

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER	i
ÖZET	V
ABSTRACT	VI
KISALTMALAR LİSTESİ	vii
GİRİŞ	IX
1. MALİ TABLOLAR İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER	1
1.1. Mali Tablo Kavramı	1
1.2. Mali Tabloların Genel Nitelikleri	2
1.3. Mali Tabloların Düzenlenmesinde Esas Alınacak Genel Kabul Görmüş Muhasebe Temel Kavramları	5
1.3.1. Temel Muhasebe Kavramları ve Açıklamaları	6
1.3.2. Temel Muhasebe Yöntemlerinde ve Bunların Açıklanmasındaki Farklılıklar	9
1.3.3. Muhasebe Politikalarının Açıklanması	10
1.4. Türkiye’de Mali Tabloların Gelişimi	12
1.5. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI’NA GENEL BAKIŞ	14
1.5.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)	14
1.5.2. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)	16
1.5.3. IASC ile IFAC Arasındaki İlişki	16
1.5.4. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Tanıtılması	21
1.5.5. Uluslararası Muhasebe Standartları’nın Revizyonu ve Yeniden Formatlanması	22
1.5.5.1. Uluslararası Muhasebe Standartları’nın Revizyonu ve Yeniden Formatlanması Gereği	23

1.5.5.2. Uluslararası Muhasebe Standartları'nın Güncel Listesi	23
1.5.6. Muhasebe Standartlarının Uluslararası Uyumlaştırılması	26
1.5.6.1. Muhasebe Standartlarının Uluslararası Uyumlaştırılmasını Gerektiren Faktörler	26
1.5.6.2. Standartların Uyumlaştırılması ile İlgili Çalışmalar ve İlgili Kuruluşlar	27
1.5.6.3. Muhasebe Standartlarının Uluslararası Uyumlaştırılmasının Faydaları	28
1.5.7 Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyma Zorunluluğu	29
2. ARA DÖNEM MALİ TABLOLARIN UYGULANMASINA İLİŞKİN İLKE VE YASAL ESASLAR	31
2.1. Dönem Kavramı ve Dönemsellik İlkesi.....	31
2.1.1. Dönem Kavramı.....	31
2.1.2.1. MSUGT' de Açıklamalar	33
2.1.2.2. SPK Tebliğindeki Açıklamalar	34
2.1.2.3. Türkiye Muhasebe Standartları Açıklaması.....	36
2.1.2.4. Uluslararası Muhasebe Standartlarında Dönemsellik İlkesi	37
2.2. Ara Dönem Mali Tabloların Düzenlenmesine İlişkin Yasal Düzenlemeler	37
2.2.1. Geçici Vergi Kapsamındaki Düzenlemeler.....	37
2.2.1.1. Geçici Vergi Mükellefleri	39
2.2.1.2. Geçici Vergi Kapsamına Girmeyen Kazançlar	39
2.2.1.3. Vergilendirme Dönemleri	40
2.2.1.4. Geçici Vergiye Esas Kazancın Tespiti	40
2.2.1.5. Geçici Vergi Beyannamesine Eklenecek Mali Tablolar	41
2.2.3. Sermaye Piyasası Mevzuatında Yer Alan Yasal Düzenlemeler.....	42
2.2.3.1. Ara dönem mali tabloların Düzenlenme Esasları.....	43
2.2.3.2. Periyodik Ara Mali Tablo Düzenleme Yükümlülüğü	44
2.2.3.3. Ara Mali Tablo Düzenlenmesi Zorunlu Özel Durumlar	44
2.2.3.4. Kıst (Zaman ile Orantılı Pay) Esası.....	45
2.2.4. Uluslararası Muhasebe Standartlarında Ara Dönem Raporlamaya İlişkin Düzenlemeler.....	46
2.2.4.1. 34 No.lu Uluslararası Muhasebe Standardının Amacı ve Kapsamı	47
2.2.4.2. IAS 34 Ara Dönem Finansal Tabloların İçerik ve Biçimi.....	49
2.2.4.3. Ara Dönemlerde Sunulması Gereken Finansal Tablolar.....	50
2.2.4.4. Ara Dönem Mali Tablolarda Tanıma ve Ölçme Prensipleri	50

3. ARA DÖNEM MALİ TABLOLARIN ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARINDA VE TÜRKİYE’DE DE DÜZENLENME ESASLARI . 54

3.1. Gelirin Tanınması.....	54
3.1.1. Türkiye Uygulamasında Gelirin Tanınması.....	55
3.1.1.1. Vergi Mevzuatı.....	55
3.1.1.2. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve SPK Mevzuatı....	56
3.1.1.3. Türkiye Muhasebe Standartlarında Gelirin Tanınması	57
3.1.2. Uluslararası Muhasebe Standartlarında Gelirin Tanınması.....	57
3.1.2.1. Mal ve Hizmet Satışlarında Gelirin Tanınması.....	58
3.1.2.2. Diğer Gelirlerde Elde Etme Tanımı	59
3.1.2.3. Belirsizliklerin Elde Etmeye Etkisi.....	59
3.1.2.4. Mal Satışları ve Hizmet Sunuşlarında Gelir Tahakkukuna Örnekler	60
3.2. Mevsimsel veya Süreklilik Göstermeyen Gelirler	63
3.2.1. Türkiye Uygulaması.....	63
3.2.1.1. SPK Mevzuatı	64
3.2.1.2. Vergi Mevzuatı.....	65
3.2.2. Uluslararası Muhasebe Standartlarındaki Uygulamalar.....	67
3.3.Yıl Süresince Değişken (Düzensiz) Gerçekleşen Masraflar	68
3.3.1. Türkiye Uygulaması.....	68
3.3.2.Uluslararası Muhasebe Standartlarındaki Uygulamalar	68
3.4. Tanıma ve Ölçme Prensiplerinin Ara Dönem Mali Tablolarda Uygulanması.....	69
3.4.1. Türkiye Uygulaması.....	69
3.4.1.1. SPK Mevzuatında.....	70
3.4.1.1.1. Vergi Karşılığı.....	70
3.4.1.1.2. Mali Tabloların Kesinleşmesi.....	70
3.4.1.2.Vergi Mevzuatı (Geçici Vergi)	71
3.4.1.2.1. Yabancı Paraların ve Yabancı Para Cinsinden Olan Borç ve Alacakların Değerlemesi.....	71
3.4.1.2.2. Alacak ve Borç Senetlerinde Reeskont Uygulaması	71
3.4.1.2.3. Şüpheli Alacaklar	72
3.4.1.2.4. Amortisman Uygulaması.....	72
3.4.1.2.5. Dönem Sonu ve Mal Mevcutlarının Tespiti ve Değerlemesi 73	
3.4.1.3. 5024 Sayılı Kanun.....	74

3.4.1.3. 1. Mali Tabloların Enflasyondan Arındırılma Zorunluluğu.....	77
3.4.2. IAS 34 Ara Dönemlerde Mali Raporlama.....	79
ÖRNEK	83
SONUÇ.....	108
YARARLANILAN YAYINLAR	112

ÖZET

Mali tablolar işletmenin finansal durumunu, finansal performansını ve nakit akışlarını gerçeğe uygun olarak sunar.

Genel amaçlı finansal tabloların hedefi, geniş bir kullanıcı kitlesinin özellikle tasarruf sahiplerinin ekonomik kararlar almalarına yardımcı olması ve işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında bilgi sağlamasıdır.

Ayrıca finansal tablolar, yöneticilerin kendilerine emanet edilen kaynakları ne etkinlikte kullandıklarını da gösterir.

Ara dönem mali tablolar, işletmelerin hedeflerinden sapmaların zamanında fark edilmesi ve gerekli önlemlerin alınması konusunda yardımcı olur. Ara dönem mali tabloların düzenlenmesi sadece işletme sahipleri değil, aynı zamanda diğer ilgili tarafların karar almalarında da yardımcı olmaktadır. Buradan hareketle ara dönem mali tablolar, kamuyu aydınlatma ilkesi göz önünde bulundurularak, doğru karar vermeyi sağlayacak şekilde düzenlenmelidir.

Ara mali tablolar , tasarruf sahipleri ve işletme ortaklarının, mukayese edebilmeleri için bir önceki dönemle karşılaştırılabilir olarak düzenlenmelidir. İşletmeler ara dönem mali tabloları, içinde buldukları ara dönemler itibariyle, faaliyet sonuçlarını ve mali durumlarını gözlemlemek amacıyla üç aylık, altı aylık ve dokuz aylık dönemler itibari ile hazırlarlar ve yayınlarlar.

İşletme sahiplerinin, hazırlanan ara mali tabloları bir önceki dönemle karşılaştırması, önemli sapmaların tespit edilmesini, olumsuz sapmalar varsa, bunların nedenlerinin ortaya çıkmasını sağlar.

Bu çalışmanın uygulama kısmında, X A.Ş. adında bir şirketin ara dönem mali tabloları, UMS 34 ve TMS 34'e göre karşılaştırmalı olarak düzenlenmiştir.

ABSTRACT

Financial statements offer in accordance with the truth financial state and cash flow, financial performance of operations. Aim of general purpose financial statement is to supply information about financial state and cash flow of operations facilitating to adjudge of wide one user mass especially savers. Furthermore, financial statements shows how many effective managers use resources commended themselves.

Interim period financial statements facilitate in respect of respect that is took of necessary devices and is realized drift from aims of operations in due time. Arranged of interim period financial statements facilitate not only operation owners but also to decision of other concerned parties.

Interim financial statements must be arranged as comparable with one previous period in order to can compare of savers and business of partner. Businesses prepare considering three month, six month and nine month periods so as to observe their operating results and financial positions considering interim periods that have come in interim period financial statements.

Interim financial statements, prepared procure is confirmed of important drifts by comparison with one previous period.

In chapter application of this thesis was arranged as comparative according to UMS 34 and TMS 34 Interim period financial statements of X A.Ş.

KISALTMALAR LİSTESİ

a.g.e.	= Adı Geçen Eser
AB	= Avrupa Birliği
BM	= Birleşmiş Milletler
FASB	= Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standarts Boart)
FMAC	= Finansal ve Yönetim Muhasebesi Komitesi (Financial and Management Accounting Committee)
FEE	= Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (Federation des Expeerts Comptables Européens)
GVGT	= Gelir Vergisi Genel Tebliği
GVK	= Gelir Vergisi Kanunu
IAPC	= Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi (International Auditing Practid Committee)
IAS	= Uluslararası Muhasebe Standartları (International Accounting Standarts)
IASC	= Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standarts Committee)
IFAC	= Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accounting)
IFAD	= Uluslararası Muhasebeciliği Geliştirme Forumu
IFRS	= Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Raporting Standarts)
IOSCO	= Sermaye Piyasası Kurulları Uluslararası Örgütü (International Organization of Securities Commissions)
KVK	= Kurumlar Vergisi Kanunu
MSGUT	= Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
OECD	= Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (Organization for Economic Co-Operation and Development)

PSC	= Kamu Kesimi Komitesi (Public Sector Committee)
SEC	= ABD Sermaye Piyasası Kurulu (Securities and Exchange Commission)
SPK	=Sermaye Piyasası Kanunu
TSMM YMMOB	= Türkiye Serbest Muhasebeciler ve Mali müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği
TMUD	= Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
TMUDESK	= Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TÜRMOB	= Türkiye Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Birliği
UMS	= Uluslararası Muhasebe Standartları
VUK	= Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Kuşkusuz her işletmenin ulaşmak istediği bir hedefi vardır. Bu amaca ulaşmak için çeşitli çabalar sarf eder. Hedefine ulaşıp ulaşmadığını kontrol etmeye yarayan araçlardan bir tanesi de mali tablolarıdır. Mali tablolar, işletme sahiplerine, yöneticilere ve diğer ilgili taraflara işletmenin karlılığı, performansı ve kredibilitesi hakkında bilgi verir. Ara dönem mali tablolar, bu bilgilere ihtiyaç duyan söz konusu taraflara zamanında bilgi sağlayan araçlardır.

İşletmeler, ara dönem mali tabloları düzenleyerek, ulaşmak istedikleri hedefe ulaşıp ulaşmadıklarını daha önce tespit etme olanağını elde ederler. Böylelikle, işletmenin mali durumu, kârlılığı vb. konular hakkında dönem sonunu beklemeden bilgi edinirler. Hedeflerinden olumsuz sapmalar varsa bir an önce çözüm bulmaya çalışırlar.

Bu çalışmada; ara dönem mali tablolar hakkında tanımlayıcı bilgiler, ara dönem mali tabloların düzenlenmesine ilişkin ilke ve yasalar hakkında bilgi verilmiştir. Ayrıca ara dönem mali tabloların uluslararası muhasebe standartlarında ve Türkiye’de düzenleme esaslarına değinilmiştir.

1. MALİ TABLOLAR İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

Bu bölümde mali tablolarla ilgili olarak genel kavramlar, mali tabloların ilke ve mali tabloların düzenlenmesinde genel kabul görmüş muhasebe temel kavramları ile Türkiye’de mali tabloların gelişimi üzerinde durulacaktır.

1.1. Mali Tablo Kavramı

Mali tablo kavramını ortaya koymak için muhasebenin tanımını hatırlamak gerekir. Muhasebe, “mali karaktere sahip olayları para birimi ile ifade ederek sınıflayan, tarih sırası ile kaydeden, raporlayan ve bu raporları yorumlayan bir mali sanattır¹. Diğer bir tanıma göre muhasebe, “işletme eylemlerinin kontrolünü olurlu kılmak, geleceğe ilişkin işletme eylemlerini planlamak, işletme içi ve dışındaki kişilere işletmeye ilişkin etkin kararlar alınması için, mali olaylarla ilgili bilgilerin toplanması ve iletilmesi işlemidir”². Bir diğer tanımda ise muhasebenin, belli bir dönemde kayıt ve sınıflama suretiyle biriktirdiği bilgiler, çeşitli amaçlara yanıt vermek üzere çeşitli tablolar halinde özetlenen tablolara mali tablolar denir³ şeklinde tanımlanmıştır.

Bu tanımlara göre muhasebenin yerine getirdiği raporlama işlevi mali tablo kavramını doğurmaktadır.

¹ Nalan Akdoğan ve Nejat Tenker, **Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Mali Tablolar ve Oran Analizi**, İstanbul: İSMMMMO Yayınları, 1994, s.3.

² Ümit Ataman, **Muhasebede Dönem sonu İşlemleri**, 8.b., İstanbul: Marmara Üniversitesi Nihat Sayar Eğitim Vakfı, 1994, s.9.

³ Hüseyin Özcan , “Sağlıklı Bir Mali Tablo Nasıl Elde Edilir?”, **Yaklaşım**, Sayı 114, Haziran 2002, s. 225.

Mali tablolar; bir kurumun varlık ve sermaye yapısı, işletme sonuçları, dönem kârının oluşumu ve kullanımı ve benzeri konularda bilgileri içeren, muhasebe ilkelerine uygun olarak düzenlenen tablolar olarak tanımlanır⁴.

İşletmede meydana gelen olayları belirli dönem aralıkları ile işletme sahiplerine, işletmeye kredi verenlere ve diğer işletme ile ilgili diğer kişilere bilgi aktarmak muhasebenin kendinden beklenen en önemli görevlerinden biridir. İşletmenin mali durumu ile yakından ilgilenen bu gruplar genel olarak işletmenin; mali yapısını, kârlılığını ve kullandığı fon kaynaklarını bilmek isterler. Bu bilgilerin edinilmesi aşağıda sıralanan mali tablolar ile yerine getirilir⁵:

Bilanço,

Gelir Tablosu,

Satışların Maliyet Tablosu,

Nakit Akım Tablosu,

Özkaynaklar Değişim Tablosu.

Kâr dağıtım tablosu ile bu tablolara ilişkin dipnotlar ve finansal tablodaki bilgiler ile ilgili açıklayıcı notlar, raporlar ve ek tablolardan oluşur.

1.2. Mali Tabloların Genel Nitelikleri

İşletmede meydana gelen finansal olayların işletme ilgililerine sunulmasında finansal araç olarak kullanılan mali tabloların; kapsadığı bilgilerin, bilgi kullanıcılarına yararlı ve anlaşılabilir olması için bazı özellikleri bulunması

⁴ Ahmet Hayri Durmuş ve Mehmet Emin Arat, **İşletmelerde Mali Tablolar Tahlili**, İstanbul: Nihat Sayar Eğitim Vakfı Yayını, 1994, s.1.

⁵ Nalan Akdoğan ve Nejat Tenker, **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, 9.Baskı, Ankara: 2004, s.3.

gerekmektedir. Mali tablolarda yer alan bilgiler, her şeyden önce, kanıtlanabilir, tarafsız, olayı temsilde doğruluk özelliklerini taşıyarak güvenilir olmalıdır⁶.

Diğer taraftan söz konusu bilgilerin alınacak kararlarda yararlı olabilmesi için, ihtiyaca uygun kararlarla 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 olabilir. Mali tabloların genel nitelikleri şöyle sıralanabilir⁷.

- Yarar - Maliyet İlişkisi: Mali tablolarda sağlanan bilgilerin hazırlanmasının ve kullanımının bir maliyeti vardır ve genel olarak hazırlanan bilginin yararının maliyetinden fazla olması veya en azından eşit olması beklenir.

- Önemlilik: Bu kavrama göre önemli olduğu kabul edilen her bir kalem finansal tablolarda ayrı ayrı sunulur. Önemsiz olduğu kabul edilen tutarlar ise benzer işlemlerle ya da nitelikli diğer önemsiz kabul edilen tutarlarla birleştirilerek mali tablolarda ayrı ayrı sunulmaz⁸.

- Anlaşılabilirlik (anlaşılabilir olma): Bilgiyi kullanan kişileri, sunulan bilgileri anlayamaması, bilginin yararını ortadan kaldırır.

- İhtiyaca uygun olma (uyumlu olma): Mali tabloların kullanıcıların istekleri ile uyum içinde olması gerekmektedir. Açıktır ki, kullanıcı isteklerini karşılamayan mali tablolar anlamsız rakamlar dizisi olacaktır.

Muhasebe bilgilerinin bilgi kullanıcılarının ihtiyaçları ile ilgili olabilmesi için; bu bilgilerin geri besleme ve tahmin değerinin olması ve zamanında sunulması gerekir.

⁶ Sami Karacan, **Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri**, orient yayınları, KOU Yayın No: Ankara, 2005, s.153.

⁷ Nalan Akdoğan ve Nejat Tenker , a.g.e., s. 29.

⁸ Serpil Bostancı, “Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Tarafından Tartışmaya Açılan TMS-1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardına İlişkin Düşünceler”, **Mali Çözüm**, Sayı 62, Ocak-Şubat-Mart 2003, s.15.

- **Güvenilirlik (temsilde doğruluk ve kanıtlanılabilirlik):** 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 sağlanmasıdır⁹.

- **Tarafsız Olma:** Mali tablolardaki bilgiler, daha önceden belirlenmiş bir amaca karşı önyargıdan uzak olmalıdır. Tarafsızlık; muhasebe bilgilerinin, ekonomik faaliyetleri mümkün olduğu kadar doğru bir biçimde, davranışları belli bir doğrultuda etkilemeyi amaçlamaksızın sunulmasını zorunlu kılar. Bir diğer ifade ile; mali tablolar belli bazı kullanıcıların isteklerine uygun olarak hazırlanmamalıdır. Tarafsızlık, belirsizlik koşullarında bir karara varabilmek için temkinlilik ilkesine uymayı gerekli kılar. Diğer bilgi kullanıcılarının aleyhine olacak şekilde, belirli bazı kullanıcıların isteklerine ve onlara kolaylık sağlayacak biçimde hazırlanan mali tablolar, tarafsız olma niteliğinden uzaklaşır.

- **Karşılaştırılabilirlik:** Mali tablolardaki bilgilerin kullanıcılara faydalı olabilmesi için karşılaştırılabilir özelliğine karşı olmalıdır. Muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanmasına, yani tutarlılık ilkesine uyumu gerektirir. Mali tabloların karşılaştırılabilir olma özelliği, bir işletmenin birden fazla döneme ilişkin işlemlerinin benzerlik ve farklılıklarının ortaya konabilmesini sağlar¹⁰.

Bir işletmenin değişik dönemlerine ait mali tablolarına bakarak farklılıklar ve benzerliklerin ortaya konabilmesi aşağıdaki koşulların varlığını gerektirir¹¹.

- 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.

⁹ Serpil Bostancı, a.g.e., s.15.

¹⁰ Nalan Akdoğan ve Nejat Tenker, **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, a.g.e., s. 36.

¹¹ Nalan Akdoğan ve Nejat Tenker, **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, a.g.e., s.37.

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

1.3. Mali Tabloların Düzenlenmesinde Esas Alınacak Genel Kabul Görmüş Muhasebe Temel Kavramları

Muhasebe uygulamaları esasen dünyanın hemen her yerinde genel kabul görmüş muhasebe kavramlarına (ilkelerine) göre yürütülmektedir. Fakat bu ilkeler sabit ve değişmez niteliklere sahip değildir. Çünkü muhasebe, aslında dinamik ve sürekli değişen bir disiplini ifade eder. Diğer bir deyişle muhasebe ayrı olaylar karşısında değişmeyen ilkeler yerine genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine sahip bulunmaktadır¹².

“Genel kabul görmüş” deyimini bu ilkelerin uygulamada geniş ölçüde kullanıldıklarına işaret ederken, bunların uygulamada kesinlikle izlenmesi gereken kurallar olmadığını da belirtmektedir. Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin kabulü ve geliştirilmelerindeki amaç, muhasebe uygulamalarında farklılıkları azaltmak, muhasebe yöntem ve usullerinde uyumlu (tutarlı) bir uygulamaya yer vermek, işletme içi ve işletmeler arası karşılaştırmaya elverişli bilgilerin, verilerin, tabloların ve raporların üretimine olanak sağlamaktır¹³.

Muhasebe sistemi uygulama tebliğinin, ‘mali tablolar ilkeleri’ başlıklı bölümünde yapılan tanımlamada bu ilkelerin, temel mali tabloların düzenlenmesinde işletmeler tarafından uygulanacak kuralları ifade ettiği belirtilmektedir.

¹²Bülent Üstünel, **Mali Tablolar**, İstanbul: Denet Yayıncılık A.Ş., 1995, s.13.

¹³Yunus Kışal, S.Aziz Erden ve Sadi Işıklılar, **Finansal Muhasebe**, Beta yayınevi, İstanbul, 2000, ss.8-11.

Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin dayanağı temel muhasebe kavram kârıdır. Temel muhasebe kavramları uluslararası nitelikler taşıyıp, muhasebe uygulamasında da yön verirler¹⁴.

SPK mevzuatında muhasebe ilkeleri, muhasebe temel kavramlarının muhasebe işlemleri ile mali tablolarda kullanılmasını sağlamak amacı ile işletmeler tarafından uygulanabilecek esaslar olarak tanımlanmıştır. Bu ilkeler işletmenin yapısına ve faaliyetlerinin türüne göre çeşitlilik gösterebilir. Belli bir işlem için birden fazla alternatif ilke bulunabilir. İşletmenin söz konusu ilkelere birini seçmesi şarttır.

Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, kurulun düzenlemelerinde yer alan muhasebe standartları ile kurulca düzenlenmeyen konularda muhasebe kavramlarına uygun olarak, işletmenin içinde bulunduğu sektörde söz konusu işletme büyüklüğü için yaygın olarak kullanılan veya bilim çevrelerinde genel kabul gören veyahut bunlar dışında olup uluslararası standartlarda benimsenen esasları ifade eder¹⁵.

1.3.1. Temel Muhasebe Kavramları ve Açıklamaları

Muhasebe uygulama genel tebliğinde 12 adet temel muhasebe kavramına yer verilmiştir. SPK mevzuatında da aynı kavramlar yer almaktadır¹⁶. Uluslararası muhasebe standardı 1 ve Türkiye muhasebe standardı 1 de açıklanan temel muhasebe varsayımları da aynı yöndedir¹⁷:

¹⁴ Nalan Akdoğan ve Nejat Tenker, **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, a.g.e., s. 38.

¹⁵ SPK Seri XI Tebliğ 1 Md.4; Nalan Akdoğan ve Nejat Tenker, **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, a.g.e., s. 38.

¹⁶ SPK Seri XI Tebliğ 1 Md.5.

¹⁷ Sami Karacan a.g.e., s.155.

Muhasebe uygulama genel tebliği SPK TMS UMS

• Sosyal sorumluluk kavramı				
• Kişilik kavramı				
• İşletmenin sürekliliği kavramı		X	X	X
• Parayla ölçülme kavramı	X		X	X
• Maliyet esası kavramı				
• Tarafsızlık ve belgelendirme kavramı				
• Tutarlılık kavramı	X		X	X
• Tam açıklama kavramı				X
• İhtiyatlılık kavramı			X	X
• Önemlilik kavramı			X	
• Özün önceliği kavramı			X	X

Muhasebenin temel kavramları aşağıdaki şekilde açıklanabilir¹⁸;

Sosyal sorumluluk kavramı: Bu kavram muhasebenin işlevini yerine getirme hususundaki sorumluluğunu belirtmekte ve muhasebenin kapsam, anlam, yer ve amacını göstermektedir.

Kişilik kavramı: Bu kavram işletme sahip veya sahiplerinden, yöneticilerden, personelden ve diğer ilgililerden ayrı bir kişiliğe sahip olduğunu ve işletme faaliyetlerinin bu kişilik adına yürütülmesi gerektiğini öngörür¹⁹.

İşletmenin sürekliliği kavramı: Bu kavram işletmenin faaliyetlerinin bir süreye bağlı olmaksızın sürdürülebileceğini ifade eder. Bu nedenle işletme sahipleri veya hissedarların yaşam sürelerine bağlı değildir.

¹⁸ Yunus Kishalı, S.Aziz Erden ve Sadi Işıklılar, a.g.e., s.11.

¹⁹ Nalan Akdoğan ve Nejat Tenker, **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, a.g.e., s. 38.

Parayla ölçülme kavramı: Parayla ölçülme kavramı, parayla ölçülebilen iktisadi faaliyetlerin muhasebeye ortak bir ölçü olarak para birimiyle yansıtılmasını ifade eder.

Maliyet esası kavramı: Bu kavram para mevcudu alacaklar ve maliyetinin belirlenmesi olanaklı olmayan diğer kalemler hariç, işletmece edinilen varlık veya hizmetlerin muhasebeleştirilmesinde, bunların elde edilme maliyetlerini esas alınmasını ifade eder.

Tarafsızlık ve belgelendirme kavramı: Muhasebe kayıtlarında gerçek durumu yansıtan ve usulüne uygun objektif belgelere dayandırılmasını ve kayda alınmasını ifade eder²⁰.

Tutarlılık kavramı: Bu kavram benzer olay veya işlemlerde kayıt düzeyleri ile değerlendirme ölçülerinin aynı olmasını ifade eder.

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

İhtiyatlılık kavramı: Bu kavram, muhasebe olaylarında temkinli davranılması ve işletmenin karşılaşılabileceği risklerin göz önüne alınması gereğini ifade eder.

Önemlilik kavramı: Önemlilik kavramı, bir hesap kalemi veya mali bir olayın nisbi ağırlık ve değerinin, finansal tablolara dayanılarak yapılacak değerlemeleri veya alınacak kararları etkileyebilecek düzeyde olmasını ifade eder.

²⁰ Nalan Akdoğan ve Nejat Tenker, **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, a.g.e., s. 38.

Özün önceliği kavramı: Özün önceliği kavramı, işlemlerin muhasebeye yansıtılmasında ve onlara ilişkin değerlendirmelerin yapılmasında biçimlerinden çok özlerinin esas alınması gereğini ifade eder²¹.

1.3.2. Temel Muhasebe Yöntemlerinde ve Bunların Açıklanmasındaki Farklılıklar

Çeşitli muhasebe alanlarında farklı yöntemler benimsenmiş olduğundan mali tabloların yorumu karmaşık bir durum almaktadır. Bilgileri kullanacak olanların başvurabilecekleri kabul görmüş yöntemlerin bir listesi de yoktur ve halen benimsenmiş farklı muhasebe yöntemleri sonucu aynı olaylara ve şartlara dayalı son derece farklı mali tablolar elde edilebilmektedir. Aşağıda muhasebe yöntemlerinin farklılık gösterdiği ve bu nedenle ne türlü bir yaklaşımın seçilmiş olduğunun açıklanması gereken alanların örnekleri verilmiştir²².

a. Genel

- Konsolidasyon uygulaması,
- Yabancı dövizlerin çevrilmesi ve bu nedenle ortaya çıkan kazanç ve kayıpların dağıtımı,
- Tüm değerlendirme yöntemleri (tarihi maliyetler, genel geçinme endeksleri, ikame değerler gibi),
- Bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan olaylar,
- Kiraya verme, kiralama veya taksitli işlemler ve bunlarla ilgili faiz,
- Vergiler,
- Uzun dönemli anlaşmalar,
- İmtiyazlar²³.

b. Varlıklar

- Alacaklar,

²¹ Nalan Akdoğan ve Nejat Tenker, **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, a.g.e., s. 39.

²² UAS-1, 13. Paragraf ; TMS-1, Md.15.

²³ UAS-1, 13. Paragraf ; TMS-1, Md.15.

- Stoklar (Mal mevcudu ve yarı mamuller) ve ilgili satışlar maliyeti,
- Amortize edilebilir varlıklar ve amortismanlar,
- Değer kazanan tarım ürünleri,
- Parsellenecek arsalar ve ilgili diğer geliştirme masrafları,
- Yatırımlar: Bağlı şirketlere, ortak şirketlere ve diğer yatırımlar,
- Araştırma ve Geliştirme,
- Patentler ve Markalar,
- Peştamallık²⁴.

c. Borçlar ve Karşılıklar

- Teminatlar,
- Taahhütler ve şarta bağlı borçlar,
- Emeklilik maliyetleri ve fonları,
- Kıdem tazminatı ve ödemeleri.

d. Kâr ve Zararlar

- Gelirin tayini yöntemleri,
- Bakım, tamir ve yenileme,
- Varlıkların satışı ile ilgili kazanç ve kayıplar²⁵.

1.3.3. Muhasebe Politikalarının Açıklanması

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 seçilmesinde ve bu

²⁴ UAS-1, 13. Paragraf ; TMS-1, Md.15.

²⁵ UAS-1, 13. Paragraf ; TMS-1, Md.15.

politikaların uygulanmasında muhasebenin temel kavramlarının esas alınması zorunludur.

Muhasebe politikalarının açıklanmış olması, mali tablolarda yer alan yanlış ve yanıltıcı kalemlerin düzeltildiği anlamına gelmez²⁶.

Muhasebe sistemi uygulama genel tebliği, SPK, UMS ve TMS'de muhasebe politikalarının açıklanması ile ilgili olarak aşağıdaki ilkeler öngörülmüştür:

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

b) İhtiyatlılık, özün önceliği ve önemlilik kavramları muhasebe politikalarının seçimini ve uygulanmasını yönlendirmelidir.

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

d) Kullanılan muhasebe politikalarıyla ilgili açıklamalar mali tablolarda 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.

e) 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.

f) Mali tablolar dönemler itibariyle karşılaştırılabilir nitelikte olmalıdır.

g) 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 gösterilmelidir²⁷.

²⁶ SPK Seri XI Tebliğ No 1 Md. 5; TMS-1 Md. 7.

²⁷ SPK Seri XI Tebliğ No 1 Md. 5; TMS-1 Md. 7.

1.4. Türkiye’de Mali Tabloların Gelişimi

KİT’lerde 1971 yılından itibaren sürdürülen tekdüzen muhasebe uygulaması, sermaye piyasalarının memleketimizde gelişmesi sonucu 30.07.1981 tarihli Resmi Gazete de yayımlanan 2499 sayılı sermaye piyasası kanunu kabul edilmiş, bu kanunun 17’nci maddesine dayanarak kurulan Sermaye Piyasası Kurulu, yayımladığı tebliğlerle sermaye piyasasında işlem gören şirketlerin muhasebe sistemleri ile bunlara ilişkin mali tabloların düzenlenmesine ve sunulmasına ait kural, ilke ve esasları belirlemiştir. Bu kural, ilke, prensip ve sistemler S.P.K ca XI. seri altında yayımlanmış muhtelif tebliğlerle uygulamaya konulmuştur²⁸.

Buna mukabil devletimiz ve mali İdaremiz uzun bir süre mali tabloların düzenlenmesinde işletmeleri serbest bırakmıştır. Nitekim vergi usul kanunu nun 175’inci maddesinde, mükellefler bu kısımda yazılı maksat ve esaslara uymak şartıyla defterlerini ve muhasebelerini işlerinin bünyesine uygun olarak diledikleri usul ve tarzda tanzim etmekle serbesttirler, hükmüne yer verilmiştir.

Bunun sonucu olarak işletmelerce mali tablo olarak yalnız bilanço ile bir çeşit gelir tablosu addedebileceğimiz kâr/zarar tablosu düzenlenmesi ile yetinilmiştir²⁹.

Devletin bu konuda bir kural koymaması sonucu S.P.K. kapsamı dışındaki işletmeler belli bir kaide veya prensibe tabi olmaksızın asgari normlar dahilinde düzenledikleri bilanço ve kâr/zarar tablolarını mali tablo olarak kabul edip uygulamışlardır.

Ancak gerek iktisadi hayattaki gelişmeler gerekse S.P.K.’ca yapılan düzenlemelerin ortaya çıkardığı olumlu sonuçlar ile Avrupa Birliği ile entegrasyon için yapılan hazırlıklar; bu konuda kural, ilke, sistem ve prensip birliği sağlanmasını

²⁸ Vedat Konor, “Mali Tablolar ve Bunların Düzenlenmesine İlişkin İlke ve Kurallar”, **Mükellefin Dergisi**, Sayı 26, Şubat 1995, s.37.

²⁹ www.maliye.gov.tr/apk/md146/muhasesestandardi.pdf.

zorunlu kılmıştır. Bununla ilgili olarak ilk defa 3762 sayılı kanunla vergi usul kanununun 175'inci maddesi'ne eklenen bir hükümle Maliye Bakanlığı, tek düzen hesap planı ve mali tabloların çıkarılmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye ve uygulamaya yetkili kılınmıştır.

Maliye Bakanlığı bu yetkiye istinaden tek düzen hesap planı ve diğer ilkeler yanında uluslararası normlara uygun mali tabloların düzenlenmesi konusunda ilki 26.12.1992 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan olmak üzere muhasebe sistemi uygulama genel tebliğlerini yayınlamaya başlamıştır³⁰.

09/02/1994 tarihinde kurulan, TÜRMOB'un desteği ile faaliyetlerini yürüten Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) 14 Nisan 1996 tarihli toplantısında 11 standarda ilişkin son taslaklarını "Türkiye Muhasebe Standardı" olarak kabulüne oybirliği ile karar vermiş ve bu standartlar 01 Ocak 1997'den itibaren yürürlüğe girmiştir.

2499 sayılı sermaye piyasası kanununa 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı kanunla eklenen ek 1'inci madde uyarınca kurulan idari ve mali özerkliği bulunan *Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu* 07.03.2002 tarihinde faaliyete geçmiş olup, bundan böyle TMUDESK'in görevlerini bugüne kadar yapmış olduğu çalışmalarla birlikte devralmıştır³¹.

Bu kurul, Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Yüksek Öğretim Kurulu, Hazine Müsteşarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurulu ile Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği'nden birer, Türkiye Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinden bir yeminli mali müşavir olmak üzere 9 üyeden oluşur. Kurulun teşkilatlanması tamamlanana kadar sekretarya hizmetleri, Başbakanlığın 16.10.2001 tarih ve 2001/49 sayılı genelgesi uyarınca Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yerine getirilmektedir.

³⁰ www.maliye.gov.tr/apk/md146/muhasesestandardi.pdf.

³¹ www.maliye.gov.tr/apk/md146/muhasesestandardi.pdf.

TMUDESK, bugüne kadar sürdürdüğü çalışmalarla belli yetkilerle donatılmış Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun yapacağı çalışmalara önemli bir alt yapı oluşturmuştur. TMUDESK, bugüne kadar yaptığı çalışmalarla Türkiye'de muhasebe standartları kültürünün doğmasına ve gelişmesine önemli katkılarda bulunmuştur ve yayımladığı standartlarla Türkiye muhasebe dünyasında önemli bir yer almıştır³².

1.5. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI'NA GENEL BAKIŞ

Çalışmanın bu bölümünde uluslararası muhasebe standartlarına genel bakış başlığı altında, uluslararası muhasebe standartları ile ilgili kurum ve kuruluşlar, uluslararası muhasebe standartlarının revize edilerek yeniden gözden geçirilmesi ve bu standartların uyumlaştırılması üzerinde durulacaktır.

1.5.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)

Mali tabloların düzenlerinin uluslararası düzeyde uyumlaştırılması için çalışma yapan kuruluşların başında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee - IASC) gelmektedir. Uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulması konusunda ilk tartışmalar 1960'larda başlamış ve bu konunun bir örgüt (komite) tarafından yürütülmesine yönelik somut öneriler ise, ilk defa 1972 yılında Sdney'de yapılan 10. uluslararası muhasebeciler kongresinde gündeme gelmiştir. Komite, 1973 yılında Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve Amerika'daki profesyonel muhasebe kurumları tarafından yapılan bir anlaşma ile kurulmuştur. Merkezi Londra'da bulunan ve bağımsız bir organizasyon niteliğindeki komiteye 100'den fazla ülkeden 2.000.000'u aşkın muhasebeciyi temsil eden 140'dan fazla muhasebe kuruluşu üyedir³³.

³² www.maliye.gov.tr/apk/md146/muhasesestandardi.pdf.

³³ Cemal İbiş ve Serdar Özkan, "Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (UFRS) Genel Bakış", **Mali Çözüm**, İSMMM MO Yayını, Sayı 74, Ocak-Şubat-Mart 2006, s.28.

Komitenin temel amacı, denetlenmiş hesapların ve mali tabloların sunulmasında dikkate alınması gerekli temel standartları belirleyip, bunları, kamuya açık bir şekilde yayınlamak ve böylece bu hesapların dünya çapında kabul edilme ve dikkate alınma olanağını arttırmaktır.

IASC'ın ana hedefleri kuruluş sözleşmesinin (Constitution) 2'inci maddesinde aşağıdaki gibi açıklanmaktadır³⁴:

a) Kamu yararını gözeten, yüksek kaliteli, kolaylıkla anlaşılabilen ve tüm dünyada uygulanması zorlanabilir nitelikte tek bir standartlar manzumesi geliştirerek, finansal raporların yüksek kalitede, şeffaf ve birbirleri ile karşılaştırabilir nitelikte olmasını sağlamak ve dünya sermaye pazarlarında işlem yapanlarla diğer kullanıcıların ekonomik kararlar vermesinde kolaylık sağlamak,

b) Bu standartların kullanımını ve tam olarak uygulanmasını teşvik etmek,

c) Ulusal muhasebe standartları ile uluslararası muhasebe standartlarının birbirlerine yaklaşmasını sağlamak.

Uluslararası muhasebe standartları (IAS), uluslararası muhasebe standartları komitesi tarafından hazırlanmakta ve yayınlanmaktadır.

Türkiye'den, Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) bu kuruluşa üyedir. Üyeliği 1979 yılında Bakanlar Kurulu kararı ile onaylanmıştır. 1994 tarihinde TMUD'un desteği ile Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'nde IASC üyeliğine alınmıştır.³⁵

³⁴ www.maliye.gov.tr/apk/md146/muhasesestandardi.pdf.

³⁵ www.maliye.gov.tr/apk/md146/muhasesestandardi.pdf.

1.5.2. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)

IFAC, 1977 yılında Münih’te yapılan 11. Dünya Muhasebeciler Kongresi’nde 49 ülkeden 63 muhasebe örgütünün katılımıyla kurulmuştur.

Başlıca amacı; uyumlaştırılmış standartlarla tüm dünyada eşgüdümü sağlanmış bir “muhasebe mesleği” geliştirmektir. IFAC’ nin üye kuruluş sayısı 114’e ulaşmıştır. Bunlar 82 ülkeyi temsil etmektedir. Ülkemizden Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) bu örgüte kurucu üye olarak katılmış, 1994 yılında ise TÜRMOB üyeliğe kabul edilmiştir³⁶.

IFAC bünyesinde beş ayrı teknik komite görev yapmaktadır. Bunlar; Eğitim Komitesi, Meslek Ahlakı Komitesi, Finansal ve Yönetim Muhasebesi Komitesi (FMAC), Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi (IAPC) ve Kamu Kesimi Komitesi (PSC)’ dir³⁷.

1.5.3. IASC ile IFAC Arasındaki İlişki

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

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

³⁶ www.maliye.gov.tr/apk/md146/muhasesestandardi.pdf.

³⁷ www.maliye.gov.tr/apk/md146/muhasesestandardi.pdf.

- IASC ilk standart taslağını 1974’de yayınlamış ve bu taslak, “UMS-1, muhasebe politikalarının açıklanması standardı”.

- 1976 yılında dünyanın en büyük on banka ve finansal kuruluşlarının yöneticileri IASC ile birlikte çalışmaya karar vermişler ve banka ve finansal kuruluşlarda mali tablolar konusunda standart hazırlama projesi başlatmışlardır³⁸.

- 1977 yılında IFAC kurulmuş ve IASC ile yakın ilişkiye girerek her iki kurumun özerk bir şekilde çalışması benimsenmiştir.

- 1979 yılında IASC ve OECD muhasebe standartları konusunda müşterek bir çalışma grubu oluşturmuşlardır.

- 1980 yılında banka ve finansal kuruluşlarda, finansal tablolar konulu standart taslağı yayınlanmıştır.

- Yine aynı yıl, Birleşmiş Milletler bünyesinde faaliyet gösteren muhasebe ve raporlama ile ilgili hükümetler arası çalışma grubu ilk defa IASC’nin faaliyetlerini tanımış ve IASC ile birlikte işbirliği içinde olma konusunda karar verilmiştir³⁹.

- 1981 yılında Danışma Grubu oluşturulmuş ve ülkelerin ulusal muhasebe standartlarını belirleyen örgütleri ziyaret edilmeye başlanmıştır.

- Yine aynı yılda, Amerika Birleşik Devletleri, İngiltere ve Hollanda’daki muhasebe standartlarını belirleyen otoritelerle birlikte ertelenmiş vergiler konusunda bir çalışma grubu oluşturulmuştur.

- 1982 yılında IASC ve IFAC müşterek çalışmaların genişletilmesi konusunda daha da ileriye gitmeleri için yeni bir işbirliğine girmişlerdir.

- 1984 yılında ilk defa ABD Sermaye Piyasası Kurulu (SEC) ile resmi görüşmelere başlanmıştır.

- 1985 yılında IASC, SEC’nin çokuluslu şirketlerle ilgili finansal raporlama konusundaki projesine tepki göstermiştir.

- 1986 yılında New York borsası ve uluslararası barolar birliği ile mali piyasaların küreselleşmesi hakkında ortak bir konferans düzenlenmiştir.

³⁸ Ayten Çetin, “Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Türkiye’de Finansal Tablolar Konsolidasyonun İncelenmesi”, MÜSBE Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 1996, s.13.

³⁹ Ayten Çetin, a.g.e., s.13.

- 1987 yılında, finansal tabloların karşılaştırılabilirliği projesi başlatılmıştır.
- Yine aynı yılda, IOSCO Danışma Grubuna katılarak finansal tabloların karşılaştırılabilirliği projesine destek vermiştir.
- Yine aynı yılda, IASC uluslararası muhasebe standartları ilk defa bir bütün cilt olarak yayınlanmıştır⁴⁰.
- 1988 yılında yatırım araçlarının muhasebeleştirilmesi ve raporlanması konusundaki proje çalışması, Kanada Muhasebe Standartları Kurulu ile birlikte başlatılmıştır.
- Aynı yılda, finansal tabloların karşılaştırılabilirliği konusunda standart taslağı yayınlandı.
- Aynı yılda ilk defa Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB), IASC'ın Danışma Grubuna dahil edilmiştir ve FASB, IASC Yönetim Kuruluna gözlemci atanmıştır⁴¹.
- Yine aynı yılda IASC standartlarının dünyadaki uygulanması üzerine yapılan bir araştırmanın sonuçları yayınlanmıştır.
- 1989 yılında, FEE ile IASC arasında yakınlaşmalar başlamış ve birlikte çalışmanın yararları üzerinde tartışmalar gerçekleştirilmiştir⁴².
- Aynı yılda finansal tabloların hazırlanması ve sunulması ile ilgili genel çerçeve kabul edilmiştir.
- IFAC kamu sektöründe UMS'lerin uygulanması konusunda yönerge yayınlamıştır.
- 1990 yılında, daha önce standart taslağı olarak yayınlanan finansal tabloların karşılaştırılması, niyet bildirisine dönüştürülerek yeniden yayınlanmıştır.
- Avrupa Komisyonu, IASC'ın Danışma Grubuna katılmış ve yönetim kuruluna bir gözlemci atanmıştır.
- 1991 yılında FASB'nin çalışma planı uluslararası standartlaşmayı desteklemeye başlamıştır.

⁴⁰ Ayten Çetin, a.g.e., s.13.

⁴¹ Ayten Çetin, a.g.e., s.13.

⁴² www.iasb.org.uk.

- 1993 yılında IOSCO önemli standartların listesi konusunda IASC ile mutabık kalmış ve IASC'nin nakit akış tabloları ile ilgili 7 No.lu standardın IOSCO'ya bağlı menkul kıymet borsalarına bağlı işletmelerde uygulanması zorunlu kılınmıştır.

- Aynı yılda, 7 standart üzerinde değişiklik yapılarak karşılaştırma projesine destek verilmiştir.

- 1994 yılında, SEC 3 adet UMS'yi kabul etmiştir.

- Aynı yıl, Dünya Bankası, tarım İşlerinde muhasebe projesine mali destek sağlamıştır.

- Aynı yıl, IOSCO 14 adet UMS'yi kabul etmiştir. IOSCO kararları üye ülkeler açısından bağlayıcı olmamakla birlikte, SEC'in de IOSCO üyesi olduğu düşünüldüğünde, IOSCO ve IASB'nin ortak girişimlerinin muhasebe standartlarının uluslararası uyumu konusunda kayda değer gelişmeler sağlamıştır⁴³.

- Aynı yıl, pay başına kâr projesi konusunda FASB ile IASC ortak çalışma konusunda anlaşmıştır.

- 1995 yılında, IOSCO ile bazı önemli standartların 1999 yılına kadar hazırlanması konusunda anlaşma sağlanmıştır.

- UMS'e göre ilk defa alman şirket raporları hazırlanmaya başlamıştır.

- İsviçre'de holding şirketlerde UMS uygulanmaya başlamıştır.

- Avrupa Komisyonu, IASC ile IOSCO anlaşmasına destek olmuştur.

- 1996 Yılında "karşılıklar" konusunda İngiltere Muhasebe Standartları Kurulu ile bir proje başlatılmıştır.

- Aynı yıl, Avrupa Birliğinde daha önce yayınlanan muhasebe direktiflerinin UMS'e uygun hale getirilmesi için çalışmalar başlatılmıştır.

- Aynı yıl, finansal varlıklar ve finansal yükümlülükler konusunda taslak hazırlanmıştır.

- Aynı yılda, FEE, IASC'nin standartlar konusundaki genel çerçevenin uygulanması için çağrı yapmıştır.

⁴³ Cemal İbiş ve Serdar Özkan, a.g.e., s.31.

- 1998 yılında, Belçika, Fransa, Almanya ve İtalya’da yapılan kanun değişiklikleri ile bu ülkelerdeki, büyük şirketlerin UMS’leri kullanmaları serbest bırakılmıştır.

- Aynı yıl, IASC’ye üye ülke sayısı 100’ü geçmiştir.

- Önemli standartlar tamamlanmıştır.

- 1999 yılında G7 ülkelerinin maliye bakanları ile IMF, IASC’nin standartlarının desteklenmesi konusunda fikir birliğine girmiştir⁴⁴.

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

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

- Aynı yıl, FEE, IASC standartlarının tüm Avrupa’da uygulanması konusundaki ısrarlarını artırmıştır⁴⁵.

- 2000 yılında, Basel Komitesi IASC’ye olan desteğini artırmıştır. Bankacılık sektöründe Basel- II kuralları 2008 yılından itibaren uygulamaya başlanacaktır⁴⁶.

- 2000 yılında, IASC, IASB’a dönüştürülmüş ve IASB, IASC Vakfının bağımsız bir kurulu haline getirilmiştir.

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

- 2001 yılında, IASB, söz konusu standartların bundan sonra IFRS’ye (uluslararası finansal raporlama standartları) dönüştürülmesine karar vermiştir.

2002 yılında, FASB ile IASB bir yakınlaşma anlaşması imzalayarak, aralarındaki farkların 2005 yılının başına kadar giderilmesine karar verilmiştir⁴⁷.

⁴⁴ Ayten Çetin, a.g.e., s.14.

⁴⁵ www.iasb.org.uk.

⁴⁶ Cemal İbiş ve Serdar Özkan, a.g.e., s.31.

⁴⁷ Ayten Çetin, a.g.e., s.14; www.iasb.org.uk.

1.5.4. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Tanıtılması

Standartların oluşumu, hazırlama ve görüş alma süreci IASC'nin başarısı için gereklidir. Benimsenmesi gereken muhasebe standartları hakkında mali tabloların hazırlayıcılarının, denetçilerinin ve kullanıcılarının görüşlerini almak uluslararası muhasebe standartlarının kalitesinin sürdürülmesi için esastır.

Standartların hazırlanması sürecinde, IASC'nin uzman kadrosu, sigorta uzmanları, bankalar, sigorta şirketleri, kiralama şirketleri ve eksperleri içeren ilgili endüstri grupları ve organizasyonlarından oluşan uzmanlara danışarak konuyla ilgili görüşleri alınır.

Danışma Grubunun görüşleri her bir ana karar verme aşamasında IASC tarafından göz önüne alınır.

Hazırlama görüş alma işlemi aşağıdaki gibidir⁴⁸.

1) Tartışmadan sonra, IASC uluslararası muhasebe standardına ihtiyacı olduğunu hissettiği bir konuyu seçer ve konuyu bir standart hazırlama komitesine verir. IASC'nin bütün üyelerinden bu konudaki görüşlerinin ve göz önüne alınmasını istedikleri hususların bildirilmesi istenir.

2) Sekreteryanın yardım ettiği Standart Hazırlama Komitesi ilgili problemleri göz önüne alır ve konu hakkında kurula bir plan sunar.

3) Standart hazırlama komitesi, kurulun görüşlerini alır ve önerilen standardın ilk taslağını hazırlar.

4) Kurulun tekrar gözden geçirmesinden sonra standart taslağı görüş almak üzere bütün üye birimlere gönderilir.

⁴⁸ Nalan Akdoğan ve B. Selimbeyoğlu, **Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Amaçları ve Çalışma Usulleri**, TSMMM ve YMMOB Yayınları, 1992, ss.8-9.

5) Standart hazırlama komitesi yeniden gözden geçirilmiş bir taslak hazırlar. Bu taslak kurulun en az üçte ikisinin onayıyla ön taslak olarak yayınlanır. Tüm ilgili taraflardan ön taslakla ilgili görüş istenir.

6) Taslakların incelenmesinin her safhasında, üye birimler görüşlerinden yararlanmak için kendi organizasyonlarındaki muhasebe araştırma komitelerine başvururlar.

7) Ön sürenin bitiminde (genellikle 6 ay) görüşler IASC'ye teslim edilir ve projeden sorumlu standart komitesince söz konusu görüşler göz önüne alınır.

8) Daha sonra Standart Hazırlama Komitesi, uluslararası muhasebe standardı olmak üzere yeniden gözden geçirilmiş bir taslağı onay için kurula teslim eder.

9) Standardın yayınlanması kurulun en az $\frac{3}{4}$ 'ünün onayını gerektirir. Bundan sonra onaylanan standart metni İngilizce olarak basılır. Bu metin tercüme edilmesi ve yayınlanması için bütün üye birimlere gönderilir. Bu süreç üç yıl alır.

UMS'nin uygulanabilirliğindeki sınırlılık standartların raporlarında açıklanır. UMS maddi olmayan kalemlere uygulanmaz. UMS'ı, standartta belirtilen tarihten itibaren geçerlidir ve aksi belirtilmiş ise geçmişe şamil değildir⁴⁹.

1.5.5. Uluslararası Muhasebe Standartları'nın Revizyonu ve Yeniden Formatlanması

Çalışmanın bu bölümünde uluslar arası muhasebe standartlarının uyumlaştırılmasını gerektiren faktörler, bu uyumlaştırma çalışmaları ile alakalı kuruluşlar ve uyumlaştırma çalışmalarının faydaları üzerinde durulacaktır.

⁴⁹ Nalan Akdoğan ve B. Selimbeyoğlu, **Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Amaçları ve Çalışma Usulleri**, s.9.

1.5.5.1. Uluslararası Muhasebe Standartları'nın Revizyonu ve Yeniden Formatlanması Gereği

IASC, uluslararası muhasebe standartlarının, dünyanın bütün ülkelerinde uygulanmasını amaçlamaktadır. Bu nedenle basit ve anlaşılabilir düzenlemeler getirmektedir. Standartların zorla kabul ettirilmesi söz konusu olmadığından, ikna ve benimsenme yolu izlenmektedir. İlk standartlarda; yaygın benimsenme, kabul edilme ve kullanımı artırma amacıyla, serbest seçenekler daha fazla bırakılmıştır. Bir yandan birliğe yönelme açısından serbest seçeneklerin sınırlandırılması, öte yandan standartların güncelleştirilmesi gereksinimi, standartların yeniden ele alınmasını ve düzeltilmesini zorlamaktadır. Bu amaçla standartların bir kısmı ise yeniden formatlanmış bulunmaktadır. Yeniden formatlanmış standartlarda, eski standartlardaki orijinal metinlere göre, öze ilişkin herhangi bir değişiklik yapılmamıştır. Uygulamada kullanılan bazı yeni terminolojiye yer verilmiş ve bütün karşılıklı atıflar güncelleştirilmiştir.⁵⁰

IASC, 1987 yılında, UMS'daki uygulanabilir seçenekleri azaltmak ve kaldırmak için çalışmalara başlamıştır. Bununla ilgili olarak Ocak 1989'da taslak 32 yayımlanmıştır. Bu taslakla ilgili görüşler, kritikler alındığında, bir çok standardın revizyona ihtiyacı olduğu anlaşılmıştır.

1.5.5.2. Uluslararası Muhasebe Standartları'nın Güncel Listesi

Şu anda Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC), 31 tanesi halen yürürlükte olan 41 tane uluslararası muhasebe standardı yayınlamıştır. IASC tarafından yayınlanan standartlar aşağıdaki gibidir⁵¹:

⁵⁰ A.H. Durmuş, "Uluslararası Muhasebe Standartlarındaki Son Durum", **Denge Dergisi**, Sayı 22, 1995, s.47.

⁵¹ www.maliye.gov.tr/apk/md146/muhasesestandardi.pdf; Nazım Hikmet, "Uluslararası Muhasebe Standartları ve Karşı Görüşler", **Muhasebe ve Finans Dergisi**, Sayı 10, Nisan 2001, ss. 69-70.

Tablo 1. Uluslararası Muhasebe Standartları'nın Güncel Listesi

Taslak No (Exposure Draft)	Son UMS (Final IAS)
IAS 1	Finansal tabloların sunuluşu (presentation of financial statements).
IAS 2	Stoklar (inventories)
IAS 3	Yürürlükten kalktı, bunun yerini IAS 27 ve IAS 28 aldı.
IAS 4	Geri çekildi, bunun yerini IAS 16, 22 ve 38 aldı.
IAS 5	Yürürlükten kalktı, bunun yerini IAS 1 aldı.
IAS 6.	Yürürlükten kalktı, bunun yerini IAS 15 aldı.
IAS 7	Nakit akım tablosu (cash flow statement).
IAS 8	Raporlama döneminde net kâr veya zarar, muhasebe politikalarındaki temel hatalar ve değişiklikler (net profit or loss for the period, fundamental errors and changes in accounting policies).
IAS 9	Yürürlükten kalktı, bunun yerini IAS 38 aldı.
IAS 10	Bilanço tarihinden sonraki olaylar (events after the balance sheet date).
IAS 11	İnşaat sözleşmeleri (construction contracts).
IAS 12	Gelir vergilerinin muhasebesi (accounting for taxes on income).
IAS 13	Yürürlükten kalktı. Bunun yerini IAS 1 aldı.
IAS 14	Finansal bilgilerin bölümlere göre raporlanması (reporting financial information by segment).
IAS 15	Yürürlükten kalktı. Fiyat artışlarının etkilerini yansıtan bilgiler (information reflecting the effects of changing prices).
IAS 16	Gayrimenkul, tesis ve ekipman (property, plant and equipment)

	.
IAS 17	Kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesi (accounting for leases).
IAS 18	Gelirler (revenue).
IAS 19	Personele sağlanan haklar (employee benefits).
IAS 20	Devlet bağışlarının muhasebesi ve yardımlarının açıklanması (accounting for government grants and disclosure of government assistance).
IAS 21	Yabancı para kurlarındaki değişikliklerin etkileri (the effects of changes in foreign exchange rates).
IAS 22	Yürürlükten kalktı, yerini IFRC 3 aldı. İşletme birleşmeleri (business combination).
IAS 23	Borçlanma maliyetleri (borrowing costs).
IAS 24	İlgili taraf açıklamaları (related party disclosures).
IAS 25	Yürürlükten kalktı. Bunun yerini IAS 40 aldı.
IAS 26	Fayda esaslı emeklilik planlarının muhasebesi ve raporlaması (accounting and reporting by retirement benefit plans).
IAS 27	Konsolide finansal tablolar ve bağlı ortaklıklardaki yatırımların muhasebeleştirilmesi (consolidated financial statements and accounting for investments in subsidiaries).
IAS 28	İştiraklerdeki yatırımların muhasebeleştirilmesi (accounting for investments in associates).
IAS 29	Hiperenflasyonlu ekonomilerde finansal raporlama (financial reporting in hyperinflationary economics).
IAS 30	Banka ve benzeri finans kuruluşlarının finansal tablolarındaki açıklamalar (disclosures in the financial statements of banks and similar financial institutions).
IAS 31	İş ortaklıklarındaki katılım paylarının finansal raporlaması

	(financial reporting of interests in joint ventures).
IAS 32	Finansal enstrümanlar: Açıklamalar ve sunuş (financial instruments: Disclosures and presentation).
IAS 33	Hisse başına kâr payı (earnings per share).
IAS 34	Ara dönemlerde finansal raporlama (interim financial reporting).
IAS 35	Yürürlükten kalktı, yerini IFRC 5 aldı. Durdurulan faaliyetler (discontinuing operations).
IAS 36	Varlıklarda değer düşüklüğü (impairments of assets).
IAS 37	Karşılıklar, şarta bağlı borçlar ve şarta bağlı varlıklar (provisions, contingent liabilities and contingent assets).
IAS 38	Maddi olmayan duran varlıklar (intangible assets).
IAS 39	Finansal enstrümanlar: Kayda alma ve değerlendirme (financial instruments: recognition and measurement).
IAS 40	Yatırım amaçlı gayrimenkuller (investments property).
IAS 41	Tarım (agriculture).

1.5.6. Muhasebe Standartlarının Uluslararası Uyumlaştırılması

Bu başlık altında, muhasebe standartlarının uluslararası uyumlaştırılmasını gerektiren faktörler, uyumlaştırma ile ilgili çalışmalar ve ilgili kuruluşlar ve uyumlaştırmanın faydaları ele alınacaktır.

1.5.6.1. Muhasebe Standartlarının Uluslararası Uyumlaştırılmasını Gerektiren Faktörler

Uygulamada her ülke kendine özgü kurallar çerçevesinde ulusal standartlarını düzenlemiştir. Bu standartların belirlenmesinde ülkelerin ekonomik yapısı, yasal

düzeni, eğitim sistemi, politik sistemi ve sosyo-kültürel özellikleri etkili olmaktadır. Son yıllarda uluslararası yatırımlar hızla gelişmiş, çok uluslu şirketlerin sayısı ve uluslararası kredi akışı büyük bir artış göstermiştir. Bu anlamda günümüzün küreselleşen ortamında muhasebe standartlarının uluslararası rolü ve önemi artmaktadır. Tüm bu gelişmeler, ülkelerin birbirinden farklı olan ulusal muhasebe standartlarının uyumlaştırılması zorunluluğunu doğurmuştur⁵².

Günümüzde benimsenen ilke “uluslararası muhasebenin uyumlaştırılması”dır.

Muhasebe standartlarında uluslararası uyumun sağlanması ve uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulmasını gerektiren faktörler aşağıdaki gibidir⁵³:

- Sermaye piyasalarının uluslararasılaşması,
- Çokuluslu şirketlerin sayısındaki artışlar,
- Bağımsız denetim firmalarının etkinliğinin artması,
- Ekonomik birlik oluşturma hedefleri,
- Uluslararası düzenlemelerdeki gelişmeler⁵⁴.

1.5.6.2. Standartların Uyumlaştırılması ile İlgili Çalışmalar ve İlgili Kuruluşlar

Uluslararası uyumlaştırmaya yönelik çalışmalar özel sektör kuruluşları, bölgesel oluşumlar ve devletlerarası organizasyonlar tarafından yürütülmektedir. Aşağıdaki kuruluşlar bu çalışmalarda önemli roller üstlenmektedir:

⁵² S. Üstündağ, “Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Yıl 1, Sayı 1, Nisan 2000, s.44.

⁵³ S. Üstündağ, a.g.e., s.44.

⁵⁴ K. Murat ve K. Tunç, “IASC, FASB ve TMMOB’teki Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci ve Uyumlaştırma”, **Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt III, Sayı1, Haziran 2002, s.63.

- Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC),
- Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC),
- Avrupa Birliği (AB),
- Birleşmiş Milletler (BM),
- Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD),
- Sermaye Piyasası Kurulları Uluslararası Örgütü (IOSCO)⁵⁵.

1.5.6.3. Muhasebe Standartlarının Uluslararası Uyumlaştırılmasının Faydaları

Standartların uluslararası uyumlaştırmasını savunan kişiler, birçok avantajı olduğunu ileri sürerler, bu avantajlar üç temel noktada toplanmaktadır⁵⁶.

a. Uyumlaştırmanın en büyük yararı, uluslararası finansal bilgilerin karşılaştırılmasıdır. Böyle bir karşılaştırma, yabancı mali tabloların güvenilirliği hakkındaki yanlış anlamaları ortadan kaldırmaktadır; böylece uluslararası yatırımın akışı önündeki en önemli engel ortadan kalkmış olmaktadır.

b) Farklı finansal bilgilerin konsolide edilmesinden kaynaklanan zaman ve para israfı önlenmiş olur; böylece farklı finansal bilgilerin, birçok raporlarla değişik hukuk ve uygulamaların etkisini aşmaya çalışması ortadan kalkmış olur.

c) Uyumlaştırma; bütün dünyadaki yerel ekonomik, hukuki ve sosyal seviyeyi mümkün olduğu en yüksek düzeye çıkarma ve tutarlı hale getirme amacındadır.

Yukarıdaki üç temel faydadan başka birçok fayda sayılabilmektedir. Bunlar genel olarak aşağıdaki gibidir:

- Muhasebe ilkeleri ve standartlarında henüz yeterli gelişmeyi sağlayamamış ülkeler açısından yol gösterici olması ve ülke standartlarının kalitesinin yükseltilmesini sağlamak.

⁵⁵ K. Murat ve K. Tunç, a.g.e., ss.63-64.

⁵⁶ K. Murat ve K. Tunç, a.g.e., s.68.

- Muhasebe uygulamalarında ülkeler arası farklılıkları ortadan kaldırabilmek amacıyla işletmelerin finansal bilgilerinin karşılaştırılabilirliğini sağlamak⁵⁷.
- Aynı muhasebe standartları yoluyla mali raporlamanın maliyetlerini azaltmak.
- Yatırımcıların yabancı sermaye piyasalarında yatırım yapmalarını özendirmek⁵⁸.

1.5.7 Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyma Zorunluluğu

Yayımlanmış olan uluslararası muhasebe standartlarına uyma zorunluluğunun sınırını belirlemek önem taşımaktadır. Bu husus uluslararası muhasebe standartları bildirilerine başlangıç bölümünde ele alınmış ve açıklanmıştır.

IFAC'a üye kuruluşların kendi üyeleri dışındaki muhasebecilik mesleği mensuplarından, uluslararası muhasebe standartlarını uygulamaları ilk olarak beklenemez, buna zorlanamazlar. Ancak üye kuruluşlar, diğer meslektaşlarını ikna ederek, uluslararası muhasebe standartlarını kullanmalarını sağlarlar. Bunun için muhasebe mesleğinin toplumda sahip olduğu yer ve saygınlığı ikna aracı olarak kullanırlar.

Üye kuruluşlar ve dolayısıyla IFAC üyeleri, daha önce belirtilen amaçlara ulaşabilmek için şu yükümlülükleri üstlenmeyi kabul etmişlerdir.

IASC tarafından yayımlanan standartları desteklemek ve aşağıdaki hususların yerine getirilmesi için tüm çabaları sarfetmek⁵⁹:

⁵⁷ K Murat ve K. Tunç, a.g.e., s.68.

⁵⁸ K Murat ve K. Tunç, a.g.e., s.68.

⁵⁹ www.iasb.org.uk ve www.maliye.gov.tr/apk/md146/muhasesestandardi.pdf.

1. Yayımlanmış hesapların ve finansal tabloların bu standartlara uyularak düzenlenmesini veya bu tabloların hangi ölçüde standartlara uymadığının açıklanmasını sağlamak,

2. Hükümetleri ve standart koyan kuruluşları, yayımlanmış finansal tabloların uluslararası standartlara uyumlu olması gerektiğine ikna etmek,

3. Sermaye piyasası yetkililerini, sanayi ve iş hayatındaki ilişkileri düzenleyen yetkilileri, yayımlanmış hesap ve tabloların bu standartlara uygun olması gerektiği hususunda ikna etmek,

4. Finansal tablolarda, uluslararası standartlara uyulduğu ölçüde denetçilerin tatmin olmaları gerektiğine ilişkin çaba sarfetmek,

Bu standartların uluslararası kabulünü ve dikkate alınmasını sağlamak için benzer çalışmaları yürütmek.(Uluslararası Muhasebe Standardı 4. TMUD Başkanı)⁶⁰.

⁶⁰ www.iasb.org.uk ve www.maliye.gov.tr/apk/md146/muhasesestandardi.pdf.

2. ARA DÖNEM MALİ TABLOLARIN UYGULANMASINA İLİŞKİN İLKE VE YASAL ESASLAR

Dönemsellik ilkesi; ara dönem mali tabloların düzenlenmesinin çekirdeğini oluşturur. Finansal açıdan ara dönem; tam bir mali yıldan daha kısa finansal raporlama dönemidir. Ara dönem finansal raporlar işletmelerin özelliklerine göre; genellikle, aylık, çeyrek dönem - 3 aylık veya yarı mali yıl - 6 aylık, gelir ve giderleri ilgili oldukları dönemlerde karşılaştırır⁶¹.

2.1. Dönem Kavramı ve Dönemsellik İlkesi

Çalışmanın bu kısmında dönem ve dönemsellik kavramları ve bu kavramlarla ilgili genel açıklamalar üzerinde durulacaktır.

2.1.1. Dönem Kavramı

Dönem: Birbiri ardınca gelen başı ve sonu belli olan zaman süresidir⁶².

Hesap Dönemi: SPK tebliğinde; “uygulamada normal (genel) veya özel hesap dönemi olarak benimsenen yıllık dönemi ifade eder” şeklinde tanımlanmıştır⁶³.

Kurumlar vergisinde hesap dönemi vergilendirme dönemidir⁶⁴. Defter tutmakla uyulması gereken bir temel esas da, bunların hesap dönemi itibariyle tutulmasıdır. Kayıtlar her hesap dönemi sonunda kapatılır. Kâr zarar durumu tespit edilir. Ertesi hesap döneminde yeniden açılır. Esas dönemi normal olarak takvim

⁶¹ Necdet Sağlam ve Hüseyin Baş, “Ara Dönem Finansal Raporlama”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 19, Temmuz 2003, s.41.

⁶² Orhan Hançerlioğlu, **Ekonomi Sözlüğü**, 5.b., İstanbul:Remzi Kitabevi, 1981.

⁶³ SPK Seri XI Tebliğ No:3, Md.2.

⁶⁴ KVK Md.28.

yılıdır. Bazen bir yıldan eksik dönemler de hesap dönemi sayılır⁶⁵. Yeni işe başlama, tasfiyeye giriş veya tasfiyenin sona ermesi, birleşme, devir gibi nedenlerle bir tam yıldan daha kısa süreli dönemler de hesap dönemi addedilir.

Özel Hesap Dönemi: Hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır. Kazanç hesabı bakımından takvim yılı uygun bir periyot değilse, bakanlıktan izin alınarak 12 ayı kapsayan başka bir periyot özel hesap dönemi olarak dikkate alınabilir⁶⁶.

Takvim yılı, faaliyet ve muamelelerin mahiyetine uygun bulunmayanlar, Maliye Bakanlığına müracaat ederek kendilerine özel hesap dönemi tayini isteyebilirler. Özel okul işleten bir mükellef yönünden, dönem faaliyetleri eylül ayında başlar, haziran sonunda tamamlanır. Bu mükellef yönünden de 1 Eylül - 31 Ağustos devresi itibariyle tayin edilen özel hesap dönemi, faaliyet ve muamelesinin mahiyetine de uygun olur⁶⁷.

Ara Dönem: SPK'da hesap dönemi başından ara dönem mali tabloların çıkarıldığı tarihe kadar geçen bir yıldan kısa ve en az bir aylık süreyi ifade eder⁶⁸ şeklinde tanımlanmaktadır.

UMS'da ise ara dönem (interim period): Bütün bir hesap döneminden (mali yıldan) daha kısa bir mali raporlama dönemidir⁶⁹.

⁶⁵ VUK Md.174.

⁶⁶ VUK Md.174.

⁶⁷ Y . Özbalcı, **VUK Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, 1995, s. 428.

⁶⁸ SPK Seri XI Tebliğ No 3, Md.2.

⁶⁹ UMS 34, Md.4.

2.1.2.1. MSUGT' de Açıklamalar

Muhasebe hukukunun temel ilkelerinden biri olan dönemsellik ilkesi, 1 No.lu MSGUT tebliğinde; “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 zararlar karşılaştırılması bu kavramın gereğidir. Bu kavramın, işletmeler açısından geçerliliğinin bulunmadığı veya ortadan kalktığı durumlarda ise, _bu husus mali tabloların dipnotlarında açıklanır_ şeklinde tarif edilmiştir⁷⁰.

MSUGT’de, dönemsellik kavramına bağlı olarak; aşağıdaki gelir tablosu ve bilanço İlkeleri yer almaktadır:

Gelir Tablosu İlkeleri:

- Gerçekleşmemiş satışlar, gelir ve kârlar, gerçekleşmiş gibi ve gerçekleşenler gerçek tutarından fazla veya az gösterilmemelidir. Belli bir dönem veya dönemlerin gerçeğe uygun faaliyet sonuçlarını göstermek için dönem yada dönemlerin başında ve sonunda doğru hesap kesimi işlemleri yapılmalıdır.
- Belli bir dönemin satışları ve gelirleri, bunları elde etmek için yapılan satışların maliyet ve giderleri ile karşılaştırılmalıdır. Belli bir dönem yada dönemlerin, başında ve sonunda, maliyet ile giderleri gerçeğe uygun olarak gösterebilmek için stoklarda, alacak ve borçlarda doğru hesap kesimi işlemleri yapılmalıdır.

Muhasebenin temel kavramlarından olan ihtiyatlılık kavramı, muhasebe olgularında temkinli davranılması ve işletmenin karşılaşılabileceği risklerin göz önüne

⁷⁰ <http://tsrsb.org.tr/private/trk/sayi5/incele5.htm>.

alınması gereğini ifade etmektedir⁷¹. Bu kavrama göre; işletmelerin muhtemel giderleri ve zararları karşılık ayırabilmelerine mukabil, muhtemel gelir ve kârları için gerçekleşme dönemine kadar herhangi bir muhasebe işlemi yapmaları söz konusu değildir.

Geliri gelecek dönemde doğuracak bir iş için yapılan harcamalar, cari yıla gider yazılmayıp, izleyen yılda geliri ile karşılaştırmak üzere aktifleştirilmelidir⁷².

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri gider ve gelirlerinin aktifleştirilmek ve pasifleştirilmek suretiyle geçici kabulün yapıldığı dönemin sonuç hesaplarına aktarılması bu prensibin tipik bir özelliğidir⁷³.

Bilanço İlkeleri ve Dönemsellik Kavramı

- Gelecek dönemlere ait olarak önceden ödenen giderler ile cari dönemde tahakkuk eden ancak, gelecek dönemlerde tahsil edilecek olan gelirler kayıt ve tespit edilmeli ve bilançoda ayrıca gösterilmelidir.
- Peşin tahsil edilen hasılat ve gelecek dönemlerde ödenecek olan giderler kayıt ve tespit edilerek bilançoda ayrıca gösterilmelidirler.

2.1.2.2. SPK Tebliğindeki Açıklamalar

Dönemsellik kavramı, işletmelerin sınırsız sayılan yaşam sürelerinin sınırlı uzunlukta belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden ayrı olarak saptanmasını ifa eder. Bu kavrama göre, faaliyet sonuçları ilgili olduğu dönemlerde değerlendirilir. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi; hasılat, gelir ve kârların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir⁷⁴. Ayrıca SPK tebliğinde şarta bağlı

⁷¹ Vasfi Haftacı, **İşletmelerde Finansal Çözümleme**, Genişletilmiş 3. Baskı, Trabzon: 2003, s. 23.

⁷² Bülent Üstünel, a.g.e., s.427.

⁷³ G.V.K. Md. 42,43,44.

⁷⁴ SPK Seri No XI No:1 Md.7.

olaylar, bilanço tarihinde mevcut ve sonucu (kâr veya zarar) gelecekteki bir veya birkaç olayın gerçekleşip gerçekleşmemesine bağlı olaylar şeklinde tanımlanmıştır (md.41). Bilanço gününde, şarta bağlı olayların dikkate alınması zorunludur. Şarta bağlı kârlar yalnızca dipnotta gösterilirken, şarta bağlı zararlar tahmin edilebiliyorsa, tahakkuk ettirilip gider yazılması gerekmektedir (Tebliğ XI: I, Ek: 2)⁷⁵.

SPK XI no: 3, ara dönem mali tablolara ilişkin ilke ve kurallar hakkında tebliği; doğal olarak dönemsellik ilkesi üzerine kurulmuştur.

Bu ilkenin kendini gösterdiği önemli alanlardan biri alacak, borç senetleri ve SPK ya tabi şirketlerce yapılması gereken vadeli çek reeskontlarıdır.

“Alacak ve borçları değerlemede, alacaklar ve borçlar bilançoda mukayyet (kayıtlı) değerleri ile yer alır. Ancak, avans, depozito ve teminat niteliğinde olanlar hariç olmak üzere, senetli alacak ve borçlar (vadeli çekler ve poliçeler dahil) 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 Cumhuriyet Merkez Bankasının iskonto oranı uygulanır.

Aracı kurumlar, bankalar ile sigorta şirketleri, alacaklarını ve borçlarını Merkez Bankasının iskonto oranı veya muamelelerinde uyguladıkları faiz oranı ile değerlendirme günü kıymetine dönüştürürler⁷⁶.”

“Devlet tahvili, hazine bonosu ve gelir ortaklığı senetleri gibi kamu menkul kıymetlerinde, vadelerinde elde edilecek gelirin söz konusu menkul kıymetlerin iktisabından bilanço tarihine kadar geçen süreye isabet eden kısmı için gelir tahakkuk ettirilir. Tahakkuk ettirilen tutar menkul kıymetler hesabının alt hesabı olan “gelir tahakkukları” hesabında muhasebeleştirilir ve bilançoda “menkul kıymetler”, gelir

⁷⁵ <http://tsrsb.org.tr/private/trk/sayi5/incele5.htm>.

⁷⁶ SPK Seri No XI Md 28 (Seri: XI, No:11 ve Seri: XI, No:13 Sayılı Tebliğ ile Değişik 1' inci Fıkra).

tablosunda ise, “Diğer faaliyetlerden gelirler ve kârlar” hesap grubu içinde gösterilir⁷⁷.

2.1.2.3. Türkiye Muhasebe Standartları Açıklaması

TMS’da dönemsellik kavramı; işletmenin sürekliliği kavramı gereğince, işletmenin sınırsız kabul edilen ömrünün belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının bağımsız olarak saptanmasıdır. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hasılat, kâr ve gelirlerin aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılanması bu kavramın gereğidir⁷⁸.

TMS’da dönemsellik kavramı; tahakkuk esası altında belirlenmiştir. “gelir ve giderler elde edildikleri veya yapıldıkları anda gerçekleşmiş sayılır ve ilgili oldukları dönemin mali tablolarında yer alırlar. Bu varsayıma göre, gelir ve giderlerin gerçekleşmesi ile nakit giriş ve çıkışları arasında bir ilişki bulunmamaktadır”⁷⁹.

“Belli bir dönemin satışları, gelirleri ve kârları bunları elde etmek için yapılan maliyetler, giderler ve zararlar ile karşılaştırılmalıdır. Gelirin tahakkukuna ilişkin diğer koşullar gerçekleştiğinde, malın yüklenmesinden sonra ortaya çıkan garanti dahil diğer maliyetlerin genelde saptanması mümkündür. Ancak giderlerin saptanamadığı durumlarda gelir tahakkuk ettirilmemelidir. Böyle durumlarda malların ve hizmetlerin satış tutarı olarak tahsil edilen tutar gelir tablosunda yer almaz. Bu tutarlar gelecek aylara/yıllara ait gelir olarak dönem sonu bilançosunda yer alır”⁸⁰.

⁷⁷ SPK Seri No XI No:1 Md. 21 (Seri: XI, No: 11 Sayılı Tebliğ ile Değişik 3’üncü Fıkra).

⁷⁸ Nalan Akdoğan ve Nejat Tenker, **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, a.g.e., s.40.

⁷⁹ TMS-1, Md. 8 (c).

⁸⁰ TMS-1, Md. 4,12.

2.1.2.4. Uluslararası Muhasebe Standartlarında Dönemsellik İlkesi

1 No.lu UMS'de dönemsellik ilkesi; “hasılat ve giderler, kazanıldıkları veya katlanıldıkları zaman hesaplara aksettirilir (Para tahsil edildiği veya ödendiği zaman değil) ve ilgili oldukları dönemin finansal tablolarında belirtilir” şeklinde tanımlanmıştır⁸¹.

UMS'de dönemsellik ilkesi, hasılatın tanınması (UMS 18) ve ara dönem mali raporlamada (UMS 34) açıkça ortaya konmaktadır.

2.2. Ara Dönem Mali Tabloların Düzenlenmesine İlişkin Yasal Düzenlemeler

Ara dönem mali tabloların düzenlenmesi ile ilgili geçici vergi kapsamında, Sermaye Piyasası Mevzuatında ve Uluslararası Muhasebe Standartlarında çeşitli düzenlemeler vardır. Aşağıdaki bölümde bu düzenlemeler üzerinde durulacaktır.

2.2.1. Geçici Vergi Kapsamındaki Düzenlemeler

Bilindiği üzere, Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 120'inci maddesine 3946 sayılı kanunla eklenen bir fıkra hükmü ile kurumlar vergisi mükellefleri dilerse geçmiş hesap dönemine ilişkin olarak verdikleri yıllık gelir ve kurumlar vergisi'nin %70'i yerine, ilgili hesap dönemlerinde üçer aylık bilanço ve gelir tablolarına göre hesaplayacakları kazançların %25'ini geçici vergi olarak ödeyebilmekteydi. Dolayısıyla bu hükümden yararlanmak isteyen işletmeler üçer aylık dönem sonları itibarıyla, ara dönem bilanço ve gelir tablosu düzenlemek zorundaydılar.

Ancak geçici vergi uygulamasına ilişkin olarak gelir vergisi kanununun mükerrer 120'nci ve kurumlar vergisi kanununun 25'inci maddelerinde 4369 sayılı kanunla⁸² yapılan değişiklikleri; Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği 217⁸³ ile geçici

⁸¹ UMS-1 Md. 7; <http://tsrsb.org.tr/private/trk/sayi5/incele5.htm>.

⁸² 23417 Sayılı Resmi Gazete, 29 Temmuz 1998.

⁸³ 23566 Sayılı Resmi Gazete, 27 Aralık 1998.

vergi uygulamasına ilişkin olarak gelir ve kurumlar vergisi kanunları içinde yapılan yeni düzenlemeleri (01.01.1999'dan itibaren geçerli olmak üzere) sistematik şekilde yeniden açıklamıştır.

Geçici vergiyi yeni şekli ile düzenleyen kanun ve tebliğleri şöyle sıralayabiliriz:⁸⁴

a) Gelir Vergisi Kanunu: Geçici vergiye ait temel hükümler, 193 sayılı gelir vergisi kanununun mükerrer 120'nci maddesi içinde yer almaktadır. Bu madde ile bazı vergi kanunlarını değiştiren 22.0.7.1998 tarih ve 4369 sayılı yasanın 52'nci maddesi değişikliğe uğramıştır. Bu uzun ve ayrıntılı bir düzenlemedir.

Bu ilkeler kurumlar vergisi mükellefleri içinde geçerlidir. Madde 01.01.1999 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir.

b) Kurumlar Vergisi Kanunu: Kurumlar vergisi kanununun 25'inci maddesinin başlığı 4369 sayılı yasa ile değiştirilmiş ve "kurumlar vergisi ve geçici vergi oranı" olmuştur. Bu madde kurumlar vergisi alanındaki geçici vergi için, gelir vergisi kanununun mükerrer 120'nci maddesine atıfta bulunmuştur. Bu duruma göre teknik ayrıntıyı düzenlemeye gerek kalmamış ve gelir vergisi kanununun mükerrer 120'nci maddesi hükümleri kurumlar için de geçerli sayılmıştır.

c) 217 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği: Maliye Bakanlığı bu tebliğ ile geçici vergi uygulamasına ilişkin olarak gelir ve kurumlar vergisi kanunları içinde yapılan yeni düzenlemeleri bu tebliğde yeniden açıklamıştır. 14 sayfa tutan bu uzun ayrıntılı tebliğ yedi ana bölümden oluşmaktadır⁸⁵:

1. Geçici verginin kapsamı,
2. Vergilendirme dönemleri,
3. Geçici vergiye esas kazancın tespiti,

⁸⁴ S. Tuncer, "Geçici Vergi Uygulaması", **Mükellefin Dergisi**, Sayı 74, Lebib Yalkın Yayınları, Şubat 1999, s.138.

⁸⁵ S. Tuncer, a.g.e., s.138.

4. Özellik gösteren durumlar,
5. Geçici verginin hesaplanması, beyanı ve ödenmesi,
6. Geçici verginin mahsubu,
7. Geçici vergi beyannamesine eklenecek belgeler.

Bu başlıklar altında bakanlık geçici verginin teknik ayrıntılarını şimdilik düzenlemiş ve duraksama yaratan bazı konulara açıklık getirmiştir.

2.2.1.1. Geçici Vergi Mükellefleri

Gelir vergisi mükelleflerinden basit usulde vergilendirilenler hariç ticari kazanç sahipleri ve serbest meslek erbabı ile kurumlar vergisi mükellefleri geçici vergi ödemekle yükümlüdürler⁸⁶.

Adi ortaklıklar ve kolektif şirketlerde ortakların, komandit şirketlerde komandite ortakların şirketten aldıkları kazançlar, şahsi ticari veya mesleki kazanç sayıldığından geçici verginin konusuna girmektedir. Gelir veya kurumlar vergisinden muaf olanlar geçici vergi ödemeyeceklerdir.

2.2.1.2. Geçici Vergi Kapsamına Girmeyen Kazançlar

Senelere sari inşaat ve onarma işi⁸⁷ yapan mükellefler ile noter bulunmayan yerlerde Adalet Bakanlığınca geçici yetkili noter yardımcısı olarak görevlendirilenler, bu kazançları dolayısıyla geçici vergi mükellefi değildirler⁸⁸.

⁸⁶ GVGT Seri No: 217 Paragraf 2-5.

⁸⁷ GVK. Md. 42-44.

⁸⁸ GVGT Seri No: 217 Paragraf 7.

2.2.1.3. Vergilendirme Dönemleri

Geçici vergi, ilgili hesap döneminin üçer aylık dönemleri itibariyle beyan edilecektir. Hesap dönemi takvim yılı olan mükellefler için geçici vergi dönemleri aşağıda belirtildiği gibi olacaktır.

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 olmakla birlikte, beyan edilecek kazancın hesaplanmasında 3,6,9,12 aylık mali tablolar esas alınacaktır. Örneğin, üçüncü döneme ilişkin geçici vergi; ocak-eylül dönemine ilişkin olarak çıkarılacak 9 aylık mali tablolara göre bulunan kazanç üzerinden hesaplanan vergiden, birinci ve ikinci dönemlerde ödenmesi gereken geçici vergilerin indirilmesiyle bulunacaktır⁸⁹.

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.

2.2.1.4. Geçici Vergiye Esas Kazancın Tespiti

Geçici vergiye esas kazanç, mükelleflerin üç aylık dönemlerde düzenleyecekleri ara dönem mali tablolar (gelir tablosu) ile ortaya konacaktır. Tebliğde geçici vergiye esas kazancın tespit edilmesinde aşağıdaki noktaların yol göstereceği belirtilmiştir.⁹⁰

⁸⁹ GVG T Seri No: 217 Paragraf 9.

⁹⁰ GVG T Seri No: 217 Paragraf 16-19.

- Mükellefler vergilendirme dönemleri itibariyle geçici vergiye tabi kazançların belirlenmesinde, ticari veya mesleki kazancın tespitine ilişkin olarak gelir vergisi kanununda yer alan hükümlere uymak zorundadırlar.
- Kurumlar vergisi mükellefleri, dönem kazançlarının belirlenmesinde gelir vergisi kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin yanı sıra, safi kurum kazancının tespitine ilişkin olarak kurumlar vergisi kanununda yer alan hükümleri de dikkate alacaklardır.
- Geçici vergiye ilişkin kazançların hesaplanmasında da dönemsellik esasına uyulacağı tabiidir. Örneğin ilk üç ay aylık kazancın tespitinde 1 Ocak tarihinde ödenen 1 yıllık kira bedelinin, sadece ilk üç aya isabet eden kısmı dikkate alınacaktır.
- Geçici vergiye esas kazançların tespitinde, vergi usul kanunun değerlemeye ilişkin hükümlerinin de dikkate alınması gerekmektedir. Değerleme işlemleri ise geçici vergi döneminin kapandığı tarih itibariyle yapılacaktır.

2.2.1.5. Geçici Vergi Beyannamesine Eklenecek Mali Tablolar

Bilanço esasında defter tutan mükellefler verecekleri geçici vergi beyannamesine, geçici verginin ilgili olduğu dönem sonu itibariyle çıkaracakları gelir tablosunu ekleyeceklerdir⁹¹.

Söz konusu gelir tablosu, dönem sonu işlemleri kayıtlarda gösterilmeksizin geçici vergi döneminin son günü itibariyle çıkarılacak mizandan hareketle düzenlenebilecektir. Bu durumda, dönem sonunda yapılması gereken işlemlere ilişkin olarak yasal defter kayıtları dışında yapılan hesaplamalar ve mizan, istenildiğinde ibraz edilmek üzere muhafaza edilecektir⁹².

İşletme defteri tutan mükellefler dönem sonu itibariyle çıkaracakları işletme hesabı özetini, serbest meslek kazanç defteri tutan mükellefler ise kâr veya zararını

⁹¹ GVG T Seri No: 217 Paragraf 82.

⁹² GVG T Seri No: 217 Paragraf 83.

gösteren serbest meslek kazanç bildirimini düzenleyecekler ve beyannamelerine ekleyeceklerdir.

2.2.3. Sermaye Piyasası Mevzuatında Yer Alan Yasal Düzenlemeler

26.7.1989 tarih ve 20233 sayılı Resmi Gazete’de “sermaye Piyasası’nda ara dönem mali tablolara ilişkin ilke ve kurallar” hakkında (Seri No:3) tebliğ yayımlanmıştır. 18.02.1992 tarih ve 21146 Sayılı Resmi Gazete’de “sermaye piyasasında ara dönem mali tablolara ilişkin ilke ve kurallar hakkında tebliğin bazı maddelerinde değişiklik yapılması ve bu tebliğe bazı maddeler eklenmesine dair tebliğ” Seri:XI, No:8 yayımlanmıştır.

Bu tebliğin amacı, 2499 sayılı sermaye piyasası kanununun 16 ve 22’nci maddeleri ile “ sermaye piyasasında bağımsız dış denetleme hakkında yönetmeliğin 19’uncu maddesi uyarınca işletmeler tarafından düzenlenecek ara dönem mali tabloların hazırlanmasına münhasır olarak uyulması zorunlu ilke ve kuralları belirlemektir⁹³.

Tebliğde ara dönem mali tablolar; “dipnotlarıyla birlikte ara döneme ilişkin bilanço ile gelir tablolarını, ve bu tabloların eki mali tabloları ifade eder⁹⁴.” şeklinde tanımlanmıştır.

Sermaye Piyasası’nda ara dönem mali tablolara ilişkin ilke ve kurallar hakkında XI-3 No.lu tebliği aşağıdaki konuları kapsamaktadır:

Ara dönem mali tabloların düzenlenme esasları,

Kıst (Zaman ile orantılı pay) esası,

Mevsimlik faaliyetler,

Yeniden değerlendirme,

⁹³ SPK Seri XI No:3 Tebliği Md. 1.

⁹⁴ SPK Seri XI No:3 Tebliği Md. 2.

Vergi karşılığı,
 Mali tabloların kesinleşmesi,
 Diğer mali tablolar⁹⁵.

2.2.3.1. Ara dönem mali tabloların Düzenlenme Esasları

Ara dönem mali tablolar ilgili buldukları ara dönemler itibariyle, işletmelerin mali durumlarının ve faaliyet sonuçlarının değerlendirilmesine imkan sağlamak üzere kurulca belirlenen işletmeler tarafından düzenlenir⁹⁶.

Ara dönem mali tabloların hazırlanmasında bu tebliğde hüküm bulmayan hallerde, kurulun Seri: XI No:1 sermaye piyasası'nda mali tablo ve raporlara ilişkin ilke ve kurallar hakkında tebliğinde ve bu tebliğin ek ve değişikliklerinde yer alan kavram, ilke, kural ve formlara uyulması zorunludur.

(Seri XI, No:8 Sayılı Tebliğle Değişik 3'üncü Fıkra) Kurulca istenecek veya kamuya açıklanacak ara mali tablo ve raporların bu tebliğde öngörülen esaslar dahilinde düzenlenmesi zorunludur.

Diğer Mali Tablolar⁹⁷: Kurulun seri: XI, no:1 sermaye piyasasında mali tablo ve raporlara ilişkin ilke ve kurallar hakkında tebliğinin 48'inci maddesi 2'nci fıkrasında yer alan kriterlere göre bilanço ve gelir tablosu ile birlikte düzenlenmesi zorunlu olan diğer mali tablolar, "Kâr dağıtım tablosu" hariç bu tebliğ uygulanmasında da düzenlenir.

Menkul kıymetlerin halka arzı nedeniyle kurula başvurulması halinde, birinci fıkrada yazılı tebliğ maddesinde öngörülen kâr dağıtım tablosu haricindeki diğer mali

⁹⁵ Y. Arıkan, "Uluslararası Muhasebe Standartları", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 36, Mayıs – Haziran 1996, s. 25.

⁹⁶ SPK Seri XI No:8 Tebliğle Değişik 1'inci Fıkra, Madde 3.

⁹⁷ SPK Seri XI No:3.

tablolar, anılan maddede yer alan kriterler dikkate alınmaksızın bütün işletmelerce, bilanço ve gelir tablosu eki olarak düzenlenmek zorundadır.

2.2.3.2. Periyodik Ara Mali Tablo Düzenleme Yükümlülüğü

Tebliğ kapsamındaki işletmelerden⁹⁸;

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

b) 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.

2.2.3.3. Ara Mali Tablo Düzenlenmesi Zorunlu Özel Durumlar

Aşağıdaki hallerde bu tebliğde yer alan esaslara göre ara mali tablo düzenlenmesi zorunludur⁹⁹.

a) Tebliğ kapsamındaki işletmelerin birleşme, devir veya tasfiye durumunda bulunmaları,

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

⁹⁸ SPK Seri XI No:8 Sayılı Tebliğ ile Eklenen Md. 3A.

⁹⁹ SPK Seri XI No:8 Sayılı Tebliğ ile Eklenen Md 3B.

2.2.3.4. Kıst (Zaman ile Orantılı Pay) Esası

İşletmelerin gelir ve giderleri, ilgili buldukları ara dönemde tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilir. Ara döneme ait hasılat, gelir ve kârların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması zorunludur¹⁰⁰.

Ara dönem mali 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 göz önüne alınır. Ancak, kullanım süreleri veya ara dönemle olan fayda ve ilişkileri kesin olarak belirlenemeyen gelir ve giderler tahakkuk ettikleri dönemde düzenlenen mali tablolara yansıtılırlar. Bu şekilde yapılan işlemler, mali tablo dipnotlarında parasal tutarlarıyla birlikte açıklanır¹⁰¹.

SPK'nın XI/3 seri No.lu tebliğinde mali tablolarda yıllık mali tablolardan farklı olarak öngördüğü esaslar aşağıda ele alınarak açıklanmıştır.

a) Ara Dönemi aşan tahakkuk etmiş gelir ve gider unsurlarının kıst esasına göre ara dönem mali tablolara yansıtılması: Bu hükümden, içinde bulunulan ara dönemde tahakkuk eden ancak gelecek dönemlerde gerçekleşecek olan gelir ve giderlerin kıst esasına göre ara dönem mali tablolara yansıtılması gerektiği anlaşılmaktadır. Örneğin 6'ncı ay sonu itibarıyla ara mali tablo düzenleyen bir işletmede mayıs ayında 3 yıllık kira bedeli tahsil edilmişse bunun 3/36'sı ara dönem kârına yansıtılır. 12/36'lık kısmı ara bilançoda gelecek aylara ait gelirler de 22/36'lık kısmı ise gelecek yıllara ait gelirler arasında gösterilir¹⁰².

¹⁰⁰ SPK Seri XI No:3 Sayılı Tebliğ, Madde 4.

¹⁰¹ SPK Seri XI No:3 Sayılı Tebliğ, Madde 4.

¹⁰² N.C. Doyrangül, "Ara Dönem Mali Tabloları Nasıl Hazırlanmalıdır", **Mükellefin Dergisi**, Sayı:46, Lebib Yalkın Yayınları, Ekim 1996, s.81.

b) 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 haberleşme giderleri gibi faturası gelmemiş ara dönem giderleri v.b. bu kapsamda ara dönem 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 giderleri ara dönem mali tablolara yansıtılmaması gerekmektedir¹⁰³.

2.2.4. Uluslararası Muhasebe Standartlarında Ara Dönem Raporlamaya İlişkin Düzenlemeler

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 girmiştir¹⁰⁴.

Bu standartta ara dönem mali tabloların düzenlenmesine ilişkin ayrıntılı açıklamalar yer almaktadır:

- ✓ Ara dönem mali tabloların içeriği
 - Ara dönem mali tabloların minimum bileşenleri,
 - Ara dönem mali tabloların içerik ve biçimi,
 - Seçilmiş açıklayıcı dipnotlar,
 - Uluslararası muhasebe standartları ile uyumluluğun açıklanması,

¹⁰³ N.C. Doyrangül, a.g.e., s.81.

¹⁰⁴ Ataman Akgül ve Hüseyin Akay, **Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma**”, 2. Baskı, İstanbul:Türkmen Kitabevi, 2004, s.167.

- Ara dönemlerde sunulması gereken mali tablolar,
 - Önemlilik.
- ✓ Yıllık mali tablolarda açıklama¹⁰⁵
- Mevsimsel, dönemsel yada süreklilik göstermeyen gelirler,
 - Finansal yıl süresince değişken gerçekleşen masraflar,
 - Tanıma ve ölçme prensiplerinin uygulanması,
 - Tahminlerin kullanılması.
- ✓ Ara dönemlerde sunulması gereken dönemlerin örneklerle açıklanması
- ✓ Tanıma ve ölçme prensiplerine uygulama örnekleri
- ✓ Tahminlerin kullanımına ilişkin örnekler

Uluslararası muhasebe standartlarına göre, ara dönem muhasebe ilkelerinde bir değişiklik olduğunda, bir önceki mali dönem mali dönemin finansal tabloları da yeni uygulamayı içerecek şekilde değiştirilmelidir¹⁰⁶.

2.2.4.1. 34 No.lu Uluslararası Muhasebe Standardının Amacı ve Kapsamı

Bu standardın amacı, ara dönem mali tabloların asgari içeriğini belirlemek ve bir ara dönem için tam yada özet mali tablolarda kayda alma ve değerlendirme için gerekli olan prensipleri belirlemektir. Zamanında ve güvenilir olarak hazırlanmış mali raporlar, yatırımcıların ve kredi verenlerin ve diğerlerinin yetkilerinin değerini artırır.

¹⁰⁵ Ataman Akgül ve Hüseyin Akay, a.g.e., s.167.

¹⁰⁶ Ataman Akgül ve Hüseyin Akay, a.g.e., s.167.

Bu standart, yalnızca işletmelerin uluslararası muhasebe standartları kapsamında ara dönem mali tablo hazırlamaya mecbur tutulması veya tercih edilmesi durumunda geçerlidir¹⁰⁷.

Bu standart hangi işletmelerden ne kadar sıklıkla ve dönemin bitişinden ne kadar süre sonra ara dönem mali tablosunun yayınlanması gerektiğini belirlemez. Devlet, sermaye piyasasını düzenleyen kurumlar ve diğer kanun ve yasal düzenlemelerce; ticari girişimin borç ve sermaye yapısı hakkında sıklıkla ara dönemlerde mali tablolarını ortaya koymasına istenmektedir. Kanunlar ve diğer yasal düzenlemeler tarafından, ticari girişimden -işletme- (enterprise) ara dönem mali tablolarını, uluslararası muhasebe standartlarına göre yayınlaması (hazırlaması) isteniyor ise bu standarda başvurulabilir.

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi, bu standartta ortaya konan ölçme, değerlendirme ve açıklanan prensipler doğrultusunda ara dönem mali tabloların sağlanmasında özellikle halka açık girişimleri şu konularda teşvik etmektedir:

- a) En azından hesap döneminin birinci yarıyılı sonunda ara dönem mali tabloların sağlanması ve
- b) Söz konusu ara dönemin bitimini takip eden 60 günden önce olacak şekilde işletmenin ara dönem mali tablolarının hazırlanması.

IAS 34'de¹⁰⁸; her bir finansal raporun yıllık veya ara dönem olsun, uluslararası muhasebe standartlarına uyumluluğu değerlendirileceği ifade edilmektedir. İşletmenin belli bir hesap dönemi boyunca ara dönem mali raporlar hazırlamaması veya hazırlasa bile IAS 34 ile uyumlu olmaması yıllık finansal raporlarının uluslararası muhasebe standartlarına uyumlu olarak ortaya konmasını engellememektedir.

¹⁰⁷ Ataman Akgül ve Hüseyin Akay, a.g.e., s.164.

¹⁰⁸ IAS 34.

Ara dönem finansal rapor (*Interim Financial Report*); standartta şu şekilde tanımlanmaktadır: “Ara dönem için IAS 1 de tanımlanan tam set finansal tablolar (Bilanço, gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu, nakit akım tablosu, muhasebe politikaları ve açıklayıcı notlar) yada bu standartta tanımlanan özet mali tabloların bir setini içeren finansal raporlar anlamında kullanılmaktadır¹⁰⁹ .

2.2.4.2. IAS 34 Ara Dönem Finansal Tabloların İçerik ve Biçimi

IAS 1’de bütün bir finansal durum raporunu aşağıdaki bileşenlerden müteşekkil olarak tanımlanmaktadır:

- a) Özet bilanço,
- b) Özet gelir tablosu,
- c) Özet öz kaynaklar değişim tablosu,
- d) Özet nakit akım tablosu,
- e) Muhasebe politikaları ve açıklayıcı dipnotlar.

Ara dönem raporlarında, zaman ve maliyet dikkate alınarak işletmenin önceki defalar raporlanmış olduğu bilgileri tekrar etmekten kaçınmak için, yıllık finansal durum raporlarına göre daha az açıklama ve bilgi verilebilmektedir. Bu standartta; ara dönem finansal raporlar için minimum içerik, özet tablolar ve seçilmiş dipnotları tanımlanmıştır. Ara dönem raporlar yeni olaylar, aktivite ve durumlar üzerinde odaklanarak önceki raporlarda verilen bilgileri tekrar etmekten kaçınarak en son tam finansal raporlar üzerinden güncel durumu ortaya koymayı amaçlamaktadır¹¹⁰ .

Standartta; ara dönem mali raporlama için IAS 1 de tanımlandığı gibi ayrıntılı ve komple bir set sunulabileceği gibi, bu standartta bildirilen minimum içerikten daha fazla açıklayıcı not ya da ayrıntıya da yer verilebileceği belirtilmektedir¹¹¹ .

¹⁰⁹ Ataman Akgül ve Hüseyin Akay, a.g.e., s.164.

¹¹⁰ IAS 34, Paragraf 6.

¹¹¹ IAS 34, Paragraf 6.

2.2.4.3. Ara Dönemlerde Sunulması Gereken Finansal Tablolar

Ara dönemler itibari ile, aşağıda yer alan ara dönem finansal tablolarının tam veya özet olarak düzenlenmesi gerekir,

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

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

c) Önceki yılın aynı ara dönemi ile karşılaştırmalı olarak hazırlanmış, cari yıla ait hesap dönemi başından ara dönem sonuna kadar olan özkaynak değişimini gösteren özkaynaklar değişim tablosu,

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

e) Önceki yılın aynı ara dönemi ile karşılaştırmalı olarak hazırlanmış, cari yıla ait hesap dönemi başından ara dönem sonuna kadar olan seçilmiş açıklayıcı dipnotlar¹¹².

2.2.4.4. Ara Dönem Mali Tablolarda Tanıma ve Ölçme Prensipleri

Eğer her bir ara dönem, kendi başına bağımsız bir raporlama periyodu olarak düşünülürse, yıllık raporlarda başvuru aynı ölçme, tanıma prensiplerine ve aynı muhasebe politikalarına ara dönemlerde de başvurulacağı tabidir. Her ara 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 prensiplerle aynı olmalıdır¹¹³.

¹¹² Ataman Akgül ve Hüseyin Akay, a.g.e., s.166; Necdet Sağlam ve Hüseyin Baş, a.g.e., s.45.

¹¹³ IAS 34, Paragraf 29.

Finansal tabloların hazırlanması ve sunulmasına ilişkin çerçeve (framework for the preparation and presentation of financial statements-the framework-) altında tanıma (recognition), tanıma kriterlerine ve tanıma unsurlarına uyan kalemlerin; bilanço ve gelir tablosuna dahil edilme sürecidir. Varlık (assets) ve kaynak (liabilities), gelir ve gider kalemlerinin (framework'teki) tanımları; hem yıllık hem de ara dönem finansal raporlamalarına esastır¹¹⁴.

Ara dönem mali tablolarda tanıma ve ölçme kriteri “önemlilik” (materiality) başlığında açıklanmaktadır¹¹⁵.

Önemlilik (Materiality):

Önemlilik kavramı, bir hesap kalemi veya mali bir olayın nisbi ağırlık ve değerinin, mali tablolara dayanılarak yapılacak değerlemeleri veya alınacak kararları etkileyebilecek düzeyde olmasını ifade eder¹¹⁶.

Bir bilginin, mali tablolara dahil edilmemesinin veya dahil edilse bile yanlış ifade edilmesinin, kullanıcıların mali tablolardaki bilgilerden yola çıkarak ulaştıkları ekonomik kararları etkileme düzeyi, o bilginin mali tablolar açısından önemlilik düzeyinin temel göstergesidir. Belirli bir kalemin veya toplulaştırılmış kalemlerin önemli olup olmadığına karar verilirken bunların nitelikleri ve büyüklükleri birlikte değerlendirilir. Koşullara bağlı olarak işlemin tutarının büyüklüğü veya işlemin niteliği bu değerlendirmede belirleyici unsur olarak ele alınabilir.

Nitelikleri ve işlevleri aynı olan kalemler, ayrı ayrı büyük tutarlarda olsalar dahi toplulaştırılmış olarak gösterilebilir. Ancak, farklı yapıda olan önemli kalemler ayrı olarak sunulur. Mali tabloların, önemlilik derecesi yüksek olan her hususu ayrıca göstermesi şarttır. Önemli olmayan tutarlar, aynı nitelikteki veya işlevdeki diğer

¹¹⁴ IAS 34, Paragraf 31.

¹¹⁵ IAS 34, Paragraf 23-25.

¹¹⁶ <http://www.ismmmo.org.tr/docs/mevzuat/TekDuzen.doc>.

önemli olmayan tutarlarla bir arada toplu olarak gösterilebilir. Diğer bir deyişle, bunların ayrı olarak gösterilmesi zorunlu değildir¹¹⁷.

- Ara dönem raporlama maksadıyla finansal bilgi kalemlerin nasıl tanınacağı (recognise), ölçülüp (measure) sınıflandırılacağı (classify) veya açıklanacağına karar vermede, raporlama yapılan ara dönemin finansal dataları ile ilişkiyi önemlilik (materiality) tayin eder. Önemliliğin takdir edilmesinde, ara dönemlerde, yıllık finansal bilgilerin ölçülmesine nazaran daha fazla başvurulmuş tahmin yöntemlerine güvenilmesini tanımıştır.

- Uluslararası muhasebe standartlarının önsözünde belirtildiği gibi, uluslararası muhasebe standartları küçük önemsiz kalemlere (olaylara) uygulanmayı amaçlamaz. UMS'nin çatısında (framework'de), “şayet, bir bilginin eksik verilmesi dahil edilmemesi veya yanlış belirtilmesi, finansal rapor kullanıcılarının ekonomik kararlarını etkileyebiliyor ise söz konusu bilginin önemli” olduğu belirtilmiştir. IAS 8: “Dönem net kârı veya zararı, temel hatalar ve muhasebe politikalarındaki değişiklikler”; genel olmayan olağan kalemlerin, muhasebe politika ve tahmin değişikliklerinin, olağandışı ve süreklilik göstermeyen faaliyetlerin (discontinued operations) ve temel muhasebe hataları gibi önemli olağanüstü kalemlerin ayrıca açıklanmasını gerektirir. Ancak IAS 8 önemlilik kavramı için tutarlı bir yol gösterme sağlamamaktadır.

- Finansal raporlama amacıyla önemlilik kavramının takdir edilmesi, ölçme ve değerlendirme esnasında karar verirken daima gereklidir. Bu standart, ara dönem rakamlarının anlaşılabilirliğini sağlamak için tanınma ve açıklanma kararlarında ara dönem mali bilgileri baz almaktadır. Böylece örneğin, olağandışı kalemler, muhasebe politika ve tahminlerindeki değişiklikler ve temel muhasebe hatalarının tanınması ve açıklanması, ara dönem datalarının önemlilik ile

¹¹⁷ Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Hazine Kontrolörleri Kurulu, **Dünya Bankasınca Kısmen veya Tamamen Finansmanı Sağlanan Projelere İlişkin Muhasebe İlkeleri ve Politikaları ile Hesap Planı ve Mali Tablolar Taslak El Kitabı**, Ankara: 2004, s. 3.

ilişkilendirilmesi temeline dayanır. İşletmenin ara dönem (interim period) boyunca finansal durumu ve performansı ile ilgili olarak bütün enformasyonun ara dönem mali raporlara aktarılması pek önem verilen bir amaç değildir¹¹⁸.

¹¹⁸ Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Hazine Kontrolörleri Kurulu, **Dünya Bankasınca Kısmen veya Tamamen Finansmanı Sağlanan Projelere İlişkin Muhasebe İlkeleri ve Politikaları ile Hesap Planı ve Mali Tablolar Taslak El Kitabı**, Ankara: 2004, s. 3.

3. ARA DÖNEM MALİ TABLOLARIN ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARINDA VE TÜRKİYE’DE DE DÜZENLENME ESASLARI

Çalışmanın bu bölümünde ara dönem mali tabloların uluslararası muhasebe standartlarında ve Türkiye’de düzenlenme esasları üzerinde durulacaktır. Bu kapsamda gelirin tanınması, mevsimsel ve süreklilik göstermeyen gelirlerin tanınması, yıl boyunca düzensiz gerçekleşen masraflar ve tanıma ve ölçme prensiplerinin ara dönem mali tablolarda uygulanması açıklanacaktır.

3.1. Gelirin Tanınması

Gelir tablosunun oluşturulmasında en önemli konu, gelirin ne zaman gerçekleştiğinin tespit edilmesidir. Esas itibarıyla 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 görülmektedir¹¹⁹.

Gelirler, tahsil edilen veya edilecek varlıkların gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. Gerçeğe uygun değer; karşılıklı pazarlık ortamında bilgili bir alıcı ile ilgili bir satıcı arasında bir varlığın el değiştirmesi veya bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.

Bir işlemle ilgili gelir tutarı, genellikle işletme ile alıcı veya varlığın kullanıcısı arasında yapılan anlaşmaya göre belirlenir. İşletme tarafından uygulanan iskonto veya diğer indirimler, gelirin tespit edilmesinde indirim kalemi olarak hesaplanır¹²⁰.

¹¹⁹ Bülent Üstünel, a.g.e., s.433.

¹²⁰ Ataman Akgül ve Hüseyin Akay, a.g.e., ss.100-101.

3.1.1. Türkiye Uygulamasında Gelirin Tanınması

Gelirin tanımlanması kapsamında Türkiye uygulaması ve uluslararası muhasebe standartları kapsamında gelir tanımlaması ile ilgili açıklamalar yapılacaktır.

3.1.1.1. Vergi Mevzuatı

Vergi hukukumuzda, vergiye tabi gelirin kavranmasında tahakkuk esası benimsenmiş bulunmaktadır. Tahakkuk, gelirin mahiyet ve tutar itibariyle kesinleşmesi, ona hukuken hak kazanılmış olmasını ifade eder. Ticari kazancın tespitinde gelir, tahakkuk tarihi itibariyle elde edilmiş sayılır.

Bunun anlamı, ticari kazançların tespitinde, ödeme veya tahsilatın önemli olmadığı; yani¹²¹:

- Bir hasılatın müspet unsur olarak dikkate alınabilmesi için tahsil edilmiş olmasına ihtiyaç bulunmadığı (alacak olarak tahakkuk etmesinin gerekli ve yeterli olduğu),
- Bir giderin menfi unsur olarak dikkate alınabilmesi için ödenmiş olmasının gerekmediği (borç olarak tahakkuk etmesinin gerekli ve yeterli olduğu) şeklinde özetlenebilir.

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

¹²¹ M. Maç, **Güncel Kurumlar Vergisi**, 2. Baskı, Denet Yayıncılık A.Ş., İstanbul: 1996, ss.13-45.

uygulamada sürekli görüş ayrılıkları olduğunda bakanlık muktezalari ile çözüm getirilmeye çalışılmıştır¹²².

Danıştay'ın da tahakkuk esasını benimsediği; ancak bazı özel durumlarda tahsilat esasını kabul ettiği görülmektedir¹²³.

GVK'nın ve KV açısından da geçerli olan 38 ve 39'uncu maddelerinde ve KVK'nın 13'üncü maddesinde, kazancın hesap dönemleri itibariyle tespit edileceği açıkça belirtilmiştir.

3.1.1.2. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve SPK Mevzuatı

MSUG tebliğinde 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 muhasebe standartlarına uymak gerekmektedir. SPK tebliğlerinde de bu konuda bir açıklama yapılmamıştır¹²⁴.

Öte yandan her iki tebliğde de yer alan, gelecek aylara ait gelirler ve gelecek yıllara ait giderler, gelir tahakkukları, borç ve gider karşılıkları ve aynı zamanda gelecek aylara/yıllara ait giderler gibi hesaplar, vergi mevzuatındaki tahakkuk

¹²² Bülent Üstünel, a.g.e., s.434.

¹²³ Danıştay Kararları:

- Vadeli tasarruf hesaplarında faiz, vade sonunda elde edildiğinden, vergilendirmenin elde etme tarihine göre yapılması gerekmektedir. Zira, henüz doğmamış veya ihtilafli ya da şarta bağlı ve miktarı belli olmayan gelirler, elde edilmiş sayılmaz.(Danıştay 4. Daire Kararı 18.01.1988 tarih E.86/385,K.88/229).
- Gayrimenkul satışlarında, satış; tapuya tescil ile hüküm ifade etmektedir. Uygulamadaki daire satışlarında genellikle tapu işlemlerinin geciktiği, buna rağmen alıcıların dairelerini teslim alıp yerleştikleri görülmektedir. Vergi hukukunda; vergi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti önemli olduğundan tapuya tescilden önce alıcının tasarrufuna geçmesi ile satışın gerçekleştiği kabul edilmektedir.(Danıştay 4.Daire Kararı 03.06.1976 tarih E.75/2216, K.76/1422).

¹²⁴ Bülent Üstünel, a.g.e., s.433.

yaklaşımını doğrulamakta ve kavramın açıklanmasını ve örneklenmesini sağlamaktadır.

3.1.1.3. Türkiye Muhasebe Standartlarında Gelirin Tanınması

Türkiye muhasebe standardı-4'de gelirin ölçülmesi (tanınması) ile ilgili olarak aşağıdaki koşullar yerine getirildiğinde, mal ve hizmet satışlarından gelir tahakkuk etmiş sayılır denmektedir¹²⁵:

- a) İşletme alıcıya malın mülkiyeti ile ilgili önemli riskleri ve yararları devrettiğinde,
- b) İşletme mülkiyetle ilgili yönetim hakkını ve satılan mallar üzerindeki etkili kontrolünü sürdürdüğünde,
- c) Satışı yapılan mal ve hizmete ilişkin ekonomik yararlardan işletmenin yararlandığı durumlarda,
- d) Gelir tutarının güvenilir ve doğruya yakın olarak belirlendiği durumlarda,
- e) İşleme ilişkin oluşan veya oluşacak maliyetler güvenilir ve doğruya yakın belirlendiği durumlarda,
- f) Hizmet gelirleri için, hizmetin tamamlanma yüzdesinin bilanço tarihinde doğruya yakın olarak belirlendiği durumlarda¹²⁶.

3.1.2. Uluslararası Muhasebe Standartlarında Gelirin Tanınması

Uluslar arası muhasebe standartlarında gelirin tanımlanması ile ilgili olarak, mal ve hizmet satışında, mal ve hizmet satışlarında hizmet tahakkuku ile belirsizliklerin elde etmeye etkisi üzerinde durulmaktadır. Aşağıda bununla ilgili açıklamalar yer almaktadır.

¹²⁵ TMS-4, Md. 10 ve 13.

¹²⁶ TMS-4, Md. 10 ve 13.

3.1.2.1. Mal ve Hizmet Satışlarında Gelirin Tanınması

UMS 18’de tüm satışlar yerine getirildiğinde, mal ve hizmet satışlarından oluşan gelir tahakkuk ettirilir:

- a) İşletmenin, malların sahipliği ile ilgili olarak risk ve getirileri alıcıya transfer etmesi,
- b) İşletmenin satılan mallar üzerindeki etkin kontrolünün ve malların yönetimiyle sahipliğin gerektiği derecede ilgili bulunmaması,
- c) Gelir tutarının güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi,
- d) İşletme ile ilgili ekonomik yararın işletmeye akışının muhtemel olması,
- e) İşleme ilişkin olarak oluşan veya oluşacak maliyetlerin güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi,
- f) Hizmet satışlarında ise, hizmet satışı ile ilgili işlemlerin sonuçlarının güvenilir bir şekilde tahmin edilebildiği zaman, işleme ilişkin gelir, işlemin bilanço tarihi itibari ile tamamlanma düzeyi gözden geçirilerek tahakkuk ettirilir¹²⁷.

Hasılatın kayda alınmasında satışın esas alınması, yeknesak ve kabul edilebilir bir kriter olduğunda bu kuralın uygulanmasına bazı istisnalar getirilmiştir¹²⁸:

Tamamlanma Yüzdesi Yaklaşımı: İşletmenin ürettiği ürünlerin üretiminin tamamlanması iki yada daha uzun bir dönemde sağlanabiliyorsa hasılatın dönemlere dağıtılması, uygun bir raporlama için gereklidir. Bazı hasılatın kayda alınmasının kontrat tamamlanmadan önce gerçekleşmesine izin verilmiştir.

¹²⁷ Ataman Akgül ve Hüseyin Akay, a.g.e., s.101.

¹²⁸ S. Önce, “Karın ölçülmesi ve Raporlanması ile İlgili Standartlar”, **Türkiye XVI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, TC Anadolu Üniversitesi Eğitim Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışma Vakfı Yayınları No:119, Belek/Antalya: 1-5 Ekim 1997, s.146.

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 standart fiyattan mevcut olduğu ve çıkarma işlemi sona erdiği için hasılat olarak kayda alınabilir.

Nakit Elde Etme Yaklaşımı: Bazı durumlarda hasılatın tahsil edilmesiyle ilgili kuşkulu durumlar olabilir. Bu durumda hasılatın kayda alınması nakit tahsilatı yapılmıyaya kadar ertelenebilir. Ancak nihai tahsilat ciddi bir şekilde kuşkuluyse ve tahsil edilemeyecek kısım için uygun bir karşılık tahmin edilemiyorsa hasılatın ertelenmesi kabul edilmiştir¹²⁹.

3.1.2.2. Diğer Gelirlerde Elde Etme Tanımı

Faiz, imtiyaz, patent, ticari marka, telif hakkı gelirleri, temettü ve kâr 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 gösterilmez¹³⁰.

3.1.2.3. 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 verilmiştir¹³¹.

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

¹²⁹Schroedr R.. Clark, **Accounting Theory**, 5.edition, John Wiley and Sons, 1995, s.122.

¹³⁰ Bülent Üstünel, a.g.e., s.437.

¹³¹ Bülent Üstünel, a.g.e., s.437.

- 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 ve ettirilebilir bir durumda ise; buna ilişkin gelir tahakkuku ertelenemez.
- Yapılan sevkiyattan, önceden tahmin olunamayan tutarlarda iadelerle karşılaşılırsa; 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.

3.1.2.4. Mal Satışları ve Hizmet Sunuşlarında Gelir Tahakkukuna Örnekler

Mal satışlarında gelirin tahakkuk etmesine örnekler¹³²:

- 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.
- Garantili satışlarda gelir, satışla 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.

¹³² Bülent Üstünel, a.g.e., s.437.

- Posta veya kargo ile yapılan ödemeli sevkiyatlarda; gelir, nakdin tahsil edilmesiyle tahakkuk eder.

- Mal bedelinin taksitler halinde tahsil edilip malın son taksitinin 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.

- Basım ve yayın aboneliklerinde bedel önceden tahsil edilmiş olabilir. Bu durumda gelirin; abonelik süresi boyunca doğrusal yöntem esası ile tahakkuk ettirilmesi gerekir. Aboneliğin dönemler itibariyle farklılıklar göstermesi halinde; toplam unsurların satış değeri ile orantılı olarak gelir tahakkuku yapılmalıdır.

- Taksitli satışlarda; faizi içermeyen satış fiyatı üzerinden belirlenen hasılat, satış anında tahakkuk ettirilmelidir. Faiz unsuru, henüz tahsil edilmemiş taksitlerle oranlı olarak tahakkuk ettirilir. Eğer, tahsilat makul ölçülerle güvence altına alınmamışsa; hasılat, taksitli nakit girişleri yapıldıkça tahakkuk ettirilmelidir.

Hizmet sunuşlarında gelir tahakkukuna örnekler¹³³:

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

¹³³ Bülent Üstünel, a.g.e., s.439.

- Satış fiyatının, garanti dönemi boyunca, belirlenebilir bir tutarda devamlı servis ücretlerini de ihtiva etmesi durumunda, bu ücretlerin hasılat olarak tanımı ertelenir ve uygun bir zaman boyunca hasılat olarak tanınması uygun olur.

- Reklam ve sigorta komisyonlarında hasılat, hizmet tamamlandığı zaman tanınmalıdır. Reklam acentaları için komisyonlar normal olarak ilgili ilan ve reklamlar halka sunulduğu zaman tanınacaktır. Sigorta acentaları komisyonları ilgili poliçelerin yürürlük tarihlerinde veya yenileme tarihlerinde hasılat olarak tanınmalıdır. Bazı durumlarda komisyonlar, poliçelerde yazılı şartlar içinde sigorta tecrübelerine göre ayarlanabilir. Bu gibi durumlarda komisyon yahut komisyonun ilgili kısmı o dönem boyunca hasılat olarak tanınmalıdır.

- 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.

- Bir çok olayı kapsayan abonelikler satıldığı zaman ücretler her olaya nispi ve sistematik bir yaklaşımla dağıtılmalıdır¹³⁴.

- Eğitim ücretlerinde hasılat, eğitim dönemi boyunca tanınmalıdır.

¹³⁴ Bülent Üstünel, a.g.e., s.438.

- Üyelik ücretlerinde hasılatın tanımı, sağlanan hizmetin niteliğine bağlı olacaktır. Eğer ücret sadece üyeliğe izin veriyorsa, diğer bütün hizmetler ve mallar ayrı ücrete tabi ise ya da ayrı bir yıllık üyelik aidatı söz konusu ise hasılat ücretin tahsil edildiği zaman tanınır. Eğer ücret üyeye yıl boyunca sunulacak tüm hizmet ve yayınlardan yararlanma imkanı veriyorsa hasılat sunulan hizmetin zamanı ve niteliği göz önüne alınarak rasyonel ve sistematik bir esasa göre 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 dağıtımı zordur ve önemli ölçüde yargıya ihtiyaç gösterir.

a) Eğer varsa, temel ücretin maddi varlıklarla ilgili kısmı bu unsurların teslimatında tanınır.

b) Eğer varsa temel ücretin gelecekteki hizmetlerle ilgili kısmının tanınması geciktirilmeli ve hizmetler sunulduğu zaman hasılat olarak tanınmalıdır.

c) Eğer ücretler, mevcut anlaşmalar içinde sunulacak devamlı hizmetlerin maliyetini ve makul bir kârı karşılamaya yetmiyorsa temel ücretin bir kısmı veya tamamının hasılat olarak tanımı geciktirilmelidir¹³⁵.

3.2. Mevsimsel veya Süreklilik Göstermeyen Gelirler

Bu bölümde mevsimsel ve süreklilik göstermeyen gelirlerle ilgili olarak Türkiye ve uluslar arası muhasebe standartlarındaki uygulamalar üzerinde durulacaktır.

3.2.1. Türkiye Uygulaması

Mevsimsel ve süreklilik göstermeyen gelirlerle ilgili olarak Türkiye uygulamalarında SPK ve Türk Vergi Mevzuatı'nda açıklamalar bulunmaktadır. Aşağıda bu açıklamalarla ilgili bilgilere yer verilmiştir.

¹³⁵ Bülent Üstünel, a.g.e., s.438.

3.2.1.1. SPK Mevzuatı

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

Faaliyetleri mevsimlik özellikler gösteren işletmeler, tebliğin 4’üncü maddesi* seri XI No:3 hükümleri saklı kalmak kaydıyla tahakkuk etmemiş bulunan gelir ve giderlerini, faaliyetlerinin yapısını gerekçe göstererek, ara dönem mali tablolarına yansıtamazlar. Bu işletmelerin, söz konusu faaliyetlerinin özelliklerini ve mali tablolarının düzenlendiği ara dönemler itibariyle tahakkuk eden gelir ve giderlerinin içinde buldukları hesap dönemi gelir ve giderlerine tahmini oranlarını, ara mali tablo dipnotlarında açıklamaları şarttır¹³⁶.

Teşvik ve Sübvansiyonlar¹³⁷

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

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

Maddi duran varlıkların edinilmesinde yararlanılan maliyet azaltıcı teşvik ve sübvansiyonların ilgili duran varlığın maliyetinden düşülmesi veya gelir kaydedilmesi konusunda, işletmeler, varlık bazında bir politika benimseyerek bunu tutarlı şekilde uygulamak zorundadırlar. Gelir kaydedilmesi politikası benimsendiği takdirde bu gelir, öz kaynaklarda bir özel fon hesabında tutularak ilgili varlığın amortisman süresince gelir tablolarına (Diğer faaliyetlerden olağan gelir ve kârlar hesap grubuna) eşit olarak aktarılır.

* Tebliğin 4’üncü Maddesinde Kıst (Zaman ile Orantılı Pay) Esası Açıklanmaktadır.

¹³⁶ SPK Seri XI No:3 Md. 5

¹³⁷ SPK Seri No: 1 Md. 33/C (Seri XI No:11 Sayılı Tebliğ ile Ekli Madde).

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 yapılır¹³⁸.

3.2.1.2. Vergi Mevzuatı

Aşağıda açıklaması yapılan¹³⁹ sübvansiyonlar, performans ve navlun primleri ile sair sübvansiyon şeklinde teşvikler bu konuyla ilişkilidir.

Bazı sektörlerin teşvik amacıyla müteşebbislere devletçe yapılan sübvansiyon niteliğindeki ödemelerin ticari hasıllata dahil olduğu tereddütsüzdür. Sübvansiyonların ne zaman (hangi hesap döneminde) hasılat kaydedilmesi gerektiği uzun süre tartışmalara konu olmuştur. Bu sübvansiyonlar, gerekli yasal şartlar yerine getirilerek hak edildiği, 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 edilmiştir.

Nihayet Maliye Bakanlığı, sübvansiyonların ilgili kamu kuruluşlarınca ilgili firmaya ödenebilir hale geldiği tarih itibariyle tahakkuk etmiş sayılacağını ve bu tarihte gelir kaydedilmesi gerekeceğini kabul etmiştir¹⁴⁰.

¹³⁸ SPK Seri No: 1 Md. 33/C (Seri XI No:11 Sayılı Tebliğ ile Ekli Madde).

¹³⁹ M. Maç, a.g.e., ss.13-49.

¹⁴⁰ 14.11.1989 Tarih ve 22113/1310 Sayılı 16.08.1994 Tarih ve 55137 Sayılı Muktezalar.

Ancak sorun bu muktezalar ile çözülmüş değildir. Çünkü 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 gerekmektedir.

Yatırım maliyetini azaltıcı mahiyet taşıyan sübvansiyonlar (teşvik primi) ise, istenirse hasılat yazılabilmekte, istenirse ilgili yatırım maliyetini azaltacak şekilde kayıt yapılabilmektedir¹⁴¹.

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 karşılamlarını temin için bunlara hak ediş belgeleri karşılığında sağlanan imkanların ne zaman elde edilmiş sayılarak hasılat yazılacağı, tereddüt konusu olmuştur. Maliye Bakanlığı, bu sübvansiyonlara yönelik olarak şu görüşleri benimsemiştir:

- Hak ediş belgelerine dayalı teşviklerin, hak ediş belgesinin düzenlendiği veya alındığı hesap döneminde değil, bu hak ediş 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

¹⁴¹ VUK Genel Tebliği, No: 176.

olağanüstü bir sıkıntı yaratılmıştır. Bu sıkıntının aşılabilmesi için ödemeler büyük ölçüde, nisan sonrasında gerçekleştirilmiştir¹⁴².

Söz konusu teşviklere ilişkin devlet tahvili şeklindeki prim, ne miktardaki sübvansiyon karşılığı olarak verilmişse, o değer üzerinden “112 kamu kesimi tahvil senet ve bonolar” hesabının borcuna karşılık hasılat kaydedilir. Bu menkul kıymet satılırsa, satış kâr veya zararı, satış bedelinden, kayıtlı değeri indirilmek suretiyle hesaplanır. Satışın zararlı olması halinde bu zarar, vergisel açıdan kabul görür, kârlı olması halinde bu kâr 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 vergilenir.

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 hesaplansın, lisans, know - how gibi gayri maddi hak bedeli ile ciro primi niteliğindeki ödemeler, tahakkuk ettikleri dönemde gelir veya gider olarak dikkate alınacaktır.”¹⁴³denmektedir.

3.2.2. Uluslararası Muhasebe Standartlarındaki Uygulamalar

“Mevsimsel, dönemseller ya da süreklilik göstermeyen gelirler” (revenues received seasonally, cyclically or occasionally)

Finansal yıl içinde tahsil edilen (veya tahakkuk eden) mevsimsel, dönemseller ya da sıklık göstermeyen gelirler eğer vaktinden önce veya ertelenerek yıl sonu raporlarında tanınması uygun olmaması halinde ara dönem itibari ile tahakkuk ettirilmez veya ettirilemez. Temettü gelirleri, lisans bedelleri, teşvik ve sübvansiyonlar buna örnek olarak verilebilir. Ayrıca perakendeciler gibi bazı

¹⁴² VUK Genel Tebliği, No: 176.

¹⁴³ GVGTS Seri No: 217, Paragraf 50.

işletmeler tutarlı olarak cari yılın belirli ara dönemlerine göre daha fazla gelir elde edebilirler. Bu tür gelirler ortaya çıktıklarında gelir olarak tanınmalıdırlar¹⁴⁴.

3.3.Yıl Süresince Değişken (Düzensiz) Gerçekleşen Masraflar

Bu bölümde yıl boyunca gerçekleşen düzensiz masraflarla ilgili Türkiye ve uluslar arası muhasebe standartlarındaki uygulamalar üzerinde durulacaktır.

3.3.1. Türkiye Uygulaması

SPK mevzuatında ve vergi mevzuatımızda bu konuya ilişkin özel bir hüküm bulunmamaktadır.

3.3.2.Uluslararası Muhasebe Standartlarındaki Uygulamalar

- *Finansal yıl süresince değişken (yada düzensiz) gerçekleşen masraflar (costs incurred unevenly during the financial year):*

Eğer yıl sonu finansal raporlarında öngörülmesi veya ertelenmesi uygun değilse, mali yıl boyunca düzensiz oluşan masraflar ara dönem amaçlı finansal raparlarda önceden göz önüne alınabilir veya ertelenebilir¹⁴⁵.

- *Planlanmış belli başlı elden geçirme ve dönemsel bakım masrafları (major planned periodic maintenance or overhaul):*

Yılın sonuna doğru gerçekleşmesi beklenen planlı bakım onarım masrafları ve diğer mevsimsel masrafların maliyeti, işletmenin yasal ve yapısal zorunlulukları (legal and constructive obligation) nedeniyle olmadıkça, ara dönem raporlama amacıyla öngörülemmez. Sırf kasıtlı olarak ya da gereksinim dolayısıyla geleceğe

¹⁴⁴ Ataman Akgül ve Hüseyin Akay, a.g.e., s.167.

¹⁴⁵ IAS 34, Paragraf 37.

ilişkin masrafların zorunluluklar sebebiyle alınması (maruz bırakılması) uygun değildir¹⁴⁶.

- *Diğer planlı fakat düzensiz meydana gelen maliyetler (other planned but irregularly occurring 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 (definition of liability) kriterine uygun değildir¹⁴⁷.

3.4. Tanıma ve Ölçme Prensiplerinin Ara Dönem Mali Tablolarda Uygulanması

Tanıma ve ölçme prensiplerinin ara dönem mali tablolara uygulanması ile ilgili olarak Türkiye uygulaması hakkındaki açıklamalar aşağıdaki kısımda yer almaktadır.

3.4.1. Türkiye Uygulaması

Tanıma ve ölçme prensiplerinin ara dönem mali tablolara uygulanması ile ilgili olarak Türkiye uygulamasında SPK mevzuatı ve vergi mevzuatında açıklamalar bulunmaktadır. Bu açıklamalar aşağıdaki kısımda yer almaktadır.

¹⁴⁶ IAS 34, Paragraf 2.

¹⁴⁷ IAS 34, Paragraf 11.

3.4.1.1. SPK Mevzuatında

Tanıma ve ölçme prensiplerinin ara dönem mali tablolara uygulanması ile ilgili olarak SPK mevzuatındaki açıklamalar, yeniden değerlendirme, vergi karşılığı ve mali tabloların kesinleşmesi ile ilgilidir.

3.4.1.1.1. Vergi Karşılığı

İşletmeler, ara dönem mali tabloların kapsadığı dönem itibariyle oluşan dönem kârından, geçmiş yıl zararlarının tamamını düşükten sonra ilgili mevzuat hükümlerini dikkate alarak vergi karşılığı ayırmak zorundadırlar¹⁴⁸.

Vergi karşılığının hesaplanmasında, ara dönem vergi matrahı; ara dönem kârından geçmiş yıl zararlarının tamamı düşüldükten sonra, kesinleşen veya asgari tutarları belirlenen indirim ve ilavelerin yapılması suretiyle belirlenir. Tutarları kesinleşmeyen muhtemel indirim ve ilavelerin ise mali tablo dipnotlarında açıklanması zorunludur¹⁴⁹.

3.4.1.1.2. Mali Tabloların Kesinleşmesi

Kurulun seri: XI, No:1 sermaye piyasasında mali tablo ve raporlara ilişkin ilke ve kurallar tebliği'nin, bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan hususlar ile şarta bağlı olaylarla ilgili 40 ve 41' inci maddelerinde yer alan mali tabloların kesinleşme tarihleri deyimi; bu tebliğin uygulanmasında ara dönem mali tabloların genel kurulca, kurulun genel kurul kararını aramadığı hallerde yönetim kurulunca kabul tarihini ifade eder¹⁵⁰.

¹⁴⁸ SPK Seri XI No: 3, Md. 7.

¹⁴⁹ SPK Seri X1No: 3, Md. 7.

¹⁵⁰ SPK Seri XI No:3, Md. 8.

Menkul kıymet ihracı nedeniyle düzenlenecek ara dönem mali tabloların, bağımsız denetleme kuruluşlarınca denetime tabi tutulmuş olmaları halinde, yönetim kurulunca tasdiki yeterli sayılacaktır¹⁵¹.

3.4.1.2.Vergi Mevzuatı (Geçici Vergi)

Tanıma ve ölçme prensiplerinin ara dönem mali tablolara uygulanması ile ilgili olarak vergi mevzuatında yer alan açıklamalar aşağıdaki gibidir.

3.4.1.2.1. Yabancı Paraların ve Yabancı Para Cinsinden Olan Borç ve Alacakların Değerlemesi

VUK'un 280'inci maddesinde, yabancı paraların borsa rayici ile değerlendirileceği ve bu hüküm yabancı para ile olan senetli veya senetsiz alacaklar ve borçlar hakkında da cari olduğu belirtilmiştir. Dolayısıyla, geçici vergiye tabi kazançların tespitinde yabancı paralar ile yabancı para cinsinden olan alacak ve borçların bu hüküm dikkate alınarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu şekilde yapılacak değerlemede T.C. Merkez Bankasınca resmi gazetede geçici vergi döneminin kapandığı tarih itibariyle yayımlanan döviz alış kurları esas alınacaktır¹⁵².

3.4.1.2.2. Alacak ve Borç Senetlerinde Reeskont Uygulaması

VUK'un 280,281 ve 285'inci maddeleri uyarınca, yabancı para cinsinden olanlar da dahil olmak üzere, vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçlar değerlendirme günü kıymetine irca edilebilmektedir. Bu hüküm uyarınca mükellefler, geçici vergiye tabi kazançların tespitinde, isterlerse vadesi gelmemiş senede bağlı borç ve alacaklarını değerlendirme gününün kıymetine irca edebileceklerdir¹⁵³.

Geçici vergi açısından reeskont yapılmış olması müteakip geçici vergi dönemlerinde veya hesap dönemine ilişkin kazancın hesaplanmasında da reeskont

¹⁵¹ SPK Seri XI No:3, Md. 8.

¹⁵² GVG T Seri No: 217, Paragraf 20.

¹⁵³ GVG T Seri No: 217, Paragraf 21.

işleminin yapılmasını gerektirmemektedir. Örneğin, üç aylık kazancının tespitinde bu tür alacak ve borçlarını değerlendirme gününün kıymetine irca etmeyi tercih eden bir mükellef, dilerse altı aylık kazancının tespitinde senede bağlı alacak ve borçlarını değerlendirme gününün kıymetine irca edebileceklerdir¹⁵⁴. Geçici vergi uygulaması yönünden senetli alacaklarını değerlendirme gününün kıymetine irca eden mükelleflerin, borç senetleri için de aynı uygulamayı yapmaları zorunludur¹⁵⁵.

Maliyet tespit yönteminin seçimi: Değerleme işleminde mükellefe seçimlik hak tanındığı durumlarda, yıllık olarak yapılacak tercih geçici vergi uygulamasında da dikkate alınacaktır. Örneğin, maliyet tespit yöntemi olarak son giren ilk çıkar (LIFO) yöntemini seçen bir mükellefin geçici vergi açısından da uygulama süresi boyunca bu yöntemi kullanması gerekmektedir. Aynı şekilde, geçici vergi döneminde LIFO yöntemi uygulanmaya başlanmışsa hesap dönemine ilişkin gelir veya kazancın tespitinde de bu yöntem kullanılacaktır¹⁵⁶.

3.4.1.2.3. Şüpheli Alacaklar

Şüpheli hale gelen alacaklar için değerlendirme günü itibarıyla 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 mümkündür¹⁵⁷.

3.4.1.2.4. Amortisman Uygulaması

Mükellefler yıllık olarak hesaplayacakları amortisman tutarının ilgili döneme isabet eden kısmını geçici vergiye ilişkin kazançlarının tespitinde dikkate alabileceklerdir. Yıl içinde iktisap edilen amortisman tabi iktisadi kıymetler için yıllık kısım dikkate alınacaktır. Örneğin, üçüncü dönemde iktisap edilen bir demirbaş

¹⁵⁴ GVG T Seri No: 217, Paragraf 22.

¹⁵⁵ VUK, Md. 285.

¹⁵⁶ GVG T Seri No: 217, Paragraf 23.

¹⁵⁷ GVG T Seri No: 217, Paragraf 24.

için bu dönemde 9 aylık amortisman ayrılacaktır. Bu şekilde amortismanına tabi tutulacak iktisadi kıymetlerin değerlendirme günü itibarıyla aktifte bulunması gerekmektedir¹⁵⁸.

Ancak, vergi usul kanununun 320'nci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan binek otomobillerin amortismanına tabi tutulmasına ilişkin hüküm, geçici vergiye ilişkin kazancın tespitinde de dikkate alınacaktır.

Amortisman uygulamasında da yıllık olarak seçilen usulün geçici vergi dönemlerinde değiştirilmesi mümkün değildir. Benzer şekilde, mükellefler ilk defa aldıkları kıymetler için geçici vergi açısından seçtikleri amortisman usul ve oranını yıllık olarak da uygulamak zorundadırlar.

Aktifleşen ilk tesis ve taazzuv giderleri, peştemallıklar ve özel maliyet bedellerinin itfasında da yıllık olarak itfa edilecek tutardan ilgili döneme isabet eden kısım dikkate alınacaktır.

3.4.1.2.5. Dönem Sonu ve Mal Mevcutlarının Tespiti ve Değerlemesi

Yıllık beyanname ile beyan edilen kazançların tespitinde, mükelleflerin, mal mevcutlarını fiilen saymak, ölçmek veya tartmak suretiyle belirlenmeleri gerekmektedir. Ancak gelir vergisi kanununun mükerrer 120'nci maddesi hükmü geçici vergi matrahının hesaplanmasında dönem sonu mal mevcutlarının kayıtlar üzerinden tespit edilmesine olanak tanımıştır. Dolayısıyla ile geçici vergiye esas kazançların tespitinde mükellefler, dönem sonu mal mevcutlarını kaydi olarak tespit edebilme olanağına sahiptir. Bununla birlikte, dileyen mükellefler dönem sonu mal mevcutlarını fiili envanter yapmak sureti ile belirleyebileceklerdir¹⁵⁹.

¹⁵⁸ GVG T Seri No: 217 Paragraf 28-31.

¹⁵⁹ GVG T Seri No: 217 Paragraf 32,33.

İster kaydi isterse fiili envanter sonucu tespit edilmiş olsun, dönem sonu mal mevcutlarının değeri vergi usul kanununda yer alan değerlendirme hükümlerine göre tespit edilecektir.

3.4.1.3. 5024 Sayılı Kanun

Türkiye'de gerçekleşen enflasyon oranının yüksek olması ve bu oranların sürekli yükselmesi nedeniyle kısmi düzeltme yöntemleri bu konuda yetersiz kalmaktadır. Yüksek enflasyon dönemlerinde finansal tabloların düzeltilmesi ile ilgili olarak hazırlanan standartların en iyi şekilde uygulanabileceği ülke Türkiye'dir. Çünkü, 1973 yılından bu yana yüksek enflasyonun yaşandığı bir ülkedir. Bu konuyla ilgili düzenlemeler 2000'li yıllara kadar yapılmamıştır¹⁶⁰.

Enflasyonun finansal tablolara etkisini gidermek üzere yapılmış düzenlemeler şunlardır;

-Türkiye muhasebe standardı (TMS)-2 yüksek enflasyon dönemlerinde finansal raporlama standardı (Bu standard ekte verilmiştir ek:1),

-Sermaye Piyasası Kurulu Seri: XI, No:20 Tebliği: Yüksek enflasyon dönemlerinde mali tabloların düzeltilmesine ilişkin usul ve esaslar hakkında tebliğ,

-Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Muhasebe Uygulama Yönetmeliğine İlişkin 14 Sayılı Tebliğ: Mali tabloların yüksek enflasyon dönemlerinde düzenlenmesine ilişkin muhasebe standardı,

¹⁶⁰ Mehmet Civan, Ekrem Kara ve Ferah Yıldız, **Enflasyon Muhasebesi 5024 Sayılı Kanun 328, 333, 337, 338 Sıra No' lu Genel Tebliği ile 12 Sıra Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği ve Sürküllere Uygun Örnek Uygulamalar**, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Ankara: 2004, s.10.

-30 Aralık 2003 Tarihinde de 5024 sayılı vergi usul kanunu, gelir vergisi kanunu ve kurumlar vergisi kanununda değişiklik yapılması hakkında kanun (ek: 3), 2 Ocak 2004 V.U.K. geçici 25. madde(ek: 4), 2 Ocak 2004 V.U.K. sirküleri/2(Ek: 6), 28 Şubat 2004 tarihinde 328 sıra no.lu vergi usul kanunu genel tebliği(ek: 5), 3 Mart 2004 V.U.K. sirküleri/3(Ek: 7), 7 Nisan 2004 V.U.K. sirküleri/4(Ek: 8), 6 Temmuz 2004 V.U.K. sirküleri/6(Ek: 10), 2 Ağustos 2004 V.U.K. sirküleri/8(Ek: 11), 5 Ağustos 2004 V.U.K.sirküleri/9(Ek: 12), 9 Ağustos 2004 V.U.K. sirküleri/10(Ek: 13), 13 Ağustos 2004 V.U.K. genel tebliği no: 337(ek: 14), 13 Ağustos 2004 , V.U.K. genel tebliği no: 338(ek: 15), 14 Ağustos 2004 V.U.K. sirküleri/11 (Ek: 16), 5 Mayıs 2004 muhasebe sistemi uygulaması genel tebliği sıra no: 12(Ek: 9) yayınlanmıştır¹⁶¹.

Ülkemizde uzun yıllardır yaşanan yüksek ve sürekli enflasyon, sosyal ve ekonomik yaşamda neden olduğu çarpıklıklar kadar işletmelerde vergisel bazda da çarpıklıklara neden olmuştur. Vergi sistemimizde vergisel sonuç doğuran işlemleri enflasyonun etkilerinden arındıran kısmi yöntemlerden başka, mali tabloları tamamen enflasyonun etkilerden arındıran bir kanun bulunmamakta idi. 31.12.2003 tarihli Resmi Gazete’ de yayınlanan 5024 sayılı kanunla getirilen düzenleme ile mali tablolar enflasyonun etkisinden arındırılmaktadır.

Türk vergi sisteminde enflasyonun mali tablolara üzerindeki etkisinin gidermek amacıyla oluşturulan ilgili kanun maddesi ve yürürlükte olup olmadığı aşağıda gösterilmiştir:

Yeniden Değerleme: 213 sayılı VUK. mükerrer 298’inci maddesi ilgili kanun, 01.01.2004 tarihinde 5024 Sayılı Kanunun 2’nci maddesiyle kaldırılmıştır¹⁶².

Maliyet Bedel Artırımı: 193 sayılı kanunun 38’inci maddesinin 4’üncü fıkrası ile ilgili kanun, 01.01.2004 tarihinde 5024 Sayılı Kanunun 9/b maddesiyle kaldırılmıştır.

¹⁶¹ Mehmet Civan, Ekrem Kara ve Ferah Yıldız, a.g.e., s.10.

¹⁶² Mehmet Civan, Ekrem Kara ve Ferah Yıldız, a.g.e., s.11.

Altın alım satımı ve imalı ile işigal eden mükelleflerde maliyet bedel artırımını: 193 sayılı kanunun 38'inci maddesinin 5'inci fıkrası ile ilgili kanun, 01.01.2004 tarihinde 5024 Sayılı Kanunun 9/b maddesiyle kaldırılmıştır¹⁶³.

Finansman Gider Kısıtlaması: 193 sayılı kanunun 41/8 ve 5422 sayılı kanunun 15/13 numaralı bendi ile ilgili kanun, 01.01.2004 tarihinde 5024 Sayılı Kanunun 9/b-c bentleri ile kaldırılmıştır.

Yatırım İndirimi Endekslemesi: 193 sayılı kanunun 19/3 fıkrası ile ilgili kanun, 01.01.2004 tarihinden itibaren hesaplama şekli 5024 Sayılı Kanunun 6'ncı maddesi gereği değiştirildi.

Zirai İşletmelerinde Maliyet Bedel Artırımı: 193 sayılı kanunun 57. maddesinin son fıkrası ile ilgili kanun, 01.01.2004 tarihinde 5024 sayılı kanunun 9/b maddesiyle kaldırıldı.

Son Giren İlk Çıkar Stok Değerleme Yönteme (LIFO): 213 sayılı VUK'un 274. maddesi gereği, 01.01.2004 tarihinde 5024 Sayılı Kanunun 1'inci maddesiyle kaldırıldı.

Azalan Bakiyeler Yöntemi İle Amortisman: 213 sayılı VUK'un mükerrer 315'inci maddesi gereği kanun, 01.01.2004 tarihinden itibaren 5024 Sayılı Kanunun 4'üncü maddesi gereği hesaplama şekli değiştirildi¹⁶⁴.

Yenileme Fonu: 213 sayılı VUK'nun 328'inci maddesi ile ilgili kanununda değişiklik yapılmadı devam ediyor.

¹⁶³ Mehmet Civan, Ekrem Kara ve Ferah Yıldız, a.g.e., s.11.

¹⁶⁴ Mehmet Civan, Ekrem Kara ve Ferah Yıldız, a.g.e., s.12.

İştirak Hisseleri veya Gayri Menkullerin Satışından Doğan Kazançlara İlişkin İstisna: 5422 sayılı kanunun geçici 28/a maddesi ile ilgili kanun değişikliği yapılmadı devam ediyor.

Üretim ve Turizm Tesislerinin ve Bu Tesislere İlişkin Gayri Menkullerin Sermaye Şirketlerine veya Yeni Kurulacak Yabancı Ortaklık Bir Anonim Şirkete Aynı Sermeye Olarak Konulması: 5422 sayılı kanunun geçici 28/a maddesi değişikliği yapılmadı devam ediyor.

Bazı menkul sermaye iratlarına arındırma uygulanması: 193 sayılı kanunun 76'ncı maddesi ile ilgili kanunda değişiklik yapılmadı devam ediyor.

5024 sayılı kanun ile hazırlanan mali tabloların enflasyon etkilerinden arındırılması ve böylece vergileme üzerindeki enflasyondan kaynaklanan olumsuzlukların giderilmesi olduğundan, düzenlemede yer alan başarıyla uygulanması işletmelerin için oldukça önemlidir¹⁶⁵.

3.4.1.3. 1. Mali Tabloların Enflasyondan Arındırılma Zorunluluğu

Tarihi değerler, hazırlanan mali tablolar, işletmenin faaliyet sonuçlarını gerçek anlamda yansıtamamaktadır.

Bilançolar da yer alan duran varlıklar ve stoklar tarihi maliyet değerleri ile kaydedilmekte olup bu rakamlar söz konusu varlıkları yenileme maliyetinin altında kalmaktadır.

Tarihi değerler ile hazırlanan mali tablolara göre, gelecek döneme ilişkin tahminler yapıldığından tahmini değer ve gerçekleşenler arasındaki farklar performansın değerlendirmesinin olumsuz olarak yorumlanmasına yol açmaktadır.

¹⁶⁵ Mehmet Civan, Ekrem Kara ve Ferah Yıldız, a.g.e., s.12.

Genel fiyat düzeyindeki değişikliklerin parasal aktif ve parasal pasif kalemler üzerindeki etkisi tespit edilmemektedir.

Gelecekte ihtiyaç duyulacak sermaye miktarını tahmin etmek zorlaşmakta ve bu işletmenin borçlanmaya yönelmesine neden olmaktadır ki bu da işletmenin riskli bir işletme olmasına yol açmaktadır.

Gerçek ekonomik performansın tespit edilmemesi optimal olmayan kaynak dağılımlarına ve hatalı vergi politikalarına neden olur ki bu da mali, sosyal ve politik anlamda sorunlara yol açacaktır. İşletmenin gerçek anlamda kârının hesaplanamaması, zahiri kârlar ile sermaye üzerinden vergi hesaplanması kaynakların dağılımının yanlış yapılmasına neden olacaktır.

İşletmelerin varlık ve kaynakları genel fiyat düzeyinin artması ve paranın satın alma gücünün azalmasında önemli ölçüde etkilenmekte ve mali tabloların gerçek durumu yansıtması zorlaşmaktadır. Bu nedenle mali tabloların enflasyondan arındırılması gerekmektedir.

Piyasalarda adil bir rekabet ortamının kurulması, ekonomide etkinliğin gerçekleşmesini sağlamakta ve buna bağlı olarak da sosyal ve siyasal yaralar ortaya çıkmaktadır. Bu itibarla enflasyon muhasebesinin uygulanması özel sektördeki işletmelerin mali durumlarının daha gerçekçi olarak ifade etmesini sağlayacak, böylelikle gerek işletme sahiplerinin gerekse diğer bilgi kullanıcılarının karar alma süreçlerinde isabetli tercihlerde bulunmaları sağlanacaktır¹⁶⁶.

Enflasyon muhasebesi uygulaması ile ortaklar, aracı kurumlar, yatırım ortaklıkları, bunlara bağlı ortaklıklar ve iştirakleri yüksek enflasyon ödemelerinde mali tablolarını enflasyonun neden olduğu mali zararlardan korunma yoluna gidebilecekler ve mali tablolar şirketlerin gerçek mali durumu hakkında bilgi vereceklerdir¹⁶⁷.

¹⁶⁶ Mehmet Civan, Ekrem Kara ve Ferah Yıldız, a.g.e., s.12.

¹⁶⁷ Mehmet Civan, Ekrem Kara ve Ferah Yıldız, a.g.e., ss. 12-14.

3.4.2. IAS 34 Ara Dönemlerde Mali Raporlama

Ara dönem finansal raporları; asgari olarak özet bilanço, özet gelir tablosu, özet özkaynak değişim tablosu, özet nakit akım tablosu ve seçilmiş açıklayıcı notları içerir.

Bir işletme ara dönem finansal raporları olarak tam set finansal tablolarını yayınlaması durumunda, bu tabloların biçim ve içeriği IAS 1 'deki tam set finansal tablolar için öngörülen hükümler ile uyumlu olmalıdır. Bir işletme ara dönem finansal raporları olarak özet finansal tablolarını yayınlaması durumunda, özet tabloların asgari olarak, en son yıllık finansal tablolarda yer alan başlık ve alt başlıkların her biri ve bu standart hükümleri çerçevesinde belirlenen seçilmiş açıklayıcı notları içermesi gerekir. Basit hisse başına kâr ile bölünmüş hisse başına kâr tutarları, ara dönemlerde hazırlanacak tam set veya özet gelir tablosunda açıklanmalıdır.

Ara finansal raporların başka bir yerinde açıklanmamışsa ve önemliyse, bir işletme finansal tablolarının dipnotlarında asgari olarak aşağıdaki bilgileri açıklamalıdır. Bu bilgiler, diğer dönemlere ilişkin karşılaştırmalı olarak raporlanmalıdır ve aynı zamanda işletme, cari ara dönemin anlaşılması için önemli olan işlem ve olayları da açıklamalıdır¹⁶⁸.

a) Ara dönem finansal tablolarının düzenlenmesinde, en son yıllık mali tabloların hazırlanmasında esas alınan muhasebe politikaları ve hesaplama yöntemlerinin kullanıldığına ilişkin bir açıklama; söz konusu politika ve yöntemlerin değiştirilmiş olması halinde, değişikliğe ve bu değişikliğin mali tablolar üzerindeki etkilerine ilişkin açıklamalar,

b) Ara dönem faaliyetlerinin mevsimsel veya dönemsellikleri hakkındaki açıklayıcı yorumlar,

c) Varlıklar, borçlar, özkaynak, net gelir veya nakit akımlarını etkileyen ve esası, büyüklüğü veya sıklığı dolayısıyla olağandışı olarak nitelendirilebilecek

¹⁶⁸ Ataman Akgül ve Hüseyin Akay, a.g.e., s.164.

kalemlerin esas ve tutarları,

d) Cari yılın önceki ara dönemlerine ya da önceki yıllara ait finansal tablolarda yer alan tahminlerde meydana gelen değişikliklerin, cari ara dönem finansal tabloları üzerinde önemli etkide bulunması durumunda, bu değişikliğe ve tutarına ilişkin açıklamalar¹⁶⁹,

e) Hisse senetleri ve borçlanma araçları ihracı, geri satın alınması ve geri ödenmelerine ilişkin açıklamalar¹⁷⁰,

f) Toplam olarak veya hisse bazında olmak üzere, adi hisse senetleri ve diğer hisse senetlerine ödenen temettüleri,

g) IAS 14 çerçevesinde, bölüm bilgilerinin yıllık finansal tablolarda açıklanmasını gerektirmesi halinde, bölüm raporlamasında esas alınan raporlama ilkesi çerçevesinde, endüstriyel ve coğrafi bölümlere ilişkin ara döneme ait gelirler ve bölüm sonuçları,

h) Ara döneme ilişkin, ara dönem bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan ve ara dönem finansal tablolarına yansıtılmayan önemli olaylar,

i) Birleşme, satın alma ya da bağlı ortaklıkların satın alınması ve uzun vadeli yatırımlar, yeniden yapılanma, durdurulan faaliyetler gibi işletmenin ara dönemi boyunca bileşenlerinde meydana gelen değişikliklerin etkileri,

j) Şarta bağlı borçlar veya şarta bağlı varlıklarda son yıllık bilanço tarihinden sonra meydana gelen değişiklikler¹⁷¹.

Bir işletmenin ara dönem finansal raporları, bu standartla uyumlu ise, bu gerçek dipnotlarda açıklanmalıdır.

Ara dönem finansal raporlarında, finansal tablolara alınma, değerlendirme, sınıflandırma ve dipnotlarda yapılacak açıklamalara karar verilirken, önemlilik kavramı ara dönem finansal bilgileri çerçevesinde değerlendirilir. Önemlilik kavramının değerlendirilmesinde, ara dönem değerlemelerinin yıllık finansal bilgilerin değerlemelerinden daha fazla tahmine dayandığı dikkate alınmalıdır.

¹⁶⁹ Ataman Akgül ve Hüseyin Akay, a.g.e., s.164.

¹⁷⁰ Ataman Akgül ve Hüseyin Akay, a.g.e., s.165.

¹⁷¹ Ataman Akgül ve Hüseyin Akay, a.g.e., s.165.

Ara dönemde raporlanan bir tutarın tahmininin, cari yılın son ara döneminde önemli ölçüde değiştiği, ancak son ara dönem için ayrı bir ara dönem finansal rapor düzenlenmediği durumda, tahminlerde meydana gelen değişikliğin esası ile tutarları cari yıla ilişkin yıllık finansal tabloların dipnotlarında açıklanmalıdır.

En son yıllık finansal tablo tarihinden sonra meydana gelen ve etkileri bir sonraki yıllık finansal tablolara yansıtılacak muhasebe politikaları değişiklikleri hariç olmak üzere, işletmeler, ara dönem finansal tablolarında yıllık finansal tablolarda uygulananlar ile aynı muhasebe politikalarını uygulamak zorundadır. Ancak işletmenin raporlama sıklığı, yıllık sonuçlarını değerlemesini etkilememelidir. Bu amaca ulaşmak için, finansal raporlama amacıyla değerlendirme kist esasları çerçevesinde yapılmalıdır¹⁷².

Yıllık hesap dönemi içinde ortaya çıkan mevsimsel, dönemsel ya da arizi gelirler, bu tür gelirlerin yıllık hesap dönemi sonu itibarıyla tahakkuk ettirilmesinin veya ertelenmesinin uygun olmaması durumunda, ara dönem itibarıyla tahakkuk ettirilmez veya ertelenmez. Temettü gelirleri, lisans bedelleri, teşvik ve sübvansiyonlar buna örnek olarak verilebilir. Ayrıca perakendeciler gibi bazı işletmeler, tutarlı olarak cari yılın belirli ara dönemlerinde diğer ara dönemlerine göre daha fazla gelir elde edebilirler. Bu tür gelirler ortaya çıktıklarında kaydedilirler¹⁷³.

Hesap dönemi boyunca düzensiz olarak katlanılan maliyetler, sadece hesap dönemi sonu itibarıyla bu tür maliyetlerin tahakkuk ettirilmesinin veya ertelenmesinin uygun olduğu durumlarda, ara dönem raporlama amaçlarına yönelik olarak tahakkuk ettirilir veya ertelenir¹⁷⁴.

Ara dönem finansal raporlarının hazırlanmasında izlenecek değerlendirme prosedürleri, finansal bilgilerin güvenilirliğini ve bir işletmenin finansal durumu ve

¹⁷² Ataman Akgül ve Hüseyin Akay, a.g.e., s.166.

¹⁷³ Ataman Akgül ve Hüseyin Akay, a.g.e., s.166.

¹⁷⁴ Ataman Akgül ve Hüseyin Akay, a.g.e., s.166.

performansının anlaşılması için gerekli tüm önemli finansal bilgilerin uygun olarak açıklanmasını sağlayacak şekilde belirlenir. Değerleme işlemleri yıllık ve ara dönem finansal raporlarının her ikisinde de makul tahminlere dayansa da ara finansal raporların hazırlanışı, genellikle yıllık finansal raporlardan daha fazla tahmin yöntemlerinin kullanımını gerektirecektir.

Ara dönem muhasebe ilkelerinde bir değişiklik olduğu takdirde, bir önceki mali dönemin finansal tabloları da yeni uygulamayı içerecek şekilde değiştirilmelidir.

Bu standart, 1 Ocak 1999 tarihinde ve bu tarihten sonra başlayan hesap dönemlerinde hazırlanan finansal tablolar için geçerlidir¹⁷⁵.

¹⁷⁵ Ataman Akgül ve Hüseyin Akay, a.g.e., s. 167.

ÖRNEK UYGULAMA

Bu bölümde, X Anonim Şirketinin 2. geçici vergi dönemine ilişkin ara döneme ait envanter işlemleri, muhasebe kayıtları ve ara dönem mali tabloları hazırlanmıştır. Burada, dönem içi işlemlerin yapıldığı varsayılacak, sadece geçici mizandan hareketle envanter kayıtları yapılacaktır.

Hesaplar	TUTARLAR		KALANLAR	
	Borç	Alacak	Borç	Alacak
100 KASA	24.000,₺	2.000,₺	22.000,₺	-----
101 ALINAN ÇEKLER	1.500,₺	-----	1.500,₺	-----
102 BANKALAR	12.000,₺	10.000,₺	2.000,₺	-----
103 VER.ÇEK.Ö.EMRİ	3.000,₺	6.000,₺	-----	3.000,₺
108 DİĞ.HAZ.DEĞ.	15,₺	-----	15,₺	-----
110 HİSSE SENETLERİ	1.250,₺	-----	1.250,₺	-----
111 ÖZ KES.TAH.SEN.B.	5.000,₺	3.000,₺	2.000,₺	-----
120 ALICILAR	13.000,₺	8.000,₺	5.000,₺	-----
121 ALACAK SENT.	15.000,₺	6.000,₺	9.000,₺	-----
153 TİCARİ MALLAR	17.000,₺	4.000,₺	13.000,₺	-----
191 İND.KDV	2.000,₺	-----	2.000,₺	-----
193 PEŞİN ÖDENEN VER.FON.	3.000,₺	-----	3.000,₺	-----
242 İŞTİRAKLER	12.000,₺	-----	12.000,₺	-----
252 BİNALAR	25.000,₺	-----	25.000,₺	-----
257 BİRİKMİŞ AMORT.	-----	15.000,₺	-----	15.000,₺
280 GEL.YIL.ÂİT.GİD.	2.200,₺	-----	2.200,₺	-----
300 BANKA KREDİLERİ	-----	7.100,₺	-----	7.100,₺
320 SATICILAR	4.000,₺	9.500,₺	-----	5.500,₺
321 BORÇ SENETLERİ	-----	7.415,₺	-----	7.415,₺
340 ALIN.SİP.AVANS.	3.000,₺	5.000,₺	-----	2.000,₺
360 ÖD.VER.FON.HS.	-----	250,₺	-----	250,₺
391 HESAP.KDV.HS.	-----	2.200,₺	-----	2.200,₺
500 SERMAYE	-----	22.500,₺	-----	22.500,₺
600 YURT İÇİ SATIŞ	-----	40.000,₺	-----	40.000,₺
610 SATIŞ İADELERİ	750,₺	-----	750,₺	-----
642 FAİZ GELİRLERİ	-----	1.000,₺	-----	1.000,₺
760 PAZ.SAT.D.GİD.	250,₺	-----	250,₺	-----
770 GEN.YÖN.GİD.	2.000,₺	-----	2.000,₺	-----
780 FİNANSMAN GİD.	3.000,₺	-----	3.000,₺	-----
TOPLAM	148.965,₺	148.965,₺	105.965,₺	105.965,₺

X A.Ş'nin 30.06.2005 tarihli işlemleri;

1. Kasa sayımında kasada 21.450 YTL para bulunduğu tespit edilmiştir.

1	197 SAY.TES.NOK.HS. 100 KASA HS. Sayım noksanlığının kaydı	550, _	550,-
	/		

2. İşletmenin senetli alacaklarından 2.000 YTL'lik kısmının icra takibinde olduğu tespit edilmiştir. Bu alacak için %40 oranında karşılık ayrılmasına karar verilmiştir.

2	128 ŞÜP.TİC.AL.HS. 121 ALACAK SENT.HS. Şüpheli alacak kaydı	2.000, _	2.000, _
	/		
	654 KARŞ.GİD.HS. 129 ŞÜP.TİC.AL.KAR.HS. Şüpheli alacağa karşılık ayrılması	800, _	800, _
	/		

3. 30.06.2005 tarihinde ticari malların sayımında depoda 8.000 YTL tutarında mal bulunduğu ve bu malların 500 YTL'lik kısmının %30 değer kaybettiği tespit edilmiştir. Bu değer düşüklüğü için karşılık ayrılmaya karar verilmiştir. İşletme mal hareketlerini aralıklı envanter yöntemine göre izlemektedir.

3	621 SAT.T.M.MALİ.HS. 153 TİCARİ MAL HS. Maliyet kaydı	5.000, _	5.000, _
	/		
	157 DİĞ.STOKLAR HS. 153 TİCARİ MAL HS. Değeri düşen malların diğer stoklara devri	500, _	500, _
	/		
	654 KARŞ.GİD.HS. 158 ST.D.DÜŞ.KAR.HS. Değeri düşen mallara karşılık ayrılması	150, _	150, _
	/		

4. Diğer hazır değerler hesabında yer alan pullardan 10 YTL'lik kısmı bulunulan dönemde kullanılmıştır.

4	770 GENEL YÖN.GİD.HS. 108 DİĞ.HAZ.DEĞ.HS. Cari yılda kullanılan pul kaydı	10, _	10, _
---	---	-------	-------

5. 30.06.2005 tarihinde bankadan gelen hesap özetinde bankada 2.000 YTL bulunduğu öğrenilmiştir. Ayrıca bankadaki mevduat hesabına bu dönem için 500 YTL faiz tahakkuk ettiği bildirilmiştir.

5	197 SAY.TES.NOK.HS. 102 BANKALAR HS. Banka sayım noksanlığının kaydı	1.500, _	1.500, _
	102 BANKALAR HS. 193 PEŞ.ÖD.VER.FON.HS. 193.01 Gel.Ver. 50,- 642 FAİZ GELİR. HS. Mevduat hesabına faiz tahakkuku	450, _ 50, _	500, _

6. İşletme, alıcılardan olan alacağın 2.000 YTL'lik kısmından sulh yoluyla vazgeçmiştir.

6	689 DİĞ.OL.D.GİD.ZAR.HS. 120 ALICILAR HS. Değersiz alacak kaydı	2.000, _	2.000, _
---	---	----------	----------

7. Binaların amortismanından bu döneme düşen pay 2.500 YTL'dir.

7	770 GENEL YÖN.GİD.HS. 257 BİR.AMORT.HS. Binalara amortisman ayrılması	2.500, _	2.500, _
---	---	----------	----------

8. 30.06.2005 tarihinde işletmenin iştirakler hesabının toplam borsa değeri 13.500 YTL olarak tespit edilmiştir.

8	242 İŞTİRAKLER HS. 528 BOR.OL.DEĞ.ART.HS. İştiraklerin değerinin artması	1.500, _	1.500, _
---	--	----------	----------

9. Genel Yönetim Giderlerinin 500 YTL'lik kısmı bir sonraki yıla ait olduğu tespit edilmiştir.

9	180 GEL.AY.AİT GİD.HS. 770 GEN.YÖN.GİD.HS. Bir sonraki yılda kullanılacak giderlerin kaydı	500, _	500, _
---	--	--------	--------

10. Kasadaki farkın 250 YTL'lik kısmı ödenen vergi ve fonların kayda geçmemesinden kaynaklandığı anlaşılmıştır. Kalan farkın ise ileride çıkacağı düşünülerek karşılık ayrılmıştır.

10	360 ÖDEN.VER.FON.HS. 197 SAY.TES.NOK.HS. Noksanlığın nedeninin bulunması	250, _	250, _
	654 KARŞ.GİD.HS. -Kanunen Kab.Edilm.Gid. 199 DİĞ.DÖN.V.KAR.HS. Sayım noksanlığı için karşılık ayrılması	300, _	300, _

11. Bankadaki farkın ödenen bir çekin kayda geçmemesinden kaynaklandığı anlaşılmıştır.

11	103 VER.ÇEK Ö.EM.HS. 197 SAY.T.NOK.HS. Banka sayım noksanlığının nedeninin bulunması	1.500, _	1.500, _
----	--	----------	----------

12. Alacak senetlerinin kayıtlı değeri 7.000 YTL, ortalama vadesi 5 ay, borç senetlerinin kayıtlı değeri 7.415 YTL, ortalama vadesi 4 aydır. Bu senetler için reeskont hesaplanmaya karar verilmiştir. Reeskont faiz oranı %40 olarak belirlenmiştir.

Alacak Senetleri Reeskont Tutarı: $7.000 \times 150 \times 40 / 36.000 + (150 \times 40) = 1.000$

12	657 REES.FAİZ GİD.HS. 122 ALAC.SNT.REES.HS. Alacak senetleri için reeskont hesaplanması	1.000, _	1.000, _
----	---	----------	----------

Borç Senetleri Reeskont Tutarı: $7.415 \times 120 \times 40 / 36.000 + (120 \times 40) = 872$

	322 BORÇ SENT.REES.HS. 647 REES.FAİZ GEL.HS. Borç senetleri için reeskont hesaplanması	872, _	872, _
--	--	--------	--------

13. Gelecek Yıllara Ait Giderlerden 1.000 YTL'lik kısmı bir sonraki döneme aittir.

13	180 GEL.AY.AİT.GİD.HS. 280 GEL.YIL.AİT.GİD.HS. Gelecek yıllara ait giderlerin gelecek ay.ait giderlere devri	1.000, _	1.000, _
----	--	----------	----------

14. Satıcılar işletmemizden olan alacaklarının 2.000 YTL'lik kısmından sulh yoluyla vazgeçmiştir.

14	320 SATICILAR HS. 549 ÖZEL FONLAR HS. Saticıların alacaklarından sulh yoluyla vazgeçmesi	2.000, _	2.000, _
----	--	----------	----------

15. Özel Kesim Tahvil Senet ve Bonolarına bu dönem itibariyle tahakkuk eden faiz tutarı 300YTL'dir.

15	181 GEL.TAH.HS. 642 FAİZ GELİRLERİ HS. Özel kesim tahvillerine faiz tahakkuk etmesi	300, _	300, _
----	---	--------	--------

16. İşletme bu dönem için 5.000 YTL kıdem tazminatı karşılığı ayırmıştır.

16	770 GENEL YÖN.GİD.HS. 472 KIDEM TAZ.KARŞ.HS.	5.000, _	5.000, _
----	---	----------	----------

17. KDV tahakkuk işlemi yapılmıştır.

17	391 HESAP.KDV.HS. 191 İND.KDV HS. 360 ÖD.VER.FON.HS. KDV tahakkukunun yapılması	2.200, _	2.000, _ 200, _
----	--	----------	--------------------

631 PAZ.SAT.D.GİD.HS.	250, _	
632 GEN.YÖN.GİD.HS.	9.010, _	
660 KISA VAD.B.GİD.HS.	3.000, _	
761 PAZ.S.D.GİD.Y.HS.		250, _
771 GEN.Y.G.YNS.HS.		9.010, _
781 FİNS.GİD.YNS.HS		3.000, _
Giderlerin gelir tablosu hesaplarına yansıtılması		
/		
761 PAZ.S.D.GİD.Y.HS.	250, _	
771 GEN.Y.G.YNS.HS	9.010, _	
781 FİNS.GİD.YNS.HS	3.000, _	
760 PAZ.SAT.D.GİD.HS.		250, _
770 GEN.YÖN.GİD.HS.		9.010, _
780 KISA VAD.B.GİD.HS.		3.000, _
Yansıtma hesaplarının kapatılması		
/		
600 YURT İÇİ SAT.HS.	40.000, _	
642 FAİZ GELİR.HS.	1.800, _	
647 REES.FAİZ GİD.HS.	872, _	
690 DÖN.KÂR/ZARAR HS		42.672, _
Gelir hesaplarının dönem kâr/zarar hs. devri		
/		
690 DÖN.KÂR/ZARAR HS	22.260, _	
610 SATIŞ İAD.HS.		750, _
654 KARŞ.GİD.HS.		1.250, _
621 SAT.TİC.M.MALİ.HS.		5.000, _
689 DİĞ.O.D.GİD.Z.HS.		2.000, _
657 REES.F.GİD.HS.		1.000, _
631 PAZ.SAT.D.GİD.HS.		250, _
632 GEN.YÖN.GİD.HS.		9.010, _
660 KISA VAD.B.GİD.HS.		3.000, _
Gider hesaplarının dönem kâr/zarar hs. devri		

X Anonim Şirketi'nin Kurumlar Vergisinin Hesaplanması;**Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler;**

Kasa Sayım Noksanlıkları	:	300, _
Reeskont Faiz Giderleri	:	1.000, _
Kıdem Tazminatları Karşılıkları	:	5.000, _
Toplam	:	6.300, _

Ticari Kâr	:	20.412, _
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	:	6.300, _

Kurumlar Vergisi Matrahı	:	26.712, _
Kurumlar Vergisi	:	26.712 X 0,30 = 8.014, _

Dönem Kârı Ver.Diğ.Yasal Yük.Toplamı	:	8.014, _
Dönem Kârı Peşin Öd.Ver. Diğ. Yasal Yük.	:	(3.050), _
I. Geçici Vergi Dönemi Ödenen	:	3.050, _

Ödenecek Dön.Kârı Vergi ve Diğ.Yas.Yük.	:	4.964, _
---	---	----------

Dönem Net Kârı	:	12.398, _
-----------------------	----------	------------------

KURUMLAR VERGİSİ TAHAKKUK KAYDI

690 DÖNEM KÂRI/ZARARI	20.412, _	
691 DÖN.K.VER.DİĞ.Y.Y.KARŞ.		8.014, _
692 DÖN.NET.KÂRI/ZARARI		12.398, _
692 DÖN.NET.KÂRI/ZARARI	12.398, _	
590 DÖNEM NET KÂRI		12.398, _
691 DÖN.K.VER.DİĞ.Y.Y.KARŞ.	8.014, _	
370 DÖN.K.VER.DİĞ.Y.Y.KARŞ. -Kurumlar vergisi 8.014, _		8.014, _

371 DÖN.K.PEŞ.ÖD.VER.YÜK. -I.Dönem Geçici Vergisi 193 PEŞİN ÖD.VER.FON	3.050, _	3.050, _
370 DÖN.K.VER.DİĞ.Y.Y.KARŞ. 371 DÖN.K.PEŞ.ÖD.VER.YÜK. 360 ÖDENECEK VERGİ FON	8.014, _	3.050, _ 4.964, _

Büyük Defter Kayıtları;

100 KASA HS.	
24.000, _	24.000, _ 550, _ 1.450, _
24.000, _	24.000, _

102 BANKALAR HS.	
12.000, _ 450, _	10.000, _ 1.500, _ 950, _
12.450, _	12.450, _

103 VERİLEN ÇEK.ÖD.EMR.H.	
3.000, _ 1.500, _ 1.500, _	6.000, _
6.000, _	6.000, _

108 DİĞER HAZ.DEĞ.HS.	
15, _	10, _ 5, _
15, _	15, _

110 HİSSE SENT.HS.	
1.250, _	1.250, _
1.250, _	1.250, _

111 ÖZ.KES.TAH.SEN.BON.HS.	
5.000, _	3.000, _ 2.000, _
5.000, _	5.000, _

120 ALICILAR HS.

13.000,₺	8.000,₺
	2.000,₺
	3.000,₺
13.000,₺	13.000,₺

121 ALACAK SENET.HS.

15.000,₺	6.000,₺
	2.000,₺
	7.000,₺
15.000,₺	15.000,₺

153 TİCARİ MALLAR HS.

17.000,₺	4.000,₺
	5.000,₺
	500,₺
	7.500,₺
17.000,₺	17.000,₺

191 İNDİR.KDV HS.

2.000,₺	2.000,₺
2.000,₺	2.000,₺

242 İŞTİRAKLER HS.

12.000,₺	13.500,₺
1.500,₺	
13.500,₺	13.500,₺

252 BİNALAR HS.

25.000,₺	25.000,₺
25.000,₺	25.000,₺

257 BİRİKMİŞ AMORTİS.HS.

17.500,₺	15.000,₺
	2.500,₺
17.500,₺	17.500,₺

280 GELEC.YIL.A.GİD.HS.

2.200,₺	1.000,₺
	1.200,₺
2.200,₺	2.200,₺

300 BANKA KRED.HS.

7.100,₺	7.100,₺
7.100,₺	7.100,₺

320 SATICILAR HS.

4.000,₺	9.500,₺
2.000,₺	
3.500,₺	
9.500,₺	9.500,₺

321 BORÇ SENETLERİ HS.

7.415, _	7.415, _
7.415, _	7.415, _

340 ALINAN SİP.AV.HS.

3.000, _	5.000, _
2.000, _	
5.000, _	5.000, _

360 ÖDEN.VER.FON.HS.

250, _	250, _
5.164, _	200, _
	4.964, _
5.414, _	5.414, _

391 HESAP.KDV HS.

2.200, _	2.200, _
2.200, _	2.200, _

500 SERMAYE HS.

22.500, _	22.500, _
22.500, _	22.500, _

600 YURT İÇİ SAT.HS.

40.000, _	40.000, _
40.000, _	40.000, _

610 SATIŞ İADELERİ HS.

750, _	750, _
750, _	750, _

642 FAİZ GELİRLERİ HS.

1.800, _	1.000, _
	500, _
	300, _
1.800, _	1.800, _

760 PAZ.SAT.DAĞ.GİD.HS.

250, _	250, _
250, _	250, _

770 GENEL YÖNETİM GİDERİ HS.

2.000, _	500, _
10, _	9.010, _
2.500, _	
5.000, _	
9.510, _	9.510, _

780 FİNANSMAN GİDER.HS.

3.000, _	3.000, _
3.000, _	3.000, _

197 SAY.TES.NOKSAN.HS.

550, _	250, _
1.500, _	1.500, _
2.050, _	2.050, _

128 ŞÜP.TİC.AL.HS.

2.000, _	2.000, _
2.000, _	2.000, _

654 KARŞ.GİD.HS.

800, _	1.250, _
150, _	
300, _	
1.250, _	1.250, _

129 ŞÜP.TİC.AL.KARŞ.HS.

800, _	800, _
800, _	800, _

621 SAT.T.M.MALİY.HS.

5.000, _	5.000, _
5.000, _	5.000, _

157 DİĞER STOK.HS.

500, _	500, _
500, _	500, _

158 STOK D.DÜŞ.KARŞ.HS.

150, _	150, _
150, _	150, _

193 PEŞ.ÖDEN.VER.FON.HS.

3.050, _	3.050, _
3.050, _	3.050, _

689 DİĞ.OL.DIŞI GİD.ZAR.HS.

2.000, _	2.000, _
2.000, _	2.000, _

526 BOR. OL.DEĞ.ART.HS.	
1.500, _	1.500, _
1.500, _	1.500, _

180 GEL.AY.ĀİT GİD.HS.	
500, _	1.500, _
1.000, _	
1.500, _	1.500, _

199 DİĞ.DÖN.VAR.KARŞ.HS.	
300, _	300, _
300, _	300, _

657 REESK.FAİZ GİD.HS.	
1.000, _	1.000, _
1.000, _	1.000, _

122 ALACAK SENT.REES.HS.	
1.000, _	1.000, _
1.000, _	1.000, _

322 BORÇ SENT.REES.HS.	
872, _	872, _
872, _	872, _

647 REES.FAİZ GEL.HS.	
872, _	872, _
872, _	872, _

631 PAZ.SAT.DAĞ.GİD.HS.	
250, _	250, _
250, _	250, _

761 PAZ.SAT.D.G.YANS.HS.	
250, _	250, _
250, _	250, _

632 GENEL YÖNET.GİD.HS.	
9.010, _	9.010, _
9.010, _	9.010, _

660 KIS.VAD.BORÇ.GİD.HS.	
3.000, _	3.000, _
3.000, _	3.000, _

771 GEN.YÖN.G.YANS.HS.	
9.010, _	9.010, _
9.010, _	9.010, _

781 FİN.GİD.YANS.HS.	
3.000, _	3.000, _
3.000, _	3.000, _

690 DÖNEM KÂR/ZARAR HS.	
22.260, _	42.672, _
20.412, _	
42.672, _	42.672, _

692 DÖN.NET.KÂR/ZAR.HS.	
12.398, _	12.398, _
12.398, _	12.398, _

590 DÖNEM NET KÂRI HS.	
	12.398, _
12.398, _	12.398, _

181 GELİR TAHAK.HS.	
300, _	300, _
300, _	300, _

549 ÖZEL FONLAR HS.	
2.000, _	2.000, _
2.000, _	2.000, _

101 ALINAN ÇEKLER HS.	
1.500, _	1.500, _
1.500, _	1.500, _

472 KIDEM TAZ.KARŞ.HS.	
5.000, _	5.000, _
5.000, _	5.000, _

691 DÖN.NET KÂR/ZARARI	
8.014, _	8.014, _
8.014, _	8.014, _

370 DÖN.K.VER.D.Y.YÜK.KARŞ.	
8.014, _	8.014, _
8.014, _	8.014, _

371 DÖN.K. PEŞ.ÖD.VER.D.Y.YÜK..	
3.050, _	3.050, _
3.050, _	3.050, _

X A.Ş'ye Ait 30.06.2005 Tarihli Kesin Mizan

Hesaplar	TUTARLAR		KALANLAR	
	Borç	Alacak	Borç	Alacak
100 KASA	24.000,₺	2.550,₺	21.450,₺	-----
101 ALINAN ÇEKLER	1.500,₺	-----	1.500,₺	-----
102 BANKALAR	12.450,₺	11.500,₺	950,₺	-----
103 VER.ÇEK.Ö.EMRİ	4.500,₺	6.000,₺	-----	1.500,₺
108 DİĞ.HAZ.DEĞ.	15,₺	10,₺	5,₺	-----
110 HİSSE SENETLERİ	1.250,₺	-----	1.250,₺	-----
111 ÖZ KES.TAH.SEN.B.	5.000,₺	3.000,₺	2.000,₺	-----
120 ALICILAR	13.000,₺	10.000,₺	3.000,₺	-----
121 ALACAK SENT.	15.000,₺	8.000,₺	7.000,₺	-----
122 ALAC.SENT.REESK.	-----	1.000,₺	-----	1.000,₺
128 ŞÜP.TİC.AL.HS.	2.000,₺	-----	2.000,₺	-----
129 ŞÜP.TİC.AL.KARŞ.HS.	-----	800,₺	-----	800,₺
153 TİCARİ MALLAR	17.000,₺	9.500,₺	7.500,₺	-----
157 DİĞER STOKLAR	500,₺	-----	500,₺	-----
158 STOK D.DÜŞ.KARŞ.	-----	150,-	-----	150,₺
180 GEL.AY.AİT GİDERLER	1.500,₺	-----	1.500,₺	-----
181 GELİR TAHAKKUKLARI	300,₺	-----	300,₺	-----
191 İND.KDV	2.000,₺	2.000,₺	-----	-----
193 PEŞ.ÖD. VER.FON.	3.050,₺	3.050,₺	-----	-----
197 SAY.TES.NOK.HS.	2.050,₺	1.750,₺	300,₺	-----
199 DİĞ.DÖN.VAR.KARŞ.	-----	300,₺	-----	300,₺
242 İŞTİRAKLER	13.500,₺	-----	13.500,₺	-----
252 BİNALAR	25.000,₺	-----	25.000,₺	-----
257 BİRİKMİŞ AMORT.	-----	17.500,₺	-----	17.500,₺
280 GEL.YIL.AİT.GİD.	2.200,₺	1.000,₺	1.200,₺	-----
300 BANKA KREDİLERİ	-----	7.100,₺	-----	7.100,₺
320 SATICILAR	6.000,₺	9.500,₺	-----	3.500,₺
321 BORÇ SENETLERİ	-----	7.415,₺	-----	7.415,₺
322 BORÇ SENT.REESK.	872,₺	-----	872,₺	-----
340 ALIN.SİP.AVANS.	3.000,₺	5.000,₺	-----	2.000,₺
360 ÖD.VER.FON.HS.	250,₺	5.414,₺	-----	5.164,₺
370 DÖN.K.V.D.Y.YÜK.	8.014,₺	8.014,₺	-----	-----
371 DÖN.K.PEŞ.ÖD.V.DİĞ.Y.YÜK.	3.050,₺	3.050,₺	-----	-----
391 HESAP.KDV.HS	2.200,₺	2.200,₺	-----	-----
472 KIDEM TAZMİNAT KARŞ.	-----	5.000,₺	-----	5.000,₺
500 SERMAYE	-----	22.500,₺	-----	22.500,₺
526 BOR.OLUŞ.DEĞ.ART.	-----	1.500,₺	-----	1.500,₺
549 ÖZEL FONLAR	-----	2.000,₺	-----	2.000,₺
590 DÖNEM NET KÂRI	-----	12.398,₺	-----	12.398,₺
600 YURT İÇİ SATIŞ	40.000,₺	40.000,₺	-----	-----
610 SATIŞ İADELERİ	750,₺	750,₺	-----	-----
621 SAT.TİC.MAL.MALİ.	5.000,₺	5.000,₺	-----	-----
631 PAZ.SAT.DAĞ.GİD.	250,₺	250,₺	-----	-----
632 GENEL YÖN.GİD.	9.010,₺	9.010,₺	-----	-----
642 FAİZ GELİRLERİ	1.800,₺	1.800,₺	-----	-----
647 REESK.FAİZ.GELİR.	872,₺	872,₺	-----	-----
654 KARŞILIK GİDERLERİ	1.250,₺	1.250,₺	-----	-----
657 REES.FAİZ GİDERİ	1.000,₺	1.000,₺	-----	-----
660 KISA VAD.BORÇ.GİD.	3.000,₺	3.000,₺	-----	-----
689 DİĞ. OL.DIŞI GİD.ZAR.	2.000,₺	2.000,₺	-----	-----
690 DÖNEM KÂR/ZARAR	42.672,₺	42.672,₺	-----	-----
691 DÖN.K.V.DİĞ.YAS.YÜK.	8.014,₺	8.014,₺	-----	-----
692 DÖN.NET.KÂR/ZARAR	12.398,₺	12.398,₺	-----	-----
760 PAZ.SAT.D.GİD.	250,₺	250,₺	-----	-----
761 PAZ.SAT.D.GİD.YANS.	250,₺	250,₺	-----	-----
770 GEN.YÖN.GİD.	9.510,₺	9.510,₺	-----	-----
771 GEN.YÖN.GİD.YANS.	9.010,₺	9.010,₺	-----	-----
780 FİNANSMAN GİD.	3.000,₺	3.000,₺	-----	-----
781 FİNANS.GİD.YANS.	3.000,₺	3.000,₺	-----	-----
TOPLAM	322.944,₺	322.944,₺	89.867,₺	89.867,₺

X A.Ş'nin 30.06.2004 ve 30.06.2005 Tarihli Karşılaştırmalı Gelir Tablosu

	30.06.2004	30.06.2005
A-BRÜT SATIŞLAR	25.000,₺	40.000,₺
1-Yurtiçi Satışlar	40.000,₺	
2- Diğer Gelirler		
B- SATIŞ İNDİRİMLERİ(-)	(1.500),₺	(750),₺
1-Satış İadeleri	750,₺	
2-Satış İskontoları		
C-NET SATIŞLAR	23.500,₺	39.250,₺
D-SATIŞLARIN MALİYETİ(-)	(6.000),₺	(5.000),₺
1-Satılan Ticari Malın Maliyeti(-)	5.000,₺	
BRÜT SATIŞ KÂRI	17.500,₺	34.250,₺
E-FAALİYET GİDERLERİ(-)		
1- Paz.Sat.Dağ.Gid	250,₺	(5.000),₺
1-Genel Yönetim Giderleri(-)	4.010,₺	(9.260),₺
FAALİYET KÂRI	12.500,₺	24.990,₺
F-DİĞ.FAAL. OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR	4.000,₺	2.672,₺
1- Faiz Gelirleri	1.800,₺	
3-Reeskont Faiz Gelirleri	872,₺	
G-DİĞ.FAAL.OLAĞAN GİDER VE ZARAR(-)	(3.220),₺	(2.250),₺
1-Karşılık Giderleri	1.250,₺	
2-Reeskont Faiz Giderleri	1.000,₺	
H-FİNANSMAN GİDERLERİ		(3.000),₺
2-Kısa Vadeli Borçlanma Gideri	3.000,₺	
OLAĞAN KÂR	13.280,₺	22.412,₺
H-DİĞ.FAAL.OL.DIŞI GİDER VE ZARARLAR	(3.450),₺	(2.000),₺
1-Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar	2.000,₺	
DİĞER OLAĞAN DIŞI GELİR VE KÂRLAR		
I-Diğer Olağan Gelir ve Kârlar	2.500,₺	----
DÖNEM KÂRI	12.330,₺	20.412,₺
K-D. KÂRI VERGİ VE DİĞ. YAS Y. KARŞ. (-)	(3.231),₺	(8.014),₺
Kurumlar Vergisi	8.811,54,₺	
DÖNEM NET KÂRI	9.099,₺	12.398,₺

**X A.Ş'nin 30.06.2004 ve 30.06.2005 Tarihlerine Ait Karşılaştırmalı
Bilançosu**

HESAPLAR	AKTİF 30.06.2004	AKTİF 30.06.2005
DÖNEN VARLIKLAR	72.570,₺	45.567,₺
KASA	17.500,₺	21.450,₺
ALINAN ÇEKLER	6.000,₺	1.500,₺
BANKALAR	8.750,₺	950,₺
VERİLEN ÇEK VE ÖDEME EMİR.	(2.000),₺	(1.500),₺
DİĞER HAZIR DEĞERLER	10,₺	5,₺
HİSSE SENETLERİ	5.410,₺	1.250,₺
ÖZEL KES.TAH.SEN.BONO	8.000,₺	2.000,₺
ALICILAR	12.000,₺	3.000,₺
ALACAK SENETLERİ	4.250,₺	7.000,₺
ALACAK SENETLERİ REESKONTU	(350),₺	(1.000),₺
ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR	250,₺	2.000,₺
ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAK KARŞILIĞI	(50),₺	(800),₺
TİCARİ MALLAR	5.200,₺	7.500,₺
DİĞER STOKLAR	350,₺	500,₺
STOK DEĞ.DÜŞ.KARŞ.	----	(150),₺
GELECEK AYLARA AİT GİD.	2.250,₺	1.500,₺
GELİR TAHAKKUKLARI	2.000,₺	300,₺
PEŞİN ÖDENEN VER.FON	3.000,₺	---
SAYIM TESELLÜM NOKSANLARI	----	300,₺
DİĞER DÖNEN VARLIK KARŞ.	----	(300),₺
DURAN VARLIKLAR	20.500,₺	22.200,₺
İŞTİRAKLER	8.000,₺	13.500,₺
BİNALAR	25.000,₺	25.000,₺
BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	(1.5000),₺	(17.500),₺
GEL.YIL.AİT GİDERLER	2.500,₺	1.200,₺
AKTİF TOPLAMI	93.070,₺	67.705,₺
KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	61.352,₺	24.307,₺
BANKA KREDİLERİ	15.000,₺	7.100,₺
SATICILAR	20.000,₺	3.500,₺
BORÇ SENETLERİ	25.000,₺	7.415,₺
BORÇ SENETLERİ REESKONTU	(3.000),₺	(872),₺
ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	----	2.000,₺
ÖDENECEK VERGİ FON	4.352,₺	5.164,₺
UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	2.000,₺	5.000,₺
KIDEM TAZMİNATI KARŞ.	2.000,₺	5.000,₺
ÖZKAYNAKLAR	29.718,₺	38.398,₺
SERMAYE	22.500,₺	22.500,₺
BORSADA OLUŞAN DEĞ.ARTIŞLARI	----	1.500,₺
ÖZEL FONLAR	500,₺	2.000,₺
DÖNEM NET KÂRI	6.718,₺	12.398,₺
PASİF TOPLAMA	93.070,₺	67.705,₺

KAPANIŞ KAYITLARI

103 VER.ÇEK.ÖD.EM.	1.500,₺	
122 ALACAK SENT.REES.	1.000,₺	
129 ŞÜP.TİC.AL.KARŞ.	800,₺	
158 STOK DEĞ.DÜŞ.KARŞ.	150,₺	
199 DİĞ.DÖN.VAR.KARŞ.	300,₺	
257 BİRİKMİŞ AMORT.	17.500,₺	
300 BANKA KREDİLERİ	7.100,₺	
320 SATICILAR	3500,₺	
321 BORÇ SENETLERİ	7.415,₺	
340 ALINAN SİPARİŞ AV.	2.000,₺	
360 ÖDENECEK VER.FON.	5.164,₺	
472 KIDEM TAZMİNATI KARŞ.	5.000,₺	
500 SERMAYE	22.500,₺	
526 BORSADA OLUŞ.DEĞ.ART.	1.500,₺	
549 ÖZEL FONLAR	2.000,₺	
590 DÖNEM NET KÂRI	12.398,₺	
100 KASA		21.450,₺
101 ALINAN ÇEK		1.500,₺
102 BANKALAR		950,₺
108 DİĞ.HAZ.DEĞ.		5,₺
110 HİSSE SENETLERİ		1.250,₺
111 ÖZEL KES.TAH.S.B.		2.000,₺
120 ALICILAR		3.000,₺
121 ALACAK SENT.		7.000,₺
128 ŞÜP.TİC.ALACAK		2.000,₺
153 TİCARİ MALLAR		7.500,₺
157 DİĞER STOKLAR		500,₺
180 GELECEK AY.A.GİD.		1.500,₺
181 GEL.TAHAK.		300,₺
197 SAY.TES.NOK.		300,₺
242 İŞTİRAKLER		13.500,₺
252 BİNALAR		25.000,₺
280 GEL.YIL.AİT.GİD.		1.200,₺
322 BORÇ SENT.REES.		872,₺

X İŞLETMESİNİN 30.06.2005 YILINA AİT BİLANÇO ve GELİR TABLOSUNUN (UMS 29) HİPERENFLASYONLU EKONOMİLERDE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDINA GÖRE DÜZELTİLMESİ

X işletmesinin 30.06.2005 tarihli bilanço ve gelir tablosu, uluslar arası muhasebe standartları içinde yer alan (UMS 29) hiperenflasyonlu ekonomilerde finansal raporlama adlı standarda göre aşağıdaki gibi düzeltilmiştir;

Düzeltilmeyle ilgili bilgiler;

1. İşletme 10 mayıs 1995 tarihinde 5.000 YTL sermaye ile kurulmuştur.
2. Ticari mal ve diğer stokların giriş ve çıkışları ile ilgili sağlıklı bilgi elde edilemediği için toplulaştırılmış yöntemlerden basit ortalama yöntemini tercih etmiştir.
3. Şirket nisan 1998 tarihinde 10.000 YTL nakit sermaye artırmıştır. Nisan 2003 tarihinde de 7.500 YTL nakit sermaye artırmıştır.
4. Hisse senetleri ekim 2004 tarihinde satın alınmıştır.
5. Alınan sipariş avanslarında fiyat artışları işletmeye yansıtılmaktadır.
6. Gelecek aylara ait giderler ve gelecek yıllara ait giderler şubat 2005 tarihinde gerçekleşmiştir.
7. İştirakler mayıs 2003 tarihinde sağlanmıştır.
8. Binalar mayıs 1995 tarihinde satın alınmıştır. Ayrıca binaların içinde satın alımdan sonra eklenen 5.000 YTL'lik kredi faizi bulunmaktadır.
9. Özel fonlar nisan 2004 tarihinde gerçekleşmiştir.
10. Yurt içi satışlar mayıs 2005 tarihinde gerçekleşmiştir.
11. Satış iadeleri haziran 2005 tarihinde gerçekleşmiştir.
12. Satılan ticari malın maliyeti basit ortalama yöntemine göre düzeltilmiştir.
13. Pazarlama satış dağıtım ve genel yönetim giderleri mayıs 2005 tarihinde gerçekleşmiştir.
14. Faiz gelirleri ve reeskont faiz gelirleri haziran 2005 tarihinde gerçekleşmiştir.
15. Karşılık giderleri ve reeskont faiz giderleri haziran 2005 tarihinde gerçekleşmiştir.
16. Kısa vadeli borçlanma giderleri haziran 2005 tarihinde gerçekleşmiştir.
17. Diğer faaliyetlerden olağandışı giderler mayıs 2005 tarihinde gerçekleşmiştir.

BİLANÇO KALEMLERİNİN PARASAL ve PARASAL OLMAYAN KALEMLER OLARAK AYIRIMI;

	30.06.2005
KASA	21.450, _
ALINAN ÇEKLER	1.500, _
BANKALAR	950, _
VERİLEN ÇEK VE ÖDEME EMİRLERİ	(1.500), _
DİĞER HAZ.DEĞ.	5, _
ÖZEL KES.TAH.SEN.BONO	2.000, _
ALICILAR	3.000, _
ALACAK SENT.	7.000, _
AL.SENT.REESK.	(1.000), _
ŞÜP.TİC.ALACAKLAR	2.000, _
ŞÜP.TİC.AL.KARŞILIĞI	(800), _
GELİR TAHAKKUKLARI	300, _
SAYIM TESELLÜM NOKSANLARI	300, _
DİĞER DÖNEN VARLIK KARŞILIĞI	(300), _
PARASAL VARLIK TOP.	34.905, _
HİSSE SENETLERİ	1.250, _
TİCARİ MALLAR	7.500, _
DİĞER STOKLAR	500, _
STOK DEĞ.DÜŞ.KARŞ	(150), _
GEL.AY.AİT GİD.	1.500, _
İŞTİRAKLER	13.500, _
BİNALAR	25.000, _
BİR.AMORTİSMANLAR	(17.500), _
GELECEK YIL. AİT GİDER	1.200, _
PARASAL OLMAYAN VARLIK TOPLAMI	32.800, _
VARLIK TOPLAMI	67.705, _
BANKA KREDİLERİ	7.100, _
SATICILAR	3.500, _
BORÇ SENETLERİ	7.415, _
BORÇ SENT.REESK.	(872), _
ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	2.000, _
ÖDENECEK VERGİ VE FON	5.164, _
KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI	5.000, _
PARASAL KAYNAKLAR TOPLAMI	29.307, _
SERMAYE	22.500, _
BORSADA OLUŞAN DEĞER ARTIŞLARI	1.500, _
ÖZEL FONLAR	2.000, _
DÖNEM NET KÂRI	12.398, _
PARASAL OLMAYAN KAYNAKLAR TOP.	38.398, _
KAYNAK TOPLAMI	67.705, _

PARASAL ve PARASAL OLMAYAN KALEMLERİN DÜZELTİLMESİ

Parasal olmayan kalemler, edinildikleri tarihteki katsayılar dikkate alınarak düzeltmeye tabi tutulur, yani dönem sonundaki satın alma güçleri bulunur, parasal kalemler ise dönem sonunda cari değerleriyle ifade edildiklerinden düzeltmeye tabi tutulmaz; bir (1) katsayısı ile çarpılır. Aşağıda parasal olmayan varlık ve kaynak kalemleri uluslar arası muhasebe standardı 29'a göre düzeltilmiştir.

HİSSE SENETLERİNİN DÜZELTİLMESİ

$$1.250 \times (8.677,1/8.392,7) = 1.292$$

TİCARİ MALLARIN DÜZELTİLMESİ

$$7.500 \times \frac{8.677,1}{(8.677,1 + 8.503,6)/2} = 7.576$$

DiĞER STOKLARIN DÜZELTİLMESİ

$$500 \times \frac{8.677,1}{(8.677,1 + 8.503,6)/2} = 505$$

STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞININ DÜZELTİLMESİ

$$150 \times \frac{8.677,1}{(8.677,1 + 8.503,6)/2} = 152$$

GELECEK AYLARA AİT GİDERLERİN DÜZELTİLMESİ

$$1.500 \times (8.677,1/8.326,5) = 1.563$$

İŞTİRAKLERİN DÜZELTİLMESİ

$$13.500 \times (8.677,1/7.364) = 15.907$$

BİNALARIN DÜZELTİLMESİ

$$20.000 \times (8.677,1/179,7) = 965.732$$

BİNA AMORTİSMANLARININ DÜZELTİLMESİ

$$17.500 \times (8.677,1/179,7) = 845.015$$

GELECEK YILLARA AİT GİDERLERİN DÜZELTİLMESİ

$$1.200 \times (8.677,1/8.326,5) = 1.251$$

SERMAYENİN DÜZELTİLMESİ

$$5.000 \times (8.677,1/179,7) = 241.433$$

NİSAN 1998 TARİHİNDE ARTIRILAN SERMAYENİN DÜZELTİLMESİ

$$10.000 \times (8.677,1/949,3)=91.405$$

NİSAN 2003 TARİHİNDE ARTIRILAN SERMAYENİN DÜZELTİLMESİ

$$7.500 \times (8677,1/7.410)=8.782$$

ÖZEL FONLARIN DÜZELTİLMESİ

$$2.000 \times (8.677,1/8.070)=2.150$$

GELİR TABLOSU KALEMLERİNİN DÜZELTİLMESİ**SATIŞLARIN DÜZELTİLMESİ**

$$40.000 \times (8.677,1/8.647,6)=40.136$$

SATILAN TİCARİ MAL MALİYETİNİN DÜZELTİLMESİ

$$5.000 \times \frac{8.677,1}{(8.677,1 + 8.503,6)/2} = 5.050$$

PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİNİN DÜZELTİLMESİ

$$9.260 \times (8.677,1/8.647,6)=9.292$$

DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞANDIŞI GİDERLERİN DÜZELTİLMESİ

$$2.000 \times (8.677,1/8.647,6)=2.007$$

**30.06.2005 TARİHİNE AİT DÜZELTİLMİŞ BİLANÇO ve GELİR
TABLOSU KARŞILAŞTIRMALI OLARAK AŞAĞIDAKİ GİBİDİR;**

HESAPLAR	Düzeltilmemiş 30.06.2005	Düzeltilmiş 30.06.2005
DÖNEN VARLIKLAR	45.505,₺	45.689,₺
KASA	21.450,₺	21.450,₺
ALINAN ÇEKLER	1.500,₺	1.500,₺
BANKALAR	950,₺	950,₺
VERİLEN ÇEK VE ÖDEME EMİR.	(1.500),₺	(1.500),₺
DİĞER HAZIR DEĞERLER	5,₺	5,₺
HİSSE SENETLERİ	1.250,₺	1.292,₺
ÖZEL KES.TAH.SEN.BONO	2.000,₺	2.000,₺
ALICILAR	3.000,₺	3.000,₺
ALACAK SENETLERİ	7.000,₺	7.000,₺
ALACAK SENETLERİ REESKONTU	(1.000),₺	(1.000),₺
ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR	2.000,₺	2.000,₺
ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAK KARŞILIĞI	(800),₺	(800),₺
TİCARİ MALLAR	7.500,-	7.576,₺
DİĞER STOKLAR	500,₺	505,₺
STOK DEĞ.DÜŞ.KARŞ.	(150),₺	(152),₺
GELECEK AYLARA AİT GİD.	1.500,₺	1.563,₺
GELİR TAHAKKUKLARI	300,₺	300,₺
PEŞİN ÖDENEN VER.FON	---	---
SAYIM TESELLÜM NOKSANLARI	300,₺	300,₺
DİĞER DÖNEN VARLIK KARŞ.	(300),₺	(300),₺
DURAN VARLIKLAR	22.200,₺	137.875,₺
İŞTİRAKLER	13.500,₺	15.907,₺
BİNALAR	25.000,₺	965.732,₺
BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	(17.500),₺	(845.015),₺
GEL.YIL.AİT GİDERLER	1.200,₺	1.251,₺
AKTİF TOPLAMI	67.705,₺	183.564,₺
KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	24.307,₺	24.307,₺
BANKA KREDİLERİ	7.100,₺	7.100,₺
SATICILAR	3.500,₺	3.500,₺
BORÇ SENETLERİ	7.415,₺	7.415,₺
BORÇ SENETLERİ REESKONTU	(872),₺	(872),₺
ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	2.000,₺	2.000,₺
ÖDENECEK VERGİ FON	5.164,₺	5.164,₺
UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	5.000,₺	5.000,₺
KIDEM TAZMİNATI KARŞ.	5.000,₺	5.000,₺
ÖZKAYNAKLAR	38.398,₺	154.257,₺
SERMAYE	22.500,₺	341.620,₺
BORSADA OLUŞAN DEĞ.ARTIŞLARI	1.500,₺	-----
ÖZEL FONLAR	2.000,₺	2150,₺
DÖNEM NET KÂRI	12.398,₺	-----
ENFLASYON ZARARI	-----	(189.513),₺
PASİF TOPLAMA	67.705,₺	67.705,₺

30.06.2005 YILINA AİT DÜZELTİLMİŞ GELİR TABLOSU

	Düzeltilmemiş	Düzeltilmiş
A-BRÜT SATIŞLAR	40.000,₺	40.136,₺
1-Yurtiçi Satışlar		
2- Diğer Gelirler		
B- SATIŞ İNDİRİMLERİ(-)	(750),₺	(750),₺
1-Satış İadeleri		
2-Satış iskontoları		
C-NET SATIŞLAR	39.250,₺	39.386,₺
D-SATIŞLARIN MALİYETİ(-)	(5.000),₺	(5.050),₺
1-Satılan Ticari Malın Maliyeti(-)		
BRÜT SATIŞ KÂRI	34.250,₺	34.336,₺
E-FAALİYET GİDERLERİ(-)		
1- Paz.Sat.Dağ.Gid	(9.260),₺	(9.292),₺
1-Genel Yönetim Giderleri(-)		
FAALİYET KÂRI	24.990,₺	25.044,₺
F-DİĞ.FAAL. OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR	2.672,₺	2.672,₺
1- Faiz Gelirleri		
3-Reeskont Faiz Gelirleri		
G-DİĞ.FAAL.OLAĞAN GİDER VE ZARAR(-)	(2.250),₺	(2.250),₺
1-Karşılık Giderleri		
2-Reeskont Faiz Giderleri		
H-FİNANSMAN GİDERLERİ	(3.000),₺	(3.000),₺
2-Kısa Vadeli Borçlanma Gideri		
OLAĞAN KÂR	22.412,₺	22.466,₺
H-DİĞ.FAAL.OL.DIŞI GİDER VE ZARARLAR	(2.000),₺	(2007),₺
1-Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar		
DİĞER OLAĞAN DIŞI GELİR VE KÂRLAR		
I-Diğer Olağan Gelir ve kârlar	-----	
DÖNEM KÂRI	20.412,₺	20.459,₺
K-D. KÂRI VERGİ VE DİĞ. YAS Y. KARŞ. (-)	(8.014),₺	(8.014),₺
Kurumlar Vergisi		
DÖNEM NET KÂRI	12.398,₺	12.445,₺

X işletmesinin düzeltilmiş bilanço ve gelir tablosunu düzeltilmemiş bilanço ve gelir tablosu ile karşılaştırdığımızda; önemli farklılıkların olduğunu görürüz. Düzeltilmiş bilançoya baktığımızda işletmenin, daha önce zarar etmesine rağmen kâr elde etmiş gibi kârın vergisini verdiğini görüyoruz. Oysa bilanço düzeltildiğinde işletmenin sermayesinin yaklaşık olarak 8 katı zarar ortaya çıkmıştır. Yani işletme bu güne kadar şişirilmiş (fiktif) kârın vergisini vermiştir. Bu da işletmelerin öz kaynaklarının gün geçtikçe erimesine neden olmaktadır. Ayrıca, tasarruf sahipleri paralarını değerlendirirken, işletmelerin bilançolarına baktıklarında, işletme zarar ettiği halde bilanço da kâr elde etmiş gibi görülmektedir. Böylelikle tasarruf sahipleri de yanıltılmaktadır. Bu durum kamuyu aydınlatma ilkesiyle çelişmektedir. Dolayısıyla, işletmeler standartları muhasebe kayıtlarında uyguladıklarında, varlıklar, kaynaklar, gelir ve giderler gerçek değerleriyle gösterilmiş olacaktır. İşletmeler olmayan kârın vergisini vererek öz kaynaklarını bitirmeyeceklerdir. Tasarruf sahiplerine doğru ve güvenilir bilgi aktarılmış olacaktır. Yöneticiler ileriye dönük daha gerçekçi kararlar alabileceklerdir.

SONUÇ

Mali tablolar işletmenin finansal durumunun ve finansal performansının biçimlendirilmiş sunumudur. Mali tablolar işletmenin finansal durumunu, finansal performansını ve nakit akışlarını gerçeğe uygun olarak sunar. Genel amaçlı finansal tabloların hedefi, geniş bir kullanıcı kitlesinin özellikle tasarruf sahiplerinin ekonomik kararlar almalarına yardımcı olan işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında bilgi sağlamaktır. Ayrıca finansal tablolar, yöneticilerin kendilerine emanet edilen kaynakları ne etkinlikte kullandıklarını da gösterir.

Mali tablo kalemleri, bireysel veya topluca, bu finansal tablolara göre karar alan kullanıcılarını ekonomik kararlarını etkiliyorsa o zaman bu kalemlerin önemli boyutlarda ihmal edilmemesi veya yanlış raporlanmaması gerekmektedir.

İşletme ortakları ve tasarruf sahipleri, işletmenin mali yapısını, kârlılığını ve kullandığı fon kaynaklarını bilmek isterler. Buradan hareketle, işletmeler ara dönem mali tabloları, ilgili buldukları ara dönemler itibariyle, mali durumlarını ve faaliyet sonuçlarını değerlendirmek amacıyla üç aylık, altı aylık ve dokuz aylık dönemler itibari ile hazırlarlar ve yayınlarlar. Ara dönem mali tablolar, dönem sonuçlarının önceden görülmesinde, işletme ortaklarına ve tasarruf sahiplerine yardımcı olurlar. İşletmeler, ara mali tabloları düzenleyerek, yaptıkları kârla ilgili bilgileri, ortakların ve tasarruf sahiplerinin önceden yorumlamalarına ve bu doğrultuda yapılması gereken önemli işlerin zamanında yapılmasına yardımcı olacak şekilde kârar verirler.

Sunulan ara mali tablolar, işletme ortaklarının ve tasarruf sahiplerinin karşılaştırabilmeleri için bir önceki dönemle karşılaştırılabilir olarak düzenlenmelidir. Ara dönemler itibariyle bilgilerin karşılaştırılabilirliğinin sağlanması, özellikle tahmin amaçlı finansal bilgilerin eğiliminin anlaşılmasını sağlayarak, kullanıcıların ekonomik kararlar almalarına yardımcı olur. İşletme ortakları, düzenlenen ara mali tabloları bir önceki dönemle karşılaştırarak, önemli sapmaları tespit ederler, olumsuz sapmalar varsa, bunun nedenlerini araştırırlar ve bir an önce çözüm bulmaya çalışırlar.

4369 Sayılı Kanunla geçici vergi uygulaması konusunda yapılan değişiklikle mali tabloların en önemli kullanıcılarından biri olan devletin, bundan böyle üçer aylık dönemlerde vergi gereği ara dönem mali tablolara ulaşması gerekli olmaktadır. Ara mali tablolar, geniş bir mükellef kitlesini ilgilendiren vazgeçilmez ve zorunlu tablolar haline getirmiştir. İşletme sahipleri, yöneticiler, tasarruf sahipleri, kredi kurumları, işçiler, müşteriler ve diğer dolaylı kullanıcıların; işletmenin bulunduğu dönem içinde performansını ölçmek, hedefleri ile karşılaştırabilmek ve geç kalmadan olumsuz sapmaların farkına varmak, gelecekle ilgili öngörülerde bulunmak gibi amaçlarla başvurmaları kaçınılmazdır.

Ara dönem mali tabloları düzenlenirken, dönemsellik ilkesine uymak önemlidir. Dönemsellik ilkesi gereği; ilgili taraflar, işletmenin gelir ve giderlerini karşılaştırma olanağını elde ederler.

Ara dönem mali tablolar hazırlanırken uyulması gereken bir takım ilkeler aşağıdaki gibi özetlenebilir;

* Ara dönem mali tablo, düzenlenirken dönem sonu mali tablolarda uygulanan muhasebe yöntem ve ilkelerine göre düzenlenmelidir. İşletmelerin elde ettiği gelirler, dönem sonundaki ilkelere göre tespit edilmelidir.

* Dönem içinde hangi stok değerlendirme yöntemi uygulandıysa dönem sonunda da aynı değerlendirme yöntemi uygulanmalıdır.

* Maliyetler dışında kalan giderler, 12 aylık dönemin parçasını oluşturan ara dönemlere keyfi olarak dağıtılmamalıdır. Bu giderler ya oluştukları ara dönemde yer almalı, ya da uygun bir zaman kriteri baz alınarak ara dönemler arasında dağıtılmalıdır. Örneğin, bir işletmenin yıllık 12.000 YTL amortismanı mevcutsa bu bir döneme 3.000 YTL olarak dağıtılmalıdır.

* Alacak ve borçların değerlemesinde, ara dönem ile yıl sonunda aynı yöntemler uygulanmalıdır.

* Mevsimlik olarak faaliyet gösteren işletmelerde kıst esasına ilişkin hükümler saklı kalmak kaydıyla tahakkuk etmemiş gelir ve giderlerin ara mali tablolara yansıtılmamalıdır.

Sonuç olarak, ara tablolar yukarıdaki sayılan ilkeler doğrultusunda düzenlendiklerinde ilgili tarafların bilgi sağlaması daha kolay olacaktır. Zamanında

yapılan ve güvenilir bir ara dönem raporlama; yatırımcıların, kredi veren kuruluşların ve diğer tarafların işletmenin gelir ve nakit akışı yaratma kapasitesi ile finansal durumunu ve likiditesini daha iyi anlamasını sağlar. Özellikle, işletme sahipleri ve yöneticiler, ara mali tabloları bir önceki dönem ara mali tabloları ile karşılaştırarak, ulaşmak istedikleri hedefe ne derece ulaştıklarını tespit ederler. Olumsuz sapmaları, düzeltme yoluna giderler. Yani, olumsuz ve olumlu gelişmeleri önceden görme olanağını elde ederler.

1994	61,90000	66,70000	71,40000	91,70000	99,50000	102,20000	104,70000	108,00000	112,80000	119,80000	126,60000	134,70000
1995	148,50000	159,0000	167,80000	176,40000	179,70000	182,00000	186,10000	190,30000	199,10000	206,50000	213,80000	223,10000
1996	244,80000	259,10000	277,30000	299,70000	312,10000	320,60000	328,20000	340,60000	358,00000	377,60000	396,90000	412,50000
1997	435,80000	462,80000	490,70000	517,90000	544,80000	563,40000	593,10000	624,60000	663,70000	708,00000	747,60000	787,70000
1998	839,10000	877,40000	912,70000	949,30000	980,20000	995,50000	1.020,70000	1.045,30000	1.101,20000	1.146,80000	1.185,70000	1.215,10000
1999	1.258,60000	1301,0000	1352,90000	1.424,40000	1.469,90000	1.496,50000	1.556,00000	1.606,80000	1.700,80000	1.780,10000	1.852,70000	1.979,50000
2000	2.094,00000	2179,30000	2246,80000	2.300,50000	2.339,50000	2.346,39990	2.370,50000	2.393,00000	2.448,30000	2.516,70000	2.577,20000	2.626,00000
2001	2.686,80000	2757,60000	3035,0000	3.470,80000	3.689,60000	3.795,60000	3.920,60000	4.059,50000	4.276,70000	4.564,50000	4.755,50000	4.951,70000
2002	5.157,40000	5289,50000	5387,90000	5.485,50000	5.508,40000	5.572,00000	5.720,70000	5.842,80000	6.024,60000	6.213,30000	6.314,30000	6.478,80000
2003	6.840,70000	7.055,70000	7.281,80000	7.410,00000	7.364,00000	7.222,20000	7.183,50000	7.169,40000	7.173,30000	7.213,40000	7.336,20000	7.382,10000
2004	7.576,5	7.700,6	7.862,2	8.070,5	8.067,8	7.982,7	7.861,6	7.923,5	8.069,7	8.330,1	8.392,7	8.403,8
2005	8.328,4	8.326,5	8.503,6	8.570,5	8.647,6	8.677,1						

YARARLANILAN YAYINLAR

- Ahmet, H. Durmuş ve Mehmet, E. Arat, **İşletmelerde Mali Tablolar Tahlili**, İstanbul: 1994.
- Akdoğan, Nalan ve Tenker, Nejat, 9. Baskı, **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, Ankara: 2004.
- Akdoğan, N. ve Selimbeyoğlu, B, **Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Amaçları ve Çalışma Usulleri**, TSMM YMMOB, 1992.
- Akdoğan, Nalan ve Tenker, Nejat, **Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Mali Tablolar ve Oran Analizi**, İstanbul: ISMMMO Yayınları, 1994.
- Akgül, A. ve Akay H., **Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye'de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma**, 2. Baskı, İstanbul: 2004.
- Arıkan, Y., "Uluslararası Muhasebe Standartları", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 36, (Mayıs – Haziran, 1996).
- Ataman, Ümit, **Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri**, 8. Baskı, Marmara Üniversitesi Nihad Sayar Eğitim Vakfı, İstanbul: 1994.
- Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Hazine Kontrolörleri Kurulu, **Dünya Bankası'na Kısmen veya Tamamen Finansmanı Sağlanan Projelere İlişkin Muhasebe İlkeleri ve Politikaları ile Hesap Planı ve Mali Tablolar Taslak El Kitabı**, Ankara: 2004.
- Bostancı, S., "Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Tarafından Tartışmaya Açılan TMS-1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardına İlişkin Düşünceler", **Mali Çözüm**, Sayı 62, (Ocak-Şubat-Mart, 2003).

Civan, M., Kara, E., ve Yıldız, F., **Enflasyon Muhasebesi 5024 Sayılı Kanun 328, 333, 337, 338 Sıra No' lu Genel Tebliği ile 12 Sıra Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği ve Sürkölere Uygun Örnek Uygulamalar**, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Ankara: 2004.

Ayten Ç., "Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Türkiye'de Finansal Tablolar Konsolidasyonun İncelenmesi", Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 1996.

Doyrangül, N.C., "Ara Dönem Mali Tabloları Nasıl Hazırlanmalıdır", **Mükellefin Dergisi**, Sayı 46, (Ekim, 1996).

Durmuş, A.H., "Uluslararası Muhasebe Standartlarındaki Son Durum", **Denge Dergisi**, Sayı 22, 1995.

Haftacı, V., **İşletmelerde Finansal Çözümleme**, Genişletilmiş 3. Baskı, Trabzon: 2003.

Hançerlioğlu, O., **Ekonomi Sözlüğü**, İstanbul: 1981.

<http://tsrsb.org.tr/private/trk/sayi5/incele5.htm>

<http://tsrsb.org.tr/private/trk/sayi5/incele5.htm>

<http://www.ismmmo.org.tr/docs/mevzuat/TekDuzen.doc>

<http://tsrsb.org.tr/private/trk/sayi5/incele5.htm>

İbiş C. ve Özkan S., "Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (UFRS) Genel Bakış", **Mali Çözüm**, İSMMMO Yayını, Sayı 74, Ocak-Şubat-Mart 2006
Karacan Sami, **Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri**, Orient Yayınları, KOU Yayın No:155, Ankara, 2005.

Kishalı Yunus, S.Aziz Erden ve Sadi Işıklılar, **Finansal Muhasebe**, Beta yayınevi, İstanbul, 2000.

Konor, Vedat, "Mali Tablolar ve Bunların Düzenlenmesine İlişkin İlke ve Kurallar", **Mükellefin Dergisi**, Sayı 26, (Şubat, 1995).

Maç, M., **Güncel Kurumlar Vergisi**, 2. Baskı, Denet Yayıncılık A.Ş., İstanbul: 1996.

Murat , K. , Tunç, K., "Iasc, Fasb ve TMSUZSK' teki Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci ve Uyumlaştırma", **Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt 3, Sayı 1, (Haziran 2002).

Önce, S., "Karin ölçülmesi ve Raporlanması ile İlgili Standartlar", **Türkiye XVI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, Belek/Antalya: 1-5, T.C. Anadolu Üniversitesi Eğitim Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışma Vakfı Yayınları No:119, (Ekim, 1997).

Özbalcı, Y., **VUK Yorum ve Açıklamaları**, Ankara: 1995.

Özcan, Hüseyin, "Sağlıklı Bir Mali Tablo Nasıl Elde Edilir?", **Yaklaşım**, Sayı 114, (Haziran, 2002).

Sağlam, N., Baş, H., "Ara Dönem Finansal Raporlama", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 19, (Temmuz, 2003).

Schroeder, R. Clark, Accounting Theory, 5.edition, John Wiley and Sons, 1995.

Tuncer, S., "Geçici Vergi Uygulaması", **Mükellefin Dergisi**, Sayı 74, (Şubat, 1999).

Üstündağ, S., "Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci", **Muhasebe ve Denetim ve Bakış**, Sayı 1, (Nisan, 2000).

Üstünel, Bülent, **Mali Tablolar**, Denet Yayıncılık, İstanbul: (Mart, 1995).

www.iasb.org.uk ve www.maliye.gov.tr/apk/md146/muhasesestandardi.pdf.

www.maliye.gov.tr/apk/md146/muhasesestandardi.pdf.

www.maliye.gov.tr/apk/md146/muhasesestandardi.pdf ve Hikmet, Nazım: "Uluslar arası Muhasebe Standartları ve Karşı Görüşler", Muhasebe ve Finans Dergisi, Sayı 10, Nisan 2001, s.69-70.

Yararlanılan Kanun, Yönetmelik ve Tebliğler

Gelir Vergisi Genel Tebliği, Seri No: 217.

Gelir Vergisi Kanunu, Madde 42-44.

Kurumlar Vergisi Kanunu, Madde 28.

Sermaye Piyasası Kanunu, Seri No XI No:1 Madde.7.

Sermaye Piyasası Kanunu, Seri No XI Madde 28 (Seri: XI, No:11 ve Seri: XI, No:13 Sayılı Tebliğ ile değişik 1' inci fıkra).

Sermaye Piyasası Kanunu, Seri No XI no:1 Madde 21 (Seri: XI, No: 11 Sayılı Tebliğ ile değişik 3'üncü fıkra).

Sermaye Piyasası Kanunu, Seri No: 1 Madde 33/C (Seri XI No:11 Sayılı Tebliğ ile Ekli Madde).

Sermaye Piyasası Kanunu, Seri XI No: 3 Madde 7.

Sermaye Piyasası Kanunu, Seri XI No:3 Madde 8.

Sermaye Piyasası Kanunu, Seri XI No:3 Madde 5.

Sermaye Piyasası Kanunu, Seri XI No:3 Sayılı Tebliğ Madde 4.

Sermaye Piyasası Kanunu, Seri XI No:3 Tebliği Madde 1.

Sermaye Piyasası Kanunu, Seri XI No:3 Tebliği Madde 2.

Sermaye Piyasası Kanunu, Seri XI No:3, Madde 6.

Sermaye Piyasası Kanunu, Seri XI No:3, Madde 8.

Sermaye Piyasası Kanunu, Seri XI No:8 Tebliğle Değişik 1'inci Fıkra-Madde 3.

Sermaye Piyasası Kanunu, Seri XI No: 8 Sayılı Tebliğ İle Eklenen Madde 3a.

Sermaye Piyasası Kanunu, Seri XI No: 8 Sayılı Tebliğ İle Eklenen Madde 3b.

Sermaye Piyasası Kanunu, Seri XI Tebliğ 1.

Sermaye Piyasası Kanunu, Seri XI Tebliğ Madde 1.

Sermaye Piyasası Kanunu, Seri XI Tebliğ No: 1 Madde 5.

Sermaye Piyasası Kanunu, Seri XI Tebliğ No: 3 Madde 2.

Sermaye Piyasası Kanunu, Seri XI Tebliğ No: 3 Madde 2.

Türkiye Muhasebe Standardı, 1 Madde 7.

Türkiye Muhasebe Standardı, 1 Madde 8 (c).

Türkiye Muhasebe Standardı, 4 Madde 12.

Türkiye Muhasebe Standardı, Madde 10 ve 13.

Uluslararası Muhasebe Standardı, 1 .

Uluslararası Muhasebe Standartları, 34, Madde 4.

Uluslararası Muhasebe Standartları, 1, Madde 7.

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği No: 176.

Vergi Usul Kanunu, Madde 174.

Vergi Usul Kanunu, Madde 285.

Danıştay Kararları :

29/07/98 tarihli ve mükerrer 23417 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanmıştır.

27/12/98 tarihli 23566 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanmıştır.

14.11.1989 tarih ve 22113/1310 Sayılı, 16.08.1994 Tarih ve 55137 Sayılı
Muktezalar.

ÖZGEÇMİŞ

16.05.1977 İzmit doğumluyum. 1991 yılında Pendik Doğu İlköğretim Okulunu, 1994 yılında da Yakacık Teknik ve Endüstri Meslek Lisesini bitirdim. Aynı yıl Kocaeli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümünde eğitime başladım. 1998 tarihinde işletme bölümünden mezun oldum. 2002 tarihinde aynı üniversitede yüksek lisansa başladım. 2006 tarihinde yüksek lisansımı tamamladım. Şu anda Kütüphane Dokümantasyon Daire Başkanlığında çalışmaktayım.