

KURULUMUZUN SERİ: XI, NO: 25 SAYILI "SERMAYE PİYASASINDA MUHASEBE STANDARTLARI HAKKINDA TEBLİĞ"İNİN YENİ YAYIMLANAN ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA UYUM ÇALIŞMASI KAPSAMINDA HAZIRLANAN STANDART TASLAKLARI KAMUOYUNUN GÖRÜŞLERİNE AÇILMIŞTIR

Bilindiği üzere, Kurulumuzun Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ile uyumlu Seri: XI, No: 25 sayılı "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ"i (Seri: XI, No: 25 sayılı Tebliğ) 15.11.2003 tarih ve 25290 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Buna göre, hisse senetleri borsada işlem gören şirketler, yatırım ortaklıkları, hisse senetleri borsada işlem görsün veya görmesin tüm aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ile bu işletmelerin bağlı ortaklığı, müşterek yönetime tabi ortaklığı ve iştiraki konumunda olan ve konsolidasyon kapsamı dışında tutulmamış olan şirketler; 01.01.2005 tarihinden sonra sona eren ilk ara mali tablolardan geçerli olmak üzere, Seri: XI, No: 25 sayılı Tebliğ/UFRS kapsamında, asgari formatları Kurulumuzun 10.12.2004 tarih ve 1604 sayılı Kararı ile belirlenen ve 06-10.12.2004 tarih ve 2004/51 sayılı Kurulumuz Haftalık Bülteninde yayımlanan, mali tablo ve rapor düzenlemekle yükümlüdür.

Ancak, yürürlük tarihi itibarıyla UFRS'ye tam uyumlu olan Seri: XI, No: 25 sayılı Tebliğ'in yürürlüğe girmesinden sonra, UFRS'ye aşağıdaki adları belirtilen yeni standartlar eklenmiş olduğu dikkate alınarak, Kurulumuzca söz konusu standartların Kurulumuz Tebliğ'i ile uyumlaştırılmasına yönelik bir çalışma başlatılmıştır.

IFRS-1 First Time Adoption of IFRS	UFRS-1 İlk Uygulama Dönemi
IFRS-2 Share-based Payment	UFRS-2 Hisseye Dayalı Ödemeler
IFRS-3 Business Combinations	UFRS-3 İşletme Birleşmeleri
IFRS-4 Insurance Contracts	UFRS-4 Sigorta Sözleşmeleri
IFRS-5 Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations	UFRS-5 Satılmak Üzere Elde Tutulan Cari Olmayan Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler

UFRS-4 sigortacılık sektörüne ilişkin olup, Hazine Müsteşarlığı tarafından UFRS'ye uyumlu muhasebe standartlarına yönelik düzenleme çalışmaları yürütüldüğü bilgisi dahilinde, bu standartlara ilişkin olarak Sermaye Piyasası Kanunu'nun 50/a maddesi uyarınca ilave bir çalışma yürütülmemektedir.

Bu çerçevede, sigorta sözleşmelerine ilişkin UFRS-4 hariç olmak üzere, diğer yeni yayınlanan UFRS'lere ilişkin olarak hazırlanan ve Seri: XI, No: 25 sayılı Tebliğ'e eklenmesi planlanan düzenleme taslakları, 31.01.2005 tarihine kadar kamuoyunun görüşlerine açılmış bulunmaktadır.

Kamuoyuna duyurulur.

EK: Yeni UFRS Taslakları

.... KISIM
İLK UYGULAMA DÖNEMİ

BİRİNCİ BÖLÜM

Amaç ve Kapsam

Amaç

Madde 1. Bu Kısımın amacı, işletmenin ilk dönem yıllık ve izleyen ara dönem mali tablolarının aşağıda yer verilen şartları taşıyan yüksek kalite de bilgiye sahip olmasını amaçlamaktır.

Buna göre yüksek kalitedeki bilginin;

- a) Mali tabloların kullanıcılar açısından şeffaf ve sunulan her bir dönem için karşılaştırılabilir olması,
- b) Bu Tebliğ çerçevesinde uygun bir başlama noktası sağlaması,
- c) Kullanıcıların sağlayacağı faydayı aşmayan bir maliyetle gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

Kapsam

Madde 2. İşletme bu Kısım:

- a) İlk mali tablolarında,
- b) Varsa ilk mali tablo dönemi içine giren bu Tebliğin “Ara Mali Tablolar” başlıklı Kısım çerçevesinde düzenlenmiş ara mali tabloları için uygulayacaktır.

İşletmenin bu Tebliğ ile uyumlu ilk mali tablosu, koşulsuz bir şekilde bu Tebliğ ile uyumlu olduğu açıkça ifade edilen ilk yıllık mali tablosudur.

Eğer:

- a) İşletmenin bundan önce sunulan en son mali tablosu,
 - 1- Bu Tebliğ ile uyumlu olmayan ulusal standartlara göre düzenlenmişse,
 - 2- Mali tabloların açık ve koşulsuz bir şekilde bu Tebliğ ile uyumlu olduğu ifadesi dışında, diğer bakımlardan her yönüyle bu Tebliğ ile uyumlu ise,
 - 3- Bu Tebliğin bir bölümü ile uyumlu, tamamı ile uyumlu olmadığı konusunda bir açıklama içeriyorsa,
 - 4- Bu Tebliğ ile uyumlu olmayan ulusal standartlara uygun ise, ancak ulusal standardın bulunmadığı durumlarda bu Tebliğin bazı özel düzenlemeleri esas alınmışsa,

5- Ulusal standartlara göre hazırlanmışsa ancak bazı tutarları bu Tebliğde tanımlanan tutarlarla mutabakat sağlıyorsa,

b) İşletme bu Tebliğ ile uyumlu mali tablolar hazırlamış olmakla birlikte bu mali tabloların iç kullanım için hazırlanmışsa, işletme sahiplerine veya diğer dışarıdan kullanıcılara açılmamışsa,

c) İşletme konsolidasyon amacıyla bu Tebliğ çerçevesinde raporlama yapmış olmakla birlikte, bu Tebliğin “Mali Tabloların Sunumu” başlıklı Kısmı çerçevesinde tam bir set halinde mali tablo hazırlanmamışsa,

d) Önceki dönemler için mali tablo sunmamışsa,

bu Tebliğ ile uyumlu olarak hazırlayacağı mali tabloları, işletmenin ilk mali tabloları olacaktır.

İşletme bu Tebliği ilk kabul ettiği zaman bu Tebliğ hükümleri uygulanır.

Örneğin işletmenin,

a) Bu Tebliğ hükümlerine koşulsuz ve açık bir uyum açıklamasını içeren diğer bir set mali tabloyla birlikte sunarken, daha önce ulusal düzenlemeler gereğince sunduğu mali tabloları durdurması hali için,

b) Önceki senelerde ulusal düzenlemeler uyarınca sunduğu ve koşulsuz ve açık bir şekilde bu Tebliğ ile uyumlu olduğu ifadesini kapsayan mali tabloları için veya,

c) Önceki dönem mali tablolarında koşulsuz ve açık bir şekilde bu Tebliğ ile uyumlu ifadesinin yer almış olsa bile bağımsız denetçinin şartlı görüş verdikleri için,

bu Tebliğ uygulanmayacaktır.

Hali hazırda bu Tebliğ'i uygulamakta olan ve muhasebe politikalarını değiştiren işletmelerce uygulanmaz. Söz konusu muhasebe politikaları değişiklikleri:

a) Muhasebe politikalarındaki değişikliklere ilişkin bu Tebliğin “Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklik ve Hatalar” başlıklı Kısmında yer verilen düzenlemeler ile,

b) Bu Tebliğin diğer özellikli geçiş hükümlerinin konusunu oluşturmaktadır.

İKİNCİ BÖLÜM

Mali Tablolara Alınma ve Değerleme

Bu Tebliğ uyarınca hazırlanan bilançonun açılışı

Madde 3. İşletme bu Tebliğe geçişte bir açılış bilançosu hazırlayacaktır. Bu, işletmenin bu Tebliğ çerçevesindeki muhasebesi için başlangıç noktasıdır. İşletme söz konusu

açılış bilançosunu bu Tebliğ uyarınca hazırladığı ilk mali tabloları ile sunmak zorunda değildir.

Muhasebe politikaları

Madde 4. İşletme bu Tebliğ çerçevesinde hazırladığı açılış bilançosundaki muhasebe politikalarını bu Tebliğ uyarınca hazırlayacağı ilk dönem mali tablolarına ilişkin her bir dönemde aynen uygulayacaktır. Bu Kısımın 5 ile 17'nci maddelerinde belirtilen istisnalar dışında muhasebe politikaları ilk mali tablonun ilan tarihinde bu Tebliğde mevcut hükümlere uygun olacaktır.

İşletme daha önceki tarihlerde geçerli olan bu Tebliğin kısımlarını uygulamayacak ancak, erken uygulanmasına izin verildiği durumlarda ise, henüz zorunlu tutulmamış bu Tebliğin yeni kısımlarını uygulayabilecektir.

Bu Tebliğin diğer kısımlarındaki geçiş hükümleri halen bu Tebliği uygulayan işletmelerin muhasebe politikalarındaki değişiklikler konusunda uygulanacaktır. Bu Kısımın 13 ve 18'inci maddelerinde belirtilen istisnalar dışında bu Tebliğin ilk mali tablo uygulayıcıları için belirlenen geçiş hükümlerini uygulayamayacaklardır.

Bu Kısımın 5 ile 17'nci maddelerinde belirtilen istisnalar dışında, işletme bu Tebliğe uygun açılış bilançosunda;

a) Bu Tebliğ ile mali tablolara alınması düzenlenen tüm varlık ve borçları mali tablosuna alarak,

b) Bu Tebliğin mali tablolara alınmasına izin vermediği kalemleri mali tablosunda varlık veya borç olarak göstermeyerek,

c) Daha önce genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde farklı bir şekilde sınıflandırılmış varlık, borç ve özsermaye grubunda yer alan kalemlerin bu kez bu Tebliğ kapsamında yeniden sınıflandırılması ve,

d) Mali tablolara alınmış tüm varlık ve borçların değerlemesinde bu Tebliğ hükümlerinin uygulaması,

hususlarına yer verecektir.

İşletmenin önceki genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyumda esas aldığı muhasebe politikaları ile aynı tarihli bu Tebliğ'e uygun açılış bilançosunun hazırlanmasında kullandığı muhasebe politikaları farklı olabilir. Sonuçtaki değişiklikler, bu Tebliğe geçiş tarihinden önceki işlem ve olaylardan kaynaklanır. Bu nedenle söz konusu farklar geçmiş yıl karlarına veya özsermaye içinde uygun bir gruba bu Tebliğe geçiş tarihinde kaydedilir.

İşletmenin bu Tebliğe uygun açılış bilançosunun bu Tebliğin her bir kısmı ile uyumlu olmasına ilişkin temel ilke iki istisna oluşturmaktadır.

a) Bu Kısımın 5 ile 13'üncü maddeleri diğer kısımlarda getirilen bazı yükümlülüklerden muafiyet getirmektedir.

b) Bu Kısımın 14 ile 18'inci maddeleri diğer kısımların geriye dönük olarak uygulanmasını engellemektedir.

Bu Tebliğin diğer kısımlarından muafiyet

Madde 5. İşletme aşağıda yer alan bir veya birden fazla muafiyeti seçebilir.

- a) İşletme birleşmeleri (madde 6)
- b) Makul değer veya varsayılan maliyet (Deemed cost) olarak yeniden değerlendirme (madde 7)
- c) Çalışanlara sağlanan fayda (madde 8)
- d) Birikimli çeviri farkları (madde 9)
- e) Birleşik mali araçlar (madde 10)
- f) İştiraklerin bağlı ortaklıkların ve müşterek yönetime tabi ortaklıkların varlık ve borçları (madde 11)
- g) Daha önce mali tablolara alınmış mali araçların mali tablolardan çıkarılması (madde 12)
- h) Paya bağlı ödeme işlemleri (madde 13) ve
- ı) Sigorta kontratları

İşletme bu muafiyetleri örnekleme yoluyla diğer kalemlere uygulayamaz.

Aşağıdaki bazı istisnalar makul değeri esas alır. Bu Tebliğin “İşletme Birleşmeleri” başlıklı Kısım birleşme sırasında ele geçirilen varlık ve borçların makul değerinin nasıl belirleneceğini açıklar. İşletme bu Tebliğ'in başka bir kısmında yer alan makul değer nasıl belirleneceğine ilişkin daha özellikli bir düzenleme olmadıkça yukarıda belirtilen kısımdaki açıklamaları esas alır. Bu makul değer değerlemenin yapıldığı tarih itibarıyla mevcut koşulları yansıtır.

İşletme birleşmeleri

Madde 6. İşletme aşağıda belirtilen hususları, bu Tebliğe geçiş tarihinden önce gerçekleştirdiği birleşmelere uygulayacaktır.

İlk dönem uygulayıcısı, bu Tebliğin işletme birleşmelerine ilişkin kısmını önceki iş birleşmelerine uygulamayı tercih etmeyebilir (bu Tebliğe geçişten önce gerçekleşen iş

birleşmeleri için). Bunun yanında eğer ilk dönem uygulayıcısı, bu tebliğin işletme birleşmelerine ilişkin kısmını uygulayacağını belirtmiş ise, bundan sonraki tüm işletme birleşmelerinde bu Tebliğin “Varlıklarda Değer Düşüklüğü” başlıklı Kısmı (2004’te yeniden gözden geçirilmiş halini) ve “Maddi Olmayan Varlıklar” başlıklı Kısmını (2004’te yeniden gözden geçirilmiş) uygulayacaktır.

İşletme, bu Tebliğe geçiş tarihinden önce ortaya çıkan makul değer düzeltmelerine ve işletme birleşmelerinden kaynaklanan şerefiyeye bu Tebliğin “Kur Değişiminin Etkileri” başlıklı Kısmını (2003 yılında gözden geçirilmiş halini) geçmişe dönük olarak uygulamak zorunda değildir. Eğer işletme bu yöntemi seçerse, işletmenin bu varlık ve borçları elde ettiği işletmenin varlık ve borçları yerine, kendi varlık ve borçları olarak kabul etmesi gerekir.

İşletme aşağıda sayılan her iki durumdan kaynaklanan makul değer düzeltmelerine ve işletme birleşmelerinden kaynaklanan şerefiyeye bu Tebliğin “Kur Değişiminin Etkileri” başlıklı Kısmını (2003 yılında gözden geçirilmiş halini) geçmişe dönük olarak uygulayabilir.

a) bu Tebliğe geçiş tarihinden önce meydana gelmiş olan bütün işletme birleşmeleri.

b) ikinci fıkrada izin verildiği şekliyle, işletmenin bu tebliğin “işletme birleşmeleri başlıklı kısmını” uygulayacağını açıkladığı bütün işletme birleşmeleri.

Eğer bu Tebliğin ilk uygulayıcısı, önceki işletme birleşmelerine bu Tebliğin “İşletme Birleşmeleri” başlıklı Kısmının düzeltme yapılmadan önceki halini uygulamamışsa, aşağıda sayılanlar söz konusu işletme birleşmelerinin sonuçları olarak kabul edilecektir.

a) İlk uygulayıcı, önceki genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre hazırlanmış mali tablolarındaki sınıflandırmayı koruyacaktır.

b) İlk uygulayıcı, önceki tarihte gerçekleşen işletme birleşmeleri sonucunda elde edilen veya ele geçirilen bütün varlık ve borçlarını aşağıda sayılanlar dışında; bu Tebliğe geçiş tarihinde mali tablolarına alır.

i) Önceki genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri uyarınca mali tablolardan çıkarılmış finansal varlık ve borçlar ve

ii) birleşilen şirketin önceki genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri uyarınca konsolide edilen mali tablolarına ve ele geçirilen şirketin bu tebliğ uyarınca hazırlanan ayrı mali tablosuna alınmayan varlıklar, şerefiye dahil ve borçlar

İlk uygulayıcı, maddi olmayan varlıkların daha önce şerefiye tarafından kapsanmış olması nedeniyle değişiklik yapılmasını gerektirmedikçe, geçmiş yıl karlarında (veya uygun olan diğer bir özsermaye kaleminde) düzeltme yapar.

c) İlk uygulayıcı, önceki genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri uyarınca mali tablolarına almış olduğu varlık ve borçlarını, bu Tebliğ uyarınca mali tablolara alınma yeterliliğine sahip olmayanları bu tebliğ uyarınca hazırlayacağı açılış bilançosuna almaz. Bu değişiklikleri aşağıdaki şekilde muhasebeleştirir.

i) İşletme önceki işletme birleşmelerini satın alma (acquisition) olarak sınıflandırmış olabilir ve bu Tebliğin “Maddi Olmayan Varlıklar” başlıklı Kısımına uygun olmayan bir şekilde bir kalemi maddi olmayan varlık olarak mali tablosuna almış olabilir. İşletme bu durumda bu kalemi ve ilgili olduğu diğer kalemleri (vergi vs.) şerefiyenin bir parçası olarak yeniden sınıflandıracaktır (işletme önceki genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri uyarınca şerefiyeyi özsermayesinden doğrudan indirmiyorsa)

ii) İlk uygulayıcı, diğer düzeltmelerini geçmiş yıl karlarıyla ilişkilendirecektir.

d) Bu Tebliğ, esas maliyette olmayan (makul değer gibi) bazı varlık ve borçlar için sonradan bir değerlendirme yapılmasını gerektirir. İlk uygulayıcı, önceki işletme birleşmeleri nedeniyle elde edilen varlık ve borçlarını bu temelde bu Tebliğe uygun ilk açılış bilançosunda değerleyecektir. Bu işlem, şerefiyede değil ancak, geçmiş yıl karlarında (veya uygun olan diğer bir özsermaye kaleminde) düzeltme gerektirir.

e) İşletme birleşmelerinden hemen sonra, önceki genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri uyarınca elde edilen varlık ve borçların kayıtlı değerleri o tarihte bu tebliğ uyarınca varsayılan maliyetleri (deemed cost) haline gelecektir. Eğer bu tebliğ sonraki bir tarihte maliyet bazlı bir değerlendirme öngörüyorsa bu varsayılan maliyetler (deemed cost) maliyet bazlı itfa ve amortisman için esas alınacaktır.

f) Daha önceki bir tarihte gerçekleşen işletme birleşmesi sonucunda elde edilen varlık veya borçlar, önceki genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri uyarınca mali tablolara alınmamışsa, bu Tebliğe uygun açılış bilançosunda bunların varsayılan maliyetleri sıfır olmayacaktır. Bunun yerine, birleşilen işletme konsolide bilançosuna bu varlık ve borçları birleştiği işletmenin bilançosunda bu Tebliğe uygun olarak nasıl yer almaları gerekiyorsa o şekilde değerlendirilip alacaktır.

g) Bu Tebliğe göre hazırlanan açılış bilançosunda yer verilen şerefiyenin kayıtlı değeri, önceki genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri uyarınca hesaplanan kayıtlı değer olarak aşağıdaki düzeltmeler yapıldıktan sonra kabul edilecektir.

i) Yukarıda üçüncü fıkranın uygulanması gerekiyorsa, önceki genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri uyarınca maddi olmayan varlık olarak kabul edilen bir

kalemi yeniden sınıflandırdığında, ilk uygulayıcı şerefiyenin kayıtlı değerini o tutar kadar artıracaktır. Buna benzer olarak (f) bendi, önceki genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri uyarınca şerefiyenin tespitinde bu kapsama alınan varlığın mali tablolara alınmasını gerektiriyorsa, bu durumda ilk uygulayıcı şerefiyeyi bu tutar kadar indirecektir.

ii) Önceden yapılan birleşme işleminde, satın alma kararına ilişkin tutarı etkileyen bir şarta bağlı olay bu tebliğe geçiş tarihinden önce çözümlenebilir. Eğer güvenilir bir düzeltme tahmini yapılabiliriyorsa ve ödenmesi muhtemel ise, ilk uygulayıcının şerefiyeyi bu tutar kadar düzeltir. Buna benzer şekilde, güvenilir bir tahmin yapılamıyorsa veya ödenmesi muhtemel değilse, ilk uygulayıcı buna uygun olarak şerefiyesinin kayıtlı değerini düzelterektedir.

iii) Şerefiyenin değerinde düşüklük meydana geldiği mutlak ise, bu Tebliğe geçiş tarihinde ilk uygulayıcının bu Tebliğin “Varlıklarda Değer Düşüklüğü” başlıklı Kısmı uyarınca değer düşüklüğünü belirlemek için kullanacaktır ve geçmiş yıl karlarında değer düşüklüğünü muhasebeleştirecektir. Bu tebliğe geçiş tarihindeki şartlar çerçevesinde değer düşüklüğü test edilecektir.

h) Bu Tebliğe geçiş tarihinde şerefiyenin kayıtlı değerinde başka bir düzeltme yapılmayacaktır.

i) Eğer işletme şerefiye için önceki genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri uyarınca özsermayesinden itfa yöntemini benimsemişse,

i) şerefiyeyi bu Tebliğ uyarınca hazırladığı açılış bilançosunda göstermez. Ayrıca, bağlı ortaklığını elden çıkarmışsa veya bağlı ortaklığında yaptığı yatırım değer düşüklüğüne uğramışsa şerefiyeyi gelir tablosuna da transfer edemeyecektir.

ii) satın alma kararını etkileyen bir şarta bağlı olayın çözümlenmesinden kaynaklanan düzeltme tutarları, geçmiş yıl karlarında mali tablolara alınır.

j) Önceki genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri uyarınca, ilk uygulayıcı önceden gerçekleştirdiği işletme birleşmesi sonunda edindiği iştiraki konsolide etmemiş olabilir. İlk uygulayıcı bu durumda, iştirakin varlık ve borçlarının kayıtlı değerini bu Tebliğ uyarınca iştirakin bilançosunda olması gereken tutar olarak düzelterektedir. Şerefiyenin varsayılan maliyeti bu Tebliğe geçiş tarihinde;

i) ana ortaklığın bunlardaki payının düzeltilmiş kayıtlı tutarı ve

ii) ana ortaklığın ayrı mali tablolarında iştirakteki yatırımların maliyeti,

arasındaki farka eşit olacaktır.

k)Azınlık payları ve ertelenmiş vergiye ilişkin değerlendirme, diğer varlık ve borçların değerlemesini takip edecektir. Böylelikle yukarıdaki düzeltmeler, azınlık payları ve ertelenmiş vergiyi etkileyecektir.

Önceki işletme birleşmelerine ilişkin istisnalar, önceki iştirakler ve müşterek yönetime tabi işletmelerin satın alınmasına da uygulanacaktır.

Makul değer veya varsayılan maliyet olarak (deemed cost) yeniden değerlendirme

Madde 7. İşletme, bu Tebliğe geçiş tarihinde duran varlıkları makul değeri ile değerlemeyi ve bu makul değeri varsayılan maliyet olarak kullanmayı seçebilir.

Bu Tebliği ilk defa uygulayanlar, geçiş tarihinde veya daha önceden duran varlıkların genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesindeki yeniden değerlendirilmiş değerlerini varsayılan maliyet olarak kullanmayı tercih edebilir. Ancak yeniden değerlendirme, yeniden değerlendirme tarihinde:

a) Makul değer veya,

b) Bu Tebliğe göre maliyet veya itfa maliyeti, örneğin genel veya özel bir fiyat endeksindeki değişimi yansıtmak için yapılan düzeltmeler, ile büyük ölçüde karşılaştırılabilir olmalıdır.

Yukarıda yer alan fıkradaki seçimler aynı zamanda aşağıdakiler için de geçerli olmalıdır.

a) Yatırım amaçlı gayrimenkuller, eğer işletme bu Tebliğin “Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller” başlıklı Kısmındaki maliyet modelini seçmiş ise,

b) Aşağıdakilerle uyumlu olan maddi olmayan varlıklar;

1- Bu Tebliğin “Maddi Olmayan Varlıklar” başlıklı Kısmındaki mali tablolara alınma esası (ilk (orijinal) maliyetin güvenilir değerlemesini içerecek şekilde)

2- Bu Tebliğin “Maddi Olmayan Varlıklar” başlıklı Kısmındaki yeniden değerlendirme kriteri (aktif bir piyasanın mevcudiyetini içerecek şekilde).

İşletme bu seçimleri diğer varlık ve borçlar için kullanmayacaktır.

Bu Tebliği ilk defa uygulayanlar ilk halka arz veya özelleştirme gibi bir nedenle önceki genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre bir varlık veya yükümlülük için belli bir tarihte makul değerleriyle değerlendirilmesi sonucunda bir varsayılan maliyet (deemed cost) oluşturmuş olabilirler. İşletme bu gibi (event-driven fair value measurement) makul değer değerlemelerini varsayılan maliyetler olarak Bu Tebliğ için de değerlemenin yapıldığı tarihte kullanabilirler.

Çalışanlara sağlanan faydalar

Madde 8. Bu Tebliğin “Çalışanlara Sağlanan Faydalar” başlıklı Kısımındaki düzenleme ışığında işletme bazı aktüeryal kazanç ve zararları mali tablolara almama şeklinde bir “koridor” yaklaşımı benimseyebilir. Bu yaklaşımın geçmiş dönemler için uygulaması planın başlangıcından bu Tebliğin ilk uygulamasına kadar tüm kümülatif aktüerya kazanç ve zararlarının mali tablolara alınmış ve alınmamış olarak ayrı bölümler halinde tutulmasını gerektirir. Bununla birlikte bu Tebliği ilk defa uygulayanlar daha sonraki kazanç ve zararları için koridor yaklaşımını benimsemiş dahi olsalar isterlerse tüm kümülatif kazanç ve zararları mali tablolara alabilirler. Bu seçeneği kullanan ve bu Tebliğe geçiş yapan işletmeler bunu bütün planlarına uygulamak durumundadırlar.

Birikimli çeviri farkları

Madde 9. Bu Tebliğin “Kur Değişiminin Etkileri” başlıklı Kısımında işletmenin:

- a) Çevirime ilişkin bazı farkları özsermayenin ayrı bir parçası olarak sınıflandırması,
- b) Yabancı faaliyetlerinin elden çıkarılmasında (disposal), bu yabancı işleme ilişkin toplulaştırılmış çeviri farklarının (uygulanabilmesi halinde ilgili korunma işlemine ilişkin kazanç ve kayıplarda dahil) elden çıkarmaya ilişkin kazanç ya da zararın bir parçası olarak gelir tablosuna alınması, düzenlenmiştir.

Ancak, bu Tebliği ilk defa uygulayan işletme geçiş tarihi itibariyle mevcut olan birikimli çeviri farklarıyla ilgili bu yükümlülüklere uymak zorunda değildirler. Eğer Bu Tebliği ilk defa uygulayan bu istisnayı kullanır ise:

- a) Bu Tebliğe geçiş tarihinde tüm yabancı işlemlerden kaynaklanan çeviri farkları sıfır sayılır.
- b) Yabancı işlemlerin elden çıkarılmasından sonra ortaya çıkan kazanç ve zararlardan bu Tebliğe geçmeden önceki çeviri farkları dışarıda tutulmalı daha sonra ortaya çıkan çeviri farkları dahil edilmelidir.

Bileşik finansal araçlar

Madde 10. Bu Tebliğin “Finansal Araçlar” başlıklı Kısım, başlangıçta bileşik finansal araçların borç ve özsermaye olarak bölünmesini gerektirir. Söz konusu Kısımın geriye uygulaması açısından eğer borç bölümü henüz mevcut değilse özsermaye iki bölümde bulunur. İlk bölüm geçmiş yıl karları içindedir ve borç bölümüne tekabül eden birikimli faizi

temsil eder. Diğer bölüm ise ilk (orijinal) özsermaye bölümünü temsil eder. Bununla birlikte, Bu Tebliği ilke defa uygulayanlar, eğer bu Tebliğe geçiş döneminde borç bölümü henüz mevcut değilse bu iki bölümü ayırmak zorunda değildirler.

İştirak, bağlı ortaklık ve müşterek yönetime tabi ortaklıkların varlık ve borçları

Madde 11. Eğer bağlı ortaklık, ana ortaklıktan daha sonra bu Tebliğin ilk defa uygulayıcısı olursa bağlı ortaklık mali tablolarındaki varlık ve borçları aşağıdaki yöntemlerden birisi ile değerleyebilecektir.

a) Birleşme etkilerine ilişkin hiçbir düzeltmenin yapılmadığı durumlarda ana ortaklığın bu Tebliğe geçiş tarihi itibarıyla konsolide mali tablolarda yer alan kayıtlı değer ile,

b) Bu Tebliğin diğer kısımlarındaki düzenlemeler uyarınca bulunan kayıtlı değerler, bağlı ortaklığın bu Tebliğe geçiş tarihinde esas alınır.

1- Değerleme ile ilgili istisnalar bu Tebliğe geçiş tarihine bağlıysa,

2- Bağlı ortaklığın mali tablolarında kullandığı muhasebe politikaları ana ortaklığından farklı ise,

kayıtlı değerler yukarıda (a) bendinde tanımlanandan farklılık gösterebilecektir.

Benzeri bir seçim hakkı bu Tebliği işletmeden sonra ilk defa uygulayan, işletmenin üzerinde önemli bir etkiye sahip olduğu iştirakler ve müşterek yönetime tabi ortaklıklar için de geçerlidir.

Bununla beraber, işletme iştirakleri, bağlı ortaklıkları ve müşterek yönetime tabi ortaklıklarından daha geç bir tarihte bu Tebliği ilk defa uygulayan ise, konsolide mali tablolarında iştiraklerinin (bağlı ortaklıkları ve müşterek yönetime tabi ortaklıklarının) varlık ve borçlarını onların mali tablolarındaki aynı kayıtlı değerleri ile birleşmeden kaynaklanan konsolidasyon ve özsermaye düzeltmelerinden sonra değerler.

Benzeri şekilde ana şirket konsolide mali tablolarından önce veya sonra ayrı mali tablolar ile ilk kez bu Tebliği uygularken konsolidasyon düzeltmeleri dışında varlık ve borçlarını aynı tutarlarda mali tablolara alacaktır.

Önceden kayıtlara alınmış finansal araçların gösterimi

Madde 12. Bu Tebliğin “Finansal Araçlar” başlıklı Kısmında (2003 deki değişiklik), finansal araçların kar veya zarar veya satışa hazır olarak ilk defa mali tablolara alınmasında makul değer ile mali varlık veya yükümlülük olarak belirlenmesine izin verir. Bu yükümlülüğe rağmen, işletmenin bu gösterimi bu Tebliği ilk defa uygulaması sırasında da yapabileceği hususuna izin verilmiştir.

Hisseye dayalı ödeme işlemleri

Madde 13. Bu Tebliği ilk defa uygulayanların, bu Tebliğin “Hisseye Dayalı Ödeme İşlemleri” başlıklı Kısmını (Bu Kısım) 7 Kasım 2002 veya daha öncesinde özsermaye araçlarını belirleyenler uygulaması zorunlu tutulmamakla birlikte teşvik edilmektedir. a) Bu Tebliğe geçiş tarihi ve b) 1 Ocak 2005 tarihlerinden sonraki tarihten önce bir zamanda bu sermayeye dayalı paylar tahsis edilmiş ise 7 Kasım 2002 den sonra kabul edilen/verilen söz konusu paylar için de bu kısma uyum teşvik edilmektedir. Bununla beraber bu kısmın uygulaması geçişi yapan şirketin daha önce bu kısımda belirtilen şekilde bu payların makul değerini kamuya açıklamış olmasına bağlıdır. Bu kısım uygulanmadan önce ortaya çıkan kazanımlar (7 Kasım 2002 den öncekiler) için geçiş yapan şirket her durumda bu Kısmın 44’üncü maddesi uyarınca kamuya açıklama yapacaktır. Uygulayıcı bu kısmın henüz uygulanmadığı dönemde bu paylara ilişkin koşullarda bir değişiklik yapar ise ve bu değişiklik

a) Bu Tebliğe geçiş tarihi ve

b) 1 Ocak 2005 tarihlerinden sonraki tarihten önce bir zamanda olmuş ise işletme bu Tebliğin 14-16 ncı maddelerini uygulamak zorunda değildir.

Bu Tebliğe geçişten önce anlaşmaya varılan pay bazlı ödemelere ilişkin yükümlülükler bu kısmın uygulanması teşvik edilmekle birlikte zorunlu tutulmamıştır. 1 Ocak 2005 den önce anlaşmaya varılan borçlara bu kısmın uygulaması da teşvik edilmektedir. Bu kısmın uygulandığı yükümlülükler için ilk kez uygulayıcı şirketler 7 Kasım 2002 den önceki döneme karşılaştırmalı bilgileri yeniden sunmak zorunda değildirler.

Diğer Kısımların geçmişe uygulanmasına ilişkin muafiyet

Madde 14. Bu Tebliğ, diğer kısımların geçmişe dönük uygulamalarını aşağıdakilerle ilgili hususlarda yasaklamaktadır.

- a) Finansal varlık ve borçların mali tablolardan çıkarılması
- b) Korunma Amaçlı Muhasebe
- c) Tahminler ve
- d) Satış için elde tutulan varlıklar ve durdurulan faaliyetler

Finansal varlık ve borçların mali tablolardan çıkarılması

Madde 15. Aşağıdaki fıkrada verilen izin dışında, ilk yıl uygulayıcısı bu Tebliğin “Finansal Araçlar” başlıklı Kısmında yer verilen mali tablolardan çıkarma düzenlemelerini 1 Ocak 2004’de veya daha sonra meydana gelmiş işlemler için geçmişe dönük olarak uygulayacaktır. Diğer bir deyişle, eğer ilk yıl uygulayıcısı türev finansal araç olmayan varlık

ve borçlarını 1 Ocak 2004'ten önceki bir işlemin sonucu olarak önceki genel kabul görmüş muhasebe prensipleri çerçevesinde mali tablolarından çıkarmışsa, bunları bu Tebliğ uyarınca yeniden mali tablolarına alamaz (bunların sonraki bir işlem veya olay sonucunda mali tablolara alınma şartını sağlamaları durumuna kadar).

Bir önceki fıkraya bağlı olmaksızın, bu Tebliğin “Finansal Araçlar” başlıklı Kısımının önceki işlemler sonucunda mali tablolardan çıkarılan finansal varlık ve borçların başlangıç muhasebelerine uygulanmasını sağlamak amacıyla ihtiyaç duyulan bilginin elde edilmesi için bir işletme bu kısımdaki mali tablolardan çıkarma hükümlerini geçmişe dönük olarak işletmenin seçtiği tarihten itibaren uygulayabilir.

Korunma amaçlı muhasebe

Madde 16. Bu Tebliğin “Finansal Araçlar” başlıklı Kısımında belirtildiği üzere, bu Tebliğe geçiş tarihinde bir işletmenin;

a) Türev araçlarının tümünü makul değer ile değerlemesi,

b) Varlık veya borç olmasına bakmaksızın önceki genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri uyarınca raporlanan türev araçlardan kaynaklanan bütün ertelenmiş kar ve zararları elimine etmesi,

gerekmektedir.

Bir işletme bu Tebliğe uygun açılış bilançosuna bu Tebliğin “Finansal Araçlar” başlıklı Kısımındaki şartları taşımayan korunma ilişkilerini yansıtamayacaktır.

Eğer bu Tebliğ'e geçiş döneminden önce, bir işletme bir işlemi korunma olarak belirlemişse, fakat korunma bu Tebliğin “Finansal Araçlar” başlıklı Kısımındaki korunma muhasebesi şartları ile örtüşmüyorsa, işletme bu Kısımın 284 ve 285'inci maddeleri korunma muhasebesinin durdurmak için uygulayacaktır. Bu Tebliğ'e geçiş döneminden önceki tarihe rastlayan işlemler geçmişe dönük olarak korunma olarak belirlenemez.

Tahminler

Madde 17. Bu Tebliğe geçiş tarihinde, bu Tebliğ uyarınca bir işletmenin yapacağı tahminler, tahminlerin hatalı olduğuna dair objektif delillerin olmaması durumunda, aynı tarihte önceki genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri uyarınca yapılan tahminlerle tutarlı olmalıdır (muhasebe politikalarındaki farkların giderilmesi için yapılan düzeltmelerden sonra).

İşletme, bu Tebliğe geçiş tarihinden sonra, önceki genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri uyarınca yaptığı tahminlerle ilgili bilgi edinmiş olabilir. Bir önceki fıkra uyarınca,

işletme bu bilgiyi bu Tebliğin “Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar” başlıklı Kısımında düzenlenen düzeltme gerektirmeyen hususlarla aynı çerçevede değerlendirmeye tabi tutacaktır. Bu durumda işletme bilançosunu düzeltmeyip, yeni bilgiyi yıl sonunda 31.12.2004 tarihli gelir tablosuna (veya uygun olursa, özsermayesinde diğer değişiklikler olarak) yansıtacaktır.

İşletme bu tebliğe geçiş tarihinde, önceki genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri uyarınca daha önce gerekli görülmemiş bir konuda bu tebliğ uyarınca tahminde bulunabilir. Bu Tebliğin “Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar” başlıklı Kısım ile tutarlılığın sağlanabilmesi için, bu tebliğ uyarınca yapılacak olan tahminlerin bu Tebliğe geçiş tarihindeki mevcut şartları yansıtması gerekmektedir. Özellikle, bu tebliğ’e geçiş tarihinde piyasa fiyatlarında, faiz oranlarında veya döviz oranlarında yapılacak tahminlerin o tarihteki şartları yansıtması gerekmektedir.

Yukarıda yer alan fıkralar bu Tebliğ uyarınca hazırlanacak açılış bilançosuna uygulanacaktır. Bu paragraflar aynı zamanda bir işletmenin ilk bu tebliğ e göre hazırlanan mali tablolarında yer alan karşılaştırmalı zaman dilimi için de uygulanır. Bu durumda bu tebliğe geçiş tarihine yapılan atıflar bu karşılaştırmalı zaman diliminin sonuna yapılacak atıflar ile değiştirilir.

Satış için elde tutulan varlıklar ve durdurulan faaliyetler

Madde 18. Bu Tebliğin yürürlük tarihinden sonra satış veya faaliyetler için elde tutma kriterlerine uyan cari olmayan duran varlıklar (veya elden çıkarılan gruplar (or disposal groups) ve durdurulma kriterine uyan faaliyetler için geçmişe yönelik olarak Bu tebliğin “Cari Olmayan Duran Varlıklar” başlıklı Kısım uygulanır. Bu kısım, bu Tebliğin yürürlük tarihinden önceki herhangi bir tarihte satış veya faaliyetler için elde tutma kriterlerine uyan cari olmayan duran varlıklar (veya elden çıkarılan gruplar (or disposal groups) ve durdurulma kriterine uyan faaliyetlerin tümü için bu Tebliğin düzenlemelerinin uygulanmasına, bu kısmın uygulanması açısından gerekli değerlendirme ve diğer bilgilerin ilgili koşulların karşılandığı tarihte elde edilmiş olması şartıyla, izin verir.

1 Ocak 2005’ten sonra bu Tebliğe geçiş döneminde bulunan bir işletme Bu Tebliğin “Cari Olmayan Duran Varlıklar” başlıklı Kısımın geçiş hükümlerini uygulayacaktır. 1 Ocak 2005 tarihinde veya daha sonra bu Tebliğ için geçiş dönemine giren bir işletme bu kısmı geçmişe yönelik olarak uygulayacaktır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

Mali Tabloların Sunumu ve Kamuya Açıklama

Mali tabloların sunumu ve kamuya yapılacak açıklamalar

Madde 19. Bu Tebliğ, diğer kısımlardaki mali tabloların sunumu ve kamuya yapılacak açıklamalar hükümlerine istisna getirmemektedir.

Karşılaştırılabilir bilgi

Madde 20. Bu Tebliğin “Mali Tabloların Sunumu” başlıklı Kısımına uygun olmak için, işletmenin bu Tebliğe uygun ilk mali tablolarının en az bir yıllık karşılaştırılabilir bilgiyi ihtiva etmesi gerekir.

Yükümlülükten muafiyet

Madde 21. 1 Ocak 2006’den önce bu Tebliği uygulayan işletme, ilk mali tablolarında en az bir yıllık karşılaştırmalı bilgi sunacaktır ancak, bu karşılaştırmalı bilginin bu Tebliğin “Finansal Araçlar” başlıklı Kısım ile uyumlu olmasına gerek yoktur. Söz konusu kısma uygun karşılaştırmalı bilgi sunmamayı tercih eden işletme ilk geçiş yılında;

a) Bu Kısım kapsamındaki finansal araçlar ile ilgili karşılaştırma bilgi hazırlanırken önceki genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri uygular,

b) Bu bilginin hazırlanmasında kullanılan esaslarla birlikte bu husus da kamuya açıklar.

c) Bilginin bu kısım ile uyumlu olmasını sağlayan değişiklikleri kamuya açıklar. İşletme bu değişiklikleri hesaplamak zorunda değildir.

İşletmenin bu kısım ile uyumlu bilgi sunmama yolunu seçmesi durumuna özel olarak, “bu Tebliğe geçiş tarihi” teriminden kast edilen, yalnızca bu kısımla sınırlı olarak, bu Tebliğe uygun ilk raporlama tarihi olarak kabul edilecektir.

Tarihi özetler

Madde 22. Bazı işletmeler, bu Tebliğe uygun olarak karşılaştırmalı bilgileri bir bütün halinde ilk defa sundukları tarihten önceki dönemlere ilişkin olarak seçtikleri bilgiler için tarihi özetler verebilirler. Bu Tebliğ bu gibi özetlerin yapılmasını, bu Tebliğlerin mali tablolara alma ve değerlendirme hükümlerine uyum için şart koşmamaktadır. Bundan başka, bazı işletmeler önceki genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak karşılaştırmalı bilgiyi, bu tebliğin “Mali Tabloların Sunumu” başlıklı Kısımında istenilen karşılaştırmalı bilgi

gibi sunarlar. Herhangi bir mali tablosunda tarihi özet veya daha önceki genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun karşılaştırmalı bilgi bulunan işletmelerin,

a) Bu Tebliğ uyarınca hazırlanmayan, önceki genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun bilgi belirgin biçimde ayrıca sınıflandırılacak,

b) Bu bilginin bu Tebliğ ile uyumlu olması için yapılması gereken düzeltmeler kamuya açıklanacak ancak, işletmenin bu düzeltmeleri hesaplamasına gerek yoktur.

Bu Tebliğe geçişe ilişkin açıklama

Madde 23. İşletme, önceki genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden bu Tebliğe geçişin finansal pozisyonunu, finansal performansını ve nakit akışını nasıl etkilediğini raporlayacaktır.

Hesapların mutabakatı

Madde 24. Bir önceki madde ile uyumlu olabilmek için işletmenin ilk bu Tebliğ mali tablolarının aşağıdakileri içermesi gerekir.

a) Önceki genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre raporlanan özsermayesi ile bu Tebliğe göre özsermayesinin hem bu Tebliğe geçiş tarihinde ve hem de önceki genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak yayımladığı en son yıllık mali tablosunda mutabık olması gerekir,

b) Önceki genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre raporlanmış işletmenin en son yıllık mali tablolarında yer alan kar veya zararın, aynı dönem için bu Tebliğe göre hesaplanan kar veya zarar ile mutabakatının olması,

c) İşletmenin bu Tebliğe uygun açılış mali tablosu hazırlaması sırasında herhangi bir değer düşüklüğünü veya geri dönüşü (reversed) ilk defa mali tablolara almış ise, bu Tebliğe geçiş tarihinde bu tebliğin “Varlıklarda Değer Düşüklüğü” başlıklı Kısmı uyarınca açıklamaların yapılması gerekmektedir.

(a) ve (b) bentleri ile gerekli kılınan mutabakatların kullanıcıların bilançosundaki ve gelir tablosundaki önemli düzeltmeleri anlayabilmelerine imkan verecek detayda olması şarttır. İşletmenin önceki genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre nakit akış tablosu hazırlaması durumunda, nakit akış tablosundaki önemli düzeltmeleri de açıklamalıdır.

Bir işletmenin önceki genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre hata yaptığını fark etmesi halinde, söz konusu bentler uyarınca yapılan mutabakatlar, hataların düzeltilmesi ile muhasebe politikalarındaki değişiklikleri ayırt etmelidir.

Bu Tebliğin “Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklik ve Hatalar” başlıklı Kısmı, bir işletmenin bu Tebliği ilk defa uygulamasına bağlı olan muhasebe politikalarındaki değişikliklerle ilgili değildir. Dolayısıyla, bu Kısım uyarınca muhasebe politikalarına ilişkin değişikliklerle ilgili açıklamalar, işletmenin ilk defa bu Tebliğ uyarınca hazırladığı mali tablolarına uygulanmaz.

Bir işletmenin, önceki dönemler için mali tablo sunmamış olması halinde ilk bu Tebliğ mali tablolarında bu hususa yer verilmelidir.

Finansal varlık ve borçların mali tablolardan çıkarılması

Madde 25. Bir işletmenin, daha önce mali tablolarına aldığı bir finansal varlık veya finansal borcu, bu Kısımın 12’nci maddesi çerçevesinde satışa uygun veya kar zarar üzerinden gerçek maliyetle finansal varlık veya finansal borç olarak kabul etmesi mümkündür. İşletme, her bir kategoriye giren finansal varlık veya finansal borcun gerçek değerini, sınıflandırmasını ve bir önceki mali tablolardaki taşıma değerini açıklayacaktır.

Varsayılan maliyetler (deemed cost) için makul değer kullanılması

Madde 26. Bu Tebliğe uygun açılış bilançosunda maddi varlıklar, yatırım amaçlı gayrimenkuller veya maddi olmayan varlıklar için varsayılan maliyetler yerine makul değeri kullanan işletmenin bu Tebliğe uygun ilk açılış bilançosundaki her bir satırda yer alan kalem için aşağıdaki hususları açıklaması gerekmektedir.

- a) Makul değerlerin toplu tutarı,
- b) Önceki genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre raporlanan tutarlarda yapılan değişikliklerin toplam tutarı.

Ara mali tablolar

Madde 27. Bir işletmenin bu Tebliğe göre mali tablo hazırlayacağı ilk dönem içerisinde bu Tebliğin “Ara Mali Tablolar” başlıklı Kısmına göre ara mali rapor açıklayacak olması halinde, madde 23’e uyum açısından, bu kısımdaki şartlar yanında aşağıdaki şartları da yerine getirmelidir:

a) işletmenin bir önceki senenin ara dönemi ile karşılaştırmalı olarak ara mali tablo açıklayacak olması halinde, her bir ara mali tablonun şu konularda mutabakat sağlamış olması gerekmektedir:

- 1- Karşılaştırmalı ara dönem için önceki genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri uyarınca hesaplanan öz sermayesi ile aynı tarihli bu Tebliğe göre öz sermayesi ve,

2- Karşılaştırmalı ara dönem (current and year-to-date, mevcut ve geçmiş dönem) için önceki genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri uyarınca hesaplanan kar zararı ile aynı dönem için bu Tebliğe göre kar zararı.

b) (a) bendinde yer alan mutabakata ek olarak, bir işletmenin bu Tebliğ uyarınca hazırlanan ilk mali tablolarının kapsadığı ara dönem için bu Tebliğin “Ara Mali Tablolar” başlıklı Kısmı uyarınca hazırlanan ilk ara mali tabloda, 24’üncü maddede yer alan mutabakatlar veya bu mutabakatları içeren başka bir basılı belgeye atıf da yer almalıdır.

Bu Tebliğin “Ara Mali Tablolar” başlıklı Kısmında, ara mali tablo kullanıcılarının en son yıllık mali raporlara da ulaşabilecekleri varsayımıyla asgari açıklama öngörmüştür. Buna karşın bu kısım, mevcut ara dönemin anlaşılması açısından önem taşıyan tüm işlem veya olayların kamuya açıklanmasını şart koşturmuştur. Dolayısıyla, ilk kez uygulayan işletme, mevcut ara dönemin anlaşılması açısından gerekli bilgileri önceki genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri uyarınca hazırlanmış son mali tablolarında açıklamamış ise, ara dönem tablolarında bu hususa yer verilmeli veya bunu içeren başka bir basılı belgeye atıf yapılmalıdır.

..... KISIM
HİSSEYE DAYALI ÖDEMELER

BİRİNCİ BÖLÜM

Amaç, Kapsam ve Tanımlar

Amaç

Madde 28. Bu Kısımın amacı, hisseye dayalı bir ödeme işlemi yapan bir işletmenin finansal raporlamasına ilişkin esasları belirlemektir. Bu Kısım, özellikle, hisseye dayalı ödeme işlemlerinin etkilerinin, çalışanlara sağlanan hisse senedi opsiyonlarının yer aldığı işlemlere ilişkin giderler dahil, işletmenin kar veya zararına ve mali durumuna yansıtılmasını gerektirir.

Kapsam

Madde 29. İşletmeler, bu maddenin dördüncü ve beşinci fıkralarında yer alan hükümler hariç ve aşağıda belirtilen hususlar dahil olmak üzere, hisseye dayalı ödeme işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde bu Kısım hükümlerini uygulamakla yükümlüdür:

- a) Özsermayeyle kapatılan hisseye dayalı ödeme işlemleri; işletmenin, hisse senetleri (hisse senedi opsiyonları dahil) karşılığında mal veya hizmet aldığı işlemler,
- b) Nakden kapatılan hisseye dayalı ödeme işlemleri; işletmenin, hisse senetlerinin fiyatına (veya değeri) dayalı bir tutar üzerinden tedarikçiye karşı bir yükümlülük altına girmesi karşılığında mal veya hizmet elde ettiği işlemler,
- c) İşletmenin mal veya hizmet aldığı ya da elde ettiği ve sözleşme şartlarının, işletmenin bu mal veya hizmetlerin bedelini nakit ya da diğer varlıklar ile ödemek veya hisse senedi ihraç etmek suretiyle gerçekleştirme hususunda işletmeye ya da tedarikçiye bir seçim hakkı tanıdığı işlemler.

Bu Kısım amaçları kapsamında, hissedarlar tarafından işletme hisse senetlerinin bu işletmeye mal veya hizmet tedarik eden taraflara (çalışanlar dahil) transfer edilmesi, işletmeye tedarik edilen mal veya hizmete ilişkin bir ödeme dışındaki farklı bir amaca açık bir şekilde yönelik olmadığı sürece bir hisseye dayalı ödeme işlemidir. Bu durum aynı zamanda, işletmeye mal veya hizmet tedarik eden taraflara, işletmenin ana ortaklığının veya işletme ile

aynı grup içerisinde yer alan başka bir işletmenin hisse senetlerinin transfer edilmesi halinde de geçerlidir.

Bu Kısım amaçları kapsamında, bir çalışanın veya diğer bir tarafın işletmede sahip olduğu hisse senetlerinin kapasitesi ölçüsünde yapılan bir işlem, hisseye dayalı bir ödeme işlemi değildir. Örneğin, bir işletmenin, belirli bir sınıf hisse senetlerini elinde bulunduran hissedarlarına, bu hisse senetlerinin makul değerinden daha az bir fiyat üzerinden ilave hisse senedi elde etme hakkı tanınması ve çalışanın belirli bir sınıf hisse senedi sahibi olması nedeniyle bu hakkını kullanması durumunda; bu hakkın tanınması veya kullanımı bu Kısım hükümlerine tabi değildir.

Bu maddenin ilk fıkrasında da belirtildiği üzere, bu Kısım hükümleri, işletmenin karşılığında mal veya hizmet aldığı ya da elde ettiği durumlardaki hisseye dayalı ödeme işlemlerine uygulanır. Mallar arasında; stoklar, sarf malzemeleri, maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar ve diğer finansal olmayan varlıklar sayılabilir. Ancak, bu Tebliğin “İşletme Birleşmeleri” başlıklı kısmı hükümlerine tabi olan, bir işletme birleşmesi nedeniyle elde edilmiş olan net varlıkların bir parçası olan mallara ilişkin işlemlere, bu Kısım hükümleri uygulanmaz. Bundan dolayı, bir işletme birleşmesinde ele geçirilen işletmenin kontrolü karşılığında ihraç edilen hisse senetleri bu Kısım hükümlerine tabi değildir. Diğer taraftan, ele geçirilen işletmenin çalışanlarına kapasiteleri ölçüsünde sağlanan hisse senetleri (örneğin, devam eden hizmetleri karşılığında) bu Kısım kapsamı içerisinde yer alır. Benzer olarak, bir işletme birleşmesi veya başka bir şekilde özsermayenin yeniden yapılandırılması nedeniyle, hisseye dayalı ödeme işlemlerinin durdurulması, ikame edilmesi veya değiştirilmesi bu Kısım hükümleri ile uyumlu olarak muhasebeleştirilir.

İşletmenin, bu Tebliğin “Finansal Araçlar” başlıklı Onbirinci Kısımında yer alan 245’inci maddesi hükümleri kapsamı içerisindeki bir sözleşme çerçevesinde, karşılığında mal veya hizmet aldığı ya da elde ettiği hisseye dayalı ödeme işlemleri bu Kısım hükümlerine tabi değildir.

Tanımlar

Madde 30. Bu kısımda geçen terimler aşağıda belirtilen anlamlarıyla kullanılmıştır:

Nakden kapatılan hisseye dayalı ödeme işlemi: İşletmenin, kendi hisse senetlerinin fiyatına (veya değerine) bağlı olarak belirlenen bir tutar üzerinden tedarikçisi lehine nakit veya diğer varlıkların transferine ilişkin bir yükümlülüğe katlanmak suretiyle mal veya hizmet elde ettiği hisseye dayalı ödeme işlemi.

Çalışanlar ve benzeri hizmetler sunan diğerleri: Aşağıda belirtilen kapsamda olmak üzere, işletmeye kişisel hizmetler sunan bireyler;

a) Hukuki veya vergisel amaçlar kapsamında çalışan olarak nitelendirilebilecek bireyler,

b) Hukuki veya vergisel amaçlar kapsamında çalışan olarak nitelendirilebilecek bireylerde olduğu gibi, işletmenin yönlendirmesi doğrultusunda çalışan bireyler,

c) Çalışanlarca sunulan hizmetlere benzer nitelikte hizmetler sunan bireyler.

Örneğin, bu terim; yönetim kurulu üyeleri ile işletme faaliyetlerinin planlanması, yürütülmesi ve kontrol edilmesinde yetki ve sorumluluğu bulunan kişiler dahil olmak üzere, tüm yönetim personelini kapsar.

Hisse senedi: İşletmenin varlıklarından tüm yükümlülüklerini indirdikten sonra kalan bakiyede hak sahibi olmayı sağlayan sözleşmeler.

Sağlanan hisse senedi: İşletmenin hisseye dayalı bir ödeme sözleşmesi çerçevesinde diğer bir tarafa tanımış olduğu işletmenin hisse senetlerini alma hakkı (şarta bağlı veya değil).

Özsermayeyle kapatılan hisseye dayalı ödeme işlemi: İşletmenin hisse senetleri (hisse senedi opsiyonları dahil) karşılığında mal veya hizmet aldığı hisseye dayalı bir ödeme işlemi.

Makul değer: Bilgili ve istekli taraflar arasında, herhangi bir ilişkiden etkilenmeyecek şartlar altında, bir varlığın veya sağlanan bir hisse senedinin el değiştirebileceği fiyat ya da yükümlülüklerin yerine getirilmesinde esas teşkil edecek olan meblağ.

Sağlama tarihi: İşletme ile diğer bir tarafın (çalışanlar dahil) hisseye dayalı bir ödeme sözleşmesi üzerinde anlaştığı ve sözleşmenin koşulları ve durumlarına ilişkin ortak bir anlayışlarının bulunduğu tarih. Sağlama tarihinde, işletme; karşı tarafa, varsa belirli hak kazanma koşullarını sağladığı sürece nakit, diğer varlıklar veya işletmenin hisse senetlerini alma hakkı verir. Bu tür bir sözleşmenin bir onay sürecine konu olması halinde (örneğin hissedarlar tarafından), sağlama tarihi onayın alındığı tarihtir.

Asli değer: Karşı tarafın, üzerinde alma hakkının (şarta bağlı veya değil) bulunduğu hisse senetlerinin makul değeri ile bu hisse senetleri için ödemesi gereken fiyat (varsa) arasındaki fark. Örneğin, makul değeri 20 birim olan bir hisse senedi üzerindeki, kullanım fiyatı 15 birim olan bir hisse senedi opsiyonunun asli değeri 5 birimdir.

Piyasa koşulu: Bir hisse senedinin, piyasa fiyatına bağlı olarak belirlenen kullanım fiyatı, hak kazanma veya kullanılabilirliğine ilişkin bir koşulu. Örneğin; belirli bir hisse senedi fiyatına ya da hisse senedi opsiyonunun asli değerinin belirli bir tutarına ulaşmak; veya

diğer işletmelerin hisse senetlerinin piyasa fiyatları endeksine bağlı olarak, işletmenin hisse senetlerinin piyasa fiyatına ilişkin belirli bir hedefin başarılması.

Değerleme günü: Sağlanan hisse senetlerinin makul değerinin bu kısım hükümleri kapsamında değerlendiği tarih. Çalışanlar ve benzeri hizmetler sunan diğerleriyle yapılan işlemlerde, değerleme günü sağlama tarihidir. Çalışanlar ve benzeri hizmetler sunan diğerleri dışındaki diğer taraflarla yapılan işlemlerde; değerleme günü, işletmenin malları elde ettiği veya karşı tarafın hizmeti teslim ettiği tarihtir.

Yeni opsiyon elde etme özelliği: Opsiyon elinde bulunduran tarafın, kullanım fiyatını ödemek için nakit yerine işletmenin hisse senetlerini kullanması suretiyle, daha önce sağlanmış olan opsiyonları kullanması durumunda; ilave hisse senedi opsiyonlarının otomatik olarak sağlanmasını temin eden özellik.

Yeni opsiyon elde etme opsiyonu: Önceki hisse senedi opsiyonunun kullanım fiyatını ödemek için bir hisse senedi kullanıldığında, sağlanan yeni hisse senedi opsiyonu.

Hisseye dayalı ödeme sözleşmesi: İşletme ile diğer bir taraf (çalışanlar dahil) arasında, hisseye dayalı bir ödeme işlemine girilmesine yönelik olarak yapılan bir anlaşma. Bu işlemde, işletme; karşı tarafa, varsa belirli hak kazanma koşullarını sağladığı sürece, işletmenin hisse senetlerini ya da bu hisse senetlerinin fiyatı esas alınarak belirlenen bir tutar üzerinden nakit veya diğer varlıkları alma hakkı tanımaktadır.

Hisseye dayalı ödeme işlemi: İşletmenin, hisse senetleri (hisse senedi opsiyonları dahil) veya bu hisse senetlerinin fiyatı esas alınarak belirlenen bir tutar karşılığında mal veya hizmet aldığı ya da elde ettiği bir işlem.

Hisse senedi opsiyonu: Elinde bulunduran tarafa, belirli bir zaman dönemi süresince sabit veya belirlenebilir bir fiyat üzerinden işletmenin hisse senetlerini alma hakkı (ancak, alma yükümlülüğü değil) veren bir sözleşme.

Hisse değer artış hakkı: İşletmenin hisse senetlerinin fiyatında belirli bir dönemde meydana gelen artış nedeniyle, çalışanların, hisse senedi yerine gelecekteki bir nakit ödemesine hak kazanması.

Hak kazanma: Hisseye dayalı bir ödeme sözleşmesi çerçevesinde; karşı tarafın, varsa belirli hak kazanma koşullarını sağladığı sürece nakit, diğer varlıklar veya işletmenin hisse senetlerini alma hakkını elde etmesi.

Hak kazanma koşulları: Hisseye dayalı bir ödeme sözleşmesi çerçevesinde; karşı tarafın nakit, diğer varlıklar veya işletmenin hisse senetlerini almaya hak kazanması için yerine getirmesi gereken koşullar. Hak kazanma koşulları, karşı tarafın belirli bir hizmet dönemini tamamlamasını gerektiren hizmet koşulları ile belirli performans hedeflerini

tutturmasını gerektiren performans koşullarını (örneğin, belirli bir zaman dönemi içerisinde işletmenin karında meydana gelecek belirli bir artış gibi) kapsar.

Hak kazanma dönemi: Hisseye dayalı bir ödeme sözleşmesi çerçevesinde, belirli nitelikteki tüm hak kazanma koşullarının yerine getirilmesi gereken dönem.

İKİNCİ BÖLÜM

Mali Tablolara Alınma

Mali tablolara alınma

Madde 31. Bir hisseye dayalı ödeme işleminde alınan ya da elde edilen mal veya hizmetler, bu mallar elde edildiği veya hizmetler alındığı anda mali tablolara alınır. Mal veya hizmetler, özsermayeyle kapatılan hisseye dayalı bir ödeme işlemi çerçevesinde alınmışsa özsermayede buna karşılık gelen bir artış, nakden kapatılan hisseye dayalı bir ödeme işlemi çerçevesinde elde edilmiş ise de bir yükümlülük olarak mali tablolara alınır.

Bir hisseye dayalı ödeme işlemi çerçevesinde alınan ya da elde edilen mal veya hizmetlerin, bir varlık olarak mali tablolara alınma koşullarını taşımaması durumunda; bunlar gider olarak mali tablolara yansıtılır.

Genel olarak, bir gider, mal veya hizmetin tüketilmiş olmasından kaynaklanabilir. Örneğin, hizmetler genel olarak anında tüketilir; bu durumda karşı tarafça hizmet teslim edildikçe, bir gider kalemi mali tablolara yansıtılır. Malların belirli bir zaman dilimi içerisinde tüketilmesi veya stoklarda olduğu gibi sonraki bir tarihte satılması durumunda ise, mallar tüketildiği veya satıldığı anda bir gider kalemi mali tablolara alınır. Ancak, bazı durumlarda mal veya hizmetler tüketilmeden ya da satılmadan önce bir giderin mali tablolara alınması gerekli olabilir, çünkü, bazı mal veya hizmetler bir varlık olarak mali tablolara alınma koşullarını taşımazlar. Örneğin, bir işletme, yeni bir ürünün geliştirilmesine yönelik bir projenin araştırma safhasının bir parçası olarak mal elde edebilir. Her ne kadar bu tür mallar tüketilmemiş olsa da; bunlar, bu Tebliğin ilgili kısımları kapsamında bir varlık olarak mali tablolara alınma koşullarını taşımazlar.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

Özsermayeyle Kapatılan Hisseye Dayalı Ödeme İşlemleri

Özsermayeyle kapatılan hisseye dayalı ödeme işlemleri: genel çerçeve

Madde 32. Özsermayeyle kapatılan hisseye dayalı ödeme işlemleri için, alınan mal veya hizmetler ile buna karşılık gelen özsermayedeki artışlar, güvenilir olarak tahmin edilebildiği sürece, doğrudan, alınan mal veya hizmetlerin makul değeri üzerinden değerlendirilir. Alınan mal veya hizmetlerin makul değerinin güvenilir bir şekilde tahmin edilememesi halinde; bu mal ve hizmetlerin değeri ile bunlara karşılık gelen özsermayedeki artışlar, dolaylı olarak, sağlanan hisse senetlerinin makul değeri referans alınarak değerlendirilebilir.

Çalışanlar ve benzeri hizmetler sunan diğerleriyle yapılan işlemlerde bu maddenin ilk fıkrası hükmünün uygulanmasına yönelik olarak; alınan hizmetlerin makul değeri, sağlanan hisse senetlerinin makul değeri referans alınarak değerlendirilir. Çünkü, çoğu zaman, alınan bir hizmetin makul değerinin güvenilir bir şekilde tahmin edilmesi mümkün değildir. Bu tür hisse senetlerinin makul değerinin belirlenmesinde sağlama tarihi esas alınır.

Genel olarak, hisse senetleri, hisse senedi opsiyonları ve diğer özsermaye araçları; çalışanlara, nakit maaşları ve diğer istihdam faydalarının yanında ücret paketlerinin bir parçası olarak sağlanır. Çoğunlukla, çalışanların ücret paketlerinin belirli parçaları için alınan hizmetlerin doğrudan değerlendirilmesinin yapılması mümkün olmaz. Ayrıca, çalışanlara sağlanan hisse senetlerinin makul değerinin değerlendirilmesinin doğrudan yapılmaksızın, toplam ücret paketinin makul değerinin bağımsız olarak değerlendirilmesi de mümkün olmayabilir. Bunlara ek olarak, hisse senetleri veya hisse senedi opsiyonları; bazı durumlarda, temel ücretin bir parçası olarak değil de, örneğin, çalışanların işletmede çalışmaya devam etmeleri için bir teşvik oluşturmak veya işletme performansının artırılmasına yönelik çabalarını ödüllendirmek gibi ödül sisteminin bir parçası olarak sağlanır. Çalışanlara ücretlerinin yanında hisse senetleri veya hisse senedi opsiyonları sağlanmasıyla; işletme, aslında ilave fayda elde etmek için ilave ücret ödemektedir. Bu ilave faydaların makul değerinin tahmin edilmesi genellikle çok zordur. Alınan hizmetlerin makul değerinin doğrudan değerlendirilmesinin yapılmasının zorluğu nedeniyle; bir işletmenin, aldığı hizmetlerin makul değerini, sağlamış olduğu hisse senetlerinin makul değerini referans almak suretiyle değerlendirmesi gerekir.

Çalışanlar dışındaki taraflarla yapılan işlemler için, alınan mal veya hizmetlerin makul değerinin güvenilir bir şekilde tahmin edilebildiği varsayılır. Bu makul değer, işletmenin malları elde ettiği veya karşı tarafın hizmeti teslim ettiği tarihte değerlendirilir. Alınan mal veya hizmetlerin makul değerinin güvenilir olarak tahmin edilememesi nedeniyle bu varsayımın çürütüldüğü bazı nadir durumlarda; alınan mal veya hizmetler ile bunlara karşılık gelen özsermayedeki artışlar, sağlanan hisse senetlerinin işletmenin malları elde ettiği veya karşı

tarafın hizmeti teslim ettiği tarihteki makul değerinin referans alınması suretiyle dolaylı olarak değerlendirilir.

Hizmet alınan işlemler

Madde 33. Sağlanan hisse senetlerine hak kazanılması halinde, karşı tarafın, koşulsuz olarak bu hisse senetleri üzerinde tasarruf yetkisi bulunmadan önce, belirli bir hizmet dönemini tamamlama yükümlülüğü bulunmaz. Aksine delil bulunmadığında, sağlanan hisse senetleri karşılığında karşı tarafça teslim edilen hizmetlerin alınmış olduğu kabul edilir. Bu durumda, tamamen alınan hizmetler ve buna karşılık gelen özsermaye artışı sağlama tarihinde mali tablolara alınır.

Belirli bir hizmet dönemi tamamlanana kadar, karşı tarafın sağlanan hisse senetleri üzerinde herhangi bir hak elde edememesi durumunda; işletme tarafından, hisse senetleri karşılığında karşı tarafça teslim edilecek hizmetlerin gelecekteki hak kazanma dönemi süresince alınacağı varsayılır. Hak kazanma dönemi süresince karşı tarafça hizmet teslim edildikçe, bu hizmetler ve bunlara karşılık gelen özsermaye artışı muhasebeleştirilir. Örneğin;

a) Bir çalışana üç yıllık hizmet süresini tamamlaması koşuluna bağlı olarak hisse senedi opsiyonu sağlanması halinde; çalışan tarafından bu hisse senedi opsiyonu karşılığında teslim edilecek hizmetlerin, gelecekteki üç yıllık hak kazanma dönemi süresince alınacağı varsayılır.

b) Çalışana sağlanan hisse senedi opsiyonlarının bir performans koşulunun başarılmasına ve bu koşul sağlanana kadar işletmede çalışmaya devam etmesine bağlı olması halinde; hak kazanma döneminin uzunluğu performans koşulunun sağlanmasına bağlı olarak değişir ve hisse senedi opsiyonlarının karşılığında çalışan tarafından teslim edilecek hizmetlerin gelecekteki beklenen hak kazanma dönemi süresince alınacağı varsayılır. İşletme, sağlama tarihinde, performans koşulunun muhtemel sonucuna dayanarak beklenen hak kazanma döneminin uzunluğunu tahmin eder. Performans koşulunun bir piyasa koşulu olması halinde; beklenen hak kazanma döneminin uzunluğuna ilişkin tahminin, sağlanan opsiyonların makul değerinin tahmin edilmesinde kullanılan varsayımlar ile uyumlu olması ve sıklıkla revize edilmemesi gerekir. Performans koşulunun bir piyasa koşulu olmaması halinde; elde edilen müteakip bilgiler hak kazanma döneminin uzunluğunun önceki tahminlerden farklılaşacağını gösteriyorsa, hak kazanma döneminin uzunluğuna ilişkin tahminin revize edilmesi gerekir.

Sağlanan hisse senetlerinin makul değerinin referans alınması suretiyle değerlendirilen işlemler: sağlanan hisse senetlerinin makul değerinin belirlenmesi

Madde 34. Sağlanan hisse senetlerinin makul değerinin referans alınması suretiyle değerlendirilen işlemler için; sağlanan hisse senetlerinin değerlendirme günündeki makul değeri, bu hisse senetlerinin sağlandığı koşul ve durumlar dikkate alınmak suretiyle, mevcut olması halinde piyasa fiyatları esas alınarak belirlenir.

Piyasa fiyatlarının mevcut olmaması halinde; sağlanan hisse senetlerinin makul değeri, bu hisse senetlerinin değerlendirme günündeki bilgili ve istekli taraflar arasında herhangi bir ilişkiden etkilenmeyecek şartlar altındaki fiyatının tahmin edilmesine yönelik bir değerlendirme tekniği kullanılması suretiyle tahmin edilir. Değerleme tekniği, finansal araçların fiyatlamasına ilişkin genel kabul görmüş değerlendirme yöntemleri ile uyumlu olmalı, bilgili ve istekli piyasa katılımcılarının fiyat tespitinde dikkate aldıkları tüm faktör ve varsayımları içermelidir.

Sağlanan hisse senetlerinin makul değerinin referans alınması suretiyle değerlendirilen işlemler: hak kazanma koşulları

Madde 35. Hisse senetlerinin sağlanması, belirli hak kazanma koşullarının yerine getirilmesine bağlı olabilir. Örneğin, bir çalışana hisse senetleri veya hisse senedi opsiyonları sağlanması, tipik olarak, çalışanın belirli bir zaman dönemi süresince işletmede çalışmaya devam etmesi şartına bağlanabilir. Örneğin işletmenin karında ya da hisse senetlerinin fiyatında belirli bir artışın başarılması gibi, yerine getirilmesi gereken performans koşulları da bulunabilir. Piyasa koşulları haricindeki hak kazanma koşulları, hisse senetlerinin veya hisse senedi opsiyonlarının değerlendirme günündeki makul değeri tahmin edilirken dikkate alınmamalıdır. Bunun yerine, hak kazanma koşullarının, işlem tutarının değerlendirilmesi kapsamında hisse senetleri sayısının düzeltilmesi suretiyle dikkate alınması gerekir; çünkü, sağlanan hisse senetlerinin karşılığı olarak alınan mal veya hizmetler için mali tablolara alınan tutar, sonuçta hak kazanılan hisse senetlerinin sayısına bağlıdır. Bundan dolayı, karşı tarafın belirli bir hizmet dönemini yerine getirmede başarısız olması veya bir performans koşulunu tutturamaması gibi, bir hak kazanma koşulunun yerine getirilmesinde meydana gelen bir başarısızlık nedeniyle sağlanan hisse senetlerine hak kazanılmaması durumunda; alınan mal veya hizmetler için herhangi bir tutar mali tablolara alınmaz.

Bu maddenin ilk fıkrası hükmünün uygulamasına yönelik olarak; hak kazanılması beklenen hisse senetleri sayısına ilişkin en iyi tahmine dayanılarak, hak kazanma dönemi süresince alınan mal veya hizmetlere ilişkin olarak bir tutar mali tablolara alınır. Gerekliyse,

elde edilen müteakip bilgiler hak kazanılması beklenen hisse senetleri sayısının önceki tahminlere göre farklılaşacağını gösteriyorsa, tahminin revize edilmesi gerekir. Hak kazanma tarihinde, işletmenin, nihai olarak hak kazanılan hisse senetleri sayısına eşitlemek üzere, tahminini revize etmesi gerekir.

Hak kazanma koşulunun hedef bir hisse senedi fiyatına bağlı olması gibi piyasa koşulları, sağlanan hisse senetlerinin makul değeri tahmin edilirken dikkate alınmalıdır. Bundan dolayı, piyasa koşullarına bağlı olarak hisse senetleri sağlanması durumunda; piyasa koşulunun yerine getirilmesine bağlı olmaksızın, karşı tarafın diğer tüm hak kazanma koşullarını yerine getirmesi halinde (örneğin, belirli bir hizmet dönemi süresince işletmede çalışmaya devam eden bir çalışandan alınan hizmetler), işletme aldığı mal veya hizmetleri mali tablolarına alır.

Sağlanan hisse senetlerinin makul değerinin referans alınması suretiyle değerlendirilen işlemler: yeni opsiyon elde etme özelliği

Madde 36. Yeni opsiyon elde etme özelliği sağlayan opsiyonlar ile ilgili olarak, sağlanan opsiyonların değerlendirme günündeki makul değeri tahmin edilirken yeni opsiyon elde etme özelliği dikkate alınmaz. Bunun yerine, yeni opsiyon elde etme opsiyonunun müteakiben sağlanması durumunda; bu tür bir opsiyon, sağlanan yeni bir opsiyon olarak muhasebeleştirilir.

Sağlanan hisse senetlerinin makul değerinin referans alınması suretiyle değerlendirilen işlemler: hak kazanma tarihinden sonra

Madde 37. Alınan mal veya hizmetler ile buna karşılık gelen özsermaye artışının mali tablolara alınmasıyla, hak kazanma tarihinden sonra, toplam özsermayede müteakip herhangi bir düzeltme yapılmaz. Örneğin, kazanılmış olan hisse senetleri üzerindeki hakkın kaybedilmesi veya hisse senedi opsiyonlarının kullanılmaması halinde, bir çalışandan alınan hizmetler karşılığında mali tablolara alınan tutarlar iptal edilmez. Ancak, bu hüküm, özsermaye içerisinde bir kalemden diğerine transfer yapılmasını engellemez.

Sağlanan hisse senetlerinin makul değerinin referans alınması suretiyle değerlendirilen işlemler: hisse senetlerinin makul değerinin güvenilir bir şekilde tahmin edilememesi

Madde 38. Hisseye dayalı ödeme işlemlerinin, sağlanan hisse senetlerinin makul değerinin referans alınması suretiyle değerlendirilmesinde; yukarıda belirtilen sağlanan hisse

senetlerinin makul değerinin referans alınması suretiyle değerlenen işlemlere ilişkin maddeler hükümleri uygulanır. Ancak, bazı nadir durumlarda, sağlanan hisse senetlerinin değerleme günündeki makul değeri güvenilir bir şekilde tahmin edilemeyebilir. Bu tür hallerde;

a) Hisse senetleri, ilk olarak işletmenin malları elde ettiği veya karşı tarafın hizmeti teslim ettiği tarihte, müteakip olarak da her raporlama tarihinde ve nihai ödeme aşamasında asli değer üzerinden değerlemeye tabi tutulur ve bu değerde meydana gelen değişiklikler kar veya zarar olarak mali tablolara alınır. Hisse senedi opsiyonlarının sağlanması ile ilgili olarak, hisseye dayalı ödeme sözleşmeleri; opsiyonlar kullanıldığında, bunlar üzerindeki hak kaybedildiğinde veya geçersiz hale geldiğinde nihai olarak sona ermiş olur.

b) Alınan mal veya hizmetler, nihai olarak kazanılmış veya kullanılmış hisse senetleri sayısı esas alınarak mali tablolara alınır. Bu hükmün hisse senedi opsiyonlarına uygulanabilmesi için; örneğin, bu Kısımın “Hizmet alınan işlemler” başlıklı maddesi hükmü ile uyumlu olarak (söz konusu maddenin ikinci fıkrasının piyasa koşullarına ilişkin ikinci bendi hükmünün uygulanmadığı durumlar hariç olmak üzere), hak kazanma dönemi süresince alınan mal veya hizmetlerin mali tablolara alınması gerekir. Hak kazanma dönemi süresince alınan mal veya hizmetler için mali tablolara alınan tutarın, hak kazanılması beklenen hisse senedi opsiyonları sayısına dayanması gerekir. Gerekliyse, elde edilen müteakip bilgiler hak kazanılması beklenen hisse senetleri sayısının önceki tahminlere göre farklılaşacağını gösteriyorsa, tahminin revize edilmesi gerekir. Hak kazanma tarihinde, işletmenin, nihai olarak hak kazanılan hisse senetleri sayısına eşitlemek üzere tahminini revize etmesi gerekir. Hisse senedi opsiyonları üzerindeki hakkın sonradan kaybedilmesi veya opsiyonun yaşam süresinin sonunda geçersiz hale gelmesi durumunda, alınan mal veya hizmetler için mali tablolara alınan tutar hak kazanma tarihinden sonra iptal edilir.

Bu maddenin ilk fıkrası hükümleri uygulandığında, bu kısmın “Durdurma ve kapatma dahil olmak üzere, sağlanan hisse senetlerinin koşullarında ve durumlarında yapılan değişiklikler” başlıklı maddesinde yer alan hükümlerin uygulanması gerekmez; çünkü, bu maddenin ilk fıkrasında belirtilen asli değer yöntemi uygulanırken, sağlanan hisse senetlerinin koşullarında ve durumlarında meydana gelen değişikliklerin dikkate alınması gerekir. Ancak, bu maddenin ilk fıkrası hükümlerinin uygulandığı, sağlanan hisse senetlerinin kapatılması durumunda;

a) Kapatmanın hak kazanma dönemi içinde gerçekleşmesi halinde, bu kapatma hak kazanmanın hızlandırılması olarak dikkate alınır ve bundan dolayı hak kazanma döneminin

kalan süresi boyunca alınan hizmetler için mali tablolara alınacak olan tutar derhal mali tablolara yansıtılır,

b) Kapatma işlemi sırasında yapılan herhangi bir ödeme, hisse senetlerinin geri satın alınması olarak dikkate alınır ve özsermayede bir indirim olarak muhasebeleştirilir (ödeme tutarının hisse senetlerinin geri satın alma tarihindeki asli değerini aşması durumu hariç olmak üzere). Herhangi bir fazlalık bir gider olarak mali tablolara alınır.

Durdurma ve kapatma dahil olmak üzere, sağlanan hisse senetlerinin koşullarında ve durumlarında yapılan değişiklikler

Madde 39. Bir işletme, sağlanan hisse senetlerinin koşulları ve durumları üzerinde değişiklik yapabilir. Örneğin, çalışanlara sağlanan opsiyonların kullanım fiyatını indirebilir ki (opsiyonların yeniden fiyatlanması), bu durum bu opsiyonların makul değerini artırır. Yapılan değişikliklerin etkilerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin aşağıda yer alan hükümler, çalışanlarla yapılan hisseye dayalı ödeme işlemleri kapsamında ele alınmıştır. Ancak, söz konusu hükümler, çalışanlar dışındaki taraflarla yapılan hisseye dayalı ödeme işlemleri için de geçerlidir. Sonraki durum için geçerli olmak üzere, sağlama tarihine yapılan herhangi bir referans, işletmenin malları elde ettiği veya karşı tarafın hizmeti teslim ettiği tarihe işaret eder.

Sağlama tarihinde belirlenmiş olan bir hak kazanma koşulunun (piyasa koşulu dışındaki) yerine getirilmesinde başarısız olunması nedeniyle hisse senetlerine hak kazanılmaması olayı gerçekleşmediği sürece; alınan hizmet, asgari olarak, sağlanan hisse senetlerinin sağlama tarihindeki makul değeri üzerinden mali tablolara alınır. Bu hüküm; sağlanan hisse senetlerinin durdurulması veya kapatılması ya da koşulları ve durumlarında yapılan herhangi bir değişiklikten bağımsız olarak uygulanır. Ayrıca, hisseye dayalı ödeme sözleşmelerinin toplam makul değerini artıran ya da çalışanlara faydalı olan değişikliklerin etkileri mali tablolara yansıtılır.

Sağlanan hisse senetlerinin hak kazanma dönemi içerisinde durdurulması veya kapatılması halinde (sağlanan hisse senetlerinin hak kazanma koşullarının yerine getirilmemesi nedeniyle iptal edilmesi durumu hariç);

a) Bu durdurma veya kapatma işlemi hak kazanmanın hızlandırılması olarak dikkate alınır ve bundan dolayı hak kazanma döneminin kalan süresi boyunca alınan hizmetler için mali tablolara alınacak olan tutar derhal mali tablolara yansıtılır.

b) Durdurma veya kapatma işlemi sırasında çalışanlara yapılan herhangi bir ödeme, hisse senetlerinin geri satın alınması olarak dikkate alınır ve özsermayede bir indirim olarak muhasebeleştirilir (ödeme tutarının sağlanan hisse senetlerinin geri satın alma tarihindeki

makul değerini aşması durumu hariç olmak üzere). Herhangi bir fazlalık bir gider olarak mali tablolara alınır.

c) alışanlara yeni hisse senetlerinin sağlanmış olması ve aynı tarihte, sağlanan bu yeni hisse senetlerinin durdurulan hisse senetlerinin ikamesi olarak tanımlanmış olması durumunda; ikame hisse senetlerinin sağlanması, sağlanan ilk hisse senetlerinde yapılan bir değişiklik olarak muhasebeleştirilir. İkame hisse senetlerinin sağlandığı tarihteki sağlanan ek makul değer artışı, ikame hisse senetlerinin makul değeri ile durdurulan hisse senetlerinin net makul değeri arasındaki farktır. Durdurulan hisse senetlerinin net makul değeri; durdurma işleminde hemen önceki makul değerden, durdurma nedeniyle çalışanlara ödenen tutarların düşülmesi suretiyle bulunur. Sağlanan yeni hisse senetlerinin durdurulan hisse senetlerinin ikamesi olarak tanımlanmamış olması halinde ise, bu yeni hisse senetleri yeni bir hisse senedi sağlama işlemi olarak dikkate alınır.

İşletmenin hak kazanılmış olan hisse senetlerini geri satın alması durumunda; ödeme tutarı geri satın alınan hisse senetlerinin geri satın alma tarihindeki makul değerini aştığı sürece, çalışanlara yapılan ödemeler özsermayede bir indirim olarak muhasebeleştirilir. Herhangi bir fazlalık bir gider olarak mali tablolara alınır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

Nakden Kapatılan Hisseye Dayalı Ödeme İşlemleri

Nakden kapatılan hisseye dayalı ödeme işlemleri

Madde 40. Nakden kapatılan hisseye dayalı ödeme işlemlerinde; elde edilen mal veya hizmetler ile katılan yükümlülük, yükümlülüğün makul değeri üzerinden mali tablolara alınır. Söz konusu yükümlülük, kapatılana kadar, her raporlama tarihinde ve kapatma tarihinde makul değer üzerinden yeniden değerlenir ve bu değerde meydana gelen değişiklikler dönem kar veya zararı olarak mali tablolara alınır.

Örneğin, bir işletme, çalışanlara ücret paketlerinin bir parçası olarak hisse değer artış hakkı sağlayabilir. Bu durum, işletmenin hisse senetlerinin fiyatında belirli bir dönemde meydana gelen artış nedeniyle, çalışanların gelecekteki bir nakit ödemesine (hisse senedi yerine) hak kazanması ile ortaya çıkar. Ayrıca, hisse senetlerinin (hisse senedi opsiyonlarının kullanımı sonucunda ihraç edilecek hisse senetleri dahil) zorunlu (istihdam ilişkisinin sona erdirilmesi) ya da çalışanların isteğine bağlı olarak geri ağrılabilmesine olanak tanıyan bir hak sağlamak suretiyle, çalışanlara gelecekteki bir nakit ödemesi alma hakkı sağlanabilir.

Alınan hizmetler ile bu hizmetler karşılığında ödenecek olan yükümlülük, çalışanlar tarafından hizmet teslimi yapıldıkça mali tablolara alınır. Örneğin, bazı hisse değer artış hakları hemen kazanılır; bundan dolayı, çalışanların bir nakit ödemesine hak kazanabilmesi için belirli bir hizmet dönemini tamamlaması gerekmez. Aksine delil bulunmadığı sürece, hisse değer artış hakları karşılığında çalışanlar tarafından teslim edilen hizmetlerin alındığı varsayılır. Böylece, alınan hizmetler ile bu hizmetler karşılığında ödenecek olan yükümlülük derhal mali tablolara alınır. Çalışanların belirli bir hizmet dönemini tamamlamadığı sürece hisse değer artış haklarına hak kazanamaması durumunda; alınan hizmetler ile bu hizmetler karşılığında ödenecek olan yükümlülük, o dönemde çalışanlar tarafından hizmet teslimi yapıldıkça mali tablolara alınır.

Yükümlülük; ilk defa ve kapatılana kadar her bir raporlama tarihinde, sağlanan hisse değer artış haklarının koşulları ve durumları ile çalışanlarca o tarihe kadar teslim edilen hizmetlerin büyüklüğü dikkate alınmak suretiyle, hisse değer artış haklarının opsiyon fiyatlama modeli kullanılarak belirlenen makul değeri üzerinden mali tablolara alınır.

BEŞİNCİ BÖLÜM

Nakit Alternatifli Hisseye Dayalı Ödeme İşlemleri

Nakit alternatifli hisseye dayalı ödeme işlemleri

Madde 41. İşlemin nakden (veya diğer varlıklarla) ya da hisse senedi ihracı yoluyla kapatılması hususunda işletmeye ya da karşı tarafa seçme hakkı tanıyan hisseye dayalı ödeme işlemlerinde; bu işlem veya bu işlemin kısımları, işletmenin bu işlemi nakden veya diğer varlıklarla kapatma hususunda bir yükümlülüğe katlandığı sürece nakden kapatılan hisseye dayalı ödeme işlemi olarak, bu tür bir yükümlülüğe katlanılmadığı sürece de özsermayeyle kapatılan hisseye dayalı ödeme işlemi olarak muhasebeleştirilir.

İşlemin kapatılması hususunda karşı tarafa seçme hakkı tanıyan hisseye dayalı ödeme işlemleri

Madde 42. Bir işletmenin, hisseye dayalı bir ödeme işleminin nakden ya da hisse senedi ihracı yoluyla kapatılması hususunda karşı tarafa seçme hakkı tanınması halinde; karşı tarafa, hem bir borç unsuru (karşı tarafın, ödemenin nakden yapılmasını talep etme hakkı) hem de bir özsermaye unsuru (karşı tarafın, ödemenin hisse senediyle yapılmasını talep etme hakkı) içeren bileşik bir finansal araç sağlanmış olur. Alınan mal veya hizmetlerin makul değerinin doğrudan değerlendirildiği, çalışanlar dışındaki diğer taraflarla yapılan işlemlerde;

bileşik finansal aracın özsermaye unsuru, mal veya hizmetlerin alındığı tarihteki makul değeri ile borç unsurunun bu tarihteki makul değeri arasındaki fark olarak değerlendirilmeye tabi tutulur.

Çalışanlar ile olan işlemler dahil diğer işlemlerde; bileşik finansal aracın değerlendirilmesindeki makul değeri, işlemin nakden ya da hisse senediyle kapatılması hususundaki seçme hakkına ilişkin koşullar ve durumların dikkate alınması suretiyle muhasebeleştirilir.

Bu maddenin ikinci fıkrası hükmünün uygulanmasına yönelik olmak üzere; öncelikle borç unsurunun makul değeri, daha sonra da karşı tarafın hisse senedi almak için nakit alma hakkından vazgeçtiği varsayılarak özsermaye unsurunun makul değeri bulunur. Bileşik finansal aracın makul değeri, her iki unsurun makul değerlerinin toplamına eşittir. Ancak, işlemin kapatılması hususunda karşı tarafın seçme hakkına sahip olduğu hissese dayalı ödeme işlemlerinin, sıklıkla, bir kapatma alternatifinin makul değerinin diğerininkiyle aynı olacak şekilde yapıldığı görülmektedir. Örneğin, karşı tarafın hisse senedi opsiyonu veya nakden kapatılan hisse değer artış hakkı alma hususunda seçme hakkı bulunabilir. Bu tür durumlarda, özsermaye unsurunun makul değeri sıfırdır; bundan dolayı, bileşik finansal aracın makul değeri borç unsurunun makul değeri ile aynı olur. Ters durumda, kapatma alternatiflerinin makul değerlerinin birbirinden farklı olması halinde; özsermaye unsurunun makul değeri genellikle sıfırdan büyük olur. Bu tür durumlarda da, bileşik finansal aracın makul değeri borç unsurunun makul değerinden fazla olur.

Bileşik finansal aracın her bir unsuruna bağlı olarak alınan ya da elde edilen mal veya hizmetler ayrı ayrı muhasebeleştirilir. Borç unsurlarında; elde edilen mal veya hizmetler ile buna karşılık gelen yükümlülük, karşı tarafça mallar tedarik edildikçe veya hizmetler teslim edildikçe, bu Kısımın “Nakden kapatılan hissese dayalı ödeme işlemleri” başlıklı maddesi hükümleri ile uyumlu olarak mali tablolara alınır. Özsermaye unsurlarında (bulunması halinde); alınan mal veya hizmetler ile buna karşılık gelen özsermaye artışı, karşı tarafça mallar tedarik edildikçe veya hizmetler teslim edildikçe, bu Kısımın “Özsermayeyle Kapatılan Hissese Dayalı Ödeme İşlemleri” başlıklı Üçüncü Bölümünde yer alan hükümler ile uyumlu olarak mali tablolara alınır.

Kapatma tarihinde, işletmeler yükümlülüğünü makul değeri üzerinden yeniden değerlemeye tabi tutar. İşletmenin, işlemi kapatmak üzere nakden ödemede bulunmak yerine hisse senedi ihracı yapması halinde; bu yükümlülük, ihraç edilen hisse senetlerinin bedeli olarak doğrudan özsermayeye transfer edilir.

İşletmenin, işlemi kapatmak üzere hisse senedi ihracında bulunmak yerine nakden ödeme yapması halinde; yapılan bu ödeme ile yükümlülük tamamen kapatılır. Daha önce mali tablolara alınmış olan herhangi bir özsermaye unsuru, özsermaye içerisinde kalmaya devam

eder. Kapatma sırasında nakden ödeme yapılmasının tercih edilmesi halinde, karşı tarafın hisse senedi alma hakkından vazgeçtiği kabul edilir. Ancak, bu hüküm, özsermaye içerisinde bir kalemden diğerine transfer yapılmasını engellemez.

İşlemin kapatılması hususunda işletmeye seçme hakkı tanıyan hisseye dayalı ödeme işlemleri

Madde 43. İşlemin nakden veya hisse senedi ihracı yoluyla kapatılması hususunda işletmeye seçme hakkı tanıyan hisseye dayalı ödeme işlemlerinde; işletmelerin, işlemi nakden kapatmak ve hisseye dayalı ödeme işlemi buna bağlı olarak muhasebeleştirmek hususunda mevcut bir zorunluluğunun bulunup bulunmadığına karar verilmesi gerekir. İşlemi hisse senedi ile kapatmanın herhangi bir ticari mantığının bulunmaması, işletmenin işlemi nakden kapatma hususunda geçmiş uygulamalarının ya da belirlenmiş politikalarının bulunması veya karşı tarafın işlemin nakden kapatılmasına ilişkin her talebinde genellikle nakden kapatma yönteminin seçilmesi hallerinde; işletmenin, işlemin nakden kapatılması hususunda mevcut bir zorunluluğunun bulunduğu kabul edilir.

İşletmenin, işlemin nakden kapatılması hususunda mevcut bir zorunluluğunun bulunması durumunda; bu işlem, bu Kısımın “Nakden kapatılan hisseye dayalı ödeme işlemleri” başlıklı maddesi hükümleri ile uyumlu olarak mali tablolara alınır.

Bu tür bir zorunluluğun bulunmaması halinde, bu işlem, bu Kısımın “Özsermayeyle Kapatılan Hisseye Dayalı Ödeme İşlemleri” başlıklı Üçüncü Bölümünde yer alan hükümler ile uyumlu olarak mali tablolara alınır. Kapatma işleminde;

a) İşletmenin işlemi nakden kapatmayı tercih etmesi halinde; nakdi ödeme, aşağıda (c) bendinde belirtilen durum hariç olmak üzere, hisse senetlerinin geri satın alınması olarak dikkate alınır ve özsermayede bir indirim olarak muhasebeleştirilir.

b) İşletmenin işlemi hisse senedi ihracı yoluyla kapatmayı tercih etmesi halinde; aşağıda (c) bendinde belirtilen durum hariç olmak üzere, ilave herhangi bir muhasebe işlemi gerekmez (gerekliyse, özsermaye içinde bir kalemden diğerine yapılacak transfer dışında).

c) İşletmenin, kapatma tarihi itibarıyla makul değeri daha yüksek olan kapatma alternatifini seçmesi durumunda, fazla olan değer için ilave bir gider mali tablolara alınır. Bu tutar; hangisinin uygulanabilir olduğuna bağlı olarak, ödenen nakit tutarı ile hisse senetlerinin ihraç edilmiş olması varsayımı altındaki makul değeri arasındaki, veya ihraç edilen hisse senetlerinin makul değeri ile ödemenin nakden yapılmış olması varsayımı altındaki ödeme tutarı arasındaki farktır.

ALTINCI BÖLÜM

Kamuya Açıklanacak Hususlar

Kamuya açıklanacak hususlar

Madde 44. Dönem içinde mevcut olan hisseye dayalı ödeme sözleşmelerinin niteliğinin ve büyüklüğünün mali tablo kullanıcıları tarafından anlaşılmasını sağlayacak bilgiler kamuya açıklanmalıdır.

Bu maddenin ilk fıkrası hükmünün uygulanmasına yönelik olmak üzere, asgari olarak aşağıdaki bilgilerin kamuya açıklanması zorunludur:

a) Hak kazanma koşulları, sağlanan opsiyonların maksimum vadesi ve kapatma yöntemi (nakit veya özsermaye ile) de dahil olmak üzere, dönem süresince herhangi bir zamanda mevcut olan hisseye dayalı ödeme sözleşmelerinin her bir türüne ilişkin açıklamalar. Bu maddenin ilk fıkrası hükümlerinin yerine getirilmesi açısından her bir sözleşme ayrı bir açıklama gerektirmediği sürece, önemli ölçüde benzer türde hisseye dayalı ödeme sözleşmeleri bulunan bir işletme söz konusu bilgileri toplulaştırabilir.

b) Aşağıda belirtilen her bir opsiyon grubu için, hisse senedi opsiyonlarının sayısı ve ağırlıklı ortalama kullanım fiyatı:

- 1- Dönem başında mevcut olan,
- 2- Dönem süresince sağlanan,
- 3- Dönem süresince hak kaybedilen,
- 4- Dönem süresince kullanılan,
- 5- Dönem süresince sona eren,
- 6- Dönem sonunda mevcut olan, ve
- 7- Dönem sonunda kullanılabilir olan.

c) Dönem süresince kullanılan hisse senedi opsiyonları için, kullanım tarihindeki ağırlıklı ortalama hisse senedi fiyatı. Opsiyonların dönemin tamamı boyunca düzenli olarak kullanılmış olması durumunda, dönem süresince olan ağırlıklı ortalama hisse senedi fiyatı açıklanabilir.

d) Dönem sonunda mevcut olan hisse senedi opsiyonları için, kullanım fiyat aralığı ve devam eden sözleşme sürelerinin ağırlıklı ortalaması. Kullanım fiyat aralığının geniş olması halinde; ihraç edilebilecek olan ilave hisse senetlerinin sayısı ve zamanlaması ile bu opsiyonların kullanımı sonucunda alınabilecek olan nakdin değerlendirilebilmesine yönelik olarak, mevcut opsiyonlar anlamlı küçük aralıklara bölünebilir.

Dönem süresince alınan mal veya hizmetler ile sağlanan hisse senetlerinin makul değerlerinin nasıl belirlendiğinin mali tablo kullanıcıları tarafından anlaşılmasını sağlayacak bilgiler kamuya açıklanmalıdır.

İşletmenin hisse senetleri karşılığında alınan mal veya hizmetlerin makul değerinin, sağlanan hisse senetlerinin makul değerinin referans alınması suretiyle dolaylı olarak değerlendirilmesi durumunda; bu maddenin üçüncü fıkrası hükmünün uygulanmasına yönelik olmak üzere, asgari olarak aşağıdaki bilgilerin kamuya açıklanması zorunludur:

a) Dönem süresince sağlanan hisse senedi opsiyonları için; aşağıdaki hususlar dahil olmak üzere, bu opsiyonların değerlendirme günündeki ağırlıklı ortalama makul değeri ile bu makul değer nasıl belirlendiğine ilişkin açıklamalar:

1- Kullanılan opsiyon fiyatlandırma modeli ve modelde kullanılan veriler (ağırlıklı ortalama hisse senedi fiyatı, kullanım fiyatı, beklenen değişkenlik, opsiyon süresi, beklenen temettüleri, risksiz faiz haddi, kullanılan yöntem, beklenen erken kullanımın etkilerini içeren varsayımlar ile modelde kullanılan diğer veriler dahil),

2- Beklenen değişkenliğin tarihi değişkenliğe olan bağımlılığının derecesine ilişkin bir açıklama dahil olmak üzere, beklenen değişkenliğin nasıl belirlendiği, ve

3- Sağlanan bir opsiyonun diğer herhangi bir özelliğinin (bir piyasa koşulu gibi), makul değer belirlenmesi sürecine dahil edilip edilmediği ve ne şekilde dahil edildiği.

b) Dönem süresince sağlanan hisse senedi opsiyonları dışındaki diğer hisse senetleri için; aşağıdaki hususlar dahil olmak üzere, bu hisse senetlerinin değerlendirme günündeki sayısı ve ağırlıklı ortalama makul değeri ile bu makul değer nasıl belirlendiğine ilişkin açıklamalar:

1- Makul değer gözlemlenebilir piyasa fiyatı esas alınmak suretiyle belirlenmemiş olması halinde, bu değer nasıl belirlendiği,

2- Beklenen temettülerin makul değer belirlenmesi sürecine dahil edilip edilmediği ve ne şekilde dahil edildiği, ve

3- Sağlanan hisse senetlerinin diğer herhangi bir özelliğinin, makul değer belirlenmesi sürecine dahil edilip edilmediği ve ne şekilde dahil edildiği.

c) Dönem süresince üzerinde değişiklik yapılan hisseye dayalı ödeme sözleşmeleri için;

1- Bu değişikliklere ilişkin bir açıklama,

2- Bu değişikliklerin bir sonucu olarak sağlanan makul değer artışı, ve

3- Uygulanabilir olması halinde, yukarıda (a) ve (b) bentlerinde yer alan hükümler ile tutarlı olarak, sağlanan makul değer artışının nasıl belirlendiğine ilişkin bilgiler.

Dönem süresince alınan mal veya hizmetlerin doğrudan makul değer ile değerlendirilmiş olması durumunda, bu makul değer nasıl belirlendiği ile makul değer belirlenmesinde bu mal veya hizmetlerin piyasa fiyatının esas alınıp alınmadığı kamuya açıklanmalıdır.

Bu kısmın “Özsermayeyle kapatılan hisseye dayalı ödeme işlemleri: genel çerçeve” başlıklı maddesinin son fıkrası kapsamında, çalışanlar dışındaki taraflarla yapılan işlemlerde, alınan mal veya hizmetlerin makul değerinin güvenilir bir şekilde tahmin edilebildiği varsayımının çürütülmesi halinde; bu durum ve söz konusu varsayımın neden çürütüldüğü kamuya açıklanmalıdır.

Hisseye dayalı ödeme işlemlerinin dönem karı veya zararı ile finansal durum üzerindeki etkilerinin mali tablo kullanıcıları tarafından anlaşılmasını sağlayacak bilgiler kamuya açıklanmalıdır.

Bu maddenin yedinci fıkrası hükmünün uygulanmasına yönelik olmak üzere, asgari olarak aşağıdaki bilgilerin kamuya açıklanması zorunludur:

a) Alınan mal veya hizmetlerin varlık olarak mali tablolara alınma için gerekli koşulları sağlamadığı ve bundan dolayı bir gider olarak derhal mali tablolara alındığı hisseye dayalı ödeme işlemleri nedeniyle, dönem içerisinde mali tablolara alınan toplam giderler (özsermayeyle kapatılan hisseye dayalı ödeme işlemi olarak muhasebeleştirilen işlemlerden kaynaklanan toplam giderlerin ilgili kısmının ayrı bir şekilde açıklanması dahil),

b) Hisseye dayalı ödeme işlemlerinden kaynaklanan yükümlülükler için;

1- Dönem sonundaki toplam kayıtlı değer ve,

2- Karşı tarafın dönem sonu itibarıyla hak kazanmış olduğu nakit veya diğer varlıklara ilişkin yükümlülüğün dönem sonundaki toplam asli değeri (örneğin, hak kazanılmış olan hisse değer artış hakları).

Bu kısım hükümleri uyarınca kamuya açıklanması zorunlu olan bilgilerin, bu maddenin birinci, üçüncü ve yedinci fıkralarında yer alan hükümler ile uyumlu olmaması durumunda; bu tür ilave bilgilerin de kamuya açıklanması gerekir.

..... KISIM
İŞLETME BİRLEŞMELERİ

BİRİNCİ BÖLÜM

Amaç ve Kapsam

Amaç

Madde 45. Bu kısmın amacı işletme birleşmelerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin esasları belirlemektir. Tüm birleşme işlemleri satın alma yöntemi kullanılarak mali tablolara yansıtılmalıdır. Bu kapsamda iktisap eden şirket, satın alma tarihinde iktisap edilen şirketlerin tanımlanabilir varlık, borç ve şarta bağlı yükümlülüklerini makul değerleri üzerinden mali tablolarına alır. Mali tablolara alınan şerefiyenin amortismanına tabi tutulmak yerine mali tablo dönemlerinde değer düşüklüğünün tespit edilmesi esastır.

Kapsam

Madde 46. Bu kısımda yer alan hükümler aşağıda sayılanlar dışındaki işletme birleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde uygulanacak esasları kapsar.

- a) Müşterek yönetime tabi teşebbüs oluşturma amaçlı işletme birleşmeleri,
- b) Ortak kontrole tabi işletmelerin birleşmesi,
- c) İki ya daha fazla mutual entities'in birleşmesi,
- d) Herhangi bir ortaklık hakkı sağlamayan sözleşmeye dayalı raporlama amacına yönelik olarak yapılan işletme birleşmeleri.

İKİNCİ BÖLÜM

Birleşme ve İktisap

İşletme birleşmelerinin tanımlanması

Madde 47. İşletme birleşmeleri ayrı tüzel kişiliklerin tek mali tablo sunan işletme oluşturmak üzere bir araya gelmesidir. İşletme birleşmelerinin büyük bir çoğunluğunda bir ya da daha fazla işletmenin (iktisap edilen) kontrolünü ele geçiren bir iktisap eden işletme bulunmaktadır. İktisap edilenin tarafın işletmeden farklı bir tüzel kişilik olması halinde iktisap işlemi birleşme olarak nitelendirilmez. İşletme tarafından varlık veya net varlık gruplarının satın alınması halinde bu işlemler de işletme birleşmeleri kapsamında

değerlendirilmez, grubun maliyeti satın alma tarihinde makul değerlerine bağlı olarak grup içerisindeki tanımlanabilir varlık, borç ve şarta bağlı yükümlülükler dağıtılır.

İşletme birleşmeleri, yasal, vergisel ve diğer nedenler açısından çeşitli şekillerde yapılabilir. Örneğin,, bir işletmenin diğer bir işletmenin öz kaynaklarını veya net aktiflerini satın almasıyla oluşabilir. Bu birleşme hisse ihracı ya da nakit veya diğer varlıkların transferiyle gerçekleşebilir. Bu işlem birleşecek olan işletmelerin hissedarları arasında olabileceği gibi bir işletme ve diğer işletmenin hissedarları arasında da olabilir. İşletme birleşmesi, birleşen işletmeleri kontrol edecek yeni bir işletme kurulması, bir veya birden fazla birleşen işletmenin net aktiflerinin bir diğer işletmeye transfer edilmesi veya birleşen işletmelerden bir veya birkaçının sona ermesi şeklinde olabilir.

Bazı durumlarda işletme birleşmesi iktisap eden ana şirketle iktisap edilen şirket arasında bir bağlı ortaklık ilişkisi ortaya çıkarabilir. Böyle bir birleşmede iktisap eden şirket bu Tebliğ'de yer alan düzenlemeleri konsolide mali tablolarında uygulamalı ve iktisap edilen şirketteki payını kendi mali tablolarında bağlı şirkete yapılan yatırım olarak göstermelidir.

Bazı işletme birleşmeleri diğer işletmenin öz kaynaklarının alımı yerine şerefiye dahil net aktiflerinin alımı yoluyla gerçekleşebilir. Bu tip birleşme ana şirketle iktisap edilen şirket arasında bir bağlı ortaklık ilişkisi oluşturmaz.

İşletme birleşmeleri yasal birleşmelere de yol açabilir. Yasal birleşmeler ülkeler arasında farklılık arz etmekle beraber iki şekilde olabilir. Bunlardan birincisi bir şirketin varlıklarının ve borçlarının diğer şirkete transferi ve bu ilk şirketin sona ermesi şeklindedir. İkincisi ise iki şirketin varlıklarının ve borçlarının yeni kurulacak olan bir şirkete transferi ve bu iki şirketin sona ermesi şeklinde olur.

Kontrol sağlanmakla birlikte kontrolün sağlandığı tarih ile ortaklık haklarının elde edildiği tarihin farklı olduğu işletme birleşmeleri de bu Kısım kapsamındadır.

Bu Tebliğ, müşterek yönetime tabi teşebbüslerin mali tabloları için geçerli değildir.

Ortak kontrole tabi işletmelerin birleşmesi

Madde 48. Ortak kontrole tabi işletmelerin birleşmesi, birleşmeye taraf olan işletmelerin birleşme öncesi ve sonrasında aynı işletme tarafından kontrol edildiği birleşmelerdir. Dolayısıyla kontrol transferi söz konusu değildir.

Düzenlenen sözleşme sonucunda, bir işletmenin faaliyetlerinden doğacak faydaları elde etmek için o işletmenin operasyonel ve finansal politikalarını yönetme gücüne toplu olarak sahip olan kişiler o varlığı kontrol edenler olarak değerlendirilir. Bu nedenle, aynı kişilerin sözleşme gereği olarak, birleşen işletmelerin faaliyetlerinden doğacak faydaları elde

etmek için birleşmeye dahil her bir işletmenin operasyonel ve finansal politikalarını yönetme gücüne toplu olarak sahip olduğu ve bu gücün geçici olmadığı durumlarda, işletme birleşmeleri bu Tebliğ'in kapsamı dışındadır.

Bir işletme; bir kişi veya sözleşme çerçevesinde birlikte hareket eden kişiler tarafından kontrol edildiği halde o kişi veya kişiler bu Tebliğ'in finansal raporlama düzenlemelerine tabi olmayabilirler. Bu nedenle, birleşen işletmelerin aynı konsolide mali tablolara dahil edilmesi bir işletme birleşmesinin ortak kontrol altındaki işletmeleri içeren bir birleşme olarak kabul edilmesi için zaruri değildir.

Birleşmeye dahil her bir varlıkta, birleşme öncesi veya sonrası, azınlık haklarının durumu, birleşmenin ortak kontrol altındaki varlıklar arasında olup olmadığının tespitinde belirleyici değildir. Benzer şekilde, bir grubun konsolide mali tablolarına dahil edilmeyen bir iştirakin birleşen taraflardan biri olması da, birleşmenin ortak kontrol altındaki varlıklar arasında olup olmadığının tespitinde belirleyici değildir.

Muhasebeleştirme yöntemi

Madde 49. İktisabın muhasebeleştirilmesi satın alma yöntemi ile yapılmalıdır. Satın alma yöntemi birleşme işleminde iktisap edenin bakış bakış açısını yansıtmaktadır. İktisap eden taraf karşı tarafın öz kaynaklarını (net varlıklarını) satın alır ve varlık, borç ile daha önce iktisap edilen tarafından öngörülmeyenler dahil olmak üzere şarta bağlı yükümlülükleri konsolide mali tablolarına yansıtır. İktisap edenin varlık ve borçları değerlendirme esası değişmez ve birleşme işlemi sonrasında iktisap edene bağlı olarak yeni bir varlık ve borç mali tablolara alınmaz.

Satın alma yönteminin uygulanması

Madde 50. Satın alma yönteminin uygulanmasında aşağıdaki sıra izlenir:

- a) İktisap edenin belirlenmesi,
- b) Birleşmenin maliyetinin belirlenmesi,
- c) Satın alma tarihinde maliyetin tanımlanabilir varlık, borç ve şarta bağlı yükümlülüklerle dağıtılması

İktisap edenin belirlenmesi

Madde 51. İşletme birleşmelerinde iktisap edenin belirlenmesi gerekmektedir. İktisap eden birleşme işlemi ile birleşmeye taraf olan diğer işletmeler üzerinde kontrol eden taraftır.

Kontrol, bir işletmenin mali veya faaliyet politikalarını o işletmenin faaliyetlerinden fayda sağlayabilecek şekilde yönetme gücünü elinde bulundurmasıdır. İşletmelerden birinin diğerinin oy hakkının yarısından fazlasına sahip olması durumunda kontrolün varlığı kabul edilir. Ancak, bu oy hakkının iktisap edilen şirket üzerinde kontrolü sağlamadığı hususunda açık deliller varsa kontrol oluşmaz.

İşletmelerden biri, diğerinin oy hakkının yarısından fazlasına sahip olmasa da,

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

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

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

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

söz konusu işletme iktisap eden taraf olarak kabul edilir.

İktisap edenin belirlenmesi bazı durumlarda zor olmakla birlikte, bu durumlarda

a) Bir işletmenin makul değeri diğer işletmenin makul değerinden önemli ölçüde büyükse o işletme iktisap edendir.

b) Birleşme hisselerin nakit veya diğer varlıklar karşılığı el değiştirmesiyle oluştuysa, nakdi/diğer varlıkları veren işletme iktisap edendir.

c) İşletme birleşmelerinde yeni oluşan işletmenin yönetim kadrosunun seçiminde etkin olan yöneticilerin olduğu işletme iktisap edendir.

Birleşme işlemlerinde genellikle hisse senedi ihraç eden taraf iktisap eden taraf olarak kabul edilir. Ancak, kontrolü ele geçiren işletmenin belirlenmesi için mevcut suruma ilişkin tüm detaylar dikkatlice değerlendirilmelidir. Ters iktisap olarak kabul edilen durumlarda, bir işletmenin ortaklığını elde eden bir işletmenin, bu elde etme karşılığında kendi hisse senetlerini iktisap edilen işletmeye vermesi ve bu işlem sonucunda iktisap edilen işletmenin hissedarlarının iktisap eden işletmenin kontrolünü eline geçirmesi söz konusu olur. Bu durumlarda, her ne kadar kanunen hisse ihraç eden işletme ana ortaklık veya faaliyetleri devam eden ortaklık olarak kabul edilebilirse de hangi şirketin ortakları ortaya çıkan işletmeyi kontrol ediyorsa iktisap eden o şirkettir. Bu çerçevede hisse ihracı yapan işletmenin diğer işletme tarafından iktisap edildiği kabul edilir.

Eğer birleşme işlemi sonucunda yeni bir işletme kurulması söz konusuysa birleşme işleminden önce var olan taraflardan biri eldeki verilere göre iktisap eden olarak

tanımlanmalıdır. Birleşmede ikiden fazla taraf olması durumunda da birleşme öncesinde mevcut işletmelerden biri birleşme işlemine öncülük etme, varlık ve hasılat açısından diğerlerine göre belirgin şekilde önde bulunma gibi kriterler esas alınarak iktisap eden taraf olarak belirlenir.

İktisap maliyeti

Madde 52. İktisap maliyet değeri üzerinden muhasebeleştirilir. Maliyet değişim tarihinde elde çıkarılan varlıklar, yüklenilen ve tahmin edilen borçlar ile iktisap eden tarafından ihraç edilen hisse senetlerinin makul değerleri ile doğrudan birleşmeye yüklenebilen maliyetleri içermektedir.

İktisap tarihi, iktisap edenin iktisap edilen üzerinde kontrolü elde ettiği tarihtir. Kontrol bir değişim işlemi ile elde ediliyorsa değişim tarihi iktisap tarihi ile aynıdır. Ancak, iktisap birden fazla karşılıklı değişim işleminden oluşuyorsa maliyet de bütün bu işlem maliyetlerinin toplamıdır. İktisap kademe kademe gerçekleşiyorsa, iktisap tarihiyle karşılıklı değişim işleminin tarihi arasındaki fark önem kazanır. İktisabın muhasebeleştirilmesi kontrolün elde edildiği zaman başlamakla birlikte, kullanılan maliyet ve makul değer bilgileri değişim işleminin olduğu tarihte belirlenmektedir.

Elden çıkarılan varlıklar ve yüklenilen borçlar karşılıklı değişim işleminin tarihindeki makul değerleriyle ölçülür. Satın alma bedelinin ödenmesi ertelenmişse, iktisabın maliyeti bu bedelin bugünkü değeri olur. Bu değer ödeme anındaki prim veya indirimler dikkate alınarak oluşur yani yükümlülüğün nominal değeri değildir.

İktisabın maliyeti belirlenirken iktisap eden tarafından çıkarılan hisse senetleri makul değerleri ile değerlendirilir ve bu hisse senetlerinin değişim tarihindeki piyasa fiyatı makul değer olarak esas alınır. Ancak, piyasanın dar olması nedeniyle piyasa fiyatının güvenilir bir gösterge olmadığı veya hisse senetlerinin düzenli olarak işlem gördüğü bir piyasanın olmadığı durumlarda ihraç edilen hisselerin makul değeri iktisap eden işletmenin veya iktisap edilen işletmelerin makul değeri, hangisi daha net saptanabiliyorsa, esas alınarak tahmin edilir. Satın alma bedeli iktisap edilen işletmenin hissedarlarına hisse senedi yerine nakit olarak ödendiği durumda ödenen tutar makul değer bir göstergesidir. Değişim tarihinde iktisap edilen şirket ortaklarına verilen parasal varlıkların makul değeri de kontrol gücünün elde edilmesi karşılığında katlanılan maliyetin göstergesidir. Birleşme dolayısıyla gelecekte ortaya çıkacağı beklenen maliyetler iktisabın maliyetine dahil edilmez. Her birleşme işleminde birleşme işleminin koşulları ve her boyutu dikkate alınarak maliyet belirlenmesi yapılması esastır.

Satın alma bedeline iktisap edenin iktisap ile ilgili tescil ve hisse basım masrafları, muhasebecilere, hukuk danışmanlarına, değerlendirme çalışması yapanlara ve diğer danışmanlara verilen ücretler gibi doğrudan giderler de eklenebilir. Genel yönetim giderleri ve doğrudan iktisap ile ilişkilendirilemeyen diğer giderler, iktisap maliyetine eklenmez ve oluştuğu anda gider kaydedilir. Finansal yükümlülüklerle ve hisse senetlerine ilişkin ihraç maliyetleri iktisap maliyetine dahil edilmez.

Maliyetin gelecekte ortaya çıkan olaylara bağlı olarak düzeltilmesi

Madde 53. Birleşme sözleşmesi gelecekte ortaya çıkacak olaylara bağlı olarak maliyetin düzeltilebileceği öngören hükümler içerebilir. Örneğin, düzeltme gelecekte belirli bir karın sağlanmasına veya ihraç edilen hisse senetlerinin belli bir fiyatının oluşmasına bağlı olabilir. Genellikle belirsizlik içermekle birlikte düzeltmenin değeri birleşme işleminin ilk kez mali tablolara yansıtılma aşamasında tahmin edilebilir. Eğer söz konusu olay gelecekte gerçekleşmezse veya beklenen değerden farklı olarak gerçekleşirse maliyetin bu duruma uygun olarak düzeltilmesi gerekir. Ancak, sözleşmede böyle bir düzeltme öngörülmekle birlikte birleşme işlemi kayıtlara alınırken bu durum muhtemel olmaması veya değerinin tespitinin mümkün olmaması nedeniyle maliyete yansıtılmamışsa, ileride muhtemel hale gelmesi ve değerinin tespit edilebilmesi halinde maliyetin düzeltilmesi gerekmektedir. Bazı durumlarda iktisap eden tarafın karşı tarafa verilen varlıklardaki, ihraç edilen hisse senetlerinde veya yüklenilen borçlarda değer düşüklüğüne istinaden ilave ödeme yapması gerekebilir. Böyle durumlarda maliyette herhangi bir değişiklik yapılmaz. Mali tablolarda hisse senetleri ile ilgili ödeme ihraç edilen hisse senetlerinin değerinde aynı tutarda düzeltme yapılarak, borçlanma araçlarına ilişkin ödeme ise prim tutarında indirim veya iskonto oranının yükseltilmesi ile telafi edilir.

Maliyetin varlık, borç ve şarta bağlı yükümlülüklerle dağıtılması

Madde 54. Satın alma tarihinde maliyet iktisap edilen işletmenin tanımlanabilir varlık (satılmak amacıyla elde tutulan cari olmayan varlıklar hariç), borç ve şarta bağlı yükümlülüklerine makul değerleri üzerinden dağıtılır.

İktisap tarihinde iktisap edilen işletmenin varlık, borç ve şarta bağlı yükümlülükleri aşağıdaki şartlar sağlanmaları durumunda ayrı olarak bilançoda gösterilir.

a) Varlıklar (maddi olmayanlar hariç) için, gelecekte iktisap edene herhangi bir iktisadi kazanç sağlama ihtimalinin mevcut olması ve makul değerlerin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi.

b) Borçlar için iktisap edenden herhangi bir iktisadi kazanç çıkışı olması ihtimalinin mevcut olması ve makul değerin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi.

c) Maddi olmayan varlıklar ve şarta bağlı yükümlülükler için makul değerin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi.

Topluluk dışı paylar iktisap edilenin tanımlanabilir varlık, borç ve şarta bağlı yükümlülüklerinin makul değerindeki payları dikkate alınarak gösterilir.

İktisap edenin gelir tablosu iktisap edilen tarafın iktisap tarihinden sonra ortaya çıkan iktisap edenin birleşme maliyetlerine bağlı olarak ortaya çıkan gelir ve giderleri de içerecek şekilde karlarını ve zararlarını içermelidir.

Tanımlanabilir varlık ve borçlar

Madde 55. İktisap eden tarafın satın alma tarihinde maliyeti iktisap edilen tarafın belirli kriterleri taşıyan tanımlanabilir varlık, borç ve şarta bağlı yükümlülüklerine dağıtarak mali tablolarına alması gerekmektedir. Bu nedenle birleşme işleminin maliyetinin dağıtılmasında,

a) Satın alma tarihinde iktisap edilen tarafın faaliyetlerinin tamamının veya bir kısmının sona ermesine ilişkin olarak mevcut bir yükümlülüğü varsa bu yükümlülüklerin kayıtlara alınması,

b) İleride oluşabilecek zararlar veya iktisaba ilişkin olarak ileride oluşabilecek giderlere ilişkin yükümlülüklerin mali tablolara alınmaması, gerekmektedir.

Birleşmenin sonucu olarak iktisap edenin yükümlülük doğuran sözleşmelerine bağlı olarak bir ödeme yükümlülüğü (işten çıkarılacak personele ödenecek tazminatlar gibi) doğacak ise bu yükümlülüklerin “Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar” Kısmında yer alan hükümlere uygun olarak birleşmenin muhtemel olması ve yükümlülüklerin makul değerinin güvenilir olarak ölçülebilmesi durumunda kayıtlara alınması gerekmektedir. Ancak, iktisap edilen işletmelerin satın alma tarihinde mali tablolarına almadığı yeniden yapılandırma yükümlülüklerinin maliyetin dağıtılmasında ayrı bir kalem olarak ele alınmaması ve mali tablolara alınmaması gerekmektedir. Ayrıca, iktisap edilen tarafın mali tablolarında birleşmeden önce yer almayan varlık ve borçlar da iktisap eden tarafından tanımlanabilir varlık ve borç olarak (iktisap edilen tarafın vergi giderlerinden kaynaklanan vergi gelirleri) mali tablolara alınabilir.

İktisap edilen işletmenin maddi olmayan varlıklarının mali tablolara alınması

Madde 56. İktisap edilen işletmenin maddi olmayan varlıklarının satın alma tarihinde ayrı olarak mali tablolarına alınabilmesi için bu varlıkların “Maddi Olmayan Varlıklar” Kısmında tanımlanan maddi olmayan varlık tanımına girmesi ve makul değerinin güvenilir olarak tespit edilmesi gerekmektedir.

Maddi olmayan duran varlığın şerefiyeden ayrı olarak mali tablolara alınabilmesi için bu varlıkların ayrıştırılabilir olması gerekmektedir. Ayrıştırılabilirlik, varlığın tek başına satılma, transfer edilme, lisanslama, kiraya verilme, başka bir varlıkla değiştirilebilme özelliğini taşımasıdır. Varlıklardan doğan hakların bir sözleşme veya yasa ile korunması halinde bu haklar ayrıştırılabilir olarak kabul edilir.

İktisap edilen işletmenin şarta bağlı yükümlülükleri

Madde 57. Makul değeri güvenilir bir biçimde ölçülebilen şarta bağlı yükümlülükler, iktisap maliyetinin dağıtılmasında ayrı bir kalem olarak dikkate alınır. Makul değer güvenilir olarak belirlenemediği durumlarda söz konusu yükümlülüklerin değeri şerefiye tutarını etkileyecektir.

Şarta bağlı yükümlüklerin iktisap eden tarafından ilk kayıtlara alındıktan sonra değerlemesinde “Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar” Kısmında yer alan hükümler çerçevesinde bulunan tutar ile ilk tutardan “Hasılat” Kısmında yer alan hükümler çerçevesinde kayıtlara alınan kümülatif itfa tutarı indirilmek suretiyle bulunan tutar karşılaştırılarak yüksek olan tutar esas alınır.”Finansal Araçlar” Kısmı çerçevesinde muhasebeleştirilmesi gereken sözleşmeler bu kapsamda değerlendirilmez.

Şerefiye

Madde 58. İktisap eden taraf , iktisap tarihinde:

İşletme birleşmesi sırasında elde edilen şerefiyeyi bir varlık olarak kaydetmeli,

Başlangıçta şerefiyeyi, birleşmenin maliyetinin, iktisap edenin kayıtlarına alacağı tanımlanabilir varlıkların, yükümlülüklerin ve şarta bağlı yükümlülüklerin makul değerini aşan kısmı olan, maliyeti ile değerlemelidir. ,

İşletme birleşmesi sırasında elde edilen şerefiye, iktisap edenin tek başına tanımlanabilir ve ayrı ayrı kaydedilebilir olmayan varlıklardan gelecekte ekonomik fayda elde etme beklentisi ile yaptığı ödemeyi temsil eder.

İktisap edilenin varlık, borç ve şarta bağlı yükümlülüklerinin iktisap tarihinde ayrı ayrı kayıt altına alınabilmesi için gerekli kriterleri sağlamadığı ölçüde, şerefiye olarak kaydedilen

tutar etkilenir. Çünkü şerefiye birleşmenin maliyetinin, iktisap edilenin tanımlanabilir varlık, borç ve şarta bağlı yükümlülüklerinin kayıt altına alınmasından sonra kalan kısmıdır.

İlk kayıttan sonra, iktisap eden, birleşme sırasında elde edilen şerefiyeyi birikmiş değer düşüklüğü indirildikten sonraki maliyeti ile değerlemelidir.

İşletme birleşmeleri sırasında iktisap edilen şerefiye amorti edilemez. Bunun yerine, iktisap eden şerefiyeyi yıllık olarak veya şartlardaki değişikliklerin değer düşüklüğü olabileceğini işaret ettiği durumlarda daha sık aralıklarla “Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Kısmı çerçevesinde değer düşüklüğü testine tabi tutmalıdır.

İktisap edenin, iktisap edilenin tanımlanabilir varlık, borç ve şarta bağlı yükümlülüklerin net makul değerinden sağlayacağı faydanın maliyeti aşan kısmı.

İktisap edenin kaydedilen tanımlanabilir varlık, borç ve şarta bağlı yükümlülüklerin net makul değerinden sağlayacağı faydanın birleşmenin maliyetini aşması durumunda, iktisap eden:

a) İktisap edilenin varlık, borç ve şarta bağlı yükümlülüklerin tanım ve değerlerini ve birleşmenin maliyetinin ölçümünü yeniden gözden geçirecek ve,

b) Gözden geçirmenin ardından kalan fazla kısmı kar veya zarar olarak kaydedecektir.

Kaydedilen bir kazanç aşağıdakilerin biri veya daha fazlasından oluşabilir:

a) Birleşmenin maliyetinin veya iktisap edilenin tanımlanabilir varlık, borç ve şarta bağlı yükümlülüklerin net makul değerinin ölçülmesindeki hatalar. İktisap edilenin tanımlanabilir varlık, borç ve şarta bağlı yükümlülüklerin net makul değerine doğru olarak yansıtılmamış olan, iktisap edilen ile ilgili olarak gelecekte doğması muhtemel maliyetler bu gibi hataların muhtemel nedenlerindedir.

b) Bir muhasebe standardında yer alan gereklilik uyarınca, iktisap edilen tanımlanabilir net varlıkların makul değerleri dışında bir tutarda ölçülmesi ancak birleşmenin maliyetinin dağıtılması amacıyla mümkün bulunmaktadır.

c) Pazarlıkla satın alma.

Aşamalı olarak gerçekleşen birleşme işlemleri

Madde 59. İktisap birden fazla karşılıklı değişim işlemi içerebilir. Böyle durumlarda her bir bağımsız işlem için işlem tarihindeki maliyet ve makul değerler ile şerefiye ayrı ayrı belirlenir.

İktisap birbirini izleyen alımlarla gerçekleşmişse, tanımlanabilir varlık, borç ve şarta bağlı yükümlülüklerin makul değerleri karşılıklı değişim işlemlerinin tarihlerine bağlı olarak

farklılık gösterebilir. Eğer bir iktisaba ilişkin bütün tanımlanabilir varlık ve borçların makul değerleri birbirini izleyen alımların tarihinde yeniden belirlenmişse, iktisap edenin daha önceden elinde bulundurduğu paylara ilişkin yapılan düzeltme yeniden değerleme olarak kayıtlara yansıtılır. Bu nedenle “Maddi Varlıklar” Kısmı çerçevesinde bu varlıkların ilk kayıttan sonra yeniden değerlendirilmesine ilişkin muhasebe politikasının benimsenmesinin bir anlamı bulunmamaktadır.

İktisap olarak değerlendirilmeden önce, bir işlem, bir ortaklığa yapılan bir yatırım olarak değerlendirilebilir ve iştirak yatırımlarının muhasebeleştirilmesine ilişkin özsermaye metodunun kullanılması suretiyle muhasebeleştirilir. Böyle durumlarda, elde edilen tanımlanabilir net varlıkların makul değerlerinin hesaplanması özsermaye metodunun kullanılması ile başlar.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

Kamuya Açıklanacak Hususlar

Geçici olarak belirlenmiş başlangıç muhasebesi

Madde 60. Makul değerin veya birleşme maliyetinin sadece geçici olarak belirlenebilmesi nedeniyle birleşmenin gerçekteleştiği dönemin sonunda iktisabın ilk kez kayıtlara alınması geçici olarak yapılabiliyorsa, iktisap eden taraf söz konusu geçici değerler üzerinden birleşme işlemini kayıtlara alır. İlk kayıtlara alınma işleminin tamamlanması için iktisap eden geçici değerleri satın alma tarihinden itibaren 12 ay içerisinde düzeltir. Tanımlanabilir varlık, borç ve şarta bağlı yükümlölüklerin kayıtlara alınan veya daha sonra ilk kayıtlara lama muhasebesinin tamamlanabilmesini teminen düzeltilen kayıtlı değeri makul değeri olarak dikkate alınır ve şerefiye tutarı veya öz kaynakların makul değerinin iktisap maliyetini aşan ve gelir olarak mali tablolara alınan kısmı iktisap tarihinden itibaren söz konusu varlık, borç ve şarta bağlı yükümlölüklerin makul değerlerinde yapılan düzeltme kadar düzeltilir. Birleşmenin ilk kayıtlara alınmasının tamamlanmasından önceki dönemlere ait olarak sunulan karşılaştırmalı bilgi ilk kayıtlara alma işlemi iktisap tarihinde tamamlanmiş gibi sunulur. Bu bilgi ilk kayıtlara alınma işleminin tamamlanmasının sonucuna bağlı olarak ortaya çıkan amortisman, itfa, diğer kar ve zararları içermektedir.

Başlangıç muhasebesinin tamamlanmasından sonra yapılan düzeltmeler

Madde 61. İlk kayıtlara alma işleminin tamamlanmasından sonra ilk kayıtlarla ilgili olarak ortaya çıkan düzeltmeler “Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklik

ve Hatalar” Kısmında belirtildiği üzere hatanın düzeltilmesi olarak mali tablolara yansıtılır, tahminlerdeki değişikliklerin etkisi olarak dikkate alınmaz. Tanımlanabilir varlık, borç ve şarta bağlı yükümlülüklerin kayıtlara alınan veya daha sonra hataların düzeltilmesini teminen düzeltilen kayıtlı değeri makul değeri olarak dikkate alınır ve şerefiye tutarı veya öz kaynakların makul değerinin iktisap maliyetini aşan ve gelir olarak mali tablolara alınan kısmı iktisap tarihinden itibaren söz konusu varlık, borç ve şarta bağlı yükümlülüklerin makul değerlerinde yapılan düzeltme kadar düzeltilir.

İlk kayıtlara alınma işlemi sonrasında ertelenmiş vergi varlıklarının kayda alınması

Madde 62. Birleşme işlemlerinden kaynaklanan ertelenmiş vergi borç ya da alacakları bu Tebliğin “Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergiler” Kısmında yer alan hükümler çerçevesinde mali tablolara alınır.

İktisap edilen işletme tarafından tanımlanabilir bir varlık olarak mali tablolara alınmamış, vergi zararlarının gelecek dönemlere taşınabilmesi sonucu ortaya çıkan vergi avantajı ve diğer ertelenmiş vergi varlıkları, daha sonra realize edilebilir. Böyle bir durumda, iktisap eden bu kazancını, bu Tebliğin “Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergiler” Kısmına uygun olarak gelir olarak mali tablolara alır. Buna ilave olarak iktisap eden,

a) Şerefiyenin brüt kayıtlı değerini ve bununla ilgili birikmiş itfa tutarını, elde etme tarihi itibarıyla, ertelenmiş vergi varlıklarının tanımlanabilir bir varlık olarak mali tablolara alınsaydı olacak olan durum dikkate alarak yeniden ayarlar ve,

b) Net şerefiyenin kayıtlı değerindeki azalmayı gider olarak mali tablolara alır.

Ancak bu şekilde işlem yapılması sonucunda, Madde 58 çerçevesinde gelir oluşturulmaz veya kayıtlara alınan gelir tutarı artırılmaz.

Kamuya açıklanacak hususlar

Madde 63. İktisap eden şirketler yatırımcıların birleşme işleminin niteliği ve;

a) Birleşme dönemi sırasındaki,

b) Bilançonun açıklanması sonrasında, mali tabloların kamuya duyurulmak üzere onaylanması öncesindeki,

etkisi hakkında değerlendirme yapmalarına yönelik olarak finansal tabloları hakkındaki açıklamaları kamuya duyurmaları gerekmektedir.

İktisap eden şirketler birleşmenin gerçekleştiği döneme ait mali tablolarında şu bilgileri kamuya açıklamak durumundadır:

- a) Birleşen işletmelerin unvanı ve kısa bir tanımı,
- b) İktisap tarihi,
- c) İktisap edilen oy hakkına sahip hisselerin yüzdesi,

d) Birleşmenin maliyeti ve bu maliyet bileşenlerinin tanımı ile bu maliyete doğrudan etki eden her türlü maliyet kalemi. Maliyetlerin karşılanmasına yönelik olarak menkul kıymet ihraç edilmesi ya da ihraç aşamasına gelmiş olması durumunda şu bilgilerin de ayrıca kamuya duyurulması gerekmektedir:

1- İhraç edilen ya da edilme aşamasındaki menkul kıymet miktarı,

2- Bu menkul kıymetlerin için tespit edilen makul değer ve bu değer tespitinin dayanağı. Bu menkul kıymetlerin için el değiştirdiği gün açıklanan her hangi bir fiyatın (borsa fiyatı vb.) bulunmaması durumunda tespit edilen fiyatın tespitinde kullanılan varsayımlar. Bu menkul kıymetler için el değiştirme gününde kamuya açıklanan bir fiyatın (borsa fiyatı vb.) olması durumunda eğer bu fiyat birleşme maliyetinin hesaplanmasında temel olarak alınmamışsa, bu açıklanan fiyatının kullanılmamasının nedeni ve menkul kıymetlerin değerinin tespitinde kabul edilen varsayımlar ve kullanılan metotlar. Bunun yanı sıra, tespit edilen fiyat ile kamuya açıklanan fiyat arasındaki farkın yarattığı toplam değer farklılığı.

e) Birleşme sonrasında elden çıkarılmasında karar verilen faaliyetlere ilişkin detaylı bilgi,

f) İktisap tarihinde iktisap eden şirketin her bir varlık, borç ve şarta bağlı yükümlülük sınıflarının tutarı ve kamuya açıklaması nın mümkün olmadığı durumlar dışında birleşme öncesinde bu kalemlerin Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uygun olarak belirlenen tutarları. Kamuya yapılması gereken duyurunun herhangi bir nedenle yapılamaması durumunda, bu durum gerekçeleri ile birlikte açıklanmalıdır. (g) (15)'nci madde uyarınca birleşme işlemi sonrasında gelir olarak kaydedilen rakamlarda görülen artış miktarı ile bu miktarın gelir tablolarında gösterildiği muhasebe kalemi,

h) Şerefiyenin iktisabında maliyete katkısı olan etkenlerin tanımı-Şerefiye ile birlikte ele geçirilen her maddi olmayan durun varlığa ilişkin bilgiler ile bu maddi olmayan duran varlıkların gerçek değerlerinin güvenilir şekilde tespit edilemediğinin nedenine ilişkin açıklama- ya da 58'inci madde hükümlerine paralel şekilde gelir miktarında görülen artışın nedenlerine ilişkin açıklama.

i) Kamuya açıklanmasının mümkün olması durumunda, birleşme işlemi sürecinde iktisap eden şirketin kar rakamlarına dahil edilen, iktisap edilen şirketin birleşme işlemi sonrasındaki kar rakamına ilişkin bilgiler. Bu yönde bir açıklamanın mümkün olmaması durumunda bu durum gerekçesi ile birlikte açıklanmalıdır.

Raporlama döneminde birleşme işleminden etkilenen faaliyetler ilişkin tutarların tek başına önemli miktarda olmaması durumunda bu maddenin 2'nci paragrafında açıklanması gereken bilgilerin bu faaliyet alanları için toplam olarak açıklanması gerekmektedir.

Birleşme döneminde bu işlemten etkilenen herhangi bir faaliyet kolunun muhasebe süreci geçici olarak belirlenmiş ise, bu durum ve durumun nedeni hakkında bilgi verilmesi gerekmektedir.

İktisap eden şirketin bu maddenin 1'nci paragrafında belirtilen ilkenin uygulamaya geçirilmesini teminen aşağıdaki hususlar hakkında mümkün ise kamuya açıklama yapması gerekmektedir.

a) Birleşme sürecinden etkilenmiş tüm faaliyet kollarının iktisap tarihinin birleşme sürecinin başlangıcı olduğu kabul edilerek, birleşme sonrasında ortaya çıkan şirketin geliri,

b) Birleşme sürecinden etkilenmiş tüm faaliyet kollarının iktisap tarihinin birleşme sürecinin başlangıcı olduğu kabul edilerek, birleşme sonrasında ortaya çıkan şirketin kar rakamı

Bu yönde bir açıklamanın mümkün olmaması durumunda bu durum gerekçesi ile birlikte açıklanmalıdır.

İktisap eden şirket kamuya açıklamanın mümkün olduğu durumlarda, 2'nci paragrafta belirtilen bilgileri bilanço tarihi sonrası mali tabloların yayımlanmasına yönelik onay alınması öncesinde etkilenen her faaliyet kolu için açıklamak durumundadır. Bu bilgiye ilişkin olarak yapılması gereken kamuyu aydınlatma açıklamasının yapılmasının mümkün olmaması durumunda, bu durum nedeni ile birlikte açıklanır.

İktisap eden şirketler, yatırımcıların içinde bulunulan ya da önceki dönemde etkilenen faaliyet kollarına ilişkin olarak içinde bulunulan dönemde ortaya çıkan kazanç, kayıp, hata düzeltmeleri ve diğer ayarlamaların mali etkilerini değerlendirmelerine yönelik olarak mali tablolarına ilişkin açıklama yapmak zorundadırlar.

İktisap eden şirket;

a) 1- Dönem içinde ya da önceki dönemde etkilenen faaliyet kollarına ait iktisap edilen belirli varlıklar, borçlar ve şarta bağlı yükümlülükler ile ilişkili olarak dönem içinde karşılaşılan her türlü kazanç ve kayba ilişkin miktar ve detaylara,

2- Birleşen şirketin mali performansının ölçülmesi için önemli olduğu durumlarda, dönem içinde karşılaşılan her türlü kazanç ve kayba ilişkin tutar ve detaylara,

b) Herhangi bir faaliyet kolu için belirlenen muhasebe sisteminin önceki dönem sonrasında geçici olarak belirlenmiş olması durumundan, ilgili tutar ve açıklamalar ile dönem içinde önceden tespit edilen geçici tutarlarda yapılan ayarlamalara,

c) “Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklik ve Hatalar” Kısmı hükümleri uyarınca iktisap edilen şirketlere ait her türlü varlık, borç ve şarta bağlı yükümlülükler ya da bu kalemlerde yapılan hataların düzeltmelerine,

ilişkin açıklama yapmakla yükümlüdür.

Şirketler yatırımcıların birleşme dönemi süresince şerefiye miktarındaki değişiklikleri değerlendirmelerine yönelik olarak mali tablolarına ilişkin bilgi vermekle yükümlüdürler.

Birleşme sürecinin başlangıcı ve sonu itibarıyla şerefiyenin defter değerine ilişkin olarak:

a) Dönem başı brüt tutar ve birikmiş değer düşüklükleri,

b) Kapatılmasına ya da bu Tebliğin “Satılmak Üzere Elde Tutulan Cari Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” başlıklı Kısmı uyarınca satış elde tutulmasına önceden karar verilmiş şerefiyeler dışında dönem içi fazladan elde edilen şerefiyeler,

c) Dönem içinde ertelenmiş vergi varlıklarının sonradan elde edilmesi nedeniyle yapılan düzeltmeler,

d) Kullanımına son verilmesine ya da “Satılmak Üzere Elde Tutulan Cari Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” Kısmı uyarınca satışına karar verilmiş şerefiyeler ile bu kapsamda olmayan ve dönem içinde elden çıkarılan şerefiyeler,

e) Dönem içinde karşılaşılan değer düşüklüğü giderleri,

f) Dönem içinde ortaya çıkan net döviz kuru farklılıkları,

g) Dönem içi defter değerindeki diğer değişiklikler,

h) Dönem sonu değer düşüklüğü giderleri brüt ve birikmiş değeri,

hakkında bilgi verilmesi gerekmektedir.

İşletmeler ayrıca “Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Kısmında yer alan hükümler çerçevesinde ayrıca şerefiyenin değer düşüklüğü ve geri kazanılabilir değeri hakkında bilgi açıklamakla yükümlüdürler.

Bu Uluslararası Finansal Raporlama Standardı uyarınca açıklanması zorunlu tutulan bilgilerin bu maddede sayılan amaçları karşılamakta yetersiz kalması durumunda şirket, bu amaçları karşılamaya yönelik gerekli açıklamaları yapmakla yükümlüdür.

..... KISIM
SATILMAK ÜZERE ELDE TUTULAN CARİ OLMAYAN VARLIKLAR VE
DURDURULAN FAALİYETLER

BİRİNCİ BÖLÜM

Amaç ve Kapsam

Amaç

Madde 64. Bu Kısımın amacı; satılmak üzere elde tutulan varlıkların muhasebeleştirilmesi ile durdurulan faaliyetlerin mali tablolarda gösterimi ve kamuya duyurulmasına ilişkin ilke ve esasları belirlemektir.

Bu Kısımdaki hükümler;

a) “satılmak üzere elde tutulan” olarak sınıflandırılmak için aranan koşulları sağlayan varlıkların, kayıtlı değeri ile satış maliyetlerinden sonraki makul değerinden düşük olanı ile değerlendirilmesini ve bu varlıklarda amortisman uygulamasına son verilmesini,

b) “satılmak üzere elde tutulan” olarak sınıflandırılmak için aranan koşulları sağlayan varlıkların, bilançoda ayrı olarak gösterilmesini ve durdurulan faaliyetlerin sonuçlarının gelir tablosunda ayrı olarak sunulmasını,

gerektirir.

Kapsam

Madde 65. Bu Kısımda yer alan sınıflandırmaya ve mali tablolarda sunuma ilişkin yükümlülükler, aşağıda belirtilen istisnai varlıklar dışında, bir işletmenin tüm cari olmayan varlıklarına ve elden çıkarılacaklar gruplarına uygulanır.

Bu Tebliğ’in “Mali Tabloların Sunumu” başlıklı Kısımını uyarınca “cari olmayan varlık” olarak sınıflandırılan varlıklar, bu Kısımdaki hükümler uyarınca “satılmak üzere elde tutulan” olarak sınıflandırılmak için aranan koşulları sağlamadıkları sürece, “cari varlıklar” olarak değerlendirilmez. İşletmelerin yeniden satmak amacıyla elde ettikleri ve cari olmayan varlıklar olarak nitelendirdikleri varlıklar da, bu Kısımdaki hükümler uyarınca “satılmak üzere elde tutulan” olarak sınıflandırılmak için aranan koşulları sağlamadıkları sürece, “cari varlıklar” olarak değerlendirilmez.

Bazen, işletmeler, bir varlık grubunu, doğrudan ilgili yükümlülükler ile birlikte, tek bir işlemde elden çıkarabilir. Bu tür bir elden çıkarılacaklar grubu, nakit üreten birimlerin

oluşturduğu bir grup, tek bir nakit üreten birim veya bir nakit üreten birimin parçası olabilir. Bu grup; cari varlıklar, cari yükümlülükler ve aşağıda belirtilen istisnai varlıklar da dahil olmak üzere bir işletmenin tüm varlık ve yükümlülüklerini içerebilir. Bu Kısımda düzenlenen değerlendirme yükümlülükleri kapsamındaki cari olmayan varlıklar, elden çıkarılacaklar grubunun bir parçası ise, bu Kısımdaki değerlendirme yükümlülükleri grubun bütününe uygulanır ve grup; kayıtlı değeri ile satış maliyetlerinden sonraki makul değerinden düşük olanı ile değerlendirilir. Elden çıkarılacaklar grubu içinde yer alan her bir varlık ve yükümlülüğün değerlemesine ilişkin yükümlülükler, “Satılmak üzere elde tutulan varlık olarak sınıflandırılan cari olmayan varlıkların (veya elden çıkarılacaklar grubunun) değerlemesi” başlıklı bölümde belirlenmiştir.

Bu Kısımdaki değerlendirme hükümleri, aşağıdaki varlıklara uygulanmaz;

- a) Ertelenen vergi varlıkları,
- b) Çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan varlıklar,
- c) Bu Tebliğ’in “Finansal Araçlar” başlıklı Kısmı kapsamındaki finansal varlıklar,
- d) Bu Tebliğ’in “Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller” başlıklı Kısmı kapsamında makul değer modeline uygun olarak muhasebeleştirilen cari olmayan varlıklar,
- e) Bu Tebliğ’in “Tarımsal Faaliyetler” başlıklı Kısmı kapsamında, satış maliyetleri düşüldükten sonraki makul değeri ile değerlendirilen cari olmayan varlıklar,
- f) Bu Tebliğ’in “Sigorta Sözleşmeleri” başlıklı Kısmında tanımlanan sigorta sözleşmeleri kapsamındaki sözleşmesel haklar.

İKİNCİ BÖLÜM

Satılmak Üzere Elde Tutulan Cari Olmayan Varlıkların (veya Elden Çıkarılacak Grupların) Sınıflandırılması

Satılmak üzere elde tutulan cari olmayan varlıkların (veya elden çıkarılacak grupların) sınıflandırılması

Madde 66. Varlığın kayıtlı değeri, esas olarak, varlığın kullanımından ziyade satışıyla geri kazanılabilecek ise, bu varlık satılmak üzere elde tutulan cari olmayan bir varlık (veya elden çıkarılacaklar grubu) olarak sınıflandırılır.

Bu koşulun sağlanması için, varlığın (veya elden çıkarılacaklar grubunun) mevcut haliyle ve olağan koşullar içinde satışa hazır olması ve satış olasılığının yüksek olması gerekir.

Satış olasılığının yüksek olması için, varlığın (veya elden çıkarılacaklar grubunun) satışına yönelik olarak üst yönetimin bir plan yapmış olması, alıcının belirlenmesine ve planın tamamlanmasına yönelik aktif bir çalışmanın başlatılmış olması gerekir. Bunun yanısıra, varlık (veya elden çıkarılacaklar grubu), piyasadaki makul değerine yakın bir fiyattan aktif bir biçimde satışa sunulmuş olmalıdır. Ayrıca, satış işleminin, aşağıda belirtilen istisnai durum dışında, sınıflandırmanın yapıldığı tarihten itibaren bir yıllık süre içinde tamamlanmış olması beklenir ve planın tamamlanması için yapılan faaliyetler planda önemli değişiklikler yapılmayacağı veya planın uygulanmasından vazgeçilmeyeceği konusunda endişeler yaratmamalıdır.

Bazı sebeplerle, satışın tamamlanmasına ilişkin süre bir yılı aşabilir. Sürenin uzamasının işletmenin kontrolü dışındaki sebeplerden kaynakladığı ve varlığın (veya elde çıkarılacaklar grubunun) satışına ilişkin planlarda değişiklik olmadığına ilişkin yeterli kanıtın varlığı halinde, satışın tamamlanmasına ilişkin sürenin uzaması, varlıkların (veya elde çıkarılacaklar grubunun) “satılmak üzere elde tutulan” sınıfı dışında tutulmasını gerektirmez.

Satış işlemleri, bu Tebliğ’in “Maddi Varlıklar” başlıklı Kısmı uyarınca ticari içerik taşıması halinde, cari olmayan varlıkların diğer cari olmayan varlıklarla takasını kapsar.

Bir işletme, elden çıkarmak düşüncesiyle bir cari olmayan varlık (veya elden çıkarılacaklar grubu) edindiğinde, 1 yıl yükümlülüğünün sağlanması (izin verilen durumlar hariç) ve elde etme tarihi itibarıyla mevcut olmayan diğer koşulların elde etme tarihini takip eden kısa bir süre içinde (genellikle 3 ay içinde) karşılanma olasılığının yüksek olması halinde, bu varlıklar elde etme tarihi itibarıyla satılmak üzere elde tutulan cari olmayan varlık olarak sınıflandırılır.

Yukarıda belirtilen koşulların bilanço tarihinden sonra sağlanması halinde, bu varlıklar, hazırlanan mali tablolarda satılmak üzere elde tutulan cari olmayan varlıklar (veya elden çıkarılacaklar grubu) olarak sınıflandırılmaz. Koşulların bilanço tarihinden sonra fakat mali tabloların yayımı tarihinden önce sağlanması durumunda, “Kamuya yapılacak ilave açıklamalar” başlıklı maddenin ilk paragrafının (a), (b) ve (d) bentlerindeki hususlara dipnotlarda yer verilir.

Terk edilecek cari olmayan varlıklar

Madde 67. Terk edilecek cari olmayan varlıklar (veya elden çıkarılacaklar grubu), satılmak üzere elde tutulan varlıklar olarak sınıflandırılmaz. Bunun nedeni, varlığın kayıtlı değerinin, esas olarak, varlığın kullanımı suretiyle geri kazanılacak olmasıdır. Ancak, elden çıkarılacaklar grubunun “Durdurulan faaliyetler” başlıklı maddenin ikinci paragrafının (a)-(c)

bentlerindeki koşulları sağlaması durumunda, varlığın kullanımına son verildiği tarih itibariyle, elden çıkarılacaklar grubunun sonuçları ve nakit akımları “Durdurulan faaliyetler” başlıklı madde uyarınca durdurulan faaliyetler olarak açıklanır. Terk edilecek cari olmayan varlıkların (veya elden çıkarılacak grupları) kapsamına, ekonomik ömrünün sonuna kadar kullanılacak olan cari olmayan varlıklar (veya elden çıkarılacak gruplar) ile satılmaktan ziyade faaliyetleri durdurulan cari olmayan varlıklar (veya elden çıkarılacaklar grubunu) girer.

Geçici olarak kullanım dışına alınan cari olmayan varlıklar, terkedilmiş varlıklar gibi değerlendirilmez.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

Satılmak Üzere Elde Tutulan Olarak Sınıflandırılan Cari Olmayan Varlıkların (veya Elden Çıkarılacaklar Grubunun) Değerlemesi

Cari olmayan varlıkların (veya elden çıkarılacaklar grubunun) değerlendirilmesi

Madde 68. “Satılmak üzere elde tutulan” olarak sınıflandırılan cari olmayan varlıklar (veya elden çıkarılacaklar grubu), kayıtlı değer ve satışların maliyetinden sonraki makul değerden düşük olanı ile değerlendirilir.

Yeni elde edilen bir varlığın (veya elden çıkarılacaklar grubunun) “satılmak üzere elde tutulan” olarak sınıflandırılmak için aranan koşulları sağlaması halinde yukarıda belirtilen şekilde değerlendirilmesi, bu varlığın (veya elden çıkarılacaklar grubunun) ilk kayıtlara alınmasında kayıtlı değeri ve satışların maliyetinden sonraki makul değerinden düşük olanı ile değerlendirilmesi sonucunu doğuracaktır. Varlığın (veya elden çıkarılacaklar grubunun) bir birleşme işleminin parçası olarak elde edildiği durumda, bu varlık satışların maliyetinden sonraki makul değeri ile değerlendirilir.

Satışın 1 yıldan daha uzun bir süre içinde gerçekleşeceği bekleniyorsa, satış maliyetlerinin bugünkü değeri belirlenir. Satış maliyetlerinin bugünkü değerinde zaman içinde gerçekleşen artışlar, finansman gideri olarak kar veya zararda gösterilir.

Varlıkların (veya elden çıkarılacaklar grubunun) “satılmak üzere elde tutulan” olarak sınıflandırılmasının hemen ardından varlığın kayıtlı değeri (veya grup içindeki tüm varlıklar ve yükümlülükler) ilgili Kısımdaki hükümler çerçevesinde değerlendirilir.

Elden çıkarılacaklar grubunun izleyen dönemlerde yeniden değerlendirilmesinde, bu Kısımdaki değerlendirme yükümlülükleri kapsamında olmayan fakat “satılmak üzere elde tutulan” olarak sınıflandırılan elden çıkarılacaklar grubu içinde yer alan varlık ve

yükümlülüklerin kayıtlı değerleri, satışların maliyetinden sonraki makul değeri ile değerlendirme yapılmadan önce, ilgili Kısımdaki hükümlere göre değerlendirilir.

Değer düşüklüğü karşılık giderleri ve tersi durumun mali tablolara alınması

Madde 69. İşletmeler, “Cari olmayan varlıkların (veya elden çıkarılacaklar grubunun) değerlemesi” başlıklı maddenin son paragrafı çerçevesinde değerlendirme yapmadıkları durumlarda, satışların maliyetinden sonraki makul değere göre varlığın (veya elden çıkarılacaklar grubunun) başlangıçta veya izleyen dönemlerdeki değer düşüklükleri için değer düşüklüğü karşılığı ayrılır.

Satışların maliyetinden sonraki makul değerdeki artışlar, gerek bu Kısımdaki hükümler gerek “Varlıklarda Değer Düşüklüğü” başlıklı Kısım uyarınca daha önce kayıtlara alınan toplam değer düşüklüğü zararı tutarını aşmamak üzere, gelir olarak kayıtlara alınır.

İşletmeler, aşağıda belirtilen sınırlar içinde kalmak kaydıyla, elden çıkarılacaklar grubunun satışların maliyetinden sonraki makul değerindeki artışlar için gelir kaydı yapar;

a) “Cari olmayan varlıkların (veya elden çıkarılacaklar grubunun) değerlendirilmesi” başlıklı maddenin son paragrafı çerçevesinde işlem yapılmadığı sürece; fakat

b) Bu Kısımdaki değerlendirme yükümlülüklerinin kapsamında olan varlıklara ilişkin olarak, gerek bu Kısımdaki hükümler gerek “Varlıklarda Değer Düşüklüğü” başlıklı Kısım uyarınca daha önce kayıtlara alınan toplam değer düşüklüğü karşılığı tutarını aşmamak kaydıyla.

Elden çıkarılacaklar grubu için kayıtlara alınan değer düşüklüğü karşılığı (veya izleyen dönemlerdeki gelirler), bu Kısımdaki değerlendirme yükümlülüklerinin kapsamında olan gruptaki cari olmayan varlıkların kayıtlı değerini azaltır (arttırır).

Cari olmayan bir varlığın (veya elden çıkarılacaklar grubunun) satışı tarihi itibarıyla kayıtlara alınmamış olan gelir veya giderler, varlığın kayıtlardan çıkarıldığı tarih itibarıyla kayıtlara alınır. Kayıtlardan çıkarılmaya ilişkin yükümlülükler;

a) Maddi varlıklar için “Maddi Varlıklar” başlıklı Kısımda,

b) Maddi olmayan varlıklar için “Maddi Olmayan Varlıklar” başlıklı Kısımda, düzenlenmiştir.

“Satılmak üzere elde tutulan” olarak sınıflandırılan veya bu şekilde sınıflandırılan elden çıkarılacaklar grubunun bir parçası olan cari olmayan bir varlık amortismanına (itfaya) konu olmayacaktır. “Satılmak üzere elde tutulan” olarak sınıflandırılan elden çıkarılacaklar grubunda yer alan yükümlülüklerle ilişkin faiz ve diğer giderler kayıtlara alınmaya devam edilir.

Satış planındaki değişiklikler

Madde 70. “Satılmak üzere elde tutulan” olarak sınıflandırılan bir varlığın, “Cari olmayan varlıkların (veya elden çıkarılacak grupların) satılmak üzere elde tutulan olarak sınıflandırılması” başlıklı maddede düzenlenen şartları kaybetmesi durumunda, varlığın “satılmak üzere elde tutulan” olarak sınıflandırılmasına son verilir.

“Satılmak üzere elde tutulan” olarak sınıflandırılmasına son verilen (veya satılmak üzere elde tutulan olarak sınıflandırılan elden çıkarılacaklar grubu içinde yer almasına son verilen) cari olmayan bir varlık, aşağıda belirtilenlerden düşük olanı ile değerlendirilir;

- a) “satılmak üzere elde tutulan” olarak sınıflandırılmasaydı kayıtlara alınacak olan amortisman, itfa ve yeniden değerlemeye ilişkin ayarlamaların yapıldığı kayıtlı değeri ve,
- b) Satılmama kararının verildiği tarih itibariyle geri kazanılabilir değeri.

Satılmak üzere elde tutulan olarak sınıflandırılmasına son verilen cari olmayan bir varlığın kayıtlı değerinde ve koşulların sağlanmadığı dönemde devam eden operasyonlardan elde edilen gelirlerde gerekli her türlü değişiklik yapılır. Düzeltme işlemlerinin, “Devam eden faaliyetler ilişkin kazanç ve kayıplar” başlıklı maddesi uyarınca kayıtlara alınan kazanç ve kayıp ile aynı gelir tablosu kaleminde sunulduğu belirtilir.

Satılmak üzere elde tutulan olarak sınıflandırılan elden çıkarılacaklar grubundan bir varlık veya yükümlülüğün çıkarılması durumunda, grup içinde satılmak üzere kalan varlık ve yükümlülüklerin, grubun “satılmak üzere elde tutulan” olarak sınıflandırmak için gerekli koşulları sağlaması şartıyla, bir grup olarak değerlendirilmesine devam edilir. Aksi durumda, grup içinde kalan cari olmayan varlıkların her birinin “satılmak üzere elde tutulan” olarak sınıflandırılma koşulunu sağlamaları halinde, her bir varlık kayıtlı değeri ile satışların maliyetinden sonraki makul değerinden düşük olanı ile değerlemeye tabi tutulur. Koşulları sağlamayan her bir cari olmayan varlığın, “Satış planındaki değişiklikler” başlıklı madde uyarınca “satılmak üzere elde tutulan” olarak sınıflandırılmasına son verilir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

Mali Tablolarda Sunum ve Kamuya Açıklanacak Hususlar

Genel hükümler

Madde 71. Mali tablo kullanıcılarının, durdurulan faaliyetlerin ve cari olmayan varlıkların (veya elden çıkarılacak grupların) finansal etkilerini değerlendirmelerini mümkün kılacak bilgilerin mali tablolarda sunulması ve kamuya açıklanması gereklidir.

Durdurulan faaliyetlerin mali tablolarında sunumu

Madde 72. İşletme unsuru, işletme faaliyeti ile operasyonel olarak ve mali raporlama açısından açık bir biçimde ayırt edilebilen nakit akımlarını içerir. Bir başka ifadeyle, işletme unsuru, kullanımda olan nakit üreten bir birim veya nakit üreten birimlerden oluşan bir gruptur.

Durdurulan faaliyetler, elden çıkarılmakta olan veya satılmak üzere elde tutulan işletmenin bir unsurudur ve;

- a) Ayrı ve önemli bir faaliyet kolunu veya faaliyetlerin coğrafik alanını temsil eder,
- b) Ayrı ve önemli bir faaliyet kolu veya faaliyetlerin coğrafik alanının elden çıkarılmasına yönelik tek bir planın parçasıdır veya,
- c) Satılmak üzere elde edilen bir bağlı ortaklıktır.

İşletmeler, aşağıdaki hususlarda kamuya açıklama yaparlar;

- a) Aşağıda belirtilenlerin toplamını içeren gelir tablosunda yer alan tek bir tutar;
 - 1- Durdurulan faaliyetler nedeniyle oluşan vergi sonrası kar veya zarar ve,
 - 2- Satışların maliyetinden sonraki makul değer üzerinden yapılan değerlemeler veya varlıkların elden çıkarılması veya durdurulan faaliyetler içeren elden çıkarılacaklar grubunun elde çıkarılması sırasında kayıtlara alınan vergi sonrası kar veya zarar,

- b) (a) bendinde belirtilen tutarın aşağıdaki hususlar açısından analizi;
 - 1- Hasılat, giderler, ve durdurulan faaliyetler nedeniyle ortaya çıkan vergi öncesi kar veya zarar,
 - 2- “Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergiler” başlıklı Kısım kapsamında gerekli görülen ilgili gelir vergisi giderleri,
 - 3- Satışların maliyetinden sonraki makul değer üzerinden yapılan değerlemeler veya varlıkların elden çıkarılması veya durdurulan faaliyetler içeren elden çıkarılacaklar grubunun elde çıkarılması sırasında kayıtlara alınan kazanç veya kayıp,

Bu analiz, gelir tablosunda veya dipnotlarda sunulur. Gelir tablosunda yer verilmesi halinde, devam eden faaliyetlerden ayrı olarak, durdurulan faaliyetlere ilişkin tanımlanan bir bölümde yer verilir. Bu analiz, yeni elde edilen ve elde edilme sırasında “satılmak üzere elde tutulan” olarak sınıflandırılmak için aranan koşulları sağlamayan bağlı ortaklıkları içeren elden çıkarılacaklar grubu için aranmaz.

- c) Durdurulan faaliyetlerin faaliyet, yatırım ve finansman faaliyetleri ile ilgili net nakit akımlar. Bu açıklamalar, mali tablolarında veya dipnotlarda açıklanabilir. Bu açıklamalar, yeni elde edilen ve elde edilme sırasında “satılmak üzere elde tutulan” olarak sınıflandırılmak için

aranan koşulları sağlamayan bağlı ortaklıkları içeren elden çıkarılacaklar grubu için gerekli değildir.

İşletmeler, yukarıda belirtilen açıklamaları, mali tablolarda sunulan önceki dönemler açısından da sunarlar.

Önceki dönemlerde durdurulan faaliyetler içinde sunulan tutarlar ile ilgili olarak cari dönemde yapılacak düzeltmeler, durdurulan faaliyetler içinde ayrı olarak sınıflandırılır. Bu tür düzeltmelerin niteliği ve tutarı açıklanır. Bu tür düzeltmelerin ortaya çıkabileceği durumlara ilişkin örneklere aşağıda yer verilmektedir;

a) Elden çıkarma işleminin şartlarından kaynaklanan belirsizliklerin ortadan kalkması, örnek; alıcı ile satın alma fiyatının ve tazminat konularının çözüme kavuşturulması,

b) Varlığın elden çıkarılmasından önceki faaliyetlerinden kaynaklanan veya doğrudan ilgili olan belirsizliklerin ortadan kalkması, örneğin; satıcı tarafından üstlenilen çevresel konular ve ürün garanti yükümlülükleri,

c) Tasfiyenin elden çıkarma işlemi ile doğrudan ilgili olduğu durumlarda, çalışanlara sağlanan fayda planı yükümlülüğünün tasfiyesi.

İşletmenin bir unsurunun “satılmak üzere elde tutulan” olarak sınıflandırılmasına son verilmesi durumunda, daha önce durdurulan faaliyetler içinde sunulan unsurun faaliyet sonuçları yeniden sınıflandırılacak ve sunulan tüm dönemler için devam eden faaliyetlerden kaynaklanan gelirler arasında gösterilecektir. Önceki dönemlere ilişkin tutarların yeniden sunulduğu belirtilir.

Devam eden faaliyetlere ilişkin kazanç ve kayıplar

Madde 73. Durdurulan faaliyetler tanımına uymayan ve “satılmak üzere elde tutulan” olarak sınıflandırılan cari olmayan bir varlığın (veya elden çıkarılacaklar grubunun) yeniden değerlemesine ilişkin kazanç veya kayıplar, devam eden faaliyetlerden kaynaklanan kar veya zarar içinde gösterilir.

Satılmak üzere elde tutulan olarak sınıflandırılan cari olmayan bir varlık veya elden çıkarılacaklar grubunun mali tablolarda sunumu

Madde 74. İşletme, satılmak üzere elde tutulan varlık olarak sınıflandırılan cari olmayan varlıklar ile elden çıkarılacak varlık gruplarını bilançoda diğer varlıklardan ayrı olarak gösterir. Satılmak üzere elde tutulan olarak sınıflandırılan elden çıkarılacak yükümlülük grupları, bilançoda diğer yükümlülüklerden ayrı olarak sunulur. Bu varlık ve yükümlülükler netleştirilmez ve tek bir tutar olarak sunulmaz. Satılmak üzere elde tutulan

olarak sınıflandırılan elden çıkarılacak varlık ve yükümlülük gruplarının önemli ana kalemleri, izin verilen durumlar hariç, bilançoda veya dipnotlarda açıklanır. Satılmak üzere elde tutulan olarak sınıflandırılan cari olmayan varlıklar (veya elden çıkarılacak gruplar) ile ilgili olarak doğrudan özsermayeye kaydedilen toplam gelir ve giderler ayrı olarak gösterilir.

Elden çıkarılacak grup, yeni elde edilen bir bağlı ortaklıksa ve elde edilme tarihi itibarıyla satılmak üzere elde tutulan olarak sınıflandırılmak için gerekli şartları sağlıyorsa, varlık ve yükümlülüklerin ana kalemlerinin açıklanmasına gerek yoktur.

Bilançoda satılmak üzere elde tutulan olarak sınıflandırılan elden çıkarılacak varlık ve yükümlülük grupları veya cari olmayan varlıklar için sunulan tutarlar, önceki dönem bilançolarında yeniden sınıflandırılmayacak veya yeniden sunulmayacaktır.

Kamuya yapılacak ilave açıklamalar

Madde 75. Cari olmayan bir varlığın (veya elden çıkarılacak varlık grubunun) satılmak üzere elde tutulan varlık olarak sınıflandırıldığı veya satıldığı dönemde, aşağıdaki hususların kamuya açıklanması gerekir;

- a) Cari olmayan varlıkların (veya elden çıkarılacak varlık grubunun) tanımı,
- b) Satışa veya elden çıkarma beklentisine neden olan koşullar ve elden çıkarmanın beklenen şekli ve zamanı,
- c) “Değer düşüklüğü karşılık giderleri ve tersi durumun mali tablolara alınması” başlıklı madde uyarınca mali tablolara alınan kazanç veya kayıp tutarı ile gelir tablosunda ayrı olarak gösterilemiyorsa söz konusu kazanç veya kaybı içeren gelir tablosundaki hesap kalemi,
- d) Mümkünse, cari olmayan varlıkların (veya elden çıkarılacak varlık grubunun) bu Tebliğ’in “Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması” başlıklı Kısmı uyarınca sunulduğu bölüm.

“Satış planındaki değişiklikler” başlıklı maddenin ilk paragrafı veya son paragrafından herhangi birinin uygulandığı durumda, cari olmayan varlıkların (veya elden çıkarılacak varlık grubunun) satılmasına ilişkin planın değişmesi kararının alındığı dönemde, bu karara neden olan koşullar ve bu kararın cari dönem faaliyet sonuçları ile önceki dönemler faaliyet sonuçlarına etkisinin tanımlanması.