ÜCRETSİZ DERS NOTU ÖZETİ

Türkiye Muhasebe Standartları (KGK)

KGK Bağımsız Denetçilik

Kavramsal Çerçeve, TMS/TFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS

Bu PDF'teki bölüm	**6 bölüm**
Modüldeki toplam bölüm	**48 bölüm**
Formül sayısı	**13 formül**
Son güncelleme	**12 Kasım 2026**

Bu belge **Türkiye Muhasebe Standartları (KGK)** modülünün ücretsiz bölümlerinden derlenmiştir. Tamamı ve güncel hâli:

https://www.finlisans.com/ders-notlari/kgk-tms

Ders notu KGK/SPL resmî standart ve mevzuat metinlerinden derlenmiştir; resmî sınav sorusu içermez.

© 2026 FinLisans · finlisans.com · Ticari amaçla çoğaltılamaz.

İçindekiler

1. Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve
2. TFRS 1 – Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması
3. TFRS 2 – Hisse Bazlı Ödemeler
4. TFRS 3 – İşletme Birleşmeleri
5. TFRS 5 – Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler
6. TFRS 6 – Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi

Bu PDF, Türkiye Muhasebe Standartları (KGK) ders notunun ücretsiz olarak yayımlanan ilk 6 bölümünü içerir. Modülün tamamı 48 bölümden oluşur; kalan 42 bölüm ile soru bankası, sesli anlatım ve deneme sınavları finlisans.com üzerinde yer alır.

https://www.finlisans.com/ders-notlari/kgk-tms

1. Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve

Temel Kavramlar

- **Asli Kullanıcılar**: Raporlayan işletmelerden doğrudan kendilerine bilgi sağlanmasını talep etme imkânı bulunmayan ve ihtiyaç duydukları finansal bilgilerin çoğu için genel amaçlı finansal raporlara güvenmek durumunda olan mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç verenler ve kredi veren diğer taraflardır.
- **Tahakkuk Esaslı Muhasebe**: İşlemler ile diğer olaylar ve durumların raporlayan işletmenin ekonomik kaynakları ve talep hakları üzerindeki etkilerinin, ilgili nakit girişleri ve ödemeler farklı bir dönemde gerçekleşmiş olsa bile, gerçekleştikleri dönemde gösterilmesini sağlayan muhasebe esasıdır.
- **İhtiyaca Uygunluk**: Kullanıcılar tarafından verilen kararlarda fark yaratma gücüne sahip olma niteliğidir; bilgi tahmin değeri, doğrulama değeri veya her ikisini birden taşıyorsa kararlarda fark yaratma gücüne sahiptir.
- **Tahmin Değeri ve Doğrulama Değeri**: Tahmin değeri, bilginin kullanıcıların gelecekteki sonuçları tahmin etmek için yararlandığı süreçlerde girdi olarak kullanılabilmesidir; doğrulama değeri ise önceki değerlendirmelere yönelik geri bildirim sağlama (onları doğrulama veya değiştirme) yeteneğidir.
- **Önemlilik**: Bilgilerin verilmemesinin, yanlış verilmesinin veya gizlenmesinin, genel amaçlı finansal raporların asli kullanıcılarının bu raporlara dayanarak verecekleri kararları etkilemesinin makul ölçüde beklenmesi durumudur; ihtiyaca uygunluğun işletmeye özgü halidir.
- **Gerçeğe Uygun Sunum**: Ekonomik olayların özünü kelimelerle ve sayılarla tam, tarafsız ve hatasız olarak yansıtma niteliğidir.
- **İhtiyatlılık**: Belirsizlik koşullarında yargıda bulunurken temkinli davranmaktır; varlıkların ve gelirin olduğundan yüksek, yükümlülüklerin ve giderlerin olduğundan düşük gösterilmemesini ifade eder.
- **Karşılaştırılabilirlik**: Kullanıcıların kalemler arasındaki benzerlikleri ve farklılıkları belirleyebilmesini ve anlayabilmesini sağlayan, en az iki kalem gerektiren destekleyici niteliksel özelliktir.
- **Doğrulanabilirlik**: Bilgili ve bağımsız farklı gözlemcilerin belirli bir açıklamanın gerçeğe uygun sunulduğu hususunda, tam bir anlaşmaya varmasalar da görüş birliğine varabilmelerini sağlayan destekleyici niteliksel özelliktir.
- **Zamanında Sunum ve Anlaşılabilirlik**: Zamanında sunum bilginin karar verenlerin kararlarını etkileyebilecek bir zamanda kullanıma sunulmasıdır; anlaşılabilirlik ise bilginin açık ve öz olarak sınıflandırılması, tanımlanması ve sunulması ile sağlanan niteliksel özelliktir.
- **Raporlayan İşletme**: Finansal tablolar hazırlamakla yükümlü olan ya da finansal tablolar hazırlamayı seçen, tüzel kişi olması şart olmayan tek bir işletme, işletmenin bir kısmı veya birden fazla işletmedir.
- **Konsolide, Konsolide Olmayan ve Birleşik Finansal Tablolar**: Konsolide finansal tablolar ana ortaklık ve bağlı ortaklıklarının varlık, yükümlülük, özkaynak, gelir ve giderleri hakkında tek bir işletmeymiş gibi bilgi sunan tablolardır; konsolide olmayan tablolar yalnızca ana ortaklığa ait bilgileri sunar; birleşik finansal tablolar ise tamamı ana-bağlı ortaklık ilişkisi içinde olmayan iki veya daha fazla işletmeden oluşan raporlayan işletmenin tablolarıdır.
- **Varlık**: Geçmişteki olayların bir sonucu olarak işletme tarafından kontrol edilen mevcut bir ekonomik kaynaktır; ekonomik kaynak ise ekonomik fayda üretme potansiyeline sahip bir haktır.
- **Yükümlülük**: İşletmenin geçmişteki olayların bir sonucu olarak bir ekonomik kaynağı devretme konusundaki mevcut mükellefiyetidir.
- **Zımni Kabulden Doğan Mükellefiyet**: Bir işletmenin kendi uygulamaları, yayımlanmış politikaları veya belirli beyanlarıyla tutarlı olmayan bir biçimde davranma imkânı bulunmadığında ortaya çıkan, yasal yaptırım şartı aranmaksızın işletmenin teamül ve

- taahhütlerinden kaynaklanan mükellefiyettir.
- **Hesap Birimi**: Finansal tablolara alma kriterleri ve ölçüm kavramlarının uygulandığı bir hak ya da haklar grubu, bir mükellefiyet ya da mükellefiyetler grubu veya bir haklar ve mükellefiyetler grubudur.
- **Müeccel Sözleşme**: Taraflarca eşit ölçüde yerine getirilmemiş olan; tarafların mükellefiyetlerinden hiçbirini ifa etmediği veya her bir tarafın mükellefiyetlerini eşit ölçüde yerine getirdiği, ekonomik kaynak takası yapmak için bileşik ve ayrılamaz bir hak ve mükellefiyet tesis eden sözleşmedir.
- **Özkaynak**: İşletmenin tüm yükümlülükleri düşüldükten sonra varlıkları üzerinde kalan kalıntı haklardır.
- **Gelir**: Özkaynak üzerindeki talep hakkı sahiplerinin yaptığı katkılar haricinde, özkaynakta artışlara yol açan varlıklardaki artışlar veya yükümlülüklerdeki azalışlardır.
- **Gider**: Özkaynak üzerindeki talep hakkı sahiplerine yapılan dağıtımlar haricinde, özkaynaklarda azalışlara yol açan varlıklardaki azalışlar veya yükümlülüklerdeki artışlardır.
- **Cari Değer Ölçüm Esasları**: Ölçüm tarihindeki koşulları yansıtacak şekilde güncellenmiş bilgileri kullanan; gerçeğe uygun değer, varlıklar için kullanım değeri / yükümlülükler için ifa değeri ve cari maliyet olmak üzere üç temel esastan oluşan ölçüm yaklaşımlarıdır.
- **Cari Maliyet**: Söz konusu varlığa eşdeğer bir varlığın ölçüm tarihinde ödenecek bedeli artı o tarihte katlanılabilecek işlem maliyetlerinden (yükümlülükte ise denk yükümlülük için alınabilecek bedel eksi katlanılabilecek işlem maliyetlerinden) oluşan, giriş değeri niteliğindeki ölçüm esasıdır.
- **Muhasebe Uyumsuzluğu (Ölçüm Tutarsızlığı)**: Birbiriyle doğrudan ilişkili varlık ve yükümlülüklerin finansal tablolara farklı ölçüm esaslarıyla alınması ya da birinin alınıp diğerinin alınmaması nedeniyle doğan, işlemin ekonomik etkisinin gerçeğe uygun sunumunu bozan finansal tutarsızlıktır.
- **Ölçüm Belirsizliği**: Bir ölçüm doğrudan aktif bir piyasadaki fiyatlar gözlemlenerek belirlenemediğinde ve bunun yerine tahmin edilmesi gerektiğinde ortaya çıkan belirsizliktir.
- **Çıktı Belirsizliği**: Bir varlık veya yükümlülükten kaynaklanacak herhangi bir ekonomik fayda giriş veya çıkışının tutarı ve zamanlamasıyla ilgili belirsizlik durumudur.
- **Mevcudiyet Belirsizliği**: Bir varlık veya yükümlülüğün mevcut olup olmadığının (var olup olmadığının) kesin olmaması durumudur.
- **Beklenen Değer (Olasılık Ağırlıklı Ortalama / İstatistiksel Ortalama)**: Çıktıların aralığının tamamını yansıtan ve daha olası sonuçlara daha fazla ağırlık veren, amacı nihai nakit veya fayda akışını tahmin etmek olmayan bir merkezi tahmin türüdür.
- **Meydana Gelme Olasılığı Meydana Gelmeme Olasılığından Fazla Olan Azami Tutar**: Sonraki bir kaybın olasılığının %50'den fazla olmadığını ve sonraki bir kazanımın olasılığının %50'den fazla olmadığını gösteren (istatistiki medyana benzer) merkezi tahmindir.
- **En Olası Sonuç (İstatistiki Mod)**: Varlık veya yükümlülükten kaynaklanması en muhtemel olan tek nihai giriş veya çıkışı temsil eden merkezi tahmindir.
- **Finansal Sermaye Kavramı ve Devamlılığı**: Sermayenin yatırılan para, satın alma gücü, net varlıklar veya özkaynak olarak kabul edildiği; dönem içinde hissedarlara yapılan ödemeler ve koydukları tutarlar hariç olmak üzere, dönem sonundaki net varlıkların finansal tutarının dönem başındakini aşması halinde kâr elde edildiğini öngören yaklaşımdır.
- **Fiziki Sermaye Kavramı ve Devamlılığı**: Sermayenin işletmenin üretim/faaliyet kapasitesi olarak kabul edildiği; dönem içinde hissedarlara yapılan ödemeler ve koydukları tutarlar hariç tutularak, yalnızca dönem sonundaki fiziki üretim kapasitesinin dönem başındakini aşması halinde kâr elde edildiğini öngören ve cari maliyet ölçüm esasını gerektiren yaklaşımdır.
- **Fiziki Sermayenin Devamlılığı (Korunması)**: Sermayenin işletmenin fiziksel üretim kapasitesi (örneğin günlük üretim hacmi) üzerinden tanımlandığı ve kârın bu kapasitede dönem

- boyunca meydana gelen artışı ifade ettiği sermaye koruma kavramıdır.
- **Sermaye Koruma Düzeltmesi**: Sermayenin korunmasına ilişkin belirli kavramlar çerçevesinde, varlık ve yükümlülüklerin yeniden değerlemesi veya yeniden düzenlenmesinden doğan ve gelir tablosu yerine doğrudan özkaynağa dâhil edilen artış veya azalış kalemleridir.
- **Hesap Birimi**: Finansal tablolara alma kriterleri ve ölçüm kavramlarının uygulandığı bir hak ya da bir haklar grubu, bir mükellefiyet ya da bir mükellefiyetler grubu veya bir haklar ve mükellefiyetler grubudur.
- **Müeccel Sözleşme**: Taraflarca eşit ölçüde yerine getirilmeyen; tarafların mükellefiyetlerinden hiçbirini hâlihazırda yerine getirmediği veya her bir tarafın mükellefiyetlerini eşit ölçüde yerine getirdiği bir sözleşme veya sözleşmenin bir bölümüdür.

Kapsam ve İstisnalar

- Kavramsal Çerçeve bir Standart değildir; Kavramsal Çerçeve'de yer alan hiçbir hüküm herhangi bir Standardın veya Standardındaki bir hükmün yerine geçmez.
- Genel amaçlı finansal raporlar, raporlayan işletmenin değerini göstermek üzere tasarlanmamıştır ve asli kullanıcıların ihtiyaç duyduğu tüm bilgileri sağlamaz.
- İhtiyaca uygun olmayan veya gerçeğe uygun sunulmayan finansal bilgiye destekleyici niteliksel özelliklerin (karşılaştırılabilirlik, doğrulanabilirlik, zamanında sunum, anlaşılabilirlik) uygulanması, o bilgiyi tek başına ya da grup olarak faydalı kılamaz.
- Maliyet kısıtı uygulanırken finansal bilginin raporlanmasıyla sağlanacak faydanın katlanılan maliyetleri karşılaması değerlendirilir; Kurul fayda ve maliyeti işletme özelinde değil genel olarak değerlendirir, ancak bu durum tüm işletmeler için her zaman aynı raporlama hükümlerinin bulunmasını gerektirmez.
- Konsolide finansal tabloların hazırlanması gerektiği durumlarda, konsolide olmayan finansal tablolar konsolide finansal tabloların yerine geçemez.
- Tüm tarafların önemli bir maliyet olmaksızın kullanabildiği haklar (kamu mallarına erişim veya kamuya açık teknik bilgi gibi) ile bir işletmenin kendisinden ekonomik fayda elde etme hakkı olamayacağından işletmenin ihraç ettiği, geri satın aldığı ve elinde tuttuğu kendi payları işletme için ekonomik kaynak teşkil etmez.
- Bir harcamaya katlanılmış olması işletmenin varlık edindiğine dair kesin kanıt sunmaz; benzer şekilde ilgili bir harcamanın bulunmayışı (örneğin devlet tarafından ücretsiz hibe edilen veya bağışlanan haklar) bir kalemin varlık tanımını karşılamasını engellemez.
- Bir vekil, asil tarafından kontrol edilen bir ekonomik kaynağın himayesine sahipse, bu ekonomik kaynak vekilin varlığı değildir; benzer şekilde vekilin asil kontrolündeki kaynağı devretme mükellefiyeti de vekilin yükümlülüğü sayılmaz.
- Yeni bir mevzuatın kabul edilmesi veya işletmenin gelecekte belirli bir edimi gerçekleştirme niyeti ya da olasılığının bulunması, işletmede mevcut bir yükümlülük doğurmak için tek başına yeterli değildir; işletmenin geçmişte bir edimde bulunmuş veya ekonomik fayda elde etmiş olması gerekir.
- Maliyetlerin gelirle eşleştirilmesi Kavramsal Çerçeve'nin doğrudan bir amacı değildir; Kavramsal Çerçeve varlık, yükümlülük veya özkaynak tanımını karşılamayan kalemlerin sırf eşleştirme gerekçesiyle finansal durum tablosuna alınmasına izin vermez.
- Kural olarak diğer kapsamlı gelirde muhasebeleştirilen kalemler, gelecekte kâr veya zarar tablosunun ihtiyaca daha uygun bilgi veya finansal performansın gerçeğe daha uygun sunumunu sağlaması halinde kâr/zarara yeniden sınıflandırılır (recycling). Ancak, yeniden sınıflandırmanın bu sonucu yaratacağı dönemi veya tutarı belirlemek için açık bir gerekçe yoksa Kurul, bu gelir ve giderlerin kâr veya zarara daha sonra yeniden sınıflandırılmamasına karar verebilir.

- Kavramsal Çerçeve, yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi ile raporlama yapan işletmeler gibi istisnai durumlar dışında belirli bir muhasebe modelini tavsiye etmez.

Kurallar

- Genel amaçlı finansal raporlama, işletme yönetiminin ve yönetim kurulunun işletmenin ekonomik kaynaklarını ne ölçüde verimli ve etkin kullandığına, bu kaynakları fiyat ve teknoloji değişiklikleri gibi faktörlerin olumsuz etkilerinden koruma ve yasal düzenlemelere uyma sorumluluklarını nasıl yerine getirdiğine ilişkin bilgi sağlar.
- Önemlilik, ihtiyaca uygunluğun işletmeye özgü hali olduğundan, Kavramsal Çerçeve önemlilik için standart bir sayısal eşik belirlememiş ve özellikli bir durumda hangi bilginin önemli olacağını önceden tanımlamamıştır.
- Ekonomik bir olayın gerçeğe uygun sunumu için hukuki biçim ile ekonomik özün uyuşmadığı durumlarda yalnızca hukuki biçimin sunulması yeterli olmayıp olayın özünün yansıtılması (özün önceliği) şarttır.
- Finansal tablolar, kullanıcılara karşılaştırma ve eğilim analizi yapabilme imkânı sunmak amacıyla önceki dönemlerden en az birine ilişkin karşılaştırmalı bilgi içerir.
- Yapısı gereği karmaşık olan ekonomik olaylar, finansal tabloların daha kolay anlaşılmasını sağlamak amacıyla raporların dışında bırakılamaz; bu tür bilgilerin çıkarılması finansal tabloları eksik ve yanıltıcı kılar.
- Finansal tablolar, işletmenin tasfiyeye gitme veya faaliyetlerini durdurma niyetinin veya ihtiyacının bulunmadığı varsayımına dayanan işletmenin sürekliliği esasıyla hazırlanır; böyle bir niyet veya ihtiyaç varsa tablolar farklı bir gerekçeyle hazırlanmalı ve kullanılan esas tablolarda tanımlanmalıdır.
- Tüzel kişiliği bulunmayan bir raporlayan işletmenin sınırları belirlenirken, asli kullanıcıların bilgi ihtiyaçları gözetilmeli; sınırlar ihtiyari veya eksik bir ekonomik faaliyet setini içermemeli ve bu belirleme tarafsız bilgi sağlamalıdır.
- Bir hakkın ekonomik kaynak oluşturabilmesi için ekonomik fayda üretme potansiyelinin kesin ve hatta muhtemel olması şart değildir; hakkın hâlihazırda mevcut olması ve en az bir durumda diğer tarafların elde edebildiğinin ötesinde ekonomik fayda üretme potansiyeli taşıması yeterlidir.
- Kontrol, bir işletmenin ekonomik kaynağın kullanımını yönetme ve ondan gelebilecek ekonomik faydaları elde etme konusunda mevcut bir yeteneğe sahip olmasını ve diğer tarafların bu faydalara erişimini engelleme kabiliyetini gerektirir.
- Bir yükümlülüğün finansal tablolarda yer alabilmesi için kümülatif olarak üç şartın karşılanması gerekir: İşletmenin kaçınma imkânı olmayan bir mükellefiyetinin bulunması, bu mükellefiyetin bir ekonomik kaynağın devri niteliğinde olması ve mükellefiyetin geçmiş olaylar sonucunda ortaya çıkmış olması.
- Hesap birimi seçilirken finansal tablolara alma kriterleri için ayrı bir hesap birimi, ölçüm hükümleri için ise farklı bir hesap birimi (örneğin sözleşmelerin tek tek finansal tabloya alınıp portföy düzeyinde ölçülmesi) belirlenebilir.
- Müeccel sözleşmelerde takas hükümleri işletme için lehte ise varlık, aleyhte ise yükümlülük teşkil eder; taraflardan biri edimini yerine getirdiği anda sözleşme müeccel niteliğini kaybederek yerine getiren taraf için varlığa (kaynak alma hakkı), karşı taraf için yükümlülüğe dönüşür.
- Özkaynak üzerindeki adi veya imtiyazlı paylar gibi farklı sınıflar, sahiplerine kâr dağıtım kararı alındığında kâr payı alma, tasfiye halinde varlıklardan pay alma veya diğer özkaynak talep haklarını edinme gibi farklı nitelikte haklar sağlayabilir.

- Bir kalemin finansal tablolara alınabilmesi için varlık, yükümlülük, özkaynak, gelir veya gider tanımını karşılaması tek başına yeterli değildir; ilgili kalemin finansal tabloya alınmasının ihtiyaca uygun bilgi sağlaması, gerçeğe uygun sunumu temin etmesi ve faydanın elde etme maliyetini aşması şarttır.
- Bir varlık veya yükümlülüğün mevcudiyetinin belirsiz olması ya da ekonomik fayda akışı olasılığının düşük bulunması durumunda, kalemin bilançoya tek bir parasal tutarla alınması ihtiyaca uygun bilgi sağlamayabilir; bu hallerde olasılıkların dağılımı, zamanlaması ve faktörleri dipnotlarda açıklanır.
- Eldeki tüm ölçüm yaklaşımlarının aşırı yüksek ölçüm belirsizliği içerdiği ve yapılan varsayımlar ile belirsizlik açıklamaları dipnotta sağlansa dahi faydalı bilgi sunmadığı sınırlı hallerde, ilgili varlık veya yükümlülük finansal tablolara alınamaz.
- Finansal tablo dışı bırakma, bir varlığın tamamının veya bir kısmının kontrolü kaybedildiğinde, yükümlülükte ise işletmenin mevcut mükellefiyeti tamamen veya kısmen ortadan kalktığında gerçekleştirilir.
- Bir varlık üçüncü tarafa devredilmiş gibi görünse dahi, işletme varlığın üreteceği ekonomik faydalardaki önemli olumlu ya da olumsuz değişimlere (risk ve getirilere) maruz kalmaya devam ediyorsa veya varlık vekil sıfatıyla devredilmişse kontrol devam ettiğinden varlık finansal tablo dışı bırakılamaz.
- Tarihi maliyet ölçümünde ilk edinimde işlem maliyetleri varlığın edinim bedeline eklenir; bir yükümlülük devralındığında veya üstlenildiğinde ise katlanılan işlem maliyetleri alınan bedelden indirilir.
- Varlıkların tarihi maliyeti tüketim (amortisman/itfa), değer düşüklüğü ve faiz tahakkuku ile; yükümlülüklerin tarihi maliyeti ise ifa edilme, mükellefiyeti ekonomik açıdan dezavantajlı hale getiren artışlar ve faiz tahakkuku ile zaman içinde güncellenir.
- Gerçeğe uygun değer işletmeye özgü değil piyasa katılımcılarının bakış açısını yansıtır; varlık veya yükümlülüğü doğuran işlemin fiyatından elde edilmediğinden edinimde katlanılan işlem maliyetlerine göre düzeltilmediği gibi gelecekteki elden çıkarma veya ifa maliyetlerini de yansıtmaz.
- Kullanım değeri ve ifa değeri piyasa katılımcılarının değil işletmeye özgü varsayımları yansıtır; edinim işlem maliyetlerini içermez ancak varlığın elden çıkarılması veya yükümlülüğün ifası sırasında katlanılması beklenen işlem maliyetlerinin bugünkü değerini içerir.
- Birbirine bağlı hak ve mükellefiyet setini tek bir hesap birimi olarak ele almak varlık ve yükümlülüklerin netleştirilmesinden farklıdır ve netleştirme kural olarak uygun görülmez.
- Bağımsız bir şekilde ve önemli bir ekonomik müeyyide olmaksızın satılabilen ve doğrudan nakit akışı üreten varlıklar için ihtiyaca en uygun ölçüm esası genellikle cari değer iken; mal ve hizmet üretmek amacıyla diğer kaynaklarla birlikte kullanılarak dolaylı nakit akışı üreten varlıklar için tarihi maliyet veya cari maliyet ihtiyaca uygun bilgi sağlar.
- Piyasa koşulları dışında gerçekleşen bir işlem sonucunda edinilen bir varlık veya katlanılan bir yükümlülük tahmini maliyet esasına göre ölçülür; tahmini maliyet ile verilen veya alınan bedel arasındaki fark, ilk defa finansal tablolara almada kâr/zarara (gelir veya gider olarak) yansıtılır.
- Finansal durum tablosunda cari değerle ölçülen bir varlık veya yükümlülüğün ilgili değer değişimleri ayrıştırılırken, kâr veya zarar tablosu bu tablo için seçilen ölçüm esasına göre belirlenen gelir ve giderleri içerir; toplam cari değer değişimi ile kâr/zarara yansıtılan kısım arasındaki fark ise diğer kapsamlı gelire dâhil edilir.

- Toplam özkaynak doğrudan ölçülmez; finansal tablolara alınan tüm varlıkların toplam defter değerinden tüm yükümlülüklerin toplam defter değerinin düşülmesiyle kalıntı olarak belirlenir ve bu kalıntı niteliği nedeniyle en az bir özkaynak sınıfı ve en az bir özkaynak bileşeni doğrudan ölçülemez.
- Nakit akışına dayalı ölçüm teknikleri bağımsız birer ölçüm esası değildir; bunlar gerçeğe uygun değer, kullanım değeri veya ifa değeri gibi bir ölçüm esasının uygulanmasında kullanılan tekniklerdir.
- Fiziki sermayenin korunması kavramı cari maliyet ölçüm esasının benimsenmesini zorunlu kılarken; finansal sermayenin korunması kavramı belirli bir ölçüm esasının kullanımını zorunlu kılmaz.
- Fiziki sermayenin devamlılığı kavramında işletmenin varlık ve yükümlülüklerini etkileyen tüm fiyat değişimleri, fiziki üretim kapasitesinin ölçümündeki değişiklikler olarak kabul edilir; bu nedenle söz konusu fiyat değişimleri kâr olarak değil, özkaynağın bir parçası olan sermaye koruma düzeltmeleri olarak muhasebeleştirilir.
- Finansal sermayenin korunması sabit satın alma gücü birimleri cinsinden tanımlandığında kâr, yatırılan satın alma gücünde dönem boyunca meydana gelen artışı gösterir; sadece genel fiyat seviyesindeki artışı aşan varlık fiyat artışları kâr kabul edilirken geri kalan kısım özkaynakta sermaye koruma düzeltmesi sayılır.
- Varlık ve yükümlülüklerin yeniden değerlemesi veya yeniden düzenlenmesinden doğan tutarlar gelir ve gider tanımını karşılasa bile, sermayenin korunmasına ilişkin belirli kavramlar uyarınca gelir tablosu yerine sermaye koruma düzeltmeleri veya yeniden değerleme yedekleri olarak doğrudan özkaynağa dâhil edilir.

Formüller ve Çözümlü Örnek

Toplam Özkaynak

Toplam Özkaynak = Toplam Varlıkların Defter Değeri - Toplam Yükümlülüklerin Defter Değeri

Toplam Özkaynak: İşletmenin net varlıklarının kalıntı defter değeri · **Toplam Varlıkların Defter Değeri**: Finansal tablolara alınan tüm varlıkların toplam defter değeri · **Toplam Yükümlülüklerin Defter Değeri**: Finansal tablolara alınan tüm yükümlülüklerin toplam defter değeri

Örnek: *Bir işletmenin finansal tablolara alınan tüm varlıklarının toplam defter değeri 1.500.000 TL, tüm yükümlülüklerinin toplam defter değeri ise 900.000 TL'dir. İşletmenin doğrudan ölçülemeyen toplam özkaynak tutarı nedir? Çözüm: Toplam varlıkların defter değerinden toplam yükümlülüklerin defter değeri çıkarılır: 1.500.000 TL - 900.000 TL → Kalıntı tutar toplam özkaynak olarak hesaplanır: 600.000 TL Sonuç: 600.000,00 TL*

Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelir Ayrıştırması

Birikmiş DKG = Finansal Durum Tablosundaki Defter Değeri (Cari Değer) - Kâr veya Zarar Tablosu Ölçüm Esasına Göre Belirlenecek Defter Değeri

Birikmiş DKG: İlgili kalemle ilişkili birikmiş diğer kapsamlı gelir tutarı · **Finansal Durum Tablosundaki Defter Değeri (Cari Değer)**: Kalemin cari değer esasına göre bilançoda yer alan defter değeri · **Kâr veya Zarar Tablosu Ölçüm Esasına Göre Belirlenecek Defter Değeri**: Kâr veya zarar tablosu için seçilen ölçüm esası (örneğin itfa edilmiş maliyet) uygulansaydı oluşacak defter değeri

Örnek: *Finansal durum tablosunda cari değeriyle 250.000 TL olarak taşınan bir finansal varlık için kâr veya zarar tablosuna yönelik seçilen itfa edilmiş maliyet esası uygulansaydı defter değeri 210.000 TL olacaktı. Bu kalemle ilişkili birikmiş diğer kapsamlı gelir tutarı nedir? Çözüm: Finansal durum tablosundaki cari defter değerinden kâr veya zarar ölçüm esasına göre hesaplanan defter değeri çıkarılır: 250.000 TL - 210.000 TL → Fark birikmiş diğer kapsamlı gelir olarak ayrıştırılır: 40.000 TL Sonuç: 40.000,00 TL*

Sık Yapılan Hatalar

- **Hata**: Kavramsal Çerçeve ile bir TFRS standardı çatıştığında Kavramsal Çerçeve hükümleri üstün gelir. Doğrusu: Kavramsal Çerçeve bir standart değildir; hiçbir hükmü herhangi bir Standardın veya Standardın içerdiği hükmün yerine geçmez.
- **Hata**: Tahakkuk esası ile nakit esası arasındaki fark sadece gelir ve giderlerin büyüklüğüdür. Doğrusu: Tahakkuk esası, ekonomik kaynak ve talep haklarındaki işlemleri nakit hareketinin gerçekleştiği döneme bakılmaksızın gerçekleştikleri dönemde yansıtarak işletmenin geçmiş ve gelecekteki performansının değerlendirilmesinde salt nakit akışlarından daha iyi bir temel sağlar.
- **Hata**: İhtiyatlılık ilkesi gereğince riskleri önlemek adına varlıklar ve gelirler olduğundan düşük, yükümlülükler ve giderler ise olduğundan yüksek gösterilmelidir. Doğrusu: İhtiyatlılık, belirsizlik koşullarında temkinli davranmaktır; varlık ve gelirin olduğundan yüksek, yükümlülük ve giderin düşük gösterilmesini engellediği gibi varlık ve gelirin kasıtlı olarak düşük, yükümlülük ve giderin yüksek gösterilmesine de izin vermez.
- **Hata**: Karşılaştırılabilirlik, tüm işletmelerin ve işlemlerin tekdüze (yeknesak) hale getirilmesidir ve tutarlılık ile aynı anlama gelir. Doğrusu: Karşılaştırılabilirlik yeknesaklık değildir; benzer şeylerin benzer, farklı şeylerin farklı görünmesini gerektirir. Tutarlılık ise aynı kalemler için aynı yöntemlerin kullanılması olup karşılaştırılabilirliğe ulaşmada bir araçtır.
- **Hata**: Bir bilginin doğrulanabilmesi için tek bir parasal tutar (nokta tahmini) olarak belirlenmesi ve doğrudan fiziken gözlemlenmesi zorunludur. Doğrusu: Doğrulama doğrudan (örneğin nakdin sayılması) veya dolaylı (girdilerin kontrolü ve modelle yeniden hesaplama) yapılabilir; ayrıca bir dizi olası tutar ve ilgili olasılık dağılımları da doğrulanabilir niteliktedir.
- **Hata**: Bir hakkın ekonomik kaynak ve dolayısıyla varlık sayılabilmesi için gelecekte kesin veya yüksek olasılıkla ekonomik fayda üreteceğinin kanıtlanması gerekir. Doğrusu: Fayda üretme potansiyelinin kesin veya muhtemel olması şart değildir; gelecekte ekonomik fayda sağlama olasılığı düşük olan haklar da varlık tanımını karşılayabilir.
- **Hata**: Gerçeğe uygun değer ve cari maliyet aynı tür değerleme esasları olup her ikisi de varlığın işletmeden çıkış fiyatını temsil eder. Doğrusu: Gerçeğe uygun değer piyasa temelli bir çıkış değeridir; cari maliyet ise işletmenin varlığı iktisap edeceği piyasadaki fiyat ve işlem maliyetlerini esas alan bir giriş değeridir.
- **Hata**: Bir varlık veya yükümlülükle ilişkili nakit akışlarında ölçüm belirsizliği yüksekse söz konusu kalem hiçbir şekilde finansal tablolara alınamaz. Doğrusu: Makul tahminler finansal tabloların temel unsurudur; yüksek ölçüm belirsizliği finansal tablolara almayı otomatikman engellemez, yalnızca eldeki tüm tahminlerin faydalı bilgi sunamayacağı sınırlı durumlarda kalemin finansal tabloya alınmasını engeller.
- **Hata**: Özkaynak sahiplerine kâr payı dağıtılması şirketin özkaynaklarını azalttığı için finansal tablolarda bir gider unsuru olarak raporlanır. Doğrusu: Özkaynak talep hakkı sahiplerine yapılan dağıtımlar özkaynağı azaltsa da gider tanımının kapsamı dışında tutulmuştur ve kâr/zarara gider olarak kaydedilemez.
- **Hata**: Bir varlığın nihai nakit akışlarının belirsiz olması (çıktı belirsizliği), aktif piyasada fiyatı olsa dahi ölçüm belirsizliği yaratır. Doğrusu: Bir varlığın gerçeğe uygun değeri doğrudan aktif bir piyasadan gözlemlenebiliyorsa, nihai olarak ne kadar nakit üreteceği belirsiz olsa dahi (çıktı belirsizliği var olsa bile) söz konusu gerçeğe uygun değerin ölçümüyle ilişkili bir ölçüm belirsizliği yoktur.
- **Hata**: İndirgenmiş nakit akışı veya beklenen değer hesaplaması gibi nakit akışına dayalı yöntemler bağımsız birer ölçüm esasıdır. Doğrusu: Nakit akışına dayalı teknikler birer ölçüm esası değildir; bunlar gerçeğe uygun değer, kullanım değeri veya ifa değeri gibi bir ölçüm esasını tahmin etmek veya uygulamak için yararlanılan değerleme teknikleridir.

- **Hata**: Toplam özkaynak veya her bir özkaynak bileşeni doğrudan değerleme yöntemleriyle hesaplanabilir. Doğrusu: Toplam özkaynak finansal tablolara alınan varlık ve yükümlülüklerin farkı olarak kalıntı şeklinde ölçüldüğünden doğrudan ölçülemez; bu nedenle en az bir özkaynak sınıfı ve en az bir özkaynak bileşeni de doğrudan ölçülemez.
- **Hata**: Diğer kapsamlı gelirde muhasebeleştirilen tüm kalemler istisnasız olarak ileriki dönemlerde mutlaka kâr veya zarara yeniden sınıflandırılmalıdır. Doğrusu: Kural olarak yeniden sınıflandırma (recycling) yapılsa da, kâr/zarara aktarımın ihtiyaca uygun bilgi sağlayacağı dönemi veya aktarılacak tutarı belirlemek için açık bir gerekçe bulunmadığında, Kurul Standartları geliştirirken bu kalemlerin daha sonra yeniden sınıflandırılmamasına karar verebilir.
- **Hata**: Finansal sermayenin korunması kavramı belirli ve zorunlu tek bir ölçüm esasının (örneğin tarihi maliyetin) uygulanmasını şart koşar. Doğrusu: Belirli bir ölçüm esasının (cari maliyetin) benimsenmesini zorunlu kılan yaklaşım fiziki sermayenin korunmasıdır; finansal sermayenin korunması kavramı ise tek bir ölçüm esasının kullanımını zorunlu kılmaz.
- **Hata**: Fiziki sermayenin korunması yaklaşımında varlık ve yükümlülüklerdeki fiyat artışları dönem kârına dâhil edilir. Doğrusu: Fiziki sermayenin korunmasında varlık ve yükümlülükleri etkileyen tüm fiyat değişimleri fiziki üretim kapasitesinin ölçümündeki değişimler olarak görülür; kârın değil, doğrudan özkaynağın bir parçası olan sermaye koruma düzeltmelerinin konusu olurlar.

Sınavda Nasıl Sorulur

- 2022-06 sonrası 9 oturumda bu başlıktan toplam 12 soru çıktı (oturum başına ortalama 1,3); modül içinde 42 başlık arasında 10. sırada.
- **Soruların türü**: tanım/kavram %75, kapsam-istisna %17, ölçüm-muhasebeleştirme %8.
- **Biçim**: hesap içeren soru %0, olumsuz kök (yanlıştır/değildir) %25, I-II-III kombinasyon %42, senaryo içeren %0.
- I-II-III biçimindeki kombinasyon sorularında her yargıyı bağımsız doğrulayın; tek yanlış ayrıntı şıkkı eler.

2. TFRS 1 – Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması

Temel Kavramlar

- **TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tablolar**: İlk kez TFRS'lere uygun olarak düzenlenen ve TFRS'lerle uyumlu olduğunun üzerlerinde açık ve koşulsuz olarak belirtildiği yıllık finansal tablolardır.
- **TFRS'leri ilk kez uygulayan işletme**: TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tabloları sunan işletmedir.
- **TFRS'lere geçiş tarihi**: TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tablolarda, TFRS'ler çerçevesinde tam karşılaştırmalı bilgi sunulan en erken dönemin başlangıcıdır.
- **TFRS açılış finansal durum tablosu**: TFRS'lere geçiş tarihindeki finansal durum tablosudur ve TFRS'ler çerçevesinde yapılan muhasebeleştirme işlemlerinin başlangıç noktasını teşkil eder.
- **Tahmini maliyet**: Belirli bir tarihteki maliyet veya amortismana tabi tutulmuş maliyet yerine kullanılan tutardır; bu tutar üzerinden gerçekleştirilecek amortisman veya itfa işlemlerinde, ilgili varlık veya borcun ilk olarak söz konusu tarihte finansal tablolara yansıtıldığı ve maliyetinin tahmini maliyete eşit olduğu varsayılır.
- **Tahmini Maliyet (İkame Maliyet)**: İlk uygulamada belirli bir tarihteki amorti edilmiş maliyet veya maliyet yerine kullanılan ve sonraki dönemlerde amortisman veya itfa paylarının hesaplanmasında esas alınan tutardır.
- **Geçerli Para Biriminin Normal Hale Geldiği Tarih**: İşletmenin geçerli para biriminin, güvenilir bir genel fiyat endeksinin bulunmaması ve istikrarlı bir yabancı para ile takas edilememesi özelliklerinin her ikisine de artık sahip olmadığı ya da aşırı oranda yüksek enflasyona tabi olmayan bir para birimiyle değiştirildiği tarihtir.

Kapsam ve İstisnalar

- TFRS 1, hâlihazırda TFRS'leri uygulamakta olan bir işletme tarafından muhasebe politikalarında yapılan değişiklikler için uygulanmaz; bu değişiklikler TMS 8'de yer alan hükümlerin ve diğer TFRS'lerdeki özel geçiş hükümlerinin konusuna girer.
- Önceki dönem finansal tablolarında açık ve koşulsuz olarak TFRS'lere uyulduğuna dair bir açıklama yer alması durumunda (önceki denetim raporunda şartlı görüş bildirilmiş olsa veya tablolar yerel düzenlemelere göre sunulmuş olsa dahi), TFRS'lerin ilk kez uygulanması sayılmaz.
- Diğer TFRS'lerde yer alan özel geçiş hükümleri, B-E Eklerinde belirtilen hükümler hariç olmak üzere, TFRS'leri ilk kez uygulayan işletmelerin TFRS'lere geçişinde uygulanamaz; ayrıca Ek C-E'de yer alan muafiyetler kıyas yoluyla diğer kalemlere genişletilemez.
- Ek B uyarınca geriye dönük uygulanması zorunlu olarak yasaklanan konular: Finansal varlık ve yükümlülüklerin finansal tablo dışı bırakılması, Korunma muhasebesi, Kontrol gücü olmayan paylar, Finansal varlıkların sınıflandırılması ve ölçümü, Finansal varlıkların değer düşüklüğü, Saklı türev ürünler, Devlet kredileri, Sigorta sözleşmeleri ve Kiralama ile hizmetten çekme, restorasyon ve benzer yükümlülüklerle ilgili ortaya çıkan ertelenmiş vergidir.
- TFRS'leri ilk kez uygulayan bir işletme, TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkeleri çerçevesinde geçiş tarihinden önce finansal tablo dışı bırakılmış türev olmayan finansal varlık veya yükümlülükleri TFRS'ler çerçevesinde yeniden finansal tablolara almaz; TFRS 9'un finansal tablo dışı bırakma hükümlerini geçiş tarihinde veya sonrasında gerçekleşen işlemlere ileriye yönelik uygular (işlemin ilk muhasebeleştirildiği tarihte gerekli bilginin elde edilmiş olması şartıyla seçilen bir tarihten geriye dönük uygulama hariç).

- TFRS'lere geçiş tarihi itibarıyla borç bileşeni tamamen ortadan kalkmış olan bileşik finansal araçlar için, TMS 32'nin geriye dönük uygulanarak özkaynak bileşeninin iki ayrı kısma (dağıtılmamış kârlar içindeki birikmiş faiz ve esas özkaynak kalemi) ayrıştırılması zorunlu değildir.
- TFRS'leri ilk kez uygulayan işletmelerin, TFRS'lere geçiş tarihinden önce ilk defa finansal tablolara alınan varlıklar, giderler ve gelirler için TFRS Yorum 22 Yabancı Para İşlemleri ve Avans Bedeli hükümlerini uygulaması zorunlu değildir.
- Sunulan en erken dönemden önce tamamlanmış (önceki muhasebe ilkelerine göre mal veya hizmetlerin tamamının devredildiği) sözleşmeler için TFRS 15 kapsamında geriye dönük düzeltme yapılması zorunlu değildir.

Kurallar

- Önceki bir raporlama döneminde TFRS'leri uygulayan ancak düzenlenen en son yıllık finansal tablolarında TFRS'lerle uyumunu açık ve tam olarak belirtmemiş olan işletme; TFRS 1'i uygulamalı ya da TFRS'leri uygulamayı hiç bırakmamış gibi TMS 8 uyarınca geriye dönük olarak uygulamalıdır; TFRS 1'i uygulamayı tercih etmediğinde ise TFRS'leri uygulamayı bırakma ve tekrar başlama nedenleri ile tercihin gerekçelerini TMS 8 açıklamalarına ilave olarak açıklar.
- TFRS açılış finansal durum tablosunda ve ilk kez uygulanan finansal tablolarda sunulan tüm dönemlerde kullanılan muhasebe politikaları aynı olmalı ve bu politikalar (istisna ve muafiyetler hariç) ilk TFRS raporlama döneminin sonu itibarıyla yürürlükte olan TFRS'lerin tamamıyla uyumlu olmalıdır.
- TFRS açılış finansal durum tablosunun hazırlanmasında 4 temel kurala uyulur: TFRS'lerin zorunlu kıldığı tüm varlık ve borçlar kayda alınır; TFRS'lerin izin vermediği varlık ve borçlar kayda alınmaz; önceki muhasebe ilkelerine göre farklı sınıfta yer alan kalemler TFRS'ye göre yeniden sınıflandırılır ve tablodaki tüm varlık ve borçlar TFRS'lere göre ölçülür.
- TFRS açılış finansal durum tablosundaki muhasebe politikası farklılıklarından kaynaklanan tüm düzeltmeler, geçiş tarihinden önceki olay ve işlemlerden kaynaklandığı için TFRS'lere geçiş tarihi itibarıyla doğrudan dağıtılmamış kârlar içerisinde (veya uygun olması durumunda farklı bir özkaynak kalemi içerisinde) muhasebeleştirilir.
- İşletmenin TFRS'lere geçiş tarihi itibarıyla yaptığı muhasebe tahminleri, yanlış olduklarını gösteren tarafsız bir kanıt bulunmadıkça önceki muhasebe ilkelerine göre yapılan tahminlerle tutarlı olmalıdır; geçiş tarihinden sonra elde edilen yeni bilgiler TMS 10 kapsamında düzeltme gerektirmeyen olay sayılır ve açılış tablosuna yansıtılmayıp cari dönem kâr veya zararına (veya diğer kapsamlı gelire) yansıtılır.
- TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tablolar karşılaştırmalı olarak en az üç finansal durum tablosu, iki kapsamlı gelir tablosu, iki bireysel gelir tablosu (sunulması durumunda), iki nakit akış tablosu, iki özkaynaklar değişim tablosu ve ilgili dipnotları içerir.
- İlk kez uygulanan finansal tablolarda: (1) TFRS'lere geçiş tarihi ile (2) önceki muhasebe ilkelerine göre hazırlanmış en son yıllık finansal tablolardaki en son dönemin sonu için ayrı ayrı özkaynak mutabakatı; ayrıca en son yıllık finansal tablolardaki son döneme ilişkin önceki kâr/zarar veya toplam kapsamlı gelirden başlayan toplam kapsamlı gelir mutabakatı sunulur.
- Önceki muhasebe ilkeleri çerçevesinde yapılmış hataların farkına varılması durumunda, özkaynak ve toplam kapsamlı gelir mutabakatlarında hataların düzeltilmesi amacıyla yapılan işlemler ile muhasebe politikası değişiklikleri birbirinden ayrıştırılır.

- TFRS'lerin ilk kez uygulandığı dönemi kapsayan ara dönem raporlarında; önceki yılın aynı ara dönemi için özkaynak ve toplam kapsamlı gelir mutabakatları sunulur, TMS 34 paragraf 10 hükümlerine bağlı olmaksızın TFRS 18 uyarınca kullanılması öngörülen her bir başlık ile 69-74 paragraflarının gerektirdiği ara toplamlar gösterilir.
- TFRS'lere geçiş tarihinde işletme tüm türev araçları gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçer ve önceki muhasebe ilkelerine göre varlık veya yükümlülük gibi raporlanan türev araçlardan kaynaklanan ertelenmiş tüm kazanç ve kayıpları iptal eder.
- TFRS'lere geçiş tarihinde mevcut olan piyasa faiz oranından düşük oranlı devlet kredileri için, önceki muhasebe ilkeleri uyarınca belirlenen geçiş tarihindeki defter değeri açılış tablosunda kredinin defter değeri olarak kabul edilir, faiz avantajı devlet teşviki olarak muhasebeleştirilmez ve TFRS 9 hükümleri bu kredilere geçiş tarihinden itibaren ileriye yönelik uygulanır.
- TMS 12'deki istisnalara bakılmaksızın, geçiş tarihi itibarıyla kullanım hakkı varlıkları ile kira yükümlülüklerinden ve restorasyon/hizmetten çekme yükümlülükleri ile ilgili varlık maliyetinden kaynaklanan tüm indirilebilir ve vergiye tabi geçici farklar için ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi yükümlülüğü netleştirilmeden kayda alınır.
- İşletme geçmiş işletme birleşmelerine TFRS 3'ü geriye dönük uygulamamayı seçebilir; ancak herhangi bir geçmiş birleşmeyi TFRS 3'e göre yeniden düzenlerse o tarihten sonraki tüm birleşmeleri yeniden düzenlemek ve TFRS 10'u uygulamak zorundadır; ayrıca şerefiye geçiş tarihinde değer düşüklüğü göstergesi aranmaksızın TMS 36 uyarınca değer düşüklüğü testine tabi tutulur.
- TFRS'lere geçişle birlikte daha önce raporlanan finansal durum, performans ve nakit akışları üzerindeki etkiler açıklanır; TMS 8 standardı TFRS'ler ilk kabul edildiğinde yapılan muhasebe politikası değişikliklerine veya bu ilk tablolardan önceki değişikliklere uygulanmaz ve TMS 8'deki kamuoyu açıklamaları aranmaz.
- TFRS öncesi tarihi finansal tablo verileri veya TFRS 18 karşılaştırmalı bilgileriyle birlikte sunulan TFRS öncesi muhasebe ilkelerine dayalı karşılaştırmalı verilerin TFRS'lere göre hazırlanmadığı açıkça belirtilir ve TFRS'lerle uyum için yapılması gereken ana düzeltmelerin nitelikleri dipnotta açıklanır (sayısal karşılıklarının gösterilmesi zorunlu değildir).
- TFRS 10 hükümleri uyarınca; azınlık paylarının negatif bakiye vermesi durumunda dahi toplam kapsamlı gelirin ana ortaklık ve azınlık paylarına dağıtılması, kontrol kaybıyla sonuçlanmayan pay değişiklikleri ve kontrolün kaybedilmesi hükümleri TFRS'lere geçiş tarihinden itibaren ileriye yönelik uygulanır.
- TFRS'lere geçiş tarihinde kredi riskindeki önemli artış belirlenirken aşırı maliyet ve çabaya katlanılmadan elde edilen makul ve desteklenebilir bilgiler kullanılır, vadesi 30 günden fazla geçmiş finansal araçlar için temerrüt karinesi uygulanabilir; kredi riskindeki artışın tespiti aşırı maliyet veya çaba gerektiriyorsa (finansal araç düşük kredi riskine sahip olmadıkça) ömür boyu beklenen kredi zararı tutarında karşılık ayrılır.
- TFRS'lere geçiş tarihinden önce gerçekleşen işletme birleşmelerinden kaynaklanan şerefiye ve gerçeğe uygun değer düzeltmelerine TMS 21 geriye dönük uygulanmadığında, bu kalemler edinilen işletmenin değil edinen işletmenin varlık ve borçları olarak kabul edilir ve edinenin geçerli para biriminde veya önceki kurlarla raporlanan parasal olmayan yabancı para kalemi niteliğini korur.
- TFRS açılış finansal durum tablosunda maddi duran varlık, yatırım amaçlı gayrimenkul veya kullanım hakkı varlığı için özelleştirme veya halka arz gibi olaylar kapsamında belirlenen gerçeğe uygun değer tahmini maliyet olarak kullanıldığında; bu gerçeğe uygun değerlerin toplam tutarı ile önceki defter değerlerinde yapılan düzeltmelerin toplamı dipnotlarda açıklanır ve farklar özkaynakta muhasebeleştirilir.

- Petrol ve gaz varlıkları ile tarife düzenlemesine tabi faaliyetlerde tahmini maliyet muafiyetinin kullanılması durumunda, bu durum ile önceki muhasebe ilkelerine göre belirlenmiş defter değerlerinin maliyet merkezlerine dağıtılma esası ve dayandığı esas dipnotlarda açıklanır ve varlıklar geçiş tarihi itibarıyla değer düşüklüğü testine tabi tutulur.
- İşletmeler, TFRS'lere geçiş tarihi itibarıyla bir maddi duran varlık kalemini, maliyet yöntemi seçilmiş yatırım amaçlı gayrimenkulü, kullanım hakkı varlığını veya TMS 38 kıstaslarını karşılayan maddi olmayan duran varlığı gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçerek bu tutarı tahmini maliyet olarak belirleyebilir.
- Önceki muhasebe ilkelerine göre geçiş tarihinde veya öncesinde hesaplanan yeniden değerlenmiş tutar; yeniden değerleme tarihindeki gerçeğe uygun değerle ya da genel/özel fiyat endeksleriyle düzeltilmiş TFRS maliyeti/amorti edilmiş maliyeti ile açık benzerlik taşıması koşuluyla tahmini maliyet kabul edilebilir.
- TFRS'leri ilk kez uygulayan bir kiracı, geçiş tarihi itibarıyla kira yükümlülüğünü kalan kira ödemelerinin kiracının alternatif borçlanma faiz oranı ile iskonto edilmiş bugünkü değeri üzerinden ölçer.
- Kiracı, kullanım hakkı varlığını her bir kiralama bazında; fiili başlama tarihinden itibaren TFRS 16 uygulanıyormuş gibi geçiş tarihindeki alternatif borçlanma faiz oranıyla iskonto edilmiş defter değeri üzerinden veya ön ödenmiş/tahakkuk etmiş kira ödemeleriyle düzeltilmiş kira yükümlülüğüne eşit bir tutar üzerinden ölçebilir.
- Kiracı; benzer portföye tek iskonto oranı uygulama, geçiş tarihinden itibaren 12 ay içinde sona eren kiralamaları veya düşük değerli varlık kiralamalarını kısa vadeli gibi muhasebeleştirme ve başlangıçtaki doğrudan maliyetleri ölçüme dahil etmeme kolaylaştırıcı uygulamalarını her kiralama bazında tercih edebilir.
- İlk uygulayıcılar muafiyetten yararlandığında, TFRS'lere geçiş tarihi itibarıyla tüm yurtdışı işletmelere ilişkin birikimli çevrim farkları sıfır kabul edilir ve bu tarihten önce oluşan çevrim farkları sonradan elden çıkarma kazanç veya zararına dahil edilmez.
- Bireysel finansal tablolarda bağlı ortaklık, iş ortaklığı ve iştirak yatırımları maliyet bedeliyle muhasebeleştirilirken, açılış tablosunda TMS 27 maliyet bedeli yerine TFRS'leri uygulama tarihindeki gerçeğe uygun değer veya önceki muhasebe ilkelerine göre belirlenmiş defter değeri tahmini maliyet olarak seçilebilir.
- Bağlı ortaklık ana ortaklıktan sonra TFRS uygulamaya başlarsa, varlık ve borçlarını; ana ortaklığın geçiş tarihine göre konsolide tablolarda yer alacak defter değerleri üzerinden (konsolidasyon ve işletme birleşmesi düzeltmeleri hariç) veya kendi geçiş tarihindeki TFRS defter değerleri üzerinden ölçmeyi seçebilir.
- Ana ortaklık bağlı ortaklığından daha sonraki bir tarihte TFRS'leri ilk kez uygulamaya başlarsa, konsolide finansal tablolarında bağlı ortaklığın varlık ve borçlarını, konsolidasyon, özkaynak muhasebesi ve işletme birleşmesi etkilerine ilişkin gerekli düzeltmeler yapılmak suretiyle bağlı ortaklığın finansal tablolarındaki defter değerleri üzerinden ölçer.
- Finansal varlıklar ve yükümlülükler ile özkaynak araçlarına yapılan yatırımlar, TFRS'lere geçiş tarihinde mevcut durum ve şartlar esas alınarak sırasıyla gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan veya diğer kapsamlı gelire yansıtılan olarak tanımlanabilir.
- Güvenilir genel fiyat endeksinin bulunmaması ve para biriminin istikrarlı bir para birimiyle takas edilebilirliğinin olmaması özelliklerinin her ikisini birden taşıyan para birimi aşırı oranda yüksek enflasyona maruz kabul edilir; para biriminin normal hale geldiği tarihten önce tutulan varlık ve borçlar geçiş tarihindeki gerçeğe uygun değerle ölçülerek tahmini maliyet olarak kullanılabilir.
- İlk uygulayıcı, geçiş tarihinde mevcut sözleşmelerin kiralama içerip içermediğini o tarihteki durum ve şartlara göre TFRS 16'ya göre değerlendirebilir; ayrıca TMS 40 gerçeğe uygun değer modelini uyguladığı gayrimenkul niteliğindeki kullanım hakkı varlığını geçiş tarihinden itibaren gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçer.

- Hizmetten çekme ve restorasyon yükümlülükleri geçiş tarihinde TMS 37'ye göre ölçülür; yükümlülüğün ilk ortaya çıktığı tarihteki varlık maliyeti bileşeni, geçiş tarihindeki yükümlülüğün o dönemdeki riske göre düzeltilmiş tarihi iskonto oranlarıyla ilk tarihe iskonto edilmesiyle tahmin edilir ve güncel faydalı ömür ile TFRS amortisman politikası kullanılarak birikmiş amortismanı hesaplanır.

Formüller ve Çözümlü Örnek

Geçiş Tarihindeki Hizmetten Çekme Yükümlülüğü Varlık Bileşeni ve Net Defter Değeri

Tarihi Tahmini Maliyet = Geçiş Tarihindeki TMS 37 Yükümlülüğü / (1 + Tarihi İskonto Oranı)^Toplam Süre; Geçiş Tarihi Net Maliyet Bileşeni = Tarihi Tahmini Maliyet - [Tarihi Tahmini Maliyet * (Geçen Süre / Toplam Faydalı Ömür)]

TMS 37 Yükümlülüğü: Geçiş tarihindeki cari restorasyon borcu tutarı · **Tarihi İskonto Oranı**: İlk ortaya çıkış dönemindeki riske göre düzeltilmiş iskonto oranı · **Toplam Süre**: İlk ortaya çıkıştan geçiş tarihine kadar geçen süre · **Toplam Faydalı Ömür**: Varlığın toplam tahmini faydalı ömrü · **Geçen Süre**: İlk ortaya çıkıştan geçiş tarihine kadar geçen amortisman süresi

Örnek: *İşletmenin TFRS'ye geçiş tarihindeki TMS 37 restorasyon yükümlülüğü 121.000 TL'dir. Yükümlülük 2 yıl önce ortaya çıkmış olup o tarihteki iskonto oranı yıllık %10'dur. Varlığın toplam ömrü 10 yıl olup doğrusal amortisman uygulanmaktadır. Hizmetten çekme bileşeninin geçiş tarihindeki net defter değeri nedir? Çözüm: 1. Adım: Yükümlülüğün ortaya çıktığı tarihteki tarihi maliyeti iskonto edilerek bulunur: 121.000 / (1 + 0,10)^2 = 100.000 TL. → 2. Adım: 2 yıllık birikmiş amortisman tutarı hesaplanır: 100.000 * (2 / 10) = 20.000 TL. → 3. Adım: Geçiş tarihindeki net defter değeri bulunur: 100.000 - 20.000 = 80.000 TL. Sonuç: 80.000,00 TL*

Sık Yapılan Hatalar

- **Hata**: Önceki dönem finansal tablolarını TFRS ile tam uyumlu hazırlayan ancak tablonun üzerinde 'TFRS ile açık ve koşulsuz olarak uyumludur' şeklinde beyanda bulunmayan bir işletmenin bu tabloları TFRS'lerin uygulandığı finansal tablo sayılır. Doğrusu: TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tablo sayılabilmesi için TFRS'lerle uyumlu olduğunun üzerinde açık ve koşulsuz olarak belirtilmiş olması zorunludur; bu beyan yoksa o tablolar TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tablo sayılmaz.
- **Hata**: TFRS açılış finansal durum tablosu hazırlanırken geçiş tarihindeki muhasebe politikası farklılıklarından doğan farklar ilk TFRS döneminin kâr veya zararına kaydedilir. Doğrusu: Geçiş tarihindeki düzeltmeler doğrudan dağıtılmamış kârlar içerisine veya uygunsa ilgili diğer özkaynak kalemine kaydedilir; kâr/zarara yansıtılamaz.
- **Hata**: TFRS'lere geçiş tarihinden sonra elde edilen ve geçiş tarihindeki bir muhasebe tahmininin hatalı olduğunu değil de sadece yeni durumları gösteren bilgiler TFRS açılış finansal durum tablosunda düzeltme yapılmasını gerektirir. Doğrusu: Geçiş tarihinden sonra elde edilen bu tür yeni bilgiler TMS 10 kapsamında düzeltme gerektirmeyen olay niteliğindedir; açılış finansal durum tablosu düzeltilmez, etki cari dönemin kâr veya zararına yansıtılır.
- **Hata**: Geçmiş işletme birleşmeleri için TFRS 3 muafiyetinden yararlanıldığında, önceki muhasebe ilkelerine göre bilançoda bulunan şerefiye için geçiş tarihinde herhangi bir değer düşüklüğü göstergesi yoksa değer düşüklüğü testi yapılmaz. Doğrusu: Şerefiyede değer düşüklüğü göstergesi bulunup bulunmadığına bakılmaksızın geçiş tarihi itibarıyla TMS 36 uyarınca zorunlu olarak değer düşüklüğü testi yapılır.
- **Hata**: TFRS'lere ilk kez geçişte muhasebe politikası değişikliklerine ilişkin kamuoyu açıklamalarında TMS 8 standardının açıklama hükümleri uygulanır. Doğrusu: TMS 8, TFRS'lerin ilk kabulündeki muhasebe politikası değişikliklerine uygulanmaz; işletme TMS 8 açıklamaları yerine TFRS 1'in öngördüğü mutabakat ve geçiş açıklamalarını sunar.

- **Hata**: Birikimli çevrim farklarının sıfırlanması muafiyeti seçildiğinde, geçiş tarihinden sonra elden çıkarılan yabancı para cinsinden bağlı ortaklığın geçmişteki tüm kurları dikkate alınarak satış kazancı hesaplanır. Doğrusu: Geçiş tarihi itibarıyla birikimli çevrim farkı sıfır kabul edildiğinden, geçiş öncesi farklar satış kâr/zararına dahil edilmez; sadece geçiş tarihinden sonra oluşan çevrim farkları elden çıkarma kazanç veya zararına dahil edilir.
- **Hata**: Kiracı, geçiş tarihindeki kira borcunu kiralama sözleşmesinin fiilen başladığı tarihteki orijinal faiz oranıyla iskonto eder. Doğrusu: Kiracı, geri kalan kira ödemelerini sözleşme başındaki oranla değil, TFRS'lere geçiş tarihindeki alternatif borçlanma faiz oranını kullanarak iskonto etmek zorundadır.
- **Hata**: Ana ortaklık TFRS'leri bağlı ortaklıktan sonraki bir tarihte uygulamaya başlarsa, bağlı ortaklığın varlık ve borçlarını kendi geçiş tarihindeki gerçeğe uygun değerleriyle yeniden ölçer. Doğrusu: Konsolide finansal tablolarda bağlı ortaklığın varlık ve borçları, bağlı ortaklığın kendi finansal tablolarındaki defter değerleri üzerinden (konsolidasyon, özkaynak yöntemi ve işletme birleşmesi düzeltmeleri yapılarak) ölçülür.
- **Hata**: Gerçeğe uygun değerin tahmini maliyet olarak seçilmesi muafiyeti stoklar ve ticari alacaklar dahil tüm aktif kalemleri için uygulanabilir. Doğrusu: Gerçeğe uygun değerin tahmini maliyet olarak kullanılması kuralı yalnızca maddi duran varlıklar, maliyet yöntemini seçmiş yatırım amaçlı gayrimenkuller, kullanım hakkı varlıkları ve TMS 38 kriterlerini sağlayan maddi olmayan duran varlıklar için geçerlidir; diğer varlık ve yükümlülükler için kullanılamaz.

Sınavda Nasıl Sorulur

- 2022-06 sonrası 9 oturumda bu başlıktan toplam 4 soru çıktı (oturum başına ortalama 0,4); modül içinde 42 başlık arasında 28. sırada.
- **Soruların türü**: tanım/kavram %75, ölçüm-muhasebeleştirme %25.
- **Biçim**: hesap içeren soru %0, olumsuz kök (yanlıştır/değildir) %50, I-II-III kombinasyon %25, senaryo içeren %0.
- **Olumsuz kök sık kullanılır**: seçeneklerin her birini ayrı ayrı doğru/yanlış olarak değerlendirin, kökün istediğine dikkat edin.
- I-II-III biçimindeki kombinasyon sorularında her yargıyı bağımsız doğrulayın; tek yanlış ayrıntı şıkkı eler.

3. TFRS 2 – Hisse Bazlı Ödemeler

Temel Kavramlar

- **Hisse Bazlı Ödeme Anlaşması**: İşletme (veya diğer bir grup işletmesi ya da grubun herhangi bir hissedarı) ile karşı taraf (çalışanlar dahil) arasında yapılan ve varsa belirli hakediş koşullarının sağlanması durumunda karşı tarafın işletmenin/grup işletmesinin özkaynak araçlarının fiyatı esas alınarak belirlenen tutarda nakit/varlık ya da doğrudan özkaynak araçlarını elde etme hakkı kazandığı sözleşmedir.
- **Hizmet Koşulu**: İşletmeye hizmetlerin sunulması sırasında karşı tarafın belirli bir hizmet süresini tamamlamasını gerektiren ve herhangi bir performans hedefinin karşılanmasını içermeyen hakediş koşuludur; hakediş dönemi içinde hizmetin sonlandırılması halinde koşul sağlanmamış kabul edilir.
- **Performans Koşulu**: Karşı tarafın belirli bir hizmet dönemini tamamlamasını ve bu hizmeti sunarken işletmenin kendi faaliyetleri (piyasa dışı) ya da özkaynak araçlarının fiyatı/değerine (piyasa koşulu) bağlı belirli bir performans hedefini gerçekleştirmesini gerektiren hakediş koşuludur.
- **Piyasa Koşulu**: Özkaynağa dayalı finansal aracın kullanım fiyatının, hak edişinin veya kullanılmasının bağlı olduğu; hisse senedi fiyatı, hisse senedi opsiyonunda belirli bir içsel değer veya başka işletmelerin hisse senedi endeksi karşısındaki göreli değer hedefi gibi işletmenin (veya grup şirketinin) özkaynak araçlarının piyasa fiyatıyla ilişkili performans koşuludur.
- **İçsel Değer**: Karşı tarafın alma veya onaylama hakkı bulunduğu hisse senetlerinin gerçeğe uygun değeri ile bu hisse senetleri için ödemesi gereken veya ödeyeceği kullanım fiyatı arasındaki farktır.
- **Yeniden Yükleme Özelliği ve Yeniden Yükleme Opsiyonu**: Yeniden yükleme özelliği, opsiyon hamilinin kullanım fiyatını nakit yerine hisse senetleriyle ödemesi halinde otomatik olarak ek hisse senedi opsiyonu verilmesini sağlayan sözleşme hükmüdür; bu işlem sonucunda ihraç edilen yeni opsiyona ise yeniden yükleme opsiyonu denir.
- **Hakediş Koşulu**: Hisse bazlı ödeme anlaşmaları kapsamında, karşı tarafa işletmenin nakdini, diğer varlıklarını veya özkaynağa dayalı finansal araçlarını almaya hak kazandıran hizmetleri işletmenin alıp almadığını belirleyen hizmet veya performans koşuludur.
- **Hakediş Dönemi**: Hisse bazlı ödeme anlaşmalarında yer alan her türlü hakediş koşulunun yerine getirildiği süredir.
- **Beklenen Dalgalanma (Volatilite)**: Fiyatta bir dönem boyunca görülmesi beklenen değişim miktarının bir ölçüsü olup opsiyon fiyatlandırma modellerinde ilgili hisse senedi üzerinde sürekli olarak birleştirilen getiri oranının yıllık standart sapması olarak tanımlanan ve genellikle yıllık olarak açıklanan istatistiki göstergedir.

Kapsam ve İstisnalar

- TFRS 2; işletmenin hissedarı sıfatıyla ilave pay alma hakkı kazanan çalışanlarla yapılan işlemlere, TFRS 3 kapsamındaki işletme birleşmelerinde devralınan net varlık edinimlerine, TFRS 11 kapsamındaki iş ortaklıklarının kuruluşundaki işletme katkılarına ve TMS 32/TFRS 9 kapsamındaki finansal araç sözleşmeleri çerçevesinde edinilen mal ve hizmetlere uygulanmaz.
- Vergi mevzuatının zorunlu tutması nedeniyle çalışanın hisse bazlı ödemeden doğan stopaj vergisi yükümlülüğü tutarı kadar hissenin işletmece kesilerek vergi dairesine nakden ödendiği net ödeme özellikli anlaşmalar, net ödeme özelliği olmasaydı özkaynağa dayalı sayılacaksa, stopaj vergisi tutarıyla sınırlı olmak kaydıyla bütünüyle özkaynağa dayalı işlem olarak sınıflandırılır.

- Çalışanlara ihraç edilen hisse senetleri ve hisse senedi opsiyonlarının gerçeğe uygun değeri kural olarak ihraç tarihinde ölçülürken, çalışanlar dışındaki taraflara ihraç edilen hisse senedi ve opsiyonların gerçeğe uygunluğu işletmenin malları elde ettiği veya karşı tarafın hizmeti verdiği tarih itibarıyla uygulanır ve tahmin edilir.
- Grup içi hisse bazlı ödeme düzenlemelerine ilişkin hükümler mal veya hizmet tedarikçilerine de uygulanır; ancak ana ortaklık ile bağlı ortaklık arasında bağlı ortaklığın çalışanlara verilen araçlar karşılığında ana ortaklığa ödeme yapmasını gerektiren grup içi geri ödeme anlaşmalarının muhasebeleştirilmesi bu özel hükümlerin kapsamı dışındadır.

Kurallar

- Hisse bazlı ödeme işlemlerinde gerçeğe uygun değer ölçümünde TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü Standardı hükümleri değil, doğrudan TFRS 2 Standardı hükümleri uygulanır.
- Hisse bazlı ödeme anlaşmaları çerçevesinde sağlanan mal veya hizmetler teslim alındıkça veya ifa edildikçe muhasebeleştirilir; ilgili kalemler diğer TFRS düzenlemelerine göre varlık kriterini karşılamıyorsa doğrudan gider olarak finansal tablolara yansıtılır.
- Özkaynaktan karşılanan hisse bazlı ödemelerde mal veya hizmetler kural olarak doğrudan gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülür; bu değer güvenilir şekilde tahmin edilemediğinde özkaynakta meydana gelen artış, verilen özkaynak araçlarının gerçeğe uygun değerleri referans alınarak dolaylı ölçülür.
- Çalışanlarla yapılan özkaynağa dayalı hisse bazlı ödeme işlemlerinde alınan hizmetlerin gerçeğe uygun değeri doğrudan ölçülemediğinden, ölçüm ihraç tarihindeki özkaynak aracının gerçeğe uygun değeri referans alınarak yapılır.
- Çalışan dışındaki taraflarla yapılan işlemlerde mal veya hizmetin gerçeğe uygun değerinin güvenilir tahmin edilebildiği karine olarak kabul edilir ve bu değer işletmenin malları elde ettiği veya hizmetin sunulduğu tarihte ölçülür.
- İşletmenin aldığı tanımlanabilir bedelin ihraç edilen özkaynak aracının veya üstlenilen borcun gerçeğe uygun değerinden düşük olması durumunda aradaki fark, ihraç tarihinde ölçülen tanımlanamayan mal veya hizmet bedeli olarak muhasebeleştirilir.
- Özkaynak araçları hak edişi derhal kazandırıyorsa alınan hizmetler ve özkaynak artışı ihraç tarihinde derhal finansal tablolara alınır; hak ediş bir hizmet süresine bağlıysa hizmetler hakediş dönemi boyunca peyderpey muhasebeleştirilir ve piyasa dışı performans koşullarında hakediş süresi tahmini revize edilir.
- Piyasa koşulları dışındaki hakediş koşulları ölçüm tarihindeki gerçeğe uygun değer tahminine dahil edilmez; hak edilecek özkaynak araç sayısının düzeltilmesi yoluyla kümülatif tutara yansıtılır ve koşul sağlanamazsa kümülatif olarak hiçbir gider muhasebeleştirilmez.
- Hisse hedef fiyatı gibi piyasa koşulları özkaynak aracının gerçeğe uygun değerine dahil edilir ve piyasa koşulu gerçekleşmese dahi diğer tüm hakediş koşullarını yerine getiren taraftan alınan hizmetler gider olarak muhasebeleştirilir.
- Yeniden yükleme özelliği ihraç tarihindeki opsiyonun gerçeğe uygun değer tahminine dahil edilmez; sonradan bir yeniden yükleme opsiyonu ihraç edildiğinde bu işlem yeni bir opsiyon ihracı olarak muhasebeleştirilir.
- Hakediş tarihi sonrasında hakların yitirilmesi veya opsiyonların kullanılmaması durumlarında önceden muhasebeleştirilen özkaynak tutarı iptal edilemez veya geçmişe dönük düzeltilemez; ancak özkaynak kalemleri arasında aktarma yapılabilir.
- Özkaynak araçlarının gerçeğe uygun değerinin ölçüm tarihinde güvenilir tahmin edilemediği nadir durumlarda araçlar içsel değer yöntemiyle ölçülür; içsel değerdeki her türlü değişiklik ödeme tarihine kadar her raporlama döneminde kâr veya zarara yansıtılır.

- Özkaynak araçlarının hakediş dönemi içinde iptal edilmesi veya itfa edilmesi hızlandırılmış hakediş olarak değerlendirilerek kalan süreye ilişkin gider derhal yazılır; geri satın alma işleminde aracın gerçeğe uygun değerini aşan ödeme tutarı doğrudan kâr veya zarara gider yazılır.
- Nakde dayalı hisse bazlı ödemelerde yükümlülük gerçeğe uygun değeri üzerinden muhasebeleştirilir; yükümlülük ödenene kadar her raporlama dönemi sonu ve nihai ödeme tarihinde gerçeğe uygun değer yeniden ölçülerek farklar kâr veya zarara kaydedilir.
- Nakde dayalı hisse bazlı ödemelerde nihai kümülatif tutar fiilen nakden ödenen tutara eşittir; piyasa dışı hakediş koşulları beklenen ödül sayısında düzeltme yapılarak, piyasa koşulları ise aracın gerçeğe uygun değerlemesinde dikkate alınır.
- Ödeme yöntemi tercihinin karşı tarafa bırakıldığı nakit alternatifli işlemlerde işletme borç ve özkaynak bileşeni içeren bileşik finansal araç ihraç etmiş sayılır; çalışan dışı işlemlerde özkaynak unsuru, alınan mal/hizmetin gerçeğe uygun değeri ile borç unsurunun gerçeğe uygun değeri arasındaki fark olarak ölçülür.
- Nakit alternatifli bileşik finansal araçlarda ödeme tarihinde nakit yerine özkaynak aracı ihraç edilirse borç tutarı doğrudan özkaynağa aktarılır; nakit ödeme seçilirse yapılan ödeme borcun itfası sayılır ve önceden tanınmış özkaynak unsuru özkaynakta kalmaya devam eder.
- Ödeme yöntemini seçme imkânı işletmede olduğunda nakit ödeme yükümlülüğü varsa işlem nakde dayalı, yoksa özkaynağa dayalı muhasebeleştirilir; ödeme anında işletmenin daha yüksek gerçeğe uygun değere sahip alternatifi seçmesi halinde oluşan gerçeğe uygun değer fazlalığı ek gider olarak muhasebeleştirilir.
- İşletme dipnotlarda dönem içinde mevcut her bir hisse bazlı ödeme anlaşmasının koşullarını; dönem başı, ihraç edilen, yitirilen, kullanılan, zaman aşımına uğrayan ve dönem sonu opsiyon sayıları ile bunların ağırlıklı ortalama kullanım fiyatlarını açıklamak zorundadır.
- İşletme, dönem içinde ihraç edilen opsiyonların gerçeğe uygun değerini, kullanılan opsiyon fiyatlama modelini, modele ilişkin girdi varsayımlarını (hisse fiyatı, dalgalanma, opsiyon ömrü, temettü, risksiz faiz oranı) ve anlaşmalarda yapılan değişiklikleri dipnotlarda açıklar.
- İşletme, hisse bazlı ödemelerden kaynaklanan ve doğrudan gider yazılan toplam tutarı, nakde dayalı borçların dönem sonu defter değerini ve hak kazanılmış yükümlülüklerin dönem sonundaki toplam içsel değerini dipnotlarda açıklar.
- Çalışanlara ihraç edilen hisse senetlerinin gerçeğe uygun değeri işletmenin hisse senedinin piyasa fiyatından (piyasada alım-satım yoksa tahmini piyasa fiyatından) ölçülür; çalışanın hakediş döneminde temettüye hak kazanamaması veya hakediş sonrası piyasa katılımcısının ödeyeceği fiyatı etkileyen transfer kısıtlamaları bulunması durumunda gerçeğe uygun değer düzeltilir.
- Hisse senedi opsiyonu değerleme modellerinde (Black-Scholes-Merton vb.) asgari olarak; opsiyonun uygulama fiyatı, opsiyonun süresi, hisselerin cari fiyatı, hisse değerindeki beklenen fiyat dalgalanmaları (volatilite), hisselerden beklenen temettüler ve opsiyonun süresi boyunca geçerli risksiz yatırım faiz oranı olmak üzere 6 temel girdi dikkate alınmak zorundadır.
- Çalışanların opsiyonun ihraç tarihi ile kullanım tarihi arasında temettü almaya hak kazandığı durumlarda beklenen temettü girdisi sıfır alınır; çalışanların hakediş döneminde temettü alma hakkı bulunmadığında ise ihraç tarihindeki hisse senedi gerçeğe uygun değeri beklenen temettülerin bugünkü değeri kadar azaltılır, opsiyon değerlemesinde ise beklenen temettüler modele dahil edilir.

- Risksiz getiri oranı, opsiyonun kullanım fiyatının açıklandığı para biriminin ait olduğu ülkenin ihraç ettiği ve değerlenen opsiyonun beklenen süresiyle aynı vadeye sahip kupon ödemesiz devlet tahvillerinin/kâğıtlarının getiri oranıdır; yüksek enflasyonlu ekonomilerde veya bu kâğıtlar bulunmadığında uygun bir ikame unsur kullanılır.
- Hisse opsiyonlarının işletme tarafından satılması durumunda ortaya çıkan yeni hisse ihracı riski ve potansiyel sulandırma etkisi, piyasa tarafından henüz hisse fiyatına yansıtılmamışsa, opsiyon fiyatlama yöntemleri bu potansiyel sulandırmayı dikkate alacak şekilde uyarlanır.
- Özkaynağa dayalı işlemlerde yapılan lehe değişikliklerde (kullanım fiyatının düşürülmesi, araç sayısının artırılması vb.), değişiklik öncesi ve sonrası oluşan ek gerçeğe uygun değer farkı; değişiklik hakediş süresindeyse kalan hakediş süresinde, hakediş süresinden sonraysa derhal (veya ek hizmet süresi boyunca) muhasebeleştirilir; aleyhe değişiklikler ise (süre uzatımı, ek performans koşulu getirilmesi vb.) dikkate alınmaz ve muhasebeleştirme değişiklik hiç yapılmamış gibi sürdürülür.
- Nakit olarak ödenen bir hisse bazlı ödeme işleminin şartlarının değiştirilerek özkaynağa dayalı işleme dönüştürülmesi durumunda; özkaynak işlemi verilen aracın değişiklik tarihindeki gerçeğe uygun değeri üzerinden alınan hizmet ölçüsünde özkaynağa kaydedilir, nakde dayalı yükümlülük bilanço dışı bırakılır ve yükümlülüğün defter değeri ile kaydedilen özkaynak tutarı arasındaki fark derhal kâr veya zarara yansıtılır.
- İşletmenin kendi özkaynak araçları karşılığında hizmet temin ettiği hisse bazlı ödeme işlemlerinde, araçların sağlanması için üçüncü bir taraftan hisse alınması zorunluluğu bulunmasına ya da araçların hissedarlar tarafından doğrudan sağlanmasına bakılmaksızın işlem özkaynağa dayalı olarak muhasebeleştirilir.
- Grup içi düzenlemelerde hissedarın bağlı ortaklık çalışanlarına kendi özkaynak araçları yerine yatırım yaptığı bağlı ortaklığın özkaynak araçlarını sağlama yükümlülüğü altına girmesi durumunda; hissedar bu yükümlülüğü kendi bireysel finansal tablolarında nakde dayalı, konsolide finansal tablolarında ise özkaynağa dayalı hisse bazlı ödeme hükümlerine göre ölçer.
- Ana ortaklığın doğrudan bağlı ortaklık çalışanlarına kendi özkaynak araçlarını sağladığı veya çalışanlara nakit ödemeyi üstlendiği düzenlemelerde; bağlı ortaklık çalışanlarına karşı doğrudan bir ödeme veya teslim yükümlülüğü taşımadığından işlemi bireysel tablolarında özkaynağa dayalı olarak muhasebeleştirir ve özkaynaktaki artışı ana ortaklıktan sağlanan katkı payı (sermaye katkısı) olarak kaydeder.
- Bağlı ortaklığın kendi çalışanlarına ana ortaklığın hisse senetlerini sağlama yükümlülüğünü bizzat üstlendiği durumlarda, bağlı ortaklık söz konusu özkaynak araçlarını nasıl temin edeceğine bakılmaksızın işlemi bireysel tablolarında nakde dayalı hisse bazlı ödeme işlemi olarak muhasebeleştirir.
- Grup içi çalışan transferlerinde bağlı ortaklıkların yükümlülüğü bulunmadığı durumlarda her bir bağlı ortaklık, ana ortaklığın araçları ilk verdiği tarihteki gerçeğe uygun değeri ve çalışanın ilgili bağlı ortaklıkta geçirdiği hakediş süresi oranını baz alarak gider paylaştırır; çalışanın gruptan ayrılarak piyasa dışı hakediş koşulunu sağlayamaması durumunda ise önceden muhasebeleştirilen kümülatif tutarlar düzeltilir ve hiçbir grup şirketinde birikimli gider bırakılmaz.

Sık Yapılan Hatalar

- **Hata**: Hisse bazlı ödemelerde gerçeğe uygun değer ölçümü yapılırken genel standart olan TFRS 13 hükümleri uygulanır. Doğrusu: TFRS 2 kapsamındaki gerçeğe uygun değer ölçümlerinde TFRS 13 hükümleri değil, TFRS 2'nin kendi özel ölçüm ilkeleri uygulanır.

- **Hata**: Çalışanlara ihraç edilen özkaynak araçlarında piyasa koşulları gerçekleşmezse, önceden muhasebeleştirilen hizmet giderleri finansal tablolardan ters kayıtla iptal edilir. Doğrusu: Piyasa koşullarına dayalı işlemlerde piyasa hedefi gerçekleşmese bile çalışan diğer hakediş koşullarını (örneğin hizmet süresini) sağladığı takdirde gider muhasebeleştirilmeye devam eder ve iptal edilmez.
- **Hata**: Hakediş süresi tamamlandıktan sonra opsiyonların vadesinde kullanılmayıp zamanaşımına uğraması durumunda, geçmiş dönemlerde özkaynağa alınan kümülatif tutarlar gelir yazılarak iptal edilir. Doğrusu: Hakediş gerçekleştikten sonra opsiyonların kullanılmaması veya hakkın yitirilmesi durumunda kümülatif özkaynak tutarında geçmişe dönük herhangi bir düzeltme ya da gelir kaydı yapılamaz; sadece özkaynak içi aktarım yapılabilir.
- **Hata**: Nakde dayalı hisse bazlı ödeme borçları ilk muhasebeleştirmeden sonra sadece hakediş tarihinde ölçülür, ara dönemlerde gerçeğe uygun değer güncellemesi yapılmaz. Doğrusu: Nakde dayalı işlemlerde yükümlülük borç ödenene kadar her raporlama dönemi sonunda ve ödeme gününde gerçeğe uygun değerinden yeniden ölçülür ve değer değişimleri kâr/zarara yansıtılır.
- **Hata**: Özkaynağa dayalı hisse bazlı ödeme anlaşmalarında çalışan aleyhine yapılan değişikliklerde (örneğin hakediş süresinin uzatılması veya gerçeğe uygun değerin düşmesi), maliyetler azalan yeni gerçeğe uygun değere göre revize edilip kâr/zarara gelir yazılır. Doğrusu: Aleyhe değişiklikler hiçbir şekilde dikkate alınmaz; işletme işlem hiç değiştirilmemiş gibi ilk ihraç tarihindeki gerçeğe uygun değer üzerinden gider kaydetmeye aynen devam eder.
- **Hata**: Ana ortaklık kendi hisselerini doğrudan bağlı ortaklığın çalışanlarına hakediş karşılığı verdiğinde, bağlı ortaklık hisseleri kendisi ihraç etmediği için bu işlemi bireysel tablolarında borç (yükümlülük) veya nakde dayalı hisse bazlı ödeme olarak gösterir. Doğrusu: Bağlı ortaklığın çalışanlara hisse sağlama veya nakit ödeme yükümlülüğü bulunmadığından, işlem bağlı ortaklığın bireysel tablolarında özkaynağa dayalı olarak muhasebeleştirilir ve karşılığı ana ortaklıktan sağlanan sermaye/katkı payı olarak özkaynakta izlenir.
- **Hata**: Nakde dayalı hisse bazlı ödeme planı özkaynağa dayalı plana dönüştürüldüğünde, yükümlülük tutarı ile özkaynağa aktarılan tutar arasındaki fark doğrudan geçmiş yıllar kârlarına aktarılır. Doğrusu: Finansal tablo dışı bırakılan yükümlülüğün defter değeri ile değişiklik tarihinde finansal tablolara alınan özkaynak tutarı arasındaki fark, derhal kâr veya zarara yansıtılır.

Sınavda Nasıl Sorulur

- 2022-06 sonrası 9 oturumda bu başlıktan toplam 2 soru çıktı (oturum başına ortalama 0,2); modül içinde 42 başlık arasında 38. sırada.
- **Soruların türü**: ölçüm-muhasebeleştirme %100.
- **Biçim**: hesap içeren soru %0, olumsuz kök (yanlıştır/değildir) %100, I-II-III kombinasyon %50, senaryo içeren %0.
- **Olumsuz kök sık kullanılır**: seçeneklerin her birini ayrı ayrı doğru/yanlış olarak değerlendirin, kökün istediğine dikkat edin.
- I-II-III biçimindeki kombinasyon sorularında her yargıyı bağımsız doğrulayın; tek yanlış ayrıntı şıkkı eler.

4. TFRS 3 – İşletme Birleşmeleri

Temel Kavramlar

- **İşletme**: Müşterilere mal veya hizmet sunma, yatırım geliri elde etme (temettü veya faiz gibi) veya olağan faaliyetlerden diğer gelirleri elde etme amacıyla yürütülebilen veya yönetilebilen faaliyetler ve varlıklar bütünüdür. Bir faaliyet ve varlık bütününün işletme sayılabilmesi için asgari olarak bir girdi ve birlikte çıktı yaratma kabiliyetine önemli derecede katkıda bulunan asli bir süreci içermesi zorunludur; çıktıların fiilen mevcut olması şart değildir.
- **İşletme Birleşmesi**: Edinen işletmenin, bir veya daha fazla işletmenin kontrolünü ele geçirdiği bir işlem veya olaydır.
- **Birleşme Tarihi**: Edinen işletmenin edinilen işletme üzerinde kontrolü fiilen ele geçirdiği tarihtir.
- **Şerefiye**: Tek başına tanımlanamayan ve ayrı olarak kaydedilemeyen, bir işletme birleşmesinde edinilmiş diğer varlıklardan kaynaklanan gelecekteki ekonomik faydadır.
- **Koşullu Bedel**: Edinen işletmenin, kontrolün karşılığı olarak gelecekte belirli olayların gerçekleşmesi veya şartların sağlanması halinde ek varlık veya özkaynak payı transfer etme yükümlülüğü ya da şartlar sağlandığında daha önce ödenen bedeli geri alma hakkıdır.
- **Tanımlanabilir Varlık veya Borç**: İşletmeden ayrılabilir/bölünebilir olan ve tek başına ya da ilgili bir sözleşmeyle satılabilen, kiralanabilen, devredilebilen ya da sözleşmeye dayalı veya diğer yasal haklardan kaynaklanan unsurlardır.
- **Asli Süreç (Edinilen Faaliyet ve Varlıklar Bütününde)**: Edinilen faaliyet ve varlıklar bütününün edinme tarihinde çıktısı yoksa; girdileri çıktılara dönüştürmek için oldukça önemli olan ve gerekli bilgi, beceri, deneyime sahip organize bir iş gücü ile bu iş gücünün geliştirebileceği girdileri içeren süreçtir. Edinme tarihinde çıktı varsa; çıktı üretiminin sürdürülmesi için organize bir iş gücü içeren ya da nadir/benzersiz olup önemli maliyet, çaba veya gecikmeye katlanılmaksızın ikame edilemeyen süreçtir.
- **Ters Birleşme**: Yasal olarak özkaynak paylarını ihraç eden işletmenin (yasal edinen), işletme birleşmesi hükümleri uyarınca muhasebe açısından edinilen işletme; özkaynak payları edinilen işletmenin ise muhasebe açısından edinen işletme olarak belirlendiği birleşme işlemidir.
- **Tanımlanabilir Maddi Olmayan Duran Varlık**: Edinilen işletmeden tek başına ya da ilgili bir sözleşme, varlık veya borç ile birlikte ayrılabilen, satılabilen, devredilebilen, kiralanabilen veya takas edilebilen (ayrılabilirlik ölçütü) ya da ayrılabilir olmasa dahi sözleşmeye bağlı veya diğer yasal haklardan kaynaklanan (sözleşmeye dayalı olma/yasallık ölçütü) ve şerefiyeden ayrı muhasebeleştirilen gayrimaddi varlıktır.
- **Yeniden Edinilen Hak**: Edinen işletmenin, bir işletme birleşmesinin parçası olarak daha önce edinilen işletmeye kendi varlığını (ticari isim, teknoloji lisansı vb.) kullanması için vermiş olduğu hakkı birleşmeyle tekrar geri alması durumunda şerefiyeden ayrı muhasebeleştirilen tanımlanabilir maddi olmayan duran varlıktır.

Kapsam ve İstisnalar

- TFRS 3 standardı; (a) müşterek anlaşmanın kendi finansal tablolarında müşterek anlaşma oluşumunun muhasebeleştirilmesine, (b) işletme tanımına uymayan bir varlık veya varlık grubunun satın alınmasına, (c) ortak kontrole tabi teşebbüs veya işletmelerin birleşmelerine ve (d) TFRS 10 uyarınca yatırım işletmesi tarafından gerçeğe uygun değer farkı kâr/zarara yansıtılarak ölçülen bağlı ortaklık edinimlerine uygulanmaz.
- Edinilen işletmenin kiraya veren konumunda olduğu kiralama sözleşmelerinin TFRS 16 kapsamında faaliyet veya finansal kiralama olarak sınıflandırılması birleşme tarihindeki koşullara göre değil, sözleşmenin başlangıcındaki (veya sınıflandırmayı değiştiren bir değişiklik yapılmışsa bu değişiklik tarihindeki) hüküm ve faktörlere göre belirlenir.

- Edinen işletme, edinim tarihi itibarıyla finansal tablolarına kesinlikle hiçbir şarta bağlı varlık (TMS 37 kapsamındaki koşullu varlık) yansıtamaz.
- Kiralama süresi edinim tarihinden itibaren 12 ay içinde sona eren veya dayanak varlığı düşük değerli olan kiralamalarda, edinen işletmenin kullanım hakkı varlığı ve kira yükümlülüğü muhasebeleştirmesi zorunlu değildir.
- Kurulu iş gücü (çalışanlar topluluğu) ve edinme tarihinde potansiyel müşterilerle pazarlık aşamasında olan sözleşmeler varlık niteliğinde olmadığından şerefiyeden ayrı bir maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmez; bunlara atfedilen değerler doğrudan şerefiye içerisine dahil edilir.
- Edinen işletme, edinilen işletmenin kiracı olduğu bir faaliyet kiralamasına konu olan bir varlığı gerçeğe uygun değeriyle ölçerken kiralama koşullarını dikkate alır; koşulların piyasaya göre lehte ya da aleyhte olması durumunda finansal tablolara ayrıca bağımsız bir varlık veya yükümlülük yansıtmaz.

Kurallar

- İsteğe bağlı yoğunluk testinde, edinilen brüt varlıkların gerçeğe uygun değerinin tek bir tanımlanabilir varlıkta veya benzer tanımlanabilir varlık grubunda önemli ölçüde yoğunlaşması durumunda edinilen varlık bütünü kesinlikle işletme sayılmaz; brüt varlık hesaplanırken nakit ve nakit benzerleri, ertelenmiş vergi varlıkları ile ertelenmiş vergi borçlarının etkisinden doğan şerefiye toplama dâhil edilmez.
- Tüm işletme birleşmeleri zorunlu olarak satın alma yöntemiyle muhasebeleştirilir; satın alma yöntemi sırasıyla (1) edinen işletmenin belirlenmesi, (2) birleşme tarihinin belirlenmesi, (3) edinilen tanımlanabilir varlık, borç ve kontrol gücü olmayan payların muhasebeleştirilip ölçülmesi ve (4) şerefiye veya pazarlıklı satın alma kazancının muhasebeleştirilip ölçülmesi adımlarından oluşur.
- Özkaynak payı değişimi yoluyla yapılan birleşmelerde ve yeni kurulan işletmelerde kontrolü sağlayan edinen işletmenin tespitinde TFRS 10 hükümleri ve birleşen tarafların nispi oy hakları, yönetim organının bileşimi ve ödenen prim faktörleri esas alınır.
- Kontrolün fiilen elde edildiği tarih olan birleşme tarihi genellikle bedelin ödendiği ve net varlıkların devralındığı kapanış tarihidir; ancak yazılı sözleşmeler veya fiili durumlar kontrolün daha önce veya daha sonra ele geçirildiğini gösteriyorsa birleşme tarihi kapanış tarihinden farklı bir tarih olarak belirlenir.
- Edinilen varlık ve borçların edinim tarihinde muhasebeleştirilebilmesi için Kavramsal Çerçeve'deki tanımları karşılaması şarttır; edinen işletmenin birleşme sonrasında katlanmayı planladığı faaliyet durdurma, işten çıkarma veya yeniden yapılanma maliyetleri edinim tarihinde yükümlülük oluşturmadığından birleşme borcu olarak muhasebeleştirilemez.
- Geçmiş olaylardan kaynaklanan mevcut bir yükümlülük olması ve gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi şartıyla, ekonomik fayda içeren kaynak çıkışı muhtemel olmasa dahi şarta bağlı yükümlülükler birleşme tarihinde finansal tablolara alınır.
- İşletme birleşmesinde edinilen varlık ve borçların defter değerleri ile vergi matrahları arasında oluşan geçici farkların potansiyel vergi etkileri ve devreden vergi unsurları TMS 12 Gelir Vergileri standardı uyarınca ertelenmiş vergi varlığı veya borcu olarak muhasebeleştirilir.
- Satıcı tarafından sağlanan tazminat taahhütlerine ilişkin tazminat varlığı, tazmin edilen kalemle eş zamanlı olarak ve tazmin edilen kalemle aynı ölçüm temelinde finansal tablolara yansıtılır.

- Edinilen işletmenin kiracı olduğu sözleşmelerde kira yükümlülüğü kalan kira ödemelerinin bugünkü değeri üzerinden ölçülür; kullanım hakkı varlığı ise sözleşmenin piyasaya göre lehte veya aleyhte şartlarına göre düzeltilerek kira yükümlülüğüne eşit bir tutarda muhasebeleştirilir.
- Maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilen yeniden edinilen haklar (lisans, franchise vb.), piyasa katılımcılarının potansiyel sözleşme yenilemelerine ilişkin varsayımları dikkate alınmaksızın doğrudan kalan sözleşme süresi temelinde ölçülür ve bu süre boyunca itfa edilir.
- Pazarlıklı bir satın alma kazancını kâr veya zarara yansıtmadan önce, edinen işletme tüm tanımlanabilir varlık/borçların eksiksiz belirlendiğini teyit etmeli; kontrol gücü olmayan paylar, önceden elde tutulan paylar ve transfer edilen bedelin ölçüm süreçlerini baştan sona yeniden gözden geçirmelidir.
- Koşullu bedel edinim tarihindeki gerçeğe uygun değeri üzerinden transfer edilen bedele dâhil edilir; TMS 32 uyarınca finansal borç veya özkaynak olarak sınıflandırılır.
- Bedel transferi olmaksızın yalnızca sözleşmeyle gerçekleşen birleşmelerde, edinilen işletmenin net varlıklarının tamamı edinen işletmenin konsolide tablolarında kontrol gücü olmayan paylara atfedilebilir.
- Birleşme tarihinden itibaren azami 1 yılı aşamayacak olan ölçme dönemi boyunca, birleşme tarihinde mevcut şartlara ilişkin elde edilen yeni bilgiler kapsamında geçici tutarlarda geriye dönük düzeltmeler yapılır ve geçmiş dönem karşılaştırmalı bilgileri revize edilir.
- Ölçme dönemi kapandıktan sonra işletme birleşmesi muhasebeleştirmesinde yapılacak revizyonlar ancak TMS 8 kapsamında bir muhasebe hatasının geriye dönük düzeltilmesi şeklinde gerçekleştirilebilir.
- Aracılık, danışmanlık, değerleme, muhasebe ve yasal ücretler gibi satın alma maliyetleri gerçekleştiği dönemde kâr veya zararda gider yazılır; borçlanma araçları veya hisse senetlerinin ihraç maliyetleri ise doğrudan TMS 32 ve TFRS 9 hükümleri uyarınca muhasebeleştirilir.
- Birleşmede muhasebeleştirilen şarta bağlı yükümlülük, sonraki dönemlerde yükümlülük yerine getirilinceye, iptal edilinceye veya zamanaşımına uğrayıncaya kadar TMS 37 uyarınca hesaplanan tutar ile TFRS 15 uyarınca itfa edilmiş bakiye karşılaştırılarak yüksek olanı üzerinden ölçülür.
- Özkaynak olarak sınıflandırılan koşullu bedeller sonradan kesinlikle yeniden ölçülmez ve nihai ödemesi özkaynak içinde muhasebeleştirilir; borç olarak sınıflandırılan koşullu bedeller ise her raporlama döneminde gerçeğe uygun değerle ölçülür ve değer farkları kâr veya zarara yansıtılır.
- Edinen işletme; raporlama döneminde gerçekleşen veya raporlama tarihinden sonra finansal tablolar onaylanmadan önce yapılan birleşmelere ilişkin şerefiye oluşum etkenlerini, transfer edilen bedel türlerini ve kazanılan alacak sınıflarının tahsil edilebilirlik detaylarını dipnotlarda açıklamak zorundadır.
- Edinen işletme, dönem başı ile dönem sonu şerefiye defter değeri mutabakatında meydana gelen ilave şerefiyeleri, değer düşüklüğü zararlarını, kur farklarını ve elden çıkarma gruplarını dipnotlarda ayrı ayrı açıklamak zorundadır.
- Edinilen işletmenin içsel olarak geliştirip daha önce giderleştirdiği marka, patent, müşteri ilişkileri veya belgelenmiş teknik uzmanlık gibi kalemler; ayrılabilirlik ya da sözleşmeye dayalı olma/yasallık ölçütünü sağlamaları koşuluyla edinim tarihinde şerefiyeden ayrı bir tanımlanabilir maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilir.

- İşletme birleşmesinde edinilen alacaklar (krediler dahil) edinim tarihindeki gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçüldüğünden ve nakit akış belirsizlikleri bu değere dahil edildiğinden, edinim tarihinde tahsil edilemeyecek sözleşmeye bağlı nakit akışları için ayrıca bir değerleme karşılığı veya beklenen kredi zararı karşılığı ayrılamaz.
- İşletme birleşmesinde kontrol gücü olmayan paylar (KGP), her bir birleşme işlemi bazında ya edinim tarihindeki gerçeğe uygun değeri (tam şerefiye yöntemi) ya da edinilen işletmenin net tanımlanabilir varlıklarındaki orantılı payı üzerinden ölçülür.
- Ters birleşmelerde yasal bağlı ortaklık muhasebe açısından edinen, yasal ana ortaklık ise muhasebe açısından edinilen sayılır; konsolide finansal tablolar yasal ana ortaklık adı altında yayımlanmakla birlikte yasal bağlı ortaklığın finansal tablolarının devamı niteliğindedir ve yasal bağlı ortaklığın birleşme öncesi defter değerlerini, geçmiş yıllar karlarını ve yasal ana ortaklığın gerçeğe uygun değere göre ölçülmüş varlık ve yükümlülüklerini yansıtır.
- Ters birleşmede transfer edilen bedelin gerçeğe uygun değeri; yasal ana ortaklığın ortaklarına birleşmiş işletmede sahip olacakları aynı yüzdelerde hisse sağlayabilmek amacıyla muhasebe edineninin (yasal bağlı ortaklığın) ihraç etmesi gereken özkaynak araçlarının edinim tarihindeki gerçeğe uygun değeri üzerinden belirlenir.
- Ters birleşmede kontrol gücü olmayan paylar, diğer birleşmelerde gerçeğe uygun değerle ölçülebilse dahi, yasal edinilenin (muhasebe edineninin) birleşme öncesi kayıtlı net varlık değerleri üzerinden oransal olarak aldıkları pay ile ölçülür.
- Önceden var olan sözleşmeye dayalı bir ilişkinin işletme birleşmesiyle sonlandırılmasında ortaya çıkan uzlaşma kâr veya zararı; sözleşmenin cari piyasa şartlarına göre elverişli/elverişsiz olan tutarı ile sözleşmede karşı tarafa tanınmış belirtilmiş uzlaşma koşulunun tutarından düşük olanı üzerinden ölçülür.
- Hisselerini satan ve kilit personel haline gelen hissedarlara yapılan koşullu ödemelerin istihdamın sona ermesiyle otomatik olarak kesilmesi durumunda, söz konusu ödemeler transfer edilen bedel değil, birleşme sonrası hizmet ücreti maliyeti olarak muhasebeleştirilir.
- Edinen işletmenin yenilemek zorunda olmadığı halde yenilediği hisse bazlı ödeme haklarının piyasa bazlı ölçümünün tamamı, birleşme sonrası ücret maliyeti olarak muhasebeleştirilir ve transfer edilen bedele dahil edilmez.
- Raporlama döneminde meydana gelen, tek başına önemsiz ancak toplu halde önemli olan işletme birleşmelerine ilişkin olarak edinen işletme, gereken dipnot bilgilerini toplu halde kamuya açıklar.
- İşletme birleşmesinin raporlama döneminden sonra ancak finansal tabloların yayımlanmak üzere onaylanmasından önce gerçekleşmesi durumunda edinen işletme, ilk muhasebeleştirme tamamlanamadığı için açıklanamayan hususlar ve nedenleri dahil olmak üzere gereken birleşme bilgilerini kamuya açıklar.

Formüller ve Çözümlü Örnek

Şerefiye veya Pazarlıklı Satın Alma Kazancı Hesabı

Şerefiye (veya Negatifse Pazarlıklı Satın Alma Kazancı) = (Transfer Edilen Bedel + Kontrol Gücü Olmayan Paylar + Önceden Elde Tutulan Payların Gerçeğe Uygun Değeri) - Edinilen Tanımlanabilir Net Varlıklar

Transfer Edilen Bedel: Edinenin devrettiği varlıklar, üstlendiği borçlar ve ihraç ettiği özkaynak araçlarının edinim tarihindeki gerçeğe uygun değeri · **Kontrol Gücü Olmayan Paylar**: Azınlık paylarının gerçeğe uygun değeri veya net tanımlanabilir varlıklardaki orantılı payı · **Önceden Elde Tutulan Paylar**: Aşamalı birleşmelerde önceki payların edinim tarihindeki gerçeğe uygun değeri · **Edinilen Tanımlanabilir Net Varlıklar**: Edinilen tanımlanabilir varlıklar ile üstlenilen borçların edinim tarihindeki gerçeğe uygun değer farkı

Örnek: *İşletme A, İşletme B'nin %80 hissesini 1.000.000 TL transfer edilmiş bedel karşılığında satın almıştır. İşletme B'nin edinilen net tanımlanabilir varlıklarının gerçeğe uygun değeri 900.000 TL'dir. Kontrol gücü olmayan %20'lik paylar net varlıklardaki orantılı payı üzerinden ölçülecektir. Şerefiye tutarı ne kadardır? Çözüm: 1. Kontrol gücü olmayan pay tutarı: 900.000 TL * %20 = 180.000 TL → 2. Toplam bedel ve azınlık payı: 1.000.000 TL + 180.000 TL = 1.180.000 TL → 3. Şerefiye: 1.180.000 TL - 900.000 TL = 280.000 TL Sonuç: 280.000,00 TL*

Devredilen Parasal Olmayan Varlıkların Değerleme Kazanç/Zararı

Değerleme Kazancı/Zararı = Devredilen Varlığın Edinim Tarihindeki Gerçeğe Uygun Değeri - Varlığın Defter Değeri

Gerçeğe Uygun Değer: Bedel olarak transfer edilen varlığın birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değeri · **Defter Değeri**: Transfer edilen varlığın edinen işletmenin kayıtlarındaki defter değeri

Örnek: *Edinen işletme, birleşme bedeli olarak defter değeri 400.000 TL ve gerçeğe uygun değeri 650.000 TL olan bir arsasını devretmiştir. Söz konusu varlık edinilen işletmenin eski sahiplerine devredilmiştir. Kâr veya zarara yansıtılacak kazanç tutarı nedir? Çözüm: 1. Devredilen arsanın gerçeğe uygun değeri: 650.000 TL → 2. Arsanın defter değeri: 400.000 TL → 3. Kâr/zarara yansıtılacak kazanç: 650.000 TL - 400.000 TL = 250.000 TL Sonuç: 250.000,00 TL*

Aşamalı Birleşmede Önceden Elde Tutulan Payın Yeniden Ölçüm Kazancı/Zararı

Yeniden Ölçüm Farkı = Önceden Elde Tutulan Payın Edinim Tarihindeki Gerçeğe Uygun Değeri - Payın Defter Değeri

Gerçeğe Uygun Değer: Önceden elde tutulan özkaynak payının kontrolün kazanıldığı tarihteki gerçeğe uygun değeri · **Defter Değeri**: Önceden elde tutulan payın birleşme tarihinden hemen önceki kayıtlı defter değeri

Örnek: *İşletme A, İşletme B'de daha önceden defter değeri 150.000 TL olan %30 paya sahiptir. Kalan hisseleri satın alarak kontrolü elde ettiği birleşme tarihinde, söz konusu %30 payın gerçeğe uygun değeri 220.000 TL olarak belirlenmiştir. Kâr veya zarara kaydedilecek yeniden ölçüm kazancı nedir? Çözüm: 1. Önceden elde tutulan payın edinim tarihindeki gerçeğe uygun değeri: 220.000 TL → 2. Payın birleşme tarihindeki defter değeri: 150.000 TL → 3. Yeniden ölçüm kazancı: 220.000 TL - 150.000 TL = 70.000 TL Sonuç: 70.000,00 TL*

Ölçme Dönemi Düzeltmesinin Şerefiye Üzerindeki Etkisi

Düzeltilmiş Şerefiye = İlk Muhasebeleştirilen Şerefiye - Tanımlanabilir Varlıktaki Geçici Tutar Artışı (veya + Tanımlanabilir Borçtaki Geçici Tutar Artışı)

İlk Muhasebeleştirilen Şerefiye: Raporlama döneminde geçici tutarlarla kayıtlara alınan şerefiye · **Varlık/Borç Düzeltmesi**: Ölçme dönemi içinde edinim tarihindeki gerçeği yansıtacak şekilde yapılan net tanımlanabilir varlık düzeltmesi

Örnek: *Birleşme tarihinde geçici tutarlarla 300.000 TL şerefiye hesaplanmıştır. Birleşmeden 5 ay sonra (ölçme dönemi içinde) edinilen bir binanın birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değerinin geçici tutardan 50.000 TL daha fazla olduğu kesinleşmiştir. Düzeltilmiş şerefiye tutarı nedir? Çözüm: 1. İlk muhasebeleştirilen şerefiye: 300.000 TL → 2. Edinilen varlık değerindeki geriye dönük artış: 50.000 TL → 3. Düzeltilmiş yeni şerefiye tutarı: 300.000 TL - 50.000 TL = 250.000 TL Sonuç: 250.000,00 TL*

Hisse Bazlı Ödeme Yenileme Haklarında Transfer Edilen Bedel Payı

Transfer Edilen Bedele Dahil Edilen Tutar = Edinilen İşletmenin Hakkının Piyasa Bazlı Değeri * (Tamamlanan Hakediş Dönemi / Max(Toplam Hakediş Dönemi, Orijinal Hakediş Dönemi)) * Hak Edilmesi Beklenen Oran

Edinilen İşletmenin Hakkının Piyasa Bazlı Değeri: Edinilen işletmenin çalışanlarına tanınan hisse bazlı ödeme hakkının edinim tarihindeki değeri · **Tamamlanan Hakediş Dönemi**: Birleşme tarihine kadar çalışan tarafından tamamlanmış hizmet süresi · **Toplam Hakediş Dönemi**: Yenileme hakkı ile getirilen toplam hakediş süresi · **Orijinal Hakediş Dönemi**: Edinilen işletmenin belirlediği ilk hakediş süresi · **Hak Edilmesi Beklenen Oran**: Hak kazanması beklenen hakların tahmini oranı

Örnek: *Edinen işletme, edinilen işletme çalışanlarının 3 yıllık orijinal hakediş süresinin 2 yılını tamamladığı hisse bazlı hakları için yenileme kararı almıştır. Toplam hakediş süresi 4 yıla çıkarılmıştır. Edinilen işletmenin haklarının edinim tarihindeki piyasa bazlı değeri 120.000 TL olup hakların %90'ının hak edileceği öngörülmektedir. Transfer edilen bedele dahil edilecek tutar kaç TL'dir? Çözüm: Max(Toplam Süre, Orijinal Süre) = Max(4, 3) = 4 yıl → Tamamlanan oran = 2 / 4 = 0,50 → Birleşme öncesi hizmete düşen brüt tutar = 120.000 * 0,50 = 60.000 TL → Hak edilmesi beklenen tutar (Transfer edilen bedel) = 60.000 * 0,90 = 54.000 TL*

Önceden Var Olan Sözleşmenin Feshinde Uzlaşma Kazanç/Zararı

Uzlaşma Tutarı = Min(|Cari Piyasa Şartlarına Göre Elverişlilik Tutarı|, Sözleşmedeki Uzlaşma Cezası/Koşulu Tutarı)

Cari Piyasa Şartlarına Göre Elverişlilik Tutarı: Sözleşme koşullarının piyasaya göre edinen aleyhine veya lehine oluşturduğu fark tutarı · **Sözleşmedeki Uzlaşma Cezası/Koşulu Tutarı**: Sözleşmede taraflara tanınan erken fesih/uzlaşma ceza bedeli

Örnek: *Edinen işletme ile edinilen işletme arasında birleşme öncesinde tedarik sözleşmesi bulunmaktadır. Sözleşme şartları edinen işletme aleyhine olup cari piyasa şartlarına göre 400.000 TL elverişsizdir. Sözleşmede belirtilen fesih uzlaşma bedeli 250.000 TL'dir. Edinen işletmenin birleşmeden ayrı muhasebeleştireceği uzlaşma zararı kaç TL'dir? Çözüm: Piyasa elverişsizlik tutarı: 400.000 TL → Belirtilmiş sözleşme uzlaşma tutarı: 250.000 TL → Düşük olan tutar esas alınır: Min(400.000, 250.000) = 250.000 TL*

Ters Birleşme Dönemi Hisse Başına Kazanç (Payda Hesabı)

Ağırlıklı Ortalama Hisse Sayısı = (Yasal Bağlı Ortaklığın Birleşme Öncesi Ortalama Hisse Sayısı * Değişim Oranı * (Birleşmeye Kadarki Gün / Dönem Günü)) + (Yasal Ana Ortaklığın Gerçek Hisse Sayısı * (Birleşme Sonrası Gün / Dönem Günü))

Yasal Bağlı Ortaklığın Birleşme Öncesi Ortalama Hisse Sayısı: Muhasebe edineninin dönem başından birleşmeye kadarki ağırlıklı ortalama hisse sayısı · **Değişim Oranı**: Birleşme sözleşmesinde belirlenen takas değişim oranı · **Yasal Ana Ortaklığın Gerçek Hisse Sayısı**: Birleşme sonrası dolaşımda olan yasal ana ortaklık adi hisse adedi

Örnek: *Yılın tam ortasında (6. ayın sonunda) gerçekleşen ters birleşmede, yasal bağlı ortaklığın birleşme öncesi hisse sayısı 100.000 adettir. Değişim oranı 1 bağlı ortaklık hissesine karşılık 2 ana ortaklık hissesidir. Birleşme sonrasında yasal ana ortaklığın tedavüldeki hisse sayısı 300.000 adettir. Cari yıl HBK paydasındaki ağırlıklı hisse adedi kaçtır? Çözüm: Birleşme öncesi dönüştürülmüş hisse sayısı = 100.000 * 2 = 200.000 adet → Birleşme öncesi ağırlık = 200.000 * (6 / 12) = 100.000 adet → Birleşme sonrası ağırlık = 300.000 * (6 / 12) = 150.000 adet → Yıllık ağırlıklı ortalama hisse adedi = 100.000 + 150.000 = 250.000 adet*

Sık Yapılan Hatalar

- **Hata**: Birleşme ile ilgili danışmanlık, değerleme, hukuk ve aracılık ücretleri transfer edilen bedele veya şerefiye maliyetine eklenir. Doğrusu: Borçlanma ve özkaynak ihraç maliyetleri (TMS 32 / TFRS 9) hariç olmak üzere, tüm satın alma maliyetleri oluştukları ve hizmetin alındığı dönemde kâr veya zararda gider olarak kaydedilir.
- **Hata**: Pazarlıklı satın alma kazancı oluştuğunda bu tutar doğrudan gelir tablosuna aktarılır. Doğrusu: Kazanç kâr veya zarara yansıtılmadan önce, edinen işletme tüm tanımlanabilir varlık ve borçların eksiksiz belirlendiğini doğrulamak üzere ölçüm süreçlerini baştan sona yeniden gözden geçirmek zorundadır.

- **Hata**: Ölçme dönemi her durumda birleşme tarihini izleyen ilk yıllık raporlama dönemi sonuna kadar devam eder. Doğrusu: Ölçme dönemi, edinilen bilgilere ulaşıldığı veya bilginin elde edilemeyeceği anlaşıldığı anda sona erer ve hiçbir koşulda birleşme tarihinden itibaren 1 yılı aşamaz.
- **Hata**: Özkaynak olarak sınıflandırılan koşullu bedeller izleyen her raporlama döneminde gerçeğe uygun değerle yeniden ölçülür. Doğrusu: Özkaynak olarak sınıflandırılan koşullu bedeller izleyen dönemlerde yeniden ölçülmez; borç niteliğindeki koşullu bedeller gerçeğe uygun değerle yeniden ölçülüp farkları kâr veya zarara aktarılır.
- **Hata**: Birleşmede edinilen alacakların tahsil edilememe ihtimali için birleşme tarihinde ayrıca beklenen kredi zararı veya şüpheli alacak karşılığı ayrılır. Doğrusu: Edinilen alacaklar edinim tarihinde gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür; nakit akış belirsizlikleri bu değere yansıtıldığından birleşme tarihinde ayrıca hiçbir değer düşüklüğü karşılığı ayrılamaz.
- **Hata**: Ters birleşmelerde konsolide finansal tablolardaki kontrol gücü olmayan paylar gerçeğe uygun değer yöntemiyle de ölçülebilir. Doğrusu: Ters birleşmede yasal bağlı ortaklığın (muhasebe edineni) varlık ve borçları kayıtlı defter değerleriyle konsolide edildiğinden, kontrol gücü olmayan paylar yalnızca yasal bağlı ortaklığın birleşme öncesi kayıtlı net varlıklarındaki oransal pay ile ölçülür.
- **Hata**: Kilit yöneticilere ödenecek koşullu tutarlar iş sözleşmesinde istihdama bağlansa dahi satın alma bedelinin bir parçası sayılarak şerefiyeye dahil edilir. Doğrusu: İstihdamın sona ermesiyle kesilen her türlü koşullu ödeme özü itibarıyla birleşme sonrası hizmet ücreti maliyetidir ve oluştukça kâr veya zarara yansıtılır.
- **Hata**: Edinilen işletmenin içsel olarak geliştirip geçmişte Ar-Ge olarak gider yazdığı patent veya müşteri listeleri daha önce finansal tablolara alınmadığı için birleşmede de kayıtlara alınmaz ve şerefiye içinde kalır. Doğrusu: Edinilen işletme tarafından daha önce giderleştirilmiş olsa dahi, ayrılabilirlik veya sözleşmeye dayalı olma ölçütlerini karşılayan tanımlanabilir gayrimaddi varlıklar edinim tarihinde şerefiyeden ayrı olarak aktifleştirilmek zorundadır.

Sınavda Nasıl Sorulur

- 2022-06 sonrası 9 oturumda bu başlıktan toplam 11 soru çıktı (oturum başına ortalama 1,2); modül içinde 42 başlık arasında 12. sırada.
- **Soruların türü**: hesaplama %45, ölçüm-muhasebeleştirme %27, tanım/kavram %18, vaka/senaryo %9.
- **Biçim**: hesap içeren soru %45, olumsuz kök (yanlıştır/değildir) %18, I-II-III kombinasyon %9, senaryo içeren %55.
- Bu başlıktan gelen soruların büyük kısmı hesaplama gerektirir: formülleri ve çözümlü örnekleri adım adım çalışın.
- **Senaryo soruları sık çıkar**: olayı kurala eşleyin, koşul ve istisnaları sırayla kontrol edin.

5. TFRS 5 – Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler

Temel Kavramlar

- **Durdurulan Faaliyet**: Elden çıkarılmış veya satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılmış olan; ayrı büyük bir iş alanını veya ayrı bir coğrafi faaliyet alanını temsil eden, bu tür bir alanın elden çıkarılmasını öngören tek başına koordine edilmiş bir planın parçası olan veya sadece yeniden satış amacıyla edinilmiş bir bağlı ortaklık niteliğindeki işletme birimidir.
- **Elden Çıkarılacak Varlık Grubu**: Satış veya diğer yollarla, bir grup olarak, içerisinde bulunan varlıklarla doğrudan ilişkili borçlarla beraber tek bir işlemde elden çıkarılacak varlıklar grubudur; nakit yaratan bir birim olması halinde işletme birleşmesinde edinilmiş şerefiyeyi de içerir.
- **Kesin Alış Taahhüdü**: İlişkili olmayan taraflarla yapılan, fiyat ve zamanlama dahil tüm önemli koşulları içeren, her iki tarafı da bağlayan ve başarısızlığa yönelik cezai şartlar içeren hukuki nitelikteki anlaşmadır.
- **İşletme Birimi**: Faaliyetleri ve finansal raporlama amaçları bakımından işletmenin geri kalanından açıkça ayırt edilebilen faaliyetler ve nakit akışlarıdır.
- **Satış Maliyetleri**: Bir varlığın veya elden çıkarılacak varlık grubunun elden çıkarılmasıyla doğrudan ilişkilendirilebilen, finansman maliyetleri ve gelir vergisi gideri dışında kalan ek maliyetlerdir.

Kapsam ve İstisnalar

- TFRS 5'in ölçüm esasları; TMS 12 kapsamındaki ertelenmiş vergi varlıklarına, TMS 19 kapsamındaki çalışanlara sağlanan fayda varlıklarına, TFRS 9 kapsamındaki finansal varlıklara, TMS 40 uyarınca gerçeğe uygun değer yöntemiyle ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkullere, TMS 41 uyarınca gerçeğe uygun değerinden satış maliyeti düşülerek ölçülen tarımsal varlıklara ve TFRS 17 kapsamındaki sigorta sözleşme gruplarına tek başlarına veya grup içinde uygulanamaz.
- Ekonomik ömürlerinin sonuna kadar kullanılacak olan veya satılmayıp faaliyetine son verilecek olan kullanımdan çekilecek duran varlıklar satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılamaz; geçici olarak kullanım dışı bırakılan varlıklar da sürekli kullanımdan çekilmiş gibi gösterilemez.
- Satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar ve elden çıkarılacak varlık grubundaki duran varlıklar için amortisman ve itfa ayrılması durdurulur; ancak elden çıkarılacak varlık grubuna ait borçların faiz ve diğer giderlerinin tahakkuk ettirilmesine devam edilir.
- Satışın tamamlanma süresinin 1 yılı aşması; gecikmenin işletmenin kontrolü dışındaki olaylardan kaynaklanması, işletmenin satış planına bağlılığına ilişkin yeterli kanıt bulunması ve Ek B'deki koşulların (beklenmeyen alıcı şartları, taahhüt sonrası uzamalar veya uygun fiyatla aktif pazarlamanın sürmesi) sağlanması durumunda satış amaçlı sınıflandırmayı bozmaz.

Kurallar

- Bir duran varlığın satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılabilmesi için; sıkça rastlanan alışılmış koşullarla derhal satılabilir durumda olması, yönetimce onaylanmış aktif bir planın ve alıcı bulma programının bulunması, cari gerçeğe uygun değeriyle uyumlu bir fiyattan pazarlanması ve istisnalar hariç 1 yıl içinde satışın tamamlanmasının beklenmesi zorunludur.

- Bağlı ortaklık üzerindeki kontrolün kaybedilmesi sonucunu doğuran bir satış planı varlığında işletme, satış sonrasında eski bağlı ortaklıkta herhangi bir payı kalıp kalmayacağına bakılmaksızın bağlı ortaklığın tüm varlık ve borçlarını satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırır.
- Satış amaçlı elde tutulan duran varlık veya elden çıkarılacak varlık grubu, defter değeri ile satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinden düşük olanı ile ölçülür ve gerekli indirgeme tutarı değer düşüklüğü zararı olarak muhasebeleştirilir.
- Sadece elden çıkarma amacıyla yeni edinilen duran varlık veya varlık grubu; bir yıllık süre koşulunun sağlanması ve diğer kriterlerin edinimi izleyen genellikle 3 ay içinde karşılanmasının kuvvetle muhtemel olması halinde edinim tarihinde satış amaçlı sınıflandırılır ve defter değeri ile satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerinden düşük olanıyla ölçülür.
- Satışın bir yıldan uzun sürede gerçekleşmesinin beklendiği hallerde satış maliyetleri bugünkü değerine indirgenir ve zamanın geçmesinden kaynaklanan iskonto artışları kâr veya zarara yansıtılır.
- Satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerdeki sonraki artışlar kazanç olarak muhasebeleştirilir; ancak bu kazanç, TFRS 5 veya daha önce TMS 36 uyarınca ilgili varlık için muhasebeleştirilmiş birikmiş değer düşüklüğü zararlarını aşamaz.
- Elden çıkarılacak varlık grubuna ilişkin muhasebeleştirilen değer düşüklüğü zararı veya kazançlar, gruptaki TFRS 5 ölçüm kapsamındaki duran varlıkların defter değerine TMS 36'daki dağıtım esasları (öncelikle şerefiye, ardından diğer duran varlıklar) çerçevesinde paylaştırılır.
- Doğrudan satış amaçlıdan ortaklara dağıtım amaçlıya (veya tersine) yapılan yeniden sınıflandırmalar başlangıçtaki planın devamı sayılır; sınıflandırma tarihi değişmez ve varlık defter değeri ile satış/dağıtım maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinden düşük olanıyla ölçülür.
- Satış veya ortaklara dağıtım kriterleri karşılanmadığında varlığın sınıflandırmasına son verilir ve varlık; satış amaçlı sınıflandırılmasaydı ayrılacak amortisman ve düzeltmeler yapılmış defter değeri ile satılmama/dağıtılmama karar tarihindeki geri kazanılabilir tutarından düşük olanı üzerinden ölçülerek aradaki fark sürdürülen faaliyetler kâr veya zararına aktarılır.
- Durdurulan faaliyetlerin vergi sonrası kâr veya zararı ile elden çıkarma veya satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değer ölçümünden doğan vergi sonrası kâr/zararı kapsamlı gelir tablosunda tek bir tutar olarak sunulur ve önceki dönem gelir tabloları bu sunumu içerecek şekilde yeniden düzenlenir.
- Satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar ve elden çıkarılacak varlık grubunun varlıkları ile borçları finansal durum tablosunda ayrı gösterilir, birbirleriyle mahsup edilemez ve önceki dönem bilançosu bu sınıflandırmayı yansıtmak üzere geriye dönük olarak yeniden sınıflandırılamaz.
- Satış amaçlı elde tutulma kriterleri raporlama dönemi sonundan sonra fakat finansal tabloların yayımlanma onayından önce sağlanırsa varlık bilançoda satış amaçlı sınıflandırılmaz, durum dipnotta açıklanır; satış amaçlı sınıflandırmadan vazgeçilen bölümlerin önceki dönem sonuçları ise geriye dönük olarak sürdürülen faaliyetlere dahil edilir.

Formüller ve Çözümlü Örnek

Satış Amaçlı Varlık Ölçüm Değeri ve Değer Düşüklüğü Zararı

Ölçüm Değeri = Min(Defter Değeri, Gerçeğe Uygun Değer - Satış Maliyetleri);
Değer Düşüklüğü Zararı = Defter Değeri - Ölçüm Değeri

DD: Varlığın TFRS 5 sınıflandırması anındaki defter değeri · **GUD**: Varlığın cari gerçeğe uygun değeri · **SM**: Elden çıkarma için katlanılacak doğrudan satış maliyetleri

Örnek: *Defter değeri 500.000 TL olan bir makine satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılmıştır. Makinenin gerçeğe uygun değeri 460.000 TL ve tahmini satış maliyetleri 20.000 TL olduğuna göre muhasebeleştirilecek değer düşüklüğü zararı kaç TL'dir? Çözüm: Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer hesaplanır: 460.000 - 20.000 = 440.000 TL → Yeni ölçüm tutarı belirlenir: Min(500.000, 440.000) = 440.000 TL → Değer düşüklüğü zararı hesaplanır: 500.000 - 440.000 = 60.000 TL Sonuç: 60.000,00 TL*

Sonraki Değer Artışı Kazanç Üst Sınırı

Muhasebeleştirilecek Kazanç = Min(Değer Artışı Tutarı, Birikmiş Değer Düşüklüğü Zararları Toplamı)

Değer Artışı Tutarı: Cari (GUD - SM) ile önceki dönem (GUD - SM) arasındaki müspet fark · **Birikmiş Değer Düşüklüğü**: TFRS 5 ve TMS 36 kapsamında geçmişte muhasebeleştirilmiş zararlar

Örnek: *Daha önce 40.000 TL değer düşüklüğü ayrılmış olan bir satış amaçlı duran varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinde cari dönemde 55.000 TL artış meydana gelmiştir. Kâr veya zararda muhasebeleştirilebilecek değer artış kazancı kaç TL'dir? Çözüm: Meydana gelen cari değer artışı 55.000 TL'dir. → Tanınabilecek azami kazanç birikmiş değer düşüklüğü olan 40.000 TL ile sınırlıdır. → Muhasebeleştirilecek kazanç Min(55.000, 40.000) = 40.000 TL'dir. Sonuç: 40.000,00 TL*

Sınıflandırmadan Vazgeçme Ölçüm Değeri

Ölçüm Değeri = Min(Amortisman Düzeltilmiş Defter Değeri, Geri Kazanılabilir Tutar)

ADDD: Satış amaçlı sınıflandırılmasaydı hesaplanacak amortisman/itfa sonrası defter değeri · **GKT**: Satıştan vazgeçilme tarihindeki geri kazanılabilir tutar

Örnek: *Satış amaçlı sınıflandırılmasına son verilen bir binanın sınıflandırma yapılmasaydı ayrılacak amortismanlar sonrası defter değeri 350.000 TL, satıştan vazgeçildiği tarihteki geri kazanılabilir tutarı ise 320.000 TL'dir. Binanın bilançoya yansıtılacağı ölçüm değeri kaç TL'dir? Çözüm: Düzeltilmiş defter değeri: 350.000 TL → Geri kazanılabilir tutar: 320.000 TL → Ölçüm değeri iki tutardan düşük olanıdır: Min(350.000, 320.000) = 320.000 TL Sonuç: 320.000,00 TL*

Sık Yapılan Hatalar

- **Hata**: Bir bağlı ortaklığın satış planında satış sonrasında kontrol kaybedilse dahi azınlık payı elde tutulacaksa, varlık ve borçlar satış amaçlı sınıflandırılmaz. Doğrusu: Kontrolün kaybedilmesine yol açan bir planda satış sonrası pay kalıp kalmayacağına bakılmaksızın tüm varlık ve borçlar satış amaçlı sınıflandırılır.
- **Hata**: Satış amaçlı elde tutulan duran varlıklarda değer artışları sınırsız bir şekilde kâr veya zarara yansıtılır. Doğrusu: Sonradan meydana gelen artışlar yalnızca geçmişte TFRS 5 veya TMS 36 uyarınca muhasebeleştirilmiş birikmiş değer düşüklüğü zararları tutarı kadar kâr olarak kaydedilebilir.
- **Hata**: Cari dönemde satış amaçlı sınıflandırılan varlık ve borçlar, karşılaştırılabilirlik amacıyla önceki dönem bilançosunda da satış amaçlı olarak yeniden sınıflandırılır. Doğrusu: Gelir tablosundaki durdurulan faaliyetlerin aksine, önceki dönem bilançosu satış amaçlı varlık ve borç sunumu için geriye dönük tekrar sınıflandırılamaz.
- **Hata**: Elden çıkarılacak varlık grubuna dahil edilen borçların faiz tahakkukları durdurulur. Doğrusu: Duran varlıklarda amortisman durdurulurken, gruba ait borçların faiz ve diğer giderlerinin muhasebeleştirilmesine devam edilir.
- **Hata**: Doğrudan satış amaçlıdan ortaklara dağıtım amaçlıya geçirilen varlıklar yeni bir plan olarak kabul edilerek sınıflandırma tarihi sıfırlanır. Doğrusu: Bu değişiklik başlangıçtaki planın devamı sayılır, sınıflandırma tarihi değiştirilmez ve vazgeçme hükümleri uygulanmaz.

Sınavda Nasıl Sorulur

- 2022-06 sonrası 9 oturumda bu başlıktan toplam 13 soru çıktı (oturum başına ortalama 1,4); modül içinde 42 başlık arasında 6. sırada.
- **Soruların türü**: hesaplama %62, ölçüm-muhasebeleştirme %23, vaka/senaryo %15.
- **Biçim**: hesap içeren soru %62, olumsuz kök (yanlıştır/değildir) %15, I-II-III kombinasyon %8, senaryo içeren %77.
- Bu başlıktan gelen soruların büyük kısmı hesaplama gerektirir: formülleri ve çözümlü örnekleri adım adım çalışın.
- **Senaryo soruları sık çıkar**: olayı kurala eşleyin, koşul ve istisnaları sırayla kontrol edin.

6. TFRS 6 – Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi

Temel Kavramlar

- **Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi**: İşletmenin belirli bir alanda araştırma yapmak için yasal hakları aldıktan sonra, madenler, petrol, doğalgaz ve benzeri yenilenemez kaynaklar gibi maden kaynakları için araştırma yapması ve maden kaynağından cevher çıkarmanın teknik yapılabilirliği ve ticari uygulanabilirliğini belirlemesidir.
- **Araştırma ve Değerlendirme Harcamaları**: Maden kaynaklarından cevher çıkarmanın teknik yapılabilirliği ve ticari uygulanabilirliği kanıtlanabilir olmadan önce, bir işletme tarafından maden kaynakları için araştırma ve maden kaynaklarının değerlendirilmesi ile ilgili yapılan harcamalardır.
- **Araştırma ve Değerlendirme Varlıkları**: İşletmenin muhasebe politikaları uyarınca varlık olarak muhasebeleştirilen araştırma ve değerlendirme harcamalarıdır.

Kapsam ve İstisnalar

- İşletmenin belirli bir alanda araştırma için yasal hakları elde etmeden önce yaptığı harcamalar gibi maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesinden önce katlanılan harcamalar ile bir maden kaynağından cevher çıkarmanın teknik yapılabilirliği ve ticari uygulanabilirliği kanıtlanabilir olduktan sonra oluşan harcamalar TFRS 6 kapsamında değildir.
- TFRS 6, araştırma ve değerlendirme varlıklarının muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi politikalarının geliştirilmesinde işletmeleri TMS 8'in hiyerarşik hükümlerini içeren 11 ve 12 nci paragraflarından muaf tutar; ancak işletmeler TMS 8'in 10 uncu paragrafı hükümlerini uygulamaya devam eder.
- Maden kaynaklarının geliştirilmesiyle ilgili harcamalar araştırma ve değerlendirme varlıkları olarak finansal tablolara alınmaz; geliştirme faaliyetleri sonucu ortaya çıkan varlıkların muhasebeleştirilmesinde Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve ve TMS 38 hükümleri esas alınır.

Kurallar

- Araştırma ve değerlendirme varlıkları ilk muhasebeleştirmede maliyet bedeli ile ölçülür.
- Araştırma ve değerlendirme varlıklarının ilk muhasebeleştirilmesinde maliyete; araştırma haklarının elde edilmesi, topoğrafik, jeolojik, jeokimyasal ve jeofizik çalışmalar, arama sondajı, kazı, örnekleme ile cevher çıkarmanın teknik yeterlilik ve ticari uygulanabilirliğini değerlendirme faaliyetlerine ilişkin harcamalar dahil edilebilir.
- Maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesinin üstlenilmesi sonucunda belirli bir süre boyunca oluşan kaldırma ve restorasyon yükümlülükleri TMS 37 Standardına göre finansal tablolara yansıtılır.
- İlk muhasebeleştirmeden sonra araştırma ve değerlendirme varlıklarına maliyet modeli ya da varlığın sınıflandırmasıyla tutarlı olmak üzere TMS 16 veya TMS 38'deki yeniden değerleme modeli uygulanır.
- Araştırma ve değerlendirme varlıkları elde edilen varlığın niteliğine göre maddi duran varlık (örneğin taşıtlar ve sondaj donanımları) veya maddi olmayan duran varlık (örneğin sondaj hakları) olarak sınıflandırılır; maddi duran varlığın maddi olmayan duran varlığın geliştirilmesinde tüketilen kısmı maddi olmayan duran varlığın maliyetine eklenir ancak maddi duran varlığın kendisini maddi olmayan duran varlığa dönüştürmez.

- Cevher çıkarmanın teknik yapılabilirliği ve ticari uygulanabilirliği kanıtlanabilir olduğunda araştırma ve değerlendirme varlığı yeniden sınıflandırılır; ancak yeniden sınıflandırmadan önce bu varlıklar değer düşüklüğü açısından değerlendirilmeli ve varsa değer düşüklüğü zararları muhasebeleştirilmelidir.
- Araştırma ve değerlendirme varlıklarında değer düşüklüğü göstergelerinin belirlenmesinde TMS 36'nın 8-17 paragrafları yerine TFRS 6'nın 20 nci paragrafı uygulanır; araştırma hakkının dönem içinde sona ermesi veya yenilenmesinin beklenmemesi, alanda daha fazla araştırma ve değerlendirme için önemli harcamanın bütçelenmemiş veya planlanmamış olması, ticari miktarda kaynak bulunamaması sebebiyle faaliyetleri durdurma kararı alınması veya defter değerinin geri kazanılamayacağını gösteren yeterli bilginin bulunması değer düşüklüğü testini gerektiren göstergelerdir.
- Değer düşüklüğü testi amacıyla araştırma ve değerlendirme varlıklarının dağıtıldığı her bir nakit yaratan birim veya birimler grubu, TFRS 8 Faaliyet Bölümleri Standardı uyarınca belirlenmiş olan işletmenin birincil veya ikincil raporlama şekline dayalı bölümlerinden daha büyük olamaz.
- İşletmeler, araştırma ve değerlendirme varlıklarının muhasebeleştirilmesi dahil harcamalara ilişkin muhasebe politikalarını ve maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesinden kaynaklanan varlıklar, borçlar, gelir ve giderler ile faaliyet ve yatırım nakit akışlarını dipnotlarda açıklamak zorundadır.

Sık Yapılan Hatalar

- **Hata**: Yasal araştırma hakları alınmadan önce sahada yapılan jeolojik etüt ve arama harcamaları TFRS 6 kapsamında araştırma ve değerlendirme varlığı olarak aktifleştirilir. Doğrusu: İşletmenin belirli bir alanda araştırma için yasal hakları elde etmesinden önceki harcamalar TFRS 6 kapsamı dışındadır ve bu kapsamda varlıklaştırılamaz.
- **Hata**: Araştırma ve değerlendirme faaliyetlerinde kullanılan delme donanımı ve araçlar, maddi olmayan duran varlık niteliğindeki arama haklarının geliştirilmesinde kullanıldığı için tamamen maddi olmayan duran varlığa dönüştürülür. Doğrusu: Maddi duran varlığın maddi olmayan duran varlığın geliştirilmesinde tüketildiği ölçüde ortaya çıkan tutar maddi olmayan duran varlığın maliyetine eklenir; ancak maddi duran varlığın kendisi maddi olmayan duran varlığa dönüştürülemez.
- **Hata**: Teknik yapılabilirlik ve ticari uygulanabilirlik kanıtlandığında varlık doğrudan maden geliştirme varlıklarına aktarılır, değer düşüklüğü testi bu aşamadan sonra periyodik olarak yapılır. Doğrusu: Araştırma ve değerlendirme varlığı yeniden sınıflandırılmadan önce zorunlu olarak değer düşüklüğü açısından değerlendirilmeli ve varsa değer düşüklüğü zararı kaydedilmelidir.
- **Hata**: Değer düşüklüğü testi için araştırma ve değerlendirme varlıklarının toplandığı nakit yaratan birimler işletmenin bütünü dikkate alınarak TFRS 8 faaliyet bölümlerinden daha geniş tanımlanabilir. Doğrusu: Araştırma ve değerlendirme varlıklarının dağıtıldığı her bir nakit yaratan birim veya birimler grubu, TFRS 8 uyarınca belirlenen faaliyet bölümünden daha büyük olamaz.

Sınavda Nasıl Sorulur

- 2022-06 sonrası 9 oturumda bu başlıktan toplam 1 soru çıktı (oturum başına ortalama 0,1); modül içinde 42 başlık arasında 40. sırada.
- **Soruların türü**: ölçüm-muhasebeleştirme %100.
- **Biçim**: hesap içeren soru %0, olumsuz kök (yanlıştır/değildir) %0, I-II-III kombinasyon %0, senaryo içeren %0.