



Sosyal Bilimler
Enstitüsü

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
MUHASEBE DENETİMİ BİLİM DALI

TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI'NA GÖRE
HAZIRLANAN FİNANSAL TABLOLAR, BÜYÜK VE ORTA BOY
İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI'NA GÖRE
HAZIRLANAN FİNANSAL TABLOLAR VE MUHASEBE SİSTEMİ
UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ'NE GÖRE HAZIRLANAN FİNANSAL
TABLOLARIN İNCELENMESİ, KARŞILAŞTIRILMASI VE BİR UYGULAMA

Yüksek Lisans Tezi

EMEL BEYAZYOL

İSTANBUL, 2021

**T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
MUHASEBE DENETİMİ BİLİM DALI**

**TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI'NA GÖRE
HAZIRLANAN FİNANSAL TABLOLAR, BÜYÜK VE ORTA BOY
İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI'NA GÖRE
HAZIRLANAN FİNANSAL TABLOLAR VE MUHASEBE SİSTEMİ
UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ'NE GÖRE HAZIRLANAN FİNANSAL
TABLOLARIN İNCELENMESİ, KARŞILAŞTIRILMASI VE BİR UYGULAMA**

Yüksek Lisans Tezi

EMEL BEYAZYOL

Danışman: PROF.DR. BAŞAK ATAMAN GÖKÇEN

İSTANBUL, 2021

ÖZET

TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA GÖRE HAZIRLANAN FİNANSAL TABLOLAR, BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI' NA GÖRE HAZIRLANAN FİNANSAL TABLOLAR VE MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ' NE GÖRE HAZIRLANAN FİNANSAL TABLOLARIN İNCELENMESİ, KARŞILAŞTIRILMASI VE BİR UYGULAMA

Finansal raporlamalarda standartlaşmanın sağlanması amacıyla dünya çapında gerçekleştirilen çalışmalara uyum sağlamak üzere Türkiye’ de de gerekli çalışmalar yapılmıştır. İlk olarak 1994 yılında Maliye Bakanlığı tarafından düzenlenen “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği” yürürlüğe girmiştir. 2005 yılında Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları” nın tercümesi niteliğinde hazırlanan “Türkiye Muhasebe Standartları/ Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/ TFRS)” yayımlanmıştır. 2017 yılında ise, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından bağımsız denetime tabi olup, TMS/ TFRS uygulamayan işletmelere yönelik olarak hazırlanan “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)” yürürlüğe girmiştir.

Çalışmanın amacı; “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği” ne göre hazırlanan finansal tablolar, TMS/ TFRS’ ye göre hazırlanan finansal tablolar ve BOBİ FRS’ ye göre hazırlanan finansal tabloların karşılaştırmalarının yapılmasıdır. Bu amaçla nitel araştırma yöntemlerinden birisi olan belgesel gözlem yoluyla, her üç düzenlemeye göre hazırlanan finansal tabloların şekil, kapsam ve içerik açısından benzerlik ve farklılık arz eden yönleri ortaya konmuştur. Uygulama kısmında; finansal tablolar arasındaki rakamsal farklılıkların ortaya konulması amacıyla, gerçek bir şirketin Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’ ne göre hazırlanmış finansal tabloları, ek bilgiler ve düzeltme kayıtları ile TFRS ve BOBİ FRS’ ye göre hazırlanan finansal tablolara dönüştürülmüştür.

Anahtar Kelimeler: Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.

ABSTRACT

THE ANALYSIS AND COMPARISON OF THE FINANCIAL STATEMENTS PREPARED IN ACCORDANCE WITH THE "GENERAL COMMUNIQUE ON ACCOUNTING SYSTEM APPLICATION", THE FINANCIAL STATEMENTS PREPARED IN ACCORDANCE WITH THE TAS/TFRS, AND THE FINANCIAL STATEMENTS PREPARED IN ACCORDANCE WITH THE LMSE FRS AND A PRACTICE

With the aim of satisfying the standardization in financial reporting, the essential studies also has been done in Turkey complying with worldwide ones. First, the "General Communiqué on the Accounting System Application", which was issued by the Ministry of Finance in 1994, entered into force. In 2005, the “Turkish Accounting Standards/Turkish Financial Reporting Standards (TAS/TFRS)”, which was prepared as a translation of “International Financial Reporting Standards” by the Accounting Standards Board of Turkey (TAcSB), was published. In 2017, the “Financial Reporting Standard for Large and Medium-Sized Enterprises (LMSE FRS)”, which was prepared for the businesses that are subject to independent audit by the Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Authority (POA) of Turkey and do not apply TAS/TFRS, entered into force.

This study aims to make the comparison of the financial statements prepared in accordance with the "General Communiqué on Accounting System Application", the financial statements prepared in accordance with the TAS/TFRS, and the financial statements prepared in accordance with the LMSE FRS. For this purpose, the similarities and differences in terms of form, scope and content of the financial statements prepared according to all three regulations have been revealed through documentary observation, which is one of the qualitative research methods. In the practice part; in order to reveal the numerical differences between the financial statements, the financial statements of a real company prepared in accordance with the General Communiqué on the Accounting System Application were converted into financial statements prepared in accordance with TFRS and LMSE FRS via additional information and correction records.

Key Words: Turkish Financial Reporting Standards, Financial Reporting Standards for Large and Medium-Sized Enterprises, General Communiqué on Accounting System Application.



ÖNSÖZ

Muhasebe uygulamaları ve finansal raporlama konularında standardizasyonun sağlanması; işletmeler, finansal tablo kullanıcıları ve devletler nezdinde 20. yüzyılın başından itibaren büyük önem arz etmekte iken; küreselleşmenin etkisiyle son yıllarda, uluslararası bazda standartlaşmanın sağlanması amacıyla çeşitli çalışmalar gerçekleştirilmiştir. Buna paralel olarak ülkemizde de işletmelerin sahip olduğu kriterlere göre uygulamak zorunda olduğu farklı finansal raporlama standartları yayımlanmıştır. Türkiye’ de yürürlükte olan mevcut düzenlemelere göre hazırlanan finansal tabloları inceleyerek karşılaştırmak amacıyla, çalışmanın konusu tespit edilmiştir.

Çalışma konusunun belirlenmesinde ve çalışmanın yürütüldüğü sürecin her aşamasında değerli bilgileri, desteği ve yönlendirmeleri ile yol gösterici olan danışman hocam Sayın Prof. Dr. Başak Ataman’ a teşekkürlerimi sunarım.

Emel BEYAZYOL

İstanbul, 2021

İÇİNDEKİLER

ÖZET	3
ABSTRACT	4
ÖNSÖZ	6
KISALTMALAR	11
GİRİŞ.....	1
1.MUHASEBE STANDARTLARININ OLUŞUMU VE GELİŞİM SÜRECİ	3
1.1 Muhasebe Standardı Kavramı ve Önemi	3
1.2.Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına İlişkin Dünyada Gerçekleştirilen Çalışmalar	4
1.2.1 Uluslararası Düzeyde Gerçekleştirilen Çalışmalar	4
1.2.2 Avrupa Birliği’nde Gerçekleştirilen Çalışmalar.....	5
1.2.3 Amerika Birleşik Devletleri’nde Gerçekleştirilen Çalışmalar.....	6
1.3. Muhasebe Standartlarının Geliştirilmesine İlişkin Türkiye’de Gerçekleştirilen Çalışmalar	7
1.3.1 Türkiye’de Muhasebe Standardizasyonuna Yön Veren Bazı Çalışmalar	8
1.3.2 Maliye Bakanlığı Tarafından Gerçekleştirilen Çalışmalar.....	8
1.3.3 Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyum Kapsamında Türkiye’de Gerçekleştirilen Çalışmalar	8
1.3.4 Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) Tarafından Gerçekleştirilen Çalışmalar	9
2. TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI’ NA GÖRE HAZIRLANAN FİNANSAL TABLOLAR	10
2.1 Finansal Raporlamaya Dair Kavramsal Çerçeve	11
2.1.1 Kavramsal Çerçevenin Statüsü ve Amacı	11
2.1.2 Genel Amaçlı Finansal Raporlama	11
2.1.3 Faydalı Finansal Bilgi	12
2.1.4 Finansal Tablolar ve Raporlayan İşletme	12
2.1.4 Raporlayan İşletme	13
2.1.6 Finansal Tablolara Alma ve Finansal Tablo Dışı Bırakma	14
2.1.7 Ölçüm.....	15
2.1.8 Sunum ve Açıklama.....	15

2.1.9 Sermaye Kavramları ve Sermayenin Korunması.....	15
2.2 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı (TMS – 1).....	16
2.2.1 Finansal Tablolar	16
2.2.2 Finansal Tabloların Genel Özellikleri.....	18
2.2.2.1 Gerçeğe Uygun Sunum ve Standartlar ile Uyumu	18
2.2.2.2 İşletmenin Sürekliliği.....	18
2.2.3 Finansal Tabloların Hazırlanmasında Şekil Şartları	19
2.2.4 Finansal Durum Tablosu	20
2.2.5 Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu	30
2.2.6 Özkaynak Değişim Tablosu.....	39
2.3 Nakit Akış Tablosu (TMS-7)	46
2.3.1 Amaç ve Kapsamı	46
2.3.2 Nakit Akış Bilgilerinin Faydaları.....	46
2.3.3 Nakit Benzerleri	46
2.3.4 Nakit Akış Tablosunun Sunumu	47
2.3.5 İşletme Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışlarının Raporlanması.....	48
2.3.6 Raporlamaya İlişkin Diğer Açıklamalar.....	49
.....	54
2.4 Türkiye Muhasebe Standartlarında Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar (TMS-8).....	56
2.4.1 Muhasebe Politikalarının Seçimi ve Uygulanması	57
2.4.2 Muhasebe Politikalarındaki Değişiklikler	57
2.4.3 Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler.....	58
2.4.4 Hatalar	59
2.5 Türkiye Muhasebe Standartlarında Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar (TMS-10).....	59
2.5.1 Raporlama Dönemi Sonrası Düzeltmeye Tabi Olaylar	60
2.5.2 Raporlama Dönemi Sonrası Düzeltme Gerektirmeyen Olaylar	61
2.5.3 Raporlama Döneminden Sonra Önerilen veya Beyan Edilen Temettüler ..	61
2.5.4 İşletmenin Sürekliliği.....	62

3. BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI' NA GÖRE HAZIRLANAN FİNANSAL TABLolar 63

3.1 BOBİ FRS' ye Dair Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar	64
3.1.1 Faydalı Finansal Bilgi ve Özellikleri	65
3.1.2 Genel Finansal Raporlama İlkeleri	65
3.1.3 Finansal Tablolar	66
3.2 Nakit Akış Tablosu.....	82
3.2.1 Nakit Akış Tablosunun Sunuluşu.....	82
.....	86
.....	87
3.2.2 Yabancı Para İşlemlerine Dair Nakit Akışları	88
3.2.3 Faiz ve Kar Payına Dair Nakit Akışları.....	88
3.3 Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlışlıklar	88
3.3.1 Muhasebe Politikalarında Değişiklikler.....	88
3.3.2 Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler	89
3.3.3 Yanlışlıklar	89
3.4 Raporlama Dönemi Sonrası Meydana Gelen Olaylar	90
3.4.1 Raporlama Dönemi Sonrası Düzeltmeye Tabi Olaylar	90
3.4.2 Raporlama Dönemi Sonrası Düzeltme Gerektirmeyen Olaylar	91

4. MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ' NE GÖRE HAZIRLANAN FİNANSAL TABLolar

92

4.1 Muhasebenin Temel Kavramları.....	92
4.1.1 Sosyal Sorumluluk.....	92
4.1.2 Kişilik	93
4.1.3 İşletmenin Sürekliliği.....	93
4.1.4 Dönemsellik	93
4.1.5 Parayla Ölçme	93
4.1.6 Maliyet Esası	93
4.1.7 Tarafsızlık ve Belgelendirme	94
4.1.8 Tutarlılık	94
4.1.9 Tam Açıklama.....	94
4.1.10 İhtiyatlılık	94
4.1.11 Önemlilik.....	94
4.1.12 Özün Önceliği.....	95

4.2 Muhasebe Politikaları	95
4.3 Mali Tabloların Hazırlanması ve Sunulması	95
4.3.1 Bilanço	96
4.3.2 Gelir Tablosu	101
4.3.3 Satışların Maliyeti Tablosu	103
4.3.4 Fon Akım Tablosu.....	104
4.3.5 Nakit Akım Tablosu	106
4.3.6 Kar Dağıtım Tablosu	108
4.3.7 Özkaynak Değişim Tablosu	110
5. TFRS, BOBİ FRS ve MSUGT’ A GÖRE HAZIRLANAN FİNANSAL TABLOLARIN KARŞILAŞTIRILMASI	112
5.1 Kavramsal Çerçeve ve Muhasebenin Temel Kavramlarının Karşılaştırılması ..	113
5.2 Finansal Tabloların Biçim ve İçerik Açısından Karşılaştırılması	114
5.2.1 Finansal Durum Tablosu/ Bilanço’ nun Karşılaştırılması.....	115
5.2.2 Kar veya Zarar Tablosu/ Gelir Tablosu’ nun Karşılaştırılması.....	128
5.3 Muhasebe Politikalarındaki Değişiklikler, Tahminler ve Hataların Karşılaştırılması	130
5.4 Raporlama Dönemi Sonrasındaki Olayların Karşılaştırılması	131
6. UYGULAMA	132
6.1 Ek Bilgiler ve Düzeltme Kayıtları	136
6.2 X A.Ş TFRS’ ye Göre Düzenlenmiş Finansal Durum Tablosu ve Kar veya Zarar Tablosu	149
6.2.1 TFRS’ ye Göre Düzenlenen Finansal Tablolara İlişkin Dipnot Referansları	154
6.3 X A.Ş BOBİ FRS’ ye Göre Düzenlenmiş Finansal Durum Tablosu ve Kar veya Zarar Tablosu	157
6.3.1 BOBİ FRS’ ye Göre Düzenlenen Finansal Tablolara İlişkin Dipnot Referansları	160
SONUÇ	164
KAYNAKLAR	166

KISALTMALAR

AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	Amerikan Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
BDDK	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
BOBİ FRS	Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı
FASB	Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
IAS	Uluslararası Muhasebe Standartları
IASB	Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
IASC	Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
IFAC	Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
KAYİK	Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar
KGK	Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KOBİ	Küçük ve Orta Boy İşletmeler
MSUGT	Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
SEC	Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUDESK	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali
Müşavirler Odaları Birliği	
UFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

XBRL

Geliştirilebilir İşletme Raporlama Dili

VUK

Vergi Usul Kanunu



Tablolar Listesi

Tablo 2.1: Bireysel Finansal Durum Tablosu Örneği.....	24
Tablo 2.2:Konsolide Finansal Durum Tablosu Örneği.....	27
Tablo 2.3: Tek Tablolü Sunum Esasına Göre Bireysel Kar veya Zarar Tablosu	33
Tablo 2.4: Tek Tablolü Sunum Esasına Göre Konsolide Kar veya Zarar Tablosu	36
Tablo 2.5: Bireysel Özkaynak Değişim Tablosu.....	40
Tablo 2.6: Konsolide Özkaynak Değişim Tablosu.....	43
Tablo 2.7: Doğrudan Yönteme Göre Nakit Akış Tablosu.....	51
Tablo 2.8: Dolaylı Yönteme Göre Nakit Akış Tablosu.....	54
Tablo 3.1: Bağımsız Denetime Tabi Olma ve Büyük İşletme Sayılabilme Kriterleri.....	64
Tablo 3.2: BOBİ FRS' ye Göre Bireysel Finansal Durum Tablosu.....	69
Tablo 3.3: BOBİ FRS'ye Göre Konsolide Finansal Durum Tablosu.....	72
Tablo 3.4: BOBİ FRS'ye Göre Bireysel Kar veya Zarar Tablosu.....	75
Tablo 3.5: BOBİ FRS'ye Göre Konsolide Kar veya Zarar Tablosu.....	77
Tablo 3.6: BOBİ FRS' ye Göre Bireysel Özkaynak Değişim Tablosu	80
Tablo 3.7: BOBİ FRS'ye Göre Konsolide Nakit Akış Tablosu (Doğrudan Yöntem)	84
Tablo 3.8: BOBİ FRS'ye Göre Nakit Akış Tablosu (Dolaylı Yöntem)	86
Şekil 3.1: Raporlama Dönemi Sonrası Olayların Kapsamı	90
Tablo 4.1: Bilanço Örneği	99
Tablo 4.2: Gelir Tablosu Örneği.....	102

Tablo 4.3: Satışların Maliyeti Tablosu	103
Tablo 4.4: Fon Akım Tablosu.....	105
Tablo 4.5: Nakit Akım Tablosu	107
Tablo 4.6: Kar Dağıtım Tablosu	109
Tablo 4.7: Öz Kaynaklar Değişim Tablosu	111
Tablo 5.1: Finansal Raporlama İlkelerinin Karşılaştırılması.....	113
Tablo 5.2: Finansal Tablolar Seti Bakımından Karşılaştırma	114
Tablo 5.3: Dönen Varlıklara İlişkin Hesap Gruplarının Karşılaştırılması.....	117
Tablo 5.4: Duran Varlıklara İlişkin Hesap Gruplarının Karşılaştırılması	119
.....	123
Tablo 5.5: Kısa Vadeli Yükümlülüklerle İlişkin Hesap Gruplarının Karşılaştırılması	123
Tablo 5.7: Özkaynaklara İlişkin Hesap Gruplarının Karşılaştırılması	127
Tablo 5.7: Kar veya Zarar Tablosu/ Gelir Tablosunun Karşılaştırılması	129
Tablo 6.1: X A.Ş MSUGT’ a Göre Düzenlenen Bilanço	133
Tablo 6.2: X A.Ş MSUGT’ a Göre Düzenlenen Gelir Tablosu	135
Tablo 6.3: X A.Ş TFRS’ ye Göre Düzenlenmiş 31.12.2019 Tarihli Finansal Durum Tablosu	149
Tablo 6.4: X A.Ş TFRS’ ye Göre Düzenlenmiş 31.12.2019 Tarihli Kar veya Zarar ve Kapsamlı Gelir Tablosu.....	152
Tablo 6.5: X A.Ş BOBİ FRS’ ye Göre Düzenlenmiş 31.12.2019 Tarihli Finansal Durum Tablosu	157
Tablo 6.5: X A.Ş BOBİ FRS’ ye Göre Düzenlenmiş 31.12.2019 Tarihli Kar veya Zarar Tablosu.....	159

Şekiller Listesi

Şekil 3.1: Raporlama Dönemi Sonrası Olayların Kapsamı	90
Şekil 5.1: Türkiye’ deki Finansal Raporlama Çerçevesi	112



GİRİŞ

Muhasebe bilgi sistemleri tarafından üretilerek, finansal raporlar aracılığı ile sunulan bilgiler, işletme sahipleri ve yöneticileri, finansal tablo kullanıcıları, rakipler, bankalar ve devletler nezdinde büyük önem arz etmektedir. Finansal raporların karar mekanizmalarını etkilemedeki gücü dolayısıyla, finansal tablolarda sunulan bilgilerin doğru, eksiksiz, şeffaf, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaç dahilinde ve gerçeğe uygun olması gerekmektedir. Buradan yola çıkarak muhasebe uygulamalarında standardizasyonun sağlanması amacıyla önceden beri süregelen çalışmalar, küreselleşmenin hız kazanması ve gerçeğe uygun bilgiye olan ihtiyacın artması sebebiyle uluslararası boyuta taşınmıştır.

Türkiye’ de muhasebe sisteminde tekdüzenin sağlanması amacıyla 1972 yılından beri çeşitli çalışmalar gerçekleştirilmiş olup, 1992 yılında “Muhasebe Sistemi Genel Tebliği “Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanarak 1994 yılında yürürlüğe girmiştir. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile bankalar, sigorta şirketleri ve diğer finansal kurumların haricindeki bilanço usulüne göre defter tutan işletmelerin mali tablolarda yer alan bilgilerinin tek düzen içerisinde ve karşılaştırılabilir olması sağlanmıştır. Fakat dünyada muhasebenin sürekli olarak gelişmesi sebebiyle uluslararası standartların sağlanması amacıyla gerçekleştirilen çalışmaların sonucunda 2001 yılında IASB (Uluslararası Finansal Raporlama Kurulu) tarafından, IFRS (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları) yayımlanmıştır. 2002 yılında Avrupa Birliği tarafından alına karar ile, 2005 yılından itibaren üye ülkelerdeki borsada faaliyet gösteren işletmeler tarafından uygulanmak üzere UFRS kullanılması kararı alınmıştır. Bu gelişmelerin neticesinde, 2005 yılından itibaren uygulanmak üzere, Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu (TMSK) tarafından UFRS lerin tercümesi niteliğinde halka açık şirketler tarafından uygulanmak üzere Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) yayımlanmıştır. 2011 yılında ise Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurularak, TMSK’ nın yetkilerini devralmış ve IASB ile yapmış olduğu telif anlaşması neticesinde ülkemizde TMS ve TFRS’ lerin yayımlanmasından ve geliştirilmesinden sorumlu hale gelmiştir. Bağımsız denetime tabi olan fakat halka açık olmayan ve Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) kapsamında yer almayan işletmeler açısından finansal raporlamalarda yetersiz kaldığı görülerek ve Avrupa Birliği Muktesabatına uyum kapsamında 2017 yılında KGK tarafından “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları (BOBİ FRS) yayımlanmıştır.

Böylece Türkiye’ de faaliyet gösteren işletmelerin büyüklükleri ve sınıflandırılmalarına göre tabi olduğu farklı düzenlemeler mevcut olmuştur. Fakat işletmeler, TFRS ya da BOBİ FRS’ ye bağlı olduğuna bakılmaksızın vergi uygulamalarını gerçekleştirmek üzere MSUGT’ a göre finansal tablolarını düzenlemek zorundadırlar. Çalışmanın konusuna temel teşkil eden bu durumdan hareketle, TMS/TFRS’ ye göre hazırlanan finansal tablolar, BOBİ FRS’ ye göre hazırlanan finansal tablolar ve MSUGT’ a göre hazırlanan finansal tablolar belgesel dökümantasyon tekniği kullanılarak incelenmiş ve karşılaştırmaları yapılmıştır.

Çalışmanın birinci bölümünde dünyada ve Türkiye’ de muhasebe ve finansal raporlama standartlarının oluşumu ve gelişmesi süreci açıklanmıştır.

İkinci bölümde TFRS’ ye göre hazırlanan finansal tabloların kavramsal çerçevesi, biçimi, kapsam ve içeriği açıklanarak finansal tablo örneklerine yer verilmiş, üçüncü bölümde ise BOBİ FRS’ ye tabi olma koşulları ve BOBİ FRS’ ye göre hazırlanan finansal tabloların biçim, kapsam ve içeriği açıklanmıştır. Dördüncü bölümde Türkiye’ de muhasebe standardizasyonu anlamında ilk düzenleme olarak sayılan MSUGT’ a göre hazırlanan finansal tablolar açıklanmış ve muhasebenin temel ilkelerinden bahsedilmiştir.

Çalışmanın beşinci bölümünde TFRS, BOBİ FRS ve MSUGT’ a göre hazırlanan finansal tablolara ilişkin; kavramsal çerçeve ve muhasebenin temel ilkeleri, finansal tabloların biçim, kapsam, içerik ve değerlendirme ölçütleri açısından karşılaştırmalar ı yapılarak, benzer ve farklı yönleri ortaya konulmuştur. Ayrıca her üç düzenleme nezdindeki muhasebe politikaları, tahminleri ve değişikliklerinde izlenecek yollar ve raporlama döneminden sonra meydana gelen olayların finansal tabloları etkileme düzeyleri açısından açıklamalar ve karşılaştırmalar yapılmıştır.

Altıncı bölümde ise, açıklanarak karşılaştırmalarının yapıldığı üç düzenleme arasındaki farkları daha iyi ortaya koyabilmek amacıyla, gıda ve itiriyat alanında faaliyet gösteren gerçek bir şirketin MSUGT’ a göre hazırlanan bilanço ve gelir tabloları kullanılarak, söz konusu tabloların ek bilgiler ve düzeltme kayıtları ile TFRS ve BOBİ FRS’ ye göre hazırlanan finansal durum tablosu ve kar veya zarar tablosuna dönüştürülmesi sağlanmıştır.

1.MUHASEBE STANDARTLARININ OLUŞUMU VE GELİŞİM SÜRECİ

1.1 Muhasebe Standardı Kavramı ve Önemi

Muhasebe standartları, muhasebe uygulamalarında bir birlik oluşturulmasından hareketle; muhasebe yasalarıyla uyum içerisinde düzenlenen hesap çerçevesi, tutarlı muhasebe işlemleri ve ilgili finansal tablolara ait verileri düzenleme, değerlendirme ve sunma sürecinde uyulması gerekli kılınan kurallar bütünü olarak tanımlanmaktadır (Yılmaz 2007: 141).

İşletmeler tarafından sunulan finansal tabloların gerçekçi ve güvenilir olması, işletme ile ilgili ekonomik karar alıcılar açısından büyük önem arz etmektedir. Standartlar aracılığıyla finansal raporlar karşılaştırılabilir, anlamlı, işler ve zamanlı olma özelliklerine sahip olmaktadır (Yalkın 2002: 3).

Muhasebe standartlarına duyulan ihtiyacın bir diğer ayağı da standartlar sayesinde; mevzuatlara dayalı dağınık muhasebe uygulamalarının bir düzen içerisinde, tarafsız, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir hale getirilmesidir. Standartlar baz alınmadan hazırlanan finansal tablolar ise gerek nicelik gerekse de nitelik açısından yetersiz kalmakta, işletme ile ilgili karar alıcıların yanlış değerlendirme yapmasına sebep olmaktadır (Kocamaz, 2012: 109).

Muhasebe standartlarının işletmeler için taşıdığı önemi şu şekilde sıralayabiliriz (Ataman, Akay 2004: 109):

- a) Standartların kullanılmasıyla işletmeler, finansal performansını gerçekçi ve güvenilir bir şekilde ortaya koyabilir ve geleceğe dair daha doğru planlanma yapabilmektedir.
- b) İşletme yönetimi tarafından gerçekleştirilen analizler dönem bazlı yapılabilir.
- c) Diğer işletmeler ile yapılan finansal durum karşılaştırılabilirliğinin güvenli bir biçimde yorumlanmasını sağlamaktadır.
- d) İşletme yönetimine, finansal performansın dönem bazlı ve karşılaştırmalı bir şekilde değerlendirilmesine olanak sağlamakta ve buna bağlı olarak, yönetimin doğru karar almasına ve denetimlerin daha kolay gerçekleştirilmesine yardımcı olmaktadır.

Muhasebe standartlarının belirlenmesi devlet tarafından yasa ve yönetmeliklerle sağlanabileceği gibi devletin yetkilendirmesiyle bir kuruluş aracılığıyla (örneğin ABD’de bu yükümlülük Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu’na devredilmiştir) ya da özel sektör düzenleyici kuruluşları tarafından da gerçekleştirilebilir (Gökçen, Ataman, Çakıcı 2016: 1-3).

1.2.Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına İlişkin Dünyada Gerçekleştirilen  alışmalar

1.2.1 Uluslararası Düzeyde Gerçekleştirilen  alışmalar

 lkeler arasında sınırların ortadan kalkması ile işletmeler, faaliyetlerini uluslararası boyuta taşımış ve sermaye piyasalarının bütünleşmesi ile birlikte finansal raporların anlaşılabilir, uyum içerisinde ve ortak bir finansal bilgi ihtiyacına cevap vermesi zorunluluğu ortaya çıkmıştır. Bu zorunluluktan hareketle hem ulusal hem de uluslararası seviyede çeşitli kuruluşlar tarafından finansal raporların bir standarda tabi olması ile ilgili çalışmalar yapılmıştır (Bekçi,  zdemir 2006: 145).

İlk olarak 1972 yılında Sydney’de gerçekleştirilen 10. Uluslararası Muhasebeciler Kongresi’nde uluslararası muhasebe standartlarının bir örgüt tarafından düzenlenmesine ilişkin görüşler ortaya konulmuştur. 1973 yılında Fransa, Kanada, Meksika, Japonya, Almanya, İrlanda, Hollanda ve Amerika’daki muhasebe kuruluşlarının bir araya gelmesiyle, finansal raporlamanın uluslararası seviyedeki uyumlaştırılmasının sağlanması amacıyla Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee- IASC) kurulmuştur (Gökçen, Ataman,  akıcı 2016: 3- 4).

1977 yılında gerçekleştirilen 11. Dünya Muhasebe Kongresi’nde ise Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accounts – IFAC) kurulmuştur. Fakat 1982 yılında IASC ve IFAC arasında gerçekleştirilen anlaşmaya göre standartların oluşturulmasında birlikte çalışılacağı kararı alınmıştır (Bostancı 2002: 74). IASC ‘ in temel amacı tüm dünyada kabul görebilecek tek bir muhasebe standardı seti oluşturarak, finansal tablo kullanıcıları tarafından kolaylıkla anlaşılabilecek nitelikte, karşılaştırılabilir ve şeffaf finansal tablolar sunulmasını sağlamaktır (Karabınar 2002: 74). Komite 2000 yılında yeniden yapılandırma ile vakfa dönüştürülmesine kadar geçen süreçte 41 adet IAS adıyla bilinen muhasebe standardı yayınlamış fakat  ye ülkelere söz konusu standartlara uyma konusunda bir zorlayıcılıkta bulunmayıp, ikna yolunu seçerek uluslararası uyumu gerçekleştirmeye çalışmıştır (Güdelci 2019: 201). 2001 yılında IASC yerini Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Boards – IASB) na bırakmıştır. Böylece, tüm dünyada muhasebe standartlarının hazırlanmasından, geliştirilmesinden ve uyumlaştırılmasından IASB sorumlu olmuştur. IASB, daha önce IASC tarafından yayımlanan Uluslararası Muhasebe Standartları (International Accounting Standards – IAS) nın bazılarını ismini değiştirmeden

benimsemiş, bazılarını güncellemeş, bazılarını ise tamamen ortadan kaldırmış fakat IASC tarafından oluşturulan standartların anlaşılması bakımından IAS kodunu korumuştur. IASB tarafından oluşturulan standartlar ise, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) adını almıştır. Toplamda 58 adet standart yayınlanmış olup, 120 den fazla ölkede kullanılmaktadır. IFRS Vakfı bünyesinde faaliyet gösteren IASB ‘ nin amacı, dünyanın gelişen koşullarıyla birlikte standartların da sürekli yenilenerek mevcut koşulları yansıtmasını sağlamaktır (The World Bank 2005: 248).

2000 yılında vakfa dönüştürölen IASC, 2010 yılında Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Vakfı (IFRS Foundation) adını almıştır. Vakfın yapısı hesap verilebilirliği sağlamak adına IFRS İzleme Komitesi, IFRS Mütevelli Heyeti ve IASB ile Uluslararası Finansal Yorum Komitesi (IFRIC) ‘ nden oluşmaktadır. IFRIC, 2002 yılında IFRS Vakfı bünyesinde muhasebe standartlarının oluşturulması ve geliştirilmesi konularında IASB’ ye yardımcı olması amacıyla kurulan bir komitedir. IFRS Vakfı bağımsız bir kuruluş olup kar amacı gütmemektedir. Vakfın amaçları; dünya genelinde yüksek kalitede, uygulanabilir, anlaşılabilir ve kabul görecek finansal raporlama standartları oluşturarak standartların uygulanması ile ilgili gerekli desteği sağlamak ve ulusal muhasebe standartlarının IFRS ‘ye adaptasyonunun sağlanmasına yardımcı olmaktır (Güdelci 2019: 201-203).

1.2.2 Avrupa Birliği’nde Gerçekleştirilen Çalışmalar

Avrupa Birliği, üye ölkeler arasındaki muhasebe uyumlaştırmasını sağlamak adına yayınladığı yönergelerden faydalanmaktadır. Söz konusu yönergeler ile amaçlanan, finansal bilgilerin karşılaştırılabilir ve eşdeğer olmasına olanak sağlamasıdır. Bu amaçla üye ölkeler, muhasebe sistemlerini yayınlanan ilkeler doğrultusunda düzenlemekle yükümlüdürler (Parlakkaya 2004: 12).

İlk olarak 1957 yılında Almanya, Fransa, İtalya, Hollanda, Belçika ve Lüksemburg bir araya gelerek ekonomik birliği sağlamak adına Roma Antlaşması’nı imzalamışlar ve Avrupa Ekonomik Topluluğu’nu oluşturmuşlardır. Avrupa Birliği’nce muhasebe temelli ilk direktif olan 1. Yönerge 1968 yılında yayımlanmıştır. Sonrasında 1978 yılında yayımlanan 4. Yönerge ile üye ölkelerdeki belirli büyüklükteki işletmelerin hazırladığı finansal tabloların bir standarda tabi olması amaçlanmıştır. 1983 tarihli 7. Yönergede, konsolide olarak hazırlanan finansal tablolarda standardizasyon gerçekleştirilmiş ve 1984 yılındaki 8. Yönergede ise, finansal tabloların denetiminden sorumlu olan bağımsız denetim şirketlerinin, belirli bir kalite güvencesi vaad etmeleri gerektiği ve denetimde etik ilkeler ile denetim standartları gibi konular ele alınmıştır.

Fakat 2000 li yılların başında yaşanan dünya çapındaki finansal skandallar (Enron, Parmalat vb) sebebiyle 8. Yönerge 2006 yılında revize edilmiş ve böylece; denetimde kamu gözetimi, şeffaflık, denetçilerin tarafsız ve bağımsız olması gibi konularda önemli adımlar atılmıştır.

Avrupa Birliği tarafından 2000 yılında alınan karar ile 2005 tarihinden itibaren üye ülkelerdeki borsaya kayıtlı işletmeler tarafından hazırlanan finansal tabloların, IASB tarafından oluşturulan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na uygun olarak düzenlenmesi yükümlülüğü getirilmiştir (Mehmet, Güner 2011: 151-152).

Öte yandan 2008 yılında Küçük ve Orta Boy İşletmelerin yaşadığı yönetsel sıkıntılar sebebiyle “Öncelikle Küçük Olanları Düşün” ilkesi baz alınmış ve 2011 yılında kabul edilen Tek Pazar Kanunu sebebiyle bu işletmelerin yükümlülüklerinin azaltılması ve finansal raporlamanın asgari düzeyde gerçekleştirilmesi kararı alınmıştır. Bunların sonucunda Avrupa Birliği tarafından yayımlanan 4. ve 7. Yönerge birleştirilerek 2013 yılında “Şirketler için Finansal Raporlama Yükümlülükleri” yönergesi yürürlüğe girmiştir. Bu yönerge ile, Avrupa Birliği'ndeki sürdürülebilir büyümenin gerçekleştirilmesi amacıyla KOBİ lerin hazırladığı finansal tabloların, işletmelerin büyüklükleri ve mali tablo kullanıcılarının beklentileriyle orantılı olarak düzenlenebilmesinin önü açılarak mali ve idari sıkıntıların önüne geçilmesi sağlanmıştır (Demir, Gür 2016: 70).

1.2.3 Amerika Birleşik Devletleri'nde Gerçekleştirilen Çalışmalar

Amerika Birleşik Devletleri'nde 1929 senesinde yaşanan büyük buhran sebebiyle, finansal piyasalar büyük ölçüde zarar görmüş ve devletin ekonomiyi kendi haline bırakması anlayışı son bulmuştur. Finansal piyasaların düzenlenmesi amacıyla 1933 yılında “Menkul Kıymetler Yasası” çıkarılmış ve 1934 yılında Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu (Securities and Exchange Commission- SEC) kurulmuştur (Elitaş, Yıldız, Üç 2011: 2).

SEC, ilgili yasalar ile muhasebe standartlarının belirlenmesinde yetkili kılınmış olmasına rağmen daha çok gözetim ve denetim ile ilgili kurallar ortaya koymuştur. Muhasebe kurallarının belirlenmesini ise, özel sektör kuruluşlarına bırakmıştır. Amerikan Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA), bu kuruluşların en önemlisidir. 1973 yılında ise, bu fonksiyonu yerine getirme amacı ile FASB (Financial Accounting Standards Board) kurulmuştur ve hala standartları belirleme konusunda ABD' deki yetkili kuruluş olarak görevini sürdürmektedir (Başpınar, 2005:43).

FASB'nin amacı; finansal tablo kullanıcılarına, yatırımcılara ve diğer kişilere faydalı bilgiler sağlamak ve finansal raporlamayı teşvik etmeyi amaçlayan bir süreç yoluyla standartları geliştirip yayınlamaktır (www.fasb.org).

Fakat ABD'de özellikle Enron Skandalının ardından, FASB tarafından yayımlanan US GAAP Standartları büyük eleştiri toplamış ve IFRS kullanılmadığı için bu sonuçların ortaya çıktığına dair görüşler ileri sürülmüştür (Sanlı 2002: 2). İki set arasındaki en temel fark; US GAAP Standartları kural bazlı olup, yoruma açık değilken ve kesin hükümler içeriyorken; IFRS'nin, ilke bazlı yaklaşımla standartlarını oluşturması ve kullanıcıların gerektiğinde kendi yorumlarını kullanabilmelerine imkan vermesidir. ABD Senatosu'nun 2002 yılında aldığı karar ile ilke bazlı uygulamaya geçilmesi gerektiği düşünülmüş ve bunun sonucu olarak aynı yıl FASB ve IASB arasında Norwalk Anlaşması imzalanmıştır. Bu anlaşma ile amaçlanan; US GAAP ve IFRS setlerinin birbiriyle mümkün olduğunca uyumlaştırılması ve bu süreç tamamlandığında ise uyumluluğun devamlılığı konusunda gerekliliklerin yerine getirilmesine dair adımlar atılmasıdır (Balsarı, Dalkılıç 2007: 106).

2006 yılında FASB ve IASB tarafından Mutabakat Muhtırası yayınlanmış ve buna göre; 2008 yılına kadar iki kurul tarafından kaliteli ortak muhasebe standartları geliştirilmesi ve aynı zamanda başarılı bir yakınsama gerçekleştirilebilmesi için yönergeler belirlenmiştir. 2013 yılına kadar IASB ve FASB tarafından yakınsama konusunda birçok önemli çalışma gerçekleştirilmiştir. Fakat bugün hala ABD tarafından IFRS'nin ne zaman benimseneceği açık değildir (Ortega 2017: 34-38).

1.3. Muhasebe Standartlarının Geliştirilmesine İlişkin Türkiye'de Gerçekleştirilen Çalışmalar

Türkiye'de muhasebe standartlarının gelişimine dair çalışmalar, o dönemki siyasi ve ekonomik açıdan ilişki içerisinde bulunan ülkelerin uygulamaları baz alınarak devlet tarafından gerçekleştirilmiştir. Öncelikle Fransız ve Alman mevzuatının etkisi altında kalan muhasebe uygulamaları, 1950 sonrasında ABD ile olan ilişkilerden dolayı Amerikan sisteminden etkilense de, 1987'den itibaren Avrupa Birliği'ne üyelik başvurusu sebebiyle, AB yönergelerinin ve sonrasında ise AB tarafından da kabul gören IFRS'nin etkisi altında kalmıştır (Başpınar 2005: 46).

1.3.1 Türkiye’de Muhasebe Standardizasyonuna Yön Veren Bazı Çalışmalar

1969 yılında Bankalar Birliği tarafından, kredi talep eden şirketlerin değerlendirilebilmesi için tek tip bilanço ve gelir tablosu uygulama zorunluluğu getirilerek, finansal tabloların standartlaştırılmasına önderlik edilmiştir (Erol, Aslan 2017: 63-64).

1972 yılında ise İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu tarafından yürürlüğe konulan ve 22 yıl yürürlükte kalan Tekdüzen Muhasebe Sistemi çalışması, özel sektöre de bir örnek teşkil ederek Türkiye’de muhasebe standardizasyonu açısından önemli bir adım olarak kabul görmektedir (Ataman, Gökçen 2017: 8-9).

Türk Muhasebe Standartlarını oluşturma görevi verilerek 1987 yılında kurulan Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi, 43 adet standart yayınlamış fakat uygulamada yetersiz kalmış ve TÜRMOB’un kurulmasının ardından çalışmalarına son vermiştir (Erol, Aslan 2017: 65).

1.3.2 Maliye Bakanlığı Tarafından Gerçekleştirilen Çalışmalar

Maliye Bakanlığı tarafından 1992 yılında yayımlanan ve 1994 den itibaren uygulama zorunluluğu getirilen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile, özel sektörde muhasebe standardizasyonunun sağlanmasına dair bir dönüm noktası oluşturulmuştur. Hazırlanmasında ABD’de geçerli olan US GAAP ilkeleri dikkate alınmış ve mali tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına dair standartlar, tekdüzen hesap planı, mali tablo ilkeleri, muhasebenin temel kavramları ve muhasebe politikalarının açıklanması gibi konularda çalışmalar gerçekleştirilmiştir (Dinç, Atasel 2016: 272).

1.3.3 Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyum Kapsamında Türkiye’de Gerçekleştirilen Çalışmalar

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu’na esas teşkil eden TMMOB, 1994 yılında TÜRMOB tarafından kurulmuştur. Uluslararası muhasebe standartları ile uyum içerisinde ve ülke çapında kabul görececek olan ihtiyaca uygun ve anlaşılabilir muhasebe ve denetim standartları oluşturulması amacı taşıyan kurul, 19 adet muhasebe standardı yayınlamıştır. Çalışmaları, 1999 yılında yerini devralan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’na bir temel niteliğindedir (Başpınar 2005: 51).

Bankacılık faaliyetlerinin şeffaflık ve tek düzen içerisinde kayda alınması ve uluslararası standartlar ile uyumlu hale getirilmesi amacıyla ise Bankacılık Düzenleme ve

Denetleme Kurulu tarafından 2002 yılı itibariyle uygulanmak üzere 19 adet tebliğ yayınlanmış fakat 2006 yılında yürürlükten kaldırılarak, bankalar tarafından Türkiye Muhasebe Standartları'nın uygulanmasına karar verilmiştir (Güleç, Ergi 2019: 267).

2003 yılında Sermaye Piyasası Kurulu tarafından, Uluslararası Standartlara Tam Uyum Projesi kapsamında UFRS ile uyumlu 33 adet standart yayınlanmış olup, 2008 yılında söz konusu standartlar yürürlükten kaldırılarak AB tarafından kabul gören UFRS ler uygulanmaya başlanmıştır (Ataman, Gökçen 2017: 12-13).

AB ile üyelik sürecinin başlamasıyla, uluslararası standartlar ile olan uyum zorunlu hale gelmiş ve bu kapsamda 2007 yılında Türk Ticaret Kanunu Taslağında, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nca düzenlenen "Türkiye Muhasebe Standartları" yer almıştır. 2011 yılında yerini Kamu Gözetimi Kurumu'na devredene kadar TMSK tarafından 38 adet standart ve 26 adet standart yorumu, orijinal UFRS' den tercüme edilerek Resmi Gazetede yayınlanmıştır (Dinç, Atasel 2016: 276).

1.3.4 Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) Tarafından Gerçekleştirilen Çalışmalar

KGK' nın 2011 yılında kurulmasıyla, önceden BDDK ve SPK tarafından gerçekleştirilen kamu gözetimi yetkisi ve yine önceden Maliye Bakanlığı ve TÜRMOB tarafından düzenlenen muhasebe ve denetim standartlarını oluşturma görevi, KGK'nın sorumluluğunda tek bir çatı altında toplanmıştır.

Uluslararası muhasebe ve denetim standartlarına uyumun gerçekleştirilmesi amacıyla IASB ile KGK arasında bir telif anlaşması imzalanmıştır. Bu anlaşma kapsamında IFRS standartları Türkçe' ye tercüme edilmiş ve uyumluluğun devamı açısından yeni oluşturulan standartlar ile de paralellik sağlanarak gerekli güncellemelerin yapılması, KGK' nın sorumluluğu altına alınmıştır (Güdelci 2019: 206)

2. TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI' NA GÖRE HAZIRLANAN FİNANSAL TABLOLAR

Dünya geneline ve ülkemize baktığımızda finansal muhasebe ve raporlama konusundaki en önemli değişiklik olarak, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 'nın yayınlanması karşımıza çıkmaktadır (Alai, Cao 2010: 79-86). Standartların oluşturulmasına dayanak teşkil eden sebeplere baktığımızda, küreselleşme ve sınırların ortadan kalkması ile küreselleşen sermaye piyasalarının muhasebede kullanılması gereken ortak bir dil ihtiyacını ortaya çıkardığını görmekteyiz (Durak 2012: 39). Uluslararası piyasalardaki gelişmeler ve sayısı artan çok uluslu işletmeler ile birlikte bu ihtiyaca olan gereksinim hızlanmıştır (Kocamaz 2012: 106). Muhasebe uygulamalarının her ülkede farklılık teşkil etmesi ise, sermaye akışının önündeki en büyük engel olmuştur (Haverty 2006: 50). Tüm bu sebeplerle ve küresel karşılaştırılabilirliğin sağlanması adına Uluslararası Muhasebe Standartlarının oluşturulması büyük önem arz etmiştir (Muğan, Akman 2005: 127).

2001 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) faaliyete geçmiş ve Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın gelişimini ve yayınlanmasını sağlamıştır. Bu standartlar, özellikle çokuluslu işletmeler açısından gerek nicelik gerekse nitelik bakımından karşılaştırma olanakları sunmakta, işletmelerin finansal durumuna ve performansına dair karar vericilere güvenilir ve ihtiyaca yönelik bilgi sağlamakta ve beraberinde şeffaflığı getirmektedir (Özkan, Acar 2010: 49). Bugüne baktığımızda, UFRS seti dünya genelinde 150 ülkede kullanılmakta ve uyumlaştırma çalışmaları yapılmaktadır. Ülke nezdinde kullanımlarda ise, halka açık şirketlerin ağırlıklı olarak kullandığı karşımıza çıkmaktadır (Ataman, Cavlak 2017: 154).

Türkiye' de finansal raporlama standartlarındaki gelişime baktığımızda, bu anlamda 2003 yılında Sermaye Piyasası Kurulu tarafından UFRS ile uyumlu 33 adet muhasebe standardının yayımlanmış olduğu karşımıza çıkmaktadır. Fakat 2008 yılında bu standartlar kaldırılarak, Avrupa Birliği tarafından kabul edilmiş olan Uluslararası Muhasebe Standartları uygulanmasına geçilmiş ve SPK' ya tabi halka açık işletmeler tarafından kullanılmaya başlanmıştır (Ataman, Gökçen 2017: 17).

2012 yılında Kamu Gözetimi Kurumu'nun almış olduğu karar ile, TMS/TFRS uyarınca finansal tablolarını düzenleyecek olan işletmelerin kapsamı genişletilmiş ve böylece halka açık olma şartı aranmaksızın bağımsız denetime tabi olan tüm şirketler de bu kapsam dahiline

alınmıştır. Fakat halka açık olmayan işletmelerin, standartlar ile uyumlu bağımsız denetim raporu hazırlayacak olması ve defter kayıtlarını da bu doğrultuda tutacak olmalarının büyük yankı uyandırmasının ardından yine KGK tarafından 2014 yılında alınan karara göre, bağımsız denetime tabi olan bütün işletmelerin söz konusu standartları uygulaması zorunlu olmaktan çıkarılmıştır (Ataman, Gökçen 2017: 20). Bu karara göre, TFRS uygulama kapsamı sadece Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) ile sınırlı tutulmuştur. KAYİK kapsamındaki işletmelerin; bağımsız denetime tabi olup aynı zamanda SPK, BDDK ve Hazine Müsteşarlığı mevzuatına da tabi olması gerekmektedir. KGK’ nın 2016 yılındaki verilerine göre Türkiye’deki bağımsız denetime tabi 6250 işletmeden 1550’si TFRS kapsamına girmektedir (Ataman, Cavlak 2017: 155).

2.1 Finansal Raporlamaya Dair Kavramsal Çerçeve

Esas itibariyle Kavramsal Çerçeve, standart hükmünde olmayıp TFRS’ nin iyi anlaşılması bakımından başvurulması gereken bir metindir. Metnin iyi anlaşılmaması durumunda, TFRS’ nin uygulanması açısından zorluk çıkacağından en az TFRS kadar önem arz etmektedir (Sarioğlu 2009: 12).

2.1.1 Kavramsal Çerçevenin Statüsü ve Amacı

Çerçevede yer verilen hükümler, ilgili standartların veya standartlarda yer alan hükümlerin yerine geçmemektedir. Çerçevenin amacı; standartların ve gerekli durumlarda muhasebe politikalarının geliştirilmesine yardımcı olmak ve tüm taraflara standartları anlama ve yorumlamaları açısından bilgi sağlamaktır (Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve: 4).

2.1.2 Genel Amaçlı Finansal Raporlama

Finansal raporlamaların temel amacı; yatırımcılar, kredi verenler, borç verenler gibi benzer kullanıcılara işletmeye dair ekonomik karar verme konusunda ve işletmenin mali durumu ve performansı ya da finansal durumundaki değişiklikler konusunda bilgi sağlamaktır. Buradan yola çıkarak , çerçevenin temelini teşkil eden genel amaçlı finansal raporlamanın amacı; ekonomik kararlar almada finansal raporlamanın faydalı bilgi sağlaması ve işletmenin kurumsal kaynakları ve nakit akışları hakkında net bilgi sunmasıdır (Alkan 2018: 107).

2.1.3 Faydalı Finansal Bilgi

Bir finansal bilginin faydalı olarak tanımlanabilmesi için gereken niteliksel özellikler ; temel özellikler ve destekleyici özellikler olarak iki başlık altında toplanmaktadır. Temel niteliksel özellikler; finansal bilginin ihtiyaca yönelik olması ve gerçeğe uygun bir şekilde sunulmasını gerektirmektedir. Finansal bilginin ihtiyaca yönelik olması; finansal bilgi kullanıcılarının verdiği kararlarda fark yaratmasını sağlar. Gerçeğe uygun sunum ise; finansal bilgi kullanıcılarına açıklanan ekonomik olayların, öz bakımından gerçeğe uygun olmasını esas almaktadır. Finansal bilginin destekleyici niteliksel özelliklerine baktığımızda ise ilgili bilginin aynı zamanda karşılaştırılabilirliğinin mümkün olması, doğrulanabilir olması, anlaşılabilir ve zamanında sunulmuş olması gerektiği de karşımıza çıkmaktadır (Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve: 10-12).

2.1.4 Finansal Tablolar ve Raporlayan İşletme

Finansal tablolar; işletmeye yöneltile talepler hakları, raporlayan işletmenin ekonomik kaynakları, talep haklarındaki değişiklikler ve söz konusu kaynaklar ile ilgili finansal tablo unsurlarının tanımını sağlayan bilgiler sunar (Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve: 16).

2.1.4.1 Finansal Tabloların Amacı ve Kapsamı

Finansal tablolar ile amaçlanan, finansal tablo kullanıcılarına söz konusu raporlayan işletmeye ait olan varlıklar, yükümlülükler, özkaynaklar, gelir ve giderler hakkında faydalı olabilecek finansal bilgi sağlamaktır. Varlıklar, yükümlülükler ve özkaynak, finansal durum tablosunda; gelir ve giderler ise finansal performans tablosunda sunulur (Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve: 17).

2.1.4.2 Raporlama Dönemi

Finansal tablolar, raporlama dönemi içerisindeki varlıklar, yükümlülükler, özkaynaklar, gelir ve giderler ile ilgili konularda bilgiler sağlamaktadır. Fakat işletmeyle ilgili olması ve finansal tablo kullanıcıları için faydalı olması durumlarında, gelecekteki olası işlem ve olaylara ilişkin bilgiler de finansal tablolara dahil edilebilmektedir. Ayrıca finansal tablo kullanıcılarının değişiklikleri yorumlamasına dayanak teşkil etmek amacıyla, işletmenin geçmiş dönemlerinden birine ait mukayese edici bilgiler de sunulur (Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve: 17).

2.1.4.3 Finansal Tablolarda Benimsenen Bakış Açısı

Finansal tablolar işletmenin tamamını kapsayacak şekilde bir açılımla görülen olaylar ve işlemler ile ilişkili bilgiler sağlamaktadır. Genellikle işletmenin sürekliliği varsayımına dayanılarak, işletmenin gelecekte de faaliyetlerine devam edeceği esasıyla finansal tablolar hazırlanır (Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve: 18).

2.1.4 Raporlayan İşletme

Raporlayan işletme kavramı , Kavramsal Çerçeve ‘ nin 2018 yılında yayımlanan güncel versiyonunda karşımıza çıkmakta olup; Yeni Kavramsal Çerçeve’ ye tabi olarak finansal tablolarını düzenlemeyi seçen veya düzenlemekle yükümlü olan işletme anlamına gelmektedir. Raporlayan işletmenin tüzel kişi olması gerekli değildir (Çelik, Turan 2019: 98). Raporlayan işletmenin ana ortaklık ve aynı zamanda onun bağlı ortaklıklarından oluştuğu durumlarda; işletme tarafından düzenlenen finansal tablolar , konsolide finansal tablolar olarak adlandırılmaktadır. Fakat raporlayan işletmenin salt ana ortaklık olduğu durumlarda, işletme tarafından düzenlenen finansal tablolar konsolide olmayan finansal tablolar olarak adlandırılır. Konsolide finansal tablolar, ana ortaklık ve aynı zamanda ona bağlı olan ortaklıkların varlıkları, yükümlülükleri, özkaynakları, gelir ve giderleri hakkında tek bir raporlayan işletmeninki ile aynı olacak şekilde bilgi sağlayarak finansal tablo kullanıcılarının karar mekanizmalarına yardımcı olmaktadır (Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve: 18).

2.1.5 Finansal Tabloların Unsurları

Finansal tabloları oluşturan unsurlara baktığımızda, finansal durum unsurları ve finansal performans unsurları olarak iki başlık karşımıza çıkmaktadır. Finansal durum unsurları; raporlayan işletmenin varlıkları, yükümlülükleri ve özkaynaklarıdır. Finansal performans unsurları ise raporlayan işletmenin gelir ve giderleri olarak nitelendirilmektedir (Alkan 2018: 119).

2.1.5.1 Varlık

Geçmişte meydana gelen olayların neticesi olarak karşımıza çıkan ve işletmeler tarafından yönetilen her bir ekonomik kaynak, varlık olarak tanımlanmaktadır. Ekonomik yarar sağlama olasılığına sahip olan her hak ise ekonomik kaynak olarak adlandırılır.

2.1.5.2 Yükümlülük

Daha önce borç olarak tanımlanan bu kısım, Kavramsal Çerçevenin 2018 yılında yayımlanan versiyonunda yükümlülük olarak adlandırılmıştır. Buna göre yükümlülük; işletmelerin geçmişte meydana gelen olayların neticesindeki ekonomik kaynakları devir etmesi ile ilişkili mevcut mükellefiyetler olarak tanımlanmaktadır. Böylelikle borç tanımı değişikliğe uğratarak mükellefiyet unsuru da eklenmiş ve mükellefiyetin var olduğu sürece yükümlülüğün kaçınılmaz olduğu belirtilmiştir (Çelik, Turan 2019: 101).

2.1.5.3 Özkaynak

İşletmelerin bünyesinde yer alan varlıklarından, işletmeye ait bütün yükümlülükler düşüldükten sonra geriye kalan haklara, özkaynak denilmektedir. Özkaynak dahilinde bulunan talep hakları, işletmeye yöneltilen ve yükümlülük tanımı içerisine dahil olmayan talep haklarıdır (Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve: 27).

2.1.5.4 Gelir ve Gider

Özkaynak üzerinde talep hakkı bulunanlar tarafından yapılmış olan katkılar hariç tutularak, özkaynakta artış meydana getiren varlıkların artışları veya yükümlülüklerin azalışları, gelir olarak ifade edilmektedir. Özkaynak üzerindeki talep hakkı sahiplerine yapılmış olan dağıtımlar hariç tutularak, özkaynaklarda azalışlara sebebiyet verecek şekilde, varlıklarda meydana gelen azalışlar veya yükümlülüklerde meydana gelen artışlar ise gider olarak tanımlanmaktadır. Gelir ve gider unsurları, işletmenin finansal performansı ile ilgili olup finansal tablo kullanıcılarına bu konuda faydalı bilgi sağlamaktadır. Bu sebeple gelir ve giderlerde meydana gelen değişimler, varlık ve yükümlülük ile ilişkili bilgiler kadar önem arz etmektedir (Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve: 28).

2.1.6 Finansal Tablolara Alma ve Finansal Tablo Dışı Bırakma

Kavramsal Çerçeveye göre bir kalemin finansal tablolara alınabilmesinin şartı, varlık, yükümlülük, özkaynak, gelir ve gider unsurlarının tanımını karşılıyor olmasıdır. Bir varlık ya da yükümlülük; gelir, gider veya özkaynak tutarlarındaki değişim konusunda ihtiyaç dahilinde ve gerçeğe uygun şekilde bilgi sunduğu takdirde finansal tablolara alınabilmektedir. Ayrıca ilgili bilgi raporlandığı takdirde ortaya çıkacak olan yararın, o bilginin raporlanma ve kullanılma sürecinde yüklenilen maliyeti karşılıyor olması gerekmektedir.

İlgili varlık ya da yükümlülük artık tanımını yerine getiremiyorsa finansal tablo dışı bırakma söz konusu olur. Eğer işletmenin finansal tablolara almış olduğu bir varlığın tamamen veya kısmen kontrolü kaybedilirse finansal tablo dışı bırakılır. Yükümlülük açısından finansal tablo dışı bırakmanın gerçekleşmesi için ise, söz konusu yükümlülüğün mevcut bir mükellefiyetinin kalmamış olması gerekmektedir (Çelik, Turan 2019: 98-102).

2.1.7 Ölçüm

Varlıkların ve borçların ölçülenmesinde temel olarak tarihi maliyet ve cari değer olmak üzere iki ölçüm esası dikkate alınmaktadır. Tarihi maliyet esasında, bir varlığın veya yükümlülüğün maliyeti, ilgili varlığın edinildiği veya oluşturulduğu sırada katlanılan maliyetler ile yükümlülüğü üstlenmek için alınan bedelin eksi değeri olarak hesaplanmaktadır. Varlıklar değer düşüklüğüne uğradığında değerleri azaltılmakta, yükümlülükler ise piyasadaki fiyat değişimleri nedeniyle dezavantajlı duruma geldiğinde değerleri arttırılmaktadır. Cari değer esasında ise, varlıklar ve yükümlülükler ölçüm tarihindeki koşullar itibarıyla güncel bilgilere dayanılarak hesaplanmaktadır. Piyasadaki güncel değerler esas alındığından finansal tablo unsurları da gerçeği yansıtmaktadır (Sultanoğlu 2019: 202).

2.1.8 Sunum ve Açıklama

Varlıklar, yükümlülükler, özkaynak, gelir ve giderle ilgili bilgiler, raporlayan işletme tarafından finansal tablolarda sunularak ve açıklayarak iletilir. Bu bilgilerin etkili bir şekilde iletilmesi, söz konusu bilgilerin gerçeğe uygun sunumuna katkıda bulunmakla birlikte, anlaşılabilirliğini ve karşılaştırılabilirliğini de arttırmaktadır (Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve: 54).

2.1.9 Sermaye Kavramları ve Sermayenin Korunması

Sermaye kavramı, finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarına bağlı olarak değişiklik göstermektedir. Öncelikli olarak yatırılan sermayenin nominal tutarı ile ilgileniliyorsa, işletme tarafından finansal sermaye kavramı benimsenmelidir. Diğer yandan kullanıcılar tarafından ilgilenilen temel konu, işletmenin faaliyette bulunabilme kapasitesi ise, fiziki sermaye kavramı kullanılmalıdır.

Sermayenin korunması kavramı, işletmenin sermayeyi nasıl tanımladığıyla ve dolayısıyla karın nasıl ölçüldüğüyle ilişkilidir. Esas olarak işletmeler, dönem başında ellerinde bulunan sermayeyi dönem sonunda da koruyabildilerse, sermayelerini devam ettirebildikleri

anlamına gelmektedir. Dönem sonundaki tutarın dönem başından fazla olduğu durumlarda ise, aradaki tutar kar olarak adlandırılmaktadır. Finansal anlamdaki sermayenin korunması ile ilişkili olan kar, bir dönem itibariyle nominal sermayede oluşan artıştır. Fiziki sermaye çerçevesinde ise, dönem boyunca fiziksel üretim kapasitesinde meydana gelen artış olarak tanımlanmaktadır (Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve: 58-59).

2.2 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı (TMS – 1)

İşletmelerin finansal durumunu ve performansını biçimlendirilmiş bir şekilde sunmakta olan finansal tablolar, aynı zamanda finansal tablo kullanıcıları tarafından işletmeye dair ekonomik kararlar alınmasını sağlamaktadır (Kızıl vd. 2016: 9).

TMS 1 Standardında, işletmeler tarafından yayınlanması zorunlu kılınan finansal tabloların içeriği ve taşınması gerekli şekil şartları açıklanmaktadır (Bayrı 2010: 93).Standarda göre işletmelerin hazırlaması gereken finansal tablolar; finansal durum tablosu, kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosundan oluşmaktadır. Nakit akış tablosuna dair özellikler ayrıca “TMS 7: Nakit Akış Tabloları” standardında açıklanmaktadır (Karğın, Aktaş 2011: 3).

TMS1 standardı ile amaçlanan, işletmeler tarafından hazırlanan finansal tabloların önceki döneme ait finansal tablolar ile öte yandan da diğer işletmelerin finansal tabloları ile karşılaştırılabilmesine imkan verecek biçimde sunulmasını sağlayan temel unsurları açıklamaktır.

Standardın uygulama kapsamı ise, TFRS 'ye uygun şekilde hazırlanıp sunulan finansal tablolardan oluşmaktadır. Fakat işletmelerin TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama Standardına göre düzenledikleri ara dönem finansal tablolarının içerik ve yapısına uygulanmamakla birlikte, söz konusu ara dönem tablolarına sadece standardın “*İşletmenin Sürekliliği, Finansal Tabloların Gerçeğe Uygun Sunuluşu ve TFRS' lerle Uyumu, Önemlilik ve Birleştirme, Muhasebenin Tahakkuk Esası ve Netleştirme hükümleri*” uygulanmaktadır. Standart, gerek bireysel gerekse de konsolide finansal tablo sunan tüm işletmeler tarafından uygulanmaktadır (Gökçen, Ataman, Çakıcı 2016: 194).

2.2.1 Finansal Tablolar

Finansal tablolar esas itibariyle, işletmelerin içerisinde bulunduğu finansal durum ve finansal performansının biçimlendirilerek yansıtıldığı bir sunumdur. Finansal tablolar ile amaçlanan; işletmenin nakit akışları, finansal performansı ve durumu hakkında bilgi sağlayarak

finansal tablo kullanıcılarının ekonomik kararlar almalarına yardımcı olmaktır. Diğer yandan finansal tablolar aracılığı ile yöneticilerin, işletme kaynaklarını etkin kullanıp kullanmadığı hakkında da bilgi sağlanmaktadır. “*Finansal tabloların bu amaçlara ulaşmak için işletme ile ilgili sunduğu bilgiler şu şekildedir:*

- a) *Varlıklar,*
- b) *Borçlar,*
- c) *Özkaynaklar,*
- d) *Gelir ve Giderler, karlar ve zararlar dahil,*
- e) *Ortakların ortaklık sebebiyle yaptıkları katkılar ve ortaklara yapılan dağıtımlar,*
- f) *Nakit akışları.”*

Bu bilgiler ve dipnotlardaki diğer bilgiler, işletmenin gelecekteki nakit akışları ve bunların zamanı ile kesinliği hakkında finansal tablo kullanıcılarının tahminlerine katkı sağlar (Kızıl vd. 2016: 9).

“*TMS 1 Standardı gereğince tam bir finansal tablolar setinin kapsamı gerekenler aşağıdaki gibidir:*

- a) *Dönem sonu finansal durum tablosu (bilanço),*
- b) *Döneme ait kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu,*
- c) *Döneme ait özkaynak değişim tablosu,*
- d) *Döneme ait nakit akış tablosu,*
- e) *Önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı dipnotlar,*
- f) *İşletmenin; bir muhasebe politikasını geriye dönük olarak uygulaması söz konusu olduğunda, finansal tablo kalemlerinden birini geriye dönük olarak tekrar ifade etmesi durumunda ya da finansal tablo kalemlerinin yeniden sınıflandırılması gerektiğinde karşılaştırılabilir olması sebebiyle bir önceki dönemin başına ait finansal durum tablosu”(TMS1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı: 3).*

İşletmeler çoğu zaman, finansal tabloların haricinde yönetim tarafından hazırlanan ve işletmenin finansal durumunu, performansını ve temel belirsizliklerini konu alan bir rapor da sunmaktadır (TMS1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı: 4).

2.2.2 Finansal Tabloların Genel Özellikleri

2.2.2.1 Gerçeğe Uygun Sunum ve Standartlar ile Uyumu

İşletmeler tarafından hazırlanan finansal tabloların gerçeğe uygun bir şekilde sunulması için bir muhasebe politikası seçilmeli ve seçilen politikaya dair bilgilerin güvenilir, ihtiyaca yönelik, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir olacak şekilde finansal tablolara yansıtılması gerekmektedir. Ayrıca işletmenin finansal tabloları, TFRS ile uyum içerisinde olmalı ve bu durum dipnotlarında belirtilmelidir. Uygun olmayan muhasebe politikaları varsa, açıklayıcı yöntemler kullanarak ve dipnotlarda belirtilerek düzeltilmelidir (Yardımcıoğlu 2013: 31).

2.2.2.2 İşletmenin Sürekliliği

İşletme, ticari faaliyetini sona erdirmeye veya şirket tasfiyesi gibi bir durum içerisinde bulunmuyorsa finansal tablolarını süreklilik esasına göre düzenler. İşletme faaliyetlerinin sürekliliğine ilişkin önemli belirsizlikler bulunuyorsa yönetim tarafından bu durum nedenleri ile birlikte açıklanır (Gökçen, Ataman, Çakıcı 2016: 68).

2.2.2.3 Tahakkuk Esası

“Nakit akış tablosu istisna edilerek bütün finansal tablolar işletme tarafından muhasebenin tahakkuk esası temel alınarak düzenlenir” (TMS1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı: 7).

2.2.2.4 Önemlilik ve Birleştirme

İşletme, işlev ve nitelik bakımından farklı olan ve önemli görülen hesap kalemlerini finansal tablolarda ayrı ayrı sunar (Bayrı 2010: 94). Kendi başına önemli olmayan bir hesap kalemi, işletme tarafından finansal tablolardaki veya dipnotlardaki diğer kalemlerle birleştirilir (Gökçen, Ataman, Çakıcı 2016: 200).

2.2.2.5 Netleştirme

Herhangi bir finansal raporlama standardı tarafından gerekli kılınmayan ya da izin verilmeyen durumlar istisna edilerek; varlıklar, borçlar veya gelirler ve giderler işletmelerce netleştirilememektedir. Varlıkların değer düşüklüğü tutarlarının hesaplanarak indirilmesi, netleştirme olarak adlandırılmaz. Varlıklar, yükümlülükler, gelirler ve giderler ayrı ayrı raporlanır. Finansal tablolarda netleştirme yapılması durumunda, finansal tablo kullanıcıları

tarafından gerçekleşmiş olan olay, işlem ve koşulların anlaşılması zorlaşır. Ayrıca, işletmenin gelecekteki nakit akışlarını tahmin etmeye yönelik de belirsizlik yaşanır (TMS1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı: 8).

2.2.2.6 Raporlama Sıklığı

Tam bir finansal tablolar seti, işletme tarafından asgari olarak senede bir defa sunulmaktadır. İşletmeler, raporlama dönemine dair tarihi değiştirdiği takdirde veya finansal tablolarını 1 seneden fazla ya da 1 seneden az bir zaman dilimi için hazırlaması durumunda, bu durumun nedenini ve finansal tablo tutarlarının karşılaştırılabilir olmadığını açıklamalıdır (Gökçen, Ataman, Çakıcı 2016: 201).

2.2.2.7 Karşılaştırılabilirlik

Bir finansal raporlama standardının zorunlu kıldığı durumlar dışında işletmeler tarafından raporlanan finansal tablolar, bir önceki dönem ile karşılaştırmalı bilgi sunmaktadır. İşletmeler bu duruma istinaden finansal tablolarının her birinden en az iki adet sunarlar. İşletme, finansal tablo kalemlerinin sınıflandırmasını veya sunumunu değiştirdiği takdirde, yeniden sınıflandırma mümkün olduğu müddetçe karşılaştırmalı tutarları yeniden sınıflandırmaktadır. Karşılaştırılabilirliğin artırılması ile finansal tablo kullanıcılarının finansal bilgileri değerlendirmesi ve dolayısıyla ekonomik karar almaları kolaylaşır (TMS1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı: 10).

2.2.2.8 Tutarlılık

İşletme, TMS 8 Standardına göre başka bir muhasebe politikası veya sunumda değişiklik tercih etmediği ve bir finansal raporlama standardının sunumunda bir değişiklik gerekmediği durumlar dışında, finansal tabloların sunuluşunu ve sınıflandırmasını, bir dönemden diğer döneme değiştirmez (Kızıl vd. 2016: 10).

2.2.3 Finansal Tabloların Hazırlanmasında Şekil Şartları

IASB tarafından geliştirilen XBRL (eXtensible Business Reporting Language- Geliştirilebilir İşletme Raporlama Dili) ile amaçlanan IFRS'ye uygun şekilde finansal tablolarını hazırlayan işletmelerin raporlarında, tek bir formatın hakim olmasını sağlamaktır. KGK da bu gelişmeler doğrultusunda, 2016 yılında XBRL ile uyum içerisinde TMS Taksonomisini geliştirmiş ve 2019 yılında güncelleyerek TFRS Taksonomisi olarak yayımlamıştır. Kamuyu

Aydınlatma Platformu'na finansal tablo bildirim zorunluluğu bulunan işletmeler tarafından kullanılacak olan TFRS Taksonomisinin içeriğinde, kullanıcıların ihtiyaçları dahilinde tüm kalemlere yer verilmesine karşın, zorunlu kılınan kalemler haricinde, işletmelere önemlilik arz etmeyen kalemleri sunmaması konusunda esneklik sağlanmaktadır.

Öte yandan TFRS hükümleri doğrultusunda finansal tablolarını hazırlayan fakat TFRS Taksonomisine tabi olmayan işletmeler tarafından kullanılmak üzere, KGK tarafından 2019 yılında Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi yayımlanmıştır. Yayımlanma amacı finansal tabloların bütünlük içerisinde, gerçeğe uygun ve anlaşılabilir olmasını sağlamak ve denetimde kolaylık sağlamak olan finansal tablo örneklerine birebir uyum sağlanması zorunlu kılınmamakta fakat KGK söz konusu örneklerle uyulmasını tavsiye etmektedir (www.kgk.gov.tr).

2.2.4 Finansal Durum Tablosu

Finansal durumun ölçümleme sürecinde tanımlanan unsurlar; varlık, borç ve özkaynak olarak adlandırılmaktadır. Bir işlemin geçmişte gerçekleşmesi neticesinde meydana gelen, işletmenin kontrolü dahilinde ve gelecekte işletmeye ekonomik yarar sağlayacağı öngörülen değer, varlık olarak adlandırılır. Borç, kaynağı geçmiş bir olaya dayanan ve ödenmesi durumunda işletmeye ekonomik fayda sağlayacak olan aynı zamanda değerlerde bir kayba sebep olan işletmenin mevcut yükümlülükleridir. Özkaynak ise, işletmeye ait varlıklardan toplam yabancı kaynaklar indirildikten sonra geriye kalan kısımdır.

Bir varlığın finansal durum tablosunda gösterilmesinin şartı; gelecekte işletmeye ekonomik bir fayda sağlayacağını beklenmesi ve değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilir olmasıdır. Yükümlülükte aranan şart ise, yerine getirildiğinde işletmeden ekonomik yarar sağlayabilecek kaynaklarda bir azalışa sebep olması ve güvenilir bir ölçümleme yapılabilir olmasıdır. Bu takdirde finansal durum tablosunda borç tahakkuku yapılır (Kızıl vd. 2016: 11-12).

2.2.4.1 Finansal Durum Tablosunda Sunulacak Bilgiler

“Finansal durum tablosunda yer alması gereken hesap kalemleri şöyle sıralanmaktadır:

- a) Maddi duran varlıklar,
- b) Yatırım amaçlı gayrimenkuller,
- c) Maddi olmayan duran varlıklar,
- d) Finansal varlıklar (e, h ve i şıklarındakiler hariç olmak üzere),

- e) *Özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen yatırımlar,*
- f) *Canlı varlıklar,*
- g) *Stoklar,*
- h) *Ticari ve diğer alacaklar,*
- i) *Nakit ve nakit benzerleri,*
- j) *Satılmak üzere elde tutulan varlıkların toplamı ile TFRS 5' e göre satılmak üzere elde tutulan ve elden çıkarılacaklar grubuna dahil olan varlıkların toplamı,*
- k) *Ticari ve diğer borçlar,*
- l) *Karşılıklar,*
- m) *Finansal borçlar (k ve ı şıkkında gösterilenler hariç olmak üzere),*
- n) *Dönem vergisiyle ilgili borçlar ve varlıklar,*
- o) *Ertelenmiş vergi borçları ve ertelenmiş vergi varlıkları,*
- p) *TFRS 5'e göre elden çıkarılacaklar grubuna dahil olan satılmak üzere elde tutulanlar olarak sınıflandırılan borçlar,*
- q) *Özkaynaklarda gösterilen ve kontrol gücü olmayan paylar,*
- r) *Ana şirketin ortaklarına ait çıkarılmış sermaye ve yedekler”.*

Bunlara ilaveten başlıklar, ek kalemler ve ara toplamlar da gösterilebilir (TMS1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı: 10-11).

2.2.4.2 Cari / Cari Olmayan Ayrımı

Finansal durum tablosu, cari/ cari olmayan ayrımı sınıflandırma veya likidite esasına göre sınıflandırma olmak üzere iki farklı yöntemle sunulabilir. Finansal tabloların sunuluşu standardına göre normal faaliyet döngüsü, işletmeler tarafından temin edilmiş bulunan varlıkların nakit ve nakde dönüşme süresi olarak tanımlanmaktadır. İşletmelerin normal faaliyet döngüsü açıkça belirlenemediği takdirde, likidite esasına göre sunuş tercih edilmektedir. Likidite esasına göre sunumun daha güvenilir bilgi sunduğu durumlar istisna edilerek, finansal durum tablosu cari/ cari olmayan ayrımına göre sunulur (Bayrı 2010: 97-98)

2.2.4.3 Dönen Varlıklar

Bir varlığın, dönen varlık grubu içerisinde yer alabilmesi için aşağıdaki özellikleri taşıması gerekir (Akdoğan, Sevilengül 2007: 32):

- a) Söz konusu varlık; normal faaliyet döngüsü içerisinde işletmenin tasarrufunda bulunuyor, satılması ya da tüketilmesi bekleniyorsa,

- b) Varlığın temel olarak elde tutulma sebebi alım-satım amacı taşıyorsa,
- c) Varlığın, raporlama tarihinden sonraki on iki ay içerisinde işletmenin tasarrufuna girmesi bekleniyorsa,
- d) Raporlama dönemi itibariyle 12 ay içerisinde nakit ya da nakit benzeri değerin, bir borç ya da takasın yerine getirilmesi amacıyla kullanılması hususunda bir kısıtlaması yoksa.

İşletme, bu durumlar haricindeki diğer varlıklarını duran varlık olarak adlandırmaktadır (TMS1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı: 14).

2.2.4.4 Kısa Vadeli Yükümlülükler

Bir yükümlülüğün, kısa vadeli olarak adlandırılabilmesi için aşağıdaki kriterlere sahip olması gereklidir:

- a) İşletmenin normal faaliyet döngüsü içerisinde ödenmesi bekleniyorsa,
- b) Öncelik olarak ticari faaliyet gayesiyle kullanılmışsa,
- c) Raporlama tarihi itibariyle 12 ay içerisinde ödenmesi bekleniyorsa,
- d) İşletmenin erteleme hakkına sahip olmadığı borçlar söz konusu ise.

Finansal tabloların sunuluşu standardına göre erteleme hakkı, işletmenin sahip olduğu finansal yükümlülüğün ödeme süresi 12 aydan kısa olsa dahi, işletme raporlama tarihi itibariyle 12 ay içerisinde bu borcu yeniden finanseleyeceğini öngörüyorsa, bu yükümlülük uzun vadeli olarak sınıflandırılmaktadır. Buna paralel olarak işletmenin uzun vadeli bir yükümlülüğü, ödenebilir duruma geliyorsa, bu borç kısa vadeli olarak sınıflandırılmaktadır (Bayrı 2010: 99-100).

Normal faaliyet döngüsüne dair olması kaydıyla; personele borçlar, satıcılara borçlar gibi kalemlerin vadeleri 1 yılı aştığı takdirde de, kısa vadeli yükümlülük olarak tanımlanmaktadır. Normal faaliyet döngüsü içerisinde yer almayan yükümlülükler ise, 12 ay içerisinde ödenmesi bekleniyorsa kısa vadeli, ödemenin 12 ayı aşması bekleniyorsa uzun vadeli olarak sınıflandırılmaktadır. İşletmenin diğer tüm yükümlülükleri ise, uzun vadeli olarak sınıflandırılmaktadır (TMS1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı: 15).

2.2.4.5 Dipnotlarda veya Finansal Durum Tablosunda Sunulacak Bilgiler

İşletmelerin finansal durum tablosunda, dipnotlarda veya özkaynak değişim tablosunda sunması gereken hususlar şu şekildedir (Gökçen, Ataman, Çakıcı 2016: 206-207):

- a) Sermayeye dair imtiyazlar, haklar ve sınırlamalar, işletmede tutulan hisse senetleri ve söz konusu senetlerin tutar ve vadeleri,
- b) Özkaynaklarda bulunan yedeklerin amacı ve niteliği ile ilgili açıklamalar.

İşletme ayrıca özkaynağa dayalı finansal araç olarak sınıflandırılmış olan, satış opsiyonu bulunan veya diğer tarafa ancak tasfiye söz konusu olduğunda işletmeye ait net varlıklardan oransal olarak pay verme yükümlülüğü taşıyan bir finansal aracı, özkaynaklar ile finansal borçlar arasında yeniden sınıflandırdığı takdirde, bu işlemin nedenini, zamanını ve tutarını açıklar (Kızıl vd. 2016: 16).



Tablo 2.1: Bireysel Finansal Durum Tablosu Örneği

... ŞİRKETİ BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ (GEÇMEMİŞ) ... TARİHLİ
(BİREYSEL) FİNANSAL DURUM TABLOSU
(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir)

	Dipnot Referansı	Cari Dönem 20..	Geçmiş Dönem 20..
VARLIKLAR			
Dönen Varlıklar			
- Nakit ve Nakit Benzerleri			
- Finansal Yatırımlar			
- Türev Araçlar			
- Ticari Alacaklar			
- İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar			
- İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar			
- İmtiyaz Sözleşmelerine İlişkin Finansal Varlıklar			
- Diğer Alacaklar			
- İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar			
- İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Alacaklar			
- Sözleşme Varlıkları			
- Devam Eden İnşaat ve Taahhüt İşlerinden Doğan Sözleşme Varlıkları			
- Mal ve Hizmet Satışlarından Doğan Sözleşme Varlıkları			
- Diğer Sözleşme Varlıkları			
- Stoklar			
- Canlı Varlıklar			
- Peşin Ödenmiş Giderler			
- Cari Dönem Vergisiyle İlgili Varlıklar			
- Diğer Dönen Varlıklar			
ARA TOPLAM			
- Satış Amaçlı Sınıflandırılan Duran Varlıklar			
TOPLAM DÖNEN VARLIKLAR			
Duran Varlıklar			
- Ticari Alacaklar			
- İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar			
- İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar			
- İmtiyaz Sözleşmelerine İlişkin Finansal Varlıklar			
- Diğer Alacaklar			
- İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar			
- İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Alacaklar			
- Sözleşme Varlıkları			
- Devam Eden İnşaat ve Taahhüt İşlerinden Doğan Sözleşme Varlıkları			
- Mal ve Hizmet Satışlarından Doğan Sözleşme Varlıkları			
- Diğer Sözleşme Varlıkları			
- Finansal Yatırımlar			
- Türev Araçlar			
- İştirakler, İş Ortaklıkları ve Bağlı Ortaklıklardaki Yatırımlar			
- Canlı Varlıklar			
- Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller			
- Maddi Duran Varlıklar			

... ŞİRKETİ BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ (GEÇMEMİŞ) ... TARİHLİ
(BİREYSEL) FİNANSAL DURUM TABLOSU
(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir)

	Dipnot Referansı	Cari Dönem 20..	Geçmiş Dönem 20..
- Kullanım Hakkı Varlıkları*			
- Şerefiye			
- Şerefiye Dışındaki Maddi Olmayan Duran Varlıklar			
- Peşin Ödenmiş Giderler			
- Ertelenmiş Vergi Varlığı			
- Cari Dönem Vergisiyle İlgili Duran Varlıklar			
- Diğer Duran Varlıklar			
TOPLAM DURAN VARLIKLAR			
TOPLAM VARLIKLAR			
YÜKÜMLÜLÜK VE ÖZKAYNAKLAR			
Kısa Vadeli Yükümlülükler			
- Kısa Vadeli Borçlanmalar			
- Uzun Vadeli Borçlanmaların Kısa Vadeli Kısımları			
- Kiralama İşlemlerinden Kaynaklanan Yükümlülükler ^β			
- Türev Araçlardan Borçlar			
- Diğer Finansal Yükümlülükler			
- Ticari Borçlar			
- İlişkili Taraflara Ticari Borçlar			
- İlişkili Olmayan Taraflara Ticari Borçlar			
- Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Borçlar			
- Diğer Borçlar			
- İlişkili Taraflara Diğer Borçlar			
- İlişkili Olmayan Taraflara Diğer Borçlar			
- Sözleşme Yükümlülükleri			
- Devam Eden İnşaat ve Taahhüt İşlerinden Doğan Sözleşme Yükümlülükleri			
- Mal ve Hizmet Satışlarından Doğan Sözleşme Yükümlülükleri			
- Diğer Sözleşme Yükümlülükleri			
- Devlet Teşvik ve Yardımları			
- Ertelenmiş Gelirler (Sözleşme Yükümlülükleri Dışında Kalanlar)			
- Dönem Kârı Vergi Yükümlülüğü			
- Kısa Vadeli Karşılıklar			
- Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Kısa Vadeli Karşılıklar			
- Diğer Kısa Vadeli Karşılıklar			
- Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler			
ARA TOPLAM			
- Satış Amaçlı Sınıflandırılan Varlık Gruplarına İlişkin Yükümlülükler			
TOPLAM KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER			
Uzun Vadeli Yükümlülükler			
- Uzun Vadeli Borçlanmalar			

* Bu kalemin kullanımı isteğe bağlı olup, TFRS 16 uyarınca kullanım hakkı varlıklarını finansal durum tablosunda ayrı bir şekilde göstermeyi tercih eden işletmeler tarafından kullanılacaktır.

^β Bu kalemin kullanımı isteğe bağlı olup, TFRS 16 uyarınca kira yükümlülüklerini finansal durum tablosunda ayrı bir şekilde göstermeyi tercih eden işletmeler tarafından kullanılacaktır.

... ŞİRKETİ BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ (GEÇMEMİŞ) ... TARİHLİ
(BİREYSEL) FİNANSAL DURUM TABLOSU
(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir)

	Dipnot Referansı	Cari Dönem 20..	Geçmiş Dönem 20..
- Kiralama İşlemlerinden Kaynaklanan Yükümlülükler - Türev Araçlardan Borçlar - Diğer Finansal Yükümlülükler - Ticari Borçlar - İlişkili Taraflara Ticari Borçlar - İlişkili Olmayan Taraflara Ticari Borçlar - Diğer Borçlar - İlişkili Taraflara Diğer Borçlar - İlişkili Olmayan Taraflara Diğer Borçlar - Sözleşme Yükümlülükleri - Devam Eden İnşaat ve Taahhüt İşlerinden Doğan Sözleşme Yükümlülükleri - Mal ve Hizmet Satışlarından Doğan Sözleşme Yükümlülükleri - Diğer Sözleşme Yükümlülükleri - Devlet Teşvik ve Yardımları - Ertelenmiş Gelirler (Sözleşme Yükümlülükleri Dışında Kalanlar) - Uzun Vadeli Karşılıklar - Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Uzun Vadeli Karşılıklar - Diğer Uzun Vadeli Karşılıklar - Cari Dönem Vergisiyle İlgili Borçlar - Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü - Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler			
TOPLAM UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER			
TOPLAM YÜKÜMLÜLÜKLER			
ÖZKAYNAKLAR			
- Ödenmiş Sermaye - Sermaye Düzeltme Farkları - Geri Alınmış Paylar (-) - Karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltmesi - Paylara İlişkin Primler/İskontolar - Ortak Kontrole Tabi İşletme Birleşmelerinin Etkisi - Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelir - Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacaklar - Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacaklar - Kârdan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler - Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları - Dönem Net Kârı/Zararı			
TOPLAM ÖZKAYNAKLAR			
TOPLAM YÜKÜMLÜLÜK VE ÖZKAYNAKLAR			

Tablo 2.2:Konsolide Finansal Durum Tablosu Örneği

... ŞİRKETİ VE BAĞLI ORTAKLIKLARI BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ
(GEÇMEMİŞ) ... TARİHLİ KONSOLİDE FİNANSAL DURUM TABLOSU
(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir)

	Dipnot Referansı	Cari Dönem 20..	Geçmiş Dönem 20..
VARLIKLAR			
Dönen Varlıklar			
- Nakit ve Nakit Benzerleri			
- Finansal Yatırımlar			
- Türev Araçlar			
- Ticari Alacaklar			
- İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar			
- İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar			
- İmtiyaz Sözleşmelerine İlişkin Finansal Varlıklar			
- Diğer Alacaklar			
- İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar			
- İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Alacaklar			
- Sözleşme Varlıkları			
- Devam Eden İnşaat ve Taahhüt İşlerinden Doğan Sözleşme Varlıkları			
- Mal ve Hizmet Satışlarından Doğan Sözleşme Varlıkları			
- Diğer Sözleşme Varlıkları			
- Stoklar			
- Canlı Varlıklar			
- Peşin Ödenmiş Giderler			
- Cari Dönem Vergisiyle İlgili Varlıklar			
- Diğer Dönen Varlıklar			
ARA TOPLAM			
- Satış Amaçlı Sınıflandırılan Duran Varlıklar			
TOPLAM DÖNEN VARLIKLAR			
Duran Varlıklar			
- Ticari Alacaklar			
- İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar			
- İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar			
- İmtiyaz Sözleşmelerine İlişkin Finansal Varlıklar			
- Diğer Alacaklar			
- İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar			
- İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Alacaklar			
- Sözleşme Varlıkları			
- Devam Eden İnşaat ve Taahhüt İşlerinden Doğan Sözleşme Varlıkları			
- Mal ve Hizmet Satışlarından Doğan Sözleşme Varlıkları			
- Diğer Sözleşme Varlıkları			
- Finansal Yatırımlar			
- Türev Araçlar			
- Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar			
- Canlı Varlıklar			
- Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller			
- Maddi Duran Varlıklar			

... ŞİRKETİ VE BAĞLI ORTAKLIKLARI BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ
(GEÇMEMİŞ) ... TARİHLİ KONSOLİDE FİNANSAL DURUM TABLOSU
(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir)

	Dipnot Referansı	Cari Dönem 20..	Geçmiş Dönem 20..
- Kullanım Hakkı Varlıkları¹ - Şerefiye - Şerefiye Dışındaki Maddi Olmayan Duran Varlıklar - Peşin Ödenmiş Giderler - Ertelenmiş Vergi Varlığı - Cari Dönem Vergisiyle İlgili Duran Varlıklar - Diğer Duran Varlıklar			
TOPLAM DURAN VARLIKLAR			
TOPLAM VARLIKLAR			
YÜKÜMLÜLÜK VE ÖZKAYNAKLAR			
Kısa Vadeli Yükümlülükler - Kısa Vadeli Borçlanmalar - Uzun Vadeli Borçlanmaların Kısa Vadeli Kısımları - Kiralama İşlemlerinden Kaynaklanan Yükümlülükler - Türev Araçlardan Borçlar - Diğer Finansal Yükümlülükler - Ticari Borçlar - İlişkili Taraflara Ticari Borçlar - İlişkili Olmayan Taraflara Ticari Borçlar - Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Borçlar - Diğer Borçlar - İlişkili Taraflara Diğer Borçlar - İlişkili Olmayan Taraflara Diğer Borçlar - Sözleşme Yükümlülükleri - Devam Eden İnşaat ve Taahhüt İşlerinden Doğan Sözleşme Yükümlülükleri - Mal ve Hizmet Satışlarından Doğan Sözleşme Yükümlülükleri - Diğer Sözleşme Yükümlülükleri - Devlet Teşvik ve Yardımları - Ertelenmiş Gelirler (Sözleşme Yükümlülükleri Dışında Kalanlar) - Dönem Kârı Vergi Yükümlülüğü - Kısa Vadeli Karşılıklar - Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Kısa Vadeli Karşılıklar - Diğer Kısa Vadeli Karşılıklar - Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler			
ARA TOPLAM			
- Satış Amaçlı Sınıflandırılan Varlık Gruplarına İlişkin Yükümlülükler			
TOPLAM KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER			

¹Bu kalemin kullanımı isteğe bağlı olup, TFRS 16 uyarınca kullanım hakkı varlıklarını finansal durum tablosunda ayrı bir şekilde göstermeyi tercih eden işletmeler tarafından kullanılacaktır.

... ŞİRKETİ VE BAĞLI ORTAKLIKLARI BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ
(GEÇMEMİŞ) ... TARİHLİ KONSOLİDE FİNANSAL DURUM TABLOSU
(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir)

	Dipnot Referansı	Cari Dönem 20..	Geçmiş Dönem 20..
Uzun Vadeli Yükümlülükler - Uzun Vadeli Borçlanmalar - Kiralama İşlemlerinden Kaynaklanan Yükümlülükler ^β - Türev Araçlardan Borçlar - Diğer Finansal Yükümlülükler - Ticari Borçlar - İlişkili Taraflara Ticari Borçlar - İlişkili Olmayan Taraflara Ticari Borçlar - Diğer Borçlar - İlişkili Taraflara Diğer Borçlar - İlişkili Olmayan Taraflara Diğer Borçlar - Sözleşme Yükümlülükleri - Devam Eden İnşaat ve Taahhüt İşlerinden Doğan Sözleşme Yükümlülükleri - Mal ve Hizmet Satışlarından Doğan Sözleşme Yükümlülükleri - Diğer Sözleşme Yükümlülükleri - Devlet Teşvik ve Yardımları - Ertelenmiş Gelirler (Sözleşme Yükümlülükleri Dışında Kalanlar) - Uzun Vadeli Karşılıklar - Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Uzun Vadeli Karşılıklar - Diğer Uzun Vadeli Karşılıklar - Cari Dönem Vergisiyle İlgili Borçlar - Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü - Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler TOPLAM UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER TOPLAM YÜKÜMLÜLÜKLER			
ÖZKAYNAKLAR			
Ana Ortaklığa Ait Özkaynaklar - Ödenmiş Sermaye - Sermaye Düzeltme Farkları - Geri Alınmış Paylar (-) - Karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltmesi (-) - Paylara İlişkin Primler/İskontolar - Ortak Kontrole Tabi İşletme Birleşmelerinin Etkisi - Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelir - Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacaklar - Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacaklar - Kârdan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler - Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları - Dönem Net Kârı/Zararı Kontrol Gücü Olmayan Paylar TOPLAM ÖZKAYNAKLAR			
TOPLAM YÜKÜMLÜLÜK VE ÖZKAYNAKLAR			

^{ββ} Bu kalemin kullanımı isteğe bağlı olup, TFRS 16 uyarınca kira yükümlülüklerini finansal durum tablosunda ayrı bir şekilde göstermeyi tercih eden işletmeler tarafından kullanılacaktır.

2.2.5 Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu

Bu tablo temel olarak işletmeye ait gelir ve giderleri ve kapsamlı karı göstermekte olup; “Dönem Kar veya Zararı ve Diğer Kapsamlı Gelir” olarak adlandırılan iki bölümden meydana gelmektedir (Örten, Kaval, Karapınar 2020: 23).

İşletmeler gelir ve gider kalemlerinin tamamını bir adet kapsamlı gelir tablosunda sunabilecekleri gibi, kar ve zarar unsurlarını içeren bir tablo ve diğer kapsamlı gelir unsurlarını içeren ve başlangıcında kar veya zararın yer aldığı ikinci bir tablo şeklinde de sunabilirler (Kızıl vd. 2016: 19)

2.2.5.1 Dönem Kar veya Zararı Tablosunda Sunulacak Bilgiler

Bu tabloda, döneme ilişkin asgari olarak aşağıdaki hususlar yer almaktadır (TMS 1: 18):

“ a) *Hasılat*

b) *İtfa edilmiş maliyetinden ölçülen finansal varlıkların finansal durum tablosu dışı bırakılmasından kaynaklanan kazanç veya kayıplar*

c) *Finansman maliyetleri*

d) *Özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen iştirakler ve iş ortaklıklarının kar veya zarar payları*

e) *Bir finansal varlığın yeniden sınıflandırılarak gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmesi sonucunda, önceki defter değeri ile yeniden sınıflandırma tarihindeki gerçeğe uygun değeri arasındaki farktan kaynaklanan kazanç ya da kayıplar*

f) *Vergi gideri*

g) *Durdurulan faaliyetlerin toplamına ilişkin tek bir tutar “.*

2.2.5.2 Diğer Kapsamlı Gelir Bölümünde Sunulacak Bilgiler

TMS 1 Standardı gereğince; diğer kapsamlı kar unsurları, gerçekleşmemiş gider ve gerçekleşmemiş gelir olarak adlandırılan tutarlardan oluşmaktadır. Geleneksel olarak hazırlanmış olan gelir tablosuna, net kar tutarından sonra eklenen bir bölüm olarak sunulmaktadır (Sarioğlu, Türel 2012: 86-87).

Diğer Kapsamlı Gelir Tablosunda aşağıdaki bilgiler sunulmaktadır (Kaplıanoğlu 2014: 76):

- a) TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının aktüeryal kazanç ve kayıpları,
- b) Yabancı para çevriminden kaynaklanan kazanç ve kayıplar,
- c) Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların yeniden değerlendirilmesi dolayısıyla oluşan değişimler,
- d) Nakit akış riski ile ilintili olarak ortaya çıkan riskten korunma araçları dolayısıyla oluşan kazanç ve kayıplar,
- e) Satışa hazır haldeki finansal varlıkların tekrar ölçülmesi ile meydana gelen kazanç ve kayıplar,
- f) Yeniden sınıflandırıldığında ortaya çıkan düzeltme farkları.

2.2.5.3 Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosunda ya da Dipnotlarda Sunulması Gereken Bilgiler

Finansal Tabloların Sunuluşu standardına göre işletmeler, gelir ve gider unsurlarını Toplam Maliyet (Çeşit) Esası ya da Satışların Maliyeti (Fonksiyon) Esasına göre olmak üzere, iki farklı yöntem arasından daha tutarlı ve güvenilir bilgiler sunan yöntemi tercih ederek raporlama yapabilmektedir (Bayrı 2010b: 102).

Çeşit esasına göre sınıflandırma yöntemine göre işletmeler, giderleri çeşitlilik esasına göre sınıflandırarak toplar ve bu tutarları işletmenin çeşitli fonksiyonlarına dağıtmadan sunar. Satışların maliyeti yöntemine göre ise, giderler fonksiyonlarına göre sınıflandırılır. Fonksiyon esasını benimseyen işletmeler, çalışanlara sağlanan fayda giderlerini ve amortisman ve itfa giderlerini içeren giderlere dair ek bilgiler sunar (Bayrı 2010b: 102).

Standartta göre gelir ve gider kalemlerinin önemlilik arz ettiği durumlar bulunuyorsa, işletmeler söz konusu kalemlerin tutar ve niteliğini ayrı ayrı açıklamalıdır. Ayrı ayrı sunulmayı gerektirecek hususlar şu şekilde sıralanmaktadır (Bayrı 2010b: 102):

- a) Stokların net gerçekleşebilir değeri veya maddi duran varlıkların geri kazanılabilir tutarı ile ilişkili işletme tarafından ayrılmış olan karşılık giderleri ve bu tutarların iptalleri,
- b) İşletmenin faaliyetlerini yeniden yapılandırmaya gitmesi ve bu durumla ilişkili ortaya çıkan karşılıkların iptali,
- c) İşletmenin maddi duran varlıklarının satışlarından elde edilen kar ya da zararlar,
- d) Finansal yatırımların elden çıkarılması,
- e) Durdurulan faaliyetlerin kar veya zararları,

- f) Davalar ile ilişkili ödenen tazminatlar ve
- g) Karşılıklarla alakalı diğer tüm iptaller.



Tablo 2.3: Tek Tablolu Sunum Esasına Göre Bireysel Kar veya Zarar Tablosu

... ŞİRKETİ BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ (GEÇMEMİŞ) ... TARİHLİ (BİREYSEL) KÂR VEYA ZARAR VE DİĞER KAPSAMLI GELİR TABLOSU
(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir)

	Dipnot Referansı	Cari Dönem 20..	Önceki Dönem 20..
KÂR VEYA ZARAR KISMI			
Hasılat			
Satışların Maliyeti (-)			
Tarımsal Faaliyetlerde Gerçeğe Uygun Değer Farkları			
Brüt Kâr (Zarar)			
Genel Yönetim Giderleri (-)			
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)			
Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)			
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler			
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-)			
Esas Faaliyet Kârı (Zararı)			
Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler			
Yatırım Faaliyetlerinden Giderler (-)			
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Kârlarından (Zararlarından) Paylar			
FİNANSMAN GİDERİ (GELİRİ) ÖNCESİ FAALİYET KÂRI (ZARARI)			
Finansman Giderleri (-)			
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ KÂRI (ZARARI)			
Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gideri/Geliri			
- Dönem Vergi Gideri/Geliri			
- Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri			
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM NET KÂRI (ZARARI)			
DURDURULAN FAALİYETLER DÖNEM NET KÂRI (ZARARI)			
DÖNEM NET KÂRI (ZARARI)			
Pay Başına Kazanç			
Adi Pay Başına Kazanç (Zarar)			
- Sürdürülen Faaliyetlerden Adi Pay Başına Kazanç (Zarar)			
- Durdurulan Faaliyetlerden Adi Pay Başına Kazanç (Zarar)			
- Toplam Adi Pay Başına Kazanç (Zarar)			
Sulandırılmış Pay Başına Kazanç (Zarar)			
- Sürdürülen Faaliyetlerden Sulandırılmış Pay Başına Kazanç (Zarar)			
- Durdurulan Faaliyetlerden Sulandırılmış Pay Başına Kazanç (Zarar)			
- Toplam Sulandırılmış Pay Başına Kazanç (Zarar)			

... ŞİRKETİ BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ (GEÇMEMİŞ) ... TARİHLİ (BİREYSEL) KÂR VEYA ZARAR VE DİĞER KAPSAMLI GELİR TABLOSU
(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir)

	Dipnot Referansı	Cari Dönem 20..	Önceki Dönem 20..
<i>DİĞER KAPSAMLI GELİR KISMI</i>			
<u>Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacaklar, Vergi Öncesi</u>			
- Özkaynak Araçlarına Yapılan Yatırımlardan Kaynaklanan Kazançlar (Kayıplar) - Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları) - Maddi Olmayan Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları) - Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları (Kayıpları) - Kredi Riskindeki Değişikliğe Bağlı Olarak Finansal Yükümlülüğün Gerçeğe Uygun Değerindeki Değişiklikler - Özkaynak Araçlarına Yapılan Yatırımlara İlişkin Finansal Riskten Korunma Kazançları (Kayıpları) - Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Paylar - Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kazançlar (Kayıplar)			
<u>Kâr veya zararda yeniden sınıflandırılacaklar, Vergi Öncesi</u>			
- Yabancı Para Çevrim Farkları - Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Finansal Varlıklardan Kazançlar (Kayıplar) - Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları) - Yurtdışındaki İşletmeye İlişkin Yatırım Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları) - Opsiyonların Zaman Değerinde Meydana Gelen Değişiklikler - Forward Sözleşmesinin Forward Bileşeninin Değerinde Meydana Gelen Değişiklikler - Döviz Bazlı Farkların Değerindeki Değişikliklerden Ortaya Çıkan Kazançlar (Kayıplar) - Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Paylar - Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kazançlar (Kayıplar)			
<u>Toplam Diğer Kapsamlı Gelir, Vergi Öncesi</u>			

... ŞİRKETİ BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ (GEÇMEMİŞ) ... TARİHLİ (BİREYSEL) KÂR
VEYA ZARAR VE DİĞER KAPSAMLI GELİR TABLOSU
(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir)

	Dipnot Referansı	Cari Dönem 20..	Önceki Dönem 20..
<u>Diğer Kapsamlı Gelir Unsurlarına İlişkin Toplam Vergiler</u>			
- Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelire İlişkin Toplam Vergiler			
- Dönem Vergi Gideri/Geliri			
- Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri			
- Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelire İlişkin Toplam Vergiler			
- Dönem Vergi Gideri/Geliri			
- Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri			
<u>TOPLAM DİĞER KAPSAMLI GELİR</u>			
<u>TOPLAM KAPSAMLI GELİR</u>			

Tablo 2.4: Tek Tablolu Sunum Esasına Göre Konsolide Kar veya Zarar Tablosu

... ŞİRKETİ VE BAĞLI ORTAKLIKLARI BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ (GEÇMEMİŞ) ...
TARİHLİ KONSOLİDE KÂR VEYA ZARAR VE DİĞER KAPSAMLI GELİR TABLOSU
(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir)

	Dipnot Referansı	Cari Dönem 20..	Önceki Dönem 20..
KÂR VEYA ZARAR KISMI			
Hasılat			
Satışların Maliyeti (-)			
Tarımsal Faaliyetlerde Gerçeğe Uygun Değer Farkları			
Brüt Kâr (Zarar)			
Genel Yönetim Giderleri (-)			
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)			
Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)			
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler			
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-)			
Esas Faaliyet Kârı (Zararı)			
Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler			
Yatırım Faaliyetlerinden Giderler (-)			
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Kârlarından (Zararlarından) Paylar			
FİNANSMAN GİDERİ (GELİRİ) ÖNCESİ FAALİYET KÂRI (ZARARI)			
Finansman Giderleri (-)			
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ DÖNEM KÂRI (ZARARI)			
Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gideri/Geliri			
- Dönem Vergi Gideri/Geliri			
- Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri			
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM NET KÂRI (ZARARI)			
DURDURULAN FAALİYETLER DÖNEM NET KÂRI (ZARARI)			
DÖNEM NET KÂRI (ZARARI)			
Dönem Net Kârının (Zararının) Dağılımı			
Ana Ortaklık Payları			
Kontrol Gücü Olmayan Paylar			
Pay Başına Kazanç			
Adi Pay Başına Kazanç (Zarar)			
- Sürdürülen Faaliyetlerden Adi Pay Başına Kazanç (Zarar)			
- Durdurulan Faaliyetlerden Adi Pay Başına Kazanç (Zarar)			
- Toplam Adi Pay Başına Kazanç (Zarar)			

... ŞİRKETİ VE BAĞLI ORTAKLIKLARI BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ (GEÇMEMİŞ) ...
TARİHLİ KONSOLİDE KÂR VEYA ZARAR VE DİĞER KAPSAMLI GELİR TABLOSU
(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir)

	Dipnot Referansı	Cari Dönem 20..	Önceki Dönem 20..
Sulandırılmış Pay Başına Kazanç (Zarar) - Sürdürülen Faaliyetlerden Sulandırılmış Pay Başına Kazanç (Zarar) - Durdurulan Faaliyetlerden Sulandırılmış Pay Başına Kazanç (Zarar) - Toplam Sulandırılmış Pay Başına Kazanç (Zarar)			
DİĞER KAPSAMLI GELİR KISMI <u>Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacaklar, Vergi Öncesi</u> - Özkaynak Araçlarına Yapılan Yatırımlardan Kaynaklanan Kazançlar (Kayıplar) - Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları) - Maddi Olmayan Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları) - Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları (Kayıpları) - Kredi Riskindeki Değişikliğe Bağlı Olarak Finansal Yükümlülüğün Gerçeğe Uygun Değerindeki Değişiklikler - Özkaynak Araçlarına Yapılan Yatırımlara İlişkin Finansal Riskten Korunma Kazançları (Kayıpları) - Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Paylar - Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kazançlar (Kayıplar)			
<u>Kâr veya Zarar Olarak Yeniden Sınıflandırılacaklar, Vergi Öncesi</u> - Yabancı Para Çevrim Farkları - Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Finansal Varlıklardan Kazançlar (Kayıplar) - Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları) - Yurtdışındaki İşletmeye İlişkin Yatırım Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları) - Opsiyonların Zaman Değerinde Meydana Gelen Değişiklikler - Forward Sözleşmesinin Forward Bileşeninin Değerinde Meydana Gelen Değişiklikler - Döviz Bazlı Farkların Değerindeki Değişikliklerden Ortaya Çıkan Kazançlar (Kayıplar)			

... ŞİRKETİ VE BAĞLI ORTAKLIKLARI BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ (GEÇMEMİŞ) ...
TARİHLİ KONSOLİDE KÂR VEYA ZARAR VE DİĞER KAPSAMLI GELİR TABLOSU
(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir)

	Dipnot Referansı	Cari Dönem 20..	Önceki Dönem 20..
- Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Paylar - Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kazançlar (Kayıplar) <u>Toplam Diğer Kapsamlı Gelir, Vergi Öncesi</u>			
<u>Diğer Kapsamlı Gelir Unsurlarına İlişkin Toplam Vergiler</u> - Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelire İlişkin Toplam Vergiler - Dönem Vergi Gideri/Geliri - Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri - Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelire İlişkin Toplam Vergiler - Dönem Vergi Gideri/Geliri - Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri <u>TOPLAM DİĞER KAPSAMLI GELİR</u>			
<u>TOPLAM KAPSAMLI GELİR</u>			
<u>Toplam Kapsamlı Gelirin Dağılımı</u> Ana Ortaklık Payları Kontrol Gücü Olmayan Paylar			

2.2.6 Özkaynak Değişim Tablosu

Özkaynağa ait her kalemin dönem başı ve dönem sonuna dair mutabakatları bu tablo aracılığıyla sağlanmaktadır (Örten, Kaval, Karapınar 2020: 33). Özkaynak değişim tablosunda raporlanacak kalemler şöyle sıralanmaktadır (Kızıl vd. 2016: 23):

- a) Toplam kapsamlı gelir ve ona dair ana ortaklık ve azınlık payları,
- b) Her özkaynak kalemine dair olmak üzere TMS 8 Standardı hükümlerine göre geriye doğru uygulanan düzeltmelerin etkileri,
- c) Her özkaynak kalemine dair aşağıda sıralanan değişiklik tutarlarını ayrı ayrı gösteren, dönem başı ve dönem sonu mutabakatı:

_ Kar veya Zarar

_ Diğer kapsamlı gelir

_ Ortakların yaptığı katkılar ve işletmenin ortaklara yaptığı dağıtımları tek tek gösteren ve ortaklık paylarında kontrol kaybı haricinde meydana gelen değişimler.

İşletmeler dönem içinde ortaklara dağıtılan temettü ve hisse başına düşen tutarı, özkaynak değişim tablosunda veya dipnotlarda göstermelidir.

Özkaynağı oluşturan her bir unsur için diğer kapsamlı gelir analizi, dipnotlarda veya özkaynak değişim tablosunda işletmeler tarafından sunulmalıdır (Gökçen, Ataman, Çakıcı 2016: 212). Özkaynağı oluşturan kalemler tablo üzerinde tek tek açıklanacağı gibi işletmeler tarafından istenirse dipnotlarda da gösterilebilir. Tablo üzerinde gösterildiği takdirde, dönem başı ve dönem sonu mutabakatının yapılması gerekmektedir (Örten, Kaval, Karapınar 2020: 34).

Tablo 2.5: Bireysel Özkaynak Değişim Tablosu

... ŞİRKETİ
BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ (GEÇMEMİŞ) ... TARİHLİ (BİREYSEL) ÖZKAYNAKLAR DEĞİŞİM TABLOSU
(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir)

	Önceki Dönem	Sermaye Düzeltme Farkları	Pay Sahiplerinin İlave Sermaye Kabulü	Sermaye Tanımlama Faza	Özel Alınan Paylar	Kamusal İstisna Sermaye Düzeltmesi	Paylara İlişkin Primler/İskontolar	Özel Kontrol Tabi İşletme Birleşmelerinin Etkisi	Birimli Diğer Kapsamlı Olay		Geçmiş Yıllar Karları/Zararı	Önceki Net Kar/Zararı	Önceki Yılın Pay Ayrıntıları	Özet Tablosu
									A	B				
									1-8	9-17				
ÖNCEKİ DÖNEM														
Dönem Başu Bakışlar														
TPRS Uyarınca Muhasebe Politikalarında Yapılması Gereken Değişikliklerden Kaynaklanan Artış (Azalış)														
Muhasebe Politikalarındaki Gözetli Değişikliklerden Kaynaklanan Artış (Azalış)														
Geçmiş Dönem Hatalarının Düzeltmesinden Kaynaklanan Artış (Azalış)														
Düzeltmelerden Sonraki Dönem														
Başu Bakışlar														
Transferler														
Dönem Net Karı (Zararı)														
Toplam Diğer Kapsamlı Gelir														
Sermaye Artırımı														
Pay Sahiplerinin Diğer Katkıları														
Sermaye Azaltımı														
Kâr Payları														
Kâr Payları Hariç Pay Sahiplerine Yapılan Diğer Ödemeler														
Ortak Kontrol Tabi İşletme Birleşmelerinin Etkisi														
Payların Geri Alın İşlemleri Dolayısıyla Meydana Gelen Artış (Azalış)														
Pay Bazlı İşlemler Dolayısıyla Meydana Gelen Artış (Azalış)														

... ŞİRKETİ
BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ (GEÇMEMİŞ) ... TARİHLİ (BİREYSEL) ÖZKAYNAKLAR DEĞİŞİM TABLOSU
(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir)

	Özdenetim Sermaye	Sermaye Düzeltilme Faklıları	Pay Sahiplerinin Hisse Kisiminden Kaldırılan	Sermaye Tutarımına Erişim	Özel Akademi Paylar	Kamusal Sermaye Zuholetim	Yüklen İşleri Fiyatları/ İstisnalar	Ortalama Tali İşleri Beyanlarının Bazısı	Finansal Yıl Kapanış		Özet Yıl Kapanış Zamanı	Özet Yıl Kapanış Zamanı	Özet Yıl Kapanış Zamanı	Özet Yıl Kapanış Zamanı
									A	B				
Birlikli Diğer Kapsamlı Gecikmelerden Geçmiş Yıllar Kapanış Zamanı (Aranan) / Aktarılan Diğer Tutarlar									1-8	9-17				
Diğer Değişiklikler Nedeniyle Artış (Azalış)														
Özkaynak Unsurlarındaki Toplam Artış (Azalış)														
Dönem Sonu Bakiyeler														
CARİ DÖNEM														
Dönem Baş Bakiyeler														
TERS Uyandırma Mühasebe Fonksiyonlarında Yapılması Gereken Değişikliklerden Kaynaklanan Artış (Azalış)														
Mühasebe Politikalarında Görülen Değişikliklerden Kaynaklanan Artış (Azalış)														
Gecikmiş Dönem Hata ve Düzeltilmesinden Kaynaklanan Artış (Azalış)														
Düzeltilmelerden Sonraki Dönem Baş Bakiyeler														
Transferler														
Dönem Net Kar (Zararı)														
Toplam Diğer Kapsamlı Gelir														
Sermaye Artırımı														
Pay Sahiplerinin Diğer Kalkılan Sermaye Azaltımı														

... ŞİRKETİ
BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ (GEÇMEMİŞ) ... TARİHLİ (BİREYSEL) ÖZKAYNAKLAR DEĞİŞİM TABLOSU
(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir)

	Ödenmiş Sermaye	Sermaye Düzeltme Façları	Pay Sahiplerinin İlahe Sermaye Artışları	Sermaye Tutarlarına Fonu	Geni Akrantı Paylar	Karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltmesi	Paylara İlişkin Primler/ İskontolar	Ortak Kontrolde Tabii İşletme Birleşmelerinin Ekisi	Birikmiş Diğer Kapamı Güç		Geçmiş Yıllar Kârları/ Zararları	Dönem Net Kâr/ Zaman	Özkaynaklar Toplamı
									A	B			
Kâr Payları													
Kâr Payları Hariç Pay Sahiplerine Yapılan Diğer Ödemeler													
Ortak Kontrolde Tabii İşletme Birleşmelerinin Ekisi													
Payların Geri Alımı İşlemleri Dolayısıyla Meydana Gelen Artış (Azalış)													
Pay Bazlı İşlemler Dolayısıyla Meydana Gelen Artış (Azalış)													
Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirlerden Geçmiş Yıllar Kârlarına (Zararlarına) Aktarılan Diğer Tutarlar													
Diğer Değişiklikler Nedeniyle Artış (Azalış)													
Özkaynak Unsurlarındaki Toplam Artış (Azalış)													
Dönem Sonu İtibarıyla Bakıldığında													

Kaynak: KKG Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi

Tablo 2.6: Konsolide Özkaynak Değişim Tablosu

... ŞİRKETİ VE BAĞLI ORTAKLIKLARI
BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ (GEÇMEMİŞ) ... TARİHLİ KONSOLİDE ÖZKAYNAKLAR DEĞİŞİM TABLOSU
(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir)

[illegible]

[illegible]

Kaynak: KGGK Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi

2.3 Nakit Akış Tablosu (TMS-7)

Nakit akış tabloları; temel olarak hesap dönemi boyunca ortaya çıkan nakit akışlarını, nakit giriş çıkışlarını, işletmelerin ödemelerini ve tahsilatlarını, kaynak ve kullanım yerleri belirterek sunan tablolardır. Nakit hareketleriyle ilgili sundukları ayrıntılı bilgiler sayesinde işletmenin bugünkü durumunu ortaya koyduğu gibi, geleceğe yönelik de tahminlerde bulunulmasını sağlamaktadır (Bayrı, Bayrakçıoğlu 2019: 386).

2.3.1 Amaç ve Kapsamı

İşletmeler; esas amaçlarının kar elde etmek olmasına karşın, faaliyetlerinin devamını sağlamak, yükümlülüklerini ödeyebilmek ve yatırımcılarına getiri sağlayabilmek adına nakit ihtiyacı içerisinde olmaktadır. Bu sebeple işletmeler tarafından, birbirini takip eden iki dönem arasındaki nakit ve nakde benzer varlık tutarlarında meydana gelen değişimi ortaya koyabilmek için nakit esasına göre sunulan nakit akış tabloları hazırlanması zorunlu kılınmıştır.

Nakit akış tabloları, TMS 7 Standardı hükümlerine göre hazırlanarak, her dönem için işletmeler tarafından finansal tablolar ile birlikte sunulmaktadır (TMS7 Nakit Akış Tablosu Standardı: 2).

2.3.2 Nakit Akış Bilgilerinin Faydaları

Finansal tablo kullanıcılarının, işletme nezdindeki nakit ve nakit benzeri oluşturma kabiliyeti ve ortaya çıkan nakdin ne şekilde kullanıldığı hakkındaki bilgilere ulaşabilmesinin yolu, nakit akış tablosu ile sağlanmaktadır. İşletme tarafından oluşturulan nakdin kaynağı, finansal tablo kullanıcıları açısından önemli olup nakdin ne kadarının esas faaliyetlerden sağlandığı yine nakit akış tablosu ile ortaya konulur (Özbirecikli, Tüm, Şen 2017: 42).

Finansal tablo kullanıcıları, nakit akış tablosu vasıtasıyla işletmenin nakit girişlerini nasıl oluşturduğu ve nakit çıkışlarını ise nasıl kullandığı hakkında bilgi sahibi olur (Guerard, Schwartz 2007: 65).

2.3.3 Nakit Benzerleri

Nakde dönüştürüldüğünde varlığın değerinde meydana gelen değişim önemsiz ise, nakde eşdeğer varlık olarak tanımlanmaktadır. Buna paralel olarak vadesi üç aya kadar olan mevduatlar ve vade bitimine üç aydan kısa süre kalan yatırımlar, nakit benzeri olarak kabul edilmektedir (Örten, Kaval, Karapınar 2020: 68). Özkaynak yatırımları ise, tanım olarak nakit

benzeri kavramını tam olarak karşılamadığı sürece, nakde eşdeğer varlık olarak sınıflandırılmaz. Ayrıca bankalardaki kredili cari hesaplar, bazı özellikli durumlarda geri ödenebilir niteliği taşıyorsa, nakit benzeri kapsamında değerlendirilebilir (TMS7 Nakit Akış Tabloları Standardı: 3).

2.3.4 Nakit Akış Tablosunun Sunumu

İşletmelerde bir dönem boyunca meydana gelen nakit akışları; işletme faaliyetleri, yatırım faaliyetleri ve finansman faaliyetleri olarak üç grupta kategorize edilerek sunulmaktadır. Her grup özelindeki faaliyetlere dair nakit giriş ve çıkışları arasındaki farklar, nakit kaynağı ya da nakit kullanımı şeklinde tabloda yer alır. Üç farklı faaliyet grubundan kaynaklanan net nakit kaynağı ya da nakit kullanımının toplamı ile, nakit artışı ya da azalışına ulaşılır (Günceme, Arsoy 2006: 70).

2.3.4.1 Esas Faaliyetlerden Kaynaklanan Nakit Akışları

Bu gruptaki nakit akışları genellikle işletmeye esas olarak gelir getiren kalemlerden oluşmaktadır. İşletmenin yeni kaynak ihtiyacı duymadan faaliyetlerini sürdürebilmesi, ödemelerini yapabilmesi ve yatırımlara başlayabilmesinin ne derece mümkün olduğu hakkında bilgi sağlamaktadır (Gökçen, Ataman, Çakıcı 2016: 235).

İşletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları şu şekilde sıralanabilir (Kızıl vd. 2016: 26):

- a) Mal satışı ve hizmet verilmesi dolayısıyla oluşan nakit girişleri, mal ve hizmet dolayısıyla yapılan ödemeler kaynaklı nakit çıkışları,
- b) Komisyon, ücret, royalti ve diğer hasılatlardan kaynaklanan nakit girişleri,
- c) Çalışanlara yapılan ödemeler kaynaklı nakit çıkışları,
- d) Sigorta şirketleri tarafından alınan veya sigorta şirketlerine yapılan ödemelere sebep olacak nakit girişleri ve nakit çıkışları,
- e) İşletmelerin finansman faaliyetleri ve yatırım faaliyetleriyle ilişkili olmayarak kurum kazancı üzerinden hesaplanmış olan diğer vergiler sebebiyle oluşan nakit çıkışları ve bu vergilerin iadesi gibi sebepler sonucu oluşan nakit girişleri,
- f) Alım satım sebebiyle işletmede tutulan sözleşmelere ilişkin nakit girişleri ve çıkışları.

2.3.4.2 Yatırım Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışları

İşletmelerin uzun vadeli varlıklarının ve nakde eşdeğer olmayan diğer yatırımlarının elde edilmesi ya da elden çıkarılması sebebiyle oluşan nakit girişleri ve nakit çıkışları, bu gruptaki nakit akışlarını oluşturmaktadır (Kargın, Aktaş 2011: 4).

Yatırım faaliyetleri dolayısıyla oluşan nakit akışları şöyle sıralanabilir (Gökçen, Ataman, Çakıcı 2016:236):

- a) Maddi varlıklar, maddi olmayan varlıklar ve diğer uzun vadeli varlıkların alım satımı sebebiyle oluşan nakit girişleri ve nakit çıkışları,
- b) Başka bir işletmeye ait borçlanma aracının satın alınması, başka bir işletmeye iştirakte bulunulması veya bir iş ortaklığına katılım sebebiyle oluşan nakit çıkışları ve bunların elden çıkarılması sonucu sağlanan nakit girişleri,
- c) İşletme tarafından üçüncü kişilere borç ve avans verilmesi dolayısıyla oluşan nakit çıkışları ve ilgili borç ve avansların tahsil edilmesiyle elde edilen nakit girişleri,
- d) İşletmelerin finansman faaliyetleri hariç olmak üzere alım satım amacıyla yapılan vadeli işlem, opsiyon ve swap sözleşmeleriyle ilişkili biçimde oluşan çıkan nakit girişleri ve nakit çıkışları.

2.3.4.3 Finansman Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışları

İşletmelerin uzun vadeli yükümlülüklerinin ve özkaynak kalemlerindeki değişimlerin sonucunda ortaya çıkan nakit giriş ve çıkışları, bu gruptaki nakit akışlarını oluşturmaktadır. Finansman faaliyetleri dolayısıyla ortaya çıkan nakit akışları şöyle sıralanabilir (Bayrı, Bayrakçıoğlu 2019: 390):

- a) Hisse senedi ve borçlanma araçları ihracı dolayısıyla elde edilen nakit girişleri,
- b) İşletmeye ait olan hisse senetlerinin geri alınması veya sermaye azaltımı sebebiyle oluşan nakit çıkışları,
- c) Finansal kiralama sözleşmelerine ait borç ödemeleri sebebiyle ortaya çıkan nakit çıkışları.

2.3.5 İşletme Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışlarının Raporlanması

Nakit Akış Tablosu Standardına göre işletme faaliyetlerinden sağlanan nakit akışları; brüt yöntem ve net yöntem olarak iki farklı şekilde raporlanabilmektedir. Brüt yöntemle göre düzenlenen nakit akış tablosunda, brüt nakit girişleri ve brüt nakit çıkışları baz alınmaktadır. Net

yöntemde ise, gelir tablosunda yer alan vergiden önceki dönem karı esas alınarak düzenleme sağlanır. Buna göre; nakit girişine sebebiyet vermeyen gelirler bu kardan düşülürken, nakit çıkışına sebebiyet vermeyen giderler ise bu kara eklenmektedir (Kargın, Aktaş 2011: 5).

TMS 7 Standardına göre uygulama birliği sağlanması amacıyla brüt yöntemin kullanılması önerilmektedir. Brüt yöntemin uygulanması ve anlaşılması net yönteme göre daha büyük kolaylıklar sunmaktadır. Brüt yönteme göre hazırlanan nakit akış tablolarında, işletme faaliyetleri sonucu oluşan nakit girişleri ve çıkışlarının karşılaştırılması mümkünken, net yöntemde böyle bir karşılaştırma yapılamamaktadır. Ayrıca brüt yönteme göre düzenlenen nakit akış tablosu, nakit bütçesinin hazırlanmasına da temel oluşturmaktadır (Günceme, Arsoy 2006: 71).

Her iki yönteme göre hazırlanan net nakit tutarı aynı sonucu veriyorken, tutarı oluşturan kalemler farklılık arz etmektedir. Brüt yönteme göre hazırlanan nakit akış tablosu, satış gelirleri kalemi ile başlamaktadır. Net yöntemde ise tablonun düzenlenmesine net kar kalemi ile başlanır. Yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları bölümleri, iki yöntemde de aynıdır (Bayrı, Bayrakçıoğlu 2019: 391).

2.3.6 Raporlamaya İlişkin Diğer Açıklamalar

Yabancı para kaynaklı işlemler dolayısıyla oluşan nakit akışları, işlemin gerçekleştiği tarihteki kur baz alınarak ilgili para birimine çevrilir. Kur farkından kaynaklanarak realize olmayan artış ve azalışlar, nakit akışı olarak kabul edilmemektedir (Kızıl vd. 2016: 29).

Nakit akışları aşağıdaki durumlarda netleştirilerek raporlanabilmektedir (TMS7 Nakit Akış Tabloları Standardı: 5):

- a) Nakit akışlarının işletmeden çok müşterilerin faaliyetlerini yansıttığı durumlarda, müşteriler adına elde edilen tahsilatlar ve müşteriler adına yapılan ödemeler,
- b) Devir hızı yüksek olan büyük tutarlı ve kısa vadeli kalemler dolayısıyla oluşan ödemeler ve tahsilatlar.

Faiz ve temettüler dolayısıyla oluşan nakit akışlarının her biri ayrı bir şekilde açıklanmakta olup, dönemler itibarıyla de tutarlı olarak sınıflandırılmaktadır (TMS7 Nakit Akış Tabloları Standardı: 6).

Yatırım faaliyetleri ve finansman faaliyetleriyle ilgili olup, nakit ve nakit benzeri kullanımı gerektirmeyecek işlemlere, nakit akış tablosunda yer verilmemektedir. Söz konusu

işlemler, faaliyetlerle ilgili diğer tüm bilgileri de kapsayacak şekilde dipnotlarda ya da diğer finansal tablolarda yer alır (Örten, Kaval, Karapınar 2020: 75).



Tablo 2.7: Doğrudan Yönteme Göre Nakit Akış Tablosu

... ŞİRKETİ VE BAĞLI ORTAKLIKLARI BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ
(GEÇMEMİŞ) ... TARİHLİ KONSOLİDE NAKİT AKIŞ TABLOSU
(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir)

	Cari Dönem 20..	Önceki Dönem 20..
A. İşletme Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışları		
İşletme Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Girişi Sınıfları		
Satılan Mallardan ve Verilen Hizmetlerden Elde Edilen Nakit Girişleri		
İsim Hakları, Ücretler, Komisyonlar ve Diğer Hasılatlardan Elde Edilen Nakit Girişleri		
Alım Satım Amaçlı Elde Bulundurulanan Sözleşmelerle İlgili Nakit Girişleri		
Kiralanması ve Sonrasında Satışı Amaçlanan Varlıkların Kiralanmasından ve Sonraki Satışından Elde Edilen Nakit Girişleri		
İşletme Faaliyetlerinden Kaynaklanan Diğer Nakit Girişleri		
İşletme Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Çıkışı Sınıfları (-)		
Mal ve Hizmetler İçin Tedarikçilere Yapılan Ödemeler (-)		
Alım Satım Amaçlı Elde Bulundurulanan Sözleşmelerle İlgili Nakit Çıkışları (-)		
Çalışanlara ve Çalışanlar Adına Yapılan Ödemelerden Kaynaklanan Nakit Çıkışları (-)		
Kiralanması ve Sonrasında Satışı Amaçlanan Varlıkların Üretimi veya Ediniminden Kaynaklanan Nakit Çıkışları (-)		
İşletme Faaliyetlerinden Kaynaklanan Diğer Nakit Çıkışları (-)		
Faaliyetlerden Kaynaklanan Net Nakit Akışı		
Ödenen Kâr Payları (-)*		
Alınan Kâr Payları*		
Ödenen Faiz (-)*		
Alınan Faiz*		
Vergi İadeleri (Ödemeleri)		
Diğer Nakit Girişleri (Çıkışları)		
B. Yatırım Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışları		
Bağlı Ortaklıktaki Payların Kontrol Kaybına Neden Olacak Şekilde Elden Çıkarılmasından Nakit Girişleri		
Bağlı Ortaklık Ediniminden Nakit Çıkışları (-)		
İştiraklerdeki ve/veya İş Ortaklıklarındaki Payların Satışı veya Sermaye Azaltımı Sebebiyle Oluşan Nakit Girişleri		
İştiraklerdeki ve/veya İş Ortaklıklarındaki Payların Ediniminden veya Sermaye Artırımından Kaynaklanan Nakit Çıkışları (-)		
Başka İşletmelerin veya Fonların Paylarının veya Borçlanma Araçlarının Satulması Sonucu Elde Edilen Nakit Girişleri		
Başka İşletmelerin veya Fonların Paylarının veya Borçlanma Araçlarının Edinimi İçin Yapılan Nakit Çıkışları (-)		
Maddi Duran Varlıkların Satışından Kaynaklanan Nakit Girişleri		
Maddi Duran Varlıkların Alımından Kaynaklanan Nakit Çıkışları (-)		
Maddi Olmayan Duran Varlıkların Satışından Kaynaklanan Nakit Girişleri		

... ŞİRKETİ VE BAĞLI ORTAKLIKLARI BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ
(GEÇMEMİŞ) ... TARİHLİ KONSOLİDE NAKİT AKIŞ TABLOSU
(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir)

	Cari Dönem 20..	Önceki Dönem 20..
Maddi Olmayan Duran Varlıkların Alımından Kaynaklanan Nakit Çıkışları (-) Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Satışından Kaynaklanan Nakit Girişleri Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Alımından Kaynaklanan Nakit Çıkışları (-) Satış Amaçlı Sınıflandırılan Duran Varlıkların Satışından Kaynaklanan Nakit Girişleri Satış Amaçlı Sınıflandırılan Duran Varlıkların Alımından Kaynaklanan Nakit Çıkışları (-) Diğer Duran Varlıkların Satışından Kaynaklanan Nakit Girişleri Diğer Duran Varlıkların Alımından Kaynaklanan Nakit Çıkışları (-) Diğer Taraflara Verilen Nakit Avans ve Borçlar (-) Diğer Taraflara Verilen Nakit Avans ve Borçlardan Geri Ödemeler Türev Araçlardan Nakit Girişleri Türev Araçlardan Nakit Çıkışları (-) Devlet Teşviklerinden Elde Edilen Nakit Girişleri Alınan Kâr Payları* Ödenen Faiz (-)* Alınan Faiz* Vergi İadeleri (Ödemeleri) Diğer Nakit Girişleri (Çıkışları)		
C. Finansman Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışları Bağlı Ortaklıklardaki Payların Kontrol Kaybına Neden Olmayacak Şekilde Elden Çıkarılmasından Nakit Girişleri Bağlı Ortaklıkların İlave Paylarının Ediniminden Nakit Çıkışları (-) Pay İhracından veya Sermaye Artırımından Kaynaklanan Nakit Girişleri İşletmenin Kendi Paylarını Geri Satın Alması veya Sermayenin Azaltılmasıyla İlgili Nakit Çıkışları (-) Paylar Dışındaki Diğer Özkaynak Araçlarının İhracından Kaynaklanan Nakit Girişleri İşletmenin Paylar Dışındaki Diğer Özkaynak Araçlarını Almasıyla İlgili Nakit Çıkışları (-) Borçlanmadan Kaynaklanan Nakit Girişleri Borç Ödemelerine İlişkin Nakit Çıkışları (-) Kiralama Yükümlülükleriyle İlgili Nakit Çıkışları (-) Türev Araçlardan Nakit Girişleri Türev Araçlardan Nakit Çıkışları (-) Devlet Teşviklerinden Elde Edilen Nakit Girişleri Ödenen Kâr Payları (-)* Ödenen Faiz (-)*		

... ŞİRKETİ VE BAĞLI ORTAKLIKLARI BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ
(GEÇMEMİŞ) ... TARİHLİ KONSOLİDE NAKİT AKIŞ TABLOSU
(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir)

	Cari Dönem 20..	Önceki Dönem 20..
Vergi İadeleri (Ödemeleri)		
Diğer Nakit Girişleri (Çıkışları)		
Yabancı Para Çevrim Farklarının Etkisinden Önce Nakit ve Nakit Benzerlerindeki Net Artış (Azalış) (A+B+C)		
D. Yabancı Para Çevrim Farklarının Nakit ve Nakit Benzerleri Üzerindeki Etkisi		
Nakit ve Nakit Benzerlerindeki Net Artış (Azalış) (A+B+C+D)		
E. Dönem Başı Nakit ve Nakit Benzerleri		
Dönem Sonu Nakit ve Nakit Benzerleri (A+B+C+D+E)		

Kaynak: KGK Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi

Tablo 2.8: Dolaylı Yönteme Göre Nakit Akış Tablosu

... ŞİRKETİ VE BAĞLI ORTAKLIKLARI BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ
(GEÇMEMİŞ) ... TARİHLİ KONSOLİDE NAKİT AKIŞ TABLOSU
(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir)

	Cari Dönem 20..	Önceki Dönem 20..
A. İşletme Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışları		
Dönem Net Kârı (Zararı)		
Dönem Net Kârı (Zararı) Mutabakatıyla İlgili Düzeltmeler		
Vergi Geliri/Gideriyle İlgili Düzeltmeler		
Finansman Giderleriyle İlgili Düzeltmeler		
Faiz Gelirleriyle İlgili Düzeltmeler (-)		
Gerçekleşmemiş Yabancı Para Çevrim Farklarıyla İlgili Düzeltmeler		
Stoklardaki Azalışlar (Artışlar) İle İlgili Düzeltmeler		
Ticari Alacaklardaki Azalışlar (Artışlar) İle İlgili Düzeltmeler		
Faaliyetlerle İlgili Diğer Alacaklardaki Azalışlar (Artışlar) İle İlgili Düzeltmeler		
Sözleşme Varlıklarındaki Azalışlar (Artışlar) İle İlgili Düzeltmeler		
Ticari Borçlardaki Artışlar (Azalışlar) İle İlgili Düzeltmeler		
Faaliyetlerle İlgili Diğer Borçlardaki Artışlar (Azalışlar) İle İlgili Düzeltmeler		
Sözleşme Yükümlülüklerindeki Artışlar (Azalışlar) İle İlgili Düzeltmeler		
Amortisman ve İtfa Gideriyle İlgili Düzeltmeler		
Değer Düşüklüğü (İptali) İle İlgili Düzeltmeler		
Karşılıklarla İlgili Düzeltmeler		
Pay Bazlı Ödemelerle İlgili Düzeltmeler		
Gerçeğe Uygun Değer Kayıpları (Kazançları) İle İlgili Düzeltmeler		
İştiraklerin ve/veya İş Ortaklıklarının Dağıtılmamış Kârlarıyla İlgili Düzeltmeler		
Nakit Dışı Kalemlere İlişkin Diğer Düzeltmeler		
Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Elden Çıkarılmasından Kaynaklanan Kayıplar (Kazançlar) İle İlgili Düzeltmeler		
Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Elden Çıkarılmasından Kaynaklanan Kayıplar (Kazançlar) İle İlgili Düzeltmeler		
Satış Amaçlı Sınıflandırılan Duran Varlıkların Satışından Kaynaklanan Kayıplar (Kazançlar) İle İlgili Düzeltmeler		
Finansal Yatırımların Elden Çıkarılmasından Kaynaklanan Kayıplar (Kazançlar) İle İlgili Düzeltmeler		
İştiraklerdeki ve/veya İş Ortaklıklarındaki Payların Elden Çıkarılmasından Kaynaklanan Kayıplar (Kazançlar) İle İlgili Düzeltmeler		
Bağlı Ortaklıklardaki Payların Elden Çıkarılmasından Kaynaklanan Kayıplar (Kazançlar) İle İlgili Düzeltmeler		
İşletme Birleşmelerinde Pazarlıklı Satın Alım Sonucu Oluşan Kazançlarla İlgili Düzeltmeler (-)		
Yatırım ya da Finansman Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit		

... ŞİRKETİ VE BAĞLI ORTAKLIKLARI BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ
(GEÇMEMİŞ) ... TARİHLİ KONSOLİDE NAKİT AKIŞ TABLOSU
(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir)

	Cari Dönem 20..	Önceki Dönem 20..
Yatırım ya da Finansman Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışlarına Neden Olan Diğer Kalemlere İlişkin Düzeltmeler Dönem Net Kârı (Zararı) Mutabakatıyla İlgili Diğer Düzeltmeler		
Toplam Düzeltmeler		
Faaliyetlerden Kaynaklanan Net Nakit Akışı		
Ödenen Kâr Payları (-)* Alınan Kâr Payları * Ödenen Faiz (-)* Alınan Faiz* Vergi İadeleri (Ödemeleri) Diğer Nakit Girişleri (Çıkışları)		
B. Yatırım Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışları Bağlı Ortaklıklardaki Payların Kontrol Kaybına Neden Olacak Şekilde Elden Çıkarılmasından Nakit Girişleri Bağlı Ortaklık Ediniminden Nakit Çıkışları (-) İştiraklerdeki ve/veya İş Ortaklıklarındaki Payların Satışı veya Sermaye Azaltımı Sebebiyle Oluşan Nakit Girişleri İştiraklerdeki ve/veya İş Ortaklıklarındaki Payların Ediniminden veya Sermaye Artırımından Kaynaklanan Nakit Çıkışları (-) Başka İşletmelerin veya Fonların Paylarının veya Borçlanma Araçlarının Satılması Sonucu Elde Edilen Nakit Girişleri Başka İşletmelerin veya Fonların Paylarının veya Borçlanma Araçlarının Edinimi İçin Yapılan Nakit Çıkışları (-) Maddi Duran Varlıkların Satışından Kaynaklanan Nakit Girişleri Maddi Duran Varlık Alımından Kaynaklanan Nakit Çıkışları (-) Maddi Olmayan Duran Varlıkların Satışından Kaynaklanan Nakit Girişleri Maddi Olmayan Duran Varlık Alımından Kaynaklanan Nakit Çıkışları (-) Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Satışından Kaynaklanan Nakit Girişleri Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Alımından Kaynaklanan Nakit Çıkışları (-) Satış Amaçlı Sınıflandırılan Duran Varlıkların Satışından Kaynaklanan Nakit Girişleri Satış Amaçlı Sınıflandırılan Duran Varlıkların Alımından Kaynaklanan Nakit Çıkışları (-) Diğer Duran Varlıkların Satışından Kaynaklanan Nakit Girişleri Diğer Duran Varlıkların Alımından Kaynaklanan Nakit Çıkışları (-) Diğer Taraflara Verilen Nakit Avans ve Borçlar (-) Diğer Taraflara Verilen Nakit Avans ve Borçlardan Geri Ödemeler Türev Araçlardan Nakit Girişleri Türev Araçlardan Nakit Çıkışları (-)		

... ŞİRKETİ VE BAĞLI ORTAKLIKLARI BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ
(GEÇMEMİŞ) ... TARİHLİ KONSOLİDE NAKİT AKIŞ TABLOSU
(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir)

	Cari Dönem 20..	Önceki Dönem 20..
Devlet Teşviklerinden Elde Edilen Nakit Girişleri Alınan Kâr Payları Ödenen Faiz (-) Alınan Faiz Vergi İadeleri (Ödemeleri) Diğer Nakit Girişleri (Çıkışları)		
C. Finansman Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışları Bağlı Ortaklıklardaki Payların Kontrol Kaybına Neden Olmayacak Şekilde Elden Çıkarılmasından Nakit Girişleri Bağlı Ortaklıkların İlave Paylarının Ediniminden Nakit Çıkışları (-) Pay İhracından veya Sermaye Artırımından Kaynaklanan Nakit Girişleri İşletmenin Kendi Paylarını Geri Satın Alması veya Sermayenin Azaltılmasıyla İlgili Nakit Çıkışları (-) Paylar Dışındaki Diğer Özkaynak Araçlarının İhracından Kaynaklanan Nakit Girişleri İşletmenin Paylar Dışındaki Diğer Özkaynak Araçlarını Almasıyla İlgili Nakit Çıkışları (-) Borçlanmadan Kaynaklanan Nakit Girişleri Borç Ödemelerine İlişkin Nakit Çıkışları (-) Kiralama Yükümlülükleriyle İlgili Nakit Çıkışları (-) Türev Araçlardan Nakit Girişleri Türev Araçlardan Nakit Çıkışları (-) Devlet Teşviklerinden Elde Edilen Nakit Girişleri Ödenen Kâr Payları (-)* Ödenen Faiz (-)* Vergi İadeleri (Ödemeleri) Diğer Nakit Girişleri (Çıkışları)		
Yabancı Para Çevrim Farklarının Etkisinden Önce Nakit ve Nakit Benzerlerindeki Net Artış (Azalış) (A+B+C)		
D. Yabancı Para Çevrim Farklarının Nakit ve Nakit Benzerleri Üzerindeki Etkisi		
Nakit ve Nakit Benzerlerindeki Net Artış (Azalış) (A+B+C+D)		
E. Dönem Başı Nakit ve Nakit Benzerleri		
Dönem Sonu Nakit ve Nakit Benzerleri (A+B+C+D+E)		

Kaynak: KGG Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi

2.4 Türkiye Muhasebe Standartlarında Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar (TMS-8)

Standart ile amaçlanan, muhasebe politikalarının seçilmesine ilişkin kriterlerin belirlenerek, olası değişiklik ve hata durumlarında gerekli düzeltmelerin yapılmasını sağlamaktır. Bu sayede finansal tabloların güvenilirliği ve geçerliliği artırılarak, hem diğer işletmelerin hem de önceki dönemlerin finansal tablolarıyla karşılaştırılabilirliği söz konusu olmaktadır. Bu standart, muhasebe politikalarının seçilmesi, politikalarda ya da tahminlerde meydana gelen değişiklikler ve hataların muhasebeleştirilmesinde uygulanmaktadır (TMS8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Hatalar ve Değişiklikler Standardı: 1).

2.4.1 Muhasebe Politikalarının Seçimi ve Uygulanması

İşletmeler tarafından hazırlanan finansal tablolar, TFRS' nin belirlediği muhasebe politikalarına uygun olarak düzenlenmelidir. Ancak bu politikalar, uygulandığında finansal tablolar üzerinde önemsiz bir etkinin bırakıldığı durumlarda uygulanmayabilir (Yükçü, Gönen 2012: 20).

İşlemler, olaylar ve koşullarla ilgili bir standardın ya da yorumun bulunmadığı durumlarda, uygun politikaların belirlenmesi, belirli şartlar sağlanarak işletmelere bırakılmıştır. Bu durumlarda politikaların; finansal tablo kullanıcılarının karar verme ihtiyaçlarına uygun olarak, güvenilir, gerçeğe uygun, tarafsız ve ihtiyatlı bilgileri içermesi gereklidir.

Ayrıca işletmeler tarafından hazırlanan finansal tablolarda, birbirini izleyen dönemlerde tutarlılık ilkesi gereği aynı politikaların uygulanması beklenmektedir. Böylelikle karar vericiler tarafından, finansal tabloların karşılaştırılabilmesine olanak sağlanmaktadır (Gürdal 2006: 3).

2.4.2 Muhasebe Politikalarındaki Değişiklikler

Muhasebe politikalarında değişiklik yapılması, ancak bir standart tarafından gerekli kılınyorsa ya da olaylar ve işlemler finansal tablolarda daha gerçekçi ve güvenilir bir şekilde sunulacaksa mümkün kılınmaktadır.

İşletmeler, standartların gereği olarak ya da gönüllü olarak muhasebe politikalarını değiştirebilmektedir. Muhasebe politikası, bir standardın uygulanması üzerine değiştiriliyorsa, bu durumda ilgili standarttaki geçiş hükümleri dikkate alınır ve aşağıdaki hususlar açıklanır (Örten, Kaval, Karapınar 2020: 100-103):

- a) Değişikliğe uğrayan muhasebe standardının başlığı,
- b) Geçiş hükümleri ile uyum içerisinde gerçekleştirilen muhasebe politikası değişikliği ve ilgili değişikliğin niteliği,
- c) Geçiş hükümlerinin tanımı,
- d) Mümkün ise gelecek dönemlere olan etkisi,
- e) Cari dönem ve önceki dönem için değişikliğin tutarları,
- f) Mümkün olduğunca önceki dönemlere dair düzeltme tutarları,
- g) Geriye yönelik uygulamanın niçin mümkün olmadığının açıklanması.

Standart tarafından gerekli kılınan durumlar haricinde, işletmelerin kendi inisiyatifi ile muhasebe politikalarında yapılan değişiklik, gönüllü değişiklik olarak adlandırılmakta ve geriye dönük olarak uygulanmaktadır.

İşletmeler geriye dönük uygulamada, önceki dönemlere ait her bir özkaynak kaleminin açılış bakiyesini, ilgili değişiklik tutarları ile düzeltmeye tabi tutar. Geriye dönük yapılan düzeltme işlemi, hem mali açıdan hem de zaman açısından zorluk teşkil etmektedir. Bu sebeple aşağıdaki istisnai uygulamalar söz konusu olabilmektedir (TMS 8 : 5):

- a) Bir ya da birden çok karşılaştırmalı bilgilerin sunulduğu durumlarda, işletmeler tarafından gidilen muhasebe politikasındaki değişiklik, geriye dönük uygulamanın uygulanabilecek olan en yakın dönem başı itibariyle düzeltme yapılır.
- b) Cari dönemin başında uygulanan yeni muhasebe politikası, geçmişe dönük olarak gerçekleştirilemez ise, mümkün olan en yakın dönem başı itibariyle karşılaştırmalı bilgilerde düzeltme yapılır.

2.4.3 Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler

İşletmeler, bazı finansal tablo kalemlerinin tutarlarını belirsizlikler nedeniyle tam olarak ölçemedikleri için tahmine başvurabilirler. Kullanımdan kalkmış stoklar, şüpheli alacaklar, faydalı ömür, garanti süreleri gibi kalemler hakkında tahmin yapılabilir. Tahminlerin; koşullarda değişiklik olması, yeni bilgiler elde edilmesi ya da yeni edinilen bir deneyim sonucunda değişikliğe uğraması gerekir (Yükçü, Gönen 2012: 27-28).

Muhasebe tahminlerindeki değişiklikler; sadece cari dönemi olabileceği gibi, cari ve gelecek dönemleri de etkileyebilmektedir. İki olasılıkta da, cari döneme dair meydana gelen değişikliğin etkisi, ilgili finansal tablolara yansıtılmaktadır. Gelecek dönemleri ilgilendiren etkiler ise, ilgili gelecek dönemlerde finansal tablolara yansıtılır (Gürdal 2006: 8).

Söz konusu değişiklikler, nitelik ve tutar açısından finansal tablo dipnotlarında açıklanmalıdır. Gelecek dönemlere ilişkin etkiler tahminler edilemiyorsa, bu durum da işletme tarafından belirtilmelidir (Gökçen, Ataman, Çakıcı 2016: 261).

2.4.4 Hatalar

İyi bir iç denetim sisteminin bulunmasına ve gerekli özenin gösterilmesine karşın, finansal tablo kalemlerinde hatalarla karşılaşmak mümkün olabilmektedir. Hatalar; matematiksel bir yanlışlıktan, muhasebe politikalarının yanlış uygulanmasından, olayların yanlış yorumlanmasından kaynaklanabileceği gibi, yolsuzluk, hayali işlem ve kasıtlı hata şeklinde de karşımıza çıkabilmektedir (Gürdal 2006: 9).

Finansal tablolarda yer alan önemli bir hata ya da işletmenin finansal performansının, finansal durumunun ya da nakit akışlarının kasıtlı olarak yanlış gösterilmesine ait önemsiz bir hata bulunması, finansal tabloların TFRS ile uyum içinde olmadığını göstermektedir. Cari dönemde meydana gelen hatalar, finansal tabloların onaylanmasından önce tespit edildiği takdirde, cari dönem içerisinde düzeltilmelidir. Hataların sonraki dönemlerde fark edilmesi durumunda ise, işletme tarafından onaylanacak ilk finansal tablo setinde geriye dönük bir şekilde düzeltilme yapılmalıdır. İşletme, hata yapılan döneme ait karşılaştırmalı tutarları yeniden düzenlemek suretiyle düzeltme işlemini gerçekleştirir. Hatanın işletme tarafından sunulan en eski finansal tablodan daha önce meydana gelmesi durumunda ise, ilgili döneme ait varlık ve kaynak tutarları üzerinden düzeltme yapılır (TMS 8: 7-8).

İşletmeler tarafından geçmiş dönem hatalarının niteliği ve hatalardan etkilenen her bir finansal tablo kaleminin düzeltme tutarı açıklanmalıdır. İşletme açısından TMS 33 Hisse Başına Kazanç Standardının geçerli olduğu durumda, asgari ve sulandırılmış hisse başına kar tutarları yeniden hesaplanmalıdır. Ayrıca, geriye yönelik olarak düzenlemenin uygulanması mümkün olmuyorsa, bu durumun sebepleri, nasıl ve ne zaman itibarıyla söz konusu hatada düzeltmeye gidildiği de açıklanmalıdır (Gökçen, Ataman, Çakıcı 2016: 261-262).

2.5 Türkiye Muhasebe Standartlarında Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar (TMS-10)

Standardın amacı; bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan ve finansal tablolarda düzeltmeye neden olacak olaylar ile finansal tabloların yayınlanması hakkındaki onay tarihi ve raporlama dönemi sonrası açıklama gerektirecek bilgilerin belirlenmesini sağlamaktır.

Bilanço tarihinden sonra meydana gelen olaylar, işletmenin sürekliliği varsayımı ile ters düşüyorsa, TMS 10 Standardı gereği finansal tablolar bu varsayım altında düzenlenmez (Örten, Kaval, Karapınar 2020: 113).

Finansal tabloların onaylanma tarihi, gerekli düzeltme kayıtlarının onay tarihine kadar yapılmasının mümkün olması açısından önem arz etmektedir. Onaylanma süreci, işletme yönetiminin yapısına ve finansal tabloların yayınlanmasına dair düzenlemelere göre değişiklik gösterebilmektedir (Pamukçu, Pamukçu 2009: 78). Fakat genel itibariyle, yönetim kurulu tarafından finansal tabloların yayınlanmasına karar verildiğinden, yönetim kurulunun finansal tabloları onayladığı tarih, onaylanma tarihi olarak kabul edilir (Mirza, Orrell, Holt 2008: 61).

Bilanço tarihi ile finansal tabloların kesinleşme tarihi arasındaki işletmenin gerek lehine gerek aleyhine meydana gelen olaylar, bilanço tarihinden sonraki olaylar olarak tanımlanmakta olup; finansal tablolarda düzeltmeye tabi olaylar ve düzeltme gerektirmeyen olaylar olarak ikiye ayrılmaktadır (Pamukçu, Pamukçu 2009: 70).

2.5.1 Raporlama Dönemi Sonrası Düzeltmeye Tabi Olaylar

Bilanço tarihinden sonra, ilgili olaylara dair kanıtların var olduğu koşullar bulunduğu, söz konusu olaylara ilişkin finansal tablolarda yer alan tutarların düzeltilmesi ya da öncesinde finansal tablolara alınmadıysa finansal tablolara alınması gerekmektedir.

Bu durumlar şu şekilde sıralanabilir (TMS 10 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar Standardı: 2-4):

- a) İşletmenin raporlama dönemi sonrasında bir borcunun bulunduğu, sonuçlanmış bir davaya istinaden, daha önce karşılık ayrılan ilgili tutar TMS 37 Standardı gereğince düzeltilir ya da ayrılan karşılık tutarı finansal tablolara yansıtılır.
- b) Bilanço tarihi itibariyle değerinde düşüklük meydana gelen bir varlık bulunduğu veya daha önce finansal tablolara alınmış bulunan bir değer düşüklüğü tutarına dair yeni bir bilgi elde edildiğinde, ilgili düzeltmeler yapılır.
- c) Raporlama döneminden önce elde edilen satış gelirleri veya satış maliyetlerinin, raporlama dönemi sonrasında belirli hale geldiği durumlar düzeltmeye tabidir.
- d) Raporlama döneminden önce TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı gereğince oluşan bir borç (ikramiye vb) , raporlama dönemi sonrasında kesinleştiğinde ilgili tutar düzeltilir.

- e) Finansal tabloların gerçeğe uygun şekilde düzenlenmediğine dair ortaya çıkarılan hata ve hileler bulunduğu, bu durum düzeltmeye tabi olmaktadır.

2.5.2 Raporlama Dönemi Sonrası Düzeltme Gerektirmeyen Olaylar

Raporlama dönemi sonrası ortaya çıkan koşullar sebebiyle meydana gelen ve finansal tablolarda bir düzeltme gerektirmeyerek, dipnotlarda açıklanması yeterli olan olaylar bu kapsamda yer almaktadır (Tekşen 2015: 465).

Aşağıdaki hususlar, söz konusu olaylara örnek teşkil edebilir (Örten, Kaval, Karapınar 2020: 118-119):

- a) Bilanço tarihinden sonra işletmenin önemli bir birleşmeye gitmesi veya önemli bir bağlı ortaklığı elden çıkarması,
- b) Durdurulan faaliyetlere ilişkin varlıkların satışı ya da tasfiye edilen borçlara ilişkin işletmenin yaptığı anlaşmalar bulunması,
- c) İşletmeye ait önemli varlıkların satışı, devlet tarafından istimlak edilmesi veya kamulaştırılması ya da önemli varlığın işletme bünyesine alınması,
- d) Raporlama döneminden sonra, işletmenin önemli tutarda hisse senedi işlemi gerçekleştirmesi,
- e) Bilanço tarihi sonrasında döviz kurlarında ya da varlık fiyatlarında olağanüstü değişimlerin yaşanması,
- f) İşletme açısından önemli olan yeni vergi düzenlemelerinin yürürlüğe girmesi,
- g) İşletmenin grev, lokavt ya da toplu sözleşme anlaşmazlıkları gibi olaylarla karşılaşması,
- h) İşletmenin önemli yükümlülöklere girmesi veya işletme tarafından önemli bir garantinin verilmesi.

2.5.3 Raporlama Döneminden Sonra Önerilen veya Beyan Edilen Temettöler

Bilanço tarihinden sonra teklif edilen veya beyan edilen hisse senetleri üzerindeki temettöler, raporlama döneminden sonra finansal tablolarda düzeltme gerektirmez ve yükümlölük olarak muhasebeleştirilmez. Bu tür bir beyan için, dipnot açıklaması yeterli olmaktadır (Mirza, Orrell, Holt 2008: 64).

2.5.4 İşletmenin Sürekliliği

İşletme yönetimi tarafından bilanço tarihi itibariyle işletmenin faaliyetlerinin durdurulmasına veya tasfiye edilmesine karar verilmesi durumunda; finansal tablolar, işletmenin sürekliliği varsayımı altında düzenlenmez. Söz konusu varsayım dahilinde finansal tablolara alınmış olan tutarlarda, bir düzeltmeye gidilmez (Gökçen, Ataman, Çakıcı 2016: 271).



3. BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI' NA GÖRE HAZIRLANAN FİNANSAL TABLOLAR

Bağımsız denetime tabi olan fakat TMS/TFRS hükümlerince finansal tablolarını hazırlamayan işletmeler açısından, temel muhasebe uygulamalarının düzenlenmesinde yetersiz kalındığı görülmüş ve KGK tarafından Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi oluşturulmasına karar verilmiştir. Bu kapsamdaki çalışmalar 2017 yılında tamamlanarak, 1 Ocak 2018 tarihi sonrasında uygulanmak üzere AB direktifleri ile uyum içerisinde hazırlanan ve 27 bölümden oluşan, BOBİ FRS yürürlüğe girmiştir (Ataman, Gökçen 2017: 23).

Fakat KGK tarafından 2020 yılında çalışmalara başlanarak, BOBİ FRS' nin güncellenmesine karar verilmiş ve BOBİ FRS' nin 2021 sürümü, 30.03.2021 tarihinde resmi gazetede yayımlanmıştır. Büyük işletme olarak değerlendirilmenin ölçütü 2017 sürümünde; işletmelerin aktif toplamının 75 milyon TL ve üzeri ve yıllık satış hasılatının ise 150 milyon TL ve üzerine haiz olması, işletmelerdeki çalışan sayısının ise 250 ve üzerinde bulunması olarak açıklanmış fakat KGK 2021 sürümünde ilgili ölçütleri güncellemiştir. Buna göre aktif toplamı 200 milyon ve üzeri ve yıllık satış hasılatının ise 400 milyon ve üzeri olmasına karar verilirken, çalışan sayısının yine 250 ve üzerinde olmasına hükmedilmiştir. İşletmeler, bağlı ortaklıklarıyla birlikte yukarıdaki üç ölçütten en az ikisini üst üste iki raporlama döneminde gerçekleştirdikleri takdirde, büyük işletme olarak sınıflandırılmaktadırlar. Bağımsız denetime tabi olan fakat bu ölçütleri karşılayamayan işletmeler ise, orta boy işletme olarak sınıflandırılıp, standart gereği orta boy işletmelere dair kurallar çerçevesinde finansal raporlamalarını gerçekleştirmektedir. Bakanlar Kurulu'nun 2018 yılında aldığı karara göre; aktif toplamı 35 milyon TL, yıllık net satış hasılatı 70 milyon TL ve çalışan sayısının 175 ve üzeri olduğu halka açık olmayan şirketler, söz konusu ölçütlerden en az ikisini arka arkaya iki hesap döneminde aştıkları takdirde, bağımsız denetime tabi olacaklardır. Büyük işletme kriterlerini sağlayan işletmeler ise ek olarak; konsolide finansal tablo hazırlamak, ertelenmiş vergi tutarı sunumunu gerçekleştirmek ve ilave dipnotlar sunmak zorundadır (BOBİ FRS 2021 Sürümü).

Tablo 3.1: Bağımsız Denetime Tabi Olma ve Büyük İşletme Sayılabilme Kriterleri

	Bağımsız Denetime Tabi Olma Kriteri	Büyük İşletme Sayılabilme Kriteri
Aktif Toplamı	35 Milyon Türk Lirası	200 Milyon ve üzeri
Yıllık Net Satış Hasılatı	70 Milyon Türk Lirası	400 Milyon ve üzeri
Çalışan Sayısı	175 Kişi	250 ve üzeri

Kaynak: www.kgk.gov.tr

BOBİ FRS’ nin 2021 yılındaki güncellemesiyle birlikte, 2017 deki kriterlere göre, büyük işletme sayılabilecek işletmelerin %67’den %34’e düşmesi beklenmektedir. KGK’ nın buradaki amacı, büyük işletmelerin yerine getirmesi gereken ek yükümlülükleri, daha az işletmenin gerçekleştirmesini sağlamaktır (www.kgk.gov.tr).

Ayrıca; TFRS’ yi uygulaması zorunlu olmadığı halde isteğe bağlı olarak uygulayan işletmelerin, BOBİ FRS uygulamasına geçebilmeleri için iki yıl boyunca TFRS’ yi uygulamaları gerekmektedir. Benzer şekilde BOBİ FRS’ yi uygulamakta olan işletmeler ise, yine iki yıl geçmeden isteğe bağlı olarak TFRS’ yi uygulayamamaktadır (Ataman, Gökçen 2017: 26).

3.1 BOBİ FRS’ ye Dair Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar

Kavramsal çerçeve, finansal raporlamaya ilişkin amaçları ve finansal tabloların oluşturulmasında temel alınması gereken kriterleri tanımlamaktadır. Standartlara rehber niteliğinde olan çerçeve, konuyla ilgili hüküm bulunmaması halinde, standartların geliştirilmesi ve çözüm üretilmesine yardımcı olmaktadır (Karapınar, Eflatun 2019: 3).

TFRS’ den farklı olarak BOBİ FRS’ de kavramsal çerçeveye ayrı bir bölüm olarak yer verilmemiş, finansal tablolar ile birlikte bir bölüm halinde sunulmuştur. Bu bölümde; finansal tablolarda bulunması gereken temel bilgiler, ilgili bilgilerin taşınması gereken özellikler ve finansal tabloların gerçeğe uygun sunulmasını sağlamak adına uyulması gereken ilkeler açıklanmaktadır (İbiş, Akarçay 2019: 13).

3.1.1 Faydalı Finansal Bilgi ve Özellikleri

İşletmeler tarafından raporlanacak bir bilginin katlanıldığı maliyetin, söz konusu bilginin sağlayacağı faydanın altında olması durumu, faydalı finansal bilgi olarak adledilmektedir. Faydalı finansal bilginin taşınması gereken temel özellikler; ihtiyaca uygun olması ve gerçeğe uygun sunum olarak sıralanırken, destekleyici özellikleri ise; karşılaştırılabilir olması, zamanında sunulması ve anlaşılabilirliğidir (Karapınar, Eflatun 2019: 4).

3.1.1.1 Temel Özellikler

İlgili finansal bilgi, finansal tablo kullanıcılarının gerekli değerlendirmelerini yapabilmesine ve karar alma mekanizmalarını etkileyebilmesine olanak tanıyorsa; ihtiyaca uygun olarak nitelendirilmektedir. Finansal bilgiler; ihtiyaca yönelik olarak sunulmasının yanı sıra, gerçeğe uygun bir şekilde; tam, tarafsız ve içerisinde hata barındırmadan sunulmalıdır.

3.1.1.2 Destekleyici Özellikler

Finansal bilginin temel özelliklerini destekleyici nitelikte olan bu özellikler; finansal tablo kullanıcılarının, söz konusu finansal kalemlerin benzerlik ve farklılıklarını anlayabilmelerini sağlaması açısından karşılaştırılabilir bir şekilde ve kullanıcıların kararlarını etkileyebilmesi adına zamanında ve anlaşılabilir olarak sunulması gerektiğini açıklamaktadır (Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı: 2-3).

3.1.2 Genel Finansal Raporlama İlkeleri

“Finansal raporlama yürütülürken işletmelerin uyması gerekli olan temel ilkeler; işletmenin sürekliliği, tahakkuk esası, ihtiyatlılık, önemlilik, netleştirme, raporlamanın sıklığı, karşılaştırmalı bilgi ve sunumda tutarlılık olarak açıklanmaktadır”.

- İşletmelerin faaliyetlerini sürdürebilme kapasitesi, işletme yönetimi tarafından gelecek on iki aylık süreci kapsayacak şekilde değerlendirilmelidir. Yönetim tarafından bir belirsizlik tespit edildiği takdirde, bu durum dipnotlarda açıklanmalı ve finansal tablolar farklı bir esasa göre hazırlanmalıdır. Eğer işletmenin tasfiye edilmesi ya da ticari faaliyetlerine son vermesi gibi bir durum söz konusu değilse, işletme finansal tablolarını işletmenin sürekliliği varsayımı altında hazırlamalıdır.

- Finansal tabloların hazırlanmasında tahakkuk esası dikkate alınmalıdır. Bu esasa göre, nakit hareketlerinin gerçekleştiği dönem baz alınmaksızın, bu hareketlerin işletmenin varlık ve kaynaklarına etki ettiği dönemde finansal tablolara yansıtılması gerekmektedir.
- İşletmeler ihtiyatlılık ilkesi doğrultusunda finansal tablolarını hazırladıkları takdirde; varlık ve gelirlerinin olduğundan fazla, yükümlülük ve giderlerinin ise olduğundan az gösterilmesinin önüne geçmiş olurlar. Buradaki sınır, gerçeğe uygun değerın saptanmasıdır. İşletme tarafından bu değer tespit edilip dipnotlarda açıklanmalıdır.
- İşlem ve olayların fonksiyonları ya da nitelikleri benzerlik teşkil ediyorsa, bir araya getirilerek finansal tablolarda ayrı bir hesap sınıfı olarak gösterilmelidir. Öte yandan tek başına önemlilik arz etmeyen hesap kalemleri ise; başka bir hesabın alt sınıfında ya da dipnotlarda gösterilmelidir.
- Standarttaki zorunlu veya izin verilen durumlar hariç tutularak; varlıklar ve yükümlülükler ya da benzer şekilde gelirler ve giderler, netleştirilmeden finansal tablolara yansıtılmalıdır.
- Finansal tabloların sunulması gereken süre aralığı, asgari bir yıl olarak belirlenmiştir. Bu süreyi aşan veya altında kalan bir süre zarfı için raporlama yapıldığı takdirde; bu durumun nedenine ve finansal tabloların karşılaştırılabilir olup olmadığına, dipnotlarda yer verilmelidir.
- Zorunlu bir durum bulunmadığı sürece; finansal tabloların karşılaştırmalı bilgi sunmasını sağlamak amacıyla raporlamalar, cari dönem ve önceki dönemi kapsayacak şekilde sunulur.
- Finansal tablo kalemlerinin, sunum ve sınıflandırma açısından dönemler itibarıyla bir tutarlılık içerisinde bulunmasını sağlamak amacıyla, söz konusu hesap kalemlerinde değişikliğe gidilemez. Aksini gerçekleştirebilecek durumlar, ancak gerçeğe uygun sunumu sağlamak amacıyla yapılabilir ve bu durum dipnotlarda açıklanır (BOBİ FRS:5).

3.1.3 Finansal Tablolar

“BOBİ FRS’ ye uygun bir şekilde yapılacak finansal raporlamada sunulması gereken finansal tablolar; finansal durum tablosu, kar veya zarar tablosu, nakit akış tablosu ve özkaynak

değişim tablosundan oluşmaktadır”. Ayrıca işletmeye ilişkin önemli açıklayıcı bilgiler, muhasebe politikaları ve ek bilgiler dipnotlarda açıklanmaktadır. Finansal tablolarda ve dipnotlarda; raporlayan işletmeye ait ticari unvan, söz konusu finansal tabloların konsolide ya da münferit olduğu, raporlamanın hangi dönemi kapsadığı ve sona erme tarihi, finansal tablolarda kullanılan para birimi ve varsa yuvarlanma oranına ait bilgiler açıklanmak zorundadır (Ataman, Gökçen 2017: 32-35).

KGK tarafından, BOBİ FRS’ ye göre finansal tablolarını düzenleyecek olan işletmelerin söz konusu finansal tablolarının gerek dönemsel bazlı gerekse de diğer işletmeler bazında karşılaştırılabilirliğini sağlamak amacıyla, finansal tablo formatları yayınlanmıştır. İşletmeler, yayınlanan formata bağlı kalmak koşuluyla, önemli gördükleri alt kalemlere ve yeni kalemlere veya dipnotlara yer verebilmektedir (Karapınar, Eflatun 2019: 13).

3.1.3.1 Finansal Durum Tablosu

İşletmenin belirli bir tarihteki varlıklarını, yükümlülüklerini ve özkaynaklarını göstererek; söz konusu işletmenin finansal durumuna ilişkin bilgi verilmesi amacıyla hazırlanan tablo, finansal durum tablosu olarak adlandırılmaktadır. Geçmişteki olaylar neticesinde ortaya çıkmış, işletmenin kontrolü dahilinde bulunan ve gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlaması beklenen değere, varlık denilmektedir. Yükümlülük, kaynağını geçmişteki bir olaydan alan ve yerine getirildiği takdirde işletmeye ekonomik faydası olacağı beklenen değerlerde bir azalışa sebebiyet verecek mevcut mükellefiyettir. Özkaynaklar ise, işletmeye ait varlıklardan yükümlülüklerin indirilmesi suretiyle hesaplanan paylar olarak açıklanmaktadır (İbiş, Akarçay 2019: 17).

Bir varlığın veya bir yükümlülüğün finansal tablolara alınabilmesi için, söz konusu tanımlarını karşılıyor olmalarının yanı sıra; ilgili kalem dahilindeki ekonomik faydalarının işletmeye giriş veya çıkışlarının muhtemel olması ve değerinin ya da maliyetinin güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi gereklidir. Standart gereğince, başka bir ölçüm esası bulunmadığı takdirde varlıklar ve yükümlülükler maliyet bedeli ile ölçülmektedir (BOBİ FRS: 7).

TFRS’ den farklı olarak finansal durum tablosunun sunumunda likidite esaslı sınıflandırmaya yer verilmeyerek sadece kısa vade-uzun vade ayrımı esas alınarak sınıflandırma yapılmıştır. Bu kapsamda, bir varlığın dönen varlık olarak nitelenebilmesi için aşağıdaki kriterleri taşıması gereklidir (Karapınar, Eflatun 2019: 15):

- Varlığın işletmenin normal faaliyet döngüsü içerisinde satılacağı, tüketileceği veya paraya çevrileceği beklendiği takdirde,
- Varlığın öncelikli olarak elde bulundurulma amacı ticari ise,
- Raporlama dönemi itibariyle on iki ay içerisinde paraya çevrilmesi bekleniyorsa ve
- Ayrıca nakit ve nakit benzerleri, dönen varlık olarak değerlendirilmektedir.

Bu özellikler dahilinde bulunmayan varlıklar, duran varlık olarak raporlanmaktadır.

Yukarıdaki sınıflandırmaya paralel olarak bir yükümlülüğün kısa vadeli olarak sayılabilmesi için aşağıdaki kriterleri taşıması gereklidir:

- Yükümlülüğün, işletmenin normal faaliyet döngüsü içerisinde ödenmesi bekleniyorsa,
- Öncelikli kullanılma amacı ticari faaliyet ise,
- Raporlama dönemi itibariyle on iki ay içerisinde ödenmesi bekleniyorsa ve
- Yükümlülüğün raporlama dönemi itibariyle on iki ay içerisinde ödenmesine dair bir erteleme hakkı mevcut değilse, kısa vadeli yükümlülük olarak değerlendirilmektedir.

Bu özellikleri taşımayan yükümlülükler ise, uzun vadeli yükümlülük olarak sınıflandırılmaktadır (BOBİ FRS: 8).

Tablo 3.2: BOBİ FRS' ye Göre Bireysel Finansal Durum Tablosu

..... ŞİRKETİ VE BAĞLI ORTAKLIKLARI
TARİHLİ BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ BİREYSEL FİNANSAL DURUM
TABLOSU (TL)

	Dipnot Referansı	Cari Dönem	Önceki Dönem
VARLIKLAR			
Dönen Varlıklar			
Nakit ve Nakit Benzerleri			
Finansal Yatırımlar			
Ticari Alacaklar			
Diğer Alacaklar			
Bağlı Ortaklıklardan, İştiraklerden ve Müşterek Girişimlerden			
Alacaklar			
Ödeme Çağrısı Yapılmış Sermaye Alacağı			
Ortaklardan Alacaklar			
Diğer Taraflardan Alacaklar			
Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Alacaklar			
Stoklar			
Ham Madde ve Malzeme			
Yarı Mamuller			
Mamuller			
Ticari Mallar			
Diğer Stoklar			
Verilen Avanslar			
Canlı Varlıklar			
Peşin Ödenmiş Giderler			
Peşin Ödenmiş Vergi ve Benzerleri			
Diğer Dönen Varlıklar			
Toplam Dönen Varlıklar			
Duran Varlıklar			
Ticari Alacaklar			
Diğer Alacaklar			
Bağlı Ortaklıklardan, İştiraklerden ve Müşterek Girişimlerden			
Alacaklar			
Ortaklardan Alacaklar			
Diğer Taraflardan Alacaklar			
Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Alacaklar			
Finansal Yatırımlar			
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar			

Canlı Varlıklar Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Maddi Duran Varlıklar Arazi ve Arsalar Binalar Yeraltı ve Yerüstü Yapıları Tesis, Makine ve Cihazlar Taşıtlar Demirbaşlar Yapılmakta Olan Yatırımlar Diğer Maddi Duran Varlıklar Verilen Avanslar Maddi Olmayan Duran Varlıklar Geliştirme Maliyetleri Gayri Maddi Haklar Şerefiye Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar Verilen Avanslar Peşin Ödenmiş Giderler Ertelenmiş Vergi Varlığı Diğer Duran Varlıklar Toplam Duran Varlıklar TOPLAM VARLIKLAR KAYNAKLAR Kısa Vadeli Yükümlülükler Finansal Yükümlülükler İhraç Edilen Menkul Kıymetler Paylara Dönüştürülebilir Borçlanma Araçları Finans Kuruluşlarına Borçlar Diğer Finansal Yükümlülükler Ticari Borçlar Diğer Borçlar Bağlı Ortaklıklara, İştiraklere ve Müşterek Girişimlere Borçlar Ortaklara Borçlar Diğer Taraflara Borçlar Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Borçlar Alınan Avanslar Ödenecek Vergi ve Benzeri Yükümlülükler Kısa Vadeli Karşılıklar Kıdem Tazminatı Karşılıkları Vergi Karşılıkları Diğer Kısa Vadeli Karşılıklar Ertelenmiş Gelirler Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler Toplam Kısa Vadeli Yükümlülükler Uzun Vadeli Yükümlülükler			
---	--	--	--

Finansal Yüklümlülükler İhraç Edilen Menkul Kıymetler Paylara Dönüştürülebilir Borçlanma Araçları Finans Kuruluşlarına Borçlar Diğer Finansal Yüklümlülükler Ticari Borçlar Diğer Borçlar Bağlı Ortaklıklara, İştiraklere ve Müsterek Girişimlere Borçlar Ortaklara Borçlar Diğer Taraflara Borçlar Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Borçlar Alınan Avanslar Ödenecek Vergi ve Diğer Yüklümlülükler Uzun Vadeli Karşılıklar Kıdem Tazminatı Karşılıkları Vergi Karşılıkları Diğer Uzun Vadeli Karşılıklar Ertelenmiş Gelirler Ertelenmiş Vergi Yüklümlülüğü Diğer Uzun Vadeli Yüklümlülükler Toplam Uzun Vadeli Yüklümlülükler ÖZKAYNAKLAR Ödenmiş Sermaye Sermaye Ödenmemiş Sermaye (-) Sermaye Düzeltme Farkları Geri Alınmış Paylar (-) Paylara İlişkin Primler Yeniden Değerleme Yedeği Yabancı Para Çevrim Farkları Korunma Yedeği Bağlı Ortaklıkların, İştiraklerin ve Müsterek Girişimlerin Kazanç ve Kayıplarından Paylar Kâr Yedekleri Yasal Yedekler Statü Yedekleri Olağanüstü Yedekler Diğer Kâr Yedekleri Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları Dönem Net Kârı/Zararı Toplam Özkaynaklar TOPLAM KAYNAKLAR			
--	--	--	--

Kaynak: BOBİ FRS- EK 5

Tablo 3.3: BOBİ FRS'ye Göre Konsolide Finansal Durum Tablosu

Canlı Varlıklar Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Maddi Duran Varlıklar Arazi ve Arsalar Binalar Yeraltı ve Yerüstü Yapıları Tesis, Makine ve Cihazlar Taşıtlar Demirbaşlar Yapılmakta Olan Yatırımlar Diğer Maddi Duran Varlıklar Verilen Avanslar Maddi Olmayan Duran Varlıklar Geliştirme Maliyetleri Gayri Maddi Haklar Şerefiye Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar Verilen Avanslar Peşin Ödenmiş Giderler Ertelenmiş Vergi Varlığı Diğer Duran Varlıklar Toplam Duran Varlıklar TOPLAM VARLIKLAR KAYNAKLAR Kısa Vadeli Yükümlülükler Finansal Yükümlülükler İhraç Edilen Menkul Kıymetler Paylara Dönüştürülebilir Borçlanma Araçları Finans Kuruluşlarına Borçlar Diğer Finansal Yükümlülükler Ticari Borçlar Diğer Borçlar İştiraklere ve Müşterek Girişimlere Borçlar Ortaklara Borçlar Diğer Taraflara Borçlar Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Borçlar Alınan Avanslar Ödenecek Vergi ve Benzeri Yükümlülükler Kısa Vadeli Karşılıklar Kıdem Tazminatı Karşılıkları Vergi Karşılıkları Diğer Kısa Vadeli Karşılıklar Ertelenmiş Gelirler Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler Toplam Kısa Vadeli Yükümlülükler Uzun Vadeli Yükümlülükler			
--	--	--	--

Finansal Yükümlülükler İhraç Edilen Menkul Kıymetler Paylara Dönüştürülebilir Borçlanma Araçları Finans Kuruluşlarına Borçlar Diğer Finansal Yükümlülükler Ticari Borçlar Diğer Borçlar İştiraklere ve Müşterek Girişimlere Borçlar Ortaklara Borçlar Diğer Taraflara Borçlar Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Borçlar Alınan Avanslar Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler Uzun Vadeli Karşılıklar Kıdem Tazminatı Karşılıkları Vergi Karşılıkları Diğer Uzun Vadeli Karşılıklar Ertelenmiş Gelirler Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler Toplam Uzun Vadeli Yükümlülükler ÖZKAYNAKLAR Ana Ortaklığa Ait Özkaynaklar Ödenmiş Sermaye Sermaye Ödenmemiş Sermaye (-) Sermaye Düzeltme Farkları Geri Alınmış Paylar (-) Paylara İlişkin Primler Yeniden Değerleme Yedeği Yabancı Para Çevrim Farkları Korunma Yedeği İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kazanç ve Kayıplarından Paylar Kâr Yedekleri Yasal Yedekler Statü Yedekleri Olağanüstü Yedekler Diğer Kâr Yedekleri Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları Dönem Net Kârı/Zararı Kontrol Gücü Olmayan Paylar Toplam Özkaynaklar TOPLAM KAYNAKLAR			
---	--	--	--

Kaynak: BOBİ FRS- EK 5

3.1.3.2 Kar veya Zarar Tablosu

İşletmenin finansal performansına dair bilgi vermesi amacıyla düzenlenen ve ilgili raporlama dönemi içerisindeki işletmeye ait gelir ve giderleri ve net sonucu yansıtan tablo, kar veya zarar tablosu olarak adlandırılmaktadır. BOBİ FRS kapsamında düzenlenen kar veya zarar tablosunun unsurları, gelirler ve giderler olup, TFRS' den farklı olarak kapsamlı gelir bölümü yer almamaktadır (Ataman, Cavlak 2017: 159). Kar veya zarar tablosunun ayrımları; esas faaliyetler, diğer faaliyetler ve sürdürülen faaliyetlerden oluşmakta olup; TFRS' ye göre daha basite indirgenmiş ve durdurulan faaliyetler, sürdürülen faaliyetler bölümlerine yer verilmemiştir (Karapınar, Eflatun 2019: 18).

Gelirler, ortaklar tarafından işletmeye yapılan katkılar hariç tutulmak üzere, raporlama dönemi boyunca işletmenin varlıklarında ya da varlıkların değerinde meydana gelen artış veya yükümlülüklerdeki azalma dolayısıyla, özkaynaklara yansıyan artıştır. Giderler ise; işletmenin ortaklara yaptığı dağıtımlar hariç tutulmak üzere, raporlama dönemi boyunca işletmenin varlıklarında ya da varlıkların değerinde oluşan azalış veya yükümlülüklerdeki artış dolayısıyla, özkaynaklara yansıyan azalış olarak tanımlanmaktadır. Söz konusu kalemlerin kar veya zarar tablosuna yansıtılabilmesi için, gelir ve gider tanımlarını karşılıyor olmalarının yanı sıra, gelecekteki ekonomik faydalarının işletmeye giriş-çıkışının muhtemel olması ve maliyetleri veya değerlerinin güvenilir biçimde ölçümlenebilmesi gereklidir (İbiş, Akarçay 2019: 19).

Tablo 3.4: BOBİ FRS’ye Göre Bireysel Kar veya Zarar Tablosu

..... ŞİRKETİ DÖNEMİNE AİT
BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ KÂR VEYA ZARAR TABLOSU
(TL)

	Dipnot Referansı	Cari Dönem	Önceki Dönem
Satış Hasılatı			
Satışların Maliyeti (-)			
Tarımsal Faaliyetlerde Gerçeğe Uygun Değer Farkları			
Brüt Kâr/Zarar			
Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)			
Pazarlama Giderleri (-)			
Genel Yönetim Giderleri (-)			
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler			
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-)			
Esas Faaliyet Kârı/Zararı			
Diğer Faaliyetlerden Gelirler			
Bağlı Ortaklıklardan, İştiraklerden ve Müşterek Girişimlerden Kâr Payları			
Bağlı Ortaklıkların, İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kârlarından Paylar*			
Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerden Kira Gelirleri			
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Artış ve Satış Kazançları			
Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar Satış Kazançları			
Diğer Gelirler			
Diğer Faaliyetlerden Giderler (-)			
Bağlı Ortaklıkların, İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Zararlarından Paylar*			
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Azalış ve Satış Zararları			
Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar Satış Zararları			
Diğer Giderler			
Finansal Gelirler			
Faiz, Kâr Payı vb. Gelirler			
Kur Farkı Gelirleri			
Finansal Yatırımlar Satış Kazançları			
Finansal Yatırımlar Değer Artış Kazançları			
Net Parasal Pozisyon Kazançları			
Diğer Finansal Gelirler			

..... ŞİRKETİ DÖNEMİNE AİT
BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ KÂR VEYA ZARAR TABLOSU
(TL)

	Dipnot Referansı	Cari Dönem	Önceki Dönem
Finansal Giderler (-)			
Faiz vb. Giderler			
Kur Farkı Giderleri			
Finansal Yatırımlar Satış Zararları			
Finansal Yatırımlar Değer Azalış Zararları			
Net Parasal Pozisyon Kayıpları			
Diğer Finansal Giderler			
Dönem Kârı veya Zararı			
Vergi Gideri (-)			
Dönem Net Kârı veya Zararı			



Tablo 3.5: BOBİ FRS'ye Göre Konsolide Kar veya Zarar Tablosu

..... ŞİRKETİ VE BAĞLI ORTAKLIKLARI
DÖNEMİNE AİT BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ KONSOLİDE KÂR VEYA
ZARAR TABLOSU (TL)

	Dipnot Referansı	Cari Dönem	Önceki Dönem
Satış Hasılatı Satışların Maliyeti (-) Tarımsal Faaliyetlerde Gerçeğe Uygun Değer Farkları Brüt Kâr/Zarar Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-) Pazarlama Giderleri (-)Satış Hasılatı Genel Yönetim Giderleri (-) Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-) Esas Faaliyet Kârı/Zararı Diğer Faaliyetlerden Gelirler İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kârlarından Paylar Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerden Kira Gelirleri Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Artış ve Satış Kazançları Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar Satış Kazançları Diğer Gelirler Diğer Faaliyetlerden Giderler (-) İştirak ve Müşterek Girişimlerin Zararlarından Paylar Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Azalış ve Satış Zararları Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar Satış Zararları Diğer Giderler Finansal Gelirler Faiz, Kâr Payı vb. Gelirler Kur Farkı Gelirleri Finansal Yatırımlar Satış Kazançları Finansal Yatırımlar Değer Artış Kazançları Net Parasal Pozisyon Kazançları Diğer Finansal Gelirler Finansal Giderler (-) Faiz vb. Giderler Kur Farkı Giderleri Finansal Yatırımlar Satış Zararları Finansal Yatırımlar Değer Azalış Zararları Net Parasal Pozisyon Kayıpları Diğer Finansal Giderler Dönem Kârı veya Zararı Vergi Gideri (-)			

Dönem Net Kârı veya Zararı Ana Ortaklık Sahiplerine İsabet Eden Dönem Net Kârı veya Zararı Kontrol Gücü Olmayan Paylara İsabet Eden Dönem Net Kârı veya Zarar			
--	--	--	--

Kaynak: BOBİ FRS- EK 6

3.1.3.3 Özkaynak Değişim Tablosu

Finansal durum tablosunda sunulan özkaynak kalemlerinde, raporlama dönemi boyunca oluşan artışları ve azalışları tek bir tabloda sunmak amacıyla, özkaynak değişim tablosu kullanılmaktadır. Her bir özkaynak kalemi için dönem başı ve dönem sonu mutabakatı yapılarak, artış veya azalış nedenleri ise ilgili satırlarda açıklanır (Ataman, Gökçen 2017: 38).

Özkaynak kalemlerinde mutabakatı yapılması gereken hususlar aşağıda sıralanmaktadır (Eflatun, Karapınar 2019: 19):

- Muhasebe politikalarında gerçekleşen değişikliklere dair düzeltmeler,
- Yapılan hatalara dair düzeltmeler,
- Kar payı dağıtımları,
- Dönem kar veya zararı (konsolide tablo ise ana ortaklık ve azınlık payları da gösterilmelidir),
- Sermaye artırımı veya azaltımları,
- Dönemde ortaya çıkan paylara dair primler,
- Payların geri alınması dolayısıyla oluşan değişiklikler,
- Maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilmesine bağlı olarak ortaya çıkan değişimler,
- Yabancı para çevriminden dolayı oluşan farklar,
- Korunma muhasebesinin uygulanması dolayısıyla, korunma yedeğinde oluşan değişimler,
- Özkaynak yöntemi kullanılıyorsa, bağlı ortaklık, iş ortaklıkları ve iştiraklerin özkaynaklarda gerçekleşen kazançları veya kayıpları dolayısıyla oluşan paylar,
- Konsolide tablo ise, bağlı ortaklık paylarının kontrol kaybına sebebiyet vermeyecek derecede elden çıkarılması veya bağlı ortaklık paylarının arttırılmasına bağlı olarak oluşan değişiklikler,
- Yabancı para çevrim ve yeniden değerlendirme farklarının geçmiş yıllar kar/zararlarına aktarılan tutarları.

Tablo 3.6: BOBİ FRS' ye Göre Bireysel Özkaynak Değişim Tablosu

	Ödenmiş Sermaye	Geri Alınmış Paylar	Paylara İlişkin Primler	Yeniden Değerleme Yedeği	Yabancı Para Çevrim Farkları	Korunma Yedeği	Bağlı Ortaklıkların, İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kazanç ve Kayıplarından Paylar	Kâr Yedekleri	Geçmiş Yıllar Kârları / Zararları	Dönem Net Kârı / Zararı	Özkaynak Toplamı
ÖNCEKİ DÖNEM											
... tarihi itibarıyla bakiyeler (dönem başı)											
Muhasebe Politikalarındaki Değişikliklere İlişkin Düzeltmeler											
Yanlışlıklara İlişkin Düzeltmeler											
Dağıtılan Kâr Payları											
Dönem Kârı veya Zararı											
Yedeklere Aktarılan Tutarlar											
Ödenmiş Sermaye Artırımları veya Azaltımları											
Paylara İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Primler											
Dönemde Ortaya Çıkan MDV Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları)											
Dönemde Ortaya Çıkan Yabancı Para Çevrim Farkları											
Korunma Yedeği Artışları (Azalışları)											
Bağlı Ortaklıkların, İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Özkaynaklarında Dönemde Ortaya Çıkan Kazanç veya Kayıplardan Paylar*											
Özkaynaklarda Kaydedilen Kazanç veya Kayıplardan Geçmiş Yıl Kârlarına/ Zararlarına Aktarılan Tutarlar											
Payların Geri Alım İşlemleri Nedeniyle Meydana Gelen Artış (Azalış)											
Diğer Değişiklikler Nedeniyle Artış (Azalış)											
... itibarıyla bakiyeler (dönem sonu)											

	Ödenmiş Sermaye	Geri Alınmış Paylar	Paylara İlişkin Primler	Yeniden Değerleme Yedeği	Yabancı Para Çevrim Farkları	Korunma Yedeği	Bağlı Ortaklıkların, İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kazanç ve Kayıplarından Paylar	Kâr Yedekleri	Geçmiş Yıllar Kârları / Zararları	Dönem Net Kârı / Zararı	Özkaynak Toplamı
CARİ DÖNEM											
... tarihi itibarıyla bakiyeler (dönem başı)											
Muhasebe Politikalarındaki Değişikliklere İlişkin Düzeltmeler											
Yanlışıllıklara İlişkin Düzeltmeler											
Dağıtılan Kâr Payları											
Dönem Kârı veya Zararı											
Yedeklere Aktarılan Tutarlar											
Ödenmiş Sermaye Artırımları veya Azaltımları											
Paylara İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Primler											
Dönemde Ortaya Çıkan MDV Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları)											
Dönemde Ortaya Çıkan Yabancı Para Çevrim Farkları											
Korunma Yedeği Artışları (Azalışları)											
Bağlı Ortaklıkların, İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Özkaynaklarında Dönemde Ortaya Çıkan Kazanç veya Kayıplarından Paylar*											
Özkaynaklarda Kaydedilen Kazanç Veya Kayıplardan Geçmiş Yıl Kârlarına/Zararlarına Aktarılan Tutarlar											
Payların Geri Alım İşlemleri Nedeniyle Meydana Gelen Artış (Azalış)											
Diğer Değişiklikler Nedeniyle Artış (Azalış)											
... itibarıyla bakiyeler (dönem sonu)											

3.2 Nakit Akış Tablosu

TFRS' de olduğu gibi BOBİ FRS' de de nakit akış tablosunda bulunması gerekli bilgiler ve ilgili bilgilerin ne şekilde sunulması gerektiğine ilişkin ayrı bir bölüm yer almaktadır. Nakit akış tablosu; işletmenin belirli bir dönem aralığındaki naktinde ve nakit benzerlerinde meydana gelen giriş-çıkışlarını, kaynak ve kullanım yerleri açısından da ortaya koyarak açıklayan tablodur (Perek 2019: 23).

BOBİ FRS bakımından nakit, işletmedeki nakit ve vadesiz mevduat olarak açıklanırken; nakit benzerleri ise, tutarı kolayca nakde dönüştürülebilen ve değerinde önemli bir değişim riski taşımayan, yüksek likiditeli ve kısa vadeli yatırımlar olarak tanımlanmaktadır. Bu kapsamda, alım tarihinden itibaren üç ay veya daha kısa süreli vadeli yatırımlar, nakit benzerleri olarak işlem görürler. Ayrıca işletmenin üç ay veya daha kısa vadeli banka mevduatları da nakit benzerleri olarak değerlendirilmektedir. Fakat özkaynak araçları, nakit benzeri olarak nitelendirilmez (BOBİ FRS: 12).

3.2.1 Nakit Akış Tablosunun Sunuluşu

TMS 7 Nakit Akış Tablosu Standardında olduğu gibi BOBİ FRS' de de dönem içinde meydana gelen nakit akışları; esas faaliyetler kaynaklı, yatırım faaliyetleri kaynaklı ve finansman faaliyetleri kaynaklı olmak üzere kategorize edilerek sunulmaktadır (Aktaş 2020: 43):

a) İşletmeye hasılat sağlayan ana faaliyetler, esas faaliyetler olarak tanımlanmakta olup; öte yandan yatırım ve finansman faaliyeti kapsamında değerlendirilmeyen faaliyetler de esas faaliyetler olarak nitelendirilmektedir. Esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışları, doğrudan veya dolaylı olmak üzere iki yöntemden biri seçilerek işletmeler tarafından sunulur. Doğrudan yöntemine göre nakit girişleri hesaplanırken; esas faaliyetlerden gelen salt hasılat tutarına, söz konusu faaliyetlere ilişkin alacaklardaki azalışlar eklenmekte, artışlar ise hasılat tutarından indirilmektedir. Bu yöntemine göre nakit çıkışları hesaplanırken ise; satışların maliyeti ya da faaliyet giderleri gibi nakit çıkışına neden olan ilgili kalemler baz alınır, söz konusu kalemlerdeki stok artışları ve alım kaynakları borçlarda meydana gelen azalışlar, ilgili kalemlerin tutarına eklenir ve alım kaynaklı borçlardaki artışlar, amortisman giderleri, stoklardaki azalışlar ise indirilir.

Dolaylı yöntemde nakit akışlarının sunumuna vergi öncesi kardan başlanır ve dönem karı ya da zararı kalemi;

- Nakit akışı oluşturmeyen kalemler,
- Dönem içerisinde esas faaliyetlere ilişkin alacaklarda, borçlarda ve stoklardaki değişimler ve
- Yatırım faaliyetleri veya finansman faaliyetleri kaynaklı nakit akışı oluşturan kalemlerin etkileri itibarıyla düzeltilir.

b) Yatırım faaliyetleri, uzun vadeli varlıklar ve nakit benzerleri kapsamında değerlendirilmeyen diğer yatırımların elde edilmesi ve elden çıkarılması olarak tanımlanmakta olup; söz konusu olaylar sonucu oluşan nakit akışları da, yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları olarak sunulmaktadır. Yatırım faaliyetleri kaynaklı nakit çıkışı, sadece finansal durum tablosunda bir varlığın kayda alınması sebebiyle oluşan harcamalardır.

c) Finansman faaliyetleri ise, işletmenin yükümlülüklerinin ve özkaynaklarının içeriğinde ve tutarında değişime sebebiyet verecek faaliyetlerdir.

Hem esas faaliyetlerden, hem de yatırım ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları; nakit girişleri ve nakit çıkışları olarak ayrı ayrı sunulmaktadır (BOBİ FRS: 13-14).

BOBİ FRS EK-4 ve EK-8 de, konsolide ve konsolide olmayan nakit akış tablosu örneklerine, doğrudan ve dolaylı yöntem seçeneklerine göre yer verilmiştir.

Tablo 3.7: BOBİ FRS'ye Göre Konsolide Nakit Akış Tablosu (Doğrudan Yöntem)

..... ŞİRKETİ VE BAĞLI ORTAKLIKLARI DÖNEMİNE
 AİT BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ KONSOLİDE NAKİT AKIŞ TABLOSU
 (TL)

	Cari Dönem	Önceki Dönem
A. ESAS FAALİYETLERDEN NAKİT AKIŞLARI		
Esas Faaliyetlerden Net Nakit Akışları		
Nakit Girişi (+)		
Mal satışlarından nakit girişleri		
Hizmet sunumundan nakit girişleri		
Aracılık faaliyetlerinden nakit girişleri		
Esas faaliyetlerden diğer nakit girişleri		
Nakit Çıkışı (-)		
Satılan mal maliyetlerine ilişkin nakit çıkışları		
Hizmet maliyetlerine ilişkin nakit çıkışları		
Faaliyet giderlerine ilişkin nakit çıkışları		
Esas faaliyetlerinden diğer nakit çıkışları		
Ödenen kâr payları*		
Alınan kâr payları*		
Ödenen faiz*		
Alınan faiz*		
Vergi ödemeleri/iadeleri		
Diğer nakit girişleri/çıkışları		
B. YATIRIM FAALİYETLERİNDEN NAKİT AKIŞLARI		
Bağlı ortaklıklardaki payların kontrol kaybına neden olacak şekilde elden çıkarılmasından nakit girişleri		
Bağlı ortaklık ediniminden nakit çıkışları		
İştirak ve müşterek girişimlerdeki payların elden çıkarılmasından nakit girişleri		
İştirak ve müşterek girişim paylarının ediniminden nakit çıkışları		
Başka işletme veya fon paylarının veya borçlanma araçlarının elden çıkarılmasından nakit girişleri		
Başka işletme veya fon paylarının veya borçlanma araçlarının ediniminden nakit çıkışları		
Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların satışından nakit girişleri		
Maddi ve maddi olmayan duran varlık alımından nakit çıkışları		
Diğer uzun vadeli varlıkların satışından nakit girişleri		
Diğer uzun vadeli varlık alımlarından nakit çıkışları		
Verilen nakit avans ve borçlar		
Verilen nakit avans ve borçlardan geri ödemeler		
Türev araçlardan nakit çıkışları		

Türev araçlardan nakit girişleri Devlet teşviklerinden nakit girişleri Alınan kâr payları* Ödenen faiz* Alınan faiz* Vergi ödemeleri/iadeleri Diğer nakit girişleri/çıkışları C. FİNANSMAN FAALİYETLERİNDEN NAKİT AKIŞLARI Bağlı ortaklıklardaki payların kontrol kaybına neden olmayacak şekilde elden çıkarılmasından nakit girişleri Bağlı ortaklıkların ilave paylarının ediniminden nakit çıkışları Özkaynak araçlarının ihracından nakit girişleri İşletmenin kendi paylarını ve diğer özkaynak araçlarını almasıyla ilgili nakit çıkışları Borçlanmadan kaynaklanan nakit girişleri Borç ödemelerinden nakit çıkışları Finansal kiralama borçlarından nakit çıkışları Devlet teşviklerinden nakit girişleri Ödenen kâr payları* Ödenen faiz* Vergi ödemeleri/iadeleri Diğer nakit girişleri/çıkışları KUR FARKLARININ ETKİSİNDEN ÖNCE NAKİT VE NAKİT BENZERLERİNDEKİ NET ARTIŞ (AZALIŞ) (A+B+C) D. KUR FARKLARININ NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ NAKİT VE NAKİT BENZERLERİNDEKİ SAFİ ARTIŞ (AZALIŞ) (A+B+C+D) E. DÖNEM BAŞI NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ DÖNEM SONU NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ (A+B+C+D+E)		
--	--	--

Kaynak: BOBİ FRS – EK 8

Tablo 3.8: BOBİ FRS'ye Göre Nakit Akış Tablosu (Dolaylı Yöntem)

	Cari Dönem	Önceki Dönem
A. ESAS FAALİYETLERDEN NAKİT AKIŞLARI Esas Faaliyetlerden Net Nakit Akışları Dönem kârı/zararı Dönem kârı/zararı mutabakatıyla ilgili düzeltmeler Amortisman ve itfa gideriyle ilgili düzeltmeler Değer düşüklüğü/değer düşüklüğü iptali ile ilgili düzeltmeler Karşılıklarla ilgili düzeltmeler Faiz gelirleri ve giderleriyle ilgili düzeltmeler Gerçekleşmemiş kur farklarıyla ilgili düzeltmeler Gerçeğe uygun değer kayıpları/kazançları ile ilgili düzeltmeler Stoklardaki artış/azalış ile ilgili düzeltmeler Ticari alacaklardaki artış/azalış ile ilgili düzeltmeler Faaliyetlerle ilgili diğer alacaklardaki artış/azalış ile ilgili düzeltmeler Ticari borçlardaki artış/azalış ile ilgili düzeltmeler Faaliyetlerle ilgili diğer borçlardaki artış/azalış ile ilgili düzeltmeler Nakit dışı kalemlere ilişkin diğer düzeltmeler Duran varlıkların elden çıkarılmasından kayıplar/kazançlar ile ilgili düzeltmeler Yatırım ya da finansman faaliyetlerinden nakit akışlarına neden olan diğer kalemlere ilişkin düzeltmeler Kâr/zarar mutabakatı ile ilgili diğer düzeltmeler Ödenen kâr payları* Alınan kâr payları* Ödenen faiz* Alınan faiz* Vergi ödemeleri/iadeleri Diğer nakit girişleri/çıkışları B. YATIRIM FAALİYETLERİNDEN NAKİT AKIŞLARI Bağlı ortaklıklardaki payların kontrol kaybına neden olacak şekilde elden çıkarılmasından nakit girişleri Bağlı ortaklık ediniminden nakit çıkışları İştirak ve müşterek girişimlerdeki payların elden çıkarılmasından nakit girişleri İştirak ve müşterek girişim paylarının ediniminden nakit çıkışları Başka işletme veya fon paylarının veya borçlanma araçlarının elden çıkarılmasından nakit girişleri Başka işletme veya fon paylarının veya borçlanma araçlarının ediniminden nakit çıkışları Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların satışından nakit girişleri Maddi ve maddi olmayan duran varlık alımından nakit çıkışları		

Diğer uzun vadeli varlıkların satışından nakit girişleri Diğer uzun vadeli varlık alımlarından nakit çıkışları Verilen nakit avans ve borçlar Verilen nakit avans ve borçlardan geri ödemeler Türev araçlardan nakit çıkışları Türev araçlardan nakit girişleri Devlet teşviklerinden nakit girişleri Alınan kâr payları* Ödenen faiz* Alınan faiz* Vergi ödemeleri/iadeleri Diğer nakit girişleri /çıkışları C. FİNANSMAN FAALİYETLERİNDEN NAKİT AKIŞLARI Bağlı ortaklıklardaki payların kontrol kaybına neden olmayacak şekilde elden çıkarılmasından nakit girişleri Bağlı ortaklıkların ilave paylarının ediniminden nakit çıkışları Özkaynak araçlarının ihracından nakit girişleri İşletmenin kendi paylarını ve diğer özkaynak araçlarını almasıyla ilgili nakit çıkışları Borçlanmadan kaynaklanan nakit girişleri Borç ödemelerinden nakit çıkışları Finansal kiralama borçlarından nakit çıkışları Devlet teşviklerinden nakit girişleri Ödenen kâr payları* Ödenen faiz* Vergi ödemeleri/iadeleri Diğer nakit girişleri/çıkışları KUR FARKLARININ ETKİSİNDEN ÖNCE NAKİT VE NAKİT BENZERLERİNDEKİ SAFİ ARTIŞ (AZALIŞ) (A+B+C) D. KUR FARKLARININ NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ NAKİT VE NAKİT BENZERLERİNDEKİ SAFİ ARTIŞ (AZALIŞ) (A+B+C+D)		
---	--	--

Kaynak: BOBİ FRS- EK 8

3.2.2 Yabancı Para İşlemlerine Dair Nakit Akışları

Yabancı paralı işlemler dolayısıyla oluşan nakit akışları, işlemin meydana geldiği tarihteki döviz kuru baz alınarak işletmenin kullandığı para birimine çevrilmek suretiyle finansal tablolara yansıtılır. Döviz kurlarındaki değişimler dolayısıyla oluşan kazanç veya kayıplar, nakit hareketine sebebiyet vermediği için nakit akışı olarak adlandırılmazlar. Fakat dönem sonundaki kur üzerinden yeniden ölçülen nakit ve nakit benzerleri ile dönem başı tutarları arasındaki kazanç ve kayıplar; “Kur Farklarının Nakit ve Nakit Benzerleri Üzerindeki Etkisi” adlı kalemden ayrıca gösterilir (Perek 2019: 29).

3.2.3 Faiz ve Kar Payına Dair Nakit Akışları

Faiz ve kar payı dolayısıyla oluşan nakit akışları; işletmeler tarafından alınan ve ödenen faizler ve alınan ve ödenen kar payları olmak üzere ayrı ayrı sınıflandırılarak, esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışları başlığı altında raporlanabileceği gibi; yine istenirse alınan faizler ve alınan kar payları, yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları olarak ve aynı doğrultuda ödenen faizler ve ödenen kar payları ise, finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları olarak sınıflandırılabilir (Ataman, Gökçen 2017: 45).

3.3 Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlılıklar

İşletmelerin finansal tablolarını hazırlarken ve sunarken başvurmuş olduğu ilkeler, kurallar, esaslar ve uygulamaların bütünü; işletmenin muhasebe politikalarını oluşturmaktadır. İşletmeler bir işleme ait standart dahilinde belirlenmiş bir muhasebe politikası varsa onu uygulamak zorundadır. Standartta bir işleme ait muhasebe politikası belirlenmemiş ise; işletme kendi takdirini kullanarak hem kendi şartlarına uyum sağlayan hem de benzer işlemlerde uygulanan politikalar ile tutarlı olan muhasebe politikasını belirlemektedir (BOBİ FRS: 17-18).

3.3.1 Muhasebe Politikalarında Değişiklikler

Bir işletmenin muhasebe politikasında değişikliğe gidebilmesi için; ya ilgili değişikliğin bir düzenleme tarafından gerekli kılınması ya da değişikliğe gidilmesi durumunda finansal tablolardan gerçeğe daha uygun ve daha ihtiyaca yönelik bilgi sağlanması söz konusu olmalıdır. Düzenleme tarafından gerekli kılınan muhasebe politikası değişikliklerinde, ilgili standartta yer alan geçiş hükümleri uygulanır. İşletme tarafından gerçekleştirilen ve standart gereği olmayan

değişikliklerde ise geriye dönük uygulama esas alınır. Bu uygulamada, mümkün olduğunca geriye gidilerek politika değişikliğinden etkilenen kalemler ile özkaynak kalemleri karşılaştırılabilir şekilde düzeltmeye tabi tutulur. Fakat yeni muhasebe politikasının önceki dönem uygulamalarına ait birikmiş etkisi belirlenemiyorsa, bu durumda mümkün olan en eski tarih itibarıyla ileriye dönük olarak düzeltme işlemi gerçekleştirilir (Karapınar, Eflatun 2019: 75-76).

Muhasebe politikasında meydana gelen değişikliğin niteliği, bu yeni politikanın daha gerçeğe uygun ve ihtiyaca yönelik bilgi sağlamasının sebebi ve değişikliğin etkilemiş olduğu her finansal tablo kalemine ait gerçekleştirilen düzeltme tutarları; işletme tarafından açıklanmalıdır (BOBİ FRS: 20).

3.3.2 Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler

Bazı finansal tablo kalemlerinin değeri, işletme faaliyetlerinde mevcut olan belirsizlikler sebebiyle, tahmin yoluyla saptanabilmektedir. Yapılan varsayımlarda değişiklik meydana gelmesi veya güncel bir bilgiye ulaşılması durumunda, tahminlerde değişikliğe gidilebilir.

Söz konusu tahmin değişikliğinin etkileri, kar veya zarara dahil edilmesi yoluyla ileriye yönelik muhasebeleştirilmektedir. Eğer değişikliğin etkisi sadece içinde bulunulan dönemi etkiliyorsa, o dönemin kar veya zararına; bununla birlikte gelecek dönemleri de etkileyecekse etkilenen her dönemin kar veya zararına dahil edilmektedir. Ayrıca değişiklikler işletmenin varlık, yükümlülük veya özkaynak kalemlerinde değişime yol açıyorsa, ilgili kalemlerin defter değerleri düzeltilmektedir (Erer 2019: 41-42).

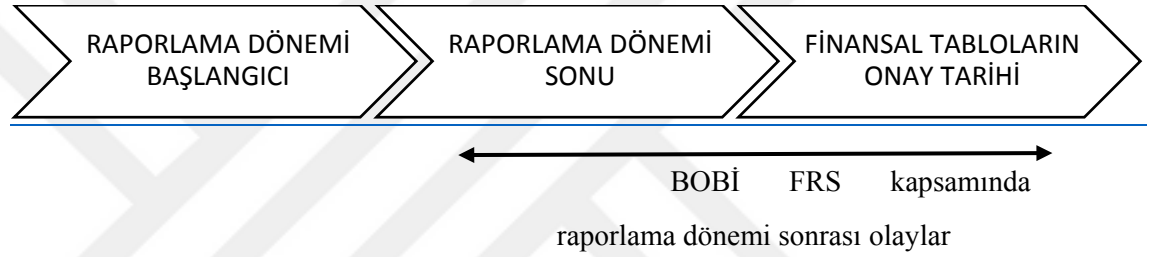
3.3.3 Yanlışlıklar

İşletmeler tarafından finansal tablo kalemleri kayda alınırken, değerlendirirken, raporlanırken ya da dipnot açıklamalarında; matematiksel hatalar, bazı bilgilerin gözden kaçırılması, yanlış yorumlanması ya da hileler şeklinde ortaya çıkabilen yanlışlıklar yapılabilmektedir. Söz konusu hatalar finansal tabloların yayımlanmasından önce ortaya çıkarıldıysa, gerekli düzeltmeler cari dönem içerisinde yapılmalıdır. Fakat hataların cari dönemde fark edilememesi durumunda, düzeltmeler geçmiş dönem hatası olarak adledilir ve o şekilde gerekli kayıtlar yapılır (Cengiz 2020: 61).

3.4 Raporlama Dönemi Sonrası Meydana Gelen Olaylar

Raporlama döneminin sonu ile işletme yönetimi tarafından finansal tabloların onaylanma tarihi arasında işletmenin gerek lehine gerek aleyhine gelişen olaylar, raporlama döneminden sonraki olaylar olarak tanımlanmaktadır. Raporlama dönemi sonrası meydana gelen olaylar; düzeltmeye tabi olaylar ve düzeltme gerektirmeyen olaylar olarak iki başlık altında toplanmaktadır (Tüm 2018: 50).

Şekil 3.1: Raporlama Dönemi Sonrası Olayların Kapsamı



3.4.1 Raporlama Dönemi Sonrası Düzeltmeye Tabi Olaylar

Raporlama dönemi sonu itibariyle var olan durumların teyit edilmesi halinde, finansal tablo kalemlerinde ilgili düzeltmeler yapılır. Bazı durumlarda ilgili düzeltmeler finansal tablo kalemleri nezdinde değil sadece açıklama niteliğinde de olabilmektedir.

Bir davanın raporlama döneminden sonra sonuçlanması, bir varlığın değer düşüklüğüne uğraması, işletmenin alacaklarıyla ilgili bir zarar tespit edilmesi, işletmenin alınan varlıklarıyla ilgili maliyet tespitinin ya da satışı gerçekleşen varlıklarına ilişkin gelir tutarlarının tespitinin raporlama dönemi sonrasında belli olması, işletmenin kar üzerinden ödeyeceği teşvik primi tutarının raporlama dönemi sonrasında belirlenebilmesi ve hata ve hilelerin tespit edilmesi; düzeltmeye tabi olaylara örnek verilebilir. Bu durumlarda ilgili finansal tablo kalemlerinde, dipnotlarda veya açıklamalarda düzeltmeye gidilmesi gerekmektedir (BOBİ FRS: 26-27).

3.4.2 Raporlama Dönemi Sonrası Düzeltme Gerektirmeyen Olaylar

Raporlama döneminden sonra ortaya çıkan ve etkilerinin anlaşılabilmesi için finansal tablo kalemlerinde düzeltmeye gidilmeyen olayların nitelik ve tahmini finansal etkisi, işletme tarafından dipnotlarda belirtilmelidir. Söz konusu olaylar, raporlama döneminden sonraki koşulları ortaya koyduğundan, ilgili olaylar neticesinde elde edilen yeni bilgiler uyarınca, finansal tablo kalemlerinde herhangi bir değişiklik yapılmamaktadır (Ede 2020: 93-94).

İşletme yatırımlarının piyasa değerinde düşüş meydana gelmesi, şarta bağlı varlık olarak adlandırılan bir alacağın raporlama dönemi sonrasındaki dava neticesinde işletme lehine sonuçlanması, işletmenin önemli bir birleşmeye gitmesi ya da önemli bir bağlı ortaklığının son bulması, işletme faaliyetlerinden birine ilişkin durdurma kararı alınması; raporlama dönemi sonrasında düzeltme gerektirmeyen olaylara örnek teşkil edebilmektedir (Tüm 2018: 54-55).

4. MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ' NE GÖRE HAZIRLANAN FİNANSAL TABLolar

Türkiye’de önceden beri süregelen dağınık muhasebe politikalarına bir son vermek ve işletmelerin finansal tablolarının gerçeğe uygun, şeffaf, karşılaştırılabilir ve faydalı bilgi sunmasını sağlamak ve denetimlerin yapılmasını kolaylaştırmak amacıyla, 1992 yılında Maliye Bakanlığı tarafından, 1 No’ lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği yayımlanmıştır. 1994 yılından itibaren uygulamaya geçen bu tebliğ ile; bankalar, diğer finans kuruluşları ve sigorta şirketleri hariç olmak üzere, bilanço esasına göre defter tutan işletmelerin finansal tablolarını tek düzen hesap planı çerçevesinde sunmaları sağlanmıştır (Akdoğan, Sevilengül 2007: 84-85).

Tebliğ kapsamında açıklık getirilen konular, 5 ana başlıktan oluşup aşağıdaki şekilde sıralanmaktadır (1 No’ lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği):

- “a) Muhasebenin Temel Kavramları,*
- b) Muhasebe Politikalarının Açıklanması,*
- c) Mali Tablolar İlkeleri,*
- d) Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması*
- e) Tekdüzen Hesap Çerçevesi Hesap Planı ve İşleyişi,”*

Bu düzenlemeyi uygulamakla yükümlü işletmeler, ilgili tebliğ kurallarına göre mali tablolarını hazırlamak zorundadırlar. Fakat vergiye tabi kar hesaplamasında, vergi mevzuatını dikkate alıp, o şekilde hesaplama yapmaları gerekir (1 No’ lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği).

4.1 Muhasebenin Temel Kavramları

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’nde, muhasebenin temel kavramları aşağıdaki maddeler halinde sıralanmaktadır:

4.1.1 Sosyal Sorumluluk

Muhasebe uygulamalarının gerçekleştirilmesinde ve raporlanmasında belirli bir kesimin çıkarları gözetilmeden, tüm toplumun çıkarlarını korumayı hedef alarak ve dolayısıyla

gerçeğe uygun, güvenilir ve tarafsız bilgiler sunulmasını sağlayan kavram, sosyal sorumluluk olarak adlandırılmaktadır (Sevilengül 2020:36).

4.1.2 Kişilik

İşletmenin sahipleri, yöneticileri veya personelinin bağımsız olarak kendine ait bir kişiliğinin bulunduğu ve tüm işlemlerin bu kişilik adına gerçekleştirilmesi gerektiği, bu kavram sayesinde açıklanmaktadır (Lazol 2020: 10).

4.1.3 İşletmenin Sürekliliği

İşletmelerin faaliyetlerini herhangi bir süre kısıtlaması olmadan gerçekleştirmesi ve sınırsız bir şekilde işletmenin var olacağı anlayışının hakim olduğu görüş, bu kavram altında açıklanmaktadır (Burak, Öztaş 2015: 7).

4.1.4 Dönemsellik

İşletmenin faaliyetlerinin belirli dönemler uyarınca raporlanması ve her dönemin birbirinden bağımsız olması gerektiğini açıklamaktadır. İşletmenin karı, geliri ve hasılatının aynı döneme ilişkin zarar, gider ve maliyetle karşılaştırılması gereklidir. Ayrıca gelir ve giderlere dair gerçekleştirilen muhasebe işlemleri, tahakkuk esasına dayanılarak düzenlenir (1 No' lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği).

4.1.5 Parayla Ölçme

İşletmede gerçekleşen olay ve işlemlerin ölçülmesinde, ulusal para biriminin kullanılması gerekli kılınmış ve bu sayede muhasebeleştiriminin belgelere dayalı olması da sağlanmıştır (Sevilengül 2020: 20).

4.1.6 Maliyet Esası

İşletmelerce edinilmiş olan varlıklar ve hizmetler muhasebeleştirilirken, söz konusu varlık ve hizmetlerin elde edilme maliyetleri esas alınmalıdır. Fakat işletmenin para mevcudu, alacakları ve maliyet belirlemesine uygun olmayan kalemler, bu kavramın uygulanmasından istisna edilmiştir (Avder, Özçelik 2016: 7).

4.1.7 Tarafsızlık ve Belgelendirme

İşletmede gerçekleşen olay ve işlemler kayıt altına alınırken, gerçek duruma uygun ve usulünce düzenlenmiş olan objektif belgeler esas alınmalıdır. Ayrıca ilgili muhasebe kayıtlarının seçilmesinde de önyargısız ve tarafsız olunması gerektiği, bu kavramda açıklanmaktadır (Burak, Öztaş 2015: 8).

4.1.8 Tutarlılık

İşletmelerin finansal durumunun ve faaliyet sonuçlarının karşılaştırılabilirliğini sağlamak adına, birbirini takip eden dönemlerde muhasebe politikalarını değiştirmemesi gerektiği bu kavram tarafından açıklanmaktadır. Ayrıca işletmede gerçekleşen benzer olay ve işlemlere ilişkin değerlendirme ölçütleri ve kayıt düzenleri aynı olmalı ve mali tabloların biçim ve içerik açısından da tek düzen içerisinde sunulması sağlanmalıdır (1 No' lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği).

4.1.9 Tam Açıklama

İşletmelerin mali tablolarını, kullanıcıların doğru karar verebilmesini sağlamak amacıyla açık ve anlaşılır bir biçimde hazırlaması gerektiğini ifade etmektedir (Lazol 2020: 11).

4.1.10 İhtiyatlılık

İşletmelerin işlem ve olayları muhasebeleştirirken temkinli davranması gerektiği ve olası risk ve belirsizliklerin göz önünde bulundurulması gerektiğini ifade etmektedir. Bu kavramdan hareketle; bir gelir gerçekleştikten sonra muhasebeleştirilirken, giderler ve zararlar ise kesinleşmese dahi ortaya çıktıklarında işletmenin karından düşülmektedir (Sevilengül 2020: 22).

4.1.11 Önemlilik

Bir olay veya bilginin mali tablolara yansıtılabilmesinin (önemli olabilmesinin) şartı, mali tablolara ilişkin değerlendirmeleri ve karar alma mekanizmalarını etkileyecek düzeyde olmasıdır (Avder, Özçelik 2016: 8).

4.1.12 Özün Önceliği

İşletmede gerçekleşen işlemlerin muhasebeleştirilmesinde ve değerlendirilmesinde, biçimden ziyade özün esas olduğunu ifade etmektedir. Biçim ve özün farklılık teşkil ettiği durumlarda, özün tercih edilmesi gerekmektedir (1 No' lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği).

4.2 Muhasebe Politikaları

İşletme yönetimi tarafından muhasebe politikalarının seçilmesi ve uygulanmasında, mali tablo ilkelerinden ihtiyatlılık, özün önceliği ve önemlilik kavramları esas alınmalı ve ilgili politikalar açık ve anlaşılır bir biçimde oluşturularak, muhasebe departmanına iletilmelidir.

Mali tablolar hazırlanırken ise; işletmenin sürekliliği, tutarlılık ve dönemsellik kavramları esas alınmalı fakat ilgili kavramların uygulanmadığı durumlarda, dipnotlarda sebepleri ile beraber açıklanmalıdır. Ayrıca mali tablolarda gerçeğe uygun olmayan işlemler ve yanlışlıklar bulunuyorsa, bu durumun düzeltilmesi ancak muhasebe kayıtları ile mümkün olmakta ve mali tablolara yansıtılması gerekmektedir.

İşletme tarafından hazırlanan mali tabloların, birbirini izleyen dönemlerde karşılaştırılabilir olmasının sağlanması gerekmektedir. İşletmenin cari dönemini veya gelecek dönemlerini etkileyebilecek ölçüde önemli bir politika değişikliği yapıldığı takdirde, ilgili durum sebepleri ile beraber açıklanarak, mali tablolara etkisi belirtilmelidir (1 No' lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği).

4.3 Mali Tabloların Hazırlanması ve Sunulması

Mali tabloların hazırlanmasındaki amaçlar; kredi verenler ve yatırımcılar gibi ilgililerin karar almasında faydalı bilgiler sunmak, işletmenin varlıkları, kaynakları ve faaliyet sonuçları hakkında bilgi sağlamak ve gelecekteki nakit akımlarının değerlendirilmesine yardımcı olmak olarak sıralanabilmektedir. Bu amaçların gerçekleştirilebilmesi için; mali tabloların karşılaştırılabilir, anlaşılabilir, ihtiyaç dahilinde ve güvenilir olarak düzenlenmesi gerekmektedir (1 No' lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği).

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre işletmeler tarafından hazırlanması gereken mali tablolar; temel mali tablolar ve ek mali tablolar olarak iki başlıktan oluşmaktadır.

Bilanço ve gelir tablosu, temel mali tabloları oluştururken; satışların maliyeti tablosu, fon akım tablosu, nakit akım tablosu, kar dağıtım tablosu ve özkaynak değişim tablosu ise ek mali tabloları oluşturmaktadır (Lazol 2020: 27).

4.3.1 Bilanço

İşletmenin belirli bir tarihteki bünyesinde bulunan varlıklar ve söz konusu varlıkların sağlandığı kaynakları sunan tablo, bilanço olarak adlandırılmaktadır. Bilançonun aktifi, işletmenin varlıklarından oluşurken; pasif kısmı ise, sermaye ve borçlarından meydana gelmektedir (Sevilengül 2020:33-34).

Dönen varlık ve duran varlık olarak iki gruba ayrılan varlıklar; bilançoda paraya dönüşme hızları baz alınarak, en fazla likit değerden en aza doğru sıralanarak gösterilirler. Dönen varlıklar; işletmenin bir yıl içerisinde ya da normal faaliyet döneminde paraya çevrilmesi veya kullanılması beklenen varlıklardan oluşmaktadır. Duran varlıklar ise; bir yıl içerisinde işletme tarafından elden çıkarılacağı beklenmeyen varlıklar ve bir yıl içerisinde yararlarının tüketilmesi beklenmeyen varlıklardan oluşmaktadır (1 No' lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği).

İşletmeler tarafından hazırlanan muhasebe sistemleri, MSUGT' ta açıklanan Tek Düzen Hesap Planı'na göre düzenlenmek zorundadır. Buna göre dönen varlık grubu, aşağıdaki hesap sınıflarından oluşmaktadır (1No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği):

“10 Hazır Değerler

11 Menkul Kıymetler

12 Ticari Alacaklar

13 Diğer Alacaklar

15 Stoklar

17 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri

18 Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları

19 Diğer Dönen Varlıklar”.

Duran varlık grubundaki hesap sınıfları, Tek Düzen Hesap Planı'na göre aşağıdaki şekilde sıralanmaktadır:

“22 Ticari Alacaklar

23 Diğer Alacaklar

24 Mali Duran Varlıklar

25 Maddi Duran Varlıklar

26 Maddi Olmayan Duran Varlıklar

27 Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar

28 Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları

29 Diğer Duran Varlıklar”.

Bilançonun pasif kısmı; kısa vadeli yabancı kaynaklar, uzun vadeli yabancı kaynaklar ve özkaynaklardan oluşmakta olup, en kısa vadeli varlık en üstte yer alacak şekilde en uzun vadeli varlığa doğru sıralanarak gösterilirler. Kısa vadeli yabancı kaynaklar, işletmenin bir yıl içerisinde ödemek zorunda olduğu; uzun vadeli yabancı kaynaklar ise, ödenmesinin bir yılı aşacağı borçlardan meydana gelmektedir (Lazol 2020: 223). Özkaynaklar, işletmenin sahipleri ve hissedarlarının işletmeye sağladığı katkıları göstermektedir. Diğer bir ifadeyle, işletmenin aktiflerinden yabancı kaynaklarının çıkarılması ile de özkaynaklara ulaşılmaktadır (Lazol 2020: 270).

Tek düzen hesap planına göre kısa vadeli yabancı kaynaklar grubuna ait hesap sınıfları aşağıdaki şekilde sıralanmaktadır:

“30 Mali Borçlar

32 Ticari Borçlar

33 Diğer Borçlar

34 Alınan Avanslar

35 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri

36 Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler

37 Borç ve Gider Karşılıkları

38 Gelecek Yıllara Ait Gelir ve Gider Tahakkukları

39 Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar”.

Uzun vadeli yabancı kaynaklar grubundaki hesap sınıfları ise şu şekildedir:

“40 Mali Borçlar

42 Ticari Borçlar

43 Diğer Borçlar

44 Alınan Avanslar

47 Borç ve Gider Karşılıkları

48 Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları

49 Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar”.

Tekdüzen Hesap Planı’na göre özkaynaklar aşağıdaki hesap sınıflarından oluşmaktadır:

“50 Ödenmiş Sermaye

52 Sermaye Yedekleri

54 Kar Yedekleri

57 Geçmiş Yıllar Karları

58 Geçmiş Yıllar Zararları

58 Dönem Net Karı (Zararı)”.

İşletmeler tarafından hazırlanan bilançoların, belirli bir formatta olması ve karşılaştırılabilirliğinin sağlanması amacıyla, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’nde bilanço örneğine yer verilmektedir (1 No’ lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği).

Tablo 4.1: Bilanço Örneği

AKTİF (VARLIKLAR)				PASİF (KAYNAKLAR)			
I - DÖNEN VARLIKLAR				I - KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR			
A-Hazır Değerler				A-Mali Borçlar			
1-Kasa				1-Banka Kredileri			
2-Alınan Çekler				2-Uzun Vadeli Kredilerin Anapara Taksitleri ve Faizleri			
3-Bankalar				3-Tahvil,Anapara,Borç Taksit ve Faizleri			
4-Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri(-)				4-Çıkarılmış Bonolar ve Senetler			
5-Diğer Hazır Değerler				5-Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler			
B-Menkul Kıymetler				6-Menkul Kıymetler İhraç Farkı(-)			
1-Hisse Senetleri				7-Diğer Mali Borçlar			
2-Özel Kesim Tahvil,Senet ve Bonoları				B-Ticari Borçlar			
3-Kamu Kesimi Tahvil, Senet ve Bonoları				1-Satıcılar			
4-Diğer Menkul Kıymetler				2-Borç Senetleri			
5-Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı(-)				3-Borç Senetleri Reeskontu(-)			
C-Ticari Alacaklar				4-Alınan Depozito ve Teminatlar			
1-Alıcılar				5-Diğer Ticari Borçlar			
2-Alacak Senetleri				C-Diğer Borçlar			
3-Alacak Senetleri Reeskontu(-)				1-Ortaklara Borçlar			
4-Verilen Depozito ve Teminatlar				2-İştiraklere Borçlar			
5-Şüpheli Ticari Alacaklar				3-Bağlı Ortaklıklara Borçlar			
6-Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)				4-Personele Borçlar			
D-Diğer Alacaklar				5-Diğer Borç Senetleri Reeskontu(-)			
1-Ortaklardan Alacaklar				6-Diğer Çeşitli Borçlar			
2-İştiraklerden Alacaklar				D-Alınan Avanslar			
3-Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar				E-Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler			
4-Personelden Alacaklar				1-Ödenecek Vergi ve Fonlar			
5-Diğer Çeşitli Alacaklar				2-Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri			
6-Diğer Alacak Senetleri Reeskontu (-)				3-Vadesi Geçmiş Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yüküm.			
7-Şüpheli Diğer Alacaklar				4-Diğer Yükümlülükler			
8-Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı (-)				F-Borç ve Gider Karşılıkları			
E-Stoklar				1-Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları			
1-İlk Madde ve Malzeme				2-Dönem Kârının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri(-)			
2-Yarı Mamüller				3-Kıdem Tazminatı Karşılığı			
3-Mamüller				4-Diğer Borç ve Gider Karşılıkları			
4-Ticari Mallar				G-Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Taahhukları			
5-Diğer Stoklar				1-Gelecek Aylara Ait Gelirler			
6-Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)				2-Gider Tahakkukları			
7-Verilen Sipariş Avansları				H-Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar			
F-Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Taahhukları				1-Hesaplanan KDV			
1-Gelecek Aylara Ait Giderler				2-Diğer KDV			
2-Gelir Tahakkukları				3-Sayım ve Tesellüm Fazlaları			
G-Diğer Dönen Varlıklar				4-Diğer Çeşitli Yabancı Kaynaklar			
1-İndirilecek KDV							
2-Diğer KDV							
3-Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar							
4-Personel Avansları							
5-Sayım ve Tesellüm Noksanları							
6-Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar							
7-Diğer Dönen Varlıklar Karşılığı (-)							
DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI				KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAM			

İŞLETME ÖZET BİLANÇO TİPİ
(.....TL.)*

EK TABLO 2(DEVAMI)

AKTİF (VARLIKLAR)					PASİF (KAYNAKLAR)				
I - DURAN VARLIKLAR					I - UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR				
A-Ticari Alacaklar					A-Mali Borçlar				
1-Alıcılar					1-Banka Kredileri				
2-Alacak Senetleri					2-Çıkarılmış Tahviller				
3-Alacak Senetleri Reeskontu(-)					3-Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler				
4-Verilen Depozito ve Teminatlar					4-Menkul Kıymetler İhraç Farkı(-)				
5-Şüpheli Alacaklar Karşılığı(-)					5-Diğer Mali Borçlar.				
B-Diğer Alacaklar					B-Ticari Borçlar				
1-Ortaklardan Alacaklar					1-Satıcılar				
2-İştiraklerden Alacaklar					2-Borç Senetleri				
3-Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar					3-Borç Senetleri Reeskontu(-)				
4-Personelden Alacaklar					4-Alınan Depozito ve Teminatlar				
5-Diğer Çeşitli Alacaklar					5-Diğer Ticari Borçlar				
6-Diğer Alacak Senetleri Reeskontu(-)					C-Diğer Borçlar				
7-Şüpheli Alacaklar Karşılığı(-)					1-Ortaklara Borçlar				
C-Mali Duran Varlıklar					2-İştiraklere Borçlar				
1-Bağlı Menkul Kıymetler					3-Bağlı Ortaklıklara Borçlar				
2-Bağlı Menkul Kıymetler					4-Diğer Borç Senetleri Reeskontu(-)				
Değer Düşüklüğü Karşılığı(-)					5-Kamuya Olan Ertelenmiş ve				
3-İştirakler					Taksitlendirilmiş Borçlar				
4-İştiraklere Sermaye Taahhütleri(-)					6-Diğer Çeşitli Borçlar				
5-İştirakler Sermaye Payları					D-Alınan Avanslar				
Değer Düşüklüğü Karşılığı(-)					E-Borç ve Gider Kaynakları				
6-Bağlı Ortaklıklar					1-Kıdem Tazminatı Karşılıkları				
7-Bağlı Ortaklıklara Sermaye					2-Diğer Borç ve Gider Karşılıkları				
Taahhütleri					F-Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve				
8-Bağlı Ortaklıklara Sermaye Payları					Gider Taahhütleri				
Değer Düşüklüğü Karşılığı(-)					1-Gelecek Yıllara Ait Gelirler				
D-Maddi Duran Varlıklar					2-Gider Tahakkukları				
1-Arazi ve Arsalar					G-Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar				
2-Yer altı ve Yerüstü Düzenleri					1-Gelecek Yıllara Ertelenen veya				
3-Binalar					Terkin Edilen KDV				
4-Tesis,Makine ve Cihazlar					2-Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar				
5-Taşlıklar					UZUN VADELİ YABANCI				
6-Demirbaşlar					KAYNAKLAR TOPLAMI				
7-Diğer Maddi Duran Varlıklar					II-ÖZ KAYNAKLAR				
8-Birikmiş Amortismanlar(-)					A-Ödenmiş Sermaye				
9-Yapılmakta Olan Yatırımlar					1-Sermaye				
10-Verilen Avanslar					2-Ödenmemiş Sermaye(-)				
E-Maddi Olmayan Duran Varlıklar					B-Sermaye Yedekleri				
1-Haklar					1-Hisse Senedi İhraç Primleri				
2-Şerefiye					2-Hisse Senedi İptal Karları				
3-Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri					3-M.D.V. Yeniden Değerleme Artışları				
4-Araştırma ve Geliştirme Giderleri					4-İştirakler Yeniden Değerleme				
5-Özel Maliyetler					Artışları				
6-Diğer Maddi Olmayan Duran					5-Sermaye Yedekleri				
Varlıklar					C-Kar Yedekleri				
7-Birikmiş Amortismanlar(-)					1-Yasal Yedekler				
8-Verilen Avanslar					2-Statü Yedekleri				
F-Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar					3-Olağanüstü Yedekler				
1-Arama Giderleri					4-Diğer Kar Yedekleri				
2-Hazırlık ve Geliştirme Giderleri					5-Özel Fonlar				
3-Diğer Özel Tükenmeye Tabi					D-Geçmiş Yıllar Karları				
Varlıklar					E-Geçmiş Yıllar Zararları(-)				
4-Birikmiş Tükenme Payları(*)					F-Dönem Net Karı (Zararı)				
5-Verilen Avanslar					ÖZ KAYNAKLAR TOPLAMI				
G-Gelecek Yıllara Ait Giderler ve									
Gelir Tahakkukları									
1-Gelecek Yıllara Ait Giderler									
2-Gelir Tahakkukları									
H-Diğer Duran Varlıklar									
1-Gelecek Yıllarda İndirilecek KDV									
2-Diğer KDV									
3-Diğer Çeşitli Duran Varlıklar									
DURAN VARLIKLAR TOPLAMI									
AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI					PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI				

DİPNOTLAR:

1-.....

2-.....

*İşletmeler belirlenen büyüklüklerine göre,bin,milyon,milyar ya da trilyon olarak rakamlarını gösterecektlerdir.

4.3.2 Gelir Tablosu

İşletmenin belirli bir dönem içerisinde elde edilen bütün gelirlerini ve söz konusu gelirleri elde edebilmek için katlanılan tüm maliyet ve giderlerini göstererek, bunların sonucunda işletmenin net kar ya da net zararına ulaşılan mali tablo, gelir tablosu olarak adlandırılmaktadır (Gökçen 2018: 10). Başka bir deyişle işletmenin performans ölçüm aracı olarak tanımlanan gelir tablosu aracılığıyla, işletmenin faaliyet dönemi içerisinde ortaya koyduğu başarısı tespit edilebilmektedir (Kaval 2011: 13). Gelir tablosunun düzenleneceği süreç aralığı, başlangıç tarihi ve bitiş tarihi belirtilerek ve genellikle bir yılı kapsayan bir zaman olarak sunulmaktadır (Gökçen 2018: 10).

Gelir, işletmede belirli bir dönem içerisinde meydana gelen işlem ve olaylardan dolayı, özkaynaklarda meydana gelen artış olarak tanımlanmaktadır. Burada gelire dair önemli husus, özkaynaklardaki artışın, işletmenin sahiplerinin yapmış olduğu katkılar hariç tutularak gerçekleşmiş olmasıdır (Oğuz, Akay 2016: 467). Giderin tanımına bakacak olursak; işletmenin faaliyetlerini devam ettirebilmesi ve gelir elde edebilmesi amacıyla, işletmedeki varlıkların tüketilmesi olarak karşımıza çıkmaktadır (Akdoğan, Sultanoğlu 2018: 647).

Gelir tablosunun içeriği; brüt satış karı, faaliyet karı, olağan kar, olağan dışı kar ve net kar bölümlerinden oluşmaktadır (Avder, Özçelik 2016: 191).

Tablo 4.2: Gelir Tablosu Örneği

	Önceki Dönem		Cari Dönem	
A-BRÜT SATIŞLAR				
1-Yurtiçi Satışlar				
2-Yurtdışı Satışlar				
3-Diğer Gelirler				
B-SATIŞ İNDİRİMLERİ(-)				
1-Satıştan İadeler(-)				
2-Satış İskontoları(-)				
3-Diğer İndirimler(-)				
C-NET SATIŞLAR				
D-SATIŞLARIN MALİYETİ(-)				
1-Satılan Mamuller Maliyeti(-)				
2-Satılan Ticari Mallar Maliyeti(-)				
3-Satılan Hizmet Maliyeti(-)				
4-Diğer Satışların Maliyeti(-)				
BRÜT SATIŞ KÂRI VEYA ZARARI				
E-Faaliyet Giderleri(-)				
1-Araştırma ve Geliştirme Giderleri(-)				
2-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri(-)				
3-Genel Yönetim Giderleri(-)				
FAALİYET KÂRI VEYA ZARARI				
F-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR				
1-İştiraklerden Temettü Gelirleri				
2-Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri				
3-Faiz Gelirleri				
4-Komisyon Gelirleri				
5-Konusu Kalmayan Karşılıklar				
6-Faaliyetle İlgili Diğer Olağan Gelir ve Kârlar				
G-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR(-)				
1-Reeskont Faiz Giderleri				
2-Komisyon Giderleri				
3-Karşılık Giderleri				
4-Diğer Olağan Gider ve Zararlar				
H-FİNANSMAN GİDERLERİ(-)				
1-KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ(-)				
2-UZUN VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ(-)				
OLAĞAN KÂR VEYA ZARAR				
I-OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLARI				
1-Önceki Dönem Gelir ve Kârları				
2-Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar				
J-OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR(-)				
1-Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları(-)				
2-Önceki Dönem Gider ve Zararları(-)				
3-Diğer Olağandışı Gider ve Zararları(-)				
DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI				
K-DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASIL YÜKÜMLÜLÜK				
DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI				

DİPNOTLAR :

1-

2-

.....

* İşletmeler, belirlenen büyüklüklerine göre bin,milyon, milyar yada trilyon olarak rakamlarını göstereceklerdir.

Gelir tablosunun bir tamamlayıcısı olarak adlandırılan bu tablo; işletmenin dönem içerisindeki satılan ticari mal, satılan hizmet, mamul ve ilk madde malzeme gibi kalemlere ait maliyetlerini ortaya koymak ve stok hareketlerini izlemek amacıyla sunulmaktadır (Gökçen 2018: 11). Gelir tablosunda yer alan “Satışların Maliyeti” kısmı, bu tabloda sunulan satılan mamul maliyeti, satılan ticari mal maliyeti ve satılan hizmet maliyeti kalemlerinin toplamından oluşmaktadır (1 No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği).

Tablo 4.3: Satışların Maliyeti Tablosu

SATIŞLARIN MALİYETİ TABLOSU (..... TL)*		EK TABLO 5	
Önceki Dönem		Cari Dönem	
ÜRETİM MALİYETİ			
A-Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri			
B-Direkt İşçilik Giderleri			
C-Genel Üretim Giderleri			
D-Yarı Mamul Kullanımı			
1-Dönem Başı Stok(+)			
2-Dönem Sonu Stok(-)			
ÜRETİLEN MAMUL MALİYETİ			
E-Mamul Stoklarında Değişim			
1-Dönem Başı Stok(+)			
2-Dönem Sonu Stok(-)			
I-SATILAN MAMUL MALİYETİ			
TİCARİ FAALİYET			
A-Dönem Başı Ticari Mallar Stoku(+)			
B-Dönem İçi Alışlar(+)			
C-Dönem Sonu Ticari Mallar(-)			
II-SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ			
III-SATILAN HİZMET MALİYETİ			
SATIŞLARIN MALİYETİ (I+II+III)			

* İşletmeler, belirlenen büyüklüklerine göre bin,milyon, milyar yada trilyon olarak rakamlarını göstereceklerdir.

4.3.4 Fon Akım Tablosu

İşletmenin belirli bir hesap dönemi içerisinde sağlamış olduğu fon kaynaklarını ve söz konusu kaynakların kullanım yerlerini göstermek amacıyla düzenlenen tablo, fon akım tablosu olarak tanımlanmaktadır (Gökçen 2018: 11).

Fon akım tablosuna temel teşkil eden fon kavramı, işletmenin finansal araçlarının ve finansal olanaklarının bütününe kapsayarak aktifin tamamından oluşmaktadır. Fon akım tablosu ile nakit akım tablosunun temel farkı; fon akım tablosu işletmenin tüm fon kaynaklarını ve fon kullanımlarını içeriyorken, nakit akım tablosunun yalnızca nakit ve nakde eşdeğer kaynakları ve kullanımlarını içeriyor olmasıdır (Çiftçi, Sarıoğlu 2014: 183).

İşletmenin fon kaynaklarını oluşturan kalemler; faaliyetlerinden sağladığı kaynaklar, olağandışı faaliyetlerinden sağladığı kaynaklar, işletme varlıklarındaki azalışlar, yabancı kaynaklardaki artışlar ve özkaynaklardaki artışlar olarak karşımıza çıkmaktadır. Fon kullanımları ise; işletmenin olağan faaliyetleriyle ilişkili kullanımlar, olağandışı faaliyetleriyle ilişkili kullanımlar, ödediği vergiler, ödediği kar payları, işletmenin varlıklarında meydana gelen artışlar, yabancı kaynaklarındaki azalışlar ve özkaynaklarındaki azalışlardan oluşmaktadır (1 No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği).

Tablo 4.4: Fon Akım Tablosu

(..... TL)*

A-FON KAYNAKLARI

- 1) Faaliyetlerden Sağlanan Kaynaklar
 - a) Olağan Kâr
 - b) Amortismanlar(+)
 - c) Fon Çıkışı Gerektirmeyen Diğer Giderler(+)
 - d) Fon Girişi Sağlamayan Gelirler(-)
- 2) Olağandışı Faaliyetlerden Sağlanan Kaynaklar
 - a) Olağandışı Kâr
 - b) Fon Çıkışı Gerektirmeyen Diğer Giderler(+)
 - c) Fon Girişi Sağlamayan Gelirler(-)
- 3) Dönen Varlıklar Tutarındaki Azalışlar
- 4) Duran Varlıklar Tutarındaki Azalışlar
- 5) Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklardaki Artışlar
(Borç ve Gider Karşılıklarını Kapsamaz.)(*)
- 6) Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklardaki Artışlar
(Borç ve Gider Karşılıklarını Kapsamaz.)
- 7) Sermaye Artırımı (Nakit Karşılığı veya Dışarıdan getirilen diğer
- 8) Hisse Senetleri İhraç Primleri

B-FON KULLANIMLARI

- 1) Faaliyetlerle İlgili Kullanımlar
 - a) Olağan Zarar
 - b) Amortismanlar(+)
 - c) Fon Çıkışı Gerektirmeyen Diğer Giderler(+)
 - d) Fon Girişi Sağlamayan Diğer Gelirler(-)
- 2) Olağandışı Faaliyetlerle İlgili Kullanımlar
 - a) Olağan Dışı Zarar
 - b) Fon Çıkışı Gerektirmeyen Giderler(+)
 - c) Fon Girişi Sağlamayan Gelirler(-)
- 3) Ödenen Vergi ve Benzerleri
(Bir önceki dönem kârından ödenen/
- 4) Ödenen Temettüleri
 - a) Bir Önceki Dönem Kârından Ödenen
 - b) Yedeklerden Dağıtılan
- 5) Dönen Varlıkların tutarındaki Artışlar
- 6) Duran Varlıkların Tutarındaki Artışlar
(Yeniden Değerlemeyi Kapsamaz.)
- 7) Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklardaki Azalışlar
- 8) Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklardaki Azalışlar
- 9) Sermayedeki Azalışlar

Önceki Dönem		Cari Dönem	

* İşletmeler, belirlenen büyüklüklerine göre bin,milyon, milyar yada trilyon olarak rakamlarını göstereceklerdir.

(*) 2 Sıra No'lu Genel Tebliğin C bölümü ile değiştirilmiştir.

4.3.5 Nakit Akım Tablosu

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre düzenlenen nakit akım tablosu, işletmenin bir dönem içerisindeki nakit girişlerini, nakit çıkışlarını ve nakit hareketlerini sebepleri doğrultusunda sınıflandırarak sunmaktadır (Gökçen 2018: 11). Nakit akımına sebep olan kalemlerin hesaplanmasında, *“amortismanlar, karşılıklar, reeskontlar, vazgeçilen alacaklar, önceki dönem gelir, kar, gider ve zararları gibi nakit giriş veya çıkışını gerektirmeyen tutarlar dikkate alınmaz”* (1 No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği).

Nakit akım tablosu ile, işletmenin yatırımcıları ve borç verenleri işletmeye dair nakit oluşturma potansiyeline vakıf olabilmekte ve bu sayede karar verme mekanizmalarını oluşturabilmektedir (Kısakürek, Ayarlıoğlu 2007: 195). Ayrıca işletme yöneticileri de nakit akım tablosu aracılığıyla, işletmenin nakit ve nakde eşdeğer varlıklarından sağladıkları bilgiler doğrultusunda, gelecekte işletmenin para ihtiyacını tahmin edebilmekte ve nakit bütçesinin oluşturulması açısından kolaylık sağlamaktadırlar (Çiftçi, Sarıoğlu 2014: 183-184).

MSUGT' a göre hazırlana nakit akım tablosu, TFRS ve BOBİ FRS' den farklı olarak nakit akışlarının sunumunda işletme faaliyetlerine göre sınıflandırmayı esas almamaktadır (Aktaş 2020: 37). Söz konusu tabloda işletmeye ait dönem başı nakit mevcudu, dönem sonu nakit mevcudu ve dönem içerisindeki nakit girişleri ile nakit çıkışlarına yer verilmektedir (Gökçen 2018: 11).

Tablo 4.5: Nakit Akım Tablosu

(..... TL)*

	Önceki Dönem	Cari Dönem
A-DÖNEM BAŞI NAKİT MEVCUDU		
B-DÖNEM İÇİ NAKİT GİRİŞLERİ		
1-Satışlardan Elde Edilen Nakit		
a) Net Satışlar		
b) Ticari Alacaklardaki Azalışlar		
c) Ticari Alacaklardaki Artışlar(-)		
2-Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Kârlardan Dolayı Sağlanan		
3-Olağandışı Gelir ve Kârlardan Sağlanan Nakit		
4-Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklardaki Artışlardan Sağlanan Nakit		
a) Menkul Kıymet İhraçlarından		
b) Alınan Krediler		
c) Diğer Artışlar		
5-Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklardaki Artışlardan Sağlanan Nakit		
a) Menkul Kıymet İhraçlarından		
b) Alınan Krediler		
c) Diğer Artışlar		
6-Sermaye Artışından Sağlanan Nakit		
7-Hisse Senedi İhraç Primlerinden Sağlanan Nakit		
8-Diğer Nakit Girişleri		
C-DÖNEM İÇİ NAKİT ÇIKIŞLARI		
1-Maliyetlerden Kaynaklanan Nakit Çıkışları		
a) Satışların Maliyeti		
b) Stoklardaki Artışlar		
c) Ticari Borçlardaki (Alımlardan Kaynaklanan) Azalışlar		
d) Ticari Borçlardaki (Alımlardan Kaynaklanan (Artışlar))(-)		
e) Amortisman ve Nakit Çıkışı Gerektirmeyen Giderler(-)		
f) Stoklardaki Azalışlar(-)		
2-Faaliyet Giderlerine İlişkin Nakit Çıkışları		
a) Araştırma ve Geliştirme Giderleri		
b) Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri		
c) Genel Yönetim Giderleri		
d) Amortisman ve Nakit Çıkışı Gerektirmeyen Diğer Giderler(-)		
3-Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararları İlişkin Nakit		
a) Diğer Faaliyetlerle İlgili Olağan Gider ve Zararlar		
b) Amortisman ve Nakit Çıkışı Gerektirmeyen Diğer Gider ve		
4-Finansman Giderlerinden Dolayı Nakit Çıkışları		
5-Olağanüstü Gider ve Zararlar		
b) Amortisman ve Nakit Çıkışı Gerektirmeyen Diğer Gider ve		
6-Duran Varlık Yatırımlarına İlişkin Nakit Çıkışları		
7-Kısa Vadeli Yabancı Kaynak Ödemeleri (Alımlarla İlgili Olmayan)		
a) Menkul Kıymetler Anapara Ödemeleri)		
b) Alınan Krediler Anapara Ödemeleri		
c) Diğer Ödemeler		
8-Uzun Vadeli Yabancı Kaynak Ödemeleri (Alımlarla İlgili Olmayan)		
a) Menkul Kıymetler Anapara Ödemeleri		
b) Alınan Krediler Anapara Ödemeleri		
c) Diğer Ödemeler		
9-Ödenen Vergi ve Benzerleri		
10-Ödenen Temettüleri		
11-Diğer Nakit Çıkışları		
D-DÖNEM SONU NAKİT MEVCUDU (A-B-C)		
E-NAKİT ARTIŞ VEYA AZALIŞ (B-C)		

4.3.6 Kar Dağıtım Tablosu

Bu tablonun düzenlenme amacı, özellikle sermaye şirketlerinin dönem karının dağıtımına konu olacak kalemlerin açık ve anlaşılır bir biçimde gösterilmesi olarak açıklanmaktadır (Gökçen 2018: 11).

Tek Düzen Muhasebe Sistemi çerçevesinde iki tip kar bulunmaktadır. Muhasebe hesaplarına dönem içi ve dönem sonunda aksettirilen hesaplar sonucunda ulaşılan kara , ticari kar denilmektedir. Ticari kara kanunda gerekli görülen ilavelerin ve çıkarmaların yapılmasıyla ulaşılan ve beyannamede yer alan kar ise, mali kar olarak tanımlanmaktadır (Balcı 2012: 160).

Kar dağıtım tablosuna konu olan kar, ticari kar olup; belirli bir sıralama düzeninde ve aşama aşama gerçekleştirilmektedir (Öztürk, Öğredik 2008:157). Öncelikle dönem karından ödenecek vergi ve diğer yasal yükümlülükler düşülerek net kara ulaşılır. Sonrasında geçmiş dönem zararı, her yıl karın %5'i tutarında ayrılan birinci tertip yedek akçe ve işletmede bırakılması zorunlu olan yasal fonlar düşülerek, dağıtılabılır kara ulaşılmaktadır. Bu aşamadan sonra ortaklara birinci ve ikinci temettü ve yedeklerden gerçekleştirilen dağıtımlar yapılmaktadır (Güçlü 2009: 282-284).

Tablo 4.6: Kar Dağıtım Tablosu

	Önceki Dönem	Cari Dönem
A-DÖNEM KÂRININ DAĞITIMI		
1) Dönem Kârı		
2) Ödenecek Vergi ve Yasal Yükümlülükler(-)		
— Kurumlar Vergisi (Gelir Vergisi)		
— Gelir Vergisi Kesintisi		
— Diğer Vergi ve Yasal Yükümlülükler		
NET DÖNEM KÂRI		
3) Geçmiş Dönemler Zararı(-)		
4) I. Tertip Yasal Yedek Akçe(-)		
5) İşletmede Bırakılması ve Tasarrufu Zorunlu Yasıl Fonlar(-)		
DAĞITILABİLİR NET DÖNEM KÂRI		
6) Ortaklara Birinci Temettü(-)		
— Adi Hisse senedi Sahiplerine		
— İmtiyazlı Hisse Senedi Sahiplerine		
7) Personele Temettü(-)		
8) Yönetim Kuruluna Temettü(-)		
9) Ortaklara İkinci Temettü(-)		
— Adi Hisse Senedi Sahiplerine		
— İmtiyazlı Hisse Senedi Sahiplerine		
10) İkinci Tertip Yasıl Yedek Akçe(-)		
11) Statü Yedekleri(-)		
12) Olağandışı Yedekler (Dağıtılmamış Kârlar)		
13) Diğer Yedekler		
14) Özel Fonlar		
B-YEDEKLERDEN DAĞITIM		
1) Dağıtılan Yedekler		
2) II. Tertip Yasal Yedekler(-)		
3) Ortaklara Pay(-)		
— Adi Hisse Senedi Sahiplerine		
— İmtiyazlı Hisse Senedi Sahiplerine		
4) Personele Pay(-)		
5) Yönetim Kuruluna Pay(-)		
C-HİSSE BAŞINA KÂR		
1) Adi Hisse Senedi Sahiplerine (TL %)		
2) İmtiyazlı Hisse Senedi Sahiplerine (TL %)		
D-HİSSE BAŞINA TEMETTÜ		
1) Adi Hisse Senedi Sahiplerine (TL %)		
2) İmtiyazlı Hisse Senedi Sahiplerine (TL %)		

* İşletmeler, belirlenen büyüklüklerine göre bin, milyon, milyar yada trilyon olarak rakamlarını göstereceklerdir

4.3.7 Özkaynak Değişim Tablosu

İşletmenin dönem içerisinde özkaynak kalemlerine ait artışlarının ve azalışlarının bir bütün halinde gösterilmesi amacıyla oluşturulan tablo, özkaynak değişim tablosu olarak adlandırılmaktadır (Gökçen 2018: 12).

Ödenmiş sermaye, sermaye yedekleri, kar yedekleri, geçmiş dönem karı/zararı ve dönem net karı/zararı kalemlerinden her biri için açılan sütunlarda söz konusu kalemlere ait dönem başı tutarları, dönem içerisindeki artış veya azalışlar ve dönem sonu tutarları izlenirken; yatay kalemlerde ise değişikliğin neden olduğu olaylar yer almaktadır (1 No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği).

1 No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde özkaynak değişim tablosu örneğine rakam ve açıklamalarıyla aşağıdaki şekilde yer verilmiştir:

TABLO 9

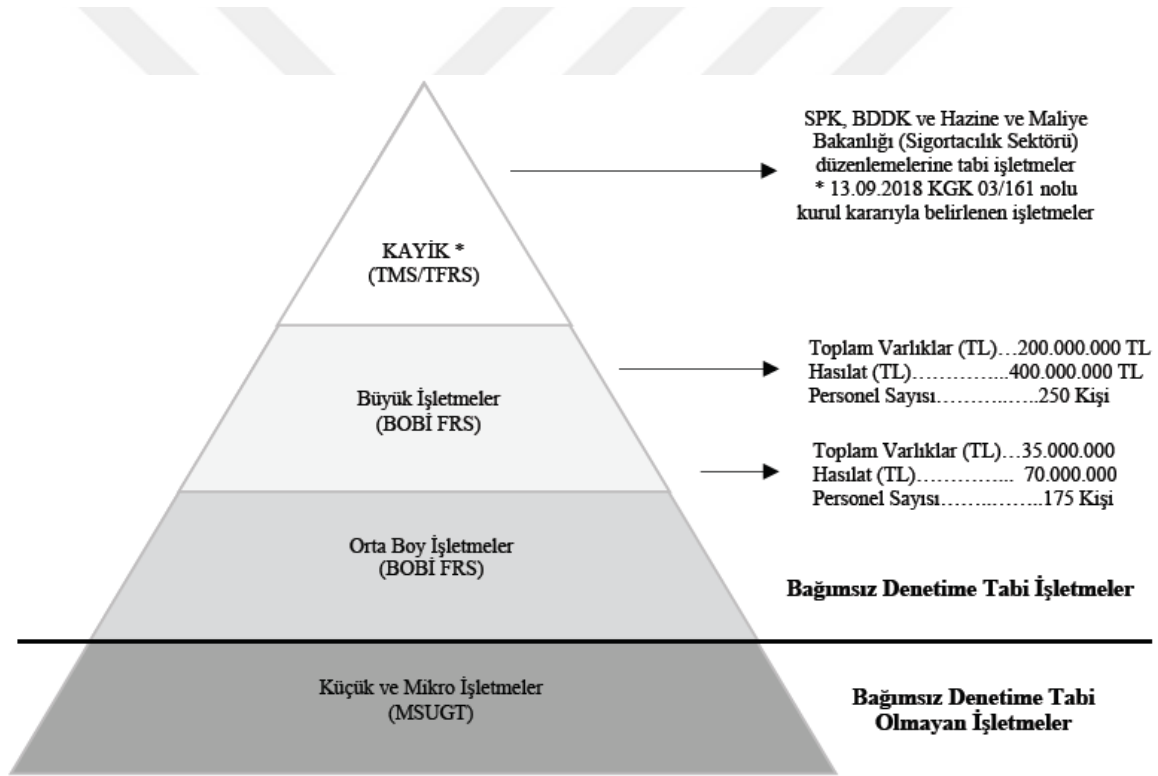
Tablo 4.7: Öz Kaynaklar Değişim Tablosu

ÖZKAYNAK KALEMLERİNDEKİ HAREKETLER	Ödenmiş Sermaye	Sermaye Yedekleri					Kâr Yedekleri					Geçmiş Yıllar Karları (Zararları)	Dönem Net Karı (Zarar)	Özkaynaklar Toplamı
		Hisse Senedi İhraç Primleri	Hisse Senedi İptal Karları	M.D.V. Yeniden Değerleme Artışlar	İştirakiler Yeniden Değerleme Artışları	Diğer	Yasal Yedekler	Statü Yedekleri	Olağanüstü Yedekler	Özel Fonlar	Diğer			
ÖNCEKİ DÖNEM	11,250	-	-	4,577	703	-	2,062	-	7,606	-	-	-	18,315	44,613
21 Aralık 1988 Kalanı														
Kâr Dağıtım:														
Temettüleri													(9,379)	(9,379)
Yedeklere Aktarılan							2,412		6,524				(8,936)	-
Hisse Senedi İhraç Primleri		204												204
Ödenmiş Sermaye Artışı:														
Nakten	4,500													4,500
Yeniden Değerleme Artışlarından	4,500			(4,500)										-
Aktarılan														
Maddi Duran Varlık Satış Kârları	2,250									920				3,170
1989 Yılı Yeniden Değerleme Artışları (Net)				7,425	1,083									8,508
1989 Dönem Net Kârı													38,142	38,142
CARİ DÖNEM	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
31 Aralık 1989 Kalanı	22,500	204	-	7,602	1,786	-	4,474	-	14,130	920	-	-	38,142	89,750
Kâr Dağıtım:														
Temettüleri													(19,100)	(19,100)
Yedeklere Aktarılan							3,727		15,315				(19,042)	-
Hisse Senedi İhraç Primleri		188												188
İştiraklerindeki Maddi Duran Varlık Satış										119				119
Kârı Karşılığında Elde Edilen Bedelsiz Hisse														
Senetleri														
Maddi Duran Varlık Kârları										8,080				8,080
Ödenmiş Sermaye Artışı:														
Nakten	13,922													13,922
Yeniden Değerleme Artışlarında	9,000			(7,300)	(1,700)									-
Aktarılan														
Özel Fonlardan Aktarılan	9,000									(9,000)				-
1990 Yılı Yeniden Değerleme Artışları Net				(16,897)	(771)									1,523
1990 Yılı Dönem Net Kârı													40,523	40,523
	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
31 Aralık 1990 Kalanı	54,422	392	-	17,189	867	-	8,201	-	29,445	119	-	-	40,523	151,158

5. TFRS, BOBİ FRS ve MSUGT' A GÖRE HAZIRLANAN FİNANSAL TABLOLARIN KARŞILAŞTIRILMASI

Türkiye’de 1994 yılında Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’nin yürürlüğe girmesiyle başlayan muhasebede standardizasyonun sağlanması süreci, Uluslararası Muhasebe Standartları’nın yayınlanmasıyla birlikte halka açık şirketlerde uygulanan TFRS/ TMS ile devam etmiş ve sonrasında bağımsız denetime tabi olup halka açık olmayan şirketler tarafından uygulanmak üzere BOBİ FRS yayınlanmıştır.

Şekil 5.1: Türkiye’ deki Finansal Raporlama Çerçevesi



Kaynak: www.kgk.gov.tr

Gerek TFRS gerekse de BOBİ FRS uygulayan işletmeler, vergi ödemelerinde bulunmak üzere yayınladıkları Kurumlar Vergisi Beyannamesi’nde sunmak üzere finansal tablolarını aynı zamanda MSUGT’ a göre de düzenlemek zorundadırlar. İşletmelerin farklı standartlara göre hazırladıkları finansal tablolar incelendiğinde, hesap kalemleri tutarlarında farklılıklar tespit edilmektedir. Buradan yola çıkarak söz konusu farklılıkları açıklamak amacıyla hazırlanan

çalışmada; Kavramsal Çerçeve ve Muhasebenin Temel Kavramları, Finansal Tabloların Biçim ve İçeriği, Muhasebe Politikaları ve Raporlama Dönemi Sonrasındaki Olaylar başlıkları altında karşılaştırmalar yapılacaktır.

5.1 Kavramsal Çerçeve ve Muhasebenin Temel Kavramlarının Karşılaştırılması

TFRS’ de “Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve” adı altında kavramsal çerçeveye ayrı bir bölüm olarak yer verilmiş ve finansal raporlamanın amaçları, faydalı finansal bilginin tanımı ve özellikleri ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Ayrıca finansal tabloların unsurları ve varlık ve borçların ölçüm esasları da açıklanmaktadır. BOBİ FRS’ de kavramsal çerçeveye ayrı bir bölüm olarak yer verilmeyip, “Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tabloların Sunuluşu” başlığı altında finansal raporlamanın amaçları ve finansal bilginin özelliklerine dair TFRS’ ye göre daha özet bilgi sunulmaktadır. MSUGT’ ta ise kavramsal çerçeve bölümü yer almayıp, “Muhasebenin Temel Kavramları” ile açıklamaya başlanmaktadır (Aracı, Bekçi 2019: 869).

Tablo 5.1: Finansal Raporlama İlkelerinin Karşılaştırılması

TMS/TFRS (Raporlama İlkeleri)	BOBİ FRS (Raporlama İlkeleri)	MSUGT (Temel Kavramlar)
• İşletmenin Sürekliliği • Tahakkuk Esası • Önemlilik • Netleştirme • Raporlama Sıklığı • Karşılaştırılabilirlik • Tutarlılık	• İşletmenin Sürekliliği • Tahakkuk Esası • İhtiyatlılık • Önemlilik • Netleştirme • Raporlama Sıklığı • Karşılaştırılabilirlik • Tutarlılık	• Sosyal Sorumluluk • Kişilik • İşletmenin Sürekliliği • Dönemsellik • Parayla Ölçme • Maliyet Esası • Tarafsızlık ve Belgelendirme • Tutarlılık • Tam Açıklama • İhtiyatlılık • Önemlilik • Özün Önceliği

TFRS ve BOBİ FRS' ye göre genel amaçlı finansal raporlama ilkelerinin ihtiyatlılık ilkesi dışında uyum içerisinde olduğu görülmektedir. MSUGT' a göre açıklanan muhasebenin temel kavramları ise, TFRS ve BOBİ FRS' ye göre farklılık arz etmektedir (Akdoğan 2020: 30). BOBİ FRS' deki ihtiyatlılık ilkesinin amacı; varlık ve gelirlerin normalden yüksek, borç ve giderlerin ise normalden düşük raporlanmasının önüne geçmektir (Gençoğlu, Kurt 2019: 347).

5.2 Finansal Tabloların Biçim ve İçerik Açısından Karşılaştırılması

TMS 1 Standardı gereğince, TFRS kapsamında finansal tablolarını düzenlemekle yükümlü işletmelerin zorunlu olarak hazırlaması gereken finansal tablolar; finansal durum tablosu, kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu, nakit akış tablosu ve dipnotlardan oluşmaktadır (TMS 1: 4). BOBİ FRS' ye göre ise zorunlu olarak hazırlanması gereken finansal tablolar; finansal durum tablosu, kar veya zarar tablosu, özkaynak değişim tablosu, nakit akış tablosu ve dipnotları kapsamaktadır. BOBİ FRS' de TFRS' den farklı olarak kapsamlı gelir tablosu bölümü bulunmamakta, diğer tabloların ise biçim açısından uyumlu olduğu görülmektedir. MSUGT, hazırlanması gereken mali tabloları temel ve ek olarak iki gruba ayırarak sınıflandırmış; bilanço, gelir tablosu ve dipnotları temel mali tablolar, satışların maliyeti, fon akım, nakit akım, kar dağıtım ve öz kaynaklar değişim tablolarını ise ek mali tablo olarak açıklamıştır (Doğan 2018: 119).

Tablo 5.2: Finansal Tablolar Seti Bakımından Karşılaştırma

TMS/TFRS	BOBİ FRS	MSUGT	
Zorunlu Finansal Tablolar	Zorunlu Finansal Tablolar	Temel Mali Tablolar	Ek Mali Tablolar
- Finansal Durum Tablosu - Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu - Özkaynak Değişim Tablosu - Nakit Akış Tablosu - Önemli Muhasebe Politikaları ve Dipnotlar	- Finansal Durum Tablosu - Kar veya Zarar Tablosu - Özkaynak Değişim Tablosu - Nakit Akış Tablosu - Önemli Muhasebe Politikaları ve Dipnotlar	- Bilanço - Gelir Tablosu - Dipnotlar	- Satışların Maliyeti Tablosu - Fon Akım Tablosu - Nakit Akım Tablosu - Kar Dağıtım Tablosu - Öz Kaynaklar Değişim Tablosu

KGK tarafından 2019 yılında yayımlanan “Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi” ne göre TFRS’ ye uygun olarak finansal tablolarını hazırlayan işletmelerin ihtiyaca uygun, karşılaştırılabilir, doğrulanabilir, anlaşılabilir ve gerçeğe uygun bir biçimde finansal tablolarını sunabilmesini sağlamak ve denetimi daha kolay kılmak adına finansal tablo örneklerine yer verilmiştir. Ancak KGK, TFRS’ ye tabi işletmelere söz konusu örneklere birebir uyum sağlanmasını zorunlu kılmamıştır (www.kgk.gov.tr). Öte yandan yine KGK tarafından BOBİ FRS’ ye tabi işletmeler tarafından uygulanmak üzere münferit ve konsolide finansal tablo formatları yayınlanmıştır. Fakat KGK, TFRS’ den farklı olarak BOBİ FRS uygulayan işletmelere söz konusu formatlara bağlı kalmayı zorunlu kılmış, ancak bir takım yeni ve alt kalemlere yer verebilmelerine imkan tanımıştır (Karapınar, Eflatun 2019: 13). MSUGT kapsamında finansal tablolarını hazırlayan işletmelerin ise, MSUGT eklerinde yer alan finansal tablo örneklerine birebir uyum sağlanması zorunlu kılınmıştır (1 No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği).

Bağlı ortaklık yatırımı bulunan işletmelerin, konsolide finansal tablo hazırlaması hususunda da her üç düzenlemede farklılıklar olduğu göze çarpmaktadır. TFRS kapsamında finansal tablolarını hazırlayan işletmelerin, konsolide finansal tablo hazırlamaları zorunlu kılınmıştır. BOBİ FRS’ de bu durum sadece büyük işletme kriterlerini sağlayan işletmeler açısından zorunlu kılınmakta, orta boy işletmeler için konsolide finansal tablo hazırlanması işletmenin kendi inisiyatifine bırakılarak zorunluluk arz etmemektedir. MSUGT’ ta ise, işletmelerin konsolide finansal tablo hazırlamaları zorunlu kılınmamaktadır (Şen, Özbirecikli 2018:480).

Türkiye’de yalnızca halka açık şirketler, finansal kuruluşlar ve sigorta şirketlerinin 3. , 6. ve 9. aylarda ara dönem finansal raporlama yapmaları gerekli olup; hem TFRS’ de hem de BOBİ FRS’ de söz konusu işletmeler haricinde ara dönem finansal raporlama yapma zorunluluğu bulunmayıp, isteğe bağlıdır. MSUGT ’a göre ise, ara dönem finansal raporlama tabirine yer verilmeyip sadece yıllık raporlama yapılması zorunlu kılınmıştır (Karataş 2020: 503-505).

5.2.1 Finansal Durum Tablosu/ Bilanço’ nun Karşılaştırılması

MSUGT’ ta “Bilanço” olarak adlandırılan finansal tablo, TFRS ve BOBİ FRS’ de “Finansal Durum Tablosu” adını almıştır. MSUGT’ ta bilançonun unsurları varlıklar ve kaynaklardan oluşurken; TFRS ve BOBİ FRS’ de finansal durum tablosunun unsurları varlıklar, yükümlülükler ve özkaynaklardan oluşmaktadır. MSUGT’ ta kaynaklar adı altında açıklanan unsurun iki alt başlığa ayrılarak kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar ve özkaynaklardan

meydana geldiği görülmektedir. TFRS ve BOBİ FRS’ de varlıkların ve yükümlülüklerin tanımları ve finansal durum tablosunda yer alabilmesi için taşıması gereken özellikler aynıdır. MSUGT’ ta ise, varlıkların ve kaynakların tanımı yapılmamakla beraber taşıması gerekli şartlardan da bahsedilmemiş fakat ilgili unsurların alt kalemleri Tek Düzen Hesap Planı’nda açıklanmıştır (Aracı, Bekçi 2019: 876-878).

Varlık ve yükümlülüklerin, dönen varlık ve duran varlık ya da kısa vade ve uzun vade ayrımlarının yapılmasında da, üç düzenleme açısından farklılıklar bulunmaktadır. MSUGT’ a göre; normal faaliyet dönemi 1 yıl olarak belirlenmiş ve 1 yılın altında paraya çevrilmesi beklenen varlıklar dönen varlık, aynı şekilde 1 yıldan önce ödenmesi beklenen kaynaklar ise kısa vadeli yabancı kaynak şeklinde gruplanmıştır. TFRS’ de ise iki yöntem karşımıza çıkmakta olup, normal faaliyet döngüsü baz alınarak uygulanan cari/cari olmayan ayrımına göre sınıflandırma ve likidite esaslı sınıflandırma bulunmaktadır. İşletmeler, normal faaliyet döngüsünü açıkça belirleyemediği durumlarda, likidite esaslı sunuşu tercih etmektedir. Buradaki normal faaliyet döngüsü kavramı, MSUGT’ tan farklı olup 1 yılı kapsamaması gerekmemektedir. Normal faaliyet döngüsünün parçası olduğu takdirde; alacaklar, stoklar ve diğer varlıklar 1 yıldan daha uzun sürede paraya çevrilmesi, satılması veya tüketilmesi bekleniyor olsa dahi, cari varlıklar adı altında raporlanmakta olup, kaynak sınıflandırması da aynı şekilde yapılmaktadır (Bayrı 2010 a: 97-99). Genellikle mal ve hizmet sunumunda bulunmayan finans kuruluşları tarafından tercih edilen likidite esaslı sunuma göre, varlıklar ve yükümlülükler en azdan en fazlaya doğru ya da tersi biçimde likiditelerine göre sınıflandırılırlar (TMS1: 12). BOBİ FRS’ de ise yine normal faaliyet döngüsü baz alınarak uygulanan kısa vade/ uzun vade ayrımı ile varlıklar ve yükümlülüklerin sınıflandırması yapılmakta ve TFRS’ den farklı olarak likidite esaslı sınıflandırma bulunmamaktadır (Özbirecikli, Şen, Tüm 2020: 22).

5.2.1.1 Dönen Varlıklar Açısından Karşılaştırılma

Dönen Varlık hesap sınıfının her üç düzenleme kapsamında karşılaştırılmasında; hesap gruplarının farklılık arz eden bölümleri, içerik ve değerlendirme ölçütü açısından ele alınacaktır.

Tablo 5.3: Dönen Varlıklara İlişkin Hesap Gruplarının Karşılaştırılması

TFRS	BOBİ FRS	MSUGT
DÖNEN VARLIKLAR	DÖNEN VARLIKLAR	DÖNEN VARLIKLAR
- Nakit ve Nakit Benzerleri - Finansal Yatırımlar -Türev Araçlar -Ticari Alacaklar -İmtiyaz Sözleşmelerine İlişkin Finansal Varlıklar -Diğer Alacaklar -Stoklar -Canlı Varlıklar -Peşin Ödenmiş Giderler -Cari Dönem Vergisiyle İlgili Varlıklar -Diğer Dönen Varlıklar -Satış Amaçlı Sınıflandırılan Duran Varlıklar	-Nakit ve Nakit Benzerleri -Finansal Yatırımlar -Ticari Alacaklar -Diğer Alacaklar -Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Alacaklar -Stoklar -Canlı Varlıklar -Peşin Ödenmiş Giderler -Peşin Ödenmiş Vergi ve Benzerleri -Diğer Dönen Varlıklar	-Hazır Değerler -Menkul Kıymetler -Ticari Alacaklar -Diğer Alacaklar -Stoklar -Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları -Diğer Dönen Varlıklar

MSUGT’ taki “Hazır Değerler” hesap grubu ile TFRS ve BOBİ FRS’ deki “Nakit ve Nakit Benzerleri” hesap grubu içerik olarak farklılık arz etmektedir. MSUGT’ a göre kasa ve bankadaki tüm mevduat nakit olarak adledilirken, TFRS ve BOBİ FRS’ ye göre ise kasa ile vadesiz mevduat ve 3 aya kadar vadeli mevduat nakit olarak tanımlanmakta, vadesi 3 ayı geçen mevduatlar ise “Finansal Yatırımlar” kaleminde raporlanmaktadır. MSUGT’ a göre “Menkul Kıymetler” olarak sınıflandırılan kalemlerin 3 aydan kısa süren yatırımları, TFRS ve BOBİ FRS için nakit benzeri kabul edilmekte olup “Nakit ve Nakit Benzerleri” kaleminde yer alırken, 3 aydan uzun süreli olanlar ise “Finansal Yatırımlar” kaleminde raporlanmaktadır (Gersil 2014: 40-42). Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’nde değerlemeye dair herhangi bir hüküm bulunmazken, değerlemeler Vergi Usul Kanunu’nda açıklanmaktadır. Menkul kıymetlerin değerlemesinde MSUGT’ a göre halka açık olup olmamasına bakılmaksızın alış bedeliyle muhasebeleştirilmektedir. TFRS’ de de hisse senetlerinin borsada işlem görüp görmemesine bakılmadan ve hisse senetlerinin alımına dair işlem maliyetleri eklenmeden gerçeğe uygun değerle kayıt altına alınmaktadır. BOBİ FRS’ de ise, borsadaki hisse senetleri TFRS ile aynı şekilde işlem maliyeti dahil edilmeden gerçeğe uygun değer ile ölçülmekte; borsada bulunmayan hisse senetleri ise işlem maliyeti de eklenerek maliyet bedeli ile kayıt altına alınmaktadır (Yücel, Öncü, Akcan 2020: 18-35).

TL kasasının değeri her üç düzenlemede de aynıken, yabancı para cinsine dair çevrim işlemlerinde TFRS ve BOBİ FRS’ de dönem sonundaki spot kur kullanılırken, MSUGT’ a göre ise Maliye Bakanlığı’ nca belirlenen kur kullanılmaktadır (Doğan 2018: 127).

TFRS ve BOBİ FRS’ deki “Finansal Yatırımlar” kalemi, menkul kıymetler, nakit ve alacaklardan oluşmaktadır. TFRS’ ye göre, tüm alacaklar itfa edilmiş değeri üzerinden ölçülmekte olup; BOBİ FRS’ ye göre ise, ödemesi 1 yıldan kısa sürecek olan alacaklar itibari değer ile, 1 yılı aşan alacaklar ise itfa edilmiş değere göre ölçülmektedir (Gençoğlu 2017: 7). Ayrıca TFRS’ de gerekli görüldüğü hallerde “Alacaklar” ın altına yeni hesap kalemleri (İlişkili Taraflardan Alacaklar gibi) eklenebilmektedir. MSUGT’ a göre ise alacaklar, kayıtlı değeri ile değerlendirilmekte olup; senetli alacaklar istenirse reeskonta tabi tutulabilmektedir (Yücel, Öncü, Akcan 2020: 18-35). Standart bir mal, menkul kıymet, finansal gösterge veya yabancı paranın belirli bir yer ve tarihte satın alınmasına ya da satılmasına ilişkin anlaşmalar; türev araç olarak tanımlanmaktadır. TFRS ve BOBİ FRS’ de gerçeğe uygun değer ile ölçülen türev araçların, MSUGT’ a göre muhasebeleştirilme hükmü bulunmamaktadır (Aygören, Kurtcebe 2019: 3).

MSUGT’ ta, “Canlı Varlıklar” kalemi bulunmayıp stoklar hesap sınıfının içerisinde yer almaktadır. Fakat TFRS ve BOBİ FRS’ de “Canlı Varlıklar” için ayrı bir hesap sınıfı bulunmakta olup; büyükbaş ve küçükbaş hayvanlar, kümes hayvanları, bitkiler ve diğer canlı varlıklar bu grupta kayıt altına alınmaktadır. Normal faaliyet döngüsünün parçası olması kaydıyla 1 yıldan uzun süre işletmede bulunmaları halinde de dönen varlık grubunda yer almaktadırlar (Doğan 2017:106).

Stoklar; işletme tarafından satmak, üretim amaçlı kullanmak veya tüketmek maksadıyla edinilen ilk madde malzeme, yarı mamul ve ticari mal gibi varlıkları kapsamaktadır. Stoklar, vade farkı ile alınıp alınmamasına göre her üç düzenleme açısından uygulamada farklılık arz etmektedir. MSUGT’ a göre vade farkı ayrıştırılmazken, TFRS’ ye göre tüm vade farkları ayrıştırılmakta, BOBİ FRS’ ye göre ise, 1 yıldan uzun süreli vade farkları ayrıştırılmaktadır. Stokların dönem sonundaki ölçüm farklılıklarına bakacak olursak; TFRS ve BOBİ FRS’ de maliyet değeri ve net gerçekleşebilir değerden düşük olanı tercih edilirken, MSUGT’ ta ise, maliyet ve emsal değerinden düşük olan üzerinden ölçülmektedir. Stok maliyetinin hesaplanması hususunda her üç düzenlemede de LIFO yöntemi kullanılmamakta olup, FIFO ya da ağırlıklı ortalama yöntemi tercih edilmektedir (Hiçyorulmaz 2020: 123-127).

Hasılatın bir unsuru olan “Yıllara Yaygın İnşaa Sözleşmeleri” nin muhasebeleştirilmesine ilişkin de üç düzenleme kapsamında farklılıklar mevcuttur. TFRS 15

Standardında ayrıntılı bir şekilde ele alınan müşteri sözleşmeleri, yıllara yaygın olması durumunda, edimin yerine getirildiği ölçütte muhasebeleştirilerek kayda alınır. BOBİ FRS’ de de yine benzer şekilde edim yükümlülüğü baz alınarak kayıtlar gerçekleştirilirken, MSUGT ise yıllara yaygın inşaat işlerini, işin bittiği yıl kayıt altına alıp o yılın geliri kabul etmektedir (Çalış, Hışman 2019:369).

Satış amacıyla elde tutulan duran varlıklar hesap kalemi sadece TFRS’ de dönen varlıklar içerisinde yer alırken, BOBİ FRS ve MSUGT açısından böyle bir uygulama bulunmamaktadır (Aracı, Bekçi 2019: 879).

5.2.1.2 Duran Varlıklar Açısından Karşılaştırılması

Tablo 5.4: Duran Varlıklara İlişkin Hesap Gruplarının Karşılaştırılması

TFRS	BOBİ FRS	MSUGT
DURAN VARLIKLAR	DURAN VARLIKLAR	DURAN VARLIKLAR
-Ticari Alacaklar -Diğer Alacaklar -Sözleşme Varlıkları -Finansal Yatırımlar -Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller -Maddi Duran Varlıklar -Kullanım Hakkı Varlıkları -Şerefiye -Şerefiye Dışındaki Maddi Olmayan Duran Varlıklar -Ertelenmiş Vergi Varlığı -Peşin Ödenmiş Giderler -Cari Dönem Vergisiyle İlgili Duran Varlıklar -Diğer Duran Varlıklar	-Ticari Alacaklar -Diğer Alacaklar -Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Alacaklar -Finansal Yatırımlar -Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller -Maddi Duran Varlıklar -Maddi Olmayan Duran Varlıklar -Peşin Ödenmiş Giderler -Ertelenmiş Vergi Varlığı -Diğer Duran Varlıklar	-Ticari Alacaklar -Diğer Alacaklar -Mali Duran Varlıklar -Maddi Duran Varlıklar -Maddi Olmayan Duran Varlıklar -Özel Tükenemeye Tabi Varlıklar -Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları -Diğer Duran Varlıklar

MSUGT’ a göre hazırlanan bilançoda “Mali Duran Varlıklar” hesap grubu, diğer bir işletmeye ait hisselerin satın alınma oranlarına göre belirlenen kalemlerden meydana gelmektedir. İşletmenin satın almış olduğu hisseler ile diğer işletmede %10 ve daha az yönetim hakkı bulunuyorsa “Bağlı Menkul Kıymetler”, %10 ve %50 arasında yönetim hakkına sahipse “İştirakler”, yönetim hakkının %50 den fazla olduğu durumlarda ise “Bağlı Ortaklıklar”

kalemlerinde alış bedeli ile kayda alınmaktadır. TFRS ve BOBİ FRS' ye göre söz konusu kalemler, "Finansal Yatırımlar" başlığı altında raporlanmakta olup değerlendirme ölçütleri de farklılık arz etmektedir. TFRS' ye göre %20 den az ortaklık payı söz konusu ise, gerçeğe uygun değeri ile ölçülerek "Finansal Varlık" olarak sınıflandırılmaktadır. Ortaklık payının %20 den fazla olduğu durumlarda, ilk kayda almada maliyet bedeli ile sonraki ölçümlerde ise yatırım yapılan işletmenin özkaynaklarının artma oranına göre hesaplanan özkaynak yöntemi kullanılarak, "İştirakler" olarak raporlanmaktadır. %50 den fazla orana sahip olduğunda ise "Bağlı Ortaklık" olarak raporlanmakta ve "Şerefiye" ayrı bir kalemden yer almaktadır. BOBİ FRS' ye göre ise, bir işletme üzerinde %20 ortaklık payına haiz olunulan durumlar, önemli etki olarak adlandırılmakta ve konsolide finansal tablolarda özkaynak yöntemi ile, münferit finansal tablolarda ise maliyet yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilmektedir (Tosunoğlu 2020: 206-210).

İşletmeler tarafından faaliyetlerde kullanmak üzere temin edilen ve yararlanma süresinin 1 yılı aşacağı öngörülen fiziki varlıklar, maddi duran varlıklar olarak tanımlanmaktadır. Maddi duran varlık ilk alındığında vadesiz alımlarda üç düzenleme açısından da maliyet bedeli ile muhasebeleştirilmekte olup; vadeli alımlarda MSUGT' a göre vade farkları da maliyete eklenerek kayda alınmakta, BOBİ FRS' ye göre vadesi 1 yılın altında olanlar maliyet bedeline dahil edilirken, 1 yıldan uzun vade olması halinde ise vade farkı ayrıştırılarak maliyete dahil edilmemektedir. TFRS' ye göre varlığın özellikli varlık gibi bir durumu bulunmuyorsa, vade dikkate alınmayarak maliyete dahil edilmemektedir. Dönem sonu ölçümlerinde MSUGT, varlığın maliyet bedelinden birikmiş amortisman ve değer düşüklüklerinin indirilerek hesaplanması suretiyle oluşan maliyet modelini esas almakta, TFRS ve BOBİ FRS ise maliyet modelinin yanı sıra, varlığın gerçeğe uygun değerinin ölçülebildiği durumlarda, gerçeğe uygun değerden amortismanlar ve değer düşüklükleri düşüldükten sonra ulaşılan yeniden değerlendirme modelini de benimsemektedir. TFRS ve BOBİ FRS' ye göre amortisman ayırmak bir zorunluluk iken, VUK' a göre ise ihtiyaridir (Şen, Özbirecikli 2018: 472). Yine TFRS ve BOBİ FRS açısından kullanılan amortisman hesaplama şekli aynı olup, varlığın işletmeye dahil edildiği ay baz alınarak hesaplanan kıst amortisman uygulanmaktadır. MSUGT' a göre ise, yıllık amortisman uygulanmakta, sadece binek otomobiller açısından kıst hesaplama tercih edilmektedir (Akdoğan 2020: 245-252).

İşletmeler tarafından yatırım amacıyla inşa edilen veya geliştirilen gayrimenkuller, TFRS ve BOBİ FRS' ye göre "Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller" hesabında muhasebeleştirilirken, MSUGT' a göre ise böyle bir sınıflandırma bulunmayıp söz konusu gayrimenkuller, maddi duran varlıklar hesap sınıfında raporlanmaktadır (Doğan 2018: 124). Hem TFRS' de hem de BOBİ FRS'

de ilk kayıt altına alındıklarında maliyet bedeli ile ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkuller, daha sonraki ölçümlerde işletme politikasına bağlı olarak gerçeğe uygun değer ya da yine maliyet bedeli ile muhasebeleştirilmektedir. Gerçeğe uygun değer kullanıldığı takdirde ortaya çıkan değer artış ya da azalışları ve benzer şekilde maliyet bedeli uygulandığı takdirde oluşan amortisman giderleri ve değer düşüklüğü zararları, kar ya da zarara aktarılmaktadır (Gençoğlu 2017: 21).

MSUGT' a göre, "Maddi Olmayan Duran Varlıklar" hesap sınıfında, işletmede herhangi bir fiziksel varlık unsuru teşkil etmeyen fakat işletmeye yarar sağlayan ve aktifleştirilen giderler, haklar (patent, lisans, unvan vb) ve bir işletmenin devralınmasıyla edinilen öz varlıklardan katlanılan maliyetin düşülmesiyle hesaplanan "Şerefiye" gibi kalemler raporlanmaktadır (Cengiz 2020: 290-291). TFRS' ye göre ise, şerefiye maddi olmayan duran varlıklar içerisinde sınıflandırılmayarak, ayrıca raporlanmakta ve her yılın belirli zamanında şerefiye için değer düşüklüğü testi uygulanmakta ve amortisman tabi tutulmamaktadır. TFRS' ye göre," *haklar, patentler, lisanslar, marka, isim ve telif hakkı, kota hakları, franchising ödemeleri, filmler, sanat eserleri ve geliştirme giderleri*" maddi olmayan duran varlık kapsamında muhasebeleştirilmektedir. BOBİ FRS de TFRS' ye benzer bir tanım yapmakla birlikte, şerefiyeyi maddi olmayan duran varlık kapsamına almamakta fakat şerefiye için değer düşüklüğü testi uygulanmamakta ve amortisman hesaplanmaktadır. Üç düzenleme açısından da ilk kayda alındıklarında maliyet bedeli ile ölçülmekte olan maddi olmayan duran varlıkların faydalı ömrü TFRS ve BOBİ FRS' ye göre işletmeler tarafından belirlenirken, MSUGT' ta ise Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmektedir. TFRS' ye göre faydalı ömrü belirsiz olan maddi olmayan duran varlıklar itfa edilmezken, BOBİ FRS' ye göre söz konusu varlık 5-10 yıl arası sürede itfa edilmekte, MSUGT' a göre ise Maliye Bakanlığı'nca karar verilmektedir (Güleç 2018: 917).

MSUGT' a göre, madenlerin aranmasına, çıkarılmasına ve geliştirilmesine dair yapılan harcama ve işlemler, "Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar" hesap sınıfında izlenmektedir (Doğan 2018: 122). TFRS ve BOBİ FRS açısından maden kaynaklarının aranma ve değerlendirilme faaliyetleri ilk kayıt altına alınmada maliyet bedeli ile ölçülürken; sonraki ölçümlerde BOBİ FRS' de maliyet bedelinden amortisman ve değer düşüklüğü tutarının indirilmesiyle ulaşılan maliyet modeli uygulanırken, TFRS' de ise gerçeğe uygun değer baz alınarak hesaplanan yeniden değerlendirme modeli de uygulanabilmektedir (Doğan 2017: 776).

Vergi ödemesinin yapılacağı mali kar, finansal durum tablosundaki ticari kardan fazla ise ve bu vergi gelecek dönemlerde indirilebilecek ise, ertelenmiş vergi varlığı ortaya çıkmaktadır.

TFRS' ye tabi tüm işletmeler, finansal durum tablosunda “Ertelenmiş Vergi Varlığı” kalemine yer vermek zorundayken, BOBİ FRS' ye göre sadece büyük işletme tanımını karşılayarak konsolide finansal tablo sunan işletmeler açısından zorunlu tutulmakta, orta boy işletmeler için isteğe bağlı kılınmaktadır. MSUGT' ta ise böyle bir uygulamaya yer verilmemektedir (Karataş 2020: 480).

5.2.1.3 Kısa Vadeli Yabancı Kaynak/ Yükümlülükler Açısından Karşılaştırılma

Tıpkı varlıkların sınıflandırılmasında olduğu gibi, yabancı kaynakların sınıflandırılmasında da MSUGT' a göre 1 yıl olan normal faaliyet döngüsü esas alınmakta olup, 1 yıldan kısa vadeli borçlar ve karşılıklar, kısa vadeli yabancı kaynak grubunda, 1 yıldan uzun vadeli olanlar ise uzun vadeli yabancı kaynak grubunda izlenmektedir (Bayrı 2010a : 101). TFRS ve BOBİ FRS' de de normal faaliyet döngüsü esas alınarak kısa ve uzun vadeli yükümlülüklerin sınıflandırılması yapılmakta fakat MSUGT' tan farklı olarak normal faaliyet döngüsünün 1 yılı kapsamı gerekmeyerek işletmeler tarafından belirlenmektedir (Özbirecikli, Şen, Tüm 2020: 22).

Tablo 5.5: Kısa Vadeli Yükümlülüklerle İlişkin Hesap Gruplarının Karşılaştırılması

TFRS	BOBİ FRS	MSUGT
KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	KISA VADELİ YABANCI VARLIKLAR
- Kısa Vadeli Borçlanmalar -Kiralama İşlemlerinden Yükümlülükler -Türev Araçlardan Borçlar -Diğer Finansal Yükümlülükler -Ticari Borçlar -Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Borçlar -Diğer Borçlar -Sözleşme Yükümlülükleri -Devlet Teşvik ve Yardımları -Ertelenmiş Gelirler -Dönem Karı Vergi Yükümlülüğü -Kısa Vadeli Karşılıklar -Satış Amaçlı Elde Tutulan Varlıklara İlişkin Yükümlülükler	-Finansal Yükümlülükler -Ticari Borçlar -Diğer Borçlar -Devam Eden İnşa Sözleşmesinden Borçlar -Alınan Avanslar -Kısa Vadeli Karşılıklar -Ertelenmiş Gelirler	-Mali Borçlar -Ticari Borçlar -Diğer Borçlar -Alınan Avanslar -Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler -Borç ve Gider Karşılıkları -Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Yükümlülükleri

MSUGT’ a göre banka kredileri ve işletmenin çıkarmış olduğu tahvillerden meydana gelen “Mali Borçlar” hesap grubu, TFRS ve BOBİ FRS açısından “Finansal Yükümlülükler” başlığı altında raporlanmaktadır. Her üç düzenlemede de ilk muhasebeleştirmede işlem maliyetleri düşüldükten sonra kayıt altına alınan banka kredileri, TFRS ve BOBİ FRS’ ye göre dönem sonunda etkin faiz yöntemi ile itfa edilmiş maliyet üzerinden değerlendirilmektedir. MSUGT’ a göre mukayyet değer ile değerlendirilen borçlar, kredi sözleşmesine dayandığı durumlarda dönem sonuna kadar hesaplanmış faizleri ile beraber değerlendirilmektedir. Bu durumda, banka kredilerine dair dönem sonu değerlemesi açısından da üç düzenleme açısından bir farklılık bulunmamaktadır. İşletme tarafından çıkarılmış tahvillere ise, TFRS ve BOBİ FRS’ ye göre gerek ilk kayda alınmada gerekse de dönem sonu değerlemesinde, banka kredileri ile aynı yöntemler uygulanmaktadır. MSUGT’ a göre çıkarılmış tahviller ilk muhasebeleştirmede ve dönem sonu değerlemesinde itibari değer (tahvilin üzerinde yazılı değer) üzerinden değerlendirilmektedir (Yücel, Öncü, Akcan 2020: 31-32).

TFRS’ ye göre “Ticari Borçlar” kapsamındaki senetli ve senetsiz borçlar ilk kayda alınmada vade farkından arındırılmış gerçeğe uygun değeri ile ölçülürken, dönem sonunda ise

etkin faiz yöntemiyle itfa edilmiş maliyetleri üzerinden değerlendirilmektedir. BOBİ FRS’ de 1 yıldan kısa vadeli senetli ve senetsiz borçlarda vade farkı ayrıştırmasına gidilmeden itibari değer üzerinden değerlendirirken, vadesi 1 yılı aşan borçlarda ise vade farkı ayrıştırılıp itfa edilmiş maliyet üzerinden değerlendirme yapılmaktadır. MSUGT’ ta senetsiz borçlar hem ilk kayda alınmada hem de dönem sonunda mukayyet değer (kayıtlı değer) üzerinden değerlendirirken, senetli borçlara ise dönem sonunda reeskont işlemi uygulanarak değerlendirme yapılmaktadır (Süklüm 2020: 183).

TFRS ve BOBİ FRS’ deki finansal durum tablosunda yer alan ve işletmenin gelecekte ortaya çıkabilecek olan finansal riskleri önlemek amacıyla gerçekleştirdiği finansal sözleşmelere (forward, futures, swap, opsiyon) türev ürünler adı verilmektedir. Türev ürünlere ait borçlanmalar, TFRS ve BOBİ FRS’ de kısa vadeli yükümlülükler ya da uzun vadeli yükümlülükler grubunda izlenmekte olup, MSUGT’ a göre böyle bir uygulama bulunmamaktadır (Süklüm 2020: 191).

Devlet tarafından işletmeye verilmiş olan teşvikler geleceğe dair herhangi bir performans şartı taşıyorsa, söz konusu performans karşılanana kadar BOBİ FRS’ ye göre “Ertelenmiş Gelirler” başlığı altında raporlanmaktadır. *”Piyasa oranından daha düşük olarak devletten alınan krediler ise, bu kredi için devlete yapılacak geri ödemelerin benzer bir kredi için uygulanan piyasa faiz oranıyla iskonto edilmesiyle hesaplanan bugünkü değeri üzerinden ölçülerek Diğer Finansal Yükümlülükler kalemi içinde gösterilir”* (BOBİ FRS: 108). MSUGT devlet teşviklerini gelir hesaplarında izlemektedir (Doğan 2018: 126). TFRS açısından da kapsam olarak BOBİ FRS ile uyum içinde olmakla birlikte, muhasebeleştirme açısından sermaye ya da gelir yaklaşımı olmak üzere iki yöntemden biri tercih edilmektedir (Ataman, Cavlak 2017: 162). Sermaye yaklaşımına göre, devlet teşvikleri kar veya zararda değil finansal durum tablosunda muhasebeleştirilirken, gelir yaklaşımında ise uygun dönemde kar ya da zarar olarak muhasebeleştirilirler (Gökçen, Ataman, Çakıcı 2016: 397).

Kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesine dair öncelik tanınan konu, kiralamaya ilişkin sınıflandırmanın gerçekleştirilmesidir. Risk ve getirilerin karşı tarafa (kiracıya) önemli ölçüde devredildiği durumlarda finansal kiralamadan söz edilirken, bunun haricindeki diğer tüm kiralamalar, geleneksel (faaliyet) kiralama olarak tanımlanmaktadır. BOBİ FRS ve MSUGT’ a göre finansal kiralamalarda kiracı açısından ilk kayda almada, kira ödemelerinin bugünkü değeri ile varlığın gerçeğe uygun değeri arasından düşük olan tercih edilerek ölçümleme gerçekleştirilir. Kira ödemelerinin gerçekleştiği zamanlarda ise, anapara ödemesi ve finansman gideri ayrıştırılarak, finansman giderinin sabit faiz oranı üzerinden kalan borca dağıtımı gerçekleştirilir.

BOBİ FRS ve MSUGT kiralama konusunda aynı yöntemi izlese de, kullanılan hesap kalemleri farklılık arz etmektedir. BOBİ FRS “Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar” hesabını kullanırken, MSUGT “Diğer Ticari Borçlar” hesabını kullanmaktadır (Ede 2020: 323-335). TFRS’ ye göre ise, daha önce yürürlükte olan “TMS 17 Standardı” ndan farklı olarak “TFRS 16 Kiralamalar Standardı” nın 2019 yılında yürürlüğe girmesiyle faaliyet kiralaması ve finansal kiralama ayrımı ortadan kalkmış ve tüm kiralamalar, finansal durum tablosunda muhasebeleştirilmeye başlanmıştır (Alagöz, Zaif 2020:235). Kiracılar açısından ilk ölçümde gelecekteki kira ödemelerinin bugünkü değeri ile ölçülerek muhasebeleştirilirken, sonraki ölçümlerde BOBİ FRS ve MSUGT ile uyumlu olarak anapara ve faiz ayrıştırılması suretiyle kayıt altına alınmaktadır (Ede 2020: 323).

İşletmeden çıkacak olan kaynağın zamanı ve tutarı belirsiz olduğu durumlarda oluşan yükümlülük, karşılık olarak adledilmektedir. Karşılık, MSUGT’ taki ihtiyatlılık ilkesinin temelini oluşturmakta olup; MSUGT, karşılıkların muhasebeleştirilmesini öngörmüş olmakla beraber, VUK’ a göre dava kaybedildiği takdirde kesinleştikleri tutar üzerinden muhasebeleştirilmektedir (Parlak 2020: 382-383). TFRS’ ye göre yükümlülüğün yerine getirilmesi için gereken tutarın bugünkü değeri ile ölçülerek muhasebeleştirilirken; BOBİ FRS’ ye göre en gerçekçi tahmin esas alınarak ölçülmekte olup, bugünkü değer üzerinden ölçüm isteğe bağlı kılınmıştır (Doğan 2017: 779). Kıdem tazminatı karşılığı ise, TFRS’ ye göre “TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı” kapsamında ele alınmakta fakat bu standart sadece kıdem tazminatını içermeyip; çalışanlara sağlanan faydaları gruplara ayırarak, çalışma süresince, işten ayrılma sonrasında, iş akdinin sona ermesi sebebiyle ve diğer uzun vadeli faydalar olarak ayrıntılı biçimde açıklamaktadır. Kıdem tazminatı karşılığının hesaplanmasında ve muhasebeleştirilmesinde aktüeryal yöntem kullanılmaktadır (Örten, Kaval, Karapınar 2020:539-540). BOBİ FRS’ de ise çalışanlara sağlanan faydalar için ayrı bir bölüm bulunmayıp, sadece kıdem tazminatı için karşılık ayrılması konusu ele alınmıştır. Buna göre, çalışanların cari döneme dair kıdeme esas teşkil eden ücreti baz alınarak hesaplanan kıdem tazminatı yükümlülük artışları, muhasebeleştirilerek finansal durum tablosunda yer almaktadır. MSUGT’ a göre, kıdem tazminatı karşılığının muhasebeleştirilmesi öngörülürken, VUK’ a göre ise kıdem tazminatının finansal tablolara yansıtılabilmesi için ödenmiş olması gerekmektedir (Parlak 2020: 385).

5.2.1.4 Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar Açısından Karşılaştırılma

Uzun vadeli yabancı kaynaklar başlığı altındaki hesap grupları, kısa vadeli yabancı kaynaklar ile aynı hesap gruplarını kapsamakta olup, MSUGT’ a göre hesap kalemlerindeki vade

farklarının 1 yılı aşan kısımları uzun vadeli yabancı kaynaklarda izlenmektedir. TFRS ve BOBİ FRS açısından, işletmenin normal faaliyet döngüsü esas alınarak, hesap kalemlerinin bu süreyi kapsamayan kısımları uzun vadeli yabancı kaynaklarda izlenmektedir.

TFRS ve BOBİ FRS’ ye tabi olup “Büyük İşletme” sınıfında yer alan işletmeler, “Ertelenmiş Vergi” hesaplamasını gerçekleştirerek ortaya çıkan “Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü” hesap kalemini, finansal durum tablosunda uzun vadeli yabancı kaynaklar kısmında izlenmektedir (Gençoğlu 2017: 5). MSUGT’ a göre ise, ertelenmiş vergi hesaplanması uygulanmamaktadır.

İşletmelerin mali kar tutarlarını azaltacak olan geçici farkları değerlendirmeye alması ile, vergi yükümlülüklerinin ileri bir döneme taşınması, ertelenmiş vergi yükümlülüğü olarak tanımlanmaktadır. Finansal durum tablosunda aktif kısımda yer alan hesap kalemleri ve kar veya zarar tablosundaki gelir kalemlerinin vergi değeri, standartlara göre oluşan muhasebe değerinden düşük ise, ertelenmiş vergi yükümlülüğü ortaya çıkmaktadır. Pasif kısımda yer alan hesap kalemleri ve gider kalemlerinin ise, vergi değerinin muhasebe değerinden büyük olduğu durumlarda ertelenmiş vergi yükümlülüğü oluşmaktadır (Karakaya, Sevim 2016: 260).

5.2.1.5 Özkaynaklar Açısından Karşılaştırılma

Tablo 5.7: Özkaynaklara İlişkin Hesap Gruplarının Karşılaştırılması

TFRS	BOBİ FRS	MSUGT
ÖZKAYNAKALAR Ana Ortaklığa Ait Özkaynaklar -Ödenmiş Sermaye -Sermaye Düzeltme Farkları -Geri Alınmış Paylar -Karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltmesi Paylara İlişkin Primler -Ortak Kontrole Tabi İşletme Birleşmelerinin Etkisi -Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelir -Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacaklar -Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacaklar -Kardan Ayrılan Kısıtlanmış Gelirler -Geçmiş Yıllar Karları/Zararları -Dönem Net Karı Zararı Kontrol Gücü Olmayan Paylar	ÖZKAYNAKLAR -Ödenmiş Sermaye -Geri Alınmış Paylar -Paylara İlişkin Primler -Yeniden Değerleme Yedeği -Yabancı Para Çevrim Farkları -Korunma Yedeği -Bağlı Ortaklıkların, İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kazanç ve Kayıplarından Paylar -Kar Yedekleri -Geçmiş Yıllar Karları/Zararları -Dönem Net Karı Zararı	ÖZKAYNAKLAR -Ödenmiş Sermaye -Sermaye Yedekleri -Hisse Senedi İhraç Primleri -Hisse Senedi İptal Karları -M.D.V Yeniden Değerleme Artışları -İştirakler Yeniden Değerleme Artışları -Kar Yedekleri -Geçmiş Yıllar Karları -Geçmiş Yıllar Zararları(-) -Dönem Net Karı (Zararı)

Özkaynak kalemlerine dair farklılık arz eden durumlar, TFRS’ ye göre hazırlanan finansal durum tablosunda özkaynaklar içerisinde diğer kapsamlı gelir unsurlarına yer verilmesinden oluşmaktadır. Diğer kapsamlı gelir unsurları, hiçbir durumda kar veya zarara aktarılamayacak ve kar veya zarar içerisine aktarılabilecekler olmak üzere iki başlık altında muhasebeleştirilmektedir (Gökgöz 2013: 25).

“Kar veya Zarara Aktarılamayacak Diğer Kapsamlı Gelir Unsurları:

- Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları
- Maddi Olmayan Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları
- Özkaynağa Dayalı Finansal Araçlardaki Yatırımlardan Kaynaklanan Kazanç veya Kayıplar’ dan oluşmaktadır.

Kar veya Zarara Aktarılabilecek Diğer Kapsamlı Gelir Unsurları:

- Kur Değişim Etkileri
- Riskten Korunma Araçlarına Bağlı Olarak Oluşan Kazanç ya da Kayıplar
- Aktüeryal Kazanç ve Kayıplar’ dan oluşmaktadır” (TMS 1: 3).

BOBİ FRS’ ye göre özkaynaklar içerisinde diğer kapsamlı gelir unsurları bölümü yer almamakla birlikte; sadece “Yeniden Değerleme Yedeği, Yabancı Para Çevrim Farkları ve Korunma Yedeği” kalemlerine yer verilmektedir (Gençoğlu 2017: 6).

MSUGT’ a göre ise, “Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları” kaleminde muhasebeleştirilen maddi duran varlıkların yeniden değerlemeye tabi tutulması (kuyumculuk ve bazı maden işletmeleri hariç olmak üzere) 2004 yılından bu yana uygulanmamaktadır (Şen, Özbirecikli 2018: 473).

5.2.2 Kar veya Zarar Tablosu/ Gelir Tablosu’ nun Karşılaştırılması

TFRS’ ye göre işletmenin gelir ve giderlerini raporlamakta olan ve işletmenin kapsamlı karını oluşturan tablo Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu’ dur. İstenirse kar veya zarar bölümü ve diğer kapsamlı gelir bölümü olmak üzere iki bölüm halinde sunulacağı gibi tek bir tablo halinde de sunulabilmektedir. Diğer kapsamlı gelir, işletmenin özkaynaklarında artışa sebep olan fakat henüz nakde dönüşmemiş ve dolayısıyla gerçekleşmemiş gelir ve giderlerinden oluşmakta olup, özkaynaklar içerisinde raporlanmaktadır (Örten, Kaval, Karapınar 2020: 28-29). İşletmenin gelir ve giderlerinin sunulduğu tablo; BOBİ FRS’ ye göre “Kar veya Zarar Tablosu” ve MSUGT’ a göre “Gelir Tablosu” olarak adlandırılmakta ve kapsamlı gelir bölümü her ikisinde de yer almamaktadır. BOBİ FRS’ de “Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler “ yer almadığından, kapsamlı gelir unsurlarına sadece özkaynaklar içerisinde ve özkaynak değişim tablosunda yer verilmektedir (Kaarapınar, Eflatun 2019: 18). Kar veya Zarar Tablosu’ nda yatırım amaçlı gayrimenkullere dair değer artış ve azalışları “Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Giderler” içerisinde, finansal yatırımlara dair değer artış ve azalışları ise “Finansal Gelir/ Giderler” içerisinde sunulmaktadır (Gençoğlu 2017:6).

TFRS’ ye göre gelir ve giderler; fonksiyon esaslı ya da çeşit esasına göre sunulabilmektedir. Fonksiyon esasına göre raporlamada, net satış gelirlerinden satışların maliyeti ve sonrasında fonksiyonlarına göre gruplanan faaliyet giderleri düşülmektedir. Fakat çeşit esasında, satışların maliyeti kalemi bulunmamakta ve giderler niteliklerine göre (ilk madde malzeme gideri, işçilik gideri gibi) gruplanarak sunulmaktadır (Gökçen, Ataman, Çakıcı 2016: 210-211). BOBİ FRS ve MSUGT’ da ise çeşit esaslı bulunmayıp, fonksiyon esasına göre raporlama yapılmaktadır.

TFRS’ ye göre tüm gelir ve giderler işletmenin sürekli faaliyetleri ve durdurulan faaliyetleri olmak üzere gruplara ayrılarak sunulmakta fakat MSUGT’ a göre hazırlanan gelir

tablosunda ve BOBİ FRS’ de böyle bir ayırım yapılmamaktadır. Öte yandan MSUGT, gelir ve giderleri “Esas Faaliyetler”, “Olağan Faaliyetler” ve “Olağandışı Faaliyetler” den gelir ve giderler olarak sunmaktayken, BOBİ FRS’ ye göre “Esas Faaliyetler”, “Diğer Faaliyetler” ve “Finansal Faaliyetler” şeklinde sunulmaktadır. TFRS ve BOBİ FRS’ ye göre hiçbir gelir ve gider kalemi olağandışı başlığı altında raporlanmamaktadır (Bayri 2010b: 103; Karapınar, Eflatun 2019: 18).

TFRS’ ye göre önemli görülmeyen gelir ve giderlere ait kalemlerde netleştirme yapılmasına izin verilirken, MSUGT’ a göre hiçbir gelir ve gider kalemi arasında netleştirme yapılamamaktadır (Bayri 2010b: 103). BOBİ FRS’ ye göre ise, herhangi bir ilkenin zorunlu tutmadığı ve izin vermediği durumlar haricinde gelir ve giderler arasında netleştirmeye izin verilmemektedir (Özbirecikli, Şen, Tüm 2020: 17).

Tablo 5.7: Kar veya Zarar Tablosu/ Gelir Tablosunun Karşılaştırılması

TFRS	BOBİ FRS	MSUGT
Kapsamlı gelir bölümü bulunmaktadır.	Kapsamlı gelir bölümüne yer verilmemektedir.	Kapsamlı gelir bölümüne yer verilmemektedir.
Fonksiyon esası ve çeşit esasına göre sınıflandırma yapılabilmektedir.	Fonksiyon esası benimsenmektedir.	Fonksiyon esası benimsenmektedir.
Sürdürülen ve durdurulan faaliyetler ayrımı bulunmaktadır.	Sürdürülen ve durdurulan faaliyetler ayrımı bulunmaz.	Sürdürülen ve durdurulan faaliyetler ayrımı bulunmaz.
Olağanüstü faaliyetler başlığı bulunmamaktadır.	Olağanüstü faaliyetler başlığı bulunmamaktadır.	Olağanüstü faaliyetler başlığı altında raporlama yapılmaktadır.
Önemli görülmeyen hesap kalemleri netleştirilebilmektedir.	Zorunlu ve izin verilen haller dışında netleştirme yapılmamaktadır.	Hiçbir durumda netleştirme yapılmamaktadır.
Hasılatın muhasebeleştirilmesinde tüm vade farkları ayrıştırılmaktadır. Sözleşmedeki edim yükümlülüğü yerine getirildiğinde hasılat muhasebeleştirilmektedir.	Vade farkı 1 yılı aştığında ayrıştırılmaktadır. Ekonomik faydaların işletmeye girmesinin yüksek ihtimalli olduğu hallerde ve söz konusu faydaların ölçümünün güvenilir olarak yapılması durumunda muhasebeleştirilmektedir.	Vade farkı ayrıştırılmamaktadır. Mal ve hizmet satışlarına dair hasılatın faturalanması ile muhasebeleştirilir.

Hasılat, işletmenin ticari faaliyetleri dolayısıyla ortaya çıkan parasal artışlar olarak tanımlanmakta olup, işletmenin finansal performansının ölçülmesinde en önemli kalemlerinden biri olarak karşımıza çıkmaktadır. Hasılatın muhasebeleştirilmesinde de her üç düzenleme

açısından farklılıklar bulunmaktadır. 2018 yılında yürürlüğe giren TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı' na göre hasılatın muhasebeleştirilmesinde 5 adımdan oluşan bir model baz alınmakta ve sözleşme gereği edim yükümlülüklerinin yerine getirildiği durumlarda tüm vade farkları ayrıştırılarak hesaplama yapılmaktadır. BOBİ FRS' ye göre, tarafların aralarında yapmış olduğu anlaşmaya nazaran satış iskontolarının düşülmesiyle ölçülen hasılat, 1 yıldan uzun süreli vade farkının söz konusu olduğu durumlarda etkin faiz yöntemi kullanılarak ayrıştırılmaktadır. MSUGT' a göre ise hasılatın muhasebeleştirilebilmesi için faturalandırılmak suretiyle tahakkukunun gerçekleştirilmesi gerekmekte ve hiçbir şekilde vade farkları ayrıştırılmamaktadır (Gümüş 2020: 102-104).

TFRS, finansal tabloların sunulmasında gerçeğe uygun olmasını esas aldığından “Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu” nda işletmelerin yapı ve nitelik gereği farklılık arz ettiği haller bulunması sebebiyle, gerekli görüldüğünde yeni alt kalemlere yer verilebilmekte ya da bazı kalemleri birleştirerek sunabilmektedir. MSUGT böyle bir duruma müsaade etmeyip, formatın dışına çıkılmamasını belirtmektedir (Bayrı 2010b:98). BOBİ FRS ye göre hazırlana Kar veya Zarar Tablosu’ nu TFRS’ den ayıran durumlar, kapsamlı gelir bölümünün olmayışı ve sürdürülen/ durdurulan faaliyetler ayrımının bulunmaması olarak karşımıza çıkmakta olup, temelde benzerlikler göstermekte ve TFRS’ nin daha basite indirgenmiş hali olarak sunulmaktadır (Gençoğlu 2017: 22).

5.3 Muhasebe Politikalarındaki Değişiklikler, Tahminler ve Hataların

Karşılaştırılması

İşletmeler zorunlu veya gerekli olduğu durumlarda muhasebe politikalarında değişikliğe gittiklerinde, TFRS ve BOBİ FRS' ye göre söz konusu değişikliğin uygulanması geriye dönük olarak gerçekleştirilir. MSUGT' a göre ise muhasebe politikalarında önemli bir değişiklik yapıldığı takdirde, söz konusu değişikliğin finansal tablolara olan etkisi gösterilmek zorundadır (Cengiz 2020: 63).

İşletmelerin yapmış olduğu muhasebe tahminlerinde değişiklik meydana geldiği durumlarda ise TFRS ve BOBİ FRS' ye göre değişikliğin etkileri, ileriye yönelik uygulama ile finansal tablolara yansıtılmaktadır (Ataman, Cavlak 2017: 159). MSUGT' a göre işletmelerin kar oranlarını önemli ölçüde etkileyecek şekilde değişiklikler meydana geldiğinde, bu değişikliklere dair bilgiler ve parasal etkiler açıklanmalıdır (Doğan 2018: 119).

TFRS ve BOBİ FRS' ye göre işletmeler tarafından hesap kalemlerinin kayıt altına alınmasında, değerlendirme veya raporlamalarda hatalar yapıldığı durumlarda, hataların düzeltilmesine ilişkin geriye dönük düzeltme uygulanmaktadır. MSUGT' a göre hataların düzeltilmesi, muhasebe kayıt ve tekniklerine uygun olarak ve vergi kurallarına göre gerçekleştirilmektedir (Şen, Özbirecikli 2018: 466).

5.4 Raporlama Dönemi Sonrasındaki Olayların Karşılaştırılması

TFRS ve BOBİ FRS' ye göre raporlama döneminden sonra ortaya çıkan ve düzeltmeye tabi olaylar hem finansal tablolardaki hesap kalemleri açısından düzeltilmekte hem de dipnotlarda gerekli açıklamaların yapılması gerekmektedir. Düzeltme gerektirmeyen olaylara dair ise, finansal tablolarda bir değişikliğe gidilmeyecek olup, dipnotlarda ilgili açıklamalar yapılmaktadır (Ede 2020: 81).

MSUGT' a göre bilanço tarihinden sonra ortaya çıkmış olan ve açıklama yapılmasını gerekli kılan hususlara dair bilgiler, bilanço dipnotlarında sunulmaktadır (Şen, Özbirecikli 2018: 467).

6. UYGULAMA

Uygulama kısmında TFRS, BOBİ FRS ve MSUGT’ a dair finansal tablolar arasındaki farkları daha iyi açıklamak ve ortaya koyabilmek amacıyla, 1993 yılında Türkiye’ de kurulan bir sermaye şirketine ait 2019 yılı Tek Düzen Hesap Planı’ na göre düzenlenmiş olan ayrıntılı bilanço ve gelir tablosuna yer verilerek, işletmeye ait dönem sonu ek bilgileri ışığında işletmenin tabi olduğu BOBİ FRS’ ye göre ve isteğe bağlı olarak TFRS uyguladığı varsayımı altında gerekli düzeltme kayıtları ve sınıflandırmalar yapılacaktır.

“X” A.Ş. nin ana faaliyet konusu belirli bir mala tahsis edilmemiş mağazalarda gıda ve içecek toptan ticareti olup ayrıca temizlik ve kozmetik alanındaki bazı markaların distribütörlüğünü yapmaktır. İşletme bünyesinde istihdam edilen ortalama çalışan sayısı 366 olup, BOBİ FRS’ ye tabi olarak “Büyük İşletme” sınıfında yer almaktadır.

Yapılacak düzeltme kayıtlarında, KGK tarafından taslak olarak yayımlanan “Finansal Raporlama Standartları ile Uyumlu Hesap Planı” nda yer alan hesap kalemleri kullanılacak olup, işletmenin önceki kayıtlarını da taslak hesap planındaki kalemleri kullanarak hazırladığı varsayılmıştır.

Tablo 6.1: X A.Ş MSUGT' a Göre Düzenlenen Bilanço

TEK DÜZEN HESAP PLANI AYRINTILI BİLANÇO

AKTİF			
	Açıklama	Önceki Dönem (2018)	Cari Dönem (2019)
I. Dönen Varlıklar		219.068.156,23	240.687.786
. A. Hazır Değerler		10.189.820,74	13.344.210
. 1. Kasa		90.958,86	167.150
. 3. Bankalar		1.009.293,13	7.322.760
. 5. Diğer Hazır Değerler		9.089.568,75	5.854.300
. C. Ticari Alacaklar		80.151.064,42	72.601.051
. 1. Alıcılar		38.667.625,37	31.066.340
. 2. Alacak Senetleri		40.528.224,03	40.517.496
. 6. Diğer Ticari Alacaklar		191.236,47	191.236
. 7. Şüpheli Ticari Alacaklar		1.303.219,45	1.312.315
. 8. Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)		539.240,90	486.336
. D. Diğer Alacaklar		1.168.946,37	3.411.410
. 4. Personelden Alacaklar		185.199,92	417.134
. 5. Diğer Çeşitli Alacaklar		983.746,45	2.994.276
. E. Stoklar		125.696.821,53	151.331.115
. 4. Ticari Mallar		116.257.005,94	132.305.786
. 7. Verilen Sipariş Avansları		9.439.815,59	19.025.329
. G. Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları		1.732.021,24	685.877
. 1. Gelecek Aylara Ait Giderler		1.732.021,24	685.877
. H. Diğer Dönen Varlıklar		129.481,93	129.481
. 5. İş Avansları		129.481,93	129.481
II. DURAN VARLIKLAR		21.321.243,84	24.056.419
. A. Ticari Alacaklar		2.642.325,37	2.639.824

. 1. Alıcılar	2.631.051,97	2.631.051
. 5. Verilen Depozito ve Teminatlar	11.273,40	8.773
. D. Maddi Duran Varlıklar	10.878.361,77	11.581.745
. 3. Binalar	2.093.564,36	1.704.100
. 4. Tesis, Makina ve Cihazlar	139.101,70	280.274
. 5. Taşıtlar	6.428.269,36	6.722.277
. 6. Demirbaşlar	3.196.697,43	3.854.365
. 8. Birikmiş Amortismanlar (-)	979.271,08	979.271
. E. Maddi Olmayan Duran Varlıklar	7.800.556,70	9.834.850
. 5. Özel Maliyetler	8.672.174,01	10.537.800
. 6. Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	498.334,06	667.000
. 7. Birikmiş Amortismanlar (-)	1.369.951,37	1.369.950
AKTİF TOPLAMI	240.389.400,07	264.744.205

PASİF

III. Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	130.106.658,59	177.763.814,7
. A. Mali Borçlar	58.995.632,83	69.366.160
. 1. Banka Kredileri	58.995.632,83	69.366.160
. B. Ticari Borçlar	59.990.927,10	88.608.325
. 1. Satıcılar	43.584.055,20	66.419.245
. 2. Borç Senetleri	16.406.871,90	22.189.080
. C. Diğer Borçlar	8.245.094,09	16.006.123
. 1. Ortaklara Borçlar	4.154.219,35	9.773.500
. 4. Personele Borçlar	1.356.926,05	1.077.020
. 5. Diğer Çeşitli Borçlar	2.733.948,69	5.155.603

. D. Alınan Avanslar	382.015,62	2.442.526
. 1. Alınan Sipariş Avansları	382.015,62	2.442.526
. F.Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler	2.319.798,21	1.291.242
. 1. Ödenecek Vergi ve Fonlar	738.489,65	588.916
. 2. Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	427.805,93	372.754
. 3. Vadesi Geçmiş Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş	1.153.502,63	329.572
. G. Borç ve Gider Karşılıkları	165,31	3,74
. 1. Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük	601.262,37	697.171,80
. 2. Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer	601.097,06	697.168,06
. H. Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları	173.025,43	49.435
. 2. Gider Tahakkukları	173.025,43	49.435
IV. Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	29.256.227,16	573.526,3
. A. Mali Borçlar	14.756.227,16	572.526,3
. 1. Banka Kredileri	14.756.227,16	573.526,3
. C. Diğer Borçlar	14.500.000,00	0,00
. 1. Ortaklara Borçlar	14.500.000,00	0,00
V. Öz Kaynaklar	81.026.514,32	86.406.864
. A. Ödenmiş Sermaye	75.000.000,00	80.000.000,00
. 1. Sermaye	75.000.000,00	80.000.000,00
. C. Kar Yedekleri	446.699,28	446.699
. 1. Yasal Yedekler	446.699,28	446.699
. D. Geçmiş Yıl Karları	4.912.882,70	4.590.550
. 1. Geçmiş Yıl Karları	4.912.882,70	4.590.550
. F. Dönem Net Karı (zararı)	666.932,34	1.369.615
. 1. Dönem Net Karı	666.932,34	1.369.615
PASIF TOPLAMI	240.389.400,07	264.744.205

Tablo 6.2: X A.Ş MSUGT' a Göre Düzenlenen Gelir Tablosu

GELİR TABLOSU			
		Önceki Dönem (2018)	Cari Dönem (2019)
A. Brüt Satışlar		789.937.645,41	907.189.760
. 1. Yurtiçi Satışlar		629.964.106,34	679.702.742
. 2. Yurtdışı Satışlar		0,00	139.840
. 3. Diğer Gelirler		159.973.539,07	227.347.178
B. Satış İndirimleri (-)		227.678.709,23	261.455.220
. 1. Satıştan İadeler (-)		42.715.731,69	32.814.566
. 2. Satış İskontoları (-)		115.849.526,01	151.829.610
. 3. Diğer İndirimler (-)		69.113.451,53	76.811.044
C. Net Satışlar		562.258.936,18	645.734.540
D. Satışların Maliyeti (-)		508.530.328,57	583.882.072
. 2. Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)		508.530.328,57	583.882.072
Brüt Satış Karı veya Zararı		53.728.607,61	61.852.468
E. Faaliyet Giderleri (-)		42.874.839,08	40.646.371
. 2. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)		30.295.759,31	29.924.630
. 3. Genel Yönetim Giderleri (-)		12.579.079,77	10.721.741
Faaliyet Karı veya Zararı		10.853.768,53	21.206.097
F. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar		17.999.825,11	12.403.576
. 7. Kambiyo Karları		9.101,71	14.013
. 10. Diğer Olağan Gelir ve Karlar		17.990.723,40	12.389.563
G. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar (-)		9.953.987,12	11.592.079
. 7. Diğer Olağan Gider ve Zararlar (-)		9.953.987,12	11.592.079
H. Finansman Giderleri (-)		16.322.448,30	17.835.710
. 1. Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)		16.322.448,30	17.835.710
Olağan Kar veya Zarar		2.577.158,22	3.165.619
I. Olağan Dışı Gelir ve Karlar		185.400,31	197.839
. 1. Önceki Dönem Gelir ve Karları		2.623,67	187,97
. 2. Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar		182.776,64	197.651,03
J. Olağandışı Gider ve Zararlar (-)		1.494.363,82	2.285.936
. 2. Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)		18.838,01	1.936
. 3. Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-)		1.475.525,81	2.284.000
Dönem Karı veya Zararı		1.268.194,71	2.066.787
K. Dönem Karı, Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük		601.262,37	697.172
Dönem Net Karı veya Zararı		666.932,34	1.369.615

6.1 Ek Bilgiler ve Düzeltme Kayıtları

1. İşletmenin kısa vadeli ticari alacaklarının etkin faiz yöntemiyle iskonto edilmiş değeri 29.000.000 TL’ dir. BOBİ FRS’ ye göre 1 yıldan kısa vadeli senetli ve senetsiz alacaklar itibari değer ile değerlendirilmekte olup, 1yıldan uzun vadeli alacaklar ise itfa edilmiş değer üzerinden ölçülmektedir (BOBİ FRS, Par: 9.8). Bu bilgi ışığında BOBİ FRS’ ye göre bir düzeltme kaydı yapılmasına gerek yoktur. Fakat TFRS 9 Finansal Araçlar Standardı’ na göre senetli veya senetsiz ticari alacaklar sadece anapara ve faiz ödemesini tahsil etmeyi amaçladığı sürece vadeye bakılmaksızın etkin faiz yöntemine göre iskonto edilen değer (itfa edilmiş maliyet) üzerinden gösterilirler (TFRS 9, Par: 4.1.2). TFRS’ ye göre yapılacak düzeltme kaydı şu şekildedir:

650 TİCARİ BORÇLARA İLİŞKİN VADE FARKI GİD.VE ESAS FAAL. 2.066.340

İLGİLİ KUR FARKI ZARARLARI

128 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ (-)

2.066.340

“128 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri” hesabı, taslak hesap planına göre ticari alacakları itfa edilmiş maliyetine indirgemek amacıyla da kullanılan kontra bir hesaptır (Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 12). Söz konusu kayda ilişkin kullanılacak olan reeskont faiz gideri hesabı ise taslak hesap planına göre 650 kodlu hesapta izlenmektedir (Kablan 2020: 122). Böylece ticari alacakların dönem sonundaki muhasebe değeri vergi değerinden daha düşük bir hale gelmiştir. Aradaki geçici farka dair ertelenmiş vergi hesaplaması yapılacak ve söz konusu tutar, ertelenmiş vergi varlığı bünyesinde yer alacaktır.

2. İşletme 01.05.2019 tarihinde “Diğer Çeşitli Alacaklar” hesabındaki 2.000.000 TL’ lik alacağına istinaden, % 2 faizle 16 ay vadeli bir senet almış, fakat kayıtlara geçmediği tespit edilmiştir.

Alacağın vadesi 1 yıldan uzun olduğu için BOBİ FRS’ ye göre itfa edilmiş değer üzerinden ölçülmektedir (BOBİ FRS, Par: 9.8). TFRS 9 Finansal Araçlar Standardı’ na göre de, ticari alacaklar sadece anapara ve faiz ödemesini tahsil etmeyi amaçladığı sürece vadeye bakılmaksızın etkin faiz yöntemine göre iskonto edilen değer (itfa edilmiş maliyet) üzerinden gösterilirler (TFRS 9, Par: 4.1.2). Hem BOBİ FRS hem de TFRS’ ye göre, itfa edilmiş değeri üzerinden ölçülen ticari alacakların vade farkları, Kar veya Zarar Tablosunda “Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler” kaleminde muhasebeleştirilmektedir (Süklüm 2020:176-177).

Buna göre TFRS ve BOBİ FRS' ye göre aynı kayıt yapılacak olup, öncelikle senedin gelecekteki değeri hesaplanarak faiz tutarı bulunacaktır.

$$\text{Gelecekteki Değer} = \text{Bugünkü Değer} \times (1 + \text{Faiz Oranı})^{\text{Dönem Sayısı}}$$

$$\text{Gelecekteki Değer} = 2.000.000 \times (1 + 0,02)^{16}$$

$$\text{Gelecekteki Değer} = 2.744.000$$

$$\text{Faiz Tutarı} = 2.744.000 - 2.000.000$$

$$\text{Faiz Tutarı} = 744.000$$

Senedin alındığı tarihten 31.12 ye kadar geçen süre 8 ay olduğundan, 8 aylık faiz tutarı (744.000/ 2) 372.000 TL' dir.

121 ALACAK SENETLERİ	2.000.000	
	136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	2.000.000
121 ALACAK SENETLERİ	372.000	
640 ESAS FAAL. ALACAKLARINA İLİŞKİN VADE FARKI		372.000
GEL. VE ESAS FAAL. İLGİLİ KUR FARKI KAZANÇLARI		

İlgili düzeltme kayıtları sonucunda, alacak senetlerinin muhasebe değeri vergi değerinden daha yüksek hale gelmiş ve vergilendirilebilir geçici fark ortaya çıkmıştır. Bu durumda hesaplanacak ertelenmiş vergi, vergi yükümlülüğünü oluşturacaktır.

3. İşletmenin 31.06.2019 tarihinde satın almış olduğu 15.000.000 TL maliyet bedeli bulunan ticari malların muhasebe kaydı esnasında, 6 aylık vade farkından kaynaklı 900.000 TL vade farkı tutarının ilgili tarihte kayıtlara geçirilmediği ve dolayısıyla dönem sonundaki ödeme esnasında da gözden kaçırıldığı anlaşılmıştır.

BOBİ FRS’ ye göre 1 yıldan uzun vadeli stok alımlarının vade farkı ayrıştırılmakta olup, 1 yıldan kısa vadeli alımlarda ise vade farkı, maliyet bedeline dahil edilmektedir (Özbirecikli, Şen, Tüm 2020: 113). TMS 2 Stoklar Standardı’ na göre ise tüm vade farkları ayrıştırılmaktadır.

BOBİ FRS’ ye göre 31.06.2019 tarihinde yapılması gerekli kayıt:

153 TİCARİ MALLAR	900.000		
	320 SATICILAR		900.000

BOBİ FRS’ ye göre 31.12.2019 tarihinde borcun ödendiğinde yapılması gereken kayıt:

320 SATICILAR	900.000		
	102 BANKALAR		900.000

TFRS’ ye göre ilk alım esnasında (31.07.2019) stok alımına dair oluşan vade farkı, gelecek aylara isabet eden tutarları gösterdiğinden “328 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri” hesabında (borç olarak) muhasebeleştirilmeli, dönem sonunda ise ilgili vade farkı ödendiğinde “650 Ticari Borçlara İlişkin Vade Farkı Giderleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Zararları” hesabına aktarılarak düzeltme kaydı gerçekleştirilmektedir (Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 75-76).

TFRS’ ye göre 31.07.2019 tarihinde yapılması gerekli kayıt:

. 328 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ	900.000		
	320 SATICILAR		900.000

TFRS' ye göre 31.12.2019 tarihinde borcun ödendiğinde yapılması gereken kayıtlar:

650 TİCARİ BORÇLARA İLİŞKİN VADE FARKI GİD.	900.0000
---	----------

VE ESAS FAAL. İLGİLİ KUR FARKI ZAR.

328 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİD.	900.000
--------------------------------	---------

320 SATICILAR	900.000
---------------	---------

102 BANKALAR	900.000
--------------	---------

4. Stokların net gerçekleşebilir değeri 130.000.000 TL olarak hesaplanmıştır.

Hem BOBİ FRS' ye hem de TFRS' ye göre stoklar, maliyet bedeli ile net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile değerlendirilmektedir (Hiçyorulmaz 2020: 132). Fakat bir önceki kayıta BOBİ FRS' ye göre vade farkı ticari malların maliyetine eklendiğinden dolayı, stokların değeri yükselmiştir ve yapılacak düzeltme kaydının kapsamı TFRS ile uyum içerisinde olup sadece rakamsal bazda farklılık arz edecektir.

BOBİ FRS' ye göre yapılacak düzeltme kaydı:

Stokların Maliyeti= 132.305.786 + 900.000 = 133.205.786

133.205.786 – 130.000.000 = 3.205.786 TL stokların değerinden indirilmelidir.

626 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞ. GİD.	3.205.786
-------------------------------------	-----------

158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞ.	3.205.786
--------------------------------	-----------

TFRS' ye göre yapılacak düzeltme kaydı:

132.305.786 – 130.000.000 = 2.305.786 TL stokların değerinden indirilmelidir.

626 STOK DEĞER DÜŞ. KARŞ. GİD.

2.205.786

158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞ. 2.305.786

Yapılan düzeltme kayıtları neticesinde stokların muhasebe değeri, vergi değerinden daha düşük hale gelmiş ve indirilebilir geçici fark ortaya çıkmıştır. Bu durumda değer düşüklüğü tutarına ilişkin ertelenmiş vergi hesaplaması gerçekleştirilecek ve ertelenmiş vergi varlığı ortaya çıkacaktır.

Ayrıca BOBİ FRS’ ye göre stok değer düşüklüğüne ilişkin fark, Kar veya Zarar Tablosunda “Satışların Maliyeti” kaleminde izlenmektedir (Özbirecikli, Şen, Tüm 2020: 128). Fakat X İşletmesi’ nin uyguladığı stok politikası gereği ilgili tutar, Kar veya Zarar Tablosu’ nda “Esas Faaliyetlerden Diğer Gider ve Zararlar” içerisine aktarılmaktadır.

5. İşletmenin 2017 yılında 900.000 TL’ ye almış olduğu ve daha önce işletme bünyesinde depo olarak kullanılan bina, bu yıl boşaltılmış olup henüz kiraya verilmemiş, fakat yatırım amacıyla kullanılmasına karar verilmiştir.

TFRS ve BOBİ FRS’ ye göre bir maddi duran varlık yatırım amacıyla elde tutulmaya başlandığında, sınıf değişikliği yapılması gerekmektedir (Gençoğlu 2017: 21). Yapılacak düzeltme kaydı şu şekildedir:

246 MALİYETLE ÖLÇÜLEN YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER	900.000
---	---------

252 BİNALAR	900.000
-------------	---------

KGK tarafından oluşturulan Yeni Hesap Planı Taslağı’ na göre, Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller için ayrı bir hesap sınıfı oluşturulmuş ve maliyet bedeli üzerinden ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkuller için 246 numaralı hesabın kullanılması uygun görülmüştür (Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Yeni Hesap Planı Taslağı: 52).

6. İşletmenin kısa vadeli ticari borçlarının etkin faiz yöntemine göre iskonto edilmiş değeri 62.000.000 TL' dir.

BOBİ FRS' ye göre kısa vadeli borçlar itibari değer ile değerlendirilmekte olup, düzeltme kaydı yapılmasına gerek yoktur. TFRS' ye göre ise, vade farkına bakılmaksızın borçlar etkin faiz yöntemine göre iskonto edilmiş değer üzerinden gösterilirler (Durmuş, Kutlu 2020: 198). TFRS' ye göre yapılacak düzeltme kaydı:

328 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ	4.419.245
640 ESAS FAALİYET AL.İLİŞKİN VADE FARKI GEL.	4.419.245
VE ESAS FAAL. İLGİLİ KUR FARKI KAZANÇLARI	

Yapılan düzeltme kaydı neticesinde, ticari borçların muhasebe değeri vergi değerinden daha düşük hale gelmiş ve ertelenmiş vergi yükümlülüğü doğmasına sebep olmuştur.

7. İşletmenin uzun vadeli banka kredilerinin finansal borcun orijinal faiz oranı üzerinden iskonto edilerek hesaplanan bugünkü değeri 450.000 TL' dir.

Vade farkı 1 yılı aştığı için BOBİ FRS' ye göre de TFRS' de olduğu gibi finansal borçların değerlemesi itfa edilen bugünkü değer üzerinden kayda alınacaktır (Yücel, Öncü, Akcan 2020: 31). Buna göre her iki düzenlemeye göre yapılacak düzeltme kaydı şu şekildedir:

$$573.526,3 - 450.000 = 123.526,3 \text{ TL banka kredilerinden indirgenmelidir.}$$

400 BANKA KREDİLERİ	123.526,3
640 ESAS FAAL. ALACAKLARINA İLİŞKİN VADE FARKI	123.526,3
GEL. VE ESAS FAAL. İLGİLİ KUR FARKI KAZANÇLARI	

Böylece finansal yükümlülüklerin muhasebe değeri vergi değerinden daha düşük hale gelmiş ve bu da ertelenmiş vergi yükümlülüğünün doğmasına sebep olmuştur.

8. İşletmenin hesaplamış olduğu kıdem tazminatı karşılığı 1.007.000 TL ve yıl içerisinde çalışanlara için hesapladığı ücretli izin karşılıkları 209.007 TL dir.

TFRS ve BOBİ FRS' ye göre işletmeler tarafından kıdem tazminatı ve izin karşılıklarının ayrılması gerekmekte, MSUGT' a göre ise kıdem tazminatı ödendiği zaman gider olarak muhasebeleştirilmekte, karşılık ayrılmamaktadır (Şen, Özbirecikli 2018: 477). Yapılacak düzeltme kayıtları şu şekildedir:

632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	1.007.000	
	472 KIDEM TAZM. KARŞ.	1.007.000

632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	209.007	
	373ÇALIŞANLARA SAĞLANACAK	209.007
	DİĞ. FAYDALARA İLİŞKİN KARŞILIKLAR	

Bu durumda kıdem tazminatı karşılığı ve izin karşılıkları için ertelenmiş vergi hesaplaması yapılarak, ertelenmiş vergi varlığı ortaya çıkacaktır.

9. İşletme aleyhine açılmış olan 200.000 TL tutarındaki davanın kaybedilme olasılığı yüksek olup, muhtemel nakit çıkışı 150.000 TL olarak hesaplanmıştır.

TFRS ve BOBİ FRS' ye göre muhtemel ve ölçülebilir bir nakit çıkışının söz konusu olması durumunda, karşılık ayrılması gerekmektedir (Parlak 2020: 384). Yapılacak düzeltme kaydı şu şekildedir:

654 ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER	150.000	
ÇEŞİTLİ GİDER VE ZARARLAR		
	379 DİĞER KARŞILIKLAR	150.000

Ayrılan karşılığa ilişkin yapılacak ertelenmiş vergi hesaplaması sonucunda ertelenmiş vergi varlığı ortaya çıkacaktır.

10. İşletmenin “Y” İşletmesine yapmış olduğu 800.000 TL tutarındaki satışın içerisinde 48.000 TL’ lik 6 aylık vade farkı olduğu anlaşılmıştır.

TFRS’ ye göre vade farkı ayrıştırılıp faiz gelirine aktarılır ve satışlardan düşülür. BOBİ FRS’ ye göre ise, vade farkının 1 yılı aşması durumunda ayrıştırılması gerekmektedir (Gençoğlu 2017: 11). TFRS’ ye göre yapılacak düzeltme kaydı şu şekildedir:

600 YURTİÇİ SATIŞLAR	48.000	
640 ESAS FAAL. ALACAKLARINA İLİŞKİN VADE FARKI GEL.		48.000

Gelir kalemlerinde muhasebe değerinin vergi değerinden fazla olması durumunda, ortaya ertelenmiş vergi yükümlülüğü çıkmaktadır (Karakaya, Sevim 2016: 260).

11. MSUGT’ a göre hazırlanan bilançoda “Özel Maliyetler” hesap kalemi Maddi Olmayan Duran Varlıklar içerisinde raporlanmıştır. Fakat BOBİ FRS ve TFRS’ ye göre bu kalemin Maddi Duran Varlıklar içerisinde yer alması gerekmektedir (Kablan 2020: 111-112). Söz konusu kalemin 3.407.574 TL birikmiş amortismanı bulunmaktadır. Yapılması gereken düzeltme kaydı şu şekildedir:

256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR	10.537.800	
	264 ÖZEL MALİYETLER	10.537.800

X İşletmesi’ nin muhasebe politikası gereği BOBİ FRS’ ye göre düzenleyeceği finansal durum tablosunda, maddi duran varlıklar maliyet bedelleri üzerinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü karşılığı düşülerek gösterilmektedir. İşletmenin isteğe bağlı olarak TFRS uygulaması durumunda da aynı politikayı benimseyeceğinden hareketle, TFRS’ ye göre düzenlenecek finansal durum tablosunda duran varlıklar, birikmiş amortisman ve değer düşüklükleri indirildikten sonra yer alacaktır. Buna göre finansal durum tablosunda yer alması gereken Diğer Maddi Duran Varlıklar = $10.537.800 - 3.407.574 = 7.130.226$ TL’ dir.

12. MSUGT’ a göre hazırlanan bilançoda Şüpheli Ticari Alacaklar Hesabı= 1.312.315 TL ve Şüpheli Alacak Karşılığı Hesabı= 486.336 TL’ dir.

MSUGT’ a göre; bir alacağın şüpheli alacak olarak kabul edilebilmesi için dava ve icra aşamasında olması gerekmekte ve her şüpheli alacağa ilişkin karşılık ayrılma mecburiyeti bulunmamaktadır. BOBİ FRS’ ye göre işletme tarafından makul bir gerekçeye dayandırılan alacaklar, şüpheli alacak olarak kaydedilmekte ve karşılık ayrılmaktadır. TFRS’ ye göre ise beklenen kredi zararı yaklaşımına göre karşılık ayrılmaktadır (Şen, Özbirecikli 2018: 470). X İşletmesi’ nin tahmin ettiği şüpheli alacak tutarı 4.585.238 TL’ dir. Bu durumda hem BOBİ FRS hem de TFRS açısından yapılması gereken düzeltme kayıtları aşağıdaki gibidir:

127 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR	3.272.923	
	120 MÜŞTERİLERDEN ALACAKLAR	3.272.923
651 ESAS FAAL. ALCAKLARINA İLİŞKİN	4.098.902	
DEĞER DÜŞ. KARŞ. GİD.		
	129 TİC. ALACAKLAR DEĞ. DÜŞ.KARŞ.	4.098.902

Ticari alacaklardaki değer düşüklüğü karşılığı, ertelenmiş vergi hesaplaması yapılarak ertelenmiş vergi varlığının ortaya çıkmasına yol açacaktır.

13. İşletmenin MSUGT’ a göre hazırlanan bilançosundaki maddi duran varlıklara ait birikmiş amortisman tutarı 979.271 TL, maddi olmayan duran varlıklar için 1.369.950 TL’ dir.

Amortisman tutarının hesaplanmasında MSUGT ile BOBİ FRS ve TFRS açısından farklılıklar bulunmaktadır. TFRS ve BOBİ FRS’ ye göre varlığın işletmeye girdiği ay baz alınarak kıst amortisman hesaplanırken, MSUGT’ a göre yalnızca binek otomobillerde kıst amortisman yöntemi uygulanmaktadır. Ayrıca TFRS ve BOBİ FRS’ ye göre varlığın kayıtlı değerinden kalıntı değeri düşüldükten sonraki tutar üzerinden amortisman hesaplanırken, MSUGT uyarınca amortisman hesaplaması varlığın kayıtlı değeri üzerinden gerçekleştirilir (Akdoğan 2020: 252-253). X İşletmesi’ nin BOBİ FRS ilkeleri doğrultusunda 2019 yılı için hesaplamış olduğu maddi duran varlıklara ait birikmiş amortisman tutarı 2.057.878 TL, maddi olmayan duran varlıklar için

ise 94.022 TL’ dir. Bu durumda BOBİ FRS ve TFRS için yapılması gereken düzeltme kayıtları şu şekildedir:

632 GENEL YÖNETİM GİDERİ 1.078.607

258 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN 1.078.607

268 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN 1.275.928

632 GENEL YÖNETİM GİDERİ 1.275.928

Standartlara göre birikmiş amortismanlara dair muhasebe değeri 2.151.900 TL, vergi değeri ise 2.349.221 TL’ dir. Aktifte yer almasına rağmen, eksi değerli bir hesap olduğu için 197.321 TL tutarındaki geçici fark, vergi yükümlülüğü doğuracaktır.

Ayrıca, BOBİ FRS ve TFRS’ ye göre hazırlanan finansal durum tablosunda, maddi ve maddi olmayan duran varlıkların maliyet yöntemine göre amortisman tutarları ve değer düşüklükleri düşüldükten sonraki tutar üzerinden gösterildiklerinden, aşağıdaki tabloda açıklanan söz konusu birikmiş amortisman bedelleri düşüldükten sonra net defter değerleri ile finansal durum tablosunda yer alacaklardır.

Birikmiş Amortismanlar	31.12.2019
Binalar	(298.368)
Tesis, Makine Cihazlar	(132.195)
Taşıtlar	(5.293.892)
Demirbaşlar	(2.220.888)
Diğer Maddi Duran Varlıklar	(3.407.574)
Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	(450.503)

Maddi ve maddi olmayan duran varlıklara ait muhasebe değeri vergi değerinden düşük olduğu için, ortaya çıkan geçici farka dair ertelenmiş vergi hesaplaması gerçekleştirilecek ve ertelenmiş vergi varlığı ortaya çıkacaktır. Duran varlıkların vergi değeri 21.416.595 TL, muhasebe değeri ise 11.962.392 TL’ dir. Bu durumda 9.454.203 TL tutarındaki geçici farka dair ertelenmiş vergi varlığı ortaya çıkacaktır.

14. 2019 yılı için Resmi Gazete’ de yayımlanarak yürürlüğe giren 7061 sayılı “Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” kapsamında ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülükleri, geçici farkların vergi etkisi oluşturacak kısmı için %22 oranı ile hesaplama yapılacaktır. X İşletmesi BOBİ FRS’ ye tabi olup, “Büyük İşletme” olmanın şartlarını taşımaktadır. Bu doğrultuda “Büyük İşletme” tanımına uyan şirketler için zorunlu kılınan ertelenmiş vergi hesaplamasını gerçekleştirmektedir. Buna göre X İşletmesi’ nin düzeltme kayıtları neticesinde ertelenen vergiye konu geçici farkları ve hesaplanan ertelenmiş vergi varlığı/ yükümlülüğü BOBİ FRS’ ye ve TFRS’ ye göre ayrı ayrı aşağıdaki şekilde özetlenmiştir:

TFRS	Toplam Geçici Farklar	Ertelenen Vergi Varlığı/ Yükümlülüğü
Ticari Alacaklar	2.066.340	454.594,8
Alacak Senetleri Vade Farkı	372.000	(81.840)
Ticari Mallar Vade Farkı Giderleri	900.000	198.000
Stok Değer Düşüklüğü	2.305.786	507.272,92
Ticari Borçlar	4.419.245	(972.234)
Finansal Borçlar	123.526,3	(27.175,786)
Kıdem Tazminatı Karşılığı	1.007.000	221.540
İzin Karşılığı	209.007	45.981,54
Dava Karşılığı	150.000	33.000
Hasılat Vade Farkı Geliri	48.000	(10.560)
Şüpheli Alacak Karşılığı	4.098.902	901.758,44
Duran Varlıklar	9.454.203	2.079.924,66
Birikmiş Amortismanlar	197.321	(43.410,62)

X İşletmesi’ nin TFRS’ ye göre hazırlayacağı finansal durum tablosunda yer alacak “Ertelenmiş Vergi Varlığı” 4.244.073 TL, “Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü” ise 1.135.221 TL’ dir. Yapılacak muhasebe kaydı şu şekildedir:

289 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI 4.244.073

489 ERTELENMİŞ VERGİ YÜK. 1.135.221

692 ERTELENMİŞ VERGİ GELİRİ 3.108.852

BOBİ FRS	Toplam Geçici Farklar	Ertelenen Vergi Varlığı/ Yükümlülüğü
Alacak Senetleri Vade Farkı Gelirleri	372.000	(81.840)
Finansal Borçlar	123.526,3	(27.175,786)
Kıdem Tazminatı Karşılığı	1.007.000	221.540
İzin Karşılığı	209.007	45.981,54
Dava Karşılığı	150.000	33.000
Şüpheli Alacak Karşılığı	4.098.902	901.758,44
Duran Varlıklar	9.454.203	2.079.924,66
Birikmiş Amortismanlar	197.321	(43.410,62)

BOBİ FRS’ ye göre “Ertelenen Vergi Varlığı” 3.282.205 TL, “Ertelenen Vergi Yükümlülüğü” ise 152.427 TL’ dir. Yapılacak muhasebe kaydı şu şekildedir:

289 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI 3.282.205

489 ERTELENMİŞ VERGİ YÜK. 152.427

692 ERTELENMİŞ VERGİ GELİRİ 3.129.778



6.2 X A.Ş TFRS' ye Göre Düzenlenmiş Finansal Durum Tablosu ve Kar veya Zarar Tablosu

Tablo 6.3: X A.Ş TFRS' ye Göre Düzenlenmiş 31.12.2019 Tarihli Finansal Durum Tablosu

	Dipnot Referansı	Cari Dönem
		31.12.2019
VARLIKLAR		
Dönen Varlıklar		
- Nakit ve Nakit Benzerleri	1	12.444.210
- Finansal Yatırımlar		0
- Türev Araçlar		
- Ticari Alacaklar	2	72.080.732
- İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar		
- İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar		72.080.732
- İmtiyaz Sözleşmelerine İlişkin Finansal Varlıklar		0
- Diğer Alacaklar		1.411.410
- İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar		0
- İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Alacaklar		1.411.410
- Sözleşme Varlıkları		0
- Devam Eden İnşaat ve Taahhüt İşlerinden Doğan Sözleşme Varlıkları		
- Mal ve Hizmet Satışlarından Doğan Sözleşme Varlıkları		
- Diğer Sözleşme Varlıkları		
- Stoklar	3	149.025.329
- Canlı Varlıklar		0
- Peşin Ödenmiş Giderler		685.877
- Cari Dönem Vergisiyle İlgili Varlıklar		0
- Diğer Dönen Varlıklar		129.481
ARA TOPLAM		235.577.039
- Satış Amaçlı Sınıflandırılan Duran Varlıklar		0
TOPLAM DÖNEN VARLIKLAR		235.577.039
Duran Varlıklar		
- Ticari Alacaklar		2.639.824
- İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar		
- İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar		2.639.824
- İmtiyaz Sözleşmelerine İlişkin Finansal Varlıklar		0
- Diğer Alacaklar		0
- İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar		
- İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Alacaklar		
- Sözleşme Varlıkları		0
- Devam Eden İnşaat ve Taahhüt İşlerinden Doğan Sözleşme Varlıkları		
- Mal ve Hizmet Satışlarından Doğan Sözleşme Varlıkları		
- Diğer Sözleşme Varlıkları		
- Finansal Yatırımlar		0
- Türev Araçlar		0
- İştirakler, İş Ortaklıkları ve Bağlı Ortaklıklardaki Yatırımlar		0
- Canlı Varlıklar		0
- Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller		900.000
- Maddi Duran Varlıklar	4	10.845.900
- Kullanım Hakkı Varlıkları		0
- Şerefiye		
- Şerefiye Dışındaki Maddi Olmayan Duran Varlıklar		216.492
- Peşin Ödenmiş Giderler		0
- Ertelenmiş Vergi Varlığı		4.244.073
- Cari Dönem Vergisiyle İlgili Duran Varlıklar		0
- Diğer Duran Varlıklar		0
TOPLAM DURAN VARLIKLAR		18.846.289
TOPLAM VARLIKLAR		254.423.328

YÜKÜMLÜLÜK VE ÖZKAYNAKLAR		
Kısa Vadeli Yükümlülükler		
- Kısa Vadeli Borçlanmalar		65.688.250
- Uzun Vadeli Borçlanmaların Kısa Vadeli Kısımları		3.677.910
- Kiralama İşlemlerinden Kaynaklanan Yükümlülükler		0
- Türev Araçlardan Borçlar		0
- Diğer Finansal Yükümlülükler		0
- Ticari Borçlar	5	84.189.080
- İlişkili Taraflara Ticari Borçlar		0
- İlişkili Olmayan Taraflara Ticari Borçlar		84.189.080
- Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Borçlar		0
- Diğer Borçlar		14.929.103
- İlişkili Taraflara Diğer Borçlar		9.773.500
- İlişkili Olmayan Taraflara Diğer Borçlar		5.155.603
- Sözleşme Yükümlülükleri		0
- Devam Eden İnşaat ve Taahhüt İşlerinden Doğan Sözleşme Yükümlülükleri		
- Mal ve Hizmet Satışlarından Doğan Sözleşme Yükümlülükleri		
- Diğer Sözleşme Yükümlülükleri		
- Devlet Teşvik ve Yardımları		0
- Ertelenmiş Gelirler (Sözleşme Yükümlülükleri Dışında Kalanlar)		2.491.961
Alınan Avanslar		2.442.526
Gelecek Aylara Ait Gelirler		49.435
- Dönem Kârı Vergi Yükümlülüğü		1.291.242
- Kısa Vadeli Karşılıklar		
- Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Kısa Vadeli Karşılıklar		209.007
- Diğer Kısa Vadeli Karşılıklar		150.000
Vergi Karşılıkları		4
- Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler		0
ARA TOPLAM		168.626.557
- Satış Amaçlı Sınıflandırılan Varlık Gruplarına İlişkin Yükümlülükler		0
TOPLAM KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER		172.626.557
Uzun Vadeli Yükümlülükler		
- Uzun Vadeli Borçlanmalar		450.000
- Kiralama İşlemlerinden Kaynaklanan Yükümlülükler		0
- Türev Araçlardan Borçlar		0
- Diğer Finansal Yükümlülükler		0
- Ticari Borçlar		0
- İlişkili Taraflara Ticari Borçlar		
- İlişkili Olmayan Taraflara Ticari Borçlar		
- Diğer Borçlar		
- İlişkili Taraflara Diğer Borçlar		
- İlişkili Olmayan Taraflara Diğer Borçlar		
- Sözleşme Yükümlülükleri		
- Devam Eden İnşaat ve Taahhüt İşlerinden Doğan Sözleşme Yükümlülükleri		
- Mal ve Hizmet Satışlarından Doğan Sözleşme Yükümlülükleri		
- Diğer Sözleşme Yükümlülükleri		
- Devlet Teşvik ve Yardımları		
- Ertelenmiş Gelirler (Sözleşme Yükümlülükleri Dışında Kalanlar)		
- Uzun Vadeli Karşılıklar		
- Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Uzun Vadeli Karşılıklar		1.007.000
- Diğer Uzun Vadeli Karşılıklar		0
- Cari Dönem Vergisiyle İlgili Borçlar		0
- Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü		1.135.221
- Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler		

TOPLAM UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER		2.592.221
TOPLAM YÜKÜMLÜLÜKLER		175.218.778
ÖZKAYNAKLAR		
- Ödenmiş Sermaye		80.000.000
- Sermaye Düzeltme Farkları		0
- Geri Alınmış Paylar (-)		0
- Karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltmesi		0
- Paylara İlişkin Primler/İskontolar		0
- Ortak Kontrole Tabi İşletme Birleşmelerinin Etkisi		0
- Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelir		0
- Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacaklar		0
- Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacaklar		
- Kârdan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler		446.669
- Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları	6	(222.643)
- Dönem Net Kârı/Zararı		(1.019.476)
TOPLAM ÖZKAYNAKLAR		79.204.550
TOPLAM YÜKÜMLÜLÜK VE ÖZKAYNAKLAR		254.423.328

Tablo 6.4: X A.Ş TFRS' ye Göre Düzenlenmiş 31.12.2019 Tarihli Kar veya Zarar ve Kapsamlı Gelir Tablosu

	Dipnot Referansı	Cari Dönem
		31.12.2019
KÂR VEYA ZARAR KISMI		
Hasılat		645.686.540
Satışların Maliyeti (-)		(583.882.072)
Tarımsal Faaliyetlerde Gerçeğe Uygun Değer Farkları		0
Brüt Kâr (Zarar)		61.804.468
Genel Yönetim Giderleri (-)	7	(11.740.427)
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)		(29.924.630)
Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)		0
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler	8	17.564.186
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-)	9	(23.299.043)
Esas Faaliyet Kârı (Zararı)		14.404.554
Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler		0
Yatırım Faaliyetlerinden Giderler (-)		0
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Kârlarından (Zararlarından) Paylar		0
FİNANSMAN GİDERİ (GELİRİ) ÖNCESİ FAALİYET KÂRI (ZARARI)		
Finansman Giderleri (-)		(17.835.710)
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ KÂRI (ZARARI)		(3.431.156)
Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gideri/Geliri		2.411.680
- Dönem Vergi Gideri/Geliri		(697.172)
- Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri		3.108.852
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM NET KÂRI (ZARARI)		(1.019.476)
DURDURULAN FAALİYETLER DÖNEM NET KÂRI (ZARARI)		0
DÖNEM NET KÂRI (ZARARI)		
Pay Başına Kazanç		
Adi Pay Başına Kazanç (Zarar)		
- Sürdürülen Faaliyetlerden Adi Pay Başına Kazanç (Zarar)		
- Durdurulan Faaliyetlerden Adi Pay Başına Kazanç (Zarar)		
- Toplam Adi Pay Başına Kazanç (Zarar)		
Sulandırılmış Pay Başına Kazanç (Zarar)		
- Sürdürülen Faaliyetlerden Sulandırılmış Pay Başına Kazanç (Zarar)		
- Durdurulan Faaliyetlerden Sulandırılmış Pay Başına Kazanç (Zarar)		
- Toplam Sulandırılmış Pay Başına Kazanç (Zarar)		

<u>DİĞER KAPSAMLI GELİR KISMI</u>		
<u>Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacaklar, Vergi Öncesi</u>		0
- Özkaynak Araçlarına Yapılan Yatırımlardan Kaynaklanan Kazançlar (Kayıplar)		
- Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları)		
- Maddi Olmayan Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları)		
- Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları (Kayıpları)		
- Kredi Riskindeki Değişikliğe Bağlı Olarak Finansal Yükümlülüğün Gerçeğe Uygun Değerindeki Değişiklikler		
- Özkaynak Araçlarına Yapılan Yatırımlara İlişkin Finansal Riskten Korunma Kazançları (Kayıpları)		
- Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Paylar		
- Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kazançlar (Kayıplar)		
<u>Kâr veya zararda yeniden sınıflandırılacaklar, Vergi Öncesi</u>		0
- Yabancı Para Çevrim Farkları		
- Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Finansal Varlıklardan Kazançlar (Kayıplar)		
- Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları)		
- Yurtdışındaki İşletmeye İlişkin Yatırım Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları)		
- Opsiyonların Zaman Değerinde Meydana Gelen Değişiklikler		
- Forward Sözleşmesinin Forward Bileşeninin Değerinde Meydana Gelen Değişiklikler		
- Döviz Bazlı Farkların Değerindeki Değişikliklerden Ortaya Çıkan Kazançlar (Kayıplar)		
- Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Paylar		
- Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kazançlar (Kayıplar)		
<u>Toplam Diğer Kapsamlı Gelir, Vergi Öncesi</u>		0
<u>Diğer Kapsamlı Gelir Unsurlarına İlişkin Toplam Vergiler</u>		
- Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelire İlişkin Toplam Vergiler		
- Dönem Vergi Gideri/Geliri		
- Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri		
- Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelire İlişkin Toplam Vergiler		
- Dönem Vergi Gideri/Geliri		
- Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri		
<u>TOPLAM DİĞER KAPSAMLI GELİR</u>		0
<u>TOPLAM KAPSAMLI GELİR</u>		(1.019.476)

6.2.1 TFRS' ye Göre Düzenlenen Finansal Tablolara İlişkin Dipnot Referansları

TFRS' ye göre hazırlanan finansal durum tablosu ve kar veya zarar tablosundaki hesap kalemleri tutarlarında meydana gelen değişiklikler aşağıdaki notlar vasıtasıyla açıklanmıştır:

6.2.1.1 Nakit ve Nakit Benzerleri

	31.12.2019
Kasa – Türk Lirası	167.100
Banka- Vadesiz Hesaplar	6.422.760
Diğer Hazır Değerler	5.854.300
Toplam	12.244.210

6.2.1.2 Kısa Vadeli Ticari Alacaklar

	31.12.2019
Ticari Alacaklar	29.000.000
Alacak Senetleri	42.889.496
Diğer Ticari Alacaklar	191.236
Şüpheli Ticari Alacaklar	4.585.238
Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı	(4.585.238)
Toplam	72.080.732

6.2.1.3 Stoklar

	31.12.2019
Ticari Mallar	130.000.000
Verilen Sipariş Avansları	19.025.329
Toplam	149.025.329

6.2.1.4 Maddi Duran Varlıklar

	31.12.2019	31.12.2019	31.12.2019
--	------------	------------	------------

	Maliyet Değeri	Birikmiş Amortismanlar	Net Değer
Binalar	804.100	(298.368)	505.732
Tesis Makine ve Cihazlar	280.275	(132.195)	148.080
Taşıtlar	6.722.277	(5.293.892)	1.428.385
Demirbaşlar	3.854.365	(2.220.888)	1.633.477
Özel Maliyetler	10.537.800	(3.407.574)	7.130.226
Toplam	22.198.817	(11.352.917)	10.845.900

6.2.1.5 Kısa Vadeli Ticari Borçlar

	31.12.2019
Satıcılar	62.000.000
Borç Senetleri	22.189.080
Toplam	84.189.080

6.2.1.6 Geçmiş Yıllar Zararları

X A.ř' nin BOBİ FRS' ye göre düzenlenen finansal durum tablolarında geçmiş yıllar zararları 222.643 TL' dir. İşletmenin finansal tablolarını isteğe bağlı olarak TFRS' ye göre hazırlaması varsayımı altında da BOBİ FRS' deki finansal tabloda yer alan geçmiş yıllar zararları tutarı kullanılmıştır.

6.2.1.7 Genel Yönetim Giderleri

	31.12.2019
Dönem Sonu Genel Yönetim Gideri	10.721.741
Kıdem Tazminatı Karşılığı	1.007.000
İzin Karşılığı	209.007
Amortisman Giderleri	(197.321)
Toplam	11.740.427

6.2.1.8 Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler

	31.12.2019
Dönem Sonu Gelirleri	12.601.415
Vade Farkı Gelirleri	4.962.771
Toplam	17.564.186

6.2.1.9 Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler

	31.12.2019
Dönem Sonu Giderleri	13.878.015
Vade Farkı Giderleri	2.966.340
Stok Değer Düşüklüğü Gideri	2.205.786
Alacak Değer Düşüklüğü Gideri	4.098.902
Diğer Gider ve Zararlar	150.000
Toplam	23.299.043

6.3 X A.Ş BOBİ FRS' ye Göre Düzenlenmiş Finansal Durum Tablosu ve Kar veya Zarar Tablosu

Tablo 6.5: X A.Ş BOBİ FRS' ye Göre Düzenlenmiş 31.12.2019 Tarihli Finansal Durum Tablosu

	Dipnot Referansı	Cari Dönem
		31.12.2019
VARLIKLAR		
Dönen Varlıklar		
- Nakit ve Nakit Benzerleri	1	12.444.210
- Finansal Yatırımlar		0
- Türev Araçlar		
- Ticari Alacaklar	2	74.147.072
- İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar		
- İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar		74.147.072
- Devam Edeeen İnşa Sözleşmelerinden Alacaklar		0
- Diğer Alacaklar		1.411.410
- İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar		0
- Stoklar	3	149.025.329
- Canlı Varlıklar		0
- Peşin Ödenmiş Vergi ve Benzerleri		685.877
- Cari Dönem Vergisiyle İlgili Varlıklar		0
- Diğer Dönen Varlıklar		129.481
TOPLAM DÖNEN VARLIKLAR		237.843.379
Duran Varlıklar		
- Ticari Alacaklar		2.639.824
- İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar		
- İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar		2.639.824
- Diğer Alacaklar		0
- İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar		
- Finansal Yatırımlar		0
- Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar		0
- Canlı Varlıklar		0
- Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller		900.000
- Maddi Duran Varlıklar	4	10.845.900
- Kullanım Hakkı Varlıkları		0
- Şerefiye		
- Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar		216.492
- Peşin Ödenmiş Giderler		0
- Diğer Duran Varlıklar		0
TOPLAM DURAN VARLIKLAR		18.082.421
TOPLAM VARLIKLAR		255.925.800
YÜKÜMLÜLÜK VE ÖZKAYNAKLAR		
Kısa Vadeli Yükümlülükler		
- Finansal Yükümlülükler		69.666.160
- Diğer Finansal Yükümlülükler		0
- Ticari Borçlar	5	88.608.325
- İlişkili Taraflara Ticari Borçlar		0
- İlişkili Olmayan Taraflara Ticari Borçlar		88.608.325
- Diğer Borçlar		14.929.103
- Ertelenmiş Gelirler (Sözleşme Yükümlülükleri Dışında Kalanlar)		2.491.961
Alınan Avanslar		2.442.526
Gelecek Aylara Ait Gelirler		49.435
- Dönem Kârı Vergi Yükümlülüğü		1.291.242
- Kısa Vadeli Karşılıklar		
- Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Kısa Vadeli Karşılıklar		209.007
- Diğer Kısa Vadeli Karşılıklar		150.000
Vergi Karşılıkları		4

- Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler		0
TOPLAM KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER		177.345.802
Uzun Vadeli Yükümlülükler		
- Finansal Yükümlülükler		450.000
- Ticari Borçlar		0
- İlişkili Taraflara Ticari Borçlar		0
- İlişkili Olmayan Taraflara Ticari Borçlar		0
- Diğer Borçlar		0
- Devam Eden İnşa Sözleşmesinden Borçlar		0
- Alınan Avanslar		0
- Uzun Vadeli Karşılıklar		
- Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Uzun Vadeli Karşılıklar		1.007.000
- Diğer Uzun Vadeli Karşılıklar		0
- Cari Dönem Vergisiyle İlgili Borçlar		0
- Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü		152.427
- Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler		0
TOPLAM UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER		1.609.427
TOPLAM YÜKÜMLÜLÜKLER		178.955.229
ÖZKAYNAKLAR		
- Ödenmiş Sermaye		80.000.000
- Sermaye Düzeltme Farkları		0
- Geri Alınmış Paylar (-)		0
- Karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltmesi		0
- Paylara İlişkin Primler/İskontolar		0
- Ortak Kontrole Tabi İşletme Birleşmelerinin Etkisi		0
- Yeniden Değerleme Yedeği		0
- Yabancı Para Çevrim Farkları		0
- Korunma Yedeği		
- Kâr Yedekleri		446.669
- Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları	6	(222.643)
- Dönem Net Kârı/Zararı		(3.253.455)
TOPLAM ÖZKAYNAKLAR		76.970.571
TOPLAM KAYNAKLAR		255.925.800

Tablo 6.5: X A.Ş BOBİ FRS' ye Göre Düzenlenmiş 31.12.2019 Tarihli Kar veya Zarar Tablosu

	Dipnot Referansı	Cari Dönem
		31.12.2019
Satışların Hasılat 1		645.734.540
Satışların Maliyeti (-)		(583.882.072)
Tarımsal Faaliyetlerde Gerçeğe Uygun Değer Farkları		0
Brüt Kâr (Zarar)		61.852.468
Genel Yönetim Giderleri (-)		(11.740.427)
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)		(29.924.630)
Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)		0
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler	8	13.096.941
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-)	9	(21.332.703)
Esas Faaliyet Kârı (Zararı)		11.951.649
Diğer Faaliyetlerden Gelirler		0
Bağlı Ortaklıklardan, İştiraklerden ve Müşterek Girişimlerden Kar Payları		0
Bağlı Ortaklıkların, İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Karlarından Paylar		0
Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerden Kira Gelirleri		0
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Artış ve Satış Kazançları		0
Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar Satış Kazançları		0
Diğer Faaliyetlerinden Giderler (-)		0
Bağlı Ortaklıkların, İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Zararlarından Paylar		0
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Azalış ve Satış Zararları		0
Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar Satış Zararları		0
Finansal Gelirler		0
Faiz, Kar Payı vb. Gelirler		0
Kur Farkı Gelirleri		0
Finansal Yatırımlar Satış Kazançları		0
Finansal Yatırımlar Değer Artış Kazançları		0
Net Parasal Pozisyon Kazançları		0
Finansal Giderler (-)		(17.835.710)
Faiz vb. Giderler		
Kur Farkı Giderleri		
Finansal Yatırımlar Değer Azalış Zararları		
Net Parasal Pozisyon Kayıpları		
DÖNEM KARI/ZARARI		(5.884.061)
- Dönem Vergi Gideri/Geliri		(697.172)
- Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri		3.327.778
DÖNEM NET KARI/ZARARI		(3.253.455)

6.3.1 BOBİ FRS' ye Göre Düzenlenen Finansal Tablolara İlişkin Dipnot Referansları

6.3.1.1 Nakit ve Nakit Benzerleri

	31.12.2019
Kasa – Türk Lirası	167.100
Banka- Vadesiz Hesaplar	6.422.760
Diğer Hazır Değerler	5.854.300
Toplam	12.244.210

6.3.1.2 Kısa Vadeli Ticari Alacaklar

	31.12.2019
Ticari Alacaklar	31.066.340
Alacak Senetleri	42.889.496
Diğer Ticari Alacaklar	191.236
Şüpheli Ticari Alacaklar	4.585.238
Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı	(4.585.238)
Toplam	74.147.072

6.3.1.3 Stoklar

	31.12.2019
Ticari Mallar	130.000.000
Verilen Sipariş Avansları	19.025.329
Toplam	149.025.329

6.3.1.4 Maddi Duran Varlıklar

	31.12.2019	31.12.2019	31.12.2019
--	------------	------------	------------

	Maliyet Değeri	Birikmiş Amortismanlar	Net Değer
Binalar	804.100	(298.368)	505.732
Tesis Makine ve Cihazlar	280.275	(132.195)	148.080
Taşıtlar	6.722.277	(5.293.892)	1.428.385
Demirbaşlar	3.854.365	(2.220.888)	1.633.477
Özel Maliyetler	10.537.800	(3.407.574)	7.130.226
Toplam	22.198.817	(11.352.917)	10.845.900

6.3.1.5 Geçmiş Yıllar Zararları

X A.ř' nin BOBİ FRS' ye göre düzenlenen finansal durum tablolarında geçmiş yıllar zararları 222.643 TL' dir.

6.3.1.6 Genel Yönetim Giderleri

	31.12.2019
Dönem Sonu Genel Yönetim Gideri	10.721.741
Kıdem Tazminatı Karşılığı	1.007.000
İzin Karşılığı	209.007
Amortisman Giderleri	(197.321)
Toplam	11.740.427

6.3.1.7 Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler

	31.12.2019
Dönem Sonu Gelirleri	12.601.415
Vade Farkı Gelirleri	495.526
Toplam	13.096.941

6.3.1.8 Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler

	31.12.2019
Dönem Sonu Giderleri	13.878.015

Stok Değer Düşüklüğü Gideri	3.205.786
Alacak Değer Düşüklüğü Gideri	4.098.902
Diğer Gider ve Zararlar	150.000
Toplam	21.332.703

Uygulama bölümünde BOBİ FRS' ye tabi olan ve "Büyük İşletme" olmanın koşullarını yerine getiren X Gıda ve İtiryat A.Ş' nin "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği" ne göre hazırlanan bilanço ve gelir tablosu, dönem sonundaki ek bilgiler ışığında ilgili düzeltme kayıtları ve sınıflandırmalar ile BOBİ FRS' ye göre hazırlanan finansal durum tablosu ve kar veya zarar tablosuna ve isteğe bağlı şekilde TFRS uyguladığı varsayımı altında TFRS' ye göre hazırlanan finansal durum tablosu ve kar veya zarar tablosuna dönüştürülmüştür.

TFRS' ye göre hazırlanan finansal tablolar gerçeğe uygun sunuluşu esas aldığından, MSUGT' a göre hazırlanan finansal durum tablosuna göre bazı kalemler daha düşük seyretmiş ve bu da TFRS' ye göre zararın ortaya çıkmasına yol açmıştır. MSUGT' a göre hazırlanan bilanço ve gelir tablosunun işletmenin gerçeğe uygun durumunu yansıtmadığı görülmektedir. BOBİ FRS ise, TFRS' ye göre hazırlanan finansal tabloların daha basite indirgenmiş şekli olarak sunulmakta olup, uluslararası standartlar ile büyük ölçüde uyum içerisinde olduğu gözükmemektedir. BOBİ FRS' de 1 yıla kadar olan vade farklarının ayrıştırılmaması uygulamada kolaylık olarak gözükse de, gerçeğe uygun sunumdan uzaklaşılmasına sebep olmaktadır. Bu durumda, faiz gelirleri oluşmamış ve TFRS' ye göre daha fazla zarar ortaya çıkmıştır. Yine BOBİ FRS' ye göre 1 yıldan kısa vadeli alacak ve borçların itibari değer ile değerlendirilmesi, işletmenin gerçek satın alma gücünün finansal tablolara yansıtılmasını engellemektedir. MSUGT uygulamasında alacak ve borçlara reeskont uygulaması ihtiyari de olsa yer aldığından, BOBİ FRS' nin kısa vadeli alacak ve borçların değerlemesi bakımından yetersiz kaldığı görülmektedir. TFRS ve BOBİ FRS' de özellikle maddi duran varlıkların birikmiş amortismanları düşüldükten sonraki net değerleri ile finansal durum tablosunda yer almasından dolayı; aktif kısım, MSUGT' a göre oldukça düşük seyretmiştir. TFRS ve BOBİ FRS' ye göre giderlerin oluşması beklenmeden işletmeden çıkması muhtemel olduğunda, karşılık ayrıldığından dolayı kıdem tazminatı karşılığı, izin karşılığı, şüpheli alacak karşılığı ve dava karşılıkları gibi karşılıklar ayrılmıştır. Ayrılan karşılıklar sebebiyle de gider ve zararlar ortaya çıkmıştır. Öte yandan hesap kalemlerinin standartlara göre oluşan değeri ile vergi değeri arasındaki geçici farklara dair ertelenmiş vergi hesaplaması yapılması sebebiyle, ertelenmiş vergi varlığı ya da ertelenmiş vergi yükümlülüğü ortaya çıkmıştır.

Bu durum da MSUGT' a göre hazırlanan bilanço ve gelir tablosundaki tutarlar ile standartlara göre hazırlanan finansal tablolardaki tutarlar arasındaki farkın dengelenmesini sağlamıştır. Fakat BOBİ FRS' ye göre orta boy işletmeler için ertelenmiş vergi sunumunun gerçekleştirilmesinin ihtiyari olmasından dolayı, söz konusu işletmelere ait yükümlölükler gerçeğe uygun olarak yansıtılmamakta ve finansal tablo kullanıcılarının bu konuda eksik bilgiye sahip olmalarına sebep olmaktadır.



SONUÇ

Bu çalışmada, TFRS, BOBİ FRS ve MSUGT’ a göre hazırlanan finansal tabloların incelemeleri yapılarak, aralarındaki benzer ve farklı yönler kapsam, içerik, biçim ve değerlendirme ölçütleri açısından ortaya konulmuştur. Uygulama kısmında ise rakamsal bazdaki farklılıkları açıklayabilmek amacıyla gerçek bir işletmenin MSUGT’ a göre hazırlanan finansal tablolarının TFRS ve BOBİ FRS’ ye dönüştürülmesi sağlanarak ortaya çıkan farklılıkların sebepleri açıklanmaya çalışılmıştır.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’ ne göre hazırlanan finansal tabloların işletmelerin finansal durumunu gerçeğe uygun olarak ortaya koymadığı ve ihtiyaç dahilinde karşılaştırılabilir bilgiler sunmadığı görülmektedir. TFRS ise, finansal tablolar aracılığı ile, finansal tablo kullanıcılarına ve işletme yönetimine işletmenin gerçeğe uygun durumunu yansıtmakta şeffaf, karşılaştırılabilir ve ihtiyaca uygun faydalı finansal bilgiler sunarak, işletme yöneticileri ve sahiplerinin ve finansal tablo kullanıcılarının karar verme mekanizmalarına yardımcı olmaktadır. BOBİ FRS’ ye göre hazırlanan finansal tablolar ise, TFRS’ ye göre hazırlanan finansal tabloların daha basite indirgenmiş ve daha kolay uygulanabilir hali olarak karşımıza çıkmaktadır. Bağımsız denetime tabi olup TFRS uygulamayan işletmelerin uluslararası standartlar ile uyum içerisinde olması amacıyla oluşturulan BOBİ FRS, MSUGT’ tan farklı olarak vergi anlayışı ile değil gerçek durum tespiti ile işletmelerin finansal durumuna ilişkin bilgiler sunmaktadır. BOBİ FRS’ ye tabi olarak “Büyük İşletme” sınıfında yer alan işletmelerin finansal tablolarının, TFRS ile daha fazla benzerlik arz ettiği görülmekte olup, TFRS’ den farklı olarak kapsamlı kar kavramına yer verilmemektedir. Bu durum da, işletmenin maddi duran varlıklarında meydana gelen değer farklarının, işletmenin finansal performansından ayrı bir şekilde ortaya konulmasını engellemektedir. Ayrıca BOBİ FRS’ ye göre, sürdürülen ve durdurulan faaliyetler ile ilgili kar veya zararın ayrı bir şekilde raporlanmamasından dolayı, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin süreklilik arz eden kar veya zararı ile ilgili bilgi sahibi olmasını engellemektedir.

Bağımsız denetime tabi olmayan küçük ve mikro işletmeler için MSUGT’ un gerçeğe ve ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir bilgiler sunmaması sebebiyle, KGK tarafından Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) Taslağı 2019 itibariyle kamuoyunun görüşüne sunulmuştur. KÜMİ FRS’ nin uygulanmaya başlanmasıyla, küçük ve mikro işletmeler açısından da, ülkemizde MSUGT kapsamındaki yerleşik vergi anlayışı ile

finansal tabloların hazırlanmasının yerinin uluslararası finansal raporlama standartları ile uyum içerisinde bilgiler sunan finansal tablolara bırakması beklenmektedir.



KAYNAKLAR

- Akdoğan, H. (2020). Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar. H. A. (Ed.) içinde, *BOBİ FRS, TFRS/TMS ve MSUGT/VUK Karşılaştırmaları* (s. 19-35). Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Akdoğan, H. (2020). Maddi Duran Varlıklar. H. A. (Ed.) içinde, *BOBİ FRS, TFRS/TMS ve MSUGT/VUK Karşılaştırmaları* (s. 245-269). Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Akdoğan, N., & Sevilengül, O. (2007). Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler. *Mali Çözüm Dergisi*(84), 29-70.
- Akdoğan, N., & Sultanoğlu, B. (2018). Kar Tanımının Muhasebe Kuramındaki Gelişimi ve Günümüzde Finansal Raporlardaki Sunumunun Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20, 641-677.
- Aktaş, M. A. (2020). Nakit Akış Tablosu. H. A. (Ed.) içinde, *BOBİ FRS, TFRS/TMS ve MSUGT/VUK Karşılaştırmaları* (s. 37-50). Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Aktaş, M. A. (2020). Nakit Akış Tablosu. H. A. (Ed.) içinde, *BOBİ FRS, TFRS/TMS ve MSUGT/VUK Karşılaştırmaları* (s. 37-55). Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Alagöz, M., & Zaif, F. (2020). Kiralama İşlemlerinde Kullanılan Raporlama Esaslarının İşletme Finansal Yapısı ve Karlılığı Üzerine Etkileri: Perakende Sektörü Örneği. *Gazi İktisat ve İşletme Dergisi*, 6(3), 235-256.
- Alai, F., & Cao, L. (2010). International Financial Reporting Standarts-Credibleand Relaiable? An Overview. *Advances in Accounting*, 26(1), 79-86.
- Alkan, B. Ş. (2018). Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve ve Kavramsal Çerçeve Projesi. *Mali Çözüm Dergisi*, 28(145), 107-134.
- Ataman, B., & Akay, H. (2004). *Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye' de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Ataman, B., & Cavlak, H. (2017). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile Tam Set Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) KARŞILAŞTIRILMASI. *Finansal Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 2(3), 153-168.
- Ataman, B., & Gökçen, G. (2017). *Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Uygulamaları*. İstanbul: Beta.

- Avder, E., & Özçelik, İ. (2016). *Genel Muhasebe*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Aygören, H., & Kurtcebe, E. (2019). Türev Finansal Araçların Muhasebe Standartlarına Göre Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(84), 1-16.
- Balcı, B. R. (2012). Yeni Muhasebe Düzeninde Mali Kar Hesaplamaları. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 27(1), 159-179.
- Balsarı, Ç. K., & Dalkılıç, F. (2007). Kural Bazlı ve İlke Bazlı Raporlama Standartlarının Karşılaştırılması. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*(22), 105-118.
- Başpınar, A. (2005). Türkiye' de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış. *Maliye Dergisi*(148), 35-62.
- Bayrı, O. (2010). Tekdüzen Muhasebe Sistemine ve Türkiye Muhasebe- Finansal Raporlama Standartlarına Göre Bilançonun Biçimsel Yapısı, Kapsamı ve İçeriğinin Karşılaştırmalı Analizi. *Mali Çözüm Dergisi*(98), 89-116.
- Bayrı, O. (2010). Tekdüzen Muhasebe Sistemine ve Türkiye Muhasebe- Finansal Raporlama Standartlarına Göre Gelir Tablolarının Biçimsel Yapısı, Kapsamı ve İçeriğinin Karşılaştırmalı Analizi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(47), 95-110.
- Bayrı, O. (2010). Tekdüzen Muhasebe Sistemine ve Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartlarına Göre Bilançonun Biçimsel Yapısı, Kapsamı ve İçeriğinin Karşılaştırmalı Analizi. *Mali Çözüm Dergisi*, 20(98), 89-116.
- Bayrı, O. (2010). Tekdüzen Muhasebe Sistemine ve Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartlarına Göre Gelir Tablolarının Biçimsel Yapısı, Kapsamı ve İçeriğinin Karşılaştırmalı Analizi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(47), 95-110.
- Bayrıkcıoğlu, S., & Bayrı, O. (2019). Türkiye' de Nakit Akışlarının Sunumunda Yöntem Tercihlerinin Değerlendirilmesi ve Brüt Yönteme Göre Raporlanmış Nakit Akış Tablolarının İncelenmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 24(3), 385-416.
- Bekçi, İ., & Özdemir, O. (2006). Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına Yönelik Muhasebe Meslek Mensuplarının Bakış Açıları Üzerine Bir Araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 11(2), 143-164.

- Bostancı, S. (2002). Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu. *Mali Çözüm Dergisi*, 2(59), 1-8.
- Burak, E., & Öztaş, S. (2015). Kurumsal Yönetim İlkelerinin Muhasebenin Temel Kavramları Açısından Değerlendirilmesi. *Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 4(1), 1-17.
- Cengiz, S. (2020). Maddi Olmayan Duran Varlıklar. H. A. (Ed.) içinde, *BOBİ FRS, TFRS/TMS ve MSUGT/VUK Karşılaştırmaları* (s. 289-319). Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Cengiz, S. (2020). Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlılıklar. H. A. (Ed.) içinde, *BOBİ FRS, TFRS/TMS ve MSUGT/VUK Karşılaştırmaları* (s. 57-64). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Çalış, Y. E., & Hışman, B. (2019). Hasılatın TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı, BOBİ FRS Bölüm 5 ve Vergi Kanunlarına Göre Karşılaştırmalı İncelenmesi. *İstanbul Aydın Üniversitesi Dergisi*, 11(4), 355-377.
- Çelik, Y., & Turan, Z. (2019). Yeni Kavramsal Çerçevenin Finansal Raporlama Açısından İncelenmesi. *Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Dergisi*, 1(1), 91-106.
- Çiftçi, Y., & Sarıoğlu, L. (2007). Nakit Akış Tablosu ile İlgili Türkiye' deki Düzenlemeler ve Uluslararası Uygulamalarla Karşılaştırılması. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 10(1-2), 181-200.
- Demir, V., & Gür, E. (2016). Avrupa Birliği Muhasebe Yönergesi (2013/34) ve UFRS, US GAAP, Alman GAAP Karşılaştırması Kapsamında Türkiye' deki Muhasebe Uygulamaları. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 16(49), 69-88.
- Dinç, E., & Atasel, O. Y. (2016). Türkiye' deki Muhasebe Anlayışının Gelişim Süreci ve Mevcut Durumun İncelenmesi. *KTÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi*, 6(12), 267-283.
- Doğan, A. (2017). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ile TMS/TFRS Karşılaştırması. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 9(4), 770-786.
- Doğan, A. (2018). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ile VUK/MSUGT Karşılaştırması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(80), 115-132.
- Durak, G. (2012). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Kavramsal Çerçevesi. *Vergi Dünyası Dergisi*(368), 38-45.

- Durmuş, C. N., & Kutlu, O. (2020). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartlarının (BOBİ FRS), Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) İle Karşılaştırılması. *Mali Çözüm Dergisi*, 30(158), 189-211.
- Ede, H. (2020). Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi. H. A. (Ed.) içinde, *BOBİ FRS, TFRS/TMS ve MSUGT/VUK Karşılaştırmaları* (s. 321-345). Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Ede, H. (2020). Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar. H. A. (Ed.) içinde, *BOBİ FRS, TFRS/TMS ve MSUGT/VUK Karşılaştırmaları* (s. 79-99). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Elitaş, C., Yıldız, F., & Üç, M. (2011). Muhasebe Biliminin Çevresi: Anglo Sakson ve Kıta Avrupa Karşılaştırması. *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 11(2), 1-18.
- Erer, M. (2019). Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlılıklar. N. Cömert, Ç. E. Cömert, & (Ed.) içinde, *İlk Uygulama Yılında Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı* (s. 39-47). İstanbul: İSMMMO Yayınları.
- Erol, M., & Aslan, M. (2017). Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarının Gelişmesi. *Muhasebe ve Tarih Araştırmaları Dergisi*, 55-86.
- Gençoğlu, Ü. G. (2017). Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS Karşılaştırması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(76), 1-24.
- Gençoğlu, Ü. G., & Kurt, Y. (2019). Türkiye' de Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartlarına Göre İhtiyatlılık İlkesinin Uygulanması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 345-354.
- Gersil, A. (2014). Nakit ve Nakit Benzerleri Kavramının Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve TMS 7 Açısından Karşılaştırılması. *Dayanışma*, 37-42.
- Gökçen, G. (2018). *Genel Muhasebe İlkeler ve Tekdüzen Hesap Planı Uygulamaları*. İstanbul: Beta.
- Gökçen, G., Ataman, B., & Çakıcı, C. (2016). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları*. İstanbul: Beta.
- Gökgöz, A. (2013). Diğer Kapsamlı Gelirler ve Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(57), 23-38.
- Guerard, J. B., & Schwartz, E. (2007). *Quantitative Corporate Finance*. New York: Springer.

- Gücenme, Ü., & Arsoy, A. P. (2006). Muhasebe Standartlarındaki Sınıflandırılmış Nakit Akım Tablosu Formatı ile Finansal Performansın Ölçülmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(30), 66-74.
- Güçlü, F. (2010). UFRS Mali Tablo İlkelerine Göre Tespit Edilen Kar Rakamı Üzerinden Düzenlenen Kar Dağıtım Tablosu. *İstanbul İktisat Dergisi*, 263-305.
- Güdelci, E. N. (2019). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Tarihi Gelişim Sürecinde Etkili Olan Uluslararası ve Ulusal Kuruluşlar. *Uluslararası Ekonomi Siyaset İnsan ve Toplum Bilimleri Dergisi*, 2(3), 199-214. doi:45108/590757
- Güleç, Ö. F. (2018). Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların BOBİ FRS ve TFRS Açısından Değerlendirilmesi. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 10(4), 901-921.
- Gümüş, T. (2020). Hasılat. H. A. (Ed.) içinde, *BOBİ FRS, TFRS/TMS ve MSUGT/VUK Karşılaştırmaları* (s. 101-112). Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Gürdal, K. (2006). Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(32), 1-12.
- Haverty, J. L. (2006). Are IFRS and US gaao-p Converging?: Some Evidence From People's Republic ofChina CompaniesListed on the New York Stock Exchange. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 15(1), 48-71.
- Hiçyorulmaz, E. (2020). Stoklar. H. A. (Ed.) içinde, *BOBİ FRS, TFRS/TMS ve MSUGT/VUK Karşılaştırmaları* (s. 123-145). Ankara: Siyasal Kitabevi.
- İbiş, C., & Akarçay, Ç. (2019). Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar. N. Cömert, Ç. E. Cömert, & (Ed.) içinde, *İlk Uygulama Yılında Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı* (s. 5-21). İstanbul: İSMMMO.
- Kablan, A. (2020). Hesap Planı Değişimi Üzerine Bir İnceleme: Tek Düzen Hesap Planı ve Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Taslak Hesap Planı Karşılaştırması. *Ekonomi, İşletme ve Maliye Araştırmaları Dergisi*, 2(2), 103-129.
- Kaplanoğlu, E. (2014). TMS- TFRS Çerçevesinde Diğer Kapsamlı Gelirler ve Muhasebe Uygulamaları. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(63), 75-92.
- Karabınar, S. (2006). Muhasebe İklimini Küresel Düzeyde Yönlendiren Kuruluşlar. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(31), 141-148. doi:35600/395430

- Karakaya, G., & Sevim, C. (2016). TMS-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmiş Vergi Kavramı ve Bir Uygulama. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 2(3), 255-270.
- Karapınar, A., & Eflatun, A. O. (2019). *BOBİ FRS (Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı) Uygulama ve Yorumları*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Karataş, M. (2020). Ara Dönemde Finansal Raporlama. H. A. (Ed.) içinde, *BOBİ FRS, TFRS/TMS ve MSUGT/VUK Karşılaştırmaları* (s. 503-517). Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Karataş, M. (2020). Gelir Üzerinden Alınan Vergiler. H. A. (Ed.) içinde, *BOBİ FRS, TFRS/TMS ve MSUGT/VUK Karşılaştırmaları* (s. 477-501). Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Karğın, M., & Aktaş, R. (2011). Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Raporlanmış Nakit Akış Tablosu ve Analizi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(52), 1-24.
- Kaval, H. (2011). TMS Kapsamında Çeşit Esasına Göre Kar Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelirler Tablosu. *E Yaklaşım*, 1-28.
- Kısakürek, M., & Ayarlıoğlu, A. (2007). Endirekt Yönteme Göre Nakit Akım Tablosunun Hazırlanması. *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 25(1), 193-213.
- Kızıl, A., Fidan, M. M., Kızıl, C., & Keskin, İ. (2016). *TMS-TFRS Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları*. İstanbul: Der Yayınları.
- Kocamaz, H. (2012). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiye' de Oluşum ve Gelişim Süreci. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2(2), 105-120.
- Lazol, İ. (2020). *Genel Muhasebe*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Memiş, M. Ü., & Güner, M. F. (2011). Avrupa Birliği Muktesebatına Uyum Sürecinde Türkiye' de Muhasebe Uyumlaştırma Çalışmaları. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 20(2), 149-163.
- Mirza, A. A., Orrell, M., & Holt, G. J. (2008). *IFRS Practical Implementation Guide and Workbook*. USA: John Wiley Sons Inc.
- Muğan, C. Ş., & Akman, N. H. (2005). *Principles of Financial Accounting*. Ankara: Gazi Kitabevi.

- Oğuz, M., & Akay, H. (2016). Diğer Kapsamlı Gelir Unsurları ve Muhasebeleştirilmesi. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 19(36), 465-500.
- Ortega, X. (2017). A Review of IFRS and US GAAP Convergence History and Relevant Studies. *International Business Research*, 10(9), 34-38.
- Örten, R., Kaval, H., & Karapınar, A. (2020). *Türkiye Muhasebe- Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Özbirecikli, M., Şen, İ. K., & Tüm, K. (2020). *Uygulamaya Dönük Örnekli Açıklamalarla Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Özkan, S., & Acar, E. E. (2010). Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar Analizi Üzerindeki Etkilerine Genel Bakış. *Mali Çözüm Dergisi*, 20(97), 49-86.
- Öztürk, B., & Ögredik, G. (2008). *Sermaye Şirketlerinde Kurumlar Vergisi ve Kar Dağıtımı*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Pamukçu, F., & Pamukçu, N. (2009). Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar (TMS-10) ve Finansal Tablolara Etkiler. *Mali Çözüm*(91), 67-79.
- Parlak, N. (2020). Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar. H. A. (Ed.) içinde, *BOBİ FRS, TFRS/TMS ve MSUGT/VUK Karşılaştırmaları* (s. 381-400). Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Parlakkaya, R. (2004). Muhasebede Uluslararası Uyum ve Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye' de Muhasebe Uyumlaştırma Çalışmaları. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 4(7), 118-139.
- Perek, A. (2019). Nakit Akış Tablosu. N. Cömert, Ç. E. Cömert, & (Ed.) içinde, *İlk Uygulama Yılında Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı* (s. 23-47). İstanbul: İSMMMO.
- Sanlı, N. (2002). Globalleşen Muhasebe Standartları. *Mali Çözüm Dergisi*(60).
- Sarioğlu, B. (2019). Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve: Değişiklikler ve Karşılaştırmalar. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 19(57), 195-220.
- Sarioğlu, K. (2008). Finansal Tabloların Hazırlanması ve Sunulması ile İlgili Kavramsal Çerçeve. V. Demir içinde, *Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları* (s. 9-27). İstanbul: İSMMMO.

- Sarıoğlu, K., & Türel, A. (2012). Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına Göre Kapsamlı Gelir (Kar) Tablosu: Kullanılan Dil Üzerine Eleştiri ve Sunum Şekli Tercihleri Üzerine Bir Araştırma. *Vergi Sorunları Dergisi*(290), 82-94.
- Sevilengül, O. (2020). *Genel Muhasebe*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Süklüm, N. (2020). Yabancı Para Çevrim İşlemleri. H. Akdoğan içinde, *BOBİ FRS, TFRS/TMS ve MSUGT/VUK Karşılaştırmaları* (s. 403-425). Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Şen, İ. K., & Özbirecikli, M. (2018). BOBİ FRS' nin Muhasebe Uygulamalarına Getirdiği Değişiklikler: BOBİ FRS, TMS/TFRS ve Mevcut Muhasebe Sistemi Çerçevesinde Bir İnceleme. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 462-484.
- Tekşen, Ö., & Büyükarıkan, U. (2015). TMS 10 Raporlama Döneminden Sonraki Olayların Muhasebe Açısından İncelenmesi. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 7(13), 462-480.
- The World Bank. (2005). *Financial Sector Assessment a Handbook*. Washington.
- Tosunoğlu, B. (2020). İş Birleşmeleri. H. A. (Ed.) içinde, *BOBİ FRS, TFRS/TMS ve MSUGT/VUK Karşılaştırmaları* (s. 427-434). Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Tüm, K. (2018). Raporlama Döneminden Sonraki Olayların Bağımsız Denetim Standartları (BDS 560) ve Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Kapsamında İncelenmesi. *Journal of Politics Economy and Management*, 1(1), 49-61.
- Yalkın, Y. K. (2002). Muhasebe Standartları ve Türkiye Uygulaması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 4(2), 1-8.
- Yardımcıoğlu, M. (2013). Finansal Tabloların UFRS' ye Çevrimi. *Sosyo Ekonomi Dergisi*, 20(20), 27-58.
- Yılmaz, B. (2007). Muhasebe Standartlarının Oluşumu ve Uygulanma Alanı. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 7(13), 139-153.
- Yücel, S., Öncü, M. A., & Akcan, A. (2020). Türkiye' deki Güncel Muhasebe Mevzuatına Göre Finansal Araçların Sınıflandırılması ve Değerleme Hükümlerinin Karşılaştırılması. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 19(73), 18-35.
- Yükçü, S., & Gönen, S. (2012). Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardına İlişkin Uygulama Önerileri. *Mali Çözüm Dergisi*(114), 17-35.

Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve

Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı

1 Sıra No' lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğı

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı

TMS 7 Nakit Akış Tablosu Standardı

TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değışiklikler ve Hatalar Standardı

TMS 10 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar Standardı

TFRS 9 Finansal Araçlar Standardı

