceğine ilişkin herhangi bir gösterge olması durumunda net satış fiyatının yada kullanımdaki değerinin yüksek olanı olarak ifade edilen varlığın geri kazanılabilir tutarına ilişkin tahminde bulunulur demiştik. Geri kazanılabilir tutarı tespitinde varlığın hem net satış fiyatını hem de kullanım değerini belirlemek her zaman gerekmez. Bu tutarlardan herhangi biri varlığın kayıtlı değerini aşıyorsa, varlık değer düşüklüğüne uğramamıştır ve başka bir tutar tahminine gerek yoktur.

Geri kazanılabilir değer tespitinde net satış fiyatın belirlenmesinde herhangi bir ilişkiden etkilenilmeyecek şartlar altında yapılan bağlayıcı bir anlaşmada yer alan, varlığın elden çıkarılması ile doğrudan ilişkilendirilebilecek maliyetlere göre düzeltilmiş fiyat en iyi temeli oluşturur. Bağlayıcı bir anlaşma yoksa fakat varlık aktif bir piyasada alışverişe konu olabiliyorsa, net satış fiyatı varlığın piyasa fiyatından elden çıkarma maliyeti düşüldükten sonra kalan tutardır. Uygun olan piyasa fiyatı genellikle cari alış fiyatıdır. Cari alış fiyatlarına ulaşılamaması halinde, en yakın zamanda gerçekleşen işlemin fiyatı, söz konusu işlem tarihi ile tahmin yapıldığı tarih arasındaki ekonomik koşullarda önemli bir değişiklik olmamış olması kaydıyla, net satış fiyatı tahminine temel sağlayabilir.

Aktif bir piyasada alışverişe konu olmasa bile, varlığın net satış fiyatını belirlemek mümkündür. Ancak, bazı durumlarda net satış fiyatını belirlemek

mümkün olmayabilir. Bu durumda, varlığın geri kazanılabilir tutarı, kullanım değeri olarak dikkate alınmalıdır

Bir varlığın kullanım değerinin tahmini aşağıdaki aşamaları kapsar:

a) Varlığın sürekli kullanımından ve en son elden çıkarılmasından türetilecek nakit giriş ve çıkışlarının tahmini,

b) Bu nakit akımlarını iskonto etmekte kullanılacak uygun bir iskonto oranının dikkate alınması.

Kullanım değerinin tespitinde geleceğe yönelik nakit akımları için tahminler yapılır. Bu tahminlere ilişkin esaslarla, tahminlerin içeriğine ilişkin hükümler tebliğde ayrıca düzenlenmiştir

Varlığın kayıtlı değerinde bir değer düşüklüğünün meydana geldiği tespit edilmişse, bu değer düşüklüğü bu kısım hükümlerine göre mali tablolara alınır.

Varlığın geri kazanılabilir tutarı ancak kayıtlı değerinden düşükse, varlığın kayıtlı değeri geri kazanılabilir tutarına indirilir. Bu indirim bir değer düşüklüğüdür.

Varlık, bu Tebliğde yer alan diğer Kısımları uyarınca yeniden değerlendirilmiş tutarı ile izlenmiyorsa, değer düşüklüğü derhal gelir tablosuna **gider olarak** yansıtılmalıdır. Yeniden değerlendirilmiş varlığa ait her değer düşüklüğü, Tebliğin diğer Kısımları uyarınca, yeniden değerlendirme azalışı olarak işleme tabi tutulur.

Yeniden değerlendirilmiş bir varlıktaki değer düşüklüğü gelir tablosuna gider olarak yansıtılır. Ancak, yeniden değerlendirilmiş varlıktaki değer düşüklüğü, varlığın yeniden değerlendirme fonu hesabında tutulan tutarını aşmadığı sürece, direkt olarak varlığa ilişkin söz konusu hesaptan düşülür.

Değer düşüklüğü için tahmin edilen tutar varlığın kayıtlı değerinden büyük olduğu zaman, işletme, ancak, Tebliğde yer alan diğer Kısım hükümleri gerektiriyorsa, bunu bir yükümlülük olarak mali tablolara alır.

Değer düşüklüğü mali tablolara alındıktan sonra, varlığa ilişkin itfa tutarı, gelecek dönemlerde, varlığın, hurda değeri(varsa) düşüldükten sonraki düzeltilmiş kayıtlı değerini kalan faydalı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtmak amacıyla düzeltilir.

Tebliğde nakit üreten birimler isimli yeni bir kavrama yer verilmiştir. **Nakit üreten birimle** kastedilen diğer varlık veya varlık gruplarından önemli ölçüde bağımsız olarak, sürekli kullanımından nakit girişi sağlanan en küçük ayrıştırılabilir varlık grubudur. Tebliğin beşinci bölümünde varlığın ait olduğu nakit üreten birimleri tespit etmede ve nakit üreten birimlerin kayıtlı değerini belirlemede ve bunlara ait değer düşüklüğünü mali tablolara almada, uyulması gerekli olan kuralları düzenlenmektedir.

Bir varlıkta değer düşüklüğü olabileceğine ilişkin herhangi bir gösterge varsa, varlığın geri kazanılabilir tutarı tahmin edilir. Varlığın geri kazanılabilir tutarını tahmin etmek mümkün değilse, işletme varlığın ait olduğu nakit üreten birimin geri kazanılabilir tutarını belirler.

Bir varlığın nakit üreten biriminin tespiti takdire dayanır. Tek bir varlık için geri kazanılabilir tutar belirlenemiyorsa, işletme, sürekli kullanımından, önemli ölçüde bağımsız olarak nakit girişleri üreten en düşük seviyedeki varlık kümesini tespit eder.

Varlığın sürekli kullanımından sağlanan nakit girişleri, mali tablo hazırlayan işletmenin dışındaki taraflardan elde edilen nakit ve nakit benzeri girişlerden oluşmaktadır. Varlıktan veya varlık grubundan nakit girişlerinin diğer varlıklardan veya varlık grubundan önemli ölçüde bağımsız olup olmadığını tespit ederken, işletme, yönetimin işletme faaliyetlerini ne şekilde kontrol ettiği veya işletmenin varlıklarını ve faaliyetlerini devam ettirme veya

elden çıkarma hususlarında nasıl karar aldıkları da dahil olmak üzere çeşitli faktörleri göz önünde bulundurur.

Nakit üreten birimin geri kazanılabilir tutarı, yukarıdaki uygulamalara uygun olarak net satış fiyatı ile kullanım değerinin yüksek olanıdır.

Nakit üreten birimin kayıtlı değeri, geri kazanılabilir tutarın belirlenmesindeki yöntem ile uyumlu olarak belirlenir.

Nakit üreten birimin kayıtlı değeri:

a) Sadece, nakit üreten birim ile doğrudan ilişkilendirilebilen ya da bu birime makul ve tutarlı bir esasa tahsis edilebilen ve nakit üreten birimin kullanım değerinin belirlenmesinde tahmin edilen gelecekteki nakit girişlerini üretecek varlıkların kayıtlı değerini içerir,

b) Nakit üreten birimin geri kazanılabilir tutarı, kaydedilmiş herhangi bir yükümlülük olmadan belirlenebiliyorsa, bu yükümlülüğün kayıtlı değerini içermez.

Bunun nedeni, nakit üreten birimin net satış fiyatının ve kullanım değerinin, nakit üreten birimin bir parçası olmayan varlıklarla ve mali tablolara önceden alınmış yükümlülükler ile alakalı olan nakit akımları hariç tutularak belirlenmesidir.

Varlıkların geri kazanılabilirlik değerlendirmesi amacıyla bir araya getirildiği yerlere, nakit üreten birimde sürekli kullanımdan ilgili nakit girişleri akışını üreten tüm varlıklar dahil edilir. Aksi takdirde, nakit üreten birim, aslında bir değer düşüklüğüne uğramış olmasına rağmen, tamamen geri kazanılabilir gözükebilir. Bazı durumlarda, belirli varlıklar, nakit üreten birimin tahmini gelecekteki nakit akımlarına katkıda bulunsa da, makul ve tutarlı bir esasa nakit üreten birime tahsis edilemezler. Bu, şerefiye veya şerefiye dışı varlıklar için geçerli bir durumdur.

Bir varlığın iktisabından doğan **şerefiye**, iktisap eden tarafından, gelecek ekonomik fayda beklentisine istinaden yapılan bir ödemeyi temsil eder. Gelecek ekonomik faydalar, iktisap edilen varlıklar arasındaki sinerjiden veya mali tablolara tek başlarına alınabilme niteliği olmayan varlıklardan kaynaklanabilir. Şerefiye, diğer varlıklardan ya da varlık gruplarından bağımsız olarak nakit akımları üretmez, ve bu nedenle, tek başına bir varlık olarak şerefiyenin geri kazanılabilir tutarı belirlenemez. Bunun sonucunda, eğer şerefiyenin değer düşüklüğüne uğrayacağına ilişkin bir gösterge varsa, geri kazanılabilir tutar, şerefiyenin ait olduğu nakit üreten birim için belirlenir. Bu tutar, sonradan, nakit üreten birimin kayıtlı değeri ile karşılaştırılır ve “Nakit üreten birim için değer düşüklüğü” başlıklı Maddenin birinci fıkrasına uygun olarak tüm değer düşüklüğü mali tablolara yansıtılır.

Şerefiye dışı varlıklar, merkez binası veya işletmenin bir bölümü, bilgi-işlem ekipmanı veya araştırma merkezi gibi grup ya da bölüm varlıklarını içerir. Bir varlığın, nakit üreten birime ilişkin şerefiye dışı varlıklara dair bu Kısımda yer alan tanımını karşılayıp karşılamadığını işletmenin yapısı belirler. Şerefiye dışı varlıkların en önemli özellikleri, diğer varlık veya varlık gruplarından bağımsız olarak nakit girişleri üretememeleri ve kayıtlı değerlerinin inceleme altındaki nakit üreten birim ile tamamen ilişkilendirilememeleridir.

Beşinci bölümün “Şerefiye” ve “Şerefiye dışı varlıklar” başlıklı Maddeleri, bir nakit üreten birimi değer düşüklüğü için test etmede bu gibi varlıkların nasıl ele alınacağını belirten hükümleri ayrıntılı olarak ele almıştır.

Nakit üreten birim için değer düşüklüğü, ancak, birimin geri kazanılabilir tutarı kayıtlı değerinden düşük olduğunda mali tablolara alınır. Değer düşüklüğü, birim varlıklarının kayıtlı değerlerini azaltmak amacıyla ilk olarak, varsa, nakit üreten birime tahsis edilmiş şerefiyeye ve daha sonra, birimdeki her bir varlığın kayıtlı değerine dayanarak oransal olarak diğer varlıklara tahsis edilir.

Değer düşüklüğünü, bu Maddenin birinci fıkrası uyarınca tahsis ederken, varlığın kayıtlı değerindeki azaltma:

- a) Belirlenebiliyorsa net satış fiyatından,
- b) Belirlenebiliyorsa kullanım değerinden, ve
- c) Sıfırdan

en yüksekisinin altına inmemelidir.

Varlığa başka türlü tahsis edilmiş olan değer düşüklüğü tutarı birimin diğer varlıklarına oransal olarak tahsis edilmelidir.

Nakit üreten birime tahsis edilmiş şerefiye, yapısı gereği, birimin diğer varlıklarının kayıtlı değerlerinden önce azaltılır.

Nakit üreten birimdeki her bir varlığın geri kazanılabilir tutarını tahmin etmenin pratik bir yolu yoksa, bu Kısım değer düşüklüğünün birimin varlıkları arasında ihtiyari tahsisini gerektirir, çünkü nakit üreten birimin tüm varlıkları birlikte çalışmaktadırlar.

Tek bir varlığın geri kazanılabilir tutarı belirlenemiyorsa:

a) Varlığın kayıtlı değeri, net satış fiyatının ve bu Maddenin ilk iki fıkrasında belirtilen tahsis etme prosedürünün verdiği sonuçların yüksek olanından daha büyükse değer düşüklüğü mali tablolara alınmalıdır;

b) İlgili nakit üreten birim değer düşüklüğüne uğramadıysa varlık için değer düşüklüğü mali tablolara alınmaz. Bu, varlığın net satış fiyatı kayıtlı değerinden düşük olsa bile geçerlidir.

Bu Maddenin ilk iki fıkrası uygulandıktan sonra, ancak, Tebliğin diğer Kısımlarında yer alan hükümler gerektiriyorsa, nakit üreten birime ilişkin değer düşüklüğünün her bakiye tutarı için bir yükümlülük mali tablolara alınır.

Bu kısmın altıncı bölümünde mali tablolara alınan değer düşüklüğünün iptalinin nasıl olacağına ilişkin hükümler

- a) Tek bir varlık için değer düşüklüğünün iptali
- b) Nakit üreten birim için değer düşüklüğünün iptali ve
- c) Şerefiye için değer düşüklüğünün iptali olarak ayrı ayrı açıklanmıştır

İşletme, her bir bilanço tarihinde, bir varlığa ilişkin önceki yıllarda mali tablolara alınmış değer düşüklüğünün daha fazla mevcut olamayacağına ya da azalmış olduğuna dair herhangi bir gösterge olup olmadığını değerlendirir. Eğer böyle bir gösterge mevcutsa, işletme o varlığın geri kazanılabilir tutarını tahmin eder.

Bir varlığa ilişkin önceki yıllarda mali tablolara alınmış değer düşüklüğünün daha fazla mevcut olamayacağına ya da azalmış olduğuna dair herhangi bir gösterge mevcutsa, bu, varlık için hiçbir değer düşüklüğü iptal edilmese bile, kalan faydalı ömrün, itfa yönteminin veya hurda değer varlığa uygulanabilen Tebliğin diğer Kısımlarında yer alan hükümler uyarınca, gözden geçirilmesi ve düzeltilmesi gerektiğine işaret edebilir.

Önceki yıllarda varlık için mali tablolara alınan bir değer düşüklüğü, ancak, en son değer düşüklüğünün mali tablolara alınmasından beri varlığın geri kazanılabilir tutarını belirlemede kullanılan tahminlerde bir değişiklik olmuşsa iptal edilmelidir. Böyle bir durum mevcut ise, varlığın kayıtlı değeri geri kazanılabilir değerine kadar artırılır. Bu artış değer düşüklüğünün iptalidir.

Değer düşüklüğünün iptali, işletmenin varlık için değer düşüklüğünü mali tablolara aldığı son tarihten sonra varlığın tahmini hizmet potansiyelinde satıştan veya kullanımından kaynaklanan bir artışı yansıtır.

Değer düşüklüğünün iptali nedeniyle varlığın kayıtlı değerinde meydana gelen artış, önceki yıllarda hiç değer düşüklüğünün mali tablolara alınmamış olması halinde belirlenmiş olacak kayıtlı değeri aşmamalıdır.

İşletmenin faaliyetlerinde benzer özellik ve kullanıma sahip varlıklar, varlık sınıfını oluşturur. Her bir varlık sınıfı için, mali tablolarda:

a) Dönem boyunca gelir tablosuna yansıtılmış değer düşüklüğü tutarı ve değer düşüklüğünün dahil olduğu gelir tablosu kalemleri;

b) Dönem boyunca gelir tablosuna yansıtılmış değer düşüklüğü kayıplarının iptal tutarı ve dahil ettiği değer düşüklüğünün iptal edildiği gelir tablosu kalemleri;

c) Dönem boyunca doğrudan öz sermaye hesap grubuna yansıtılmış değer düşüklüğü tutarı; ve

Dönem boyunca doğrudan öz sermaye hesap grubuna yansıtılmış değer düşüklüğü kayıplarının iptal tutarı açıklanmalıdır.

3.10. Borçlanma Maliyetleri

Borçlanma maliyetlerinin muhasebesine ilişkin usul ve esasları belirlemek amacıyla hazırlanan bu kısım aşağıdaki üç bölümden oluşur.

1. Bölüm :Amaç, Kapsam Ve Tanımlar
2. Bölüm : Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi
3. Bölüm : Aktifleştirmeye İlişkin Esaslar

Borçlanılan fonlar nedeniyle katlanılan faiz ve diğer maliyetleri ifade eden borçlanma maliyetleri arasında aşağıdakiler sayılabilir:

a) Bankalardaki mevcut hesap bakiyelerini aşacak şekilde çekilen para tutarları ile kısa ve uzun vadeli borçlanmalara uygulanan faizler,

b) Borçlanmalarla ilgili iskonto ve primlerin itfaları,

c) Borç anlaşmalarına ilişkin katlanılan ilave maliyetlerin itfaları,

d) Bu Tebliğin “Kiralama İşlemleri” başlıklı Kısım ile uyumlu olarak mali tablolara alınan finansal kiralama işlemlerine ilişkin finansman giderleri,

e) Faiz maliyetlerinde bir düzeltme olarak dikkate alındığı sürece, yabancı para cinsinden borçlanmalar nedeniyle ortaya çıkan kur farkları.

Bu kısım hükümlerine göre genel uygulama olarak borçlanma maliyetlerinin olduğu anda **gider** olarak muhasebeleştirilmesini gerektirir. Bununla birlikte alternatif bir uygulama olarak; özellikli bir varlığın satın alınması, inşaatı veya üretimi ile doğrudan ilgili olan borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine izin verilmektedir. Bu yöntemde, özellikli varlıkla doğrudan ilişkili borçlanma maliyetleri doğrudan ilgili bulunduğu özellikli varlığın maliyetine dahil edilir.

Tebliğde adı geçen **özellikli varlık** amaçlandığı şekilde kullanıma veya satışa hazır hale getirilmesi uzun bir süreyi gerektiren varlığı ifade eder. Aşağıda belirtilen varlıklar özellikli varlıklara örnek olarak verilebilir:

a) Satılabilir hale getirilmesi uzun bir süreyi gerektiren stoklar,

b) Üretim tesisleri,

c) Enerji üretim tesisleri,

d) Yatırım amaçlı gayrimenkuller.

Temel yöntem borçlanma maliyetlerinin giderleştirilmesidir. Bu yöntemde borçlanmanın niteliği ve yöntemi dikkate alınmaz.

Alternatif yöntem olan aktifleştirmenin kullanılabilmesi için iki şartın yerine getirilmiş olması gerekir. Bunlar:

a) Borçlanma maliyetlerinin ve bu maliyetlerin ilave edildiği varlığın işletmeye gelecekte ekonomik yarar sağlamasının muhtemel olması ve

b) borçlanma maliyetlerinin güvenilir bir biçimde ölçülebilmesidir

Ancak bu iki şart gerçekleştiğinde aktifleştirme yöntemi uygulanabilmektedir.

Aktifleştirmede özel olarak belirli bir özellikli varlığın elde edilmesi amacıyla borçlanıldığı durumlarda, o özellikli varlıkla doğrudan ilgisi bulunan borçlanma maliyetleri kolayca belirlenebilir. Ancak bazı durumlarda , belirli borçlanmalar ile özellikli bir varlık arasında doğrudan ilişkinin ortaya çıkarılması ve işletmenin o özellikli varlığa ilişkin harcamayı yapmadığı takdirde katlanmaktan kaçınabileceği borçlanmalar açık olmayabilir.

Bir işletmenin özellikle belirli bir özellikli varlığın elde edilmesi amacıyla borçlanması durumunda o özellikli varlığa ilişkin aktifleştirmeye uygun borçlanma maliyetleri tutarı; cari dönem süresince söz konusu borçlanmadan kaynaklanan gerçek borçlanma maliyetlerinden, bu borçlanmadan temin edilen fonların varsa geçici olarak değerlendirildiği yatırımlardan elde edilen gelirlerin düşülmesi suretiyle belirlenir.

Borçlanma özellikli bir varlıkla ilgili olarak yapılmışsa aktifleştirmeye uygun borçlanma maliyetlerinin tutarı, o varlığa ilişkin yapılan harcamalara aktifleştirme oranı uygulanarak belirlenir. **Aktifleştirme oranı**; işletmenin özellikli bir varlığın elde edilmesine yönelik hususi borçlanmaları dışındaki, o dönem süresince mevcut olan borçlanmalarına ilişkin borçlanma maliyetlerinin *ağırlıklı ortalamasıdır*. Özellikli varlıklarla ilgili olan doğrudan yapılan borçlanmalar bu oranın belirlenmesinde dikkate alınmaz. Bir dönem boyunca aktifleştirilen borçlanma maliyetleri tutarı, o dönem boyunca katlanılan borçlanma maliyetlerinin tutarını aşamaz.

Özellikli varlıklar için aktifleştirmeye aşağıdaki durumlarda başlanır:

a) Varlık için harcama yapıldığında,

b) Borçlanma maliyetleri tahakkuk ettiğinde,

c) Amaçlandığı şekilde kullanıma veya satışa hazır hale getirilmesi için gereken faaliyetlere başlandığında.

Özellikli varlıklar için yapılan harcamaların kapsamını aşağıdaki unsurlar oluşturur.

1. nakit ödemesi,
2. diğer varlıkların (Aktiflerin) transferi veya
3. faize dayalı borçlanma yapılması ile sonuçlanan harcamalar

Özellikli varlığa ilişkin alınan hakedişler ile devlet teşvik ve sübvansiyonları harcama tutarlarından düşülür.

Özellikli bir varlığın amaçlandığı şekilde kullanıma veya satışa hazır hale getirilmesi için gerekli faaliyetler, o varlığın fiziki inşasından önceki veya sonraki faaliyetleri de kapsayabilir. Varlığı fiziki inşası ile önceki faaliyetlere ilişkin borçlanma maliyetleri aktifleştirilir. Ancak bir faaliyet olmaksızın ve ileride kullanımlara ilişkin elde tutulan varlıklara ilişkin sonraki faaliyetler aktifleştirilmez. Bunlar gerçekleştikleri dönemde gider kaydedilir. (Örnek; bir arazinin inşaata hazır hale getirilmesi veya geliştirilmesine yönelik faaliyetlerin devamı süresince, borçlanma maliyetleri aktifleştirilebilirken; bu arazinin geliştirilmesine yönelik herhangi bir faaliyet olmaksızın inşaat amacıyla elde tutulması durumunda, herhangi bir borçlanma maliyeti arazinin maliyetine dahil edilmez.)

Bir varlığın amaçlandığı şekilde kullanılmasına veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli işlemlerin durdurulması durumunda borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine ara verilir. Bu dönemde borçlanma maliyetleri tahakkuk ettirilir.

Ancak,

1. önemli nitelikteki teknik ve idari çalışmaların devam ediyor olması halinde ve,

2. varlığın amaçlandığı şekilde kullanıma veya satışa hazır hale getirilmesi sürecindeki geçici bir gecikmenin bu sürecin kaçınılmaz bir parçasını oluşturduğu durumlarda borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine devam edilir.

Özellikli bir varlığın amaçlandığı şekilde kullanıma veya satışa hazır hale getirilmesi için gerekli faaliyetlerin tamamen bitirilmesi durumunda ise borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine son verilir.

Özellikli bir varlığa ilişkin gerekli fiziki inşanın tamamlanması durumunda, o varlığın amaçlandığı şekilde kullanıma veya satışa hazır hale geldiği kabul edilir. Özellikli varlıkla ilgili rutin idari çalışmaların sürdürülmesi veya kullanıma engel olmayacak nitelikteki dekorasyon ve benzeri küçük faaliyetlere devam edilmesi fiziki inşanın tamamlanmadığı şeklinde değerlendirilmez.

Özellikli bir varlığın inşasının bölümler halinde tamamlandığı ve diğer bölümlerde inşa faaliyetleri sürerken her bir bölümün ayrı olarak kullanılmasının mümkün olduğu durumlarda; varlığın bir bölümünün amaçlandığı şekilde kullanıma veya satışa hazır hale getirilmesi için gerekli faaliyetlerin tamama yakın bir şekilde bitirilmesi durumunda, varlığın o bölüme ilişkin borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine son verilir.

Tebliğin bu kısmında üçüncü bölümde borçlanma maliyetleri ile ilgili olarak kamuya açıklanacak hususlar kısmında aşağıdaki bilgilerin finansal tablo ve dipnotların da açıklanması öngörülmüştür.

- a) Borçlanma maliyetlerine ilişkin benimsenen muhasebe politikası,
- b) Dönem boyunca aktifleştirilen borçlanma maliyetlerinin tutarı,
- c) Aktifleştirmeye uygun borçlanma maliyetlerinin tutarının belirlenmesinde kullanılan aktifleştirme oranı.

Ülkemizde daha önceki uygulamalarda genel borçlanmaya ilişkin maliyetler gider olarak yazılırken, özellikle varlıklarda aktifleştirilmeden önceki borçlanma maliyetleri aktifleştiriliyordu. Bu uygulamalar yeni getirilen tebliğ uygulamaları ve UFRS ile uyumludur. Ancak aktifleştirilmeden sonra ortaya çıkan uygulamalarda bir farklılık vardı. Önceki uygulamalarda işletmeye aktifleştirme tarihinden sonra ortaya çıkan borçlanma maliyetleri konusunda gider yazma yada aktifleştirme konusunda bir serbestlik tanınmıştı. Bu uygulama UFRS ile çelişiyordu. Bu tebliğ ile getirilen yeni hükümler doğrultusunda UFRS ye uyumlu olarak bu borçlanma maliyetlerin ilgili olduğu dönemde gider olarak kaydedilmesi öngörülmüştür. Bu uygulama ile mali tabloların karşılaştırılabilir olması sağlanmıştır. Yeni getirilen bu düzenlemelerle birlikte borçlanma maliyetleri Uluslararası Muhasebe Standardı 23 Borçlanma Maliyetleri hükümleri ile paralellik kazanmıştır.

3.11. Finansal Araçlar

Birbiri ile finansal ilişkide bulunan iki işletmenin var olduğu nazara alındığında, bunlardan birinin *finansal varlıklarında*, diğ erinin *finansal borçlarında* veya *öz kaynağında* aynı tutarda artış meydana getiren ödeme araçlarına ”**finansal araç**” denir.

Finansal araçları **asıl (temel) finansal araçlar** ve **türev finansal araçlar** olarak ikiye ayırmak mümkündür.

Asıl finansal araçlar nakit mevcudu ile alacakları, borçları, hisse senetlerini, türev finansal araçlar ise Forward, Future, Opsiyon, Swap ve diğ er türev finansal araçları kapsamına alır.¹

Bir işletmenin mali durumu, performansı ve nakit akımlarını etkileyen finansal araçlar (finansal varlıklar, finansal borçlar, nakitle veya diğ er bazı finansal araçlarla netleştirilebilen finansal olmayan kalemlere ilişkin alım-satım sözleşmeleri) hakkındaki bilgilerin mali tablo kullanıcıları tarafından

¹ Remzi ÖRTEN ve Aydın KARAPINAR : Türev Finansal Araçlar ve Muhasebe Uygulamaları, (Gazi Kitabevi-2001),3

anlaşılabilmesini ve değerlendirilebilmesini teminen; bu araçların mali tablolara alınması, değerlemesi, mali tablolarda gösterimi ve dipnotlarda yapılacak açıklamalara ilişkin usul ve esasların belirlenmesi amacıyla hazırlanan bu bölüm aşağıdaki beş bölümden oluşmaktadır.

1. Bölüm :Amaç, Kapsam Ve Tanımlar
2. Bölüm : Finansal Araçların Mali Tablolara Alınması
3. Bölüm : Finansal Araçların Değerlemesi
4. Bölüm : Finansal Araçların Mali Tablolarda Gösterimi
5. Bölüm : Kamuya Açıklanacak Hususlar

Finansal araçlar Bir işletmenin finansal varlığı iken diğer işletmenin finansal borcu veya hisse senedi olan sözleşmelerdir. Tebliğde finansal araç kapsamındaki finansal varlık ve finansal borcun tanımına da yer verilmiştir. Buna göre;

Finansal varlık:

- a) Nakit,
- b) Bir sözleşme neticesinde, başka bir işletmeden nakit veya başka bir finansal varlığı alma hakkı,
- c) Bir sözleşme neticesinde, başka bir işletmeyle finansal sözleşmeleri potansiyel olarak uygun şartlarda değiştirme hakkı, veya
- d) Başka bir işletmenin hissesi olan varlıkları ifade eder.

Finansal borç:

- a) Başka bir işletmeye nakit veya finansal araç teslim etme, veya
- b)Başka bir işletmeyle, potansiyel olarak işletmenin aleyhine olacak şekilde finansal araç değiştirme yükümlüğü doğuran sözleşmeye dayalı yükümlülüklerdir.

Finansal varlıklar veya finansal borçlar, “*sadece işletmenin ilgili araca ilişkin sözleşme hükümlerine taraf olması halinde*” bilançoya yansıtılmak üzere mali tablolara alınır.

Finansal araçlar terimi, asli finansal araçlar ile türev finansal araçların her ikisini de kapsadığı için , türev finansal araçlar da bu Kısım hükümlerine tabidir. Bu nedenle yukarıdaki mali tablolara alınma ilkesi, türev araçlara ilişkin sözleşme ile belirlenen tüm hakların ve sorumlulukların bilançoda varlıklar ve yükümlülükler olarak mali tablolara alınmasını gerektirir. Bir finansal varlık transferinin mali tablolardan çıkarılma için gerekli şartları sağlamaması durumunda, transfer edilen varlık transfer edilen tarafça bir varlık olarak mali tablolara alınmaz. Tebliğde bu ilkeye ilişkin uygulama örneklerine verilerek bu standardı uygulayacak olanlara yardımcı olunmaya çalışılmıştır.

Yukarıdaki ilkeye göre mali tablolara alınan **finansal varlık** veya bu varlığın bir kısmı aşağıdaki koşullardan *en az birinin varlığı halinde* mali tablolardan çıkarılır.

a) İşletmenin finansal varlığa veya bu varlığın bir kısmına ilişkin nakit akımları üzerindeki sözleşme ile belirlenen haklarının sona ermesi veya kaybedilmesi, veya,

b) İşletmenin finansal varlığa veya bu varlığın bir kısmına ilişkin nakit akımları üzerindeki sözleşme ile belirlenen haklarını transfer etmesi ve bu hakların tamamına veya bir kısmına ilişkin devam eden bir katılımının bulunmaması.

Bu koşullardan herhangi birinin finansal varlığın tamamı için geçerli olması halinde, varlık tamamen mali tablolardan çıkarılır. Bu koşullardan herhangi birinin finansal varlığın sadece bir kısmı için geçerli olması halinde ise varlığın o kısmı mali tablolardan çıkarılır ve diğer kısımlarının mali tablolara alınmasına devam edilir.

Bir **finansal borç** veya bu borcun bir kısmı, sadece borcun ortadan kalkması (sözleşmede belirtilen yükümlülüğün ifası, sona ermesi veya iptal edilmesi gibi) halinde bilançodan çıkarılır.

Aşağıdaki durumlardan en az birinin varlığı halinde finansal borç ortadan kalkmış kabul edilir:

a) Borçlunun kredi verene nakit, diğer finansal varlıklar, mal veya hizmetle ödemede bulunmak suretiyle borcunu ifa etmesi, veya

b) Borçlunun finansal borca veya bir kısmına ilişkin asli sorumluluğunun hukuki bir süreçle veya kredi verenin inisiyatifiyle hukuki olarak sona ermesi (Borçlu tarafından garanti verilmesi bu koşulun sağlanmadığı anlamına gelmez.).

Finansal varlıkların değerlemesine ilişkin hükümler bu tebliğin üçüncü bölümünde yer almaktadır. Buna göre; bir finansal varlık ya da finansal borç ilk defa mali tablolara alınırken **maliyet bedeli** üzerinden değerlendirilir; bu maliyet, bir varlık olması durumunda verilen bedelin ve bir yükümlülük olması durumunda alınan bedelin **makul değeridir**. Elde etme veya ihraçla doğrudan ilişkilendirilebilir işlem maliyetleri finansal varlığın veya finansal borcun ilk değerlemesine dahil edilir.

Bir **finansal varlığın** ilk defa mali tablolara alınmasından sonraki değerlendirme amaçlarına yönelik olarak, bu Kısım finansal varlıkları aşağıdaki dört kategori altında sınıflandırılır:

- a) İşletme kaynaklı kredi ve alacaklar,
- b) Vadeye kadar elde tutulacak yatırımlar,
- c) Satılmaya hazır finansal varlıklar,
- d) Alım-satım amaçlı finansal varlıklar.

Türev araç varlıkları dahil olmak üzere finansal varlıklar, ilk defa mali tablolara alındıktan sonra, satış veya diğer elden çıkarmalar nedeniyle

katlanılan işlem maliyetleri için herhangi bir indirim yapılmaksızın **makul değerleri** üzerinden değerlendirir. Aşağıdaki finansal varlıklar bu fıkra kapsamı dışındadır:

a) İşletme kaynaklı kredi ve alacaklar, bunlar etkin faiz yöntemi kullanılmak suretiyle iskonto edilmiş maliyet üzerinden değerlendirir;

b) Vadeye kadar elde tutulacak yatırımlar, bunlar etkin faiz yöntemi kullanılmak suretiyle iskonto edilmiş maliyet üzerinden değerlendirir;

c) Aktif bir piyasada fiyat kotasyonu bulunmayan ve makul değeri güvenilir olarak ölçülemeyen hisse senetlerindeki yatırımlar ile maliyetleri üzerinden değerlendirilen bu tür kote olmayan hisse senetleriyle bağlantılı ve bunların teslimiyle kapatılması gereken türev araçlar.

Burada adı geçen *makul değerle* kastedilen, bilgili ve istekli taraflar arasında, herhangi bir ilişkiden etkilenmeyecek şartlar altında bir varlığın el değiştirebileceği fiyat veya yükümlülüklerin yerine getirilmesinde esas teşkil edecek olan meblağdır.

Bu Kısım hükümlerinin uygulanmasına yönelik olarak, bir finansal varlık veya finansal borcun makul değerinin belirlenmesinde uygulanacak hükümler ayrıntılarıyla açıklanmıştır.

Finansal borçların ilk defa mali tablolara alınmasından sonraki değerlemesine ilişkin hükümler çerçevesinde, ilk defa mali tablolara alınmadan sonra, türev araç borçları ve alım-satım amaçlı olarak belirlenen yükümlülükler dışındaki tüm finansal borçlar, **etkin faiz yöntemi** kullanılmak suretiyle iskonto edilmiş maliyet üzerinden değerlendirir.

Etkin faiz yöntemi: Bir finansal varlığın veya finansal borcun etkin faiz haddi kullanılması suretiyle iskonto edilmiş maliyetinin ve faiz geliri veya faiz giderinin hesaplanmasına ilişkin yöntemdir. Bir finansal varlığın veya finansal borcun etkin faiz haddi; sözleşme ile belirlenen gelecekteki nakit akımlarını, bu aracın ilk defa mali tablolara alınma tarihindeki veya

uygulanabilir olması durumunda piyasadaki bu tarihten sonraki en yakın yeniden fiyatlama tarihindeki net kayıtlı değerine eşitleyen iskonto oranıdır. Taraflarca sözleşme kapsamında alınan veya ödenen tüm tutarlar bu hesaplama dahil edilir. Etkin faiz haddinin belirlenmesi, sözleşme ile belirlenen nakit akımları tutarından çok tahmini nakit akım tutarlarına dayanır; çünkü,

a) Ön-ödemelerin tutarlarına ve zamanlamalarına ilişkin makul bir tahmin yapılabildiği sürece, ön-ödeme riskine maruz bulunan varlık gruplarından elde edilen faiz gelirlerinin mali tablolara alınması ve

b) Değer düşüklüğü için toplu olarak değerlendirilen varlık gruplarında meydana gelen değer düşüklüğünün değerlendirilmesi amaçlanmaktadır. Etkin faiz haddi, bazı durumlarda vadeye veya sonraki yeniden fiyatlama tarihine kadar olan getiri seviyesi olarak tanımlanmakta olup; finansal varlığın veya finansal borcun o dönemdeki iç verim oranına eşittir.

Maliyetleri üzerinden değerlendirilen ve makul değeri güvenilir olarak ölçülemeyen kote olmayan hisse senetleriyle bağlantılı ve bunların teslimiyle kapatılması gereken türev araç borçları hariç olmak üzere; türev araç borçları ve alım-satım amaçlı finansal borçlar, ilk defa mali tablolara alınmadan sonra **makul değer üzerinden** değerlendirilir.

Tebliğde değinilen bir diğer önemli konuda riskten korunma kavramı ve riskten korunma muhasebesine ilişkin hususlardır. Asıl mali olay nedeniyle ileride meydana gelebilecek olumsuz durumun (riskin) etkisini ortadan kaldırmak veya daha aza indirmek amacıyla yapılan işleme “**riskten korunma**” denmektedir.¹

Tebliğ hükümlerine göre **Riskten korunan kalem** Makul değerinde veya gelecekteki nakit akımlarında değişiklik olma riski bulunan ve korunan

¹ Remzi ÖRTEN ve Aydın KARAPINAR: Türev Finansal Araçlar ve Muhasebe Uygulamaları a.g.e.s.7

olarak belirlenen varlık, yükümlölük, kesin taahhüt, gelecekte yapılması öngörülen işlem veya şube benzeri yabancı bir işletmedeki net yatırımdır.

Bu kısım hükümlerine göre riskten koruma amaçlı araçlar türev araçlardan oluşmaktadır. Türev araç olmayan finansal varlıklar ve finansal borçlar, ise sadece kur riskinden korunmak amacıyla riskten korunma amaçlı araçlar olarak belirlenebilir.

Riskten korunma amaçlı bir araç ile riskten korunan ilgili kalem arasında belirlenmiş bir korunma ilişkisinin bulunması halinde, kazanç veya kayıpların muhasebeleştirilmesinde bu kısımda ayrıntılarıyla yer verilen riskten korunma muhasebesine ilişkin hükümler uygulanır.

Riskten korunma muhasebesi, riskten korunma amaçlı araçlar ile riskten korunan kalemlerin makul değerlerinde meydana gelen değişikliklerin birbirleriyle netleştirilmesi suretiyle kar veya zarar olarak mali tablolara alınmasını gerektirir.

Üç tür korunma ilişkisi bulunur:

a) **Makul değer korunması**: Mali tablolara alınan bir varlık veya yükümlölük, bir varlığın sabit fiyattan alım-satımına yönelik mali tablolara alınmayan bir kesin taahhüt ya da bu tür bir varlık, yükümlölük veya kesin taahhüdün belirlenebilir bir kısmıyla ilgili olarak, belirli bir riskle ilişkilendirilebilir ve raporlanan kar/zararı etkileyebilen makul değer değişikliklerine karşı korunma.

b) **Nakit akım korunması**: Mali tablolara alınan bir varlık veya yükümlölük (değişken faizli bir borca ilişkin gelecekteki faiz ödemelerinin tamamı veya bir kısmı gibi) ya da bir tahmin işlemiyle (gerçekleşmesi beklenen bir alım veya satım gibi) ilgili belirli bir riskle ilişkilendirilebilir ve raporlanan kar/zararı etkileyebilen nakit akım değişikliklerine karşı korunma.

c) Şube benzeri yabancı bir işletmedeki net yatırımın korunması:

Şube benzeri yabancı bir işletmedeki net yatırım, Kur Değişiminin Etkileri” başlıklı Kısımında tanımlanmıştır.

Bu üç farklı korunma şekline göre muhasebe işlemlerinin nasıl olacağı bu kısımda anlatılmaktadır

Bu kısmın dördüncü bölümünde finansal araçların mali tablolarda gösterimine ilişkin ilke ve esaslar düzenlenmiştir. Buna göre ; bir finansal araç veya kısımları; ilk defa mali tablolara alınma sırasında, finansal borç ve hisse senedi tanımları ve sözleşmenin özü ile uyumlu olarak bir borç veya öz sermaye olarak sınıflandırılır. Bir finansal aracın bilançodaki sınıflandırılması, bu aracın hukuki şeklinden ziyade özü ile ilgilidir.

bu kısım **en kapsamlı standardı** oluşturmaktadır. İşletmelerin mali durumunu, nakit akımlarını ve performansını etkileyen finansal araçların muhasebeleştirilmesini bu kısım hükümlerine göre yapması durumunda, mali tablolar finansal tablo kullanıcıları açısından daha doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir bilgi sunacaktır.

3.12. İşletme Birleşmeleri

Dünyada ve ülkemizde özellikle son yıllarda büyük ölçüde şirket birleşmeleri görülmektedir. Şirket birleşmelerine gösterilen pek çok gerekçeden bir kısmı aşağıda sıralanmıştır.¹

- Yönetim, üretim ve dağıtımda faaliyetlerin “ölçek ekonomisinden yararlanma” isteği,
- Daha yüksek getiri, daha düşük borçlanma maliyeti yada daha büyük borçlanma kapasitesini kapsayan “finansal ekonomiler” isteği,
- Etkin yönetimle varlıkların karlılığını artırma isteği,

¹ F.Eugene BRIGHAM: Finansal Yönetimin Temelleri, Çevirenler Akmur ÖZDEMİR ve Halil SARIASLAN, (Cilt 2, Ankara-1996, 133-136)

- Vergisel avantajlar sağlama isteği,
- İkame maliyetleri altında varlık satın alma isteği,
- Faaliyet konularının farklılaştırılması ve riskin azaltılması isteği,
- Şirketi kontrol etme isteği.

Toplum çıkarlarını korumak bakımından önemli bir konu olan şirket birleşmelerinin yasal alt yapısının içinde, muhasebe alt yapısında oluşturulması bir zorunluluk olarak ortaya çıkmaktadır. Ülkemiz açısından olaya bakıldığında, şirket birleşmelerine ilişkin birtakım yasal düzenlemelerin bulunduğu görülmektedir.¹ Ancak bu düzenlemelerin hiçbirisi muhasebe uygulamalarına ilişkin düzenlemelere yer vermemiştir. Tebliğin 12. kısmı bu nedenle Şirket Birleşmelerine ayrılmış ve bu konudaki eksiklik bir ölçüde giderilmeye çalışılmıştır.

Bu kısım aşağıdaki beş bölümden oluşmaktadır.

1. Bölüm :Amaç, Kapsam Ve Tanımlar

2. Bölüm :İktisaplar

3. Bölüm :Şerefiye

4. Bölüm :Hakların Birleştirilmesi

5. Bölüm : Vergiler ve Kamuya Açıklanacak Hususlar

İşletme birleşmeleri, yasal, vergisel ve diğer nedenlere bağlı olarak çeşitli şekillerde yapılabilir. İşletme birleşmeleri, bir veya birden fazla işletmenin, tüzel kişilikleri sona ermek suretiyle tüm hak, alacak, borç ve yükümlülüklerinin yeni kurulacak bir işletmeye devri veya bir veya birden çok işletmenin tüm hak, alacak, borç ve yükümlülükleriyle ve tüzel kişilikleri sona

¹ AydınKARAPINAR: "Şirket Birleşmeleri ve Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Değerlendirilmesi" Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi,(Sayı 8, Ocak- 2003),84

ermek suretiyle mevcut bir işletmeye devri yoluyla gerçekleşebilir. Yasal şekli ne olursa olsun, ilgili işlemin özünün bu Kısımda tanımlanan işletme birleşmeleri kapsamına girmesi durumunda, ilgili işlem bu Kısımda belirlenen usul ve esaslara göre muhasebeleştirilir.

Tebliğde iki tür birleşmeden bahsedilmektedir. Bunlar "**iktisap**" ve "**hakların birleşmesi**"dir. Söz konusu birleşme türleri farklı şekilde muhasebeleştirilirler.

En yaygın şekil olan iktisap tebliğde şöyle tanımlanmaktadır. "İktisap İşletmelerin (iktisap eden), aktiflerin transferi, bir borç taahhüdüne girilmesi veya hisse ihracı karşılığında, diğer bir işletmenin (iktisap edilen) net varlıkları ve faaliyetleri üzerinde kontrol elde etmesiyle oluşan edinimlerdir." Yani birleşme sonunda bir işletme diğerini kontrol edebiliyorsa iktisap yoluyla birleşmeden bahsedilir.

Genel anlamda işletmelerden birinin diğerinin oy hakkının yarısından fazlasına sahip olması durumunda **kontrolün** varlığından bahsedilir. Ancak işletmelerden biri, diğerinin oy hakkının yarısından fazlasına sahip olmasa da aşağıdaki şartları taşıması durumunda "iktisap eden" olarak tanımlanır.

a) Diğer yatırımcılarla yapılan anlaşmaya göre, diğer işletmenin oy haklarının yarısından fazlasını kullanma gücü var ise,

b) Bir anlaşma ile diğer işletmenin finansal ve faaliyet politikalarını belirleme gücünü elde etmiş ise,

c) Diğer işletmenin yönetim ve denetim kurulu üyelerinin çoğunluğunu atama ya da görevden alma gücü var ise,

d) Diğer işletmenin yönetim kurulu toplantılarında oyların çoğunluğunu elinde bulundurma gücü var ise,

söz konusu işletme iktisap eden taraf olarak kabul edilir.

Yukarıda belirtilen şartlar çerçevesinde iktisap edenin varlığının belirlenememesi durumunda aşağıdaki şartların varlığından faydalanmak yoluyla iktisap eden taraf belirlenebilir.

a) Bir işletmenin makul değeri diğer işletmenin makul değerinden önemli ölçüde büyükse makul değeri büyük olan işletme,

b) Oy hakkına sahip hisselerin nakit karşılığı el değiştirilmesi durumunda nakdi veren işletme,

c) Yeni kurulan işletmenin yönetim kurulunun seçiminde etkin olan yöneticilerin bulunduğu işletme

iktisap eden işletme olarak kabul edilir.

Tebliğde birde ters iktisaptan bahsedilmektedir. Bir işletmenin hisse sahipliğini elde eden bir işletmenin, bu elde etme karşılığında kendi hisse senetlerini iktisap edilen işletmeye vermesi ve bu işlem sonucunda iktisap edilen işletmenin hissedarlarının iktisap eden işletmenin kontrolünü eline geçirmesi durumu **ters iktisap** olarak adlandırılır. Bu gibi durumlarda, her ne kadar kanunen hisse ihraç eden işletme ana ortaklık veya faaliyetleri devam eden ortaklık olarak kabul edilebilirse de hangi şirketin ortakları ortaya çıkan işletmeyi kontrol ediyorsa iktisap eden o şirkettir. Bu çerçevede hisse ihracı yapan işletmenin diğer işletme tarafından iktisap edildiği kabul edilir ve bu işletme hisse senedi ihraç eden işletmenin varlık ve yükümlülüklerine satın alma metodu uygular.

İktisap yöntemiyle birleşmede şirketlerden biri nakit ödeme yapmak, borçlanmak veya hisse senedi ihraç etmek suretiyle diğer şirketin net varlıkları ve faaliyetleri üzerinde kontrol hakkına sahip olur. Elde edilen net varlık ile elde etme maliyeti arasındaki fark şerefiye olarak muhasebeleştirilir ve amortismanına tabi tutulur.

İktisaplar **satın alma yöntemi** ile muhasebeleştirilir. Satın alma yönteminde, iktisap edilen işletme normal varlık alımlarına uygulanan ilkelere

benzer şekilde muhasebeleştirilir. Bu yöntemde, iktisap, maliyet esas alınarak kayıtlara yansıtılır. Maliyetin belirlenmesinde de iktisap için verilen tutarlar esas alınır. İktisap edilen işletme tebliğdeki hükümler çerçevesinde raporlanır. Raporda iktisap tarihi, iktisap maliyeti, tanımlanabilir varlık ve yükümlülükler gibi bilgilere yer verilmelidir.

İktisap tarihi, iktisap edilenin net varlıklarının ve faaliyetlerinin kontrolünün fiilen iktisap edene geçtiği tarihtir. Satın alma yöntemine göre muhasebeleştirilmede bu tarih esas alınır.

İktisap maliyet değeri üzerinden muhasebeleştirilir. Doğrudan iktisapla ilişkilendirilebilen giderler maliyete dahil edilir. İktisap edilen işletmenin net varlıkları ve faaliyetleri üzerinde kontrol elde etmek amacıyla *iktisap edilen tarafından verilen* nakit veya nakit benzerleri ile diğer varlıkların değişim tarihindeki **makul değeri** ile elde etme ile doğrudan ilişkili her türlü maliyet iktisabın maliyetini oluşturur.

İktisap eden işletmenin diğer işletmenin varlık ve kaynaklarını kayıtlarına alabilmesi için bunların tanımlanabilir olması gerekir. Elde etme tarihi itibarıyla varlıklar ve yükümlülükler aşağıdaki hususları sağladığı zaman mali tablolara alınabilir. Buna göre:

a) Varlıkla ilgili ekonomik faydanın işletmeye akmasının veya yükümlülükle ilgili olarak ekonomik fayda içeren değerlerin işletmeden çıkmasının muhtemel olması,

b) İlgili varlık veya yükümlülüğün maliyetinin veya makul değerlerinin güvenilir bir şekilde hesaplanması gereklidir.

Mali tablolara alınma kriterlerini taşımayan varlık ve borçların satın alınmasının, iktisapta ortaya çıkan şerefiye veya negatif şerefiye miktarının belirlenmesinde etkisi olacaktır. Satın alma maliyeti tespit edildikten sonra bu maliyet tanımlanabilir varlık ve kaynaklara dağıtılır. Dağıtılamayan bir tutar kalırsa, bu tutar pozitif veya negatif şerefiye olarak dikkate alınır.

Menfaatlerin birleşmesi yöntemiyle iktisap yöntemi arasındaki temel farklılık şerefiyenin kayıtlara alınmasıdır.¹

İktisap esnasında ortaya çıkan **şerefiye**, iktisap edenin gelecek dönemlerde ekonomik fayda sağlayacağı beklentisiyle yaptığı ödemedir.

Şerefiye maliyet değerinden birikmiş itfa tutarları ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıkları düşüldükten sonraki değeriyle bilançoda taşınır ve faydalı ömrü boyunca sistematik olarak itfa edilir. İtfa süresi, gelecekteki ekonomik fayda beklentisini en iyi yansıtan süre olmalıdır. Tebliğde itfa süresi için bir üst limit de öngörülmüştür. Buna göre şerefiyenin faydalı ömrü, aksini gerektiren deliller olmadıkça, ilk kayıt tarihinden itibaren 20 yılı geçemez. Başka bir yöntemin daha uygun olacağına dair ikna edici bir görüş yoksa, itfa yöntemi olarak doğrusal itfa yöntemi kullanılır.

İtfa yöntemi veya itfa süresi en azından her mali yıl sonunda gözden geçirilir. Şerefiyenin tahmin edilen faydalı ömrünün, daha önceki tahminlerden çok farklı olması durumunda, itfa süresi buna bağlı olarak değiştirilir. Aynı şekilde, şerefiyeden beklenen ekonomik faydanın seyrinde önemli değişiklikler olmuşsa, kullanılan yöntem de değiştirilir.

Tebliğde birde negatif şerefiye tanımına yer verilmiştir. Maliyet değerinin alınan işletmenin tanımlanabilir varlık ve yükümlülüklerinden düşük olması durumunda iki tutar arasındaki fark **negatif şerefiye** olarak kayıtlara alınır. Negatif şerefiye, işletmenin varlıklarından bir indirim kalemi olarak bilançoda şerefiyenin yer aldığı kalem içinde gösterilir.

Negatif şerefiyenin, gelecekte beklenen zararlar ve giderler ile ilgili olup olmamasına göre itfa edilişi farklıdır.

¹ Nalan AKDOĞAN ve Nejat TENKER : Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri, (Gazi Kitabevi, Ankara -2000) ,405.

Negatif şerefiye gelecekte ortaya çıkabilecek tanımlanabilir gider ve zararlar ile ilgili ise negatif şerefiyenin ilgili kısmı gelir tablosuna gelir olarak alınır.

Söz konusu gelecekteki tanımlanabilir zararlar ve giderler beklenen dönemde mali tablolara alınamıyorsa, negatif şerefiye aşağıda belirtildiği şekilde işleme tabi tutulur.

Negatif şerefiye, iktisap tarihinde güvenli bir şekilde hesaplanabilen gelecekteki zararlar ve giderlerle bağlantılı değilse, aşağıdaki şartlar dikkate alınarak gelir tablosuna gelir olarak alınır.

a) Negatif şerefiyenin, iktisap edilen tanımlanabilir parasal olmayan varlıkların makul değerlerini aşmayan miktarı, iktisap edilen tanımlanabilir amorti veya itfa edilebilir varlıkların *kalan ağırlıklı ortalama faydalı ömürleri* dikkate alınarak, sistematik bir şekilde gelir olarak mali tablolara alınır,

b) Negatif şerefiyenin, iktisap edilen tanımlanabilir parasal olmayan varlıkların makul değerlerini aşan tutarı, *derhal* gelir olarak mali tablolara alınır.

Negatif şerefiye gelecekteki zararlar ve giderlerle ilgili olmadığı ve güvenilir bir şekilde hesaplanabildiğinde bir kazanç olarak kabul edilerek iktisap edilen amortismanı tabi varlıkların bünyesinde yer alan gelecekteki ekonomik faydalar tükendiğinde gelir olarak mali tablolara alınır. Parasal varlıklar dikkate alındığında bu kazanç derhal gelir olarak mali tablolara alınır.

Tebliğdeki diğer birleşme türü olan **"Hakların birleştirilmesi"** taraflardan hiç birinin iktisap eden olarak belirlenemediği, birleşik işletmenin yeni hissedarlarının birleşik yeni işletmenin varlıklarının ve faaliyetlerinin tamamı veya tamamına yakını üzerinde kontrole sahip olduğu, birleşme sonucu ortaya çıkan işletme ile ilgili risklerin ve menfaatlerin, sürekli olarak yeni hissedarlarca birlikte paylaşılmasının sağlandığı işletme birleşmelerini ifade eder.

Hakların birleştirilmesi, **çıkarların havuzlanması** yöntemiyle muhasebeleştirilir. Çıkarların havuzlanması yönteminde, birleşik işletmenin birleşme sonrasındaki mali tabloları, söz konusu işletmelerin, birleşmenin olduğu dönemde ve karşılaştırmalı rakamların sunulduğu önceki diğer dönemlerden itibaren birleşmiş olduğu varsayımı yapılarak hazırlanır. Bilanço tarihinden sonra gerçekleşen hakların birleştirilmesine taraf olan bir işletmenin mali tabloları yeni işletmenin mali tablolarına dahil edilmez.

Yani birleşen şirketlerin mali tablolarındaki kalemlerin tutarları birleşme sonrasında da yeni mali tablolara aynen taşınır. İşlemden doğan şerefiye var ise varlık olarak muhasebeleştirilmez. Geçmiş sene mali tabloları iki şirket geçmiş dönemlerde de birleşik olarak faaliyetlerini devam ettiriyorlarmış düşüncesi doğrultusunda düzeltilir ve yeniden sunulur(havuzlama yöntemi)

Hakların birleştirilmesinde özü itibarıyla, herhangi bir iktisap meydana gelmemekte ve işletme birleşmesi öncesinde mevcut risk ve menfaatlerin birleşme sonrasında da müşterek olarak paylaşımı devam etmektedir. Çıkarların havuzlanması yöntemi bu birleşmeyi, cari ve önceki dönemlerin tümünde, birleşen işletmeleri grubun bir parçasıymış gibi varsayarak muhasebeleştirir. Böylelikle birleşmeye katılan işletmelerin mali tablolarının toplulaştırılmasıyla oluşturulan yeni birleşik işletmenin mali tablolarında sadece küçük değişikliklerin yapılması gerekli olur.

Hakların birleştirilmesi sonucunda tek bir işletme olduğundan, birleşik yeni işletme tarafından ortak muhasebe politikaları uygulanır.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu 22 nolu İşletme birleşmeleri isimli standardı 31.03.2004 tarihinde yürürlükten kaldırarak , aynı isimle IFRS 3'ü yürürlüğe koymuştur. Bu doğrultuda 36 numaralı Varlıklarda Değer Düşüklüğü ve 38 numaralı Maddi Olmayan Varlıklar standartlarında da değişiklik yapılmıştır. Bu yeni standart ile öncekinden farklı olarak getirilen değişiklikler şunlardır:

1. İşletme birleşmelerinde yalnızca satın alma yöntemi kullanılacak.

2. birleşme sırasında oluşan şerefiyenin amortismanına tabi tutulamayacağı ancak en az yılda bir kere değer düşüklüğü testinden geçirilmelidir.

3. Birleşme sırasında ele geçirilen özkaynakların makul değerlerinin iktisap maliyetlerini aşan kısmının gelir olarak muhasebeleştirilecektir.

4. iktisap edilen işletmenin yeniden yapılanma maliyetlerinin birleşme tarihi itibarıyla oluşan yükümlülükle sınırlı olarak mali tablolara alınacaktır.

5. Şarta bağlı yükümlülükler makul değerleriyle tablolara alınacaktır.

6. topluluk dışı payları içeren tanımlanabilir varlık ve borçlar da makul değerleriyle mali tablolara alınacaktır.¹

Yapılan değişikliklerin nedenlerini incelediğimizde iki ana gerekçe ile karşı karşıya kalınmaktadır. İlk gerekçe aynı işlemde ikili uygulamaların kaldırılarak yöntem birliği yaratılması ,ikinci ise Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Kuzey Amerika Ve Avustralya Standartlarıyla uyumlu hale gelmesidir

SPK nın 25 nolu tebliğinde hazırlanan bu bölümünün de uluslararası standartta yapılan söz konusu değişikliklere uygun olarak revize edilmesi standartlara uyum açısından gereklidir.

¹ Özlem ARIKAN:"Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında Yapılan Son Değişikliklerle İşletme Birleşmelerinin Raporlanması", Muhasebe Ve Denetime Bakış Dergisi,(Eylül- 2004),63

3.13. Konsolide Mali Tablolar,Bağlı Ortaklıklar, Müşterek Yönetime Tabi İşletmeler ve İştiraklerin Muhasebeleştirilmesi

Bir ülkenin , sermaye ve kredi piyasalarının , uluslar arası piyasaların bir parçası olabilmesi; ülkenin yabancı sermayeyi çekebilmesi , rekabet piyasasında güç olarak yer alabilmesi için , tam şeffaflığa dayalı standartlara göre hazırlanmış finansal tablolara ihtiyaç vardır.¹

Konsolide, Fransızca kökenli bir kelime olup,sağlamlaştırmak takviye etmek anlamlarına gelmektedir. Konsolidasyon ise konsolide mali tablolar hazırlama, konsolide etme , bir birim olarak düşünülen işletme grubu ve iki yada daha fazla işletmenin birleşmesi anlamına gelmektedir.²

Konsolide finansal tablolar, ayrı tüzel kişiliklere sahip işletmelerin aktiflerinin, borçlarının, özkaynaklarının, gelirlerinin ve giderlerinin bir araya getirilmesi bir diğer ifade ile ana şirketinki ile birleştirilmesi sonucu elde edilen tablolardır.³ Konsolide finansal tablolar tüzel kişilikleri farklı ancak birbirleriyle sıkı ekonomik ilişkileri olan şirket topluluklarının bütünü hakkında bilgi sahibi olmak açısından oldukça önemlidir.

Konsolide mali tabloların hazırlanması ve ilgililere sunulması, iştiraklerde, bağlı veya müşterek yönetime tabi teşebbüslerdeki pay sahipliğinin muhasebeleştirilmesi, konsolide olmayan mali tabloların hazırlanmasına ilişkin usul ve esasları belirlenmesi amacıyla hazırlanan bu kısım aşağıdaki beş bölümden oluşmaktadır.

1. Bölüm :Amaç, Kapsam Ve Tanımlar

2. Bölüm : Konsolidasyon ve Bazı Ortak Hükümler

¹ Özdemirci Fahrettin; UMS'na Göre Finansal Tabloların Konsolidasyonu ,Vergi Dünyası Sayı 307,Mart 2007,s.73

² A.Hayri DURMUŞ: " Yabancı Ülkelerde Çalışan İşletmelerimizin Finansal Tablolarını Konsolidasyonda Karşılaştıkları Sorunlar" 1984,Türkiye VI Muhasebe Sempozyumu

³ Nalan AKDOĞAN ve Nejat Tenker : Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri,(Gazi Kitabevi,Mart- 2001),407

3. Bölüm : Müşterek Yönetime Tabi Teşebbüsler

4. Bölüm : İştirakler

5. Bölüm : Diğer Hususlar

Konsolide mali tablo düzenlemede, bağlı ortaklıklar, iştirakler, ve müşterek yönetime tabi teşebbüslerdeki pay sahipliğini muhasebeleştirilmesinde ve konsolide olmayan mali tablo düzenlemede bu Kısımdaki hükümlerine uyulur.

Bu Tebliğde belirtilen istisnalar dışında, konsolide mali tablo hazırlamakla yükümlü olan işletmeler, tüm bağlı ortaklık ve müşterek yönetime tabi teşebbüslerini konsolide mali tablolarına almak zorundadırlar. Ancak gelecek oniki ay içinde elden çıkarılmak amacıyla elde bulundurulan bağlı ve müşterek yönetime tabi teşebbüsler varsa bunlar konsolidasyona tabi tutulmayabilir.

Tebliğde bağlı ortaklık tanımı kontrol gücü ile ilişkilendirilmektedir. Ana ortaklığın doğrudan veya bağlı ortaklıkları vasıtasıyla dolaylı olarak bir ortaklıktaki oy haklarının **yarıdan fazlasını** kontrol etmesi durumunda, aksini kanıtlayan açık deliller olmadıkça, kontrolün var olduğu kabul edilmektedir ve finansal tablolar konsolide edilmelidir. Oy haklarından yarıdan daha azı kontrol edilmekle beraber, aşağıdaki şartlardan birinin varlığı halinde de kontrolün var olduğu kabul edilir:

a) Diğer pay sahipleriyle yapılan anlaşma gereği oy hakkının yarıdan fazlasının kontrol edilmesi,

b) Bir düzenleme veya sözleşme gereği, işletmenin finansal ve faaliyet politikalarını idare etme yetkisini haiz olunması,

c) İşletmenin yönetim kurulu veya bu hakları haiz yürütme organının üyelerinin çoğunluğunu atama veya görevden alma gücüne sahip olunması,

d) Yönetim kurulunda veya bu hakları haiz yürütme organında oyların çoğunluğunu kontrol etme gücünün elde bulundurulması.

Konsolide mali tabloların hazırlanması aşağıdaki esaslara uyularak yapılır. Ayrıca belirtilmesi halinde söz konusu hususlar, öz sermaye yöntemi ve oransal konsolidasyon yöntemi için de geçerlidir.

a) Bu Kısımda açıkça istisna edilmedikçe, bağlı ortaklıklar, tam konsolidasyon yöntemi; müşterek yönetime tabi teşebbüsler, oransal konsolidasyon yöntemi veya öz sermaye yöntemi; iştirakler öz sermaye yöntemine göre değerlendirilir.

Tebliğde konsolidasyon için üç farklı yöntemden bahsedilmiştir. Bunlar:

Tam konsolidasyon yöntemi: Konsolidasyon kapsamındaki ana ortaklık ve bağlı ortaklıklara ait mali tablolarda yer alan varlık, borç, öz sermaye, gelir ve giderlerin bir bütün olarak bir işletme tarafından gerçekleşmiş gibi bu tebliğdeki ilkeler çerçevesinde konsolide mali tablolarda gösterilme yöntemini,

Oransal konsolidasyon yöntemi: Müşterek yönetime tabi teşebbüse ait mali tablolarda yer alan varlık, borç, öz sermaye, gelir ve giderlerin müteşebbis ve bunun bağlı ortaklıklarının sahip olduğu payın yüzdesi ile konsolidasyona tabi tutulması ve buna uygun konsolidasyon düzeltmelerinin yapılarak bu tebliğdeki ilgili hükümler çerçevesinde konsolide mali tabloların hazırlanması yöntemini,

Öz sermaye yöntemi: İştiraklerin ve müşterek yönetime tabi teşebbüslerin başlangıçta elde etme maliyeti ile kaydedilerek, bu tutarın iştirakin net varlıklarında iştirak edenin veya müteşebbisin payına düşen kısmı gösterecek şekilde artırılması veya azaltılması suretiyle mali tablolara yansıtıldığı ve böylelikle iştirak edenin veya müteşebbisin kar veya zararında,

iştirakin veya müşterek yönetime tabi teşebbüslerin karından veya zararından paylarına düşen kısmın yer aldığı bu Tebliğde tanımlanan yöntemi,

b) Konsolide mali tabloların, bu Kısımdaki hükümlere uygun şekilde düzenlenmesi ve konsolidasyona tabi ortaklıkların bir bütün olarak varlıklarını, kaynaklarını ve faaliyet sonuçlarını tam ve doğru yansıtması esastır.

c) Konsolidasyona tabi ortaklıkların mali tabloları benzer işlemler için benzer muhasebe politikaları benimsenerek düzenlenir. Bağlı ortaklıkların mali tablolarının farklı muhasebe politikaları düzenlenerek hazırlanması durumunda, muhasebe politikalarının neden olduğu farklılıklar bu Tebliğdeki hükümler çerçevesinde ortak muhasebe politikaları uygulanarak konsolide mali tabloların hazırlanması sırasında giderilir. Muhasebe politikalarının neden olduğu farklılıkların tam olarak hesaplanması imkansız ise, düzeltme işlemi belli varsayım ve tahminlere göre yapılır ve bu varsayım ve tahminler dipnotlarda açıklanır. Bu hüküm öz sermaye yöntemi ve oransal konsolidasyon yöntemi ile muhasebeleştirilecek işletmeler için de geçerlidir.

d) Bağlı ortaklık, iştirak veya müşterek yönetime tabi teşebbüslerin öz sermaye yöntemi, oransal konsolidasyon veya tam konsolidasyon yöntemine göre muhasebeleştirilmesinde, söz konusu işletmelerin mali tablo tarihi ve kapsadığı dönemin, ana ortaklığın mali tablo tarihi ve kapsadığı dönemle aynı olması esastır. Ancak, ana ortaklık ile bağlı ortaklık, iştirak ve müşterek yönetime tabi teşebbüslerin hesap dönemlerinin kapanış tarihleri arasında üç aydan az süre olması ve bu süre zarfında gerçekleşen önemli işlem ve olayların ilgili mali tablolara yansıtılması şartıyla, söz konusu tablolar da ana ortaklığın konsolide mali tablolarının hazırlanmasında kullanılabilir. Farkın üç aydan fazla olması durumunda, ana ortaklık bilançosu için bağlı ortaklık, müşterek yönetime tabi teşebbüs ve iştirak için bu Tebliğdeki ara mali tablolara ilişkin düzenlemeler çerçevesinde, ana ortaklığın hesap dönemi esas alınarak hazırlanacak ara mali tablolar kullanılır.

Bu kısımda konsolide bilanço ve konsolide gelir tablosunun düzenlenmesine ilişkin hükümler ayrıca açıklanmıştır.

Bağlı ortaklıklar, bağlı ortaklık olma sıfatlarını kaybettikleri ve iştirak veya müşterek yönetime tabi teşebbüsler haline de gelmedikleri takdirde, bağlı ortaklık olma sıfatını kaybettikleri tarih itibarıyla, bu Tebliğin “Finansal Araçlar” Kısımındaki hükümlere uygun olarak muhasebeleştirilir. Bu durum iştirak sıfatını kaybeden iştiraklere de uygulanır.

Bu kısımda sadece Bağlı ortaklıkların, iştiraklerin ve müşterek yönetime tabi teşebbüslerin konsolide mali tablolarda değil konsolide olmayan mali tablolarda gösterimine ilişkin hükümlerde mevcuttur. Buna göre Konsolide olmayan mali tablolar, bağlı ortaklıklar, müşterek yönetime tabi teşebbüsler ve iştiraklerin tam konsolidasyon, oransal konsolidasyon ve öz sermaye yöntemine göre değil de bu tebliğde konsolide olmayan mali tablolarda gösterimine ilişkin hükümler çerçevesinde muhasebeleştirildiği mali tablolardır. Bu tablolar işletmenin “ayrı” mali tablolarıdır. Kurul, konsolide mali tablo düzenleyen işletmelerden, konsolide olmayan mali tablo düzenlemelerini isteyebilir. Ayrı mali tablolarda, konsolide mali tablolarda tam konsolidasyon, oransal konsolidasyon ve öz sermaye yöntemleri kullanılarak gösterilen bağlı ortaklık, müşterek yönetime tabi teşebbüs ve iştirakler elde etme maliyetleri üzerinden veya bu Tebliğin “Finansal Araçlar” başlıklı Kısmı uyarınca gösterilir.

Konsolide mali tablolarda, bu Tebliğin “Finansal Araçlar” Kısımında yer alan hükümler çerçevesinde muhasebeleştirilen bağlı ortaklıklar, iştirakler ve müşterek yönetime tabi teşebbüsler müteşebbis ile ana ortaklığın konsolide olmayan mali tablolarında da aynı şekilde muhasebeleştirilir.

(a) Bu kısmın üçüncü ve dördüncü bölümünde sırasıyla müşterek yönetime tabi teşebbüslerin ve iştiraklerin muhasebeleştirilme esasları anlatılmaktadır.

Müşterek yönetime tabi teşebbüsler: Yönetimi, iki veya daha fazla tarafça, bir sözleşme çerçevesinde birlikte paylaşılan işletmeleri veya ekonomik faaliyetleri ifade eder.

Müşterek yönetime tabi teşebbüsler, müteşebbisin konsolide mali tablolarında oransal konsolidasyon yöntemi veya öz sermaye yöntemi kullanılarak gösterilir. Müteşebbisin bağlı ortaklıklarının olmaması bu gösterim şeklini değiştirmez.

Müşterek yönetime tabi teşebbüsün konsolide mali tablolarda gösteriminde oransal konsolidasyon yöntemi uygulanır. Müşterek yönetime tabi teşebbüslerin konsolide olmayan mali tablolarda gösteriminde ise öz sermaye yöntemi uygulanır.

İştirak ise işletmenin önemli derecede etkide bulunduğu, bağlı ortaklık ve müşterek yönetime tabi teşebbüsler dışında kalan işletmeleri ifade eder. Dördüncü bölümde iştiraklerin muhasebeleştirilme esasları anlatılmaktadır.

Aksinin geçerli olduğuna dair kuvvetli deliller yoksa, aşağıdaki hususların en az birinin varlığı durumunda, bir işletmenin diğeri üzerinde önemli derecede etkiye sahip olduğu sonucuna varılır:

- a) İşletmenin, doğrudan ve dolaylı olarak diğeri bir işletmenin oy hakkında %20 ve daha fazla paya sahip olması,
- b) İşletmenin diğeri işletmenin yönetim kurulunda veya bu hakları haiz yürütme organında temsil edilmesi,
- c) İşletmenin diğeri işletmenin politika belirleme sürecine katılması,
- d) İşletmenin diğeri işletme ile önemli büyüklükte işlemler yapması,
- e) Yönetim personelinin ortak kullanımı,
- f) İşletmenin diğeri işletmeye önemli miktarda teknik bilgi sağlaması,

Daha öncede belirttiğimiz gibi iştiraklerin konsolidasyonunda öz sermaye yöntemi kullanılır. Bu bölümde buna ilişkin ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir.

Öz sermaye yöntemine göre muhasebeleştirilen iştirakler, iştirak edenin mali tablolarında cari olmayan değerler içinde ayrıca gösterilir. İştiraklerin kar ve zararından iştirak edenin payına düşen kısım gelir tablosunda ayrı bir kalem olarak gösterilir. İştirakin durdurulan faaliyetlerinden iştirak eden düşene isabet eden pay da gelir tablosunda ayrıca gösterilir.

İştirakin öz sermayesinde değişimlerden iştirak edene düşen payın doğrudan iştirak edenin öz sermayesi ile ilişkilendirilen kısmı, iştirak edenin öz sermaye değişim tablosunda ayrıca gösterilir.

Sermaye piyasasındaki gelişmelere paralel olarak ülkemizde de işletmeler bir yandan dünya ile entegre olurken , diğer yandan da yabancı sermaye ile birleşmelerin gündeme geldiğini görmekteyiz. Bu nedenle konsolidasyon konusundaki düzenlemeleri de ihtiva eden uluslar arası muhasebe normları ile Avrupa Birliği muhasebe normlarına adaptasyon gereksinimi de hızla artmıştır. Konsolide finansal tabloların amacı , ana ortaklık ile sermaye ve yönetim ilişkileri çerçevesinde bu ortaklığın kontrolünde olan bağlı ortaklıkların, iştiraklerin ve sınırlı iştiraklerin aktif, pasif , gelir ve giderleri ile gayri nakdi yükümlülüklerini tek bir ortaklıkmiş gibi göstererek, topluluğun finansal durumu ve faaliyet sonuçları hakkında tasarruf sahiplerine , finansal yatırımcılara , denetim mercilerine ve ilgili diğer kişilere sağlıklı bilgi vermektir. ¹ Bu standarda göre hazırlanan tabloların bu amaca hizmet edeceği açıktır.

¹ Fahrettin ÖZDEMİRCI; a.g.m,s.77

3.14. Kur Değişiminin Etkileri

Muhasebenin temel kavramlarından parayla ölçülme kavramı gereğince muhasebe kayıtları ulusal para birimiyle yapılır. Bunun için yabancı paraya dayalı işlemler muhasebeleştirilirken ulusal paraya çevrilmeli ve kur değişiminin etkileri kayıtlarda gösterilmelidir.

Bu kısmın amacı yabancı para işlemlerinde kullanılacak kur ve kur değişiminin etkilerinin mali tablolara yansıtılmasına ilişkin esasları belirlemektir.

Bu kısım aşağıdaki 3 bölümden oluşmaktadır.

1. Bölüm :Amaç, Kapsam Ve Tanımlar
2. Bölüm : Yabancı Para İşlemleri
3. Bölüm : Kamuya Açıklanacak Hususlar

Bir para biriminin diğer bir para birimi cinsinden ifadesi olan döviz kurlarının belli bir zaman aralığında değişmesi, işletme faaliyetlerini ve buna bağlı olarak , faaliyet sonuçlarını doğrudan etkiler. Döviz kuru etkilerinin muhasebeleştirilmesine yönelik olarak geliştirilen muhasebeleştirilme ilkelerinin işletmelerin faaliyet sonuçlarının tam ve gerçeğe uygun olarak raporlanmasının temel amaç olduğu söylenebilir.¹

Tebliğin bu kısmında

1. yabancı para birimine dayalı işletme faaliyetlerinin nasıl finansal tablolara alınacağı ve

¹ Ercan BAYAZITLI: "TMS-12 Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi Standardına Göre Yabancı Para Birimine Dayalı İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi" Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi,(Ocak- 2003),15

2. işletmenin yurtdışı faaliyetleri sonucunda yabancı para birimiyle hazırlanmış finansal tablolarının, işletmenin kendi raporlamasında kullandığı para birimine göre nasıl çevrileceğine ilişkin esaslar düzenlenmiştir.

Bu kısımda fonksiyonel para biriminden bahsedilmektedir. **Fonksiyonel para birimi**, işletmenin faaliyetlerinin en önemli kısmını yürüttüğü, nakit ürettiği ve tükettiği ekonomik çevrenin para birimini ifade eder. Fonksiyonel para birimi dışındaki paralar yabancı para birimi olarak adlandırılır.

Bir işletme fonksiyonel para biriminin belirlenmesinde

a) İşletmenin ürettiği mal ve hizmetlerin fiyatlandırıldığı para birimi. Üretilen mal ve hizmetler farklı bir para birimi üzerinden fiyatlanmakla beraber, esas itibarıyla başka bir para biriminin fiyatları etkilemesi durumunda söz konusu etkiyi yapan para birimi,

b) Rekabet gücü ve düzenlemeleri ile işletmenin ürettiği mal ve hizmetlerin fiyatlarını esas itibarıyla belirleyen ülkenin para birimi dikkate alınır.

Bunların dışında yabancı işletmelerin fonksiyonel para birimin belirlenmesinde aşağıdaki ek hususlar dikkate alınır:

a) Yabancı işletmenin faaliyetlerini bağımsız olarak mı yoksa mali raporları hazırlayan işletmenin faaliyetlerinin bir uzantısı olarak mı yürüttüğü değerlendirilir. Mali raporları hazırlayan işletmeden ithal ettiği malları satan ve hasılatı mali raporları hazırlayan işletmeye gönderen bir yabancı işletmenin faaliyetleri, faaliyetleri mali raporları hazırlayan işletmenin faaliyetlerinin uzantısı olan işletme türüne örnektir. Nakit ve diğer parasal kalemleri biriktiren, gider yapan, gelir üreten ve borçlanan ve bunların önemli bir bölümünü faaliyette bulunduğu ülkenin para birimi üzerinden gerçekleştiren işletmeler bağımsız yabancı işletmeye örnektir.

b) Yabancı işletmenin toplam faaliyetleri içerisinde mali raporları hazırlayan işletmenin payının yüksek veya düşük olması,

c) Mali raporları hazırlayan işletmenin nakit akımının yabancı işletmenin faaliyetlerinden oluşan nakit akımından doğrudan etkilenmesi ve söz konusu nakdin mali raporları hazırlayan işletmeye kolaylıkla aktarılabilir olması,

d) Mali raporları hazırlayan işletmenin desteği olmadan, yabancı işletmenin faaliyetlerinden elde ettiği nakdin kendi borçlarını normal şartlar altında ödeyip ödeyemeyeceği,

e) Yabancı işletmenin ürün veya servisleri için kullandığı, işçilik, hammadde ve diğer giderlerinin, devamlı bir şekilde ve büyük oranda raporlayan işletmenin yerleşik olduğu ülkeden elde ediliyor olması.

Kur değişim etkilerinin muhasebeleştirilmesiyle ilgili bu kısımda öncelikle yabancı para kavramı içerisinde hangi işlemlerin değerlendirildiği anlatılmıştır. Buna göre Yabancı para işlemleri,

- yabancı para üzerinden yapılan veya ifası yabancı para üzerinden yapılacak işlemler
- Fiyatları yabancı para üzerinden belirlenmiş mal ve hizmetlerin alınması ve satılması,
- Tutarları yabancı para üzerinden belirlenmiş borç alma ve verme,
- Yabancı para üzerinden diğer varlık alımı-satımı ve yükümlülüklerin doğması veya bunların ifasını kapsamaktadır.

Tebliğde yabancı para cinsinden ifade edilen işlemlerin fonksiyonel para birimi üzerinden muhasebeleştirilmesinde işlemin yapıldığı tarihte ve bilanço tarihinde nasıl raporlanacağı ayrı ayrı belirtilmiştir.

Buna göre Yabancı para işlemleri, parasal-parasal olmayan kalem ayrımı yapılmaksızın yabancı para ile fonksiyonel para birimi arasındaki *işlem*

tarihindeki spot kur uygulanmak suretiyle bulunan tutar üzerinden fonksiyonel para birimi cinsinden kayıtlara alınır.

Ayrıca her bilanço tarihinde,

- a) Yabancı para parasal kalemler kapanış kurları üzerinden,
- b) Yabancı para tarihi maliyeti ile kayıtlarda izlenen parasal olmayan kalemler işlemin gerçekleştiği tarihteki kurlar üzerinden,
- c) Yabancı para makul değeri ile kayıtlarda izlenen parasal olmayan kalemler, makul değerinin belirlendiği tarihteki kurlar üzerinden fonksiyonel para birimine çevrilir.

Yabancı para birimine dayalı işlemlerden kaynaklanan yabancı para çevrim farkları , genellikle işlemin yapıldığı tarih ile ödeme veya tahsilatın yapıldığı tarih arasında döviz kurları arasında değişiklik olması durumunda ortaya çıkar. Tebliğde bu farkların muhasebeleştirilmesi parasal kalemlerle, parasal olmayan kalemler olarak ayrı ayrı gösterilmiştir.

Ertelenmiş vergi, kıdem tazminatı karşılıkları, nakdi ödeme suretiyle ifa edilecek diğer karşılıklar gibi, sabit veya belirlenebilir bir para olarak ödenecek veya alınacak tutarlar **parasal kalemlerdir**. Şerefiye, belirli bir mal alımı için verilen avans, maddi olmayan varlıklar, stoklar, bina, makine ve üretim birimleri ve parasal olmayan bir kalemin teslimi suretiyle ifa edilecek karşılıklar gibi sabit veya belirlenebilir bir para olarak ödenmesi veya tahsili söz konusu olmayan kalemler ise **parasal olmayan kalemlerdir**.

Buna göre parasal kalemlerde farklar doğrudan gelir tablosu ile ilişkilendirilir. Ancak işlemin bir sonraki hesap döneminde ifa edilmesi durumunda, kur dönüştürme farkları ilgili dönemle ilişkilendirilir. Kurdaki değişiklikler sonucunda, bir işlemle ilgili olarak bir dönemde kar, diğer dönemde zarar elde edilebilir.

Parasal olmayan kalemlerle ilgili olarak ortaya çıkan kur farklılıklarının muhasebeleştirilmesinde ise iki farklı durum söz konusudur. Parasal olmayan bir kalemle ilgili kazanç ve kayıpların, söz konusu kalemin değerlemesine ilişkin hükümler uyarınca doğrudan öz sermaye ile ilişkilendirildiği durumlarda, bu kazanç ve kaybın kur çevrim farklarından doğan kısmı da doğrudan öz sermaye ile ilişkilendirilir. Parasal olmayan bir kalemle ilgili kazanç ve kayıpların söz konusu kalemin değerlemesine ilişkin hükümler uyarınca doğrudan gelir tablosu ile ilişkilendirildiği durumlarda ise bu kazanç ve kaybın kur çevrim farklarından doğan kısmı doğrudan gelir tablosu ile ilişkilendirilir.

Fonksiyonel para biriminden farklı bir raporlama para birimi kullanılması durumunda yüksek enflasyonun olmadığı durumda ve yüksek enflasyonun olduğu durumda raporlama para birimine dönüştürülmesi ayrı ayrı açıklanmıştır.

Fonksiyonel para birimi yüksek enflasyonlu bir ülkenin para birimi olmayan bir işletme, faaliyet sonuçlarını ve finansal durumunu farklı bir para birimi üzerinden sunmak istediğinde aşağıdaki prosedürleri uygular:

a) Varlık, yükümlülükler ve dönemin mali tablolara alınmış gelir ve gideri sonucunda oluşanlar hariç öz sermaye kalemleri bilanço tarihi itibarıyla oluşan kapanış kurları üzerinden dönüştürülür. Önceki dönem kalemleri de önceki bilanço tarihindeki kurlar üzerinden aynı işleme tabi tutulur.

b) Dönem içinde mali tablolara alınan gelir ve giderler de işlem tarihindeki kurlar esas alınarak dönüştürülür. Önceki dönem kalemleri de aynı işleme tabi tutulur.

c) Bu işlem sonucunda oluşan diğer tüm farklar öz sermaye ile ilişkilendirilir.

Yabancı para çevrim farklarının konsolidasyona tabi olan ancak ana ortaklığın doğrudan veya dolaylı olarak tümüne sahip olmadığı yabancı

işletmelerle ilgili olması durumunda, birikmiş yabancı para çevrim farklarından topluluk dışı paya isabet eden kısım konsolide bilançoda topluluk dışı payın içinde gösterilir.

Fonksiyonel para birimi yüksek enflasyonlu bir ülkenin para birimi olan bir işletme, faaliyet sonuçlarını ve finansal durumunu farklı bir para birimi üzerinden sunmak istediğinde ise aşağıdaki prosedürleri uygular:

a) Varlıklar, yükümlülükler, öz sermaye, gelir ve gider kalemleri ile bunların önceki dönem tutarları son bilanço tarihindeki kapanış kuru üzerinden dönüştürülür,

b) Tutarların yüksek enflasyon olmayan bir ülkenin para birimine dönüştürülmesi durumunda, önceki dönemin dönüştürülmüş cari yıl rakamları, fiyat düzeyinde ve kurda olan değişiklikler dikkate alınmaksızın, doğrudan cari yılın önceki dönem rakamları olarak esas alınır.

Fonksiyonel para birimi yüksek enflasyonlu bir ülkenin para birimi olan işletmeler, mali tablolarını farklı bir sunum para birimi üzerinden göstermek istediklerinde, dönüştürme işleminden önce mali tablolarını bu Tebliğin “Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesi” Kısımındaki hükümlere göre mali tablolarını düzeltir. Dönüştürme işlemi bu şekilde bulunmuş tutarlar üzerinden yapılır. Yüksek enflasyonun sona ermesi durumunda, işletmeler yüksek enflasyonun sona erdiği tarihteki düzeltilmiş rakamlar sunum para birimine dönüştürmede tarihi maliyetler olarak dikkate alınır.

Tebliğde işletmelerin yabancı para cinsinden faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesinin yanı sıra, yabancı işletmelerin faaliyet sonuçlarının mali tablolara aktarılmasında uygulanacak hususlara da yer verilmiştir.

Buna göre yabancı işletmelerin faaliyet sonuçlarının veya mali durumlarının, konsolidasyon, öz sermaye veya oransal konsolidasyon

yöntemi kullanılarak mali raporları hazırlayan işletmenin mali tablolarında yer alması amacıyla dönüştürülmesi bu Maddedeki hükümler çerçevesinde yapılır. Konsolidasyon kapsamındaki yabancı işletme ile yapılan işlemler ve bu işletmeler nezdinde oluşan bakiyeler konsolidasyonla ilgili olarak bu Kısımda yer verilen hükümlere uygun olarak indirilir. Grup içi parasal kalemler nedeniyle ortaya çıkan çevrim farklarına karşılık gelen diğer grup içi bir bakiye oluşmadığından, bu tür farklar mali tablo düzenleyen işletmenin konsolide bilançosunda gelir veya gider olarak gelir tablosu ile; söz konusu işlemlerin bağımsız yabancı işletmede net yatırımla ilgili olduğu durumlarda ise ilgili hükümler çerçevesinde öz sermaye ile ilişkilendirilir.

Yabancı işletmenin bilanço tarihinin mali raporları hazırlayan işletmenin bilanço tarihinden farklı olması durumunda, yabancı işletmenin mali raporları hazırlayan işletmenin bilanço tarihini esas alarak mali tablo düzenlemesi esastır.

Bağımsız yabancı işletmenin elde edilmesi sırasında ortaya çıkan pozitif ve negatif şerefiye ile söz konusu yabancı işletmenin elde edilmesi sonucunda ortaya çıkan varlık ve yükümlülüklerin kayıtlı değerlerinin makul değerlerine göre değerlendirilmesi sonucu ortaya çıkan farklar yabancı işletmenin bir varlığı veya yükümlülüğü olarak değerlendirilip fonksiyonel para biriminden farklı bir raporlama para birimi kullanılması, raporlama para birimine dönüştürme ile ilgili hükümler çerçevesinde bilanço tarihindeki kapanış kurları üzerinden dönüştürülür.

Yabancı işletmenin raporlama tarihi raporlanan tarihten farklı olduğunda, yabancı işletmenin ek finansal tablolarının raporlanan tarihe uygun hazırlanmaması söz konusu olabilir. Ancak bu durumda yabancı işletmenin finansal tablolarının raporlama tarihinden 3 aydan daha fazla farklı olmaması ve önemli değişikliklerin bu tablolara yansıtılması şarttır.

Bağımsız yabancı işletmenin elden çıkarılması durumunda, bu işletme ile ilgili olarak sermaye ile ilişkilendirilmiş ertelenmiş yabancı para

evrim farkları, elden çıkarma ile ilgili kazanç ve kaybın mali tablolara alındığı dönemde gelir ve gider olarak mali tablolara alınır. Bu iki kalem birbirinden mahsup edilemez. Elden çıkarmanın kısmi olduğu durumlarda sadece ilgili kısma isabet eden ertelenmiş yabancı para çevrim farkları gelir tablosu ile ilişkilendirilir. Yabancı işletmenin elde edilmesinden önceki karından temettü dağıtması, kısmi elden çıkarma olarak değerlendirilir. Yabancı işletme için değer düşüklüğü karşılığı ayrılması kısmi elden çıkarma olarak değerlendirilmez ve bunun sonucunda öz sermaye ile ilişkilendirilmiş yabancı para çevrim farkları gelir ve giderle ilişkilendirilmez.

İşletmeler yabancı para işlemleri ile ilgili olarak aşağıdaki hususları kamuya açıklar:

- a) Net kar veya zararda yer alan kur çevrim farklarının tutarı,
- b) Kur dönüştürme farklarından öz sermaye ile ilişkilendirilenlerin tutarı ile bu tutarda dönem içinde meydana gelen değişiklikleri,
- c) Raporlama para biriminin fonksiyonel para biriminden farklı olması durumunda, bu husus, farklı bir raporlama para biriminin kullanılma nedeni ve finansal tabloların fonksiyonel para biriminden raporlama para birimine çevrilmesi sırasında kullanılan metot,
- d) İşletmenin kendisinin veya önemli bir yabancı iştiraki, bağlı ortaklığı veya müşterek yönetime tabi ortaklığının fonksiyonel para biriminin değişmesi durumunda bu husus,
- e) Bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan ve mali tablo kullanıcılarının ekonomik kararlarını etkileyebilecek önemdeki kur değişikliklerinin yabancı para parasal kalemlere veya yabancı işletmelere olana etkileri,
- f) İşletmenin yabancı para risk yönetim politikası.

3.15. Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesi (Financial Reporting in Hyperinflationary Economies)

Basite indirgenmiş biçimi ile enflasyon, fiyatlar genel düzeyinde izlenen sürekli ve önemli artışlardır.

İşletmelerde oluşan değer hareketlerinin izlenmesi, sınıflandırılması, kaydedilmesi ve tablolar halinde sunulup yorumlanması” olarak tanımlanabilecek olan muhasebenin dayandığı temel varsayımlardan biri, ölçü birimi olarak kullandığı paranın değerinin değişmediğidir. Ancak enflasyonun yüksek oranlarda seyrettiği ekonomilerde paranın satın alma gücü değişmektedir. Bu bağlamda paranın satın alma gücündeki değişimleri dikkate almadan klasik muhasebe ilkelerine dayanarak finansal raporlama yapılması, bu mali tabloların gerçeği doğru, tutarlı, açık ve karşılaştırılabilir olarak sunulmasını zedeler. Bu durum, karar vericilerin kararlarının sağlıklı ve ihtiyaçlarına uygun vermelerini engeller. Yatırımlar, kredi tahsisleri ve kar dağıtımları açısından hatalı kararlar alınabilmekte, işletmenin yönetimi ile ilgili performans sistemleri anlamsız hale gelmektedir. Büyük emek verilen, büyük kaynaklar aktarılan muhasebe işlemleri anlamsız ve işe yaramaz rakam yığınları üretmekte, bunun sonucu olarak işletme ekonomilerinde zararlar ortaya çıkmaktadır.

Enflasyonun işletmelerin mali tabloları üzerindeki olumsuz etkilerini gidermek amacıyla geliştirilen ve tarihi maliyetlerle ifade edilmiş işletme değerleri üzerindeki fiyat değişimlerinin etkisini gösteren muhasebe sistemleri olarak tanımlanan enflasyon muhasebesi, geçmiş maliyetlerle değerlendirilmiş işletme varlık ve borçları üzerinde fiyat değişimlerinin etkisini gösteren ve gerekli önlemleri alarak işletme değerlerinin gerçeği göstermesine imkan veren muhasebe sistemleridir. Tebliğin bu kısmının amacı da yüksek enflasyon dönemlerinde mali tabloların hazırlanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemektir.

Bu kısım aşağıdaki bölümden oluşmaktadır.

1. Bölüm :Amaç, Kapsam Ve Tanımlar
2. Bölüm : Genel Hükümler
3. Bölüm : Mali Tabloların Enflasyona Göre Düzeltilmesi
4. Bölüm: Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Değerleme İlke ve Kuralları
5. Bölüm: Mali Tabloların Bu Tebliğe Göre İlk Defa Düzenlenmesinde Uygulanacak Özel Hükümler
6. Bölüm : Çeşitli Hükümler

İşletmeler kendi özel mevzuatları uyarınca raporlama tarihindeki paranın cari satın alma gücü cinsinden mali tablo ve raporlarını düzenliyorsa bu kısım hükümleri kapsamında değerlendirilmez. Bunun dışındaki işletmeler yüksek enflasyon dönemlerinde mali tablolarını bu kısım hükümlerine göre düzeltir.

Bu kısımda yüksek enflasyonlu dönemin göstergelerinin neler olduğu açıklanmaktadır. Yüksek enflasyon dönemi yıllık bilanço tarihindeki fiyat endeksi rakamının, ilgili hesap dönemi dahil önceki üçüncü hesap döneminin başındaki fiyat endeksi rakamının **iki katını aşması** ve ilgili dönemin bilanço tarihindeki fiyat endeksi rakamının, hesap döneminin başına göre **%10 veya daha fazla** bir oranda artması halinde, içinde bulunulan yıllık hesap döneminden itibaren başlar.

Ayrıca fiyat endekslerinde yukarıda belirtilen düzeyde artış olmamakla beraber, halkın tasarruflarını yabancı para cinsinden tutması, mal ve hizmet fiyatlarının yabancı para birimi üzerinden belirlenmesi, faiz oranlarının, ücret ve fiyatların genel fiyat endekslerine bağlanması, kısa vadeli işlemler de dahil satın alma gücündeki kayıpları karşılamak için fiyatların vade farkı konularak

belirlenmesi gibi yüksek enflasyon emarelerinin mevcut bulunması halinde Kurul, mali tabloların bu Kısımdaki hükümler uyarınca hazırlanmasını isteyebilir.

Mali tablo kalemleri paranın bilanço günündeki satın alma gücü cinsinden ifade edilerek enflasyon düzeltmesine tabi tutulur. Bu düzeltme parasal olmayan kalemlerin bu Kısımdaki hükümler çerçevesinde gerekli ayarlamalar yapıldıktan sonraki tutarlarının, uygun düzeltme katsayıları ile çarpılması suretiyle yapılır.

“Düzeltilme Katsayısı” Bilanço günündeki fiyat endeksi rakamının, düzeltmeye konu işlemin gerçekleştiği tarihteki fiyat endeksi rakamına bölünmesi suretiyle elde edilen katsayıyı ifade eder. Fiyat endeksi olarak Devlet İstatistik Enstitüsü tarafından Türkiye için hesaplanan “Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksi” kullanılır.

Parasal kalemler, paranın değerindeki değişimler karşısında nominal değerlerini aynen koruyan ancak satın alma güçleri düşen kalemlerden oluşur. Parasal kalemler ana hatları itibarıyla bu Kısımın (1) numaralı ekinde yer almıştır.

Parasal olmayan kalemler ise, parasal kalemler dışında kalan kalemlerden oluşur.

Tebliğin hükümlerine göre bilançodaki parasal olmayan kalemlerle gelir tablosu ve nakit akım tablosundaki işlemler düzeltmeye tabi tutulmalıdır. Bu kısımda hem tarihi maliyete dayalı hem de cari maliyete dayalı olarak hazırlanmış finansal tabloların düzenlenmesine ilişkin bilgiler verilmektedir.

Üçüncü bölümde enflasyon düzeltmesinin mali tablolara nasıl uygulanacağına ilişkin hükümler bulunmaktadır.

Bilanço kalemlerinin düzeltilmesinde parasal kalemler, paranın cari satın alma gücü cinsinden ifade edildiklerinden düzeltme işlemine tabi

tutulmazlar. Parasal olmayan kalemler ise düzeltme katsayısı kullanılarak paranın cari satın alma gücü cinsinden ifade edilir.

Parasal olmayan bir kalemin genel fiyat seviyesine göre düzeltilmiş değeri UFRS daki gibi söz konusu kalemin ilgili kalemin gelecekteki kullanımı sonucu oluşacak geri kazanılabilir değerini aşarsa , bu varlıklar geri kazanılabilir değeri ile gösterilir.

Bilanço kalemlerinden amortismanla tabi varlıklar, stoklar, İştirakler, bağlı ortaklıklar, bağlı menkul kıymetler ile diğer hisse senetleri kalemleri kalemlerine ilişkin düzeltmesiyle ilgili açıklamalar bu bölümde açıklanmaktadır.

Sermaye hesabı da parasal olmayan kalemler grubu içinde değerlendirildiği için düzeltmeye tabi tutulur. Öz sermaye kalemlerinin düzeltilmesinde; yeniden değerlendirme değer artış fonu gibi enflasyon nedeniyle işletmelerin oluşturmalarına izin verilen fonların sermayeye ilave edilmesi, ortakların öz sermayeye katkısı olarak dikkate alınmaz. Bu tür fonlar sermayeden ve öz sermayeden indirilir. Yedek akçelerin ve birikmiş karların sermayeye ilave edilmesi ortaklar tarafından konulan sermaye olarak dikkate alınır.

Mali tablolarda öz sermaye kalemleri kayıtlı değerleri üzerinden gösterilir. Bunların düzeltilmesi sonucunda oluşan farklar, toplu halde “öz sermaye enflasyon düzeltmesi farkları” hesabında gösterilir.

Gelir tablosunun düzeltilmesinde ise Gelir tablosunun bütün kalemleri, paranın bilanço günündeki satın alma gücü cinsinden ifade edilmek amacıyla, gelir ve giderin tahakkuk ettiği tarihler esas alınarak düzeltme işlemi uygulanır.

Döneme yaygın olarak yapılan giderler ve elde edilen gelirler, tahakkuk tarihleri dikkate alınmadan, dönem sonu fiyat endeksi rakamının dönem ortalama fiyat endeksi rakamına bölünmesi suretiyle bulunacak

düzeltilme katsayısının ilgili tutara uygulanması suretiyle düzeltme işlemine tabi tutulabilir. Düzeltme işleminin bu şekilde yapılabilmesi; gelir veya gider kalemlerinde gerçekleşen hareketlerin mevsimlik etki göstermemesine ve tüm döneme eşite yakın şekilde dağıldığının varsayılabilmesi için yeterli gerekçelerin varlığına bağlıdır.

Kurulun muhasebe standartları ile ilgili düzenlemeleri uyarınca düzenlenmesi gereken nakit akım tablosu ile öz sermaye değişim tablosu da bu Tebliğ hükümleri çerçevesinde paranın cari satın alma gücü cinsinden ifade edilmek üzere düzeltme işlemine tabi tutulur. Nakit akım tablosu, bu Tebliğ uyarınca düzeltme işlemine tabi tutulmamış mali tablolardan elde edilen tutarların ilgili düzeltme katsayısı ile çarpılmak suretiyle düzeltmeye tabi tutulur.

Yüksek enflasyon dönemlerinde mali tabloların ilk defa düzeltilmesi durumunda yapılacak uygulamalara ilişkin özel hükümler getirilmiştir. Mali tabloların bu Tebliğ uyarınca ilk defa düzenlenmesinde, bu bölümde belirtilen özel hükümlere uyulur. İzleyen dönemlerde ise bu hükümler uygulanmaz.

1970 yılı ve sonraki yıllarda gerçekleşen işlemlerin düzeltilmesinde, bir örneği bu Kısımın (2) numaralı ekinde yer alan endekslerden üretilen düzeltme katsayıları kullanılır. 1970'dan önceki tarihlerde gerçekleşen işlemlerin düzeltilmesinde ise, işlemlerin 1970 yılında gerçekleştiği kabul edilir. Bu uygulama Vergi Usul Kanunu hükümleriyle de uyumludur.

Mali tabloların bu Tebliğ uyarınca ilk defa düzenlenmeye başlandığı dönemde, gelir tablosunun hazırlanmasını sağlamak üzere en az bir önceki yıl bilançosunun da Tebliğdeki hükümler çerçevesinde düzeltme işlemine tabi tutulması zorunludur.

Mali tabloların ilk defa düzenleneceği hesap döneminin başına kadar olan dönem düzeltilmiş tutarları ile olmak üzere, aktif kalemlerden, borçların ve öz sermaye kalemlerinin çıkarılması sonucunda kalan kısım öz sermaye

hesap grubu içinde, “geçmiş yıllar karı (zararı)” hesabında izlenir . Bu uygulama UFRS ile de uyumludur.

Yüksek enflasyon dönemlerinde değerleme ilke ve kurallarının anlatıldığı bölümde finansman maliyetleri, vadeli alım satımlar, amortisman ayırma yöntemleri ve vergilere ilişkin hükümler bulunmaktadır. Buna göre işletmeler, finansman giderlerinin sadece reel kısmını bu Kısımda müsaade edilen hallerde, ilgili varlıkların maliyetine dahil edebileceklerdir.

UMS 29 Nolu standarttan farklı olarak bu bölümde vadeli alım ve satımlara ayrıca değinilmiştir. Türk Lirası üzerinden vadeli olarak alınan veya satılan varlıkların fiyatı, enflasyondan korunmak amacıyla bir enflasyon payını da içermektedir. Enflasyon payını içeren bu nitelikteki işlem ve olaylar da düzeltme işlemine tabi tutulur.

Alım ve satımın içerdiği enflasyon payı, alım-satım tarihi itibarıyla ilgili borç veya alacağın vadesine mütenasip vadelerde devlet iç borçlanma senetleri için borsalarda veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda oluşan faiz haddi veya ilgili dönemde gerçekleşen enflasyon oranı dikkate alınarak tespit edilir ve ilgili kalemler bu tutar düşüldükten sonra kalan tutarları üzerinden düzeltme işlemine tabi tutulurlar.

Tebliğde düzeltme işlemine yüksek enflasyon dönemlerinde başlanacağı belirtilmişti. Aynı şekilde Yüksek enflasyon döneminin sona ermesi nedeniyle bu Kısımdaki hükümlere göre mali tablo hazırlanmasına son verilir. Bu durumda, son dönem mali tablolarında yer alan rakamlar bir sonraki döneme ait mali tablo hazırlanmasında esas alınacak rakamların başlangıç değerlerini oluşturur.

3.16. Hisse Başına Kazanç

Aynı hesap döneminde farklı işletmeler arasında veya aynı işletmenin farklı hesap dönemleri arasında performans karşılaştırmalarının yapılabilmesi için hisse başına kazancın hesaplanması ve gösterimine ilişkin

ilkeleri belirlenmesi amacıyla hazırlanan bu kısım aşağıdaki altı bölümden oluşur.

1. Bölüm :Amaç, Kapsam Ve Tanımlar
2. Bölüm : Genel Hükümler
3. Bölüm : Değerleme
4. Bölüm: Yeniden Tespit
5. Bölüm: Mali Tablolarda Gösterim
6. Bölüm : Kamuya Açıklanacak Hususlar

Adi hisse senetleri veya potansiyel adi hisse senetleri borsada işlem gören işletmeler ile adi hisse senetleri veya potansiyel adi hisse senetlerini halka arz etmek üzere olan işletmeler bu Kısım hükümlerine uymak zorundadırlar.

Bu Kısımın odak noktası hisse başına kazanç hesaplama formülünün payda bölümüdür. Karın belirlenmesine ilişkin olarak farklı muhasebe politikaları kullanılması nedeniyle hisse başına kazanç verilerinin sınırlamaları olsa bile, tutarlı olarak belirlenen payda finansal raporlamayı güçlendirir.

Adi hisse senetleri veya potansiyel adi hisse senetleri borsada işlem görmeyen işletmeler hisse başına kazanç açıklamak zorunda değildirler. Buna rağmen bu işletmelerden hisse başına kazanç açıklamak isteyenler, bu Kısım esaslarına uygun hesaplama yaparlarsa mali raporlamalarda işletmeler arası karşılaştırılabilirlik sağlanabilir.

Burada adı geçen **potansiyel adi hisse senedi** kavramı ile anlatılmak istenen "lehdarına adi hisse senedine sahiplik hakkı verebilen finansal araç veya sözleşme"dir.

Tebliğin bu kısmındaki hükümlerle hisse başına kazancın nasıl tespit edileceği anlatılmaktadır. Buna göre **Hisse başına kazanç**, net dönem karından veya zararından adi hisse senedi sahiplerine isabet eden kısmın, dönem içindeki ağırlıklı ortalama adi hisse senedi sayısına bölünmesiyle hesaplanır.

Bu tebliğden önce hisse başına kazanç ağırlıklı ortalama yöntemi kullanılmadan direkt olarak karın hisse senedi adedine bölünmesi suretiyle hesaplanıyordu. Yeni getirilen hükümlerle ağırlıklı ortalama yöntemi benimsenmiştir.

Hisse başına kazancın hesaplanmasında kullanılacak adi hisse senedi sahiplerine isabet eden net dönem karı veya zararı, imtiyazlı hisse senetlerine ödenecek temettüleri sonrası net dönem karı veya zararıdır.

Dönem içindeki ağırlıklı ortalama adi hisse senedi sayısı ise dönem içinde herhangi bir zamanda ortakların sahip olduğu hisse sayısının daha az veya daha fazla olması nedeniyle sermayenin değişme durumunu yansıtmaktadır. Dönem içindeki ortakların elinde bulunan ağırlıklı ortalama adi hisse senedi sayısı, dönem başındaki adi hisse senedi sayısı ve dönem içinde geri alınan veya ihraç edilen hisse senedi sayısının bir zaman-ağırlığı faktörü ile çarpılarak toplanması sonucu bulunan hisse senedi sayısıdır. Zaman-ağırlığı faktörü belli sayıda hisse senedinin çıkarılmış bulunduğu gün sayısının toplam dönemin gün sayısına oranıdır. Ağırlıklı ortalamanın hesaplanmasına ilişkin makul tahminler yapılabileceği tebliğde belirtilmektedir.

Hisse senetlerinin ağırlıklı ortalama hisse senedi sayısı hesabına dahil edildiği tarih çoğunlukla hisse senetlerinin karşılığının elde edilebilme tarihidir.

Cari dönem ve açıklanan bütün dönemler için ağırlıklı ortalama adi hisse senedi sayısı hesaplanırken potansiyel adi hisse senetlerinin çevrilmesi

hariç, öz kaynakta bir değişiklik olmadan ortakların elinde bulunan adi hisse sayısını değiştiren olaylar var ise buna göre ayarlama yapılmalıdır..

Öz kaynaklarda bir değişiklik olmadan, adi hisse senedi ihraç edilebilir veya ortakların elinde bulunan hisse senedi sayısı azaltılabilir. Örnek olarak:

a) Bedelsiz hisse senedi ihracı,

b) Bir başka ihraç sırasında bedelsiz olarak verilen hisseler (rüçhan hakkı kullanımı sırasında ortaya çıkan bedelsiz ihraç edilen adi hisse senedi),

c) Hisse bölme ve

d) Hisse senedi Birleştirme (daha önceden bölünen hisselerin birleştirilmesi) verilebilir.

Ortakların ellerinde bulunan adi hisse senetleri veya potansiyel adi hisse senetleri bedelsiz artırım ya da hisse bölünmesi nedeniyle artıyor veya ters hisse bölünmesiyle azalıyor ise, ilan edilmiş hisse başına kazanç ve hisse başına bölünmüş kazanç hesaplamaları geriye dönük olarak düzeltilir.

Bir işletme, dönem karına katılmada ayrı haklara sahip her bir sınıf adi hisse senedi için, basit ve hisse başına bölünmüş kazancı gelir tablosunun tablo kısmında yayınlar. Bu standarda göre, basit ve hisse başına bölünmüş kazancın, hesaplanan tutarlar negatif olsa bile (hisse başına zarar) yayınlanması zorunludur.

Bu kısım hükümlerine göre **Hisse başına bölünmüş kazancın** hesaplanmasında, adi hisse senedi sahiplerine isabet eden net kar ve ağırlıklı ortalama adi hisse senedi sayısı bölmeye müsait bütün potansiyel adi hisse senetlerinin etkisine göre düzeltilir.

3.17. Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar

Bu kısmın amacı, bilanço tarihinden sonraki olaylardan mali tablolarda düzeltme gerektirenler ile bilançonun yayımı için yetkilendirilme tarihi hakkında ve bilanço tarihinden sonraki olaylarla ilgili mali tablolarda açıklanması gereken bilgileri belirlemektir.

Burada adı geçen "Bilançonun yayımı için yetkilendirilme tarihi" bu Tebliğ hükümleri ile uyumlu olarak hazırlanacak mali tabloların kamuya açıklanması, genel kurula sunulması veya Kurula ya da işletmenin hisse senetlerinin işlem gördüğü borsalara gönderilmesine yönelik olmak üzere, işletme yönetim kurulunca karar alındığı tarihtir.

Bu kısım aşağıdaki dört bölümden oluşmaktadır.

1. Bölüm :Amaç, Kapsam Ve Tanımlar
2. Bölüm : Mali Tabloya Alınma ve Değerleme Esasları
3. Bölüm : İşletmenin Sürekliliği
4. Bölüm : Kamuya Açıklanacak Hususlar

Bilanço tarihinden sonraki olaylar, bilanço tarihi ile bilançonun yayımı için yetkilendirilme tarihi arasında işletme lehine veya aleyhine ortaya çıkan olayları ifade eder. Bu olaylar düzeltme gerektiren işlemler ve düzeltme gerektirmeyen işlemler olmak üzere ikiye ayrılmıştır.

Buna göre bilanço tarihinden sonra düzeltme gerektiren olayların ortaya çıkması durumunda, mali tablolara alınan tutarlar bu yeni duruma uygun şekilde düzeltilmelidir.

Aşağıda yer alan hususlar, bilanço tarihinden sonraki düzeltme gerektiren olaylara örnek olarak verilmiştir. Bu olayların ortaya çıkması durumunda, ilgili kalemin tutarı buna göre düzeltilir veya daha önce mali tablolara alınmamış olanlar mali tablolara alınır:

a)İşletmenin bilanço tarihi itibarıyla bir yükümlülüğünün bulunduğunu teyit eden, bilanço tarihinden sonra sonuçlanmış bir dava ile ilgili olarak; daha önce mali tablolara alınan karşılık tutarları düzeltilir, daha önce herhangi bir karşılık tutarının mali tablolara alınmadığı ve şarta bağlı yükümlülükler kapsamında sadece dipnotlarda açıklama yapıldığı durumlarda ise ilgili tutar için bir karşılık mali tablolara alınır.

b)Bilanço tarihi itibarıyla bir varlığın değerinde düşüklük olduğuna veya daha önce mali tablolara alınan değer düşüklüğü tutarının düzeltilmesi gerektiğine dair bir bilginin bilanço tarihinden sonra ortaya çıkması.

1-Bilanço tarihi itibarıyla işletmenin alacaklı olduğu bir müşterisinin bilanço tarihinden sonra iflas etmesi, bilanço tarihi itibarıyla söz konusu alacakla ilgili bir zararın var olduğunun teyidi şeklinde değerlendirilir; bu durumda ilgili alacağın kayıtlı değerinin düzeltilmesi şarttır.

2-Stokların bilanço tarihinden sonra satılması, bu stokların bilanço tarihindeki net gerçekleşebilir değerleri hakkında bilgi verebilir.

c)Bilanço tarihinden önce satın alınan varlıkların maliyetlerinin veya satılan varlıklardan elde edilen gelirlerin bilanço tarihinden sonra belirli hale gelmesi.

d)Bilanço tarihinden önceki olaylar nedeniyle, kardan pay veya ikramiye gibi bilanço tarihi itibarıyla hukuki veya zımni kabule dayalı bir borcun olduğu durumlarda, ikramiye veya kardan payın bilanço tarihinden sonra belirli hale gelmesi.

e)Bilanço tarihi itibarıyla, mali tabloların gerçeğe uygun olmadığını gösteren hata ve hilelerin bilanço tarihinden sonra ortaya çıkarılması.

Bilanço tarihinden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylar içinse mali tablolarda herhangi bir düzeltme yapılmaz. Bilanço tarihinden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylara örnek olarak bilanço tarihi ile bilançonun yayımı için yetkilendirilme tarihi arasında yatırımların piyasa değerlerinde

ortaya çıkan değer düşüklükleri verilebilir. Bu değer düşüklükleri, yatırımların bilanço tarihindeki durumu ile ilgili olmayıp, sonraki dönemlerde ortaya çıkan durumu yansıttığından, yatırımlara ilişkin mali tablolara alınan tutarlarda herhangi bir düzeltme yapılmaz.

Benzer şekilde, yatırımlarla ilgili olarak, bu Kısımın “Bilanço tarihinden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylara ilişkin açıklamalar” başlıklı Maddesi uyarınca ek açıklamalar yapılması gerekli olabilir, ancak bilanço tarihi itibarıyla açıklanan tutarlar güncellenmez.

İşlemlerin mali tablolara alınmasında, işletme faaliyetlerinin sonsuza kadar süreceği varsayımı altında muhasebeleştirme yapılır. Bilanço tarihinden sonra işletmenin sürekliliği varsayımının geçerliliği varsayımın kaybetmesi durumunda nasıl bir yol izleneceği tebliğde şu şekilde belirtilmiştir. Buna göre; işletme yönetimince bilanço tarihinden sonra işletmenin tasfiye edilmesi veya ticari faaliyetlerinin durdurulmasına karar verilmesi veya bu şekilde hareket edilmesi dışında herhangi gerçekçi bir alternatfin bulunmaması halinde; mali tabloların hazırlanmasında işletmenin sürekliliği varsayımı dikkate alınmaz.

Bilanço tarihinden sonra işletmenin mali durumu ve faaliyet sonuçlarında ortaya çıkan bozulmalar, işletmenin sürekliliği varsayımının geçerliliğini koruyup korumadığının yeniden gözden geçirilmesini gerektirebilir. İşletmenin sürekliliği varsayımının geçerliliğini yitirmesi halinde; işletmenin sürekliliği varsayımı çerçevesinde mali tablolara alınan tutarların düzeltilmesi yerine, muhasebe esaslarında temel bir değişikliğe gidilerek mali tabloların hazırlanmasında bu varsayım dikkate alınmaz.

İşletmenin hisse senetlerini alan yatırımcılar için işletme tarafından ödenecek temettüler oldukça önem taşımaktadır. Hisse senedi sahiplerine ödeneceği bilanço tarihinden sonra ilan edilen temettüler ile ilgili olarak, bilanço tarihinde işletmelerce herhangi bir yükümlülük mali tablolara alınmaz. Temettü geliri, temettü dağıtımının ilanını takiben muhasebeleştirilir.

Ödeneceği, bilanço tarihinden sonra ancak bilançonun yayımı için yetkilendirilme tarihinden önce ilan edilen temettüler; bu Tebliğın “Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlölükler ve Şarta Bağlı Varlıklar” başlıklı Kısımında belirtilen cari yükümlölüklere ilişkin kriterleri taşımadığından bir yükümlölük olarak mali tablolara alınmaz. Bu tür temettüler, bu Tebliğın “Mali Tabloların Sunumu” başlıklı Kısımında yer alan hükümlere uygun olarak dipnotlarda açıklanır.

(b) Bilançonun yayımı için yetkilendirilme tarihine ilişkin açıklamalar, bilanço tarihindeki duruma ilişkin açıklamaların güncellenmesi ve bilanço tarihinden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylara ilişkin açıklamalar bu kısmın kamuya açıklanacak hususlar kısmında dikkate alınır.

3.18. Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlölükler ve Şarta Bağlı Varlıklar

Karşılıklar, şarta bağlı yükümlölükler ve şarta bağlı varlıkların mali tablolara alınma ve değlerleme esasları ile mali tablo kullanıcılarının bu kalemlerin özelliklerini, zamanlamasını ve tutarını anlamalarını sağlamak üzere mali tablolarında açıklanması gerekli asgari bilgileri belirlemek amacıyla hazırlanan bu kısım aşağıdaki altı bölümden oluşmaktadır.

1. Bölüm: Amaç, Kapsam ve Tanımlar
2. Bölüm: Karşılıklar
3. Bölüm: Şarta Bağlı Yükümlölükler Ve Şarta Bağlı Varlıklar
4. Bölüm: Değlerleme
5. Bölüm: Mali Tablolara Alma ve Değlerleme
6. Bölüm: Kamuya Açıklanacak Hususlar

Tebliğde tanımlar bölümünde bu kısım kapsamında muhasebeleştirilecek karşılıklar, şarta bağlı yükümlölükler ve şarta bağlı varlıkların tanımlarına yer verilmiştir. Buna göre;

Karşılık: Gerçekleşme zamanı veya tutarı belirli olmayan yükümlülükleri (Amortisman, varlıklarda değer düşüklüğü ve şüpheli alacaklar için ayrılan karşılıklar, ilgili varlıkların kayıtlı değerinin ayarlanması suretiyle mali tablolara alınmakta olup, bu tanım kapsamına girmez.),

Şarta bağlı yükümlülük:

a) Geçmiş olaylardan kaynaklanan ve mevcudiyeti, işletmenin tam olarak kontrolünde bulunmayan gelecekteki bir veya daha fazla kesin olmayan olayın gerçekleşip gerçekleşmemesi ile teyit edilebilmesi mümkün bir yükümlülüğü; veya,

b) Geçmiş olaylardan kaynaklanan, fakat aşağıdaki nedenlerle mali tablolara alınmayan mevcut yükümlülükleri;

1-Yükümlülüğün yerine getirilmesi için, ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkma ihtimalinin muhtemel olmaması; veya,

2-Yükümlülük tutarının, yeterince

güvenilir bir biçimde belirlenememesi.

Şarta bağlı varlık: Geçmiş olaylardan kaynaklanan ve mevcudiyeti, işletmenin tam olarak kontrolünde bulunmayan gelecekteki bir veya daha fazla kesin olmayan olayın gerçekleşip gerçekleşmemesi ile teyit edilebilmesi mümkün varlıkları ifade eder.

Karşılıklar , aşağıdaki koşulların varlığı halinde mali tablolara alınır.

a) Geçmiş olaylardan kaynaklanan mevcut bir hukuki veya zımni yükümlülüğün bulunması;

b) Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmasının muhtemel olması; ve,

c) Yükümlülük tutarının güvenilir bir biçimde tahmin edilebiliyor olması.

Bu kısımdaki “**muhtemel**” kavramı, olma ihtimalinin olmama ihtimalinden yüksek olduğu durumlar için kullanılmakta olup, “**mümkün**” kavramından farklıdır.

Şarta bağlı varlıklar ile şarta bağlı yükümlülükler ise mali tablolara alınmaz.

Şarta bağlı yükümlülükler, ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkma ihtimalinin uzak olduğu durumlar hariç, bu kısımda belirtilen şekilde, mali tablo dipnotlarında açıklanır. *Şarta bağlı varlıklar*, ise İşletmenin ekonomik fayda elde edeceği muhtemel ise, bu kısımda belirtilen şekilde mali tablo dipnotlarında açıklanır.

Karşılık olarak mali tablolara alınması gerekli tutarın belirlenmesinde, bilanço tarihi itibarıyla mevcut yükümlülüğün ifa edilmesi için gerekli harcama tutarının en gerçekçi tahmini esas alınır. Bu tahmin yapılırken mevcut tüm riskler ve belirsizlikler göz önünde bulundurulmalıdır.

Güvenilir tahminlerin yapılamadığı istisnai durumlarda ise yükümlülük “şarta bağlı bir yükümlülük” olarak mali tablo dipnotlarında açıklanır.

Karşılık olarak mali tablolara alınacak tutara ilişkin belirsizlikler, farklı durumlara göre farklı şekillerde ele alınabilir. Değerlemeye tabi tutulan karşılığın çok sayıda kalemden oluştuğu durumda, sorumluluk tutarı tüm mümkün sonuçların ilgili gerçekleşme ihtimalleri ile ağırlıklandırılması suretiyle tahmin edilir. Tahmine ilişkin bu istatistiki yöntem, “**beklenen değer**” yöntemi olarak adlandırılır. Mümkün sonuçlar aralığının sürekli değiştiği ve bu aralıktaki her bir noktanın diğeri ile benzer olduğu durumda ise, aralığın orta noktası kullanılır.

Bir karşılığa ilişkin yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekli harcamaların bir kısmının veya tamamının üçüncü kişilerce tazmin edilmesi beklendiğinde işletme tarafından ancak yükümlülük yerine getirildiğinde tazminatın tahsil edileceği kesin ise bu tazminat tahakkuk ettirilir ve ayrı bir

aktif kalem olarak muhasebeleştirilir. Muhasebeleştirilen tutar karşılık tutarını aşmamalıdır.

İlgili karşılık gideri, bununla ilgili tahakkuk ettirilen tazminat tutarı düşüldükten sonra gelir tablosunda net tutar olarak gösterilir.

Karşılıklar her bilanço tarihinde en doğru ve gerçekçi tutarın yansıtılması amacıyla yeniden gözden geçirilmelidir. Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda sağlayan kaynakların elden çıkması olası değilse, ayrılan karşılık iptal edilmelidir.

Karşılık tutarı iskonto edildiği takdirde, dönemler itibarıyla karşılığın defter değerinde meydana gelecek artışlar borçlanma maliyeti olarak muhasebeleştirilir.

Karşılıkların mali tablolara alınması ve değerlemesine ilişkin hükümler bu kısmın beşinci bölümünde açıklanmaktadır. Buna göre gelecekte oluşması beklenen bir faaliyet zararı varsa bunun için karşılık ayrılmaz..

Bu bölümde ivazlı sözleşmelerle ilgili olarak bu tür sözleşmeye sahip olan işletme, bu sözleşmeden doğan mevcut yükümlülüğünü mali tablolara alır ve bunu bir karşılık olarak değerlemeye tabi tutar denilmektedir. İvazlı sözleşme kapsamına girmeyen ileri tarihli sözleşmelerse bu Kısımdaki hükümler çerçevesinde işleme tabi tutulmamaktadır.

Bu kısmın son bölümünde karşılıklar, şarta bağlı yükümlülükler ve şarta bağlı varlıklar ile ilgili hangi hususların açıklanması gerektiğine ilişkin hükümler bulunmaktadır. Buna göre her bir karşılık sınıfı için, mali tablo dipnotlarında tebliğde belirtilen hususlar açıklanır; ancak, karşılaştırmalı bilgi verilmesi zorunlu değildir.

Bu bölümde kamuya açıklanacak hususlarla ilgili birde istisna hüküm getirilmiştir. Dipnotlarda açıklanması gerekli bilgilerin tamamının veya bir kısmının açıklanmasının, işletmenin üçüncü kişiler ile olan ihtilafındaki pozisyonunu ciddi bir şekilde yaralayacağını beklenebildiği ender

durumlarda, işletmenin bu bilgileri açıklaması gerekmez, fakat ihtilafın genel özelliği ile bilginin açıklanmadığı hususu ve gerekçesi açıklanır.

3.19. Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklik ve Hatalar

Mali tablo kullanıcıları, işletmenin mali durumu, performansı ve nakit akımındaki eğilimleri belirleyebilmek amacıyla işletmenin bir kaç yıllık mali tablolarını karşılaştırabilme olanağına sahip olmak isterler. Bu nedenle mali tablolar önceki dönemlerle ve diğer işletmelerin mali tablolarıyla karşılaştırılabilir şekilde uygun muhasebe politikaları seçilerek hazırlanmalıdır.

Bu Kısımın amacı, işletmelerin mali tablolarını tutarlı olarak hazırlayıp sunma imkanına sahip olmalarını sağlamak üzere muhasebe politikalarının seçilmesine, muhasebe politikalarında ve tahminlerinde meydana gelen değişikliklerin ve hataların muhasebeleştirilmesine ve kamuya açıklanmasına ilişkin kriterleri düzenlemektir.

Bu kısım aşağıdaki dört bölümden oluşur.

1. Bölüm: Amaç, Kapsam ve Tanımlar
2. Bölüm: Muhasebe Politikaları
3. Bölüm: Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler
4. Bölüm: Hatalar

İşletmeler tarafından mali tablolar hazırlanırken bu tebliğde düzenlenen ilgili kısım hükümleri ve Kurulca yayımlanan muhasebe standartları açıklamaları kullanılır. İşletmeler Kısımlarda düzenlenmeyen veya hakkında açık hüküm bulunmayan konularda uygulayacakları muhasebe politikalarını Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına göre belirlerler.

İşletme, benzer nitelikteki işlemler, diğer olaylar ve durumlar için, muhasebe politikalarını bir dönem boyunca tutarlı bir şekilde seçer ve uygular. Aksi durumda, her bir sınıf için uygun bir muhasebe politikası seçilir ve tutarlı bir biçimde uygulanır.

İşletme, benzer nitelikteki işlemleri, diğer olayları ve durumları tutarlı olarak mali tablolara alır, değerler ve sunar.

İşletmelerin mali tablolarını hazırlarken uyguladıkları muhasebe politikaları değişmez doğrular değildir. Gerektiğinde işletme bu politikaları değiştirebilir. Tebliğ hükümlerine göre yalnızca bir Kısım ya da ilgili muhasebe standartları açıklaması tarafından gerekli kılınıyorsa veya işletmenin mali durumu, performansı veya nakit akımları üzerindeki işlemlerin ve olayların etkilerinin mali tablolarda daha uygun ve güvenilir bir sunumu sonucunu doğuracak nitelikte ise muhasebe politikalarında değişiklik yapılabilir.

Örneğin maddi varlıklar için alternatif bir yöntem olarak gösterilen varlığı yeniden değerlendirilmiş değeriyle izleme yöntemi kullanılacaksa, bir muhasebe politikası değişikliği olmuştur.

IFRS 8(Net Profit or Loss for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies)'e göre Muhasebe değişikliklerinin muhasebeleştirilmesinde üç farklı yöntem bulunmaktadır. Bunlar:

- Önceki olayları kapsayan (geçmişe dönük)uygulama
- Cari dönemi kapdayan(şimdiki)uygulama
- Gelecekteki olayları kapsayan (beklenen)uygulama

Önceki olayları kapsayan (geçmişe dönük) uygulama, muhasebe değişikliğinin etkisinin düzeltilmesi için bütün cari dönem ve önceki dönem tablolarına uygulanır. Önceki dönem finansal tabloları değişiklik dikkate alınarak yeniden düzenlenmelidir.

Cari dönemi kapsayan uygulama, muhasebe değişikliğinin kümülatif etkisinin cari dönem gelir tablosunda özel bir kalem olarak raporlanmasını , dolayısıyla önceki dönem finansal tablolarını yeniden düzenlememesini öngörür.

Gelecekteki olayları kapsayan (beklenen)uygulamada ise sadece cari dönem ve/veya gelecek dönem finansal tablolarında değişikliğin etkisi yansılır, önceki tablolarda bir düzeltme yapılmadığı gibi dönemin gelir tablosunda değişikliğin kümülatif etkiside açıklanmaz.¹ Bu kısımdaki hükümlerde buna benzerlik taşımaktadır.

Tebliğde Muhasebe politikalarındaki değişikliklerin açıklanması "Bir standardın uygulanması" veya "gönüllü değişiklikler" olarak iki ana gruba ayrılarak açıklanmıştır.

Muhasebe politikasında bir değişiklik olduğunda, **geriye dönük olarak** uygulanır. Bir sonraki mali tablo dönemine ilişkin birikmiş karlar hesabı ve önceki dönemlerde açıklanan diğer karşılaştırmalı tutarlar, yeni muhasebe politikası hep kullanılmaktaymış gibi düzeltilir.

Ancak bilgilerin yeniden düzenlenmesi aşırı bir maliyete neden oluyorsa önceki dönemlere ait karşılaştırmalı bilgilerin yeniden **düzenlenmez**. Önceki dönemlere ilişkin karşılaştırmalı bilgiler yeniden düzenlenmediği zaman, yeni muhasebe politikası bir sonraki dönemin başı itibarıyla varlık ve yükümlülük hesaplarına uygulanır ve bir sonraki dönemde, birikmiş karlarda buna paralel bir düzeltme yapılır.

Bir muhasebe politikası değiştirildiğinde, mali tablolarda sunulandan daha önceki dönemlere ilişkin toplam düzeltme tutarı bir sonraki dönem birikmiş karlara alınır. Önceki dönemlere ilişkin diğer bilgiler de yeniden düzenlenir.

¹B.J EPSTEIN ve A.A.MIRZA: a.g.e.,738

Muhasebe politikalarındaki değişikliklerin cari döneme, önceki dönemlere veya birbirini izleyen dönemlerin faaliyet sonuçlarına etkisi olduğunda; değişikliğin nedenleri, cari döneme ve önceki dönemlere ilişkin düzeltme tutarı, sunulandan daha önceki dönemlere ilişkin düzeltme tutarları ve karşılaştırmalı bilginin yeniden düzenlendiği ya da aşırı bir maliyet gerektirdiği için bu uygulamanın yapılmadığı kamuya açıklanır.

Bazı mali tablo kalemleri, işletme faaliyetlerindeki mevcut belirsizlikler nedeniyle tahmini tutarları yansıtır. Bu tahminler güvenilir bilgilere dayanılarak yapılır. (Örnek; değersiz alacaklar, kullanımdan kalkmış stoklar, finansal varlıkların makul değerleri, amortismanına tabi varlıkların faydalı ömürleri ya da beklenen ekonomik kullanma süreleri hakkında tahminler yapmak gerekebilir.) Makul tahmin yöntemlerinin kullanılması, mali tabloların düzenlenmesinde önemli bir unsurdur ve bu durum mali tabloların güvenilirliğini olumsuz yönde etkilemez.

Tahminin yapıldığı koşullarda değişiklik olması, yeni bir bilgi edinilmesi, tecrübe kazanılması veya ilave gelişmelerin ortaya çıkması sonucunda, tahminin gözden geçirilmesi gerekebilir.

Muhasebe tahminindeki bir değişiklik birer muhasebe politikası değişikliği olan değerleme yönteminde veya prensibindeki bir değişiklikten kaynaklanmaz. Muhasebe politikasındaki bir değişiklik ile muhasebe tahminindeki bir değişikliği ayırmanın zor olduğu hallerde, uygun açıklama ile değişiklik, bir muhasebe tahmini değişikliği olarak muamele görür.

Bir muhasebe tahminindeki değişikliğin etkisi, yalnızca bir döneme ilişkinse, değişikliğin yapıldığı cari dönemde; gelecek dönemlere de ilişkinse, hem değişikliğin yapıldığı dönemde hem de gelecek dönemde, ileriye yönelik olarak, net dönem karı veya zararının belirlenmesinde dikkate alınacak şekilde mali tablolara yansıtılır.

Muhasebe tahminindeki bir değişikliğin etkisinin ileriye yönelik olarak mali tablolara yansıtılması; değişikliğin, 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 de etkileyebilir. (Örnek; değersiz alacakların tutarının tahmininde bir değişiklik, sadece cari dönemi etkiler ve bu nedenle o dönem içinde mali tablolara yansıtılır.) Oysa, amortisman tabi varlıkların faydalı ömürleri ya da beklenen ekonomik kullanma sürelerinin tahminindeki bir değişiklik hem kalan 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 gelecek dönemlerde mali tablolara yansıtılır.

Tahmin aşırı bir maliyet gerektiriyorsa, muhasebe tahminindeki bir değişikliğin sonraki dönemlere etkisinin tutarının açıklanması gerekmez. Sonraki dönemlere ilişkin etkinin tutarı, tahmin aşırı maliyet gerektirdiği için açıklanmadıysa, bu hususta açıklama yapılır.

Tebliğin son kısmında hataların olması durumunda uygulanacak hükümler bulunmaktadır. Hatalar, matematiksel hatalar, muhasebe politikalarının yanlış uygulanması, bilgilerin yanlış yorumlanması, dikkatten kaçması veya kasti hatalar şeklinde olabilir.

SPK'nın muhasebeleştirmeye ilişkin önceki düzenlemelerinde temel hataların muhasebeleştirilmesine ilişkin esaslar yer almamaktaydı. Yeni tebliğ ile bu konudaki eksiklik de giderilmeye çalışılmıştır

Hataların düzeltilmesi, muhasebe tahminlerindeki değişikliklerden farklıdır. Muhasebe tahminleri, yapıları nedeniyle, yaklaşık tutarlar ile ifade edilebildiği için, ek bilgilerin öğrenilmesi sonucunda bu tahminlerde revizyon yapılması gereği ortaya çıkar.

Bir hatanın düzeltme tutarı **geriye dönük olarak** dikkate alınır. bir hata, ortaya çıktığı önceki dönemlere ilişkin karşılaştırmalı tutarların yeniden düzenlenmesi veya bir sonraki raporlama döneminden önce meydana

geldiğinde, söz konusu döneme ait birikmiş karlar hesabının yeniden düzenlenmesi yoluyla düzeltilir. Böylece, mali tablolar hata hiç ortaya çıkmamış gibi sunulur.

Bilgilerin yeniden düzenlenmesi aşırı bir maliyete neden oluyorsa önceki dönemlere ait karşılaştırmalı bilgilerin yeniden düzenlenmesine gerek yoktur. Önceki dönemlere ilişkin karşılaştırmalı bilgiler yeniden düzenlenmediği zaman, bir sonraki dönemin birikmiş karlar hesabı, söz konusu dönem başlamadan önce hatanın kümülatif etkisiyle yeniden düzenlenir.

Bir hatanın düzeltilmesi hatanın fark edildiği dönemde kar veya zararın belirlenmesinde dikkate alınmaz. Düzeltme tutarının belirlenmesi aşırı bir maliyet gerektirmiyorsa bir işletme önceki dönemlere ait karşılaştırmalı bilgilerdeki hataları düzelterek mali tablolarını hiç hata ortaya çıkmamış gibi sunar. Mali tablolardaki karşılaştırmalı bilgilerde sunulandan daha önceki dönemlerde ortaya çıkan hataların düzeltme tutarı bir sonraki dönemin birikmiş karlar hesabına alınır. Önceki dönemlere ilişkin diğer bir bilgiler de aşırı bir maliyet gerektirmiyorsa yeniden düzenlenir.

Muhasebe ilkeleri , mevcut uygulamalar kurallar ve yöntemlerden oluşan muhasebe politikalarında bir değişiklik olması durumunda tebliğin bu kısımdaki hükümlerine göre kayıtlama yapılır.

3.20. Kiralama İşlemleri(Leases)

İşletmeler, kiralama işlemlerini bu Kısımda belirtilen usul ve esaslara uygun olarak mali tablolarına yansıtırlar. Bu kısım aşağıdaki 4 bölümden oluşur.

1. Bölüm: Amaç, Kapsam ve Tanımlar
2. Bölüm: Kiralama İşlemlerine İlişkin Esaslar

3. Bölüm: Kiralama İşlemlerinin Sınıflandırılması

4. Bölüm: Kamuya Açıklanacak Hususlar

Kiralama işlemleri Uluslararası Finansal Raporlama Standardına uygun şekilde finansal kiralama ve faaliyet kiralaması olarak iki sınıfa ayrılmıştır.

Kiralama konusu varlıkların mülkiyetine ilişkin risk ve getirilerinin tamamının kiracıya devredildiği kiralama işlemleri **finansal kiralama**dır.

Bir varlıkla ilgili riskler, varlığın atıl kalması, teknolojik değişiklikler nedeniyle varlığın demode olması, ekonomik durumdaki değişiklikler nedeniyle getirisinin değişmesidir. Varlığın faydalı ömrü içinde karlı bir şekilde işletilmesi, değerinin artması veya hurda değerinin artması varlıkla ilgili getirileri oluşturmaktadır.

Normal olarak, kiralama türünün kiralayan ve kiracı tarafından aynı şekilde sınıflandırılmalıdır. Ancak, bazı durumlarda taraflar arasında farklı sınıflandırma söz konusu olabilir.

Bu çerçevede, kiralama işlemlerinin sınıflandırmasında, işlemin hukuki şekli değil, **ekonomik özü** esas alınır. Bu çerçevede, aşağıdaki kriterlerden en az birinin var olduğu bir kiralama işlemi, finansal kiralama olarak kabul edilir:

a)Kiralanan varlığın mülkiyetinin kiralama süresinin bitiş tarihinde kiracıya geçeceğinin öngörülmesi,

b)Kiracıya, kiralanan varlığı, opsiyonun kullanım tarihinde oluşması beklenen makul değerinden oldukça düşük bir bedelle satın alma opsiyonu verilmesi ve bu nedenle, kiralamanın başlangıcı itibariyle, normal şartlar altında kiracı tarafından bu opsiyonun kullanılacağını beklenmesi,

c)Mülkiyet kiracıya geçmeyecek olsa bile, kira süresinin kiralanan varlığın ekonomik ömrünün büyük bir bölümünü kapsamaması,

d)Sözleşmenin başlangıcı itibariyle, asgari kira ödemelerinin bugünkü değerinin en az varlığın makul değerine eşit olması,

e)Kiralama konusu varlığın büyük değişiklikler yapılmaksızın kiracıdan başkası tarafından kullanılamayacak şekilde özel bir yapıda olması,

Bunun yanında, aksini gerektirecek özel durumlar olmadıkça, bir kiralama sözleşmesinde aşağıdaki hususların birlikte veya tek başına olması durumunda ilgili sözleşme finansal kiralama olarak sınıflandırılır.

a)Kiracının kiralama işlemini fesh edebilmesi durumunda, kiraya verenin fesihden doğan zararlarının kiracı tarafından karşılanması,

b)Hurda değerin makul değerindeki değişikliklerden kaynaklanan kazanç veya kayıpların kiracıya ait olması,

c)Kiracının, sembolik bir bedelle bir dönem daha kiralamayı sürdürme hakkının bulunması.

Bunlar dışında kalan kiralamalar, **faaliyet kiralaması** olarak kabul edilir. Bu kiralama çeşidinde kiralanan varlığa ilişkin kullanım riski ve kazancı kiralayana aittir, kiracıya transfer olmaz.

Arsa ve binaların kiralınması durumunda sınıflandırma yapılırken özellikli bir durum mevcuttur. Gayrimenkuller sınırsız bir kullanım ömrüne sahip olduğu için kiralama süresi sonunda mülkiyet kiracıya geçmiyorsa kiracının tüm risk ve faydalardan yararlanması imkansızdır. Bu nedenle bu tür kiralamalar doğal olarak faaliyet kiralamasıdır.

Kiralamaya ilişkin sınıflandırma, kiralama işleminin başında yapılır. Bu sınıflandırma çeşitlerine göre kiracı ve kiraya verenin yapması gereken muhasebe kayıtlarına ilişkin hükümler bu kısımda yer almaktadır.

Kiracı açısından olaya bakarsak;

Finansal kiralamada kiralama işlemine konu olan varlıklar, kiracının bilançosunda, ilgili varlığın **makul değeri** ile **asgari kira ödemelerinin bugünkü değerinden** düşük olanı üzerinden aktifte bir varlık, pasifte ise eşit tutarda bir yükümlülük olarak izlenir.

Asgari kira ödemelerinin bugünkü değerinin hesaplanmasında, kiralamadaki zımni faiz oranı; bunun tespit edilememesi durumunda ise kiracının marjinal borçlanma faiz oranı esas alınır. Mali tabloların cari/cari olmayan ayrımı yapılarak sunulduğu durumlarda, bu şekilde oluşan kira borçları da diğer borçlarla aynı şekilde kısa veya uzun vadeli yükümlülükler içinde izlenir.

Burada adı geçen **zımni faiz oranı**, kiralamanın başlangıcı itibarıyla, asgari kira ödemeleri ile garanti edilmemiş hurda değer toplamını, kiralanan varlığın makul değeri ile başlangıç maliyetlerinin toplamına eşitleyen iskonto oranıdır.

Kira borçları ile kiralanan varlığın aktifte izlenen değeri birbirinden mahsup edilmez.

Finansal kiralamada, kiracı tarafından yapılan kiralamanın başlangıç maliyetleri aktife alınan varlığın maliyetine dahil edilir.

Kira ödemeleri borçlarda bir indirim ve finansman giderleri olarak ikiye bölünür. Finansman giderleri, kira süresi içindeki dönemlere, her bir dönem için geriye kalan borç bakiyesine sabit bir dönemsel faiz oranı üretecek şekilde belirlenerek dağıtılır. Kira ödemelerinin finansman giderleri dışındaki kısmı ilgili kira borç tutarından indirilir.

Bu şekilde aktifte izlenen varlıkların **amortismanı**, diğer benzer varlıklar için uygulanan politikalara uygun olarak **kiracı tarafından** ayrılır. Kira süresinin kiralanan varlığın faydalı ömründen kısa olması ve kira süresi sonunda ilgili varlığın kiracı tarafından satın alınmasının makul şekilde kesin

olmadığı durumlarda, aktifte yer alan kiralanan varlık kira süresi içerisinde; kiralanan varlığın faydalı ömrünün kira süresinden kısa olması durumunda ise **faydalı ömrü** içinde itfa edilir.

İlgili varlık için ayrılan amortisman ile kira ödemeleri tutarı aynı olmak zorunda olmadığından, kiralamanın başlangıcından sonra finansal kiralama ile alınan varlıkların net tutarı ile bu varlıklar nedeniyle oluşturulan borçlar eşit olmayabilir.

Kiracı **Faaliyet kiralaması** kapsamında yapılan kira ödemelerini ise, kiralama dönemi süresince, ödemeler eşit tutarlarda yapılmasa da, eşit tutarlarda gelir tablosuna **gider olarak** yansıtılır. Ancak, kiralanan varlıktan kiracının beklediği faydanın zamanlamasını daha iyi yansıtan sistematik bir bazın var olması halinde, kira ödemeleri bu baz esas alınarak gelir tablosu ile ilişkilendirilir.

Kiraya veren açısından muhasebeleştirmeye bakarsak;

Finansal kiralamada, kiraya veren, kiralama konusu varlığı mali tablolarından çıkarıp, net kira yatırımı tutarına eşit bir alacak olarak mali tablolarında izler.

Finansal kiralama ile ilgili *finansman geliri*, kiraya verenin finansal kiralama kapsamındaki net yatırımına sabit bir dönemsel getiri getirecek şekilde belirlenir. Hizmet maliyetleri hariç, alınan kira ödemeleri ana para ve kazanılmamış finansman gelirlerini azaltacak şekilde brüt kira yatırımının tutarından düşülür.

Kiraya verenin kiralamadaki brüt yatırımının belirlenmesinde kullanılan garanti edilmemiş hurda değer ile ilgili tahminler düzenli olarak gözden geçirilir ve bunda bir azalma olduğu tespit edilirse, gelir tablosu ile ilişkilendirilen finansman gelirleri tutarı bu azalmaya göre yeniden hesaplanır ve ilgili döneme kadar olan birikmiş tutar topluca gelir tablosu ile ilişkilendirilir.

Finansal kiralama için yapılan ve finansal gelir yaratmak için katlanılan direkt maliyetler (başlangıç maliyetleri) ya gerçekleştiği anda gider yazılır ya da kiralama alacakları içinde izlenir ve böylelikle kira süresi boyunca mali tablolara alınacak gelirin miktarının azalması sağlanır. Burada işletmeler için seçimlik bir yol belirlenmiştir.

Kiraya verenin finansal kiralamaya konu olan varlığın üreticisi veya satıcısı olması durumunda, satış kar veya zararı, satışlarda izlenen politika ile uyumlu olarak gelir tablosu ile ilişkilendirilir. Ancak, faiz oranlarının yapay olarak düşük belirlendiği durumlarda, satış karı, piyasa faiz oranının uygulanması durumunda ortaya çıkacak olan tutar esas alınarak belirlenir. Bu şekildeki kiralamada, kiralamanın müzakeresi ve ayarlanması ile ilgili ilk doğrudan maliyetler kiralamanın başlangıcı itibariyle, gider olarak gelir tablosu ile ilişkilendirilir.

Üretici veya satıcıların finansal kiralama işlemlerinde, satış hasılatı olarak, kiralamaya konu varlığın makul değeri; bundan düşük olması halinde ise kiraya verene kalacak olan asgari kira ödemelerinin piyasa faiz oranı dikkate alınarak hesaplanacak bugünkü değeri dikkate alınır. Kiraya verilen varlığın kayıtlı değerinden garanti edilmemiş hurda değerinin bugünkü değerinin düşülmesi suretiyle bulunan tutar ise satışların maliyeti olarak dikkate alınır. Satış hasılatı ve maliyet arasındaki fark satış karı olarak işletmenin politikaları çerçevesinde gelir tablosu ile ilişkilendirilir.

Faaliyet kiralamasında, kiraya veren muhasebeleştirilme yapılırken kiralanan varlıklar, esasları dikkate alınarak kiraya verenin mali tablolarında gösterilir.

Faaliyet kiralaması kapsamında elde edilen kira gelirleri, kiralama dönemi süresince, ödemelerin zamanlamasından bağımsız olarak, eşit tutarlarda gelir tablosuna gelir olarak yansıtılır. Başlangıç maliyetleri tahakkuk ettiğinde ya da kira gelirinin kar/zarar tablosuna yansıtılmasına paralel olarak kira süresi boyunca gelir tablosu ile ilişkilendirilebilir.

Kira geliri elde etmek için katlanılan amortisman ve diğer maliyetler, gider olarak gelir tablosuna alınır.

Kiraya verenin faaliyet kiralamasına konu olan varlığın üreticisi veya satıcısı olması durumunda, faaliyet kiralaması satış olmadığından dolayı, kiraya veren herhangi bir satış karı yazamaz.

Tebliğde finansal kiralama ve faaliyet kiralaması yanında birde sat ve kirala işlemine yer verilmiştir. **Sat ve kirala işlemi**, mal sahibinin bir varlığını satması ve aynı varlığı geri kiralaması işlemidir. Buradaki işlem değerlendirilirken **özün önceliği** kavramı gereğince muhasebeleştirme yapılır..Satış ve geri kiralamanın birbiriyle ilişkili olduğu bu durumlarda, ilgili işlem ekonomik özü esas alınarak mali tablolara alınır.

Sat ve kirala işlemi, bir **finansal kiralama** ile sonuçlanıyorsa, diğer bir deyişle ekonomik özü itibarıyla, kiraya verenin ilgili varlığın teminatı karşılığında satan-kiracıya borç verdiği durumda, satış tutarının kayıtlı değeri aşan kısmı, bir gelir olarak mali tablolara yansıtılmaz ve satan-kiracı tarafından ertelenen kira gelirleri olarak bilançoya alınır ve kiralama dönemi süresince itfa edilir.

Sat ve kiralama işleminin **faaliyet kiralaması** ile sonuçlandığı durumlarda, ilgili varlığın satış fiyatı, makul değeri ve kira ödemelerinin piyasa oranları üzerinden olup olmadığı hususları göz önüne alınarak bu işlem aşağıdaki şekilde mali tablolara yansıtılır:

a)Satış işlemi makul değer üzerinden gerçekleşmişse, kazanç veya kayıp doğrudan gelir tablosu ile ilişkilendirilir.

b)Satış fiyatının makul değerden düşük olması ve ilgili varlık için kararlaştırılan kira ödemelerinin piyasa oranlarından düşük tutulmak suretiyle bu kaybın telafi edilmediği durumlarda, satışla ilgili kazanç veya kayıp doğrudan gelir tablosuna yansıtılır.

c) Satış fiyatının makul değerden düşük olması ve kira ödemelerinin piyasa oranlarından düşük tutulmak suretiyle bu kaybın telafi edildiği durumlarda ise kazanç veya kayıp ertelenir ve varlığın beklenen kullanım süresi göz önüne alınarak kira ödemeleri ile orantılı olarak itfa edilir.

d) Satış fiyatının ilgili varlığın makul değerinin üzerinde olması durumunda, satış fiyatı ile ilgili varlığın makul değeri arasındaki farktan oluşan kazanç ertelenir ve varlığın beklenen kullanım süresi içinde itfa edilir.

İşletmelerin kiralama işlemleriyle ilgili olarak hangi bilgileri mali tablo ve dipnotlarında açıklayacağı bu kısmın son bölümünde açıklanmıştır. Bu bölümde kamuya açıklanacak hususlar Finansal kiralama ile ilgili olarak kiracının kamuya açıklayacağı hususlar, Finansal kiralama ile ilgili olarak kiraya verenin kamuya açıklayacağı hususlar, Faaliyet kiralaması ile ilgili olarak kiracının kamuya açıklayacağı hususlar ve Faaliyet kiralamasında kiraya verenin kamuya açıklayacağı hususlar olarak ayrı ayrı düzenlenmiştir.

Bir finansman işlemi olarak kullanılan kiralama işlemleri ülkemizde henüz gelişme aşamasında kabul edilmektedir. Gelecekte ülkemizde kiralama işlemlerinin daha da yaygınlaşacağı beklenmektedir. Bu açıdan bakıldığında kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin standardın uluslararası muhasebe standardına paralel bir şekilde düzenleme getirerek gelişmekte olan bu sektörde karşılaşılan muhasebeleştirme sorunlarını giderme açısından olumlu sonuçlar doğuracaktır.¹

3.21. İlişkili Taraflar

İlişkili taraflarla olan ilişkiler hakkında ve bir işletme ile ilişkili tarafları arasında dönem içinde gerçekleşen işlemler ve ilişkili taraflarla ilgili bakiyelere ilişkin açıklanacak bilgileri belirlemek amacıyla hazırlanan bu kısım aşağıdaki üç bölümden oluşmaktadır.

¹ Güven SAYILGAN: "Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi" Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, (Ocak -2001),128

1. Bölüm: Amaç, Kapsam ve Tanımlar
2. Bölüm: İlişkili Tarafların Kapsamı
3. Bölüm: İlişkili Taraflar Hakkında Kamuya Açıklanacak Hususlar

Tebliğe göre bir taraf, aşağıdaki durumlardan herhangi birinin varlığı halinde bir işletme ile **ilişkili** olarak kabul edilir:

a) Tarafın doğrudan veya bir ya da daha fazla aracı vasıtasıyla dolaylı olarak;

1-Bir işletmeyi *kontrol etmesi* veya işletme tarafından *kontrol edilmesi* veya *kendisini kontrol eden işletmenin aynı zamanda başka bir işletmeyi kontrol etmesi* (Bu durum; ana ortaklıklar, bağlı ortaklıklar ve grubun diğer şirketlerini içerir.),

2- İşletme üzerinde önemli derecede etki sağlayacak bir hakkının bulunması,

3- İşletme üzerinde müşterek kontrolünün bulunması;

b) Tarafın işletmenin iştiraki olması;

c) Tarafın müşterek yönetime tabi bir teşebbüs olduğu durumlarda, müteşebbislerden birinin işletme olması;

d) Tarafın; işletme faaliyetlerinin planlanması, yürütülmesi ve denetlenmesi ile doğrudan veya dolaylı olarak yetkili ve sorumlu olan, işletmenin veya işletmenin ana ortaklığının yönetim kurulu üyesi, genel müdür gibi yönetici personelden olması;

e) Tarafın, bu Maddenin birinci fıkrasının (a) veya (d) bentlerinde belirtilen kişilerin yakın aile üyelerinden biri olması;

f) Tarafın, bu Maddenin birinci fıkrasının (d) veya (e) bentlerinde belirtilen kişilerin doğrudan veya dolaylı olarak kontrol veya müşterek kontrol

hakkının olduğu veya üzerinde önemli derecede etkide bulunduğu ya da yarıdan fazla oy hakkına sahip olduğu bir işletme olması;

g) Tarafın, işletmenin veya bu işletmenin ilişkili tarafı olan herhangi bir işletmenin çalışanlarının emeklilik haklarıyla ilgili bir fon veya işletme olması.

İlişkili taraflarla olan her bir ilişki değerlendirilirken, ilişkinin sadece hukuki niteliğı değil esası da dikkate alınır. Yani **özün önceliğı ilkesi** geçerlidir.

Bu Kısım kapsamında ilişkili taraflar olarak değerlendirilemeyecek durumlara aşağıda yer verilmiştir:

a) Bir kişinin iki farklı işletmede yönetici veya yönetim kademesinde önemli bir çalışan olması ve bu Kısımın “Tanımlar” başlıklı Maddesinde belirtilen kapsama girmemesi durumunda, bu kişinin yöneticisi veya önemli çalışanı olduğu işletmeler ilişkili taraflar olarak kabul edilmez.

b) Müşterek yönetime tabi bir teşebbüs üzerinde müşterek kontrolü paylaşan iki müteşebbis, sadece bu özellikleri nedeniyle ilişkili taraflar olarak kabul edilmez.

c) Bunlara ilave olarak; finansman temin eden tarafların, sendikaların, kamu hizmeti veren kuruluşların ve devlet kurumlarının bir işletme ile olan olağan işlemleri çerçevesinde ilişkiye girmeleri; işletmenin hareket serbestisini etkileyebilecek veya karar sürecine katılımda bulunabilecek olsa bile, bunların ilişkili taraflar olarak kabul edilmesini sağlamaz.

d) İşletmenin ekonomik bağımlılığı ile sonuçlanacak şekilde ticari işlemlerin önemli bir hacminin gerçekleştirildiğı bir müşteri, tedarikçi, distribütör veya ana bayii sadece bu nedenden dolayı ilişkili taraf olarak kabul edilmez.

Mali tablo kullanıcılarının, ilişkili taraflarla olan ilişkilerin bir işletme üzerindeki etkileri hakkında görüş oluşturmalarını sağlamak amacıyla bir

işlem olsun veya olmasın, ana ortaklıklar ile bağlı ortaklıklar arasındaki ilişkiler mali tablolarda açıklanmalıdır.

Açıklamalar asgari olarak aşağıdaki bilgileri içerir:

a)İşlemlerin tutarı,

b)Mevcut hesap bakiyeleri ile

1-Teminata bağlanmış olup olmadığı ve ifa halinde verilecek veya alınacak bedelin niteliği gibi hususları da içerecek şekilde, bu hesap bakiyelerinin vadeleri ve koşulları,

2-Verilen veya alınan garantilere ilişkin ayrıntılı bilgi,

c)Hesap bakiyeleri ile ilgili olarak ayrılmış şüpheli alacak karşılığı,

d)İlişkili taraflardan olan alacakların şüpheli hale gelmesi nedeniyle cari dönemde gider olarak mali tablolara alınan tutarlar.

İlişkili taraf işlemlerinin açıklanması işletme ile diğer taraflar arasındaki örtülü sermaye, örtülü kazanç gibi hususların belirlenmesi açısından da önemlilik arz eder.İlişkili taraf işlemlerinin, piyasada söz konusu işlemler için geçerli olan şartlar çerçevesinde gerçekleştirildiğine ilişkin bir açıklama ise sadece bu tür açıklamaların doğrulanabilmesi halinde yapılır.

Ayrıca ilişkili taraf işlemlerinin işletmenin mali tabloları üzerindeki etkisinin anlaşılması için ayrı ayrı açıklama yapılmasının gerekli olduğu durumlar hariç, benzer nitelikli kalemler toplulaştırılarak açıklanabilir.

3.22. Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması

Mali tablo kullanıcıları tarafından işletmelerin geçmiş performansının daha iyi anlaşılabilmesi, risk ve getirilerinin daha iyi değerlendirilebilmesi ve işletme hakkında bir bütün olarak daha doğru karar verilebilmesine yönelik olmak üzere, finansal bilgilerin üretilen farklı türdeki ürün ve hizmetler ile işletmenin faaliyet gösterdiği farklı coğrafi bölgeler bazında bölümlere göre

raporlanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemek amacıyla hazırlanan bu kısım aşağıdaki dört bölümden oluşmaktadır.

1. Bölüm: Amaç, Kapsam ve Tanımlar
2. Bölüm: Raporlanabilir Bölümlerin Belirlenmesi
3. Bölüm: Bölüm Muhasebe Politikaları
4. Bölüm: Kamuya Açıklanacak Hususlar

Menkul kıymetleri borsalar veya diğer teşkilatlanmış piyasalarda işlem gören işletmeler ile bunlarda işlem görmek üzere menkul kıymetlerini ihraç etme aşamasında olan işletmeler bu Kısım hükümlerini uygulamakla yükümlüdür. Menkul kıymetleri borsalar veya diğer teşkilatlanmış piyasalarda işlem görmeyen bir işletmenin mali tablolarını bu Tebliğ hükümleri ile uyumlu olarak hazırlaması durumunda, bu işletmenin mali tablolarında bölüm bilgilerinin açıklanması zorunlu değildir. Ancak, söz konusu işletmenin bu Tebliğ hükümleri ile uyumlu olarak hazırlanmış mali tablolarında bölüm bilgilerini açıklamak istemesi halinde, bu Kısımda yer alan hükümlere uyulması zorunludur.

Bu kısmın hazırlanma amacı farklı risk ve getiri profiline sahip endüstri ve coğrafi bölgelerin ayrımını yapmaktır.

Tebliğde endüstriyel bölüm ve coğrafi bölüm olmak üzere iki farklı bölümden bahsedilmektedir.

Endüstriyel bölüm : Belirli bir mal veya hizmeti ya da birbirleriyle ilişkili mal veya hizmet grubunu sağlama veya risk ve getiri açısından işletmenin diğer bölümlerinden farklı özellikler taşıma anlamında, işletmenin diğer bölümlerinden farklı özelliklere sahip bölümlerdir.

Coğrafi bölüm: İşletmenin, belirli bir ekonomik çevrede mal veya hizmet temin eden ve risk ve getiri açısından başka bir ekonomik çevre

içerisinde faaliyet gösteren diğer bölümlerden farklı özelliklere sahip bölümleridir. Finansal bilgiler ürünler , hizmetler ve faaliyet gösterdikleri coğrafi bölümler doğrultusunda raporlanmalıdır.

Bu Kısımda coğrafi ve endüstriyel bölümlerle ilgili olarak yeni tanımlamalar yer almaktadır. Bunlar:

Bölüm hasılatı: Müşterilere yapılan satışlardan veya aynı işletmenin diğer bölümleriyle yapılan işlemlerden elde edilenler dahil olmak üzere, işletmenin gelir tablosunda raporlanan hasılatının doğrudan bir bölümle ilişkilendirilebilen veya makul bir şekilde söz konusu bölüme tahsis edilebilen kısmı.

Bölüm giderleri: Müşterilere yapılan satışlar veya aynı işletmenin diğer bölümleriyle yapılan işlemlerle ilgili giderler dahil olmak üzere, işletmenin esas faaliyetlerinden kaynaklanan giderlerin doğrudan bir bölümle ilişkilendirilebilen veya makul bir şekilde söz konusu bölüme tahsis edilebilen kısmı.

Bölüm sonucu: Bölüm hasılatından bölüm giderlerinin düşülmesi suretiyle bulunan tutar. Bölüm sonucu topluluk dışı paylara ilişkin ayarlamalar yapılmadan önce belirlenir.

Bölüm varlıkları: Bir bölümün esas faaliyetlerinde kullanılan ve doğrudan söz konusu bölümle ilişkilendirilebilen veya makul bir şekilde söz konusu bölüme tahsis edilebilen varlıklar

Bölüm yükümlülükleri: Bir bölümün esas faaliyetlerinden kaynaklanan ve doğrudan söz konusu bölümle ilişkilendirilebilen veya makul bir şekilde söz konusu bölüme tahsis edilebilen yükümlülükler.

Bölüm muhasebe politikaları: İşletmelerin konsolide veya bireysel mali tablolarının hazırlanması ve sunulmasında uygulanan muhasebe

politikaları ile bölümlere ilişkin bilgilerin raporlanmasında uygulanan muhasebe politikaları.

Tebliğde endüstriyel bölüm ve coğrafi bölümün tanımlanmasının yanı sıra raporlamada bu bölümlerden hangisinin birincil bölümlere olarak ele alınacağı da anlatılmaktadır.

Birincil bölümlerde raporlanacak bilgiler ikincil bölgelemeye göre daha ayrıntılı ve çok olacaktır. Raporlanabilir bölümlerin belirlenmesinin anlatıldığı ikinci bölümde “İşletmenin risk ve getiri oranları özellikle ürettiği mal ve hizmetlerdeki farklılıklardan etkileniyorsa, birincil bölüm olarak endüstriyel bölüm seçilecektir” denilmektedir. Coğrafi bölüm bazındaki bilgiler ise ikincil olarak raporlanacaktır.

Aynı şekilde işletmenin risk ve getiri oranları, özellikle bu işletmenin farklı ülkelerde veya diğer coğrafi bölgelerde faaliyet göstermesinden etkileniyorsa; bölüm bilgilerinin raporlanmasına yönelik birincil format olarak coğrafi bölümler belirlenirken, ilgili mal ve hizmet gruplarına ilişkin bilgiler endüstriyel bölümler bazında ikincil olarak raporlanır.

Bir işletme birincil ve ikincil bölümlere olarak hangi bölümü belirleyeceğini saptarken yani karşı karşıya bulunduğu risklerin ve farklı getiri oranlarının esasının ve temel kaynağının belirlemede işletmenin örgütsel ve yönetsel yapısı ile yönetim kurulu ile yöneticilerine yönelik iç finansal raporlama sistemi esas almalıdır. Ancak

a) Bir işletmenin risk ve getiri oranları, hem ürettiği mal ve hizmetlerdeki hem de faaliyette bulunduğu coğrafi bölgelerdeki farklılıklardan önemli bir şekilde etkileniyorsa, ve işletmenin yönetiminde ve yönetim kurulu ile yöneticilerine yönelik iç raporlama sisteminde yöneticiler tarafından matris yaklaşımının benimsendiği kanıtlanabiliyorsa; birincil bölüm raporlaması formatı olarak endüstriyel bölümler, ikincil bölüm raporlaması formatı olarak da coğrafi bölümler kullanılır.

b) Bir işletmenin örgütsel ve yönetsel yapısında ve yönetim kurulu ile yöneticilerine yönelik iç finansal raporlama sisteminde, tek tek mal veya hizmetler ya da ilgili mal veya hizmet grupları ya da coğrafi bölgelerden herhangi birinin esas alınmaması durumunda; bu işletmenin risk ve getirilerinin ürettiği mal ve hizmetlerden ya da faaliyette bulunduğu coğrafi bölgelerden hangisi ile daha fazla ilgili olduğu ve dolayısıyla endüstriyel bölümlerden ve coğrafi bölümlerden hangisinin birincil hangisinin ikincil bölüm raporlaması formatı olarak kullanılacağı işletme yönetimi tarafından belirlenir.

Bu kısımda endüstriyel ve coğrafi bölümlerde dikkate alınacak faktörlerde anlatılmaktadır. Buna göre endüstriyel bölümlerin belirlenmesinde Mal veya hizmetlerin niteliği, üretim süreçlerinin niteliği, mal veya hizmetlerin müşterilerinin tür ve sınıfları, malların tesliminde veya hizmetlerin sağlanmasında kullanılan yöntemler, uygulanabilir olması durumunda; bankacılık, sigortacılık veya kamu hizmetlerinde olduğu gibi, düzenleyici mevzuatın niteliği göz önünde bulundurulur. Coğrafi bölümlerin belirlenmesinde ise ekonomik ve politik koşulların benzerliği, farklı coğrafi bölgelerdeki faaliyetler arasındaki ilişkiler, faaliyetlerin yakınlığı, belirli bir bölgedeki faaliyetlerle ilgili belirli riskler, döviz kontrolüne ilişkin düzenlemeler, temel kur riskleri dikkate alınmalıdır. Tebliğdeki bu düzenlemede IFRS 14 ile paralellik göstermektedir.

Bir endüstriyel bölümün veya coğrafi bölümün raporlanabilir bölüm olarak belirlenebilmesi için; bölüm hasılatının büyük bir çoğunluğunun işletme dışı müşterilere yapılan satışlardan kazanılması ve;

a) İşletme dışı müşterilere yapılan satışlardan ve diğer bölümler ile gerçekleştirilen işlemlerden elde edilen bölüm hasılatının, tüm bölümlere ilişkin iç ve dış toplam hasılatın en az %10'unu oluşturması, veya

b) Kar veya zararla sonuçlanan bölüm sonucunun, kar elde eden bölümlerin toplam sonuçları ile zarar eden bölümlerin toplam sonuçlarının mutlak anlamda büyük olanının en az %10'una isabet etmesi, veya

c) Bölüm varlıklarının, tüm bölümlerin toplam varlıklarının en az %10'unu oluşturması şarttır.

İşletmeler karşı karşıya kaldıkları risk ve getiri durumuna göre endüstriyel ve coğrafi bölümlerle hangisini birincil olarak seçeceğine karar verecektir. Birincil olarak seçilmeyen bölüm ikincil bölümlerle raporlanacaktır. Bu kısmın raporlanacak hususlar bölümünde buna ilişkin olarak birincil ve ikincil raporlama formatlarına yer verilmektedir.

Bu bölümde birincil ve ikincil raporlama bilgilerine ayrıntılı olarak yer verilmiştir. Birincil bölümde açıklanacak bilgiler ikinci bölümde açıklanacak olanlardan daha ayrıntılıdır.

3.23. Banka ve Benzeri Finansal Kuruluşların Mali Tablolarının Kamuya Açıklanması

Banka ve benzeri finansal kuruluşların mali tablolarının kamuya açıklanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemek amacıyla hazırlanan bu kısım aşağıdaki on bölümden oluşmaktadır.

1. Bölüm: Amaç, Kapsam ve Tanımlar

2. Bölüm: Bankalar

3. Bölüm: Gelir Tablosu

4. Bölüm: Bilanço

5. Bölüm: Bilanço Dışı Kalemler Dahil Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Taahhütler

6. Bölüm: Varlık ve Yükümlülüklerin Vadeleri

7. Bölüm: Varlık, Yükümlülük ve Bilanço Dışı Kalemlerin Yoğunlaşması

8. Bölüm Verilen Kredi ve Avanslardan Kaynaklanan Zararlar

9. Bölüm: Genel Bankacılık Riskleri

10. Bölüm: Diğer Hususlar

Bu Kısımın içeriğinde bankaların gereksinimlerini göz önünde bulundurarak, aynı zamanda likiditenin ve değişik türlerdeki risklerin yönetilmesi ve kontrolü gibi konularla ilgili olarak banka finansal tablolarında yer alması gereken açıklama ve yorumlar bulunmaktadır.

Tebliğde bankaların bilanço ve gelir tablosunu nasıl hazırlayacağına ilişkin düzenlemelerle, dipnotlarda bulunması gereken bilgilerin ne olduğuna ilişkin düzenlemeler mevcuttur.

Gelir tablosunun anlatıldığı üçüncü bölümde "gelir ve giderlerin niteliklerine uygun olarak gruplandırılmalı ve başlıca gelir ve gider türlerine ilişkin tutarlar gelir tablosunda gösterilmelidir" denilmektedir. Gelir tablosunda yer alacak başlıca kalemlerin sayıldığı bu bölümde banka gelir ve giderleri de tanımlanmıştır. Buna göre banka faaliyetlerinden kaynaklanan başlıca gelir türleri; faiz gelirleri, hizmetler karşılığı alınan ücretler, komisyonlar ve alım-satım işlemleri sonucu oluşan gelirleridir. Banka faaliyetlerinden kaynaklanan başlıca gider türleri ise faiz giderleri, komisyonlar, kredi ve avanslardan doğan zararlar, yapılan yatırımların kayıtlı değerindeki azalmaya ilişkin olarak ayrılan gider karşılıkları ve genel yönetim giderleridir.

Ayrıca net faiz gelir ve giderinin yapısının ve değişim nedenlerinin daha iyi anlaşılabilmesi için faiz gelirleri ve faiz giderleri ayrı ayrı gösterilir.

Bilançoya ilişkin hükümlerin yer aldığı dördüncü bölümde varlık ve yükümlülüklerin niteliklerine göre gruplandırılması gerektiği belirtilmektedir. Bilançonun sunumunda ki en önemli kriter ise **likiditedir**.

Bilançoda yer alması gereken başlıca varlık ve yükümlülüklerde bu bölümde sayılmıştır. Bankaların varlık ve yükümlülüklerinin önemli bölümünün yakın gelecekte vadelerinin gelmesi dolayısıyla kalemler kısa ve uzun vadeli ayırımına tabi tutulmaz.

Ancak bankalarca, varlık ve yükümlülük kalemlerinin vadelerine göre gruplandırılır ve belirli varlık ve yükümlülük kalemlerinin bu gruplandırmalar kapsamına alınma yöntemleri açıklanır. Vade gruplandırmasında kullanılabilecek dönemlere ilişkin örnekler aşağıda yer almıştır:

- a) 1 aya kadar;
- b) 1 aydan 3 aya kadar;
- c) 3 aydan 1 yıla kadar;
- d) 1 yıldan 5 yıla kadar; ve
- e) 5 yıl ve daha uzun.

Bankanın kabul ettiği vade dönemlerinin hem varlıklar hem de yükümlülükler için aynı olması şarttır. Bu koşul, vade uyumunun ve bankanın diğer likidite kaynaklarına bağımlılığının derecesini açıklar.

Vadeler aşağıda belirtilen içerikte açıklanabilir:

- a) Geri ödeme tarihine kalan süre,
- b) Başlangıçta belirlenen geri ödeme tarihine kadar olan süre,
- c) Faiz oranlarının değiştirilebileceği tarihe kadar kalan süre.

Varlık ve yükümlülüklerin bilanço tarihinden geri ödeme tarihine kadar kalan süreyi dikkate alan analiz, bankanın likiditesinin değerlendirilmesindeki en iyi yöntemdir. Ayrıca, banka fonlama ve işletme stratejileri hakkında mali

tablo kullanıcılarına bilgi sağlamak için geri ödeme tarihine kalan süreyi, başlangıçta belirlenen süreyi esas alarak da gösterebilir. Buna ek olarak, bir banka faiz oranı riskine hangi ölçüde maruz kaldığını saptamak amacıyla faiz oranlarının değişeceği bir sonraki tarihe kadar kalan süreyi esas alan vade gruplamasını mali tablolarında açıklayabilir. Banka yönetimi, mali tablolarındaki açıklama ve yorumlarda ayrıca, maruz kaldığı faiz oranı riskine ve bu riskin ne şekilde yönetildiğine ve kontrol edildiğine ilişkin bilgiyi mali tablo kullanıcılarına açıklayabilir.

Ayrıca bankaların mali tablolarda diğer bankalarla olan bakiyeler, para piyasasının diğer taraflarıyla olan bakiyeler ve diğer mevduat sahiplerinin banka nezdindeki bakiyelerinin *ayrı ayrı* gösterilmesi şarttır. Bu ayırım bir bankanın diğer bankalarla ve para piyasaları ile ilişkilerinin ve bunlara bağımlılığının anlaşılmasını sağlar.

Bu bölümde varlık ve yükümlülüklerinin netleştirilmesiyle ilgili olarak "Yasal bir netleştirme hakkı olmadıkça ve bu netleştirme yükümlülüklerin geri ödenmesi veya varlıkların edinilmesi yönünde bir beklentiyi temsil etmedikçe; mali tablolardaki varlık ve yükümlülükler diğer varlık veya yükümlülüklerin düşülmesi suretiyle netleştirilemez." denilmektedir.

Bilanço Dışı Kalemler Dahil Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Taahhütler kamuya açıklanmalıdır.

"Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar" Kısmı genel olarak şarta bağlı yükümlülüklerin muhasebesi ve kamuya açıklanmasına ilişkin esasları içerir. Bu Kısım, bankalar açısından özellikle önemlidir; çünkü bankalar diğer ticari işletmelerden sayıca ve tutarca oldukça fazla geri dönülebilir veya geri dönülemez çok çeşitli sayıda şarta bağlı yükümlülük ve taahhüt altına girerler.

Bankalar ayrıca; bilançolarında varlık ya da yükümlülük olarak yer almayan, fakat şarta bağlı yükümlülük ve taahhüt yaratan işlemler gerçekleştirirler. Bu tür bilanço dışı kalemler, bankaların faaliyetlerinin önemli

bir kısmını oluşturur ve bankanın karşı karşıya kaldığı risklerin seviyesi üzerinde önemli bir etki yaratır. Bu kalemler, diğer riskleri artırabilir veya bilançodaki diğer varlık ve yükümlülüklerle ilişkin finansal koruma sağlama yoluyla riskleri azaltabilir. Bilanço dışı kalemler müşteriler adına yürütülen işlemlerden veya bankanın kendi alım-satım işlemlerinden kaynaklanabilir.

Mali tablo kullanıcılarının, bankaların likiditesi ve borçlarını geri ödeyebilme kabiliyeti ile muhtemel zararlarının gerçekleşme olasılığı risklerini değerlendirmeleri için bankanın şarta bağlı yükümlülükleri ve geri dönülemez taahhütleri hakkında bilgi sahibi olmaları şarttır. Mali tablo kullanıcıları aynı zamanda; banka tarafından yüklenilen bilanço dışı işlemlerin niteliği ve tutarı hakkında yeterli bilgiye ihtiyaç duyarlar.

Bankalar mali tablo kullanıcılarına daha doğru bilgi sunulması amacıyla nazım hesaplarda ve dipnotlar da varlık ve yükümlülüklerle ilişkin pek çok konuyu açıklamak zorundadır. Örneğin Bankalar; varlık, yükümlülük ve bilanço dışı kalemler üzerinde söz konusu olan önemli coğrafi bölge, müşteri ya da endüstri grupları veya diğer risk yoğunlaşmaları gibi yoğunlaşmaları kamuya açıklamalıdır. Ayrıca bankalar önemli net yabancı para risk pozisyonlarını da kamuya açıklar. Bankalarca net yabancı para pozisyonlarına ilişkin yapılan açıklamalar kur değişimlerinden kaynaklanan zarar riskinin önemli bir göstergesidir.

Bankaların normal faaliyetleri sırasında krediler, avanslar ve diğer alacaklarının kısmen veya tamamen tahsil edilememesi sonucu zarara uğramaları kaçınılmazdır. Verilen avans ve kredilerden tahsil edilemeyenler ve bunlar nedeniyle oluşan zararlar kamuya açıklanır.

Bunlardan ait olduğu kredi ve zarar tutarı belli olanlar bir yandan gider yazılır diğer yandan kredi ve avanslardaki zararlar için karşılık ayrılarak ilgili kredi ve avans tutarının kayıtlı değerinden düşülür. Tutarı tam olarak belli olmayan ancak geçmiş deneyimlere göre kredi ve avans portföyünde var olduğu belirlenen potansiyel zararlar için bir taraftan gider yazılır diğer

taftan toplam kredi ve avans portföyünün kayıtlı değerinden kredi ve avanslardaki zararlar için karşılık ayrılarak düşülür. Bu zararların belirlenmesi yönetimin değerlendirmesine bağlıdır; ancak yönetim değerlendirme esaslarını yıllar itibarıyla tutarlı bir biçimde uygulamalıdır.

Bu kısmın dokuzuncu bölümünde genel banka risklerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin hususlar yer alır. Gelecekteki zararlar ve diğer öngörülemeyen risk ve şarta bağlı yükümlülükler de dahil olmak üzere, bankalar genel bankacılık riskleri için ayrılan karşılıkları birikmiş karlar hesabının bir parçası olarak muhasebeleştirmeli ve ayrı ayrı kamuya açıklamalıdır. Bu tutarlardaki azalma dolayısıyla oluşan herhangi bir alacak, birikmiş karlarda artış olarak kaydedilir ve net dönem kar veya zararının saptanmasında dikkate alınmaz.

Bu kısmın son bölümünde de bankalara ilişkin olarak teminat olarak verilen varlıklar, saklama faaliyetleri ve ilişkili kuruluş işlemleriyle ilgili kamuya açıklanacak diğer hususlar yer almaktadır .

3.24. İnşaat Sözleşmeleri

İnşaat sözleşmelerinden kaynaklanan hasılat ve maliyetlerin muhasebeleştirilmesine ilişkin esasların düzenlendiği bu kısım aşağıdaki sekiz bölümden oluşmaktadır.

1. Bölüm: Amaç, Kapsam ve Tanımlar
2. Bölüm: İnşaat Sözleşmeleri
3. Bölüm: Sözleşme Hasılatı
4. Bölüm: Sözleşme Maliyetleri
5. Bölüm: Sözleşme Hasılat ve Maliyetlerinin Mali Tablolara Alınması

6. Bölüm: Beklenen Zararların Mali Tablolara Alınması

7. Bölüm Tahminlerdeki Değişiklikler

8. Bölüm: Kamuya Açıklanacak Hususlar

Bu kısımda iki farklı inşaat sözleşmesinden bahsedilmiştir. Bunlar "sabit fiyatlı inşaat sözleşmeleri" ve "maliyet artı sözleşmeler"dir.

Sabit fiyatlı inşaat sözleşmeleri, müteahhit işletmenin sabit bir sözleşme fiyatı veya üretilen birim başına sabit bir fiyat üzerinden anlaştığı, ancak bazı durumlarda müteahhit işletmenin yüklendiği maliyetin artması nedeniyle fiyatı değişebilen sözleşmeleri ifade eder.

Maliyet artı sözleşmeler ise sözleşme fiyatının müteahhit işletmeye yapılacak ödemelerin, hakedişlerin veya diğer şekilde belirlenen maliyetlerin üzerine bunların belirli bir yüzdesinin veya sabit bir ücretin ilavesiyle bulunan tutar üzerinden belirlendiği inşaat sözleşmelerini ifade eder.

Inşaat sözleşmeleri ile belirlenmiş faaliyetlerin başlangıç ve bitiş tarihleri farklı hesap dönemlerinde gerçekleşir. Bu nedenle, inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin temel husus, sözleşme hasılat ve maliyetlerinin inşaat işinin yapıldığı dönemlere tahsis edilmesidir. Yani *tamamlama yöntemi* benimsenmiştir.

Sözleşme hasılatı; sözleşmede uzlaşılan ilk hasılat tutarından ve sözleşmede belirtilen işlerde, tazminat haklarında veya prim ödemelerinde ortaya çıkan değişikliklerden hasılat olarak sonuçlanması öngörülenler ile güvenilir biçimde ölçülebilenlerden oluşur. Sözleşme hasılatı alınan ya da alınacak bedelin makul değeri ile ölçülür

Sözleşme maliyetleri ise sözleşme ile doğrudan ilişkilendirilebilen, genel olarak sözleşmede belirtilen faaliyete ilişkin olup sözleşmeye tahsis edilebilen ve sözleşme hükümlerine göre özellikle müşteriye yüklenebilen maliyetlerden oluşur.

Tebliğde sözleşme hasılatı ve sözleşme maliyetlerinin hangi unsurlardan oluşacağına ilişkin açıklamalara ayrıca yer verilmiştir.

Bölüm 1.02 Sözleşme hasılat ve maliyetlerinin mali tablolara alınmasına ilişkin düzenlemeler hasılat ve maliyetin güvenilir olarak ölçülebildiği durumlar ve hasılat ve maliyetin güvenilir olarak ölçülemediği durumlar olarak ayrı ayrı açıklanmıştır.

Bir inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir bir biçimde tahmin **edilebiliyorsa**, inşaat sözleşmesine ilişkin hasılat ve maliyetler bilanço günü itibarıyla sözleşme faaliyetlerinin tamamlanma düzeyi esas alınarak gelir ve gider olarak mali tablolara alınır. İnşaat sözleşmesine ilişkin beklenen zararlar, Toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme hasılatını aşma olasılığı varsa gider olarak mali tablolara alınır.

İnşaat sözleşmelerinin sonuçları güvenilir biçimde tahmin edilemiyorsa, sözleşme maliyetleri katlanılan dönemde tamamen, sözleşme hasılatı ise, yalnızca katlanılmış sözleşme maliyetlerinin geri kazanılabilmesi mümkün olan kısmı kadar mali tablolara alınır.

Hasılat ve maliyetin inşaatın tamamlanma düzeyine göre belirlenmesi, **tamamlanma yüzdesi yöntemi** olarak adlandırılır. Bu yöntemde, sözleşme hasılatı, tamamlanma seviyesine ulaşmak için geçen süre zarfında katlanılan sözleşme maliyetleriyle eşleştirilir. Böylece işin tamamlanmış kısmıyla ilgili hasılat, maliyet ve kar raporlanır ve sözleşme faaliyetlerinin kapsamı ve dönem boyunca ortaya konulan performans hakkında faydalı bilgi sağlanır.

Tamamlanma yüzdesi yöntemi, her hesap döneminde, sözleşme hasılatı ve maliyetlerine ilişkin cari tahminlere birikimli olarak uygulanır. Bu nedenle, sözleşme hasılatı veya maliyetlerinin veya sözleşmenin sonucunun tahminindeki değişikliklerin etkisi, Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar” başlıklı Kısmı uyarınca muhasebe tahminlerinde değişiklik olarak muhasebeleştirilir. Değişikliğin yapıldığı ve

takip eden dönemde, değişen tahminler gelir tablosunda gösterilen hasılat ve giderlerin tutarının belirlenmesinde kullanılır.

Tebliğin sekizinci bölümünde mali tablolarda ve dipnotlarda kamuya açıklanacak hususların neler olduğu anlatılmıştır. Buna göre :

1. İnşaat sözleşmelerine ilişkin genel açıklamalar
2. Yapılmakta olan sözleşme işlerine ilişkin açıklamalar ve
3. Diğer açıklamalar kamuya açıklanmalıdır.

İnşaat sözleşmeleri ile belirlenmiş faaliyetlerin başlangıç ve bitiş tarihleri farklı hesap dönemlerinde gerçekleştiği için hasılat ve maliyetin belirlenmesi önem arz etmektedir. Bu açıdan bu standart hükümleri bunun belirlenmesi açısından faydalı olacaktır.

3.25. Durdurulan Faaliyetler

Durdurulan faaliyet İşletmenin, tek bir plan çerçevesinde, bir faaliyetini bütünüyle veya parça parça elden çıkarması ya da terk ederek sona erdirmesi sonucu oluşan, ayrı ve önemli bir iş kolunu veya coğrafi bölüm faaliyetlerini temsil eden, faaliyet türü itibariyle ve finansal raporlama amacıyla ayrılabilen bir unsurunu ifade eder.

Bu Kısımın amacı, mali tablo kullanıcılarının, durdurulan faaliyetlere ilişkin bilgileri, devam eden faaliyetlere ilişkin bilgilerden ayırarak işletmenin nakit akımları, kazanç üretme kapasitesi ve finansal durumu hakkında planlama yapabilme olanaklarının geliştirilebilmesini teminen durdurulan faaliyetlerle ilgili bilgilerin raporlanmasına ilişkin ilkeleri belirlemektir.

Bu kısım aşağıdaki dört bölümden oluşmaktadır.

1. Bölüm: Amaç, Kapsam ve Tanımlar
2. Bölüm: Durdurulan Faaliyetler İle İlgili Genel Açıklamalar

3. Bölüm: Durdurulan Faaliyetlerin Mali Tablolara Alınması ve Değerlemesi

4. Bölüm: Durdurulan Faaliyetlerin Mali Tablolarda Gösterimi ve Kamuya Açıklanacak Hususlar

Durdurulan faaliyet olarak tanımlanması için, elden çıkarmanın tek bir plana mutabık kalınarak yapılması şarttır.

İşletmelerin, durdurulan faaliyetle doğrudan ilişkilendirilebilen varlıklarının hemen hemen bütününe ilişkin bağlayıcı bir satış sözleşmesine taraf olması ya da yönetim kurulu veya benzer nitelikteki yönetim organının durdurma ile ilgili olarak ayrıntılı ve resmi bir planı onaylaması veya söz konusu planla ilgili duyuru yapması halinde kamuya açıklama yapılır.

İşletmeler, kamuya ilk açıklamanın yapıldığı dönemden başlayarak tüm mali tablolarında durdurulan faaliyetlerle ilgili aşağıdaki bilgileri açıklar;

a)Durdurulan faaliyetle ilgili açıklama,

b)Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması” başlıklı Kısmı uyarınca raporlanan endüstriyel veya coğrafi bölümler,

c)Kamuya yapılan ilk açıklamanın tarihi ve yapısı,

d)Eğer biliniyorsa veya belirlenebiliyorsa, durdurulmanın tamamlanmasının beklendiği tarih veya dönem,

e)Bilanço tarihi itibarıyla, elden çıkarılan toplam varlıklar ve toplam yükümlülüklerin kayıtlı değeri.

f)Durdurulan faaliyetlerle ilişkili kazanç, gider ve vergiden önceki kar veya zararın cari mali tablo hesap dönemi boyunca oluşan tutarı ve bunlarla ilgili olan ve Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergiler” başlıklı Kısmında düzenlenen gelir vergisi gideri ve,

g)Cari hesap dönemi boyunca oluşan durdurulan faaliyetlerle ilişkili esas, yatırım ve finansman faaliyetlerinin net nakit akım tutarları.

İşletme, kamuya ilk açıklamanın yapıldığı dönemden sonrakilere ait mali tablolarında, elden çıkarılacak varlıklara ve ifa edilecek yükümlülüklerle ilişkin nakit akımlarının miktar ve zamanlamalarındaki bütün önemli değişiklikleri ve bu değişiklikleri doğuran olayları açıklamalıdır.

Durdurulan faaliyetlerle ilgili varlık ve yükümlülüklerin,gelir ve gider kalemlerindeki ve nakit akımlarındaki değişikliklerin ne zaman ve ne şekilde mali tablolara alınacağı ve değerlendirileceği bu kısımda ayrıca anlatılmamıştır. Bu nedenle işletmeler bu tebliğin diğer kısımları ile getirilen ilkelere göre bu faaliyetleri mali tablolara kaydeder.

Bu kapsamda, “Varlıklarda Değer Düşüklüğü”, “Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar”, “Maddi Varlıklar” ve “Çalışanlara Sağlanan Faydalar” başlıklı Kısımlar konuyla doğrudan ilgilidir.

Bu bölümün daha önceki Maddelerinde belirtilen açıklamalar, mali tablolarda veya dipnotlarda sunulabilir. Ancak, durdurulan faaliyetle doğrudan ilişkilendirilebilen varlıkların elden çıkarılması ya da yükümlülüklerin ifası sonucu ortaya çıkan vergi öncesi kar/zarar tutarı gelir tablosunda gösterilir.

Durdurulan faaliyetle ilgili ilk açıklamanın yapıldığı tarihten sonra hazırlanan mali tablolarda yer alan önceki dönemlerle karşılaştırma yapılacak bilgiler; devam eden ve durdurulan varlık, yükümlülük, gelir, gider ve nakit akımlarının birbirlerinden ayrıştırılabilmesi amacıyla bu kısımda gerektirdiği gibi düzeltilmelidir.

Ara mali tablolarda yer alan açıklamalarda, durdurulma faaliyetine ilişkin en son yıllık raporlama döneminin sonundan itibaren ortaya çıkan tüm önemli olaylar ve varlığın elden çıkarılmasına ve yükümlülüklerin tamamlanmasına ilişkin nakit akımlarının tutarındaki ve zamanlamasındaki tüm önemli değişiklikler açıklanmalıdır.

Bu ilke; ara mali tablolarda yer alan dipnotlarda en son yıllık raporlama tarihinden sonra ortaya çıkan önemli değişikliklerin açıklanması gerekliliğini belirten Tebliğin “Ara Mali Tablolar” başlıklı Kısmı hükümleri ile tutarlıdır.

3.26. Devlet Teşvik ve Yardımları

Bir işletmeyi devlet yardımı olmadan yapmayacağı bir takım işlere girebilmesini teşvik etmek amacıyla veya diğer nedenlerle yapılan devlet yardımları, işletmenin mali tabloları ile geçmiş dönem mali tabloları ve diğer işletmelerin mali tabloları arasında karşılaştırma yapılabilmesini sağlamak üzere, hesap dönemi boyunca işletmenin devlet yardımından ne ölçüde yararlandığına ilişkin bir gösterge sunacak şekilde bu Kısımındaki hükümlere göre muhasebeleştirilir.

Bu Kısımda yer alan hükümler; vergisel amaçlarla sağlanan veya hızlandırılmış amortisman, yatırım indirimi, vergi indirimi gibi vergi yükümlülüğüne avantaj getiren devlet yardımları, devletin işletmelere ortak olduğu durumlar ve bu Tebliğin “Tarımsal Faaliyetler” başlıklı Kısımında açıklanan devlet teşvikleri hakkında uygulanmaz.

Bu kısım aşağıdaki dört bölümden oluşmaktadır.

1. Bölüm: Amaç, Kapsam ve Tanımlar
2. Bölüm: Devlet Teşvikleri
3. Bölüm: Devlet Yardımları
4. Bölüm: Kamuya Açıklanacak Hususlar

Makul değerleri ile izlenen parasal olmayan devlet teşvikleri de dahil olmak üzere tüm devlet teşvikleri, elde edilmesi için gerekli şartların işletme tarafından yerine getirileceğine ve teşviğin işletme tarafından elde edilebileceğine dair makul bir güvence oluştuğunda mali tablolara alınır.

Devlet teşviğinin elde edilme şekli, teşviğin muhasebeleştirilme yöntemini etkilemez. Devlet teşvikleri nakden veya devlete karşı olan bir yükümlülüğün azaltılması şeklinde elde edilmiş olsa dahi aynı şekilde muhasebeleştirilir.

Devletten temin edilen feragat edilebilir borçlar, feragat koşullarının işletme tarafından yerine getirileceğine dair makul bir güvence oluşması durumunda devlet teşviği olarak kabul edilir.

Devlet teşvikleri, karşılanması amaçlanan maliyetlerle ilişkilendirilmek için gereken dönem boyunca sistematik olarak gelir tablosuna alınır. Devlet teşvikleri, öz sermayeye ile ilişkilendirilmez. Böylece devlet teşvikleri tahsil edildiğinde değil, bu Kısımda belirtilen ilkeler çerçevesinde bir veya daha fazla hesap döneminde gelir tablosuna alınır.

Makul değerle izlenen parasal olmayan devlet teşvikleri de dahil olmak üzere, varlıklarla ilgili devlet teşvikleri, bilançoda ertelenmiş gelir olarak veya varlığın kayıtlı değerinden indirilerek muhasebeleştirilir.

Devlet teşvikleri, ertelenmiş gelir olarak gösterilmesi durumunda, varlığın faydalı ömrü boyunca sistematik ve makul bir biçimde gelir tablosuyla ilişkilendirilirken; varlığın kayıtlı değerinden indirilmesi durumunda ise, amortisman tabi varlığın faydalı ömrü boyunca, amortisman giderinin azaltılması yoluyla gelir tablosuna alınmış olur.

Varlık alımları ve ilgili devlet teşvikleri, teşviğin bilançodaki gösterim yöntemi dikkate alınmaksızın, nakit akım tablosunda varlıklara yapılan brüt yatırımları göstermek üzere ayrı kalemler olarak gösterilir.

Bu kısımda devlet teşvikleri dışında birde devlet yardımlarından bahsedilmektedir. Devlet teşvikleri tanımı dışında kalan devlet yardımları, kendilerine bir değer atfedilemeyen ve devletle yapılp işletmenin olağan ticari faaliyetlerinden ayırt edilemeyen tipteki devlet yardımlarını kapsar. Devlet yardımlarının açıklanmamasının mali tablolarının yanıltıcı olmasına

neden olacak kadar önemli olması durumunda devlet yardımlarının esası, kapsamı ve süresi kamuya açıklanır.

Devlet teşvikleri için uygulanan muhasebe politikaları ve bunların mali tablolarda gösterimi ile ilgili yöntemler, mali tablolara alınan devlet teşviklerinin yapısı ve kapsamı ile işletmenin doğrudan faydalandığı diğer devlet yardımlarına ilişkin bilgi ve mali tablolara alınan devlet yardımları ile ilgili olarak, devlet yardımları için belirlenen ancak yerine getirilmeyen şartlar ve diğer şarta bağlı olaylar kamuya açıklanmalıdır.

3.27. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

Yatırım amaçlı gayrimenkuller, kira ve/veya sermaye kazancı elde etmek amacıyla elde tutulurlar. Dolayısıyla, yatırım amaçlı bir gayrimenkul işletmenin sahip olduğu diğer varlıklardan büyük ölçüde bağımsız nakit akımlarına sebep olur. Bu durum, yatırım amaçlı gayrimenkulleri sahibi tarafından kullanılan gayrimenkullerden ayırır. Yatırım amaçlı gayrimenkullerin üretimde, mal ve hizmet tedarikinde veya idari amaçlar için kullanılması sonucunda oluşan nakit akımları sadece söz konusu gayrimenkullere değil, ilgili diğer varlıklara da atfedilebilir. Bu kapsamda sahibi tarafından kullanılan gayrimenkullere bu Tebliğin “Maddi Varlıklar” başlıklı Kısımında yer alan hükümler uygulanır.

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesi ve kamuya açıklanmasına ilişkin esasları düzenlemek amacıyla hazırlanan bu kısım aşağıdaki sekiz bölümden oluşmaktadır.

1. Bölüm: Amaç, Kapsam ve Tanımlar
2. Bölüm: Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Mali Tablolara Alınması
3. Bölüm: İlk Değerleme İşlemi

4. Bölüm: Sonraki Harcamalar
5. Bölüm: Mali Tablolara İlk Alınmadan Sonraki Değerleme
6. Bölüm: Gayrimenkullerin Nevi Değiştirmeleri
7. Bölüm Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Elden Çıkarılması
8. Bölüm: Kamuya Açıklanacak Hususlar

Finansal kiralama sözleşmesinde kiracının edindiği; faaliyet kiralaması sözleşmesinde ise kiralayanın kiraya verdiği yatırım amaçlı gayrimenkulü değerlemesine ilişkin hükümler bu Kısımın kapsamındadır. Hangi gayrimenkullerin yatırım amaçlı gayrimenkul sayılacağına ilişkin hükümler bu kısımda ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Örneğin Üretimde, mal ve hizmet tedarikinde veya idari amaçla kullanılan gayrimenkuller, normal iş akışı çerçevesinde satışa konu edilen gayrimenkuller yatırım amaçlı gayrimenkuller olarak değerlendirilmeyecektir.

Yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin genel açıklamalardan sonra bu gayrimenkullerin mali tablolara alınmasına ilişkin bilgiler verilmektedir. Buna göre Yatırım amaçlı gayrimenkullerin mali tablolara alınmasında iki kriter belirlenmiştir. bu gayrimenkullerin mali tablolara alınabilmesi için:

1. Gayrimenkul ile ilgili potansiyel bir ekonomik faydanın ileride işletmeye girmesi muhtemel olmalı ve
2. Yatırım amaçlı gayrimenkulün maliyeti güvenilir bir şekilde ölçülebilmelidir.

Yatırım amaçlı gayrimenkuller başlangıçta **elde etme maliyeti**yle değerlendirilir. İşlem maliyetleri ise elde etme maliyetine dahil edilir.

Satın alınan yatırım amaçlı gayrimenkullerin elde etme maliyeti, alım fiyatı ile doğrudan bu gayrimenkul ile doğrudan ilişkilendirilebilen harcamalardan oluşur. Doğrudan ilişkilendirilebilen harcamalar ise, hukuki

hizmetler için ödenen ücretler, gayrimenkul devir vergileri ve diğer işlem maliyetlerini içerir.

Mali tablolara alınmış yatırım amaçlı bir gayrimenkulle ilgili olarak daha sonra ortaya çıkan maliyetler varsa bunlar bu tebliğ hükümlerine göre yatırım amaçlı gayrimenkule atfedilen performans standardından daha yüksek bir ekonomik fayda sağlaması muhtemel olduğunda yatırım amaçlı gayrimenkulün kayıtlı değerine ilave edilmelidir. Bunun dışındaki tüm diğer harcamalar ise katlanılan dönemde gider olarak mali tablolara alınmalıdır.

Tebliğde yatırım amaçlı gayrimenkullerin mali tablolara alınmasından sonra değerlemesine ilişkin olarak iki farklı modelden bahsedilmektedir. Bunlar makul değer modeli ve maliyet modelidir. İşletme muhasebe politikası olarak bu modellerden birisini seçer ve tüm yatırım amaçlı gayrimenkuller için bu politikayı uygular.

Bu kısımda makul değer yöntemiyle ve maliyet modeliyle ilgili açıklamalara yer verilmektedir.

Makul Değer modelinde Bilgili ve istekli taraflar arasında, herhangi bir ilişkiden etkilenilmeyecek şartlar altında gayrimenkulün el değiştirebileceği fiyat veya yükümlülüklerin yerine getirilmesinde esas teşkil edecek olan meblağı tespit edilmeye çalışılır. Bu değer genellikle piyasa değeridir.

Makul değer modelinde yatırım amaçlı gayrimenkullerin makul değerindeki bir değişiklikten kaynaklanan kazanç veya zarar varsa bunlar oluştuğu dönemde net kar/zarara dahil edilir. Ancak bazı durumlarda işletmeler, yatırım amaçlı gayrimenkullerin makul değerini sürekli olarak güvenilir bir şekilde tespit edemeyebilir. Bu gibi durumlarda, işletmeler söz konusu yatırım amaçlı gayrimenkulü bu Tebliğin “Maddi Varlıklar” başlıklı Kısımında yer alan referans uygulamayı dikkate alarak değerlemelidirler. Yatırım amaçlı gayrimenkullerin atık değerinin sıfır olduğu varsayılmalıdır. İşletmeler yatırım amaçlı gayrimenkulleri elden çıkarıncaya kadar bu Tebliğin

“Maddi Varlıklar” başlıklı Kısımında yer alan hükümler kapsamında değerlendirirler.

İlk değerlemeden sonra kullanılabilecek bir diğer yöntem olan **maliyet modelini** seçen işletmelerse tüm yatırım amaçlı gayrimenkullerini bu Tebliğin “Maddi Varlıklar” başlıklı Kısımında yer alan referans uygulamayı kullanarak maliyetinin birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğünden arındırılmış şekliyle değerlerler.

Uygun model seçilerek değerlemeye tabi tutulan varlıkların mali tablolardan çıkarılmasıyla ilgili açıklamalar yedinci bölümde verilmektedir. Buna göre yatırım amaçlı gayrimenkuller elden çıkarıldıklarında ya da sürekli surette kullanımdan çekildiklerinde ve bunun sonucunda gelecekte hiçbir ekonomik fayda sağlamayacakları anlaşıldığında bilançodan çıkarılır.

Yatırım amaçlı bir gayrimenkulün elden çıkarılması satış ya da finansal kiralama sözleşmesi aracılığı ile yapılabilir. İşletmeler, yatırım amaçlı gayrimenkullerin satış tarihini belirlerken, malların satışından elde edilen hasılatı mali tablolara almak için bu Tebliğin “Hasılat” başlıklı Kısımında yer alan kriterleri uygular. Finansal kiralama ya da sat ve geriye kirala sözleşmeleriyle elden çıkarılan gayrimenkullere ise bu Tebliğin “Kiralama İşlemleri” başlıklı Kısımında yer alan hükümler uygulanır. Yatırım amaçlı gayrimenkullerin hurdaya ayrılması ya da elden çıkarılması sonucu oluşan kar veya zarar, elden çıkarma sonucunda elde edilen net hasılat ile varlığın kayıtlı değeri arasındaki fark olarak tespit edilir ve gelir tablosuna alınır. Yatırım amaçlı bir gayrimenkulün elden çıkarılması sonucunda elde edilecek hasılat ilk olarak makul değer üzerinden mali tablolara alınır. Elden çıkarma çerçevesinde elde edilecek hasılatın taksitlendirilmesi durumunda ise peşin fiyatıyla mali tablolara alınır. Hasılat tutarının nominal değeri ile peşin fiyatı arasındaki fark, bu Tebliğin “Hasılat” başlıklı Kısmı uyarınca zaman orantılı bir şekilde faiz geliri olarak mali tablolara alınır.

bu kısım, kira geliri veya değer artış kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla elde tutulan gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesi ve yapılması gereken açıklamalara ilişkin esasları belirlemektedir.

3.28. Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergiler

Muhasebe sistemine göre hesaplanan ticari kar ile vergi hukukuna göre hesaplanan mali kar arasında vergisel, sosyal ve ekonomik amaçlar nedeniyle bazı farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Bu farklılıklar geçici yada sürekli nitelikte olabilir.

Sürekli farklar, mali karlar ile ticari kar arasında, yürürlükte bulunan vergi mevzuatının etkisiyle ortaya çıkan ve diğer dönemlerde ortadan kalkmayan farklardır. Bu farklar gelecek dönemlerde ortadan kalkmadığından veya dikkate alınmayacak kadar önemsiz hale geldiğinden dolayı, bu farkların vergi etkisi hesaplanmamaktadır. Sürekli farklara kanunen kabul edilmeyen giderler ve vergiye tabi olmayan gelirleri örnek olarak verebiliriz.

Geçici farklar ise, gelir ve giderlerin doğma zamanı ile vergi mevzuatına göre tanınma zamanları farklı olduğu durumlarda ortaya çıkmaktadır. Ancak bu farklar belli bir zaman dilimi içerisinde kendiliğinden ortadan kalmaktadır. Kıdem tazminatı karşılığı veya yatırım indirimi de gecici farklara örnek verilebilir.¹

Tebliğ hükümlerine göre bir varlığın/ yükümlülüğün bilançodaki kayıtlı değeri ile vergi değeri arasındaki farkı ifade eden geçici farklar iki şekilde ortaya çıkabilir;

a)Vergilendirilebilir geçici farklar: varlığın/yükümlülüğün kayıtlı değerinin geri kazanıldığı/vadesi gelip ödendiği dönemlerde mali karın (mali zararın) tespitinde vergi matrahına dahil edilecek geçici farklar; veya,

¹Fulya SEVİNÇ:"12 Numaralı UMS ve Diğer Ülkelerdeki Uygulamaları Çerçevesinde Ertelenmiş Vergi Ve Finansal Tablolara Yansıması", TCMB Uzmanlık Yeterlilik Tezi, <http://www.tcmb.gov.tr/kutuphane/TURKCE/tezler/fulyasevinc.pdf>

b)İndirilebilir geçici farklar: bir varlığın/yükümlülüğün kayıtlı değerinin geri kazanıldığı/vadesi gelip ödendiği dönemlerde mali karın (mali zararın) tespitinde vergi matrahını azaltacak geçici farklar.

Geçici farklar için uygulanan bu ayırım Uluslararası Finansal Raporlama Standardı 12 Kurumlar Vergisi ile paralel bir uygulama içermektedir

Tebliğin bu kısmının içeriğini oluşturan **Ertelenmiş Vergi** bir varlığın ya da bir yükümlülüğün muhasebedeki kayıtlı değeri ile vergi değeri arasındaki farktan oluşan geçici farklar üzerinden hesaplanır. Ertelenmiş Vergi tebliğde iki yönlü olarak ortaya çıkar. Bunlar ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi yükümlülüğüdür.

Ertelenen vergi varlıkları indirilebilir geçici farklar,kullanılmayan mali zararların ileriye doğru taşınması ve kullanılmayan vergi indirim ve istisnalarının ileriye doğru taşınması nedenleriyle, gelecek dönemlerde geri kazanılabilir vergi tutarını, **Ertelenen vergi yükümlülükleri ise** vergilendirilebilir geçici farklar nedeniyle gelecek dönemlerde ödenecek vergi tutarını ifade eder.

Kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergilerin mali tablolara yansıtılmasına ilişkin esasları belirlemek amacıyla hazırlanan bu kısım aşağıdaki sekiz bölümden oluşmaktadır.

1. Bölüm: Amaç, Kapsam ve Tanımlar

2. Bölüm: Vergi Değeri ve Cari Dönem Vergi Yükümlülükleri ile

Varlıklarının Muhasebeleştirilmesi

3. Bölüm: Ertelenen Vergi Yükümlülüklerinin ve Varlıklarının Muhasebeleştirilmesi

4. Bölüm: Bağlı Ortaklıklar ve İştiraklerdeki Yatırımlar İle Müşterek Yönetime Tabi Teşebbüslerdeki Haklar Nedeniyle Ortaya Çıkabilecek Ertelenen Vergi Yükümlülükleri ve Ertelenen Vergi Varlıklarının Muhasebeleştirilmesi

5. Bölüm: Vergi Varlık ve Yükümlülük Tutarının Değerlendirilmesi

6. Bölüm: Cari Dönem ve Ertelenen Vergilerin Mali Tablolara Yansıtılması

7. Bölüm : Mali Tablolarda Sunum

8. Bölüm: Kamuya Açıklanacak Hususlar

Tebliğde bahsi geçen bir diğer kavram da ”**vergi değeri**” dir. Bir varlığın vergi değeri (vergi matrahına dahil edilecek tutarı), gelecekte bu varlıkla ilgili vergilendirilebilir ekonomik faydalar dolayısıyla vergi matrahından indirilebilir tutardır. Bu ekonomik faydaların gelecekte vergi matrahına dahil edilmemesi durumunda varlığın kayıtlı değeri vergiye tabi değerine eşittir. Bir yükümlülüğün vergi değeri ise yükümlülüğün kayıtlı değerinden gelecek dönemlerde söz konusu yükümlülük kapsamında vergilendirme bakımından indirilebilecek tutarın düşülmesiyle elde edilen tutardır. Peşin tahsil edilen gelirlerden kaynaklanan yükümlülüğün vergi değeri, yükümlülüğün kayıtlı değerinden gelecek dönemlerde vergiye tabi olmayacak kısmının indirilmesiyle bulunan tutardır.

Konuyla ilgili bir diğer önemli husus ise **Vergi gideri (vergi geliri)** dir. Vergi gideri (vergi geliri), dönem vergi gideri (dönem vergi geliri) ile ertelenmiş vergi gideri (ertelenmiş vergi geliri) toplamından oluşmaktadır.

Bölüm 1.03 Tebliğde bölümler itibarıyla vergi değeri ve cari dönem vergi yükümlülükleri ile varlıklarının muhasebeleştirilmesi, ertelenen vergi

yükümlülüklerinin ve varlıklarının muhasebeleştirilmesi ve bağlı ortaklıklar ve iştiraklerdeki yatırımlar ile müşterek yönetime tabi teşebbüslerdeki haklar nedeniyle ortaya çıkabilecek ertelenen vergi yükümlülükleri ve ertelenen vergi varlıklarının muhasebeleştirilmesine ilişkin hükümler ayrıca açıklanmaktadır.

Cari dönem vergisi ve ertelenen vergi, gelir veya gider olarak dönemin net kar veya zararıyla ilişkilendirilerek mali tablolara alınır. Ertelenen vergi varlıkları ve yükümlülükleri, cari dönem vergi varlık ve yükümlülüklerinden ayrı gösterilir. Tablolara alınacak cari dönem ve önceki dönemlerle ilgili cari vergi yükümlülüğü veya varlığı, yürürlükte olan veya bilanço tarihi itibarıyla geçerli bulunan vergi oranları üzerinden yürürlükteki vergi mevzuatı uyarınca hesaplanır. Ertelenen vergi varlıkları ve yükümlülükleri ise yürürlükte olan veya bilanço tarihi itibarıyla yürürlüğe giren vergi oranları ve vergi mevzuatı dikkate alınarak, vergi varlığının gerçekleşeceği veya yükümlülüğünün ifa edileceği dönemde uygulanması beklenen vergi oranları üzerinden hesaplanır.

Ertelenen vergi varlıkları ve ertelenen vergi yükümlülükleri genellikle, gelir ve giderin mali karın belirlendiği dönemden farklı bir dönemde mali tablolara alınmasından kaynaklanmaktadır. Bu şekilde ortaya çıkan ertelenen vergi gelir tablosuna yansıtılır.

Cari vergi varlık ve yükümlülükleriyle, ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülükleri sadece bu tebliğde sayılan hallerde mahsup edilerek sunulur. Bunun dışındaki hallerde bu varlık ve yükümlülükler mahsuplaştırılmadan ayrı ayrı sunulmalıdır.

Bu kısımda ertelenmiş vergi ile ilgili olarak verilen başlıca ilke ve esaslar şunlardır:

- İşletme bir varlığı veya borcu muhasebeleştirdiğinde bunların defter değerleri kadar bu varlıktan ileride fayda temin edileceğini, borcun ise ödeneceğini bekler. Eğer defter değerleri tutarında ileride fayda elde edildiği

veya borç ödendiğinde ödenecek vergiler, bu faydanın elde edilmesi veya borcun ödenmesinin vergisel etkisinin olmadığı duruma göre fazla veya az olacaksa; bazı istisnai durumların dışında, işletmenin ertelenmiş vergi borcu veya ertelenmiş vergi alacağını muhasebeleştirilmesi zorunludur

- Bu kısım işletmenin işlemlerin ve diğer olayların vergisel sonuçlarını işlemleri ve diğer olayları muhasebeleştirdiği şekilde muhasebeleştirmesini zorunlu kılmaktadır. Bu nedenle, işlemler ve diğer olaylar kâr veya zararda muhasebeleştirilmişse, bunlarla ilgili vergi etkileri de kâr veya zararda muhasebeleştirilmektedir.

- İşlemler ve diğer olaylar doğrudan doğruya öz kaynak hesaplarında muhasebeleştirilmişse, ilgili vergi etkileri de doğrudan öz kaynak hesaplarında muhasebeleştirilmektedir.

- Benzer şekilde, işletme birleşmelerinde ertelenmiş vergi alacağının veya vergi borcunun muhasebeleştirilmesi, işletme birleşmesinde oluşan şerefiye tutarını veya elde etmenin maliyetinin devralınan şirketin belirlenebilen varlıklarının net gerçeğe uygun değerlerinin, borçlarının ve koşullu borçlarının toplamını aşan kısımdaki devralanın hissesine düşen kısmı etkilemektedir

- Bu Standart, aynı zamanda, henüz kullanılmamış olan geçmiş yıl zararları nedeniyle oluşan ertelenmiş vergi varlıklarının veya kullanılmamış vergi avantajlarının muhasebeleştirilmesi, gelir vergilerinin finansal tablolarda sunumunu ve gelir vergileri ile ilgili bilgilerin açıklanması konularını da düzenlemektedir.

İşletme faaliyet sonuçlarının analiz edilip değerlendirilmesinde dönem net karı veya zararı tutarının doğru olarak hesaplanması ve işletme performansını gerçeğe uygun olarak yansıtması önem taşır. Dönem net karı; ortakların cari dönem sonunda işletmeden sağladıkları getiriye ifade eder. Bu kar ortaklara aittir. Bu karın bir kısmı işletme bünyesinde yedek olarak bırakılarak öz kaynak tutarı arttırılırken, bir kısmı temettü olarak ortaklara

dağıtılır. Ortaklara temettü olarak dağıtılacak karın doğru olarak belirlenmesi, dönem net karı tutarının cari dönem sonuçlarını gerçeğe uygun olarak yansıtması ile olanaklıdır. Dönem karından indirilen “Dönem karı vergi ve yasal yükümlülük karşılık gideri” tutarı, dönem net kar tutarının büyüklüğünü etkileyen önemli bir unsurdur.

Vergi gideri tutarının hesabında; vergi yasalarına göre hesaplanan mali kar tutarının mı baz alınacağı, yoksa dönemsellik ilkesine dayalı olarak mali kar ile ticari kar arasında ortaya çıkan vergilendirilebilir veya indirilebilir geçici farkların da göz önüne alınarak ertelenen vergi etkilerini de hesaplamak suretiyle cari dönem muhasebe (ticari) kar tutarının mı baz alınacağı konusu önemlidir.¹ Bu bölümün uygulanmasıyla birlikte ülkemizde uzun süredir iki farklı kar rakamı olan mali ve ticari kar ayrımı da ortadan kalkacak tek bir kar kavramı oluşacaktır.

3.29. Çalışanlara Sağlanan Faydalar

Bir işletmenin, çalışanının yapmış olduğu hizmete karşılık ileride ödeyeceği faydalara ilişkin yükümlülüğünün ve çalışanının yapmış olduğu hizmetten doğan ekonomik faydanın işletme tarafından kullanılmasına ilişkin giderlerin muhasebeleştirilmesi ve mali tablolarda açıklanmasına ilişkin esasları düzenlemek amacıyla oldukça ayrıntılı olarak düzenlenmiş bu bölüm aşağıdaki sekiz bölümden oluşmaktadır.

1. Bölüm :Amaç, Kapsam Ve Tanımlar
2. Bölüm : Çalışanlara Sağlanan Kısa Vadeli Faydalar
3. Bölüm : Çalışma Dönemi Sonrasına İlişkin Faydalar: Belirli Fayda Planları ile Belirli Katkı Planları Arasındaki Fark

¹ Nalan AKDOĞAN; UMS 12-Gelir Vergileri Standart Hükümlerine Göre Dönem Karından İndirilecek Vergi Giderinin Hesaplanması Ve Ertelenmiş Vergilerin Muhasebeleştirilmesi, Muhasebe ve Denetime Bakış, Ocak 2006,s.2 (1-18)

4. Bölüm : Çalışma Dönemi Sonrasına İlişkin Faydalar: Belirli Katkı Planları

5. Bölüm : Çalışma Dönemi Sonrasına İlişkin Faydalar: Belirli Fayda Planları

6. Bölüm: Çalışanlara Sağlanan Diğer Uzun Vadeli Faydalar

7.Bölüm: Çalışmanın Sonlandırılmasına İlişkin Faydalar

8.Bölüm: Öz sermaye Kaynaklı Faydalar

Çalışanlara sağlanan faydalar aşağıdakileri kapsar:

a) Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar; ücret, maaş ve sosyal sigorta primleri, ücretli olarak çıkılan yıllık izin ve hastalık izni, kar dağıtımı ve ikramiyeler (dönem sonundan itibaren on iki ay içinde ödenebilir olanlar) ve mevcut çalışanlara sağlanan parasal olmayan faydalar (sağlık yardımı, lojman, araç ve ücretsiz veya indirimli olarak verilen gıda yardımı ve diğer hizmetler) gibi,

b)Çalışma dönemi sonrasında sağlanan faydalar; emeklilik maaşı, diğer emeklilik faydaları, emeklilik sonrası hayat sigortası ve emeklilik sonrası sağlık yardımı gibi,

c)Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar; uzun süreli işten ayrılmalar veya seyahat veya öğrenim amaçlı işten alınan ücretli izinler, işi tamamen bırakma veya diğer uzun süreli hizmet faydası, uzun dönem iş göremezlik ödeneği ve dönemin bitiminden itibaren on iki ay içinde tamamı ödenmeyen kar dağıtımı, ikramiye ve ertelenmiş ödemeler,

d)Çalışmanın sona erdirilmesine ilişkin faydalar,

e)Öz sermaye kaynaklı faydalar.

Çalışanlara sağlanan faydalar, kapsamına çalışanlara sağlanan faydalar yanında onlara ekonomik açıdan bağımlı olan kimselere sağlanan faydalar da girer. Bu faydalar; doğrudan çalışana, eşine, çocuklarına, kendisine ekonomik olarak bağlı olan kişilere veya diğerlerine (sigorta şirketleri gibi) yapılan ödemeler (eşya veya hizmet sağlanması) şeklinde olabilir.

Bir hesap dönemi boyunca çalışanın sunduğu hizmetlere karşılık ödenmesi beklenen kısa vadeli tüm faydalara ilişkin tutarlar iskontoya tabi tutulmadan işletme tarafından mali tablolara alınır. Burada Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar ile kastedilen çalışanların sundukları hizmete isabet eden dönemin sonundan itibaren on iki ay içinde tamamı ödenecek olan faydalardır.

Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar, aşağıda yer almıştır:

a) Maaşlar, ücretler ve sosyal sigorta katkıları,

b) Çalışanların sunduğu hizmetlerle ilgili dönemin bitimini takip eden on iki ay içinde meydana gelmesi beklenen kısa süreli işte bulunmama hali ile ilgili ödemeler,

c) Çalışanların sunduğu hizmetlerle ilgili dönemin bitimini takip eden on iki ay içinde ödenebilir hale gelen kar payı ve ikramiyeler ile,

d) Mevcut çalışanlara sağlanan parasal olmayan faydalar (sağlık yardımı, lojman, araç ve ücretsiz veya indirimli olarak verilen gıda yardımı ve diğer hizmetler).

Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydaların muhasebeleştirilmesi ile ilgili olarak hazırlanan ikinci bölümde kısa süreli işte bulunmama hali ile ilgili ödemelerin mali tablolara alınma ve değerlendirilmesi ve kar dağıtımı ve ikramiye planlarının mali tablolara alınma ve değerlendirilmesi konusunda hükümlere yer verilmektedir.

Çalışanlara sağlanan faydalar kapsamına emeklilik hakları, emeklilik aylıkları , hizmet sonrası emeklilik sigortası ve hizmet sonrası sağlık yardımı gibi çalışma dönemi sonrasına ilişkin faydalar da girmektedir. Bu kısmın üçüncü bölümünde bu faydalara ilişkin hususlara yer verilmiştir.

Çalışma dönemi sonrasına ilişkin fayda planları, belirli katkı ve belirli fayda planları olarak iki gruba ayrılır. Bu ayrımın yapılmasında planın ana şartları ve prensipleri tarafından belirlenen ekonomik içeriği esas alınır.

Burada adı geçen belirli katkı planları ve belirli fayda planlarının mali tablolara alınmasıyla ilgili olarak ilke ve esaslar bu kısmın dördüncü ve beşinci bölümünde ayrı ayrı açıklanmaktadır. Buna göre rapor hazırlayan işletmenin dönem borçlarının işletmenin o döneme ilişkin katkısı tarafından belirlenecek olması nedeniyle, çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydaların muhasebeleştirilmesi genelde basittir. Bunun yanı sıra belirli fayda planları ile ilgili sorumluluk ve giderlere ilişkin değerlendirme işlemlerinin aktüeryal varsayımların yapılmasını gerektirmesi ve sonuçta bir aktüeryal kazanç veya kaybın ortaya çıkma olasılığının bulunması nedeniyle, bu tür fayda planlarının muhasebeleştirilmesi ise karmaşık bir süreçtir.

Belirli katkı planlarıyla ilgili olarak verilen hükümlere göre; bir muhasebe dönemi boyunca çalışanın sunduğu hizmet karşılığı elde ettiği faydaya ilişkin işletmenin belirli katkı planına ilişkin olarak ödemesi gereken katkı payı işletme tarafından herhangi bir **iskontoya tabi tutulmaksızın**,

a)Ödenmiş katkı payı düşüldükten sonra yükümlülük olarak (tahakkuk eden gider), eğer bilanço tarihinden önce ödenen katkı ilgili hizmet için belirlenen katkı payını geçiyorsa, işletme bu tutarı ileride mahsup edebilecekse veya para geri ödenecekse bilançoda varlık olarak muhasebeleştirir.

b)Diğer bir Kısımda (“Stoklar” ve “Maddi Varlıklar” başlıklı Kısımlar) aktifleştirilmesi yönünde herhangi bir hüküm yok ise, gelir tablosunda gider olarak muhasebeleştirilir.

Belirli katkı planına yapılan katkının, çalışanın hizmet verdiği dönemi izleyen on iki ay içerisinde ödenmesinin gerekmediği hallerde, bu katkı “Aktüeryal varsayımlar: iskonto oranı” başlıklı Maddede belirlenen oran ile **iskonto edilmelidir.**

Belirli fayda planlarının muhasebeleştirilmesinde ise bu kısım hükümlerine göre aşağıda yer alan sıralamaya uyulur.

a)Çalışanların cari veya önceki dönemlerde yerine getirmiş oldukları hizmete karşılık elde ettikleri getirinin güvenilir bir şekilde tahmin edilmesi için aktüeryal tekniklerin kullanılması. (Bu durumda, işletmeler tarafından, cari ve önceki dönemlerle ilişkilendirilebilir fayda tutarlarının belirlenmesi ve bu faydaların maliyetini etkileyebilecek demografik ve finansal değişkenler hakkında tahminler yapılması şarttır.)

b)Belirli fayda sorumluluğunun bugünkü değeri ile cari hizmet maliyetinin belirlenebilmesi için, ilgili faydaların “Öngörülen Birim Kredi Yöntemi”nin kullanılması suretiyle iskonto edilmesi;

c)Plana ait varlıkların makul değerinin belirlenmesi;

d)Aktüeryal kazanç ve kayıpların mali tablolara alınması gereken tutarının belirlenmesi;

e)Plana ilişkin herhangi bir yenilik veya değişiklik olması halinde, ortaya çıkan geçmiş hizmet maliyetlerinin belirlenmesi;

f)Planın sona ermiş veya kapsamının daraltılmış olması halinde, ortaya çıkan kazanç veya kayıpların belirlenmesi.

Tebliğ ile belirli fayda planlarının muhasebeleştirilmesinde, sadece bu planlar kapsamındaki yasal sorumlulukların değil, aynı zamanda işletmelerin gayri resmi uygulamalarından kaynaklanan zımni kabulden doğan sorumluluklarının da dikkate alınması zorunlu tutulmuştur

Tebliğin beşinci bölümünde oldukça ayrıntılı şekilde fayda planlarının muhasebeleştirilme esasları anlatılmaktadır.

Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar dışında uzun vadeli faydalara da bu kısmın hükümleri arasında yer verilmiştir. Buna göre çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar aşağıdaki hususları ve benzerlerini kapsar.

- a)Uzun dönem ücretli ara vermeler (uzun dönem hizmet izni gibi)
- b)İşi tamamen bırakma veya diğer uzun süreli hizmet hakları
- c)Uzun dönem iş göremezlik ödeneği
- d)Hizmet tarihini takip eden on iki ay veya daha sonra ödenecek prim, ikramiye ve kar payları, ve
- e)Kazanıldığı dönemi takip eden on iki ay veya daha sonra ödenen ertelenen çalışan hakları.

Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydaların değerinin belirlenmesi, çalışma dönemi sonrasına ilişkin faydaların belirlenmesi kadar bir belirsizlik içermez. Bunun yanında, çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydaların kapsama alınması veya değişikliğe tabi tutulması nadiren önemli bir geçmiş hizmet maliyeti doğurur. Bu tür nedenlerle, bu Kısımdaki hükümler, çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydaların muhasebeleştirilmesinde basit yöntemler öngörür. Bu yöntem, aşağıdaki noktalarda, çalışma dönemi sonrasına ilişkin faydaların muhasebeleştirilme yönteminden farklılık gösterir.

- a)Aktüeryal kazanç ve kayıplar herhangi bir limit uygulanmaksızın hemen muhasebeleştirilir,
- b)Bütün geçmiş hizmet maliyetleri hemen muhasebeleştirilir.

Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalara ilişkin olarak bilançoda yer alan yükümlülük, aşağıdaki bakiyelerin net toplamını ifade eder;

a)Belirli fayda sorumluluğunun bilanço tarihi itibariyle bugünkü değeri,

b)Eksi, yükümlülüğün ödenmesinde doğrudan kullanılacak olan plana ait varlıkların bilanço tarihi itibariyle makul değeri,

Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar ile uzun vadeli faydaların muhasebeleştirilmesinin anlatıldığı bu kısımda çalışmanı sonlandırılmasına ilişkin hükümlerde bulunmaktadır. Buna göre yükümlülük doğuran olay, çalışanın hizmetinden değil çalışmanın sonlandırılmasından kaynaklandığından, çalışmanın sonlandırılmasına ilişkin faydalar çalışanlara sağlanan diğer faydalardan ayrı olarak ele alır.

İşletmeler sadece,

a)Bir çalışanın veya çalışan grubunun normal emeklilik tarihinden önce işine son verilmesi; veya

b)Gönüllü işten ayrılmayı teşvik etmek için yapılan bir önerinin sonucu olarak çalışmanın sonlandırılmasına ilişkin fayda sağlanması durumlarında çalışmanın sonlandırılmasına ilişkin faydaları yükümlülük ve gider olarak mali tablolara alır;

Bu kısmın başında çalışanlara sağlanan faydalar kapsamında Özsermaye kaynaklı faydalardan da bahsetmiştik. Adı geçen öz sermaye kaynaklı faydalar

a)Makul değerinin (üçüncü şahıslara sunulmuş olsaydı) daha altındaki bir değer üzerinden çalışanlara sunulan işletme hisseleri, hisse senedi opsiyonları ve benzeri diğer öz sermaye araçları ve,

b)İşletme hisse senetlerinin gelecekteki piyasa değerine göre tutarı belirlenen nakit ödemeleri kapsar.

3.30. Emeklilik Planları

Çalışanlara hizmetlerinin bitiminde veya bitiminden sonra (yıllık maaş veya defaten ödeme şeklinde) sağlanacak faydaları veya bu faydaların sağlanması için işverenin katkılarını bir belgede yer alan şartlara veya işletmenin uygulamalarına dayanarak emeklilik öncesinde belirlenebilen veya tahmin edilebilen planları ifade eden, emeklilik planlarının raporlanmasında uyulacak usul ve esasları belirlemek amacıyla hazırlanan bu kısım aşağıdaki 3 bölümden oluşmaktadır.

1. Bölüm: Amaç, Kapsam ve Tanımlar
2. Bölüm: Emeklilik Planları
3. Bölüm: Kamuya Açıklanacak Hususlar

Bu Kısımda emeklilik planları tüm katılımcıların bir grup olarak sınıflandırılması suretiyle muhasebeleştirilir ve raporlanır. Bu Kısımda yer alan hükümler katılımcılara bireysel olarak raporlama yapılmasını kapsamaz.

Bu Tebliğin “Çalışanlara Sağlanan Faydalar” başlıklı Kısmı işverenin mali tablolarında plan çerçevesinde çalışanların haklarına ilişkin maliyetlerin muhasebeleştirilmesini içerdiğinden bu Kısımdaki hükümler söz konusu Kısımda yer alan hükümleri tamamlayıcı bir nitelik taşır.

Emeklilik planları belirlenmiş katkı payı esaslı ve belirlenmiş fayda esaslı olabilir. Bu planların büyük bir bölümü, katkı paylarının yatırıldığı ve emeklilik haklarının ödendiği, aynı ya da farklı yasal kimlikleri olan veya mütevellileri bulunan veya bulunmayan ayrı fonlar oluşturulmasını gerektirir. Bu Kısımdaki hükümler bu tür fonların oluşturulup oluşturulmadığını ve mütevellileri olup olmadığına bakılmaksızın uygulanır.

Emeklilik planları genelde belirlenmiş katkı payı esaslı planlar veya belirlenmiş fayda esaslı planlar olarak tanımlanır ve her birinin kendine has ayırt edici özellikleri mevcuttur. Hem belirlenmiş katkı payı hem de belirlenmiş fayda esaslı planların özelliklerini bir arada taşıyan planlar ve bu Kısım dahilinde belirlenmiş fayda esaslı planlar olarak kabul edilirler.

Belirlenmiş katkı paylı planlar ve belirlenmiş fayda esaslı planlar ayrı ayrı ele alınmıştır.

Emeklilik hakkı olarak ödenecek tutarların, fona yapılan katkı ve bu katkı üzerinden kazanılan yatırım kazançlarından oluşan planları ifade eden **Belirlenmiş katkı payı esaslı planlar** ile ilgili raporlarda, sağlanacak faydalar için kullanılabilecek net varlıklar tablosu ve fonlama politikası açıklanmalıdır.

Belirlenmiş katkı payı esaslı planın raporlanmasının amacı, plan ve planda yer alan yatırımların performansı hakkında periyodik olarak bilgi sağlanmasıdır. Bunun için genellikle aşağıdaki hususları içeren bir rapor hazırlanır.

a)Dönem içinde gerçekleşen önemli faaliyetlerin, plana ilişkin herhangi bir değişikliğin etkisinin, üyeliğin detaylarının, süresinin ve koşullarının tanımı;

b)Dönem faaliyetlerini yatırım performansını ve planın dönem sonundaki finansal durumunu kapsayan tablolar;

c)Yatırım politikaları.

Belirlenmiş katkı payı esaslı plan çerçevesinde, katılımcının gelecekte yararlanacağı faydalar, fonun verimliliği ve yatırım kazançları ile birlikte işverenin, katılımcının veya her ikisinin ödediği katkı payları ile saptanır. İşverenin sorumluluğu genellikle fona aktarılabilecek olan katkı paylarını ödemektir. Aktüeryal değerlendirmeler cari dönemde yatırılan katkı paylarına, gelecekte yatırılacak değişken seviyelerdeki katkı paylarına ve yatırım gelirlerine dayanılarak gelecekteki faydaları tahmin etmek için bazen

kullanılabilirse de normal şartlarda aktüer değerlendirmesine gerek bulunmaz.

Emeklilik hakkı olarak ödenecek tutarların, genelde çalışanların kazançlarına ve /veya hizmet sürelerine bağlı olan bir formüle dayanılarak hesaplandığı planları ifade eden **Belirlenmiş fayda esaslı planlar** ise aktüeryal değerlendirme yapılarak gösterilir. Bu planlarla ilgili raporlar ise aşağıda yer alan (a) ya da (b) şıklarında açıklanan hususlardan birini kapsamalıdır:

a)Aşağıdaki hususları içeren tablo:

1- Emeklilik haklarının ödenmesi için kullanılabilecek net varlıklar,

2-Kalıcı ve kalıcı olmayan çalışan haklarının ayrımının yapıldığı taahhüt edilen emeklilik haklarının bugünkü aktüeryal değeri,ve

3- Ortaya çıkan fazlalık yada açık;

b) Kalıcı ve kalıcı olmayan çalışan haklarının ayrımının yapıldığı taahhüt edilen emeklilik haklarının bugünkü aktüeryal değerini içeren bir notu veya rapor ekindeki aktüer raporunda atıf yapılan aynı bilgiyi kapsayan emeklilik haklarının ödenmesi için kullanılabilecek net varlıklar tablosu.

Belirlenmiş fayda esaslı planlarda raporlamanın amacı, zaman içerisinde biriken kaynaklar ile plan tarafından sağlanacak fayda arasındaki ilişkiyi değerlendirmekte yararlı olacak olan planın faaliyetleri ve mali kaynakları hakkında periyodik olarak bilgi sağlamaktır.

Emeklilik haklarına ilişkin bir planda gelecekte beklenen ödemelerin bugünkü değeri cari maaş seviyeleri veya katılımcıların emekli olacakları tarihe kadar olan tahmini maaş seviyeleri yöntemlerinden biri kullanılarak hesaplanır ve rapor edilir. Bu kısımda bu yöntemlerin hangi nedenlerle tercih edilebileceğine ilişkin hükümler bulunmaktadır.

Cari ücretlere dayanan taahhüt edilen emeklilik haklarının bugünkü aktüeryal değeri,raporlama tarihinde,kazanılmış faydalar ile ilgili yükümlülükleri belirtmek amacıyla raporda yer alır. Tahmini ücretlere dayanan taahhüt edilen emeklilik haklarının bugünkü aktüeryal değeri ise fonlamanın temelini teşkil eden devamlılık esasına göre potansiyel yükümlülüğün boyutunu belirtmek amacıyla raporda yer alır.

Emeklilik planlarında yer alan yatırımlar makul değeri ile gösterilmelidir. Menkul kıymetlerde makul değer, piyasa değeridir. Makul değerın tespit edilmesinin mümkün olmadığı plan yatırımlarında, makul değerin neden tespit edilemediği dipnotlarda açıklanmalıdır.

Bu kısmın kamuya açıklanacak hususlar kısmında belirlenmiş katkı payı esaslı plan ve belirlenmiş fayda esaslı emeklilik planları ile ilgili raporlarda hangi bilgilerin açıklanması gerektiği ile ilgili hükümler bulunmaktadır.

3.31. Tarımsal Faaliyetler

Tarım sektörü, ekonomik gelişmeye yaptığı katkıdan dolayı, gelişmekte olan ülkeler açısından ayrı bir öneme sahiptir. Ülke nüfusunu beslemesi bakımından ise gelişmiş ülkeler açısından stratejik bir öneme sahiptir. Günümüzde gayrisafi yurtiçi hasıladaki payı %13 e kadar düşmüş olmasına rağmen, istihdam edilen nüfus ve besin katkısı nedeniyle tarım sektörü ülkemizde hala önemini korumaktadır. Bununla beraber, tarım muhasebesiyle ilgili yeterli çalışmaların yapıldığını söylemek mümkün değildir. Ülkemizde tarım muhasebesi uygulamalarına uzun yıllar Vergi Mevzuatı yön vermiştir.¹ SPK nın 25 Nolu tebliğinde yer alan bu standartla bu konudaki eksiklik giderilmeye çalışılmıştır.

¹ Tokay S. Hüseyin, Ali Deran: Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinde Türk Vergi Mevzuatı ile Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından getirilen düzenlemelerin karşılaştırılması_I,Yaklaşım,Yıl 14, Sayı:157,Ocak 2006,s. 16 (16-19)

Tarımsal faaliyetle ilgili işlem ve olayların muhasebeleştirilmesi ve kamuya açıklanmasına ilişkin ilke ve esasların anlatıldığı bu kısım aşağıdaki dört bölümden oluşmaktadır.

1. Bölüm: Amaç, Kapsam ve Tanımlar

2. Bölüm: Canlı Varlık ve Tarımsal Ürünlerin Mali Tablolara Alınması ve Değerlemesine İlişkin Esaslar

3. Bölüm: Devlet Teşvikleri

4. Bölüm: Kamuya Açıklanacak Hususlar

Tarımsal faaliyetle ilgili olmak kaydıyla, canlı varlıklar, hasat noktasındaki tarımsal ürünler ve bu Kısımın kapsamındaki devlet teşvikleri için bu kısımdaki hükümler uygulanır. Ancak, tarımsal faaliyetle ilgili olmasına karşın, arsa, arazi ve maddi olmayan varlıklara ilişkin hükümler bu Kısımda düzenlenmemiştir.

Bu Kısım, işletmenin sahip olduğu canlı varlıkların hasatıyla elde edilen tarımsal ürünler için yalnızca **hasat noktasında** uygulanır. Hasat sonrasında ise, tarımsal ürünler için bu Tebliğin “Stoklar” veya uygun olan bir başka Kısım uygulanır. Örnek; bu Kısım, üzüm yetiştiren bir şarap tacirinin üzümünden şarap imal etmesinde olduğu gibi, tarımsal ürünün hasattan sonra işlenmesiyle ilgili değildir. Tarımsal faaliyetin doğal bir uzantısı olmasına ve biyolojik bir dönüşüme benzemesine karşın, tarımsal ürünlerin işlenmesi, bu Kısımda tanımlanan tarımsal faaliyet kapsamına girmez.

Canlı Varlık ve Tarımsal Ürünler ancak belli kriterler sağlandığında mali tablolara alınır. Buna göre

1. söz konusu varlık işletmenin kontrolünde bulunmalı,

2.varlıktan beklenen ekonomik faydanın işletme tarafından elde edilebilecek olmalı ve

3.varlığın makul değeri veya maliyetinin güvenilir bir biçimde ölçülebilmelidir .

Varlıktan beklenen ekonomik fayda genellikle fiziki özellikler dikkate alınarak ölçülür.

Canlı varlıklar mali tablolara ilk defa alındığında ve her bir bilanço döneminde **net makul değeriyle**, tarımsal ürünlerde ise hasat noktasındaki **net makul değeriyle** değerlendirilir. Bu tutar, tarımsal ürünün bu Tebliğin Stoklar veya uygun olan bir başka Kısımının uygulanmaya başlandığı tarihteki elde etme maliyetine eşittir.

Net makul değer canlı varlığın veya tarımsal ürünün makul değerinden satış noktasında katlanması beklenen tahmini maliyetlerin indirilmesiyle bulunan tutardır.Makul değer bir varlığın mevcut konumuna göre belirlenir. (Örnek; bir çiftlikteki ineğin makul değeri, ilgili piyasada geçerli olan inek fiyatından ineğin nakliyesi ve piyasaya getirilmesine kadar katlanılan diğer maliyetlerin indirilmesiyle bulunur.) Satış noktasında katlanılan maliyetler; aracılara ve simsarlara ödenen komisyonlar, düzenleyici otoriteler ve mal borsaları tarafından konulan vergiler ve gümrük vergilerini içerir.

Canlı varlık veya tarımsal ürünlerin aktif bir piyasası varsa, bu piyasada geçerli olan fiyat makul değer belirlenmesine esas teşkil eder. Aktif bir piyasa bulunmuyorsa; işlem tarihi ile bilanço tarihi arasında ekonomik koşullarda önemli bir değişiklik olmaması kaydıyla piyasada geçerli olan en son işlem fiyatına, farklılıklara ilişkin düzeltmelerin yapılması kaydıyla benzer varlıkların piyasa fiyatlarına ve meyve bahçesinin hektar; ineğin ise kilo cinsinden değeri gibi sektör modellerine ilişkin bilgilerden biri veya daha fazlası, elde edilebildiği takdirde, makul değer belirlenmesinde kullanılır.

Canlı varlıkların, net makul değeriyle mali tablolara ilk defa alınmasından ve bu tutarda gerçekleşen bir değişiklikten kaynaklanan kazanç veya zararlar oluştukları dönemde net kar veya zararın hesaplanmasında dikkate alınır.

Canlı varlıklar mali tablolara ilk defa alındığında, varlığın makul değerinden satış noktasında katlanılması beklenen maliyetlerin indiriliyor olması nedeniyle zarar oluşabilir. Diğer taraftan, mali tablolara ilk alınmada buzağı doğduğunda olduğu gibi kazanç da oluşabilir.

Aynı şekilde hasat sonucunda tarımsal ürünlerin mali tablolara ilk defa alınmasından kazanç veya zarar oluşabilir. Bu kazanç veya zararlar oluştukları dönemde net kar veya zararın hesaplanmasında dikkate alınır.

Canlı varlıklar ve tarımsal ürünlerin mali tablolara alınması için varlığın makul değerin yada maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi gerekir demiştik. Genelde hem canlı varlıklar için hem de hasat zamanında tarımsal ürünler için makul değeri güvenilir bir şekilde ölçmek mümkündür . Ancak piyasa değerleri bulunmayan ve makul değerine ilişkin alternatif tahminleri güvenilir bir biçimde belirlenemeyen canlı varlıkların ilk defa mali tablolara alınmasında bu mümkün olmayabilir. Bu durumda, canlı varlığın kayıtlı değeriyle değerlendirilmesi gerekmektedir. Söz konusu varlığın, makul değeri güvenilir bir biçimde belirlenebilir hale geldiğinde ise, varlık net makul değeriyle değerlendirilir.

Canlı varlıklarda amortisman standartta açık bir şekilde belirtilmemiş olmasına rağmen , önerilen amortisman yaklaşımından hareketle, standardın amortismanların kayıtlanmasında direkt yöntemin benimsendiğini söyleyebiliriz. Çünkü amortismanda değerlendirme yaklaşımı aktif düzeltmesi şeklinde de ifade edilmektedir.¹

Bu kısmın üçüncü bölümünde karşılıksız ve koşullu olarak verilen teşviklerin mali tablolara alınmasıyla ilgili hükümler bulunmaktadır. Buna göre

¹ Tokay S. Hüseyin, Ali Deran:a.g.m.s.19

net makul değer ile değerlendirilen canlı varlıklara ilişkin olarak verilen **karşılıksız devlet teşvikleri**, yalnızca alacak haline geldiğinde, gelir olarak mali tablolara alınır. Koşullu olarak verilen devlet teşvikleri ise yalnızca koşullar yerine getirildiğinde, gelir olarak mali tablolara alınır.

Önceki düzenleme ile standart hükümlerini karşılaştırdığımızda; Vergi Mevzuatında tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesine ilişkin olarak yer alan düzenlemelerin, canlı varlık ve tarımsal ürünlerin finansal tablolara gerçek değerlerine yakın bir tutarla yansıtmakta faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi konusunda yetersiz kaldığı sonucuna varılmıştır. SPK Tebliğinde yer alan düzenlemelerin daha gerçekçi sonuçlar verdiği ve sonuçların , canlı varlık ve tarımsal varlığın değeri ile daha ilgili olduğu kanaatine varılmıştır.¹

3.32. Mali Tablo ve Raporların Açıklanması, Kurula ve Borsaya Gönderilmesi

Mali tabloların Kurula ve ilgili borsaya bildirilmesi hususunda yıllık mali tablolar ve ara mali tablolar açısından uyulacak hükümler bu bölümde açıklanmıştır.

Yıllık mali tablolarının bildiriminde aşağıdaki hükümlere uyulur :

a)Konsolide olmayan mali tablo düzenleyen işletmeler, hesap dönemlerinin bitimini izleyen on hafta içinde yıllık mali tabloları ile bunlara ilişkin bağımsız denetim raporlarını Kurula ve ilgili borsaya göndermekle yükümlüdürler.

b)Konsolide yıllık mali tabloların Kurula ve ilgili borsaya bildirimi, birinci fıkrada öngörülen bildirim süresinin son gününden itibaren dört hafta içinde yapılır.

¹ Tokay S. Hüseyin, Ali Deran: Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinde Türk Vergi Mevzuatı ile Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından getirilen düzenlemelerin karşılaştırılması_II, Yaklaşım, Yıl 14, Sayı:158, Şubat 2006, s. 16 (12-16)

c)Bu Tebliğe göre ilk defa mali tablo düzenlenmesi durumunda, Kurula ve borsaya bildirim sürelerine ayrıca iki hafta daha ilave edilir.

d)Sürelerin bitiminin iş gününe denk gelmemesi durumunda takip eden ilk iş günü süre bitim tarihi olarak dikkate alınır.

Ara mali tablolarının bildiriminde ise aşağıdaki hükümlere uyulur:

a)Konsolide olmayan ara dönem mali tablosu hazırlayan işletmeler; bağımsız denetimden geçmiş ara dönem mali tablolarını bağımsız denetim raporlarıyla birlikte ilgili ara dönemi izleyen altı hafta içinde, bağımsız denetimden geçmemiş ara dönem mali tablolarını ise ilgili ara dönemi izleyen dört hafta içinde Kurula ve hisse senetlerinin işlem gördüğü borsalara gönderirler.

b)Konsolide ara mali tabloların Kurula ve ilgili borsaya bildirimi, bu Maddenin a bendinde öngörülen bildirim süresinin son gününden itibaren dört hafta içinde yapılır.

c)Bu Tebliğe göre ilk defa ara mali tablo düzenlenmesi durumunda, Kurula ve borsaya bildirim sürelerine ayrıca iki hafta daha ilave edilir.

İşletmeler, bu Tebliğe uygun olarak hazırlayacakları yıllık mali tablolarını her yıl olağan genel kurul toplantılarını izleyen 30 gün içinde Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde yayımlatmak zorundadır. Ancak genel kurul yapılsın yapılmıyın, bu ilan en geç yıllık hesap döneminin bitimini izleyen altıncı ayın sonunda yapılır.

Kendisine ait bir internet sitesi bulunan işletmeler, yönetim kurulu yıllık faaliyet raporu ile bu Tebliğ uyarınca hazırlanan yıllık veya ara mali tablolarını ve varsa buna ilişkin bağımsız denetim görüşünü, mali tablo kullanıcıları tarafından kolaylıkla ulaşılabilecek şekilde, Borsada kamuya açıklandıktan sonra ilgili sitede yayımlamak zorundadırlar. Bu bilgilerin, ilgili internet sitesinde en az 5 yıl süreyle saklanması zorunludur. İşletmeye ait birden fazla

internet sitesinin bulunması durumunda, açıklama için kamuoyunda en fazla bilinen site kullanılır.

Yönetim kurulu yıllık faaliyet raporları, genel kurul toplantılarından en az on beş gün önce ortakların incelemesine sunulur. Bu amaçla, yıllık faaliyet raporlarının yeterli sayıda bastırılarak, şirket merkez ve şubelerinde hazır bulundurulması ve isteyen ortaklara gönderilmesi, internet sitesinde yayımlanması zorunludur.

3.33. İlk Dönem Mali Tablolar

Bu Tebliğ hükümlerinin ilk defa uygulanacağı yılda, veya daha sonraki tarihlerde bu Tebliğ hükümlerine tabi hale gelmesi nedeniyle bu Tebliğ hükümlerine göre mali tablo hazırlayacak işletmeler, ilk yıl mali tablolarında bir defalık bu Kısımda yer alan hükümlere uygun olarak mali tablo hazırlar.

İşletmeler bu Tebliğe göre mali tablo hazırlayacakları ilk bilanço döneminde, bir önceki dönemin bilançosunu bu Tebliğdeki ilkelere göre hazırlarlar. İşletmelerin ilk dönem bilançoları ve bilanço dipnotları karşılaştırmalı olarak sunulmak zorundadır.

İşletmeler, bu Tebliğ'e uygun olarak hazırlayacakları ilk gelir tablosunu, nakit akım tablosunu ve öz sermaye değişim tablosunu karşılaştırılmalı olarak hazırlamayabilirler.

İlk dönem mali tabloları, ilgili işlem ve olayların baştan beri bu Tebliğdeki hükümlere uygun olarak muhasebeleştirilmesi suretiyle düzenlenmelidir

Bu kısma göre ilk defa düzenlenecek mali tablolarda, önceki yıllarda elde edilen bağlı ortaklık ve iştiraklere ilişkin şerefiyenin belirlenmesinde hesaplama güçlüğü bulunması halinde, daha sonraki yılların mali tablo verilerinin dikkate alınması gibi uygun yöntemler kullanılabilir. Bu durumda, yöntemler hakkında bilanço dipnotlarında açıklama yapılması zorunludur.

Bu şekilde yeniden düzenlenen mali tablolarda ortaya çıkan fark, sermaye ve yasal yedek akçeler aynen korunarak “birikmiş kar/zarar” hesabı ile ilişkilendirilir.

Tebliğ ile

1)Bu Tebliğin ilk defa uygulandığı yılda ara mali tabloların tümü için **sınırlı**

2)Yıllık mali tablolar için ise **sürekli** olarak bağımsız denetimden geçirilmesi zorunluluğu getirilmiştir.

3.34. Muhtelif Hükümler

Tebliğin bu kısmında aşağıdaki hususlarla ilgili çeşitli hükümler yer almaktadır. Bunlar

1.Bağımsız denetim

2.Diğer amaçlar için mali tablo hazırlama

3.Sermaye piyasası muhasebe defteri

4.Tutulacak belgeler

5.Kar dağıtımı

6.Bağlı ortaklıkların, iştiraklerin ve müşterek yönetime tabi teşebbüslerin mali tablo yükümlülüklerine ilişkin hükümler ile yürürlük ve yürütmeye ilişkin hükümlerdir.

33 Kısımda bahsedilen ilk dönem mali tablolara ilişkin hükümlerdeki bağımsız denetime ilişkin düzenlemeye paralel olarak bu kısımda da “Bu Tebliğ kapsamında düzenlenen altı aylık ara mali tabloların sınırlı, yıllık mali tabloların ise sürekli bağımsız denetimden geçirilmesi zorunludur.” denilmektedir.

Tebliğin bu kısmında işletmelerin tutacakları defterlerden biri olan “Sermaye Piyasası Muhasebe Defterine” değinilmektedir. Buna göre mali tabloların bu Tebliğ hükümleri uyarınca hazırlandığı dönemlerde işletmeler, muhasebe defter ve kayıtları ile bu Tebliğ uyarınca hazırlanmış mali tablolar arasındaki ilişkiyi kurmak ve bir sonraki yıl mali tablolarının sağlıklı bir şekilde hazırlanmasını sağlamak üzere “Sermaye Piyasası Muhasebe Defteri” tutarlar. Bu defterde en az aşağıda belirtilen bilgilere yer verilir.

- a)İşletmenin unvanı,
- b)İşlemlerin hangi yıla ait olduğu,
- c)İşleme tabi tutulacak kalemlerin kanuni defterlerdeki kayıtlı değerleri,
- d)Enflasyona göre düzeltme yapıldığı dönemlerde düzeltme işleminde kullanılacak endekslerin değeri, düzeltme katsayıları ile düzeltmeye tabi tutulacak tutarların kayıtlı değerleri,
- e)Enflasyona göre düzeltme yapıldığı durumlarda düzeltme işleminde kullanılan varsayımlar,
- f)Enflasyona göre düzeltme yapıldığı durumlarda düzeltme işleminde kullanılan değişkenlerin hesaplanmasına ilişkin veriler (stok devir hızı gibi),
- g)Muhasebe belge ve kayıtlarındaki verilerden, bu Tebliğ uyarınca hazırlanan mali tablo verilerine ulaşmada kullanılan diğer bilgi ve belgeler,
- h)Konsolide mali tablo düzenlenmesi durumunda, iştirakleri, bağlı ortaklıkların ve müşterek yönetime tabi teşebbüslerin mali tablo ve varsa raporları.

Söz konusu defter, elektronik ortamda veya yazılı olarak tutulabilir. Muhasebe kayıtlarından, bu Tebliğ uyarınca hazırlanan mali tablolardaki tutarlara ulaşılırken yapılan tüm açılış ve cari dönem düzeltme ve

sınıflandırma kayıtlarının Sermaye Piyasası Muhasebe Defterine ayrı ayrı kaydedilmesi gerekmektedir.

İşletmeler, muhasebe kayıtlarının sağlığı ile ilgili olarak Vergi Mevzuatı ve Türk Ticaret Kanunu'nun öngördüğü belgeleri temin ederek ilgili mevzuatta öngörülen sürede saklar. Ancak, mali tabloların bu Tebliğ uyarınca hazırlandığı durumlarda işletmeler, ilgili mevzuatta istenmese dahi, bu Tebliğ uyarınca hazırlanacak mali tablo kalemlerinin sıhhati için gerekli olan değerlendirme raporları, makul değerlerin hesaplanmasında kullanılan piyasa verileri gibi belgeleri temin etmek ve bunları "Sermaye Piyasası Muhasebe Defteri" ile sistematik bir biçimde ilişkilendirerek saklamak zorundadır.

Tebliğde kar dağıtımına ilişkin olarak "Kar dağıtımında, bu Tebliğ hükümleri çerçevesinde hazırlanan mali tablolarda bulunan net dönem karı esas alınır" açıklamasına yer verilmiştir.

Kurulun muhasebe standartları ile ilgili düzenlemeleri uyarınca mali tablo düzenleme yükümlülüğü bulunmayan ancak, mali tablo düzenleme ve ilan yükümlülüğüne tabi işletmelerin bağlı ortaklığı, iştiraki veya müşterek yönetime tabi teşebbüsü olmaları nedeniyle bu Tebliğe tabi olan işletmeler, mali tabloların ilanı ile bunların Kurul ve borsaya gönderilmesi yükümlülüğü hariç, mali tabloların düzenlenmesine ilişkin durumlarda ilgili oldukları işletmelerin tabi olduğu hükümlere tabi tutulmuşlardır. Ayrıca bu hüküm mali tabloların bağımsız denetime tabi olması hakkında da geçerlidir.

Tebliğe konulan ek madde ile işletmelerin Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını uygulamaları durumunda bu Tebliğde öngörülen düzenleme ve ilan yükümlülüklerinin yerine getirildiği kabul edilmiştir.

Söz konusu 25 nolu tebliğ 1/1/2005 tarihinden sonra sona eren ilk ara mali tablolardan geçerli olmak üzere, yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

SONUÇ

Günümüzde sermaye piyasası liberal sistemin vazgeçilmez bir unsuru haline gelmiştir. bu piyasa özel girişime yeni sermaye akımı sağladığı için ülke ekonomisinin büyümesi açısından önem taşımaktadır. Sermaye piyasasının önemini makro ekonomik açıdan ve yatırımcılar açısından ayrı ayrı ele almak mümkündür.

Makro açıdan ekonomideki tasarruf yatırım eşitliğini gerçekleştirmenin ve kıt olan kaynakların çeşitli sektörler arasında optimum düzeyde dağılımını sağlamanın en etkili araçlarından birisi de sermaye piyasası olmaktadır.

Modern ekonomilerde arzu edilen sermaye birikiminin sağlanmasıdır. Bu amaçla bir taraftan tasarrufların ülkeye çekilerek sermaye arayan şirketlerin çoğalması, diğer taraftan da bu gibi şirketlere yatırıma hazırlanmış yatırımcı sayısının artırılması sağlanmaya çalışılır.

Sermaye birikiminin artması sermaye piyasası vasıtasıyla ekonomiye aktarılabilirdiğinde ekonominin gelişmesine, mal ve hizmetlerin üretilmesine ve dolayısı ile istihdamın artmasına yol açacaktır. Buradan hareketle sermaye piyasasının asıl önem taşıyan yönünün ekonominin ihtiyaç duyulan kesiminde büyük bir finansman imkanı yaratabilmesi olduğunu söylemek mümkündür.

Ülkenin gelişmişlik düzeyini gösteren kalkınma hızı her yıl milli gelirden yatırımlara ayrılan kısmın büyüklüğüne ve bunların verimli bir şekilde kullanılabilmesine bağlıdır. Sermaye piyasası geniş halk kitlelerinden mevcut ve potansiyel tasarruf imkanlarının verimsiz konulara bağlanarak veya atıl kalmaktan kurtararak , sanayi yatırımlarına sevk etmekte kullanılabilecek bir mekanizma oluşturulmaktadır. Tasarrufların sermaye piyasası araçlarına yatırılarak halkın iktisadi kalkınmaya etkin ve yaygın bir şekilde katılımını sağlamak için yatırımcının hakkını koruyucu düzenlemelerin varlığı zorunluluk haline gelmektedir. SPK 'nun çıkarmış olduğu 25 nolu Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğin yatırımcının korunması açısından belli bir

standart oluşturması nedeniyle faydalı bir düzenleme olduğunu söyleyebiliriz.

Hem yatırımcılar hem de ülke açısından oldukça önemli olan sermaye piyasasındaki düzenlemeler, kanun koyucu açısından da refah seviyesinin yükseltilmesi ve gelir dağılımında sosyal adaleti sağlaması bakımından önemli bir araç olmaktadır.

Sermaye piyasalarının önemini mikro açıdan ele alırsak ; bireylerin sermaye piyasası araçları vasıtasıyla tasarruflarını değerlendirmeleri mümkün olacak bu şekilde, belli riskler karşılığında gelir sağlayarak refah seviyelerini artırmaları mümkün olacaktır. Bu ise öncelikle sermaye piyasasının teşkilatlanmış bir yapıya sahip olması ve yatırımcının karşı karşıya kalacağı risklerin en aza indirebilmesi için hukuki düzenlemelerin yapılmış olması ile sağlanır.

Teşkilatlanmış piyasa sayesinde yatırımcılar süratle ve asgari maliyetli finansman olanağına sahip olurken , diğer yandan da tasarruf sahipleri likiditesi ve getirisi yüksek sermaye piyasası araçlarına iştirak etme imkanına sahip olmaktadır.

Bu piyasanın etkin işlemesi hem tasarruf sahibi, hem yatırımcı, hem de makro açıdan tüm ekonomi için kazanç sağlayacaktır. Bu nedenle toplanan fonların verimli şekilde işletilmesi, güven ortamının oluşturulması ve geniş halk kitlelerine ulaşılarak sermayenin tabana yayılması gerekmektedir. Tüm şirketler için tek bir muhasebe seti oluşturulması amacıyla hazırlanan muhasebe standartları hakkında tebliğin bu açıdan önemli bir düzenleme olduğunu düşünüyoruz.

Yatırımcının doğru karar verebilmesi için işletmelerin sermaye piyasasına sundukları muhasebe bilgilerinin onların mevcut durumunu en iyi şekilde yansıtacak anlaşılır, tarafsız ve karşılaştırmaya uygun yapıda olması gerekir. Bunun sağlanabilmesi için öncelikle yapılması gereken doğru ve güvenilir bilgiye ulaşmayı sağlayacak muhasebe ilkelerinin ortaya konması olacaktır. Özellikle karşılaştırmayı mümkün kılması amacıyla uluslararası

düzenlemelerin referans alınmasıyla hazırlanan söz konusu tebliğ sermaye piyasası kurulunun muhasebe uygulamaları ile ilgili yaptığı son düzenlemedir.

Çalışmamızın konusunu oluşturan ve üçüncü bölümünde ayrıntılı olarak incelediğimiz bu tebliğ Uluslararası düzenlemeler referans alınarak oluşturulmuştur. Hatta standartların genel hatlarıyla Uluslararası Muhasebe Standartlarından Türkçe' ye çeviri şeklinde hazırlanmış olduğunu söyleyebiliriz.

Tebliğ ile bir ana ortaklığın bağlı ortaklığı, iştiraki veya müşterek yönetime tabi teşebbüsü konumunda olanlar dahil ihraç ettiği sermaye piyasası araçları bir borsada işlem gören ortaklıkları, aracı kurumları, portföy yönetim şirketleri ile konsolidasyon kapsamına alınan diğer işletmeler mali tablo ve raporlarını belirtilen muhasebe standartları çerçevesinde düzenlemekle yükümlü tutulmuşlardır.

Tebliğ kapsamı dışında kalan diğer işletmeler, Kurulun muhasebe standartları ile ilgili diğer düzenlemeleri çerçevesinde mali tablolarını hazırlamaya ve bildirim yükümlülüklerini yerine getirmeye devam edeceklerdir. Belli bir geçiş dönemi sonrasında, anılan işletmelerin de Tebliğ Taslağına uyumunun sağlanmasına olanak veren bir düzenleme yapılması planlanmaktadır.

Tebliğ Taslağı, 01.01.2005 tarihinden sonra sona eren ilk ara mali tablolardan geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir. Özel hesap dönemi olan işletmeler için ise, Tebliğ Taslağı 01.01.2005 tarihinden sonra sona eren yıllık hesap döneminden sonraki ilk ara mali tablolardan başlamak üzere uygulamışlardır. Bu tarihten itibaren söz konusu Tebliğ uygulamaya başlayan işletmeler Tebliğ hükümlerine sürekli olarak uymakla yükümlüdür. İşletmeler, dipnotlarıyla birlikte bilanço, gelir tablosu, nakit akım tablosu ve öz sermaye değişim tablosu hazırlamakla yükümlü tutulmuşlardır. İşletmeler, söz konusu mali tablolarından altı aylık ve yıllık olanları tam set halinde, üç ve dokuz aylık olanları ise özet halinde hazırlayacaklar, altı aylık mali tablolar sınırlı, yıllık olanlar ise sürekli denetime tabi tutulacaktır. Ancak,

Tebliğ ilk defa uygulayan veya UFRS' ye göre raporlama yapan işletmeler ilk yıl hazırlayacakları üç, altı ve dokuz aylık ara mali tabloları bir defaya mahsus olmak üzere sınırlı, yıllık mali tabloları ise sürekli denetime tabi tutacaklarına dair hükme yer verilmiştir

Bazı ufak tefek farklılıklar dışında iki standart arasında paralellik bulunmaktadır. Uluslararası Finansal Raporlama Standardında Mali tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında esas alınacak temel çerçeveyi oluşturan "Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements" başlıklı bölüm, Tebliğin ilk kısmında "Mali Tablolara İlişkin Genel İlkeler" başlığı adı altında yer verilmiştir. Diğer kısımlarda da geriye kalan 33 muhasebe standardı incelenmiştir.

Tebliğde her bir UFRS ayrı bir kısım olarak incelenmiştir. Ancak bütünlük sağlaması amacıyla bazı standartlar birleştirilerek verilmiştir. Konsolide Mali Tabloların Hazırlanması Ve Bağlı Ortaklıklardaki Yatırımların Muhasebeleştirilmesine ilişkin UFRS 27, İştiraklerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesine ilişkin UFRS 28 ve Müşterek Yönetime Tabi İşletmelerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesine ilişkin UFRS 31 birleştirilerek 13. Kısımda Konsolide Mali Tablolar, Bağlı Ortaklıklar, Müşterek Yönetime Tabi Teşebbüsler ve İştiraklerin Muhasebeleştirilmesi ismiyle düzenlenmiştir. Bunun dışında Finansal Araçların Mali Tablolarda Gösterimi İle Bu Araçlara ilişkin Mali Tablolarda Yapılacak Açıklamalara ilişkin UFRS 32 ile Finansal Araçların Mali Tablolara Alınması Ve Değerlemesine ilişkin UFRS 39 da 11.Kısımda Finansal Araçlar adıyla düzenlenmiştir.

Tebliğde dipnotlar ile getirilen yeni düzenleme özellikle mali tablo kullanıcıları için, eskisine oranla çok daha kapsamlı ve açıklayıcı bilgi sunmaktadır. Dipnotlar tüm tablolar için ortak olarak düzenlenmekte ve sunulmaktadır. Ayrıca uygulayıcılara kolaylık sağlaması amacıyla her bir dipnotun içeriği hakkındaki açıklamaları kapsayan bir "kullanım rehberi" de yayınlanmıştır.

Bu tebliğ hazırlanırken o dönemdeki uluslararası muhasebe standartları ve uluslararası finansal raporlama standartları esas alındığı için yapılan son değişikliklerin bulunmaması bir eksiklik getirmektedir. Ancak çıkarılan bir tebliğ (Seri XI, No:27) ile yürürlükte olan tüm uluslararası muhasebe standartlarının uygulanması sağlanmış, bu şekilde bu konudaki aksaklık bir ölçüde giderilmeye çalışılmıştır. Bu uygulama SPK' nın uluslararası gelişmelere uyum sağladığını ve düzenlemelerini güncelleştirdiğini göstermektedir.

10.12.2004 tarihli "IFRS Uyarınca düzenlenecek finansal tablo ve Dipnotları hakkında duyuru" ile finansal tablolar için şekil standardı yayımlanmıştır. Burada gelir tablosu ve bilanço için belli modeller getirilmiştir. Öz kaynak değişim tablosu ve nakit akım tablosu içinse 25 nolu tebliğdeki modeller de bir değişiklik yapılmamıştır.

Bu tebliğ ile muhasebe standartlarında uluslararası düzenlemeler doğrultusunda değişiklik yapılmıştır. Bu değişikliğe duyulan ihtiyacın nedenlerini şöyle sıralayabiliriz.

- Mali bilgilere duyulması gereken GÜVEN,
- Bilgi ihtiyacı,
- Fon yaratma ihtiyaçları
- Global Fon hareketleri
- Anlaşılabilirlik,
- Karşılaştırılabilirlik
- Şeffaflık
- Mali bilgilerin gerçeği yansıtması ihtiyacı

Bu ihtiyaçlar gözetilerek hazırlanan tebliğde referans olarak Uluslararası Muhasebe Standartlarının seçilmesinin nedenlerini ise şöyle sıralayabiliriz.

- UFRS nın global standartlar olma yolunda önemli avantajlara sahip olması,
- Birçok ülkenin halihazırda UFRS'yi ulusal standartlar olarak kabul etmeleri,
- Avrupa Birliği'nin UFRS 'yi 2005 yılından itibaren zorunlu standart olması yönündeki kararı

Sermaye piyasasında kamunun aydınlatılması sisteminin önemli bir bölümünü teşkil eden ve ilgili tüm vrelere işletmelerin mali durumları ve faaliyet sonuçları hakkında bilgi sağlayan muhasebe standartlarının bu fonksiyonunu yerine getirebilmesi, piyasa katılımcılarının karar alma sürecinde ihtiyaç duyduğu bilgiyi sağlayabilecek nitelikteki standartların oluşturulması ve uygulanması ile mümkündür.

Standartlar hazırlanırken amaç ayrıntılı düzenlemeden ziyade soyut bir düzenleme yaparak daha esnek bir uygulama sunmaktır. Standartlar sayesinde işletmeler tarafından raporlanan finansal bilgilerin farklı ülkelere mensup kişi, kurum ve kuruluşların ihtiyaçlarına uygun , güvenilir, anlaşılabilir ve en önemlisi karşılaştırılabilir olmasını sağlamaya yönelik bir set oluşturulabilmektedir.

Muhasebe standartlarının sermaye piyasasına yapacağı olumlu katkılarının yanı sıra , işletmeler açısından da faydalı olacağı açıktır. Bu düzenlemelere göre hazırlanan finansal tablolar daha gerçekçi sonuçlar sunacağı için işletme yöneticisine karar verme sürecinde doğru ve güvenilir bilgiler sunacaktır. Bu şekilde hata olasılığı azalacak ve yönetimin kalitesi artacaktır. Bu ise sonuç olarak doğru kararlar verilmesine ve karın yükselmesine katkı sağlayacaktır.

Sonuç olarak muhasebe standartları bazı ülkelerde kamuyu aydınlatma amacına yönelik olarak sermaye piyasasının ihtiyaçlarına cevap verecek şekilde, ilgi gruplarının katılımını da gören bir yöntemle oluşturulurken; bazı ülkeler de vergi matrahının belirlenmesi gibi devlet merkezli amaçlar çerçevesinde yasalara dayalı muhafazakar bir yapıda oluşturulmuştur. Ancak sermaye piyasalarının son yıllarda uluslar arasılaşması ve buna bağlı olarak sermaye piyasalarında rekabet gücünü koruma ihtiyacı meslek gruplarının standart oluşturma sürecine katılımlarındaki artış ve mali tabloların gerçeği yansıtması ilkesinin AB direktiflerine girmesi muhasebe standartlarının kamuyu aydınlatma amacı doğrultusunda oluşturulması ve farklı bakış açılarının yaklaşması sonucunu doğurmuştur.

Dünya' daki gelişmeler ve küreselleşen piyasaların ihtiyaçları göz önüne alındığında; ülkemizde de muhasebenin bilgi üretme fonksiyonunu etkin olarak gerçekleştirebileceği bir yapıya kavuşturulması, uluslararası kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun, tek bir muhasebe, finansal tablo ve rapor standartlarının oluşturulması zorunludur.

Avrupa Birliği'nin Uluslararası Muhasebe Standartlarına uyuma geçiş yaptığı bir dönemde Türkiye SPK' nun hazırlamış olduğu bu tebliğ ile bunu uygulayan ilk ülkeler arasında yer almıştır 1 Ocak 2005 tarihi itibarıyla şirketler Uluslararası Finansal Raporlama Sistemi'ne göre mali tablolar hazırlamaya başlamışlardır. Kamuyu aydınlatma ilkesi çerçevesinde yatırımcıya daha doğru, güvenilir ve açıklayıcı bilgi sunmaya yardımcı olan söz konusu Tebliğ, finansal raporlama sisteminde önemli değişiklikler getirmiştir. Standartlar ile yerli şirketlerin uluslararası mukayese yapabilir bir muhasebe sistemi ve bilançooya sahip olmaları sağlanarak, bu çerçevede borsada işlem gören şirket hisse senetlerine, yerli ve yabancı bireysel/ kurumsal yatırımcı ilgi ve talebinin artması hedeflenmektedir. UFRS uygulaması yabancı sermayenin ülkemize çekilmesi açısından da önemli bir kriter olmaktadır.

KAYNAKÇA

AKBULUT ,Yıldız. “Türkiye Muhasebe Standardı-4:Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler Standardının İncelenmesi””Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi,Sayı:3 Ocak 2001,31-40.

AKDOĞAN Nalan, “Araştırma Geliştirme Giderleri Kapsamı Ve Muhasebe Esasları Tms-15”Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı:1,Nisan 2000,13-17

AKDOĞAN Nalan, “Tms5 Konsolide Finansal Tablolar Standardının İncelenmesi Örnek Bir Uygulama” Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı:5,Ekim 2001,S:17-36

AKDOĞAN Nalan ve Nejat TENKER. Finansal Tablolar Ve Mali Analiz Teknikleri,Gazi Kitabevi,2001.

AKDOĞAN Nalan; UMS 12-Gelir Vergileri Standart Hükümlerine Göre Dönem Karından İndirilecek Vergi Giderinin Hesaplanması Ve Ertelenmiş Vergilerin Muhasebeleştirilmesi, Muhasebe ve denetime Bakış, Ocak 2006,(1-18)

ARIKAN,Özlem. ”Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında Yapılan Son Değişikliklerle İşletme Birleşmelerinin Raporlanması”, Muhasebe Ve Denetime Bakış Dergisi,Eylül 2004,

BAYAZITLI, Ercan. “TMS-12 Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi Standardına Göre Yabancı Para Birimine Dayalı İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi” Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi,Ocak 2003.

BAYRAK, S. Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye Uygulaması, T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Gen. Müd., İstanbul,1999.

BERBEROĞLU,P. Başak.“Uluslararası Muhasebe Standartları İle Ülkemizdeki Muhasebe Standartlarının Karşılaştırılması, Antalya: Akdeniz Üniversitesi S.B.E. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi)2002.

BRİGHAM, F.Eugene. Finansal Yönetimin Temelleri,(Çevirenler Akmur Özdemir ve Halil Sarıaslan),Cilt 2, Ankara,1996,s.133-136.

BOLAK, Mehmet. Sermaye Piyasası Menkul Kıymetler ve Portföy Analizi, Beta Yayınları, İstanbul,2001.

ÇAKIR,Hülya . “Türkiye’de Muhasebe Mesleği ve Denetim Standartlarının Gelişimi – I” 05/08/2005,
Kaynak: <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/hulya/02.asp>.

ÇAKIR,Hülya . “Muhasebe Standartlarına Duyulan İhtiyaç Ve Avrupa Birliği Uyum Sürecindeki Gelişmeler (II) 31.10.2005 Kaynak:
<http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/hulya/03.asp>.

ÇELİK, Orhan. “Sermaye Piyasalarında Gönüllü Kamuya Açıklama” Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı:6 Şubat, 2002,75-90

CEMALCILAR Özgül ve S. ÖNCE. Muhasebenin Kuramsal Yapısı. Eskişehir,1999.

CEYLAN Ali ve Turhan KORKMAZ. Sermaye Piyasası ve Menkul Değer Analizi,Ekim Yay., Bursa,2000.

CHOI,Frederick D.S. ve Başk. International accounting , Upper Saddle River, NJ : Prentice Hall, 2002.

ÇİFTÇİ, Yavuz. “Türkiye’de ve Dünya’da Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları”, İ.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi, Cilt:26,Sayı:2/1997-Kasım,179.

DURMUŞ,A.Hayri.” Yabancı Ülkelerde Çalışan İşletmelerimizin Finansal Tablolarını Konsolidasyonda Karşılaştıkları Sorunlar,Türkiye VI Muhasebe Sempozyumu .1984

EPSTEİN B.J.ve A.A. MİRZA, IAS 2000:İnterpretation and Application of İnternational Accounting Standards 2000, Wiley Inc. , 2000.

ERGUN, Ülkü. ”Araştırma Geliştirme Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi Standardının Uygulama İlke ve Yöntemleri- TMS-15”Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi ,Sayı:4 Mayıs 2001,65-80

FABOZZİ, Frank J ve Franco MODİGLİANİ. Capital Markets, Institutions and Instruments; Prentice Hall İnternational Edition;2003.

GÜRLESEL Can Fuat, Kerem ALKIN ve Sadi UZUNOĞLU. Avrupa Sermaye Piyasaları İle Bütünleşme ve Türk Sermaye Piyasası: İMKB Araştırma Yayınları, 1997

GÖKDENİZ, Ümit. Muhasebe Standartları, Alfa Basım Yayınevi,İstanbul,1996

-----IASC,İnternational Accounting Standards, London,1998.

KARAPINAR, Aydın. “Muhasebe Uygulamalarında Uluslararası Uyumun Araştırılması” MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi,Cilt :2,Sayı :2,2000,85-96

KARAPINAR, Aydın. “Şirket Birleşmeleri Ve Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Değerlendirilmesi” Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi,Sayı 8, Ocak 2003.

KARAPINAR, Aydın. SPK Lisanslama Sınavlarına Hazırlık, Gazi Kitabevi, Ankara, 2003.

KARAPINAR, Aydın."Uluslar Arası Muhasebe Standartlarında Firma Karı Üzerine Etki Eden Alternatif Muhasebe Politikalarına Ve Türkiye'nin Uyum Derecesine İlişkin Bir Araştırma", Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara,2000.

KİRACI, M. ve T.KÖSE."IASC, FASB ve TMMOB' deki Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci Ve Uyumlaştırma", Osman Gazi Üniv. Sosyal Bilimler Dergisi,Cilt :3 Sayı:1,Haziran, 2002.

KONURALP, Gürel . Sermaye Piyasaları Analizler, Kuramlar Ve Portföy Yönetimi, Alfa Yayınları, 2001.

KÖSE Yasemin ve Metin SABAN. "Global Muhasebe Eğitiminde Uluslar Arası Düzenlemeler Ve Gelişmeler" ,24. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu-Muhasebe Ortamındaki Güncel Gelişmeler Ve Muhasebe Eğitimine Etkileri, Muğla,Nisan 2005.

KÜÇÜKSÖZEN,Cemal ve A.R.Zafer Sayar. "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Raporlama Stndardı"Muhasabe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı:6 ,Şubat-2002,49-56

ÖRTEN, Remzi ve Aydın KARAPINAR. Dönem Sonu Muhasebe Uygulamaları, Gazi Kitabevi,Ankara 2001.

ÖRTEN Remzi ve Aydın Karapınar; Türev Finansal Araçlar ve Muhasebe Uygulamaları,Gazi Kitabevi,2001.

Özdemirci Fahrettin; UMS'na Göre Finansal Tabloların Konsolidasyonu ,Vergi Dünyası Sayı 307,Mart 2007,s.73(71-77)

ÖZER,Mevlüt. Denetim-2. Ankara, 1997.

ÖZKAN, Serdar. "Tms-4 Satışlar Ve Diğer Olağan Gelirler Standardının Diğer Uluslar Arası Uygulamalar Ile Karşılaştırılması" Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi Sayı: 9 Mayıs 2003,55-86.

ÖZKÖK, S."A.B.'ne Üye Ülkeler Arasında Muhasebe Standartlarını Uyumlaştırma Çalışmaları" Muhasebe Ve Denetime Bakış,Ekim 2000,87-94.

RODOPLU, Gültekin. "Küreselleşen Dünyada Türkiye Ve Avrupa Birliği Finans Pazarlarına Genel Bakış"

Kaynak:<http://www.finansbilim.com/makale/m26102005.doc>

SARIKAMIŞ, Cevat. "İmkb'de Yabancı Yatırımcılar" 22 Mart 2005
Tarihli Makale Kaynak:
<http://www.finansbilim.com/makale/m22032005.htm>

SAYAR, Zafer. " Oluşturulmakta Olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun Işığı Altında Türkiye'de Muhasebe Standartlarının Mevcut Durumu ve Kamuyu Aydınlatma" Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Ekim-2002.

SAYAR,Zafer. "UMS Kapsamında Kamuyu Aydınlatma Aracı Olark Mali Tablolar" Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı:3 Ocak 2001,73-80.

SAYILGAN, Güven. "Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Ocak 2001,

SAYILGAN, Güven. Soru ve Yanıtlarla Finansal Piyasalar ve Finansman Yöntemleri,Turhan Kitabevi Yayınları, Ankara, 2004 .

----- Sermaye Piyasası ve Borsa Temel Bilgiler Klavuzu,İMKB Yayınları,18. Basım, 2003

Sermaye Piyasası Kurulu Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ
(Seri:11, No: 25)

Sermaye Piyasası Kurulu Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ
(Seri:11, No: 25) Gerekçesi

SEVİNÇ FULYA,12 Numaralı UMS ve Diğer Ülkelerdeki Uygulamaları
Çerçevesinde Ertelenmiş Vergi Ve Finansal Tablolara Yansıması, TCMB
Uzmanlık Yeterlilik Tezi.

SÖNMEZ, Feriştah. “İştiraklerin Muhasebeleştirilmesi (25 No'lu Spk
Tebliğinin 13. Kısmı ve İlgili Mevzuat Hükümlerine Göre)”, Vergi Sorunları
Dergisi, Sayı: 199, 2005.

SÖNMEZ, Feriştah.” Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi(25
No'lu Tebliğ İle Desteklenmiş Açıklamalar İle Birlikte) Vergi Sorunları Dergisi,
Sayı: 207, 2005.

SÖNMEZ, Feriştah. “8 Nolu Tms Kapsamında Maddi Duran
Varlıklar”Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı:11,Ocak 2004,79-100.

SÖNMEZ, Feriştah. “13 Nolu TMS Stoklar”Muhasebe ve Denetime
Bakış Dergisi ,Mayıs 2003,23-38.

SÜRMEN, Yusuf ve E.Dinç. “Türkiye’de Genel Muhasebenin Dünü,
Bugünü ve Eleştirisi” Prof.Dr. İsmail Türk’e Armağan, SPK Yayınları No:54,
Ankara, 1996, .233,234.

TANÖR, Reha. Türk Sermaye Piyasası-1. Cilt Taraflar, Beta Basım
Yayın Dağıtım, İstanbul,1999.

TENKER, Nejat. Finansal Muhasebe, Gazi Kitabevi, Kasım 1997.

TEZCANLI Meral Varış ve Oral ERDOĞAN . Avrupa birliği sermaye piyasalarının entegrasyonu ve İMKB, Mayıs ,1996.

TOKAY S. Hüseyin, Ali DERAN: Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinde Türk Vergi Mevzuatı ile Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından getirilen düzenlemelerin karşılaştırılması_I,Yaklaşım,Yıl 14, Sayı:157,Ocak 2006, (16-19)

TOKAY S. Hüseyin, Ali DERAN: Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinde Türk Vergi Mevzuatı ile Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından getirilen düzenlemelerin karşılaştırılması_II,Yaklaşım,Yıl 14, Sayı:158,Şubat 2006, (12-16)

TUNA, Zafer .”Uluslararası Muhasebe Standartları ”Kaynak: <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/zafer/05.asp>

ULUSAN, Hikmet.“Menkul Kıymet Borsalarına Kayıtlı Şirketlerde IAS/IFRS nin Kabulü veya IAS/IFRS Ye Uyum” Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi,Sayı:15 Mayıs,2005 ,9-30.

-----“Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Amaçları Ve Çalışma Usulleri” (Çevirenler: Nalan Akdoğan, Birol Selimbeyoğlu.” Ankara) Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği, Muhasebe Araştırma Merkezi yayınları ; yayın no. 2,1992.

UYAR, Süleyman. “Türkiye’nin Finansal Raporlamada Uluslararası Standartlara Uyumu” 28/11/2005, Kaynak: <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/suleyman/03.asp>

ÜSTÜNDAĞ, Saim. Avrupa Birliğinde Finansal Raporlama, Bilim ve Danışma Kurulu Onayına Sunulmayan Eserler, 159-163

Kaynak: http://www.tsrsb.org.tr/NR/rdonlyres/3237B818-8EF0-4D5C-A006-8FE8DF4DAAF1/1340/Ceyma_160165.pdf,

ÜSTÜNDAĞ, Saim. “Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci”, Muhasebe Ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı 1, Nisan 2000, 31-57.

YALKIN, Yüksel Koç. “Muhasebe Standartları ve Türkiye Uygulaması”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, cilt:4, sayı:2, Haziran-2002, s.1-8

YASİN, Melihşah. “Sermaye Piyasası Kurulu ve İşlemleri” ,Seçkin Yayıncılık.2002.

<http://www.fasb.org/>

<http://www.finansbilim.com/>

<http://www.ifac.org/>

<http://www.imkb.gov.tr>

<http://www.isac-net.org/>

<http://www.makalem.com>

<http://www.muhasibetr.com>

<http://www.spk.gov.tr>

<http://www.tsrsb.org.tr/>

<http://www.turmob.org.tr/>

ÖZET

Bu çalışmanın amacı Avrupa Birliğine Uyum süreci içinde 2005 ten itibaren Sermaye Piyasası Kuruluna Tabi İşletmelerce uygulanan muhasebe standartlarının (25 Nolu Tebliğ'in) incelenmesidir.

Ekonomik, tarihsel, kurumsal ve kültürel faktörlerin etkisiyle muhasebe uygulamaları her ülkede farklı ortaya çıkmaktadır. Ülkeler belirlediği muhasebe standartlarına göre, muhasebe politikalarını oluşturmuş ve muhasebe bilgilerini bu politikalara göre saptamıştır. Muhasebe uygulamalarındaki bu çeşitlilik, küreselleşen sermaye piyasaları ve çok uluslu şirketlerin de etkisiyle, muhasebede uyumlaştırma ihtiyacı ortaya çıkmaktadır. Uluslararası Muhasebe Standartlarının oluşumu da uluslararası alanda ortaya çıkan bu ihtiyacın bir sonucudur. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uyumlu olarak hazırlanan Sermaye Piyasası Kurulu Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ ülkemiz uygulamalarının uluslararası düzenlemelerle uyumlaştırılması açısından önem taşımaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde, Sermaye Piyasasının İşlevi Ve Önemi,Sermaye Piyasası Kurulu ve Kurula tabi işletmeler ile Avrupa Birliğine uyum sürecinde Sermaye Piyasası Kurulunda yapılan çalışmalar incelenmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde, muhasebede standartlaşma çalışmaları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standardı (UFRS) ye ilişkin bilgilere yer verilmiştir.

Çalışmanın esas konusunu oluşturan “Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ(Seri: 11,No:25)” ise üçüncü bölümde incelenmiştir. Bu bölümde her bir standart ayrı ayrı ele alınarak UFRS çerçevesinde incelenmiştir.

ABSTRACT

The purpose of this study is examine the Accounting Standards that applied by businesses which are dependent on Capital Market Board since 2005 in harmony process to European Union .

The accounting practice differs country to country since it is effected by economical, historical, constitutional and cultural factors. Countries compose accounting politics according to accounting standarts and determine accounting report according to this politics. The sum effects of te variety in accounting practice, the globalization of security markets and multinational enterprises make the harmonization a necessity. The development o International Accounting Standards is the result of the need for harmony in accounting all around the world. The notification about Capital Market Board Accounting Standards that harminous with International Financial Reporting Standards are important for our countries practies harmonization to intermational regulation.

In the first part of the study, the function and Importance Capital Markets, Capital Market Board And the business which are dependent on this Board with the studies by Capital Market Board in harmony process to European Union are explained.

The second part of the study contains the explanation of standardization studies in accounting and International Financial Reporting Standards (IFRS).

The basic topic this studies ,The notification about Capital Market Board Accounting Standards (Series:11,Number:25), is examine in the third part of the study. In this part all standards discuss seperately frame of the IFRS.