

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE-FİNANSMAN BİLİM DALI

**ARA DÖNEM MALİ TABLOLARDA UYULMASI
GEREKEN ESASLAR, ULUSLARARASI FİNANSAL
RAPORLAMA STANDARTLARI VE TÜRKİYE
UYGULAMASI**

Yüksek Lisans Tezi

SEMRA ÇAĞLAR

İstanbul, 2007

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE-FİNANSMAN BİLİM DALI

**ARA DÖNEM MALİ TABLOLARDA UYULMASI
GEREKEN ESASLAR, ULUSLARARASI FİNANSAL
RAPORLAMA STANDARTLARI VE TÜRKİYE
UYGULAMASI**

Yüksek Lisans Tezi

SEMRA ÇAĞLAR

Danışman: PROF.DR. ÜMİT ATAMAN

İstanbul, 2007

İÇİNDEKİLER

	Sayfa No.
KISALTMALAR	VI
1. GİRİŞ	1
2. KONUYA İLİŞKİN KAVRAMLAR	4
2.1 Mali Tablolar	4
2.1.1 Mali Tablo Kavramı	4
2.1.2 Mali Tablo Türleri	4
2.1.3 Mali Tabloların Genel Nitelikleri ve Amaçları	16
2.1.4 Mali Tablo Unsurları	19
2.1.5 Mali Tabloların Hazırlanmasında Esas Alınacak İlkeler	20
2.1.6 Muhasebenin Temel Kavramları ve Finansal Raporlama İlişkisi	28
2.1.7 Muhasebe Politikalarının Açıklanması	32
2.2 Ara Dönem Kavramı	35
2.2.1 Ara Dönem Tanımı	35
2.2.2 Ara Dönem Sınırları	35
2.2.3 Yasal ve Uluslararası Mevzuattaki Yeri	36
2.3 Ara Dönemde Mali Raporlama	37
2.3.1 Tanımı ve Kapsamı	37
2.3.2 Amacı	38
2.3.3 Tarihçesi	39
2.3.4 Sağlanan Yararlar	42
2.3.5 Ara Dönem Verileri Raporlamaya Yönelik Yaklaşımlar	43
2.3.6 Ara Dönemin Bölümsel Verilerle İlişkisi	44
2.3.7 Ara Dönemde Düzenlenecek Mali Tablolar	45
2.3.8 Ara Dönemlerde Mali Raporlamanın Denetimle İlişkisi	46
2.3.9 Ara Dönem Mali Tablo Düzenlemek Zorunda Olan İşletmeler	46
3. ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI	48
3.1 Finansal Raporlama Standartlarının Tanımı ve Önemi	48
3.2 Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Oluşturulma Amacı	49
3.3 Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesinin Rolü	50
3.4 Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Uyumun Gerekliliği ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Yararları	52
3.5 Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Yönelik Yaklaşımlar	56
3.6 Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Üye Kuruluşlar Tarafından Uygulanma Zorunluluğu	60
3.7 Finansal Raporlama Standartlarının Türkiye'deki Gelişimi	61

4. ARA DÖNEM MALİ TABLOLARIN DÜZENLENMESİNE İLİŞKİN YASAL ESASLAR	71
4.1 Vergi Mevzuatındaki Düzenlemeler	71
4.1.1 Geçici Verginin Mevzuattaki Yeri	71
4.1.2 Geçici Verginin Kapsamı	72
4.1.3 Geçici Verginin Dönemleri	73
4.1.4 Geçici Vergiye Esas Kazancın Tesbiti	74
4.1.5 Geçici Vergi Oranları ve Hesaplanması	74
4.1.6 Geçici Vergi Uygulamasında Dönem Sonu İşlemleri	75
4.1.7 Geçici Verginin Beyanı ve Eklenecek Belgeler	76
4.2 Sermaye Piyasası Kurulu Mevzuatında Yer Alan Düzenlemeler	77
4.2.1 Ara Dönem Mali Tabloların Düzenlenme Esasları	78
4.2.2 Periyodik Ara Dönem Mali Tablo Düzenleme Yükümlülüğü	79
4.2.3 Ara Dönem Mali Tablo Düzenlenmesinde Özellik Arz Eden Durumlar	79
4.2.4 Kıst (zaman ile orantılı pay) Esası	79
4.2.5 Ara Dönem Mali Tablo ve Raporların İlan ve Kurul'a Bildirimi	81
4.3 Bankacılık Mevzuatında Yer Alan Düzenlemeler	82
4.3.1 Ara Dönem Mali Tabloların Düzenlenme Esasları	82
4.3.2 Bankalarda Ara Dönem Mali Tablo Düzenlemenin Önemi	84
4.4 Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında Ara Dönem Raporlamaya İlişkin Esaslar	85
4.4.1 34 Nolu Uluslararası Finansal Raporlama Standardının Amacı ve Kapsamı	87
4.4.2 34 Nolu Uluslararası Finansal Raporlama Standardına Göre Ara Dönem Mali Tabloların İçerik ve Biçimi	87
4.4.3 34 Nolu Uluslararası Finansal Raporlama Standardına Göre Ara Dönem Mali Tablo Sunulacak Dönemler	88
4.4.4 34 Nolu Uluslararası Finansal Raporlama Standardına Göre Ara Dönem Mali Tablolarda Muhasebeleştirme ve Ölçme Prensipleri	88
5. ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI VE TÜRKİYE UYGULAMASINA GÖRE ARA DÖNEM MALİ TABLOLARDA UYULMASI GEREKEN ESASLAR	91
5.1 Gelirin Tanınması	91
5.1.1 Türkiye Uygulamasında Gelirin Tanınması	91
5.1.1.1 Vergi mevzuatı	91
5.1.1.2 Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Sermaye Piyasası Kurulu Mevzuatı	92
5.1.1.3 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarında Gelirin Tanınması	93
5.1.2 Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında Gelirin Tanınması	94
5.1.2.1 Mal ve Hizmet Satışlarında Gelirin Tanınması	94
5.1.2.2 Diğer Gelirlerde Elde Etme Tanımı	95
5.1.2.3 Belirsizliklerin Elde Etmeye Etkisi	95

5.1.2.4 Mal Satışları ve Hizmet Sunuşlarında Gelir Tahakkuklarına Örnekler	96
5.2 Mevsimsel, Dönemsel veya Arızı Gelirler	99
5.2.1 Türkiye Uygulaması	99
5.2.1.1 Vergi Mevzuatı	99
5.2.1.2 Sermaye Piyasası Kurulu Mevzuatı	101
5.2.2 Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarındaki Uygulamalar	102
5.3 Mali Yıl Boyunca Düzensiz Olarak Katlanılan Maliyetler	103
5.3.1 Türkiye Uygulaması	103
5.3.2 Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarındaki Uygulamalar	103
5.4 Muhasebeleştirme ve Ölçme İlkelerinin Ara Dönem Mali Tablolarda Uygulanması	104
5.4.1 Türkiye Uygulaması	104
5.4.1.1 Vergi Mevzuatı	104
5.4.1.1.1 Kasa Mevcudunun Değerlemesi	104
5.4.1.1.2 Yabancı Paraların Değerlemesi	104
5.4.1.1.3 Menkul Kıymetlerin Değerlemesi	104
5.4.1.1.4 Tahvillerin Değerlemesi	105
5.4.1.1.5 Alacakların Değerlemesi	106
5.4.1.1.6 Alacak ve Borç Senetlerinde Reeskont Uygulaması	106
5.4.1.1.7 Şüpheli Alacaklar	107
5.4.1.1.8 Dönem Sonu Mal Mevcutlarının Tespiti ve Değerlemesi	107
5.4.1.1.9 Kıymeti Düşen Mallar	108
5.4.1.1.10 İlk Tesis ve Taazzuv Giderleri ve Peştemallıklar	108
5.4.1.1.11 Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi	108
5.4.1.1.12 Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerlemesi	110
5.4.1.1.13 Amortisman Uygulaması	110
5.4.1.1.14 Aktif Geçici Hesap Kıymetlerinin Değerlemesi	112
5.4.1.1.15 Borçların Değerlemesi	113
5.4.1.1.16 Pasif Geçici Hesap Kıymetlerinin Değerlemesi	113
5.4.1.1.17 Karşılıklar	113
5.4.1.2 Türk Ticaret Kanunu Tasarısı	114
5.4.1.2.1 Karşılıklar	114
5.4.1.2.2 Dönem Ayırıcı (Geçici) Hesaplar	114
5.4.1.2.3 Sorumluluk ilişkileri	114
5.4.1.2.4 Varlıklar ile Borçların Değerlemesi	115
5.4.1.2.5 İktisap ve Üretim Değerleri	115
5.4.1.3 Sermaye Piyasası Kurulu Mevzuatı	115
5.4.1.3.1 Döviz Dayalı İşlemler	115
5.4.1.3.2 Menkul Kıymetlerin Değerlemesi	116
5.4.1.3.3 Alacak ve Borçları Değerleme	117
5.4.1.3.4 Şüpheli Alacaklar	117
5.4.1.3.5 Stokların Değerlemesi	118
5.4.1.3.5.1 Net Gerçekleşebilir Değer Esasının Uygulanması	118

5.4.1.3.6	İştirakler, Bağlı Ortaklıklar ve Bağlı Menkul Kıymetleri Değerleme	120
5.4.1.3.7	Maddi Duran Varlıkları Değerleme	120
5.4.1.3.8	Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerlemesi	121
5.4.1.3.9	Amortisman Uygulaması	121
5.4.1.3.10	Hizmetten Alınan ve Elden Çıkarılacak Olan Duran Varlıklar	122
5.4.1.3.11	Maliyet Artış Fonu ve Sermayeye Eklenecek İştirak Hisseleri ve Gayrimenkul Satış Kazançları	122
5.4.1.3.12	Vergi Karşılığı	122
5.4.1.3.13	Giderlerin Dağıtılması	123
5.4.1.3.14	Borçlanma Maliyetleri	123
5.4.1.3.15	Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Hususlar	123
5.4.1.3.16	Şarta Bağlı Olaylar	124
5.4.1.3.17	Mali Tabloların Kesinleşmesi	124
5.4.2	Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarındaki Uygulamalar	126
5.4.2.1	Uluslararası Finansal Raporlama Standardı 34 – Ara Dönem Mali Raporlama Standardında Muhasebeleştirme ve Ölçme İlkelerinin Uygulanması	126
5.4.2.1.1	İşverenlerin Bordro Vergileri ve Sigorta Primleri	126
5.4.2.1.2	Temel Planlı Periyodik Bakım veya Kontrol	126
5.4.2.1.3	Karşılıklar	126
5.4.2.1.4	Yıl Sonu İkramiyeleri-Primleri	127
5.4.2.1.5	Şarta Bağlı Kira Ödemeleri	127
5.4.2.1.6	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	128
5.4.2.1.7	Kıdem Tazminatları	128
5.4.2.1.8	Yıllık İzinler, Tatiller ve Diğer Tazmin Edilen Kısa Dönem Devamsızlıklar	128
5.4.2.1.9	Ara Dönem Gelir Vergisinin (Masraflarının) Ölçülmesi	129
5.4.2.1.10	Vergi Yılı ve Finansal Raporlama Yılında Farklılıklar	130
5.4.2.1.11	Vergi Kredileri	130
5.4.2.1.12	Vergi Zararı ve Vergi Kredisinin Geçmiş ve Gelecek Yıl Karları İle Mahsup Edilmesi	131
5.4.2.1.13	Sözleşmeden Doğan veya Öngörülen Satın Alma Fiyatı Değişiklikleri	131
5.4.2.1.14	Amortisman ve İtfa Payları	132
5.4.2.1.15	Envanterler	132
5.4.2.1.15.1	Envanterlerin Net Gerçekleşebilir Değeri	132
5.4.2.1.15.2	Ara Dönemlerde Üretim Maliyetlerinin Değişkenliği	132
5.4.2.1.16	Yabancı Kur Çevrimlerinin Neden Olduğu Kazanç ve Zararlar	133

5.4.2.1.17 Hiperenfasyonlu Ekonomilerde Ara Dönem Finansal Raporlamalar	133
5.4.2.1.18 Varlıklardaki Değer Düşüklüğü	134
5.4.2.2 Uluslararası Finansal Raporlama Standardı 34 - Ara Dönem Mali Raporlama Standardında Tahminlerin Kullanılması	134
6. UYGULAMA	137
7. SONUÇ	183
KAYNAKÇA	185

KISALTMALAR

AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AET	Avrupa Ekonomik Topluluğu
A.g.e	Adı Geçen Eser
AICPA	Amerikan Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
APB	Muhasebe İlkeleri Kurulu
BM	Birleşmiş Milletler
DFİF	Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu
FASB	Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Komitesi
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
IASB	Uluslararası Muhasebe Standartları Yönetim Kurulu
IASC	Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
IFAC	Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
IMF	Uluslararası Para Fonu
IOSCO	Menkul Kıymetler Komisyonları Uluslararası Örgütü
İSMMMÖ	İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
MSUGT	Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
OECD	Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
SEC	Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu

TFRS	Türkiye Finansal Raporlama 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
UMSK	Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
US GAAP	Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri
VUK	Vergi Usul Kanunu

1. GİRİŞ

Muhasebe, genel olarak, işletmelerin finansal nitelikli faaliyetlerinin saptanması, sınıflandırılması, kayıtlanması, raporlanması ve yorumlanması olarak tanımlanmaktadır. Ekonomik büyüme ve başarıda muhasebenin önemli bir rolü bulunmaktadır. Özellikle gelişmekte olan ülkelere yatırım finansmanı sağlayan kurumlar, verimli sermaye piyasalarının gelişmesini o ülkelerdeki doğru ve güvenilir muhasebe uygulamalarına bağlamaktadır.

İşletmelerin faaliyetleri ile ilgili olarak ortaklara, potansiyel yatırımcılara, alacaklılara, işletme yöneticilerine, kredi kuruluşlarına ve devlete bilgi sağlama fonksiyonunu üstlenen muhasebe; sermaye piyasaları açısından da kamuyu aydınlatma sisteminin çok önemli bir bölümünü oluşturmaktadır.

Gittikçe artan bilgi edinme gereksinimi muhasebe biliminin küreselleşmesine ve evrensel bir dil haline gelmesine yol açmıştır. Muhasebenin evrensel bir dil olarak küreselleşen sermayenin gereksinimini gidermede; bilginin oluşumu, değerlendirilmesi ve raporlanması olgularından yararlanır.

Muhasebenin finansal sistem ve muhasebe sisteminden edinilen bilgilerin diğer kullanıcıları için beklenen fonksiyonu yerine getirebilmesi ve işletme faaliyetlerine ilişkin sağlıklı bilgi aktarabilmesi; benzer olayları benzer şekilde ifade etmesi, ürettiği bilgilerin doğru, güvenilir, anlamlı, gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir olması, dolayısıyla belirli standartlara göre hazırlanarak belirli formlardaki finansal tablo ve raporlarla ilgililere ulaştırılması ile mümkündür.

Doğru ve karşılaştırılabilir bilgi kadar yatırımcılara zamanında sunulan bilgide önemlidir. Bu nedenle Ara dönem mali tablolar hazırlamak kısalan işlem zamanları ve sonuçları açısından büyük önem kazanmıştır. Çünkü sadece yıl sonunda yatırımcılara bilgilerin sunulması alınacak bazı kararlar için geç olabilir.

Ara dönemlerde raporlama yapılması dünya ülkelerinde Sermaye Piyasalarının gelişmesiyle yaygın bir uygulama alanı bulmuştur. Bu bağlamda IASC tarafından 34 No'lu Uluslararası Finansal Raporlama Standardı yayımlanmış ve ara dönem finansal raporlama belirli kriterler dahilinde uygulanmaya başlamıştır.

Türkiye'de de Sermaye Piyasası Kurulu'nca 26.07.1989 tarihinde yayımlanan "Ara Mali Tablolara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ" ile Sermaye Piyasası Kurulu'na tabi işletmelerin ara dönem mali tablo düzenlemelerini zorunlu hale getirmiştir.

Vergi kanunları açısından ara dönem mali tablo kavramı, geçici vergi uygulaması ile birlikte ortaya çıkmaktadır. Bu düzenleme ile birlikte işletmelerin üçer aylık dönemlerle ara dönem finansal raporlama yapmaları zorunlu hale gelmiştir. Geçici vergi dönemlerinde beyannameye ek olarak gelir tablosu hazırlanması ve sunulması zorunluluğu getirilmiştir. 2004 yılı içerisinde gelir tablosu yanında bilançonun da ara dönemlerde sunulma zorunluluğu getirilmiş 2005 yılı ilk geçici vergi dönemi ile birlikte bu zorunluluk kaldırılmıştır.

Geçici Vergi dönemlerinde düzenlenecek olan ara dönem mali tablolar, genel olarak yıllık mali tablo düzenlemedeki genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartları ile yasal düzenlemelere uygun olmalıdır. Bu kapsamda bilanço ve gelir tablosu düzenleme ilkeleri ara dönem içinde geçerli olacaktır.

Çalışmanın temel amacı; Ara dönemlerde hazırlanan finansal raporların içermesi gereken asgari bilgiler, ara dönem mali tablolarına ilişkin kayda alma ve değerlendirme ilkelerinin belirlenmesidir. Bu amaç doğrultusunda, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye'deki uygulaması açısından ara dönem mali tabloların raporlanmasında uyulacak ilke ve kurallar ortaya konulmuştur.

Bu çalışma 7 bölümden oluşup ilk bölüm giriş ile başlamaktadır. İkinci bölümde ara dönemlerde finansal raporlamaya ilişkin kavramlar hakkında bilgiler verilmektedir. Mali tablo tanımı, türleri, genel nitelikleri, amaçları, hazırlanmasında esas alınacak ilkeler ile ara dönem tanımı, kapsamı, amacı, tarihçesi, yararları, ara

dönemde düzenlenecek mali tablolar ve mali tablo düzenlemek zorunda olan işletmeler açıklanmıştır.

Üçüncü bölümde, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın tanımı, oluşturulma amacı, yararları, üye kuruluşlar tarafından uygulanma zorunluluğu, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na uyumun gerekliliği ve Finansal raporlama standartlarının Türkiye'deki gelişimi konularına yer verilmiştir.

Dördüncü bölümde, Ara dönem mali tabloların düzenlenmesine ilişkin Vergi Mevzuatında, Sermaye Piyasası Kurulu Mevzuatında, Bankacılık Mevzuatı ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında yer alan yasal düzenlemelere yer verilmiştir.

Beşinci bölümde, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile Türk Vergi Mevzuatı, Sermaye Piyasası Kurulu Mevzuatı, Türk Ticaret Kanunu Tasarısı uygulamalarına göre ara dönem mali tablolarda uyulması gereken esaslar detaylı bir biçimde açıklanmış olup tezin ana bölümünü oluşturmaktadır.

Altıncı bölümde, ara dönem finansal raporlamaya ilişkin uygulama örneği yer alıp, yedinci bölümde de sonuç yer almaktadır.

2. KONUYA İLİŞKİN KAVRAMLAR

2.1 Mali Tablolar

2.1.1 Mali Tablo Kavramı

Bir kurumun varlık ve sermaye yapısı, işletme sonuçları, dönem karının oluşumu ve kullanımı ve benzeri konularda bilgileri içeren, muhasebe ilkelerine uygun olarak düzenlenen tablolar olarak tanımlanır¹.

2.1.2 Mali Tablo Türleri

Muhasebe sistemi içerisinde mali tablolar; temel ve ek mali tablolar olarak iki kısma ayrılmıştır. **Bilanço ve Gelir Tablosu** temel mali tabloları oluşturmaktadır. **Satışların Maliyeti, Fon Akım, Nakit Akım, Kar Dağıtım, Özkaynak Değişim Tabloları** da ek mali tabloları oluşturmaktadır. Ek mali tablolar, temel mali tabloları destekleyici, tamamlayıcı nitelik taşımaktadırlar².

Bilanço; Bir işletmenin belli bir andaki finansal durumunu gösteren tabloya denir³.

Bu mali tablo, yapılan yatırımların niteliği ve miktarları, alacaklılara ait borçlar ve özsermaye ile ilgili bilgi vermektedir. Bu nedenle, gelecekteki nakit akışlarının miktarını, zamanlamasını ve belirsizliğini tahmin etmede yardımcı olmaktadır⁴.

Bilançonun aktifinde yer alan varlıklar, paraya dönüşme hızlarına göre en çok likitten en az likit değere doğru, pasifinde yer alan kaynaklar ise en kısa vadeli kaynaktan en uzun vadeli kaynağa doğru sıralanırlar⁵.

¹ Gökgöz, Nurten; “Ara Dönem Mali Raporlarda Uyulması Gereken Esaslar Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye Uygulamaları”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi SBE, 1999), s.4.

² Morgül, Cüneyt; “Ara Dönemlerde Finansal Raporlama ve Bir Uygulama Örneği”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi SBE, 2005), s.4.

³ Koç Yalkın, Yüksel; **Genel Muhasebe**, 12.Basım, Ankara: Turhan Kitabevi, 2001, s.61.

⁴ Kieso, Donald E.; Weygandt, Jerry J. ve Warfield, Terry D.; **Intermediate Accounting**, Tenth Edition, John Wiley & Sons, Inc., 2001, s.188.

⁵ Kızıl, Ahmet; **Genel Muhasebe ve Vergi Uygulamaları: Enflasyon Muhasebesi ve YTL Açıklamalı**, İstanbul: Bahar Yayınevi, 2004, s.550.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde Bilançonun biçimsel yapısı; Varlıklar, dönen ve duran olarak adlandırılan iki grupta toplanır. Dönen varlıklar grubunda, bir yıl veya işletmenin normal faaliyet dönemi içinde paraya çevrileceği veya kullanılacağı tahmin edilen varlıklar toplanır. Duran varlıklarda ise, normal şartlar altında bir yıl içinde elden çıkarılması düşünülmeyen veya yararları bir yılda tükenmeyecek olan varlıklar yer alır⁶.

Kaynaklar, kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklarla özkaynaklardan oluşur. Kısa vadeli yabancı kaynaklar bir yıl içinde ödenmesi gereken; uzun vadeli yabancı kaynaklar ise bir yıldan sonra ödenecek olan borçlardan oluşur. Özkaynaklar ise işletme sahip veya ortakları tarafından işletme kişiliğine tahsis edilmiş kaynakları oluşturur⁷.

Bilanço hesapları arasında mahsup yapılamaz. Tabloda "Diğer" grubunda yer alan bir hesap tutarı, ait olduğu grubun toplam tutarının % 20 sini aşması durumunda, bu hesap ayrı bir başlık altında bilançoda gösterilir⁸.

Uluslararası Finansal Raporlama Standardında Bilançonun Biçimsel Yapısı;

Uluslararası Finansal Raporlama Standardı 1, bilanço tablosunda varlıkları dönen varlık duran varlık, yabancı kaynakları ise kısa vadeli ve uzun vadeli yabancı kaynaklar olarak kabul etmektedir. Varlık ve kaynakların birleştirilerek sunulduğu durumlarda kalemlerin ya bilanço içerisinde veya dipnotlarda vadelerine göre tanımlanması ön görülmektedir⁹.

Uluslararası Finansal Raporlama Standardı 1'in 53. maddesi, her işletmenin niteliğine uygun olarak bilançoda varlıkların dönen-duran varlık ayırımına, yükümlülüklerini de kısa ve uzun vadeli yabancı kaynak olarak bir ayırıma tabi tutup tutmayacağını belirlemesi gerektiğini vurgulamaktadır. İşletmenin böyle bir sınıflandırma

⁶ Kızıl, Ahmet; **a.g.e.**, s.550.

⁷ Ataman, Ümit; **Genel Muhasebe-Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri**, 15.Basım, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2005, s.271.

⁸ Koç Yalkın, Yüksel; **Genel Muhasebe**, 13.Basım, Ankara: Turhan Kitabevi, 2004, s.71.

⁹ Akdoğan, Nalan ve Tenker, Nejat; **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, 10.Basım, Ankara: Gazi Kitabevi, 2005, s.139.

yapması tercih etmediği durumlarda, varlıklar ve yükümlülükler gruplama yapmadan likidite derecelerine göre sıralanarak sunulacaktır¹⁰.

Standardın 54. maddesi ise, hangi sunuş biçimi benimsenmiş olursa olsun, bilanço tarihinden itibaren on iki ay içinde veya on iki aydan sonra paraya dönüşecek veya tükenecek varlıkların, dönen ve duran varlık ayırımına tabi tutulmadan, tek tutar olarak sunulsa dahi, on iki aydan sonra paraya dönüşecek varlıkların tutarı ayrıca açıklanmalıdır. Aynı şekilde on iki aydan önce veya sonra ödenecek yükümlülükler birlikte sunulsa dahi; bilanço tarihinden on iki ay sonra ödenecek tutarlar açıklanmalıdır¹¹.

Gelir Tablosu; İşletmenin belli bir dönemde elde ettiği tüm gelirler ile aynı dönemde katlandığı bütün maliyet ve giderleri ve bunların sonucunda işletmenin elde ettiği dönem net karını veya dönem net zararını kapsayan tablodur¹².

Bu tablonun düzenlenmesinde esas faaliyetlerden sağlanan gelir ile süreklilik gösteren diğer olağan faaliyetlerden sağlanan gelir ayrı gösterileceği gibi, süreklilik göstermeyen olağandışı gelirler de ayrı olarak gösterilir. Buna göre, esas faaliyetler için yapılan giderler ile süreklilik gösteren diğer faaliyet giderleri ve süreklilik göstermeyen olağandışı giderler ayrı ayrı gösterilir¹³.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde Gelir Tablosunun biçimsel yapısı;

İşletmeler, gelir tablolarının bir örnekliliğini sağlayarak karşılaştırılmalarında kolaylık sağlamak ve anlam birliği oluşturmak amacıyla ek formlardaki biçimde düzenlerler. Gelir Tablosu hesapları arasında mahsup yapılamaz. Tabloda "diğer" başlığı altında gösterilen gelir ve gider unsurlarının ait oldukları grubun toplam tutarının

¹⁰ Akdoğan, Nalan ve Tenker, Nejat; **a.g.e.**, ss.139-140.

¹¹ Akdoğan, Nalan ve Tenker, Nejat; **a.g.e.**, s.140.

¹² Yükçü, Süleyman; **Finansal Muhasebe**, 1.Basım, İzmir: Yaklaşım Yayıncılık, 2004, s.91.

¹³ Ataman, Ümit; **a.g.e.**, s.271.

% 20'sini aşması halinde, bu kalem ayrı bir başlık altında ayrıca gösterilir. Tutarı olmayan kalemler gelir tablosunda yer almaz¹⁴.

Gelir tablolarının gerek rapor tipinde, gerekse hesap tipinde hazırlanıp sunulduğunda da, giderlerin farklı bir biçimde gruplandırılmasından kaynaklanan değişik uygulamalar vardır. Bir tipte; gider çeşitlerine göre (malzeme giderleri, personel giderleri, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler, çeşitli giderler, amortismanlar v.b. gibi) gruplanmış olarak sunulur. Bir tipte de giderler fonksiyon esasına göre (satışların maliyeti, araştırma geliştirme giderleri, pazarlama satış ve dağıtım giderleri, genel yönetim giderleri gibi) gruplanmış olarak sunulmaktadır¹⁵.

Bizim ülkemizdeki uygulamalarda; gelir tablosunun rapor tipinde ve giderlerin de fonksiyon esasına göre gruplandırılarak sunulması tercih edilmiştir¹⁶.

Uluslararası Finansal Raporlama Standardında Gelir Tablosunun Biçimsel Yapısı;

Standartta son yapılan değişikliklerde, gelir tablosunda açıklanması gereken bilgiler yeniden sınıflandırılmış ve olağandışı gelir ve karlar ile olağandışı gider ve zararların ayrı olarak raporlanması kaldırılmış böylece olağan kar veya zarar kalemi ortadan kalkmıştır¹⁷.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında da, gelir tablosu içeriğinde yer alan giderler, çeşitlerine ve fonksiyonlarına göre alt bölümlenmeye ayrılabilir. Giderlerin çeşitlerine göre bölümlenmesinde giderler, malzeme giderleri, personel giderleri, pazarlama giderleri, taşıma giderleri, amortisman giderleri v.b. olarak bölümlenir. Bu giderler, şirketin değişik fonksiyonlarına dağıtılmazlar ve doğrudan gelir tablosunda doğal adlarına göre raporlanır. Gelir Tablosu analizinde ikinci yöntem, giderlerin fonksiyon esasına göre bölümlenmesi ve satışların maliyeti, pazarlama ve yönetim faaliyetlerine göre raporlanmasıdır. Giderlerin fonksiyonlarına göre

¹⁴ Ataman, Ümit; **a.g.e.**, s.272.

¹⁵ Akdoğan, Nalan ve Tenker, Nejat; **a.g.e.**, s.163.

¹⁶ Akdoğan, Nalan ve Tenker, Nejat; **a.g.e.**, s.163.

¹⁷ Akdoğan, Nalan; "Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Türkiye Muhasebe Uygulamalarına Getireceği Değişiklikler ve Vergi İlişkisi", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:6, Sayı:3 (Eylül 2004), s.31.

raporlanması, finansal tablo kullanıcılarına çeşit esasına göre yapılan sunumdan daha yararlı bilgiler sağlar. Giderlerini fonksiyon esasına göre bölümleyen işletmeler, amortisman ve tükenme payları ve personel giderleri dahil gider çeşitlerine ilave bilgileri açıklamak zorundadır. Giderlerin çeşit esasına veya fonksiyon esasına göre bölümlenmesi seçeneklerinin seçimi, şirketin geçmiş endüstrideki çeşitli faktörlere ve şirketin organizasyon yapısına bağlıdır. Her iki seçenekte de, şirketin satış veya üretim hacmine bağlı olarak direkt veya indirekt olarak değişen maliyet unsurları hakkında bilgi sağlanmaktadır. Standarda göre, şirketin performansı hakkında gerçeğe en uygun bilgiyi hangi sınıflandırma biçimi veriyorsa, onun tercih edilmesi gerekir¹⁸.

Satışların Maliyeti Tablosu; Gelir Tablosundaki satışların maliyeti kısmı işletmenin dönem içindeki stok hareketleri ile satılan mamul, ilk madde ve malzeme ile ticari mal gibi maddelerin ve satılan hizmetlerin maliyetini göstermek üzere ayrı bir tablo halinde düzenlenir. Bu tablo, gelir tablosunun ekini oluşturur ve gelir tablosunu tamamlar¹⁹.

Satışların maliyeti tablosunun ana kalemleri; *Direkt İlkmadde ve Malzeme Giderleri, Direkt İşçilik Giderleri, Genel Üretim Giderleri, Yarı Mamul Stoklarında Değişim, Mamul Stoklarında Değişim*'dir.

İşletmenin satılan mamul maliyeti, satılan ticari mal maliyeti ve satılan hizmet maliyetinin toplamı, gelir tablosunda "Satışların Maliyeti" bölümünde yer alan tutarları ifade eder²⁰.

Uluslararası Finansal Raporlama Standardında, Satışların Maliyeti Tablosunun biçimsel yapısına ilişkin bir açıklama yer almamaktadır.

¹⁸ Akdoğan, Nalan ve Tenker, Nejat; **a.g.e.**, ss.208-209-210.

¹⁹ Ataman, Ümit; **Tekdüzen Hesap Planı ve Mali Tablolar**, 2.Basım, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2003, s.433.

²⁰ Ataman, Ümit; **Tekdüzen Hesap Planı ve Mali Tablolar**, s.434.

Fon Akım Tabloları

Belirli bir dönemde bir işletmenin faaliyetlerini finanse etmek için sağladığı kaynakları ve bu kaynakların kullanıldığı yerleri özetleyen, finansal durumdaki değişimleri açıklayan fon akım tablolarının düzenleme ve sunulma esaslarını içerir²¹.

Fon akım tablolarında kullanılan fon kavramı, tüm finansal araçlar anlamında veya net işletme (çalışma) sermayesi anlamında ya da para ve para benzerleri anlamında kullanılır. Fon kavramının içeriğine göre Fon Akım Tabloları²²;

- Fon Akım Tablosu
- Nakit Akım Tablosu
- Net İşletme (Çalışma) Sermayesindeki Değişim Tablosu olarak ifade edilir.

Fon Akım Tablolarının Düzenlenme amacı, bir işletmenin yatırım ve finansman faaliyetlerini ve dönem içindeki finansal durumdaki değişikliklerini kapsayan bilgilerin, mali tablo kullanıcılarına sunulmasıdır²³.

Fon Akım Tablosu; İşletmenin, belirli bir hesap döneminde sağladığı fon kaynaklarını ve bunların kullanım yerlerini gösteren tablodur. Bu tabloda fon kavramı tüm finansal araçları kapsar²⁴.

²¹ Ataman, Ümit; **Genel Muhasebe-Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri**, s.273.

²² Kızıl, Ahmet; **a.g.e.**, s.561.

²³ Çabuk, Adem; **Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri**, 3.Basım, Bursa: Uludağ Üniversitesi Güçlendirme Vakfı Yayın No:188- Vipaş Yayınları No: 64, 2001, s.227.

²⁴ Çabuk, Adem; **a.g.e.**, s.227.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde Fon Akım Tablosunun biçimsel yapısı;

İşletmeler, fon akım tablolarının bir örnekliliğini sağlayarak karşılaştırmalarda kolaylık sağlamak ve anlam birliği oluşturmak amacıyla, ek formlardaki biçimde düzenlerler²⁵.

Fon Akım Tablosu; *Fon Kaynakları ve Fon Kullanımları* olmak üzere iki ana bölümden oluşur.

Fon Kaynakları; *Faaliyetlerden Sağlanan Kaynaklar, Olağandışı Faaliyetlerden Sağlanan Kaynaklar, Dönen Varlık Tutarındaki Azalışlar, Duran Varlık Tutarındaki Azalışlar, Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklardaki Artışlar, Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklardaki Artışlar, Sermaye Artırımı, Hisse Senetleri İhraç Primleri* olmak üzere 8 grupta toplanır.

Fon Kullanımları; *Faaliyetlerle İlgili Fon Kullanımı, Olağandışı Faaliyetlerle İlgili Kullanımlar, Ödenen Vergi ve Benzerleri, Ödenen Temettüleri, Dönen Varlıkların Tutarındaki Artışlar, Duran Varlıkların Tutarındaki Artışlar, Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklardaki Azalışlar, Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklardaki Azalışlar, Sermayedeki Azalış* olmak üzere 9 grupta toplanır.

Uluslararası Finansal Raporlama Standardında, Fon Akım Tablosunun biçimsel yapısına ilişkin bir açıklama yer almamaktadır.

Nakit Akım Tablosu; İşletmede bir dönemde ortaya çıkan nakit akışlarını (nakit giriş ve çıkışlarını) gösteren tabloya denir²⁶.

Nakit Akım Tablosu, fon akım tabloları içerisinde fonu en dar anlamı ile almakta, fonu sadece nakit olgusu olarak kabul etmektedir²⁷.

²⁵ Kızıl, Ahmet; a.g.e., s.562.

²⁶ Küçüksavaş, Nihat; **Finansal Muhasebe**, 10.Basım, İstanbul: Kare Yayınları, 2005, s.86.

²⁷ Öztecim, Haluk; “Tek Düzen Hesap Planında Yer Alan Ek Mali Tablolar ve İşletme Tahlillerinde Kullanılmaları”, (**Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi SBE, 1997), s.7.

Nakit Akım Tablosunun ana amacı, bir dönem boyunca bir firmanın nakit girişleri ve nakit ödemeleri ile ilgili bilgi sunmaktır²⁸.

Nakit akış tablosu, yatırımcılara, kreditelere ve diğer taraflara işletmenin nakit oluşturma gücü, mali durumu, kar ve nakit mevcudu arasındaki farkın nedenleri hakkında bilgiler sağlamaktadır²⁹.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde Nakit Akım Tablosunun biçimsel yapısı;

Bu tabloda yer alan ana kalemler; *Dönembaşı Nakit Mevcudu, Dönemiçi Nakit Girişleri, Dönemiçi Nakit Çıkışları, Dönemsonu Nakit Mevcudu ve Nakit Artış veya Azalışıdır*. Bu hesap kalemleri değerlendirilirken amortismanlar, karşılıklar, reeskontlar, vazgeçilen alacaklar, önceki dönem gelir, kar, gider ve zararları gibi nakit giriş veya çıkışını gerektirmeyen tutarların dikkate alınması gerekir³⁰.

Dönemiçi Nakit Girişlerine neden olan olaylar; *Satışlardan Elde Edilen Nakit, Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlardan Dolayı Sağlanan Nakit, Olağandışı Gelir ve Karlardan Sağlanan Nakit, Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklardaki Artışlardan Sağlanan Nakit, Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklardaki Artışlardan Sağlanan Nakit, Sermaye Artırımından Sağlanan Nakit, Hisse Senedi İhraç Primlerinden Sağlanan Nakit ve Diğer Nakit Girişleri* olmak üzere 8 gruptan oluşur.

Dönemiçi Nakit Çıkışlarına neden olan olaylar; *Maliyetlerden Kaynaklanan Nakit Çıkışları, Faaliyet Giderlerine İlişkin Nakit Çıkışları, Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlara İlişkin Nakit Çıkışları, Finansman Giderlerinden Dolayı Nakit Çıkışı, Olağandışı Gider ve Zararlardan Dolayı Nakit Çıkışı, Duran Varlık Yatırımlarına İlişkin Nakit Çıkışları, Kısa Vadeli Yabancı Kaynak Ödemeleri, Uzun Vadeli Yabancı Kaynak Ödemeleri, Ödenen Vergi ve Benzerleri, Ödenen Temettüleri, Diğer Nakit Çıkışları* olmak üzere 11 gruptan oluşur.

²⁸ Uğur, Oktay; “Nakit Akım Tablosu Amaçları Hazırlanışı Yorumu”, **Vergi Dünyası**, Yıl:20, Sayı:239 (Temmuz 2001), s.51.

²⁹ Gücenme, Ümit ve Poroy Arsoy, Aylin; “Muhasebe Standartlarındaki Sınıflandırılmış Nakit Akım Tablosu Formatı ile Finansal Performansın Ölçülmesi”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:30 (Nisan 2006), s.67.

³⁰ Kızıl, Ahmet; **a.g.e.**, s.564.

Uluslararası Finansal Raporlama Standardında Nakit Akım Tablosunun Biçimsel Yapısı;

Standarta göre; Nakit akış Tablosu, döneme ilişkin nakit akışlarını “İşletme Faaliyetleri”, “Yatırım Faaliyetleri”, “Finansman Faaliyetleri” başlıkları altında sınıflandırarak rapor eder ve işletmeler nakit akış tablosunu bu standartta belirtilen hususlara uygun olarak hazırlarlar ve her dönem için hazırlanan temel finansal tabloların ayrılmaz bir parçası olarak sunar ve bir işletme “İşletme Faaliyetleri” ile “Yatırım Faaliyetleri” ve “Finansman Faaliyetleri”nden sağlanan nakit akışlarını kendi özellikleri ve yapısına en uygun şekilde raporlar³¹.

İşletme Faaliyetlerine İlişkin Nakit Kaynakları (Kullanımları); *Olağan Faaliyetlerden Sağlanan Nakit, Olağan Faaliyetlere İlişkin Nakit Çıktıları, Olağandışı Gelir ve Karlardan Dolayı Sağlanan Nakit, Olağandışı Gider ve Zararlardan Dolayı Nakit Çıktısı, Faaliyetlerle İlgili Diğer Dönen Varlık ve Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynak Hesaplarındaki Değişikliklerle İlgili Nakit Akımları, Ödenen Vergi ve Benzerleri* bölümlerinden oluşur.

Yatırım Faaliyetlerine İlişkin Nakit Kaynakları (Kullanımları); *Yatırım Faaliyetlerinden Sağlanan Nakit, Yatırım Faaliyetlerinden Dolayı Nakit Çıktıları* bölümlerinden oluşur.

Finansman Faaliyetlerine İlişkin Nakit Kaynakları (Kullanımları); *Finansman Faaliyetlerinden Sağlanan Nakit, Finansman Faaliyetlerinden Dolayı Nakit Çıktıları* bölümlerinden oluşur.

Net İşletme (Çalışma) Sermayesindeki Değişim Tablosu

İşletmenin belirli bir hesap döneminde, net işletme sermayesinin kaynaklarını ve kullanım yerlerini gösteren tablodur. Bu tabloda, fon kavramı dönen varlıklar ile kısa vadeli yabancı kaynaklar farkını belirten net işletme (çalışma) sermayesini kapsar³².

³¹ Akdoğan, Nalan ve Tenker, Nejat; **a.g.e.**, s.327.

³² Ataman, Ümit; **Genel Muhasebe-Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri**, s.273.

Net çalışma sermayesindeki değişim tablosu ile, işletmede bir faaliyet dönemi içinde çalışma sermayesinde ortaya çıkan değişiklikler analiz edilmekte ve çalışma sermayesini artıran veya azaltan nedenler belirli bir düzen içinde işletme ilgililerine sunulmaktadır³³.

Tablonun özünü oluşturan çalışma sermayesi kavramı genelde iki anlamda kullanılmaktadır³⁴. *Brüt Çalışma Sermayesi ve Net Çalışma Sermayesi*.

Brüt Çalışma Sermayesi kavramı, dönen varlıkları ifade etmektedir³⁵.

Net Çalışma Sermayesi kavramı ise; dönen varlıklar ile kısa vadeli borçlar arasındaki olumlu farkı anlatmaktadır³⁶.

Net Çalışma Sermayesi Tablosu; *Net Çalışma Sermayesi Kaynakları ve Net Çalışma Sermayesi Kullanım Yerleri* olmak üzere 2 ana bölümden oluşur.

Net Çalışma Sermayesi Kaynakları; *Olağan Faaliyetlerden Sağlanan Kaynaklar, Olağandışı Faaliyetlerden Sağlanan Kaynaklar, Duran Varlık Tutarındaki Azalışlar, Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklardaki Artışlar, Sermaye Artırımı, Hisse Senetleri İhraç Primleri* olmak üzere 6 grupta toplanır.

Net Çalışma Sermayesi Kullanım Yerleri; *Olağan Faaliyetlerle İlgili Fon Kullanımları, Olağandışı Faaliyetlerle İlgili Fon Kullanımları, Duran Varlık Alışları, Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklardaki Azalışlar, Sermayedeki Azalış, Ödenen Kar Payları, Ödenen Vergiler* olmak üzere 7 grupta toplanır.

Uluslararası Finansal Raporlama Standardında, Net Çalışma Sermayesi Tablosunun biçimsel yapısına ilişkin bir açıklama yer almamaktadır.

³³ Akdoğan, Nalan ve Tenker, Nejat; **a.g.e.**, s.271.

³⁴ Akdoğan, Nalan ve Tenker, Nejat; **a.g.e.**, s.271.

³⁵ Akdoğan, Nalan ve Tenker, Nejat; **a.g.e.**, s.271.

³⁶ Akdoğan, Nalan ve Tenker, Nejat; **a.g.e.**, s.271.

Kar Dağıtım Tablosu; İşletmenin dönem karının dağıtım biçimini gösteren tablodur³⁷.

Ortaklara, yöneticilere ve işletmeyle ilgili üçüncü kişilere karın paylaşımı açısından bilgi vermesinden dolayı önem arz etmektedir³⁸.

Kar Dağıtım Tablosu, brüt kardan hesaplanan vergileri, yasal yedekleri, hisse başına dağıtılacak karı ve hisse başına temettüyü göstermektedir³⁹.

Kar dağıtım tablolarının düzenlenme amacı, özellikle sermaye şirketlerinde dönem karından, ödenecek vergilerin, ayrılan yedeklerin ve ortaklara dağıtılacak kar paylarının açıkça gösterilmesi ve şirketlerin hisse başına kar ile hisse başına temettü tutarının hesaplanmasıdır⁴⁰.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde Kar Dağıtım Tablosunun biçimsel yapısı;

Kar dağıtım tablosu ek formda sunulan biçimde önceki dönem ve cari dönem verilerini içerecek şekilde düzenlenir⁴¹.

Kar Dağıtım Tablosunda yer alan ana bölümler; *Dönem Karının Dağıtımı, Yedeklerden Dağıtım, Hisse Başına Kar ve Hisse Başına Temettü*'dür.

Uluslararası Finansal Raporlama Standardında, Kar Dağıtım Tablosunun biçimsel yapısına ilişkin bir açıklama yer almamaktadır.

Özkaynaklar Değişim Tablosu; Bir işletmenin belli bir dönemde özkaynak kalemlerinde meydana gelen değişiklikleri gösteren tablodur⁴².

³⁷ Akyol, M.Emin; "Kar Dağıtım Tablosu ve Düzenleme Esasları", **Mükellefin Dergisi**, Sayı:125 (Mayıs 2003), s.20.

³⁸ Akdoğan, Nalan ve Tenker, Nejat; **a.g.e.**, s.345.

³⁹ Morgül, Cüneyt; **a.g.e.**, s.6.

⁴⁰ Kızıl, Ahmet; **a.g.e.**, s.566.

⁴¹ Ataman, Ümit ve Hacırüstemoğlu, Rüstem; **Yöneticiler İçin Muhasebe ve Finans Bilgileri**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 1999, s.107.

⁴² Kızıl, Ahmet; **Genel Muhasebe ve Vergi Uygulamaları**, İstanbul: Der Yayınları, 2001, s.33.

Özkaynaklar değişim tablosunun düzenleniş amacı; özellikle sermaye şirketlerinde dönem içinde özkaynak kalemlerinde meydana gelen değişmelerin topluca gösterilmesini sağlamaktır⁴³.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde Özkaynaklar Değişim Tablosunun biçimsel yapısı;

Özkaynaklar Değişim Tablosu, cari dönem ve önceki dönem verilerini içerecek biçimde sunulur. Tablo; *ödenmiş sermaye, sermaye yedekleri, kar yedekleri ve geçmiş dönemler karı (zararı) ve dönem net karı (zarar)* kalemlerinin herbirinin dönembaşı tutarlarını, dönem içinde kalemlerde meydana gelen azalışları, artışları ve dönemsonu kalanını ayrı ayrı gösterecek biçimde düzenlenir⁴⁴.

Uluslararası Finansal Raporlama Standardında Özkaynaklar Değişim Tablosunun Biçimsel Yapısı;

Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında da finansal tablolar seti içinde özkaynaklar değişim tablosu sayılmıştır⁴⁵.

Standarda göre Özkaynaklar Değişim Tablosunda⁴⁶;

- Dönem kar veya zararı;
- Diğer standartlar veya yorumlar tarafından istenen, doğrudan özkaynaklarda tahakkuk ettirilen dönemin herbir gelir ve gider kalemi ve bu kalemlerin toplamı;
- Ana şirket ortaklarına ve azınlık haklarına düşen toplam tutarları ayrı ayrı göstermek suretiyle dönemin toplam gelir ve gideri

⁴³ TÜRMOB, **Dönem Sonu İşlemleri**, Ankara: Türmob Yayınları-105, 2000, s.154.

⁴⁴ Çaldağ, Yurdakul; **Denetim ve Raporlama Finansal Tablolar ve Analiz Teknikleri**, 3.Basım, Ankara: Türmob Yayınları-215, 2003, s.246.

⁴⁵ Akdoğan, Nalan ve Tenker, Nejat; **a.g.e.**, s.385.

⁴⁶ TMSK, TFRS-1 Finansal Tabloların Sunuluşu-md.96, 2005, <http://www.tmsk.org.tr/> (04 Ocak 2007), s.20.

➤ Özkaynakların her bölümü için, Türkiye Finansal Raporlama Standardı 8'e göre tahakkuk ettirilen, muhasebe politikalarındaki değişikliklerin ve düzeltilen hataların etkileri.

Ayrıca işletme, ya özkaynaklar değişim tablosunda veya dipnotlarda aşağıdaki husuları da sunacaktır⁴⁷;

➤ Ortaklara yapılan dağıtımları ayrı olarak göstermek suretiyle, kuruluşun ortaklarla ortakların kendi iradeleri dahilinde yaptıkları işlemlerin tutarları;

➤ Dönem başındaki ve bilanço tarihindeki dağıtılmış karlar bakiyesi ve dönem içinde meydana gelen değişiklikler.

➤ Her değişikliği ayrı göstermek suretiyle, her sermaye sınıfının ve her yedeğin dönem başı ve dönem sonu defter değerlerinin uyumlaştırılması.

2.1.3 Mali Tabloların Genel Nitelikleri ve Amaçları

İşletmede meydana gelen finansal olayların işletme ilgililerine sunulmasında finansal araç olarak kullanılan mali tabloların; kapsadığı bilgilerin, bilgi kullanıcılarına yararlı ve anlaşılabilir olabilmesi için bazı özellikleri bulunması gerekmektedir. Mali tablolarda yer alan bilgiler, herşeyden önce kanıtlanabilir, tarafsız, olayı temsilde doğruluk özelliklerini taşıyarak güvenilir olmalıdır. Diğer taraftan söz konusu bilgilerin alınacak kararlarda yararlı olabilmesi için, ihtiyaca uygun ve kararla ilgili olması gerekir. Bunun için de; bilgilerin tahmin ve geri besleme değerinin bulunması ve zamanında sunulması gerekmektedir. Ayrıca mali tablolarda yer alan bilgiler, önemli olmalıdır. Ancak bu özellikleri taşıyan bilgiler mali tablo kullanıcıları için yararlı olabilir⁴⁸.

⁴⁷ TMSK, TFRS-1 Finansal Tabloların Sunuluşu-md.97, 2005, <http://www.tmsk.org.tr/> (04 Ocak 2007), s.20.

⁴⁸ Gökçöz, Nurten; **a.g.e.**, s.5.

Mali tabloların genel nitelikleri şöyle sıralanabilir;

- **Yarar-Maliyet İlişkisi:** Mali tablolardan sağlanan bilgilerin hazırlanmasının ve kullanımının bir maliyeti vardır ve genel olarak hazırlanan bilginin, yararının maliyetinden fazla olması veya en azından maliyetine eşit olması beklenir⁴⁹.
- **Önemlilik:** İçinde bulunulan koşulların ışığı altında makul ölçüde bilgili bir kişinin yargısının, bu bilginin verilmemesi veya yanlış ifade edilmesinden dolayı değişmesi veya etkilenmesi sonucu doğuyorsa bu bilgi önemlidir⁵⁰.
- **Anlaşılabilirlik (Anlaşılabilir Olma):** Açıklanan bilgiler bankacılık, ekonomi ve muhasebe konularında orta derecede bilgiye sahip kişiler tarafından anlaşılabilir nitelikte olmalıdır⁵¹.
- **İhtiyaca Uygun Olma (Uyumlu Olma):** Mali tabloların kullanıcıların istekleri ile uyum içinde olması gerekmektedir. Açıktır ki, kullanıcı isteklerini karşılayamayan finansal tablolar anlamsız rakamlar dizisi olacaktır. Bilgilerin yatırımcıların, kredi verenlerin ve diğer bilgi kullanıcılarının yatırım, kredi ve benzer kararlarıyla ilgili olması için; muhasebe bilgileri kullanıcıların geçmiş, şimdiki ve gelecekteki olayların sonuçları hakkında tahmin oluşturmalarına veya beklentilerini doğrulamaya veya düzeltmeye yardımcı olmalıdır. Muhasebe bilgilerinin bilgi kullanıcılarının ihtiyaçları ile ilgili olabilmesi için; bu bilgilerin *geri besleme ve tahmin değerinin olması ve zamanında sunulması* gerekir⁵².

Geri Besleme; Mali tablolarda yer alan bilgilerin, daha önce yapılmış olan tahminleri doğrulaması veya düzeltilmesidir. **Tahmin Değeri;** Kullanıcılara geçmişteki veya şimdiki olayların sonuçlarını doğru olarak tahmin etme olasılığını artırmada yardımcı olan bilginin sahip olduğu bir niteliktir. **Zamanında Sunulması;** Kararları

⁴⁹ Akdoğan, Nalan ve Tenker, Nejat; **a.g.e.**, s.31.

⁵⁰ Gökğöz, Nurten; **a.g.e.**, s.5.

⁵¹ Sayar, Zafer; "Uluslararası Muhasebe Standartları Kapsamında Halka Açık Bankalarda Kamuyu Aydınlatma Aracı Olarak Mali Tablolar", **Muhasebe ve Denetim Bakış**, Yıl:1, Sayı:3 (Ocak 2001), s.76.

⁵² Akdoğan, Nalan ve Tenker, Nejat; **a.g.e.**, s.34.

etkileme kapasitesini yitirmeden önce, karar vericiler tarafından bilginin elde edilebilir olması demektir⁵³.

➤ **Güvenilirlik (Güvenilir Olma):** Hata ve önyargıdan makul ölçüde arınmış ve temsil etmeyi amaçladıkları şeye sadık kalarak temsil eden bilgi güvenilir bilgidir. Güvenilirlik, bir bilginin olayı *temsilde doğruluk, kanıtlanabilirlik ve tarafsızlık* özelliklerini taşıması ile söz konusudur⁵⁴.

Temsilde Doğruluk; Bir işletmede ortaya çıkan işlem ve olayların, gerçek durumu gösterecek biçimde mali tablolarda sunumunu ifade eder. **Kanıtlanabilirlik;** Mali tablolardaki bilgilerin işletmede meydana gelen işlem ve olaylarla ön yargıdan uzak gerçek durumu yansıtacak biçimde muhasebe ölçümlerinin yapılarak, işlem ve olayları doğru temsil etmelerinin sağlanmasıdır⁵⁵.

Tarafsızlık; Muhasebe bilgilerinin, ekonomik faaliyetleri mümkün olduğu kadar doğru bir biçimde, davranışları belirli doğrultularda etkilemeyi amaçlamaksızın sunumunu gerekli kılar⁵⁶.

➤ **Karşılaştırılabilirlik (Karşılaştırabilir Olma):** Kullanıcıların karşılaştırma yapabilmeleri için bilgi tutarlı yöntemler izlenerek geçmiş yıl verileriyle karşılaştırmalı olarak açıklanmalıdır⁵⁷.

Bir işletmenin değişik dönemlerine ait mali tablolarına bakarak farklılıklar ve benzerliklerin ortaya konabilmesi aşağıdaki koşulların varlığını gerektirir⁵⁸;

- Mali tabloların hazırlanışında bir örneklik sağlanmış olmalıdır.
- Mali tablolarda yer alan kalemler aynı bölüm başlıkları altında toplanmalıdır. Böylece dönemlerin karşılaştırılarak dönemler itibarıyla farklılıkların ortaya çıkmasına olanak verilmelidir.

⁵³ Akdoğan, Nalan ve Tenker, Nejat; **a.g.e.**, s.34.

⁵⁴ Akdoğan, Nalan ve Tenker, Nejat; **a.g.e.**, s.35.

⁵⁵ Gökgöz, Nurten; **a.g.e.**, s.6.

⁵⁶ Akdoğan, Nalan ve Tenker, Nejat; **a.g.e.**, s.36.

⁵⁷ Sayar, Zafer; **a.g.e.**, s.76.

⁵⁸ Gökgöz, Nurten; **a.g.e.**, ss.6-7.

➤ Uygulanan muhasebe ilkeleri olanak ölçüsünde değiştirilmemelidir. Her dönemde farklı ilkelerin uygulanması karşılaştırılmaları güçleştirir. Ancak muhasebe ilkelerinin uygulanmasında değişiklik yapmak kaçınılmaz ise, bu farklılık ve nedenleri mali tablolarda açık bir biçimde ortaya konmalı ve bilanço dipnotlarında açıklanmalıdır.

Mali tabloların amaçları şu şekildedir;

- Yatırımcılar, kredi verenler ve diğer ilgililer için karar almada yararlı bilgiler sağlamak⁵⁹.
- Gelecekteki nakit akımlarını değerlendirmede yararlı bilgiler sağlamak⁶⁰.
- Varlıklar, kaynaklar ve bunlardaki değişiklikler ile işletme faaliyet sonuçları hakkında bilgi sağlamak⁶¹.

2.1.4 Mali Tablo Unsurları

Finansal raporların unsurları, bunları oluşturan muhasebe olaylarının gruplara ayrılması ile ortaya çıkan etmenlerdir⁶².

Bu unsurların tarif ve açıklamaları Sermaye Piyasası Kurulunca yayınlanan Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: XI No:25) de yer almaktadır.

Bilançoda, işletmenin mali durumunun ölçümü ile doğrudan ilgili unsurlar; varlıklar, borçlar ve özsermaye kalemleridir. *Varlıklar*, geçmişteki işlemler neticesinde işletmenin kontrol ettiği ve bundan gelecekte oluşacak ekonomik faydaların işletmeye ait olacağı beklenen değerlerdir. *Borç*, geçmiş olaylardan kaynaklanan ve ifası işletmenin ekonomik fayda içeren değerlerinde bir çıkışa neden olacak mevcut

⁵⁹ Ataman, Ümit; **Genel Muhasebe-Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri**, s.266.

⁶⁰ Erolsun, Çağrı; “Sermaye Piyasası Aracı Kurumlarında Hesap İşleri Düzeni ve Mali Tabloların Düzenlenmesi”, (**Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi SBE, 1999), s.103.

⁶¹ Ataman, Ümit; **Genel Muhasebe-Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri**, s.266.

⁶² Morgül, Cüneyt; **a.g.e.**, s.18.

yükümlülüktür. *Özsermaye*, işletmenin varlıklarından tüm borçlarını indirdikten sonra kalan bakiyedir⁶³.

Gelir Tablosunda performansın ölçümü ile doğrudan ilgili unsurlar ise gelir ve giderlerdir. Nakit akım veya özsermaye değişim tabloları genellikle gelir tablosu unsurlarını ve bilanço unsurlarındaki değişimleri yansıttığından, bu tablolara özgü unsurlara bu tebliğde yer verilmemiştir. *Gelirin tanımı*, hasılat ve kazançları kapsamaktadır. *Hasılat*, işletmenin olağan faaliyetlerinden doğar ve işletmenin durumuna göre satış, faiz gelirleri, temettü gelirleri ve kira geliri olarak adlandırılabilir. *Kazanç*, işletmenin olağan veya diğer faaliyetleri sonucunda oluştuğuna bakılmaksızın, gelirin tanımına uyan diğer kalemlerden oluşmaktadır. Kazanç ekonomik faydada bir artışı temsil etmektedir ve yapı itibarıyla hasılatla farklı değildir. Bu nedenle kazanç ayrı bir finansal tablo unsuru olarak dikkate alınmamaktadır. *Giderin tanımı*, zararlar ve işletmenin olağan faaliyetlerinden doğan gider kalemlerini kapsamaktadır. Satışların maliyeti, ücretler, itfa payları olağan faaliyetler sonucunda doğan giderlere örnek olarak verilebilir. Giderler genellikle, nakit ve nakit benzerleri, stoklar, maddi varlıklar gibi varlıkların değerinde bir azalma veya bu varlıkların çıkışı şeklinde oluşmaktadır. *Zararlar*, işletmenin olağan ve diğer faaliyetleri sonucunda oluştuğuna bakılmaksızın, gider tanımına giren diğer kalemlerden oluşmaktadır. Zararlar, ekonomik faydada bir azalmayı temsil ederler ve yapı itibarıyla diğer giderlerden farklı değildir. Bu nedenle, zararlar ayrı bir finansal tablo unsuru olarak dikkate alınmamaktadır⁶⁴.

2.1.5 Mali Tabloların Hazırlanmasında Esas Alınacak İlkeler

Ara dönem raporları yıllık finansal raporların içerdiği kurallar çerçevesinde, onlara benzer şekilde hazırlanmalıdır. Tam yılın raporlarının içerdiği prensiplere göre hazırlanan ara dönem raporları kullanıcılar açısından daha yararlı olacaktır⁶⁵.

⁶³ SPK, Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No: 25)-md.33, 2003, http://www.spk.gov.tr/teblig/files/SeriXI_No25.pdf (05 Ocak 2007), s.9.

⁶⁴ SPK, Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No: 25)-md.38-39, 2003, http://www.spk.gov.tr/teblig/files/SeriXI_No25.pdf (05 Ocak 2007), ss.9-12-13.

⁶⁵ Morgül, Cüneyt; *a.g.e.*, s.11.

Finansal tabloların düzenlenmesinde Vergi Usul Kanunu'na, Türk Ticaret Kanunu'na, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne, SPK'nun XI Seri numarası ile başlayan Standart Mali Tablo ve Raporlara İlişkin Tebliği'ne, Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na uyulmaktadır⁶⁶.

Ara dönemlerde düzenlenen finansal tablolar genel olarak yıllık finansal tablo düzenlemedeki genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartları ile yasal düzenlemelere uygun olmalıdır⁶⁷.

Tekdüzen muhasebe sistemimizde finansal tabloların düzenlenmesine ilişkin ilkeler yer almaktadır⁶⁸.

Temel mali tabloların düzenlenme ilkeleri, temel mali tablolara paralel olarak iki ana gruba ayrılır⁶⁹:

- Gelir Tablosu İlkeleri
- Bilanço İlkeleri
 - Varlıklara İlişkin İlkeler,
 - Yabancı Kaynaklara İlişkin İlkeler,
 - Özkaynaklara İlişkin İlkeler,

Gelir Tablosu İlkeleri

Gelir tablosunun düzenlenmesi sırasında işletmeler tarafından uygulanması gereken kurallara gelir tablosu ilkeleri denmektedir⁷⁰.

⁶⁶ Hacirüstemoğlu, Rüstem; "4369 Sayılı Kanuna Göre Ara Dönem Bilanço ve Gelir Tablolarının Düzenlenmesi", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:3 (Temmuz 1999), s.6.

⁶⁷ Hacirüstemoğlu, Rüstem; **a.g.e.**, s.7.

⁶⁸ Morgül, Cüneyt; **a.g.e.**, s.12.

⁶⁹ Ataman, Ümit; **Genel Muhasebe-Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri**, s.266.

⁷⁰ Örtün, Remzi ve Karapınar, Aydın; **Dönem Sonu Muhasebe Uygulamaları**, Ankara: Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Yayınları, 2003, s.444.

Gelir tablosu ilkelerinin amacı; satışların, gelirlerin, satışlar maliyetinin, giderlerin, kar ve zararlara ait hesapların ve belli dönemlere ait işletme faaliyeti sonuçlarının sınıflandırılmış ve gerçeğe uygun olarak gösterilmesini sağlamaktır⁷¹.

Bütün satışlar, gelir ve karlar ile maliyet, gider ve zararlar brüt tutarları üzerinden gösterilirler ve hiç bir satış, gelir ve kar kalemi bir maliyet, gider ve zarar kalemi ile tamamen veya kısmen karşılaştırılmak suretiyle gelir tablosu kapsamından çıkarılamaz⁷².

Bu amaç doğrultusunda benimsenen gelir tablosu ilkeleri aşağıda belirtilmiştir⁷³:

➤ Gerçekleşmemiş satışlar, gelir ve karlar gerçekleşmiş gibi gerçekleşenlerde gerçek tutarından fazla veya az gösterilmemelidir. Belli bir dönem veya dönemlerin gerçeğe uygun faaliyet sonuçlarını göstermek için, dönem veya dönemlerin başında ve sonunda doğru hesap kesimi işlemleri yapılmalıdır.

➤ Belirli bir dönemin satışları ve gelirleri bunları elde etmek için yapılan satışların maliyeti ve giderleri ile karşılaştırılmalıdır. Belli bir dönem veya dönemlerin başında ve sonunda maliyet ve giderleri gerçeğe uygun olarak gösterebilmek için stoklarda, alacak ve borçlarda doğru hesap kesimi işlemleri yapılmalıdır.

➤ Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıklar için amortisman ve tükenme payı ayrılmalıdır.

➤ Maliyetler; maddi duran varlıklar, stoklar, onarım ve bakım ve diğer gider grupları arasında uygun bir şekilde dağıtılmalıdır. Bunlardan direkt olanları doğrudan doğruya, birden fazla faaliyeti ilgilendirenleri zaman ve kullanma faktörü dikkate alınarak tahakkuk ettirilip, dağıtılmalıdır.

➤ Arızı ve olağanüstü niteliğe sahip kar ve zararlar meydana geldikleri dönemde tahakkuk ettirilmeli fakat normal faaliyet sonuçlarından ayrı gösterilmelidir.

⁷¹ Yükçü, Süleyman; **a.g.e.**, s.90.

⁷² Hacırüstemoğlu, Rüstem; **a.g.e.**, s.7.

⁷³ Ataman, Ümit; **Genel Muhasebe-Muhasebede Dönemiçi İşlemleri**, 6.Basım, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2005, ss.40-41.

➤ Bütün kar ve zararlardan, önceki dönemlerin mali tablolarında düzeltme yapılmasını gerektirecek büyüklük ve nitelikler dışında kalanlar dönemin gelir tablosunda gösterilmelidir.

➤ Karşılıklar işletmenin karını keyfi bir şekilde azaltmak veya bir döneme ait karı diğer döneme aktarmak amacıyla kullanılmamalıdır.

➤ Dönem sonuçlarının tespiti ile ilgili olarak uygulanan değerlendirme esasları ve maliyet yöntemlerinde bir değişiklik yapıldığı takdirde bu değişikliğin etkileri açıkça belirtilmelidir.

➤ Bilanço tarihinde var olan ve sonucu belirsiz bir veya birkaç olayın gelecekte ortaya çıkıp çıkmamasına bağlı durumları ifade eden, şarta bağlı olaylardan kaynaklanan, makul bir şekilde gerçeğe yakın olarak tahmin edilebilen gider ve zararlar tahakkuk ettirilerek gelir tablosuna yansıtılır. Şarta bağlı gelir ve karlar için ise gerçekleşme ihtimali yüksek de olsa herhangi bir tahakkuk işlemi yapılmaz; dipnotlarda açıklama yapılır.

Ayrıca *Sermaye Piyasasının XI Seri Nolu Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğinde* gelir tablosunun düzenlenmesinde uyulması gereken ilkelere yer verilmiştir;

İşletmeler, giderleri esaslarına ve fonksiyonlarına göre sınıflandırmak ve bunların detayına ilişkin bilgileri gelir tablosunun tablo kısmında veya dipnotlarında sunmak zorundadır. Gider kalemleri, sıklık, kazanç ve kayıp potansiyeli ve tahmin edilebilirlik açısından farklı olabilecek finansal performansın bileşenlerini açıklıkla gösterecek şekilde, daha alt kalemlere ayrılır. Bu bilgiler, gelir tablosunun tablo kısmında veya dipnotlarında yer alabilir⁷⁴.

⁷⁴ SPK, Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No: 25)-md.78, 2003, http://www.spk.gov.tr/teblig/files/SeriXI_No25.pdf (06 Ocak 2007), s.26.

Bilanço İlkeleri

Bilançonun düzenlenmesi sırasında işletmeler tarafından uygulanacak kurallara bilanço ilkeleri denmektedir⁷⁵.

Bilanço ilkelerinin amacı; sermaye koyan veya sonradan kendilerine ait karı işletmede bırakan sahip ve hissedarlar ile alacaklıların işletmeye sağladıkları kaynaklar ve bunlarla elde edilen varlıkların muhasebe kayıt, hesap ve tablolarında anlamlı bir şekilde tespit edilmesi ve gösterilmesi yoluyla, belli bir tarihte işletmenin mali durumunun açıklıkla ve ilgililer için gerçeğe uygun olarak yansıtılmasıdır⁷⁶.

Bilanço, varlıkların içinde bulunulan zamandaki değerini veya tasfiye halinde bunların satışından elde edilecek para tutarlarını yansıtan bir tablo değildir. Bütün varlıklar, yabancı kaynaklar ve özkaynaklar bilançoda gayrisafi değerleri ile gösterilirler. Bu ilke, bilançonun net değer esasına göre düzenlenmesine bir engel oluşturmaz. Bu doğrultuda net değer bilanço düzenlenmesinin gereği olarak indirim kalemlerinin ilgili hesapların altında açıkça gösterilmesi esastır⁷⁷.

Bu amaç doğrultusunda benimsenen varlıklara ilişkin ilkeler⁷⁸;

- İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde paraya dönüşebilecek varlıkları bilançoda dönen varlıklar grubu içinde gösterilir.
- İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde paraya dönüşemeyen, hizmetlerin bir hesap döneminden daha uzun süre yararlanan uzun vadeli varlıkları, bilançoda duran varlıklar içinde gösterilir. Dönem sonu bilanço gününde bu grupta yer alan hesaplardan vadeleri bir yılın altında kalanlar dönen varlıklar grubunda ilgili hesaplara aktarılır.
- Bilançoda varlıkları, bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleriyle gösterebilmek için, varlıklardaki değer düşüklüklerini göstererek karşılıkların ayrılması zorunludur. Dönen varlıklar grubu içinde yer alan menkul kıymetler, alacaklar, stoklar

⁷⁵ Örtten, Remzi ve Karapınar, Aydın; **a.g.e.**, s.432.

⁷⁶ Ataman, Ümit; **Genel Muhasebe-Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri**, s.267.

⁷⁷ Hacırüstemoğlu, Rüstem; **a.g.e.**, s.8.

⁷⁸ Çabuk, Adem ve Lazol, İbrahim; **Mali Tablolar Analizi**, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 2005, ss.9-10.

ve diğ er dö nen varlıklar içindeki ilgili kalemler için yapılacak değ erleme sonucu gerekli durumlarda uygun karş ılıklar ayrılır.

Bu ilke, duran varlıklar grubunda yer alan alacaklar, bağı lı menkul kıymetler, iş tirakler, bağı lı ortaklıklar ve diğ er duran varlıklardaki ilgili kalemler için de geç erlidir.

➤ Gelecek dönemlere ait olarak önceden ö denen giderler ile cari dönemde tahakkuk eden ancak, gelecek dönemlerde tahsil edilecek olan gelirler kayıt ve tespit edilmeli ve bilançoda ayrıca gösterilmelidir.

➤ Dö nen ve duran varlıklar grubunda yer alan alacak senetlerini, bilanço tarihindeki gerçe ğ e uygun değ erleri ile gösterebilmek için reeskont iş lemleri yapılmalıdır.

➤ Bilançoda duran varlıklar grubunda yer alan maddi duran varlıklar ile maddi olmayan duran varlıkların maliyetini çe şitli dönem maliyetlerine yüklemek amacıyla, her dönem ayrılan amortismanların birikmiş tutarları ayrıca bilançoda gösterilmelidir.

➤ Duran varlıklar grubu içinde yer alan özel tükenmeye tabi varlıkların maliyetini çe şitli dönem maliyetlerine yüklemek amacıyla, her dönem ayrılan tükenme paylarının birikmiş tutarları ayrıca bilançoda gösterilmelidir.

➤ Bilançonun dö nen ve duran varlıklar gruplarında yer alan alacaklar, menkul kıymetler, bağı lı menkul kıymetler ve diğ er ilgili hesaplardan ve yükümlülüklerden iş letmenin sermaye ve yönetim bakımından ilişkili bulunduğu ortaklara, personele, iş tiraklere ve bağı lı ortaklıklara ait olan tutarlarının ayrı gösterilmesi temel ilkedir.

➤ Tutarları kesinlikle saptanamayan alacaklar için herhangi bir tahakkuk iş lemi yapılmaz. Bu tür alacaklar bilanço dipnot veya eklerinde gösterilir.

➤ Verilen rehin, ipotek ve bilanço kapsamında yer almayan diğ er teminatların özellikleri ve kapsamı bilanço dipnot veya eklerinde açıkça belirtilmelidir.

Bu ilke, alınan rehin, ipotek ve bilanço kapsamında yer almayan diğer teminatlar için de geçerlidir. Ayrıca, işletme varlıkları ile ilgili toplam sigorta tutarlarının da bilanço dipnot veya eklerinde açıkça gösterilmesi gerekmektedir.

Yabancı Kaynaklara İlişkin İlkeler⁷⁹;

➤ İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde vadesi gelen borçları, bilançoda kısa vadeli yabancı kaynaklar grubu içinde gösterilir.

➤ İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde vadesi gelmemiş borçları, bilançoda uzun vadeli yabancı kaynaklar grubu içinde gösterilir.

Dönem sonunda bilanço gününde bu grupta yer alan hesaplardan vadeleri bir yılın altında kalanlar kısa vadeli yabancı kaynaklar grubundaki ilgili hesaplara aktarılır.

➤ Tutarları kesinlikle saptanamayanları veya durumları tartışmalı olanları da içermek üzere, işletmenin bilinen ve tutarları uygun olarak tahmin edilebilen bütün yabancı kaynakları kayıt ve tespit edilmeli ve bilançoda gösterilmelidir.

İşletmenin bilinen ancak tutarları uygun olarak tahmin edilemeyen durumları da bilançonun dipnotlarında açık olarak belirtilmelidir.

➤ Gelecek dönemlere ait olarak önceden tahsil edilen hasılat ile cari dönemde tahakkuk eden ancak, gelecek dönemlerde ödenecek olan giderler kayıt ve tespit edilmeli ve bilançoda ayrıca gösterilmelidir.

➤ Kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar grubunda yer alan borç senetlerini bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerler ile gösterebilmek için reeskont işlemleri yapılmalıdır.

➤ Bilançonun kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar gruplarında yer alan borçlar, alınan avanslar ve diğer ilgili hesaplardan işletmenin sermaye ve yönetim bakımından ilgili bulunduğu ortaklara, personele, iştiraklere ve bağlı ortaklıklara ait olan tutarlarının ayrı gösterilmesi temel ilkedir.

⁷⁹ Ataman, Ümit; **Genel Muhasebe-Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri**, ss.269-270.

Özkaynaklara ilişkin ilkeler⁸⁰;

- Ödenmiş sermaye ile işletme faaliyetleri sonucu oluşup, çeşitli adlar ile işletmede bırakılan karlar ile dönem net karı zararı özsermaye arasında gösterilir.
- Ödenmiş sermaye bilançoda tek bir kalem olarak gösterilir. Ancak esas sermaye farklı sermaye gruplarına ayrılmış ise bu gruplar tutarları, türleri ve sahip oldukları haklar bakımından ayrı ayrı bilanço dipnotlarında gösterilir.
- Herhangi bir zararın ortaya çıkması, herhangi bir nedenle özsermayede meydana gelen azalmalar dönemselsel ve kümüle olarak gösterilmelidir.
- Özsermayenin net olarak gösterilebilmesi için geçmiş yıllar zararları ile dönem zararı özsermaye grubunda yer alır.
- Özsermaye; ödenmiş sermaye, sermaye yedekleri, dönem neticesi, geçmiş yıl kar veya zararları ile kar yedeklerinden oluşur.

Ayrıca Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğde bilanço hakkında şu ilkeler tanımlanmıştır⁸¹;

İlgili varlığın likiditesine, esasına ve önemli olup olmadığına bakılır. Bu çerçevede, şerefiye, geliştirme harcamalarından kaynaklanan varlıklar, parasal ve parasal olmayan varlıklar ile dönen ve duran varlıklar ayrı gösterilir. İlgili varlığın işletme içindeki fonksiyonu dikkate alınır. Bu itibarla, faaliyetle ilgili varlıklar, finansal varlıklar, stoklar, alacaklar ve nakit ve nakit benzerleri ayrıca gösterilir. Borçların miktarı, vadesi ve esas dikkate alınır. Bu çerçevede, faizli ve faizsiz borçlar, kısa ve uzun vadeli olarak ayrıca gösterilir.

Bilgiler, işletmenin faaliyetlerine uygun şekilde, bilançonun tablo kısmında veya dipnotlarda daha alt başlıklara ayrılarak gösterilir. Bilançodaki her kalem, kalemin esasını veya ana ortaklık, bağlı ortaklık veya grubun diğer işletmelerine olan borç veya

⁸⁰ Kishalı, Yunus; Erden, Selman Aziz ve Işıklılar, Sadi; **Finansal Muhasebe**, 3.Basım, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2002, s.338.

⁸¹ Morgül, Cüneyt; **a.g.e.**, ss.17-18.

alacakları yansıtacak şekilde daha alt kalemler halinde bilançoda veya dipnotlarda gösterilir.

2.1.6 Muhasebenin Temel Kavramları ve Finansal Raporlama İlişkisi

Ülkemizde Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği 1’de Muhasebe Usul ve Esasları Başlığı altında ve Sermaye Piyasası Kurulu- Seri XI, 1 nolu tebliğin 1. Bölümünde Mali Tablolarda Muhasebe Politikalarının Açıklanması ve Muhasebenin Temel Kavramları başlığı altında madde 6’dan 17’ye kadar kavramlar açıklanmaktadır⁸².

Sermaye Piyasası Kurulu’nca belirlenen muhasebenin temel kavramları, Maliye Bakanlığı’nca belirlenen on iki adet muhasebenin temel kavramları ile aynıdır sadece sıralamada farklılık söz konusudur.

Maliye Bakanlığı’nca Belirlenen Muhasebenin Temel Kavramları; *Sosyal Sorumluluk Kavramı, Kişilik Kavramı, İşletmenin Sürekliliği Kavramı, Dönemsellik Kavramı, Parayla Ölçülme Kavramı, Maliyet Esası Kavramı, Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı, Tutarlılık Kavramı, Tam Açıklama Kavramı, İhtiyatlılık Kavramı, Önemlilik Kavramı, Özün Önceliği Kavramı’dır.*

Sermaye Piyasası Kurulu’nca Belirlenen Muhasebenin Temel Kavramları; *İşletmenin Sürekliliği Kavramı, Dönemsellik Kavramı, Tutarlılık Kavramı, İhtiyatlılık Kavramı, Tam Açıklama Kavramı, Önemlilik Kavramı, Sosyal Sorumluluk Kavramı, Tarafsızlık Kavramı, Özün Önceliği Kavramı, Kişilik Kavramı, Para Ölçüsü Kavramı, Maliyet Kavramı’dır.*

Uluslararası Finansal Raporlama Standardı’nda, İşletmenin Sürekliliği, Tahakkuk Esası, Tutarlılık, Önemlilik ve Bilgilerin Birleştirilmesi, Netleştirme kavramları üzerinde durulmaktadır.

⁸² Ataman, Ümit; **Genel Muhasebe-Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri**, s.4.

Türkiye Finansal Raporlama Standardı'nda da, İşletmenin Sürekliliği, Tahakkuk Esası, Tutarlılık, Önemlilik ve Bilgilerin Birleştirilmesi, Netleştirme kavramları yer almaktadır.

Sosyal Sorumluluk Kavramı: Bu kavram, muhasebenin işlevini yerine getirme hususundaki sorumluluğunu belirtmekte ve muhasebenin kapsamını, anlamını, yerini ve amacını göstermektedir. Sosyal sorumluluk kavramı; muhasebenin organizasyonunda, muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde ve mali tabloların düzenlenmesi ve sunulmasında; belli kişi veya grupların değil, tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesi ve dolayısıyla bilgi üretiminde gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranılması gereğini ifade eder⁸³.

Kişilik Kavramı: Bu kavram; işletmenin sahip veya sahiplerinden, yöneticilerinden, personelinden ve diğer ilgililerden ayrı bir kişiliğe sahip olduğunu ve o işletmenin muhasebe işlemlerinin sadece bu kişilik adına yürütülmesi gerektiğini öngörür⁸⁴.

İşletmenin Sürekliliği Kavramı: Bu kavram, işletmelerin faaliyetlerini bir süreye bağlı olmaksızın sürdüreceğini ifade eder. Bu nedenle işletme sahiplerinin ya da hissedarlarının yaşam süreleriyle bağlı değildir. İşletmenin sürekliliği kavramı maliyet esasının temelini oluşturur⁸⁵.

Dönemsellik Kavramı: Bu kavram; işletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hasılat, gelir ve kârların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir.

⁸³ Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği-Sıra No:1, 1992, <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/muhsisteb1ekmuh1?OpenPage> (10 Ocak 2007).

⁸⁴ Savcı, Mustafa; **Mali Tablolar Analizi**, Rize: Aktif Yayınevi, 2006, s.15.

⁸⁵ Çabuk, Adem ve Lazol, İbrahim; **a.g.e.**, s.4.

Bu kavramın, işletmeler açısından geçerliliğinin bulunmadığı veya ortadan kalktığı durumlarda ise, bu husus mali tabloların dipnotlarında açıklanır⁸⁶.

Türkiye Finansal Raporlama Standardı 1'de ve Uluslararası Finansal Raporlama Standardı 1'de de dönemsellik kavramına **Tahakkuk Esası** adı altında yer verilmiştir. Buna göre; Bir işletme nakit akışı dışındaki finansal tablolarını muhasebenin tahakkuk esası doğrultusunda düzenlemelidir.

Tahakkuk temeline göre, işlemler ve olaylar oluştuğu anda gerçekleşmiş sayılır, muhasebe kayıtlarına alınırlar ve ilgili oldukları dönemlerin finansal tablolarında raporlanırlar⁸⁷.

Parayla Ölçülme Kavramı: Parayla ölçülme kavramı, parayla ölçülebilen iktisadi olay ve işlemlerin muhasebeye ortak bir ölçü olarak para birimiyle yansıtılmasını ifade eder. Muhasebe işlemleri ulusal para birimine göre yapılır⁸⁸.

Maliyet Esası Kavramı: Bu kavram; para mevcudu, alacaklar ve maliyetinin belirlenmesi mümkün veya uygun olmayan diğer kalemler hariç, işletme tarafından edinilen varlık ve hizmetlerin muhasebeleştirilmesinde, bunların elde edilme maliyetlerinin esas alınmasını anlatır⁸⁹.

Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı: Bu kavram, muhasebe kayıtlarının gerçek durumu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılması ve muhasebe kayıtlarına esas alınacak yöntemlerin seçilmesinde tarafsız ve ön yargısız davranılması gereğini ifade eder⁹⁰.

Tutarlılık Kavramı: Tutarlılık kavramı; muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının, birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanması gereğini ifade eder. İşletmelerin mali durumunun, faaliyet sonuçlarının ve bunlara ilişkin yorumların karşılaştırılabilir olması bu kavramın amacını oluşturur. Tutarlılık

⁸⁶ Lazol, İbrahim; **Genel Muhasebe**, 9.Basım, Bursa: Ekin Kitabevi, 2004, s.9.

⁸⁷ Ataman Akgül, Başak ve Akay, Hüseyin; **Uluslararası Muhasebe Standartları**, 2.Basım, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2004, s.46.

⁸⁸ Çaldağ, Yurdakul ve Ayanoglu, Yıldız; **Genel Muhasebe**, 1.Basım, Ankara: Gazi Kitabevi, 2002, s.5.

⁸⁹ Sevilengül, Orhan; **Genel Muhasebe**, 12.Basım, Ankara: Gazi Kitabevi, 2005, s.26.

⁹⁰ Erdağ, Nevzat; **Mali Tablolar-Tekdüzen Hesap Planı**, İstanbul: Arıkan Yayınevi, 2006, s.38.

kavramı, benzer olay ve işlemlerde, kayıt düzenleri ile değerlendirme ölçülerinin değişmezliğini ve mali tablolarda biçim ve içerik yönünden tek düzeni öngörür. Geçerli nedenlerin bulunduğu durumlarda, işletmeler, uyguladıkları muhasebe politikalarını değiştirebilirler. Ancak bu değişikliklerin ve bunların parasal etkilerinin mali tabloların dipnotlarında açıklanması zorunludur⁹¹.

Tam Açıklama Kavramı: Tam açıklama kavramı; mali tabloların bu tablolardan yararlanacak kişi ve kuruluşların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır olmasını ifade eder⁹².

İhtiyatlılık Kavramı: Bu kavram, muhasebe olaylarında temkinli davranılması ve işletmenin karşılaşılabileceği risklerin gözönüne alınması gereğini ifade eder. Bu kavramın sonucu olarak, işletmeler, muhtemel giderleri ve zararları için karşılık ayırırlar, muhtemel gelir ve kârlar için ise gerçekleşme dönemlerine kadar herhangi bir muhasebe işlemi yapmazlar. Ancak bu kavram gizli yedekler veya gereğinden fazla karşılıklar ayrılmasına gerekçe oluşturamaz⁹³.

Önemlilik Kavramı: Bir hesap kalemi veya mâli bir olayın nispi ağırlık ve değerinin mali tablolara dayanılarak yapılacak değerlemeleri veya alınacak kararları etkileyebilecek düzeyde olmasını ifade eder. Önemli hesap kalemleri, finansal olaylar ve diğer hususların mali tablolarda yer alması zorunludur⁹⁴.

Uluslararası Finansal Raporlama Standardı'nda **Önemlilik Kavramı ve Bilgilerin Birleştirilmesine** şu şekilde açıklama getirilmiştir; Her bir önemli kalem, mali tablolarda ayrı ayrı sunulmaktadır. Önemsiz miktarlar birleştirilmekte ve mali tablolarda ayrı bir kalem olarak sunulmamaktadır⁹⁵.

⁹¹ Argun, Doğan; İbiş, Cemal ve Demir, Volkan; **Mali Tablolar Analizi Uygulamaları**, İstanbul: İSMMMO Yayın No:62, 2006, s.13.

⁹² Çabuk, Adem ve Lazol, İbrahim; **a.g.e.**, s.6.

⁹³ Savcı, Mustafa; **a.g.e.**, s.18.

⁹⁴ Argun, Doğan ve İbiş, Cemal; **Mali Tablolar Analizi Uygulamaları**, İstanbul: İSMMMO Yayın No:42, 2004, s.6.

⁹⁵ IASB, IFRS-1 Presentation of Financial Statements-p.29, <http://www.iasplus.com/standard/ias01.htm> (10 Ocak 2007).

Özün Önceliği Kavramı: Özün Önceliği kavramı, işlemlerin muhasebeye yansıtılmasında ve onlara ilişkin değerlendirmelerin yapılmasında biçimlerinden çok özlerinin esas alınması gereğini ifade eder⁹⁶.

Türkiye Finansal Raporlama Standardı'nda ve Uluslararası Finansal Raporlama Standardı'nda yukarıda sayılan on iki kavram arasında yer almayan **Netleştirme** ile ilgili olarak açıklamada bulunulmuştur.

Uluslararası Finansal Raporlama Standardı'na göre; Varlıklar ve borçlar, gelir ve giderler, bir Standart tarafından düzenlenmediği veya izin verilmediği sürece, mahsup edilmek suretiyle netleştirilemez⁹⁷.

Kavramlar incelendiğinde özellikle dönemsellik, süreklilik ve sorumluluk kavramlarının finansal raporlamanın gerekliliği ve esası ile yakından ilgili olduğu anlaşılmaktadır. Örneğin; bilanço süreklilik kavramı ile dönemsellik kavramının kesiştiği noktada hazırlanan finansal rapordur. Zaman içerisinde işletme ilgilileri ve ilgi dereceleri farklılaştıkça ve arttıkça, sosyal sorumluluk kavramının da bir gereği olarak süreklilik ve dönemsellik kavramları daha sık periyotlarla kesişmeye başladılar. Bunun sonucunda da finansal raporlamaya daha kısa zaman dilimlerinde ihtiyaç duyulmaya başlanmıştır. Muhasebenin temel kavramları nasıl ki muhasebe sistemine ve sonuçtaki temel finansal raporlamaya ışık tutmuşsa, ara dönemlerde hazırlanacak finansal tablolarda da yol gösterici olacaktır. Önemli olan muhasebenin ortak bir dil olduğu ve bunun ifade şeklinin finansal raporlar olduğudur⁹⁸.

2.1.7 Muhasebe Politikalarının Açıklanması

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde, Türkiye Finansal Raporlama Standartlarında, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında ve Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ'de Muhasebe Politikalarının açıklanması hususuna değinilmiştir.

⁹⁶ Dede, Hakkı; "Sermaye Piyasası Mevzuatına Göre İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nda İşlem Gören Sürekli Denetime Tabi Şirketlerin Ara Mali Tablolarının Düzenlenmesine İlişkin Esaslar ve Bağımsız Dış Denetimi", (Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi SBE, 1995), s.97.

⁹⁷ IASB, IFRS-1 Presentation of Financial Statements-p.32, <http://www.iasplus.com/standard/ias01.htm> (10 Ocak 2007).

⁹⁸ Morgül, Cüneyt; **a.g.e.**, ss.21-22.

Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ (Seri XI, No:1)'e göre; İşletmeler tarafından benimsenen muhasebe politikalarından önemli olanların mali tablolarda, dipnotlar ve ekler aracılığıyla açık ve anlaşılır bir biçimde belirtilmesi gerekmektedir. Muhasebe politikalarıyla ilgili açıklamalar mali tablolarda bütünlük oluşturur. Muhasebe politikalarının açıklanmış olması, mali tablolarda yer alan yanlış ve yanıltıcı kalemlerin düzeltildiği anlamına gelmez⁹⁹.

Türkiye Finansal Raporlama Standardı 1'de, 108-115 arasında yer alan maddelerinde Muhasebe Politikalarının açıklanması hususuna yer vermiştir.

Uluslararası Finansal Raporlama Standardı 1'e göre, İşletme, finansal tablolarda yer alan tutarları en fazla etkileyen muhasebe politikalarının uygulama sürecinde tahminleri içerenlerden ayrı olarak, yaptığı değerlendirmeleri muhasebe politikalarının özetinde veya diğer dipnotlarda açıklayacaktır¹⁰⁰.

Sunumun tutarlılığı altında, politikadaki herhangi bir değişiklik sadece, raporlama yapan işletmenin sonucunu ve mali durumunu daha doğru bir şekilde sunacağı gerekçesiyle yeni politikanın, yerini aldığı politikaya göre tercih edilebilir olması temelinde haklı çıkarılabilirse yapılabilir¹⁰¹.

Uluslararası Finansal Raporlama Standardı 8'e göre ise, muhasebe politikasındaki bir değişimin etkisi bir önceki yılın ayarlaması olarak düşünülmektedir. Bu, karşılaştırmalı rakamların karşılaştırılmalı amaçlar nedeniyle muhasebe politikasında yapılan değişiklikler için ayarlandığı ve bir ayarlamının ihtiyatlılığa tabi tutulduğu anlamına gelmektedir¹⁰².

⁹⁹ SPK, Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No: 1)-md.5, 1989, <http://www.spk.gov.tr/> (10 Ocak 2007).

¹⁰⁰ IASB, IFRS-1 Presentation of Financial Statements-p.113, <http://www.iasplus.com/standard/ias01.htm> (10 Ocak 2007).

¹⁰¹ ACCA, **Financial Reporting International Stream**, Fifth Edition, London: Professional Education, 2005, s.511.

¹⁰² ACCA, **a.g.e.**, s.511.

MSUGT’nde Muhasebe politikalarının açıklanması ile ilgili olarak aşağıdaki ilkeler öngörülmüştür¹⁰³:

➤ Mali tablolar işletmenin sürekliliği, tutarlılık ve dönemsellik kavramlarına dayanılarak hazırlanmış ise bunların açıklanması istenmez. Ancak bu kavramlardan ayrılmaların mevcut olması hallerinde, mali tabloların dipnotlarında nedenleri ile birlikte açıklanmalıdır.

➤ İhtiyatlılık, özün önceliği ve önemlilik kavramları muhasebe politikalarının seçimini ve uygulamasını yönlendirmelidir.

➤ Mali tabloların içerdiği bütün önemli muhasebe politikaları anlaşılır ve kısa olarak açıklanmalıdır.

➤ Kullanılan muhasebe politikalarıyla ilgili açıklamalar mali tablolarla bütünlük oluşturur. Kullanılan önemli muhasebe politikalarının açıklanması mali tabloların bütünlüğü ve tamlığı için temel ilkedir. Politikalara ilişkin açıklamalar işletme yönetimi tarafından muhasebe departmanına toplu olarak verilmelidir.

➤ Bilanço ve gelir tablosundaki ve diğer tablolardaki yanlış veya gerçeğe uygun olmayan işlemler, muhasebe politikalarının açıklanması veya dipnotlarda belirtilmesi suretiyle düzeltilmiş olamaz. Düzeltme ancak, muhasebe kayıt ve tekniğine uygun olarak yapılır ve mali tablolara yansıtılır.

➤ Mali tablolar, dönemler itibariyle karşılaştırılabilir nitelikte olmalıdır.

➤ Mali politikalarda, cari dönem veya gelecek dönemlerde önemli etki yaratan veya yaratabilecek bir değişiklik yapılmış ise durum nedenleri ile birlikte açıklanmalı ve bunun mali tablolara olan etkileri gösterilmelidir.

¹⁰³ Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği-Sıra No:1, 1992, <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/muhsisteb1ekmuh2?OpenPage> (10 Ocak 2007).

2.2 Ara Dönem Kavramı

2.2.1 Ara Dönem Tanımı

Ara dönem, tam bir finansal yıldan daha kısa bir finansal raporlama dönemidir ve bu dönem tam finansal yılın verilerini ve o kısa dönemi kapsayacak işlemleri içeren raporun sınırırır¹⁰⁴.

Sermaye Piyasası Mevzuatına göre Ara Dönem, Hesap dönemi başından ara malî tabloların çıkarıldığı tarihe kadar geçen bir yıldan kısa ve en az bir aylık süreyi ifade eder¹⁰⁵.

Uluslararası Finansal Raporlama Standardı 34'e göre Ara Dönem Kavramı ise, Bir (tam) mali yıldan daha kısa olan mali raporlama dönemidir¹⁰⁶.

2.2.2 Ara Dönem Sınırları

Ara dönem, bütün bir hesap döneminden daha kısa bir zaman kesitidir. Ara dönemin bir takvim yılı içerisindeki yeri onun sınırlarını ifade etmektedir¹⁰⁷.

Uluslararası Finansal Raporlama Standardı 34, hangi kurumların ne kadar sıklıkla veya ara dönem bitiminden sonra ne kadar çabuk ara dönem mali rapor hazırlaması gerektiğini belirtmemiştir. Yine de hükümetler, menkul kıymet düzenleyici kurumlar, borsalar ve muhasebe mercileri, halka açık işletmelerin ara dönem mali rapor hazırlamasını gerekli sıklıkta mecbur tutmaktadır¹⁰⁸.

Ara dönemin sınırları çeşitli şekillerde belirlenebilmektedir. Örneğin, işletmenin içerisinde bulunduğu ülkenin vergi kanunları, bağlı olduğu meslek grubu

¹⁰⁴ Morgül, Cüneyt; **a.g.e.**, s.22.

¹⁰⁵ SPK, Sermaye Piyasasında Ara Mali Tablolara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No:3)-md.2, 1989, <http://www.spk.gov.tr/#> (11 Ocak 2007).

¹⁰⁶ Ersoy, Ayten; "Ara Dönem Mali Raporlamaya İlişkin UMS 34 İle SPK Tebliği XI/3 ve SPK Muhasebe Standartları Taslağının Karşılaştırılması", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:20 (Ekim 2003), s.55.

¹⁰⁷ Morgül, Cüneyt; **a.g.e.**, s.23.

¹⁰⁸ Ersoy, Ayten; **a.g.e.**, s.54.

veya işletmenin özelliğine ve boyutlarına göre ilgili olduğu farklı yasal düzenlemeler bu sınırları belirlemektedir¹⁰⁹.

İlk unsur olarak yasal mevzuata bakmak gerekmektedir. Örneğin vergi kanunları açısından ara dönem bir tam yılın dört dilimidir. Bu dönem içerisinde finansal raporlama gerçekleştirilir. Bankacılık ve SPK’nda bu zaman dilimi daha farklıdır. Örneğin, SPK’da bir aylık süreden bahsedilmektedir. İşletmeler finansal tablolarını aylık olarak hazırlamakta ve ilgililere sunmaktadırlar. Borsaya kote bir işletme düşünüldüğünde, günlük olarak hisse senetlerinin değeri belirlenmektedir. Böyle bir belirleme ancak işletmenin faaliyet sonucunun bulunması ile hesaplanabilmektedir. Bankalara bakıldığında ise, yasal belirlilikler dışında, ilgilileri çok fazla olduğu, denetimleri de sıkı tutulduğu için ara dönem kavramı daha kısa süreçleri içinde barındırabilmektedir. Özellikle de denetim amaçlı finansal tablo düzenleyen bankalar bu duruma hazırlıklı olmalıdırlar¹¹⁰.

İşletme ilgilileri de ara dönemleri belirleyebilmektedirler. Örneğin bir yöneticinin talebi ile muhasebe departmanı o anlık bir bilanço hazırlayabilmekte veya ortaklık teklif eden bir yabancı işletme için mayıs ayı ortasında işletme bütün finansal tablolarını hazırlayıp sunabilmektedir. Bu durumda ara dönem 01.01.- 15.05. gibi 135 günlük bir zaman dilimini kapsamaktadır. Dolayısıyla ara dönem kavramı yasal düzenlemeler dışında göreceli bir zaman dilimine işaret etmektedir.

2.2.3 Yasal ve Uluslararası Mevzuattaki Yeri

Ara dönem kavramı, özellikle sermaye piyasalarının ve sermaye hareketlerinin geliştiği günümüzde çok sayıda yasal düzenlemede yer bulmaktadır. Bunun temel sebebi bilgi ihtiyacının artışı ve bu bilgiye daha kısa süreler içinde gereksinim duyulmasıdır¹¹¹.

Vergi kanunlarında geçici vergi kapsamında ara dönem kavramına yer verilmektedir. İlk olarak geçici vergi ortaya konulduğu zaman 3 aylık sonra 6 ve en

¹⁰⁹ Morgül, Cüneyt; **a.g.e.**, s.23.

¹¹⁰ Morgül, Cüneyt; **a.g.e.**, s.23.

¹¹¹ Morgül, Cüneyt; **a.g.e.**, s.24.

sonunda yeniden 3 er aylık 4 ara dönem tanımı yapılmıştır. İşletmelere bu 4 ara dönem için gelir tablosu sunma zorunluluğu getirilmiştir¹¹².

Türkiye Finansal Raporlama Standartlarında, ara dönem finansal raporların hangi sıklıkta hazırlanacağına dair bir hüküm yoktur. Fakat Türkiye Finansal Raporlama Standardı 1’de dönemsellik ilkesine atıfta bulunulmuştur.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının otuzdördüncüsü ara dönem finansal raporlama ile ilgilidir ve bu standartta ara dönem kavramına yer verilmiştir. Farklı düzenlemeler kıyaslandığında ara dönem ile ilgili en geniş açıklamalara bu uluslararası finansal raporlama standardında yer verilmektedir. Geniş bir şekilde tanımlamalar yapılmakta, dipnotlara kadar pek çok ayrıntı üzerinde durulmaktadır¹¹³.

Sermaye Piyasası Kurulu’nun, Sermaye Piyasasında Ara Mali Tablolara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ’de (Seri XI, No 3) ara dönemlerde mali tablo hazırlama yükümlülüğü bulunan işletmeler belirtilmiştir.

2.3 Ara Dönemde Mali Raporlama

2.3.1 Tanımı ve Kapsamı

Türkiye Finansal Raporlama Standardı 34’de yer alan tanıma göre Ara Dönem Mali Raporu; “Türkiye Finansal Raporlama Standardı 1- Finansal Tabloların Sunuluşu” Standardında tanımlandığı üzere tam bir finansal tablo setini veya bu standartta tanımlanan ara döneme ilişkin özet finansal tablo setini içeren finansal raporu ifade eder¹¹⁴.

¹¹² Morgül, Cüneyt; **a.g.e.**, s.24.

¹¹³ Morgül, Cüneyt; **a.g.e.**, s.24.

¹¹⁴ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) İle Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları**, TMSK Yayınları 1, 2006, s.780.

*Uluslararası Finansal Raporlama Standardı 34'e göre Ara Dönem Mali Raporunun tanımı ise; Bir tam set mali tabloları ya da ara dönem için özet mali tabloların bir tam setini kapsayan bir mali rapordur*¹¹⁵.

*Tam set mali tablolar; Bilanço, gelir tablosu, nakit akım tablosu, özsermaye değişim tablosu ve dipnotları kapsar*¹¹⁶.

Aylık, üç aylık finansal tablolar, literatürde genellikle ara dönem finansal tablolar olarak isimlendirilirler¹¹⁷.

Ara finansal tablolar bir aylık, üç aylık ya da altı aylık dönemleri kapsar. Muhasebe ilke ve uygulamalarında bazı değişiklikler yapılmakla birlikte, genel olarak ara dönemin sonuçları, son faaliyet raporunda kullanılan genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri raporlama uygulamalarına dayandırılmalıdır. Ara finansal tablolarla yapılan dönemsel raporlama, genellikle yıllık raporlamanın bir parçası olarak kabul edilir¹¹⁸.

Ara tablolar genellikle üç ayda bir yayınlanır. Bu tablolar denetim şirketlerince sınırlı incelemeden geçmiş tablolardır. Bu tablolarda da hasılat, yıllık faaliyet raporunda kabul edildiği gibi belirlenir. Ancak mamul maliyetlerinin çıkarılmasında daha özgür tahminler söz konusu olabilir. Vergi tutarı, tahmini yıllık efektif vergi oranına ara tabloların çıkarıldığı dönem sonu vergi öncesi karına uygulamak suretiyle bulunur. Ayrıca ara tablolarda şartla bağlı olaylar açıklanmalıdır¹¹⁹.

2.3.2 Amacı

Ara dönem raporlamanın en önemli amacı, bir işletmenin yaşam sürecinde uygun zamanda bilgi sağlamaktır¹²⁰.

¹¹⁵ Financial Accounting Foundation, **The IASC-U.S. Comparison Project: A Report on the Similarities and Differences between IASC Standards and U.S. GAAP**, Second Edition, Financial Accounting Standards Board, 1999, s.390.

¹¹⁶ İSMMMO, **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları**, İSMMMO Yayınları, 2005, s.51.

¹¹⁷ Meigs, Walter B. ve Meigs, Robert F.; **Accounting The Basis For Business Decisions**, Fifth Edition, McGraw-Hill International Book Company, 1981, s.153.

¹¹⁸ Sağlam, Necdet ve Baş, Hüseyin; "Ara Dönem Finansal Raporlama", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:19 (Temmuz 2003), s.42.

¹¹⁹ Sağlam, Necdet ve Baş, Hüseyin; **a.g.e.**, s.42.

¹²⁰ Sağlam, Necdet ve Baş, Hüseyin; **a.g.e.**, s.43.

APB (Muhasebe İlkeleri Kurulu)'nin 28. maddesindeki koşullar ara dönem raporlama için genel görüşü yansıtır. Amerikan Muhasebe Standartları Kurulu'nun tartışma memorandumunu sonucunda potansiyel amaçlar genişletilmiştir. Tartışma memorandumunu ara dönem raporlamanın amaçlarını şu şekilde ele almaktadır¹²¹.

- Yıllık sonuçların tahminine yardım etmek,
- İleriye dönük planlamaya yardımcı olmak,
- Kritik zamanlarda kazanç trendinde karar vermek,
- İdari performansı değerlendirmek,
- Yıllık raporları desteklemek.

Bu amaçlar hakkında tartışılan husus bütün görüşün, bölümsel görüşün ya da her iki görüşün bileşiminin en iyi başarıyı sağlayacağı düşüncesidir. Ara dönem raporları yıllık gelirlerin tahminini kolaylaştıran bilgiyi de sağlamalıdır. Mantıksal açıdan ele alındığında ara dönem raporlamanın yıllık raporlamadan daha başarılı ve karşılaştırılabilir olduğu ileri sürülmektedir. Diğer görüşler, ara dönem kazançların yıllık kazançların geliştirilmesi ve dönemsel kazançlar için tahmini değerlere sahip olduğunu belirtirler¹²².

2.3.3 Tarihçesi

Sanayi devrimi, ABD ve İngiltere'de refah düzeyini inanılmaz derecede arttırmıştır. Şirketler büyüdükçe sermaye ihtiyacı da büyümüş, buna paralel olarak tasarruf sahiplerinin tasarruflarının sermaye piyasasına çekilebilmesi önem kazanmıştır. Bütün bunlar muhasebe bilgisinin niteliğini ve özelliğini çok önemli hale getirmiştir. Sermaye hareketleri uluslararası bir boyut kazanmış, çok uluslu şirketler ortaya çıkmıştır. Muhasebenin ürettiği bilgiler küreselleşme ile birlikte çok farklı anlamlar çıkarmaya başlamıştır. Bu durum finansal raporlamanın şeklini, önemini, standartlaşması gerekliliğini ve ara dönem raporlama ihtiyacını ortaya çıkarmıştır.

¹²¹ Morgül, Cüneyt; a.g.e., ss.28-29.

¹²² Sağlam, Necdet ve Baş, Hüseyin; a.g.e., ss.43-44.

ABD ve İngiltere’de sermaye piyasalarının gelişmesi kamuya açıklanan finansal raporlarda daha fazla bilgi verilmesine neden olmuştur¹²³.

Ara dönem raporlamaya ilişkin girişimler, özel sektör kuruluşları, bölgesel oluşumlar ve devletler arası organizasyonlar tarafından yürütülmektedir. Ara dönem finansal raporlama ulusal ve uluslararası organizasyonlar tarafından da finansal raporlama standardı olarak kabul edilmiş ve halen başta ABD olmak üzere bir çok ülkede uygulanmaktadır¹²⁴.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’nın gelişimine paralel olarak ara dönem finansal raporlama konusunda daha ciddi adımlar atılmıştır. Devlet veya diğer işletme ilgililerinin talebi ile hazırlanan ara dönem raporları bu sayede belirli bir standarda kavuşturulmuştur. Özellikle Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu (SEC) Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Komitesi’nin (FASB) çalışmalarına katılarak finansal raporlama standartlarının geliştirilmesi sağlanmıştır¹²⁵.

Amerika Birleşik Devletleri:

1939-1959 yılları arasında AICPA (Amerikan Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü) finansal raporlama standartları konusunda etkili olmuştur. 1959-1973 yılları arasında faaliyet gösteren APB’nin 28. maddesi ara dönem finansal raporlama ile ilgilidir. 1973’ten önce hisse senedi sahiplerine ihraç edilen ara dönem mali raporların özetinde çok az benzerlik vardı. Bu durum ve yatırımcılara hazırlanan dönem raporlarının artan önemi APB madde 28 “Ara dönem mali raporlama” ile ortaya konulmuştur. 1973 yılında kurulan APB’nin yerini alan FASB halen ABD’ndeki finansal raporlama standartlarının oluşturulması fonksiyonunu yerine getirmektedir. FASB 2000 yılı itibari ile 140 adet standart yayınlamıştır. FASB ara dönem raporlamayı 3. standart olarak açıklamış ve uygulamaktadır¹²⁶.

ABD’de standartların bütününe genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri denir. Bu ülkede özel sektör standartların oluşturulmasında esas kaynaktır, ancak SEC’in

¹²³ Sağlam, Necdet ve Baş, Hüseyin; **a.g.e.**, s.42.

¹²⁴ Morgül, Cüneyt; **a.g.e.**, s.26.

¹²⁵ Morgül, Cüneyt; **a.g.e.**, s.26.

¹²⁶ Sağlam, Necdet ve Baş, Hüseyin; **a.g.e.**, s.43.

etkisi önemlidir. SEC ve Newyork Borsasının gerekliliklerine uygun olarak halka açık şirketlerin ara dönem mali bilgiyi kendi hissedarlarına hazırlamaları gerekmektedir¹²⁷.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASC):

Uluslararası alanda birliğin sağlanması ihtiyacı ile 29 Haziran 1973'te On birinci Muhasebe Kongresinin kararıyla Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu kurulmuştur. Günümüzde yaklaşık 104 ülkenin muhasebe kuruluşları IASC'ye üyedir¹²⁸.

IASC'nin ana hedefleri kuruluş sözleşmesinin 2. maddesinde belirtilmektedir¹²⁹.

➤ Kamu yararını gözeterek, yüksek kaliteli, kolaylıkla anlaşılabilen ve tüm dünyada uygulanması zorlanabilir nitelikte tek bir standartlar manzumesi geliştirerek; mali raporların yüksek kalitede, şeffaf ve birbirleri ile karşılaştırılabilir nitelikte olmasını sağlamak ve dünya sermaye pazarlarında işlem yapanlarla diğer kullanıcıların ekonomik kararlar vermesinde kolaylık sağlamak,

➤ Bu standartların kullanımını ve tam olarak uygulanmasını teşvik etmek,

➤ Ulusal finansal raporlama standartları ile uluslararası finansal raporlama standartlarının birbirlerine yaklaşmasını sağlamaktır.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu arasında 1982 yılında yapılan bir anlaşma ile çalışmaların koordine edilmesi kararı alınmıştır, ayrıca bu anlaşma ile IFAC ve IASC aynı çatı altında toplanmış olmaktadır. Türkiye'den Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği ile Türkiye

¹²⁷ Morgül, Cüneyt; **a.g.e.**, s.27.

¹²⁸ Sağlam, Necdet ve Baş, Hüseyin; **a.g.e.**, s.43.

¹²⁹ Hikmet, Nazım; "Uluslararası Muhasebe Standartları ve Karşı Görüşler", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:10 (Nisan 2001), s.69.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TURMOB) IASC üyeleridir¹³⁰.

2.3.4 Sağlanan Yararlar

Ara dönem finansal raporların faydalı olabilmesi için öncelikle genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine dayalı verilerden hazırlanmış olması gerekir. Ara dönem finansal raporların en önemli yararı zamanlı bilgi sunmasıdır. Ara finansal raporların yararlılığı büyük ölçüde yıllık raporlarla olan ilişkisine bağlıdır. Ara dönem finansal raporlamanın başlıca kullanım alanları şunlardır¹³¹:

- Yıllık karları tahmin etmek
- Diğer gelir tablosu ve bilanço kalemleri konusunda tahminlerde bulunmak
- Finansal durum ve faaliyetlerin dönüm noktalarını belirlemek
- Yönetimin daha kısa süreler için başarısını değerlemek
- Yıllık raporlarda sunulan bilgilere ek bilgiler vermek

Eğer bilgi zamanlı bir şekilde sağlanırsa, finansal bilginin uygunluğu artmaktadır. Ara dönem finansal raporlama zamanlı bilgi için gereksinime cevap vermektedir ve o anki değerlendirme için kullanılacak uygun veriler ile kullanıcıları sağlamaktadır ve gelecek sonuçların belirlenmesine yardım etmektedir. Ara dönem raporların yatırımcılara, kreditoörlere ve diğerlerine şirketin gelecek kazançlarını ve net nakit akışının miktarı, zamanı ve belirsizliğin değerlendirilmesinde faydalı bilgiler sağladığını ortaya koyar. Yıllık raporlama döneminin daha kısa ara dönemlere bölünmesi önemli muhasebe problemlerinin de ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Örneğin değerlendirme yöntemlerinin neden olacağı sorunlar vb¹³².

¹³⁰ Morgül, Cüneyt; **a.g.e.**, s.28.

¹³¹ Sağlam, Necdet ve Baş, Hüseyin; **a.g.e.**, s.44.

¹³² Morgül, Cüneyt; **a.g.e.**, s.30.

Ara dönem raporlar cari ara dönem ile geçmiş aynı ara dönemler ile karşılaştırma yapmaya imkan vermektedir. Böylece işletmenin konjonktürel gelir ve giderlerinin karşılaştırılması yapılarak aradaki farklardan yola çıkılarak faaliyetlerinin değerlendirilmesi yapılabilmektedir¹³³.

Türkiye gibi kamu merkezli muhasebe otoritesinin olduğu ülkelerde merkezi yönetiminin vergi kaybını önleyici etkileri de içine almaktadır. Örneğin geçici vergi uygulamasında olduğu gibi¹³⁴.

Yatırımcılar şirketlerin kısa süreli bilgilerini elde ederek yapacakları yatırımlarda daha sağlıklı karar almalarına imkan sağlarlar. Yöneticiler de kısa süreli bu bilgilerden yola çıkarak finansal durum ve faaliyetlerle ilgili olarak daha çabuk ve doğru kararlar alarak, gelecek dönemler için planlamalar yapabileceklerdir¹³⁵.

Ara dönem finansal raporların en önemli sakıncası dönemin kısıllığı ve daha fazla tahminin kullanılması nedeni ile ara dönem finansal tabloların güvenilirliğinin daha az olmasıdır. Ayrıca ara tablolar yönetimin daha çok manipülasyonuna da açıktır¹³⁶.

2.3.5 Ara Dönem Verileri Raporlamaya Yönelik Yaklaşımlar

Ara dönem raporlamanın önceki formları net gelir hesaplamasından ziyade çeşitli açıklamalarla böyle verilerin kullanımını sağlamıştır. Fakat ara dönem gelir tablolarının önemi arttıkça, ara dönem hakkında farklı görüşler gelişmiştir. Bunlardan birincisi ara dönemin, yıllık hesaplama döneminden farklı kendi başına bağımsız bir muhasebe dönemi olduğudur. Bu yüzden ara dönem net gelir hesaplanırken yıllık hesap dönemi gibi algılanarak aynı ilkeler ve tahminler kullanılarak tespit edilmesi gerekir. Örneğin ara dönemlerde karşılaşılan, yıllık bakım onarım giderleri gelecek ara dönemlere dağıtılmaktan ziyade cari dönemin gideri olarak gösterilmelidir¹³⁷.

¹³³ Sağlam, Necdet ve Baş, Hüseyin; **a.g.e.**, s.44.

¹³⁴ Sağlam, Necdet ve Baş, Hüseyin; **a.g.e.**, s.44.

¹³⁵ Morgül, Cüneyt; **a.g.e.**, s.30.

¹³⁶ Sağlam, Necdet ve Baş, Hüseyin; **a.g.e.**, s.44.

¹³⁷ Sağlam, Necdet ve Baş, Hüseyin; **a.g.e.**, s.44.

Ara döneme ait diğer bir görüş de bu dönemin yıllık dönemin önemli ayrılmaz bir parçası olduğudur. Bu yüzden kendi başına bağımsız bir dönem olarak, ele alınmamalıdır. Böylece ara dönem sonundaki ertelemeler, tahakkuklar ve tahminler yıllık gelirin tahminlerine ve gider bağlantılarına dayandırılmalıdır. Bu görüş bağımsız dönem ile ilgili olmayan tahminleri gerektirse de, yıllık değerleri daha iyi gösterici, tahmin ve karşılaştırma amaçları için daha kullanışlı olan ara dönem verileri ile ortaya çıkarabilir¹³⁸.

2.3.6 Ara Dönemin Bölümsel Verilerle İlişkisi

Son yıllarda dünya ekonomisindeki gelişmeler, küreselleşme anlayışı ve uluslararası rekabet nedeni ile işletmelerin ürettikleri ve satışa sundukları mal ve hizmetlerin ve faaliyet gösterdikleri coğrafi bölgelerden elde ettikleri sonuçların finansal tablolarda raporlanmasının önemi artmıştır. Bununla beraber, işletme sahip ve yöneticilerinin, işletmeye kredi verenlerin işletmeye ait bilgi ihtiyaçları sürekli artmakta ve bu bilgiler işletmenin çeşitli yönleriyle ilgili olmaktadır. Örneğin bir tekstil işletmesinin takım elbise, gömlek ve triko üzerine üretim yaptığını düşünürsek, her bir bölümün mali yapısını ve diğer yönlerini ayrı ayrı raporlayarak görmek oldukça faydalı olacaktır. Bunun yanında birden çok coğrafi bölgede faaliyet gösteren bir işletmenin bölgesel verileri de önem arz etmektedir¹³⁹.

Bölümsel bilgilerden mali analistler, bankalar ve işletmeye borç verenler, çeşitli kamu kuruluşları, işletme yöneticileri ve sahipleri yatırım kararlarında, performans ölçümlemesinde ve işletmeler arası karşılaştırmalar yapılmasında kullanırken, kredi kuruluşları kredi kararlarında, kamu ise çeşitli istatistiksel ulusal hesapların çıkarılmasında kullanır¹⁴⁰.

Ara dönem raporlar, her rapor edilebilir bölüm hakkında, aşağıdaki bilgileri kapsmalıdır¹⁴¹:

➤ Müşterilerden gelir,

¹³⁸ Sağlam, Necdet ve Baş, Hüseyin; **a.g.e.**, s.44.

¹³⁹ Sağlam, Necdet ve Baş, Hüseyin; **a.g.e.**, s.45.

¹⁴⁰ Morgül, Cüneyt; **a.g.e.**, s.32.

¹⁴¹ Morgül, Cüneyt; **a.g.e.**, ss.32-33.

- Bölümler arası gelir,
- Bölüm kar veya zarar tablosu
- Son yıllık raporda açıklanan bilgilerden bu yana meydana gelen değişimler,
- Son yıllık rapordan bu yana bölüm kar veya zararının bölümsel ve değerlendirme esasında olan farklılıklarının açıklanması,
- Bölümler ve toplam kar arasındaki ilişki.

Bölümsel veriler ara dönem raporlarda yer alırlar. Her bölümün toplam sonuçlar üzerindeki pozitif ve negatif etkileri ayrı ayrı belirtilir. Bu özellikle yönetimin planlamalarına çok yüksek düzeyde etki edecektir. Bazı karlılığı düşük ya da zarar eden bölümlerin tasfiyesi veya bu bölümlerde yapılabilecek yapısal ve teknik değişimlere karar verilebilecektir. Ara dönem raporlardaki bölümsel veriler konsolide edilerek raporlanır¹⁴².

2.3.7 Ara Dönemde Düzenlenecek Mali Tablolar

Bir ara dönem mali raporu en azından aşağıdaki bileşenleri kapsamalıdır¹⁴³;

- Özet bilanço,
- Özet gelir tablosu,
- Özkaynaktaki bütün değişiklikleri- Sermaye hareketlerinden kaynaklanan değişiklikleri gösteren tablo,
- Özet nakit akım tablosu
- Seçilmiş açıklayıcı notlar.

¹⁴² Sağlam, Necdet ve Baş, Hüseyin; **a.g.e.**, s.45.

¹⁴³ Roberts, Clare; Weetman, Pauline ve Gordon, Paul; **International Financial Accounting**, Second Edition, Pearson Education, 2002, s.177.

2.3.8 Ara Dönemlerde Mali Raporlamanın Denetimle İlişkisi

Muhasebe işlemlerinin çokluğu ve karmaşıklığı, işletme ilgililerinin çoğunun işletmeden uzak olmaları ve bilgi sağlayıcılarının eğilimlerinin farklı olabilmesi nedenleri ile işletme finansal raporlarının denetlenmesi şarttır.

Finansal raporlama konusundaki muhasebe literatürü, esas itibari ile, bütün bir yılı kapsayan finansal durum tablolarını kapsar. Bütün ülkelerdeki işyerleri, işletme hayatının suni bir ayırımla yıllık sonuçlar itibari ile incelenmesinin, örneğin altı aylık veya iki yıllık dönemlerde incelenmesine nazaran hangi nispi faydaları sağladığının bir değerlendirilmesi yapılmaksızın, klasik yıllık raporlar usulüne bağlı kalmakta devam ede gelmişlerdir. Ayrıca pek çok ülkede, hisse senetleri borsaya kayıtlı halka açık anonim şirketler üç aylık veya altı aylık kar zarar raporları ve istatistiki bilgileri yayınlamaktadırlar. Bu ara dönem raporlarda bir denetçinin görüşünün bulunması onun rolünün önemli ölçüde genişlediğini gösterecektir¹⁴⁴.

Ayrıca ara dönem raporların dış denetçilerin onayından geçmesi denetim hatalarını da azaltarak zamandan tasarruf sağlamaktadır¹⁴⁵.

2.3.9 Ara Dönem Mali Tablo Düzenlemek Zorunda Olan İşletmeler

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120'inci maddesine 3946 Sayılı Kanunla eklenen bir fıkra hükmü ile Kurumlar Vergisi Mükellefleri dilerlerse ilgili hesap dönemlerinde üçer aylık bilanço ve gelir tablolarına göre hesaplayacakları kazançları üzerinden Geçici Vergi ödeyebilmektedirler.

Tam mükellef kurumlar ile ticari ve zirai kazançla sınırlı olarak dar mükellef kurumlar, cari vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere kurumlar vergisi oranında, yani %20 oranında geçici vergi ödeyeceklerdir. Dolayısıyla,

¹⁴⁴ Morgül, Cüneyt; **a.g.e.**, s.34.

¹⁴⁵ Sağlam, Necdet ve Baş, Hüseyin; **a.g.e.**, s.47.

ödenen geçici vergilerin, beyanname üzerinden hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsubu mümkün bulunmaktadır¹⁴⁶.

Dolayısıyla bu hükümden yararlanmak isteyen işletmeler üçer aylık dönem sonları itibariyle ara bilanço ve gelir tablosu düzenlemek zorundadırlar.

Öte yandan Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi olup, Sermaye Piyasası Kurulu'nun belirlediği standartlara göre mali tablo hazırlama yükümlülüğü bulunan işletmeler, Sermaye Piyasası Kurulu'nun Seri XI, No 3 Sayılı "Sermaye Piyasasında Ara Mali Tablolara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ" ile belirlenmiştir. Buna göre;

➤ Menkul kıymet yatırım ortaklıkları dahil hisse senetleri menkul kıymet borsalarında işlem görenler 3'er aylık ara dönemleri,

➤ Aracı kurumlar ve menkul kıymet yatırım fonları hesap dönemlerinin ilk 6 aylık dönemi, için bu tebliğde yer alan esaslara göre, bir önceki yılın aynı dönemiyle karşılaştırmalı ara bilanço ve gelir tablosu düzenlemekle yükümlüdürler. Ancak, bu Tebliğ uyarınca ilk kez hazırlanması durumunda, ara bilanço ve gelir tablosu, bir hesap dönemine mahsus olmak üzere karşılaştırmalı olarak hazırlanmayabilir. Bu durumda tutarlılık kavramının sonucu olarak gerekli açıklamaların mali tablo dipnotlarında bulunması zorunludur.

¹⁴⁶ Yıldırım, Ali Haydar ve Bayrak, Serbülent; "Kurumlar Vergisi Kanunu", **Sirküler Rapor**, Ankara:TÜRMOB Yayınları-291, Sayı:7 (Temmuz 2006), s.111.

3. ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI

3.1 Finansal Raporlama Standartlarının Tanımı ve Önemi

Genel olarak finansal raporlama standartları, muhasebe uygulamalarına yön veren ve finansal tabloların hazırlanmasına düzen getiren normlar olarak tanımlanabilir¹⁴⁷.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 1973'den 2000 yılına kadar Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi tarafından çıkarılmıştır. IFAC'ın bir kolu gibi çalışan IASC, 24 Mayıs 2000'de bağımsız bir kuruluş haline gelmiştir. IASC organizasyonunun ana bölümlerinden biri olan Uluslararası Muhasebe Standartları Yönetim Kurulu (IASB) oluşturulmuştur¹⁴⁸.

Finansal raporlama standartlarının uygulamaya konulması işletmeler açısından çok önemlidir. Bu önemi şöyle özetlemek mümkündür¹⁴⁹.

➤ İşletmelerin finansal performanslarını farklı dönemler itibari ile aynı bazda karşılaştırma yapmalarına ve bu karşılaştırmanın sonuçlarına bağlı olarak işletme için hayati önem taşıyan konularda isabetli kararlar almalarına yardımcı olur.

➤ İşletmelerin finansal performansının doğru analizi ile ileriye yönelik gerçekçi planların oluşturulması, isabetli hedef ve amaçların belirlenmesine yardımcı olur.

➤ İşletme yönetimine dönemler itibariyle analiz kolaylığı sağlamanın yanında aynı sektördeki diğer firmaların finansal performanslarına dayanarak yapılan karşılaştırmalarında sağlıklı bir biçimde yorumlanmasına yardımcı olur.

➤ İşletmelerin denetimlerinin kolaylaştırılmasına yardımcı olur.

¹⁴⁷ Ataman Akgül, Başak ve Akay, Hüseyin; **a.g.e.**, s.4.

¹⁴⁸ Morgül, Cüneyt; **a.g.e.**, s.68.

¹⁴⁹ Ataman Akgül, Başak ve Akay, Hüseyin; **a.g.e.**, s.5.

3.2 Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Oluşturulma Amacı

Bütün ülkelerin kendilerine has finansal raporlama standartları vardır. Günümüzde globalleşmenin sonucu olarak, ülkeler arasında ekonomik ilişkiler gittikçe artmaktadır. Böylece, uluslararası şirketler oluşumu ve bu şirketlerin (çok uluslu şirketlerin) birden fazla ülkenin kanunlarına tabi olmaları, çıkar gruplarının muhasebe bilgilerine olan ihtiyaçlarını artırmıştır. Bu nedenle, her ülkenin kendi iç işlerindeki finansal raporlama standartları, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na entegre olma ihtiyacını ortaya koymuştur¹⁵⁰.

Finansal tabloların düzenlenmesinde uluslararası farklılıklar vardır. Bu farklılıkların nedeni, ilgili ülkedeki muhasebe düzeni o ülkenin sosyo-ekonomik koşullarıdır. Bu nedenle, uluslararası muhasebe bilgilerinin karşılaştırılması zorlaşmakta ve işletme dışı çıkar gruplarının-finansör, pay sahibi, yatırımcı gibi bilgi sahibi olmaları zorlaşmaktadır¹⁵¹.

İşte uluslararası alanda çıkar gruplarının haklarını koruyabilmek ve onlara objektif ve tarafsız bir biçimde rapor sunabilmek ve böylelikle finansal tabloların dünya çapında kabul edilme ve gözlenme olanağını artırmak amacıyla uluslararası finansal raporlama standartlarına ihtiyaç duyulmaktadır. Uluslararası tüm ülkelerin ekonomik faaliyet sonuçlarının doğru olarak ortaya konulması ve değerlendirilmesi Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın oluşumu ile mümkündür¹⁵².

Aynı zamanda Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın oluşturulma nedenlerinden birisi de, çok uluslu işletmelerin karşılaştıkları farklı finansal raporlama standartlarından kaynaklanan sorunların giderilmesi ve ticari ilişkilerin sorunlarını, muhasebe uygulamaları aracılığıyla elde edilmesidir¹⁵³.

¹⁵⁰ Özulucan, Abitter ve Doğan, Zeki; "Uluslararası Muhasebe Standartları İle Türk Muhasebe Hukuku'na Yön Veren Uygulamaların Karşılaştırılması", **Vergi Dünyası**, Sayı:203 (Temmuz 1998), s.117.

¹⁵¹ Özulucan, Abitter ve Doğan, Zeki; **a.g.e.**, s.117.

¹⁵² Özulucan, Abitter ve Doğan, Zeki; **a.g.e.**, s.117.

¹⁵³ Özulucan, Abitter ve Doğan, Zeki; **a.g.e.**, s.117.

3.3 Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesinin Rolü

Uluslararası finansal raporlama standartları konusunda çalışmalar sürdüren örgütlerden en başarılı ve faal olanı Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'dir. Bu komitenin kuruluşuna yol açan karar, 1967'de Paris'te toplanan Uluslararası Muhasebeciler Kongresi'nde alınmıştır¹⁵⁴.

IASC'nin bir bağımsız özel sektör kuruluşu olarak tanımlanması doğru ve açıklayıcıdır. Bu kuruluş gerçekte hiçbir resmi yetkisi olmayan özel bir kulüptü. Bu durum, ulusal bir yetki alanı içerisinde ve bir yetki düzeyini tanımlayan, belirleyen ve tedarik eden bazı yasal veya devlete ait bir çerçeve içerisinde faaliyet gösteren ulusal düzenleyici veya standart çizgideki kuruluşlar ile bir tezat oluşturmaktadır. Fakat, IASC varlığı boyunca, son mercide onun ve standartlarının hiçbir resmi otoritesi olmadığı bilinciyle faaliyet göstermiştir¹⁵⁵.

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin ilk toplantısı 29 Haziran 1973'te Londra'da gerçekleşti. Bu kurum Avusturalya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve ABD'deki muhasebe organlarının aralarında yaptığı bir anlaşma sonucu kurulmuştu ve söz konusu bu ülkeler o esnada UMSK'nin Yönetim Kurulu'nu oluşturmaktaydı. Bu kurumun oluşturulması, o dönemde İngiltere ve İrlanda'nın Avrupa Ekonomik Topluluğu'na üye olması ve İngiliz muhasebe uzmanlarının AET'nin muhasebeye ilişkin hazırladığı direktife muhalefeti ile ilişkilendirilebilir¹⁵⁶.

Komisyonca 104 değişik ülkeden 2.000.000 muhasebeciyi temsil eden 143 muhasebe kuruluşu üyedir¹⁵⁷.

¹⁵⁴ Gücenme, Ümit; "Küreselleşmede Muhasebe Standartları", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:5 (Ocak 2000), s.8.

¹⁵⁵ Alexander, David; Britton, Anne ve Jorissen, Ann; **International Financial Reporting and Analysis**, First Edition, London: Thomson, 2003, s.42.

¹⁵⁶ Lemarchand, Yannick; "Avrupa Muhasebe Sisteminin Uyumlaştırılması, Tarihsel Bir Perspektif", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:29 (Ocak 2006), s.11.

¹⁵⁷ Özkök, Servet; "Avrupa Birliği'ne Üye Ülkeler Arasında Muhasebe Standartlarını Uyumlaştırma Çalışmaları", **Muhasebe ve Denetim Bakış**, Yıl:1, Sayı:2 (Ekim 2000), s.92.

Komitenin amaçları şunlardır¹⁵⁸:

- Mali tabloların sunumunda gözlemlenecek ve bunların dünya çapında kabulünü ve uyumunu sağlayacak finansal raporlama standartları oluşturmak ve bunları kamu yararına yayınlamak.
- Mali tabloların sunumuna ilişkin düzenlemelerin, finansal raporlama standartlarının ve prosedürlerin gelişmesi ve uyum sağlanması için genel olarak çalışmak.

1977'de Münih'te yapılan Uluslararası Muhasebeciler Kongresinde, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) kurulmuştur.

IFAC, New York'ta tam gün sekreterlik yapmakta ve IASC'ye bağlı olan aynı muhasebe kuruluşları cemiyetini kapsamaktadır. Yaptığı işler denetleme (Uluslararası Denetleme Uygulamaları Komitesi yoluyla), etik, eğitim ve yönetim muhasebesi; eğitim ve teknik araştırmalarında yer alma ve her beş yılda bir uluslararası kongreyi organize etmeye ilişkin uluslararası yönetmeliklerin hazırlanmasını kapsamaktadır¹⁵⁹.

IASC ve IFAC arasında 1982 yılında yapılan bir anlaşma ile IFAC üyelerinin aynı zamanda IASC üyeleri olduğu kabul edilmiştir¹⁶⁰.

IASC tarafından finansal raporlama standardı oluşturulmasında izlenen aşamalar aşağıdaki gibidir¹⁶¹:

- Kurul bir Standart Geliştirme Komitesi oluşturur.
- Komite söz konusu standart ile ilgili muhasebe sorunlarını ve uygulamalarını inceler, IASC'nin standartları oluştururken esas aldığı çerçevenin mevcut standarda uygulanıp uygulanmayacağını değerlendirir.

¹⁵⁸ Gernon, Helen ve Meek, Gary K.; **Accounting An International Perspective**, Fifth Edition, McGraw-Hill, 2001, s.41.

¹⁵⁹ Nobes, Christopher ve Parker, Robert; **Comparative International Accounting**, Sixth Edition, Pearson Education, 2000, s.81.

¹⁶⁰ Gücenme, Ümit; **a.g.e.**, s.8.

¹⁶¹ Morgül, Cüneyt; **a.g.e.**, s.70.

- Komite, Kurul'un Görüş Özeti'ne ilişkin değerlendirmesini aldıktan sonra, "İlkeler Rapor Taslağı"nı hazırlar.
- Komite, İlkeler Rapor Taslağı'na ilişkin görüşleri inceler ve Kurul'a sunulacak İlkeler Nihai Raporu üzerinde görüş birliğine varır.
- Komite, Kurul'un onayına sunulmak üzere Son Taslağı hazırlar. Değişiklikler yapıldıktan ve Kurul'un en az üçte ikisinin onayından sonra, son taslak yayınlanır.
- Komite, görüşleri inceler ve Kurul'un incelemesine sunulmak üzere Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Taslağı'nı hazırlar.

1973 yılından beri faaliyet göstermekte olan Komite uluslararası uyum konusunda atılan en önemli adım olarak kabul edilmektedir. Ancak, Komite'nin bu üstlendiği misyonu ne ölçüde başardığı çokça tartışılan bir konu olmaktadır. Halen, muhasebe uygulamaları konusunda ülkeler arasında büyük farklılıklar bulunmaktadır. Bu yönde Komite'ye getirilen en büyük eleştiri, yayınlanan standartlarda oldukça fazla alternatif uygulamaya yer verilmesi konusunda odaklaşmaktadır. Standartların büyük çoğunluğunda, birbirinden oldukça farklı uygulamalara yer verilmesi uyum konusunda en büyük engel olarak görülmektedir. Yapılan bu eleştiriler, Komite'nin standartlardaki alternatif uygulamaları azaltmak yönünde çalışmalarına neden olmuştur¹⁶².

3.4 Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Uyumun Gerekliği ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Yararları

Dünya ülkelerinin globalleşme kavramı gereği ticari ilişkilerinin gelişimi ve giderek ekonomik blokların ortaya çıkması, ilgili çıkar gruplarının muhasebe bilgilerine olan ihtiyaçlarını daha da artırmıştır. Bu kişilerin muhasebe bilgilerine göre değerlendirme yapma ve uluslararası gerçekliğe kabul edilmiş sonuç elde etme istekleri

¹⁶² Ataman Akgül, Başak ve Akay, Hüseyin; a.g.e., s.41.

doğaldır. İşte bu nedenle muhasebenin ülkeler bazındaki standartları uluslararası standartlara entegre olma gerekliliğini ortaya koymaktadır¹⁶³.

Dünyadaki bütün ülkeler hızlı bir kalkınma çabası içindedirler. Dünyada globalleşmenin doğal bir sonucu olarak uluslararası sermaye hareketleri hızla artmaktadır. Uluslararası yatırımcıların da yatırımda bulunabilmesi için, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na uyumlu, ulusal finansal raporlama standartlarının oluşturulma gereği vardır. Aynı zamanda ülkeler arası ekonomik ilişkilerin hızla gelişmesi, belirli muhasebe kurallarına uyma zorunluluğu ve bu ilişkilerde tarafların elde edilen bilgilerden aynı yoruma ve sonuca ulaşabilmeleri, ulusal finansal raporlama standartlarının Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na uyumu ile mümkündür. Uluslararası ekonomik ilişkilerin gelişmesi ile gerek makro ve gerekse mikro çapta ülkenin kalkınması sağlanacaktır. İşte muhasebe bilimi, kendi üzerine düşen bu görevi, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na ulusal finansal raporlama standartlarının entegre olma gerekliliğini, bu alandaki çabaları ile gerçekleştirmektedir¹⁶⁴.

Finansal raporlama standartlarının uluslararası harmonizasyonuna yönelik olarak Birleşmiş Milletler (BM) bünyesinde bir komisyon oluşturulmuştur. Ayrıca BM bir çalışma grubu da kurmuştur. Bu grup, finansal raporlama ve harmonizasyon sorunlarını tartışmak için gelişmiş, gelişmekte olan ve merkezi planlı ekonomilerin temsilcilerinin bir araya geldiği uluslararası bir kuruluştur. BM'in yapabileceklerine göre bugüne kadar yaptıkları çalışmalar sınırlı olmuştur¹⁶⁵.

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD), ekonomik olarak gelişmiş ülkelere ait finansal raporlama standartlarına ilişkin çalışmalar yapmıştır. Örgüt Finansal Raporlama Standartları Çalışma Grubu oluşturmuştur. Bu grup, çok sayıda muhasebe teriminin açıklamalarını geliştirmiştir. Fakat grup finansal raporlama standartlarını oluşturan bir grup değildir. Yabancı para çevrimi, finansal enstrümanlar,

¹⁶³ Özulucan, Abitter ve Doğan, Zeki; **a.g.e.**, s.118.

¹⁶⁴ Özulucan, Abitter ve Doğan, Zeki; **a.g.e.**, s.118.

¹⁶⁵ Morgül, Cüneyt; **a.g.e.**, s.71.

leasing, gayri maddi varlıklar, konsolidasyon gibi muhasebe konularını dile getirmiştir¹⁶⁶.

Menkul Kıymetler Komisyonları Uluslararası Örgütü (IOSCO) 1989 yılında uluslararası halka arzlar üzerine yazdığı raporda; ülkeler arasındaki farklı raporlama yükümlülüklerinin sınır ötesi menkul kıymet ihraçlarında en çok problem oluşturan hususlardan biri olduğu belirtilmiştir. Finansal raporlama standartlarındaki farklılıklar değişik ülkelerden elde edilen finansal bilgilerin karşılaştırılmasını zorlaştırmakta, sermaye piyasalarında fon toplanması sürecinde, engel teşkil etmektedir. IOSCO, uluslararası kabul gören finansal raporlama standartlarının kendisi teşkil etmek yerine standartların oluşturulmasında IASC'nin çalışmalarını destekleme politikasını benimsemiştir. 1995'de bu yönde IOSCO ve IASC arasında anlaşmaya varılmıştır¹⁶⁷.

Uluslararası Para Fonu (IMF), uluslararası kamuoyundan gelen veri açıklaması, parasal ve finansal şeffaflık, bankacılık, menkul kıymetler ve sigorta işlemlerinde düzenleme, denetleme, muhasebe, iflas ve şirket yönetimi gibi ekonomi ve finans ile ilgili alanlarda standartlar belirlenmesi çağrısı üzerine uluslararası finansal raporlama standartlarının oluşturulmasını desteklemiştir¹⁶⁸.

Finansal raporlama standartlarında uluslararası uyumun sağlanması ve uluslararası finansal raporlama standartlarının oluşturulmasını gerektiren faktörler ile finansal raporlama standartlarının harmonizasyonunun getireceği faydalar şöylece sıralanabilir¹⁶⁹;

Finansal Piyasaların Uluslararasılaşması: Günümüzde birçok borsada çok sayıda yabancı şirket kote olmuş, sınır ötesi menkul kıymet satışları bazı ülkelerde gayrisafi yurtiçi gelirin de üzerine çıkmış, menkul kıymet piyasalarında yabancı yatırımları yükseltmiştir. Piyasalardaki bu gelişmeler, güvenilir finansal bilgilerin uluslararası düzeyde karşılaştırılabilirliğinin sağlanmasını zorunlu kılmaktadır.

¹⁶⁶ Morgül, Cüneyt; **a.g.e.**, s.71.

¹⁶⁷ Morgül, Cüneyt; **a.g.e.**, s.71.

¹⁶⁸ Morgül, Cüneyt; **a.g.e.**, ss.71-72.

¹⁶⁹ Bağcı, Hamdi; "Ulusal Muhasebe Standartları ve Uluslararası Standartlarla Uyum", **XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi**, İstanbul: Lütfi Kırdar Uluslararası Kongre ve Sergi Sarayı, 10-12 Ekim 2002, ss.27-28.

Çokuluslu Şirketler: Raporlama standartlarında ortak uygulamaların benimsenmesi çokuluslu şirketler açısından; mali tabloların hazırlanması ve konsolide edilmesinde maliyetlerin düşürülmesi, yönetim bilgi sistemlerinin uygulanması, uluslararası faaliyetlerin performanslarının değerlendirilmesi, faaliyet gösterilen ülkeler arasında personel hareketinin kolaylaşması ve bağımsız denetim maliyetlerinin azalması gibi alanlarda fayda sağlayacaktır.

Bağımsız Denetim Firmaları: Bu standartlar ile personel eğitimi için yapılan giderlerin azalması ve değişik ülke ofisleri arasında personel transferinin kolaylaşması gibi yararlar elde edilecektir.

Ekonomik Birlik Oluşturma Hedefleri: Finansal raporlama standartlarındaki farklılıkların ortadan kaldırılarak, üye ülkelerde faaliyet gösteren şirketlere ilişkin mali bilgilerin karşılaştırılabilir olmasının sağlanması yönünde önlemler alınmaktadır.

Uluslararası Düzenlemelerdeki Gelişmeler: Finansal raporlama standartlarında uluslararası uyumun sağlanması gereğini ortaya çıkaran etkenler bulunmasına karşın, uluslararası harmonizasyon karşıtı görüşler de ileri sürülmüştür. Ancak son yıllarda uluslararası finansal raporlama standartlarının oluşturulması yönünde birçok kuruluşun girişimde bulunduğu ve bu konuda önemli gelişmelerin sağlandığı görülmektedir.

Gelişmekte Olan Ülkelerin Elde Edecekleri Faydalar: Henüz yeterli gelişmeyi sağlayamamış olan ülkeler açısından uluslararası finansal raporlama standartları yol gösterici olacak, ülke standartlarının kalitesinin yükseltilmesi sağlanacaktır.

Genel olarak Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının yararları şu şekilde özetlenebilir¹⁷⁰;

➤ Çeşitli ülkelerde hazırlanan finansal tablolar birbirleriyle karşılaştırılabilmekte, dolayısı ile yatırım ve kredilere ilişkin kararlar daha isabetli olmaktadır.

¹⁷⁰ Morgül, Cüneyt; a.g.e., s.69.

- Yabancı ülkelerde bulunan bağlı şirketlerin konsolidasyon işlemleri kolaylaşmaktadır.
- Yabancı ülke borsalarında hisse senedi ve tahvillerini kote ettirmek isteyen şirketlerin her ülke için o ülke mevzuatına uygun ayrı ayrı finansal tablo hazırlamalarına gerek kalmamaktadır.
- Çok uluslu şirketlerde yöneticilerin almış oldukları kararların isabeti artmaktadır.
- Gelişmekte olan ülkeler, daha önce aynı aşamalardan geçmiş ülkelerin geliştirdiği rafine standartlardan yararlanabilmektedirler.

3.5 Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Yönelik Yaklaşımlar

Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına yönelik yaklaşımlar Amerika Birleşik Devletleri, Avrupa Birliği ve Diğer Ülkeler olmak üzere üç sınıfta incelenebilmektedir.

Amerika Birleşik Devletleri:

Amerika Birleşik Devletlerinde 1994 yılından bu yana sermaye piyasalarını düzenleyen kuruma kısaca SEC (Securities and Exchange Commissions) adı verilmektedir¹⁷¹.

SEC, muhasebe ilkeleri ve anonim şirketlere ilişkin mali raporlama gereksinimlerini düzenlemek için yasal yetkiye sahip bir hükümet dairesidir. Geçmişte, SEC kendi muhasebe ilkelerini geliştirmek yerine FASB'nin tavsiyelerini benimseme eğilimi göstermekteydi. Bu nedenle, muhasebe ilkeleri özel sektörde gelişmeye devam etmektedir fakat SEC tarafından kabul edildiği zaman bunlara *kanun kuvveti* verilir¹⁷².

SEC, kuruluşundan itibaren “Accounting Series Releases” ve “Staff Accounting Bulletins” adı altında düzenlemeler ve muhasebe konuları üzerine

¹⁷¹ Mısırlıoğlu, İ.Ufuk ve İbiş, Cemal; “Muhasebe Standartlarında Küreselleşme”, **Vergi Dünyası**, Sayı:215 (Temmuz 1999), s.172.

¹⁷² Meigs, Robert F; Meigs, Mary A; Bettner, Mark ve Whittington, Ray; **Accounting: The Basis For Business Decisions**, Tenth Edition, The United States of America: McGraw-Hill, 1996, ss.12-13.

dökümanlar çıkarmış olmakla birlikte, genel olarak finansal raporlama standartları belirlemedeki rolünü denetim ve gözetim fonksiyonuyla sınırlandırmış, muhasebe ve bağımsız denetim için kuralların belirlenmesinde özel sektör düzenleyici kuruluşlarının etkili olmasına izin vermiştir¹⁷³.

Sermaye Piyasalarına kayıtlı kurumlar, finansal tablolarını US GAAP (United States General Accepted Accounting Principles)'a göre hazırlamaktadır. Yabancı kurumlar ise, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre finansal tablolarını hazırlama serbestisine sahip olmakla birlikte söz konusu raporlarını US GAAP'a uyumlu hale getirmek zorundadır. SEC, UMSK'nun aktif üyelerinden biridir. Buna rağmen, üzerinde anlaşılan temel standartların yabancı yatırımcılar tarafından doğrudan kullanım tercihini tanımamaktadır¹⁷⁴.

Nisan 1996'da SEC yaptığı bir açıklamada UMSK'nın temel standartları onaylaması sonucunda ve aşağıda belirtilen kriterlerin varlığı halinde yabancı yatırımcıların Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na göre hazırlanan finansal raporlarını kabul edebileceğini belirtmiştir. Bu kriterler şunlardır¹⁷⁵;

- Temel standartlar genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanmalıdır,
- Temel standartlar karşılaştırılabilirlik, açıklık ilkelerine uygun olmalı ve işletmelerin finansal bilgilerinin analizine imkan sağlamalıdır,
- Temel standartlar geniş ölçüde uygulanabilir ve anlaşılabilir olmalıdır.

Avrupa Birliği:

Avrupa Birliği üyeleri arasında farklı finansal raporlama standartları uygulamalarını en aza indirmek amacıyla Birlik tarafından birçok Direktif yayınlanmıştır.

¹⁷³ Üstündağ, Saim; "Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci", **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Yıl:1, Sayı:1 (Nisan 2000), s.37.

¹⁷⁴ Mısırlıoğlu, İ.Ufuk ve İbiş, Cemal; **a.g.e.**, ss.172-173.

¹⁷⁵ Mısırlıoğlu, İ.Ufuk ve İbiş, Cemal; **a.g.e.**, s.173.

Avrupa Topluluğu Konseyi, doğrudan muhasebe uygulamaları ile ilgili olarak iki önemli Direktif kabul etmiştir. Bu direktiflerden ilki 1978 yılında kabul edilen Dördüncü Direktif olup, bu direktifte ortakların ve üçüncü kişilerin korunması bakımından, özellikle sorumluluğu sınırlı belirli tipteki ortaklıkların, yıllık mali tablolar ile yıllık faaliyet raporlarının sunumu, kapsamı ile bu tabloda yer alan kalemlere uygulanacak değerlendirme yöntemleri belirlenmiştir¹⁷⁶.

Dördüncü Direktif'in stratejik hedeflerinden birisi de, temel raporlama gereklerini ve kabul edilebilir mali tablo biçimini oluşturarak, Birlik çapında mali tablolar arasında asgari karşılaştırılabilme imkanı oluşturmaktır¹⁷⁷.

1983 yılında kabul edilen Yedinci Direktif ise, grup şirket niteliğindeki faaliyetlerin konsolide edilmesini kapsamaktadır. Direktif kimlerin Konsolide Mali Tabloları hazırlayacağına karar verme yetkisini üye ülkelere bırakmıştır¹⁷⁸.

10 Nisan 1984 tarihli sekizinci direktif, belli türdeki ortaklıkların mali tablolarının, denetim faaliyetlerini yürütmekte yetkili kişi veya kişiler tarafından denetlenmesini öngörmüştür. Diğer yandan, mali tabloların yasal denetimlerini yürütmeye yetkili kişilerin niteliklerinin uyumlaştırılmasında da zorunluluk olduğunu belirtmiştir¹⁷⁹.

1995 yılında Avrupa Komisyonu, Avrupa finansal raporlama standartlarını desteklemek yerine, Avrupa raporlama gereksinimlerini güçlendirmek için IASB standartlarına bağlanarak muhasebe stratejisinde değişiklik yapma konusunda karara varmıştır. 2000 yılının Haziran ayında Avrupa Komisyonu, Borsaya kayıtlı bütün Avrupa şirketlerinin konsolide mali tabloları için IFRS'nin kullanılması gerektiğini ileri sürmüştür¹⁸⁰.

¹⁷⁶ Yılmaz, Fatih; "Avrupa Birliği'nde Muhasebe Uygulamalarındaki Gelişmeler- V. Oturum", **XX. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, Antalya: Corinthia Club Hotel, 23-27 Mayıs 2001, s.198.

¹⁷⁷ Özkök, Servet; **a.g.e.**, s.91.

¹⁷⁸ Özkök, Servet; **a.g.e.**, s.92.

¹⁷⁹ Koç Yalkın, Yüksel; "Avrupa Birliği Yolundaki Türkiye'de Beklenen Muhasebe Harmonizasyon Sorunları ve Çözüm Önerileri", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:2, Sayı:1 (Mart 2000), ss.4-5.

¹⁸⁰ Walton, Peter ve Aerts, Walter; **Global Financial Accounting and Reporting: Principles and Analysis**, London: Thomson, 2006, s.24.

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi yönetiminin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nı AB Direktifleri bağlamında tekrar gözden geçirmeyi kabul ettiği görülmektedir. 1996 yılında, AB İrtibat Komitesi'nin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın AB Direktifleri ile birkaç husus dışında uyumlu olduğu kararını aldığı dikkat çekmektedir. 1997'de Avrupa Muhasebe Uzmanları Federasyonu, Avrupa'yı Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi çerçevesini kullanmaya çağırılmış ve bir yıl sonra, Belçika, Fransa, Almanya ve İtalya'da büyük firmaların Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nı kullanmasının yolunu açan yasalar kabul edilmiştir¹⁸¹.

12 Mart 2002'de, Avrupa Birliği Parlamentosu 2005 yılından itibaren Borsaya kayıtlı tüm AB firmaları için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın benimsenmesini sağlayan düzenlemeyi kabul etmiştir. Burada dikkat edilmesi gereken husus şu ki, AB düzenlemesi nitelik itibariyle direktiften farklı olup, bunların üye devletlerin iç hukuklarıyla uyumlu olması zorunludur. Çünkü, bu herhangi bir iç hukuk düzenlemesine gerek kalmadan doğrudan uygulanır. Dolayısıyla tüm üye devletler buna uymak zorundadır¹⁸².

Diğer Ülkeler:

Çin Muhasebeciler Birliği UMSK'nda bir gözlemci üyeliğe sahiptir. Aynı şekilde Rusya Uluslararası Muhasebeciler Federasyonunda bir üye ile temsil edilmektedir. 1977 yılında 22 Arap Ülkesini bulunduran Arap Yeminli Muhasebeciler Birliği yayınladıkları bir bildiri, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nı ulusal finansal raporlama standardı olarak kabul ettiklerini açıklamışlardır¹⁸³.

Avusturalya, 1998 yılı sonunda ulusal standartlarını Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na uyumlu hale getirmiştir. Kanada, buna benzer bir yaklaşım

¹⁸¹ Lemarchand, Yannick; **a.g.e.**, s.12.

¹⁸² Lemarchand, Yannick; **a.g.e.**, s.13.

¹⁸³ Mısırlıoğlu, İ.Ufuk ve İbiş, Cemal; **a.g.e.**, s.174.

içindedir. Aynı şekilde Malezya, Kenya, Güney Afrika, Moldova, Kazakistan, Ukrayna gibi ülkeler de aynı yaklaşım içindedirler¹⁸⁴.

Japonya’da finansal raporlama standartları maliye bakanlığı tarafından belirlenmektedir. Bu ülke henüz uluslararası finansal raporlama standartlarının uygulanması yönünde bir sonuca varmış değildir¹⁸⁵.

3.6 Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’nın Üye Kuruluşlar Tarafından Uygulanma Zorunluluğu

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi ile Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu arasında, 1982 yılında yapılan bir anlaşma ile çalışmaların koordine edilmesi kararı alınmıştır. Ayrıca bu anlaşma ile Uluslararası Muhasebe Federasyonu üyeleri, aynı zamanda Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi üyeleri olduğu kabul edilmiştir. Böylece her iki kurul, bir meslek örgütünde bir çatı altında toplanmış olmaktadır¹⁸⁶.

Bu işbirliği doğrultusunda; IFAC, IASC’yi Uluslararası Finansal Raporlama Standartları hakkında bildirimler yayınlamada, bunu yaparken de dış birimlerle tartışma ve beraber çalışmada ve standartların kabul ve uygulanmasını artırmaya çalışmada, sorumluluk ve otoriteye sahip tek birim olarak görür¹⁸⁷.

IFAC bu amaçla diğer herhangi bir birim atamayacak ve desteklemeyecek, diğer bu tür standartlar formüle etmeyecek, gözönüne almayacak veya yayınlamayacak sadece IASC tarafından yayınlanmış standartları destekleyecektir. IFAC, IASC kurulunca yayımı onaylanmış her bir Uluslararası Finansal Raporlama Standardı’nı ülkelerinde yayınlamak ve aşağıdaki işlemleri yaparak üyelerine IASC’yi desteklemeye zorlayacaktır¹⁸⁸.

¹⁸⁴ Morgül, Cüneyt; **a.g.e.**, s.75.

¹⁸⁵ Mısırlıoğlu, İ.Ufuk ve İbiş, Cemal; **a.g.e.**, s.174.

¹⁸⁶ Gökgöz, Nurten; **a.g.e.**, s.24.

¹⁸⁷ Gökgöz, Nurten; **a.g.e.**, s.24.

¹⁸⁸ Gökgöz, Nurten; **a.g.e.**, ss.24-25.

- Yayınlanmış mali tabloların Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile bütün açılardan uyum içinde olduğunu ve bu uyumu gösterdiğini garanti edecek,
- Hükümetler ve standart koyan birimleri yayınlanmış mali tabloların bütün açılardan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile uyum içerisinde olması gerektiği konusunda ikna ederek,
- Yayınlanmış mali tabloların bütün açılardan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile uyum içerisinde olması ve bu uyumu göstermesi gerektiği konusunda menkul kıymet pazarlarını kontrol eden yetkilileri ve iş alemini ikna ederek,
- Mali tabloların bütün açılardan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile uyum içerisinde olduğu konusunda denetçilerin tatmini sağlanarak,
- Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın dünyada kabul ve uygulanmasını teşvik edecektir.

3.7 Finansal Raporlama Standartlarının Türkiye'deki Gelişimi

Cumhuriyet döneminde, Türkiye'deki muhasebe uygulamalarını genelde Türk Ticaret Kanunu ile Vergi Usul Kanunu'ndaki hükümler yönlendirmiştir. Ancak bu konudaki hükümlerin ihtiyaca cevap vermediği veya uygun bulunmadığı durumlarda yasal statüye sahip bazı kuruluşlar kendi etki alanlarına giren işletmeler için, muhasebe uygulamalarını yönlendirici çalışmalar yapmıştır. Bu kuruluşlardan önemli olanlarını şöyle sıralayabiliriz¹⁸⁹;

- İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu,
- Tekdüzen Muhasebe Koordinasyonu Devamlı İhtisas Komisyonu,
- Sermaye Piyasası Kurulu,
- Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi,

¹⁸⁹ Akdoğan, Nalan ve Tenker, Nejat; **a.g.e.**, s.13.

- Maliye Bakanlığı koordinatörlüğünde kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu,
- Türkiye Bankalar Birliği gibi diğer kuruluşlar,
- Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu

İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu ve Tekdüzen Muhasebe Koordinasyonu Devamlı İhtisas Komisyonunun Yaptığı Çalışmalar:

440 sayılı kanunla kurulan İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu; KİT'ler için zorunlu olan Tekdüzen Muhasebe Sistemini uygulamaya koymuş ve bu amaçla; *Muhasebe Usullerinin Islahı ve Yeknesaklaştırılması, Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri, Rapor Sistemi, Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamaları, Mali İşler, Muhasebe ve Kontrol Dairelerinin Organizasyonu, Terimler ve Açıklamalar*, olmak üzere altı rapor yayınlamıştır¹⁹⁰.

Tekdüzen Muhasebe Koordinasyonu Devamlı İhtisas Komisyonu ise, Tekdüzen Muhasebe Sisteminin uygulanmasında karşılaşılan güçlükleri ve eksiklikleri gidermek amacıyla DPT koordinatörlüğünde çalışmalar yapmış ve “TMS Maliyet Muhasebesi Rehberi” ile “TMS İşletme Bütçesi Rehberi”ni yayınlamıştır. Komisyon, 1986 yılında Yüksek Denetleme Kurulu bünyesine geçtikten sonra, “Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamalar” kitabını günün ihtiyaçlarına göre gözden geçirerek Eylül 1987’de yeniden yayınlamıştır¹⁹¹.

Sermaye Piyasası Kurulu’nun Yapmış Olduğu Çalışmalar:

Türkiye’de geçerli finansal raporlama standartlarının, özellikle Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Muhasebe Prensipleri’nin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile uyumlu hale gelmesi sürecinde SPK’nın 2001 yılında yürürlüğe

¹⁹⁰ Akdoğan, Nalan ve Tenker, Nejat; **a.g.e.**, s.13.

¹⁹¹ Akdoğan, Nalan ve Tenker, Nejat; **a.g.e.**, s.13.

koyduğu enflasyon muhasebesi ve mali tabloların konsolidasyonu ile ilgili tebliğleri atılmış çok önemli adımlardır¹⁹².

Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi'nin Yapmış Olduğu Çalışmalar:

1987 yılında kurulan komite, Türk Finansal Raporlama Standartlarını hazırlamakla görevlendirilmiştir. Komitenin iş programında 43 adet finansal raporlama standardı bulunmaktadır. Teknik kurullarından geçip yayına hazır hale gelen standartlar şunlardır; “Raporlama-Bilanço Form”u standardı, “Raporlama-Kar ve Zarar Tablosu Form”u standardı, “Muhasebenin Temel İlkeleri” Standardı “Denetim-Genel İlkeleri, Denetçiye İlişkin Açıklama” Standardıdır¹⁹³.

Bu komite; Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği kurulduktan sonra çalışmalarına ara vermiş ve finansal raporlama standartlarının tek elden yapılmasını sağlamak üzere, koordinatörlüğünü birliğin yürüteceği “Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun kurulmasını ilke olarak kabul etmiştir¹⁹⁴.

T.C. Hazine Müsteşarlığı, T.C. Merkez Bankası ve Türkiye Bankalar Birliği’nce Yapılan Çalışmalar:

Bankalar Birliği, bankalar arasında uygulamada yeknesaklığı sağlamak için muhasebe konusunda çeşitli çalışmalar yapmıştır. Örneğin 1962 yılında bankaların kredi talebinde bulunan işletmelerden talep edeceği son üç yıla ait bilanço ve gelir tablosunun tiplerini belirleyerek, Türkiye’de bu tablo tiplerinin kullanılmasına önderlik etmiştir. Yine bankalarda kullanılmak üzere hazırlanan tekdüzen hesap planı ve finansal tablo modelleri, raporları, bankalar arasında tekdüzen bir uygulamayı gerçekleştiren önemli çalışmalardır¹⁹⁵.

¹⁹² Başaran, Cansen; “Evrensel Muhasebe Standartlarına Doğru”, **Mali Çözüm**, Yıl:12, Sayı:57 (Ekim-Kasım-Aralık 2001), s.158.

¹⁹³ Arıkan, Yahya; “Uluslararası Muhasebe Standartları Türkiye Uygulaması”, **Mali Çözüm**, Yıl:6, Sayı:36 (Mayıs-Haziran 1996), s.63.

¹⁹⁴ Arıkan, Yahya; **a.g.e.**, s.63.

¹⁹⁵ Akdoğan, Nalan ve Tenker, Nejat; **a.g.e.**, s.17.

Ayrıca, bankalar yayımladıkları standartları, AB ülkeleri uygulamaları paralelinde Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uyumlu hale getirmişler ve fiilen 2005 yılı başından itibaren uygulamaya geçmişlerdir¹⁹⁶.

Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğü'nde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu'nun Yapmış Olduğu Çalışmalar:

1990 yılında çeşitli kesimlerin temsilcilerinin katılımı ile oluşturulan komisyonun temel amacı, ülkemizdeki standart karmaşasına son vererek tüm kesimleri bağlayıcı nitelikte tek elden yayınlanacak finansal raporlama standartlarını hazırlamaktır¹⁹⁷.

Anılan komisyon çalışmalarını tamamlamış ve bu çalışmaların sonucunda, Maliye Bakanlığı'nca 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete'de 1 sıra nolu "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği" yayınlamıştır. 213 sayılı VUK'nun 175 ve mük. 257. maddelerinin Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanılarak yayınlanmış olan tebliğde; *Muhasebenin Temel Kavramları, Muhasebe Politikalarının Açıklanması, Mali Tablolar İlkeleri, Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması, Tek Düzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve İşleyişi* konularında düzenlemeler yapılmıştır¹⁹⁸.

Türkiye'de Muhasebenin Avrupa Birliği normlarına yakınlaştırılmasında en önemli değişiklik, Maliye Bakanlığı'nca öngörülen ve 1992 yılında kabul edilen ve 1994 yılında yürürlüğe giren "Tekdüzen Muhasebe Sistemi"dir¹⁹⁹.

Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun Yapmış Olduğu Çalışmalar:

TMUDESK, finansal raporlama standartlarına duyulan ihtiyacı gidermek amacıyla, muhasebe ilgi gruplarının temsilcilerinin katılımıyla ve uluslararası finansal

¹⁹⁶ Üstünel, Bülent; "Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulama Süreci", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:27 (Mart 2006), s.10.

¹⁹⁷ Akdoğan, Nalan ve Tenker, Nejat; **a.g.e.**, s.17.

¹⁹⁸ Arıkan, Yahya; **a.g.e.**, s.66.

¹⁹⁹ Gökdeniz, Ümit; "2005 Yılına Doğru Türkiye ve Avrupa Birliği Muhasebe Standartlarının Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Entegrasyonu ve Bir Yaklaşım", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:24 (Ekim 2004), s.167.

raporlama standartları ile uyumlu standartlar üretmek üzere Şubat 1994'te kurulmuştur. Bünyesinde oluşturduğu çalışma komisyonları ile kurulduğu günden bu güne çok değerli çalışmalar yapmış ve 19 adet Türkiye Finansal Raporlama Standardı yayımlamıştır. Ancak bu standartlar, yaptırım zorunluluğu olmadığından yeterli kullanım alanı bulamamıştır²⁰⁰.

1999 tarihinde kurulan **Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu** ile Türkiye'de finansal raporlama standartları çıkartma yetkisi tek bir kuruluşa verilerek bu konuda önemli bir adım atılmıştır.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun Yapmış Olduğu Çalışmalar:

15.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanun ile değişik 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun Ek 1'inci maddesi ile: “Denetlenmiş finansal tabloların sunumunda; finansal tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal finansal raporlama standartlarını saptamak ve yayınlamak üzere Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur²⁰¹.

TMSK; kamu tüzel kişiliğini haiz, idari ve mali özerkliğe sahip bir kuruluş olup, Başbakanlığın ilgili kuruluşudur²⁰².

Kurul, bu yetkisini kullanırken çağdaş dünya uygulamalarına entegre olabilmek ve Avrupa Birliği (AB) mevzuatıyla da uyum sağlamak amacıyla Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nı (IFRS) benimseme kararı almıştır. Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nın, uluslararası alanda geçerlilik kazanması, yani IFRS'ye uyumlu olduğunun kabul edilmesi ancak, IFRS setindeki standartların tamamının uygulanması ile mümkün olabilmektedir²⁰³.

²⁰⁰ Bostancı, Serpil; “Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu”, **Mali Çözüm**, Yıl:12, Sayı:59 (Nisan-Mayıs-Haziran 2002), ss.79-80.

²⁰¹ Sayar, Zafer ve Üstündağ, Saim; “Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu ve ABD, Kanada, İngiltere ve Japonya Örnekleri”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:18 (Nisan 2003), s.50.

²⁰² Sayar, Zafer ve Üstündağ, Saim; **a.g.e.**, s.50.

²⁰³ TMSK, Türkiye Muhasebe Standartları, <http://www.tmsk.org.tr/> (26 Nisan 2007).

TMSK ile "Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı" (IASCF) arasında yapılan telif ve lisans anlaşmasında, TMSK tarafından resmi bir Türkçe çevirinin yapılması ve bunun Türk mevzuatı içinde yer alması öngörülmüştür²⁰⁴.

Bu öngörüye paralel olarak büyük bir özveri ile çeviri çalışmalarına başlanmıştır. Çalışmalar IFRS konusunda çalışmaları olan akademisyenler, bağımsız denetim şirketi denetçileri ile banka ve büyük şirketlerde IFRS'ye göre finansal tablo hazırlayan uzmanlardan oluşan çalışma komisyonları marifetiyle yürütülmüştür. Yapılan çeviriler çapraz kontrole tabi tutulduktan sonra bir taraftan ilgili kurum ve kuruluşların görüşüne sunulurken, diğer taraftan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun internet sitesinde kamuoyunun görüşlerine açılmış ve alınan tüm görüş ve öneriler kurul tarafından değerlendirilmek suretiyle Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na son şekli verilmiştir²⁰⁵.

Finansal raporlama standartlarında çokça yapılan yollamaların kolaylıkla izlenebilmesi ve IFRS ile paralelliğin sağlanması amacıyla Türkçe çevirilerde orjinal metinlerdeki paragraf numaraları ile kodları aynen kullanılmıştır²⁰⁶.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu bu güne kadar yayımlanmış olan kavramsal çerçeve de dahil olmak üzere 7 adet Türkiye Finansal Raporlama Standartları ile 41 adet Türkiye Muhasebe Standartlarını 1162 sayfalık bir kitap halinde yayımlamış bulunmaktadır²⁰⁷.

Ülkemizde 2005 yılı başından itibaren bankalar ve halka açık şirketler finansal tablolarını Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na uyumlu olarak düzenlenmektedir. 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yayımlanan Türkiye Finansal Raporlama Standartları bu sektörler için güncel bir mevzuat oluşturmaktadır²⁰⁸.

²⁰⁴ TMSK, Türkiye Muhasebe Standartları, <http://www.tmsk.org.tr/> (26 Nisan 2007).

²⁰⁵ TMSK, Türkiye Muhasebe Standartları, <http://www.tmsk.org.tr/> (26 Nisan 2007).

²⁰⁶ TMSK, Türkiye Muhasebe Standartları, <http://www.tmsk.org.tr/> (26 Nisan 2007).

²⁰⁷ TMSK, Türkiye Muhasebe Standartları, <http://www.tmsk.org.tr/> (26 Nisan 2007).

²⁰⁸ TMSK, Türkiye Muhasebe Standartları, <http://www.tmsk.org.tr/> (26 Nisan 2007).

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun Çalışmalarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında'ki yönetmeliğin dokuzuncu maddesi ile belirlenen görevleri şunlardır²⁰⁹:

- Finansal raporlama standartlarının oluşturulmasında esas alınmak üzere, kavramsal çerçeveyi belirlemek ve Türkiye Finansal Raporlama Standardı taslak metinlerini hazırlayıp kamuoyunun görüşlerine açmak,
- Gerçek, güvenilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaca uygun, anlaşılabilir ve tutarlı finansal bilgi üretilmesini sağlayacak Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nı oluşturmak,
- Finansal raporlama standartlarının gelişen ve değişen ihtiyaçlara cevap verebilmesini teminen standartların güncelliğini sağlamak üzere gerekli çalışmaları yapmak,
- Finansal bilgilerin karşılaştırılabilirliğinin uluslararası alanda da sağlanmasını teminen, Ulusal Finansal Raporlama Standartları'nın kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve en iyi muhasebe uygulama örnekleri ile uyumunu gerçekleştirmek üzere gerekli çalışmaları yapmak,
- Finansal tabloların ihtiyaçlara uygun bilgi sunmasını ve belirlenecek standartlarla ilgili olarak uygulamada karşılaşılabilecek sorunlara ilişkin önlem alınmasını sağlamak üzere, standartların oluşturulması sürecinde düzenli olarak kamuoyunu bilgilendirmek,
- Gerektiğinde uygulamaya açıklık kazandırmak üzere finansal raporlama standartlarının uygulanmasında tereddüt oluşan konularda yorumlar yayımlamak,
- Ulusal Finansal Raporlama Standartları'nın benimsenmesine ve standartların uygulanmasına ilişkin kamu bilincinin yerleştirilmesine yönelik olarak toplantı, konferans, sempozyum, kongre gibi faaliyetler düzenlemek ve gerekirse çeşitli yayınlar hazırlamak ve bastırmak.

²⁰⁹ TMSK, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun Görevleri, <http://www.tmsk.org.tr/> (26 Nisan 2007).

Yukarıdaki görevler arasında yer alan kavramsal çerçeveyi belirlemekten amaç, Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nın oluşturulmasında esas alınacak genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile kurulun standartların oluşturulmasında benimsediği amaç ve kavramların tespitidir. Bu bağlamda Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Finansal Tabloların Hazırlanması ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve ile ilgili (1) numaralı tebliğ yayımlamış bulunmaktadır²¹⁰.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun Çalışmalarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında'ki yönetmeliğin onuncu maddesi ile belirlenen *mesleki nitelikli görevlerine ilişkin yetkiler* şunlardır²¹¹;

- Ulusal Finansal Raporlama Standartları'nın oluşturulması ve uygulanmasına yön verilmesi amacıyla hazırlanacak standartları, yorumları ve bunlara ilişkin diğer belgeleri görüşüp karara bağlamak,
- Finansal raporlama standartlarının uygulanmasına ilişkin genelge ve özetler yayımlamak,
- Kurula yapılan başvuruları, inceleme, izleme ve araştırma raporlarını görüşüp karara bağlamak,
- Kurul tarafından veya çalışma komisyonlarınca hazırlanan veya ilgili yerlere hazırlatılan görüş ya da öneri nitelikli etüd, inceleme, araştırma ve diğer çalışmaları, derlenen istatistik verileri değerlendirerek, gerekli görülenlerin yayımlanmasını görüşüp karara bağlamak,
- Çalışma komisyonlarının kurulmasını, üyelerinin ve çalışma komisyonları başkanlarının belirlenmesini görüşüp karara bağlamak,
- Gerekli hallerde yurt içi ve yurt dışından danışmanlık hizmeti satın alınmasına karar vermek,

²¹⁰ TMSK, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun Görevleri, <http://www.tmsk.org.tr/> (26 Nisan 2007).

²¹¹ TMSK, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun Çalışmalarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 2004, <http://www.tmsk.org.tr/> (26 Nisan 2007), s.2.

- Benzeri diğer konularda karar almak.

Kurulun idari nitelikli görevlerine ilişkin yetkileri ise²¹²;

- Finansal raporlama standartlarının oluşturulması ve yayımlanması koşullarını belirlemek ve gerekli düzenlemeleri yapmak,
- Faaliyetlerin sürdürülmesi ile ilgili olarak çalışma komisyonlarınca esas alınacak usul ve esasları saptamak,
- Kurulda saklanacak bilgi ve belgeleri belirlemek,
- Çalışma komisyonlarının yıllık ya da belli süreli çalışma programlarını görüşüp kesinleştirmek,
- Hazırlanan Kurul bütçe ve kesin hesabını, kabul etmek ve Maliye Bakanlığına göndermek,
- Yıl içinde ortaya çıkacak gereksinimler karşısında bütçeyi revize etmek, gelir ve harcamalara ilişkin ödenekleri artırmak veya fasıllar arası gerekli aktarmaları yapmak,
- 4857 sayılı İş Kanunu çerçevesinde istihdam edilen personele ilişkin disiplin, ücret, ikramiye ve diğer sosyal yardımlar gibi konularda, ilgili mevzuatın ve bu Yönetmeliğin kendi yetkisine bıraktığı hususları görüşüp karara bağlamak,
- Bu Yönetmelikte ve diğer düzenlemelerde kendi yetkisine bırakılan satın alma, satma ve kiralama konularındaki dosyaları, sözleşme önerilerini görüşüp karara bağlamak,
- Başkan adına temsil ve imzaya yetkili yönetici personelin bu yetkilerinin kapsamını belirlemek, imza örneklerini tescil ve ilan etmek,

²¹² TMSK, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun Çalışmalarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 2004, <http://www.tmsk.org.tr/> (26 Nisan 2007), ss.2-3.

- Çalışma komisyonlarının ve personelin çalışmaları hakkında Başkandan bilgi istemek ve çalışma sonuçlarını değerlendirmek,
- Benzeri diğer konularda karar almak.

4. ARA DÖNEM MALİ TABLOLARIN DÜZENLENMESİNE İLİŞKİN YASAL ESASLAR

4.1 Vergi Mevzuatındaki Düzenlemeler

Vergi kanunları açısından ara dönem mali tablo kavramı, geçici vergi uygulaması ile birlikte ortaya çıkmaktadır. Bu düzenleme ile birlikte işletmeler üçer aylık dönemlerle geçici vergi beyannamesi vermekte ve vergi ödemektedirler. Bu beyannameye ek olarak gelir tablosu hazırlanması ve sunulması zorunluluğu getirilmiştir. 2004 yılı içerisinde gelir tablosu yanında bilançonun da ara dönemlerde sunulma zorunluluğu getirilmiş, 2005 yılı ilk geçici vergi dönemi ile birlikte bu zorunluluk kaldırılmıştır²¹³.

Geçici Vergi dönemlerinde düzenlenecek olan ara dönem mali tablolar, genel olarak yıllık mali tablo düzenlemedeki genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartları ile yasal düzenlemelere uygun olmalıdır. Bu kapsamda bilanço ve gelir tablosu düzenleme ilkeleri ara dönem içinde geçerli olacaktır. Fakat muhasebenin temel kavramlarının bütünü ara dönem raporlama esnasında uygulanmamaktadır²¹⁴.

4.1.1 Geçici Verginin Mevzuattaki Yeri

Geçici vergi düzenlemesi hem gelir vergisi mükellefleri hem de kurumlar vergisi mükellefleri için aynıdır. Bu düzenleme Gelir Vergisi Kanunu'nda yer almakta, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda ise Gelir Vergisi Kanunu'ndaki hükme gönderme yapılmaktadır.

Geçici vergi uygulamasına ilişkin yasal düzenlemeler 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120. ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32. maddelerine dayanmaktadır.

Bilindiği üzere Gelir Vergisi Kanunu'nun 4369 sayılı Kanunla değişik mükerrer 120. maddesi uyarınca, basit usulde vergilendirilenler hariç olmak üzere, ticari

²¹³ Morgül, Cüneyt; **a.g.e.**, s.35.

²¹⁴ Morgül, Cüneyt; **a.g.e.**, s.35.

kazanç sahipleri ile serbest meslek erbaplarının 01/01/1999 tarihinden itibaren yıllık gelir vergisi beyannamesi üzerinden geçici vergi hesaplayarak beyan etmeleri yerine üçer aylık dönemler itibariyle verecekleri geçici vergi beyannamelerine göre bir geçici vergi ödemeleri esasına geçilmiştir²¹⁵.

4369 sayılı Kanunla yapılan söz konusu bu düzenleme ile geçici vergi ödemek zorunda olan mükelleflerin ilgili yıl kazançları üzerinden izleyen yıl gelir vergisine mahsup edilmek üzere geçici vergi hesaplamaları uygulamasından vazgeçilmiş aksine cari dönem kazançları üzerinden ilgili hesap döneminin üçer aylık dönemleri itibariyle beyan uygulamasına başlanılmıştır. Bu yeni rejime ilişkin ayrıntılı açıklamalar 217 seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde yapılmıştır²¹⁶.

4.1.2 Geçici Verginin Kapsamı

Gelir Vergisi Mükelleflerinde; Basit usulde vergilendirilenler hariç ticari kazanç sahipleri, serbest meslek erbabı geçici vergi ödemek zorundadırlar²¹⁷.

Adi ortaklıklar ve kollektif şirketler ile adi komandit şirketler ortaklık olarak gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olmadıklarından geçici vergi mükellefi de değildirler. Ancak, adi ortaklıklar ile kollektif şirketlerde ortakların, komandit şirketlerde komandite ortakların şirketten aldıkları kazançlar, şahsi ticari veya mesleki kazanç sayıldığından geçici verginin konusuna girmektedir²¹⁸.

Zirai kazanç sahipleri ile ücret, menkul ve gayrimenkul sermaye iradı, diğer kazanç ve irat elde eden gelir vergisi mükelleflerinin geçici vergi ödemeye yükümlülüğü bulunmamaktadır²¹⁹.

Kurumlar Vergisi Mükelleflerinde; Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32. maddesi uyarınca kurumlar vergisi mükellefleri de geçici vergi ödemek zorundadırlar.

²¹⁵ Türkel, Sevim; "Geçici Vergi Uygulaması İle İlgili Açıklamalar", **Mali Çözüm**, Yıl:10, Sayı:51 (Nisan, Mayıs, Haziran 2000), s.160.

²¹⁶ Türkel, Sevim; **a.g.e.**, s.160.

²¹⁷ Yücel, Tugay; "4369 Sayılı Kanunla Getirilen Geçici Vergi Uygulaması", **Mükellefin Dergisi**, Sayı:76 (Nisan 1999), s.54.

²¹⁸ Türkel, Sevim; **a.g.e.**, ss.160-161.

²¹⁹ Yücel, Tugay; **a.g.e.**, s.54.

Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcisi bulunan dar mükellefiyete tabi kurumlar, bu faaliyetleri dolayısıyla geçici vergi ödeyeceklerdir²²⁰.

Geçici Vergi Kapsamına Girmeyen Kazançlar; Yıllara sari inşaat ve onarma işi yapan mükellefler ile noter bulunmayan yerlerde geçici noter yardımcısı olarak görevlendirilenler, bu kazançları dolayısıyla, geçici vergi ödemeyeceklerdir²²¹.

Ancak, söz konusu mükellefler, senelere sair inşaat ve onarma veya geçici yetkili noter yardımcılığı işlerinden elde ettikleri kazançları dışında kalan ticari veya mesleki kazançları için geçici vergi ödemek zorundadırlar²²².

4.1.3 Geçici Verginin Dönemleri

Geçici vergi, ilgili hesap döneminin üçer aylık dönemleri itibariyle beyan edilecektir. Buna göre, bir hesap dönemi ile ilgili olarak 4 ayrı geçici vergi dönemi söz konusudur. Hesap dönemi takvim yılı olan mükellefler için geçici vergi dönemleri aşağıdaki gibidir²²³.

Birinci Dönem: Ocak-Şubat-Mart

İkinci Dönem: Nisan-Mayıs-Haziran

Üçüncü Dönem: Temmuz-Ağustos-Eylül

Dördüncü Dönem: Ekim-Kasım-Aralık

Geçici vergi dönemleri üçer aylık dönemler olmakla birlikte, beyan edilecek kazancın hesaplanmasında 3,6,9,12 aylık mali tablolar esas alınmaktadır.

Örneğin, üçüncü döneme ilişkin geçici vergi; Ocak-Eylül dönemine ilişkin olarak çıkarılacak 9 aylık mali tablolara göre bulunan kazanç üzerinden hesaplanan

²²⁰ Yücel, Tugay; **a.g.e.**, s.54.

²²¹ Özgözükara, Ömer Asım; “Geçici Vergi Uygulama Esasları ve Muhasebesi”, **Mükellefin Dergisi**, Sayı:78 (Haziran 1999), s.148.

²²² Türkel, Sevim; **a.g.e.**, s.161.

²²³ Özgözükara, Ömer Asım; **a.g.e.**, s.148.

vergiden, birinci ve ikinci dönemlerde ödenmesi gereken geçici vergilerin indirilmesiyle bulunacaktır²²⁴.

*Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen mükellefler için geçici vergi dönemleri, özel hesap döneminin başlangıç tarihinden itibaren üçer aylık dönemler olacak ve yukarıdaki esaslar çerçevesinde geçici vergi hesaplanacaktır*²²⁵.

4.1.4 Geçici Vergiye Esas Kazancın Tespiti

Mükellefler, vergilendirme dönemleri itibariyle geçici vergiye tabi kazançlarının belirlenmesinde, ticari veya mesleki kazancın tespitine ilişkin olarak Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan hükümlere uymak zorundadırlar²²⁶.

Kurumlar vergisi mükellefleri, dönem kazançlarının belirlenmesinde Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin yanı sıra, safi kurum kazancının tespitine ilişkin olarak Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan hükümleri de dikkate alacaklardır. Diğer bir deyişle, mükellefler üçer aylık dönem kazançlarını, dönem sonlarındaki kazanç tespitine ilişkin usul ve esaslara göre yapacaklardır²²⁷.

Geçici vergiye ilişkin kazançların hesaplanmasında da dönemsellik esasına uyulacağı tabidir. Örneğin ilk üç aylık kazancın tespitinde 1 Ocak tarihinde ödenen 1 yıllık kira bedelinin, sadece ilk üç aya isabet eden kısmı dikkate alınacaktır²²⁸.

Geçici vergiye esas kazançların tespitinde, Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ilişkin hükümlerinin de dikkate alınması gerekmektedir. Değerleme işlemleri ise geçici vergi döneminin kapandığı tarih itibariyle yapılacaktır²²⁹.

4.1.5 Geçici Vergi Oranları ve Hesaplanması

4369 sayılı yasadan önceki uygulamada, bir önceki yıla ilişkin olarak verilen yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisi, geçici vergi

²²⁴ Gökgöz, Nurten; **a.g.e.**, s.38.

²²⁵ Yücel, Tugay; **a.g.e.**, s.55.

²²⁶ Özgözükara, Ömer Asım; **a.g.e.**, s.149.

²²⁷ Yücel, Tugay; **a.g.e.**, s.58.

²²⁸ Gökgöz, Nurten; **a.g.e.**, s.39.

²²⁹ Yücel, Tugay; **a.g.e.**, s.58.

matrahını oluşturmakta ve bu matrah üzerinden, gelir vergisi mükellefleri %50, kurumlar vergisi mükellefleri %70 oranında geçici vergi hesaplayıp beyan etmek zorundaydı. 4369 sayılı yasa ile geçici vergi sistemi önemli ölçüde değiştirilmiştir²³⁰.

Gelir vergisi mükelleflerinde geçici vergi oranı, GVK'nun 103. maddesinde yer alan tarifenin ilk gelir dilimine uygulanan oran olarak belirlenmiştir. 01.01.2007 tarihinden itibaren uygulanacak oran %15'tir²³¹.

Kurumlar vergisi mükelleflerince ise, (dar mükellefiyete tâbi kurumlarda ticarî ve ziraî kazançlarla sınırlı olarak) câri vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre ve cârî dönemin kurumlar vergisi oranında geçici vergi ödenir. Tam mükellef kurumlar için geçerli olan esaslar, dar mükellef kurumlara da aynen uygulanır. Kurumlar vergisi, kurum kazancı üzerinden % 20 oranında alınır²³².

Mükellefler ödeyecekleri geçici vergi tutarını hesaplamak için öncelikle ilgili hesap döneminin 3,6,9,12. ayların sonu itibariyle ticari ve mesleki kazançlarını, GVK. mükerrer 120. maddesi hükmüne göre ve yukarıdaki açıklamaları da dikkate alarak belirleyeceklerdir.

Hesaplanan geçici vergiden, dönem içinde tevkif suretiyle kesilen vergilerle bir önceki dönemde hesaplanan geçici vergi indirilecektir²³³.

4.1.6 Geçici Vergi Uygulamasında Dönem Sonu İşlemleri

Geçici vergiye esas kazancın tespitinde dönemsellik ilkesine uyulmaktadır. Bu ilkenin bir sonucu olarak V.U.K.'nda yer alan değerlemeye ilişkin hükümlere geçici vergi hesap dönemlerinde de uyulması gerekmektedir. Değerleme işlemleri geçici vergi döneminin kapandığı tarih itibariyle yapılacaktır. Değerleme işleminde dikkat edilecek

²³⁰ Ülgen, Soner; "Geçici Vergiye Tabi Kazancın Tespitinde Yatırım İndirimi Uygulaması", **Yaklaşım**, Yıl:9, Sayı:103 (Temmuz 2001), s.100.

²³¹ İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, "2007 Yılı Mali Rehberi", **Mali Çözüm**, Sayı:78 Ek (Şubat 2007), s.28.

²³² GİB, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu-md.32, http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/KVK_25422?OpenFrameSet (31 Ocak 2007).

²³³ Akyol, M. Emin; "Geçici Vergide Ödenecek Tutarın Tespiti ve Kazanç Vergilerinden Mahsubu", **Vergi Dünyası**, Yıl:20, Sayı:231 (Kasım 2000), s.12.

husus, her geçici vergi döneminin kazancı kümülatif olarak tespit edildiğinden, bir önceki geçici vergi döneminde yapılan değerlemenin değil, hesap dönemi başındaki kayıtlı değerlerin dikkate alınması gerektirir²³⁴.

4.1.7 Geçici Verginin Beyanı ve Eklenecek Belgeler

Gelir Vergisi Kanununun Mükerrer 120 nci maddesinde 5615 sayılı Kanunla yapılan değişikliğe göre, geçici vergi beyannamelerinin, ilgili üç aylık dönemi izleyen ikinci ayın ondördüncü günü akşamına kadar bağlı olunan vergi dairesine beyan edilmesi ve aynı ayın onyedinci günü akşamına kadar ödenmesi gerekmektedir²³⁵.

Geçici vergi beyannamesine eklenecek belgeler mükellef grupları itibariyle şöyledir;

Bilanço Esasında Defter Tutan Mükellefler: Geçici vergi beyannamesine, geçici verginin ilgili olduğu dönem sonu itibariyle çıkaracakları gelir tablosunu ekleyeceklerdir²³⁶.

Yine mükellefler, dönem sonu işlemlerini kayıtlarda göstermeksizin geçici vergi döneminin son günü itibariyle geçici mizan çıkarmaları; dönem sonu işlemleri nedeniyle defter kayıtları dışında envanter kayıtları yapmaları ve buna bağlı olarak dönem sonu örneğin “Ocak-Mart dönemi sonu kesin mizanını” çıkarmaları gerekmektedir. Ayrıca bu mizandan hareketle “gelir tablosu”nun da düzenlenmesi icap etmektedir²³⁷.

İşletme Defteri veya Serbest Meslek Kazanç Defteri Tutan Mükellefler: İşletme defteri tutan mükellefler geçici vergi beyannamelerine, beyannamelerinin ilgili olduğu dönemin son günü itibariyle çıkaracakları işletme hesabı özetini ekleyeceklerdir²³⁸.

²³⁴ Morgül, Cüneyt; **a.g.e.**, s.44.

²³⁵ GİB, Gelir Vergisi Sirküleri-11, 2004, <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/GVK193?OpenFrameSet> (03 Şubat 2007).

²³⁶ Morgül, Cüneyt; **a.g.e.**, s.51.

²³⁷ Yücel, Tugay; **a.g.e.**, s.59.

²³⁸ Morgül, Cüneyt; **a.g.e.**, s.51.

Serbest meslek kazanç defteri tutan mükellefler ise, beyannamelerinin ilgili olduğu dönemin son günü itibariyle çıkaracakları serbest meslek kazanç bildirimini beyannamelerine ekleyeceklerdir. Bu bildirim, dönem içinde elde edilen gayri safi hasılatı, yapılan gider ve dönem kar veya zararını göstermesi gerekmektedir²³⁹.

4.2 Sermaye Piyasası Kurulu Mevzuatında Yer Alan Düzenlemeler

Sermaye piyasalarında, birbirinden önemli ölçüde farklı beklentileri olan taraflar faaliyet göstermektedir. Bu farklılaşma açıklanacak olan bilgilerin niteliğini değiştirmektedir²⁴⁰.

Bu açıdan ara dönem finansal raporlama, hem sermaye piyasalarında faaliyet gösteren işletmelere ilişkin alınacak kararların etkinliği hem de sermaye piyasalarının gelişmesi açısından çok önemlidir²⁴¹.

Sermaye Piyasası Mevzuatında ara dönem raporlamaya ilişkin olarak, 26.07.1989 tarih ve 20233 sayılı Resmi Gazete’de “Sermaye Piyasasında Ara Mali Tablolara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ” (Seri: XI, No:3) yayımlanmıştır.

Ayrıca yayımlanan tebliğ değişikliklerine ilişkin ilave tebliğler;

18.2.1992 tarihli ve 21146 sayılı Resmi Gazete’de "Sermaye Piyasasında Ara Mali Tablolara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğin Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması ve Bu Tebliğ'e Bazı Maddeler Eklenmesine Dair Tebliğ" (Seri: XI, No: 8) yayımlanmıştır.

1.3.1995 tarihli ve 22217 sayılı Resmi Gazete’de "Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ" (Seri: XI, No: 11) yayımlanmıştır.

23.1.1996 tarihli ve 22532 sayılı Resmi Gazete’de “Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ” (Seri: XI, No: 13) yayımlanmıştır.

²³⁹ Yücel, Tugay; **a.g.e.**, s.59.

²⁴⁰ Çelik, Orhan; “Sermaye Piyasalarında Gönüllü Kamuya Açıklama”, **Muhasebe ve Denetim Bakış**, Yıl:2, Sayı:6 (Şubat 2002), s.75.

²⁴¹ Morgül, Cüneyt; **a.g.e.**, s.53.

Bu Tebliğ'in amacı, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun 16 ve 22 nci maddeleri ile "Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik'in 19 uncu maddesi uyarınca işletmeler tarafından düzenlenecek ara malî tabloların hazırlanmasına münhasır olarak uyulması zorunlu ilke ve kuralları belirlemektir²⁴².

Bu tebliğin ardından uluslararası finansal raporlama standartlarının dünyada kullanımını yaygınlaştıkça Sermaye Piyasası Kurulu, finansal raporlama standartları hakkında düzenlemeler yapmıştır. 15.11.2003 tarihli 25290 sayılı Resmi Gazete'de "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ" (Seri:XI, No:25)'in 3. kısmında ara dönem mali raporlamaya yer verilmiştir.

Bu Kısımın amacı; ara mali tabloların asgari içeriğinin, bu tablolara ilişkin mali tablolara alınma ve değerlendirme ilkelerinin ve bu tabloların düzenlenmesi gereken dönemlere ilişkin hususları belirlemektir²⁴³.

4.2.1 Ara Dönem Mali Tabloların Düzenlenme Esasları

Ara mali tablolar ilgili buldukları ara dönemler itibariyle, işletmelerin mali durumlarının ve faaliyet sonuçlarının değerlendirilmesine imkan sağlamak üzere Kurulca belirlenen işletmeler tarafından düzenlenir²⁴⁴.

Ara malî tabloların hazırlanmasında bu Tebliğ'de hüküm bulunmayan hallerde, Kurul'un Seri: XI, No: 1 Sermaye Piyasasında Malî Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliği'nde ve bu Tebliğ'in ek ve değişikliklerinde yer alan kavram, ilke, kural ve formlara uyulması zorunludur²⁴⁵.

²⁴² SPK, Sermaye Piyasasında Ara Mali Tablolara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No:3)-md.1, 1989, <http://www.spk.gov.tr/#> (05 Şubat 2007).

²⁴³ SPK, Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No:25)-md.90, 2003, <http://www.spk.gov.tr/#> (05 Şubat 2007).

²⁴⁴ SPK, Sermaye Piyasasında Ara Mali Tablolara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No:3)-md.3, 1989, <http://www.spk.gov.tr/#> (05 Şubat 2007).

²⁴⁵ SPK, Sermaye Piyasasında Ara Mali Tablolara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No:3)-md.3, 1989, <http://www.spk.gov.tr/#> (05 Şubat 2007).

4.2.2 Periyodik Ara Dönem Mali Tablo Düzenleme Yükümlülüğü

Tebliğ kapsamındaki işletmelerden²⁴⁶;

- Menkul kıymet yatırım ortaklıkları dahil hisse senetleri menkul kıymet borsalarında işlem görenler 3'er aylık ara dönemleri,
- Aracı kurumlar ve menkul kıymet yatırım fonları hesap dönemlerinin ilk 6 aylık dönemi, için bu tebliğde yer alan esaslara göre, bir önceki yılın aynı dönemiyle karşılaştırmalı ara bilanço ve gelir tablosu düzenlemekle yükümlüdürler. Ancak, bu Tebliğ uyarınca ilk kez hazırlanması durumunda, ara bilanço ve gelir tablosu, bir hesap dönemine mahsus olmak üzere karşılaştırmalı olarak hazırlanmayabilir. Bu durumda tutarlılık kavramının sonucu olarak gerekli açıklamaların mali tablo dipnotlarında bulunması zorunludur.

4.2.3 Ara Dönem Mali Tablo Düzenlenmesinde Özellik Arz Eden Durumlar

Aşağıdaki hallerde ara dönem mali tablo düzenlenmesi zorunludur²⁴⁷.

- İşletmelerin birleşme, devir veya tasfiye durumunda bulunmaları,
- Hesap döneminin ilk üç ayından sonraki bir süre içinde menkul kıymetlerin halka arzı için Kurula başvuruda bulunulması.

4.2.4 Kıst (Zaman İle Orantılı Pay) Esası

İşletmelerin gelir ve giderlerinin, ilgili buldukları ara dönemde tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi ara döneme ait hasılat, gelir ve kârların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması zorunludur²⁴⁸.

²⁴⁶ SPK, Sermaye Piyasasında Ara Mali Tablolara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No:3)-md.3/A, 1989, <http://www.spk.gov.tr/#> (05 Şubat 2007).

²⁴⁷ Koç Yalkın, Yüksel; "Ara Mali Tablolar", **Sakarya Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası-Temel Eğitim ve Staj Merkezi Yayın No: 63**, Ankara: Siyasal Kitabevi, 2005, s.245.

²⁴⁸ Cömert Doyrangöl, Nuran; "Ara Dönemde Zaman İle Orantılı Pay (Kıst) Esasına Göre Mali Tablolara Yansıtılacak Amortisman Giderleri Nasıl Belirlenmelidir?", **Mükellefin Dergisi**, Sayı:56 (Ağustos 1997), s.49.

Ara malî tabloların kapsadığı dönemi aşan tahakkuk etmiş gelir ve gider unsurları ile ara dönemden sonra tahakkuk etmekle birlikte ara döneme yansıtılması gereken gelir ve giderler kıst esasına göre dikkate alınır. Kıst esasının uygulanmasında; ara dönemi aşan gelir ve gider unsurlarının kullanım süresi, elde edilecek fayda ve dönemin faaliyetleri ile olan ilişkisi gözönüne alınır. Ancak, kullanım süreleri veya ara dönemle olan fayda ve ilişkileri kesin olarak belirlenemeyen gelir ve giderler tahakkuk ettikleri dönemde düzenlenen malî tablolara yansıtılırlar. Bu şekilde yapılan işlemler, malî tablo dipnotlarında parasal tutarlarıyla birlikte açıklanır²⁴⁹.

Sermaye Piyasası Kurulu'nun XI/3 Seri No'lu Tebliğinde ara mali tablolarda yıllık mali tablolardan farklı olarak öngördüğü esaslar aşağıda ele alınarak açıklanmıştır²⁵⁰.

Ara dönemi aşan tahakkuk etmiş gelir ve gider unsurlarının kıst esasına göre ara mali tablolara yansıtılması

Bu hükümden, içinde bulunulan ara dönemde tahakkuk eden ancak gelecek dönemlerde gerçekleşecek olan gelir ve giderlerin kıst esasına göre mali tablolara yansıtılması gerektiği anlaşılmaktadır. Örneğin 6. ay sonu itibarıyla ara mali tablo düzenleyen bir işletmede mayıs ayında 3 yıllık kira bedeli tahsil edilmişse bunun 3/36'sı (2 aylık kısmı) ara dönem karına yansıtılır. 12/36'lık (1 yıllık) kısmı ara bilançoda Gelecek Aylara Ait Gelirler'de 22/36'lık kısmı ise Gelecek Yıllara Ait Gelirler arasında gösterilir.

Ara dönemden sonra tahakkuk etmekle birlikte ara döneme yansıtılması gereken gelir ve giderlerin kıst esasına göre dikkate alınması

Bu hüküm ise, içinde bulunulan ara döneme ilişkin olan ancak tahakkuku ara dönemden sonra yapılan gelir ve giderlerin kıst esasına göre mali tablolara yansıtılmasını ifade eder. Örneğin sözleşme süresi henüz dolmamış repo faizleri, tahvil faizleri, kredi faizleri yıl sonunda tahakkuk ettirilen ciro primleri, elektrik, su ve

²⁴⁹ SPK, Sermaye Piyasasında Ara Mali Tablolara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No:3)-md.4, 1989, <http://www.spk.gov.tr/#> (06 Şubat 2007).

²⁵⁰ Gökgöz, Nurten; **a.g.e.**, ss.43-44.

haberleşme giderleri gibi faturası gelmemiş ara dönem giderleri v.b. bu kapsamda ara mali tablolara yansıtılması gereken gelir ve giderler olarak sayılabilir. Faaliyetleri mevsimlik özellik gösteren işletmelerde kıst esasına ilişkin hükümler saklı kalmak kaydıyla tahakkuk etmemiş gelir ve giderlerin ara mali tablolara yansıtılmaması gerekmektedir.

4.2.5 Ara Dönem Mali Tablo ve Raporların İlan ve Kurul'a Bildirimi

Ara mali tablo ve raporların ilan ve Kurula bildiriminde aşağıdaki hükümlere uyulur²⁵¹.

➤ Ara mali tabloların Kurula bildirim ve kamuya duyurulmalarında bağımsız denetlemeden geçmeyen mali tablo başlıklarında "Bağımsız Denetlemeden Geçmemiş" ibaresine yer verilir.

➤ Hisse senetleri borsada işlem gören ortaklıklar, bağımsız denetlemeden geçmiş ayrıntılı ara bilanço ve gelir tabloları bağımsız denetleme rapor özeti ile birlikte yayınlanmak üzere ilgili ara dönemi izleyen 6 hafta içinde; bağımsız denetlemeden geçmemiş ayrıntılı ara bilanço ve gelir tablolarını ise ilgili ara dönemi izleyen 4 hafta içinde Kurula ve borsa bülteninde yayınlanmak üzere hisse senetlerinin işlem gördüğü borsalara, gönderirler.

Hisse senetleri borsada işlem gören bankalar için bu süreler bağımsız denetlemeden geçmiş ara mali tablolar için 8, bağımsız denetimden geçmemiş ara mali tablolar için 6 haftadır.

➤ Aracı kurumlar ve menkul kıymet yatırım fonları ayrıntılı ara bilanço ve gelir tablolarını ilgili ara dönemi izleyen 6 hafta içinde Kurula gönderirler. Menkul kıymet yatırım fonlarınca düzenlenen ayrıntılı ara bilanço ve gelir tabloları bağımsız denetleme rapor özeti ile birlikte aynı süre içinde katılma belgelerinin alınıp satıldığı yerlerde ilan edilir. İlanın bir örneği ile mali tablolar ilanı izleyen 5 iş günü içinde Kurula gönderilir.

²⁵¹ SPK, Sermaye Piyasasında Ara Mali Tablolara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No:3)-md.10, 1989, <http://www.spk.gov.tr/#> (04 Temmuz 2007).

➤ Birleşme, devir veya tasfiye durumunda düzenlenecek ara mali tablolar ve bu tablolara ilişkin bağımsız denetleme raporu özeti ilgili genel kurul toplantısından önce pay sahiplerinin emrine hazır bulundurulur ve genel kurulda okunur. Mali tablolar ve bağımsız denetleme raporu ilgili genel kurul toplantısını izleyen 30 gün içinde Kurula gönderilir.

4.3 Bankacılık Mevzuatında Yer Alan Düzenlemeler

Bankacılık ile ilgili olarak Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu tarafından yayımlanan 17 Sayılı Tebliğ “Kamuya Açıklanacak Mali Tablolar İle Bunlara İlişkin Açıklama ve Dipnotlar Standardı ve Eki Tablolar” da ara dönem mali tablolara yer verilmiştir.

Temel amaç bankaların düzenleyecekleri konsolide ve konsolide olmayan finansal tabloların biçim ve içerikleri ile bunların açıklama ve dipnotlarıyla birlikte kamuya açıklanmasına ilişkin esasların belirlenmesidir. Dolayısıyla bankalar, bu tebliğ hükümleri ve eklerinden yararlanarak konsolide olmayan finansal tabloları ve bunlara ilişkin açıklama ve dipnotları da düzenlemekle ve kamuya açıklamakla yükümlüdürler²⁵².

4.3.1 Ara Dönem Mali Tabloların Düzenlenme Esasları

Bankalar, ara dönem mali tablolarını ve bunların açıklama ve dipnotlarını, Muhasebe Uygulama Yönetmeliği ve buna ilişkin tebliğlere uygun olarak ve bu Tebliğde yıl sonları itibarıyla düzenlenecek mali tablolar için belirlenen şekil ve içerikte hazırlamak zorundadır²⁵³.

Ara dönem bilançoları bir önceki yıl sonu bilançoları ile karşılaştırmalı olarak düzenlenir. Diğer mali tablolar ise, bir önceki yılın aynı dönemi ile karşılaştırmalı olarak düzenlenir.

²⁵² Morgül, Cüneyt; a.g.e., s.64.

²⁵³ BDDK, Kamuya Açıklanacak Mali Tablolar İle Bunlara İlişkin Açıklama ve Dipnotlar Standardı ve Eki Tablolar-md. 49, 2002, <http://www.bddk.org.tr/turkce/mevzuat/mevzuat.htm#1> (06 Şubat 2007), s.69.

Gelir tablosu, hem bir önceki yıl sonundan ilgili dönem sonuna kadar olan hem de bir önceki dönem sonundan ilgili dönem sonuna kadar olan faaliyet sonuçlarını yansıtmak üzere iki farklı şekilde düzenlenir.

Bankalarca düzenlenecek ara dönem mali tablolara ilişkin açıklama ve dipnotlar, önemlilik ilkesi de dikkate alınarak en az aşağıdaki bilgileri içerecek şekilde hazırlanır²⁵⁴:

➤ Yıl sonu itibarıyla hazırlanan mali tabloların hazırlanmasında kullanılan muhasebe politikalarının ve yöntemlerinin ara dönem mali tabloların hazırlanmasında değiştirilmeden uygulandığı, bunlarda değişiklik yapılmış olması durumunda ise yapılan değişikliğin niteliği ve mali tablolara etkileri.

➤ Varsa ara dönemde gerçekleşen, mevsimsellik veya dönemsellik arzeden işlemler.

➤ Önemlilik ilkesi esas alınarak, sürekli olmayan işlemler ve temel hatalar.

➤ Varlıklar, yükümlülükler, özkaynaklar, net kâr veya nakit akımlarını etkileyen ve nitelik, tutar veya oluşum bakımından olağan faaliyetlerin dışında gerçekleşen kalemlerin niteliği ve tutarı.

➤ Önemlilik ilkesi dikkate alınarak, önceki ara dönem mali tablolarında, cari döneme ilişkin olarak yeralan tahmini tutarlarda meydana gelen değişiklikler ile önceki ara dönemde tahmini değerleri üzerinden yeralan tutarların gerçekleşen değerleri.

➤ Borçlanma senetleri ile sermaye araçlarının ihracı ve bu işlemlere ilişkin olarak yapılan ödemeler.

➤ İmtiyazlı hisse senetleri ayrıca gösterilmek suretiyle, hisse başına ve toplam temettü ödemeleri.

²⁵⁴ BDDK, Kamuya Açıklanacak Mali Tablolar İle Bunlara İlişkin Açıklama ve Dipnotlar Standardı ve Eki Tablolar-md. 50, 2002, <http://www.bddk.org.tr/turkce/mevzuat/mevzuat.htm#1> (06 Şubat 2007), ss.69-70.

- Ara dönem mali tablo düzenlenmesine esas tarihten sonra ortaya çıkan ve ara dönem mali tablolarına yansıtılmayan önemli hususlar.
- Ortaklıkların, uzun vadeli yatırımların edinilmesi veya elden çıkarılması, yeniden yapılanma, durdurulan faaliyetler gibi bankanın yapısına etki eden işlemler.
- Yıl sonu bilanço düzenleme tarihinden sonra ortaya çıkan şarta bağlı varlık ve yükümlülüklerdeki değişiklikler.

4.3.2 Bankalarda Ara Dönem Mali Tablo Düzenlemenin Önemi

Türkiye’de bankacılık sektöründe son yıllarda yaşanan gelişmeler banka finansal tablolarının ara dönemlerde de raporlanması ve şeffaflığının gerekliliği konuları yeniden gündeme gelmiştir. Gerçekte piyasa katılımcıları, finansal bilgilerin şeffaflığının banka hakkında sadece genel bir fikir edinmek için değil, banka yönetiminin etkinliği ve piyasa disiplini açısından da talep edilmektedir. Piyasa katılımcılarının ekonomik kararlarını sağlıklı bir şekilde alabilmeleri için doğru ve gerçekçi ekonomik ve finansal bilgilere zamanında sahip olmaları büyük önem taşımaktadır²⁵⁵.

Finansal piyasalarda piyasa katılımcıları için tam, doğru, karşılaştırılabilir açık ve güvenilir kısacası şeffaf bilginin zamanında elde edilmesi, düzenli ve verimli piyasanın vazgeçilmez unsurudur. Finansal piyasalarda güven müessesesi olarak bilinen bankalarda; şeffaf bilgi sunumu ve kamunun aydınlatılmasına tüm piyasa katılımcılarının gereksinimi vardır. Bu aydınlatma da ancak kısa aralıklarla doğru ve gerçek bilgilerin sunumu ile gerçekleşebilir. Bu çerçevede farklı ülkelerde farklı düzenlemeler yer almıştır. Fakat işin temelinde muhasebe vardır. Finansal raporlama standartlarının ve yeterli şekilde açıklama yöntemlerinin varlığı halinde ara dönem raporlamadan söz edilebilir²⁵⁶.

²⁵⁵ Sayar, Zafer; **a.g.e.**, s.80.

²⁵⁶ Morgül, Cüneyt; **a.g.e.**, s.63.

Finansal tablo kullanıcılarının, bir bankanın finansal durumu ve performansını değerlendirebilmek için bilgiye ihtiyaçları vardır. Bunlar arasında varlıkların gerçekçi değerlemesi, gelecekte ortaya çıkması muhtemel olaylara ve gelişmelere karşı bankanın duyarlılığı, gelir ve giderlerin tam olarak tahakkuku sayılabilir. Bunların bankanın risk profiline değerlendirilmesi, bilanço dışı kalemler, sermaye yeterliliği, acil finansal sorunları çözebilme yeteneği ve sermaye arttırabilme olanakları da en az öncekiler kadar öneme sahip bilgilerdir. Ayrıca, bankanın borçlarını vadesinde ödeyebilme kapasitesi, likiditesi ve bankacılık sektöründeki göreceli risk derecesi gibi banka işlemlerinin özel durumlarını analiz edebilmek için finansal tablo kullanıcıları daha fazla bilgiye ihtiyaç duyabilirler²⁵⁷.

Bankacılıkla ilgili olarak son yıllarda uluslararası alanda yapılan çalışmalara bakıldığında zaman Basle Bankacılık Gözetim Komitesi'nin çalışmaları dikkati çekmektedir. Bu çalışmalarda kredi muhasebesi, kredi riskinin açıklanması ve ilgili konular yer almaktadır. Komite, uluslararası finansal raporlama standartları hakkındaki raporunu bir görüş şeklinde yayınlamıştır. 15 maddelik çalışmada komitenin üzerinde çalıştığı maddelerden ilki banka ve benzeri finansal kurumların finansal tablolarının açıklanmasına ilişkin madde 30'dur. Komite, maddenin piyasa uygulamalarındaki gelişimi en iyi şekilde yansıtacak biçimde nasıl değiştirilebileceğine dair bazı öneriler sunmaktadır²⁵⁸.

4.4 Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında Ara Dönem Raporlamaya İlişkin Esaslar

Ağustos 1997'de taslak olarak açıklanan (Exposure Draft E57) "Interim Financial Reporting", Ara dönem finansal raporlama 34 numaralı standart olarak Şubat 1998'de onaylanarak yayımlanmış, 01 Ocak 1999 mali hesap döneminden itibaren yürürlüğe girmiştir.

²⁵⁷ Morgül, Cüneyt; a.g.e., s.63.

²⁵⁸ Morgül, Cüneyt; a.g.e., ss.63-64.

Bu standartta ara dönem mali tabloların düzenlenmesine ilişkin ayrıntılı açıklamalar yer almaktadır²⁵⁹.

➤ Ara dönem mali tabloların içeriği

Ara dönem mali tabloların minimum bileşenleri

Ara dönem mali tabloların içerik ve biçimi

Seçilmiş Açıklayıcı Dipnotlar

Uluslararası finansal raporlama standartları ile uyumluluğun açıklanması

Ara dönemlerde sunulması gereken mali tablolar

Önemlilik

➤ Yıllık Mali Tablolarda Açıklama

Mevsimsel, dönemsel ya da süreklilik göstermeyen gelirler

Finansal yıl süresince değişken gerçekleşen masraflar

Tanıma ve ölçme prensiplerinin uygulanması

Tahminlerin kullanılması

➤ Ara dönemlerde sunulması gereken işlemlerin örneklerle açıklanması

➤ Tanıma ve ölçme prensiplerine uygulama örnekleri

➤ Tahminlerin kullanımına ilişkin örnekler

²⁵⁹ Gökgöz, Nurten; **a.g.e.**, ss.44-45.

4.4.1 34 Nolu Uluslararası Finansal Raporlama Standardının Amacı ve Kapsamı

Bu standardın amacı, bir ara dönem mali raporlarının asgari içeriğini ve bir ara dönemlik tam ve özet mali tablolardaki tespit ve değerlendirme prensiplerini tanımlamaktır²⁶⁰.

Bu standart hangi işletmelerden ne kadar sıklıkla ve dönemin bitişinden ne kadar süre sonra ara dönem mali tablosunun yayınlanması gerektiğini belirlemez. Devlet, Sermaye Piyasası'nı düzenleyen kurumlar ve diğer kanun ve yasal düzenlemelerce; ticari girişimin borç ve sermaye yapısı hakkında gerekli sıklıkta ara dönem mali tablolarının hazırlanmasını mecbur tutmaktadır²⁶¹.

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi, bu standartta ortaya konan tespit değerlendirme ve açıklama prensiplerine uygun olan halka açık şirketlerin ara dönem mali rapor hazırlamasını teşvik eder²⁶².

Bir işletmenin bir mali yıl boyunca ara dönem mali rapor hazırlamamış olması veya standarda uygun olmayan ara dönem mali raporlar hazırlamış olması, işletmenin yıllık mali tablolarının Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na uygun olmasına engel teşkil etmez²⁶³.

4.4.2 34 Nolu Uluslararası Finansal Raporlama Standardına Göre Ara Dönem Mali Tabloların İçerik ve Biçimi

Ara dönem mali tabloların yayınlanması durumunda, bu tabloların biçim ve içerik yönünden Uluslararası Finansal Raporlama Standardı 1'in gerektirdiğine uygun olmalıdır. Ayrıca bir işletme ara dönem mali raporunda, bir tam set özet mali tablo yayınlarsa, bu özet tablolar en azından son yıllık mali tablolarda gösterilen her başlık ve alt toplamları ve bu standartça gerekli olan seçilmiş açıklayıcı notları kapsamalıdır²⁶⁴.

²⁶⁰ Ersoy, Ayten; **a.g.e.**, s.54.

²⁶¹ Gökgöz, Nurten; **a.g.e.**, s.45.

²⁶² Ersoy, Ayten; **a.g.e.**, s.54.

²⁶³ Ersoy, Ayten; **a.g.e.**, s.54.

²⁶⁴ Ersoy, Ayten; **a.g.e.**, s.56.

Uluslararası Finansal Raporlama Standardı 1, bir işletmenin mali tablolarının ayrı bir bileşeni olarak sunulan özkaynaktaki değişiklikleri gösteren, ortaklara yapılan ödemelerden kaynaklanan sermaye hareketlerindeki özkaynak değişiklikleri hakkındaki bilgiyi kabul eder. Bir işletme, son yıllık tabloda yaptığı gibi, özkaynaktaki değişiklikleri gösteren ara dönem tablosunda aynı formatı izlemelidir²⁶⁵.

İşletmenin en son yıllık mali tabloları konsolide edilmişse; ara mali tabloların da konsolide edilmeleri zorunludur²⁶⁶.

4.4.3 34 Nolu Uluslararası Finansal Raporlama Standardına Göre Ara Dönem Mali Tablo Sunulacak Dönemler

Ara dönem raporları, aşağıdaki dönemler için ara dönem mali tablolarını özet ve tam set olarak içermelidir²⁶⁷.

- Cari ara dönem sonu bilançosu ve bir önceki mali yıl sonu karşılaştırmalı bilançosu,
- Bir önceki mali yılın karşılaştırılabilir ara dönemler için karşılaştırmalı gelir tablosuyla, cari mali yıl ve cari ara dönem gelir tabloları,
- Geçmiş yıl karşılaştırılabilir tabloları ile kümülatif olarak önceki mali yıl sermaye değişim tablosu,
- Geçmiş yıl karşılaştırılabilir tabloları ile güncel mali yıllla ilgili kümülatif nakit akım tablosu.

4.4.4 34 Nolu Uluslararası Finansal Raporlama Standardına Göre Ara Dönem Mali Tablolarda Muhasebeleştirme ve Ölçme Prensipleri

Eğer her bir ara dönem, kendi başına bağımsız bir raporlama periyodu olarak düşünülürse, yıllık raporlarda başvuru olan aynı ölçme, muhasebeleştirme prensiplerine ve aynı muhasebe politikalarına ara dönemlerde de başvurulacağı tabiidir. Her ara

²⁶⁵ Ersoy, Ayten; a.g.e., s.56.

²⁶⁶ Koç Yalkın, Yüksel; “Ara Mali Tablolar”, **Sakarya Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası- Temel Eğitim ve Staj Merkezi Yayın No: 63**, s.243.

²⁶⁷ Ersoy, Ayten; a.g.e., s.59.

dönemde, mali yıl başından ara dönem sonuna değin yapılan kümülatif ölçüm ve değerlendirmeler cari yılın önceki ara dönemlerinde tahmin edilen tutar değişikliklerini kapsamalıdır. Ancak ara dönemlerdeki varlık ve kaynakların, gelir ve giderlerin tanıma prensipleri yıl sonunda başvuru prensipleriyle aynı olmalıdır²⁶⁸.

Ara dönem mali raporlama amacıyla bir hesabın nasıl kayıt edileceği, ölçüleceği, sınıflanacağı ve açıklanacağına karar vermek için, önemlilik kavramı ara dönem mali bilgileriyle ilişkili olarak değerlendirilmelidir. Önemlilik değerlendirmesinin yapılması için, yıllık mali bilgilerin değerlemesinden daha büyük bir dereceye kadar, ara dönem değerlemelerinin tahminlere güvenebildiği kabul edilmelidir²⁶⁹.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın önsözünde belirtildiği gibi, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları küçük, önemsiz kalemlere uygulanmayı amaçlamaz. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın taslağında, "Şayet bir bilginin eksik verilmesi, dahil edilmemesi veya yanlış belirtilmesi finansal rapor kullanıcılarının ekonomik kararlarını etkileyebiliyor ise söz konusu bilginin önemli olduğu belirtilmiştir. Uluslararası Finansal Raporlama Standardı 8, Dönem Net Kar veya Zararı, Muhasebe Politikalarında Temel Hata ve Değişiklikler, maddi olağanüstü hesapların, olağandışı ve süreklilik göstermeyen faaliyetlerin, muhasebe tahminlerindeki değişikliklerin, temel hataların ve muhasebe politikalarındaki değişikliklerin açıklanmasını gerektirir²⁷⁰.

Finansal raporlama amacı için, önemliliğin değerlemesinde yargı her zaman gerekirken, bu Standart, ara dönem rakamlarının anlaşılabilirliği sebebiyle, ara dönem bilgileri hakkında kayıt ve açıklama kararını temel alır. Böylece, örneğin; olağandışı ve olağanüstü hesaplar, muhasebe tahmin veya politikalarındaki değişiklikler ve temel hatalar, açıklamamaktan kaynaklanabilecek yanıltıcı sonuçlardan kaçınmak için ara dönem bilgileriyle ilişkili önemliliğe istinaden, kaydedilir ve açıklanır. Yazılmayan

²⁶⁸ Gökgöz, Nurten; **a.g.e.**, s.48.

²⁶⁹ Ersoy, Ayten; **a.g.e.**, s.59.

²⁷⁰ Gökgöz, Nurten; **a.g.e.**, s.49.

amaç, bir ara dönem mali raporun bir işletmenin mali durumu ve ara dönem boyunca performansını anlamaya yönelik bütün bilgiyi içermesini sağlamaktır²⁷¹.

²⁷¹ Ersoy, Aytan; **a.g.e.**, s.60.

5. ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI VE TÜRKİYE UYGULAMASINA GÖRE ARA DÖNEM MALİ TABLOLARDA UYULMASI GEREKEN ESASLAR

5.1 Gelirin Tanınması

Gelir tablosunun oluşturulmasında en önemli konu, gelirin ne zaman gerçekleştiğinin tespit edilmesidir. Esas itibariyle bir gelirin elde edilmesinde, tahakkuk ve tahsil olmak üzere iki önemli safha vardır. Muhtelif satış şekillerine göre, tahakkuk ve tahsilat farklı zamanlarda gerçekleşebilir. Uygulamada genel olarak; tahsilatın tahakkuku izlediği görülür. Ancak bazen avans veya peşinat şeklinde tahsilatın öne geçtiği, bazen de tahakkukla tahsilatın aynı anda gerçekleştiği görülmektedir²⁷².

5.1.1 Türkiye Uygulamasında Gelirin Tanınması

5.1.1.1 Vergi Mevzuatı

Vergi hukukumuzda, vergiye tabi gelirin kavranmasında tahakkuk esası benimsenmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 39.maddesinin 2.fikrasında yer alan; “Elde edilen hasılat, tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları; giderler ise, tediyeye olunan ve borçlanılan meblağları ifade eder.” hükmü gereğince, ticari kazancın dolayısıyla kurum kazancının tespitinde, ödeme veya tahsilatın önemi olmayıp, hasılatın alacak olarak, giderin ise borç olarak tahakkuk etmesi yeterlidir²⁷³.

“Tahakkuk esası” olarak da adlandırılan bu uygulamada, gelir ve giderlerin kurumlar vergisi matrahının belirlenmesinde dikkate alınabilmesi için, gelir unsurlarının

²⁷² Gökgöz, Nurten; **a.g.e.**, s.51.

²⁷³ İstanbul Valiliği Defterdarlık Vasıtasız Vergiler Gelir Müdürlüğü, Finans Kurumundan Alınan Üç Yıl Geri Ödemeli Borcun Bir Defada Doğrudan Ödenmesi Halinde Gider Yazılıp Yazılmayacağı, 2005, <http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2005/kurumlarvergisi2005/6422.htm> (13 Şubat 2007).

tahsil edilmesi, gider unsurlarının da ödeme yapılması gerekmeksizin, tahakkuklarının yeterli olduğu açıktır²⁷⁴.

Bir satış akdinde, malın teslimi veya istisna akdinde hizmetin sunulmasıyla satıcı, üzerine düşen yükümlülüğü yerine getirmiş olmakta ve o anda mal bedeline veya hizmetin karşılığını teşkil eden ücrete bir alacak olarak hak kazanmaktadır. Gelirin ne zaman gerçekleştiği konusunda Mali idare ile mükellefler arasında uygulamada sürekli görüş ayrılıkları olmakta ve bu nedenle Bakanlık Muktezalari ile çözüm getirilmeye çalışılmaktadır²⁷⁵.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 38 ve 39. maddelerinde, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6. maddesinde, kazancın Hesap Dönemleri itibariyle tespit edileceği açıkça belirtilmiştir.

5.1.1.2 Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Sermaye Piyasası Kurulu Mevzuatı

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde gelirin, hangi safhada gerçekleştiği konusunda bir açıklama yoktur. Elde etme farklı gelir unsurları itibariyle değişik şekillerde ortaya çıkabilir. Bu durumda, muhasebe kavramlarına uygun olarak öncelikle işletmenin içinde bulunduğu sektörde söz konusu işletme Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uymak gerekmektedir. Sermaye Piyasası Kurulu Tebliğlerinde de bu konuda bir açıklama yapılmamıştır²⁷⁶.

Öte yandan her iki tebliğde yer alan “Gelecek Aylara Ait Gelirler”, “Gelecek Yıllara Ait Gelirler”, “Gelir Tahakkukları”, “Gelecek Aylara Ait Giderler”, “Gelecek Yıllara Ait Giderler”, “Gider Tahakkukları” gibi hesaplar vergi mevzuatındaki tahakkuk yaklaşımını doğrulamakta ve kavramın açıklanmasını ve örneklenmesini sağlamaktadır.

²⁷⁴ İstanbul Valiliği Defterdarlık Vasıtasız Vergiler Gelir Müdürlüğü, Finans Kurumundan Alınan Üç Yıl Geri Ödemeli Borcun Bir Defada Doğrudan Ödenmesi Halinde Gider Yazılıp Yazılmayacağı, 2005, <http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2005/kurumlarvergisi2005/6422.htm> (13 Şubat 2007).

²⁷⁵ Gökgöz, Nurten; **a.g.e.**, s.52.

²⁷⁶ Gökgöz, Nurten; **a.g.e.**, s.53.

5.1.1.3 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarında Gelirin Tanınması

Türkiye Finansal Raporlama Standardı 18'de gelirin tanınması ile ilgili olarak aşağıdaki tüm şartlar yerine getirildiğinde, mal satışlarından oluşan gelir tahakkuk ettirilir²⁷⁷:

- İşletmenin malların sahipliği ile ilgili önemli risk ve getirileri alıcıya devretmiş olması;
- İşletmenin satılan mallar üzerinde etkin bir kontrolü veya sahipliğin genel olarak gerektirdiği şekilde bir yönetim etkinliğini sürdürmemesi;
- Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi;
- İşleme ilişkin ekonomik yararların işletmece elde edilmesinin muhtemel olması;
- İşleme ilişkin yüklenilen veya yüklenilecek olan maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

Hizmet satışlarında ise, hizmet satışı ile ilgili işlemlerin sonuçlarının güvenilir bir biçimde tahmin edilebildiği zaman, işleme ilişkin gelir, işlemin bilanço tarihi itibarıyla tamamlanma düzeyi gözden geçirilerek kayıtlara alınır yani tahakkuk ettirilir. Aşağıdaki koşullar yerine getirildiğinde, hizmete ilişkin gelirler güvenilir bir biçimde tahmin edilebilir²⁷⁸:

- Hasılat tutarının doğruya yakın bir biçimde belirlendiği durumlarda,
- İşleme ilişkin ekonomik faydanın işletmeye akacağı muhtemel olduğu durumlarda;
- Bilanço tarihi itibarıyla işlemin tamamlanma düzeyinin güvenilir bir biçimde ölçülebildiği durumlarda,

²⁷⁷ TMSK, TFRS-18 Hasılat-md.14, 2005, <http://www.tmsk.org.tr/> (13 Şubat 2007), ss.4-5.

²⁷⁸ Ataman Akgül, Başak ve Akay, Hüseyin; a.g.e., ss.101-102.

➤ İşlem için katlanılan maliyetleri n ve işlemin tamamlanması için katlanılması gereken maliyetlerin güvenilir bir biçimde ölçülebildiği durumlarda.

5.1.2 Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında Gelirin Tanınması

5.1.2.1 Mal ve Hizmet Satışlarında Gelirin Tanınması

Uluslararası Finansal Raporlama Standardı 18'e göre **malların satışında**; İşletmenin, bir varlığın mülkiyeti ile ilgili önemli risk ve yararları alıcıya devretmesiyle hasılatın tahakkuk etmiş sayılacağı belirtilmiştir. Bir çok durumda, mülkiyet ile ilgili risk ve yararların devredilmesi kanuni mülkiyet hakkının veya zilliyetliğin alıcıya devredilmesine karşılık gelmektedir. Bu durum bir çok prakende satış için geçerlidir. Diğer durumlarda, mülkiyet ile ilgili risk ve yararların devredilmesi, kanuni mülkiyet hakkının veya zilliyetliğin devredilmesinden farklı bir zamanda meydana gelmektedir²⁷⁹.

Hizmet satışlarında ise gelir, bir işlemin tamamlanma düzeyi göz önüne alınarak tahakkuk ettirilir ve gelirin belirlenmesi genellikle tamamlanma yönteminin yüzdesi olarak düşünülmektedir. Gelirin bu yöntemle belirlenmesi, bir dönem boyunca hizmet aktivitesinin ve performansın ölçümü açısından faydalı bilgiler sağlamaktadır. Aynı zamanda, Uluslararası Finansal Raporlama Standardı 11 - Construction Contracts (İnşaat Sözleşmeleri)'de gelirin bu yöntemle belirlenmesini gerektirmektedir. Bu standardın koşulları, hizmet satışlarına ilişkin bir işlemle ilgili gelirin ve maliyetlerin belirlenmesinde uygulanır²⁸⁰.

Hasılatın kayda alınmasında satışın esas alınması, yeknesak ve kabul edilebilir bir kriter olduğunda bu kuralın uygulanmasına bazı istisnalar getirilmiştir.

Tamamlanma Yüzdesi Yaklaşımı: İşletmenin ürettiği ürünlerin üretiminin tamamlanması iki ya daha uzun bir dönemde sağlanabiliyorsa hasılatın dönemlere

²⁷⁹ International Accounting Standards Committee Foundation, **International Financial Reporting Standards**, the United Kingdom: International Accounting Standards Board, 2005, s.921.

²⁸⁰ International Accounting Standards Committee Foundation, **International Financial Reporting Standards**, s.922.

dağıtılması, uygun bir raporlama için gereklidir. Bazı hasılatın kayda alınmasının kontrat tamamlanmadan önce gerçekleşmesine izin verilmiştir²⁸¹.

Üretim Sonu Yaklaşımı: Üretim halkası tamamlandıktan sonra fakat satıştan önce hasılatın kayda alınması gerektiği kabul edilebilir. Örneğin, altın madeni işletmelerinde madenler kuyudan çıkarıldıktan hemen sonra satılmasalar bile çıkarma işlemi sona erdiği için hasılat olarak kayda alınabilir²⁸².

Nakit Elde Etme Yaklaşımı: Bazı durumlarda hasılatın tahsil edilmesiyle ilgili kuşkulu durumlar olabilir. Bu durumda hasılatın kayda alınması nakit tahsilatı yapıncaya kadar ertelenebilir. Ancak nihai tahsilat ciddi bir şekilde kuşkuluyorsa ve tahsil edilemeyecek kısım için uygun bir karşılık tahmin edilemiyorsa hasılatın ertelenmesi kabul edilmiştir²⁸³.

5.1.2.2 Diğer Gelirlerde Elde Etme Tanımı

Faiz, imtiyaz, patent, ticari marka, telif hakkı gelirleri, temettü ve kar payları; ancak tahsil hakkı doğunca gelir tablolarında gelir olarak gösterilirler. Yabancı ülkelerden sağlanan faiz, temettü, imtiyaz ve benzeri gelirlerde transfer ve havale güçlükleri nedeniyle bir gecikme olduğu takdirde, bu gelirler gelir tablosunda gösterilmez²⁸⁴.

5.1.2.3 Belirsizliklerin Elde Etmeye Etkisi

Bir gelirin gelir tablosunda yer alabilmesi için; ölçülebilir olması, mal satışının gerçekleşmesi veya hizmetin sunulmuş olması gerekir. Tahsilatın gerçekleşmiş olması şart değildir. Aşağıda belirsizliklerin gelir elde etmeye etkisine örnekler verilmiştir²⁸⁵.

➤ Malın satışı veya hizmetin sunulması sırasında tahsilatın zamanında gerçekleşeceği konusunda bir belirsizlik söz konusu olursa, gelir kaydı ertelenmelidir.

²⁸¹ Gökgöz, Nurten; **a.g.e.**, s.54.

²⁸² Gökgöz, Nurten; **a.g.e.**, s.54.

²⁸³ Gökgöz, Nurten; **a.g.e.**, s.54.

²⁸⁴ Gökgöz, Nurten; **a.g.e.**, s.55.

²⁸⁵ Gökgöz, Nurten; **a.g.e.**, ss.55-56.

- Tahsilata ilişkin belirsizlikler, malın satışı veya hizmetin sunulduğundan sonra ortaya çıkarsa, gelir kayıtlarında düzeltme yapmak yerine, karşılık ayırmak daha uygun olur.
- Gelirlerin tutarında bir belirsizlik olur ve makul limitler arasında bir belirleme yapma imkanı olmazsa, gelir kaydı ertelenmelidir.
- Malın sevkinden veya hizmetin sunulmasından sonra, bunlarla ilgili maliyetler belirlenebilir bir durumda ise, buna ilişkin gelir tahakkuku ertelenmez.
- Yapılan sevkiyattan, önceden tahmin olunamayan tutarlarda iadelerle karşılaşırsa, gelir tahakkuku ertelenebilir.
- Hasılat tutarının ölçümünü engelleyen bir durum söz konusu olduğunda, bu belirsizlik ortadan kalkıncaya kadar gelir elde edilmiş sayılmaz.
- Parasal olmayan varlıkların değişiminde, varlığın yahut hizmetin uygun değeri hasılatın belirlenmesinde kullanılır.

5.1.2.4 Mal Satışları ve Hizmet Sunuşlarında Gelir Tahakkuklarına Örnekler

Mal satışlarında gelirin tahakkuk etmesine örnekler²⁸⁶;

- Malın sevkiyatı alıcının isteği üzerine geciktirilmişse, gelir tahakkuku yapılmalıdır.
- Malın tesliminden montaj şartı öngörülmüşse; gelir, montajı takiben tahakkuk ettirilir. Basit montaj işlemleri, tahakkukun ertelenmesine sebep teşkil etmez.
- Satış akdi, alıcının malı kabul şartına bağlı ise; gelir, alıcının resmen kabul ettiği tarihte tahakkuk eder.
- Malın muayyen bir red olunma süresi varsa; gelir, reddedilme zamanı dolunca tahakkuk eder.

²⁸⁶ Gökgöz, Nurten; **a.g.e.**, ss.56-57.

- Garantili satışlarda gelir, satışta tahakkuk eder; garanti sonuna ertelenmez. Muhtemel iadeler için, geçmiş tecrübelerden yararlanarak karşılık ayrılmalıdır. Sözleşme ile tanınmış özel garanti statüleri durumuna göre yorumlanır.
- Konsinye sevkiyatlarda gelir; konsinyatörün malı üçüncü kişiye satmasıyla tahakkuk eder.
- Posta veya kargo ile yapılan ödemeli sevkiyatlarda; gelir, nakdin tahsil edilmesiyle tahakkuk eder.
- Mal bedelinin taksitler halinde tahsil edilip malın son taksidinin ödenmesinden sonra teslim edilmesi halinde; gelir, mal tesliminden sonra tahakkuk ettirilir. Ancak bu gibi satışlarda edinilen tecrübelerle göre satışın tamamlandığı inancı varsa, önemli ölçüde tahsilatın gerçekleşmesi durumunda gelir tahakkuku yapılabilir.
- Henüz stokta bulunmayan bir malın sipariş edilmesi halinde; bedeli kısmen veya tamamen ödenmiş olsa dahi, mal alıcıya teslim edilinceye kadar gelir tahakkuku yapılmamalıdır.
- Satıcı, finansman maksadıyla; sattığı malı ileri bir tarihte aynen geri alma taahhüdünde bulunuyorsa, bu suni işlemde kaynaklanan nakit girişleri hasılat olarak tanımlanmamalıdır.
- Malların satılmak üzere dağıtıcılara veya diğer satıcılara tesliminde mülkiyet ve onun sağladığı hak ve yükümlülükler önemli ölçüde devredilmiş bulunuyorsa, gelir tahakkuk ettirilmelidir. Şayet aradaki satıcı bir temsilci durumunda ise, satış; bir konsinye satış olarak değerlendirilmelidir.

Hizmet sunuşlarında gelir tahakkukuna örnekler²⁸⁷;

- Yerleştirme ücretleri yerleştirmenin doğrudan satışla ilgili olduğu durumlarda, malın müşteri tarafından yerleştirildikten sonra kabul edildiği zaman hasılat olarak tanınmalıdır.

²⁸⁷ Gökgöz, Nurten; **a.g.e.**, ss.57-58-59.

➤ Finansal hizmet komisyonlarında, hasılatların tanınmasında şu unsurlara bakılmalıdır.

- a) Hizmetin sadece bir defada yahut devamlı olarak sunulmuş olup olmadığı,
- b) Hizmetlerle ilgili maliyetlerin yansıtılıp yansıtılmadığı,
- c) Hizmetle ilgili ödemelerin ne zaman tahsil edileceği.

Bu gibi hizmetlerde ücretler, hizmetin sunulmasına göre bir defada yahut hizmetin süresi boyunca adım adım tahakkuk ettirilir. Genel olarak, bir borç veya diğer imkanlar sağlanması ile ilgili hizmetler için tahakkuk eden komisyonlar, bağlayıcı sorumluluklar yürürlüğe girdiği zaman tanınmalıdır.

➤ Giriş ücretleri şeklinde sanat gösterilerinden ve diğer özel olaylardan sağlanan hasılat, olaylar gerçekleştiği zaman tanınmalıdır.

➤ Eğitim ücretlerinde hasılat, eğitim dönemi boyunca tanınmalıdır.

➤ İmtiyaz hakkı ücretlerinin tahakkukunda, değişik faktörler rol oynar. Genellikle imtiyaz hakkı ücretleri, çeşitli hizmetlerin makine ve teçhizatın, bilgi birikiminin ve usullerin arzını kapsayabilir. Bu nedenle söz konusu hususların belirlenmesi ve imtiyaz hakkı ücretlerinin dağıtımını zordur ve önemli ölçüde yargıya ihtiyaç gösterir.

➤ Eğer ücretler, mevcut anlaşmalar içinde sunulacak devamlı hizmetlerin maliyetini ve makul bir karı karşılamaya yetmiyorsa temel ücretin bir kısmı veya tamamının hasılat olarak tanımı geciktirilmelidir.

5.2 Mevsimsel, Dönemsel veya Arızı Gelirler

5.2.1 Türkiye Uygulaması

5.2.1.1 Vergi Mevzuatı

Sübvansiyonlar, performans ve navlun primleri ile sair sübvansiyon şeklindeki teşvikler bu konuyla ilişkilidir.

Bazı sektörlerin teşvik amacıyla müteşebbislere devletçe yapılan sübvansiyon niteliğindeki ödemelerin ticari hasılatı dahil olduğu tereddütsüzdür. Sübvansiyonların ne zaman hasılat kaydedilmesi gerektiği uzun süre tartışmalara konu olmuştur. Bu sübvansiyonlar, gerekli yasal şartlar yerine getirilerek hakedildiği, hatta devletçe müteşebbis lehine tahakkuk ettirildiği halde bir türlü ödenmemesi, buna rağmen dönemsellik ve tahakkuk ilkesi ileri sürülerek gelir yazılmasının ve bunlar üzerinden vergi ödenmesinin istenmesi haklı şikayetlere konu edilmiştir²⁸⁸.

Maliye Bakanlığı, sübvansiyonların ilgili kamu kuruluşlarınca ilgili firmaya ödenebilir hale geldiği tarih itibarıyla tahakkuk etmiş sayılacağını ve bu tarihte gelir kaydedilmesi gerekeceğini kabul etmiştir. Ödenebilir hale gelme, Devletin iç işlemleri sonucunda meydana gelmektedir ve bu olayın mükellefçe izlenmesi ve bilinmesi mümkün değildir. Ödenebilir hale gelme olayı mükellefe bildirilmiş dahi olsa bu istihkakların uzun süre, nakit yetersizliği nedeniyle ödenmeyebildiği bir gerçektir. Bu durum karşısında çoğu mükellef sübvansiyon niteliğindeki hasılat unsurlarını nakden veya mahsup yoluyla fiilen tahsil ettiği tarihte gelir yazmakta olup, yasal düzenlemenin de bu uygulamaya paralel hale getirilmesi gerekmektedir²⁸⁹.

Yatırım maliyetini azaltıcı mahiyet taşıyan sübvansiyonlar (teşvik primi) ise, istenirse hasılat yazılabilmekte, istenirse ilgili yatırım maliyetini azaltacak şekilde kayıt yapılabilmektedir²⁹⁰.

²⁸⁸ Gökgöz, Nurten; **a.g.e.**, ss.61-62.

²⁸⁹ Gökgöz, Nurten; **a.g.e.**, s.62.

²⁹⁰ GİB, 176 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 1987, <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/VUK213?OpenFrameSet> (15 Şubat 2007).

Önceki yıllarda (1994-1995) ihracatçılara uluslararası piyasalarda rekabet gücü kazandırmak amacı ile DFİF'ten verilen navlun primlerinin ve belli bazı giderleri ile sigorta primi ve vergi borçlarını mahsup yoluyla karşılamalarını temin için bunlara hakediş belgeleri karşılığında sağlanan imkanların ne zaman elde edilmiş sayılarak hasılat yazılacağı, tereddüt konusu olmuştur. Maliye Bakanlığı, bu sübvansiyonlara yönelik olarak şu görüşleri benimsemiştir²⁹¹;

➤ Hakediş belgelerine dayalı teşviklerin, hakediş belgesinin düzenlendiği veya alındığı hesap döneminde değil, bu hakediş belgesine dayalı mahsup işleminin fiilen yapıldığı (mükellefin mahsup yoluyla kamuya olan borcundan fiilen kurtulduğu) dönemde, vergiye tabi hasılat olarak dikkate alınması gerekmektedir.

➤ Navlun primlerinin ise, nakden veya Devlet tahvili şeklinde fiilen ele geçirildiği dönemde vergi matrahına dahil edilmesi gerektiği prensip olarak kabul edilmekle beraber, söz konusu primlerin yine nakden veya devlet tahvili şeklindeki tahsilatını takip eden beyan süresi içinde (nisan sonuna kadar) ele geçirilmesi halinde, geçmiş yıl gelirlerine dahil edileceği görüşü ileri sürülmek suretiyle olağanüstü bir sıkıntı oluşturulmuştur. Bu sıkıntının aşılabilmesi için ödemeler büyük ölçüde, nisan sonrasında gerçekleştirilmiştir.

Söz konusu teşviklere ilişkin devlet tahvili şeklindeki prim, ne miktardaki sübvansiyon karşılığı olarak verilmişse, o değer üzerinden “112 Kamu Kesimi Tahvil Senet ve Bonoları” hesabının borcuna karşılık hasılat kaydedilir. Bu menkul kıymet satılırsa, satış kar veya zararı, satış bedelinden, kayıtlı değeri indirilmek suretiyle hesaplanır. Satışın zararlı olması halinde bu zarar, vergisel açıdan kabul görür, karlı olması halinde bu kar vergi matrahını etkiler. Söz konusu menkul kıymetin satılmaması ve vade sonuna kadar beklenerek faizin elde edilmesi halinde bu faizin tamamı, itfa yılına ait hasılat olarak vergilenir²⁹².

Geçici vergi uygulamasında, mevsimlik faaliyetlere ilişkin özel bir açıklama bulunmamaktadır. Ancak, “Gayri maddi hak bedeli ve ciro primi gibi ödemeler için; hangi esasa göre hesaplanırsa hesaplanırsın, lisans, know-how gibi gayri maddi hak

²⁹¹ Gökgöz, Nurten; a.g.e., ss.62-63.

²⁹² Gökgöz, Nurten; a.g.e., s.63.

bedeli ile ciro primi niteliğindeki ödemeler, tahakkuk ettikleri dönemde gelir veya gider olarak dikkate alınacaktır”. denmektedir²⁹³.

5.2.1.2 Sermaye Piyasası Kurulu Mevzuatı

Ara dönem raporlama ile ilgili Sermaye Piyasası Kurulu Tebliğinde mevsimsel veya süreklilik göstermeyen faaliyetlerin ara dönem mali tablolarındaki durumuna ilişkin açıklama “**Mevsimlik Faaliyetler**” başlığı altında verilmiştir.

Faaliyetleri mevsimlik özellikler gösteren işletmeler, Tebliğ'in (Seri XI, No:3) 4. maddesi hükümleri saklı kalmak kaydıyla tahakkuk etmemiş bulunan gelir ve giderlerini, faaliyetlerinin yapısını gerekçe göstererek, ara malî tablolarına yansıtamazlar. Bu işletmelerin, söz konusu faaliyetlerinin özelliklerini ve malî tabloların düzenlendiği ara dönemler itibariyle tahakkuk eden gelir ve giderlerinin içinde buldukları hesap dönemi gelir ve giderlerine tahmini oranlarını, ara dönem malî tablo dipnotlarında açıklamaları şarttır²⁹⁴.

Temettü gelirleri, lisans bedelleri, teşvik ve sübvansiyonlar bu gelir grubuna örnektir.

Teşvik ve Sübvansiyonlar

Teşvik ve sübvansiyonlar ancak elde edilecekleri kanaatini oluşturan ilgili bütün şartların tamamlanmasından sonra gelir kaydedilir²⁹⁵.

Maddi duran varlık edinilmesiyle ilgili olmayan teşvik ve sübvansiyonlar doğrudan gelir kaydedilerek muhasebeleştirilir²⁹⁶.

Maddi duran varlıkların edinilmesinde yararlanılan maliyet azaltıcı teşvik ve sübvansiyonların ilgili duran varlığın maliyetinden düşülmesi veya gelir kaydedilmesi

²⁹³ GİB, 217 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği-p.50, 1998, <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/GVK193?OpenFrameSet> (15 Şubat 2007).

²⁹⁴ SPK, Sermaye Piyasasında Ara Mali Tablolara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No:3)-md.5, 1989, <http://www.spk.gov.tr/#> (15 Şubat 2007).

²⁹⁵ SPK, Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No: 1)-md.33/C, 1989, <http://www.spk.gov.tr/index2.html#> (15 Şubat 2007).

²⁹⁶ Gökgez, Nurten; **a.g.e.**, s.60.

konusunda, işletmeler, varlık bazında bir politika benimseyerek bunu tutarlı şekilde uygulamak zorundadırlar. Gelir kaydedilmesi politikası benimsendiği takdirde bu gelir, özkaynaklarda bir özel fon hesabında tutularak ilgili varlığın amortisman süresince gelir tablolarına (Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Kârlar Hesap Grubuna) eşit olarak aktarılır²⁹⁷.

Sağlanan teşvik ve sübvansiyonların sonradan herhangi bir nedenle kısmen veya tamamen geri ödenme zorunluluğunun ortaya çıkması halinde, daha önce doğrudan gelir kaydedilmiş olanlar için gider yazma; özel bir fon hesabında toplanarak yıllara sari biçimde gelir kaydedilmiş olanlar için ise öncelikle özel fon hesabından mahsup işlemi yapılır. Teşvik ve sübvansiyonların maddi duran varlık maliyetinden düşülmesi politikası uygulanmış olması durumunda ise, iade konusu teşvik ve sübvansiyon tutarı ilgili varlık maliyetine eklenir ve daha önce amortisman ayrılmış olması halinde amortisman kayıtlarında gerekli düzeltmeler yapılır²⁹⁸.

5.2.2 Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarındaki Uygulamalar

Bir mali yıl içerisinde mevsimlik, dönemsel veya ara sıra alınan gelirler, eğer tahmin veya erteleme varlığın mali yılı sonunda uygun olmayacaksa, bir ara dönem itibariyle tahmin edilmez veya ertelenmez²⁹⁹.

Diğer taraftan temettü geliri, geçmiş deneyimlere bağlı olarak büyük ölçüde tahmin edilebilir olsa bile, beyan edilene kadar belirlenemez, bunlar gerçekten beyan edilene kadar ödeme şirketinin yükümlülükleri olmazlar³⁰⁰.

Aynı zamanda, mevsime bağlı olma faktörleri mali tablolardan çıkarılmamalıdır. Örneğin, prakende satış mağazaları tipik olarak tatil alışverişi döneminde ortaya çıkan yıllık gelirlerin yüksek bir yüzdesine sahiptir ve üç aylık veya

²⁹⁷ SPK, Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No: 1)-md.33/C, 1989, <http://www.spk.gov.tr/index2.html#> (15 Şubat 2007).

²⁹⁸ Gökgöz, Nurten; **a.g.e.**, s.61.

²⁹⁹ International Accounting Standards Committee Foundation, **IFRS/US GAAP Comparison**, the United Kingdom: Ernst&Young, 2005, s.736.

³⁰⁰ Epstein, Barry J. ve Mirza, Abbas Ali; **International Accounting Standards**, the United States of America: John Wiley&Sons, Inc., 2003, s.701.

diğer ara mali tablolar bu mevsime bağlılığı tamamıyla yansıtmalı ve böyle bir şey meydana geldiğinde bunu görmelidir³⁰¹.

5.3 Mali Yıl Boyunca Düzensiz Olarak Katlanılan Maliyetler

5.3.1 Türkiye Uygulaması

SPK Mevzuatına göre, hesap dönemi boyunca düzensiz olarak katlanılan maliyetler; sadece, hesap dönemi sonu itibariyle bu tür maliyetlerin tahakkuk ettirilmesinin veya ertelenmesinin uygun olduğu durumlarda, ara dönem raporlama amaçlarına yönelik olarak tahakkuk ettirilir veya ertelenir³⁰².

5.3.2 Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarındaki Uygulamalar

Mali Yıl Boyunca Düzensiz Olarak Yapılan Maliyetler (Costs Incurred Unevenly During the Financial Year):

Mali yıl boyunca düzensiz olarak yapılan masraflar eğer, bu masraf tipinin mali yıl sonunda tahmin edilmesi veya ertelenmesi için uygun ise, ara dönem raporlama kararları için tahmin edilecek veya ertelenecektir³⁰³.

Diğer Planlı Fakat Düzensiz Meydana Gelen Maliyetler (Other Planned But Irregularly Occuring Costs):

İşletme bütçesi, Finansal yıl boyunca düzensiz olarak oluşacak bağış ve yardımlar ya da personel eğitim masrafları gibi belli tutardaki maliyetleri içerebilir. Bu tür masraflar, yıldan yıla tekrarlayan ve planlanan masraflar olsa bile genellikle ihtiyaridirler. Ara dönem mali raporlarda genel olarak henüz doğmamış bu tür maliyetlerin bir yükümlülük olarak tanınması tanımlanan borç kriterine uygun değildir³⁰⁴.

³⁰¹ Epstein, Barry J. ve Mirza, Abbas Ali; **a.g.e.**, s.701.

³⁰² SPK, Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No: 25)-md.101,2003, http://www.spk.gov.tr/teblig/files/SeriXI_No25.pdf (15 Şubat 2007), s.37.

³⁰³ International Accounting Standards Committee Foundation, **International Financial Reporting Standards**, s.1393.

³⁰⁴ Gökgöz, Nurten; **a.g.e.**, s.65.

5.4 Muhasebeleştirme ve Ölçme İlkelerinin Ara Dönem Mali Tablolarda Uygulanması

5.4.1 Türkiye Uygulaması

5.4.1.1 Vergi Mevzuatı

5.4.1.1.1 Kasa Mevcudunun Değerlemesi

Türk parası, üzerindeki yazılı değeri yani itibari değer ile değerlendirilir³⁰⁵.

5.4.1.1.2 Yabancı Paraların Değerlemesi

Vergi Usul Kanunu'nun "Yabancı Paralar" başlıklı 280. maddesinde, yabancı paraların hangi değerlendirme ölçüsü ile nasıl değerlendirileceği hükme bağlanmıştır. Bu maddenin birinci fıkrasına göre; yabancı paralar borsa rayicine göre değerlendirilir. Borsa rayicinin takarrüründe muvaza olduğu anlaşılırsa bu rayiç bedeli yerine alış bedeli esas alınacaktır. Yabancı paranın borsa rayicinin bulunmadığı durumlarda ise; değerlemede esas alınacak kur Maliye Bakanlığı'nca tespit edilecektir. Bu durumda; yabancı paraların değerlendirilmesinde ilk olarak borsa rayicine bakılacaktır. Borsa rayicinin oluşmasında muvaza olması halinde alış bedeli; borsa rayicinin bulunmaması halinde ise, Maliye Bakanlığı'nca tespit edilecek kur değerlemeye esas alınacaktır³⁰⁶.

5.4.1.1.3 Menkul Kıymetlerin Değerlemesi

Vergi Usul Kanunu'nun "Menkul Kıymetler" başlıklı 279. maddesinde, menkul kıymetler aşağıdaki şekilde hüküm altına alınmıştır.

Hisse senetleri ile fon portföyünün en az % 51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeliyle, bunlar dışında kalan her türlü menkul kıymet borsa rayici ile değerlendirilir. Borsa rayici yoksa veya borsa rayicinin muvazaalı bir şekilde oluşturduğu anlaşılırsa değerlemeye esas bedel, menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dahil)

³⁰⁵ Ataman, Ümit; **Genel Muhasebe-Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri**, s.40.

³⁰⁶ Gülmez, Bilgi; "Yabancı Paraların ve Yabancı Para Cinsinden Borç ve Alacakların Değerlemesi", **Vergi Dünyası**, Yıl:23, Sayı:280 (Aralık 2004), s.202.

iktisap tarihinden değerleme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle hesaplanır. Ancak, borsa rayici bulunmayan, getirisi ihraç edenin kar ve zararına bağlı olarak doğan ve değerleme günü itibariyle hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler, alış bedeli ile değerlenir.

Burada **borsa rayici olmayan menkul kıymetlere** rnek olarak, kar-zarar ortaklığı belgesi, gelir ortaklığı senetleri verilebilir³⁰⁷.

Borsa rayici ile değerlenecek olan menkul kıymetlere, tahviller, finansman bonusu, banka garantili bonolar, fon portföyünün % 51’i Türkiye’de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşmayan yatırım fonu katılma belgeleri, varlığa dayalı menkul kıymetler, ipotekli borç senetlerini örnek verebiliriz³⁰⁸.

Kıst getiri (Kar ilaveli alış bedeli) ile değerlenecek menkul kıymetlere, Borsa rayici ile değerlenmesi gereken menkul kıymetlerin borsa rayicinin mevcut olmaması ya da borsa rayicinin oluşmasında muvazaa olması halinde değerlenmiş tutar alış bedeline cari dönem içerisinde kalan süreye isabet eden kar kısmının eklenmesiyle bulunacaktır³⁰⁹.

5.4.1.1.4 Tahvillerin Değerlemesi

Tahvilleri ihraç eden (ıkaran) şirketler, Vergi Usul Kanunu’nun 286. maddesi gereğince tahvilleri itibari değerle değerleyeceklerdir. Tahvilleri satın alanlar, Vergi Usul Kanunu’nun 279. maddesi gereğince, borsa rayici ile deęerlenecektir³¹⁰.

Ülkemizde bu kıymetler için oluşan borsa rayici olmadığından değerlemeyi kıst getiri ölüsüne göre yapacaktır³¹¹.

³⁰⁷ Atay, Tezcan; “Menkul Kıymetler ve Dönem Sonu İşlemlerindeki Değerlenmesi”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:1 (Ocak 2004), s.62.

³⁰⁸ Küçük, Sema; “Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri”, **Yaklaşım**, Yıl:14, Sayı:157 (Ocak 2006), ss.51-52.

³⁰⁹ Küçük, Sema; **a.g.e.**, s.53.

³¹⁰ Atay, Tezcan; **a.g.e.**, s.65.

³¹¹ Atay, Tezcan; **a.g.e.**, s.65.

5.4.1.1.5 Alacakların Değerlemesi

Alacaklar mukayyet değerleriyle değeri. Mevduat veya kredi sözleşmelerine dayanan alacaklar değeri gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır³¹².

Vadesi gelmemiş olan senede bağlı alacaklar değeri gününün kıymetine irca olunabilir. Bu takdirde, senette faiz nispeti açıklanmış ise bu nispet, açıklanmamışsa Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddi uygulanır³¹³.

5.4.1.1.6 Alacak ve Borç Senetlerinde Reeskont Uygulaması

Vergi Usul Kanunu'nun 280, 281 ve 285 inci maddeleri uyarınca, yabancı para cinsinden olanlar da dahil olmak üzere, vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçlar değeri gününe kıymetine irca edilebilmektedir³¹⁴.

Geçici vergi açısından reeskont yapılmış olması müteakip geçici vergi dönemlerinde veya hesap dönemine ilişkin kazancın hesaplanmasında da reeskont işleminin yapılmasını gerektirmemektedir. Örneğin, üç aylık kazancının tespitinde bu tür alacak ve borçlarına reeskont uygulayan bir mükellef, dilerse altı aylık kazancının tespitinde senede bağlı alacak ve borçlarını reeskonta tabi tutmayabilecektir³¹⁵.

Vergi Usul Kanunu açısından (bankalar, bankerler ve sigorta şirketleri hariç) reeskont işlemi ihtiyari olmasına karşın Sermaye Piyasası Kurulu'na tabi şirketler açısından mecburidir³¹⁶.

³¹² GİB, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu-md.281, <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/VUK213?OpenFrameSet> (19 Şubat 2007).

³¹³ GİB, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu-md.281, <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/VUK213?OpenFrameSet> (19 Şubat 2007).

³¹⁴ Biçer, Hüsamettin ve Ürel, Gürol; "Geçici Vergi Uygulama Esasları-I", **Yaklaşım**, Yıl:7, Sayı:79 (Temmuz 1999), s.139.

³¹⁵ GİB, 217 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği-p.22, 1998, <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/GVK193?OpenFrameSet> (19 Şubat 2007).

³¹⁶ Uçmazbaş, Erol; "Alacak ve Borçlarda Reeskont İşlemleri ve Özellikli Durumlar", **Vergi Dünyası**, Yıl:23, Sayı:280 (Aralık 2004), s.150.

Alacak senetlerini reeskonta tabi tutan mükellefler borç senetleri için de reeskont uygulamak zorundadırlar³¹⁷.

5.4.1.1.7 Şüpheli Alacaklar

Şüpheli alacaklar, ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla³¹⁸;

- Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar;
- Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklardır.

Şüpheli hale gelen alacaklar için değerlendirme günü itibariyle karşılık ayırma şartlarının bulunup bulunmadığına bakılarak, şartların gerçekleşmesi halinde karşılık ayrılacaktır. Şüpheli hale gelen alacağın içinde bulunduğu hesap dönemini aşmamak üzere geçici vergi dönemlerinden herhangi birinde karşılık ayırmak mümkündür³¹⁹.

5.4.1.1.8 Dönem Sonu Mal Mevcutlarının Tespiti ve Değerlemesi

Yıllık beyanname ile beyan edilen kazançların tespitinde, mükelleflerin, mal mevcutlarını fiilen saymak, ölçmek veya tartmak suretiyle belirlemeleri gerekmektedir. Ancak, Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 120. maddesi hükmü, geçici vergi matrahının hesaplanmasında dönem sonu mal mevcutlarının kayıtlar üzerinden tespit edilmesine imkan tanımıştır. Dolayısıyla geçici vergiye esas kazançlarının tespitinde mükellefler, dönem sonu mal mevcutlarını kaydi olarak tespit edebilme imkanına sahiptir. Bununla birlikte, dileyen mükellefler dönem sonu mal mevcutlarını fiili envanter yapmak suretiyle belirleyebileceklerdir³²⁰.

³¹⁷ Akyol, M. Emin; “Geçici Vergide Reeskont Uygulaması”, **Yaklaşım**, Yıl:8, Sayı:94 (Ekim 2000), s.120.

³¹⁸ Özgenç, Turgay; “Şüpheli Alacaklar, Değersiz Alacaklar ve Vazgeçilen Alacakların Gider Olarak Dikkate Alınması”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:8 (Ağustos 2004), s.100.

³¹⁹ Hacırüstemoğlu, Rüstem; **a.g.e.**, s.12.

³²⁰ GİB, 217 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği-p.32, 1998, <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/GVK193?OpenFrameSet> (20 Şubat 2007).

Mükellefler tarafından ister kaydi, ister fiili envanter sonucu tespit edilmiş olsun, dönem sonu mal mevcutlarının değeri Vergi Usul Kanunu'nda yer alan değerlendirme hükümlerine göre tespit edilecektir³²¹.

5.4.1.1.9 Kıymeti Düşen Mallar

Yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veya bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış olan emtialar ile maliyetlerinin hesaplanması mümkün olmayan hurdalar ve döküntüler, ıskartalar emsal bedeli ile değerlendirilir³²².

5.4.1.1.10 İlk Tesis ve Taazzuv Giderleri ve Peştemallıklar

Kurumlarda aktifleştirilen ilk tesis ve taazzuv giderleri mukayyet değeri ile değerlendirilir. Bu değer, ilk tesis ve taazzuv için yapılan giderlerden fazla olamaz. İlk tesis ve taazzuv giderlerinin aktifleştirilmesi ihtiyaridir³²³.

Gerçek ve tüzel kişilerde peştemallıklar mukayyet değeriyle değerlendirilir³²⁴.

5.4.1.1.11 Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi

İktisadi işletmelere dahil duran varlıklar maliyet bedelleri ile değerlendirilir. Maliyet bedeli ise satın alınan ve imal edilen maddi duran varlıklarda farklılık gösterir³²⁵.

Satın Alınan Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi

Satın alma bedeline, mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsanın tasfiyesinden doğan giderlerle, makine, tesisat ve bunların yedek parçaları yurt dışından ithal edilirse, gümrük vergileri ile taşıma ve montaj için ödenen giderler eklenir. Noter,

³²¹ Hacırüstemoğlu, Rüstem; **a.g.e.**, s.14.

³²² GİB, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu-md.278, <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/VUK213?OpenFrameSet> (20 Şubat 2007).

³²³ GİB, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu-md.282, <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/VUK213?OpenFrameSet> (20 Şubat 2007).

³²⁴ GİB, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu-md.282, <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/VUK213?OpenFrameSet> (20 Şubat 2007).

³²⁵ Ataman, Ümit; **Genel Muhasebe-Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri**, s.147.

tapu, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye gider ve harçları gibi giderlerin, satın alma bedeline dolayısı ile maliyete katılmaları ise isteğe bağlıdır. Bu gibi giderler ya maliyete katılır ya da dönem gideri olarak kaydedilir³²⁶.

Satın alınan duran varlıkların aktifleştirildiği hesap dönemi sonuna kadar ödenmek veya tahakkuk etmek suretiyle kesinleşmiş olan faizlerin duran varlık maliyetine dahil edilmesi zorunludur. Duran varlığın aktifleştirildiği hesap döneminden sonraki dönemlerde tahakkuk edecek faizleri duran varlık maliyetine dahil etmek veya tahakkuk ettiği yılda zarar yazmak isteğe bağlıdır³²⁷.

İthal Edilen Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi

Duran varlık eğer peşin ödeme ile ithal edilmiş ise, fatura bedeli, banka masrafları, gümrük vergisi, gümrükçü komisyonu ve diğer ithal masrafları duran varlığın maliyetini oluşturur³²⁸.

Duran varlık eğer ithal kredisi kullanılarak ithal edilmiş ise borç ödeme süresindeki para değerindeki değişimler duran varlığın değerini de değiştirecektir³²⁹.

İthal kredisi kullanılarak yurt dışından duran varlık ithal edilmesi sırasında veya sonradan bu varlıklara ilişkin borç taksitlerinin değerlendirilmesi dolayısıyla ortaya çıkan kur farklarından; duran varlığın iktisap edildiği dönem sonuna kadar olanların, varlığın maliyetine eklenmesi zorunlu bulunmakta; aynı varlıklarla ilgili olarak söz konusu dönemden sonra ortaya çıkan kur farklarının ise ait oldukları yıllara doğrudan gider yazılması veya maliyete intikal ettirilerek amortisman konusu yapılması mümkündür³³⁰.

İmal veya İnşa Edilen Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi

Maddi duran varlıkların inşa veya imal edilmeleri halinde satın alma maliyeti yerine üretim maliyeti geçer. İnşa edilen binaların maliyet bedelini bulmak için sarf

³²⁶ Ataman, Ümit; **Genel Muhasebe-Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri**, s.148.

³²⁷ Ataman, Ümit; **Genel Muhasebe-Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri**, s.148.

³²⁸ Ataman, Ümit; **Genel Muhasebe-Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri**, s.148.

³²⁹ Ataman, Ümit; **Genel Muhasebe-Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri**, s.148.

³³⁰ Ataman, Ümit; **Genel Muhasebe-Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri**, s.148.

olunan bütün inşaat malzemesinin maliyet bedelleriyle, yapılan diğer giderleri toplamak gerekir. İnşa edilen gemilerle, imal edilen makine ve tesisata bunların imal ve inşa giderleri satın alma maliyeti yerine geçer³³¹.

5.4.1.1.12 Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerlemesi

Maddi olmayan duran varlıklar maliyet bedeli veya mukayyet değerle değerlendirilir. Bu değerler muhasebe kayıtlarına maliyet bedeli ile girdiğinden maliyet bedeli ile mukayyet değer arasında fark olmaz³³².

5.4.1.1.13 Amortisman Uygulaması

İşletmede bir yıldan fazla kullanılan yıpranmaya, aşınmaya, kıymetten düşmeye maruz kalan gayrimenkullerin ve gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin Vergi Usul Kanunu değerlendirme hükümlerine göre belirlenen değerlerinin yine Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen esaslar ve süreler dahilinde yok edilmesidir³³³.

Mükellefler yıllık olarak hesaplayacakları amortisman tutarının ilgili döneme isabet eden kısmını **geçici vergiye ilişkin kazançlarının saptanmasında** dikkate alabileceklerdir. Yıl içinde elde edilen amortisman tabii iktisadi kıymetler için yıllık olarak ayrılacak amortisman tutarından kazancın ilgili olduğu döneme isabet eden kısmı dikkate alınacaktır³³⁴.

01/01/2004 Tarihinden Önce Aktife Giren İktisadi Kıymetler İçin Amortisman Uygulaması

01.01.2004 tarihinden önce aktife giren iktisadi kıymetler için 5024 sayılı Kanundan önce yürürlükte bulunan hükümlere göre amortisman ayrılmaya devam

³³¹ Ataman, Ümit; **Genel Muhasebe-Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri**, s.148.

³³² Lazol, İbrahim; **a.g.e.**, s.334.

³³³ Hacırüstemoğlu, Rüstem; **a.g.e.**, s.13.

³³⁴ Hacırüstemoğlu, Rüstem; **a.g.e.**, s.13.

edilecektir. Ancak bu kıymetlerin amortisman ayrılmasına esas bedeli, 31.12.2003 tarihi itibariyle yapılacak enflasyon düzeltmesinden sonraki değerler olacaktır.³³⁵

31/12/2003 Tarihinden Sonra Aktife Giren İktisadi Kıymetler için Amortisman Uygulaması

31.12.2003 tarihinden sonra iktisap edilen amortisman tabi iktisadi kıymetler Vergi Usul Kanunu'nun 5024 sayılı Kanunla değişen hükümlerine göre amortisman tabi tutulacaktır³³⁶.

Vergi Usul Kanunu'nun 5024 sayılı Yasa ile değiştirilen 315. maddesine göre mükellefler amortisman tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığı'nın tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa edeceklerdir. İlan edilecek oranların tespitinde, yeni uygulamaya göre iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınacaktır³³⁷.

333 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ekinde, Bakanlıkça belirlenmiş amortisman oranları yer almaktadır. 339 No'lu tebliğ ile de, ilk listede yer almayan iktisadi kıymetler belirlenmiş ve bunlar listenin ilgili bölümlerine yerleştirilmek üzere, yeni bölümler açılmış, bunların faydalı ömürleri de tespit edilerek listelenmiştir³³⁸.

Amortisman tutarının hesaplanmasında **Normal Amortisman Usulü ve Azalan Bakiyeler Usulü** olmak üzere iki yöntem söz konusudur.

➤ Normal Amortisman Usulüne Göre Amortisman Uygulaması

Bu yöntemde iktisadi kıymet için amortisman listesinde belirtilen oran uygulanır. Böylelikle her yıl eşit tutarda amortisman ayrılmış olur. Normal amortisman

³³⁵ Beylik, Ali; "Mevcutlarda Amortisman Uygulaması", **Vergi Dünyası**, Yıl:23, Sayı:280 (Aralık 2004), s.164.

³³⁶ Lazol, İbrahim; **a.g.e.**, s.157.

³³⁷ Tuncer, Selahattin; "Amortisman Ayrılmasında Yeni Yöntem (II)", **Lebib Yalın Mevzuat Dergisi**, Sayı:8 (Ağustos 2004), s.111.

³³⁸ Beylik, Ali; **a.g.e.**, s.165.

usulünde, yıllık amortisman tutarı, duran varlığın brüt defter değeriyle, amortisman oranının çarpımı suretiyle hesaplanır³³⁹.

➤ **Azalan Bakiyeler Usulüne Göre Amortisman Uygulaması**

5024 sayılı kanun ile Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 315. maddesinde yapılan değişikliğe göre; her yıl üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının tenzili suretiyle tespit olunur. Enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde, üzerinden amortisman ayrılacak değer, amortismanına tabi iktisadi kıymetin düzeltilmiş değerinden daha evvel ayrılmış olan amortismanlarının toplamının taşınmış değerleri indirilmek suretiyle tespit edilir³⁴⁰.

Bu usulde amortisman süresi normal amortisman usulü ile aynıdır. Uygulanacak amortisman oranı % 50'yi aşmamak şartı ile normal amortisman oranının iki katıdır³⁴¹.

Kıst Amortisman Uygulaması

Bir iktisadi kıymet için amortisman ayırma işlemi, iktisadi kıymetin aktife girdiği yılda başlar. İktisadi kıymetin aktife girdiği yıl amortisman tam olarak ayrılır. Ancak, binek otomobillerin amortismanı ayrılırken ilk yılda otomobilin girdiği ay tam kabul edilerek kalan aylar için hesaplanan amortisman tutarı gider kaydedilir. Gider yazılamayan kısım iktisadi kıymetin faydalı ömrünün son yılında gidere kaydedilir³⁴².

5.4.1.1.14 Aktif Geçici Hesap Kıymetlerinin Değerlemesi

Vergi Usul Kanunu'nun 283. maddesine göre aktif geçici hesap kıymetleri; gelecek bir hesap dönemine ait olarak peşin ödenen giderler ile cari hesap dönemine ait tahsil olunmamış hasılat, mukayyet değerleri üzerinden aktifleştirilerek değerlendirilir şeklinde belirtilmiştir³⁴³.

³³⁹ Lazol, İbrahim; **a.g.e.**, s.158.

³⁴⁰ Beylik, Ali; **a.g.e.**, s.165.

³⁴¹ Lazol, İbrahim; **a.g.e.**, s.159.

³⁴² Lazol, İbrahim; **a.g.e.**, s.160.

³⁴³ Cin, Ertuğrul; "Aktif Pasif Geçici Hesap Kıymetleri", **Vergi Dünyası**, Yıl:23, Sayı:280 (Aralık 2004), s.219.

Geçici olma özelliği bilanço tarihi itibariyle işletme için hak ifade etmesi fakat bilanço tarihinden sonra faaliyet konusuna göre bir mevcut haline gelmesini veya hak olmaktan çıkmasını ifade eder³⁴⁴.

5.4.1.1.15 Borçların Değerlemesi

Borçlar mukayyet değerleriyle değerlendirilir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine dayanan borçlar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır³⁴⁵.

Vadesi gelmemiş olan senede bağlı borçlar değerlendirme günü kıymetine irca olunabilir. Bu takdirde senette faiz nispeti açıklanmışsa bu nispet, açıklanmamışsa Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddinde bir faiz uygulanır.

5.4.1.1.16 Pasif Geçici Hesap Kıymetlerinin Değerlemesi

Gelecek hesap dönemlerine ait olarak peşin tahsil olunan hasılat ile cari hesap dönemine ait olup henüz ödenmemiş olan giderler mukayyet değerleri üzerinden pasifleştirilmek suretiyle değerlendirilir³⁴⁶.

Geçici olma özelliği bilanço tarihi itibariyle işletme için yükümlülük ifade etmesi fakat bilanço tarihinden sonra faaliyet konusuna göre bir yükümlülük haline gelmesini veya yükümlülük olmaktan çıkmasını ifade eder³⁴⁷.

5.4.1.1.17 Karşılıklar

Var olan veya oluşması beklenen fakat miktarı katıyetle kestirilmeyen ve teşebbüs için bir borç mahiyetini arz eden, belli bazı zararları karşılamak maksadıyla

³⁴⁴ Cin, Ertuğrul; **a.g.e.**, s.220.

³⁴⁵ GİB, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu-md.285, <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/VUK213?OpenFrameSet> (21 Şubat 2007).

³⁴⁶ Yılmazsoy, Murat; “Aktif ve Pasif Geçici Hesap Kıymetleri”, **Vergi Dünyası**, Yıl:26, Sayı:304 (Aralık 2006), s.100.

³⁴⁷ Cin, Ertuğrul; **a.g.e.**, s.220.

hesaben ayrılan meblağlara karşılık denir. Karşılıklar mukayyet değerleriyle pasifleştirilmek suretiyle değerlenir³⁴⁸.

5.4.1.2 Türk Ticaret Kanunu Tasarısı

5.4.1.2.1 Karşılıklar

Gerçekleşmesi şüpheli yükümlülük ve askıdaki işlemlerden doğabilecek olası kayıplar için Türkiye Finansal Raporlama Standartlarında öngörülen kurallara göre karşılık ayrılır³⁴⁹.

Buna göre, bir karşılık, aşağıda yer alan koşulların varlığı halinde finansal tablolara yansıtılır³⁵⁰:

- Bir işletmenin geçmişteki bir olaydan kaynaklanan mevcut bir yükümlülüğünün (yasal ve yapısal) bulunması;
- Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmalarının muhtemel olması,
- Yükümlülük tutarının güvenli bir biçimde tahmin edilebiliyor olması.

5.4.1.2.2 Dönem Ayırıcı (Geçici) Hesaplar

Bilânço gününden sonraki belirli bir süre içinde giderleşecek olan harcamalar ile gelir unsuru oluşturacak tahsilatlar hakkında Türkiye Finansal Raporlama Standartları uygulanır³⁵¹.

5.4.1.2.3 Sorumluluk ilişkileri

Bono düzenlenmesi ile poliçe ve çek düzenlenmesinden, devrinden, poliçenin kabulünden, kefaletlerden, avalden, garanti sözleşmelerinden, akreditif teyitlerinden,

³⁴⁸ GİB, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu-md.288, <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/VUK213?OpenFrameSet> (22 Şubat 2007).

³⁴⁹ Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği, Türk Ticaret Kanunu Tasarısı-md.75, <http://www.tsrbsb.org.tr/tsrbsb/Mevzuat/Taslak+kanunlar/TurkTicaretKanunuTasarisi.htm> (06.04.2007).

³⁵⁰ Ataman Akgül, Başak ve Akay, Hüseyin; **a.g.e.**, s.181.

³⁵¹ Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği, Türk Ticaret Kanunu Tasarısı-md.76, <http://www.tsrbsb.org.tr/tsrbsb/Mevzuat/Taslak+kanunlar/TurkTicaretKanunuTasarisi.htm> (06.04.2007).

üçüncü kişilerin borçları için verilen güvencelerden, üçüncü kişiler lehine taahhütlerden doğan sorumluluklar ile Türkiye Finansal Raporlama Standartlarında öngörülen diğer sorumluluklar pasifte gösterilmemişlerse, bilançonun altında veya ekte Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına göre açıklanır. Rücudan doğan alacaklar ve borçlar ile ilgili sorumluluk ilişkileri de ekte belirtilir³⁵².

5.4.1.2.4 Varlıklar ile Borçların Değerlemesi

Duran ve dönen varlıklar Türkiye Finansal Raporlama Standartları uyarınca bu standartlarda gösterilen ölçülere göre değerlendirilir. Borçlar ve diğer kalemler için de aynı standartlar uygulanır³⁵³.

5.4.1.2.5 İktisap ve Üretim Değerleri

Değerlemede uygulanacak değerlerin belirlenmesi, tanımları, kapsamaları, uygulanacak kalemlerin gösterilmesi ve değişiklikler Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına tâbidir³⁵⁴.

5.4.1.3 Sermaye Piyasası Kurulu Mevzuatı

5.4.1.3.1 Döviz Dayalı İşlemler

Döviz dayalı işlemlerin işlem tarihinde geçerli kurlar esas alınarak muhasebeleştirilmesi gerekir. Değerleme gününde, işletmenin kasa ve bankalar hesabı içinde yer alan dövizleri ile döviz dayalı alacakları ve borçları; varsa oluşan borsa kur'u, borsa kur'unun bulunmaması halinde Merkez Bankası'nca ilan edilen kurlar üzerinden değerlendirilir³⁵⁵.

³⁵² Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği, Türk Ticaret Kanunu Tasarısı-md.77, <http://www.tsrbsb.org.tr/tsrbsb/Mevzuat/Taslak+kanunlar/TurkTicaretKanunuTasarisi.htm> (06.04.2007).

³⁵³ Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği, Türk Ticaret Kanunu Tasarısı-md.79, <http://www.tsrbsb.org.tr/tsrbsb/Mevzuat/Taslak+kanunlar/TurkTicaretKanunuTasarisi.htm> (06.04.2007).

³⁵⁴ Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği, Türk Ticaret Kanunu Tasarısı-md.80, <http://www.tsrbsb.org.tr/tsrbsb/Mevzuat/Taslak+kanunlar/TurkTicaretKanunuTasarisi.htm> (06.04.2007).

³⁵⁵ SPK, Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No: 1)-md.28, 1989, <http://www.spk.gov.tr/index2.html#> (22 Şubat 2007).

5.4.1.3.2 Menkul Kıymetlerin Değerlemesi

Geçici amaçlarla iktisap edilen menkul kıymetler, elde etme maliyeti ile kaydedilir. Ancak, işletmeler satınalma bedeline bağlı olarak yaptıkları giderleri "Diğer Faaliyetlerden Giderler ve Zararlar" olarak muhasebeleştirilebilirler³⁵⁶.

Elde etme maliyetinin hesaplanmasında hareketli veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden birinin uygulanması şarttır. Menkul kıymetler, söz konusu maliyet yöntemlerine dayanılarak serileri itibariyle ayrı ayrı değerlendirilir.

Borsalar ve teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören hisse senetleri, bilanço gününden önceki 5 işgünü boyunca oluşan günlük ağırlıklı ortalama fiyatların ortalaması üzerinden değerlendirilir. Bu ortalamanın hesabında sermaye artırım ve temettü ödemesi gibi işlemlerden kaynaklanan etkiler giderilir. Bilanço gününden önceki 5 işgünü içinde elde edilen hisse senetleri ise, elde etme maliyeti ve bilanço gününde oluşan ağırlıklı ortalama fiyatın düşük olanı ile değerlendirilir³⁵⁷.

Yatırım fonu katılma belgeleri, ilgili yatırım fonunun bilanço tarihi için açıkladığı alış fiyatları üzerinden; borsalar ve teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören borçlanmayı temsil eden diğer menkul kıymetler ise bilanço tarihindeki ağırlıklı ortalama fiyatları üzerinden değerlendirilir³⁵⁸.

Borsalar ve teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen menkul kıymetler, elde etme maliyetlerine göre % 10 veya daha fazla bir oranda değer kaybetmeleri ve bu değer düşüklüğünün yakın bir gelecekte ortadan kalkacağına dair objektif ve makul bir gerekçenin varolmaması durumunda rayiç değerleriyle değerlendirilir³⁵⁹.

³⁵⁶ SPK, Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No: 1)-md.21, 1989, <http://www.spk.gov.tr/index2.html#> (22 Şubat 2007).

³⁵⁷ SPK, Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No: 1)-md.21, 1989, <http://www.spk.gov.tr/index2.html#> (22 Şubat 2007).

³⁵⁸ SPK, Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No: 1)-md.21, 1989, <http://www.spk.gov.tr/index2.html#> (22 Şubat 2007).

³⁵⁹ SPK, Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No: 1)-md.21, 1989, <http://www.spk.gov.tr/index2.html#> (22 Şubat 2007).

Rayiç değer, borçlanmayı temsil eden menkul kıymetler için T.C.Merkez Bankasının açıkladığı iskonto oranı üzerinden hesaplanan değer; hisse senetleri için net defter değeridir³⁶⁰.

5.4.1.3.3 Alacak ve Borçları Değerleme

Alacaklar ve borçlar bilançoda mukayyet değerleri ile gösterilir. Ancak, avans, depozito ve teminat niteliğinde olanlar hariç olmak üzere, senetli alacak ve borçlar ile 3 aydan daha uzun vadeli senetsiz alacak ve borçların reeskont işlemine tabi tutulması şarttır. Reeskont işleminde, söz konusu alacak ve borçlar için öngörülen faiz oranı, bu yoksa Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası'nın iskonto oranı uygulanır³⁶¹.

5.4.1.3.4 Şüpheli Alacaklar

Şüpheli alacaklar, çeşitli nedenlerle tahsil imkanlarının güçleşmiş olduğu tahmin edilen alacakları ifade eder. İşletmelerin makul bir gerekçeye dayanarak şüpheli alacaklarını tahmin etmesi ve bu alacaklar için karşılık ayırması şarttır.

Makul bir sonuca ulaşmayı önleyen önemli belirsizliklerin var olması halinde, şüpheli alacaklar, perakende satış yöntemi kullanılarak hesaplanır. Perakende satış yöntemine göre, değerlendirme yapılan dönemden önceki iki hesap döneminde vadesinde tahsil edilemeyen alacakların ilgili bulunduğu dönemlerdeki toplam vadeli satışlara oranlarının ortalaması, değerlendirme dönemindeki vadeli satışlara uygulanarak, tahmini şüpheli alacaklar hesaplanır³⁶².

Tahmin edilen şüpheli alacakların dışında, ilgili bulunduğu dönemde vadesi geçtiği halde tahsil edilemeyen, dava ve icra aşamasında bulunan, yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan alacaklar için ayrıca karşılık ayrılır.

³⁶⁰ SPK, Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No: 1)-md.21, 1989, <http://www.spk.gov.tr/index2.html#> (22 Şubat 2007).

³⁶¹ SPK, Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No: 1)-md.26, 1989, <http://www.spk.gov.tr/index2.html#> (22 Şubat 2007).

³⁶² SPK, Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No: 1)-md.27, 1989, <http://www.spk.gov.tr/index2.html#> (1 Mart 2007).

5.4.1.3.5 Stokların Değerlemesi

Stoklar, elde etme maliyeti ve net gerçekleşebilir değerın düşük olanı ile değeriendir³⁶³.

Stokların elde etme maliyeti yerine net gerçekleşebilir değeri ile değeriilmesi için, net gerçekleşebilir değeri elde etme maliyetine göre % 10 veya daha fazla bir değeri düşüklüğü göstermesi ve bu değeri düşüklüğünün yakın bir tarihte ortadan kalkacağına dair objektif ve makul bir gerekçenin varolmaması gerekir³⁶⁴.

Stok maliyetinin hesaplanmasında "ilk giren ilk çıkar", "son giren ilk çıkar", "ağırlıklı ortalama maliyet" veya "hareketli ortalama maliyet" yöntemlerinden birinin uygulanması ve türler itibariyle aynı değerileme yönteminin esas alınması zorunludur. Ancak, kısmen özel siparişlerin olması veya başlıbaşına maliyetlerinin saptanması gerekli kalemlerin bulunması halinde, bunlara özgü olarak "özel sipariş maliyeti" yöntemi uygulanabilmektedir³⁶⁵.

Stokların elde etme maliyetine göre düşük değeri ile değeriilmesi halinde karşılık ayrılması gerekmekte ve ayrılan stok değeri düşüklüğü karşılık tutarları esas olarak genel yönetim giderleri içinde muhasebeleştirilmektedir³⁶⁶.

5.4.1.3.5.1 Net Gerçekleşebilir Değeri Esasının Uygulanması

Net gerçekleşebilir değeri, işin normal akışı içinde tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış maliyeti toplamının indirilmesiyle elde edilen tutarı ifade eder³⁶⁷.

Net gerçekleşebilir değeri tahmini, hesaplama anında mevcut güvenilir kanıtlara göre stokların satılması durumunda elde edilmesi beklenen satış tutarları esas

³⁶³ Cin, Ertuğrul; "Sermaye Piyasası Mevzuatında Dönem Sonu İşlemlerine İlişkin Düzenlemeler", **Vergi Dünyası**, Yıl:26, Sayı:304 (Aralık 2006), s.115.

³⁶⁴ SPK, Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No: 1)-md.22, 1989, <http://www.spk.gov.tr/index2.html#> (1 Mart 2007).

³⁶⁵ Cin, Ertuğrul; "Sermaye Piyasası Mevzuatında Dönem Sonu İşlemlerine İlişkin Düzenlemeler", s.115.

³⁶⁶ Cin, Ertuğrul; "Sermaye Piyasası Mevzuatında Dönem Sonu İşlemlerine İlişkin Düzenlemeler", s.115.

³⁶⁷ SPK, Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No: 25)-md.141,2003, http://www.spk.gov.tr/teblig/files/SeriXI_No25.pdf (27 Nisan 2007), s.56.

alınarak yapılır. Bu tahmin dönem sonundaki mevcut koşullarla uyumlu oldukları ölçüde dönem sonundan sonra oluşan fiyat ve maliyet dalgalanmalarıyla doğrudan bağlantılı olan olayları da dikkate alır. Geçici fiyat ve maliyet dalgalanmaları net gerçekleşebilir değerlerin saptanmasında dikkate alınmaz³⁶⁸.

Net gerçekleşebilir değer tahminlerinde, stokların elde bulundurulma amaçları da dikkate alınır. Örneğin firmanın satışlarını ve hizmet sözleşmelerini karşılama için elde bulundurulan stokların net gerçekleşebilir değeri sözleşme fiyatlarına dayandırılır. Eğer eldeki stok miktarları sözleşme ile belirlenen stok miktarlarından fazla ise, tahmin edilecek bu fazla stokların net gerçekleşebilir değeri genel satış fiyatlarına dayandırılır³⁶⁹.

Her izleyen muhasebe döneminde net gerçekleşebilir değer yeniden gözden geçirilir. Daha önceki koşullar uyarınca stok maliyetlerinin net gerçekleşebilir değere indirgenmesi nedeniyle ayrılan stok değer düşüklüğü karşılıkları, bu koşulların geçerliliğini kaybetmesi durumunda karşılıklardan kullanılmayan kısımlar iptal edilir. Böylece stokların yeni defter değeri maliyet ya da yeniden gözden geçirilmiş net gerçekleşebilir değerinden düşük olmasıyla gösterilir³⁷⁰.

Stokları net gerçekleşebilir değerine indirgeyen stok değer düşüklüğü karşılık tutarları ve stoklarla ilgili tüm kayıplar, indirgemenin ve kayıpların oluştuğu dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Net gerçekleşebilir değerlerin yeniden gözden geçirilmesinde; bu değerlerin ilgili stok maliyetine yaklaşması ya da eşit olması durumunda, stok değer düşüklüğü karşılığı iptal edilir ve ilgili tutar konusu kalmayan karşılıklar hesabına devredilerek gelir kaydedilir³⁷¹.

³⁶⁸ Sönmez, Feriştah; “13 No’lu Türkiye Muhasebe Standardı-Stoklar”, **Muhasebe ve Denetim Bakış**, Yıl:3, Sayı:9 (Mayıs 2003), s.34.

³⁶⁹ Erdoğan, Murat ve Baydemir, Mehmet; **TMS – 13 Stoklar**, İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları No: 169, 2003, s.52.

³⁷⁰ Erdoğan, Murat ve Baydemir, Mehmet; **a.g.e.**, s.52.

³⁷¹ Erdoğan, Murat ve Baydemir, Mehmet; **a.g.e.**, s.53.

Net gerçekleştirilebilir değerin, elde etme maliyetinden düşük olabileceği durumlar³⁷²;

- İşletmenin mal ve mamul maliyetlerinde artışların veya bunların satış fiyatlarında düşüşlerin ortaya çıkması,
- Çeşitli nedenlerle stoklarda bozulma, çürüme, kırılma, çatlama, paslanma gibi değer düşüklüğüne neden olan olayların olması,
- Satın alınan veya üretilen malın hatalı olması,
- Teknolojik gelişmeler ve moda değişiklikleri dolayısıyla maliyetlerin artması veya satış fiyatlarının düşmesi,
- İşletmelerin, pazarlama stratejilerinin bir sonucu olarak zararına satış yapmaları.

5.4.1.3.6 İştirakler, Bağlı Ortaklıklar ve Bağlı Menkul Kıymetleri Değerleme

İştirakler, bağlı ortaklıklar ve bağlı menkul kıymetler elde etme maliyeti ile değerlendirilir. Şu kadar ki, borsa ve teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören iştirakler, bağlı ortaklıklar ve bağlı menkul kıymetler Tebliğ'in 21. maddesindeki esaslarla belirlenen değerleri üzerinden; borsa ve teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen iştirakler, bağlı ortaklıklar ve bağlı menkul kıymetler ise, net defter değerleri elde etme maliyetlerinden düşük olduğu takdirde, net defter değerleri üzerinden değerlendirilebilir³⁷³.

5.4.1.3.7 Maddi Duran Varlıkları Değerleme

İşletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere iktisap edilen amortismanına tabi sabit kıymetlerin değerlendirilmesi maliyet bedeli esasına göre belirlenmektedir. Söz konusu

³⁷² Çetin, İlgül; "Stok Hesaplarının Vergi Kanunları, Sermaye Piyasası Kanunu, Türkiye ve Uluslararası Muhasebe Standartları Açısından İncelenmesi", (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi SBE, 2003), ss.57-58.

³⁷³ SPK, Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No: 1)-md.29, 1989, <http://www.spk.gov.tr/index2.html#> (1 Mart 2007).

kıymetlerin değerlemesinde, kıymetin işletmenin aktifine girip, işletme faaliyetleri için kullanılabilir hale gelmesine kadar olan giderlerin de maliyet bedeli içinde yer alması gerekmektedir³⁷⁴.

Maddi duran varlıkların aktifleştirilmesinden sonra ortaya çıkan ve bu varlıkların iktisabında kullanılan kredilerden kaynaklanan kur farkları aktifleştirilebilir. Bu takdirde, söz konusu giderler ilgili bulunduğu varlığın kalan amortisman süresi içinde itfa edilir³⁷⁵.

5.4.1.3.8 Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerlemesi

Maddi olmayan varlıklar esas olarak elde etme değeri üzerinden değerlendirilecektir³⁷⁶.

İktisap edilen belirsiz ekonomik ömürleri olan şerefiye ve gayri maddi varlıkların değerlerinin amortisman yoluyla itfa edilmesi mümkün değildir. Ancak değerlerindeki azalmaya karşı her yıl durumunun gözden geçirilmesi gerekmektedir³⁷⁷.

Belirli bir iktisadi ömre sahip gayri maddi varlıklar ekonomik ömürlerine göre belirlenen amortisman nispetlerine göre itfa edilmek suretiyle değerlendirilmeleri gerekmektedir³⁷⁸.

5.4.1.3.9 Amortisman Uygulaması

Amortisman muhasebesinin konusu, duran varlıklarda, kullanımdan, belli bir sürenin geçmesinden ve teknolojik gelişmeler nedeniyle varlığın demode olmasından dolayı ortaya çıkabilecek eskime, yıpranma ve tükenme şeklindeki değer kayıplarını dikkate alarak, duran varlıkların faydalı ömürlerini tahmin etmek ve bu süre içinde söz konusu varlıkların elde etme maliyetini gider olarak muhasebeleştirmektir³⁷⁹.

³⁷⁴ Cin, Ertuğrul; "Sermaye Piyasası Mevzuatında Dönem Sonu İşlemlerine İlişkin Düzenlemeler", s.113.

³⁷⁵ SPK, Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No: 1)-md.30, 1989, <http://www.spk.gov.tr/index2.html#> (1 Mart 2007).

³⁷⁶ Cin, Ertuğrul; "Sermaye Piyasası Mevzuatında Dönem Sonu İşlemlerine İlişkin Düzenlemeler", s.113.

³⁷⁷ Cin, Ertuğrul; "Sermaye Piyasası Mevzuatında Dönem Sonu İşlemlerine İlişkin Düzenlemeler", s.113.

³⁷⁸ Cin, Ertuğrul; "Sermaye Piyasası Mevzuatında Dönem Sonu İşlemlerine İlişkin Düzenlemeler", s.113.

³⁷⁹ SPK, Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No: 1)-md.38, 1989, <http://www.spk.gov.tr/index2.html#> (1 Mart 2007).

İşletmelerde bir yıldan fazla kullanılan ve sınırlı bir ömre sahip olan duran varlıklar için amortisman ayrılması şarttır.

5.4.1.3.10 Hizmetten Alınan ve Elden Çıkarılacak Olan Duran Varlıklar

Hizmetten alınan ve gelecekte elden çıkarılmak amacıyla bulundurulmuş maddi duran varlıklar, net değer defteri ile net gerçekleşebilir değerlerin düşük olanı ile değerlendirilir³⁸⁰.

5.4.1.3.11 Maliyet Artış Fonu ve Sermayeye Eklenecek İştirak Hisseleri ve Gayrimenkul Satış Kazançları

Elden çıkarılan gayrimenkul, iştirak hisseleri ve amortisman tabii diğer iktisadi kıymetlerin vergi mevzuatı çerçevesinde arttırılan maliyet bedellerine tekabül eden kazançlar, “Yedekler” hesap grubu içinde “Olağanüstü Yedekler” hesap kaleminden sonra gelmek üzere, “Maliyet Artış Fonu” hesabı içinde izlenebilir³⁸¹.

İştirak hisselerinin veya gayrimenkullerin satışından doğan kazancın, Kurumlar Vergisi istisnasından yararlanılmak amacıyla sermayeye ilave edilmesi kararlaştırılan kısmı “Yedekler” hesap grubu içinde “Maliyet Artış Fonu” hesap kaleminden sonra gelmek üzere “Sermayeye Eklenecek İştirak Hisseleri ve Gayrimenkul Satış Kazançları” hesabı içinde izlenebilir³⁸².

5.4.1.3.12 Vergi Karşılığı

İşletmeler, ara malî tabloların kapsadığı dönem itibariyle oluşan dönem kârından, geçmiş yıl zararlarının tamamını düşükten sonra ilgili mevzuat hükümlerini dikkate alarak vergi karşılığı ayırmak zorundadırlar³⁸³.

³⁸⁰ SPK, Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No: 1)-md.33, 1989, <http://www.spk.gov.tr/index2.html#> (1 Mart 2007).

³⁸¹ SPK, Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No: 1)-md.33/D, 1989, <http://www.spk.gov.tr/index2.html#> (1 Mart 2007).

³⁸² SPK, Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No: 1)-md.33/D, 1989, <http://www.spk.gov.tr/index2.html#> (1 Mart 2007).

³⁸³ Gökgöz, Nurten; **a.g.e.**, s.67.

Vergi karşılığının hesaplanmasında, ara dönem vergi matrahı; ara dönem kârından geçmiş yıl zararlarının tamamı düşüldükten sonra, kesinleşen veya asgari tutarları belirlenen indirim ve ilâvelerin yapılması suretiyle belirlenir. Tutarları kesinleşmeyen muhtemel indirim ve ilâvelerin ise malî tablo dipnotlarında açıklanması zorunludur³⁸⁴.

5.4.1.3.13 Giderlerin Dağıtılması

Genel üretim giderlerinin gider yerlerine ve mamul maliyetlerine uygun esaslarla dağıtılması gerekir. Üretim düzeyinin düşük olduğu dönemlerde ve atıl kapasite bulunması durumunda atıl kapasiteye düşen sabit genel üretim giderleri üretim maliyeti dışında tutulur. Üretim kapasitesine ilişkin veriler önceden belirlenen esaslara göre tutarlı bir biçimde uygulanır³⁸⁵.

Faaliyet giderlerinden üretim maliyetine pay verilmez.

5.4.1.3.14 Borçlanma Maliyetleri

Varlıkların elde etme maliyeti ile açık ilgisi kurulabilen borçlanma maliyetleri (kur farkları dahil finansman giderleri) ilgili varlığın maliyetine dahil edilir³⁸⁶.

Tebliğin 29. maddesinin son fıkra hükmü ile 30. maddesinin son fıkra hükmü saklı kalmak üzere, varlıkların aktifleştirilmesinden sonra ortaya çıkan ve varlıkların iktisabında kullanılan kredilerden kaynaklanan borçlanma maliyetleri aktifleştirilemez³⁸⁷.

5.4.1.3.15 Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Hususlar

Bilanço tarihi ile mali tabloların kesinleşme tarihleri arasında ortaya çıkan ve tablolarda yer alan tutarları veya işletme faaliyetlerini önemli ölçüde etkileyen veyahut

³⁸⁴ Gökgöz, Nurten; **a.g.e.**, s.67.

³⁸⁵ SPK, Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No: 1)-md.23, 1989, <http://www.spk.gov.tr/index2.html#> (1 Mart 2007).

³⁸⁶ SPK, Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No: 1)-md.33/B, 1989, <http://www.spk.gov.tr/index2.html#> (1 Mart 2007).

³⁸⁷ SPK, Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No: 1)-md.33/B, 1989, <http://www.spk.gov.tr/index2.html#> (1 Mart 2007).

bilânço tarihinde varolan şartları değiştiren hususların mali tablolara değişiklik veya açıklama yapmak suretiyle yansıtılması zorunludur. Bununla birlikte Mali tabloların genel kurullarda kesinleşme tarihi ile yayım tarihleri arasındaki dönemde ortaya çıkan hususların yayımlanacak mali tablolarla birlikte açıklanması gerekir³⁸⁸.

5.4.1.3.16 Şarta Bağlı Olaylar

Şarta bağlı olaylar, bilanço tarihinde mevcut ve sonucu (kâr veya zarar) gelecekteki bir veya birkaç olayın gerçekleşip gerçekleşmemesine bağlı olan olayları ifade eder. Mali tabloların düzenlenmesi sırasında şarta bağlı olayların dikkate alınması zorunludur³⁸⁹.

Şarta bağlı zararların, mali tabloların kesinleşme tarihinden önce makul bir şekilde ve makul bir oranda tahmin edilebilmesi halinde tahakkuk ettirilmesi ve mali tablolara yansıtılması gerekir. Belli bir öneme sahip olan, ancak, tutarları tahmin edilemeyen şarta bağlı zararlar dipnotlarda açıklanır³⁹⁰.

Şarta bağlı kârların gerçekleşmesinin muhtemel bulunması durumunda yalnızca bilanço dipnotlarında açıklama yapılmakla yetinilir³⁹¹.

5.4.1.3.17 Mali Tabloların Kesinleşmesi

Kurul'un Seri: XI, No: 1 Sermaye Piyasasında Malî Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Tebliği'nin, bilânço tarihinden sonra ortaya çıkan hususlar ile şarta bağlı olaylarla ilgili 40 ve 41. maddelerinde yer alan malî tabloların kesinleşme tarihleri deyimi; bu Tebliğ'in uygulanmasında ara malî tabloların genel kurulca, Kurul'un genel kurul kararını aramadığı hallerde yönetim kurulunca kabul tarihini ifade eder³⁹².

³⁸⁸ SPK, Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No: 1)-md.40, 1989, <http://www.spk.gov.tr/index2.html#> (1 Mart 2007).

³⁸⁹ SPK, Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No: 1)-md.41, 1989, <http://www.spk.gov.tr/index2.html#> (1 Mart 2007).

³⁹⁰ SPK, Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No: 1)-md.41, 1989, <http://www.spk.gov.tr/index2.html#> (1 Mart 2007).

³⁹¹ SPK, Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No: 1)-md.41, 1989, <http://www.spk.gov.tr/index2.html#> (1 Mart 2007).

³⁹² Gökgöz, Nurten; **a.g.e.**, s.67.

Menkul kıymet ihracı nedeniyle düzenlenecek ara malî tabloların, bağımsız denetleme kuruluşlarınca denetime tabî tutulmuş olmaları halinde, yönetim kurulunca tasdiki yeterli sayılacaktır³⁹³.

³⁹³ Gökgöz, Nurten; **a.g.e.**, s.67.

5.4.2 Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarındaki Uygulamalar

5.4.2.1 Uluslararası Finansal Raporlama Standardı 34 - Ara Dönem Mali Raporlama Standardında Muhasebeleştirme ve Ölçme İlkelerinin Uygulanması

5.4.2.1.1 İşverenlerin Bordro Vergileri ve Sigorta Primleri (Employer Payroll Taxes and Insurance Contributions)

Bazı ülkelerde bunlar yıllık bir taban üzerinde değerlendirilmekte fakat yıl boyunca düzensiz oranlarla ödenmektedir. Bu yüzden bu durumda, ödenen gerçek verginin değil, bir ara dönem mali tabloda bir yıla ilişkin tahmini ortalama bir yıllık vergi oranının benimsenmesi uygundur. Vergiler yıllık değerlendirmelerdir fakat ödemeler düzensizdir³⁹⁴.

5.4.2.1.2 Temel Planlı Periyodik Bakım veya Kontrol (Major Planned Periodic Maintenance or Overhaul)

Bir temel planlı periyodik bakım veya kontrolün veya yıl sonuna doğru ortaya çıkması beklenen diğer mevsimlik masrafların maliyeti, eğer bir olay, işletmenin yasal veya yapısal bir borç altına girmesine sebep olmamış ise, ara dönem raporlama kararları için tahmin edilmez. Sadece geleceğe yönelik masraf yapma niyeti veya zorunluluğu bir borca yol açmak için yeterli değildir³⁹⁵.

5.4.2.1.3 Karşılıklar (Provisions)

Bir işletmenin, yasal veya yapısal bir borca yol açan bir olay sonucunda ekonomik menfaatleri devretmekten başka yapacak hiçbir mantıklı alternatifi olmaması durumunda bir karşılık belirlenir. Eğer işletmenin, en doğru borç miktarı tahmini değişirse borcun miktarı, gelir tablosunda belirtilen bir mütakabil zarar veya kar ile birlikte, yukarıya veya aşağıya doğru ayarlanır³⁹⁶.

³⁹⁴ Kirk, Robert J.; **International Financial Reporting Standards in Depth**, Oxford: Elsevier, 2005, s.361.

³⁹⁵ International Accounting Standards Committee Foundation, **International Financial Reporting Standards**, s.1396.

³⁹⁶ International Accounting Standards Committee Foundation, **International Financial Reporting Standards**, s.1396.

Bu standart bir işletmenin, mali yılının sonunda yapacağı gibi bir ara dönemde bir karşılık belirlemesine ve hesaplamasına ilişkin olarak aynı kriteri uygulamasını gerektirmektedir. Menfaatleri devretmek için bir borcun varlığı veya var olmaması raporlama dönemi uzunluğunun bir fonksiyonu değildir³⁹⁷.

5.4.2.1.4 Yıl Sonu İkramiyeleri-Primleri (Year-End Bonuses)

Yıl sonu primlerinin çeşitleri oldukça değişiklik gösterir. Bazı primler sadece yıl boyunca istihdam edilen personelin kazandıklarından ibarettir. Bazı primler aylık, 3 aylık ya da faaliyet karının ölçümü ile yıllık bazda kazanılır. Bunların kazanılması; tamamen ihtiyari, sözleşmeye bağlı ya da geçmiş yıl teamülleri esasına dayanabilir³⁹⁸.

Primlerin ara dönemlerde raporlama maksadıyla öngörülmesi sadece aşağıdaki durumlarda olabilir³⁹⁹:

- Ödeme yapmak durumunda olduğu bir yasal yükümlülük veya geçmişteki uygulamaların yapısal bir zorunluluk oluşturması ve başka bir gerçekçi alternatifin bulunmaması durumlarında,
- Yükümlülüğün güvenilir tahminlerin yapılması durumlarında.

5.4.2.1.5 Şarta Bağlı Kira Ödemeleri (Contingent Lease Payments)

Borç olarak tanınan yasal ya da yapısal zorunluluklar şarta bağlı kira ödemelerine örnek olabilir. Eğer bir kiralama, kiracının yıllık satışlarının belli bir seviyeye ulaşması koşuluna bağlı olarak ödeme gerektiriyorsa, satışlarda belli hedefin gerçekleşmesinden önce, ara dönemlerde bir yükümlülük olarak ortaya konabilir. Gelecekte yapılacak kira ödeme tutarları için gerçekçi bir alternatif olmaması halinde gerçekleşmesi beklenen satış seviyesi tahmin edilir⁴⁰⁰.

³⁹⁷ International Accounting Standards Committee Foundation, **International Financial Reporting Standards**, s.1396.

³⁹⁸ Gökgöz, Nurten; **a.g.e.**, s.72.

³⁹⁹ Gökgöz, Nurten; **a.g.e.**, ss.72-73.

⁴⁰⁰ Gökgöz, Nurten; **a.g.e.**, s.73.

5.4.2.1.6 Maddi Olmayan Duran Varlıklar (Intangible Assets)

İşletme, maddi olmayan duran bir varlığa yönelik tanımlama ve belirleme kriterlerini, tıpkı bir yıllık dönemde olduğu gibi bir ara dönemde de aynı şekilde uygulayacaktır. Bir maddi olmayan duran varlığa yönelik belirleme kriterlerinin karşılanmasından önce yapılan masraflar gider olarak kabul edilmektedir. Kriterlerin karşılandığı belirli bir zamandan sonra yapılan masraflar bir maddi olmayan duran varlığın maliyetinin bir kısmı olarak kabul edilmektedir. Belirleme kriterlerinin mali yıl içerisinde daha sonra karşılanacağı düşüncesiyle ara dönem bilançoda aktif (maddi olmayan duran varlık) addedilen “ertelenen” maliyetler doğru bulunmaz⁴⁰¹.

5.4.2.1.7 Kıdem Tazminatları (Pensions)

Ara bir dönem için emeklilik maliyeti, bir önceki mali yılın sonunda belirlenen, bu tarihten itibaren meydana gelen piyasa dalgalanmalarına ve önemli kısıntılar, tasfiyeler veya bir kerelik meydana gelen olaylara göre ayarlanan emeklilik maliyeti oranı kullanılarak yıllık olarak hesaplanır⁴⁰².

5.4.2.1.8 Yıllık İzinler, Tatiller ve Diğer Tazmin Edilen Kısa Dönem Devamsızlıklar (Vacations, Holidays and Other Short-term Compensated Absences)

Devreden birikmiş izin ücret hakları, eğer cari dönemde tamamı kullanılmamışsa, gelecek dönemlere devredilerek kullanılabilir. Uluslararası Finansal Raporlama Standardı 19 - Çalışanın Hakları; bilançolarda yer alan birikmiş, sonuç olarak ödenmesi umulan kullanılmamış izin haklarının yükümlülüklerinin ve maliyetlerinin ölçülmesini gerektirir. Bu prensibe ara dönem mali tablolarında da başvurulabilir. Bunun aksi olarak yıllık raporlarda olmadığı gibi ara dönemlerde de tanınacak izin ücret hakları bulunmayabilir⁴⁰³.

⁴⁰¹ International Accounting Standards Committee Foundation, **International Financial Reporting Standards**, s.1397.

⁴⁰² International Accounting Standards Committee Foundation, **International Financial Reporting Standards**, s.1397.

⁴⁰³ Gökgöz, Nurten; **a.g.e.**, s.74.

5.4.2.1.9 Ara Dönem Gelir Vergisinin (Masraflarının) Ölçülmesi (Measuring Interim Income Tax Expense)

Ara döneme ilişkin gelir (kurum) vergisi; yıl sonunda tüm gelirlere uygulanacak vergi oranı dikkate alınarak, tahmini ve tüm yıla etkili olabilecek ortalama bir vergi oranı kullanılarak tahakkuk ettirilir⁴⁰⁴.

Bu, standardın 28. paragrafında ortaya konan aynı muhasebe tanıma ve ölçme prensiplerinin genel kavramına uygundur. Ara dönemde tahakkuk ettirilen Gelir (kurum) vergisinde yıl bazında uygulanan oran ve hesaplama başvurulabilir. Gelir (kurum) vergileri yıl bazında tayin edildiğinden; mevcut ve değişen vergi yasaları dikkate alınarak hesaplanan tahmini ortalama vergi oranı bütün yıl gelirlerine uygulanabilen artan oranlı vergi yapısının etkilerini yansıtmalıdır. Uluslararası Finansal Raporlama Standardı 12, devamlı değişen Gelir Vergisi oranlarının tahmininde yol gösterim sağlamaktadır. Bu standardın 28. paragrafına uygun olarak, tahmin edilen ortalama gelir vergisi oranları yıldan güne esasıyla değişmeler karşısında yeniden tahmin edilmelidir⁴⁰⁵.

Uygulanabildiği ölçüde, ayrı tahmini ortalama yıllık etkin bir gelir vergisi oranı, her bir vergilendirme yetki alanı için belirlenir ve her bir yetkinin ara dönem vergi öncesi gelirin ayrı ayrı uygulanır. Aynı şekilde, eğer farklı gelir vergisi oranları farklı gelir kategorilerine yönelik ise (belirli sanayilerde kazanılmış sermaye kazançları gibi) uygulanabildiği ölçüde ayrı bir oran, her bir ayrı ara dönem vergi öncesi gelir kategorisine uygulanır. Bunun doğruluk derecesi istenilen düzeyde olmasına rağmen, bütün durumlarda gerçekleştirilemeyebilir ve eğer bu, daha spesifik oranları kullanmanın etkisinin makul bir tahmini ise, yetki alanlarında veya gelir kategorilerinde oranların ağırlıklı bir ortalaması kullanılır⁴⁰⁶.

Yukarıda sözü edilen prensibi uygulama ile göstermek için; İşletme ara dönem raporlamalarını 3 aylık olarak tanzim etmektedir. Her bir 3 aylık dönemde vergi öncesi

⁴⁰⁴ Gökgöz, Nurten; **a.g.e.**, s.74.

⁴⁰⁵ Gökgöz, Nurten; **a.g.e.**, ss.74-75.

⁴⁰⁶ International Accounting Standards Committee Foundation, **International Financial Reporting Standards**, s.1398.

10.000 kazanmayı beklemektedir. Vergi kanunları ilk 20.000'lik kazancı için % 20 sonraki ilave kazançları için % 30 yıllık gelir vergisi oranı belirlemiştir. İşletmenin gerçek kazançları, beklentileri ile aynı doğrultuda olmuştur. Aşağıda her bir 3 aylık dönemde raporlayacağı gelir vergisi tutarları görülmektedir⁴⁰⁷.

	1.ÇEYREK	2.ÇEYREK	3.ÇEYREK	4.ÇEYREK	YILLIK
VERGİ	2,500	2,500	2,500	2,500	10,000

Yıllık olarak 40.000'lik vergi öncesi kazançtan 10.000 vergi ödemeyi beklemektedir.

5.4.2.1.10 Vergi Yılı ve Finansal Raporlama Yılında Farklılıklar (Difference in Financial Reporting Year and Tax Year)

Eğer finansal raporlama yılı ve vergi yılı birbirinden farklı ise, her bir vergi yılının kazançlarına oransal olarak, finansal raporlama yılının ara dönemlerinde vergi yıllarına etkili olacağı tahmin edilen ağırlıklı ortalama vergi oranları uygulanır⁴⁰⁸.

5.4.2.1.11 Vergi Kredileri (Tax Credits)

Bazı vergi yetki alanları, vergi yükümlülerine masraflar, ihracat, araştırma ve geliştirmeye ve diğer temellere dayalı ödenecek vergilere karşı kredi vermektedir. Bütün bir yıl için bu tip tahmini vergi indirimleri genellikle, tahmini yıllık etkin gelir vergisi oranı hesaplanırken yansıtılır, çünkü bu krediler birçok vergi kanunu ve düzenlemesi gereğince yıllık bir tabanda verilir ve hesaplanır. Diğer taraftan, bir kerelik olaya ilişkin vergi indirimleri bu ara dönemde hesaplanan gelir vergisinde belirtilir, aynı şekilde belirli gelir kategorilerine uygulanacak bu özel vergi oranları, tek bir etkin yıllık vergi oranına karıştırılmaz. Ayrıca, bazı yetki alanlarında sermaye harcamaları ve

⁴⁰⁷ International Accounting Standards Committee Foundation, **International Financial Reporting Standards**, s.1398.

⁴⁰⁸ Gökgöz, Nurten; **a.g.e.**, s.76.

ihracat düzeylerine ilişkin olanlar da dahil olmak üzere vergi indirimleri veya kredileri, gelir vergisi getirisinde rapor edilirken, daha çok devlet tahsisine benzemekte ve ortaya çıktıkları ara dönemde belirtilmektedir⁴⁰⁹.

5.4.2.1.12 Vergi Zararı ve Vergi Kredisinin Geçmiş ve Gelecek Yıl Karları ile Mahsup Edilmesi (Tax Loss and Tax Credit Carrybacks and carryforwards)

Vergi zararının geçmiş yıl karları ile mahsup edilmesine ilişkin karlar, ilgili vergi zararının meydana geldiği ara dönemde yansıtılır. Uluslararası Finansal Raporlama Standardı 12 şunu öngörmektedir ki; bir önceki yılın mevcut vergisini tazmin etmek için geçmiş yıl karları ile mahsup edilebilen bir vergi zararına ilişkin karlar bir varlık olarak kabul edilecektir. Ayrıca, müteakıl vergi giderinin azaltılması ve vergi gelirinin artırılması da kabul edilecektir⁴¹⁰.

5.4.2.1.13 Sözleşmeden Doğan veya Öngörülen Satın Alma Fiyatı Değişiklikleri (Contractual or anticipated Purchase Price Changes)

Hammaddeler, iş gücü veya alınan diğer mallar ve hizmetlerdeki sabit indirimler veya iskontolar ve diğer sözleşmeden doğan değişiklikler, eğer bunlar kazanılmış ise veya geçerli olacaksa, hem ödeyen hem de alıcı tarafından ara dönemlerde öngörülür. Bu nedenle, sözleşmeden doğan indirimler ve iskontolar tahmin edilirken, ihtiyari indirimler ve iskontolar tahmin edilemez çünkü doğan varlık ya da borçlar *Framework* (Çerçeve)'de yer alan, bir varlığın geçmişteki bir olay neticesinde işletme tarafından kontrol edilen bir kaynak olması gerektiği ve bir borcun tasfiyesinin bir kaynak çıkışı ile sonuçlanması beklenen bir mevcut yükümlülük olması gerektiğine ilişkin koşulları yerine getirmeyecektir⁴¹¹.

⁴⁰⁹ International Accounting Standards Committee Foundation, **International Financial Reporting Standards**, s.1399.

⁴¹⁰ International Accounting Standards Committee Foundation, **International Financial Reporting Standards**, s.1399.

⁴¹¹ International Accounting Standards Committee Foundation, **International Financial Reporting Standards**, s.1400.

5.4.2.1.14 Amortisman ve İtfa Payları (Depreciation and Amortisation)

Ara dönemlerde amortisman hesaplanması sadece ara dönem boyunca sahip olunan varlıklar üzerinden yapılır. Gelecek finansal yıllar için yapılan satın alma istek ve planları varlık (aktif) hesaplarına alınmaz⁴¹².

5.4.2.1.15 Envanterler (Inventories)

Envanterler ara dönem mali raporlama için, mali yıl sonunda olduğu gibi aynı ilkeler kullanılarak hesaplanır. Uluslararası Finansal Raporlama Standardı 2 - *Inventories* (Envanterler) envanterleri belirlemek ve hesaplamak için standartlar tanıtmaktadır. Envanterler, herhangi bir mali raporlama tarihinde, envanter miktarları, maliyetleri ve net gerçekleştirilebilir değerleri belirleme ihtiyacı nedeniyle bazı sorunlar ortaya çıkarmaktadır. Buna rağmen, aynı hesaplama ilkeleri ara envanterler için de uygulanmaktadır. Maliyetten ve zamandan tasarruf etmek için işletmeler, genellikle ara dönemlerde envanterleri hesaplamak için yıllık raporlama tarihlerinde yapılanlardan daha büyük çapta tahminler kullanmaktadırlar⁴¹³.

5.4.2.1.15.1 Envanterlerin Net Gerçekleşebilir Değeri (Net Realisable Value of Inventories)

Envanterlerin net gerçekleştirilebilir değeri, satış fiyatları ve ara dönemlerde tamamlanacak ve tanzim edilecek ilgili masraflar yoluyla belirlenir. İşletme, eğer mali yıl sonunda böyle yapılması da uygun ise, bir sonraki ara dönemde net gerçekleştirilebilir değere ilişkin itfayı değiştirecektir⁴¹⁴.

5.4.2.1.15.2 Ara Dönemlerde Üretim Maliyetlerinin Değişkenliği (Interim Period Manufacturing Cost Variances)

Yıl sonlarında işletme üretimindeki fiyat, verimlilik, harcama ve miktar değişiklikleri gelirler içinde tanındığı gibi aynı ölçüye göre ara dönemlerde gelirler

⁴¹² Gökgöz, Nurten; a.g.e., s.79.

⁴¹³ International Accounting Standards Committee Foundation, **International Financial Reporting Standards**, s.1400.

⁴¹⁴ International Accounting Standards Committee Foundation, **International Financial Reporting Standards**, s.1401.

içinde tanınır. Yıl sonunda olağan düzeyine ulaşacağı tahmin edilen değişikliklerin ertelenmesi uygun değildir. Çünkü gerçek üretim masrafları payının ara dönemlerde daha az veya daha fazla olması raporlanan envanter tutarlarının sonucunu etkilemektedir⁴¹⁵.

5.4.2.1.16 Yabancı Kur Çevrimlerinin Neden Olduğu Kazanç ve Zararlar (Foreign Currency Translation Gains and Losses)

Ara dönemlerde yabancı para birimlerine çevirme kazanç ve zararları finansal yıl sonundaki aynı prensiplere göre ölçülürler⁴¹⁶.

Uluslararası Finansal Raporlama Standardı 21 - *The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates* (Döviz Kurundaki Değişimlerin Etkileri) ortalama kullanmaya ilişkin yönergeler veya döviz kapanış kurları ve kar-zarar veya özkaynakta ortaya çıkan ayarlamalara ilişkin yönergeler de dahil olmak üzere, yabancı işlemlere ilişkin mali tabloların nasıl para birimine çevrileceğini belirtmektedir. Uluslararası Finansal Raporlama Standardı 21'e uygun olarak, ara dönem için gerçek ortalama ve kapanış kurları kullanılmaktadır. İşletme, bir ara dönemde yabancı işlemlerin çevrilmesi sırasında mali yılın kalan gelecek dönemleri için döviz kurlarındaki değişiklikleri tahmin etmemektedir⁴¹⁷.

5.4.2.1.17 Hiperenflasyonlu Ekonomilerde Ara Dönem Finansal Raporlamalar (Interim Financial Reporting in Hyperinflationary Economies)

Hiperenflasyonlu ekonomilerde ara dönem finansal raporlar yıl sonundaki aynı prensiplere göre hazırlanır⁴¹⁸.

Uluslararası Finansal Raporlama Standardı 29 - *Financial Reporting in Hyperinflationary Economies* (Hiperenflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama), hiperenflasyonlu ekonominin para birimi ile raporlanan işletmenin mali tabloları, bilanço günündeki cari ölçü birimi ile ifade edilir ve net parasal durum üzerinden elde

⁴¹⁵ Gökgöz, Nurten; **a.g.e.**, s.81.

⁴¹⁶ Gökgöz, Nurten; **a.g.e.**, s.81.

⁴¹⁷ International Accounting Standards Committee Foundation, **International Financial Reporting Standards**, s.1401.

⁴¹⁸ Gökgöz, Nurten; **a.g.e.**, s.82.

edilen kazanç ve zararlar, net kazanca dahil edilir. Mukayese için raporlanan önceki dönem raporları da cari ölçü birimi ile yeniden ifade edilir⁴¹⁹.

İşletme ara dönemlerde aynı prensipleri izler. Bununla birlikte bütün ara dönem sonlarında, raporlarını aynı ölçü birimi ile sunarken net parasal durumun sonucu olan kazanç ve zararlar dönem net kazançları içine dahil edilir. İşletme bu kazanç ve zararların tanınmasını yıl içine yayamayacağı gibi ne de ara dönem raporlarını hazırlarken yıllık enflasyon oran tahminlerini kullanabilir⁴²⁰.

5.4.2.1.18 Varlıklardaki Değer Düşüklüğü (Impairment of Assets)

Bu standart, işletmenin yıl sonunda yapacağı deneme (test), tanıma ve geri dönüş (karşılık iptali) işlemlerinin kriterlerinde uyguladığı aynı prensiplerin Ara dönem raporlarda da başvurulmasını gerektirir. Bu, her ara dönemde detaylı bir varlık değer düşüklüğü hesaplaması yapılacağı anlamına gelmez. Daha doğrusu son finansal yıldan bu yana önemli bir değer düşüklüğünün oluşup oluşmadığını gözden geçirecektir⁴²¹.

5.4.2.2 Uluslararası Finansal Raporlama Standardı 34 - Ara Dönem Mali Raporlama Standardında Tahminlerin Kullanılması

Ara dönem raporlarda, işletmenin performans veya bütün önemli finansal pozisyonlarının anlaşılabilir şekilde sonuçta güvenilir bilgiler olarak sağlanmasında ölçme prosedürleri izlenir. Yıllık ve ara dönem mali raporlarda ölçme ve değerlendirme, makul tahminler üzerine kurulur. Ara dönem finansal raporların hazırlanması yıllık olanlara nazaran daha fazla tahmin yöntemleri kullanmayı gerektirir⁴²².

Uluslararası Finansal Raporlama Standardı 34 - Ara Dönem Mali Raporlama Standardı'na ait Ek C'de ara dönem mali raporlarda kullanılan tahmin yöntemlerine ilişkin şu açıklamalar yer almaktadır:

⁴¹⁹ Gökgöz, Nurten; **a.g.e.**, s.82.

⁴²⁰ Gökgöz, Nurten; **a.g.e.**, s.82.

⁴²¹ Gökgöz, Nurten; **a.g.e.**, s.83.

⁴²² Gökgöz, Nurten; **a.g.e.**, ss.83-84.

1. Envanterler (Inventories): Yıl sonunda yapılmasına rağmen ara dönemler için tüm stokun değerlendirilmesi prosedürüne alınması gerekmez. Ara dönemlerde satışların kar marjı oranına göre bir stok tahmin edilmesi yeterli olabilir⁴²³.

2. Varlık ve Borçların Cari, Cari Olmayan (Kısa-Uzun Vadeli) Şeklinde Sınıflandırılması (Classifications of Current and Non-Current Assets and Liabilities):

İşletme varlık ve borçlardaki cari, cari olmayan sınıflandırmasını, yıl sonlarında ara dönemlere nazaran daha dikkatli bir araştırma ile yapabilir⁴²⁴.

3. Karşılıklar (Provisions): Provizyonlar (Garantiler, çevre düzenleme ve koruma maliyetleri gibi) için uygun tutarların tespit edilmesi genellikle kompleks olduğundan zaman ve maliyet kaybı getirirler. İşletme bazen yıllık hesaplamalarda ekspertiz için dışardan bir uzmanın yardımına başvurabilir. Ara dönemlerde dışarıdan bir ekspertize danışmaktan ziyade, genellikle önceki yılların karşılıklarının güncellenmesi zorunlu olur ve benzer tahminlerde bulunulur⁴²⁵.

4. Emeklilik Maliyetleri (Pensions): Uluslararası Finansal Raporlama Standardı 19 - Çalışanın Hakları, her bir bilanço tarihinde, önceden tayin edilen çalışanın haklarına ilişkin yükümlülüklerin ve planların piyasa değeriyle güncel olarak tespitini gerekli kılar. Uluslararası Finansal Raporlama Standardı 19, bu tür yükümlülüklerin ölçülmesine bir profesyonel sigorta uzmanının dahil edilmesini teşvik etmektedir. Ancak ara dönem raporlamalarında son yapılan aktüeryal (sigorta matematiği) değerlendirilmesinden yola çıkarak güvenilir ölçümler genellikle elde edilebilir⁴²⁶.

5. Gelir-Kurum Vergileri (Income Taxes): İşletme yıl sonlarında, vergi masraflarını ve ertelenen vergi yükümlülüklerini farklı gelir kategorileri için her bir

⁴²³ International Accounting Standards Committee Foundation, **International Financial Reporting Standards**, s.1403.

⁴²⁴ International Accounting Standards Committee Foundation, **International Financial Reporting Standards**, s.1403.

⁴²⁵ Gökgöz, Nurten; **a.g.e.**, s.84.

⁴²⁶ International Accounting Standards Committee Foundation, **International Financial Reporting Standards**, s.1403.

mevzuatın öngördüğü farklı gelir vergisi oranlarına başvurarak hesaplamaktadır. Ek B'nin 14. paragrafında ara dönem raporlarında da vergi hesabının aynı şekilde, kesin doğrulukta istendiği bildirilmektedir. Eğer bütün farklı gelir gruplarına ve ilgili mevzuatlarınca öngörülen vergi oranlarına uygun gelecek daha spesifik etkin bir ağırlıklı ortalama oranı, makul şekilde yaklaşık olarak hesaplanabilirse ara dönemlerde kullanılabilir. Ancak bütün bu gelir kategorilerinin yıl içinde aynı ağırlıkta gerçekleşmeme olasılığı gözden kaçırılmamalıdır⁴²⁷.

6. Olasılıklar (Contingencies): Olasılıkların ölçülmesi yasal veya diğer uzmanların görüşlerini taşımalıdır. Bazen bağımsız uzmanlardan olasılıklara ilişkin resmi raporlar elde edilebilir. Davalar, iddialar, takdir edilen kıymetler gibi ve diğer olasılık ve belirsizliklerin ara dönemlerde raporlanması gerekli olabileceği gibi gerekli de olmayabilir⁴²⁸.

7. İşletmeler Arası Mutabakat Sağlanması (Intercompany Reconciliations): Bazı konsolidasyon yapan ana şirket ile bağlı şirketlerin yıl sonu konsolidasyon raporlarında çok detaylı mutabakat sağlanması ve farkların detaylarıyla açıklanması gerekir. Ancak ara dönem raporlarında daha az detaya yer verilebilir⁴²⁹.

8. İhtisas Endüstrileri (Specialised industries): Karmaşıklık, zaman ve maliyet kaybı gibi nedenlerle ihtisas endüstrilerinde ara dönem finansal raporları, yıl sonu raporlarına nazaran tamamen kesin ve doğru olmayabilir. Sigorta şirketlerinin sigorta rezervlerini hesaplaması buna örnektir⁴³⁰.

⁴²⁷ Gökgöz, Nurten; **a.g.e.**, s.85.

⁴²⁸ International Accounting Standards Committee Foundation, **International Financial Reporting Standards**, s.1403.

⁴²⁹ Gökgöz, Nurten; **a.g.e.**, s.86.

⁴³⁰ International Accounting Standards Committee Foundation, **International Financial Reporting Standards**, s.1404.

6. UYGULAMA

Bu bölümde bir anonim şirketin 01.01.2006 – 30.09.2006 tarihleri arasındaki ara dönem sonu işlemleri muhasebe kayıtları ve ara dönem mali tabloları uygulama örneği olarak sunulmuştur.

XYZ A.Ş'nin 30.09.2006 tarihli aşağıdaki mizan ve ara dönem mali tabloları hazırlanmıştır.

- 30.09.2006 tarihli Geçici Mizan
- 30.09.2006 tarihli Kesin Mizan
- 30.09.2006 tarihli Gelir Tablosu ve Satışların Maliyeti Tablosu
- 30.09.2006 tarihli Bilanço
- 30.09.2006 tarihli Özkaynak Değişim Tablosu
- 30.09.2006 tarihli Nakit Akım Tablosu
- 30.09.2006 tarihli Mali Tablolara İlişkin Dipnotlar

XYZ San. ve Tic. A.Ş 30/09/2006 TARİHLİ GEÇİCİ MİZAN

HESAP KODU	HESAP ADI	BORÇ	ALACAK	BAKİYE BORÇ	BAKİYE ALACAK
100	KASA HESABI	432.786,00	428.825,00	3.961,00	0,00
101	ALINAN ÇEKLER	232.799,05	232.799,05	0,00	0,00
102	BANKALAR	45.064.433,15	44.444.093,15	620.340,00	0,00
103	VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ (-)	427.942,03	443.678,03	0,00	15.736,00
108	DİĞER HAZIR DEĞERLER	267.818,40	267.818,40	0,00	0,00
118	DİĞER MENKUL KIYMETLER	10.120.399,56	9.810.279,56	310.120,00	0,00
120	ALICILAR	10.983.072,75	9.167.523,75	1.815.549,00	0,00
122	ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)	0,00	16.670,00	0,00	16.670,00
127	DİĞER TİCARİ ALACAKLAR	353,00	0,00	353,00	0,00
128	ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR	17.253,84	1.138,84	16.115,00	0,00
131	ORTAKLARDAN ALACAKLAR	92.378,00	0,00	92.378,00	0,00
135	PERSONELDEN ALACAKLAR	25.516,65	25.516,65	0,00	0,00
136	DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	954,04	954,04	0,00	0,00
150	İLK MADDE VE MALZEME	720.219,71	507.773,71	212.446,00	0,00
152	MAMULLER	723.959,00	723.959,00	0,00	0,00
153	TİCARİ MALLAR	281.039,00	249.830,00	31.209,00	0,00
157	DİĞER STOKLAR	12.969,00	0,00	12.969,00	0,00
159	VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	264.103,63	263.762,63	341,00	0,00
180	GELECEK AYLARA AİT GİDERLER	1.627.896,55	390.309,55	1.237.587,00	0,00
190	DEVREDEN KATMA DEĞER VERGİSİ	32.077,18	32.077,18	0,00	0,00
191	İNDİRİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ	557.214,32	557.214,32	0,00	0,00
193	PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR	1.374,00	0,00	1.374,00	0,00
195	İŞ AVANSLARI	653.159,19	653.159,19	0,00	0,00
196	PERSONEL AVANSLARI	48.686,89	48.686,89	0,00	0,00
226	VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR	16.443,04	3.967,04	12.476,00	0,00

236	DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	76.551,89	45.739,89	30.812,00	0,00
237	DİĞER ALACAK SENETLERİ REESKONTU(-)	0,00	1.160,00	0,00	1.160,00
238	ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR	1.160,00	0,00	1.160,00	0,00
239	ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)	0,00	1.160,00	0,00	1.160,00
253	TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	445,00	0,00	445,00	0,00
254	TAŞITLAR	206.636,63	39.245,63	167.391,00	0,00
255	DEMİRBAŞLAR	1.104.685,00	0,00	1.104.685,00	0,00
257	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	39.245,63	860.702,63	0,00	821.457,00
260	HAKLAR	36.208,00	0,00	36.208,00	0,00
263	ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	818.090,00	0,00	818.090,00	0,00
264	ÖZEL MALİYETLER	258.254,00	0,00	258.254,00	0,00
267	DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	79.213,00	79.213,00	0,00	0,00
268	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	0,00	635.949,00	0,00	635.949,00
280	GELECEK YILLARA AİT GİDERLER	42.874,85	25.107,85	17.767,00	0,00
299	ERTELENMİŞ VERGİ VARLIKLARI	1.747,00	0,00	1.747,00	0,00
300	BANKA KREDİLERİ	2.110.880,92	2.110.880,92	0,00	0,00
303	UZUN VADELİ KREDİLERİN ANAPARA TAKSİT VE FAİZLERİ	28.161,56	28.161,56	0,00	0,00
320	SATICILAR	1.688.920,51	2.059.315,51	0,00	370.395,00
329	DİĞER TİCARİ BORÇLAR	1.754.446,14	1.893.262,14		138.816,00
335	PERSONELE BORÇLAR	3.792.585,66	3.810.015,66	0,00	17.430,00
340	ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	156.869,95	300.332,95	0,00	143.463,00
360	ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	971.337,74	1.117.163,74	0,00	145.826,00
361	ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ	1.052.587,16	1.301.424,16	0,00	248.837,00
370	DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI	53.844,25	53.844,25	0,00	0,00
371	DÖNEM KARININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERİ (-)	7.828,38	7.828,38	0,00	0,00

380	GELECEK AYLARA AİT GELİRLER	34.820,84	34.820,84	0,00	0,00
391	HESAPLANAN KATMA DEĞER VERGİSİ	922.837,57	922.837,57	0,00	0,00
500	SERMAYE	0,00	3.900.000,00	0,00	3.900.000,00
540	YASAL YEDEKLER	0,00	227.259,00	0,00	227.259,00
542	OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER	0,00	117.092,00	0,00	117.092,00
570	GEÇMİŞ YILLAR KARLARI	0,00	89.493,00	0,00	89.493,00
580	GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI (-)	684.023,00	0,00	684.023,00	0,00
600	YURT İÇİ SATIŞLAR	0,00	6.460.156,00	0,00	6.460.156,00
601	YURT DIŞI SATIŞLAR	0,00	969.844,00	0,00	969.844,00
602	DİĞER GELİRLER	0,00	43.266,00	0,00	43.266,00
610	SATIŞTAN İADELER (-)	34.868,00	0,00	34.868,00	0,00
620	SATILAN MAMULLER MALİYETİ (-)	723.959,00	0,00	723.959,00	0,00
621	SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ (-)	37.876,00	0,00	37.876,00	0,00
642	FAİZ GELİRLERİ	0,00	9.138,00	0,00	9.138,00
643	KOMİSYON GELİRLERİ	0,00	17.067,00	0,00	17.067,00
644	KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR	0,00	17.046,00	0,00	17.046,00
645	MENKUL KIYMET SATIŞ KARLARI	0,00	33.140,00	0,00	33.140,00
646	KAMBIYO KARLARI	0,00	246.542,00	0,00	246.542,00
647	REESKONT FAİZ GELİRLERİ	0,00	10.992,00	0,00	10.992,00
649	DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR	0,00	6.555,00	0,00	6.555,00
655	MENKUL KIYMET SATIŞ ZARARLARI (-)	451,00	0,00	451,00	0,00
656	KAMBIYO ZARARLARI (-)	326.425,00	0,00	326.425,00	0,00
657	REESKONT FAİZ GİDERLERİ (-)	26.092,00	0,00	26.092,00	0,00
671	ÖNCEKİ DÖNEM GELİR VE KARLARI	0,00	15.532,00	0,00	15.532,00
679	DİĞER OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR	0,00	27.685,00	0,00	27.685,00
681	ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLARI (-)	34.270,00	0,00	34.270,00	0,00

689	DİĞER OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)	23.305,00	0,00	23.305,00	0,00
710	DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	488.039,00	0,00	488.039,00	0,00
711	DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ YANSITMA HESABI	0,00	488.039,00	0,00	488.039,00
720	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	84.649,00	0,00	84.649,00	0,00
721	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HESABI	0,00	84.649,00	0,00	84.649,00
730	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	151.271,00	0,00	151.271,00	0,00
731	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI	0,00	151.271,00	0,00	151.271,00
740	HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	4.629.224,00	0,00	4.629.224,00	0,00
760	PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	141.431,00	0,00	141.431,00	0,00
770	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	1.261.439,00	0,00	1.261.439,00	0,00
780	FİNANSMAN GİDERLERİ	20.620,20	54,20	20.566,00	0,00
900	TEMİNAT MEKTUBUNDAN ALACAKLAR	1.254.518,20	360.295,62	894.222,58	0,00
901	TEMİNAT MEKTUBUNDAN BORÇLAR	358.525,62	1.252.748,20	0,00	894.222,58
910	KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDERLER	61.599,24	17.595,51	44.003,73	0,00
911	KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDERLER KARŞILIĞI	17.595,51	61.599,24	0,00	44.003,73
	MİZAN TOPLAMI	98.205.260,43	98.205.260,43	16.409.891,31	16.409.891,31

XYZ San. ve Tic. A.Ş

30.09.2006 Tarihli İşlemler

➤ İşletmenin bankasındaki vadeli mevduat hesabına 1.911 YTL tutarında faiz tahakkuk ettiği görülmüştür.

_____ / _____		
102 BANKALAR		1.911
	642 FAİZ GELİRLERİ	1.911
_____ / _____		

➤ 30.09.2006 tarihi itibari ile işletmenin 15.812 YTL tutarında gelecek döneme sarkan keşide edilmiş vadeli çekleri mevcuttur ve bu çeklerine 3.181 YTL tutarında reeskont hesaplanmıştır.

_____ / _____		
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ (-)	15.812	
	321 BORÇ SENETLERİ	15.812
_____ / _____		
_____ / _____		
322 BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-)	3.181	
	647 REESKONT FAİZ GELİRLERİ	3.181
_____ / _____		

➤ Keşide edilmiş yabancı paralı çekler 30.09.2006 tarihli T.C.M.B döviz satış kuru ile değerlendirilmiştir.

656 KAMBİYO ZARARLARI	76
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ (-)	76

➤ Alıcılardan olan 59.749 YTL tutarında alacak şüpheli hale gelmiştir.

128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR	59.749
120 ALICILAR	59.749

➤ 226 Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabında yer alan depozito ve teminatların 30.09.2006 tarihi itibari ile vadeleri bir yılın altına düşmüştür.

126 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR	12.476
226 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR	12.476

➤ Şüpheli hale gelen alacakların tamamı için karşılık ayrılmıştır.

_____/_____
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ 75.864

770.02 Şüpheli Alacak Karşılık Gideri 75.864

129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR 75.864
KARŞILIĞI (-)

_____/_____

➤ 236 Diğer Çeşitli Alacaklar Hesabında yer alan 30.812 YTL tutarındaki senetli alacakların 30.09.2006 tarihi itibari ile vadeleri bir yılın altına düşmüştür bu nedenle daha önce ayrılan reeskontta kısa vadeye alınmıştır.

_____/_____

136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR 30.812

236 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR 30.812

_____/_____

_____/_____

237 DİĞER ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-) 1.160

137 DİĞER ALACAK SENETLERİ 1.160
REESKONTU (-)

_____/_____

➤ 238 Şüpheli Diğer Alacaklar Hesabında yer alan alacakların 30.09.2006 tarihi itibari ile vadeleri bir yılın altına düşmüştür.

_____/_____
138 ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR 1.160

238 ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR 1.160

_____/_____

➤ 239 Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı Hesabında yer alan alacakların 30.09.2006 tarihi itibari ile vadeleri bir yılın altına düşmüştür.

_____/_____

239 ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR KARŞILIĞI (-) 1.160

139 ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR 1.160

KARŞILIĞI (-)

_____/_____

➤ 280 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabında yer alan giderlerin tamamının 30.09.2006 tarihi itibari ile vadeleri bir yılın altına düşmüştür.

_____/_____

180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER 17.767

280 GELECEK YILLARA AİT 17.767

GİDERLER

_____/_____

➤ İşletmenin önceki dönemlerde toplu olarak ödediği proje giderlerinin döneme ait olan kısmı Hizmet Üretim Maliyeti Hesabına alınmıştır.

_____/_____
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 647.165

180 GELECEK AYLARA AİT 647.165
GİDERLER

_____/_____

➤ İşletme, 180 Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabında göstermiş olduğu I- Access, Mobil Pay projelerine ait giderleri yapılmakta olan projeler kapsamında aktifleştirmiştir.

_____/_____

267 DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR 558.958

180 GELECEK AYLARA AİT 558.958
GİDERLER

_____/_____

➤ İşletmeye 30.09.2006 tarihi itibari ile 1.036.250 YTL tutarında gelir tahakkuk ettirilmiştir.

_____/_____

181 GELİR TAHAKKUKLARI 1.036.250

600 YURT İÇİ SATIŞLAR 1.036.250

_____/_____

➤ 30.09.2006 tarihi itibari ile 3030240 - 2005/1 ile 3050151 - 2005/2 projelerine ait 60.434 YTL tutarındaki tübitak yardımının tahakkuku yapılmış ve gerçekleşen bu tutar Araştırma ve Geliştirme Giderlerinden düşülmüştür.

_____/_____
181 GELİR TAHAKKUKLARI 60.434

602 DİĞER GELİRLER 60.434

_____/_____
_____/_____

602 DİĞER GELİRLER 60.434

263 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ 60.434

_____/_____
_____/_____

➤ İşletme Şüpheli hale gelen diğer alacaklarına 1.160 YTL tutarında karşılık ayırmıştır.

_____/_____
_____/_____

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ 1.160

770.03 Şüpheli Diğer Alacak Karşılık Gideri 1.160

139 ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR 1.160

KARŞILIĞI (-)

_____/_____
_____/_____

➤ Özel Maliyetler Hesabında yer alan tutarın tamamı Diğer Maddi Duran Varlıklara alınmıştır. Bu nedenle özel maliyetlere ait amortisman tutarı maddi duran varlıklar hesap grubundaki birikmiş amortismanlara alınmıştır.

_____/_____
256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR 258.254

264 ÖZEL MALİYETLER 258.254

_____/_____

_____/_____

268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-) 153.804

257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-) 153.804

_____/_____

➤ Şirket tarafından hesaplanan amortisman ile denetim firması tarafından hesaplanan amortisman farklarının yansıtılması

_____/_____

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ 34.023

770.04 Amortisman ve Tükenme Payları 33.747

257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-) 33.747

268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-) 276

_____/_____

➤ Satıcılar Hesabında yer alan yabancı paralar 30.09.2006 tarihli T.C.M.B döviz satış kuru ile değerlendirilmiştir.

_____/_____

656 KAMBİYO ZARARLARI 62

320 SATICILAR 62

_____/_____

➤ Müşterilerden yabancı para cinsinden alınan sipariş avansları 30.09.2006 tarihli T.C.M.B döviz satış kuru ile değerlendirilmiştir.

_____ / _____
656 KAMBİYO ZARARLARI 660

340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI 660

_____ / _____

➤ İşletme daha önce gelir olarak kaydettiği abc projesi ekim-aralık 2006 dönemine ait 148.400 YTL tutarındaki geliri iptal etmiştir.

_____ / _____
600 YURT İÇİ SATIŞLAR 148.400

380 GELECEK AYLARA AİT 148.400

GELİRLER

_____ / _____

➤ İşletmenin ilgili döneme ait hesaplamış olduğu kıdem tazminatı karşılık tutarı 99.683 YTL'dir.

_____ / _____
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ 99.683

770.01 Kıdem Tazminatı Karşılığı 99.683

472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI 99.683

_____ / _____

➤ İşletme önceki yıllarda kardan ayrılan Olağanüstü Yedekler Hesabındaki tutarın tamamını Geçmiş Yıllar Karı Hesabına devretmiştir.

<hr/>		/	<hr/>
542 OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER			117.092
	570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI		117.092
<hr/>		/	<hr/>
➤ Ertelenmiş vergi ilgili döneme alınmıştır.			
<hr/>		/	<hr/>
699 ERTELENMİŞ VERGİ GELİR / GİDERİ			8.351
	299 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIKLARI		1.747
	499 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜKLERİ		6.604
<hr/>		/	<hr/>

XYZ A.Ş. ilgili ara dönem sonunda maliyet hesaplarında toplanan giderlerini, maliyet yansıtma hesapları aracılığı ile dönem giderlerine aktarmıştır. Maliyet Hesapları ile maliyet yansıtma hesaplarının karşılıklı olarak kapamasını ve Gelir – Gider (6 Nolu Hesap Sınıfı) Hesaplarının 690 Dönem Karı veya Zararı Hesabına devrini yıl sonunda yapacaktır. Aşağıda Gelir ve Gider Hesaplarının 690 Dönem Karı veya Zararı Hesabına devrinin yapılmasının amacı işletmenin ara dönem faaliyet sonucunu görmektir.

622 SATILAN HİZMET MALİYETİ (-)	5.276.389
631 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİD. (-)	141.431
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ (-)	1.472.169
660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ (-)	20.566
741 HİZMET ÜRET. MAL.YANSITMA HS.	5.276.389
761 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ YANSITMA HESABI	141.431
771 GENEL YÖNETİM GİD.YANSITMA HS.	1.472.169
781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA HS.	20.566

600 YURT İÇİ SATIŞLAR	7.348.006
601 YURT DIŞI SATIŞLAR	969.844
602 DİĞER GELİRLER	43.266
642 FAİZ GELİRLERİ	11.049
643 KOMİSYON GELİRLERİ	17.067
644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR	17.046
645 MENKUL KIYMET SATIŞ KARLARI	33.140
646 KAMBİYO KARLARI	246.542
647 REESKONT FAİZ GELİRLERİ	14.173
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR	6.555
671 ÖNCEKİ DÖNEM GELİR VE KARLARI	15.532
679 DİĞER OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR	27.685

610 SATIŞTAN İADELER (-)	34.868
620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ (-)	723.959
621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ (-)	37.876
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ (-)	5.276.389
631 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİD. (-)	141.431
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ (-)	1.472.169
655 MENKUL KIYMET SATIŞ ZARARLARI (-)	451
656 KAMBİYO ZARARLARI (-)	327.223
657 REESKONT FAİZ GİDERLERİ (-)	26.092
660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ (-)	20.566
681 ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLARI (-)	34.270
689 DİĞER OLAĞAN DIŞI GİD. VE ZARARLAR(-)	23.305
699 ERTELENMİŞ VERGİ GELİR / GİDERİ	8.351
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI	622.955
_____ / _____	
_____ / _____	
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI	622.955
692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	622.955
_____ / _____	
_____ / _____	
692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	622.955
590 DÖNEM NET KARI	622.955
_____ / _____	

İşletmenin dönem sonu işlemleri sonrasında hesaplarında oluşan farklılıklar Kesin Mizanda gösterilmiştir.

XYZ San. ve Tic. A.Ş. 30/09/2006 TARİHLİ KESİN MİZAN

HESAP KODU	HESAP ADI	BORÇ	ALACAK	BAKİYE BORÇ	BAKİYE ALACAK
100	KASA HESABI	432.786,00	428.825,00	3.961,00	0,00
101	ALINAN ÇEKLER	232.799,05	232.799,05	0,00	0,00
102	BANKALAR	45.066.344,15	44.444.093,15	622.251,00	0,00
103	VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ (-)	443.754,03	443.754,03	0,00	0,00
108	DİĞER HAZIR DEĞERLER	267.818,40	267.818,40	0,00	0,00
118	DİĞER MENKUL KIYMETLER	10.120.399,56	9.810.279,56	310.120,00	0,00
120	ALICILAR	10.983.072,75	9.227.272,75	1.755.800,00	0,00
122	ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)	0,00	16.670,00	0,00	16.670,00
126	VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR	12.476,00	0,00	12.476,00	0,00
127	DİĞER TİCARİ ALACAKLAR	353,00	0,00	353,00	0,00
128	ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR	77.002,84	1.138,84	75.864,00	0,00
129	ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)	0,00	75.864,00	0,00	75.864,00
131	ORTAKLARDAN ALACAKLAR	92.378,00	0,00	92.378,00	0,00
135	PERSONELDEN ALACAKLAR	25.516,65	25.516,65	0,00	0,00
136	DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	31.766,04	954,04	30.812,00	0,00
137	DİĞER ALACAK SENETLERİ REESKONTU(-)	0,00	1.160,00	0,00	1.160,00
138	ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR	1.160,00	0,00	1.160,00	0,00
139	ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)	0,00	2.320,00	0,00	2.320,00
150	İLK MADDE VE MALZEME	720.219,71	507.773,71	212.446,00	0,00
152	MAMULLER	723.959,00	723.959,00	0,00	0,00
153	TİCARİ MALLAR	281.039,00	249.830,00	31.209,00	0,00
157	DİĞER STOKLAR	12.969,00	0,00	12.969,00	0,00
159	VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	264.103,63	263.762,63	341,00	0,00
180	GELECEK AYLARA AİT GİDERLER	1.645.663,55	1.596.432,55	49.231,00	0,00
181	GELİR TAHAKKUKLARI	1.096.684,00	0,00	1.096.684,00	0,00

190	DEVREDEN KATMA DEĞER VERGİSİ	32.077,18	32.077,18	0,00	0,00
191	İNDİRİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ	557.214,32	557.214,32	0,00	0,00
193	PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR	1.374,00	0,00	1.374,00	0,00
195	İŞ AVANSLARI	653.159,19	653.159,19	0,00	0,00
196	PERSONEL AVANSLARI	48.686,89	48.686,89	0,00	0,00
226	VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR	16.443,04	16.443,04	0,00	0,00
236	DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	76.551,89	76.551,89	0,00	0,00
237	DİĞER ALACAK SENETLERİ REESKONTU(-)	1.160,00	1.160,00	0,00	0,00
238	ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR	1.160,00	1.160,00	0,00	0,00
239	ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)	1.160,00	1.160,00	0,00	0,00
253	TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	445,00	0,00	445,00	0,00
254	TAŞITLAR	206.636,63	39.245,63	167.391,00	0,00
255	DEMİRBAŞLAR	1.104.685,00	0,00	1.104.685,00	0,00
256	DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR	258.254,00	0,00	258.254,00	0,00
257	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	39.245,63	1.048.253,63	0,00	1.009.008,00
260	HAKLAR	36.208,00	0,00	36.208,00	0,00
263	ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	818.090,00	60.434,00	757.656,00	0,00
264	ÖZEL MALİYETLER	258.254,00	258.254,00	0,00	0,00
267	DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	638.171,00	79.213,00	558.958,00	0,00
268	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	153.804,00	636.225,00	0,00	482.421,00
280	GELECEK YILLARA AİT GİDERLER	42.874,85	42.874,85	0,00	0,00
299	ERTELENMİŞ VERGİ VARLIKLARI	1.747,00	1.747,00	0,00	0,00
300	BANKA KREDİLERİ	2.110.880,92	2.110.880,92	0,00	0,00
303	UZUN VADELİ KREDİLERİN ANAPARA TAKSİT VE FAİZLERİ	28.161,56	28.161,56	0,00	0,00
320	SATICILAR	1.688.920,51	2.059.377,51	0,00	370.457,00
321	BORÇ SENETLERİ	0,00	15.812,00	0,00	15.812,00

322	BORÇ SENETLERİ REESKONTU(-)	3.181,00	0,00	3.181,00	0,00
329	DİĞER TİCARİ BORÇLAR	1.754.446,14	1.893.262,14		138.816,00
335	PERSONELE BORÇLAR	3.792.585,66	3.810.015,66	0,00	17.430,00
340	ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	156.869,95	300.992,95	0,00	144.123,00
360	ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	971.337,74	1.117.163,74	0,00	145.826,00
361	ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ	1.052.587,16	1.301.424,16	0,00	248.837,00
370	DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI	53.844,25	53.844,25	0,00	0,00
371	DÖNEM KARININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERİ (-)	7.828,38	7.828,38	0,00	0,00
380	GELECEK AYLARA AİT GELİRLER	34.820,84	183.220,84	0,00	148.400,00
391	HESAPLANAN KATMA DEĞER VERGİSİ	922.837,57	922.837,57	0,00	0,00
472	KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI	0,00	99.683,00	0,00	99.683,00
499	ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜKLERİ	0,00	6.604,00	0,00	6.604,00
500	SERMAYE	0,00	3.900.000,00	0,00	3.900.000,00
540	YASAL YEDEKLER	0,00	227.259,00	0,00	227.259,00
542	OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER	117.092,00	117.092,00	0,00	0,00
570	GEÇMİŞ YILLAR KARLARI	0,00	206.585,00	0,00	206.585,00
580	GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI(-)	684.023,00	0,00	684.023,00	0,00
600	YURT İÇİ SATIŞLAR	148.400,00	7.496.406,00	0,00	7.348.006,00
601	YURT DIŞI SATIŞLAR	0,00	969.844,00	0,00	969.844,00
602	DİĞER GELİRLER	60.434,00	103.700,00	0,00	43.266,00
610	SATIŞTAN İADELER (-)	34.868,00	0,00	34.868,00	0,00
620	SATILAN MAMULLER MALİYETİ(-)	723.959,00	0,00	723.959,00	0,00
621	SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ (-)	37.876,00	0,00	37.876,00	0,00
622	SATILAN HİZMET MALİYETİ (-)	5.276.389,00	0,00	5.276.389,00	0,00
631	PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ (-)	141.431,00	0,00	141.431,00	0,00
632	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ (-)	1.472.169,00	0,00	1.472.169,00	0,00

642	FAİZ GELİRLERİ	0,00	11.049,00	0,00	11.049,00
643	KOMİSYON GELİRLERİ	0,00	17.067,00	0,00	17.067,00
644	KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR	0,00	17.046,00	0,00	17.046,00
645	MENKUL KIYMET SATIŞ KARLARI	0,00	33.140,00	0,00	33.140,00
646	KAMBİYO KARLARI	0,00	246.542,00	0,00	246.542,00
647	REESKONT FAİZ GELİRLERİ	0,00	14.173,00	0,00	14.173,00
649	DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR	0,00	6.555,00	0,00	6.555,00
655	MENKUL KIYMET SATIŞ ZARARLARI (-)	451,00	0,00	451,00	0,00
656	KAMBİYO ZARARLARI (-)	327.223,00	0,00	327.223,00	0,00
657	REESKONT FAİZ GİDERLERİ(-)	26.092,00	0,00	26.092,00	0,00
660	KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ (-)	20.566,00	0,00	20.566,00	0,00
671	ÖNCEKİ DÖNEM GELİR VE KARLARI	0,00	15.532,00	0,00	15.532,00
679	DİĞER OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR	0,00	27.685,00	0,00	27.685,00
681	ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLARI (-)	34.270,00	0,00	34.270,00	0,00
689	DİĞER OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)	23.305,00	0,00	23.305,00	0,00
699	ERTELENMİŞ VERGİ GELİR (GİDERİ)	8.351,00	0,00	8.351,00	0,00
710	DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	488.039,00	0,00	488.039,00	0,00
711	DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ YANSITMA HESABI	0,00	488.039,00	0,00	488.039,00
720	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	84.649,00	0,00	84.649,00	0,00
721	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HESABI	0,00	84.649,00	0,00	84.649,00
730	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	151.271,00	0,00	151.271,00	0,00
731	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI	0,00	151.271,00	0,00	151.271,00
740	HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	5.276.389,00	0,00	5.276.389,00	0,00
741	HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI	0,00	5.276.389,00	0,00	5.276.389,00
760	PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	141.431,00	0,00	141.431,00	0,00

761	PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ YANSITMA HESABI	0,00	141.431,00	0,00	141.431,00
770	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	1.472.169,00	0,00	1.472.169,00	0,00
771	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI	0,00	1.472.169,00	0,00	1.472.169,00
780	FİNANSMAN GİDERLERİ	20.620,20	54,20	20.566,00	0,00
781	FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA HESABI	0,00	20.566,00	0,00	20.566,00
900	TEMİNAT MEKTUBUNDAN ALACAKLAR	1.254.518,20	360.295,62	894.222,58	0,00
901	TEMİNAT MEKTUBUNDAN BORÇLAR	358.525,62	1.252.748,20	0,00	894.222,58
910	KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER	61.599,24	17.595,51	44.003,73	0,00
911	KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER KARŞILIĞI	17.595,51	61.599,24	0,00	44.003,73
	MİZAN TOPLAMI	108.521.673,43	108.521.673,43	24.579.920,31	24.579.920,31

XYZ SAN. VE TİC. A.Ş.**01 OCAK-30 EYLÜL 2006 VE 2005 HESAP DÖNEMLERİNE AİT****GELİR TABLOLARI**

(Aksi belirtilmedikçe tutarlar Yeni Türk Lirası ("YTL") olarak ifade edilmiştir.)

Bağımsız Denetim'den Geçmiş

		<u>01.01.-</u>	<u>01.07.-</u>	<u>01.01.-</u>	<u>01.07.-</u>	<u>30.06.2006</u>
	<u>Dipnot</u>	<u>30.09.2006</u>	<u>30.09.2006</u>	<u>30.09.2005</u>	<u>30.09.2005</u>	
	<u>Referansları</u>					
ESAS FAALİYET GELİRLERİ						
Satış Gelirleri (net)	33	8.326.248	3.185.942	8.271.562	3.451.870	5.140.306
Satışların Maliyeti (-)	33	-6.038.224	-2.538.521	-6.322.694	-2.232.734	-3.499.703
Hizmet Gelirleri		0	0	0	0	0
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler/Faiz+Temettü+Kira (net)	33	44.189	21.012	45.055	11.937	0
BRUT ESAS FAALİYET KARI/ZARARI		2.332.213	668.433	1.993.923	1.231.073	1.640.603
Faaliyet Giderleri (-)	34	-1.613.600	-580.475	-1.327.153	-427.099	-1.033.125
NET ESAS FAALİYET KARI/ZARARI		718.613	87.958	666.770	803.974	607.478
Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karlar	35	344.600	58.871	120.288	55.991	448.405
Diğer Faaliyetlerden Gider ve Zararlar (-)	35	-411.341	-153.374	-149.057	-25.625	-331.965
Finansman Giderleri (-)	36	-20.566	-6.342	-35.201	-11.278	-14.224
FAALİYET KARI/ZARARI		631.306	-12.887	602.800	823.062	709.694
Net Parasal Pozisyon Kar/Zararı	37	0	0	0	0	0
VERGİ ÖNCESİ KAR/ZARAR		631.306	-12.887	602.800	823.062	709.694
Vergi Karşılığı	38	-8.351	-2.784	-24.063	-8.021	-15.939
NET DÖNEM KARI/ZARARI		622.955	-15.671	578.737	815.041	693.755
HİSSE BAŞINA KAZANÇ	39	0,16	0	0,18	0,25	0,217

XYZ SAN. VE TİC. A.Ş.

30 EYLÜL 2006 TARİHİNDE SONA EREN HESAP DÖNEMİNE AİT BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ FİNANSAL TABLOLARA İLİŞKİN DİPNOTLAR

(Aksi belirtilmedikçe tutarlar Yeni Türk Lirası ("YTL") olarak ifade edilmiştir.)

33. ESAS FAALİYET GELİRLERİ

	01.01- 30.09.2006	01.07- 30.09.2006	01.01- 30.09.2005	01.07- 30.09.2005
Satış Gelirleri (net)				
Yurt İçi Satış Gelirleri	7.348.006	2.842.664	7.579.670	3.201.629
Yurtdışı Satış Gelirleri	969.844	331.781	557.514	205.239
Diğer Gelirler	43.266	43.266	231.192	141.079
Toplam Gelirler	8.361.116	3.217.711	8.368.376	3.547.947
Satıştan İadeler (-)	(34.868)	(31.769)	(96.814)	(96.077)
Satış Gelirleri	8.326.248	3.185.942	8.271.562	3.451.870
Satışların Maliyeti (-)				
Direkt İlk Madde Malzeme Giderleri	488.039	251.358	409.987	242.135
Direkt İşçilik Giderleri	84.649	38.956	46.473	24.557
Genel Üretim Giderleri	151.271	74.148	102.050	59.083
Yarı Mamul Değişimi	-	-	-	-
Mamul Değişimi	-	-	(97.141)	(10.063)
I – Satılan Mamul Maliyeti	723.959	364.462	461.369	315.712
Dönem Başı Stok	13.909	-	15.680	34.243
Dönem İçi Stok Alımları	267.130	88.093	886.518	23.140
Dönem İçi Stok Çıkışları (İade+İskonto)	(211.954)	(30.784)	-	-
Dönem Sonu Stok (-)	(31.209)	(31.209)	(22.782)	(22.782)
II – Satılan Ticari Mal Maliyeti	37.876	26.100	879.416	34.601
Personel Giderleri	2.216.182	844.367	2.625.814	854.243
Personele Sağlanan Diğer Faydalar	251.910	104.568	244.236	59.721
Seyahat Giderleri	197.412	60.662	153.153	51.168
Ulaşım Giderleri	43.198	13.377	43.823	20.154
Ofis Giderleri	5.824	1.314	10.411	771
Proje Giderleri	1.320.126	457.067	182.574	145.895
Amortisman ve Tükenme Payları	162.054	67.581	124.285	41.428
Vergi Resim ve Harçlar	11.082	3.927	2.344	284
Eğitim Giderleri	49.028	15.058	20.526	8.961
Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	939.585	552.267	1.331.046	507.562
Bakım Onarım Gideri	2.461	1.041	769	8
Diğer	77.527	26.730	242.928	192.226
III - Satılan Hizmet Maliyeti (-)	5.276.389	2.147.959	4.981.909	1.882.421
Satışların Maliyeti (I+II+III)	6.038.224	2.538.521	6.322.694	2.232.734

34. FAALİYET GİDERLERİ (-)

Faaliyet giderleri aşağıdaki gider kalemlerinden oluşmaktadır.

	01.01- 30.09.2006	01.07- 30.09.2006	01.01- 30.09.2005	01.07- 30.09.2005
<u>Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri (-)</u>				
Personel Giderleri	85.402	30.871	68.217	22.288
Yolluk ve Seyahat Giderleri	1.379	438	1.125	388
Ulaşım Giderleri	2.063	561	2.545	849
Ofis Giderleri	38	9	12.099	67
Bakım Onarım Giderleri	58	-	5	-
Personele Sağlanan Diğer Faydalar	2.240	730	13.107	7.832
Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	35.284	23.580	9.660	9.660
Vergi Resim ve Harçlar	24	6	12	12
Diğer	14.943	10.157	6.885	512
Toplam	141.431	66.352	113.655	41.608
	01.01- 30.09.2006	01.07- 30.09.2006	01.01- 30.09.2005	01.07- 30.09.2005
<u>Genel Yönetim Giderleri (-)</u>				
Personel Giderleri	389.467	140.155	298.332	113.427
Personele Sağlanan Diğer Faydalar	84.706	27.015	82.786	21.744
Seyahat Giderleri	7.875	2.245	14.505	4.811
Ulaşım Giderleri	45.077	16.183	44.950	13.410
Ofis Giderleri	360.909	148.047	337.110	126.719
Danışmanlık Gideri	72.345	22.804	153.955	16.728
Sigorta Gideri	13.876	5.377	5.800	2.367
Amortisman ve Tükenme Payları	178.652	58.164	140.458	54.152
Vergi Resim ve Harçlar	51.818	14.581	48.432	18.875
Eğitim Giderleri	1.992	-	418	-
Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	18.485	8.064	30.548	-
Bakım Onarım Gideri	22.269	5.072	15.275	6.566
Kıdem Tazminatı Karşılığı	99.683	3.820	-	-
Şüpheli Alacak Karşılık Gideri	75.864	41.749	-	-
Diğer	49.151	20.847	40.929	6.692
Toplam	1.472.169	514.123	1.213.498	385.491
Toplam Faaliyet Giderleri	1.613.600	580.475	1.327.153	427.099

35. DİĞER FAALİYETLERDEN GELİR/GİDER VE KAR/ZARARLAR

	01.01- 30.09.2006	01.07- 30.09.2006	01.01- 30.09.2005	01.07- 30.09.2005
<u>Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karlar</u>				
Kambiyo Karları	246.542	21.421	99.004	39.140
Olağanüstü Diğer Gelirler	27.685	20.666	16.177	15.422
Komisyon Gelirleri	17.067	-	-	-
Diğer Olağan Gelir ve Karlar	6.555	2.611	5.107	1.429
Önceki Döneme Ait Gelir ve Karlar	15.532	-	-	-
Reeskont Gelirleri	14.173	14.173	-	-
Konusu Kalmayan Karşılıklar	17.046	-	-	-
Toplam	344.600	58.871	120.288	55.991

	01.01- 30.09.2006	01.07- 30.09.2006	01.01- 30.09.2005	01.07- 30.09.2005
<u>Diğer Faaliyetlerden Gider ve Zararlar (-)</u>				
Kambiyo Zararları (-)	327.223	127.055	119.693	10.462
Komisyon Giderleri (-)	-	-	5.972	-
Önceki Döneme Ait Gider ve Zararlar (-)	34.270	-	23.392	15.163
Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar(-)	23.305	9.649	-	-
Menkul Kıymet Satış Zararları (-)	451	-	-	-
Reeskont Giderleri (-)	26.092	-	-	-
Toplam	411.341	136.704	149.057	25.625

36. FİNANSMAN GİDERLERİ (-)

	01.01- 30.09.2006	01.07- 30.09.2006	01.01- 30.09.2005	01.07- 30.09.2005
Teminat Mektubu Komisyonları	10.325	4.206	11.337	3.601
Banka Masrafları	3.258	657	8.065	3.970
Faiz Giderleri	6.983	1.479	15799	3.707
Toplam	20.566	6.342	35.201	11.278

37. NET PARASAL POZİSYON KAR ZARARI

Sermaye Piyasası Kurulunun 17.03.2005 tarihi ve 11/367 sayılı İlke Kararı gereğince enflasyon düzeltmesi yapılmadığından dolayı 30.09.2006 tarihi itibarıyla net parasal pozisyon kar zararı bulunmamaktadır.

38. VERGİLER

	<u>01.01-30.09.2006</u>	<u>01.01-30.09.2005</u>
Cari Dönem Kurumlar Vergisi Karşılığı	-	-
Ertelenmiş Vergi Karşılığı Gideri (-)	8.351	24.063
Toplam	8.351	24.063

39. HİSSE BAŞINA KAZANÇ

	<u>01.01-30.09.2006</u>	<u>01.01-30.09.2005</u>
Çıkarılmış Adi Hisselerin Ağırlıklı Ortalama Adedi	3.900.000	3.200.000
Net Dönem Karı/(Zararı)	622.955	578.737
Hisse Başına Kazanç/(Zarar)	0,16	0,18

XYZ SAN. VE TİC. A.Ş.
30 EYLÜL 2006 VE 31 ARALIK 2005 TARİHLERİ İTİBARIYLA
BİLANÇOLAR

(Aksi belirtilmedikçe tutarlar Yeni Türk Lirası ("YTL") olarak ifade edilmiştir.)

		Bağımsız Denetim'den	
	Dipnot	Geçmiş	Geçmiş
	<u>Referansları</u>	<u>30.09.2006</u>	<u>31.12.2005</u>
VARLIKLAR			
Cari/Dönen Varlıklar		4.213.415	4.646.948
Hazır Değerler	1	626.212	733.392
Menkul Kıymetler (net)	2	310.120	1.233.209
Ticari Alacaklar (net)	4	1.751.959	2.270.813
İlişkili Taraflardan Alacaklar (net)	6	92.378	88.531
Diğer Alacaklar (net)	7	28.492	954
Canlı Varlıklar	8	0	0
Stoklar	9	256.965	252.850
Ertelenen Vergi Varlıkları	11	0	0
Diğer Cari/Dönen Varlıklar	12	1.147.289	67.199
Cari Olmayan/Duran Varlıklar		1.392.168	1.078.206
Ticari Alacaklar (net)	4	0	0
İlişkili Taraflardan Alacaklar (net)	6	0	0
Diğer Alacaklar (net)	7	0	0
Finansal Varlıklar (net)	13	0	0
Pozitif/Negatif Şerefiye (net)	14	0	0
Maddi Varlıklar (net)	16	521.767	612.352
Maddi Olmayan Varlıklar (net)	17	870.401	464.107
Ertelenen Vergi Varlıkları	11	0	1.747
Diğer Cari Olmayan/Duran Varlıklar	12	0	0
Toplam Varlıklar		5.605.583	5.725.154

YÜKÜMLÜLÜKLER

Kısa Vadeli Yükümlülükler		1.226.520	1.986.145
Finansal Borçlar (net)	3	0	126.773
Uzun Vadeli Finansal Borçların Kısa Vadeli Kısımları (net)	3	0	28.161
Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar (net)	5	0	0
Diğer Finansal Yükümlülükler (net)	7	412.093	503.810
Ticari Borçlar (net)	4	521.904	687.816
İlişkili Taraflara Borçlar (net)	6	0	573.789
Alınan Avanslar	18	144.123	2.032
Borç Karşılıkları	20	0	53.844
Ertelenen Vergi Yükümlülüğü	11	0	0
Diğer Yükümlülükler (net)	12	148.400	9.920
Uzun Vadeli Yükümlülükler		106.287	89.187
Finansal Borçlar (net)	3	0	0
Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar (net)	5	0	0
Diğer Finansal Yükümlülükler (net)	7	0	0
Ticari Borçlar (net)	4	0	0
İlişkili Taraflara Borçlar (net)	6	0	0
Alınan Avanslar	18	0	0
Borç Karşılıkları	20	99.683	89.187
Ertelenen Vergi Yükümlülüğü	11	6.604	0
Diğer Yükümlülükler (net)	12	0	0
ÖZSERMAYE		4.272.776	3.649.822
Sermaye	22	3.900.000	3.200.000
Karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltmesi	22	0	0
Sermaye Yedekleri	23	0	0
Hisse Senetleri İhraç Primleri		0	0
Hisse Senedi İptal Karları		0	0
Yeniden Değerleme Fonu		0	0
Finansal Varlık Değer Artışı		0	0
Öz Sermaye Enflasyon Düzeltmesi Farkları		0	0

Kar Yedekleri	24	227.259	110.832
Yasal Yedekler		227.259	110.831
Statü Yedekleri		0	0
Olaganüstü Yedekler		0	0
Özel Yedekler		0	0
Sermayeye Eklenenecek İştirak Hisseleri ve		0	0
Gayrimenkul Satış Kazançları		0	0
Yabancı Para Çevrim Farkları		0	0
Net Dönem Karı/Zararı		622.955	481.844
Geçmiş Yıllar Kar/Zararları	25	(477.438)	(142.854)
Toplam Öz Sermaye ve Yükümlülükler		5.605.583	5.725.154

XYZ SAN. VE TİC. A.Ş.**30 EYLÜL 2006 TARİHİNDE SONA EREN HESAP DÖNEMİNE AİT BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ FİNANSAL TABLOLARA İLİŞKİN DİPNOTLAR**

(Aksi belirtilmedikçe tutarlar Yeni Türk Lirası (“YTL”) olarak ifade edilmiştir.)

1. HAZIR DEĞERLER	<u>30.09.2006</u>	<u>31.12.2005</u>
Kasa	3.961	3.569
Bankalar	622.251	729.823
-Vadeli mevduat	168.322	190.816
-Vadesiz mevduat	453.929	539.007
Toplam	<u>626.212</u>	<u>733.392</u>

30 Eylül 2006 tarihi itibariyle vadeli mevduatların vadesine kalan süreler:

	<u>30.09.2006</u>	<u>31.12.2005</u>
0-1 ay vadeli	28.949	-
1-3 ay vadeli	139.373	190.816
Toplam Vadeli Mevduat	<u>168.322</u>	<u>190.816</u>

2. MENKUL KIYMETLER

	<u>30.09.2006</u>	<u>31.12.2005</u>
Yatırım Fonu	310.120	1.233.209
Toplam	<u>310.120</u>	<u>1.233.209</u>

3. FİNANSAL BORÇLAR

<u>Kısa vadeli banka kredileri</u>	<u>30.09.2006</u>	<u>31.12.2005</u>
<u>Döviz Cinsi</u>		
YTL Kredi	-	126.773
Taşıt Kredisi	-	28.161
Toplam	<u>-</u>	<u>154.934</u>

Şirket 2005 yılında taşıt kredisi dışında yeni kredi almamıştır. Taşıt kredisi VDF Tüketici Finansmanı A.Ş.’den alınmış olup vadesi 6 aydır. Kredinin ilk 4 aylık kısmı 2005 içerisinde ödenmiş olup, kalan 2 taksit 2006 yılı ocak ve şubat aylarında ödenmiştir.

4. TİCARİ ALACAKLAR VE BORÇLAR

<u>Ticari Alacaklar</u>	<u>30.09.2006</u>	<u>31.12.2005</u>
Alıcılar	1.755.800	2.150.326
Alacak Senetleri	-	118.424
Alacak Reeskontu (-)	(16.670)	(10.992)
Verilen Depozito ve Teminatlar	12.476	13.055
Şüpheli Ticari Alacaklar	75.864	33.482
Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı (-)	(75.864)	(33.482)
Diğer Ticari Alacaklar	353	-
Toplamı	1.751.959	2.270.813

Ticari Borçlar

Satıcılara Borçlar	509.273	531.956
Borç Senetleri	15.812	165.282
Borç Reeskontu (-)	(3.181)	(9.422)
Toplam	521.904	687.816

5. FİNANSAL KİRALAMA ALACAKLARI VE BORÇLARI

Yoktur. (31.12.2005:Yoktur)

6. İLİŞKİLİ TARAFLARDAN ALACAKLAR VE BORÇLAR

i) İlişkili taraflardan alacak ve borç bakiyeleri aşağıdaki gibidir.

	<u>30.09.2006</u>			
	<u>Ticari Alacak</u>	<u>Ticari Olmayan Alacak</u>	<u>Ticari Borç</u>	<u>Ticari Olmayan Borç</u>
<u>Ortaklardan Alacaklar / Borçlar</u>				
İş Avansları	-	92.378	-	-
Toplam	-	92.378	-	-
	<u>31.12.2005</u>			
	<u>Ticari Alacak</u>	<u>Ticari Olmayan Alacak</u>	<u>Ticari Borç</u>	<u>Ticari Olmayan Borç</u>
<u>Ortaklardan Alacaklar / Borçlar</u>				
İş Avansları	-	88.531	-	-
Personele Borçlar	-	-	-	573.789
Toplam	-	88.531	-	573.789

ii) 01.01.- 30.09.2006 ve 01.01.-31.12.2005 dönemlerinde ilişkili taraflarla yapılan işlemler aşağıdaki gibidir.

	<u>01.01.-</u> <u>30.09.2006</u>	<u>01.01.-</u> <u>31.12.2005</u>
<u>Hizmet Alımları</u>		
Anel Telekomünikasyon Elektronik Sist. San. Ve Tic. A.Ş.	9.003	-
Toplam	<u>9.003</u>	<u>-</u>

<u>Hizmet Satışları</u>		
Anel Elektrik Proje Taahhüt ve Tic. Ltd. Şti.	20.147	-
Toplam	<u>20.147</u>	<u>-</u>

7. DİĞER ALACAKLAR VE BORÇLAR

	<u>30.09.2006</u>	<u>31.12.2005</u>
<u>Diğer Alacaklar</u>		
Şüpheli Diğer Alacaklar	1.160	-
Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı (-)	(2.320)	-
Diğer Çeşitli Alacaklar	30.812	954
Diğer Alacak Senetleri Reeskontu (-)	(1.160)	-
Toplam	<u>28.492</u>	<u>954</u>

	<u>30.09.2006</u>	<u>31.12.2005</u>
<u>Diğer Finansal Yükümlülükler</u>		
Personele Borçlar	17.430	-
Ödenecek Vergi ve Fonlar	145.826	290.105
Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	248.837	213.705
Toplam	<u>412.093</u>	<u>503.810</u>

8. CANLI VARLIKLAR

Yoktur. (31.12.2005: Yoktur)

9. STOKLAR (net)

	<u>30.09.2006</u>	<u>31.12.2005</u>
İlk Madde ve Malzeme	212.446	161.777
Yarı Mamül	-	21.911
Mamüller	-	4.806
Ticari Mallar	31.209	13.909
Diğer Stoklar	12.969	-
Verilen Sipariş Avansları	341	50.447
Toplam	<u>256.965</u>	<u>252.850</u>

10. DEVAM EDEN İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ ALACAKLARI VE HAKEDİŞ BEDELLERİ

Yoktur. (31.12.2005: Yoktur)

11. ERTELENEN VERGİ VARLIKLARI VE YÜKÜMLÜLÜKLERİ

Ertelenen vergi varlık ve yükümlülükleri, bilanço kalemlerinin Seri: XI No: 25 sayılı Tebliği'ne göre yeniden düzenlenmesi sonucunda oluşan değerler ile yasal kayıtlar arasındaki geçici farkların etkilerini dikkate alarak hesaplanmaktadır. Söz konusu geçici farklar genellikle gelir ve giderlerin, değişik raporlama dönemlerinde muhasebeleşmesinden kaynaklanmaktadır. Gerçekleşecek geçici farklar üzerinden yükümlülük metoduna göre hesaplanan ertelenen vergi alacağı ve yükümlülüğü için uygulanacak oran %20'dur. (2005: %30).

	Toplam Geçici Farklar		Ertelenen vergi varlığı / (yükümlülüğü)	
	2006	2005	2006	2005
Maddi varlıkların kayıtlı değeri ile vergi matrahı arasındaki fark	(42.954)	66.180	(8.591)	19.854
Maddi olmayan varlıkların kayıtlı değeri ile vergi matrahı arasındaki fark	(14.542)	(65.884)	(2.908))	(19.765))
Stoklar kayıtlı değeri ile vergi matrahı arasındaki fark	-	-	-	-
Kıdem tazminatı karşılığı	3.464	9.030	693	2.709
Alacakların Reeskontu	5.501	3.627	1.100	1.088)
Borçların Reeskontu	(1.050)	(3.109)	(210)	(933)
Şüpheli Alacak Karşılığı ve iptali	19.611	(974)	3.922)	(292)
Diğer düzeltmeler	(3.049)	(3.049)	(610)	(914)
Ertelenen vergi yükümlülükleri	(61.595)	(73.017)	(12.319)	(21.904)
Ertelenen vergi varlıkları	28.576	78.837	5.715	23.651
Ertelenen vergi yükümlülükleri -net	33.019	5.820	(6.604)	1.747
01.01-30.09.2006 Dönemine ait ertelenmiş vergi geliri/(gideri)			8.351	8.505

12. DİĞER CARİ/CARİ OLMAYAN VARLIKLAR VE KISA/UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER

<u>Diğer Cari/Dönen Varlıklar</u>	<u>30.09.2006</u>	<u>31.12.2005</u>
Peşin Ödenen Giderler	49.231	23.880
Gelir Tahakkukları (*)	1.096.684	-
Peşin Ödenen Vergiler	1.374	7.828
İş Avansları	-	35.491
Toplam	1.147.289	67.199
<u>Kısa Vadeli Diğer Yükümlülükler</u>	<u>30.09.2006</u>	<u>31.12.2005</u>
Ertelenmiş Gelir	148.400	9.920
Toplam	148.400	9.920

(*) Gelir tahakkuklarının elde edilmesi için gerekli şartların işletme tarafından yerine getirileceğine dair makul güvence oluşmuş olup, alınabilecek bedelin makul değeri üzerinden tahakkuk esasına göre finansal tablolara yansıtılmıştır.

13. FİNANSAL VARLIKLAR

Yoktur. (31.12.2005: Yoktur)

14. POZİTİF/NEGATİF ŞEREFİYE

Yoktur. (31.12.2005: Yoktur)

15. YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER

Yoktur. (31.12.2005: Yoktur)

16. MADDİ VARLIKLAR

	<u>01.01.2006</u>			<u>30.09.2006</u>
<u>Maliyet Bedeli</u>	<u>Açılış Bakiyesi</u>	<u>İlaveler</u>	<u>Çıkış</u>	<u>Kapanış Bakiyesi</u>
Tesis, Makine ve Cihazlar	445	-	-	445
Taşıtlar	206.636,63	-	(39.245,63)	167.391
Demirbaşlar	1.010.081	94.604	-	1.104.685
Diğer Maddi Duran Varlıklar	258.254	-	-	258.254
Toplam	1.475.416,63	94.604	(39.245,63)	1.530.775
<u>Birikmiş Amortismanlar (-)</u>				
Tesis, Makine ve Cihazlar	445	-	-	445
Taşıtlar	110.488,63	-	(39.245,63)	71.243
Demirbaşlar	721.906	61.493	-	783.399
Diğer Maddi Duran Varlıklar	153.921	-	-	153.921
Toplam	986.760,63	61.493	(39.245,63)	1.009.008
Maddi Duran Varlıklar, net	488.656			521.767
	<u>01.01.2005</u>			<u>31.12.2005</u>
<u>Maliyet Bedeli</u>	<u>Açılış Bakiyesi</u>	<u>İlaveler</u>	<u>Çıkış</u>	<u>Kapanış Bakiyesi</u>
Tesis, Makine ve Cihazlar	445	-	-	445
Taşıtlar	123.603	121.289	(42.016)	202.876
Demirbaşlar	899.268	110.813	-	1.010.081
Özel Maliyetler	232.042	24.345	-	256.387
Toplam	1.255.358	256.447	(42.016)	1.469.789

Birikmiş Amortismanlar (-)

Tesis, Makine ve Cihazlar	445	-	-	445
Taşıtlar	89.102	33.450	(42.016)	80.536
Demirbaşlar	505.715	155.439	-	661.154
Özel Maliyetler	65.968	49.334	-	115.302
Toplam	661.230	238.223	(42.016)	857.437
Maddi Duran Varlıklar, net	594.128			612.352

17. MADDİ OLMAYAN VARLIKLAR (net)

	1 Ocak 2006	İlaveler	Transferler	Çıkışlar	Alınan teşvikler	30 Eylül 2006
<u>Maliyet</u>						
Haklar	23.037	13.171	-	-	-	36.208
Teknik bilgi	684.300	133.790	-	-	(60.434)	757.656
Yapılmakta olan projeler	79.213	558.958	(79.213)	-	-	558.958
Toplam	786.550	705.919	(79.213)	-	(60.434)	1.352.822

İtfa ve Tükenme Payı (-)

Haklar	19.123	5.644	-	-	-	24.767
Teknik bilgi	303.320	154.334	-	-	-	457.654
Toplam	322.443	159.978	-	-	-	482.421
	464.107					870.401

(*) Şirket'in 01.01-30.09.2006 dönemine ait itfa ve tükenme payı 159.978 YTL'dir.

	1 Ocak 2005	İlaveler	Transferler	Çıkışlar	Alınan teşvikler	31 Aralık 2005
<u>Maliyet</u>						
Haklar	23.037	-	-	-	-	23.037
Teknik bilgi	542.683	-	314.074	-	(172.457)	684.300
Yapılmakta olan projeler	252.923	352.318	(314.074)	(211.954)	-	79.213
Toplam	818.643	352.318	-	-	(172.457)	786.550

İtfa ve Tükenme

Payı (-)

Haklar	14.516	4.607	-	-	-	19.123
Teknik bilgi	100.699	202.621	-	-	-	303.320
Toplam	115.215	207.228	-	-	-	322.443
	703.428					464.107

(31.12.2005: 207.228 YTL)

Yapılmakta olan projeler şirketin kontrat dahilinde müşterilerine satmak amacıyla geliştirdiği ve teknik bilgi projelerini içermektedir. Söz konusu hesaptan transferler işletme bünyesinde yaratılan maddi olmayan varlıklar olarak sınıflanmıştır. Çıktılar müşterilere kontrat dahilinde satışı yapılan projelerden oluşmaktadır.

18. ALINAN AVANSLAR

Kısa Vadeli Alınan Avanslar

	<u>30.09.2006</u>	<u>31.12.2005</u>
Alınan Sipariş Avansları	144.123	2.032
Toplam	144.123	2.032

19. EMEKLİLİK PLANLARI

Yoktur. (31.12.2005 : Yoktur.)

20. BORÇ KARŞILIKLARI

Vergi Karşılığı

Türkiye’de, kurumlar vergisi oranı 2006 yılı için %20’dir (2005: % 30). Bu oran, kurumların ticari kazancına vergi yasaları gereğince indirimi kabul edilmeyen giderlerin ilave edilmesi, vergi yasalarında yer alan istisna (iştirak kazançları istisnası gibi) ve indirimlerin (yatırım indirimi gibi) indirilmesi sonucu bulunacak vergi matrahına uygulanır. Kar dağıtılmadığı takdirde başka bir vergi ödenmemektedir.

30 Aralık 2003 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanan, 5024 sayılı Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu’nda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (“5024 sayılı Kanun”), kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerin kanuni finansal tablolarını 1 Ocak 2004 tarihinden başlayarak enflasyon düzeltmesine tabi tutmasını öngörmektedir.

Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 328 sıra no’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ ile enflasyon düzeltmesi yapmak zorunda olan mükelleflerin, düzeltme şartlarının oluşması halinde 1 Ocak 2004 tarihinden sonra düzenleyecekleri finansal tablolardan sadece bilançolarını düzeltme işlemine tabi tutmaları zorunlu tutulmuştur.

Türkiye’deki bir işyeri ya da daimi temsilcisi aracılığı ile gelir elde eden kurumlar ile Türkiye’de yerleşik kurumlara ödenen kar paylarından (temettüleri) stopaj yapılmaz. Bunların

dışında yapılan temettü ödemeleri %15 oranında stopaja tabidir. Karın sermayeye ilavesi, kar dağıtımı sayılmaz ve stopaj uygulanmaz.

Şirketler üçer aylık finansal karları üzerinden %20 oranında geçici vergi hesaplar ve o dönemi izleyen ikinci ayın 14'üncü gününe kadar beyan edip 17'inci günü akşamına kadar öderler. Yıl içinde ödenen geçici vergi o yıla ait olup izleyen yıl verilecek kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilir. Geçici vergi, devlete karşı olan herhangi bir başka finansal borçlara da mahsup edilebilir.

Türk vergi mevzuatına göre beyanname üzerinde gösterilen finansal zararlar 5 yılı aşmamak kaydıyla dönem kurum kazancından indirilebilirler. Ancak, finansal zararlar, geçmiş yıl karlarından mahsup edilemez.

Vergi Karşılığı	<u>30.09.2006</u>	<u>31.12.2005</u>
Kurumlar Vergisi Karşılığı	-	53.844

Türkiye'de ödenecek vergiler konusunda vergi otoritesi ile mutabakat sağlamak gibi bir uygulama bulunmamaktadır. Kurumlar vergisi beyannameleri hesap döneminin kapandığı ayı takip eden dördüncü ayın 15 inci günü akşamına kadar bağlı bulunulan vergi dairesine verilir. Bununla beraber, vergi incelemesine yetkili makamlar beş yıl zarfında muhasebe kayıtlarını inceleyebilir ve hatalı işlem tespit edilirse ödenecek vergi miktarları değişebilir.

Kıdem Tazminatı Karşılığı

	<u>30.09.2006</u>	<u>31.12.2005</u>
Kıdem Tazminatı Karşılığı	99.683	89.187

Türkiye'de mevcut kanunlar çerçevesinde, Şirket bir yıllık hizmet süresini dolduran ve herhangi bir geçerli nedene bağlı olmaksızın işine son verilen, askerlik hizmeti için göreve çağrılan, vefat eden, erkekler için 25 kadınlar için 20 yıllık hizmet süresini dolduran ya da emeklilik yaşına gelmiş (kadınlarda 58, erkeklerde 60 yaş) personeline kıdem tazminatı ödemesi yapmak zorundadır.

Kıdem tazminatı ödemeleri, her hizmet yılı için 30 günlük brüt maaş üzerinden hesaplanmaktadır. İlgili bilanço tarihi itibarıyla ödenecek kıdem tazminatı, aylık 1.857,44 YTL tavanına tabidir. (31.12.2005: 1.727,15 YTL)

Seri: XI No: 25 sayılı Tebliği'nin yirmidokuzuncu kısmında "Çalışanlara Sağlanan Faydalar/Kıdem Tazminatı" başlıklı bölümünde yükümlülüğün gelecek dönemlere ait olduğunu dikkate alınarak muhasebeleştirilmesi daha açık hale getirilmiştir:

- Net'inin reel iskonto oranını vereceği tahmini bir enflasyon beklentisi ve uygun bir iskonto oranı belirlenmelidir. Hesaplanan reel iskonto oranı gelecekte ödenecek kıdem tazminatı ödemelerinin bilanço tarihi itibarıyla bugünkü değerlerinin hesaplanmasında kullanılmalıdır.

- İsteğe bağlı işten ayrılmalar neticesinde ödenmeyip, Şirket'e kalacak olan kıdem tazminatı tutarlarının tahmini oranı da dikkate alınmalıdır.

30.09.2006 tarihi itibarıyla kıdem tazminatı yükümlülükleri, yıllık %6,175 enflasyon ve %12 iskonto oranı tahmin edilerek hesaplanan yıllık %5,71 (2005 : 5,49) reel iskonto oranı

kullanılarak belirlenmiştir. Sonuç olarak, 30 Eylül 2006 ve 31 Aralık 2005 tarihleri itibariyle Şirket'in personelinin gelecekteki emekliliğinden kaynaklanan tahmini yükümlülüğüne ilişkin karşılık, bugünkü değerlerinin tahmin edilmesi yoluyla ekli finansal tablolara yansıtılmıştır.

	<u>30.09.2006</u>	<u>31.12.2005</u>
1 Ocak itibariyle toplam	-	61.822
Dönem içinde ayrılan karşılık	99.683	27.365
Dönem içinde ödenen	-	-
30.09.2006 itibari ile Toplam	<u>99.683</u>	<u>89.187</u>

21. ANA ORTAKLIK DIŞI PAYLAR/ANA ORTAKLIK DIŞI KAR ZARAR

Yoktur. (31.12.2005: Yoktur)

22. SERMAYE

	30.09.2006		31.12.2005	
	Ortaklık Payı (YTL)	Ortaklık Payı (%)	Ortaklık Payı (YTL)	Ortaklık Payı (%)
<u>Sermayedarlar</u>				
Ortak A	663.000	17,00	544.000	17,00
Ortak B	663.000	17,00	544.000	17,00
Ortak C	234.000	6,00	192.000	6,00
ABC San. ve Tic. A.Ş.	1.989.000	51,00	1.632.000	51,00
DE San. ve Tic. A.Ş.	351.000	9,00	288.000	9,00
Toplam	<u>3.900.000</u>	<u>100,00</u>	<u>3.200.000</u>	<u>100,00</u>

Şirket 30.09.2006 tarihi itibariyle sermayesini 3.200.000 YTL'den 3.900.000 YTL'ye çıkartmıştır. Arttırılan 700.000 YTL tutarının tamamı "Geçmiş yıl karları"ndan karşılanmış olup 04.08.2006 tarihinde tescil ettirilmiş ve 11.08.2006 tarihli Ticaret Sicil Gazetesi'nde ilan edilmiştir.

23. SERMAYE YEDEKLERİ

Yoktur. (31.12.2005: Yoktur)

24. KAR YEDEKLERİ

	<u>30.09.2006</u>	<u>31.12.2005</u>
Yasal Yedekler	227.259	110.831
Toplam	<u>227.259</u>	<u>110.831</u>

25. GEÇMİŞ YIL KAR/ZARARLARI

30.09.2006 itibariyle şirketin geçmiş yıl zararları (477.438) YTL dir. (31.12.2005 : (142.854) YTL)

Kanuni defterlerdeki birikmiş kârlar, aşağıda belirtilen kanuni yedeklerle ilgili hüküm haricinde dağıtılabılır.

Türk Ticaret Kanunu'na göre, yasal yedekler birinci ve ikinci tertip yasal yedekler olmak üzere ikiye ayrılır. Türk Ticaret Kanunu'na göre birinci tertip yasal yedekler, şirketin ödenmiş sermayesinin %20'sine ulaşıncaya kadar, kanuni net karın %5'i olarak ayrılır.

İkinci tertip yasal yedekler ise ödenmiş sermayenin %5'ini aşan dağıtılan karın %10'udur. Türk Ticaret Kanunu'na göre, yasal yedekler ödenmiş sermayenin %50'sini geçmediği sürece sadece zararları netleştirmek için kullanılabilir, bunun dışında herhangi bir şekilde kullanılması mümkün değildir.

Seri: XI No: 25 sayılı Tebliğ uyarınca enflasyona göre düzeltilen ilk finansal tablo düzenlenmesi sonucunda öz sermaye kalemlerinden "Sermaye, Emisyon Primi, Yasal Yedekler, Statü Yedekleri, Özel Yedekler ve Olağanüstü Yedekler" kalemlerine bilançoda kayıtlı değerleri ile yer verilir. Bu hesap kalemlerinin düzeltilme farkları toplu halde öz sermaye grubu içinde "öz sermaye enflasyon düzeltmesi farkları" hesabında yer alır.

Öz sermaye enflasyon düzeltmesi farkları sadece bedelsiz sermaye artırımını veya zarar mahsubunda; olağanüstü yedeklerin kayıtlı değerleri ise, bedelsiz sermaye artırımını, nakit kar dağıtımını ya da zarar mahsubunda kullanılabilecektir.

26. YABANCI PARA POZİSYONU

30.09.2006

	USD	EURO	GBP	YTL Karşılığı
Kasa ve Bankalar	105.597	38.267	-	230.659
Ticari Alacaklar	16.021	187.402	-	379.374
Verilen Sipariş Avansları (Stok)	228	-	-	341
Diğer Çeşitli Alacaklar	9.914	2.380	1.992	24.926
Şüpheli Ticari Alacaklar	10.764	-	-	16.115
Verilen Depozito ve Teminatlar	1.910	4.532	-	11.454
Ticari Borçlar	(8.240)	(336)	-	(13.036)
Alınan Sipariş Avansları	-	(72.631)	-	(138.398)
Borç Senetleri	(10.511)	-	-	(15.812)
Yabancı Para Pozisyonu, net	125.683	159.614	1.992	495.623

31.12.2005

	USD	EURO	GBP	YTL Karşılığı
Kasa ve Bankalar	183.288	217.317	106	591.171
Ticari Alacaklar	197.373	104.402	-	430.573
Şüpheli Ticari Alacaklar	10.764	-	-	14.443
Borç Senetleri	(42.360)	-	-	57.114
Verilen Depozito ve Teminatlar	2.910	5.082	-	11.972
Verilen Sipariş Avanslar (Cari)	12.376	-	-	16.606

Banka Kredileri	(94.480)	-	-	127.387
Ticari Borçlar	(12.075)	(5.450)	-	24.974
Yabancı Para Pozisyonu, net	257.796	321.351	106	1.274.240

27. DEVLET TEŞVİK VE YARDIMLARI

4691 sayılı kanuna göre ileri teknoloji sistemlerinin ve ürünlerinin geliştirilmesi amacıyla üniversiteler, araştırma geliştirme enstitüleri veya kurumları tarafından kurulan “Teknoloji Geliştirme Bölgeleri”nde yerleşik şirketler Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumunun (TÜBİTAK) 1501 sayılı tebliğine göre TÜBİTAK teşvik programlarından faydalanırlar. Söz konusu teşvik şirketlerin tebliğde belirtilen çerçeve dahilinde geliştirdikleri projeleri için yaptıkları harcamaların %60 ına kadar olmak kaydıyla karşılanmasını içermektedir.

Şirket sözleşmeli ve teknik bilgi geliştirme projeleri için devlet teşviki almaktadır. Devlet teşvikleri diğer faaliyet gelirleri hesabına yansıtılmaktadır.

İşletme bünyesinde oluşturulan ve maddi olmayan varlık olarak finansal tablolara alınan teknik bilgi projeleriyle ilgili elde edilen devlet teşvikleri Şirket söz konusu teşvikten kaynaklanan ekonomik faydaları elde ettiği zaman söz konusu maddi olmayan varlığın kayıtlı değeri üzerinden hesaplanan itfa payından düşülmek suretiyle finansal tablolara alınmaktadır.

	30.09.2006	31.12.2005
Maddi Olmayan Varlıklara Kaydedilen	60.434	172.457
Gelir Kaydedilen	26.676	97.733
Toplam	87.110	270.190

28. KARŞILIKLAR, ŞARTA BAĞLI VARLIK VE YÜKÜMLÜLÜKLER

30.09.2006

	USD	EURO	GBP	YTL toplam
Alınan Teminat Senedi	15.000	-	-	22.457
Alınan Teminat Mektupları	7.500	-	-	11.228
Toplam	22.500			33.685

Gayri Nakdi Yükümlülükler

30.09.2006

	USD	EURO	YTL	YTL Toplam
<u>Verilen Teminat Mektupları</u>				
İlab Kurumlararası A.Ş.	-	-	7.365	7.365
Demir Çelik A.Ş.	-	-	7.365	7.365
İ.S.K.İ. Genel Müdürlüğü	3.000	-	-	4.513
Türkiye İş Bankası	2.061	-	-	3.100
ODTÜ	13.944	-	-	20.976

Türk Hava Yolları AO	6.643	-	-	9.993
Arı Teknokent	-	15.120	-	28.811
Türk Telekom A.Ş.	197.557	-	-	297.185
İGDAŞ	-	-	3.933	3.933
	<u>USD</u>	<u>EURO</u>	<u>YTL</u>	<u>YTL Toplam</u>
PTT Genel Müdürlüğü	1.860	-	-	2.798
İTKİB Genel Sekreterliği	7.860	-	-	11.824
İstanbul Deniz Otobüsleri San. Ve Tic. A.Ş.	-	-	4.300	4.300
Stm Savunma Teknolojileri	-	-	4.199	4.199
Ziraat Bankası	-	1.380	-	2.630
T.C Başbakanlık Dış Tic. Müsteşarlığı	-	-	2.580	2.580
Akbank	-	-	148.655	148.655
İşkaya İnşaat ve San. Ve Tic. Ltd. Şti.	-	-	46.572	46.572
Demir Çelik Elektronik Pazaryeri A.Ş.	-	-	7.365	7.365
Toplam	232.925	16.500	232.334	614.164

30.09.2006

	<u>USD</u>	<u>EURO</u>	<u>YTL</u>	<u>YTL toplam</u>
<u>Teminata Verilen Çekler</u>				
Akbank	-	7.380	148.655	162.718
Toplam	-	7.380	148.655	162.718

31.12.2005

	<u>USD</u>	<u>EURO</u>	<u>YTL</u>	<u>YTL Toplam</u>
<u>Verilen Teminat Mektupları</u>				
M.B.S. Ankara İç Tedarik Bölge Başkanlığı	-	-	25.128	25.128
Bankalararası Takas Odası	-	-	6.646	6.646
Odtü	12.000	-	-	19.614
Türk Hava Yolları	7.343	-	-	11.525
Arı Teknokent	-	15.120	-	23.730
Türk Telekom A.Ş.	219.081	-	-	295.387
İgdaş	-	-	3.933	3.933
Ptt Genel Müdürlüğü	2.939	-	-	4.007
İtkib Genel Sekreterliği	7.860	-	-	10.598
İstanbul Deniz Otobüsleri San. Ve Tic.A.Ş.	-	-	4.300	4.300
Stm Savunma Teknolojileri	-	-	25.190	25.190
Türk Dış Ticaret Bankası	-	53.355	-	85.112
Telsim Mobil Telekom A.Ş.	7.886	10.250	-	29.241
T.C.Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı	-	-	2.580	2.580

Finansbank	43.125	8.800	-	72.183
İşkaya İnşaat Ve San. Tic. Ltd.Şti.	35.250	-	-	46.572
Toplam	335.484	87.525	67.777	665.746

29. İŞLETME BİRLEŞMELERİ

Yoktur. (31.12.2005: Yoktur)

30. BÖLÜMLERE GÖRE RAPORLAMA

Yoktur. (31.12.2005: Yoktur)

31. BİLANÇO TARİHİNDEN SONRAKİ OLAYLAR

31.1. Şirket Yönetim Kurulu, Şirket sermayesinin 3.900.000 YTL'den 5.500.000 YTL'ye artırılmasına ve arttırılan 1.600.000 YTL'lik payların mevcut ortakların rüçhan hakları tamamen kısıtlanarak halka arz edilmesine karar vermiştir.

31.2. Kıdem tazminat tavanı 01.01.2007 tarihinden itibaren 1.960,69 YTL olarak değiştirilmiştir.

32. DURDURULAN FAALİYETLER

Yoktur. (31.12.2005: Yoktur)

XYZ SAN. VE TİC. A.Ş.**01 OCAK-30 EYLÜL 2006 VE 2005 HESAP DÖNEMLERİNE AİT ÖZKAYNAK DEĞİŞİM TABLOLARI**

(Aksi belirtilmedikçe tutarlar Yeni Türk Lirası ("YTL") olarak ifade edilmiştir.)

	Sermaye	Emisyon Primi	Finansal Varlık Değer Artışı	Yasal Yedekler	Olağanüstü Yedekler	Özsermaye Enflasyon Düzeltmesi Farkları	Gecmiş Yıllar Kar/(Zararı)	Net Dönem Karı	Toplam Özsermaye
31 Aralık 2004 Devir	859.993	413.204	0	77.471	0	1.163.922	236.402	416.985	3.167.977
Sermaye artırımını	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Emisyon Primi	435.002	(435.002)	0	0	0	0	0	0	0
Yasal Yedekler	0	0	0	33.360	0	0	(33.360)	0	0
Olağanüstü yedekler	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Özsermaye enflasyon düzeltmesi farkları	1.098.061	0	0	0	0	(1.098.061)	0	0	0
Geçmiş yıl karları	806.944	0	0	0	0	(44.063)	(762.881)		0
Transferler	0	21.798	0	0	0	(21.798)	416.985	(416.985)	0
Net dönem karı	0	0	0	0	0	0	0	481.844	481.844
31 Aralık 2005 Bakiye	3.200.000	0	0	110.831	0	0	(142.854)	481.844	3.649.821
31 Aralık 2005 Devir	3.200.000	0	0	110.831	0	0	(142.854)	481.844	3.649.821
Sermaye artırımını	700.000	0	0	0	0	0	(700.000)	0	0
Finansal varlık değer artışı	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Yasal Yedekler	0	0	0	116.428	0	0	(116.428)	0	0
Olağanüstü yedekler	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Özsermaye enflasyon düzeltme farkları	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Transferler	0	0	0	0	0	0	481.844	(481.844)	0
Net dönem karı /(Zararı)	-	-	-	-	-	-	-	622.955	622.955
30 Eylül 2006 Bakiye	3.900.000	0	0	227.259	0	0	(477.438)	622.955	4.272.776

XYZ SAN. VE TİC. A.Ş.
01.01-30.09.2006 VE 2005 DÖNEMLERİNE AİT NAKİT
AKIM TABLOSU

Bağımsız Denetim'den Geçmiş
01.01-30.09.2006 01.01-31.12.2005

A. ESAS FAALİYETLERDEN
KAYNAKLANAN NAKİT AKIMLARI

Vergi Öncesi Net Kar (+)	631.306	513.623
Düzeltilmeler :		
Amortisman (+)	341.375	445.451
Reeskont geliri (-)	(3.181)	(9.422)
Reeskont gideri (+)	16.670	10.992
Önceki dönem reeskont (gelir)/gideri, net	1.570	2.692
Projelere ait gelir tahakkukları (-)	(887.850)	-
Projelere ait gider tahakkukları (+)	647.441	-
Projelere ait gelir tahakkukları iptali (-)	-	223.762
Projelere ait gider tahakkukları iptali (+)	-	(182.489)
Kıdem tazminatı karşılık gideri (+)	10.496	27.365
Şüpheli alacak karşılık gideri (+)	59.428	(2.950)
Ertelenmiş vergi gideri/(geliri)	8.351	(22.065)
Diğer düzeltilmeler (+)	-	(4.663)
İşletme sermayesindeki değişikliklerden önceki faaliyet karı (+)	825.606	1.002.296
Ticari işlemlerdeki ve diğer alacaklardaki azalış (+)	487.469	315.262
Stoklardaki artış (-)	(4.115)	(2.986)
Diğer dönen varlıklardaki artış (-)	(1.080.090)	(175.028)
Ticari borçlarda azalış (-)	(165.912)	(187.340)
İlişkili taraflara borçlardaki artış (+)/(azalış)	(573.789)	292.563
Alınan avanslardaki artış/(azalış)	142.091	(17.846)
Diğer yükümlülüklerdeki artış (+)	138.480	173.361
Esas faaliyet ile ilgili olarak oluşan nakit (+)	(230.260)	1.400.282
Faiz ödemeleri (-)	(20.566)	(45.237)
Vergi ödemeleri (-)	(53.844)	(22.343)
Esas faaliyetlerden kaynaklanan net nakit	(304.670)	1.332.702

**B. YATIRIM FAALİYETLERİNDEN
KAYNAKLANAN NAKİT AKIMLARI**

Mali varlık alımı, satış/(alış) tutarının neti (-)	935.493	(1.178.707)
Maddi ve maddi olmayan varlık satın alımları, net (-)	(662.743)	(256.447)
Maddi varlık satışı nedeniyle elde edilen nakit girişleri (+)	35.485	168.601
Tahsil edilen faizler (+)	44.189	67.897
Tahsil edilen temettüleri (+)	0	0
Yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan net nakit	352.424	(1.198.656)

**C. FİNANSMAN
FAALİYETLERİNDEN
KAYNAKLANAN NAKİT AKIŞLARI**

Hisse senedi ihracı nedeniyle elde edilen nakit girişleri (+)	0	0
Uzun vadeli borçlarla ilgili nakit çıkışları (-)	0	(403.505)
Finansal borçları ile ilgili girişler ve çıkışlar	(154.934)	75.295
Sermaye artışı nedeniyle nakit girişleri (+)	0	0

Finansman faaliyetlerinden kaynaklanan net nakit	(154.934)	(328.210)
---	------------------	------------------

Nakit ve nakit benzerlerinde meydana gelen net artış	(107.180)	(194.164)
---	------------------	------------------

Dönem başındaki nakit ve nakit benzerleri mevcudu	733.392	927.556
--	----------------	----------------

Dönem sonundaki nakit ve nakit benzerleri mevcudu	626.212	733.392
--	----------------	----------------

40. NAKİT AKIM TABLOSU

a) Nakit ve nakit benzerlerinin bileşenleri	<u>30.09.2006</u>	<u>31.12.2005</u>
Kasa	3.961	3.569
Bankalar		
-Vadesiz Mevduat	453.929	539.007
-3 aya kadar vadeli mevduat	168.322	190.816
-Hazine bonosu-ters repo sözleşmelerinden	-	-
Vadesi 3 aya kadar olan kısım		
Nakit ve nakit benzerleri toplamı	<u>626.212</u>	<u>733.392</u>

b) Diğer Açıklamalar

Yoktur. (2005: Yoktur.)

41. DİĞER AÇIKLANMASI GEREKEN HUSUSLAR

Yoktur. (2005 : Yoktur.)

7. SONUÇ

Sermaye akışının ve uluslararası ticaretin küresel anlayışı ara dönem finansal raporların düzenlenmesi ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Dolayısı ile bilgi kullanıcıları tabi oldukları düzenlemeler doğrultusunda belirli ara dönemler itibari ile (aylık, üç aylık, altı aylık veya dokuz aylık) ara dönem finansal raporlama yapmaktadır.

İşletme ara dönem raporlarında dönem sonuçlarının önceden görülmesi yatırımcılar açısından önem taşımaktadır. Ara döneme ilişkin açıklamalar, yatırımcıların zamanında mali durumlarının ve faaliyet sonuçlarının değerlendirilmesi açısından yararlı olacaktır. Bu şekilde alınan kararların etkinliğinin sağlanması, ekonomide kısıtlı olan kaynakların etkin şekilde dağılımını sağlamaktadır.

Ekonomideki en önemli piyasalardan biri olan sermaye piyasalarında da firma faaliyetlerine ilişkin bilgilerin doğru ve zamanında açıklanması sermaye piyasalarında alınacak kararların doğru ve etkin olmasını sağlayacaktır.

Vergisel açıdan 4369 sayılı yasanın geçici vergi uygulamasına getirdiği değişiklik ile işletmeler muhasebe dönemlerini yeniden düzenlemek zorunda kalmışlardır. İşletmeler söz konusu değişikliğe kadar dönem sonlarında finansal raporlama yaparken, değişiklik ile 3'er ay aralıklarla finansal raporlama yapmaya başlamışlardır. Yasanın hazırlanmasında zorunluluk koyduğu finansal tablo Gelir Tablosudur.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde ara dönem finansal tabloların düzenlenmesine ilişkin herhangi bir açıklama yoktur. İşletmeler, bu tebliğdeki finansal tablolara ilişkin düzenlemeler ile Türkiye Finansal Raporlama Standardı 1'de yer alan düzenlemeleri dikkate alarak ara dönemlerde finansal raporlama yapmalıdır. Fakat Türkiye Finansal Raporlama Standardı 1'de, standardın Ara Dönem Finansal Raporlama Standardına göre düzenlenmiş ara dönem finansal tablolarının yapı ve içeriğine uygulanamayacağına dair ibare yer almaktadır.

Ara dönem mali raporlamaya ilişkin, Sermaye Piyasası Kanunu'nda ve Sermaye Piyasası'nın yaptığı çalışmalarda bu konu hakkında bilgiler mevcuttur. Kanunda kısa kesitler halinde denetim konusu altında ara dönem mali raporlamaya değinilmiştir. Fakat asıl çalışma, Sermaye Piyasasında Ara Mali Tablolara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ'dir. (Seri: XI, No: 3).

Uluslararası Finansal Raporlama Standardı 34' de de ara dönem mali tabloların minimum bileşenleri, tam ve özet mali tablolarda uyulması gereken muhasebeleştirme ve ölçme ilkeleri açıklanmaktadır.

Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayımlanan Seri: XI, No: 25 tebliğ ile, Türkiye'deki finansal raporlama standartlarının Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uyumlu hale gelmesi amaçlanmaktadır. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları tüm iktisadi hayatta yer alan işletmelerin faaliyetlerinin genel olarak aynı standartlara göre ölçülmesi kaygısı ile ortaya çıkmıştır.

2007 yılı sonrası yürürlüğe girmesi beklenen Türk Ticaret Kanunu Tasarısıyla halka açık olsun olmasın ülkedeki tüm işletmelere finansal raporlama konularında TMSK tarafından yayımlanan, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na uyumlu Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na uymaları mecburiyeti getirilmiştir. Söz konusu yasal mali tablolar Olağan Genel Kurullarda da ortaklar onayına sunulacak ve dolayısıyla kar dağıtım sürecinde de esas olarak dikkate alınması gereken mali tablolar olarak önem yerini alacaktır. Türk Ticaret Kanunu Taslağı'nın yürürlüğe girmesi ile beraber Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na uygun olarak hazırlanacak olan yasal mali tablolar işletmenin tüm taraflarına daha doğru, anlaşılır ve şeffaf bilgi sunacak, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile uyumlu olması sebebiyle işletmelerimizin küreselleşen dünya pazarında ve yabancı yatırımcı ilgisi dahilinde daha zamanlı, anlaşılabilir, ortak dili konuşabilen ve rekabetçi bir konumda yer almasını sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

- ACCA. **Financial Reporting International Stream**. Fifth Edition. London: Professional Education, 2005.
- Akdoğan, Nalan ve Tenker, Nejat. **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**. 10.Basım. Ankara: Gazi Kitabevi, 2005.
- Akdoğan, Nalan. “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Türkiye Muhasebe Uygulamalarına Getireceği Değişiklikler ve Vergi İlişkisi”. **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**. Cilt:6, Sayı:3, Eylül 2004.
- Akyol, M.Emin. “Kar Dağıtım Tablosu ve Düzenleme Esasları”. **Mükellefin Dergisi**. Sayı:125, Mayıs 2003.
- Akyol, M. Emin. “Geçici Vergide Ödenecek Tutarın Tespiti ve Kazanç Vergilerinden Mahsubu”. **Vergi Dünyası**. Yıl:20, Sayı:231, Kasım 2000.
- Akyol, M. Emin. “Geçici Vergide Reeskont Uygulaması”. **Yaklaşım**. Yıl:8, Sayı:94, Ekim 2000.
- Alexander, David; Britton, Anne ve Jorissen, Ann. **International Financial Reporting and Analysis**. First Edition. London: Thomson, 2003.
- Argun, Doğan ve İbiş, Cemal. **Mali Tablolar Analizi Uygulamaları**. İstanbul: İSMMMOMO Yayın No:42, 2004.
- Argun, Doğan; İbiş, Cemal ve Demir, Volkan. **Mali Tablolar Analizi Uygulamaları**. İstanbul: İSMMMOMO Yayın No:62, 2006.
- Arıkan, Yahya. “Uluslararası Muhasebe Standartları Türkiye Uygulaması”. **Mali Çözüm**. Yıl:6, Sayı:36, Mayıs-Haziran 1996.
- Ataman, Ümit. **Tekdüzen Hesap Planı ve Mali Tablolar**. 2.Basım. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2003.
- Ataman, Ümit. **Genel Muhasebe-Muhasebede Dönemiçi İşlemleri**. 6.Basım. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2005.
- Ataman, Ümit. **Genel Muhasebe-Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri**. 15.Basım. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2005.
- Ataman, Ümit ve Hacırüstemoğlu, Rüstem. **Yöneticiler İçin Muhasebe ve Finans Bilgileri**. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 1999.

- Ataman Akgül, Başak ve Akay, Hüseyin. **Uluslararası Muhasebe Standartları**. 2.Basım. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2004.
- Atay, Tezcan. “Menkul Kıymetler ve Dönem Sonu İşlemlerindeki Değerlenmesi”. **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**. Sayı:1, Ocak 2004.
- Bağcı, Hamdi. “Ulusal Muhasebe Standartları ve Uluslararası Standartlara Uyum”, **XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi**. İstanbul: Lütfi Kırdar Uluslararası Kongre ve Sergi Sarayı. 10-12 Ekim 2002.
- Başaran, Cansen. “Evrensel Muhasebe Standartlarına Doğru”. **Mali Çözüm**. Yıl:12, Sayı:57, Ekim-Kasım-Aralık 2001.
- Beylik, Ali. “Mevcutlarda Amortisman Uygulaması”. **Vergi Dünyası**. Yıl:23, Sayı:280, Aralık 2004.
- Biçer, Hüsamettin ve Ürel, Gürol. “Geçici Vergi Uygulama Esasları-I”. **Yaklaşım**. Yıl:7, Sayı:79, Temmuz 1999.
- Bostancı, Serpil. “Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu”. **Mali Çözüm**. Yıl:12, Sayı:59, Nisan-Mayıs-Haziran 2002.
- Cömert Doyrangöl, Nuran. “Ara Dönemde Zaman İle Orantılı Pay (Kıst) Esasına Göre Mali Tablolara Yansıtılacak Amortisman Giderleri Nasıl Belirlenmelidir?”. **Mükellefin Dergisi**. Sayı:56, Ağustos 1997.
- Cin, Ertuğrul. “Aktif Pasif Geçici Hesap Kıymetleri”. **Vergi Dünyası**. Yıl:23, Sayı:280, Aralık 2004.
- Cin, Ertuğrul. “Sermaye Piyasası Mevzuatında Dönem Sonu İşlemlerine İlişkin Düzenlemeler”. **Vergi Dünyası**. Yıl:26, Sayı:304, Aralık 2006.
- Çelik, Orhan. “Sermaye Piyasalarında Gönüllü Kamuya Açıklama”. **Muhasebe ve Denetime Bakış**. Yıl:2, Sayı:6, Şubat 2002.
- Çetin, İlgül. “Stok Hesaplarının Vergi Kanunları, Sermaye Piyasası Kanunu, Türkiye ve Uluslararası Muhasebe Standartları Açısından İncelenmesi”, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Marmara Üniversitesi SBE, 2003.
- Çabuk, Adem. **Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri**. 3.Basım. Bursa: Uludağ Üniversitesi Güçlendirme Vakfı Yayın No:188- Vipaş Yayınları No: 64, 2001.
- Çabuk, Adem ve Lazol, İbrahim. **Mali Tablolar Analizi**. 1.Basım. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 2005.

- Çaldağ, Yurdakul ve Ayanoglu, Yıldız. **Genel Muhasebe**. 1.Basım. Ankara: Gazi Kitabevi, 2002.
- Çaldağ, Yurdakul. **Denetim ve Raporlama Finansal Tablolar ve Analiz Teknikleri**. 3.Basım. Ankara: Türmob Yayınları-215, 2003.
- Dede, Hakkı. “Sermaye Piyasası Mevzuatına Göre İstanbul Menkul Kıymetler Borsası’nda İşlem Gören Sürekli Denetime Tabi Şirketlerin Ara Mali Tablolarının Düzenlenmesine İlişkin Esaslar ve Bağımsız Dış Denetimi”, **Yayınlanmamış Doktora Tezi**. Marmara Üniversitesi SBE, 1995.
- Epstein, Barry J. ve Mirza, Abbas Ali. **International Accounting Standards**. The United States of America: John Wiley&Sons, Inc., 2003.
- Erdağ, Nevzat. **Mali Tablolar-Tekdüzen Hesap Planı**. İstanbul: Arıkan Yayınevi, 2006.
- Erdoğan, Murat ve Baydemir, Mehmet. **TMS – 13 Stoklar**. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları No: 169, 2003.
- Erolsun, Çağrı;. “Sermaye Piyasası Aracı Kurumlarında Hesap İşleri Düzeni ve Mali Tabloların Düzenlenmesi”, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Marmara Üniversitesi SBE, 1999.
- Ersoy, Ayten. “Ara Dönem Mali Raporlamaya İlişkin UMS 34 İle SPK Tebliği XI/3 ve SPK Muhasebe Standartları Taslağının Karşılaştırılması”. **Muhasebe ve Finansman Dergisi**. Sayı:20, Ekim 2003.
- Financial Accounting Foundation. **The IASC-U.S. Comparison Project: A Report on the Similarities and Differences between IASC Standards and U.S. GAAP**. Second Edition. Financial Accounting Standards Board, 1999.
- Gernon, Helen ve Meek, Gary K.. **Accounting An International Perspective**. Fifth Edition. McGraw-Hill, 2001.
- Gökdeniz, Ümit. “2005 Yılına Doğru Türkiye ve Avrupa Birliği Muhasebe Standartlarının Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Entegrasyonu ve Bir Yaklaşım”. **Muhasebe ve Finansman Dergisi**. Sayı:24, Ekim 2004.
- Gökgöz, Nurten. “Ara Dönem Mali Raporlarda Uyulması Gereken Esaslar Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye Uygulamaları”, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Marmara Üniversitesi SBE, 1999.
- Gücenme, Ümit. “Küreselleşmede Muhasebe Standartları”. **Muhasebe ve Finansman Dergisi**. Sayı:5, Ocak 2000.

- Gücenme, Ümit ve Poroy Arsoy, Aylin. “Muhasebe Standartlarındaki Sınıflandırılmış Nakit Akım Tablosu Formatı ile Finansal Performansın Ölçülmesi”. **Muhasebe ve Finansman Dergisi**. Sayı:30, Nisan 2006.
- Gülmez, Bilgi. “Yabancı Paraların ve Yabancı Para Cinsinden Borç ve Alacakların Değerlemesi”. **Vergi Dünyası**. Yıl:23, Sayı:280, Aralık 2004.
- Hacırüstemoğlu, Rüstem. “4369 Sayılı Kanuna Göre Ara Dönem Bilanço ve Gelir Tablolarının Düzenlenmesi”. **Muhasebe ve Finansman Dergisi**. Sayı:3, Temmuz 1999.
- Hikmet, Nazım. “Uluslararası Muhasebe Standartları ve Karşı Görüşler”. **Muhasebe ve Finansman Dergisi**. Sayı:10, Nisan 2001.
- International Accounting Standards Committee Foundation. **International Financial Reporting Standards**. the United Kingdom: International Accounting Standards Board, 2005.
- International Accounting Standards Committee Foundation. **IFRS/US GAAP Comparison**. the United Kingdom: Ernst&Young, 2005
- İSMMMO. **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları**. İSMMMO Yayınları, 2005.
- İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası. “2007 Yılı Mali Rehberi”. **Mali Çözüm**. Sayı:78 Ek, Şubat 2007.
- Kızıl, Ahmet. **Genel Muhasebe ve Vergi Uygulamaları: Enflasyon Muhasebesi ve YTL Açıklamalı**. İstanbul: Bahar Yayınevi, 2004.
- Kızıl, Ahmet. **Genel Muhasebe ve Vergi Uygulamaları**. İstanbul: Der Yayınları, 2001.
- Kieso, Donald E.; Weygandt, Jerry J. ve Warfield, Terry D.. **Intermediate Accounting**. Tenth Edition. John Wiley& Sons, Inc., 2001.
- Kirk, Robert J.. **International Financial Reporting Standards in Depth**. Oxford: Elsevier, 2005.
- Kishalı, Yunus; Erden, Selman Aziz ve Işıklılar, Sadi. **Finansal Muhasebe**. 3.Basım. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2002.
- Koç Yalkın, Yüksel. **Genel Muhasebe**. 12.Basım. Ankara: Turhan Kitabevi, 2001.
- Koç Yalkın, Yüksel. **Genel Muhasebe**. 13.Basım. Ankara: Turhan Kitabevi, 2004.

- Koç Yalkın, Yüksel. “Avrupa Birliği Yolundaki Türkiye’de Beklenen Muhasebe Harmonizasyon Sorunları ve Çözüm Önerileri”. **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**. Cilt:2, Sayı:1, Mart 2000.
- Koç Yalkın, Yüksel. “Ara Mali Tablolar”. **Sakarya Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası-Temel Eğitim ve Staj Merkezi Yayın No: 63**. Ankara: Siyasal Kitabevi, 2005.
- Küçük, Sema. “Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri”. **Yaklaşım**. Yıl:14, Sayı:157, Ocak 2006.
- Lazol, İbrahim. **Genel Muhasebe**. 9.Basım. Bursa: Ekin Kitabevi, 2004.
- Lemarchand, Yannick. “Avrupa Muhasebe Sisteminin Uyumlaştırılması, Tarihsel Bir Perspektif”. **Muhasebe ve Finansman Dergisi**. Sayı:29, Ocak 2006.
- Küçüksavaş, Nihat. **Finansal Muhasebe**. 10.Basım. İstanbul: Kare Yayınları, 2005.
- Meigs, Walter B. ve Meigs, Robert F.. **Accounting The Basis For Business Decisions**. Fifth Edition. McGraw-Hill International Book Company, 1981.
- Meigs, Robert F; Meigs, Mary A; Bettner, Mark ve Whittington, Ray. **Accounting: The Basis For Business Decisions**. Tenth Edition. The United States of America: McGraw-Hill, 1996.
- Mısırlıoğlu, İ.Ufuk ve İbiş, Cemal. “Muhasebe Standartlarında Küreselleşme”. **Vergi Dünyası**. Sayı:215, Temmuz 1999.
- Morgül, Cüneyt. “Ara Dönemlerde Finansal Raporlama ve Bir Uygulama Örneği”, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Marmara Üniversitesi SBE, 2005.
- Nobes, Christopher ve Parker, Robert. **Comparative International Accounting**. Sixth Edition. Pearson Education, 2000.
- Örten, Remzi ve Karapınar, Aydın. **Dönem Sonu Muhasebe Uygulamaları**. Ankara: Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Yayınları, 2003.
- Özgenç, Turgay. “Şüpheli Alacaklar, Değersiz Alacaklar ve Vazgeçilen Alacakların Gider Olarak Dikkate Alınması”. **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**. Sayı:8, Ağustos 2004.
- Özgözükara, Ömer Asım. “Geçici Vergi Uygulama Esasları ve Muhasebesi”. **Mükellefin Dergisi**. Sayı:78, Haziran 1999.
- Özkök, Servet. “Avrupa Birliği’ne Üye Ülkeler Arasında Muhasebe Standartlarını Uyumlaştırma Çalışmaları”. **Muhasebe ve Denetime Bakış**. Yıl:1, Sayı:2, Ekim

2000.

Öztecim, Haluk. “Tek Düzen Hesap Planında Yer Alan Ek Mali Tablolar ve İşletme Tahlillerinde Kullanılmaları”, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Marmara Üniversitesi SBE, 1997.

Özulucan, Abitter ve Doğan, Zeki. “Uluslararası Muhasebe Standartları İle Türk Muhasebe Hukuku’na Yön Veren Uygulamaların Karşılaştırılması”. **Vergi Dünyası**. Sayı:203, Temmuz 1998.

Roberts, Clare; Weetman, Pauline ve Gordon, Paul. **International Financial Accounting**. Second Edition. Pearson Education, 2002.

Sağlam, Necdet ve Baş, Hüseyin. “Ara Dönem Finansal Raporlama”. **Muhasebe ve Finansman Dergisi**. Sayı:19, Temmuz 2003.

Savcı, Mustafa. **Mali Tablolar Analizi**. Rize: Aktif Yayınevi, 2006.

Sayar, Zafer. “Uluslararası Muhasebe Standartları Kapsamında Halka Açık Bankalarda Kamuyu Aydınlatma Aracı Olarak Mali Tablolar”. **Muhasebe ve Denetime Bakış**. Yıl:1, Sayı:3, Ocak 2001.

Sayar, Zafer ve Üstündağ, Saim. “Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu ve ABD, Kanada, İngiltere ve Japonya Örnekleri”. **Muhasebe ve Finansman Dergisi**. Sayı:18, Nisan 2003.

Sevilengül, Orhan. **Genel Muhasebe**. 12.Basım. Ankara: Gazi Kitabevi, 2005.

Sönmez, Feriştah. “13 No’lu Türkiye Muhasebe Standardı-Stoklar”. **Muhasebe ve Denetime Bakış**. Yıl:3, Sayı:9, Mayıs 2003.

Tuncer, Selahattin. “Amortisman Ayrılmasında Yeni Yöntem (II)”. **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**. Sayı:8, Ağustos 2004.

Türkel, Sevim. “Geçici Vergi Uygulaması İle İlgili Açıklamalar”. **Mali Çözüm**. Yıl:10, Sayı:51, Nisan, Mayıs, Haziran 2000.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu. **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) İle Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları**. TMSK Yayınları 1, 2006.

TÜRMOB. **Dönem Sonu İşlemleri**. Ankara: Türmob Yayınları-105, 2000.

Uğur, Oktay. “Nakit Akım Tablosu Amaçları Hazırlanışı Yorumu”. **Vergi Dünyası**. Yıl:20, Sayı:239, Temmuz 2001.

- Uçmazbaş, Erol. “Alacak ve Borçlarda Reeskont İşlemleri ve Özellikli Durumlar”. **Vergi Dünyası**. Yıl:23, Sayı:280, Aralık 2004.
- Ülgen, Soner. “Geçici Vergiye Tabi Kazancın Tespitinde Yatırım İndirimi Uygulaması”. **Yaklaşım**. Yıl:9, Sayı:103, Temmuz 2001.
- Üstündağ, Saim. “Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci”. **Muhasebe ve Denetim Bakış**. Yıl:1, Sayı:1, Nisan 2000.
- Üstünel, Bülent. “Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulama Süreci”. **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**. Sayı:27, Mart 2006.
- Walton, Peter ve Aerts, Walter. **Global Financial Accounting and Reporting: Principles and Analysis**. London: Thomson, 2006.
- Yıldırım, Ali Haydar ve Bayrak, Serbülent. “Kurumlar Vergisi Kanunu”, **Sirküler Rapor**. Ankara:TÜRMOB Yayınları-291, Sayı:7, Temmuz 2006.
- Yılmaz, Fatih. “Avrupa Birliği’nde Muhasebe Uygulamalarındaki Gelişmeler- V. Oturum”, **XX. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**. Antalya: Corinthia Club Hotel. 23-27 Mayıs 2001.
- Yılmazsoy, Murat. “Aktif ve Pasif Geçici Hesap Kıymetleri”. **Vergi Dünyası**. Yıl:26, Sayı:304, Aralık 2006.
- Yücel, Tugay. “4369 Sayılı Kanunla Getirilen Geçici Vergi Uygulaması”. **Mükellefin Dergisi**. Sayı:76, Nisan 1999.
- Yükçü, Süleyman. **Finansal Muhasebe**. 1.Basım. İzmir: Yaklaşım Yayıncılık, 2004.
- BDDK. Kamuya Açıklanacak Mali Tablolar İle Bunlara İlişkin Açıklama ve Dipnotlar Standardı ve Eki Tablolar. 2002.
<http://www.bddk.org.tr/turkce/mevzuat/mevzuat.htm#1>.
- GİB. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu.
http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/KVK_25422?OpenFrameSet.
- GİB. Gelir Vergisi Sirküleri. 2004.
<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/GVK193?OpenFrameSet>.
- GİB. Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.
<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/VUK213?OpenFrameSet>.
- GİB. Gelir Vergisi Genel Tebliği.
<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/GVK193?OpenFrameSet>.

GİB. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu.

<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/VUK213?OpenFrameSet>.

IASB. IFRS-1 Presentation of Financial Statements.

<http://www.iasplus.com/standard/ias01.htm>.

İstanbul Valiliği Defterdarlık Vasıtasız Vergiler Gelir Müdürlüğü. Finans Kurumundan Alınan Üç Yıl Geri Ödemeli Borcun Bir Defada Doğrudan Ödenmesi Halinde Gider Yazılıp Yazılmayacağı. 2005.

<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2005/kurumlarvergisi2005/6422.htm>.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği. 1992.

<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/muhsisteb1ekmuh1?OpenPage>.

SPK. Standart Mali Tablo ve Raporlar.

http://www.spk.gov.tr/teblig/files/SeriXI_No25.pdf.

TMSK. Türkiye Finansal Raporlama Standartları. <http://www.tmsk.org.tr/>.

Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği. Türk Ticaret Kanunu Tasarısı.

<http://www.tsrbs.org.tr/tsrbs/Mevzuat/Taslak+kanunlar/TurkTicaretKanunuTasarisi.htm>.