

T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE DENETİM ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

TMS – 10 RAPORLAMA DÖNEMİNDEN SONRAKİ
OLAYLARIN FİNANSAL TABLOLAR ÜZERİNE
ETKİLERİ

Yüksek Lisans Tezi

Salim Akay GÜNEY

İstanbul, 2018

T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE DENETİM ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

TMS – 10 RAPORLAMA DÖNEMİNDEN SONRAKİ
OLAYLARIN FİNANSAL TABLOLAR ÜZERİNE
ETKİLERİ

Yüksek Lisans Tezi

Salim Akay GÜNEY

100015788

Danışman: Prof. Dr. Ahmet Hayri DURMUŞ

İstanbul, 2018



T.C. İSTANBUL TİCARET
ÜNİVERSİTESİ

T.C.

İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

YÜKSEK LİSANS TEZİ ONAY FORMU

MUHASERE VE DENETİM

Yüksek Lisans programı öğrencisi. SALIM AKAY SÜNEY
TMS-10 RAPORLAMA DÖNEMİNDEKİ SONRUK OLAYLARIN
FİNANSAİ TABİROLAR İZERİNE ETKİLERİ başlıklı tez çalışması,
Enstitümüz Yönetim Kurulu 25/05/18 tarih ve 2018/475/12 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından
oybirliği/oyçokluğu ile Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

UNVANI, ADI SOYADI

İMZA

TEZ DANIŞMANI

Prof. Dr. Ahmet H. Demirel

[Signature]

JÜRİ ÜYESİ

Prof. Dr. Fatma Pamukcu

[Signature]

JÜRİ ÜYESİ

Doç. Dr. İlker Kıymalı Sen

[Signature]

(*) Yüksek lisans tez savunma jürileri en az biri kurum dışından olmak üzere danışman dahil en az üç öğretim üyesinden oluşur. Jürinin üç kişiden oluşması durumunda eş danışman jüri üyesi olamaz. Eş tez danışmanın jüri üyesi olması durumunda asıl jüri beş üyeden oluşur.

ÖZ

Bu çalışmanın amacı 10 no'lu Türkiye Muhasebe Standardı ile düzenlenmiş olan Raporlama Döneminden Sonraki Olayların ve finansal tablolara etkilerinin belirlenmesi ve açıklanmasıdır. Finansal tablolar, işletmenin belirli bir dönemde gerçekleştirdiği faaliyetlerin sonuçlarını ve dönem sonundaki finansal durumunu gösterirler.

Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar, bilanço tarihi ile finansal tabloların yönetim kurulu tarafından onaylanma tarihi arasındaki süreyi kapsamakta olup, finansal tablo kullanıcılarının aldıkları ekonomik kararlar bakımından büyük önem taşımaktadır. Bu olaylar finansal tablolarda düzeltme gerektirebileceği gibi, düzeltme yapılmasını gerektirmeyen ancak finansal tablo dipnotlarında açıklama yapılmasını gerektiren olaylar olabilir. Onaylanma tarihine kadar kesinleşmiş olan düzeltme gerektiren işlemlerin bilançoya yansıtılması gerekir. Düzeltme gerektirmeyen olaylar ile ilgili açıklamaların da bilançonun dipnotlarında gösterilmesi gerekir. Bu çalışmada, TMS 10 Standardının kapsamı incelenmekte ve uygulaması örneklerle açıklanmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Bilanço, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS), Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS), Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar, Finansal Tablolarda Düzeltme Gerektiren ve Gerektirmeyen İşlemler.

ABSTRACT

The purpose of this study is to determine and to explain the Events After the Balance Sheet Date the effect to financial statement which are organized by standard number 10 of the Turkish Accounting Standards. Financial statement present the results of a company's operations over a period of time and its financial position at the end of that period.

The date of ratification which cover the period between the balance sheet date and the date of approval of the financial statements by the board of directors is of great importance for economic decisions taken by users of financial statement. Such events may require correction in the financial statements, but may be events that do not require a correction but require disclosure in the footnotes to the financial statements. The events which have become definite and need to be adjusted until the ratification date must be reflected at the balance sheet. Explanations about events that do not require corrections should also be presented in balance sheet footnotes. In this study, the context and application of IAS 10 are examined with examples.

Key Words: Balance Sheet, Turkish Accounting Standards (TAS), Turkish Financial Reporting Standards (TFRS), Events After the Reporting Period, Adjusting Events and Non-Adjusting Events the Period at the Financial Statements.

İÇİNDEKİLER

Sayfa No.

ÖZ	iii
ABSTRACT	iv
TABLO LİSTESİ	vii
ŞEKİL LİSTESİ	viii
KISALTMALAR	ix
GİRİŞ	1
1. MUHASEBE VE MUHASEBE STANDARTLARI	3
1.1. Muhasebeyle İlgili Genel Bilgiler	3
1.1.1. Muhasebenin Tanımı, Gelişimi ve Amaçları	3
1.1.2. Muhasebenin Türleri ve İşlevleri	6
1.1.3. Muhasebenin Temel Kavramları	9
1.2. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Gelişimi	14
1.2.1. Muhasebe Standartlarının Gerekliliği ve Oluşum Süreci	15
1.2.2. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve İlgili Kurumlar	18
1.2.3. Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve İlgili Kurumlar.....	21
2. FİNANSAL RAPORLAMAYA İLİŞKİN KAVRAMSAL ÇERÇEVE VE FİNANSAL TABLOLARIN SUNULUŞU	28
2.1. Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve	28
2.1.1. Amaç ve Kapsam	29
2.1.2. Finansal Raporlamanın Amacı.....	30
2.1.3. Faydalı Finansal Bilgilerin Niteliksel Özellikleri	30
2.1.3.1. Temel Niteliksel Özellikler	32
2.1.3.2. Destekleyici Niteliksel Özellikler	33
2.1.4. Faydalı Finansal Raporlamada Maliyet Kısıdı	35
2.1.5. Finansal Tabloları Oluşturan Unsurların Tanım, Tahakkuk ve Ölçümleme Esasları	36
2.1.6. Sermaye ve Sermayenin Korunması Kavramları.....	42
2.2. Finansal Tabloların Sunuluşu (UMS-TMS 1).....	43

2.2.1.	Standardın Amacı ve Kapsamı	43
2.2.2.	Standartla İlgili Tanımlar.....	44
2.2.3.	Finansal Tablolar	46
2.2.4.	Genel Finansal Raporlama İlkeleri	47
2.2.5.	Temel Finansal Tablolar ve Finansal Tabloların Karşılaştırılması.....	51
2.3.	Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT), TMS-TFRS'ye Göre Finansal Tabloların Karşılaştırılması	56
2.3.1.	TMS Uygulamalarının Finansal Tablolara Etkisi	56
2.3.2.	Finansal Tabloların Şekli Açısından Karşılaştırılması	57
2.3.3.	Finansal Tablo Kalemleri Açısından Karşılaştırılması	60
2.3.3.1.	Finansal Durum Tablosu (Bilanço).....	60
2.3.3.2.	Kapsamlı Kar ve Zarar Tablosu	70
2.4.	BOBİ FRS ile TMS/TFRS Karşılaştırılması.....	71
3.	TMS – 10'A GÖRE RAPORLAMA DÖNEMİNDEN SONRAKİ OLAYLAR ...	73
3.1.	Amaç ve Kapsam	73
3.2.	Raporlama Döneminden Sonraki Olayların Tanımlanması	74
3.3.	Finansal Tabloların Onaylanma Tarihi	77
3.4.	Raporlama Döneminden Sonra Düzeltme Gerektiren Olaylar.....	81
3.5.	Raporlama Döneminden Sonra Düzeltme Gerektirmeyen Olaylar.....	107
3.6.	Temettüleri	110
3.7.	İşletmenin Sürekliliği Varsayımının Geçerliliğini Kaybetmesi	111
3.8.	Kamuya Açıklanacak Hususlar	112
3.9.	TMS-10 Raporlama Döneminden Sonraki Olayların Yasal Düzenlemeler Açısından Karşılaştırılması	113
4.	TMS – 10 FİNANSAL TABLOLAR ÜZERİNE ETKİLERİ VE BİR ÖRNEK UYGULAMA	116
4.1.	TFRS 1'in İlk Uygulaması	118
4.2.	TFRS Açılış Finansal Durum Tablosu Tarihinin Tespiti ve Düzenlenecek Finansal Tablolar.	119
4.3.	Örnek Uygulama	120
4.3.1.	Varsayımlar.....	124
4.3.2.	Düzeltme Kayıtları.....	125
SONUÇ	129	
EKLER	132	
KAYNAKÇA	148	

TABLO LİSTESİ

Sayfa No.

Tablo 1. TMS/TFRS'lerde Varlıkları Değerleme Ölçütleri.....	37-38
Tablo 2. Bilanço.....	49-50
Tablo 3. Finansal Durum Tablosu (Bilanço).....	50-51
Tablo 4. Ertelenmiş Vergilerde Sebep Sonuç İlişkisi.....	65
Tablo 5. BOBİ FRS – Karşılaştırma.....	76-77
Tablo 6. AKAY A.Ş.'nin 31.12.2016 Tarihli Ayrıntılı Bilançosu.....	122
Tablo 7. AKAY A.Ş.'nin 31.12.2016 Tarihli Ayrıntılı Gelir Tablosu.....	124

ŞEKİL LİSTESİ

	Sayfa No.
Şekil 1. Dış Akımlar	5
Şekil 2. Faydalı Finansal Bilgilerin Niteliksel Özellikler	28
Şekil 3. Finansal Tabloların Unsurları.....	33
Şekil 4. Finansal Raporlar.....	41
Şekil 5. TFRS Kapsamında Stoklarda Değerleme.....	60
Şekil 6. Türkiye’de Bağımsız Otoriteler.....	81-82
Şekil 7. Raporlama Döneminden Sonraki Olayların Hangi Dönemde Gerçekleşen Olayları Kapsar.....	82
Şekil 8. Raporlama Döneminden Sonraki Olayların Kapsam Tarihi.....	84
Şekil 9. Raporlama Döneminden Sonraki Olayların Karşılaştırılması.....	125

KISALTMALAR

a.g.e.	: Adı geçen eser
AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
BDK	: Bağımsız Düzenleyici Kurumlar
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
b	: Baskı
bkz.	: Bakınız.
BOBİ FRS	: Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardını
C	: Cilt
EPDK	: Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
IASB	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurumundadır
IASC	: International Accounting Standards Committee
IASCF	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu Vakfı
IFAC	: International Federation of Accountants
IFRIC	: International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standardı
İİK	: İcra ve İflas Kanunu
KAYİK	: Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar
KGK	: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KİK	: Kamu İhale Kurumu
KİT	: Kamu İktisadi Teşekkülleri
KKEG	: Kanunen Kabul Edilmeyen Gider
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

RK	: Rekabet Kurumu
RTÜK	: Radyo ve Televizyon Üst Kurulu
S	: Sayı
s	: Sayfa
SAC	: Standards Advisory Council
SIC	: Standing Interpretation Committee
SPK	: Türkiye Sermaye Piyasası Kurulu
ŞK	: Şeker Kurumu
TBB	: Türkiye Bankalar Birliği
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
TMS 1	: Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı
TMS 2	: Stoklar
TMS 7	: Nakit Akış Tabloları
TMS 8	: Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar
TMS 10	: Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar
TMS 11	: İnşaat Sözleşmeleri
TMS 12	: Gelir Vergileri
TMS 16	: Maddi Duran Varlıklar
TMS 17	: Kiralama İşlemleri
TMS 18	: Hasılat
TMS 19	: Çalışanlara Sağlanan Faydalar
TMS 20	: Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklaması
TMS 21	: Kur Değişiminin Etkileri
TMS 23	: Borçlanma Maliyetleri
TMS 27	: Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar
TMS 28	: İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar
TMS 32	: Finansal Araçlar
TMS 34	: Ara Dönem Finansal Raporlama
TMS 36	: Varlıklarda Değer Düşüklüğü

TMS 37	: Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar
TMS 38	: Maddi Olamayan Duran Varlıklar
TMS 40	: Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
TMS 41	: Tarımsal Faaliyetler
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TFRS 1	: Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması
TFRS 3	: İşletme Birleşmeleri
TFRS 6	: Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi
TFRS 9	: TFRS 9 Finansal Araçlar
TFRS 10	: Konsolide Finansal Tablolar
TFRS 11	: Müşterek Anlaşmalar
TL	: Türk Lirası
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUD	: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TTMAİPD	: Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkollü İçkiler Piyasası Düzenleme Kurumu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
UMSK	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YFRÇ	: Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi

GİRİŞ

Uluslararası alanda ortak bir muhasebe dili oluşturmak amacıyla ortaya çıkan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın (UFRS) kullanımı Dünya ülkeleri arasında giderek yaygınlaşmaktadır. Buna paralel olarak Türkiye dâhil birçok ülke kendi muhasebe sistemlerini UFRS'lere göre düzenlemeye ve hatta uygulamaya başlamıştır. Türkiye'de Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) 01.01.2005 tarihinden itibaren çağdaş dünya uygulamalarıyla bütünleşmek amacıyla SPK'ya tabi şirketlerin UFRS'ye uyumlu şekilde muhasebe kayıtları tutmasını zorunlu kılmıştır. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun (TMSK) çıkarttığı Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK) tarafından hazırlanarak uluslararası düzeyde kabul görmüş olan UFRS'leri tam set olarak kabul etmiştir. Yeni Türk Ticaret Kanunu da muhasebe uygulamalarında TMSK tarafından oluşturulmuş standartlar esas almıştır. 13 Nisan 2012 Tarihli Resmi Gazete yayımlanan karar ile TMSK'nın Çalışmalarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik yürürlükten kaldırılmıştır.

6 Nisan 2011 tarihli ve 6223 sayılı Kanun'un verdiği yetkiye dayanılarak, 2 Kasım 2011 tarih, 28103 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren KHK ile Türkiye'de TMS/TFRS oluşturulması ve yayınlanması konusunda görevlendirilen ve halen çalışmalarını aktif olarak yürüten üst kurul, KGK'dur.

Finansal bilgi kullanıcılarının alacakları kararlar açısından önemli olan finansal tabloların hazırlanması, onaylanması ve yayımlanması farklı tarihlerde gerçekleşmektedir. Bilanço tarihi, özel hesap dönemi tayin edilen işletmeler dışında genellikle 31 Aralık tarihidir. Bu tarihe kadar işletmenin muhasebe birimi tarafından yürütülen işlemleri takiben hazırlanan finansal raporlar üst yönetime veya yönetim kuruluna sunulur. Üst yönetim veya yönetim kurulunun kendisine sunulan raporları incelemesi ve finansal tabloların yayımı belli bir süreyi kapsamaktadır. Bu süre içerisinde işletme ile ilgili olaylar devam etmekte olup, bu olayların etkileri finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etkileyecek nitelikte

olabilmektedir. Finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği için, finansal tabloların düzenlenme tarihinden onaylanma tarihine kadar geçecek süre içindeki gelişmelerin de finansal tablolara yansıtılma ihtiyacı, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından 10 no'lu Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar Standardı'nın oluşturulmasına vesile olmuştur. Bu standart ülkemizde de TMS 10 şeklinde Türkçeye çevrilerek yayımlanmıştır.

“Raporlama Döneminden Sonraki Olaylara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı – TMS 10” 20.10.2005 tarih ve 25972 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Bu standartta daha sonra sırasıyla; 15.07.2007 tarih ve 26583 sayılı Resmi Gazete’de 52 no’lu tebliğ, 13.08.2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazete’de 71 ve 81 no’lu tebliğ ve 28.11.2008 tarih ve 27068 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 110 no’lu tebliğ ile değişiklik yapılmıştır. Son olarak ise 01.01.2006 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere, 06.06.2018 tarihli ve 30443 mükerrer sayılı Resmi Gazete ile değişiklikler yapılmıştır.

Raporlama döneminden sonraki olayların tespiti ve bunlarla ilgili olarak bilançoda gerekli düzeltmelerin yapılması kamuya doğru ve zamanında bilgi sunma açısından önemlidir. Raporlama döneminden sonraki olaylar, bilanço tarihi ile finansal tabloların yayınlanması için onay verilen tarih arasında işletme lehine veya aleyhine ortaya çıkan olayları ifade etmektedir. Finansal tablolarda düzeltme yapılıp yapılmayacağına belirlenmesi öncelikle bilançonun onaylanma tarihinin tespitine dayanmaktadır. Onaylanma tarihine kadar kesinleşmiş olan düzeltme gerektiren işlemlerin bilançoya yansıtılması gerekir, düzeltme gerektirmeyen işlemler ile ilgili açıklamaların da bilanço dipnotların da gösterilir. Bu çalışmada; Bilanço Tarihinden Sonraki Olayların muhasebeleştirilmesi hakkında bilgi verilmiştir ve muhasebe uygulama örnekleri sunulmuştur.

1. MUHASEBE VE MUHASEBE STANDARTLARI

Muhasebe uygulamalarında ve finansal raporlamada gerçeğe uygun ve anlamlı bilgi sunulması amacıyla, standartlaşma kavramı muhasebe alanındaki çalışmaların odak noktasını oluşturmuş ve 20. Yüzyılın sonlarına doğru ilk somut öneriler dile getirilmeye başlanmıştır. Dünya çapındaki küreselleşme hareketi ile birlikte sermaye sahipleri sınır ötesi yatırımlara yönelmiş, bu gelişmeler muhasebede ortak bir dil oluşturulması amacıyla Uluslararası Muhasebe Standartları'nın (UMS) ortaya çıkışını tetiklemiştir.

1.1. Muhasebeyle İlgili Genel Bilgiler

Bu başlık altında muhasebenin tanımı, tarihsel gelişimi, amaçları, bölümleri, türleri, önemi ve fonksiyonları ile muhasebenin temel kavramları incelenecektir.

1.1.1. Muhasebenin Tanımı, Gelişimi ve Amaçları

Muhasebe, işletmelerin sahip olmuş olduğu değerler, “varlıklar” olarak adlandırılır. Bunlar, para, mal, makineler, binalar gibi değerlerdir. Kuruluşta işletmeler ancak, başka kişilerin bazı değerler vermesiyle varlık sahibi olabilirler. Dolayısı ile her varlığın bir kaynağı vardır. Bu da muhasebede “kaynaklar” deyimiiyle ifade edilir. Varlıkların işletme sahipleri tarafından verilen kısmına “öz kaynak” üçüncü şahıslar tarafından verilen kısmına ise “yabancı kaynak” denir. İşletme faaliyetleri sonucu, varlıklarda ve kaynaklarda değişimler olacaktır. Dolayısıyla belirli bir dönem sonunda, işletmenin varlıkları ve kaynakları başlangıç durumuna göre farklı olur. İşte muhasebenin konusunu, işletmenin

varlıklarında ve kaynaklarında değişme yaratan işlemlerin kaydı oluşturur. Bu açıklamalardan sonra muhasebenin tanımını aşığıdaki gibi yapabiliriz.¹

Muhasebe, kıymet hareketlerini parayla ifade ederek sınıflandıran, tarih sırası içinde kayıtlayan, bu kayıtları raporlayan ve bu raporların yorumlanmasıyla uğraşan bir bilimdir.²

Muhasebe, aynı zamanda işletme içerisindeki diğer bölümleri gözlemler, verileri analiz eder, kurallara uygun kaydeder, sınıflandırır ve mali tablolar yardımıyla yöneticilere ve ihtiyaç duyanlara periyodik zaman dilimleri içerisinde raporlar. Bu kapsamda muhasebenin tanımını aşığıdaki gibi de yapabiliriz.

Muhasebe, işletmenin amacı doğrultusunda yapmış olduğu faaliyetlerin öz sermayede azalma veya çoğalmayı etkilesin veya etkilemesin, işletmenin mal varlığında meydana getirdiği değişiklikleri kanıtlayıcı belgelere dayanarak analiz eden, kaydeden ve belirli dönemlerde mali tablolar aracılığı ile muhasebeden bilgi edinmek isteyen taraflara bilgi sunun bir sistemdir.³

Bu tanım muhasebenin klasik ve modern fonksiyonlarını da kapsamaktadır. İlk zamanlarda, defter tutma şeklinde kabul edilen muhasebe, işlem ve olayların kaydedilmesini, sınıflandırılmasını ve sonuçların raporlar halinde sunulmasını gerçekleştirmiştir. Fakat ekonomik gelişmeler sonucunda işletme yöneticileri muhasebeden bazı bilgileri analiz etmesini, yorumlamasını ve bunlarla ilgili raporları kendilerine sunmasını beklemişlerdir. Böylelikle zaman içerisinde muhasebe, işlemlerin basit kayıt yönteminden, yöneticilerin karar almasına yardımcı olan ve işletme faaliyetlerini kontrol eden bir araç olmuştur.⁴

Türkiye’de muhasebeyi küreselleşmeye götüren düzenlemeleri tarihsel gelişimi içerisinde aşığıdaki gibi sıralamak mümkündür.⁵

- 1981 yılında Sermaye Piyasası Kanunu yürürlüğe girmiştir.

¹ Nihat Küçükşavaş, Kişisel Bilgisayar (PC) Destekli Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar, Beta, 5. b, İstanbul 1995, s. 4.

² Nejat Tanker, **Finansal Muhasebe**, 2.b., Gazi Kitapevi, Ankara, 1999, s.1.

³ Ali İldr, **Meslek Yüksek Okullarına Yönelik Genel Muhasebe Uygulamaları**, Alfa Yayınları, Bursa, 2002, s.1-2

⁴ Ahmet Kızıl, **Genel Muhasebe ve Vergi Uygulamaları**, Bahar Yayınevi, 1. Baskı, İstanbul, 2006, s.1.

⁵ Mevlüt Karakaya, “Kobilerin Küresel Ekonomik İklima Uyumunda Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ”**VII. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu**, Bildiriler Kitabı, Antalya, 03-07 Mart 2010.

- 1983 yılında Sermaye Piyasası Kurulu oluşturulmuştur.
- 1983 yılında SPK tarafından “Standart Mali Tablo ve Raporlar” Tebliği yayımlanmıştır.
- 1984 yılında SPK tarafından “Standart Genel Hesap Planı” Tebliği yayımlanmıştır.
- 1989 yılında 3568 sayılı Muhasebe Meslek Kanunu yürürlüğe girmiştir.
- 1992 yılında Maliye Bakanlığı tarafından Tekdüzen Muhasebe Sistemi, Uygulama Genel Tebliği 1994 yılında uygulanmak üzere yayımlanmıştır.
- 1994 yılında Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) oluşturulmuştur.
- 1996 yılında TMUDESK Türkiye Muhasebe Standartlarını yayımlamaya başladı. 2002 yılına kadar 19 adet standart yayımlanmıştır.
- 1999 yılında Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur.
- 2002 yılında ilk toplantısını yaparak faaliyete geçmiştir.
- 2002 yılında BDDK Bankacılık sektörü için UFRS ile uyumlu muhasebe uygulama tebliğleri yayımlanmıştır.
- 2003 yılında SPK tarafından UFRS ile uyumlu 33 adet Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları yayımlanmıştır.
- 2005 yılından itibaren TMSK tarafından UFRS ile uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları resmi gazetede yayımlanmıştır.
- 1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe giren, Yeni Türk Ticaret Kanunu tasarısı 2005 yılından itibaren kamuoyuna sunulmuştur.

Muhasebede amaç, işletme veya kuruluşun veya para ile ifade edilebilen faaliyetlerine esas olan bilgi ve belgelerin girilmesi, düzenlenmesi, raporlanması ve belirli bir sistem içerisinde yeterli ve doğru olarak bilgi kullanıcılarına aktarılmasıdır.

Muhasebenin birçok yararı olmakla birlikte en önde gelenleri şunlardır:

- İşletmenin sahip olduğu kıymetlerin tespitini sağlar.
- İşletmede meydana gelen dönem içi faaliyetlerle dönem sonunda ulaşılan sonuçların anlaşılmasını kolaylaştırır.

- İşletme ile iş yapan üçüncü şahısların ekonomik ve sosyal durumlarının bilinmesini sağlar.
- Üçüncü şahıslarla işletme arasında meydana gelen hukuki anlaşmazlıklarda devir teşkil eder.
- İşletmede çalışan personel ve görevlilerin su istimaline karşı işletme varlığını korur.
- İşletme sahibinin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol edilip incelenmesini sağlar.

1.1.2. Muhasebenin Türleri ve İşlevleri

Temel olarak muhasebeyi üç bölüme ayırmak mümkündür. Bunlar, Genel Muhasebe, Maliyet Muhasebesi ve Yönetim Muhasebesidir.

a) Genel Muhasebe;

Mali nitelikli olaylar, hiçbir yoruma tabi tutulmadan kaydedilir ve izleri sürekli olarak saklanır.

Genel muhasebe yöneticiler şu olanakları sağlar.

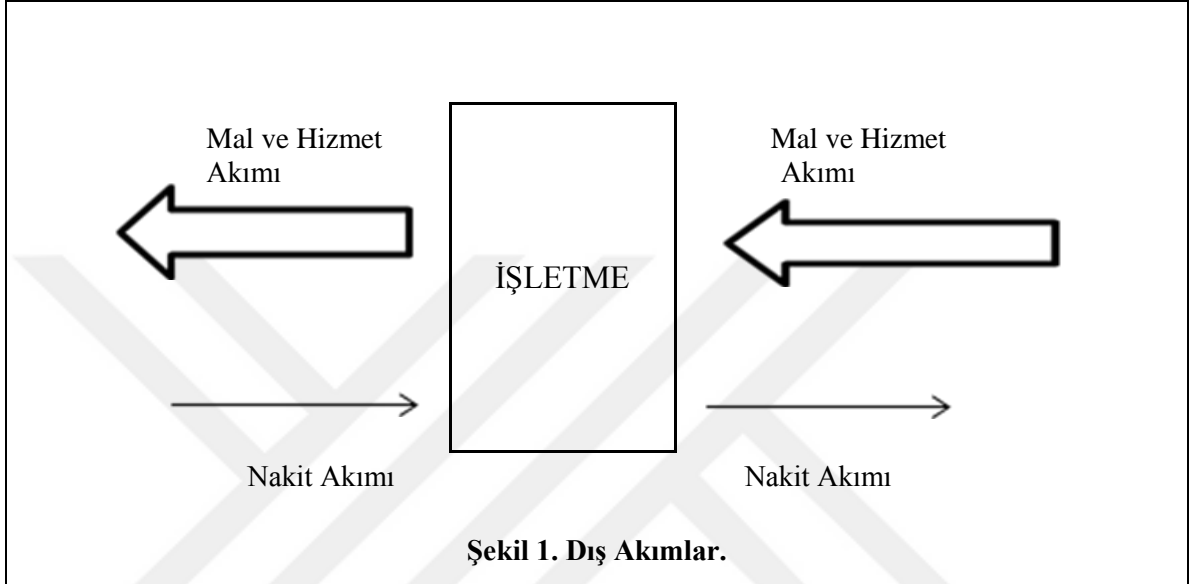
- Daha önce yapılmış bir işlemin dayanağı hakkında bilgi edinir.
- Belirli tarihlerde yapılması gereken işlemlerin unutulmamasını sağlar.
- İşletme varlıklarının azalıp azalmadığının bilgisini verir.

Genel muhasebe dışarıdan işletmeye gelen ve işletmeden dışarıya akan mal ve hizmet akımlarını, öte yandan işletmeden dışarıya ve dışarıdan işletmeye akan nakit akımlarını gösterir. Bir başka ifade ile genel muhasebe dış akımları kaydeder.⁶

Bu akımlar karşımıza iki görünüş çıkarmaktadır. Birincisi fiziki görünüştür ki, işletmenin tedarikçiden mal ve hizmet ya da hammadde ve yardımcı madde alması veya müşterisine mal ve hizmet teslimidir. İkinci görünüş parasal görünüşdür ki, müşteriden

⁶ İldır, a.g.e., s.3.

tahsilât, tedarikçiye ödeme şeklindedir. Fiziki görünüşe aksi yönde bir parasal akım söz konusudur. Nakit akımı vade nedeniyle fiziki akımdan sonra oluşur.



Kaynak: Ali İldır, *Meslek Yüksek Okullarına Yönelik Genel Muhasebe Uygulamaları*, Bursa, 2002, s.1-2

b) Maliyet Muhasebesi:

Maliyet Muhasebesi, mal ve hizmet üreten işletmelerde, bir takım yöntem, teknik ve usullerle üretilen mal veya hizmetin maliyetinin tespit ve kontrol etmeyi konu edinen muhasebe türüdür.

Bu niteliği ile maliyet muhasebesi, üretilen malın satış fiyatının uygun bir şekilde tespit edilmesine ve işletmede giderlerin kontrol altında tutulmasına aracılık etmektedir. Maliyet muhasebesi, üretilen mallar ile ilgili maliyet hesaplamalarında referans olarak ise Genel Muhasebeyi kullanmaktadır.⁷

c) Yönetim Muhasebesi:

Yönetim muhasebesi, yönetimin, planlama ve kontrol faaliyetlerinde, karar almada ve performans ölçümünde gereksinim duyduğu bilgileri ham veri olarak toplanmasından bunların ihtiyaca uygun bilgiye dönüştürerek raporlar halinde yönetime sunmayı

⁷ Mehmet Civan, *Finansal Muhasebe*, Yaşar Cevizli Kitapevi, 5. b, Gaziantep 2015, s.9.

hedefleyen bir muhasebe türüdür. Yönetim muhasebesi tarafından üretilen bilgiler tamamen işletme yönetimine yönelik raporlandığından yönetim muhasebesi de içe yönelik bir muhasebe türüdür.⁸

Yukarıdaki muhasebe tanımından hareketle, muhasebenin fonksiyonları düzenleme, kaydetme, sınıflandırma, özetleme, analiz etme, yorumlama ve raporlama olarak sıralanabilir.

Düzenleme: Finansal bilgiler içermekte olup, belgeleri düzenleyerek bir araya getirmektedir. Belgeleri oluş tarihlerine göre sıralayıp, düzenler ve en son muhasebe fişine bağlar. Muhasebe süreci belgeleme işlemi ile aktif hale gelir. Muhasebeye konu olan her bir mali durumdaki işlemin herhangi bir belgeye dayanması gerekmektedir. Günümüzde gelişen, ticaret ve işlemleri karşısında kaydetme işlemi gerçekleşmeden önce finansal belgeler, tarihlerine göre sıralanmalıdır.

Kaydetme: Kaydetme fonksiyonu, para ile ifade edilebilen finansal işlem ve bilgilerin VUK'da ve TTK'da yer alan objektif belgelere dayandırılarak tarih ve sıra numarasına göre yevmiye defterine kaydedilmesidir. Kaydetme fonksiyonu, muhasebe fişlerinin günlük defteri olarak adlandırılan ve bütün işlemlerin izlendiği bu deftere yapılan, kayıtlama işlemini ifade etmektedir. Diğer fonksiyonların işlevselliği kayıtların doğru tutulmasına bağlıdır.

Sınıflandırma: Yevmiye defterine tarih ve sıra numarasına göre kaydedilen işlem ve olayların defter-i kebirde yani büyük defterde tasnif edilmesidir. Böylece bu bilgiler anlamlı ve faydalı hale getirilmiş olur. Bununla birlikte sınıflandırma işlemi, düzenleme ve kaydetme fonksiyonunda oluşmuş olan, yanlış ve hataların ortaya çıkarılabilmesi ve telafi edilmesini de sağlayarak muhasebede bütün kontrolleri sağlayan fonksiyonunu da üstlenmiş olmaktadır.

Özetleme: Düzenlenmiş, kaydedilmiş ve sınıflandırılması yapılmış bir bilginin, muhasebe bilgilerinden yararlanacak kişi ya da kuruluşlara yararlı olacağı bir işlemdir. Ancak bu bilgilerin özetlenerek kişi ve kuruluşlara verilmesi durumunda, işletme hakkında özet durumlar ve sonuçların değerlendirilmesi daha kolay ve pratik bir hale gelmektedir. Bu

⁸ Metin Saban, Hakan Vargün ve Serhan Gürkan, **Finansal Muhasebe**, Beta, İstanbul 2015, s. 11.

sebeple muhasebenin özetleme fonksiyonu, bu bilgileri kısaltarak ve özetleyerek mali tabloların hazırlanmasını kolaylaştırmaktadır.

Analiz Etme: Düzenlenerek kaydedilmiş ve sınıflandırılmış bir bilginin, muhasebeye taraf olan kişi ve kurumlar tarafından kullanılabilmesi ve değerlendirilmesi, o bilgi üzerinde yapılacak değerlendirmeye bağlıdır. Günümüzde analiz fonksiyonu ile finansal tablolar elde edilmektedir ve bu tablolar ile işletmelerin gelişmesi, kârlılık, maliyet gibi unsurları hakkında bilgiler edinmek daha kolay hale gelmektedir.

Yorumlama: İşletme hakkında özet bilgilerden elde edilen analiz tablolarından sonra, işletme hakkında verilebilecek kararların oluşması için yorumlama yapılması gerekmektedir. Yorumlama işlevi, işletmenin yönetiminde olan kişilere verecekleri kararlara temel olması konusunda finansal tabloların, öteki işletmeler ile işletmenin farklı dönemlerinin kıyaslanması ile gerçekleşmektedir.

Raporlama: Önceki fonksiyonlarda yapılan işlemler, yorumlamanın ardından elde edilen bilgilerin muhasebenin yetkililerine finansal tablolar aracılığı ile rapor edilmesi gerekmektedir. Raporlama fonksiyonu ile bir işletmenin; düzenlenen, kaydedilen, sınıflandırılan bilgi özetleri komple incelenerek yorumlanmakta ve ortaya çıkan sonuçlarının kullanıcılara aktarılmaktadır.

Raporlama, işletmede dönem içerisinde meydana gelen olaylarla sonuçları arasındaki ilişkiyi anlatır. İşletmeler bu raporlar sayesinde geleceğine karar vermekte ve yeni kararlar almaktadır. Raporlama aşamasında muhasebe tabloları kullanılır ve bu tabloların en önemlileri bilanço ve gelir tablosudur.

1.1.3. Muhasebenin Temel Kavramları

Muhasebede kavram, muhasebe ile ilgili işlem ve uygulamalarda göz önünde bulundurulması gereken bir takım kural ve varsayımları ifade etmektedir. Bundan amaç ise, muhasebe ile ilgili anlamlı verilerin ve anlamlı sonuçların elde edilmesini sağlamaktır.⁹

⁹ Civan, a.g.e., s.14

İktisadi analizlerde olduğu gibi, muhasebe veri ve raporlarının muhasebe ile ilgili taraflara aynı derecede yarar ve güvenilirlik sağlayabilmesi, onların muhasebe kavram ve ilkelerine uygun şekilde yapılmasına ve hazırlanmasına bağıdır. Dolayısıyla muhasebe kavram ve ilkeleri, uyulması gerekli temel esaslar olarak büyük önem taşırlar.¹⁰

Muhasebenin temel kavramları şunlardır:¹¹

- 1) Sosyal Sorumluluk Kavramı
- 2) Kişilik Kavramı
- 3) İşletmenin Sürekliliği Kavramı
- 4) Dönemsellik Kavramı
- 5) Parayla Ölçülme Kavramı
- 6) Maliyet Esaslı Kavramı
- 7) Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı
- 8) Tutarlılık Kavramı
- 9) Tam Açıklama Kavramı
- 10) İhtiyatlılık Kavramı
- 11) Önemlilik
- 12) Özün Önceliği Kavramı

Sosyal Sorumluluk Kavramı: Bu kavram, muhasebenin işlevini yerine getirme hususundaki sorumluluğunu belirtmekte ve muhasebenin kapsamını, anlamını, yerini ve amacını göstermektedir. Sosyal sorumluluk kavramı, muhasebe organizasyonunda muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde ve finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasında belli kişi veya grupların değil, tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesi ve dolayısıyla bilgi verildiğinde gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranılması gerektiğini ifade etmektedir.¹²

¹⁰ Küçüksavaş, a.g.e, s. 9.

¹¹ Vasfi Haftacı, **Dönemsel Muhasebe**, Umuttepe Yayınları, Kocaeli, Ocak 2010, s.5-6.

¹² Civan, a.g.e., s.9

Kişilik Kavramı: Bu kavram, işletmenin sahip veya sahiplerinden, yöneticilerinden, personelerinden ve diğer ilgililerden ayrı bir kişiliğe sahip olduğu ilkesine dayanır. İşletmenin ayrı bir kişiliğe sahip olması kavramı, çift taraflı kayıt esası ve varlıklar ile kaynaklar arasındaki eşitliği gösteren bir kavramdır.¹³

İşletmenin Sürekliliği Kavramı: İşletmelerin faaliyetlerini bir süreye bağlı olmaksızın sürdüreceğini ifade eder. Bu nedenle işletmenin ömrü sahiplerinin ya da hissedarlarının yaşam süreleriyle bağlı değildir. İşletmenin sürekliliği maliyet hesabının temelini oluşturmaktadır. Bu kavramın, işletmeler açısından geçerliliğinin bulunmadığı veya ortadan kalktığı durumlarda ise bu husus finansal tabloların dipnotlarında açıklanır.¹⁴

Dönemsellik Kavramı: İşletmenin 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 karların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir. Bu kavramın, işletmeler açısından geçerliliğinin bulunmadığı veya ortadan kalktığı durumlarda ise bu husus mali tabloların dipnotlarında açıklanır.¹⁵

Parayla Ölçme Kavramı: Muhasebe sadece para ile ifade edilebilen işlemleri bünyesinde toplar. Örneğin, muhasebe işletmede çalışan personelin sağlık durumlarını kaydetmez. Bununla beraber bu kavramın yararı, birbirinden farklı birçok olayı ortak bir değer ölçüsü ile açıklanabilir bir duruma getirmesidir. Muhasebeden beklenen amaca ulaşılabilmesi için, sonuca tesir eden değer hareketlerinin ortak bir ölçü birimi ile belirtilmesi gerekir. Bu ölçü birimi günümüzün ortak müdahale aracı olan paradır. Muhasebe amaçlarına ulaşabilmek için, sonuca tesir eden değer hareketlerinin ortak bir

¹³ Gürbüz Gökçen, **Genel Muhasebe İlkeler ve Tek Düzen Hesap Planı Uygulamaları**, İstanbul, Beta Yayınları, s, 184.

¹⁴ a.g.e.

¹⁵ Ahmet Hayri Durmuş ve Mehmet Emin Arat, **Mali Tablolar Tahlili İlkeler ve Uygulamalar**, Marmara Üniversitesi Nihat Sayar Eğitim Vakfı, b.5, İstanbul-2000, s.4.

ölçü birimiyle belirtilmesi gerekir.¹⁶ Bu ölçü birimi paradır ve muhasebe işlemleri ulusal para cinsinden yürütülür.

Maliyet Esası Kavramı: Maliyet esası kavramı, para mevcudu, alacaklar ve maliyetlerin belirlenmesi mümkün veya uygun olmayan diğer kalemler hariç, işletme tarafından elde edilen varlık ve hizmetlerin muhasebeleşmesinde, bunların elde edilmesinde maliyetlerin esas alınması gereğini ifade eder.¹⁷

Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı: Bu kavram, İşletmede gerçekleşen finansal nitelikli olayların kaydedilmesi için tarafsız davranılması ve kayıtların usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılması ve muhasebe kayıtlarına esas alınacak yöntemlerin seçilmesinde tarafsız ve önyargısız davranılması gereğini ifade eder.¹⁸

Muhasebe belgelere dayanır. Belgesiz muhasebe olmaz. Belgenin olmadığı yerde muhasebe biter, son bulur. Ancak belgelerin nesnel yani yansız olarak hazırlanması gerekir. Tarafsızlık ve belgelendirme kavramı bu açıdan sosyal sorumluluk kavramı ile yakından ilişkilidir.¹⁹

Muhasebe açısından yasalarda belirtilen şekil şartlarına uygun olarak düzenlenen belgelerin, işletmeye ilişkin davalarda kanıt olma özelliği vardır.

Tutarlılık Kavramı: Tutarlılık kavramı, muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanması gereğini ifade eder. İşletmelerin finansal durumunun, faaliyet sonuçlarının ve bunlara ilişkin yorumların karşılaştırılabilir olması bu kavramın amacını oluşturur. Tutarlılık kavramı, benzer olay ve işlemlerde, kayıt düzenleri ile değerlendirme ölçülerinin değişmezliğini ve finansal tablolarda biçim ve içerik yönünden tek düzeni öngörür. Geçerli nedenlerin bulunduğu durumlarda, işletmeler, uyguladıkları muhasebe politikalarını

¹⁶ Küçüksavaş, a.g.e., s. 10.

¹⁷ Ali Ildır, **Meslek Yüksek Okullarına Yönelik Genel Muhasebe Uygulamaları**, Alfa, İstanbul, Ekim 2002, s.8

¹⁸ Gökçen, a.g.e., s.185.

¹⁹ Haftacı, a.g.e., s, 9.

değiştirebilir. Ancak, bu değişikliklerin ve bunların parasal etkilerinin finansal tablolarda açıklaması zorunludur.²⁰

Tam Açıklama Kavramı: Bu kavram, finansal tabloların bu tablolardan yararlanan kişi ve kuruluşların karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde, açık ve anlaşılır olmasını ifade eder. Finansal tablolarda, finansal bilgilerin tam olarak açıklanması yanında, gelecekte gerçekleşmesi olası olgulara da yer verilmesi bu kavramın gereğini ifade eder.²¹

İhtiyatlılık Kavramı: Bu kavram, muhasebe olaylarında temkinli davranılması ve işletmenin gelecekte karşılaşabileceği her türlü risklerin göz önünde bulundurulması gerektiğini savunur. İşletmelerin olası gider ve zararları için karşılık ayırmaları, buna karşılık olası gelir ve karları için gerçekleşme dönemine kadar herhangi bir muhasebe işlemi yapmazlar.²²

Önemlilik Kavramı: Bu kavram, bir hesap kalemi veya finansal bir olayın nispi ağırlık ve değerlerinin mali tablolara dayandırılarak yapılacak değerlendirmeleri ve bu konuda alınacak kararları etkileyebilecek düzeyde olmasını ifade eder. Önemli hesap kalemleri, finansal olaylar ve diğer hususların finansal tablolarda yer alması zorunludur.²³

Özün Önceliği Kavramı: Özün önceliği kavramı, işlemlerin muhasebeye yansıtılmasında ve onlara ilişkin değerlendirmelerin yapılmasında biçimlerinden çok özlerinin esas alınması gereğini ifade eder. Genel olarak işlemlerin biçimleri ile özleri paralel olmakla birlikte, bazı durumlarda farklılıklar ortaya çıkabilir. Bu takdirde, özün biçime önceliği esastır.²⁴

²⁰ a.g.e., s.10.

²¹ a.g.e.

²² Gökçen, a.g.e., s. 185.

²³ Durmuş, a.g.e., s. 6.

²⁴ Küçüksavaş, a.g.e., s.12.

1.2. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Gelişimi

Bilginin öneminin arttığı küreselleşen Dünyada, ülkeler arasındaki fiziki sınırla aşılış, işletmelerin uluslararası faaliyetleri zamanla artmış ve sermaye piyasalarındaki hareketlilik küreselleşme ile birlikte yoğunlaşmıştır.

Uluslararası alanda ortaya çıkan bu gelişmeler, taraflar arasında kabul görmüş, doğru, güvenilir, anlamlı, gerçeğe uygun, karşılaştırılabilir, anlaşılabilir finansal bilgi ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Bu durum, işletmelerin gerçekleştirdiği muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarında birbirinden bağımsız ve farklı düzenlemeleri uyumlu hale getirmek amacıyla, finansal tablolar setinin önemini, niteliğini ve kalitesini artırma zorunluluğu doğurmuştur.

Günümüzde, finansal tablolarda tekdüzeliği sağlamak ve finansal tablo kullanıcılarının ekonomik kararlar almalarına yardımcı olmak amacıyla standartları geliştirme ve yürürlüğe koyma yetkisi Uluslararası Muhasebe Standartları Kurumundadır (IASB). Bu kurulun yayınlamış olduğu standartlar Uluslararası Finansal Raporlama Standardı (IFRS) olarak adlandırılmaktadır. Başta Avrupa Birliği (AB) ülkeleri olmak üzere Dünyanın birçok ülkesinde IASB tarafından yayınlanan standartlar benimsenmiş ve uygulamaya başlamıştır.

Türkiye’de; IASB ile yapılan telif anlaşması kapsamında, IASB tarafından yayınlanan Uluslararası Muhasebe Standartları’nı (UFRS) Türkçeye çevirmek ve Türkiye’ye uyarlamak görevi, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu’na 18.12.1999 Tarih ve 4487 sayılı Kanunla eklenen Ek-1’inci madde ile Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu’na (TMSK) verilmiştir. TMSK UFRS’nin birebir çevirisini yaparak Resmi Gazete’ de yayınlanmaya başlamıştır.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nun (KGK) kurulmasıyla, 02.11.2011 tarihli, 660 no’lu Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile TMSK lav edilerek tüm görevleri KGK’a devredilmiştir.

1.2.1. Muhasebe Standartlarının Gerekliliği ve Oluşum Süreci

Muhasebe standartları, muhasebe çalışmalarının hangi özellikteki işlem ve olaylarının, hangi değerlerle kaydedeceğinin, hangi sınıfa koyulacağının ve ne sıklıkla hangi rapor vasıtasıyla sunacağının yöntemini belirleyen düzenlemelerdir.

Muhasebe standartlarının diğer bir işlevi mevzuata dayanan dağınık uygulamaları bir düzene oturtmak ve muhasebe mesleğini seçenlerin mesleki yeterliliklerinin kaliteli olmasını sağlamaktır.

Muhasebe standartları ayrıca, sermaye piyasasında kamunun aydınlatılması, yatırımcıların sermaye piyasası araçları hakkında eksiksiz bilgilendirilmesini de sağlamaktadır.

Muhasebe standartlarına duyulan ihtiyaç aşağıdaki başlıklarda ele alınabilir.²⁵

- Uygulamadaki farklılıkları ortadan kaldırmak,
- Muhasebe ilkelerinde tekdüzeni gerçekleştirmek
- Finansal tabloların açık, uygun, anlaşılabilir, tarafsız ve karşılaştırılabilir olmasını sağlamak,
- İşletmeyle ilgili kişi ve kurumların yanlış değerlendirmelerine ve karar vermelerine engel olmak,
- Uluslararası alanda finansal bilgi üretimi ve sunulması sırasında ortak bir dil oluşturmak.

İşletmelerin ve işletme dışı çevrelerin karar alma sürecinde belirleyici rolü olan muhasebe standartları, birçok çıkar gurubunun ilgi odağı durumunda olup, muhasebe standartlarının kimin tarafından belirleneceği de tartışma konusu olagelmiştir.²⁶

²⁵ Cemal Elitaş, Bilge Leyli Elitaş, **TMS/TFRS Üzerine Yorumlar ve Örnek Uygulamalar**, Ankara, Gazi Kitabevi, 2010, s.1.

²⁶ Ataman Akgül, B.-Akay, H. **Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma**, Türkmen Kitabevi, 2. Baskı, İstanbul 2004, s.5’ten Gürbüz Gökçen, Başak Ataman Akgül, Cemal akıcı, **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları**, İstanbul, Beta Yayınları, Ekim 2006, s.1.

Muhasebe standartlarının oluşturulması konusunda ileri sürülen görüşler, kamu sektörü tarafından yasama yoluyla, özel sektör tarafından düzenleyici kuruluşları vasıtasıyla ve kamu sektörünün muhasebe standartları düzenleme yetkisini bir kuruluşa devretmesi olmak üzere üç ana başlık altında ele alınmaktadır.²⁷

a) Muhasebe Standartlarının Kamu Sektörü Tarafından Yasama Yoluyla Belirlenmesi

Bu yöntem, muhasebe standartlarının, kanunlar, yönetmelikler ve benzeri yöntemlerle devlet tarafından belirlenmesi durumudur.

Yasama, muhasebe standartlarını belirlerken bu standartlara uyulmaması durumunda uygulanacak cezaları da belirleyerek, standartların uygulanmasında yaptırımlar getirmektedir. Bu noktada, son yaptırım organının ve başvuru mekanizmasının mahkemeler olması da, hem standartların uygulanmasının sağlanmasını, hem de standartlara uyulmaması halinde yaptırım uygulamasını pekiştiren bir nokta olarak gündeme gelmektedir. Örneğin Avrupa Birliği'nde muhasebe standartları bu şekilde Konsey Direktifleri olarak kabul edilmekte ve bu düzenlemeler üye ülke mevzuatlarına zorunlu olarak geçirilmektedir.²⁸

Demokratik hukuk sistemlerinde önemli siyasal ve sosyal tercihlerin yasama organları tarafından yapıldığı göz önüne alındığında; bu durumun muhasebe standartlarının oluşturulması sürecine uygulanması standart bekleyicilerin yetki ve otoritelerinin sorgulanmasını azaltacak, muhasebe düzenlemelerine uyum konusunda yatırım sorununu en aza indirecektir.²⁹

Bu uygulamanın dezavantajı ise; özellikle muhasebeye vergi amacıyla ihtiyaç duyulan ülkelerde standartlar devletçe belirlenebilir ve iktidara hâkim siyasal iktidar tarafından karar verilebilir.

²⁷ Saim Üstündağ, **Muhasebe Standartlarının Oluşturulması Süreci**, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, S.1, Nisan 2000, s. 32.

²⁸ Nejdet Sağlam, **Bölümsel Raporlama ve Uygulaması**, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları, No: 1282, 2001,s.15.

²⁹ Cemal Elitaş, Bilge Leyli Elitaş, a.g.e., s.2.

b) Muhasebe Standartlarının Özel Sektör Düzenleyici Kuruluşlarınca Belirlenmesi

Muhasebe standartlarının belirlenmesinde, özel sektör düzenleyici kuruluşları görev alabilirler. Özel sektörde oluşturulan bu standartların uygulanması tamamıyla ihtiyari olmaktadır. Dolayısı ile burada en önemli sorun, standartlara uyumun sağlanmasında bu kuruluşların yaptırım gücüne sahip olmamalarıdır. Bu kuruluşlar dernek, vakıf ve birlik şeklinde örgütlenen ve özel sektör temsilcilerinin içinde buldukları yerel veya uluslararası kuruluşlardır. Özel sektör düzenleyici kuruluşları otoritelerini ve standartlara uyumu sağlayabilmek için geniş fikir alışverişleri, standart taslaklarının yayınlanarak görüşler alınması, belirlenecek standartlara temel oluşturmak üzere bir kavramsal çerçevenin kabul edilmesi gibi “uzlaşma arayışı” olarak adlandırılan geniş bir prosedür uygulama yoluna başvurmuştur. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, Amerika’da 1973 yılına kadar muhasebe standartlarının belirlenmesinde etkin rolü olan Accounting Principles Board (APB) bu tip kuruluşlara örnek olarak gösterilebilir.³⁰

Standartların özel sektörde belirlendiği ülkeler; muhasebeyi bir bilgi sistemi olarak gören, bilgi amaçlı muhasebenin tutulduğu ve sermaye piyasalarının gelişmiş olduğu yazılı hukukun gelişmediği Anglo-Sakson ülkelerdir.³¹

c) Kamu Sektörünün Muhasebe Standartları Düzenleme Yetkisini Bir Kuruluşa Devretmesi

Amerika Birleşik Devletleri’nde (ABD) uygulama alanı bulan bu yöntemde muhasebe standartları belirleme yetkisi, hükümet desteği bulunan bir kuruluşa devredilmektedir. Bu şekilde, muhasebe düzenlemelerini yasama organlarından daha hızlı ve etkin olarak gerçekleştirebilirler.

ABD’de Sermaye Piyasası Kurulu (Security Exchange Commission-SEC) kongreden bu desteği almıştır. Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial

³⁰ Serpil Bostancı, **Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu**, İSMMMS Yayın Organı, Mali Çözüm, Sayı:59, Nisan-Mayıs-Haziran 2002,s.73.

³¹ Cemal Elitaş, Bilge Leyli Elitaş, a.g.e., s.3.

Accounting Standards Board-FASB) bu yöntemi izlemektedir. Türkiye’de KGGK bu kapsamdadır.

Bu yöntemin sakıncası; özel sektör düzenleyici kuruluşları yöntemine kıyasla daha güçlü bir otoriteye sahip olması nedeniyle yapılacak düzenlemelerde keyfi davranılması ihtimalini arttırması ve bu kuruluşların, politik baskılara ve bağımsızlıklarını sınırlandıran üst kuruluşların baskılarına açık olmaları ve bu baskılardan kolayca etkilenebilmeleridir.³²

1.2.2. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve İlgili Kurumlar

Dünya çapındaki küreselleşme hareketi ile birlikte sermaye sahiplerinin uluslararası yatırımlara yönelmesi hız kazanmıştır. Bu gelişmeler ve uluslararası ticaretin deniz aşırı kıtalara ulaşması sonucunda, finansal bilgilerin sunulması açısından, her yerde aynı anlamı ifade eden şeffaf, gerçeği yansıtan ve karşılaştırılabilir muhasebe diline ihtiyaç duyulmuştur. Bu gelişmeler dünya çapında muhasebe standartlarının oluşumunu hızlandırmış, uyum ve uyumlaştırma süreçlerini başlatmıştır.

Belirli bir ülkedeki işletmelerin finansal tabloları ve muhasebe bilgilerinde aynı dilin konuşulabilmesi için her ülkede muhasebe standartlarının oluşturulması gereği ortaya çıkmıştır. Globalleşmenin artması ile birlikte uluslararası ticaretin gelişmesi, para ve sermaye hareketlerinin önemli boyutlara ulaşması ile birlikte, benzer nitelik taşıyan olayların muhasebede benzer biçimde ifade edilmesi gerekmektedir.³³

Finansal raporlama düzenlerinin uluslararası düzeyde uyumlaştırılması için çalışma yapan kurumların başında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee-IASC) gelmektedir.³⁴

Muhasebede küresel anlamda atılım yapma ihtiyacı 20. yüzyıl sonlarına denk gelmektedir. Konuyla ilgili müzakereler 1960’lı yıllarda standartlaşma kavramı odak

³² Gürbüz Gökçen, Başak Ataman ve Cemal Çakıcı, **Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları**, İstanbul, Beta Yayınları, 2. b. 2016, s. 3.

³³ Mehmet Özbirecikli, İlker Kıymetli Şen ve Kayahan Tüm, **Uygulamaya Dönük Örnekli açıklamalarla Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı**, Ankara: Detay Yayıncılık, 2017, s.3.

³⁴ Gökçen, Ataman ve Çakıcı, a.g.e, s. 3.

noktası belirlenerek yürütülmüştür. Ancak bilimsel anlamda atılan ilk somut adımlar 1972 yılında Sydney’de gerçekleşen 10. Uluslararası Muhasebeciler Kongresi’nde dile getirilen öneriler ile atılmıştır. Takip eden 1973 yılında kurulan IASC’ye ilk üye olan ülkeler Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve Amerika Birleşik Devletleri olarak sıralanmaktadır.³⁵

Ülkemizde Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) bu kuruluşa üyedir. Üyeliği 1979 yılında Bakanlar Kurulu Kararı ile onaylanmıştır. 1994 tarihinde TMUD’nin desteği ile Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) de IASC üyeliğine alınmıştır.³⁶

Bağımsız Organizasyon niteliği taşıyan bu komitenin merkezi Londra’da olup, 100’den fazla ülkeden, 2.000.000’un üzerinde muhasebe mesleği mensubunu temsil eden 140’den fazla muhasebe kuruluşu üyesi bulunmaktadır.³⁷

IASC’nin ana hedefleri kuruluş sözleşmesinin 2. maddesinde aşağıdaki gibi belirtilmektedir:³⁸

- a) Dünyadaki sermaye piyasaları katılımcılarına ve ekonomik açıdan karar veren diğer finansal tablo kullanıcılarına yardımcı olmak amacıyla finansal tablolarda ve diğer finansal raporlamalarda yüksek kalitede, şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgi sağlamayı gerektiren yüksek kaliteli, anlaşılır, uygulanabilir tek bir küresel muhasebe standartları setini kamunun çıkarını gözeterek geliştirmek,
- b) Standartların kullanımını ve titizlikle uygulanmasını teşvik etmek,
- c) (a) ve (b) ile ilgili amaçları yerine getirirken, uygun oldukça küçük ve orta ölçekli işletmelerin ve gelişmekte olan ekonomilerin kendilerine özgü gereksinimlerini göz önünde bulundurmak ve
- d) Ulusal muhasebe standartları ile UMS ve UFRS arasında yüksek kalitede çözümler getirecek yakınsama sağlamaktır.

³⁵ Mikail Erol, Metin Atmaca ve Seçil Öztürk, “**Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına Bakış Açılarının Ölçülmesine İlişkin Ampirik Bir Çalışma**”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Sayı: 13, 2011, s.229.

³⁶ Gökçen, Akgül ve Çakıcı, a.g.e. s. 4

³⁷ Başak Ataman ve Gürbüz Gökçen, **Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Uygulamaları**, Beta Basım Yayım, 1. b, İstanbul, 2017, s. 1.

³⁸ a.g.e.

1982 yılında IASC ve 1977 yılında Münih-Almanya’da gerçekleşen 11. Dünya Muhasebeciler Kongresi sırasında kurulan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants - IFAC) yapılan bir anlaşma ile koordine kararı almış ve IFAC üyelerinin aynı zamanda IASC üyeleri olduğu kabul edilmiştir. Böylece iki kurum tek çatı altında toplanmıştır.³⁹ Amaç, IASB tarafından çıkarılacak tüm UMS/UFRS oluşturmak ve dünya çapında geçerlilik kazandırmaktır.

IASB’nın stratejilerini ve bütçesini belirlemek ve çalışmalarını denetlemektir amacıyla, 8 Mart 2001 tarihinde kar amacı gütmeyen bir vakıf olarak Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu Vakfı (IASCF) kurulmuştur. Vakfın üyeleri, finansal tablo hazırlayıcıları ve okuyucuları, denetçiler ve akademisyenlerden kurulu 22 üyeden oluşmaktadır. Bu üyelerin 6 tanesi Kuzey Amerika, 6 tanesi Avrupa, 6 tanesi Asya Okyanusya bölgeleri ve 4 tanesi de coğrafi dengeyi dikkate alarak diğer bölgelerden gelmektedir.

Ayrıca, yüksek kaliteli standartlar oluşturabilmek amacı ile IASB’nın çalışmalarından etkilenecek olan kişi ve kuruluşların görüşlerinin alındığı Standart Danışma Konseyi (Standards Advisory Council - SAC) adında bir tartışma platformu oluşturulmuştur. SAC’ın üyeleri, her üç yılda bir, IASCF tarafından atanmakta ve Konsey’in farklı coğrafi bölgelerden ve farklı fonksiyonlara sahip uzmanlardan oluşan 50 üyesi bulunmaktadır. SAC’ın temel görevi; IASB’nin gündemi, çalışma programı ve öncelikleri hakkında görüş oluşturmaktır. Bununla birlikte, oluşturulması planlanan standartlara ilişkin olarak, ilgili kişi ve kuruluşların bakış açılarını IASB’ye bildirir. Standartların uygulanma aşamasında ise, IFRIC tarafından oluşturulacak yorumlar hakkında, inceleme yapar ve görüş oluşturur.

UMS / UFRS’nin oluşturulması kadar doğru yorumlanması da önem taşımaktadır. Bu noktada 2001 yılında eski adı Standart Yorumlama Komitesi (Standing Interpretation Committee - SIC) olan, Uluslararası Finansal Raporlama Yorum Komitesi (International Financial Reporting Interpretations Committee - IFRIC) yeniden yapılandırılarak devreye alınmıştır. IFRIC, IASB tarafından oluşturulan standartlarla ilgili uygulamaya yönelik yorumlar yayımlayarak, bu standartların uygulanmasında rehber görevi görmektedir.

³⁹ Gökçen, Ataman ve Çakıcı, a.g.e. s.4.

IFRIC, yorumlarını yaparken, benzer ulusal kurallarla da işbirliği içinde çalışır. IFRIC'in başlıca görevleri; IASB tarafından oluşturulan standartların doğru bir şekilde yorumlanması için, önce yorum taslaklarını kamuoyunun görüşüne sunmak, ardından da nihai yorumları IASB'nin onayına sunmaktır. Yetersiz kalan ya da birbiri ile çakışan yorumların olması halinde ise, bunların düzeltilmesini sağlamak da görevleri arasında bulunmaktadır. IFRIC'in toplam 12 üyesi bulunmaktadır ve bu üyeler IASCF tarafından üç senelik bir süre için atanmaktadır.

1.2.3. Türkiye'de Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve İlgili Kurumlar

IASC'nin geliştirerek yayımladığı muhasebe standartları, ülkemizde 1991 yılına kadar İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü tarafından dilimize çevrilerek ve orijinaline sadık kalınarak, Uluslararası Muhasebe Standartları adı ile Muhasebe Enstitüsü Dergisi'nde yayımlanmış ve ülkemizde ilgili çevrelere aktarılmıştır. Dilimize çevrilen bu standartlar, Dernek Başkanı Prof. Dr. Ahmet Hayri Durmuş'un öncülüğünde TMUD tarafından 1992 yılında bir kitap halinde toplanıp yayımlanmıştır.⁴⁰

Ortakların muhasebe, finansal tablo ve raporlarına ilişkin ilk hükümler TTK'da yer almıştır. Ancak, TTK hükümleri genel bir çerçeveyi belirlemede olup, uygulamaya da yeterince yansımamıştır. Bunun yanında, vergi yasalarında vergi matrahının tespitine yönelik hükümlerle birlikte işletmelerin muhasebe, kayıt ve belge düzenleri ile finansal tablolarına ilişkin hükümleri yer almaktadır. Bu hükümlerin uygulanmasına yönelik, bazı müeyyidelerin bulunması, SPK tarafından yapılan düzenlemelere kadar, genel olarak muhasebe uygulamalarının vergi ve yasaları çerçevesinde yürütülmesi sonucunu ortaya çıkarmıştır.⁴¹

Türkiye'de muhasebe standartlarının gelişimi, çeşitli kurum ve kuruluşların kendi bünyelerinde tek düzeni sağlama gayretleri ile başlamış, 3 Ekim 2005'te AB'ye tam üyelik için müzakerelerin başlaması kararı ve AB ile uyum sürecinin etkisiyle yeni düzenlemelere

⁴⁰ Recep Pekdemir, **TMS-TFRS Diye Diye...**, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:107, (Ekim/Eylül – 2011), s.119-120

⁴¹Elitaş ve Elitaş a.g.e., s.4.

gidilerek TMS/TFRS'ler, KGK tarafından Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar* (KAYİK)'da zorunlu hâle getirilmiştir.⁴² Bunun yanı sıra, KAYİK'ler dışında kalan işletmelerin de isteğe bağlı olarak TFRS uygulamalarına izin verilmiştir. TFRS uygulamayan işletmelerin ise KGK tarafından bir belirleme yapılmaya kadar yürürlükteki mevzuatı uygulamalarına karar verilmiştir. Bu çerçevede TFRS uygulamayan işletmelerin uygulayacakları geçerli finansal raporlama çerçevesi, Maliye Bakanlığı tarafından ilki 26.12.1992 tarih, 21447 (M) sayılı Resmi Gazetede yayımlanan MSUGT olarak belirlenmiştir. KGK verilerine göre, 2016 yılında bağımsız denetim sözleşmesi imzalayan 6.500 şirket bulunmaktadır. Bu şirketlerden KAYİK tanımını karşılayan 1.550 şirket TFRS uygulamakta olup, kalan 5.000 e yakın şirket 01.01.2018'den itibaren BOBİ FRS'yi uygulayacaktır.

Türkiye'deki muhasebe sistemine bakıldığında, Türk Muhasebe Hukuku'nu başta Vergi Usul Kanunu (VUK) ve Türk Ticaret Kanunu (TTK) oluşturduğu görülür. Bunların yanında Bankalar Kanunu ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu Tebliği, Sermaye Piyasası Kanunu ve Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Sigorta ve Murakabe Kanunu ve Sigortacılık Muhasebe Sistemi Tebliği, Türk Muhasebe Hukuku'nu oluşturan diğer düzenlemeler olarak görülmektedir. Ancak bu konulardaki hükümlerin ihtiyaca cevap vermediği durumlarda, yasal statüye sahip olan bazı kuruluşların yetki alanlarına giren işletmeler için yönlendirici çalışmalar yaptığı gözlenmektedir.⁴³

⁴² Mikail Erol ve Muhsin Aslan, **Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarının Gelişmesi**, Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırma Dergisi, S.12, (Ocak 2017), s.63.

⁴³ Zehra Özdemir, **“Raporlama Döneminden Sonraki Olayların Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Denetim Standartları Açısından İncelenmesi, Payları Borsada İşlem Gören İşletmelerde Analizi ve Bir Anket Çalışması”**, (MÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul, 2015, s. 18.

* KAYİK, Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşları ifade emekte olup 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 2. maddesine göre aşağıdaki kuruluşları kapsamaktadır.

- Halka açık şirketler,
- Bankalar,
- Sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri,
- Factoring şirketleri,
- Finansman şirketleri,
- Finansal kiralama şirketleri,
- Varlık yönetim şirketleri,
- Emeklilik fonları,

Bu kuruluşların en önemlileri ve muhasebe standartları ile ilgili yapmış oldukları çalışmalar aşağıda incelenmiştir.

İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu, 1968 yılında yayınladığı ve 1972 yılında uygulamaya koyduğu ve Kamu İktisadi Teşekkülleri (KİT) için zorunlu tuttuğu Tekdüzen Muhasebe Sistemi çalışmasını yapmıştır. Yapılan bu çalışmada; Muhasebe Usullerinin Islahı ve Yeknesaklaştırılması, Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri, Rapor Sistemi, Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamaları, Mali İşler-Muhasebe ve Kontrol Dairelerinin Organizasyonu ile Terimler ve Açıklamalar şeklinde olmak üzere 6 adet rapor yayınlanmıştır.⁴⁴

Bu çalışma başlangıçta KİT'lerde zorunlu olduğu halde sonraları diğer işletmelerde de benimsenerek Türkiye'de muhasebe sisteminin gelişmesinde önemli rol oynamıştır. Böylece KİT'lerde muhasebe uyumlaştırılması için önemli bir adım atılmış ve bu düzenleme daha sonra yapılacak düzenlemelere ve özel sektör kuruluşlara bir örnek olmuştur. Bu düzenleme 22 yıl yürürlükte kalarak 31.12.1993 tarihine kadar uygulama alanı bulabilmiştir.⁴⁵

Türkiye Bankalar Birliği (TBB), Bankalar arasında uygulama yeknesaklığı sağlamak için muhasebe konusunda çeşitli çalışmalar yapmıştır. Bankacılık alanında muhasebeye yönelik ilk düzenleme, TBB'nin 1962 yılında, kredi talep edenlerin düzenleyecekleri tip bilanço ve gelir tablosu formatlarını yayınlamasıdır. 1986 yılında yine TBB tarafından hazırlanan bankalar için Tek Düzen Hesap Planı (TDHP) uygulamaya konulmuştur. TBB, Kanun'la kendisine verilen yetkiye dayanarak, bankacılık alanında çeşitli düzenlemeler yapmaktadır. Muhasebeye yönelik düzenlemelerde, UMS ve AB düzenlemelerine uyumun göz önünde tutulduğu görülmektedir.⁴⁶

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK), Türkiye'de faaliyet gösteren bütün bankaların muhasebe sistemine ilişkin esas ve ilkelerin belirlenmesi amacıyla, Muhasebe Uygulama Yönetmeliği'ni ve buna bağlı olarak uluslararası muhasebe standartlarını esas alan 19 adet muhasebe tebliğini 2002 yılında yayınlamıştır. 1 Kasım

⁴⁴Ataman ve Gökçen, a.g.e., s. 8-9.

⁴⁵Elitaş ve Elitaş, a.g.e., s. 7.

⁴⁶a.g.e.

2006 tarihinde yayınlanan “Bankaların Muhasebe Uygulamalarına ve Belgelerin Saklanması İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” ile 2002 yılında yapılan düzenlemeler yürürlükten kaldırılmış ve bazı hususlar istisna olmak üzere, bankaların muhasebe işlemlerinde TMSK tarafından yayınlanan TMS’yi esas alacakları kabul edilmiştir. Kurul, bu tarihten sonra tekdüzen hesap planı, finansal tablo formatları ve konsolide finansal tablolarla ilgili yeni tebliğler yayınlamıştır.⁴⁷

Muhasebe Standartlarının oluşmasına yönelik olarak, **Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi** tarafından 1987 yılında kurulan komite, Türkiye Muhasebe Standartlarını hazırlamakla görevlendirilmiştir.

Komitenin iş programında 43 adet muhasebe standardı bulunmaktadır. Teknik kurullarından geçip yayına hazır hale gelen standartlar şunlardır⁴⁸:

- Raporlama-Bilanço Formu Standardı,
- Raporlama-Kar ve Zarar Tablosu Formu Standardı,
- Muhasebenin Temel İlkeleri Standardı,
- Denetim Genel İlkeleri, Denetçiye İlişkin Açıklama Standardı.

Bu komitenin hazırladığı standartlar, Avrupa Birliği (AB) dördüncü direktifine yaklaşma açısından ve Türk muhasebesinin gelişmesi açısından önemli olsa da uygulamada pek etkili olamamıştır. Bu komite TÜRMOB kurulduktan sonra çalışmalarına ara vermiş TMSK’nın kurulmasını ilke olarak kabul etmiştir.⁴⁹

Muhasebe Standartlarının oluşmasına yönelik olarak, **Sigorta Murakabe (Denetleme) Kurulu** Türkiye’de özel sigortacılık alanında faaliyet gösteren gerçek ve tüzel kişilerin kamu adına denetimini yapmak üzere, 1963 yılında özerk yapıya sahip bir kurul olarak kurulmuştur.⁵⁰

Türkiye’de faaliyette bulunan sigorta ve reasürans şirketleri; Hazine Müsteşarlığı, Sigorta Denetleme Kurulu ve Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği’nin

⁴⁷ Yavuz Çiftçi ve Alper Erserim, “**Muhasebe Standartlarında Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi**”, s.15, (Erişim Tarihi: 30.06.2018) <http://www.kaynakindir.com/wp-content/uploads/2013/06/Muhasebe-Standartlarında-Uluslararası-Uyumlaştırma-Çalışmaları-Ve-Türkiye’deki-Durumun-İncelenmesi.pdf>

⁴⁸ Yahya Arıkan, **Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye Uygulaması**, İSMMO Yayın Organı, Mali Çözüm, Sayı:36, Mayıs-Haziran 1996, s.61-62.

⁴⁹ a.g.e. s.62.

⁵⁰ Elitaş ve Elitaş, a.g.e., s. 8.

temsilcilerinin katılımı ile oluşturulan “Tekdüzen Hesap Planı Komitesi” tarafından hazırlanan ve 01.01.1994 tarihinden itibaren kullanılmaya başlanan tekdüzen hesap planına göre iş ve işlemlerini muhasebeleştirmek zorundadır. Bu tek düzen hesap planı; tek tip bilanço ve gelir-gider tablosu hazırlanmasına imkân tanımak, sigortacılık sektöründe muhasebe kayıtlarında ve finansal raporlama açısından yeknesaklığı sağlamak, sektörün ve şirketlerin maddi gelişimini sağlıklı biçimde değerlendirerek ilgililerin ihtiyacı olan bilginin elde edilmesine olanak sağlamak amacını gütmektedir.⁵¹

Ülkemizde muhasebe standardı hazırlama konusunda diğer önemli bir çalışma da **Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)** tarafından yapılmıştır. Bu kapsamda SPK tarafından geliştirilen ulusal muhasebe standartları SPK’ya tabi şirketler için uygulaması zorunlu standartlardır.

Halka açık işletmeler için; SPK tarafından SPK finansal raporlama standartlarının uluslararası standartlarla tam uyumunu sağlamak için, İstanbul Menkul Kıymetler Borsası (İMKB), bağımsız denetim kuruluşları, özel sektör temsilcileri ve üniversitelerin katılımı ile geniş kapsamlı bir proje başlatarak, 30.09.2002 tarihinde 30 adet standart içeren “Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ Taslağı” kamuoyu görüşüne sunmuştur. İlk değerlendirme sonrası 29.08.2003 tarihinde 34 adet UFRS ile uyumlu tam set tebliğ taslağını tekrar kamuoyu görüşüne sunmuştur. Tebliğ taslağı Seri: XI, NO: 25 ‘‘Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ’’ adıyla 15.11.2003 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Tebliğ, kapsama giren işletmeler tarafından 01.01.2005 tarihinden sonra sona eren ilk ara mali tablolarda geçerli olmak üzere zorunlu olarak uygulanmaya başlanmıştır.⁵²

Kurulun 09.04.2008 tarihinde yayımladığı Seri: XI, NO: 29 tebliği ile Seri XI, NO: 25 tebliği yürürlükten kaldırılmıştır. Buna göre işletmeler, 01.01.2008 tarihinden itibaren Avrupa Birliği tarafından kabul edilen haliyle UMS/UFRS’leri uygulayacaklardır. Bu kapsamda, benimsenen standartlara aykırı olmayan Kamu Gözetim Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan TMS/TFRS esas alınabilecektir.⁵³

⁵¹ a.g.e.

⁵² a.g.e, s.10-11.

⁵³ Gökçen, Ataman ve Çakıcı, a.g.e. s. 13.

Ulusal muhasebe uygulamalarının, UMS/UFRS'ye uyumlaştırılması sürecini ilk defa TÜRMOB başlatmıştır. Ülkemizdeki Ocak 1993'de muhasebe ve denetim standartlarında yeknesaklığı sağlanması için TÜRMOB öncülüğünde “**Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)**” oluşturulmuştur.⁵⁴

TÜRMOB bünyesinde, 1994 yılında kurulun TMUDESK bu alanda önemli çalışmalar yürütmüştür. TMUDESK, 2002 yılına kadar 19 adet Türkiye Muhasebe Standardı yayınlamıştır.⁵⁵ Denetlenmiş finansal tabloların sunumunda ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak UMS/UFRS ile muhasebe meslek mensuplarının, denetim faaliyetlerini disiplinli yürütebilmeleri için ulusal denetim standartlarını saptamak ve yayımlamak üzere TÜRMOB tarafından kurulmuştur.⁵⁶ TMUDESK'in amacı; ulusal muhasebe ve denetim standartlarını uluslararası standartlarla uyumlu olarak saptamak ve yayınlamaktır.⁵⁷ Bahsi geçen standartlar kamuoyunca benimsenmemiş ve uygulamaya dâhil edilmemiştir. Bu durumun en önemli nedeni TMUDESK'in yaptırım gücünün olmamasıdır.⁵⁸ TMUDESK, standart geliştirme çalışmalarında aşağıdaki ilkeleri benimsemiştir.⁵⁹

- Saptanan standartlar, uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu olmalıdır,
- Türkiye ekonomisi ve işletmelerinin yapısı ve gereksinmelerinin göz önünde bulundurulmalıdır.

Ülkemizde muhasebe standardı hazırlama konusunda diğer önemli bir çalışma da **TMSK**'dir. 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı kanunla, SPK'da değişiklik yapan Kanun'un Ek

⁵⁴ Yahya Arıkan, **Meslekte Vizyon ve Dünya Muhasebe Kongresi**, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:77, Ağustos/ Eylül/Ekim – 2006, s. 17.

⁵⁵ Murat Erdoğan ve Engin Dinç, **Türkiye Muhasebe Standartları ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilgi Düzeylerinin İncelenmesi**, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:43, Temmuz - 2009, s.156.

⁵⁶ Gökçen, Ataman ve Çakıcı, **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları Uluslararası Muhasebe Standartları İle Uyumlu**, s.9.

⁵⁷ Adnan Dönmez, P. Başak Berberoğlu ve Ayten Ersoy, **Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması**, Akdeniz Üniversitesi İİBF Dergisi, Sayı:9, (Mayıs – 2006), s.64.

⁵⁸ Elitaş ve Elitaş, a.g.e., s.10.

⁵⁹ Gönül İpek Alkan ve Onur Doğan, **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın Finansal Rasyolara Kısa ve Uzun Dönemli Etkileri**: İMKB'de Bir Araştırma, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:54, Nisan – 2012, s.88-89.

1. maddesi ile denetlenmiş finansal tabloların sunumunda, finansal tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak TMSK kurulmuştur. Aynı zamanda TMSK, kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayımlamak üzere kamu tüzel kişiliğine haiz, idari ve mali özerkliğe sahip bir kurulmuştur.⁶⁰

TMSK, 2005 yılından itibaren başlayarak, UMSK tarafından yayınlanan tüm UMS/UFRS'nı UMSK'dan Türkçeye tercüme etme ve yayınlama iznini almak suretiyle, Türkçeye Tercüme etmiş ve Resmi Gazete'de yayınlamıştır.

13 Nisan 2012 Tarihli Resmi Gazete yayımlanan karar ile TMSK'nın Çalışmalarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik yürürlükten kaldırılmıştır.

6 Nisan 2011 tarihli ve 6223 sayılı Kanun'un verdiği yetkiye dayanılarak, Bakanlar Kurulu'nca 26 Eylül 2011 tarihinde kararlaştırılmış ve 2 Kasım 2011 tarih, 28103 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiş olan, KGK, TMS/TFRS oluşturulması ve yayınlanması ile ilgili tek kurum olmuştur.

Ülkemizde muhasebe standardı hazırlama konusunda görevlendirilen ve halen çalışmalarını aktif olarak yürüten kurum, **KGK**'dır.

26.09.2011 tarihli ve 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile birlikte, Uluslararası standartlarla uyumlu TMS'nı oluşturmak ve yayımlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek, bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yaparak bağımsız denetimde gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak üzere, mesleki alandan bağımsız, idari olarak özerk, düzenleme, denetleme ve yaptırım yetkilerini haiz teknik bir üst kurul olarak KGK kurulmuştur.⁶¹

⁶⁰ Ataman ve Gökçen, a.g.e. s. 15-16.

⁶¹ a.g.e. s.16.

2. FİNANSAL RAPORLAMAYA İLİŞKİN KAVRAMSAL ÇERÇEVE VE FİNANSAL TABLOLARIN SUNULUŞU

Kavramsal Çerçevenin yayınlanma amacı, birçok ülkede farklı şekilde tanımlanan varlıklar, yükümlülük, özkaynak, gelir ve gider kavramlarının benzer şekilde tanımlanmasını sağlamak ve böylece muhasebeleştirme ve ölçme hesaplarında da farklı kriterleri ortadan kaldırmaktır. Bu kapsamda Kavramsal Çerçeve, farklı nitelikteki çok sayıda muhasebe modeli, sermaye ve sermayenin korunması kavramları açısından uygulanabilecek bir düzenleme niteliği taşımaktadır.⁶²

2.1. Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve

Muhasebenin sosyal sorumluluk kavramı çerçevesinde işletme yönetimi, işletmenin finansal durumu ile ilgilenen kişi veya gruplara finansal raporlamalarla, doğru ve güvenilir bilgi aktarmaktan sorumludur. Muhasebe tarafından yerine getirilen finansal raporlama işi Genel Kabul Görmüş Muhasebe ilkelerine göre kaydedilip finansal tablolar şeklinde raporlanması gerekir.

Sermaye piyasalarının uluslararası işlem görmesi, çok uluslu şirketlerin artması, bağımsız denetim firmalarının çok uluslu şirketleri denetlemeleri, ekonomik birlik oluşturma hedefleri, uluslararası düzenlemelerdeki gelişmeler, gelişmekte olan ülkelerin elde edecekleri faydalar muhasebe uyumlaşmalarında uluslararası standartlaşmayı zorunlu hale getirmektedir.⁶³

⁶² Yıldız Özerhan ve Serap Yanık, **Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları**, Türmob Yayınları-427, 2. b. Ankara, 2012, s.3.

⁶³ Özbirecikli, Şen ve Tüm, **a.g.e.**, s.3

2.1.1. Amaç ve Kapsam

Kavramsal Çerçeve, işletme harici kullanıcılar için hazırlanan ve sunulan finansal tabloların tabi olacakları usul ve esasları belirlemektedir. Kavramsal Çerçevenin amacı:

- 1) UMSK'ye, yeni Standartları geliştirmede ve mevcut standartları gözden geçirmede yardımcı olmak ve finansal tabloların sunumuna ilişkin kuralların, muhasebe standartlarının ve uygulama usullerinin uyumlaştırılması konusunda yardımcı olmak,
- 2) Kendi görev alanları dâhilinde muhasebe kural ve uygulamalarını belirleyebilen otoritelere yardımcı olmak,
- 3) Finansal tablolarını standartlara göre hazırlayanlara, standartların uygulanmasında ve henüz herhangi bir standartların kapsamına girmeyen konularda yardımcı olmak,
- 4) Bağımsız denetçilere, finansal tabloların denetiminde görüşlerini belirlemelerinde yardımcı olmak,
- 5) Finansal tablo kullanıcılarına, standartlara uygun olarak hazırlanmış olan finansal tablolarda yer alan bilgileri yorumlamalarında yardımcı olmak,
- 6) UMSK'nın çalışmaları konusuna ilgi duyanlara standartları belirlemedeki yaklaşımı konusunda bilgi sağlamaktır.⁶⁴

Kavramsal Çerçeve kapsamında aşağıda belirtilen konular yer almaktadır:⁶⁵

- a) Finansal raporlamanın amacı,
- b) Faydalı finansal bilginin niteliksel özellikleri,
- c) Finansal tabloları oluşturan unsurların tanım, tahakkuk ve ölçümleme esasları,
- d) Sermaye ve sermayenin devamlılığı (korunması) kavramları.

⁶⁴ Gökçen, Ataman ve Çakıcı, a.g.e, s. 26-27.

⁶⁵ a.g.e. s.27.

2.1.2. Finansal Raporlamanın Amacı

Finansal raporlamanın amacı, Mevcut ve potansiyel yatırımcılara, borç verenlere, kredi veren diğer taraflara, raporlayan işletmeye kaynak sağlama kararlarını verirken faydalı olacak finansal bilgiyi sağlamaktır.⁶⁶

İşletmenin finansal durumu hakkında bilgi veren finansal raporlar, işletmenin ekonomik kaynakları ile işletmenin yükümlülüklerine ilişkin bilgilerden oluşur. Bu bilgiler finansal rapor kullanıcılarına, işletmenin finansal açıdan güçlü ve zayıf yönlerini belirlemelerinde yardımcı olur.⁶⁷

Finansal tabloların kullanımında asli kullanıcıların ihtiyaç duyduğu tüm bilgileri sağlamaz ve tüm bilgileri sağlaması da beklenemez. Asli kullanıcıların diğer kaynaklardan elde edilecek bilgileri de göz önünde bulundurması gerekir. Örneğin, genel ekonomik durum, ekonomik beklentiler, siyasi olaylar, siyasi durum, işletmenin bulunduğu sektördeki durum gibi bilgilerde kullanıcıların ekonomik karar almasında yararlı olacaktır. Ayrıca, genel amaçlı finansal raporlar işletmenin değerini de göstermez. Sadece, işletmenin değerine yönelik yapılacak tahminlerde yardımcı olacak bilgiyi sağlar. Finansal raporlar, büyük ölçüde kesin açıklamalardan çok, tahminlere, yargılara ve yöntemlere dayanır. Kavramsal Çerçeve bu tahminlerin, yargıların ve yöntemlerin temelini oluşturan esasları belirler.⁶⁸

2.1.3. Faydalı Finansal Bilgilerin Niteliksel Özellikleri

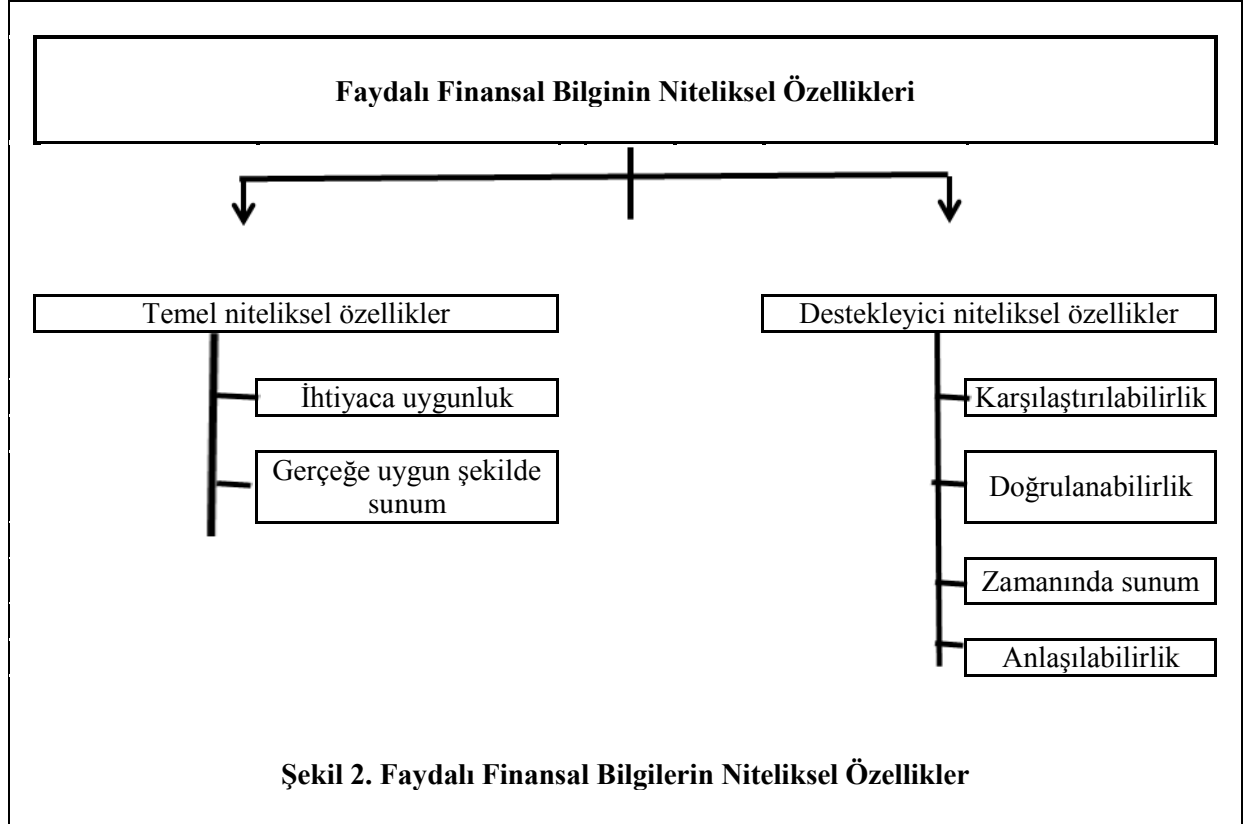
Finansal raporların niteliksel özellikler taşıması, finansal raporlarda yer alan bilgilerin asli kullanıcıların işine yaraması anlamına gelir. Kavramsal Çerçevede, finansal

⁶⁶ Necdet Sağlam, Mehmet Yolcu ve Ali Osman Eflatun, Örneklerle UFRS Kayıtları 4.b, MuhasebeTR, Ankara, 2018, s.1189.

⁶⁷ Gökçen, Ataman ve Çakıcı, a.g.e., s..28.

⁶⁸ Özerhan ve Yanık, a.g.e. s.10.

bilginin niteliksel özellikleri iki ana başlık altında toplanmıştır. Bunlar; temel niteliksel özellikler ve destekleyici niteliksel özelliklerdir.⁶⁹



Şekil 2. Faydalı Finansal Bilgilerin Niteliksel Özellikler

Kaynak: Yıldız Özerhan ve Serap Yanık, **Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları**, Türmob Yayınları-427, 2. b. Ankara, 2012, s.10.

Bilginin faydalı olması için, hem ihtiyaca uygun olması hem de gerçeğe uygun bir şekilde sunulması gerekir. Ne ilgili olmayan bir ekonomik olayın gerçeğe uygun bir şekilde sunumu ne de ilgili bir ekonomik olayın gerçeğe uygun olmayan bir şekilde sunumu, kullanıcıların doğru kararlar vermesinde faydalıdır. Bilginin mevcut olduğu ve gerçeğe uygun bir şekilde sunulabileceği sonucuna varılırsa, temel niteliksel özelliklerin karşılanmasına ilişkin süreç tamamlanmış olur. Aksi durumda, süreç, bir sonraki ihtiyaca en uygun bilgi türü belirlenerek tekrar edilir.⁷⁰

⁶⁹ Özerhan ve Yanık, a.g.e., s.10.

⁷⁰ Güler, a.g.e., s. 32-33

2.1.3.1. Temel Niteliksel Özellikler

Finansal bilginin kullanıcılarına fayda sağlayabilmesi için hem ihtiyaca uygun, hem de gerçeğe uygun bir şekilde sunulması gerekir.

a) İhtiyaca Uygunluk: İhtiyaca uygun finansal bilgi, kullanıcılar tarafından verilen kararları etkileme gücüne sahiptir. Bilginin ihtiyaca uygun olması için iki özelliğe sahip olması gerekir. Bunlar tahminlerde kullanılabilme ve teyit etme özellikleridir. Bu özelliklere sahip olan finansal bilgi, kullanıcıların kararlarını etkileme gücüne sahiptir.⁷¹

Bu iki özellik birbiriyle ilişkilidir. Tahminlerde kullanılabilme özelliğine sahip olan bilgi, çoğu zaman teyit etme özelliğine de sahiptir. Örneğin, cari yıl hasılat tutarına ilişkin bilgi gelecek yıllara ilişkin hasılat tutarlarının tahmin edilmesinde kullanılabilmesi gibi, geçmiş yıllarda cari yıl hasılat tutarı için yapılmış olan tahminlerde de karşılaştırılabilir. Bu karşılaştırmaların sonuçları, daha önceki tahminlerin yapılması sırasında uygulanan süreçlerin düzeltilmesi ve iyileştirilmesinde kullanıcılara yardımcı olur.⁷²

Finansal tablolarda bir bilginin verilmemesi ya da yanlış verilmesi, ilgili işletmeyle ilgili karar verecek olan bilgi kullanıcılarının kararlarını etkileyebilme gücüne sahipse ve bilgi kullanıcısı için belli bir büyüklükte ise, o bilgi önemlidir.

b) Gerçeğe Uygun Sunum; Finansal tablo bilgilerinin kullanıcılar için faydalı olabilmesi için, bilgiyi sunmanın dışında açıklamayı amaçladığı ekonomik olayları gerçeğe uygun bir şekilde sunmalıdır. Gerçeğe uygun bir sunumun, tam anlamıyla sağlanabilmesi şu üç özelliğe sahip olmasını gerektirir. Bunlar, tam, tarafsız ve hatasız olmalarıdır.

Tam bir sunum; ekonomik olayın bir kullanıcı tarafından anlaşılabilmesi için tanımlamalar ve açıklamalar da dâhil olmak üzere gerekli tüm bilgileri içerir. Örneğin, bir varlık grubuna ilişkin olarak yapılacak tam bir sunum, asgari olarak, grupta yer alan varlıkların niteliklerinin tanımlanmasını, grupta yer alan bütün varlıkların rakamsal olarak

⁷¹ Özerhan ve Yanık, a.g.e., s. 11

⁷² Sağlam, Yolcu ve Eflatun, a.g.e., s.24.

belirtilmesini ve rakamsal açıklamanın neyi gösterdiğini (örneğin, edinme maliyeti, düzeltilmiş maliyet veya gerçeğe uygun değer) kapsar.⁷³

Tarafsız bir sunum; finansal bilginin seçiminde ve sunumunda önyargı taşımaması anlamına gelmektedir. Eğer bilgiler seçimleri veya sunumları itibariyle kullanıcıların karar vermelerini ya da kanaat sahibi olmalarını etkileyerek, önceden belirlenen sonuçlara veya algılamalara ulaşmalarını sağlamaya yönelikse ve finansal bilgiler tarafsız değildir. Tarafsızlık esas itibariyle Sosyal Sorumluluk Kavramı ile yakından ilişkilidir. Sosyal Sorumluluk Kavramı, finansal raporlarda sunulan bilgilerin, belli bir kesimin değil, tüm toplumun çıkarları gözetilerek düzenlenmesi ve sunulması gerektiğini ifade eden bir kavramdır. Tarafsız sunum, kararlar üzerinde etkisi olmayan, ya da belirli bir amaca yönelik olmayan sunum anlamına da gelmemektedir. Aksine, kullanıcıların kararlarını etkileme gücüne sahiptir.⁷⁴

Finansal bilginin gerçeğe uygun bir şekilde sunulması o bilginin her açıdan doğru olduğu anlamına gelmez. Finansal bilginin hatasız olarak sunumu, ekonomik olayın tanımlanmasında hataların veya ihmallerin olmaması ve raporlanan bilginin elde edilmesinde kullanılan sürecin hatasız olarak seçilmiş ve uygulanmış olması anlamına gelir.⁷⁵

2.1.3.2. Destekleyici Niteliksel Özellikler

İhtiyaca uygun ve gerçeğe uygun bir şekilde sunulan bilgilerin faydasını arttıran özellikler destekleyici niteliksel özelliklerdir. Destekleyici niteliksel özelliklerin bilgiyi faydalı kılması için, sunulan bilginin ihtiyaca uygun ve gerçeğe uygun bir şekilde sunulduğundan emin olunması gerekir, diğer bir deyişle, finansal bilginin temel niteliksel özelliklere uygun olması gerekir. Destekleyici niteliksel özellikleri karşılaştırılabilirlik, doğrulanabilirlik, zamanında sunum ve anlaşılabilirlik olarak dört grupta toplanır.

⁷³ Güler, a.g.e., s. 31-32.

⁷⁴ Özerhan ve Yanık, a.g.e., s. 12-13.

⁷⁵ Gökçen, Akgül ve Çakıcı, a.g.e. s. 29

a) Karşılaştırılabilirlik: Kullanıcıların bir işletmenin belli bir zaman içerisinde finansal durumundaki ve faaliyetlerindeki değişimleri takip edebilmeleri için işletmenin finansal tablolarını karşılaştırma imkânları olmalıdır. Kullanıcıların aynı zamanda bu işletme ile başka bir işletmeyi de karşılaştırabilmek suretiyle bunların kendilerine özgü finansal durumlarını, faaliyet sonuçlarını ve finansal durumlarındaki değişimleri değerlendirebilme imkânına sahip olması gerekir. Böylece, benzer işlemlerin ve diğer olayların finansal etkilerinin hem bu işletmede hem de diğer işletmelerde nasıl ölçümlendiği ve gösterildiği zaman içerisinde, istikrarlı bir şekilde takip edilebilir.⁷⁶

Finansal tablolardaki bilgilerin, kullanıcılarına yararlı olabilmesi için karşılaştırılabilir özelliğine sahip olması gerekir. Bunun için de, muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanmasına, yani tutarlılık ilkesine uyumu gerektirir.⁷⁷

b) Doğrulanabilirlik: Doğrulanabilirlik, farklı bilgi düzeyindeki ve bağımsız gözlemcilerin belirli bir açıklamanın gerçeğe uygun sunulduğu hususunda görüş birliğine varabilmeleri anlamına gelir.⁷⁸

Doğrulama, doğrudan ya da dolaylı olabilir.

Doğrudan doğrulama: Nakit tutarının sayılması gibi doğrudan yapılan gözlem ile bir tutarın ya da diğer bir sunumun doğrulanması anlamına gelir.⁷⁹

Dolaylı doğrulama: Bir modelde, formülde ya da diğer bir yöntemde kullanılan verilerin kontrol edilmesi ve aynı yöntem kullanılarak sonuçların yeniden hesaplanması anlamındadır.⁸⁰

c) Zamanında Sunum: Zamanında sunum, bilginin karar verenler açısından kararlarını etkileyebileceği zamanda mevcut olması anlamına gelir. Genellikle bilgi

⁷⁶ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) ile uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları**, Ankara TMSK Yayınları-3, s. 14.

⁷⁷ Akdoğan ve Tenker, a.g.e., s.46.

⁷⁸ Gökçen, Akgül ve Çakıcı, a.g.e. s. 30

⁷⁹ Güler, a.g.e., s. 33.

⁸⁰ a.g.e.

eskidikçe faydası da azalır. Ancak bazı bilgiler, bazı kullanıcıların eğilimlerini belirlemelerine ve değerlendirmeye ihtiyaç duyması gibi nedenlerle raporlama dönemi sona erdikten sonra uzun süre sonra da kullanışlı olmaya devam edebilir.⁸¹

d) Anlaşılabilirlik: Finansal tablolarda yer alan bilgilerin taşınması gereken önemli bir özellik, kullanıcılar tarafından tam olarak anlaşılabilir olmalarıdır. Bu konuda kullanıcıların işletmenin iş kolu ve ekonomik faaliyetleri hakkında bilgi sahibi olduğu muhasebeden anladığı, bilgileri de makul seviyede bir dikkatle incelediği varsayılır. Ayrıca karmaşık konularla ilgili olup, kullanıcılar ekonomik karar verirken yararlanabilecekleri ve finansal tablolarda yer verilmesi gereken bilgiler, sadece bazı kullanıcılar için anlaşılması güç olacağı gerekçesi ile finansal tablolardan da dışlanmamalıdır.⁸²

Finansal tablolarda yer alan bilgilerin taşınması gereken önemli bir özellik kullanıcılar tarafından tam olarak anlaşılabilir olmalıdır. Bu konuda, kullanıcıların işletmenin iş kolu ve ekonomik faaliyetleri hakkında bilgi sahibi olduğu, muhasebeden anladığı, bilgileri de makul seviyede bir dikkatle incelediği varsayılır. Ancak, karmaşık konularla ilgili olup kullanıcıların ekonomik karar verirken yararlanabilecekleri ve finansal tablolarda yer verilmesi gereken bilgiler, sadece bazı kullanıcılar için anlaşılması güç olacağı gerekçesi ile finansal tablolardan da dışlanmamalıdır.⁸³

2.1.4. Faydalı Finansal Raporlamada Maliyet Kısıdı

Finansal bilginin raporlanması sırasında çeşitli maliyetlere katlanılır. Bilginin raporlanması ile sağlanacak faydanın, bilginin raporlanması için katlanılan maliyetleri karşılaması önemlidir. Bir bilgiden elde edilen fayda, onu temin etmek için harcanan maliyetten fazla olmalıdır.⁸⁴

⁸¹ Özerhan ve Yanık, a.g.e., s. 15

⁸² Ümit Gücenme Gençoğlu, **Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2007, s. 22-23.

⁸³ a.g.e.

⁸⁴ Gökçen, Akgül ve Çakıcı, a.g.e. s. 30

2.1.5. Finansal Tabloları Oluşturan Unsurların Tanım, Tahakkuk ve Ölçümleme Esasları

Güncellenen Kavramsal Çerçeve de finansal raporlamanın amacı ve finansal bilginin niteliksel özelliklerinin açıklandığı kısımlar değiştirilerek yayınlanmıştır. Önceki Kavramsal Çerçevenin 4. Kısımında ise henüz bir değişiklik yapılmamıştır. Bu kısımda, muhasebenin temel varsayımı olarak işletmenin sürekliliği varsayımı aynen kalmış, tahakkuk varsayımı ise genel amaçlı finansal raporlamanın amacı kısmında finansal performans ile ilişkilendirilerek açıklanmıştır.⁸⁵

a) İşletmenin Sürekliliği:

Finansal tablolar aksine bir hüküm olmadığı sürece, işletmenin devamlılığı ve öngörülebilir bir gelecekte de faaliyetlerini sürdüreceği varsayımına dayanılarak hazırlanır. Böylece işletmenin ne tasfiyeye niyetinin ne de ihtiyacının olduğu, faaliyet hacminin de önemli bir ölçüde azalmayacağı varsayılır. Eğer böyle bir niyet ve ihtiyaç varsa finansal tablolar farklı bir gerekçe ile hazırlanmalı ve bu gerekçe açıklanmalıdır.⁸⁶

b) Finansal Tabloların Unsurları:

Finansal tablolar, işlemlerin ve diğer olayların finansal etkilerini, bunları ekonomik özelliklerine göre gruplar içinde sınıflandırarak gösterir.

Bu geniş gruplar finansal tabloların unsurları olarak tanımlanır. Kavramsal Çerçeve’de finansal tablonun unsurları aşağıdaki şekilde gösterilmiştir.⁸⁷

⁸⁵ Özerhan ve Yanık, a.g.e., s.15-16.

⁸⁶ Kgg.gov.tr, **Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve**, b.4.

⁸⁷ Gençoğlu, a.g.e., s.25.

Finansal durumun ölçülmesi ile doğrudan ilgili unsurlar (Bilançoda)	Faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ile doğrudan ilgili unsurlar (Gelir Tablosunda)	Finansal durumdaki değişim tablosunda yer alan unsurlar
Varlıklar Borçlar Özkaynaklar	Gelirler Giderler	Gelir tablosu Unsurları Bilanço unsurlarındaki değişiklikler
Şekil 3. Finansal Tabloların Unsurları		

Kaynak: Ümit Gücenme Gençoğlu, **Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2007, s. 25.

c) Finansal Durum Tablosu (Bilanço)'nun Unsurları ve Tahakkuku:

Finansal durumun ölçülmesiyle doğrudan ilgili unsurlar varlıklar, borçlar ve özkaynaklardır.

Varlık; geçmişte olan işlemlerin sonucunda ortaya çıkan ve işletmenin kontrolünde olan, gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlaması beklenen değerlerdir. Bir varlığın beklenen ekonomik faydası, işletmeye gelecekte nakit ve nakit benzeri girişine doğrudan ve dolaylı olarak katkı sağlaması anlamına gelmektedir.⁸⁸

İşletme varlıklarını kullanarak ürettiği mal ve hizmetleri, ihtiyaç sahibi müşterilerine satarak elde ettikleri kazançla nakit akışına katkı sağlarlar. Müşterilerden alacaklar, arsa, arazi, bina, tesis ve makineler gibi birçok varlık fizik olarak var olabileceği gibi, fiziken var olmayan ama gelecekte oluşacak ekonomik bir değer taşıyan ve işletme tarafından kontrol edilen patent, telif hakkı gibi unsurlarda varlık olarak kabul edilir.

Varlıkların tahakkukunda ise, bir varlıktan gelecekte işletmeye ekonomik yarar sağlanması bekleniyor ve maliyeti ya da değeri güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa bu varlık finansal durum tablosunda gösterilir. Bir harcamanın, içinde bulunulan muhasebe döneminde sonraki dönemlerde, işletmeye ekonomik yarar sağlaması mümkün değilse, finansal durum tablosunda varlık olarak gösterilmeyerek, kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda gider olarak gösterilir.⁸⁹

⁸⁸ TMSK, **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) ile Uyumlu TMS, TMSK Yayınları-3** Ankara, 2008, s.17.

⁸⁹ Gökçen, Akgül ve Çakıcı, a.g.e. s. 33

Borçlar; geçmiş olaylardan kaynaklanan ve ödenmesi işletmenin ekonomik fayda sağlayabilecek değerlerinde bir çıkışa neden olacak mevcut yükümlülüklerdir. Tutarı önemli ölçüde tahminlerle belirlenen borçlar işletmelerce karşılık olarak tanımlanmaktadır. Bir karşılık mevcut bir yükümlülükle ilgili ise ve borç tanımının diğer özelliklerini de taşıyorsa, tutarının belirlenmesi için bir tahmin yapılması gerekse bile borç olarak tanınmalıdır.⁹⁰

Borçların tahakkukunda ise, bir yükümlülüğün (borcun) yerine getirilmesi için ekonomik yarar sağlanabilecek kaynakların işletmeden çıkışı gerçekleşecekse ve ortadan kalkacak yükümlülük güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa finansal durum tablosunda borç tahakkuku yapılır.⁹¹

Özkaynaklar; İşletmenin varlıkları toplamından yabancı kaynaklar (borçlar) toplamının indirilmesi sonrasında kalan kısımdır. Özkaynaklar kendi içerisinde alt sınıflandırmaya tabi tutulabilir. Örneğin; ortakların işletmeye koyduğu sermaye, dağıtılmamış karlar, yedek akçeler, dönem net karı veya zararı şeklinde gösterilebilir. Özkaynaklar, varlıkların ve borçların ölçülmesi neticesinde belirlenir.⁹²

d) Faaliyet Sonuçları (Kapsamlı Kar veya Zarar Tablosu) Unsurları ve Tahakkuku:

Faaliyet sonuçlarının ölçülmesiyle doğrudan ilgili olan unsurlar gelirler ve giderlerdir.

Gelirler; gelirin tanımı hâsılatın ve kazancın ikisini birden içerir. Hâsılat, işletmenin olağan faaliyetleri neticesinde ortaya çıkar; satış, ücret, faiz, temettü, lisans ücreti ve kira gibi çeşitli adlar taşır.⁹³

Gelir muhasebe döneminde ekonomik yararlar da işletme bünyesine varlık girişi veya diğer şekillerdeki varlık çoğalmaları sonucundaki artışa veya özkaynaklarda hissedarın yatırdıkları fonlar dışındaki kalemlerde artış meydana getiren borçlardaki azalmayı ifade eder.

⁹⁰ Gökçen, Akgül ve Çakıcı, a.g.e. s. 31

⁹¹ a.g.e. s. 33

⁹² Özerhan ve Yanık, a.g.e., s. 20

⁹³ KGK, a.g.e., s.16..

Gelirlerin tahakkuku, güvenilir bir şekilde ölçmek şartıyla, varlıklardaki bir artış ya da borçlardaki bir azalış sonucunda sonraki dönemlerde ekonomik yarar artışı olacaksa, kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda gelir tahakkuku yapılır.

Giderler; muhasebe döneminde, ekonomik yararlarda varlık çıkışı veya diğer şekillerdeki varlık eksilmeleri sonucundaki azalışları veya özkaynaklarda hissedarlara yapılan ödemelerin sonucunda ortaya çıkan azalmaların dışında özkaynaklarda azalma sonucunu doğuran borçlarda meydana gelen artışları ifade eder.⁹⁴

Gider tanımı, zararları olduğu gibi işletmenin olağan faaliyetleri sırasında doğan giderleri de içerir. İşletmenin olağan faaliyetleri ile ilgili giderler, satışların maliyeti, ücretler ve amortismanlar gibi giderleri içerir. Giderler genellikle nakit, nakit benzeri, stoklar, maddi duran varlıklar gibi varlıkların işletme dışına çıkışı veya işletmedeki varlıkların değerlerinde azalmalar olması şeklinde oluşur.⁹⁵

Giderlerin tahakkuku, varlıklardaki bir azalış ya da borçlardaki bir artış nedeniyle meydana gelmiş ve ölçülebilir bir gelecekteki ekonomik yarar azalması, kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda gider olarak tahakkuk ettirilir.

e) Finansal Tablo Unsurlarının Ölçüm Esasları:

Ölçüm, finansal tablolarda yer alan unsurların bilançoda ve gelir tablosunda tahakkuk ettirilecekleri ve gösterilecekleri parasal tutarların belirlenmesi işlemi ifade eder. Bu işlem uygulanacak ölçüm esasının da seçilmesi içerir.⁹⁶

Finansal tablolarda değişik derecelerde ve değişik bileşimlerde kullanılan birkaç farklı ölçüm esası vardır. Bu ölçüm esasları aşağıda belirtilenleri içerir:

Tarihi Maliyet: Varlıklar elde edildikleri tarihte alımları için ödenen nakit veya nakit benzerlerinin tutarları ile veya onlara karşılık verilen varlıkların piyasa değerleri ile ölçümlenir. Borçlar borç karşılığında elde edilenin tutarı ile veya işletmenin normal

⁹⁴ Aydın Karapınar ve Ali Osman Eflatun, **Bobi FRS (Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı) Uygulama ve Yorumları**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2017, s.7.

⁹⁵ KGK, a.g.e., s.17..

⁹⁶ a.g.e., s.19.

faaliyetlerinden kaynaklanan borçlarda, örneğin, kurumlar vergisinde olduğu gibi, borcun kapatılması için gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilir.⁹⁷

Cari Maliyet: Varlıklar aynı varlığın veya bu varlıkla eşdeğer olan bir varlığın alınması için hâlihazırda gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilirler. Borçlar, yükümlülüğün kapatılması için gereken nakit ve nakit benzerlerinin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir.⁹⁸

Gerçekleşebilir Değer (Ödeme Değeri): Varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, bir varlığın elden çıkarılması halinde ele geçecek olan nakit ve nakit benzerlerinin tutarıdır. Borçlar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ödenmesi gereken nakit ve nakit benzeri değerlerin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir.⁹⁹

Bugünkü Değer: Varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, ileride yaratacakları net nakit girişlerinin bugünkü iskonto edilmiş değerleri ile gösterilir. Borçlar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ileride ödenmesi gereken net nakit çıkışlarının bugünkü iskonto edilmiş değerleri ile gösterilir.¹⁰⁰

Finansal tabloların hazırlanmasında işletmelerce en çok kullanılan ölçüm esası tarihi maliyet esasıdır. Bu esas diğer ölçüm esasları ile birlikte kullanılır. Örneğin, stoklar genellikle maliyet veya net gerçekleşebilir değerden küçük olanı ile ölçümlenir, menkul kıymetler piyasa değeri ile ölçümlenebilir, emeklilik borcu bugünkü değeri ile ölçümlenir. Bunlara ilave olarak, bazı işletmeler tarihi maliyet esasının fiyat değişikliklerinin parasal olmayan kalemler üzerindeki etkisini göstermekte yetersiz kalması nedeniyle cari maliyet esasını kullanırlar.¹⁰¹

⁹⁷ a.g.e., s.19.

⁹⁸ KGK, a.g.e., s.20.

⁹⁹ a.g.e., s.20.

¹⁰⁰ a.g.e., s.20.

¹⁰¹ a.g.e., s.20.

Tablo 1: TMS/TFRS’lerde Varlıkları Değerleme Ölçütleri

KALEMLER	TMS/TFRS
Kasa	Gerçeğe uygun değer (İtibari değer)
Yabancı paralar	Gerçeğe uygun değer (İtibari değer)
Bankalar	Gerçeğe uygun değer (İskonto edilmiş maliyet)
Tablo 1. Devam	
Verilen Çekler	Gerçeğe uygun değer (İskonto edilmiş maliyet)
Geleceğe uygun değer farkı kar-zarara yansıtılan finansal varlıklar	Gerçeğe uygun değer (borsa değeri), değerlendirme farkı gelir tablosunda raporlanır.
Satılmaya hazır finansal varlıklar	Gerçeğe uygun değer (borsa değeri), değerlendirme farkı özkaynaklarda raporlanır.
Vadeye kadar elde tutulacak finansal varlıklar	Gerçeğe uygun değer (İskonto edilmiş maliyet) / değer düşüklüğü karşılığı ayrılabilir. Karşılık tutarı, gelecekteki tahmini nakit akışlarının, finansal varlığın orijinal faiz oranına göre iskonto edilecek bugünkü değeri ile defter değeri arasındaki fark kadardır. Gerçeğe uygun değer güvenilir olarak tespit edilemediği durumlarda maliyet bedeli ile değerlendirilir.
Alıcılar	Gerçeğe uygun değer (İskonto edilmiş maliyet)/risk doğduğunda değer düşüklüğü karşılığı ayrılır.
Alacak senetleri	Gerçeğe uygun değer (İskonto edilmiş maliyet)/risk doğduğunda değer düşüklüğü karşılığı ayrılır.
Stoklar	İlk edinmede maliyet bedeli, izleyen dönemlerde maliyet ve net gerçekleşebilir değer düşük olanı ile değerlendirilir.
İştirakler	İlk edinmede maliyet bedeli, izleyen dönemlerde özkaynak yöntemi uygulanır (konsolidasyon kapsamında olanlar) Konsolidasyon kapsamına alınmayanlar maliyet bedeli veya borsa değerine göre değerlendirilir. (aktif piyasanın olması şarttır.
Maddi duran varlıklar	İlk edinmede maliyet bedeli, izleyen dönemlerde maliyet modeli veya yeniden değerlendirme modeli seçilir.
Maddi olmayan duran varlıklar	İlk edinmede maliyet bedeli, izleyen dönemlerde maliyet modeli veya yeniden değerlendirme modeli seçilir.
Yatırım amaçlı gayrimenkuller	İlk edinmede maliyet bedeli, izleyen dönemlerde maliyet modeli veya gerçeğe uygun değer yöntemi seçilir.
Şerhiye	İlk edinmede maliyet bedeli, izleyen dönemlerde değer düşüklüğü testine tabi tutulur, değer düşüklüğü karşılığının iptali ve itfa yasaklanmıştır.

Kaynak: Yıldız Özerhan Akbulut, **Vergi Usul Kanunundaki Değerleme Hükümlerinin Türkiye Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Değerlendirilmesi**, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt 10, Sayı.1 Mart 2008. S.35

2.1.6. Sermaye ve Sermayenin Korunması Kavramları

a) Sermaye Kavramı: Sermaye, finansal açıdan ve fiziki açıdan olmak üzere iki farklı şekilde tanımlanır. Finansal açıdan sermaye, yatırılan para ve yatırılan paranın satınalma gücünü gösterirken, fiziki açıdan sermaye ise, işletmenin faaliyette bulunabilme kabiliyetini göstermektedir. İşletmeler genellikle sermayeyi finansal anlamı ile kullanırlar. Sermayenin hangi anlamının uygun olacağına ilişkin seçim, kullanıcıların ihtiyaçları göz önünde bulundurularak yapılmalıdır.¹⁰²

b) Sermayenin Korunması ve Karın Belirlenmesi: Kavramsal Çerçeve de sermayenin korunması kavramı iki başlık altında ele alınmış olup aşağıda incelenmiştir.

i. Sermayenin Nominal Olarak Korunması (Finansal Sermayenin Devamlılığı):

Bu kavrama göre; dönem içinde hissedarlara yapılan ödemeler ve onların işletmeye koyduğu tutarlar hariç olmak üzere, net varlıkların para cinsinden dönem sonundaki finansal tutarı dönem başındaki finansal tutarını aşyorsa bir gelir elde edilmiş demektir.¹⁰³

ii. Sermayenin Üretim Gücünün Korunması (Fiziki Sermayenin Devamlılığı):

Bu kavrama göre, dönem içinde hissedarlara yapılan ödemeler ve onların işletmeye koyduğu tutarlar hariç olmak kaydıyla, eğer net varlıkların dönem sonundaki fiziki üretim kapasitesi dönem başındaki fiziki üretim kapasitesini aşyorsa gelir elde edilmiş demektir.¹⁰⁴

Bahsi geçen iki sermayenin korunması devamlılığı kavramı arasındaki temel fark işletmenin varlıklarının ve borçlarının fiyatlarındaki değişikliklerin etkilerinin nasıl değerlendireceğine bağlıdır. Eğer işletme dönem sonunda dönem başındaki kadar sermayeye sahipse sermayesini devam ettirmiş demektir. Dönem başındaki sermayeyi devam ettirmek için gereken tutarın üzerindeki sermaye kısmı, kâr olarak tanımlanır.

¹⁰² Özerhan ve Yanık, a.g.e., s. 27.

¹⁰³ Güler, a.g.e., s.43-44.

¹⁰⁴ Gökçen, Akgül ve Çakıcı, a.g.e. s. 35

2.2. Finansal Tabloların Sunuluşu (UMS-TMS 1)

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı 31.12.2005 tarihinden hemen sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 16.01.2005 Tarih ve 25702 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Diğer standartlarda herhangi bir değişiklik olduğunda, bu standartta da değişiklikler yapılmasını gerektiği için bu standart en fazla değişikliğe uğrayan standarttır.

TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması Standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 31.03.2006 tarih ve 26125 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Söz konusu Standart, UMS/UFRS’de meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla 31.12.2017 tarihi itibarıyla 35 kez güncellenmiştir.

2.2.1. Standardın Amacı ve Kapsamı

Bu standardın amacı, işletmenin genel amaçlı finansal tablolarının önceki dönemin finansal tabloları ve diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılmasına olanak verecek biçimde sunulması için gerekli olan temel unsurları açıklamaktır.¹⁰⁵

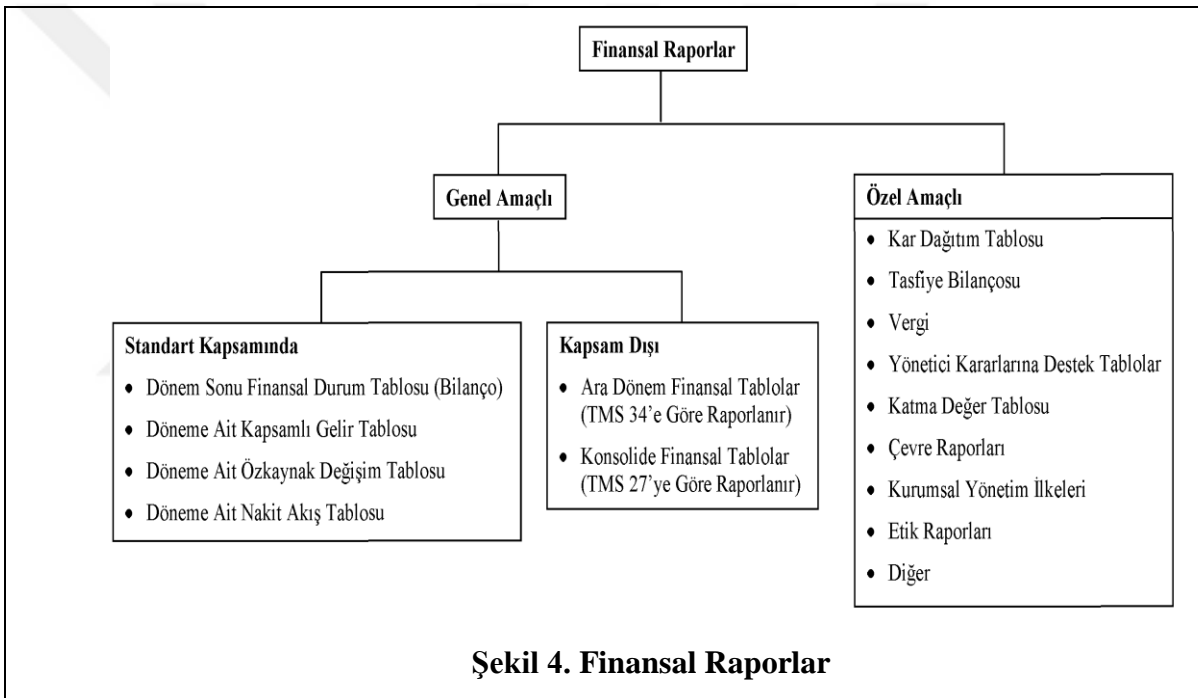
Bu standart, TMS/TFRS’ye göre hazırlanıp, sunulan tüm genel amaçlı finansal tablolara uygulanır.

Bu Standart, TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama uyarınca hazırlanan ara dönem özet finansal tabloların yapısına ve içeriğine uygulanmaz. Ancak, 15–35 paragrafları ara dönem özet finansal tablolara uygulanır. Bu Standart, TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar uyarınca konsolide finansal tablo sunanlar ve TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar

¹⁰⁵ Gökçen, Ataman ve Çakıcı, a.g.e., s.194.

uyarınca bireysel finansal tablo sunanlar da dâhil, tüm işletmeler için aynı şekilde uygulanır.¹⁰⁶

Özel amaçlı tablolar, çok özel bilgi sunmak için talep edilmesi halinde hazırlanan tablolardır. Özel amaçlı tablolara kâr dağıtım, fon ve net işletme sermayesi hareketleri, tasfiye ve mali kâra ilişkin bilgiler, işletme içi karar almayı destekleyen raporlar örnek verilebilir. Genel amaçlı olmakla beraber ara dönem ve konsolide finansal tablolar ise bu standart kapsamı dışındadır.¹⁰⁷ Bu durum Şekil 2'deki gibi gösterilebilir:



Şekil 4. Finansal Raporlar

Kaynak: Akdoğan ve Tenker, a.g.e., s.61.

2.2.2. Standartla İlgili Tanımlar

Genel Amaçlı Finansal Tablolar; özel amaçlı bilgi talebi olmayan kullanıcıların ihtiyacını karşılayan finansal tablolardır.

¹⁰⁶ http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TMS/TMS_1_2018.pdf

¹⁰⁷ Akdoğan ve Tenker, a.g.e., s.60.

Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS); KGK tarafından yayımlanan, TFRS ve TMS'ler ile bunların yorumlarıdır.

Önemlilik; Kalemlerdeki eksiklik veya yanlışlıklar bireysel veya toplu olarak kullanıcıların finansal tablolara göre aldıkları ekonomik kararları etkileyebilecek nitelikteyse önemlidir. Önemlilik, eksiklik veya yanlışlığın mevcut şartlara göre değerlendirilen büyüklüğüne ve niteliğine bağlıdır. İlgili kalemin büyüklüğü veya niteliği ya da her ikisi belirleyici faktör olabilir.¹⁰⁸

Dipnotlar; Finansal durum tablosunda, kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda (veya tablolarında), özkaynak değişim tablosunda ve nakit akış tablosunda sunulanlara ilave olarak açıklanan bilgileri içerir. Dipnotlar, bu tablolarda sunulan kalemler hakkında açıklamalar veya söz konusu kalemlerin alt sınıfları ile finansal tablolara alınma kriterini karşılamayan kalemler hakkında bilgi sağlar.¹⁰⁹

Diğer Kapsamlı Gelir (Öz kaynaklara Yansıtılan Kâr veya Zararlar); diğer TFRS'ler tarafından gerekli kılındığında ya da izin verildiğinde kâr ya da zararda muhasebeleştirilmeyen gelir ya da gider (yeniden sınıflandırma düzeltmeleri de dâhil olmak üzere) kalemlerini kapsar.

Diğer kapsamlı gelirin unsurları:¹¹⁰

- (a) Yeniden değerlendirme fazlasındaki değişimler,
- (b) Tanımlanmış fayda planlarının yeniden ölçümleri,
- (c) Dış ülkedeki bağlı işletmeye ait finansal tabloların çevrilmesinden kaynaklanan kazanç ve kayıplar,
- (d) “TFRS 9 Finansal Araçlar” Standardının 5.4.4 üncü Paragrafı uyarınca gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılan özkaynağa dayalı finansal araçlardaki yatırımlardan kaynaklanan kazanç ya da kayıplar,
- (e) Nakit akış riskine ilişkin riskten korunma araçlarına bağlı olarak oluşan kazanç veya kayıpların etkin kısımları,

¹⁰⁸ TMS 1, s.2.

¹⁰⁹ a.g.e.

¹¹⁰ Gökçen, Akama ve Çakıcı, a.g.e. s.195-196.

(f) Gerçeğe uygun değer farkı kar ya da zarara yansıtılan olarak sınıflandırılan borçlara ilişkin olarak söz konusu borcun kredi riskinde meydana gelen değişimlerle ilişkilendirilebilen gerçeğe uygun değerdeki değişim tutarı.

Sahipler; özkaynak olarak sınıflandırılan araçları elinde bulunduranlardır.

Kâr ya da Zarar; toplam gelirden diğer kapsamlı gelir unsurları dışındaki giderlerin indirilmesidir.

Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri; cari dönemde ya da önceki dönemlerde diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmiş olan cari dönemde kâr ya da zararda yeniden sınıflandırılan tutardır.¹¹¹

Kapsamlı (Toplam) Gelir; ortakların ortak olmaları nedeniyle ortaya çıkan işlemler dışındaki işlem ve diğer olaylar sonucu belirli bir dönemde öz kaynaklardaki değişimdir. Kapsamlı (toplam) gelir, “kâr ya da zararın” ve “diğer kapsamlı gelirin” bütün bileşenlerini kapsar.¹¹²

2.2.3. Finansal Tablolar

Finansal tabloların amacı, işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları ve bunlardaki değişimler gibi ihtiyaç duydukları bilgileri sunmaktır. Aynı zamanda finansal tablolar, yöneticilerin kendilerine emanet edilen kaynakları ne ölçüde etkin ve verimli kullandıklarını gösterir.¹¹³

Finansal tablolar bu amaca ulaşmak için işletmeyle ilgili aşağıdaki bilgileri sunar:¹¹⁴

- Varlıklar,
- Yükümlülükler,
- Öz kaynaklar,
- Kazanç ve kayıplar dâhil, gelir ve giderler,
- Ortakların, ortaklık sıfatıyla yaptığı katkılar ve ortaklara yapılan dağıtımlar,

¹¹¹ a.g.e., s. 196.

¹¹² a.g.e.

¹¹³ Bekir Elmas, **Finansal Tablolar Analizi**, 2.b., Ankara: Nobel Yayıncılık, 2016 s. 4.

¹¹⁴ TMS 1, a.g.e., s. 4.

- Nakit akışları.

Finansal tablolarda sunulan bu bilgi, dipnotlarda yer alan diğer bilgilerle birlikte finansal tablo kullanıcılarının işletmenin gelecekteki nakit akışlarını ve özellikle bunların zamanını ve kesinliklerini tahmin etmelerine yardımcı olur.

TMS1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardında belirtilen finansal tabloların ‘**tam bir finansal tablolar seti**’ oluşturduğu vurgulanmış olup, tam bir finansal tablolar seti şunlardan oluşmaktadır:

- a) Dönem sonu finansal durum tablosu (bilanço),
- b) Döneme ait kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu,
- c) Döneme ait öz kaynak değişim tablosu,
- d) Döneme ait nakit akış tablosu ve
- e) Önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı notlar.

Bir işletmenin bir muhasebe politikasını geriye dönük olarak uygulaması durumunda ya da bir işletmenin finansal tablolarındaki kalemleri geriye dönük olarak yeniden ifade etmesi söz konusu olduğunda ya da işletmenin finansal tablo kalemlerini yeniden sınıflandırdığında, karşılaştırılabilir en erken dönemin başına ait finansal durum tablosu.

Yönetim kurulu yıllık faaliyet raporu ile TTK uyarınca hazırlanan denetçi raporu finansal tablo seti içinde değildir.

Sayılan finansal tabloların hepsi genel amaçlı finansal tablolardır. Nakit akış tablosu dışındaki finansal tablolar tahakkuk esasına göre düzenlenmektedir. Nakit akış tablosu ise nakit esasına göre düzenlenmektedir.

2.2.4. Genel Finansal Raporlama İlkeleri

Finansal tablolar işletmenin finansal durumunu, finansal performansını ve nakit akışlarını gerçeğe uygun olarak sunar. Gerçeğe uygun sunuş, işlemlerin sonuçlarının, diğer

olayların ve koşulların Kavramsal Çerçeve de belirtilen varlık, borç, gelir ve gider tanımlarına ve muhasebeleştirme kıstaslarına sadık kalınarak sunulması demektir.¹¹⁵

Finansal tabloları TFRS'lerle uyumlu olan bir işletmenin, bu uyumu açık ve tam bir şekilde dipnotlarda açıklaması gerekir. TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması Standardında da, TFRS'lerle her açıdan uyum içinde olmakla birlikte TFRS'lerle açık ve koşulsuz biçimde uyumlu olduğuna dair bir açıklama içermeyen finansal tabloların açılış bilançosu düzenlemesi gerektiği hükmüne yer verilmiştir. Görüldüğü gibi, finansal tabloların TFRS'lerle uyum içinde olduğunun dipnotlarda açıklanması gereği üzerinde önemle durulmaktadır.¹¹⁶

a) İşletmenin Sürekliliği: Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı, finansal tabloların hazırlanmasında, işletmenin faaliyetlerinin bir süreye bağlı olmaksızın sürdürüleceğinin gözetilmesini gerektirir. Bu yaklaşıma göre, işletmenin ömrünün aksi bir kanıt olmadıkça sonsuz olduğu varsayılır.¹¹⁷

Yönetimin işletmeyi tasfiye etme ya da ticari faaliyetini sona erdirmeye gibi bir niyeti veya sözleşmenin süresi gibi nedenlerle mecburiyeti yoksa finansal tablolar süreklilik kavramı çerçevesinde düzenlenir. Eğer işletmenin faaliyetlerinin sürekliliğine kuşku ile bakılmasına neden olabilecek önemli belirsizlikler ve riskler ile karşılaşılması olasılığı yönetim tarafından hissedildiyse, bu belirsizlikler dipnotlarda açıklanmalıdır.¹¹⁸

İşletmenin sürekliliği kavramının uygunluğuna karar verilirken, yönetim tarafından yakın gelecekle ilgili, yani en azından bilanço tarihinden sonraki bilanço dönemine ilişkin bilgiler göz önünde bulundurulmalıdır.

b) Tahakkuk Esası: Tahakkuk esasına göre muhasebeleştirme; gelir ve kârların, aynı döneme ait gider ve zararlarla karşılaştırılması esasına dayanır. İşletmeler nakit akış tablosu dışındaki tüm finansal tablolarını muhasebenin tahakkuk esasına göre düzenler.

¹¹⁵ Güler, a.g.e., s. 46.

¹¹⁶ Özerhan ve Yanık, a.g.e., s. 37

¹¹⁷ Nejat Tenker, Finansal Muhasebe, Ankara: Gazi, 1999, s.2.

¹¹⁸ KGK, TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu, s. 6.

Tahakkuk esasında işlemler oluştukları anda gerçekleşmiş sayılarak muhasebeleştirilir ve ilgili oldukları dönemin finansal tablolarında raporlanırlar.

c) Önemlilik ve Birleştirme: Önemlilik kavramı, işletmenin; benzer ya da işlevleri ve nitelikleri itibariyle farklı kalemlerden oluşan her bir önemli kalemi, finansal tablolarda ayrı biçimde raporlamasını gerektirir.

Finansal tablolar, ekonomik mahiyetteki olayların işlemde geçirilerek nitelik ve işlevlerine göre hesap grupları altında birleştirilmesi sonucu oluşan bilgilerin birleştirilmiş ve sınıflandırılmış halde sunumudur.

Diğer taraftan bazı kalemler tek başlarına önemli sayılmayabilirler. Bu kalemler tablolarda ya dipnotlarda diğer kalemlerle birleştirilerek sunulur. Finansal tabloların içeriğinde ayrı bir kalem olarak gösterilmesini gerektirecek derecede önemli olmayan kalemlerin ise dipnotlarda açıklanmaları gerekebilir.¹¹⁹

Önceki bölümlerde de vurgulandığı gibi bir bilginin finansal tablolarda açıklanmaması, kullanıcıların finansal tablolarda verdiği kararları etkileme kapasitesine sahipse o bilgi önemlidir.

d) Netleştirme: Varlıklar, borçlar ya da gelir ve giderlere ilişkin kalemler başkaca bir TFRS tarafından zorunlu kılınmadıkça veya izin verilmediği müddetçe mahsup etmek suretiyle netleştirilemez. İşletme, varlıkları, yabancı kaynakları, gelir ve giderleri finansal tablolarda ayrı ayrı göstermelidir. İşlem ve olayın özü gereği yapılan netleştirmeler bu kapsamda değildir. Örneğin stok değer düşüklüğü karşılığı, şüpheli alacaklar karşılığı gibi kalemler vasıtasıyla varlıkların net değerle gösterilmesi netleştirme değildir.

İşletmenin olağan faaliyetlerinin yanında, bu esas faaliyetlere bağlı olarak gerçekleşen ancak tek başına gelir yaratmayan faaliyetleri olabilir. Bireysel olarak gelir yaratmayan ilgili faaliyetlerin sonuçları ise, işlemlerin özünü yansıttığı sürece aynı işlem ve olaydan kaynaklanan gelir ve giderler netleştirilerek finansal tablolarda gösterilir. Bu duruma örnek olarak şunlar sayılabilir:¹²⁰

¹¹⁹ IFRS Foundation, A Guide Through International Financial Reporting Standards Part A, UK, 2013, s. 599.

¹²⁰ IFRS Foundation, A Guide Through International Financial Reporting Standards Part A, s. 600.

- Duran varlıkların elden çıkarılmasıyla ortaya çıkan kar veya zararlar, varlığın elden çıkarılması sonucu ortaya çıkan gelirlerden, varlığın net defter değeri ile satış giderleri toplamının mahsup edilmesi sonucu bulunan tutar olarak raporlanır.
- Üçüncü taraflarla yapılan sözleşmelere ilişkin giderler, bu sözleşmeden kaynaklanan gelirlerle mahsup edilerek netleştirilir.

Ek olarak işletme, kur farkından kaynaklanan kar veya zararlar ve/veya ticari amaçla elde tutulan finansal araçlardan kaynaklanan kar veya zararlar gibi bir grup benzer nitelikli işlemler sonucu ortaya çıkan kar ve zararları netleştirerek finansal tablolara dahil eder. Ancak, bu tip karlar ve zararlar işlem hacminin büyüklüğü, niteliği ve sonuçları itibariyle önemlilik arz ediyorsa ayrı olarak raporlanmalıdır.

e) Raporlama Sıklığı: TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardının 36. ve 37. Paragraflarında finansal tabloların dönemlerine ilişkin hükümlere yer verilmiştir.¹²¹

Söz konusu hükümlere göre; finansal tablolar, karşılaştırılabilir bilgileri de içerecek halde en az yılda bir kez düzenlenmeli ve sunulmalıdır. Bazı durumlarda, bilanço tarihi değişebilir ve finansal tablolar bir yıldan daha kısa veya daha uzun bir dönem kapsayabilir. Bu gibi durumlarda işletme; finansal raporların daha uzun ya da daha kısa bir dönem için sunulmasının nedenleri ve finansal tablolarda sunulan bilgilerin tamamıyla karşılaştırılabilir olmadığını açıklar.¹²²

Normal koşullarda işletmeler, finansal raporlarını bir yıllık bir dönem kapsayacak biçimde düzenli olarak hazırlarlar. Ancak bazı işletmeler, pratik nedenlerle, örneğin elli iki haftalık dönemi karşılayacak biçimde raporlama yapmayı tercih edebilirler.

f) Karşılaştırmalı Bilgilerin Sunumu: Finansal tablolarda sunulan bilgiler, bir önceki dönem ile karşılaştırmalı olarak düzenlenmelidir. Karşılaştırmalı bilgi sunulurken ilgili dönem finansal tablolarına uygulanan yöntem ve ilkeler, bir önceki döneme ilişkin bilgilere de uygulanmalıdır.

¹²¹ KGK, TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu, s. 8.

¹²² a.g.e., s.8.

Karşılaştırmalı finansal bilgi sunan işletme; en az iki bilanço (finansal durum tablosu) ve kullanıcıların karşılaştırma yapabilmesini olanaklı kılmak amacıyla diğer finansal tablolardan da en az ikişer adet düzenler. Bazı durumlarda karşılaştırmalı bilgi sunabilmek amacıyla önceki döneme ilişkin finansal tablo kalemlerinin cari dönemde uygulanan muhasebe politikaları ve değerlendirme yöntemlerine göre düzeltilmesi gerekebilir. Bu gibi, muhasebe politikalarının geriye dönük uygulandığı durumlarda işletme en az üç finansal durum tablosu (bilanço) ile diğer tablolardan ikişer döneme ilişkin bilgileri ve ilgili notları sunmalıdır.¹²³

İşletme, finansal durum tablosunu ilgili dönemin sonunda, bir önceki dönemin sonunda ve karşılaştırılabilir en erken dönemin başında sunar. Önceki dönemlerde dipnotlarda açıklanan finansal bilgiler cari dönemde de önemliliğini koruyor olabilirler. Bu nedenle cari dönem sonunda hazırlanan finansal tablo dipnotlarında duruma ilişkin açıklama yapılmalıdır.

g) Tutarlılık: Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı, finansal tabloların tutarlılık kavramına göre düzenlenmesini öngörür.

Sunuluşun tutarlılığı; TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardında yer alan muhasebe politikalarının seçimi ve uygulanması kistasına göre daha uygun bir şekilde sınıflandırılması ve sunulmasını gerektirir. Ya da başkaca bir TFRS'nin finansal tabloların sunuluşunda değişiklik gerektirmesi durumları dışında finansal tablo kalemlerinin sunuluşunun ve sınıflandırılmasının dönemden döneme aynı şekilde sürdürülmesini gerektirir.¹²⁴

2.2.5. Temel Finansal Tablolar ve Finansal Tabloların Karşılaştırılması

Muhasebenin işletmede meydana gelen ve para ile ölçülebilen değer hareketlerini kaydedip niteliklerine göre sınıflandırmak amacıyla ürettiği finansal bilgileri, başta işletme

¹²³ IFRS Foundation, **A Guide Through International Financial Reporting Standards Part A**, s. 601

¹²⁴ KGK, TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu, s. 8.

sahipleri ve alacaklılar olmak üzere, işletme ile ilgili grupların yararına, belli aralıklarla, sunduğu raporlara finansal tablolar denilmektedir.¹²⁵

T.C. Resmi Gazete'nin 26.12.1992 gün ve 21447 No'lu mükerrer sayısında yayımlanan Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Sıra No 1'de tam bir finansal tablolar setine yer verilmiştir. Bunlar, dönem sonu bilanço, döneme ait kapsamlı gelir tablosu, döneme ait öz kaynak değişim tablosu, döneme ait nakit akış tablosu ve önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar başlıklarıdır.

Finansal tablonun ait olduğu işletme adı, konsolide olup olmadığı, kapsadığı bilgilerin dönemi, kullanılan para birimi ve varsa tutar yuvarlamalarının derecesi de dipnotlarda mutlaka açıklanmalıdır.¹²⁶

a) Finansal Durum Tablosu (Bilanço):

Bilanço, Latince kökenli "bilanx" sözcüğünden türetilmiştir. Latince "bi" iki yanlı, "lanx" terazi kefesi anlamına gelir. Bu iki sözcüğün birleşmesi ile iki kefeli terazi anlamında bilanço sözcüğü oluşturulmuştur.¹²⁷

Bilanço, muhasebe prensiplerine göre tutulan, işletmenin belli bir tarihte mevcut varlıklarını ve bu varlıkların kaynaklarını bir düzen içerisinde gösteren tablodur.

TMS 1'de iki sunum yöntemi öngörülmektedir. Bunlardan biri "Likidite Temeline Dayalı Sunum", ikincisi ise "Normal Faaliyet Döngüsü"nü esas aldığı sunum şeklidir.¹²⁸

Normal faaliyet döngüsü esasında bilanço, şekil olarak kendi içerisinde dört bölümden oluşmaktadır;

1. Bilanço Başlığı; bilanço başlığında mutlaka "bilanço" kelimesi yer almalıdır. Bunun yanında, işletmenin adı ya da unvanı ve bilanço tarihi bulunmalıdır.
2. Aktif; işletmenin varlıklarını, nakde çevrilme hızına göre, I. Dönen Varlık Tutarları, II. Duran Varlık Tutarları olarak, yani mevcutlarını ve alacaklarını ayrıntılı ve sıralı bir şekilde gösterir ve bilançonun sol tarafında yer alır.

¹²⁵ Ataman, a.g.e, s.431.

¹²⁶ Sami Karacan, **Kobi'lerde UFRS'ye uygun finansal Raporlama**, Kocaeli, Umuttepe Yayınları, 2009, s.

67.

¹²⁷ Vasfi Haftacı, **Dönemsel Muhasebe**, Kocaeli, Umuttepe Yayınları, 2010, s. 250.

¹²⁸ Güler, a.g.e., s, 51.

3. Pasif; işletmenin kaynaklarını, vadelerine göre III. Kısa Vadeli Yabancı Kayna Tutarları, IV. Uzun Vadeli Yabancı Kaynak Tutarları, V. Özkaynak Tutarları olarak, yani işletmenin sermayesini ve borçlarını ayrıntılı ve sıralı bir şekilde gösterir ve bilançonun sağ tarafında yer alır.

4. Dipnotlar; karar alıcıların bilançoyu daha iyi anlayabilmeleri ve yorumlayabilmeleri için gerekli açıklamaların yazıldığı bölümdür.

Tablo 2. Bilanço

AKTİF	BİLANÇO	PASİF
I. Dönen Varlıklar		III. Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar
II. Duran Varlıklar		IV. Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar
		V. Öz Kaynaklar
AKTİF TOPLAMI		PASİF TOPLAMI

Kaynak: Gürbüz Gökçen, *Genel Muhasebe İlkeler ve Tek Düzen Hesap Planı Uygulamaları*, İstanbul, Beta Yayınları, s, 113.

Bütün varlıklar, yabancı kaynaklar ve öz kaynaklar bilançoda gayrisafi (brüt) değerleri ile gösterilir. Bu ilke, bilançonun net değer esasına göre düzenlenmesine bir engel oluşturmaz. Bu doğrultuda net değer bilanço düzenlenmesinin gereği olarak indirim kalemlerinin ilgili hesapların altında açıkça gösterilmesi esastır.¹²⁹

İşletmenin finansal durumunun daha iyi anlaşılmasının sağlamak amacıyla ek kalemler veya benzer kalemler bir arada toplanarak sunulabilir. Ancak işletme dönen ve duran varlıklarını nakde dönüşme, kısa ve uzun vadeli borçlarını geri ödeme süresini temel alarak sunmalıdır.¹³⁰

¹²⁹ Gökçen, a.g.e., s, 113.

¹³⁰ Karacan, a.g.e., s. 68.

Bilanço, işletmenin belirli tarihteki durumunu göstermesi nedeniyle finansal durum tablosu olarak da isimlendirilir. Gerçekten finansal durum tablosu, bilanço sözcüğünden daha anlamlı olmaktadır.¹³¹

TMS 1’de belirli bir bilanço formatı öngörülmemiştir. Ancak, bilançoda ayrı başlıklar altında sunulması gereken asgari hesap guruplarına yer verilmiştir. Buna göre finansal durum tablosu (bilanço), en azından, aşağıdaki tutarları gösteren hesap guruplarını kapsamalıdır.¹³²

Tablo 3. Finansal Durum Tablosu (Bilanço)

VARLIKLAR	KAYNAKLAR
- Maddi duran varlıklar - Yatırım amaçlı gayrimenkuller - Maddi olmayan duran varlıklar - Finansal varlıklar - Özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen yatırımlar - Canlı varlıklar - Stoklar - Ticari ve diğer alacaklar - Nakit ve nakit benzerleri - Satılmak üzere elde tutulan ve durdurulan faaliyetlere ilişkin varlıklar - Ertelenmiş vergi alacakları	- Ticari ve diğer borçlar - Karşılıklar - Dönem vergisi ile ilgili borçlar - Ertelenmiş vergi borçları - Satılmak üzere elde tutulan ve durdurulan faaliyetlere ilişkin borçlar - Azınlık Payları - Sermaye ve yedekleri

Kaynak: TMS 1. Md. 54

b) Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu:

Gelir Tablosu, bir işletmenin bir hesap dönemi içerisinde sürdürmüş olduğu faaliyetlerinin sonucunda ortaya çıkan karı veya zararının gösterildiği finansal tablodur.

Başka bir deyişle gelir tablosu, işletmenin belli bir dönemde elde ettiği tüm gelirler ile aynı dönemde katlandığı bütün maliyet giderleri ve bunların sonucunda işletmenin elde ettiği dönem net karına ya da uğradığı dönem net zararını topluca gösteren muhasebe raporudur.¹³³ Gelir tablosu, kar ve zarar hesabını temel alarak bir kurumun bir hesap

¹³¹ Akdoğan ve Tenker, a.g.e., s. 72.

¹³² Özerhan ve Yanık, a.g.e., s. 42.

¹³³ Akdoğan ve Tenker, a.g.e., s. 178.

dönemindeki işletme kar-zararı oluşumu ile kurum kar zarar oluşumunu ve dağıtım şeklini bir düzen içinde gösteren çizelgedir.¹³⁴

Kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda, kar veya zarar ile diğer kapsamlı gelir bölümlerine ek olarak aşağıdakiler sunulur:

- a) Kar veya zarar,
- b) Toplam diğer kapsamlı gelir,
- c) Kar veya zarar ile diğer kapsamlı gelirin toplamı olan döneme ait kapsamlı gelir.

Kapsamlı gelir tablosu, hesap tipi ve rapor tipi gelir tablosu olarak iki farklı şekilde düzenlenir. Hesap tipi gelir tablosunda, işletmenin bir dönemde katlandığı giderler sol tarafta, elde ettiği gelirler ise sağ tarafta gösterilir. Rapor tipi kapsamlı gelir tablosunda tüm gelir ve giderler sistematik olarak gruplanır, gelirlerden giderler adım adım düşülür. Çeşitli kar rakamlarına ve en sonunda dönem net karına ve oradan toplam kapsamlı gelire ulaşılır.¹³⁵

c) Özkaynak Değişim Tablosu:

TMS 1'in 10. Paragrafında bahsedildiği gibi, Tam bir finansal tablolar setinin bir parçasıdır. Özkaynaklar Değişim Tablosu, işletmenin belirli bir dönemde özkaynak kalemlerinde meydana gelen artış veya azalışların bir bütün olarak gösterildiği mali durum tablosudur. Özkaynaklar Değişim Tablosunun düzenleme amacı; özellikle sermaye şirketlerinde dönem içinde özkaynak kalemlerinde (ödenmiş sermaye, yasal yedekler, olağanüstü yedekler, dönem net karı veya zararı gibi) meydana gelen değişimlerin topluca gösterilmesini sağlamaktır.¹³⁶

d) Nakit Akış Tablosu:

Belirli bir dönemde işletmenin nakit kaynaklarını ve bunları kullandığı alanları gösteren bir tablodur. Bu tablo düzenlenirken, nakit girişi sağlamayan veya nakit çıkışı gerektirmeyen işlemler dikkate alınmalıdır.¹³⁷

¹³⁴ Haftacı, a.g.e., s, 270.

¹³⁵ Elmas, a.g.e., s. 17.

¹³⁶ Gökçen, a.g.e., s.12.

¹³⁷ Civan, a.g.e., s.67.

e) Dipnotlar:

Finansal tabloların düzenlenmesinde kullanılan esas ve özel muhasebe politikalarıyla ilgili bilgileri sunar. Standartlarda öngörülen fakat finansal tabloların başka bir yerinde yer almayan bilgileri açıklar. Finansal tablolardaki her kalemdede, dipnotlarda verilen ilgili bilgiye atıfta bulunulmalıdır. İşletmeler finansal tablolarındaki dipnotları, kullanıcıların finansal tabloları anlamalarını ve bunların diğer işlemlerin finansal tablolarıyla karşılaştırmalarını kolaylaştırmak için, uygun bir şekilde sistematik olarak sıralamalı ve gruplandırılmalıdır.¹³⁸

2.3. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT), TMS-TFRS'ye Göre Finansal Tabloların Karşılaştırılması

MSUGT ile yapılan bu düzenlemeler günümüze kadar Türkiye'deki muhasebe uygulamalarını şekillendirmiştir.

TMS/TFRS'ler, MSUGT uygulamalarında birçok değişikliğe neden olmuştur. Bu değişikliklerin finansal tabloların sunumunda ortaya çıkaracağı farklılıklar aşağıdaki gibi olacaktır.

2.3.1. TMS Uygulamalarının Finansal Tablolara Etkisi

TMS uygulamaları, mevcut MSUGT uygulamalarına bazı değişiklikler getirmektedir. Özellikle TMS'lerin finansal tablolara etkisini aşağıdaki gibi özetlenebilir:¹³⁹

- a) Finansal tabloların biçimsel yapısındaki (sınıflandırmasındaki) değişiklikler,
- b) Kapsamdaki değişiklikler,
- c) Ölçümleme/değerleme ölçütlerinde değişiklikler,

¹³⁸ Gökçen, Ataman ve Çakıcı, a.g.e., s. 213.

¹³⁹ Nalan Akdoğan, "Türkiye Muhasebe / Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanma Süreci: Sorunlar, Çözüm Önerileri", Mali Çözüm Dergisi, Sayı 80, Mart-Nisan 2007, s.113.

d) Dipnot ve açıklayıcı bilgilerdeki değişiklikler.

2.3.2. Finansal Tabloların Şekli Açısından Karşılaştırılması

TMS/TFRS uygulamalarıyla; bilanço, gelir tablosu ve nakit akış tablolarında sınıflandırmada bazı değişiklikler olmakta ve biçimsel yapı etkilenmektedir. TMS/TFRS kriterine göre bütün aktif ve pasif kalemler, gelir ve giderler, nakit akışlar yeniden belirlenecektir.¹⁴⁰

MSUGT'dan farklı olarak, TMS/TFRS, işletmelerin farklı yapı ve niteliklerini göz önünde bulundurarak, önemlilik ve gerçeğe uygun sunuş ilkeleri gereği olarak, genel amaçlı finansal tablolar için kesin bir format önermemektedir. Çünkü işletmelerin farklı yapı ve niteliklerine göre gerçeğe uygun sunuş ve önemlilik ilkeleri hangi finansal tablo kalemlerinin ayrı ayrı, netleştirilerek ya da birleştirilerek sunulacağına karar verilmesinde belirleyici rol oynamaktadır. Çünkü gerçeğe uygun sunuş ve önemlilik ilkeleri hangi finansal tablo kalemlerinin ayrı ayrı, netleştirilerek ya da birleştirilerek sunulacağı işletmelerin farklılık arz eden yapı ve niteliklerine göre karar verilmektedir.

MSUGT'a göre hazırlanan temel finansal tablolar bilanço ve gelir tablosu ile sınırlıyken, TMS/TFRS kapsamında hazırlanan finansal tablolar seti, finansal durum tablosu, kar veya zarar tablosu, nakit akışları tablosu, özkaynaklar değişim tablosu ve bu tablolara ilişkin dipnotlardan oluşmaktadır.

Finansal Durum Tablosunun (Bilançonun) şekil açısından getirdiği yeniliklerde göze çarpan ilk değişiklik, bilançonun adının finansal durum tablosu olarak da kullanılmasıdır.

MSUGT'da bilançoda yer alacak hesap grupları için kesin bir şekil belirlenmekle birlikte, TMS/TFRS'lerde finansal durum tablosunda bulunması gereken asgari hesap grupları belirtilmiş, ancak bunun dışında işletmelerin kendi finansal durumlarını gerçeğe

¹⁴⁰ Akdoğan, Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama...s.113.

uygun sunabilmeleri için rakamsal büyüklük, kalemin işlevi ve doğası gereği sunulması önem arz eden kalemlerin sunulmasına imkân sağlamıştır.¹⁴¹

TMS/TFRS'lere göre hazırlanan finansal durum tablosunda, aktif ve pasif kalemlerin sınıflandırılması TMS/TFRS esaslarına göre yeniden yapılmıştır. Hazır değerler gibi bazı hesap gruplarının adı değiştirilmiş, finansal yatırımlar, yatırım amaçlı gayrimenkuller, canlı varlıklar, satış amaçlı elde tutulan ve durdurulan faaliyetlerle ilgili varlık ve borçlar, inşaat sözleşmeleri, ilişkili taraflardan alacak ve borçlar, hizmet faaliyetlerinin sınıflandırılması gibi yeni hesap grupları da eklenmiştir.

İşletmelerin farklı isim ve içerikteki kalemleri kullanmaları, ayrıca bazı oranların hesaplanmasında detay rakamlar için dipnotlara başvurulması gereği, TMS/TFRS'lere göre hazırlanan finansal durum tablosunun analizini zorlaştıracaktır.¹⁴²

MSUGT'dan farklı olarak TMS/TFRS'de bilanço ve gelir tablosuna ilaveten yayımlanması zorunlu genel amaçlı finansal tablolara nakit akış tablosu ve özkaynak değişim tablosu da eklenmiştir. İşletmelerin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları ile ilgili hangi bilgilerin ne şekilde raporlanacağı, standartlarla ilgili kavramsal çerçevede gerçeğe uygun sunuş, TMS/TFRS ile uyum ve önemlilik ilkeleri ile açıklanmaktadır. Gerçeğe uygun sunuş, işlemlerin sonuçlarının, diğer hususların ve koşulların Kavramsal Çerçeve'de belirtilen varlık, borç, gelir ve gider tanımlarına ve muhasebeleştirme kıstaslarına bağlı kalınarak sunulması demektir. Standartlarda da gerçeğe uygun sunuş ile standartlara uyum arasında doğrusal bir bağlantı olduğu kabul edilmektedir. Çünkü standartların gerektiğinde ek açıklamalarla birlikte tam olarak uygulanmasının gerçeğe uygun sunuluşu sağlamış finansal tablolar oluşturacağı varsayılmaktadır.¹⁴³

TMS/TFRS gerçeğe uygun ve önemli bilgilerin sunulmasını sağlamak için MSUGT'a göre finansal raporlamada esneklik sağlamanın yanı sıra, finansal tablolarda ve dipnotlarda daha kapsamlı bilgi istenmektedir.

¹⁴¹ Serdar Özkan ve Erdener Acar, "Uluslararası Muhasebe / Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar Analizi Üzerindeki Etkilerine Genel Bakış", Mali Çözüm Dergisi, Sayı.97, (2010), s.69.

¹⁴² A.g.e., s.69.

¹⁴³ Bayrı, a.g.e., s.93.

Kapsamlı Gelir Tablosunun şekil şartları açısından, Kar Zarar tablosunda, gelir ve giderlerin sınıflaması, karların oluşumu yeniden yapılacaktır. Olağandışı gelir ve karlar ve olağandışı gider ve zararlar ayrı bölüm olarak raporlanmayacak ve durdurulan faaliyetlerle ilgili gelir ve karlar, gider ve zararlar ayrı raporlanacaktır.¹⁴⁴

Finansal durum tablosuna benzer bir şekilde, MSUGT'ta fonksiyon esaslı dikkate alınarak gelir tablosu formatı belirlenmiş, buna karşılık TMS/TFRS'lerde ise gelir tablosunda bulunması gereken asgari kalemler sayılmıştır, kesin bir format belirlenmemiştir.¹⁴⁵

MSUGT'den farklı olarak TMS/TFRS'lere göre işletmeler, güvenilir ya da tutarlı bilgi sağlamaları koşuluyla işletme faaliyetlerine ilişkin kâr veya zararı oluşturan gelir ve gider unsurlarını fonksiyon veya çeşit esaslı yöntemlerinden birine göre raporlayabilir.¹⁴⁶

Ayrıca işletmeler TMS/TFRS'lere göre, bir dönem boyunca elde ettiği gelirler ile katlandığı giderler tek bir kapsamlı gelir tablosunda gösterilebileceği gibi veya iki tabloda sunabilir. Tek tabloda sunumda, bütün gelir ve gider kalemlerine bir tek tabloda yer verilir. İki tablolulu sunumda ise, ilk tabloda (geleneksel gelir tablosu) kâra ya da zarara yansıtılan gelir ve giderler sunulur. Tablonun en alt satırı, ikinci tablonun (kapsamlı gelir tablosu) kâr ya da zararla başlayan ilk satırı olacaktır.¹⁴⁷

MSUGT'den farklı olarak TMS/TFRS'lerde, olağandışı gelir ve kârlar ile olağandışı gider ve zararlar ayrı bölüm olarak raporlanmayacak ve durdurulan faaliyetlerle ilgili gelir ve kârlar, gider ve zararlar ayrı raporlanacaktır. Gelir tablosunda, iştiraklerin öz kaynak yöntemiyle değerlendirilmesinden kaynaklanan kârlar/zararlar açıkça görülecek şekilde raporlanacaktır. Stok değer düşüklüğü karşılık giderleri, diğer olağan giderlerden çıkartılıp, satışların maliyeti kısmında gösterilecektir. Stoklarla ilgili konusu kalmayan karşılıklar satışların maliyetini azaltacak şekilde raporlanacaktır.

¹⁴⁴ Akdoğan, Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama.....s.114.

¹⁴⁵ Osman Bayrı, "Tekdüzen Muhasebe Sistemine ve Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartlarına Göre Gelir Tablolarının Biçimsel Yapısı, Kapsamı ve İçeriğinin Karşılaştırmalı Analizi", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı.47, Temmuz 2010, s.101.

¹⁴⁶ Bayrı, "Tekdüzen Muhasebe Sistemine ve Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartlarına Göre Gelir Tablolarının Biçimsel Yapısı, Kapsamı ve İçeriğinin Karşılaştırmalı Analizi", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı.47, Temmuz 2010, s.102.

¹⁴⁷ Mustafa Doğan ve Emrah Ertugay, "Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına Göre Kapsamlı Gelir Tablosu ve Örnek Uygulama", Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Cilt.3, Sayı.3, 2010, s.121

Nakit Akış Tablosunun şekli açısından, nakit akış tablolarında direk veya endirekt yöntemlerle nakit akışlarının sınıflandırılmasında eski uygulamaya göre farklı bir uygulama söz konusudur. Nakit akışları, işletme faaliyetleri ve finansman faaliyetleri olarak üç ana bölüme ayrılarak raporlanacaktır.¹⁴⁸

2.3.3. Finansal Tablo Kalemleri Açısından Karşılaştırılması

TMS/TFRS ilkelerine göre finansal durum tablosunda yer almaması gereken ancak MSUGT uygulaması gereği bilançoda yer alan, özellikli varlıklarla ilgili olmadığı halde aktifleştirilen finansman giderleri ve kur farkları, araştırma giderleri gibi aktif ve pasif kalemler bilançodan çıkartılır. Aynı şekilde TMS/TFRS ilkelerine göre finansal durum tablosunda yer alması gereken ancak MSUGT uygulaması gereği bilançoda yer almayan ertelenmiş vergi varlığı veya ertelenmiş vergi borcu, kıdem tazminatı karşılıkları, garanti karşılıkları gibi aktif ve pasif kalemler bilançoya dâhil edilir.

Aynı şekilde, TMS/TFRS politikalarına göre gelir tablosunda yer alması gereken ancak MSUGT uygulaması gereği gelir tablosunda yer almayan işlemler eklenir. Örneğin, alım/satım amaçlı menkul kıymetlerin gerçeğe uygun değerindeki artış veya azalışlar, ertelenmiş vergi gelir etkisi, ertelenmiş vergi gider etkisi, maddi ve maddi olmayan duran varlık değer düşüklüğü karşılığı gibi gelir ve gider kalemleri gelir tablosuna dâhil edilir.

MSUGT'a göre hazırlanan finansal tabloların TMS/TFRS'ye dönüştürülmesi sırasında oluşacak değerlendirme ve sınıflandırma farklılıkları karşılaştırmalı tablolar analizi, trend analizi ve dikey yüzde analizlerini de mutlaka etkileyecektir.

2.3.3.1. Finansal Durum Tablosu (Bilanço)

Finansal durum tablosu belli bir tarihteki varlık ve kaynakları hakkında bilgi veren tablodur.

¹⁴⁸ Akdoğan, Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama.....s.114.

a) Nakit ve Nakit Benzerleri: MSUGT'daki hazır değerler grubu TMS/TFRS'ye göre nakit ve nakit benzeri varlıklar grubu olarak isimlendirilmektedir. Bu grup, hazır değerlere ek olarak banka mevduatlarına tanınan ve hesap bakiyesinin eksiye inebilmesine neden olan kredi kullanımlarını ve nakit benzeri yatırımları da kapsamaktadır. Ayrıca nakde çevrilmesinde herhangi bir değişim riski bulunmayan likit fonlar gibi menkul kıymetler de bu grupta izlenir.¹⁴⁹

Nakit ve nakit benzeri varlıklar gerçeğe uygun değerleriyle değerlendirilir. Türk Lirası nakit mevcudunun gerçeğe uygun değerinin tespitinde MSUGT ile TMS/TFRS arasında bir fark olmamakla birlikte, yabancı para mevcudları ise MSUGT'ne göre efektif alış kuru esas alınarak değerlendirilirken, TFRS'de ise döviz alış kuru ile değerlendirilir. İlgili kurlar arasındaki farka göre yabancı para mevcudunda farklılıklar oluşacaktır.¹⁵⁰

Yabancı para mevcudunda ve dolayısıyla kasa hesabında meydana gelebilecek bu farklılıklar likidite oranlarını ve dönen varlık devir hızı oranını doğrudan etkileyecektir.

b) Finansal Yatırımlar: MSUGT'ndeki menkul kıymetler hesap grubu TMS/TFRS'de finansal yatırımlar olarak adlandırılır. MSUGT'ye göre hisse senetleri ve fon portföyünün %51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonları alış değeri ile diğer menkul kıymetler ise borsa rayici ile değerlendirilir.¹⁵¹ TMS/TFRS'de ise, finansal varlıklar gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmektedir. Değerleme yöntemleri arasındaki farklar likidite oranlarını ve kârlılık oranlarını etkilemektedir.

c) Ticari Alacaklar: TMS/TFRS'ye göre düzenlenen finansal durum tablosundaki ticari alacaklar hem sınıflandırma hem de değerlendirme açısından MSUGT'deki ticari alacaklar kaleminden farklılaşmaktadır.

TMS/TFRS'ye göre normal bir faaliyet döngüsünün bir parçası olan ticari alacakların, bilanço tarihinden sonraki on iki ay içinde nakde dönüşmesi beklenmiyor olsa

¹⁴⁹ Bayrı, a.g.e., s.104.

¹⁵⁰ Yıldız Özerhan Akbulut, "Vergi Usul Kanunundaki Değerleme Hükümlerinin Türkiye Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Değerlendirilmesi", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt.10, Sayı.1, (2008), s.31.

¹⁵¹ Hümeysra Adıgüzel, "Finansal Varlıklarda Değer Düşüklüğünün Muhasebeleştirilmesi ve Vergisel Açından İncelenmesi", Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi, Cilt.14, Sayı.42, (Nisan 2014), s.107.

dahi dönen varlıklar arasında gösterilmesi, ticari alacakların sınıflandırılması açısından MSUGT'den ayrılmaktadır.¹⁵²

Değerleme açısından ise, MSUGT'ye göre ticari alacaklardan yalnız senetli olanları bilanço günündeki değerine indirgenirken, TMS/TFRS'de ise senetli veya senetsiz olduğuna bakılmaksızın tüm alacakların bilanço günündeki değerine indirgenmesi öngörülmüştür.¹⁵³ Ancak, hasılat standardının uygulanması halinde, satış esnasında vade farkı hasılatтан düşülerek ertelenmiş gelir olarak kaydedildiğinden, ticari alacakların bilanço günündeki değerine indirgenmesine gerek yoktur.¹⁵⁴

Ticari alacaklardaki sınıflandırma ve değerlendirme farklılıklarından likidite ve faaliyet oranları etkilenecektir.

d) Ticari Borçlar: Ticari alacaklar kaleminde olduğu gibi, TMS/TFRS'ye göre düzenlenen finansal durum tablosundaki ticari borçlar hem sınıflandırma hem de değerlendirme açısından MSUGT'deki ticari borçlar kaleminden farklılaşmaktadır.

MSUGT'den farklı olarak TMS/TFRS'de, normal faaliyet döngüsü içinde olan personel ve diğer faaliyet giderleri, tahakkuklar gibi ticari borçlar da, raporlama döneminden itibaren on iki aydan daha uzun bir sürede ödenecek olsalar bile, kısa vadeli borçlar olarak sınıflandırılır.¹⁵⁵ Ayrıca ileri tarihli verilen çekler de ticari borçlar arasında sınıflandırılmalıdır.

Değerlemede ise ticari alacaklar ile benzer durum söz konusudur. Ticari borçlardaki sınıflandırma ve değerlendirme farklılıklarından likidite ve faaliyet oranları etkilenecektir.

e) Stoklar: İşletmelerde çoğunlukla en büyük varlık kalemini oluşturan stoklar, MSUGT'ye göre maliyet bedeliyle, zayı olan veya değeri düşen stoklar emsal bedeli ile değerlendirilmektedir.

¹⁵² Bayrı, a.g.e., s. 99.

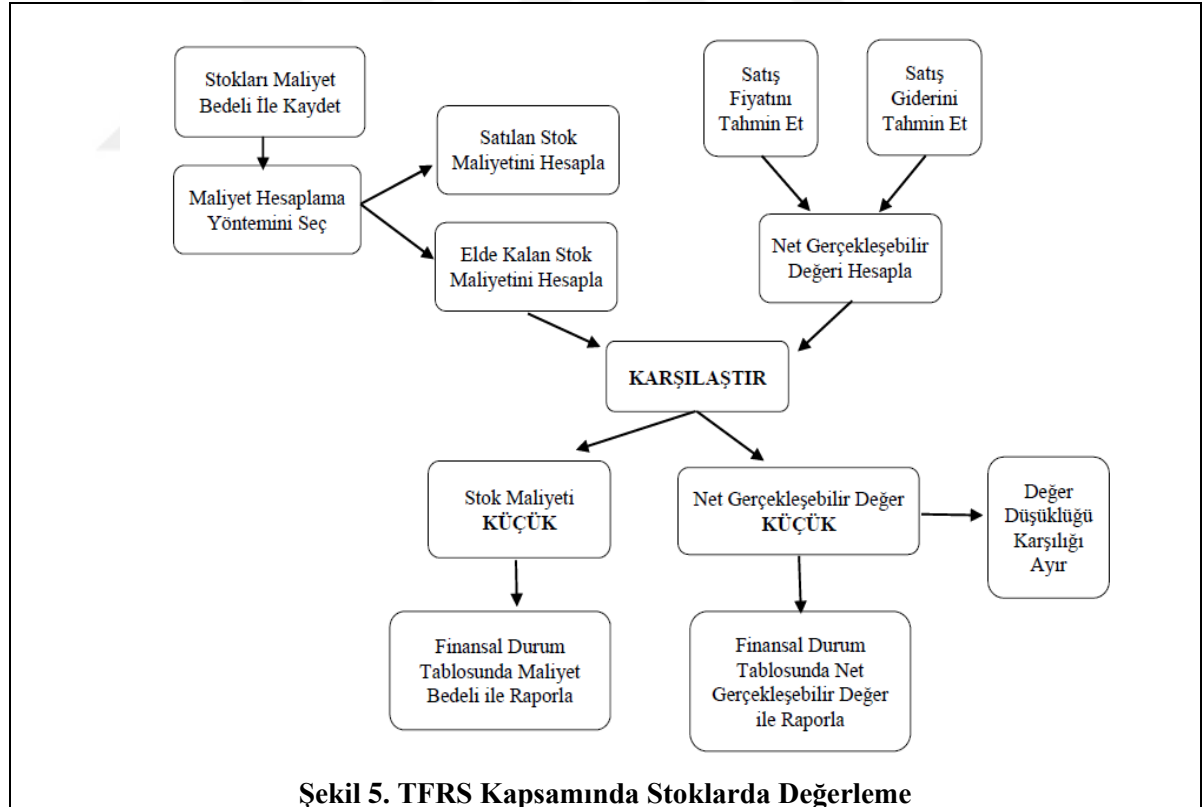
¹⁵³ Fatma Pamukçu, "Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi ve Finansal Tablolara Etkisi", Mali Çözüm Dergisi, Sayı.103, (Ocak 2011), s.93.

¹⁵⁴ Başak Ataman ve Evrim Altuk Özden, "Tek Düzen Hesap Planına Göre Hazırlanan Finansal Tabloların UFRS'ye Uyarlanması ve Rasyo Yöntemi İle Analizi", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı.44, (Ekim 2009), s.63.

¹⁵⁵ Gökçen, Ataman ve Çakıcı, a.g.e., s. 112.

TMS/TFRS'ye göre ise stoklar, ihtiyatlılık ilkesi de göz önünde bulundurularak maliyet bedeli veya net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile değerlendirilmektedir.¹⁵⁶ Şekil 1'de görüldüğü üzere önce maliyet bedeli ile kaydedilen stoklar için elde kalan stok maliyeti hesaplanır. Daha sonra elde kalan stokların tahmini satış fiyatından, bu satış için katlanılacak giderler düşülerek net gerçekleşebilir değer hesaplanır. Maliyet bedeli ile net gerçekleşebilir değer karşılaştırılarak küçük olanı seçilir. Karşılaştırma sonucunda maliyet bedeli seçilirse finansal durum tablosunda maliyet bedeli ile gösterilir ve ayrıca kayıt yapmaya gerek yoktur. Eğer net gerçekleşebilir değer seçilirse, finansal durum tablosunda bu değer ile gösterilir ancak, maliyet bedeli ile net gerçekleşebilir değer arasındaki fark kadar değer düşüklüğü karşılığı ayrılır.

Stok kaleminde TMS/TFRS ve MSUGT'ne göre yapılan değerlemelerde fark oluşması durumunda likidite ve faaliyet oranları etkilenecektir.



Şekil 5. TFRS Kapsamında Stoklarda Değerleme

Kaynak: Oğuzhan Bahadır, “Stoklarda Değerleme: UFRS/TFRS ve Vergi Mevzuatı Açısından”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı.109, (Ocak 2012), s.55.

¹⁵⁶ İpek Türker, “IAS /TMS 2 Stoklar Standardına ve Türk Vergi Sistemine Göre Stokları Değerleme”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı.30, (Ocak 2010), s.108.

f) Maddi Duran Varlıklar: MSUGT'ye göre maddi duran varlıklar ilk muhasebeleştirme sırasında maliyet bedeli ile değeri. Bu maliyet bedeline satın alma bedeli, gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri gibi giderler dâhil edilecektir.¹⁵⁷ Maddi duran varlıkların vadeli olarak satın alınması durumunda vade farkları da duran varlığın maliyetine dâhil edilmektedir.¹⁵⁸ İlk muhasebeleştirme sonrası değerlemede ise maliyet değerinden birikmiş amortismanların düşülmesi suretiyle bulunan değer ile değerlendirilir.¹⁵⁹

TMS/TFRS'lerde de ilk muhasebeleştirme maliyet bedeli ile olmakla birlikte dönem sonunda işletmenin tercihinin göre maliyet bedeli ya da yeniden değerlendirme yöntemlerinden biri ile değerlendirme yapılabilmektedir. Ancak seçilen model sadece bir maddi duran varlık kalemine değil, ilgili sınıfın tamamına uygulanmalıdır.¹⁶⁰

Bir maddi duran varlık kalemi varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, finansal tablolarda maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile gösterilir.¹⁶¹ Yeniden değerlendirme modelinde ise, gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen bir maddi duran varlık kalemi, değerlendirme zamanında yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilir.¹⁶² Ayrıca standartların getirdiği en önemli yeniliklerden birisi, maddi duran varlıklarda değer düşüklüğünün zarar yazılabilmesi veya karşılık ayrılabilmesidir.¹⁶³ Bir diğer yenilik ise, bir yıl ve daha kısa vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan maddi duran varlıklar, vade farkı ayrıştırılmaksızın, ödenen veya ödenmesi beklenen nakit tutar üzerinden ölçülmektedir. Bir

¹⁵⁷ Uğur Kaya, “Maddi Duran Varlıkların Elde Edilmesinde TMS 16 ve Vergi Kanunlarındaki Düzenlemelerin Karşılaştırılması”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı.83, (Eylül 2007), s.69.

¹⁵⁸ Fatma Pamukçu, “Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamasının Türkiye Muhasebe Standartları Ve Türk Vergi Mevzuatı Açısından Karşılaştırılması”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Cilt.10, Sayı.32, (Ekim 2010), s.68.

¹⁵⁹ Hikmet Uluşan, “Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları'na Göre Varlık ve Borçları Değerleme Esasları: Bir Karşılaştırma (II)”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı.44, (Ekim 2009), s.156.

¹⁶⁰ Süleyman Yükçü ve Yılmaz İçerli, “TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardına İlişkin Uygulama Önerileri”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı.82, (Temmuz 2007), s.25.

¹⁶¹ KGG, TMS 16. m 30. s.7.

¹⁶² İhsan Yıldıztekin, “Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesiyle İlgili Örnekler”, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt.24, Sayı.4, (2010), s.262.

¹⁶³ Remzi Örtün ve Rıdvan Bayırlı, “TMS 16'ya Göre, Maddi Duran Varlıkların Dönem Sonunda Değerlemesi ve Muhasebe Uygulamaları”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı.36, (Ekim 2007), s.35.

yıldan uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan maddi duran varlıklar ise, vade farkı ayrıştırılarak peşin fiyat üzerinden ölçülür.¹⁶⁴ Bir veya birden fazla maddi duran varlığın, parasal veya parasal olmayan kalemler ile takas edilerek edinilmesi durumunda, edinilen maddi duran varlığın veya varlıkların maliyeti, elden çıkarılan parasal olmayan kalemin net defter değeri esas alınarak belirlenir.¹⁶⁵

Maddi duran varlık kalemlerinin değerlendirilmesinde ortaya çıkabilecek TFRS ve MSUGT uygulama farklılıkları finansal yapı ve faaliyet oranlarını etkileyecektir.

g) Maddi Olmayan Duran Varlıklar: MSUGT'ye göre maddi olmayan duran varlıklar; haklar, şerefiye, kuruluş ve örgütlenme giderleri, araştırma ve geliştirme giderleri, özel maliyetler ve diğer maddi duran varlıklar ile bunlar için ayrılan amortismanlar ve verilen avans hesaplarından oluşmaktadır.¹⁶⁶

Bu hesapların temsil ettiği maddi olmayan duran varlıklar ile bu varlıkların MSUGT ve VUK kapsamında değerlendirilme işlemlerini aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür.¹⁶⁷

Haklar hesabında gösterilen maddi olmayan varlıklar satın alma yoluyla edinilebileceği gibi işletme içerisinde de oluşturulabilir. MSUGT'ye göre bir maddi olmayan varlığın haklar hesabında muhasebeleştirilebilmesi için işletme içinde yaratılmamış olması gerekmektedir. Bir bedel ödenerek edinilen haklar duran varlık niteliğinde olup finansal durum tablosunun aktifinde maliyet bedeli ile yer almaktadır. Haklar hesabında gösterilen maddi olmayan varlıklar, yararlanma süreleri belli ise bu süre içerisinde, yararlanma sürelerinin belli olmaması durumunda ise beş yıllık sürede eşit taksitlerle itfa edilir. 333 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliği'ne göre haklar hesabında gösterilen maddi olmayan varlıkların faydalı ömürleri on beş yıl olarak kabul edilmekte ve % 6,66 amortisman oranına göre itfaya tabi tutulmaktadır. MSUGT'a göre şerefiye hesabında gösterilen maddi olmayan varlıklar yeniden değerlemeye tabi tutulamaz ve beş yıl içinde eşit taksitlerle itfa edilir. MSUGT'a göre kuruluş ve örgütlenme giderleri

¹⁶⁴ Ataman ve Gökçen, a.g.e. s, 161.

¹⁶⁵ a.g.e. s. 162.

¹⁶⁶ Gökçen, a.g.e., s.104

¹⁶⁷ Ali Deran ve İncilay Savaş, **Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerleme ve Finansal Tablolarda Sunun Esasları**, C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt 14, Sayı 2, 2013, s. 78.

hesabında gösterilen maddi olmayan varlıklar maliyet değeri ile değerlemeye tabi tutulmakta ve beş yılda eşit taksitlerle itfa edilir. MSUGT'a göre, araştırma ve geliştirme giderleri maliyet değeri ile değerlemeye tabi tutulur. MSUGT'a göre özel maliyetler, kiralanan gayrimenkullerin geliştirilmesi veya ekonomik değerinin sürekli olarak artırılması amacıyla yapılan giderler ile bu gayrimenkulün kullanılması için yapılabilecek kira süresinin sonunda mal sahibine bırakılacak olan varlıkların bedellerini kapsamaktadır. Kira süresi içerisinde yukarıda belirtilen nitelikteki harcamalar maliyet değeri üzerinden değerlemeye tabi tutulur. Bu harcamalar kira süresi içerisinde, kira süresinin beş yıldan fazla olması durumunda ise beş yılda eşit tutarlarla itfa edilir.¹⁶⁸

Buna göre maddi olmayan duran varlıkların ilk muhasebeleştirilmesi maliyet bedeliyle, dönem sonu değerlemesi ise mukayyet değer ile yapılmaktadır. Haklar on beş yıl, diğer maddi olmayan duran varlıklar ise beş yılda itfa edilir.¹⁶⁹

TMS/TFRS'lerde ise ilk muhasebeleştirme MSUGT ile aynı olmasına karşın, maddi duran varlıklar olduğu gibi, dönem sonunda işletmenin tercihinin göre, maliyet bedeli ile yeniden değerlendirme yöntemlerinden biri değerlendirilebilir.¹⁷⁰

TMS/TFRS'lerde maddi olmayan duran varlık sınıflandırmasında da farklılık görülmektedir. MSUGT'de araştırma ve geliştirme giderleri aktifleştirilirken, Araştırma giderleri aktifleştirilemez, dönem gideri olarak kaydedilir. Geliştirme giderleri ise standartta belirtilen şartların tamamını taşıması halinde aktifleştirilir. İşletme araştırma ve geliştirme giderlerini birbirinden ayırt edemiyorsa, tamamı araştırma giderleri kabul edilip giderleştirilmektedir.¹⁷¹

MSUGT ile TMS/TFRS arasındaki bir diğer ayrım ise maddi olmayan duran varlıkların itfasıdır. Buna göre MSUGT'nde tüm maddi olmayan duran varlıklar için

¹⁶⁸ a.g.e., s 79-82.

¹⁶⁹ Yasin Cebeci, "Finansal Tablolar Analizi Açısından Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) Kapsamında Düzenlenen Finansal Tablolar İle Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ndeki (MSUGT) Finansal Tabloların Karşılaştırılması", (MÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2014, s. 99.

¹⁷⁰ Uluhan, "Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları'na Göre Varlık ve Borçları Değerleme Esasları: Bir Karşılaştırma (II)", s.157.

¹⁷¹ Mahmut Yardımcıoğlu, Nuray Demirel ve Veli Özer, "Araştırma – Geliştirme Harcamalarının ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların TMS-38, Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve SPK Tebliği'ne Göre Muhasebeleştirilmesi İşlemlerinin Karşılaştırılması", Mali Çözüm Dergisi, Sayı.85, (Ocak 2008), s.47.

yukarıda açıklanan itfa süreleri uygulanır. TMS/TFRS ise sadece faydalı ömrü sınırlı olan maddi olmayan duran varlıklar itfa edilmekte, faydalı ömrü sınırsız olan maddi olmayan duran varlıklar için itfa yapılmamakta, belli aralıklarla değer düşüklüğü testi uygulanmaktadır.¹⁷²

Maddi olmayan duran varlık kalemlerinin değerlemesinde ve sınıflandırmasında ortaya çıkabilecek yukarıda açıklanan TMS/TFRS ve MSUGT uygulama farklılıkları finansal yapı, faaliyet ve kârlılık oranlarını etkileyecektir.

h) Finansal Borçlar: Finansal borçların ilk muhasebeleştirilmesinde MSUGT'ye göre nominal değer veya nominal değerinin altında ihraç edilen tahvil vb. menkul kıymetler satış fiyatı ile değerlemeye tabi tutulur. TMS/TFRS'lerde ise, borç olarak alınan bedelin maliyeti olan makul değer ile değerlendirilir.¹⁷³

Değerleme günü veya dönem sonunda ise MSUGT'ye göre finansal borçlar değerlendirilene kadar olan süre için hesaplanacak faiz ile birlikte yani kıst gider esasına göre ve ilgili giderden ayrı olarak değerlendirilir. TMS/TFRS'lerde ise, finansal borçlar makul değerleri veya etkin faiz yöntemi ile hesaplanan itfa edilmiş maliyet değerleri ile değerlendirilir.¹⁷⁴

Değerleme farklılıkları likidite ve finansal yapı oranlarına etki edebilmekle birlikte uygulamada etkin faiz oranlarının kredi faiz oranlarına yakın olacağından oranlarda önemli düzeyde etkilenme beklenmemektedir.

ı) İlişkili Taraflardan Alacaklar ve Borçlar: TMS/TFRS'na göre hissedarlık, sözleşmeye dayalı haklar, aile ilişkisi veya benzeri yollarla karşı tarafı kontrol edebilen veya etkileyebilen kuruluşları, sermayedarları ve holding yönetimi ilişkili taraf olarak

¹⁷² Duygu Fırat ve A. Cemkut Badem, “Marka Değerleme Yöntemleri ve Marka Değerinin Mali Tablolara Yansıtılması”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı.38, (Nisan 2008), s.218.

¹⁷³ Uluşan, “Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları'na Göre Varlık ve Borçları Değerleme Esasları: Bir Karşılaştırma (II)”, s.152.

¹⁷⁴ Uluşan, “Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları'na Göre Varlık ve Borçları Değerleme Esasları: Bir Karşılaştırma (II)”, s.152.

tanımlanmalı, bunlar ile ilgili işlemleri finansal durum tablosunda ayrı kalem olarak sunulmalıdır.¹⁷⁵

MSUGT’de ise ilişkili taraflar ile ilgili ve ticari bir olaydan kaynaklanmayan borç ve alacaklar diğer alacaklar veya diğer borçlar başlığı altında gösterilirken, ticari bir olaydan kaynaklanan borç veya alacaklar ise ticari alacaklar veya ticari borçlar başlığı altında sınıflandırılmaktadır. Bu sınıflandırma farklılığı nedeniyle faaliyet oranlarında etkilenme olabilecektir.

j) Kıdem Tazminatı Karşılıkları: MSUGT’ye göre, çalışanlara ödenecek kıdem tazminatları ancak ödendiği takdirde gider kaydedilebilecektir.¹⁷⁶ Muhasebe prensibi olarak ayrılması gereken kıdem tazminatı karşılıklarını, uygulamada işletmeler vergi hesabında kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacağından, hesaplamamayı tercih etmektedir.¹⁷⁷

Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre hesaplama, hesaplama tarihi itibariyle fiili yükümlülük hesaplama şeklinde yapılmaktadır. Burada herhangi bir tahmin yapılması söz konusu değildir. Dönem sonu itibariyle kıdem tazminatı tutarı hesaplamakta ve hepsi için karşılık ayrılmaktadır. TMS/TFRS’ler ise bir hesaplama şekli ortaya koymamakla birlikte, genel esaslar, paranın zaman değerinin dikkate alınmasını ve çeşitli tahminlerin yapılmasını gerekli kılmaktadır. Bu tahminlere, muhtemel emeklilik süresi, kıdem tazminatı alma oranı, enflasyon oranı olarak verilebilir.¹⁷⁸

TMS/TFRS’lerde de çalışanlar için ileriki tarihlerde meydana gelebilecek olası işten çıkarmalar nedeniyle her raporlama döneminde kıdem tazminatı karşılığı ayrılması gerektiğini belirtmektedir. Ancak hesaplanması gereken kıdem tazminatı karşılığı sadece fiilen çalışılmış yıllar için değil aynı zamanda gelecekte çalışılacak yılları da

¹⁷⁵ Engin Dinç ve İdris Varıcı, “İlişkili Taraf İşlemlerinin İçeriği ve Hileli Finansal Raporlamaya Etkisi: İMKB’de Faaliyet Gösteren İşletmeler Üzerine Bir Uygulama”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt.14, Sayı.1, (2012), s.69.

¹⁷⁶ Fatma Pamukçu ve Nevzat Pamukçu, “Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesaplamasında İş Kanunu ile Türkiye Muhasebe Standartlarındaki Düzenlemelerin Karşılaştırılması”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Cilt.11, Sayı.34, (Nisan 2011), s.73.

¹⁷⁷ Uğur Akdoğan, “TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı Kapsamında Kıdem Tazminatı Karşılığı Uygulaması Üzerinden TFRS’ni İlk Defa Uygulayacak İşletmelerin Hazırlık Seviyelerinin Analizi”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt.15, Sayı.3, (2013), s.93.

¹⁷⁸ Karapınar ve Eflatun, a.g.e. s.320.

kapsamalıdır.¹⁷⁹ Buna göre, çalışanın gelecekte ayrılacağı tarihte hak edeceği kıdem tazminatının bilanço tarihi itibarıyla net bugünkü değeri hesaplanmaktadır.¹⁸⁰ Gelecekteki hak edilecek kıdem tazminatının bugünkü değerinin kaydedilmesi ile işletmenin borçlarını artıracaktır. Bu da likidite ve finansal yapı oranlarına etki edecektir.

k) Özkaynaklar: Kısa vadede satımı gerçekleşecek finansal varlıkların gerçeğe uygun değer farkları, maddi ve maddi olmayan duran varlıklarda yeniden değerlendirme modelinin uygulanması durumundaki değer değişimleri, yatırım amaçlı gayrimenkullerin ve satış amaçlı elde tutulan duran varlıkların değerlemesinde gerçeğe uygun değerlerindeki artış ya da azalışlar, öz kaynaklarda değer artış ve azalışlara yol açması nedeni ile finansal yapı ve kârlılık oranlarında farklılaşma yaşanabilmektedir.

l) Ertelenen Vergi Varlığı ve Yükümlülüğü: Ertelenmiş vergiler, muhasebe ve vergi kurallarının kâra bakış açılarının farklı olması nedeniyle TMS/TFRS kapsamında hesaplanan ticari kâr ile mali kâr arasında oluşabilecek geçici farklardan kaynaklanmaktadır.¹⁸¹ Söz konusu farklar izleyen dönemlerde matrahtan indirilmek veya matraha ilave edilmek suretiyle vergi etkisi yaratır.¹⁸² Ertelenmiş vergilerin ortaya çıkış nedenleri Tablo 5’de gösterilmiştir:

Tablo 4. Ertelenmiş Vergilerde Sebep Sonuç İlişkisi

Aktif Kalemler	Farkın Niteliği	Farkın Vergi Etkisi
Vergi Değeri > Muhasebe Değeri	İndirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Alacağı
Vergi Değeri < Muhasebe Değeri	Vergilendirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Borcu
Pasif Kalemler	Farkın Niteliği	Farkın Vergi Etkisi
Vergi Değeri > Muhasebe Değeri	Vergilendirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Borcu
Vergi Değeri < Muhasebe Değeri	İndirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Alacağı

Kaynak: E. Handan Sümer Göğüş, “Ertelenmiş Vergi ve Muhasebeleştirilmesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı.101, (Eylül 2010), s.21.

¹⁷⁹ Ayşe Nilgün Ertuğrul, “TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının Türkiye’de Uygulanabilirliği”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt.15, Sayı.3, (2013), s.84.

¹⁸⁰ Mehmet Kaygusuzoğlu, “Kıdem Tazminatı Karşılığı Uygulamasının Muhasebe Standardı (IAS-TMS 19) Kapsamında Değerlendirilmesi”, Muhasebe Ve Finansman Dergisi, Sayı.47, (Temmuz 2010), s.184.

¹⁸¹ Hilmi Kırloğlu ve Ahmet Gündoğan Şişman, “İşletme Birleşmelerinde Ertelenmiş Vergilerin Oluşumu ve Özel Bir Durum: Şerefiyeden Kaynaklanan Ertelenmiş Vergiler”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı.98, (2010), s.71.

¹⁸² Hilmi Kırloğlu ve Ahmet Gündoğan Şişman, “İşletme Birleşmelerinde Ertelenmiş Vergilerin Oluşumu ve Özel Bir Durum: Şerefiyeden Kaynaklanan Ertelenmiş Vergiler”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı.98, (2010), s.71.

TMS/TFRS'ye göre düzenlenen finansal durum tablosunda tamamen yeni bir hesap gurubunda takip edilen ertelenen vergi varlığı ve yükümlülüğü, MSUGT'ye göre düzenlenen bilançoda yer almamaktadır.

2.3.3.2. Kapsamlı Kar ve Zarar Tablosu

Kar ve Zarar Tablosu, işletmenin finansal performansı hakkında bilgi vermek üzere hazırlanan ve işletmenin raporlama dönemine ilişkin gelir ve giderleri ile bunların net sonucunu gösteren tablodur.

a) Esas Faaliyet Gelirleri: Ortakların yaptığı katkılarla ilgili olanlar hariç olmak üzere, hesap dönemi boyunca özkaynakta bir artışa yol açan varlık girişleri veya varlıklarda artışlar veya yükümlülüklerde azalmalar şeklinde iktisadi faydada meydana gelen artışlardır.¹⁸³

b) Esas Faaliyet Maliyetleri: Stokların vadeli alımı sırasında katlanılan vade farkı MSUGT'ye göre stokların maliyetine eklenirken, TMS/TFRS'de ise stok maliyetinden ayrı bir şekilde faiz gideri olarak dönem giderlerinde sınıflandırılır. Eğer dönem sonunda stok kalmamışsa fark oluşmaz ancak stok kalması durumunda farklılık oluşacaktır.¹⁸⁴

MSUGT'ye göre, bir işletmenin maliyet sistemi oluşturulurken, giderlerin kapsamına göre tam maliyet yöntemi kullanılmaktadır. TMS/TFRS'de ise, normal maliyet yönteminin tercih edilmesiyle sabit genel üretim giderleri stoklara, kullanılan kapasite oranında yüklenilecek, dolayısıyla atıl kapasite oluşması durumunda buna isabet eden sabit genel üretim giderleri stoklara yüklenmek yerine dönem gideri yazılacaktır.¹⁸⁵

¹⁸³ <http://www.kgk.gov.tr/>

¹⁸⁴ Türker, a.g.e., s.111

¹⁸⁵ Ali Haydar Güngörmüş ve Ender Boyar, "TMS – 2 Stoklar Standardına Göre, Standart Maliyet Yönteminin Uygulanması", Mali Çözüm Dergisi, Sayı.102, (Kasım 2010), s.113.

Stok değerlemesinde ise MSUGT’de maliyet bedelini, TMS/TFRS ise maliyet bedeli ile net gerçekleşebilir değerden düşük olanı kullanmaktadır.¹⁸⁶

Yukarıdaki açıklanan durumlardan dolayı satışların maliyetinde oluşacak farklılıklar brüt kâr marjını, dolayısıyla kârlılık oranlarını etkileyecektir.

c) Faaliyet Giderleri: MSUGT ile TFRS uygulamalarında araştırma giderleri, kuruluş ve örgütlenme giderlerinin aktifleştirilmesindeki farklılıklar ve üretim işletmelerinde tam maliyet ile normal maliyet yöntemleri çerçevesinde ortaya çıkan farklılıklar, faaliyet giderleri tutarlarını değiştirecek, bu da kârlılık oranlarını etkileyecektir.

d) Diğer Faaliyetlerden Gelirler ve Giderler: TMS/TFRS’lere göre yapılan değerlemelerde kullanılan gerçeğe uygun değer yönteminde ortaya çıkan farklılıkların pek çoğu diğer faaliyetlerden gelirler veya diğer faaliyetlerden gelirler kalemlerinde takip edilmektedir. Bu kalemlerdeki değişimler kârlılık ve borçlanma oranlarını etkileyecektir.

2.4. BOBİ FRS ile TMS/TFRS Karşılaştırılması

Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını (TFRS) ve yorumlarını zorunlu olarak uygulayan Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) ile gönüllü olarak uygulayan diğer işletmelerin dışında bağımsız denetime tabi tüm işletmelerin 1 Ocak 2018 tarihinde ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardını (BOBİ FRS) uygulamaları gerekmektedir.

Diğer bir deyişle, BOBİ FRS halka açık olmayan ve kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan işletmeler tarafından uygulanacaktır. Bu durumda, BOBİ FRS,

¹⁸⁶ Ali İhsan Akgün, “TMS-2 Stoklar Standardı Kapsamında Tam Maliyet ve Normal Maliyete Göre Düzenlenen Gelir Tabloları Karşılaştırması”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt.17, Sayı.2, (2012), s.232.

bağımsız denetime tabi olup TMS/TFRS uygulamayan işletmelerde MSUGT'lar ve "İlave Hususlar"ın yerini almış olacak.

Tablo 5: BOBİ FRS - Karşılaştırma

BOBİ FRS		MSUGT/ VUK	TFRS
Finansal Tablolar	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Finansal Durum Tablosu, ✓ Kâr veya Zarar Tablosu, ✓ Nakit Akış Tablosu, ✓ Özkaynak Değişim Tablosu ve ✓ Dipnotlar 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Bilanço ✓ Gelir Tablosu ✓ Satışların Maliyeti Tablosu ✓ Fon Akım Tabloları ✓ Nakit Akım Tablosu ✓ Kâr Dağıtım Tablosu ✓ Özkaynak Değişim Tablosu 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ BOBİFRS ile uyumlu
Diğer Kapsamlı Gelir	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Sunulmaz 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ BOBİ FRS İle Uyumlu 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Sunulur
Kâr veya Zarar Tablosu	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Fonksiyon esası 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Fonksiyon esası ✓ Çeşit esası 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Fonksiyon esası ✓ Çeşit esası
Nakit Akış Tablosunun Sunumu	Nakit akışları sınıflandırılarak (esas/yatırım/finansman faaliyetleri) sunulur.	Nakit akışlarının sunumunda sınıflandırma yapılmaz.	<ul style="list-style-type: none"> ✓ BOBİ FRS İle Uyumlu
Dipnotlar	Ayrıntılı dipnot açıklamaları öngörülmektedir.	Bilanço dipnotları ve gelir tablosu dipnotları öngörülmektedir.	Dipnotlara ilişkin ayrı bir Standart bulunmamakta, her Standartın içerisinde dipnotlar bölümüne yer verilmektedir.

Kaynak: http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4%B0%20FRS%20Sunumlar/1_%20oturumyeni.pdf

3. TMS – 10'A GÖRE RAPORLAMA DÖNEMİNDEN SONRAKİ OLAYLAR

İşletmelerde finansal durum tablosunun düzenlendiği tarihlerden sonra bazı gelişmeler yaşanabilir. Bir işletmenin finansal durum tablosu, söz konusu işletmenin yönetim kurulunun onayı ile onaylanmış olur. İşletmelerde finansal durum tablosunun yönetim kurulu tarafından onaylanmasından sonra da bazı gelişmeler yaşanabilir.¹⁸⁷

Kamu Gözetim Kurumu (KGK) tarafından 29 Temmuz 2017 tarihli Resmi Gazetede yayınlanmış olan BOBİ FRS Hakkında Tebliğin 4.2. Paragrafında da “Raporlama Döneminden Sonraki Olayların Tanımı” başlığı TMS 10 ile tamamen uyumlu olacak şekilde yayımlanmıştır.

Muhasebe sistemi içerisinde kaydedilen ve toplanan bilgiler, belirli bir andaki finansal durumu görebilmek ve sonucu değerlendirmek amacıyla, belirli zaman aralıklarıyla bu bilgileri kullanacak işletme içindeki ve dışındaki çıkar guruplarına Finansal Tablolar aracılığıyla sunulur.

Muhasebenin bilgi sunma işlevi içerisinde, belirli bir sistem ve tarih sırası içerisinde kaydedilen bilgiler, kullanıcıları için finansal tabloların hazırlanması ve bunların yorumlanmasına aracılık ederek, işletme sonuçlarının anlaşılmasını kolaylaştıracak ve en önemli sorumluluklarından biri olan kamuyu aydınlatma görevini de yerine getirmiş olmaktadır.

3.1. Amaç ve Kapsam

Raporlama döneminden sonraki olaylar standardının amacı, bir işletmenin raporlama döneminden sonra ortaya çıkan olaylarla ilgili olarak, hangi durumlarda

¹⁸⁷ Özbirecikli, Şen ve Tüm, **a.g.e.**, s.82.

düzeltilme yapılacağını ve hangi durumlarda düzeltmeye gerek olmadığını ancak finansal tablo dipnotlarında açıklama yapılacağını belirler. TMS 10 kapsam olarak, raporlama döneminden sonra ortaya çıkan olayların muhasebeleştirilmesinde ve finansal tabloların dipnotlarında yapılacak açıklamalara uygulanan bir standarttır.¹⁸⁸

Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra ortaya çıkan olayların, işletmenin sürekliliği varsayımının yapılmasını engellemesi durumunda, finansal tablolar, işletmenin sürekliliği varsayımı yapılarak düzenlenemez.

Bu standart, raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra ortaya çıkan olayların muhasebeleştirilmesinde ve dipnotlarda yapılacak açıklamalarda uygulanır.”¹⁸⁹

3.2. Raporlama Döneminden Sonraki Olayların Tanımlanması

Finansal tabloların hazırlanması, onaylanması ve yayımlanması belirli bir süreyi gerektirir. Bu süreçte işletme ile ilgili olaylar devam etmektedir. Bu zaman zarfında gerçekleşen olayların etkileri finansal tablo kullanıcılarının işletmenin bilançosu ve faaliyet sonuçları hakkındaki kararlarını etkileyecek nitelikte olabilir. Bu durumda bilanço tarihinden sonra ortaya çıkmış olsalar bile, bazı olayların etkilerinin finansal tablolara yansıtılması ya da tabloların eklerinde açıklanmaları gerekebilir.¹⁹⁰

Raporlama döneminden sonraki olaylar, bilanço tarihi ile finansal tabloların yayımı için onaylandığı tarih arasında işletme lehine veya aleyhine ortaya çıkan olayları ifade eder. Bunlar genel olarak finansal tablolarda düzeltme gerektiren ve gerektirmeyen olaylar olmak üzere ikiye ayrılır. İlgili olayın varlığına ilişkin kanıtlar olayın raporlama tarihi itibarıyla var olduğunu gösteriyorsa bu finansal tablolar üzerinde düzeltme gerektirir. Söz konusu kanıtlar olayın raporlama döneminden sonra ortaya çıktığını gösteriyorsa, bu finansal tablolar üzerinde düzeltme gerektirmez. TMS 10 kapsamında değerlendirilecek olaylar,

¹⁸⁸ İlker Kıymetli Şen, **Uluslararası Finansal Raporlama ve Uluslararası Denetim Standartlarında Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar**, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, S.45, TÜRMOB Yayınları, İstanbul 2015, s. 133.

¹⁸⁹ TMSK Yayınları 3, **Türkiye Muhasebe Standartları TMS / TFRS**, TMSK Yayınları 3, Ankara, 2008, 313

¹⁹⁰ Fatma Pamukçu ve Nevzat Pamukçu, **“Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar (TMS-10) ve Finansal Tablolara Etkiler”**, Mali Çözüm Dergisi, S.91, İSMMMO Yayınları, İstanbul, 2009, s.69.

finansal tabloların yayımı için yönetim tarafından onay verildiği tarihe kadar ortaya çıkmış olmalıdır.

Raporlama döneminden sonraki olaylara ilişkin muhasebe standardı, bilanço tarihi ile finansal tabloların onaylandığı tarih arasında işletme lehine ya da aleyhine ortaya çıkan, olayların muhasebeleştirilmesinde ve dipnotlarda yapılacak açıklamalarda kullanılır. Bilanço tarihi ile finansal tabloların onaylanma tarihi arasında;

- Gelecekteki finansal tabloları etkileyecek olaylar ortaya çıkmış olabilir,
- Geçmişte ortaya çıkmış olaylarla ilgili bilgiler yeni öğrenilmiş olabilir,
- Finansal tablolar düzenlenirken kullanılan muhasebe tahminlerinde değişiklikler yapılabilir.¹⁹¹

İlk iki madde TMS 10'un kapsamına girerken, muhasebe tahminlerindeki değişikliklerin finansal tablolara etkisi TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardı kapsamında değerlendirilir.¹⁹²

Aşağıdaki örneklerde sık sık adı geçecek olan “üst kurul” kavramının ayrıca açıklanması gerekmektedir. Devletin işletmecilik faaliyetinden çekilerek düzenleme, gözetim ve denetim işlevlerine öncelik verecek şekilde yeniden yapılandırılması ve bu çerçevede sektörel düzenleyici kurumların oluşturulması yönündeki düzenleyici reformlar sonucunda kendini göstermeye başlamıştır. Küreselleşmenin 1980'lerle birlikte artan etkisi sonucu devletin sunduğu hizmetlerin azaltılması, Kamu İktisadi Teşekkülleri (KİT)'nin özelleştirilmesi gibi konular gündeme gelmiştir. Bu noktada özelleştirme sonucu oluşabilecek özel tekelleri engellemek amacıyla uluslararası kuruluşların ve konjonktürün de etkisiyle Bağımsız Düzenleyici Kurumların (BDK) kurulmasına karar verilmiştir. İlk uygulamasının Amerika Birleşik Devletleri (ABD) ve İngiltere'de görülen ve AB ülkelerine yayılan uygulamanın Türkiye'deki ilk uygulaması SPK ile olmuştur.

¹⁹¹ İpek Salış, “**Bilanço Tarihinden Sonraki Olayların Muhasebeleştirilmesi ve Uygulaması**”, (MÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Denetimi Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2011, s.58-59.

¹⁹² Haluk Sümer ve Mert Eren, **Bilanço Tarihinden Sonraki Olayların Raporlanması**, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, S.11, Mart 2009, s.3'ten İpek Salış, “Bilanço Tarihinden Sonraki Olayların Muhasebeleştirilmesi ve Uygulaması”, (MÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Denetimi Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2011, s. 59

Türkiye'deki BDK'ları, faaliyet gösterdikleri alanlarda iki temel gruba ayırılır. Birinci gruptakiler, kamusal yaşamın duyarlı sektörleri olarak da adlandırılan alanlarda düzenleme ve denetim işlevi yerine getirmektedirler. Bu gruba Radyo Televizyon Üst Kurulu, SPK, BDDK, Kamu İhale Kurulu ve Rekabet Kurulu örnek gösterilebilir. İkinci gruptakiler, devlet tekelinde bulunan kamu hizmetlerinin rekabete açılmasından sonra, özel sektörün de devreye girmesiyle birlikte faaliyette bulunulan alanlarda söz konusu olmaktadır. Bu alanlarda düzenleme yapan kurullara Telekomünikasyon Kurulu ve Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu örnek gösterilebilir.

Türkiye'de bağımsız düzenleyici kurumlar, Radyo Televizyon Üst Kurulu ve SPK hariç, "kurum ve kurul" şeklinde yapılandırılmıştır. Bu kurullar, bağımsız düzenleyici kurumların karar organlarıdır.

BDK'lar ilk olarak 4743 Sayılı Kanun'da "Özel Kanunlarla Kurulmuş Kamu Tüzel Kişiliğini ve İdari ve Malî Özerkliği Haiz Kurul, Üst Kurul ve Bunlara Bağlı Kurumlar" olarak tanımlanmıştır. 2002/46 Sayılı Başbakanlık Genelgesinde ise "Kanunlarla ve Kanunların Verdiği Yetkiye Dayanılarak Kurulmuş Bulunan Kurum ve Kurul Başkanlıkları" olarak tanımlanmıştır.

Türkiye'deki Üst Kurullar aşağıdaki şemada gösterilmiştir.

Kanunla Kurulan Kurum ve Kurullar		
Kanun No	Kurum	Kurul
2499		Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)
3984		Radyo ve Televizyon Üst Kurulu (RTÜK)
4054	Rekabet Kurumu (RK)	Rekabet Kurulu
4389	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK)	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
4502	Telekomünikasyon Kurumu	Telekomünikasyon Kurulu
4628	Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK)	Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu
4634	Şeker Kurumu (ŞK)	Şeker Kurulu

4733	Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkollü İçkiler Piyasası Düzenleme Kurumu (TTMAİPD)	Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkollü İçkiler Piyasası Düzenleme Kurulu
4734	Kamu İhale Kurumu (KİK)	Kamu İhale Kurulu

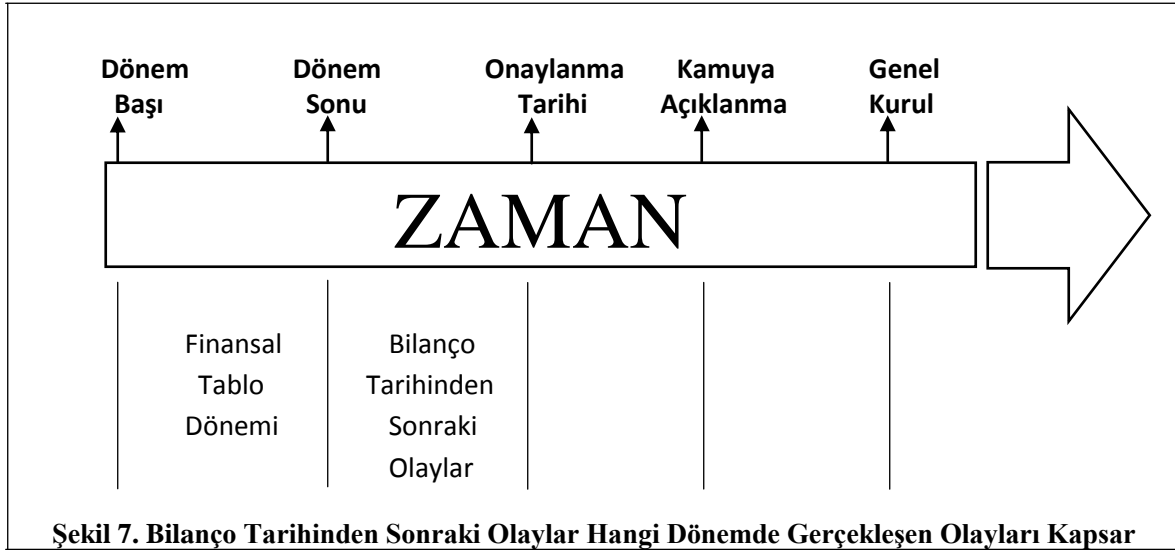
Şekil 6. Türkiye’de Bağımsız Otoriteler

Kaynak: Haldun Darıcı, **Kurumlar, Kurullar**, Maliye Dergisi, Sayı:140, Mayıs-Ağustos 2002, s.11.

3.3. Finansal Tabloların Onaylanma Tarihi

Raporlama döneminden sonraki olaylar; bilanço tarihi ile genel kurula sunulmak üzere yönetim kurulu tarafından yapılan nihai onayın verildiği tarih arasında işletme lehine veya aleyhine ortaya çıkan olayları kapsamaktadır.

Onaylanma süreci, yönetim yapısına, statü gereklerine ve finansal tablo yayınlanma süreçlerine bağlı olarak değişiklik gösterebilmektedir. Ancak, temelde, yönetim kurulu tarafından, finansal tabloların yayınlanmasına karar verilir. Tabloların yayınlanmasına karar verilen tarih, onaylanma tarihidir.¹⁹³



Şekil 7. Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar Hangi Dönemde Gerçekleşen Olayları Kapsar

Kaynak: Remzi Örtten, Hasan Kaval, Aydın Karapınar, **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS) Uygulama ve Yorumları**, 7.b., Gazi Kitapevi, Ankara, 2013, s.114

¹⁹³ Remzi Örtten, Hasan Kaval, Aydın Karapınar, Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS) Uygulama ve Yorumları, 7.b., Gazi Kitapevi, Ankara, 2013, s.114.

Bazı durumlarda, işletme yönetimlerinin finansal tabloları tamamıyla idari olmayan şahıslardan oluşmuş bir üst kurula onaylanmak üzere sunması gerekebilmektedir. Bu durumda finansal tabloların, yönetimin üst kurula sunulmasına karar verdiği tarih itibariyle onaylandığı kabul edilmektedir. İşletme, finansal tabloların kesinleştiği tarihi ve kimin tarafından kesinleştirildiğini dipnotlarda açıklamalıdır.¹⁹⁴

Onaylanma tarihinden önce, finansal tabloların kamuoyuna açıklanması mümkündür. Bilanço tarihinden sonraki olaylar bu dönemde gerçekleşen olayları da kapsar. Asıl olan, kamuoyuna açıklama değil onaylanma tarihidir. SPK onaylanma tarihini, “finansal tabloların kamuya açıklanması, genel kurula sunulması veya kurula ya da işletmenin hisse senetlerinin işlem gördüğü borsalara gönderilmesine yönelik olmak üzere, işletme yönetim kurulunca karar alındığı tarihtir” şeklinde açıklamış ve işletmelerin yönetim kurullarınca bu doğrultuda bir karar alınmasının zorunlu olduğunu belirtmiştir.¹⁹⁵

TMS 10 Paragraf 6’da belirtildiği şekilde, bazı işletmelerde, finansal tabloların, yönetim kurulunun yayımı için onayını takiben, ibra edilmesi için pay sahiplerinin onayına sunulmaları gerekmektedir. Bu durumda, finansal tabloların yayımı için onaylandığı tarih olarak, pay sahipleri tarafından onaylandığı tarih değil; yönetim kurulunun onayladığı tarih esas alınır. TMS 10 Madde 6’da belirtildiği şekilde, diğer bazı işletmelerde ise, finansal tabloların, yönetim kurulunun onayını takiben tamamıyla idari şahıslardan oluşmayan, dolayısıyla da finansal tabloları onaylama yetkisi bulunmayan bir üst kurula sunulmaları gerekmektedir. Bu durumda, onay tarihi olarak, finansal tabloların yönetim kurulu tarafından üst kurula sunulmak üzere onayladığı tarih esas alınır.¹⁹⁶

Finansal tablo kullanıcılarının bilanço kesinleşme tarihini ve bilanço tarihinden sonraki olayların hangi dönemde gerçekleşen olayları kapsadığını örneklerle aşağıda açıklanmıştır.

¹⁹⁴ Pamukçu ve Pamukçu, a.g.e., s. 70.

¹⁹⁵ Örtten, Kaval, Karapınar, a.g.e., s. 114-115

¹⁹⁶ Süleyman Yükçü, Şebnem Yaşar, **TMS 10 Raporlama Tarihinden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar Standardına İlişkin Uygulamalar**, Mali Çözüm Dergisi, S..., İSMMMO Yayınları, İstanbul, 2013, s.18.

Örnek 1

- 31.12.2010 Tarihli Bilanço
- 28.02.2011 Taslak Bilanço
- 18.03.2011 Yönetim Kurulunun Yayınlanmak Üzere Onaylaması
- 19.03.2011 Finansal Tabloların Açıklanması
- 01.04.2011 Ortaklara ve Diğer Kişilere Sunumu
- 15.04.2011 Genel Kurulda İbrası

Bu durumda, finansal tabloların onay tarihi, yönetim kurulunun yayım için onay verdiği tarih olan 18 Mart 2011'dir. Raporlama tarihinden sonraki olaylar 31.12.2010-18.03.2011 tarihini kapsamaktadır.

Örnek 2

- 31.12.2010 Tarihli Bilanço
- 28.02.2011 Taslak Bilanço
- 18.03.2011 Yönetim Kurulunun Üst Kurula Sunmak Üzere Onaylaması
- 26.03.2011 Üst Kurul Tarafından Onaylanması
- 01.04.2011 Ortaklara ve Diğer Kişilere Sunumu
- 15.04.2011 Genel Kurulda İbrası

Yönetim kurulunun onayı ister yayım için, isterse üst kurula sunmak için olsun raporlama tarihinden sonraki olaylar 31.12.2010-18.03.2011 tarihini kapsamaktadır.

Yukarıdaki iki örneği şekil üzerinde aşağıdaki gibi gösterilir.



Şekil 8. Bilanço Tarihinden Sonraki Olayların Kapsar Tarihi

Örnek 3: XYZ İşletmesinin 31.12.2009 tarihli bilançosu 25.01.2010 tarihi itibari ile çıkarılmıştır. Şirketin yönetim kurulu 05.03.2010 tarihinde toplantı yapmış ve finansal tabloların yayımlanmasına karar vermiştir. 08.03.2010 tarihinde önemli finansal tabloları kamuoyuna duyurulmak üzere basına açık toplantı yapılmıştır. 10.05.2010 tarihinde genel kurul toplanmış ve finansal tabloları ibra etmiştir. 13.05.2010 tarihinde ise finansal tablolar SPK'ya iletilmiştir.

Bu örnekte yönetim kurulunun onaylama tarihi 05.03.2010 olarak kabul edilir. Yani raporlama tarihinden sonraki dönem, 05.03.2010 tarihine kadar ortaya çıkan olayları kapsar.

Yine aynı örnekte, 05.03.2010 tarihinde toplanan yönetim kurulunun, finansal tabloları 08.03.2010 tarihinde yayımlanmasına karar vermesi halinde onaylanma tarihi değişmeyecektir. Çünkü raporlama tarihinden sonraki dönem finansal tabloların yayımlandığı tarih değil, yönetim kurulu tarafından yayımlanma kararının alındığı tarihtir.

Örnek 4: XBANK Yönetim Kurulu 10.02.2014 tarihinde yaptığı toplantıda, 2013 dönemine ait finansal tablolarının, onaylanmak üzere BDDK'ya sunulması amacıyla yayımlanmasına karar vermiştir. BDDK, 15.02.2014 tarihinde finansal tabloları onaylamıştır.

Bu durumda, finansal tabloların yönetim kurulu tarafından üst kurula sunmasına karar verdiği tarihi olan 10.02.2014 onaylanma tarihidir.

Örnek 5: Bir işletme yönetimi, 31.12.2016 tarihi itibariyle hazırlanan finansal tablolarını, 28.02.2017 tarihinde, yönetim kurulunda incelemiş ve yayımlanmak üzere onay vermiştir. İşletme 19.03.2017 tarihinde, karını ve bazı diğer finansal bilgilerini açıklamıştır. Finansal tablolar, 01.04.2017 tarihinde, ortaklara ve diğer şahıslara sunulmuştur. Ortaklar, 15.05.2017 tarihli genel kurulda finansal tabloları ibra etmiş ve ibra edilen finansal tablolar 17.05.2017 tarihinde kuruluşa iletilmiştir.¹⁹⁷

¹⁹⁷ Gürbüz Gökçen, Başak Ataman Akgül ve Cemal Çakıcı, **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları**, 1. b., İstanbul, Beta Yayınları, 2006, s. 97 ve 98. Uyarlanmıştır.

Bu durumda, finansal tabloların onay tarihi, yönetim kurulunun yayım için onay verdiği tarih olan 18.03.2017'dir.

Bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan, düzeltme gerektiren ve düzeltme gerektirmeyen olaylar, 31.12.2016 ile 18.03.2017 tarihleri arasındaki olayları kapsamaktadır.

Buna göre,

31.12.2016 Düzeltme Gerektiren olaylar 18.03.2017

X-----X

Muhasebedeki dönemsellik ilkesi gereği, kendisi için özel hesap dönemi belirlenmiş işletmeler hariç, işletmelerin hesap dönemleri 01 Ocak - 31 Aralık tarihleri aralığını kapsamaktadır. 31 Aralık tarihi (özel hesap dönemi belirlenmiş işletmelerde son hesap günü) itibariyle düzenlenen bilançoların onaylanması ve yayımlanması işletmeden işletmeye farklılık gösterebilmektedir. Bilanço tarihi ile finansal tabloların yayımı için onaylandığı tarih arasında işletme lehine veya aleyhine ortaya çıkan olaylar bilanço tarihinden sonra gerçekleşen olaylar olarak tanımlanmaktadır. Başka bir deyişle, normal hesap dönemini benimsemiş işletmelerde 31 Aralık, özel hesap dönemi belirlenmiş işletmelerde hesap dönemi son günü tarihi ile bilançonun onaylandığı tarih arasında ortaya çıkan olaylar bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan olaylar olarak tanımlanmaktadır. Bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan olaylar niteliğine göre düzeltme gerektiren ve düzeltme gerektirmeyen olaylar olmak üzere iki ayrı başlık altında incelenmektedir.

3.4. Raporlama Döneminden Sonra Düzeltme Gerektiren Olaylar

Raporlama döneminden sonraki bir olayın finansal tablolarda düzeltme gerektiren bir olay olarak değerlendirilebilmesi için, bu olayların meydana gelmesine neden olan koşulların mevcut olması gerekir. İşletmeler raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektiren olayların ortaya çıkması durumunda, muhasebeleştirilen tutarları finansal tablolarında yeni duruma uygun şekilde düzeltmekle yükümlüdür.

İşletmelerin raporlama döneminden sonra, aşağıda belirtilen olaylarla karşılaşması durumunda, finansal tablolarda ilgili kalemin tutarını düzeltmesi, daha önce finansal tablolara alınmamış olanların ise finansal tablolara alınması gerekir.¹⁹⁸

a) İşletmenin bilanço tarihi itibariyle bir borcunun bulunduğunu teyit eden, bilanço tarihinden sonra sonuçlanmış bir dava ile ilgili olarak; daha önce finansal tablolara alınan karşılık tutarları TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı uyarınca düzeltilir ya da ilgili tutar için ayrılan karşılık finansal tablolara alınır. Sonucun, TMS 37 Paragraf 16 kapsamında ele alınabilmesine olanak tanıyacak kanıtlar sunması nedeni ile işletmenin bu durumu sadece bilanço dışı yükümlülük olarak göstermesi yeterli değildir.¹⁹⁹

Örnek 1: İşletme hakkında lisanslı program izinsiz kullanma nedeniyle açılan tazminat davası 12.02.2016 tarihinde sonuçlanmış ve işletme 10.000 TL tazminat ödemekle cezalandırılmıştır. 31.12.2015 tarihli finansal tablolarında 5.000 TL karşılık ayırmıştır. Gerçekleşen tutar tahmin edilenden fazla olması ve 12.02.2016 tarihinde finansal tablolar henüz onaylanmamış ise raporlama dönemi sonrası düzeltme gerektiren bu olay nedeniyle daha önce kayda alınan gider karşılığının düzeltilmesi için aşağıdaki düzeltme kaydı yapılır.²⁰⁰

31.12.2015		
659 DİĞER ÇEŞİTLİ GİDER VE ZARARLAR H.	5.000	
379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI HS.		5.000
Tahmini borç kaydının düzeltme kaydı		
/		

¹⁹⁸ Yıldız Özerhan ve Serap Yanık, **Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları**, 2.b., Türmob Yayınları-427, Ankara 2012, s.752.

¹⁹⁹ a.g.e.

²⁰⁰ Sağlam, Yolcu ve Eflatun, a.g.e, s.1189.

Düzeltilen borç karşılığı ayrıca KKEG olarak nazım hesaplarda izlenmelidir.

31.12.2015	
900 KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDER.	5.000
903 MATRAHA EKLENECEK TUTARLAR ALACAK HS.	5.000
Nazım Hesap Kaydı	

Vergi Kanunları açısından 659 hesaba borç kaydettiği tutarı, KKEG niteliğinde bulunduğu vergi uyumlaşması kapsamında kurumlar vergisi oranı ile vergi varlığını hesaplayıp, mali kara eklemelidir. Bu örnekte, hesaplanan tutar kadar 284 Ertelemiş Vergi varlığı hesabına borç, 691 Sürdürülen Faaliyetler Ertelemiş Vergi Gelir etkisi hesabına alacak kaydedilir.

31.12.2015	
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HS.	1.000
691.20 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER ERTELENMİŞ VERGİ GELİR ETKİSİ HS.	1000
Ertelenmiş vergi etkisi kaydı	

Örnek 2: İşletme, arazi anlaşmazlığı nedeniyle aleyhine açılan bir davadan dolayı 31.12.2016 tarihli dönem sonu kayıtlarında 15.000 TL tutarında karşılık ayırmıştır. Dava 28.02.2017 tarihinde işletmenin aleyhine sonuçlanmıştır. Mahkeme dava sonucunda işletmeyi 10.000,00 TL tazminat ödemeye hükmetmiştir. İşletmenin düzenlemiş olduğu tablolar 05.03.2017 tarihinde yönetim kurulu tarafından yayımlanmak üzere kabul edilmiştir. İlgili olay finansal tablolarda düzeltme yapılmasını gerektiren olaydır. Çünkü Yönetim Kurulunun finansal tabloları yayımlamak için onay verdiği tarihten önce gerçekleşmiştir. Dolayısıyla, finansal tablolarda ilgili kalemlerin tutarında düzeltme

yapılması gerekir. Düzeltme işlemi iki şekilde gerçekleştirilebilir. Birincisi, eğer 2016 yılı dönem sonu kapanış kayıtları yapılmamış ise düzeltme kaydı aşağıdaki gibi yapılır.²⁰¹

2016 Yılı düzeltme kaydı

31.12.2016		
379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI HS.	5.000	
644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR HS.		5.000
Tahmini borç kaydının düzeltme kaydı		
/		

İkincisi, eğer işletme 2016 yılı sonunda kapanış kaydını yapmış ise, önce kapanış kaydı iptal edilir ve hesaplar tekrar açılır. Önceki dönemin yevmiye defterlerine aşağıdaki muhasebe yaydı yapılır.

31.12.2016		
379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI HS.	5.000	
590 DÖNEM NET KARI HS.		5.000
Farkın dönem sonu kaydına eklenmesi		
/		

Yukarıdaki her iki düzeltme işleminde ayrıca Ertelenmiş Vergi Varlığı hesapları da aşağıdaki gibi düzeltilir.

31.12.2016		
691.20 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETL. ERTELENMİŞ VERGİ GELİR ETKİSİ HS.	1.000	
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HS.		1.000
Ertelenmiş Vergi Etkisi ters kaydı		
/		

Kapanış fişinin iptal edilerek düzeltme kayıtlarının yapılması, 2017 yılının açılış fişinin de iptalini gerektirir. Düzeltilmiş kapanış fişi cari dönemin açılış fişi olarak tekrar

²⁰¹ Yıldız Özerhan ve Serap Yanık, a.g.e., s.752'den uyarlanmıştır.

kayda alınır. Bu durumda, 2017 yılı kayıtlarında bir değişiklik yapılmasına gerek duyulmaz.

Ancak 2017 yılının açılış fişinin iptal edilmemesi durumunda açılış kaydı düzeltme öncesi bilançonun kapanış kaydına göre yapıldığı için, 2017 yılında da aşağıdaki gibi ilave bir düzeltme kaydına ihtiyaç vardır.

28.02.2017		
379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI HS.	5.000	
570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI HS.		5.000
2016 Yılı Karı		

Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 40/3. Maddesine göre cari yıl içerisinde henüz sonuçlanmamış ve ödenmemiş olan işle ilgili zarar, ziyan ve tazminatlar kazancın tespitinde indirim konusu yapılamamaktadır. Dolayısıyla ilgili düzeltme kayıtları bağımsız denetçi tarafından takip edilir. Şayet düzeltme kaydı işletmenin resmi defterlerinde izlenir ise, mali karın tespitinde tekrar geri ilave edilerek KKEG olarak aşağıdaki kayıt gibi nazım hesaplarda da izlenmelidir. Bundan sonraki kayıtlarda şirket, VUK'a göre kayıt tuttuğu varsayılacaktır.

İşletme VUK açısından, KKEG olarak kayda aldığı karşılık tutarını Kurumlar Vergisi oranı ile vergi varlığını hesaplar ve mali kara ekler.

Örnek 3: İşletme hakkında rekabetin korunması hakkındaki kanunu ihlali nedeni ile açılan dava 22.01.2012 tarihinde sonuçlanmış ve işletme 6.000,00 TL tazminat ödemekle cezalandırılmıştır. İşletme 31.12.2011 itibari ile henüz sonuçlanmamış olan bu dava nedeni ile 10.000,00 lira karşılık kayda almıştır. Gerçekleşen tutar tahmin edilenden azdır. 22.01.2012 itibari ile finansal tablolar henüz onaylanmadığı için bilanço sonrası ve düzeltme gerektiren bir olay gerçekleşmiştir. Bu durumda daha önce kayda alınan zararın 6.000,00 Liraya indirilmesi için düzeltme kaydının yapılması gerekmektedir. Tahmini borç nedeni ile oluşan karşılığın düzeltilmesi için, işletmenin yapacağı düzeltme kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

Davanın sonuçlanmasından sonra işletmenin yapacağı düzeltme kaydı;

31.12.2011	
379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKL. HS.	4.000
644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR HS.	4.000
Düzeltilme kaydı	
/	

Şirket TFRS/BOBİ FRS kapsamında, hesaplanan tutar kadar 284 Ertelemiş Vergi Varlığı Hesabına borç, 691.20 Sürdürülen Faaliyetler Ertelemiş Vergi Gelir etkisi hesabına alacak kaydeder.

31.12.2015	
691.20 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER ERTELENMİŞ VERGİ GELİR ETKİSİ HS.	800
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HS.	800
Ertelemiş vergi etkisi kaydı	

Örnek 4: ABC İşletmesinin bir müşterisi, işletmeden aldığı cep telefonunun patlaması sonucu bedenen zarar görmüş ve 2014 yılında işletme aleyhine tazminat davası açmıştır. İşletme 2014 yılında 10.000,00 TL karşılık ayırmıştır. Dava 12.03.2016 tarihinde işletmenin lehine sonuçlanmıştır. İşletmenin Yönetim Kurulu 2014 yılına ait finansal tabloların yayınlanmasına 25.03.2016 tarihinde karar vermiştir.

Tazminat davası 12.03.2016 tarihinde işletmenin lehine sonuçlandığında, işletmenin yönetim kurulu henüz finansal tabloların yayınlanmasına karar vermemiştir. Bu nedenle 2015 yılında aşağıdaki kayıt yapılır.

31.12.2015	
379 DİĞ. BORÇ VE GİDER KARŞ. HS.	10.000
644 KONUSU KALMAYAN KARŞ. HS.	10.000
Tazminat davası karşılık kaydı, düzeltme maddesi.	
/	

Ayrıca ertelenen vergi alacağı kapatılır.

31.12.2015	
691.20 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER ERTELENMİŞ VERGİ GELİR ETKİSİ HS.	2.000
284 ERTELENMİŞ V. VARLIĞI HS. Ertelenmiş vergi etkisi iptal kaydı.	2.000

Örnek 5: Bir müşteri, tatil köyünde yediği bozuk gıda maddesi nedeniyle hastanede yatar ve sağlığını kaybettiği gerekçesiyle yemek yediği tatil köyü işletmesi ABC A.Ş. aleyhine Temmuz 2014 tarihinde tazminat davası açmıştır. Mahkeme 15.01.2015 tarihinde ABC A.Ş.'nin 10.000 TL tazminat ödemesi yönündeki kararını açıklar. İşletme finansal tablolarını 25.03.2015 tarihinde Yönetim Kurulu Kararıyla onaylamış ve ibra etmek üzere Genel Kurul onayına sunmaya karar vermiştir. Bu olayla ilgili koşullar raporlama dönemi sonu itibariyle var olduğu için bu, 31.12.2014 tarihli finansal tablolarda düzeltme yapılmasını gerektiren bir olaydır. İşletme finansal tablolarına 10.000 TL borç ve gider yansıtmak zorundadır. Deftere aşağıdaki gibi düzeltme kaydı yapılır:

31.12.2014	
659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR HS.	10.000
379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI HS. Borç karşılığı kaydı.	10.000

659 hesaba borç kaydedilen tutar vergi yasalarına göre KKEG niteliğinde bulunduğundan vergi uyumlaşması kapsamında kurumlar vergisi oranı ile vergi varlığı hesaplanmalıdır. Hesaplanan tutar kadar 284 Ertelenmiş Vergi Varlığı Hesabına borç, 691.20 Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir etkisi hesabına alacak kaydedilir.

31.12.2014		
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HS.	2.000	
691.20 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER ERTELENMİŞ VERGİ GELİR ETKİSİ HS.		2.000
Ertelenmiş vergi etkisi kaydı		
/		

Yukarıdaki örnekte verilen dava ile ilgili mahkeme aynı kararını 01.05.2015 tarihinde vermiş olsa idi, karar, Yönetim Kurulunun finansal tabloları onaylama tarihinden sonra verilmiş olacaktı. Aynı zamanda hem Kurumlar Vergisi Beyannamesi, hem de e-defter beratlarının verilmesinden sonra olduğu için, 2014 yılında hiçbir kayıt yapılmaz. Cari yılda kayıtlara 681 Önceki Dönem Gider ve Zararları olarak kaydedilir. Tazminatın ait olduğu yıl yerine cari yılın gelir tablosuna intikal ettirilmesi kar veya zararı etkileyebilecektir. Bu durumda tutarın vergilendirmede dönemsellik ilkesinin gereği olarak vergi matrahının tespitinde gider olarak indirilmemesi gerekir. Bu nedenle tutar için Nazım Hesaplarda, KKEG olarak karşılık ayrılması gerekir.

Örnek 6: ABC İşletmesi kazanacağını tahmin ettiği bir dava için dönem sonunda karşılık ayırmamıştır. 15 Ocak 2009 tarihinde dava işletme aleyhine sonuçlanmış ve ABC İşletmesi 10.000,00 TL ödemeye mahkûm edilmiş ve işletme tarafından ödeme yapılmıştır.

15 Ocak 2009 tarihinde işletmenin finansal tabloları onaylanmadığı için 31 Aralık 2008 tarihli finansal tablolarında düzeltme yapılacaktır.²⁰²

31/12/2008		
659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR HS.	10.000	
379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞ. HS.		10.000
Dava sonucu ödemenin kesinleşmesi		
/		

²⁰² Pamukçu ve Pamukçu, a.g.e., s. 72

Örnek 7: KLM İşletmesine eski bir çalışanı tarafından açılmış olan tazminat davası 31.12.2010 tarihi itibariyle devam etmektedir. Yılsonu hazırlanan bilançolarda ilgili dava için 25.000 TL karşılık ayrılmıştır. Dava 07.02.2011 tarihinde işletme aleyhine 30.000 TL ödemesi gerektiği yönünde sonuçlanmış, işletme aynı gün 30.000 TL ödemeyi yapmıştır. İşletme 18.03.2011 tarihinde, yönetim kurulu finansal tabloları incelemiş ve yayımlanmak üzere onay vermiştir.

Bu durumda, bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan düzeltme gerektiren bir olay söz konusudur.

Davanın kesinleşmesi üzerine yapılacak düzeltme kaydı,

31/12/2010	
659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR HS.	5.000
379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞ. HS.	5.000
Dava sonucunun kesinleşmesi üzerine düzeltme kaydı	

07.02.2011 tarihinde dava sonucunun kesinleşmesi üzerine ödemenin yapılması halinde;

07/02/2011	
379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞ. HS.	30.000
100 KASA HS.	30.000
Dava sonucu ödemenin kesinleşmesi ve ödeme	

Örnek 8: Bir İşletme, 31.12.2004 tarihi itibariyle rakip şirketle copyright ve ticari sır ihlali nedeniyle devam eden davada anlaşma yoluna gitmiştir. Taraflar tüm davalardan vazgeçmişlerdir ve 05.02.2005 tarihinde, rakip işletme 50.000 TL ödemeyi kabul etmiş ve bedeli nakden ödemiştir.

Buna göre, bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan düzeltme gerektiren bir olay söz konusudur.

Söz konusu tutar gelir olarak kayıtlara alınacaktır.²⁰³

31/12/2004	
102 BANKALAR HS.	50.000
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR HS.	50.000
Dava sonucu ödemenin kesinleşmesi ve ödeme-9*	

b) Bilanço tarihi itibariyle bir varlığın değerinde düşüklük olduğuna veya daha önce finansal tablolara alınan değer düşüklüğü tutarının düzeltilmesi gerektiğine dair bir bilginin bilanço tarihinden sonra ortaya çıkması halinde; örneğin,

- i. Bilanço tarihi itibariyle işletmenin alacaklı olduğu bir müşterisinin bilanço tarihinden sonra iflas etmesi, bilanço tarihi itibariyle söz konusu alacakla ilgili bir zararın var olduğunun teyidi şeklinde değerlendirilir. Bu durumda ilgili alacağın kayıtlı değerinin düzeltilmesi zorunludur.
- ii. Stokların bilanço tarihinden sonra satılması, bu stokların bilanço tarihindeki net gerçekleşebilir değerleri hakkında bilgi verebilir.²⁰⁴

Örnek 1: İşletmenin 31.12.2008 tarihi itibariyle X Ticaret işletmesinden 5.000 TL alacağı bulunmaktadır. İşletme finansal tablolarını 3 Mart 2009 tarihinde yönetim kurulu kararıyla onaylamış ve ibra edilmek üzere genel kurula sunma kararı almıştır. İşletmenin alacaklı olduğu firmanın 10 Şubat 2009 tarihinde iflas talep ettiği öğrenilmiştir.²⁰⁵

İşletme henüz 2008 yılı kapanış kayıtlarını yapmamıştır. Buna göre muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

²⁰³ Gökçen, Akgül ve Çakıcı, a.g.e., s. 99.

²⁰⁴ Özerhan ve Yanık, a.g.e., s. 754.

²⁰⁵ a.g.e., s. 754-755.

31.12.2008		
128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR HS.	5.000	
120 ALICILAR HS.		5.000
/		
31.12.2008		
654 KARŞILIK GİDERLERİ HS.	5.000	
129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI HS.(-)		5.000

İşletmenin 2008 yılı kapanış kaydını yapmamış olması, 2009 yılı açılış kaydının da yapılmadığı anlamına gelir. Bu nedenle 2009 yılı kayıtlarında herhangi bir düzeltme yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

659 hesaba borç kaydedilen tutar vergi yasalarına göre KKEG niteliğinde bulunduğundan vergi uyumlaşması kapsamında kurumlar vergisi oranı ile vergi varlığı hesaplanmalıdır. Hesaplanan tutar kadar 284 Ertelemiş Vergi Varlığı Hesabına borç, 691.20 Sürdürülen Faaliyetler Ertelemiş Vergi Gelir etkisi hesabına alacak kaydedilir.

31.12.2008		
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HS.	1.000	
691.20 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER ERTELENMİŞ VERGİ GELİR ETKİSİ HS.		1.000
Ertelenmiş vergi etkisi kaydı		
/		

Örnek 2: İşletme 10.10.2014 tarihinde satın aldığı mal alımları için ABC A.Ş.'ye 100.000 TL borçlanır. Ülke çapında yaşanan kriz nedeniyle 10.02.2015 tarihinde iflas eder. Alacak, bilanço tarihi itibarıyla (31.12.2014) geri kazanılmayacak bir alacak olduğu için düzeltme gerektiren bir olaydır. 100.000 TL tutarındaki alacak 31.12.2014 tarihli finansal

tablolarda düzeltilmesi yani alacağını şüpheli duruma getirmek zorundadır. Defterlere aşağıdaki gibi düzeltme kaydı yapılır:²⁰⁶

31.12.2014	
128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR HS.	100.000
120 ALACAKLAR HS.	100.000
Şüpheli ticari alacak kaydı.	
/	

31.12.2014	
654 KARŞILIK GİDERLERİ HS.	100.000
129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAK KARŞILIĞI HS. (-)	100.000
Şüpheli alacaklar karşılığı kaydı.	
/	

659 hesaba borç kaydedilen tutar vergi yasalarına göre KKEG niteliğinde bulunduğundan vergi uyulmaması kapsamında kurumlar vergisi oranı ile vergi varlığı hesaplanmalıdır. Hesaplanan tutar kadar 284 Ertelenmiş Vergi Varlığı Hesabına borç, 691.20 Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir etkisi hesabına alacak kaydedilir.

31.12.2014	
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HS.	20.000
691.20 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER ERTELENMİŞ VERGİ GELİR ETKİSİ HS.	20.000
Ertelenmiş vergi etkisi kaydı	
/	

Örnek 3: (A) İşletmesinin 31.12.2012 tarihi itibarıyla (D) İşletmesinden 20.000 TL senetli alacağı vardır. (D) İşletmesi 22.02.2013 tarihinde iflasını istemiştir. İşletmenin

²⁰⁶ Sağlam, Yolcu ve Eflatun, a.g.e. s.1191.

yönetim kurulu 2012 yılına ait finansal tabloların yayınlanmasına 09.03.2013 tarihinde karar vermiştir.²⁰⁷

31.12.2012	
128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR HS.	20.000
121 ALACAK SENETLERİ HS.	20.000
Alacağın şüpheli hale gelmesi	

31.12.2012	
654 KARŞILIK GİDERLERİ HS.	20.000
129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI HS. (-)	20.000
Şüpheli Alacak karşılığı kaydı.	

İşletmenin Yönetim Kurulu 2012 yılına ait finansal tabloların yayınlanmasına 09.03.2012 tarihinde (iflasın istenmesinden sonra) karar vermiştir. Bu nedenle düzeltme maddesi 31.12.2012 tarihi itibarıyla yapılmıştır.

Borç kaydedilen tutar vergi yasalarına göre KKEG niteliğinde bulunduğundan vergi uyumlaşması kapsamında kurumlar vergisi oranı ile vergi varlığı hesaplanmalıdır. Hesaplanan tutar kadar 284 Ertelemiş Vergi Varlığı Hesabına borç, 691.20 Sürdürülen Faaliyetler Ertelemiş Vergi Gelir Etkisi Hesabına alacak kaydedilir.

31.12.2012	
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HS.	4.000
691.20 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER ERTELENMİŞ VERGİ GELİR ETKİSİ HS.	4.000
Ertelemiş vergi etkisi kaydı	

²⁰⁷ Güler, a.g.e., s., 484-485.'den uyarlanmıştır.

Vergi alacağı, işletmede, gelecek dönemlerde varlığın kayıtlı değerinin geri kazanıldığı durumlarda mali karın hesaplanmasında vergi matrahını ve vergi yükünü azaltan bir fonksiyona sahiptir. Yani, farkları yaratan nedenler ortadan kalktığı dönemde vergi matrahında da azalışa neden olur. Bu farklar için Ertelenen Vergi Alacağı hesaplanır ve muhasebeleştirilir.

Vergi Usul Kanunu'nun 323. maddesi çerçevesinde; alacağın şüpheli hale geldiği dönem, borçlusu tarafından vadesinde ödenmeyen alacaklar için alacaklının kanuni yollara başvurduğu dönemdir. Karşılık da söz konusu kanuni yollara başvuru yapılan dönemde ayrılacaktır. Alacağın vadesi ile kanuni yollara başvurulması farklı dönemlere rastlarsa, karşılık vadenin dolduğu yılda değil, gerekli kanuni şartın sağlandığı yılda ayrılacaktır.

Yukarıdaki örnekte, alacaklı A işletmesinin 2012 yılında herhangi bir dava yoluna gitmediğini düşünürsek; ayrılan karşılık VUK hükmüne uymayacaktır. Çünkü iflas 2013 yılında istenmiş ve senedin vadesi de 2013 yılında dolmaktadır.

İflas halinde borçlunun, haciz edilebilir durumda olan tüm malları, alacaklarının tamamı için iflasın konusunu oluşturur. İflasın açılması, İcra ve İflas Kanunu'nun (İİK'nun) 193. maddesine göre iflas, haciz, rehin, paraya çevrilme ve teminat gösterilmesine ilişkin takipleri durdurur. İflas kararının kesinleşmesi ile takipler düşer. Alacaklıların bu durumda borçluyu dava etmeleri veya icra yoluyla takip yoluna gitmeleri yasal olarak mümkün değildir. Alacaklıların bu durumda yapabilecekleri iflas masasına kaydolmaktır.

VUK'un 323. maddesinde bir ayırım yapılmaksızın dava ve icra safhasında bulunan alacaklar için karşılık ayrılabilmesi hüküm altına alınmıştır. Mükelleflerin alacaklı oldukları müşterilerin iflası halinde, alacaklarını iflas masasına kaydettirmek koşuluyla, bu alacakları için karşılık ayırmaları mümkündür. Ancak yine bu durumda da karşılığın, alacağın iflas masasına kaydının yapıldığı dönemde ayrılması gerekir.

Yukarıdaki örneğe istinaden; A İşletmesi alacağına karşılık İflas Masasına başvurmuş ve İflas Masası tarafından 10.04.2013 tarihinde paraya çevrilen varlık alacaklılara pay edilmiş, A İşletmesinin payına düşen 5.000 TL banka hesaplarına yatırılmıştır. Kalan alacağın tamamı ise tahsili mümkün olmayan duruma gelmiştir.

10.04.2013	
129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKL. KARŞ. HS. (-) 644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR HS. Şüpheli ticari alacağın bir kısmının tahsili kaydı.	5.000
/	5.000

10.04.2013	
691.20 SÜRDÜRÜLEN FAALİYTL. ERTELENMİŞ VERGİ GELİR ETKİSİ HS. 284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HS. Ertelenmiş vergi etkisi kaydı	4.000
/	4.000

Örnek 4: ABC İşletmesi 15 Kasım 2008 tarihinde 750.000,00 TL'ye VYZ İşletmesine sattığı malların bedelini 31.12.2008 tarihinde henüz tahsil etmemiş ve taslak bilançosunda alacak olarak gözükmektedir. Ocak ayı içinde VYZ işletmesi iflas etmiştir. Bu olay ABC İşletmesi'nin 31.12.2008 tarihli finansal tablolarına nasıl yansımaktadır?

Bu olay, düzeltme gerektiren bir olaydır.

ABC İşletmesi iflasa bağlı olarak finansal tabloları düzelterek ve 750.000,00 TL için karşılık ayıracaktır.

Bu olay, finansal tablolarda düzeltildiği için, dipnotlarda bilgi verilmeyecektir.²⁰⁸

31/12/2008	
654 KARŞILIK GİDERLERİ HS. 129 ŞÜPHELİ TİC. ALACAK KARŞ. HS.(-)	750.000
/	750.000

²⁰⁸ Pamukçu ve Pamukçu, a.g.e., s. 73.

31.12.2008		
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HS.	750.000	
691.20 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER ERTELENMİŞ VERGİ GELİR ETKİSİ HS.		750.000
Ertelenmiş vergi etkisi kaydı		
/		

Örnek 5: BİLİM Motor San. A.Ş.'nin üretimini yapmakta olduğu ve stoklarında bulunan 2.000 adet Ultra Eco model motor, 31 Aralık 2015 itibariyle düzenlenen finansal durum tablosunda 10.000 TL/Br maliyet değeri ile gösterilmiştir. Ancak 2015 Aralık ayında piyasaya ithal malların girmesi nedeniyle fiyat rekabeti oluşması beklenmektedir. Nitekim BİLİM A.Ş. 18 Ocak 2016'da bir müşterisine 9.000 TL üzerinden satış yapmak zorunda kalmıştır. Şirketin finansal tabloları, şirket yönetim kurulu tarafından 30 Mart 2016 tarihinde onaylanmıştır.²⁰⁹

Bu olayda 31 Aralık 2015'ten sonra gerçekleşen stok satışı, raporlama tarihi itibariyle şirketin stoklarında değer düşüklüğünün meydana gelmiş olduğuna ilişkin bir kanıt sağlayabilir. Bu nedenle 31 Aralık 2015 itibariyle düzenlenen finansal durum tablosunda stoklarda meydana gelen değer düşüklüğü (2.000br x 1.000TL/br) için düzeltme yapılması gerekecektir.

31.12.2015		
627 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIK GİDERLERİ HS.	2.000.000	
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI HS. (-)		2.000.000
Stok değer düşüklüğü düzeltme kaydı.		
/		

²⁰⁹ Özbirecikli, Şen ve Tüm, a.g.e. s.84.

627 hesaba borç kaydedilen tutar vergi yasalarına göre KKEG niteliğinde bulunduğundan vergi uyumlaşması kapsamında kurumlar vergisi oranı ile vergi varlığı hesaplanmalıdır. Hesaplanan tutar kadar 284 Ertelemiş Vergi Varlığı Hesabına borç, 691.20 Sürdürülen Faaliyetler Ertelemiş Vergi Gelir etkisi hesabına alacak kaydedilir.

31.12.2014		
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HS.	2.000.000	
691.20 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER ERTELENMİŞ VERGİ GELİR ETKİSİ HS.		2.000.000
Ertelenmiş vergi etkisi kaydı		
/		

Örnek 6: İşletme 31.12.2008 tarihi itibarıyla stoklarında bulunan ve maliyet bedeli 2.000 TL olan malların demode olması nedeniyle net gerçekleşebilir değerini 1.500 TL olarak tespit etmiş ve 500 TL karşılık ayırmıştır. İşletme söz konusu stokları, finansal tabloları yönetim kurulunda onaylanmadan önce peşin 1.700 TL'ye satmak üzere bir anlaşma yapmıştır. İşletmenin 31.12.2008 tarihi itibarıyla stokların net gerçekleşebilir değerinde düzeltme gerektiren bir olay ortaya çıkmıştır. Dolayısıyla ilgili kalemlerin tutarlarının düzeltilmesi gerekir.²¹⁰

31.12.2008		
627 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIK GİDERLERİ HS.	500	
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI HS. (-)		500
Net gerçekleşebilir değer farkı muhasebe kaydı.		
/		

627 hesaba borç kaydedilen tutar vergi yasalarına göre KKEG niteliğinde bulunduğundan vergi uyumlaşması kapsamında kurumlar vergisi oranı ile vergi varlığı

²¹⁰ Özerhan ve Yanık, a.g.e., s. 755 ve 756.

hesaplanmalıdır. Hesaplanan tutar kadar 284 Ertelemiş Vergi Varlığı Hesabına borç, 691.20 Sürdürülen Faaliyetler Ertelemiş Vergi Gelir Etkisi Hesabına alacak kaydedilir.

31.12.2014	
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HS.	100
691.20 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER ERTELENMİŞ VERGİ GELİR ETKİSİ HS.	100
Ertelemiş vergi etkisi kaydı	
/	

İşletme dönem sonunda stokların net gerçekleşebilir değerini 1.500 TL olarak tahmin edilmektedir. Ancak, fiilen gerçekleşen tutar 1.700 TL olmuştur. Bu nedenle, 2008 yılı bilançosunda stokların net gerçekleşebilir değerinin 1.700 TL olarak gösterilmesini sağlayacak bir düzeltme kaydının yapılması gerekir.

Kapanış kayıtlarının yapılmamış olduğu varsayımına göre aşağıdaki kayıt yapılır.

31.12.2008	
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞIL. HS.(-)	200
628 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIK İPTALLERİ	200
Net gerçekleşebilir değer düzeltme kaydı.	
/	

Ertelemiş Vergi Varlığı da aşağıdaki gibi düzeltilecektir.

31.12.2014	
691.20 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER ERT. VERGİ GELİR ETKİSİ HS.	40
284 ERT. VERGİ VARLIĞI HS.	40
Ertelemiş vergi etkisi kaydı	
/	

Örnek 7: AKAY A.Ş. A ve B olmak üzere iki tip mamul üretip satmaktadır. 2005 yılında girdi maliyetleri ucuz olduğu için 11.000 adet gibi oldukça yüklü stoklama yapmıştır. A mamulünün birim maliyeti 20 TL, satış fiyatı ise 30 TL'dir. 01.12.2005'te A mamulünden üreten yeni bir firmanın piyasaya girmesi ve fiyatları aşırı indirmesi nedeniyle, A mamulünün piyasada normal koşullarda eski fiyatlardan satış imkânı kalmamıştır. AKAY A.Ş.'nin elinde 2005 yılsonu itibariyle 1.000 adet A mamulü bulunmaktadır. Elindeki mamulü satabilmek için 01.02.2006 itibariyle satış fiyatını 15 TL'ye düşürmüştür. Dağıtıcılara da satış fiyatı üzerinden %20 komisyon ödeyeceğini ilan etmiştir. AKAY A.Ş. Yönetim Kurulu 2005 yılına ait finansal tabloların yayınlanmasına 09.03.2006 tarihinde karar vermiştir.

Satış Fiyatı	15,00 TL
Komisyon Tutarı	(3,00 TL)
Net Gerçekleşebilir Değer	12,00 TL

A mamulünün net gerçekleşebilir değeri 12,00 TL'ye düşmüştür. AKAY A.Ş. her bir A mamulü için 8,00 TL (20-12) karşılık ayırmak durumundadır. Ayrılan karşılık vergi açısından KKEG Ertelenmiş vergi etkisi de dikkate alındığında, yapılacak kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır:

31.12.2005		
622 SATILAN MAMUL MALİYETİ HS.	8.000	
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ		8.000
KARŞILIK HS.		
Stok değer düşüklüğü kaydı.		

622 hesaba borç kaydedilen tutar vergi yasalarına göre KKEG niteliğinde bulunduğu için vergisi oranı ile vergi varlığı hesaplanmalı ve alacak kaydedilmelidir.

31.12.2005		
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HS.	1.600	
691 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER		1.600
ERTELENMİŞ VERGİ GELİR/GİDER		
ETKİSİ HS.		
Ertelenmiş vergi etkisi kaydı		

Yukarıdaki örnekteki AKAY A.Ş. 2006 yılında piyasa koşullarının iyileşmesiyle 01.05.2006 tarihinde stokta kalan 1000 adet A mamulünü %20 komisyon masrafı ile 18 TL' den satışını yapmıştır.

Satış Fiyatı	18,00 TL
Komisyon Tutarı	<u>(3,60 TL)</u>
Net Gerçekleşebilir Değer	14,40 TL

AKAY A.Ş. her bir A mamulü için $14,40 - 12,00 = 2,40$ TL ayırdığı karşılığı geri alacaktır.

01.05.2006		
102 BANKALAR	14.400	
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIK HS.	8.000	
153 STOKLAR HS.		20.000
644 KONUSU KALMAYAN KARŞ. HS.		2.400
Stok satış ve değer düşüklüğü karşılık iptal kaydı.		
/		

Ertelenmiş Vergi Varlığı da aşağıdaki gibi düzeltilecektir:

31.12.2014		
691.20 SÜRDÜRÜLEN FAAL. ERTELENMİŞ VERGİ GELİR ETKİSİ HS.	480	
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HS.		480
Ertelenmiş vergi etkisi iptal kaydı.		
/		

c) Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) önce satın alınan varlıkların maliyetlerinin veya satılan varlıklardan elde edilen gelirlerin, bilanço tarihinden sonra belirli hale gelmesi düzeltme gerektirir.²¹¹

Örnek 1 A şirketi küçülmeye gitmiş ve yavru şirketi olan Z şirketini Haziran 2008 de 400.000 TL'ye satmıştır. Eğer Z Şirketi dönem sonunda kar hedeflerine ulaşırsa A Şirketi ek olarak 100.000 TL daha tahsil edecektir. A Şirketi 2009 Ocak ayı başında 2008 yılı finansal tablolarını hazırlarken varlık satışından elde ettiği geliri 400.000 TL olarak göstermiştir. 2009 Ocak ayı sonunda Z Şirketinin kar hedeflerine ulaştığı haberi gelmiştir.²¹² Hesapların kapanmadığı varsayımına göre;

136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.	100.000	
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR HS.		100.000

Örnek 2: ABC İşletmesi 01 Ocak 2008 tarihinde bağlı bir şirketini 10.000,00 TL'ye satmıştır.

Sattığı şirket dönem sonunda istenilen sonuçlara ulaştığı takdirde, bu satıştan ABC İşletmesi 1.000,00 TL daha tahsil edecektir. Bu tahsilât, bağlı ortaklığı satın alan şirketin müşteri portföyünü koruyup, satış hâsılatını düşürmemesi durumunda kesinleşecektir.

İstenilen sonuçlara ulaşılmadığı takdirde satış sadece 10.000,00 TL olarak finansal tablolarda yer alacak, ulaşıldığı takdirde ise aşağıdaki yevmiye kaydı yapılacaktır.²¹³

127 DİĞER TİCARİ ALACAKLAR HS.	100.000	
649 DİĞER GELİR VE KARLAR HS.		100.000
Bağlı ortaklığın istenilen sonuçlara ulaşması		

²¹¹ Özerhan ve Yanık, a.g.e., s. 756.

²¹² a.g.e., s. 757.

²¹³ Pamukçu ve Pamukçu, a.g.e., s. 74.

Örnek 3: A İşletmesi maliyeti 800 TL olan 100 adet malı 25.12.2012 tarihinde 1.000 TL'ye bedeli 15 gün sonra tahsil edilmek üzere kredili olarak satmıştır. Geçmiş tecrübelerle göre yapılan satışların yaklaşık %10'u daha sonra iade edilmektedir. 25.12.2012 tarihinde satılan malların 5 adedi istenilen kalitede olmadığı için 05.01.2013 tarihinde geri gelmiştir.²¹⁴

UFRS Yaklaşımı B'de (İptal Yaklaşımı) bilanço tarihinden önce satılan bir mal bilanço tarihinden sonra iade alındığında satışın yapılmadığı ve gelirin gerçekleşmediği varsayılır ve aşağıdaki kayıtlar benimsenebilir. Satılan mal 05.01.2013 tarihinde geri geldiğinde UFRS bu malı satılmamış olarak kabul eder, 31.12.2012 tarihli kayıt ile satışlar 50 TL ve satılan ticari mallar maliyeti 40 TL iptal edilir. Gerçekleşmemiş gelir için gider karşılığı ayrılır ve gelir tablosu düzeltilmiş olur. 05.01.2013 tarihinde yapılan kayıt ile bilanço düzeltilir ve gider karşılığı yok edilir²¹⁵.

25.12.2012		
Alıcılar	1.000	
Yurtiçi Satışlar		1.000
25.12.2012		
Satılan Ticari Mallar Maliyeti	800	
Ticari Mallar		800
31.12.2012		
Yurtiçi Satışlar	50	
Satılan Ticari Mallar Maliyeti		40
Maliyet Gider Karşılığı		10
05.01.2013		
Ticari Mallar	40	
Maliyet Gider Karşılığı	10	
Alıcılar		50

²¹⁴ Ahmet Türel, "Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Satış İadeleri İle İlgili Finansal Raporlama Yaklaşımları" **Mali Çözüm**, Y. 22, S. 113 (Eylül-Ekim 2012), s. 112.

²¹⁵ a.g.e., s. 115 ve 116.

d) Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) önceki olaylar nedeniyle, kardan pay ve ikramiye gibi bilanço tarihi itibarıyla hukuki veya zımni kabule dayalı bir borcun olduğu durumlarda, ikramiye veya kardan payın bilanço tarihinden sonra belirli hale gelmesi düzeltme gerektirir.²¹⁶

Örnek 1: İşletme yılsonunda belirli bir satış hedefine ulaşılması durumunda pazarlama biriminde çalışan personeline 1 maaş ikramiye verme taahhüdünde bulunmuştur. Finansal tabloların onayından önce satış hedeflerine ulaşıldığı tespit edilmiş olup, çalışanlara ikramiye dağıtılması kararlaştırılmıştır.²¹⁷

Kapanış kayıtlarının yapılmadığı varsayımına göre, aşağıdaki muhasebe kaydı yapılır.

31.12.2008	
631 PAZARLAMA, SATIŞ VE DĞT. GİD. HS.	10.000
381 GİDER TAHAKKUKLARI HS.	10.000
/	

2009 yılı açılış fişinde düzeltme yapılamaması durumunda, 2009 yılı kayıtlarında aşağıdaki muhasebe kaydı yapılır.

/	
570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI HS.	100.000
381 GİDER TAHAKKUKLARI HS.	100.000
/	

Örnek 2: (A) Anonim Şirketinin ana sözleşmesinde, her dönem sonunda elde edilen karın kesinleştiği tarih itibarıyla %2'sinin personele dağıtılacağı hakkında bir hüküm bulunmaktadır. 01.01.2011 – 31.12.2011 dönemine ait karın kesinleştiği tarih

²¹⁶ Özerhan ve Yanık, a.g.e., s. 757.

²¹⁷ a.g.e., s. 757.

22.02.2012'dir. Yönetim kurulu 2011 yılına ait finansal tabloların yayınlanmasına karar verdiği tarih ise, 14.03.2012'dir.²¹⁸

Bu durumda kesinleşen karın %2'si aşağıdaki gibi kaydedilecektir.

31.12.2011		
590 DÖNEM NET KARI HS.	2.000	
381 GİDER TAHAKKUKLARI HS.		2.000
2011 yılı net dönem karının %2'sinin personele Dağıtılacak olması nedeniyle		
/		

Örnek 3: Çalışanlara brüt 5.000,00 TL prim verilmesine finansal tablolar onaylanmadan önce karar verilmiştir.

Bu durum kapanan dönem karının 5.000,00 TL azalması anlamına gelir.

İkramiye veya kardan payın, bilanço tarihinden sonra belirli hale gelmesi düzeltme gerektirir. Ödemenin belirli hale gelmesi, işletmenin yetkili yönetim organı tarafından ödemeye ilişkin kararın alınması yani ödemenin kesinleşmesidir.

Çalışanlara sağlanan faydalar ile ilgili düzenlemeler TMS 19'da yer almaktadır.²¹⁹

31.12.2008		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.	5.000	
381 GİDER TAHAKKUKLARI HS.		5.000
Tahakkuk eden primler		
/		

²¹⁸ Güler, a.g.e., s. 488 ve 489.

²¹⁹ Pamukçu ve Pamukçu, a.g.e., s. 74 ve 75.

Örnek 4: ABC A.Ş. pazarlama şirketinin ana sözleşmesinde kar dağıtımını ile ilgili denetlenmiş yıllık satış rakamlarına göre hesaplanan bir ikramiye planı bulunmaktadır. Yönetim Kurulu, denetim tamamlandığında 200.000 TL tutarındaki ikramiyeyi onaylar. Onaylanan ikramiye 31.12.2014 tarihli finansal tablolarda açıklanan ödeme tutarından 100.000 TL daha yüksektir. Satışlar üzerinden hesaplanan dağıtılacak ikramiye tutarı raporlama döneminde daha az ayrıldığı için düzeltme gerektiren bir olaydır. İşletme finansal tablolarında yönetim kurulu tarafından onaylanan 200.000 TL ikramiye ödemesini yansıtmak zorundadır. Deftere aşağıdaki gibi düzeltme kaydı yapılır.²²⁰

31.12.2014			
760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİD. HS.	100.000		
381 GİDER TAHAKKUKLARI HS.			100.000
Dağıtılacak ikramiye düzeltme kaydı.			
/			

e) Bilanço tarihi itibariyle, finansal tabloların gerçeğe uygun olmadığını gösteren hata ve hilelerin bilanço tarihinden sonra ortaya çıkarılması düzeltme gerektirir.²²¹

Örnek 1: İşletmenin 31.12.2008 tarihi itibariyle düzenlediği finansal tablolara ilişkin kontroller sırasında nakden ödenen 300 TL tutarındaki yemek faturasının 3.000 TL olarak kayda alındığı tespit edilmiştir. Kasadan veznedar sorumludur.

Kapanış kaydının yapıldığı varsayımına göre muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olur.²²²

31.12.2008			
135 PERSONELDEN ALACAKLAR HS.	2.700		
590 DÖNEM NET KARI HS.			2.700
/			

²²⁰ Sağlam, Yolcu ve Eflatun, a.g.e., s.1191.

²²¹ Özerhan ve Yanık, a.g.e., s. 758.

²²² a.g.e.

Örnek 2: Denetçi 31 Aralık 2008 tarihli finansal tabloları denetlerken, finansal tablolar onaylanmadan satış hâsılatının sehven 20.000,00 TL eksik yazıldığı tespit edilmiştir.

Bu durum finansal tablolarda düzeltme gerektirir.

Bilanço tarihi itibarı ile finansal tabloların gerçeğe uygun olmadığını gösteren hata ve hilelerin bilanço tarihinden sonra ortaya çıkması düzeltme gerektirir.²²³

31.12.2008	
120 ALICILAR HS.	23.600
600 YURTIÇİ SATIŞLAR HS	20.000
391 HESAPLANAN KDV. HS.	3.600
/	

Örnek 3: ABC A.Ş.'nin 31.12.2014 tarihli finansal tabloları denetlenirken denetçiler 13.02.2015 tarihli denetim raporunda 25.07.2014 tarihli 5.000 TL tutarlı gider kaydının belgesiz bir harcama olduğunun tespitini yapmıştır. 13.02.2015 tarihinde şirketin finansal tabloları henüz onaylanmamıştır. Bu, düzeltme gerektiren bir olaydır. Çünkü belgesiz yapılan harcama işletme giderlerini arttırıp karını azaltmaktadır. Giderlerin azaltılıp karın arttırılması için finansal tablo kayıtlarından düzeltilmesi zorunludur. Düzeltme kaydı aşağıdaki gibi yapılır.²²⁴

31.12.2014	
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.	5.000
590 DÖNEM NET KARI HS.	5.000
Dönem karının düzeltilmesi kaydı	
/	

Örnek 4: ABC A.Ş.'nin 31.12.2014 tarihli finansal tabloları denetlenirken denetçiler 13.02.2015 tarihli denetim raporunda amortisman giderlerinin 15.000 TL eksik ayrıldığı tespitini yapmıştır. 13.02.2015 tarihinde şirketin finansal tabloları henüz onaylanmamıştır. Bu, düzeltme gerektiren bir olaydır çünkü eksik ayrılan amortisman gideri sonucu işletme giderleri azalmış dönem karı daha fazla hesaplanmıştır. Giderlerin

²²³ Pamukçu ve Pamukçu, a.g.e., s. 75.

²²⁴ Sağlam, Yolcu ve Eflatun, a.g.e., s. 1193.

arttırılıp dönem karının azaltılması için finansal tablo kayıtlarından düzeltilmesi zorunludur. Defterlere aşağıdaki gibi düzeltme kaydı yapılır.²²⁵

31.12.2014	
590 DÖNEM NET KARI HS.	15.000
257 BİRİKMİŞ AMORTİSM. HS. Dönem karının düzeltilmesi kaydı	15.000

3.5. Raporlama Döneminden Sonra Düzeltme Gerektirmeyen Olaylar

Bilanço tarihinden sonraki düzeltme gerektirmeyen olayların önemli olması durumunda, bunların açıklanmaması finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etkileyebilir. Bilanço tarihinden sonraki düzeltme gerektirmeyen olayların dipnotlarda açıklanması gerekir.

Finansal tablolarda düzeltme gerektirmeyen olaylar, olayların bilanço tarihinden sonra ortaya çıktığını gösteren koşulların bulunduğu durumları ifade etmektedir.²²⁶ Bu tür olaylar bilanço tarihinde mevcut olmayan, bütünüyle bilanço tarihinden sonra ancak onay tarihinden önce ortaya çıkan olayları ifade etmektedir. Bu olaylar, geçmiş dönem finansal tablolarında herhangi bir düzeltmeye konu olmayıp, cari dönemin tablolarında gösterilir. Bilanço tarihinden sonraki düzeltme gerektirmeyen olayların önemli olması durumunda, gerek olayın esasına, gerekse olayın tahmini finansal etkilerine ya da böyle bir tahminin yapılamadığına ilişkin açıklamalara tablo dipnotlarında yer verilmelidir.

Düzeltilme gerektirmeyen olaylara ilişkin olarak, aşağıda yer alan hususlar örnek olarak verilmiştir.

Bilanço tarihinden sonra gerçekleşen;

- Bağlı ortaklık satışı veya iştirakini elden çıkarması ya da birleşme, düzeltme gerektirmeyen olaylardır. Çünkü işlemler raporlama döneminden sonra gerçekleşmiş olup önceki dönem hesaplarında değişikliğe yol açmamaktadır. Ancak finansal tablo dipnotlarında açıklanması gerekir.

²²⁵ a.g.e.

²²⁶ KGK, TMS 10, m.3.

- Bir faaliyetin durdurulmasına yönelik planın duyurulması düzeltme gerektirmeyen bir olaydır. Örneğin; İşletmenin raporlama döneminden sonra faaliyet değişikliği nedeniyle bir süre faaliyetini durdurması ve aktifinde kayıtlı duran varlıklarını kiraya vermesi, kiralama işlemi raporlama döneminden sonra gerçekleştiği için önceki dönem hesaplarını değiştirmez. Dolayısıyla düzeltme gerektirmez ancak finansal tablo dipnotlarında açıklama yapılır.

- Önemli varlık alımları, satışları ya da devlet tarafından kamulaştırılması düzeltme gerektirmez.

Örneğin; Çardak A.Ş. bir tarım işletmesi olup, aktifinde kayıtlı arazilerindeki üzüm bağlarından ürettiği üzümlerin ve onlardan ürettiği meyve sularının satışıyla işgal etmektedir. Çardak A.Ş.'nin arazinin bulunduğu alanın önemli bir kısmından geçmesi planlanan demiryolu güzergâhı için, T.C. Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı 04.01.2017 tarihli tebliğ ile Çardak A.Ş.'ye kamulaştırma ve kıymet takdiri yapılacağını bildirmiştir. İşletme 2016 yılı finansal tablolarında düzeltme gerçekleştirmeyecek fakat dipnotlarında açıklama yapacaktır.

- Önemli tutarda hisse senedi işlemleri yapılması düzeltme gerektirmez.

Örneğin; Türkiye’de faaliyet gösteren ABC A.Ş. 2017 yılı içerisinde Tokyo Borsası’nda işlem gören ve teknoloji sektöründe faaliyette bulunan bir şirketin hisselerine yatırım yapmıştır. Finansal tabloların onay tarihinden önce Japonya’da meydana gelen şiddetli deprem, işletmenin hisselerine yatırım yaptığı teknoloji firmasının ana fabrikasında ciddi yıkıma ve zarara yol açması nedeniyle, hisselerin değerinde büyük düşüşe yol açmıştır. İlgili olay raporlama döneminden sonra ortaya çıktığı için 2017 finansal tablolarında herhangi bir düzeltme yapılmasına gerek yoktur. Olayın raporlama tarihinden önce öngörülmesi mümkün olmadığı için işletme sadece değer düşüklüğü ile ilgili dipnotlarda açıklama yapmalıdır.

- Yangın sebebiyle ana üretim fabrikasının tahrip olması düzeltme gerektirmez.

Örneğin; lojistik sektöründe hizmet veren bir firmada 02.01.2017 tarihinde yangın çıkmıştır. Yangın sonucu depo alanında müşterilere ait olan çok sayıda kıymetli stok zarar görmüştür. Hasar tespit raporu sonrası müşterilere ödeme yapılacaktır. Yangın 2016 finansal raporlama döneminden sonra meydana geldiği için 2016 finansal tablolarında

düzeltilme gerektirmez, dipnotlarda açıklama yapılır. Ancak, hasar tespit raporu sonrası ödenecek tutar 2017 yılı finansal tablolarında raporlanmak zorundadır.

- Önemli bir yeniden yapılandırma planının duyurulması veya planın uygulamaya başlanması düzeltilme gerektirmez.

Örneğin; işletme yönetiminin raporlama döneminden sonra iki ayrı iş bölümünü, tek bir bölümde birleştirme kararı alması ve bunu açıklaması, finansal tabloların dipnotlarında açıklanmasını gerektirir, ancak raporlama döneminden sonra gerçekleştiği için düzeltilme gerektirmez.

- Varlık fiyatlarında veya döviz kurunda meydana gelen dalgalanmalar dolayısıyla oluşan değer değişiklikleri düzeltilme gerektirmez.

Örneğin; 2017 raporlama döneminin bitiminden sonra ülkemizin bulunduğu coğrafyadaki çok uluslu bir savaş riski nedeniyle döviz kurlarında meydana gelen dalgalanmalar, 2017 yılı finansal tablolarında düzeltilme gerektirmeyen bir olaydır, ancak bilanço dipnotlarında açıklama yapılmalıdır.

- Vergi mevzuatında yapılan değişiklikler. İşletmenin cari ve ertelenmiş vergi alacakları ile borçları üzerinde önemli etkisi olan yeni vergi düzenlemelerinin yapılması veya vergi oranlarının değişmesi ya da bu şekilde bir vergi kanunu çıkarılmasının duyurulması.

- Önemli bir garantinin verilmesi gibi, önemli taahhütlere veya önemli koşullu borçlara girilmesi de düzeltilme gerektirmez.

Örneğin; Yıldız A.Ş., Güneş A.Ş.'nin Hilal A.Ş.'den aldığı mallar karşılığı borcunu ödememesi durumunda, Hilal A.Ş.'ye Güneş A.Ş.'nin borcunu ödeyeceğine karşılık garanti vermiştir. Yıldız A.Ş. bilanço tarihinde borç tutarı kadar karşılık ayırmıştır. Bilanço tarihinden sonra, onay tarihinden önce Güneş A.Ş.'nin Hilal A.Ş.'ye borcunu zamanında ve eksiksiz ödediğini öğrenmiştir. Bu durumda garanti edilen borcun geri ödenmeme riski raporlama döneminden sonra ortadan kalkmış olsa bile, Yıldız A.Ş.'nin raporlama tarihi itibarıyla bu durumu tahmin etmesi mümkün olmadığından, ayırdığı karşılığı düzeltilmesine gerek yoktur. Ancak, dipnotlarında ayırdığı garanti karşılığı borcun ödendiğinin bilgisini vermelidir.

- Raporlama döneminden sonra gerçekleşen olaylardan kaynaklanan önemli bir davanın başlaması da düzeltme gerektirmez.

Örneğin; İşletme 30.11.2016 tarihinde dava konusu yaptığı bir alacağı için karşılık ayırmıştır. Yönetim kurulu 31.03.2017 tarihinde finansal tabloları kamuya açıklamıştır, İşletme 15.05.2017 tarihinde alacağının tümünü tahsil etmiştir. Bu durumda, 2016 yılı mali tablolarında her hangi bir işlem yapılmaz. Çünkü 31.12.2016 bilanço tarihinden, 31.03.2017 yetkilendirme tarihine kadar ayrılan karşılığa gerek olmadığını bilmiyordu. Bu durumda finansal tablolarda düzeltme veya dipnotlarda açıklama yapmayı gerekmez. Tahsil tarihi 15.05.2017 yerine 30.03.2017 olması durumunda, finansal tablolarda düzeltme ve dipnotlarda açıklama gerekir.

Her ne kadar bu değişiklikler, finansal tablolarda bir düzeltmeyi gerektirecek nitelikte olmasalar da, geleceğe dönük olarak ilgili taraflara bilgi vermesi bakımından, tablolarda dipnot olarak yer verilmesinde yarar bulunmaktadır.

3.6. Temettüler

Pay senedi (hisse senedi), sahiplerine ödeneceği raporlama tarihinden sonra ilan edilen temettüler ile ilgili olarak, raporlama tarihinde işletmelerce herhangi bir yükümlülük finansal tablolara alınmaz.²²⁷

Ödeneceği, raporlama tarihinden sonra ancak finansal tabloların yayınlanması için onaylandığı tarihten önce ilan edilen temettüler; “Karşılıklar, Koşullu Borçlar, Koşullu Varlıklar” adlı standartta belirtilen cari yükümlülüklerle ilişkin kriterleri taşımadığından bir yükümlülük olarak finansal tablolara alınmaz. Bu tür temettüler dipnotlarda açıklanır.²²⁸

ABC işletmesi 05.02.2009 tarihinde 25.000,00 TL kar payı dağıtacağını ilan etmiştir.

²²⁷ Karapınar ve Eflatun, a.g.e., s. 97.

²²⁸ a.g.e.

31.12.2008 tarihli finansal tablolar değiştirilmeyecek, fakat dağıtılacak kar paylarının miktarları dipnotlarda açıklanacaktır.²²⁹

3.7. İşletmenin Sürekliliği Varsayımının Geçerliliğini Kaybetmesi

İşletmenin sürekliliği varsayımının raporlama döneminden sonra geçersiz olması halinde finansal tablolar işletmenin sürekliliği varsayımına göre hazırlanmamaktadır. Bu durumda işletmenin sürekliliği varsayımının kullanılmadığı, finansal tabloların hazırlanmasında hangi esasın kullanıldığı ve işletmenin sürekliliği varsayımının neden geçerli olmadığı dipnotlarda açıklanmaktadır.²³⁰

İşletme yönetimince bilanço tarihinden sonra işletmenin tasfiye edilmesi veya ticari faaliyetlerinin durdurulmasına karar verilmesi veya bu şekilde hareket edilmesi dışında gerçekçi bir alternatifin bulunmaması halinde, finansal tabloların hazırlanmasında işletmenin sürekliliği varsayımının geçerliliğini koruyup korumadığının yeniden gözden geçirmesini gerektirebilir.²³¹

Finansal tabloların hazırlanmasında işletmenin sürekliliği kavramının dikkate alınmadığı veya işletme yönetiminin işletmenin sürekliliğinden şüphede edilmesini gerektiren olay ve şartlara ilişkin önemli belirsizliklerden haberdar olduğu durumlarda; dipnotlarda, “TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu” standardına uygun olarak açıklama yapması şarttır. Dipnotlarda açıklanması gereken söz konusu olay ve şartlar bilanço tarihinden sonra da ortaya çıkabilir.²³²

²²⁹ Pamukçu ve Pamukçu, a.g.e., s. 77.

²³⁰ Ataman ve Gökçen, Büyük ve Orta Boy..., a.g.e., s. 71

²³¹ Sağlam, Yolcu ve Eflatun, a.g.e., s.1188.

²³² Karapınar ve Eflatun, a.g.e., s. 98.

3.8. Kamuya Açıklanacak Hususlar

TMS 10 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar Standardına göre raporlama döneminden sonra ortaya çıkan ancak finansal tablolarda düzeltme gerektirmeyen önemli olayların finansal tablo dipnotlarında açıklanması gerekmektedir.

Finansal tabloların yayımı için onay tarihi ile onayın kimin tarafından yapıldığına ilişkin bilgilerin finansal tablo dipnotlarında kamuya açıklanması gerekmektedir.²³³

Bilançonun Yayımı İçin Onay Tarihine İlişkin Açıklamalar:

- Bilançonun yayımı için onay tarihi ile onayın kimin tarafından yapıldığına ilişkin bilgiler kamuya açıklanır.²³⁴
- Finansal tablolar bilanço tarihinden sonraki olayları yansıtmadığı için bilançonun onay tarihinin bilinmesi finansal tablo kullanıcıları için önemlidir.²³⁵
- Bilanço tarihi itibarıyla olan durum hakkında bilanço tarihinden sonra yeni bilgiler elde edilmesi durumunda; söz konusu durum yeni bilgiler çerçevesinde güncellenir.²³⁶
- TMS 37 “Karşılıklar, Koşullu Yükümlülükler ve Koşullu Varlıklar” çerçevesinde karşılık ayrılması gerekip gerekmediği değerlendirilir ve koşullu borçlar güncellenir.²³⁷

Raporlama Döneminden Sonraki Düzeltme Gerektirmeyen Olaylara İlişkin Açıklamalar:

Bilanço tarihinden sonraki düzeltme gerektirmeyen olayların önemli olması durumunda, bunların açıklanmaması finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etkileyebilir. Bu nedenle, bilanço tarihinden sonraki düzeltme gerektirmeyen olayların dipnotlarda açıklanması gerekir.

²³³ TMS 10 m.17

²³⁴ Gökçen, Akgül ve Çakıcı, Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları..., a.g.e., s. 96

²³⁵ Pamukçu ve Pamukçu, a.g.e., s.77.

²³⁶ Sağlam, Yolcu ve Eflatun, a.g.e., s.1188.

²³⁷ Pamukçu ve Pamukçu, a.g.e., s.78.

Örnek 1:

ABC İşletmesi 05.02.2009 tarihinde 25.000,00 TL kar payı dağıtacağını ilan etmiştir. 31.12.2008 tarihli finansal tablolar değiştirilmeyecek, fakat dağıtılacak kar paylarının miktarları dipnotlarda açıklanacaktır.²³⁸

Örnek 2:

Doğan Şirketler Grubu A.Ş.'nin 31.12.2013 tarihinde sona eren hesap dönemine ait konsolide finansal tabloları onay tarihi ve onay mekanizması aşağıdaki biçimde açıklanmıştır:²³⁹

31 Aralık 2013 tarihi itibarıyla sona eren döneme ait konsolide finansal tablolar 7 Mart 2014 tarihinde yönetim kurulu tarafından onaylanmıştır. Yönetim kurulu dışındaki kişilerin finansal tabloları değiştirme yetkisi bulunmamaktadır.

İşletmenin ortakları veya başka taraflar, finansal tabloların yayımı sonrası finansal tabloları değiştirme gücüne sahipse, işletme bu durumu açıklamalıdır.

3.9. TMS-10 Raporlama Döneminden Sonraki Olayların Yasal Düzenlemeler Açısından Karşılaştırılması

MSUGT'larda bazı kalemlere ilişkin değerlendirme hükümlerine yer verilmemiş olması, değerlendirme hükümlerinin ihtiyari bırakılmış olması veya öngörülen değerlendirme hükümlerinin uygulanma şekline ilişkin esasların açıklanmamış olması, ayrıca kıdem tazminatı, amortisman, reeskont gibi çoğu uygulamanın ihtiyari olması ve finansal tabloların amacının işletmenin vergi matrahına ulaşmak olarak görülmesi sebebiyle MSUGT'lara göre hazırlanan finansal tablolar bağımsız denetime uygun bir kıstas teşkil etmemekte ve bağımsız denetimin kalitesini ve güvenilirliğini azaltmaktaydı. Ayrıca MSUGT'lara göre hazırlanan finansal tablolar gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir sunum sağlama amacından uzaklaşmıştır.

BOBİ FRS'de yer alan, raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektiren olayların etkisinin yansıtılması amacıyla ilgili dipnotlar dâhil raporlama dönemine ait

²³⁸ Pamukçu ve Pamukçu, a.g.e., s.77.

²³⁹ Özdemir, a.g.e., s. 162.

finansal tablolarda yer alan tutarların düzeltilmesine ve raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen olayların etkisinin yansıtılması amacıyla raporlama dönemine ait finansal tablolarda yer alan tutarlarda herhangi bir değişiklik yapılmayacağı ancak önemli nitelikte olanların dipnotlarda açıklanacağına ilişkin hükümler TMS 10 ile uyumludur.

AB’de, payları borsada işlem gören işletmelerin konsolide finansal tablolarını UFRS uygun olarak hazırlamaları zorunlu olup, diğer işletmelerin finansal tablolarını UMS/UFRS’e uygun olarak hazırlayıp hazırlamamaları ise üye ülke tercihinin bırakılmıştır. UMS/UFRS uygulamayan işletmeler finansal tablolarını, 1 Ocak 2016 tarihinden itibaren UMS/UFRS’e göre basitleştirilmiş muhasebe ilkeleri içeren 2013/34/EU sayılı Direktife (Muhasebe Direktifi) uygun olarak hazırlamaktadır.

Diğer taraftan, AB müktesebatının 6 no’lu şirketler hukuku faslının alt başlığı olan “Muhasebe ve Denetim” alanındaki AB düzenlemelerine uyumun sağlanması amacıyla AB Muhasebe Direktifiyle uyumlu bir mevzuatın hazırlanması gerekmektedir.

Ülkemizde bağımsız denetime tabi olup TMS/TFRS uygulamayan işletmelerin uyguladığı yürürlükteki mevzuat hükümlerinin söz konusu AB Direktifi hükümleriyle uyumlu olmaması ve temel muhasebe esasları açısından uygulamada çeşitli eksikliklerinin bulunması nedeniyle, KGK tarafından 2014 yılında MSUGT’lara ek olarak “TMS’leri Uygulamayan Şirketlerin Finansal Tablolarının Hazırlanmasında Uygulanacak İlave Hususlar” yayımlanmıştır. Söz konusu “İlave Hususlar”, geçici bir düzenleme olarak yayımlanmış ve bu düzenlemeyle MSUGT’larda yer almayan veya ihtiyari bırakılan hususlarla ilgili temel kurallar (amortisman ve kıdem tazminatı karşılığı ayrılmasının zorunlu hale gelmesi gibi) getirilmesi amaçlanmıştır.

Bu nedenle, kalıcı bir çözüm olması amacıyla KGK tarafından 2014 yılında Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi (YFRÇ) hazırlık çalışmaları başlatılmıştır. Bu çalışmalar kapsamında bir çalışma ve danışma komisyonu oluşturulmuş olup, bu komisyonda yer alan gerek kamu kurum ve kuruluşları gerekse mesleki ve sivil toplum kuruluşları temsilcileri ile akademisyenler çalışmalara katkı sağlamıştır. Bu çalışmalar sonucunda ortaya çıkan taslak metin 2015 yılı Kasım ayında kamuoyu görüşüne açılmıştır.

Daha sonra düzenlenen çalıştaylarda değerlendirilen taslak YFRÇ metni, paydaşların görüşleri de dikkate alınarak, KGK tarafından BOBİ FRS adıyla, 1 Ocak 2018

tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere, 29 Temmuz 2017 tarihli Mükerrer Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

KGK verilerine göre, 2016 yılında bağımsız denetim sözleşmesi imzalayan 6.550 şirket bulunmaktadır. Bu şirketlerden KAYİK tanımını karşılayan 1.550 şirket TMS/IFRS uygulamakta olup, kalan 4.700 şirket 1 Ocak 2018’den itibaren BOBİ FRS’yi uygulayacaktır.

BOBİ FRS’nin yürürlüğe girmesiyle birlikte bağımsız denetime tabi olup TMS/IFRS uygulamayan yaklaşık 2.000 büyük ve 3.000 orta olmak üzere 5.000 civarındaki şirket sayısının ilerleyen yıllarda bağımsız denetim kapsamının genişletilmesiyle birlikte kademeli olarak artacağı öngörülmektedir.

KARŞILAŞTIRMA			
	BOBİ FRS	MSUGT/ VUK	TFRS
Raporlama Döneminden Sonraki Düzeltme Gerektiren Olaylar	Dipnotlar dâhil raporlama dönemine ait finansal tablolarda yer alan tutarlar düzeltilir.	Bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan ve açıklamayı gerektiren hususlara ilişkin bilanço dipnotlarında bilgi sunulur.	BOBİ FRS ile uyumlu
Raporlama Döneminden Sonraki Düzeltme Gerektirmeyen Olaylar	Raporlama dönemine ait finansal tablolarda yer alan tutarlarda herhangi bir değişiklik yapılmaz, önemli nitelikte olanlar dipnotlarda açıklanır.		BOBİ FRS ile uyumlu
Şekil 9. Raporlama Döneminden Sonraki Olayların Karşılaştırılması			

Kaynak: KGK- BOBİ FRS Sunumları

4. TMS – 10 FİNANSAL TABLOLAR ÜZERİNE ETKİLERİ VE BİR ÖRNEK UYGULAMA

Uluslararası muhasebedeki farklılıkların giderilmesi ve finansal tabloların ortak bir dille hazırlanıp sunulması amacıyla IASB tarafından IAS ve IFRS yayınlanmıştır.²⁴⁰

Türkiye’de bu standartlara uyumu sağlama görevini günümüzde KGK üstlenmiştir. Ayrıca muhasebe uygulamalarını etkileyen önemli konulardan birisi olan TTK, uluslararası alandaki muhasebe uygulamalarındaki değişikliklere uyum göstererek, 6102 sayılı Yeni TTK’ya, KGK tarafından yayınlanmış olan standartlara uyulacağına dair hükümler eklenmiştir.

VUK öncelikle dönem kârının doğru tespitine odaklanır. Mevzuat asgari değerlendirme ölçülerini belirlemede, dönem kârının tespitinde mükellefe ve işletme yöneticilerine fazla bir tercih hakkı bırakmamaktadır. Değerleme ve kazanç tespitine ilişkin MSUGT/TMS uyumsuzlukları, her bir standartlar kapsamında ayrı ele alınmaktadır.

MSUGT dönem içi işlemlerin sonucu olan dönem kârı ile varlık ve kaynakların doğru bir şekilde finansal tablolarda yer almasını sağlar. Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen Tekdüzen Hesap Planı ve uygulaması bu amaçla kullanılır. Ancak MSUGT uygulamalarında, dönem faaliyet sonuçlarının sunumuna ilişkin ayrıntılı bir düzenleme yapılmamıştır. Bu kapsamda TMS/IFRS uygulamalarıyla karşılaştırılamayacak kadar genel niteliktedir.

Raporlama döneminden sonra gerçekleşen olayların finansal tablolara etkilerine ilişkin MSUGT’da özellikli bir belirleme olmadığından, konuya ilişkin MSUGT ile TMS/IFRS arasında bir uyum karşılaştırması yapmak zor olmaktadır. Ancak, raporlama döneminden sonra gerçekleşen olaylara ilişkin olarak dönem kârını farklılaştıracak nitelikte

²⁴⁰ Serkan Terzi, İlker Kıymetli Şen ve Filiz Bülbül, **UFRS’ye Göre Cari Dönem Bilanço ve Gelir Tablosunun Hazırlanması**, Mali Çözüm, S. 90, 2008.

bir işlem ya da düzeltme yapılması gerekirse, bu işlemin MSUGT açısından geçerli olup olmayacağı VUK esas alınarak incelenir.

6.08.2014 tarihli Resmi Gazete’de Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun 21.08.2014 tarihli toplantısında aldığı 75935942-050.01.04-(01/26) Numaralı Kararı ile hangi kurum, kuruluş ve işletmelerin 01.01.2014 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerine ilişkin münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında TMS uygulayacaklarına yer verilmiştir.

6102 sayılı Yeni TTK’nın Geçici 1’inci Maddesi uyarınca;

(1) Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından belirlenen Türkiye Muhasebe Standartları;

a) Türkiye Muhasebe Standartları, Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/IFRS) ve yorumlarından,

b) Kurum tarafından değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için belirlenen standartlar ve diğer düzenlemelerden, oluşur.

(2) Aşağıda sayılanlar TMS/IFRS ve yorumlarını uygulamakla yükümlüdür:

a) 1534 üncü maddenin ikinci fıkrasının (b) ilâ (e) bentlerindeki sermaye şirketleri.

Bu şirketler aşağıdakilerden oluşur:

-Sermaye Piyasası Kanununa göre, ihraç ettikleri sermaye piyasası araçları borsada veya teşkilatlanmış diğer bir piyasada işlem gören şirketler, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ve konsolidasyon kapsamına alınan diğer işletmeler,

-Bankacılık Kanununun 3 üncü maddesinde tanımlanan bankalar ile bağlı ortaklıkları,

- 03.6.2007 tarihli ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanununda tanımlanan sigorta ve reasürans şirketleri,

- 28.3.2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanununda tanımlanan emeklilik şirketleri.

b) TMS/IFRS ve yorumlarını uygulamayı tercih edenler.

(3) Aşağıda sayılanlar birinci fıkranın (b) bendine göre belirlenen standart ve düzenlemeleri uygulamakla yükümlüdür:

a) İkinci fıkranın (a) bendinde belirtilenlerin dışında kalan ve işletme yönetiminde yer almayan işletme sahipleri, işletmeye borç verenler ve kredi derecelendirme kuruluşları gibi dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablo düzenleyen işletmeler.

b) TMS/TFRS'yi uygulamayı tercih eden KOBİ tanımındaki işletmelerden tekrar KOBİ/TFRS uygulamasına dönmek isteyen işletmeler.

(4) Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar itibarıyla Türkiye Muhasebe Standartlarından muaf olacakları tespit etmeye veya bunlar için ayrı düzenlemeler yapmaya yetkilidir.

(5) Türkiye Muhasebe Standartları (TMS/TFRS ve yorumları ile KOBİ/TFRS) ve kavramsal çerçevede belirlenen ilkeler bu Kanunun finansal tablolara ve raporlamaya ilişkin hükümleri ile ilgili diğer hükümlerine de uygulanır.

4.1. TFRS 1'in İlk Uygulaması

TFRS'lere geçiş tarihi itibarıyla, TFRS açılış finansal durum tablosu düzenlenir ve sunulur. Söz konusu işlem, TFRS'ler çerçevesinde yapılan muhasebeleştirme işlemlerinin başlangıç noktasını teşkil eder.²⁴¹

TFRS'nin amacı, TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tabloların ve söz konusu finansal tabloların kapsadığı ara dönem finansal raporlarının:

- (a) Şeffaf ve sunulan tüm dönemler açısından karşılaştırılabilir nitelikte olan,
- (b) Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına (TFRS'lere) göre gerçekleştirilecek muhasebe uygulamaları açısından uygun bir başlangıç sağlayan ve

(c) Faydasını aşmayan bir maliyetle elde edilebilecek yüksek kalitede bilgiler içermesini sağlamaktır.²⁴²

²⁴¹ Özerhan ve Yanık, a.g.e. s.806.

²⁴² KGK, TFRS 1, Paragraf 1.

4.2. TFRS Açılış Finansal Durum Tablosu Tarihinin Tespiti ve Düzenlenecek Finansal Tablolar.

TFRS'lere geçiş tarihi itibariyle, TFRS açılış bilançosu düzenlenir. TFRS açılış bilançosu, standartlara göre yapılacak muhasebenin başlangıç noktasını teşkil eder.²⁴³

TFRS 1'in ilk kez uygulandığı finansal tablolarda TMS 1 ile uyum sağlaması açısından karşılaştırmalı bilgi içeren en az üç finansal durum tablosuna, iki kapsamlı kar ve zarar tablosuna, iki bireysel kar veya zarar tablosuna (sunuluyor ise), iki nakit akış tablosuna, iki özkaynaklar değişim tablosuna ve ilgili dipnotlara yer verilir.²⁴⁴

Açılış bilançosu ilk TFRS finansal tabloların hazırlanmasında temel alınmaktadır. Açılış bilançosu ilk TFRS finansal tabloları ile birlikte yayınlanmalıdır.²⁴⁵

Örneğin; 31.12.2006 tarihinde UFRS (TFRS)'ye uygun raporlama yapabilmek için;

✓ İlk önce 31.12.2004 tarihli bilanço standartlara göre düzenlenerek geçmiş yıl karı veya zararı bulunacak,

✓ Sonra 31.12.2005 tarihli bilanço standartlara göre düzeltilecek,

✓ Daha sonra da 31.12.2004 tarihli bilanço ile 31.12.2005 tarihli bilanço karşılaştırılarak 31.12.2005 tarihli gelir tablosu düzenlenecektir.

✓ Buna müteakip olarak da, 31.12.2006 tarihli bilanço ve gelir tablosu 31.12.2005 tarihli bilanço ve gelir tablosu ile karşılaştırılarak düzeltilecektir. Böylece en az iki yıla ait karşılaştırmalı bilgi sağlanmış olur.²⁴⁶

Karşılaştırmalı bilgi sunulan yılın 2006 takvim yılı olması durumunda, TFRS'ye uygun finansal tabloların ilk kez hazırlanmasına ilişkin zaman cetveli aşağıdaki gibi olacaktır.²⁴⁷

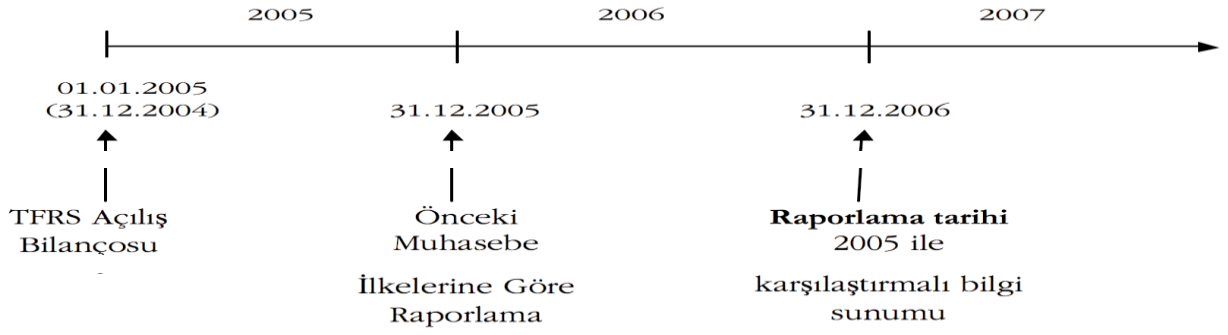
²⁴³ Güler, a.g.e., s. 883.

²⁴⁴ Özerhan ve Yanık, a.g.e., s. 808.

²⁴⁵ a.g.e. s. 807.

²⁴⁶ Terzi, Şen ve Bülbül, a.g.e., s. 105

²⁴⁷ a.g.e.



Bu çalışmanın temel amacı, raporlama döneminden sonraki olayların cari dönem bilanço ve gelir tablosu üzerinde meydana getirdiği değişikliklerdir. Bu amaçla öncelikli olarak 01.01.2016 tarihli (31.12.2015 tarihli) açılış bilançosu UFRS'ye göre oluşturulmuş ve 31.12.2016 tarihli cari dönem bilançosu ile arasındaki farklar esas alınarak 31.12.2016 tarihli cari dönem gelir tablosu hazırlanmıştır. Düzeltme 2015 yılında faaliyete geçtiği için açılış bilançosu olarak 31.12.2015 tarihli bilanço esas alınmıştır. Hazırlanan 2016 yılı bilanço ve Gelir tablosuna daha sonra raporlama döneminden sonraki olayların etkisi eklenerek, düzeltme öncesi ve sonrası finansal tabloları karşılaştırılmıştır.

Düzeltme kayıtlarının ve işlemlerinin doğru yapılması için öncelikle bilançonun onay tarihinin bilinmesi gerekmektedir. Çünkü finansal tablolarda düzeltme gerektiren bir olay ancak bilançonun onaylanma tarihine kadar yapılabilmektedir. Düzeltme gerektirmeyen olaylar için de finansal tablo dipnotlarında açıklamalar yapılmalıdır. Finansal tabloların sunulması kadar; tüm faaliyet sonuçlarını yansıtacak şekilde, tam ve doğru olarak sunulması da önemlidir.

4.3. Örnek Uygulama

Şirketin 25.01.2018 tarihi itibarıyla düzenlenmiş 31.12.2018 tarihli bilançosu Tablo-6'daki gibidir.

Tablo 6: AKAY A.Ş.’nin 31.12.2017 Tarihli Bilançosu

AKAY A.Ş. 31.12.2017 TARİHLİ AYRINTILI BİLANÇOSU	
AKTİF	
	2017/DÜZELTİLMEMİŞ
1 DÖNEN VARLIKLAR	9.712.751,00
10 Hazır Değerler	1.079.125,00
100 Kasa	18.125,00
101 Alınan Çekler	1.350.000,00
102 Bankalar	311.000,00
103 Verilen Çekler ve Ödeme Emr. (-)	600.000,00
11 Menkul Kıymetler	150.000,00
110 Hisse Senetleri	80.000,00
112 Kamu Kes. Tahvil, Senet ve Bono	70.000,00
12 Ticari Alacaklar	4.183.126,00
120 Alıcılar	1.200.000,00
121 Alacak Senetleri	2.500.000,00
127 Diğer Ticari Alacaklar	483.126,00
128 Şüpheli Ticari Alacaklar	100.000,00
129 Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)	100.000,00
15 Stoklar	4.250.000,00
153 Ticari Mallar	3.250.000,00
170 Y.Y.İnş. Ve Onarım Maliyet.	1.000.000,00
18 Gel. Ayl. Ait Gid. Ve Gelir Tah.	50.500,00
180 Gelecek Aylara Ait Giderler	25.000,00
181 Gelir Tahakkukları	25.500,00
2 DURAN VARLIKLAR	8.660.625,00
25 Maddi Duran Varlıklar	8.540.625,00
242 İştirakler	5.000.000,00
250 Arazi ve Arsalar	3.000.000,00
252 Binalar	999.999,00
255 Demirbaşlar	150.000,00
257 Birikmiş Amortismanlar (-)	609.374,00
26 Maddi Olmayan Duran Varlıklar	120.000,00
260 Haklar	
262 Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri	0,00
263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri	60.000,00
264 Özel Maliyetler	60.000,00
268 Birikmiş Amortismanlar (-)	
28 Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları	0,00
280 Gelecek Yıllara Ait Giderler	
Ertelenen Vergi Alacağı	21.801,00
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	250.000,00
Ertelenmiş Giderler	40.000,00
Sözleşmeden Doğan Alacaklar	150.000,00
AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI	18.835.177,00

AKAY A.Ş. 31.12.2017 TARİHLİ AYRINTILI BİLANÇOSU		
PASİF		
		2017/DÜZELTİLMEMİŞ
3	KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	5.218.750,00
30	Mali Borçlar	875.000,00
300	Banka Kredileri	875.000,00
32	Ticari Borçlar	2.400.000,00
320	Satıcılar	1.300.000,00
321	Borç Senetleri	1.100.000,00
34	Alınan Avanslar	0,00
340	Alınan Sipariş Avansları	
35	Y.Y. İnş. Ve Onar. Hakediş Bedeli	1.900.000,00
350	Y.Y. İnş. Ve Onar. Hakediş Bedeli	1.900.000,00
38	Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları	43.750,00
381	Gider Tahakkukları	43.750,00
4	UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	1.820.000,00
42	Ticari Borçlar	1.820.000,00
420	Satıcılar	970.000,00
421	Borç Senetleri	600.000,00
472	Kıdem Tazminatı Karşılığı	100.000,00
479	Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	150.000,00
5	ÖZKAYNAKLAR	11.697.427,00
50	Ödenmiş Sermaye	8.412.500,00
500	Sermaye	5.000.000,00
522	MDV. Yediden Değerleme Artışları	3.412.500,00
57	Geçmiş Yıllar Karları	2.722.046,00
570	Geçmiş Yıllar Karları	2.722.046,00
58	Geçmiş Yıllar Zararları (-)	0,00
580	Geçmiş Yıllar Zararları (-)	
59	Dönem Net Karı (Zararı)	562.881,00
590	Dönem Net Karı	562.881,00
591	Dönem Net Zararı (-)	
	Ertelenmiş Giderler	99.000,00
	Sözleşmeden Doğan Borçlar	
	PASİF KAYNAKLAR TOPLAMI	18.835.177,00

AKAY A.Ş. 01.01.2017 - 31.12.2017 DÖNEMİNE AİT		
AYRINTILI GELİR TABLOSU		
	ÖNCEKİ DÖNEM	
	31.12.2017 DÜZELTİLMEMİŞ	
A - BRÜT SATIŞLAR		2.750.000,00
600 1- Yurtiçi Satışlar	2.750.000,00	
B - SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)		(127.500,00)
610 1- Satış İadeleri (-)	(127.500,00)	
C - NET SATIŞLAR		2.622.500,00
D - SATIŞLARIN MALİYETİ (-)		(2.350.250,00)
620 1- Satılan Mamuller Maliyeti (-)	(2.350.250,00)	
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI		272.250,00
E - FAALİYET GİDERLERİ (-)		(218.500,00)
630 1- Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)		
631 2- Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	(105.000,00)	
632 3- Genel Yönetim Giderleri (-)	(113.500,00)	
FAALİYET KARI VEYA ZARARI		53.750,00
F - DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR		117.500,00
642 3- Faiz Geliri	5.000,00	
643 4- Komisyon Gelirleri	62.500,00	
646 7- Kambiyo Karları	22.500,00	
649 10- Faaliyetle İlgili Diğer Olağan Gelirler ve Karlar	27.500,00	
G - DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLARI (-)		(12.500,00)
656 4- Kambiyo Zararları (-)	(12.500,00)	
H - FİNANSMAN GİDERLERİ (-)		(67.500,00)
661 2- Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	(67.500,00)	
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR		91.250,00
I - OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR		77.500,00
679 2- Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	77.500,00	
J - OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)		-
680 1- Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları (-)		
681 2- Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)		
689 3- Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-)		
DÖNEM KARI VEYA ZARARI	703.601,25	168.750,00
ERTELENEN VERGİ ALACAĞI		
ERTELENEN VERGİ GİDERİ		
K - DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK. KRŞ. (-)	(33.750,00)	(33.750,00)
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI		135.000,00

4.3.1. Varsayımlar

AKAY A.Ş. İşletmesinin 25.01.2018 tarihli hazırladığı yukarıdaki finansal tablolarından sonra aşağıdaki olaylar gerçekleşmiştir.

- 1- İşletme hakkında lisanslı program izinsiz kullanma nedeniyle açılan tazminat davası 12.02.2018 tarihinde sonuçlanmış ve işletme 10.000 TL tazminat ödemekle cezalandırılmıştır.
- 2- İşletme hakkında rekabetin korunması hakkındaki kanunu ihlali nedeni ile açılan dava 29.01.2018 tarihinde sonuçlanmış ve işletme 6.000,00 TL tazminat ödemekle cezalandırılmıştır. İşletme 31.12.2017 itibari ile henüz sonuçlanmamış olan bu dava nedeni ile 10.000,00 lira karşılık kayda almıştır.
- 3- İşletmenin 31.12.2017 tarihi itibariyle X Ticaret işletmesinden 5.000 TL alacağı bulunmaktadır. İşletmenin alacaklı olduğu firmanın 10.02.2009 tarihinde iflas talep ettiği öğrenilmiştir.
- 4- ABC A.Ş. 31.12.2014 tarihinde yaptığı sayımdan sonra 5.000 TL tutarında stok kaleminin satıldığı halde stoklardan düşülmediğinin tespiti yapılmıştır.
- 5- İşletme yılsonunda belirli bir satış hedefine ulaşılması durumunda pazarlama biriminde çalışan personeline 1 maaş ikramiye verme taahhüdünde bulunmuştur. Finansal tabloların onayından önce satış hedeflerine ulaşıldığı tespit edilmiş olup, çalışanlara ikramiye dağıtılması kararlaştırılmıştır.
- 6- İşletmenin 31.12.2017 tarihli finansal tabloları denetlenirken, denetçiler 13.02.2018 tarihli denetim raporunda 25.07.2017 tarihli 5.000 TL tutarlı gider kaydının belgesiz bir harcama olduğunun ve amortisman giderlerinin 15.000 TL eksik ayrıldığına tespitini yapmıştır.

4.3.2. Düzeltme Kayıtları

31.12.2017	
659 DİĞER ÇEŞİTLİ GİDER VE ZARARLAR H.	10.000
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HS.	2.000
379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI HS.	4.000
691.20 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER ERTELENMİŞ VERGİ GELİR ETKİSİ HS.	800
128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR HS.	5.000
654 KARŞILIK GİDERLERİ HS.	5.000
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HS.	1.000
621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ H.	5.000
631 PAZARLAMA, SATIŞ VE DĞT. GİD. HS.	10.000
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.	5.000
590 DÖNEM NET KARI HS.	15.000
379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI HS.	10.000
691.20 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETL. ERTELENMİŞ VERGİ GELİR ETKİSİ HS.	2.000
644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR HS.	4.000
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HS.	800
120 ALICILAR HS.	5.000
129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI HS.(-)	5.000
691.20 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER ERTELENMİŞ VERGİ GELİR ETKİSİ HS.	1.000
153 TİCARİ MALLAR	5.000
381 GİDER TAHAKKUKLARI	10.000
257 BİRİKMİŞ AMORTİSM. HS.	15.000
590 DÖNEM NET KARI HS.	5.000

AKAY A.Ş. 31.12.2017 TARİHLİ AYRINTILI BİLANÇOSU		
AKTİF		2017/DÜZELTİLMİŞ
1	DÖNEN VARLIKLAR	1.054.500,00
10	Hazır Değerler	250.000,00
100	Kasa	125.000,00
101	Alınan Çekler	0,00
102	Bankalar	125.000,00
103	Verilen Çekler ve Ödeme Emr. (-)	0,00
11	Menkul Kıymetler	150.000,00
110	Hisse Senetleri	150.000,00
112	Kamu Kes. Tahvil, Senet ve Bono	0,00
12	Ticari Alacaklar	257.500,00
120	Alıcılar	257.500,00
121	Alacak Senetleri	0,00
127	Diğer Ticari Alacaklar	0,00
128	Şüpheli Ticari Alacaklar	5.000,00
129	Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)	5.000,00
13	Diğer Alacaklar	0,00
136	Diğer Çeşitli Alacaklar	0,00
15	Stoklar	397.000,00
153	Ticari Mallar	320.000,00
159	Verilen Sipariş Avansları	77.000,00
18	Gel. Ayl. Ait Gid. Ve Gelir Tah.	0,00
180	Gelecek Aylara Ait Giderler	0,00
181	Gelir Tahakkukları	0,00
2	DURAN VARLIKLAR	546.250,00
25	Maddi Duran Varlıklar	285.000,00
253	Tesis, Makine ve Cihazlar	150.000,00
257	Birikmiş Amortismanlar (-)	65.000,00
258	Yapılmakta Olan Yatırımlar	200.000,00
26	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	136.250,00
260	Haklar	80.000,00
268	Birikmiş Amortismanlar (-)	16.000,00
269	Verilen Sipariş Avansları	72.250,00
28	Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları	125.000,00
280	Gelecek Yıllara Ait Giderler	125.000,00
	Ertelenen Vergi Varlığı	3.000,00
	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	0,00
	Ertelenmiş Giderler	0,00
	Sözleşmeden Doğan Alacaklar	0,00
	AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI	1.603.750,00

AKAY A.Ş. 31.12.2017 TARİHLİ AYRINTILI BİLANÇOSU		
PASİF		
		2017/DÜZELTİLMİŞ
3	KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	424.750,00
30	Mali Borçlar	0,00
300	Banka Kredileri	0,00
32	Ticari Borçlar	300.000,00
320	Satıcılar	300.000,00
321	Borç Senetleri	0,00
36	Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler	100.000,00
360	Ödenecek Vergi ve Fonlar	45.000,00
361	Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	55.000,00
		0,00
37	Borç ve Gider Karşılıkları	14.750,00
370	Dönem Karı Vergi ve Diğer Y.Y. Karş.	33.750,00
371	Dönem Karı Peş. Öd. Vergi ve Diğer Yük. (-)	25.000,00
379	Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	6.000,00
38	Gelecek Aylara Ait Gel. Ve Gid. Tah.	10.000,00
381	Gider Tahakkukları	10.000,00
		0,00
4	UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	550.000,00
40	Mali Borçlar	550.000,00
400	Banka Kredileri	550.000,00
		0,00
		0,00
		0,00
5	ÖZKAYNAKLAR	628.200,00
50	Ödenmiş Sermaye	574.500,00
500	Sermaye	574.500,00
54	Kar Yedekleri	32.500,00
540	Yasal Yedekler	32.500,00
57	Geçmiş Yıllar Karları	0,00
570	Geçmiş Yıllar Karları	0,00
58	Geçmiş Yıllar Zararları (-)	75.000,00
580	Geçmiş Yıllar Zararları (-)	75.000,00
59	Dönem Net Karı (Zararı)	96.200,00
590	Dönem Net Karı	96.200,00
591	Dönem Net Zararı (-)	
	Ertelenen Vergi Yükümlülükleri	800,00
	Ertelenmiş Giderler	0,00
	Sözleşmeden Doğan Borçlar	0,00
	PASİF KAYNAKLAR TOPLAMI	1.603.750,00

**AKAY A.Ş. 01.01.2017 - 31.12.2017 DÖNEMİNE AİT
AYRINTILI GELİR TABLOSU**

		CARİ DÖNEM	
		31.12.2017 / DÜZELTİLMİŞ	
A -	BRÜT SATIŞLAR		2.750.000,00
600	1- Yurtiçi Satışlar	2.750.000,00	
B -	SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)		(127.500,00)
610	1- Satış İadeleri (-)	(127.500,00)	
C -	NET SATIŞLAR		2.622.500,00
D -	SATIŞLARIN MALİYETİ (-)		(2.355.250,00)
620	1- Satılan Mamuller Maliyeti (-)	(2.350.250,00)	
621	2- Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	(5.000,00)	
	BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI		267.250,00
E -	FAALİYET GİDERLERİ (-)		(233.500,00)
631	2- Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	(115.000,00)	
632	3- Genel Yönetim Giderleri (-)	(118.500,00)	
	FAALİYET KARI VEYA ZARARI		33.750,00
F -	DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR		121.500,00
642	3- Faiz Geliri	5.000,00	
643	4- Komisyon Gelirleri	62.500,00	
644	5- Konusu Kalmayan Karşılıklar	4.000,00	
646	7- Kambiyo Karları	22.500,00	
649	10- Faaliyetle İlgili Diğer Olağan Gelirler ve Karlar	27.500,00	
G -	DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLARI (-)		(27.500,00)
654	2- Karşılık Giderleri (-)	(5.000,00)	
656	4- Kambiyo Zararları (-)	(12.500,00)	
659	7- Faaliyetle İlgili Diğer Olağan Gider ve Zararlar (-)	(10.000,00)	
H -	FİNANSMAN GİDERLERİ (-)		(67.500,00)
660	1- Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	-	
661	2- Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	(67.500,00)	
	OLAĞAN KAR VEYA ZARAR		60.250,00
I -	OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR		77.500,00
671	1- Önceki Dönem Gelir ve Karları		
679	2- Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	77.500,00	
689	3- Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-)		
	DÖNEM KARI VEYA ZARARI	703.601,25	137.750,00
	ERTELENEN VERGİ ALACAĞI	2.200,00	2.200,00
	ERTELENEN VERGİ GİDERİ		-
K -	DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK. KRŞ. (-)	(33.750,00)	(33.750,00)
	DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI		106.200,00

SONUÇ

Dünya çapındaki küreselleşme hareketi ile birlikte sermaye sahiplerinin uluslararası yatırımlara yönelmesi hız kazanmıştır. Bu gelişmeler ve uluslararası ticaretin deniz aşırı kıtalara ulaşması sonucunda, finansal bilgilerin sunulması açısından, her yerde aynı anlamı ifade eden şeffaf, gerçeği yansıtan ve karşılaştırılabilir muhasebe diline ihtiyaç duyulmuştur. Bu gelişmeler dünya çapında muhasebe standartlarının oluşumunu hızlandırmış, uyum ve uyumlaştırma süreçlerini başlatmıştır.

Muhasebenin sosyal sorumluluk kavramı çerçevesinde işletme yönetimi, işletmenin mali durumu ile ilgilenen kişi veya gruplara finansal raporlamalarla, doğru ve güvenilir bilgi aktarmaktan sorumludur. Muhasebe tarafından yerine getirilen finansal raporlama işi Genel Kabul Görmüş Muhasebe ilkelerine göre kaydedilip finansal tablolar şeklinde raporlanması gerekir.

Finansal raporlamanın amacı, işletmelerin finansal durumunu ve finansal performansını yansıtan tablolar yardımıyla, işletmeyle iş ve çıkar ilişkilerine göre kararlar alacak olan bilgi kullanıcılarına, finansal bilgi vermek amacıyla Finansal Raporlamalar hazırlanır. Bu raporlar işletmenin ekonomik kaynakları ile işletmenin yükümlülüklerine ilişkin bilgilerden oluşur. Bu bilgiler sayesinde kullanıcılar, işletmenin finansal açıdan güçlü ve zayıf yönlerini belirlemeye çalışırlar.

İşletmenin finansal performansını ortaya koymayı ve ekonomik karar alıcılara faydalı bilgi sağlamayı amaçlayan finansal tablolar, bu kapsamda raporlama tarihinden sonra gerçekleşen olayları yansıtan finansal tablo üretmek finansal bilgi sisteminin en önemli fonksiyonudur. TFRS seti içinde bu fonksiyona hizmet eden standart TMS 10 – Bilanço Tarihinden (Raporlama Döneminden) Sonraki Olaylar'dır.

Çalışmamızda Bilanço tarihinden sonraki olaylara ilişkin muhasebe uygulamaları dikkate alınarak ülkemizdeki uygulamalar incelenmiştir. Ülkemizdeki işletmelerin VUK'a

göre finansal tablolarını hazırlama gerekliliği, çalışmada VUK uygulamalarına da değinilmesini gerektirmiştir.

TMS 10 Bilanço tarihinden sonraki olaylara ilişkin muhasebe standardı, bilanço tarihi ile finansal tabloların onaylandığı tarih arasında işletme lehine ya da aleyhine ortaya çıkan, olayların muhasebeleştirilmesinde ve dipnotlarda yapılacak açıklamalarda kullanılır. Bu yaklaşım söz konusu zaman diliminde gerçekleşmesi koşulu ile işletmenin lehine ya da aleyhine olan tüm olaylara uygulanmaktadır. Standarda göre söz konusu zaman diliminde gerçekleşen ancak raporlama tarihi itibariyle olayın var olduğuna ilişkin kanıt içeren olayları finansal tablolarda düzeltme gerektiren olaylar olarak tanımlamaktadır. İşletmeler raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektiren olayların ortaya çıkması durumunda, muhasebeleştirilen tutarları finansal tablolarında yeni duruma uygun şekilde düzeltmekle yükümlüdürler.

Ancak bazı olayların finansal raporlama tarihinde mevcut olmayıp tamamen bu tarihten sonra ancak onay tarihinden önce gerçekleştiği görülmektedir. Finansal tablolarda düzeltme gerektirmeyen olaylar olarak tanımlanan bu olaylar, geçmiş dönem finansal tablolarında herhangi bir düzeltmeye konu olmayıp, cari dönemin tablolarında gösterilir. Bilanço tarihinden sonraki düzeltme gerektirmeyen olayların önemli olması durumunda, gerek olayın esasına, gerekse olayın tahmini finansal etkilerine ya da böyle bir tahminin yapılamadığına ilişkin açıklamalara tablo dipnotlarında yer verilmelidir.

Pay senedi (hisse senedi), sahiplerine ödeneceği raporlama tarihinden sonra ilan edilen temettüler ile ilgili olarak, raporlama tarihinde işletmelerce herhangi bir yükümlülük finansal tablolara alınmaz.

İşletmenin sürekliliği varsayımının raporlama döneminden sonra geçersiz olması halinde finansal tablolar işletmenin sürekliliği varsayımına göre hazırlanmamaktadır. Bu durumda işletmenin sürekliliği varsayımının kullanılmadığı, finansal tabloların hazırlanmasında hangi esasın kullanıldığı ve işletmenin sürekliliği varsayımının neden geçerli olmadığı dipnotlarda açıklanmaktadır.

Uluslararası muhasebe sistemine uyum anlamında standartların yayınlanmış olması önemli bir gelişme olsa da, standartların yayınlanmış olması, TFRS uygulamalarının başarılı bir şekilde yürütülmesi için tek başına yeterli değildir. Uygulamaya kolay bir

şekilde geçiş sağlamak için öncelikle muhasebe ve denetim mesleğini yapanların eğitilmesi büyük önem taşımaktadır. Aynı zamanda standartların tüm işletmelere uygulanmaya başlanması ile birlikte Bilanço Tarihinden Sonra Gerçekleşen Olaylara ilişkin yapılan açıklamalar önem kazanacak ve uygulamada daha çok yer bulacaktır.



EKLER

I. FİNANSAL DURUM TABLOSU (BİLANÇO)

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

	Dipnot Referansı	Cari Dönem 20..	Geçmiş Dönem 20..
VARLIKLAR			
Dönen Varlıklar			
- Nakit ve Nakit Benzerleri			
- Finansal Yatırımlar			
- Ticari Alacaklar			
- İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar			
- İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar			
- Diğer Alacaklar			
- İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar			
- İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Alacaklar			
- Stoklar			
- Peşin Ödenmiş Giderler			
- Cari Dönem Vergisiyle İlgili Varlıklar			
- Diğer Dönen Varlıklar			
ARA TOPLAM			
- Satış Amaçlı Sınıflandırılan Duran Varlıklar			
TOPLAM DÖNEN VARLIKLAR*			
Duran Varlıklar			
- Ticari Alacaklar			
- İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar			
- İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar			
- Diğer Alacaklar			
- İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar			
- İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Alacaklar			
- Finansal Yatırımlar			
- Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar			
- Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller			
- Maddi Duran Varlıklar			
- Maddi Olmayan Duran Varlıklar			
- Şerefiye			
- Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar			
- Peşin Ödenmiş Giderler			
- Ertelenmiş Vergi Varlığı			
- Diğer Duran Varlıklar			
TOPLAM DURAN VARLIKLAR*			
TOPLAM VARLIKLAR*			

* İlgili kalem gruplarının toplamları, en alt kısımlarda ayrıca açılan başlıklarda gösterilebileceği gibi, tabloda yer alan grup başlıklarının (“Varlıklar”, “Dönen Varlıklar”, “Duran Varlıklar” vb. gibi) karşısında da gösterilebilir. İkinci alternatifi seçilmesi durumunda, kalem gruplarının alt kısımlarındaki toplamlara ilişkin satırlar çıkarılır.

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

	Dipnot Referansı	Cari Dönem 20..	Geçmiş Dönem 20..
KAYNAKLAR			
Kısa Vadeli Yükümlülükler			
- Kısa Vadeli Borçlanmalar			
- Uzun Vadeli Borçlanmaların Kısa Vadeli Kısımları			
- Diğer Finansal Yükümlükler			
- Ticari Borçlar			
- İlişkili Taraflara Ticari Borçlar			
- İlişkili Olmayan Taraflara Ticari Borçlar			
- Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Borçlar			
- Diğer Borçlar			
- İlişkili Taraflara Diğer Borçlar			
- İlişkili Olmayan Taraflara Diğer Borçlar			
- Ertelenmiş Gelirler			
- Dönem Kârı Vergi Yükümlülüğü			
- Kısa Vadeli Karşılıklar			
- Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Kısa Vadeli Karşılıklar			
- Diğer Kısa Vadeli Karşılıklar			
- Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler			
ARA TOPLAM			
- Satış Amaçlı Sınıflandırılan Varlık Gruplarına İlişkin Yükümlülükler			
TOPLAM KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER*			
Uzun Vadeli Yükümlülükler			
- Uzun Vadeli Borçlanmalar			
- Diğer Finansal Yükümlülükler			
- Ticari Borçlar			
- İlişkili Taraflara Ticari Borçlar			
- İlişkili Olmayan Taraflara Ticari Borçlar			
- Diğer Borçlar			
- İlişkili Taraflara Diğer Borçlar			
- İlişkili Olmayan Taraflara Diğer Borçlar			
- Ertelenmiş Gelirler			
- Uzun Vadeli Karşılıklar			
- Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Uzun Vadeli Karşılıklar			
- Diğer Uzun Vadeli Karşılıklar			
- Cari Dönem Vergisiyle İlgili Borçlar			
- Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü			
- Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler			
TOPLAM UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER*			

* İlgili kalem gruplarının toplamları, en alt kısımlarda ayrıca açılan başlıklarda gösterilebileceği gibi, tabloda yer alan grup başlıklarının (“Varlıklar”, “Dönen Varlıklar”, “Duran Varlıklar” vb. gibi) karşısında da gösterilebilir. İkinci alternatifi seçilmesi durumunda, kalem gruplarının alt kısımlarındaki toplamlara ilişkin satırlar çıkarılır.

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

	Dipnot Referansı	Cari Dönem 20..	Geçmiş Dönem 20..
ÖZKAYNAKLAR			
Ana Ortaklığa Ait Özkaynaklar			
- Ödenmiş Sermaye			
- Geri Alınmış Paylar (-)			
- Karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltmesi (-)			
- Paylara İlişkin Primler			
- Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler veya Giderler			
- Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler veya Giderler			
- Kârdan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler			
- Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları			
- Dönem Net Kârı/Zararı			
Kontrol Gücü Olmayan Paylar			
TOPLAM ÖZKAYNAKLAR*			
TOPLAM KAYNAKLAR*			

* İlgili kalem gruplarının toplamları, en alt kısımlarda ayrıca açılan başlıklarda gösterilebileceği gibi, tabloda yer alan grup başlıklarının (“Varlıklar”, “Dönen Varlıklar”, “Duran Varlıklar” vb. gibi) karşısında da gösterilebilir. İkinci alternatifi seçilmesi durumunda, kalem gruplarının alt kısımlarındaki toplamlara ilişkin satırlar çıkarılır.

II. KÂR VEYA ZARAR VE DİĞER KAPSAMLI GELİR TABLOSU

1. ALTERNATİF: TEK TABLOLU YAKLAŞIM

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

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

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

	Dipnot Referansı	Cari Dönem 20..	Önceki Dönem 20..
<u>DİĞER KAPSAMLI GELİR KISMI</u>			
<u>Kâr veya zararda yeniden sınıflandırılmayacaklar</u>			
- Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları/Azalışları			
- Maddi Olmayan Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları/Azalışları			
- Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları/Kayıpları			
- Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden Kâr/Zararda Sınıflandırılmayacak Paylar ⁱ			
- Diğer Kâr veya Zarar Olarak Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelir Unsurları			
- Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelire İlişkin Vergiler ⁱⁱ			
- Dönem Vergi Gideri/Geliri			
- Ertelemiş Vergi Gideri/Geliri			
<u>Kâr veya zarar olarak yeniden sınıflandırılacaklar</u>			
- Yabancı Para Çevirim Farkları			
- Satılmaya Hazır Finansal Varlıkların Yeniden Değerleme ve/veya Sınıflandırma Kazançları/Kayıpları			
- Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları/Kayıpları			
- Yurtdışındaki İşletmeye İlişkin Yatırım Riskinden Korunma Kazançları/Kayıpları			
- Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden Kâr/Zararda Sınıflandırılacak Paylar			
- Diğer Kâr veya Zarar Olarak Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelir Unsurları			
- Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelire İlişkin Vergiler ⁱⁱ			
- Dönem Vergi Gideri/Geliri			
- Ertelemiş Vergi Gideri/Geliri			
<u>DİĞER KAPSAMLI GELİR</u>			
<u>TOPLAM KAPSAMLI GELİR</u>			
<u>Toplam Kapsamlı Gelirin Dağılımı</u>			
Kontrol Gücü Olmayan Paylar			
Ana Ortaklık Payları			

ⁱ Özkaynak yöntemiyle değerlendirilen ortaklıklar içinde sadece iştirakler varsa “İştiraklerin Diğer Kapsamlı Gelirlerinden Paylar” ismi; sadece iş ortaklıkları varsa “İş Ortaklıklarının Diğer Kapsamlı Gelirlerinden Paylar” ismi kullanılabilir.

ⁱⁱ İsteyen işletmeler, bu şekilde toplu bir netleştirme kalemi kullanabileceği gibi; her bir kalemi, vergiden arındırılmış net tutarları üzerinden de gösterebilir. Bu durumda, bu kalem kullanılmaz.

2. ALTERNATİF: İKİ TABLOLU YAKLAŞIM

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

	Dipnot Referansı	Cari Dönem 20..	Önceki Dönem 20..
Hasılat			
Satışların Maliyeti (-)			
Brüt Kâr/Zarar			
Genel Yönetim Giderleri (-)			
Pazarlama Giderleri (-)			
Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)			
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler			
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-)			
Esas Faaliyet Kârı/Zararı			
Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler			
Yatırım Faaliyetlerinden Giderler (-)			
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Kârlarından/Zararlarından Paylar			
FİNANSMAN GİDERİ ÖNCESİ FAALİYET KÂRI/ZARARI			
Finansman Giderleri (-)			
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ KÂRI/ZARARI			
Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gideri/Geliri			
- Dönem Vergi Gideri/Geliri			
- Ertelemiş Vergi Gideri/Geliri			
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KÂRI/ZARARI			
DURDURULAN FAALİYETLER DÖNEM KÂRI/ZARARI			
DÖNEM KÂRI/ZARARI			
Dönem Kâr/Zararının Dağılımı			
Kontrol Gücü Olmayan Paylar			
Ana Ortaklık Payları			
Pay Başına Kazanç			
- Sürdürülen Faaliyetlerden Pay Başına Kazanç			
- Durdurulan Faaliyetlerden Pay Başına Kazanç			
Sulandırılmış Pay Başına Kazanç			
- Sürdürülen Faaliyetlerden Sulandırılmış Pay Başına Kazanç			
- Durdurulan Faaliyetlerden Sulandırılmış Pay Başına Kazanç			

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

	Dipnot Referansı	Cari Dönem 20..	Önceki Dönem 20..
DÖNEM KÂRI/ZARARI			
<u>DİĞER KAPSAMLI GELİRLER</u>			
<u>Kâr veya zararda yeniden sınıflandırılmayacaklar</u>			
- Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları/Azalışları			
- Maddi Olmayan Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artış/Azalışları			
- Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları/Kayıpları			
- Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden Kâr/Zararda Sınıflandırılmayacak Paylar ⁱⁱⁱ			
- Diğer Kâr veya Zarar Olarak Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelir Unsurları			
- Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelire İlişkin Vergiler ^{iv}			
- Dönem Vergi Gideri/Geliri			
- Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri			
<u>Kâr veya zarar olarak yeniden sınıflandırılacaklar</u>			
- Yabancı Para Çevirim Farkları			
- Satılmaya Hazır Finansal Varlıkların Yeniden Değerleme Ve/Veya Sınıflandırma Kazançları/Kayıpları			
- Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları/Kayıpları			
- Yurtdışındaki İşletmeye İlişkin Yatırım Riskinden Korunma Kazançları/Kayıpları			
- Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden Kâr/Zararda Sınıflandırılacak Paylar			
- Diğer Kâr veya Zarar Olarak Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelir Unsurları			
- Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelire İlişkin Vergiler ^{iv}			
- Dönem Vergi Gideri/Geliri			
- Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri			
<u>DİĞER KAPSAMLI GELİR</u>			
<u>TOPLAM KAPSAMLI GELİR</u>			
<u>Toplam Kapsamlı Gelirin Dağılımı</u>			
Kontrol gücü olmayan paylar			
Ana ortaklık payları			

ⁱⁱⁱ Özkaynak yöntemiyle değerlendirilen ortaklıklar içinde sadece iştirakler varsa “İştiraklerin Diğer Kapsamlı Gelirlerinden Paylar” ismi; sadece iş ortaklıkları varsa “İş Ortaklıklarının Diğer Kapsamlı Gelirlerinden Paylar” ismi kullanılabilir.

^{iv} İsteyen işletmeler, bu şekilde toplu bir netleştirme kalemi kullanabileceği gibi; her bir kalemi, vergiden arındırılmış net tutarları üzerinden de gösterebilir. Bu durumda, bu kalem kullanılmaz.

III. ÖZKAYNAKLAR DEĞİŞİM TABLOSU

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

					Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler ve Giderler			Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler ve Giderler			Birikmiş Kârlar					
	Ödenmiş Sermaye	Geri Alınmış Paylar	Karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltmesi	Paylara İlişkin Primler	1	2	3	4	5	6	Kârdan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler	Geçmiş Yıllar Kâr/Zararları	Net Dönem Kârı Zararı	Ana Ortaklığa Ait Özkaynaklar Toplamı	Kontrol Gücü Olmayan Paylar	Özkaynaklar Toplamı

ÖNCEKİ DÖNEM

... itibarıyla bakiyeler (Dönem Başı)

Muhasebe Politikalarındaki Değişikliklere İlişkin Düzeltmeler

Hatalara İlişkin Düzeltmeler

Transferler

Toplam Kapsamlı Gelir

Sermaye Artırımı

Temettüleri

Payların Geri Alım İşlemleri

Nedeniyle Meydana Gelen Artış (Azalış)

Pay Bazlı İşlemler Nedeniyle Meydana Gelen Artış

Bağlı Ortaklıklarda Kontrol Kaybı İle Sonuçlanmayan Pay Oranı Değişikliklerine Bağlı Artış (Azalış)

Kontrol Gücü Olmayan Pay Sahipleri İle Yapılan İşlemler

Diğer Değişiklikler Nedeniyle Artış (Azalış)

... itibarıyla bakiyeler (Dönem Sonu)

... ŞİRKETİ (VE BAĞLI ORTAKLIKLARI)

BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ (GEÇMEMİŞ) ... TARİHLİ (KONSOLİDE) ÖZKAYNAKLAR DEĞİŞİM TABLOSU

(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir)

					Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler ve Giderler			Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler ve Giderler			Birikmiş Kârlar					
Ödenmiş Sermaye	Geri Alınmış Paylar	Karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltmesi	Paylara İlişkin Primler		1	2	3	4	5	6	Kârdan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler	Geçmiş Yıllar Kâr/Zararları	Net Dönem Kârı Zararı	Ana Ortaklığa Ait Özkaynaklar Toplamı	Kontrol Gücü Olmayan Paylar	Özkaynaklar Toplamı

CARİ DÖNEM

... itibarıyla bakiyeler (Dönem Başı)

Muhasebe Politikalarındaki Değişikliklere İlişkin Düzeltmeler

Hatalara İlişkin Düzeltmeler

Transferler

Toplam Kapsamlı Gelir

Sermaye Artırımı

Temettüleri

Payların Geri Alım İşlemleri

Nedeniyle Meydana Gelen Artış (Azalış)

Pay Bazlı İşlemler Nedeniyle Meydana Gelen Artış

Bağlı Ortaklıklarda Kontrol Kaybı İle Sonuçlanmayan Pay Oranı Değişikliklerine Bağlı Artış (azalış)

Kontrol Gücü Olmayan Pay Sahipleri İle Yapılan İşlemler

Diğer Değişiklikler Nedeniyle Artış (Azalış)

... itibarıyla bakiyeler (Dönem

Sonu)

- 1, Duran varlıklar birikmiş yeniden değerlendirme artışları/azalışları,
 - 2, Tanımlanmış fayda planlarının birikmiş yeniden ölçüm kazançları/kayıpları,
 - 3, Diğer (Özkaynak yöntemiyle değerlendirilen yatırımların diğer kapsamlı gelirinden kâr/zararda sınıflandırılmayacak payları ile diğer kâr veya zarar olarak yeniden sınıflandırılmayacak diğer kapsamlı gelir unsurlarının birikmiş tutarları)
 - 4, Yabancı para çevirim farkları,
 - 5, Satılmaya hazır finansal varlıkların birikmiş yeniden değerlendirme ve/veya sınıflandırma kazançları/kayıpları,
 - 6, Diğer (Nakit akış riskinden korunma kazançları/kayıpları, Özkaynak yöntemiyle değerlendirilen yatırımların diğer kapsamlı gelirinden kâr/zararda sınıflandırılacak payları ve diğer kâr veya zarar olarak yeniden sınıflandırılacak diğer kapsamlı gelir unsurlarının birikmiş tutarları)
- İfade eder.

IV. NAKİT AKIŞ TABLOSU

1. ALTERNATİF: DOĞRUDAN YÖNTEM

... ŞİRKETİ (VE BAĞLI ORTAKLIKLARI)

BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ (GEÇMEMİŞ) ... TARİHLİ (KONSOLİDE) NAKİT AKIŞ TABLOSU

(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir)

	Cari Dönem 20..	Önceki Dönem 20..
BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ (GEÇMEMİŞ) ... TARİHLİ (KONSOLİDE) NAKİT AKIŞ TABLOSU		
A. İşletme Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışları		
İşletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit girişi sınıfları		
Satılan mallardan ve hizmetlerden elde edilen nakit girişleri		
Faiz, ücret, prim, komisyon ve diğer gelirlerden nakit girişleri		
Alım satım amaçlı elde bulundurulmuş sözleşmeler ile ilgili nakit girişleri		
İşletme faaliyetlerinden kaynaklanan diğer nakit girişleri		
İşletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit çıkışı sınıfları		
Mal ve hizmetler için tedarikçilere yapılan ödemeler		
Faiz, ücret, prim, komisyon ve diğer gelirlerden nakit çıkışları		
Alım satım amaçlı elde bulundurulmuş sözleşmelerle ilgili nakit çıkışları		
Çalışanlara ve çalışanlar adına yapılan ödemelerden kaynaklanan nakit çıkışları		
İşletme faaliyetlerinden kaynaklanan diğer nakit çıkışları		
Faaliyetlerden kaynaklanan net nakit akışları		
Ödenen temettüleri*		
Alınan temettüleri*		
Ödenen faiz*		
Alınan faiz*		
Vergi ödemeleri (iadeler)		
Diğer nakit girişleri (çıkışları)		
B. Yatırım Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışları		
Bağlı ortaklıkların kontrolünün kaybı sonucunu doğuracak satışlara ilişkin nakit girişleri		
Bağlı ortaklıkların kontrolünün elde edilmesine yönelik alımlara ilişkin nakit çıkışları		
Başka işletmelerin veya fonların paylarının veya borçlanma araçlarının satılması sonucu elde edilen nakit girişleri		
Başka işletmelerin veya fonların paylarının veya borçlanma araçlarının edinimi için yapılan nakit çıkışları		
Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların satışından kaynaklanan nakit girişleri		
Maddi ve maddi olmayan duran varlık alımından kaynaklanan nakit çıkışları		
Diğer uzun vadeli varlıkların satışından kaynaklanan nakit girişleri		
Diğer uzun vadeli varlık alımlarından nakit çıkışları		

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

	Cari Dönem 20..	Önceki Dönem 20..
Verilen nakit avans ve borçlar		
Verilen nakit avans ve borçlardan geri ödemeler		
Türev araçlardan nakit çıkışları		
Türev araçlardan nakit girişleri		
Devlet teşviklerinden elde edilen nakit girişleri		
Alınan temettüler*		
Ödenen faiz*		
Alınan faiz*		
Vergi ödemeleri (iadeler)		
Diğer nakit girişleri (çıkışları)		
C. Finansman Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışları		
Pay ve diğer özkaynağa dayalı araçların ihracından kaynaklanan nakit girişleri		
İşletmenin kendi paylarını ve diğer özkaynağa dayalı araçlarını almasıyla ilgili nakit çıkışları		
Borçlanmadan kaynaklanan nakit girişleri		
Borç ödemelerine ilişkin nakit çıkışları		
Finansal kiralama sözleşmelerinden kaynaklanan borç ödemelerine ilişkin nakit çıkışları		
Devlet teşviklerinden elde edilen nakit girişleri		
Ödenen temettüler*		
Ödenen faiz*		
Vergi ödemeleri (iadeler)		
Diğer nakit girişleri (çıkışları)		
Yabancı Para Çevirim Farklarının Etkisinden Önce Nakit ve Nakit Benzerlerindeki Net Artış (Azalış) (A+B+C)		
D. Yabancı Para Çevirim Farklarının Nakit ve Nakit Benzerleri Üzerindeki Etkisi		
Nakit ve Nakit Benzerlerindeki Net Artış (Azalış) (A+B+C+D)		
E. Dönem Başı Nakit ve Nakit Benzerleri		
Dönem Sonu Nakit ve Nakit Benzerleri (A+B+C+D+E)		

* TMS 7 Nakit Akış Tabloları Standardının 31 inci paragrafı uyarınca Nakit Akış Tablosunda, faiz ve temettüğe ilişkin nakit giriş ve çıkışları ayrı ayrı açıklanır. Bu kalemlerin her biri dönemler arasında tutarlı bir şekilde işletme, yatırım veya finansman faaliyetleriyle ilgili oluşlarına göre sınıflandırılır.

2. ALTERNATİF: DOLAYLI YÖNTEM

... ŞİRKETİ (VE BAĞLI ORTAKLIKLARI)
BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ (GEÇMEMİŞ) ... TARİHLİ (KONSOLİDE) NAKİT AKIŞ
TABLOSU

(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir)

	Cari Dönem 20..	Önceki Dönem 20..
A. İşletme Faaliyetlerden Elde Edilen Nakit Akışları Dönem Kârı/Zararı Dönem Net Kârı/Zararı Mutabakatı İle İlgili Düzeltmeler Amortisman ve itfa gideri ile ilgili düzeltmeler Değer düşüklüğü (iptali) ile ilgili düzeltmeler Karşılıklar ile ilgili düzeltmeler Faiz gelirleri ve giderleri ile ilgili düzeltmeler Gerçekleşmemiş yabancı para çevirim farkları ile ilgili düzeltmeler Pay bazlı ödemeler ile ilgili düzeltmeler Gerçeğe uygun değer kayıpları (kazançları) ile ilgili düzeltmeler İştiraklerin dağıtılmamış kârları ile ilgili düzeltmeler Vergi gideri/geliri ile ilgili düzeltmeler Stoklardaki artış (azalış) ile ilgili düzeltmeler Ticari alacaklardaki artış (azalış) ile ilgili düzeltmeler Faaliyetlerle ilgili diğer alacaklardaki artış (azalış) ile ilgili düzeltmeler Ticari borçlardaki artış (azalış) ile ilgili düzeltmeler Faaliyetlerle ilgili diğer borçlardaki artış (azalış) ile ilgili düzeltmeler Nakit dışı kalemlere ilişkin diğer düzeltmeler Duran varlıkların elden çıkarılmasından kaynaklanan kayıplar (kazançlar) ile ilgili düzeltmeler Yatırım ya da finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarına neden olan diğer kalemlere ilişkin düzeltmeler Kâr (zarar) mutabakatı ile ilgili diğer düzeltmeler Toplam Düzeltmeler Faaliyetlerden Elde Edilen Nakit Akışları Ödenen temettüler* Alınan temettüler* Ödenen faiz* Alınan faiz* Vergi iadeleri (ödemeleri) Diğer nakit girişleri (çıkışları) B. Yatırım Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışları Bağlı ortaklıkların kontrolünün kaybı sonucunu doğuracak satışlara ilişkin nakit girişleri Bağlı ortaklıkların kontrolünün elde edilmesine yönelik alışlara ilişkin nakit çıkışları Başka işletmelerin veya fonların paylarının veya borçlanma aracının satılması sonucu elde edilen nakit girişleri Başka işletmelerin veya fonların paylarının veya borçlanma aracının satılması sonucu elde edilen nakit çıkışları Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların satışından kaynaklanan nakit girişleri Maddi ve maddi olmayan duran varlık alımından kaynaklanan nakit çıkışları Diğer uzun vadeli varlıkların satışından kaynaklanan nakit girişleri Diğer uzun vadeli varlık alımlarından nakit çıkışları Verilen nakit avans ve borçlar		

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

	Cari Dönem 20..	Önceki Dönem 20..
<p>Verilen nakit avans ve borçlardan geri ödemeler Türev araçlardan nakit çıkışları Türev araçlardan nakit girişleri Devlet teşviklerinden elde edilen nakit girişleri Alınan temettüler* Ödenen faiz* Alınan faiz* Vergi iadeleri (ödemeleri) Diğer nakit girişleri (çıkışları)</p> <p>C. Finansman Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışları Pay ve diğer özkaynağa dayalı araçların ihracından kaynaklanan nakit girişleri İşletmenin kendi paylarını ve diğer özkaynağa dayalı araçlarını almasıyla ilgili nakit çıkışları Borçlanmadan kaynaklanan nakit girişleri Borç ödemelerine ilişkin nakit çıkışları Finansal kiralama sözleşmelerinden kaynaklanan borç ödemelerine ilişkin nakit çıkışları Devlet teşviklerinden elde edilen nakit girişleri Ödenen temettüler* Ödenen faiz* Vergi iadeleri (ödemeleri) Diğer nakit girişleri (çıkışları)</p> <p>Yabancı Para Çevirim Farklarının Etkisinden Önce Nakit ve Nakit Benzerlerindeki Net Artış (Azalış) (A+B+C) D. Yabancı Para Çevirim Farklarının Nakit ve Nakit Benzerleri Üzerindeki Etkisi Nakit ve Nakit Benzerlerindeki Net Artış (Azalış) (A+B+C+D) E. Dönem Başı Nakit ve Nakit Benzerleri Dönem Sonu Nakit ve Nakit Benzerleri (A+B+C+D+E)</p>		

* TMS 7'nin 31 inci paragrafı uyarınca Nakit Akış Tablosunda, faiz ve temettülere ilişkin nakit giriş ve çıkışları ayrı ayrı açıklanır. Bu kalemlerin her biri dönemler arasında tutarlı bir şekilde işletme, yatırım veya finansman faaliyetleriyle ilgili oluşlarına göre sınıflandırılır.

V. DİPNOTLAR

	Dipnot Adı	İlgili TMS/TFRS'ler
1	Şirketin Organizasyonu ve Faaliyet Konusu	TMS 1, TMS 10
2	Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Esaslar	
	• Sunuma İlişkin Temel Esaslar	TMS 1, 29, TFRS 1, TFRS 10, 11, 12 vd.
	• TMS'ye Uygunluk Beyanı	TMS 1
	• Muhasebe Politikalarında Değişiklikler	TMS 8
	• Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar	TMS 8
	• Önemli Muhasebe Politikalarının Özeti	İlgili tüm TMS / TFRS'ler
	• Önemli Muhasebe Değerlendirme, Tahmin ve Varsayımları	TMS 1, TMS 8, vd.
3	İşletme Birleşmeleri	TFRS 3, vd.
4	Diğer İşletmelerdeki Paylar	TMS 28, TFRS 11, 12, vd.
5	Bölgümlere Göre Raporlama	TFRS 8
6	İlişkili Taraf Açıklamaları	TMS 24
7	Ticari Alacak ve Borçlar	TMS 32, 39, TFRS 7, (TFRS 9)vd.
8	Diğer Alacak ve Borçlar	TMS 32, 39, TFRS 7, (TFRS 9) vd.
9	Stoklar	TMS 2
10	Canlı Varlıklar	TMS 41, vd
11	Peşin Ödenmiş Giderler ve Ertelenmiş Gelirler	TMS 1, TMS 18 vd.
12	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	TMS 40, 16, 17, 36, vd.
13	Maddi Duran Varlıklar	TMS 16, 17, 23, 36, TFRS 6, vd
14	Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Çevre Rehabilitasyon Fonlarından Kaynaklanan Paylar Üzerindeki Haklar	TFRS Yorum 5, vd.
15	Üyelerin Kooperatif İşletmelerdeki Hisseleri ve Benzeri Finansal Araçlar	TFRS Yorum 2, vd.
16	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	TMS 38, 36, 17 TFRS 6, vd.
17	Şerefiye	TFRS 3, TMS 36, vd.
18	Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi	TFRS 6, TMS 16, TMS 38, vd.
19	Kiralama İşlemleri	TMS 17, TFRS Yorum 4, vd.
20	İmtiyazlı Hizmet Anlaşmalar	TFRS Yorum 12, vd.
21	Varlıklarda Değer Düşüklüğü	TMS 36, vd.
22	Devlet Teşvik ve Yardımları	TMS 20, vd.
23	Borçlanma Maliyetleri	TMS 23, vd.
24	Karşılıklar, Koşullu Varlık ve Borçlar	TMS 37, 2, 10, 11, 12, 18 28, TFRS 6, 12vd
25	Taahhütler	TMS 16, 17, 31, 38, 40, TFRS 11, 12vd
26	Çalışanlara Sağlanan Faydalar	TMS 19, vd.
27	Diğer Varlık ve Yükümlülükler	TMS 1, vd.
28	Sermaye, Yedekler ve Diğer Özkaynak Kalemleri	TMS 1, 21, 28, 29, 32 39, TFRS 7, 10, 11, 12 vd.
29	Hasılat	TMS 18, vd.
30	İnşaat Sözleşmeleri	TMS 11, vd.
31	Genel Yönetim Giderleri, Pazarlama Giderleri, Araştırma ve Geliştirme Giderleri,	TMS 1, 16, 19, 36, 38, vd.
32	Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler ve Giderler	TMS 18, TMS 1, vd.
33	Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler ve Giderler	TMS 16, TMS 38, TMS 40, vd.
34	Çeşit Esasına Göre Sınıflandırılmış Giderler	TMS 1

	Dipnot Adı	İlgili TMS/TFRS'ler
35	Finansman Giderleri	TMS 21, 23, 32, 39, TFRS 7, (TFRS 9) vd.
36	Diğer Kapsamlı Gelir Unsurlarının Analizi	TMS 1 vd.
37	Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler	TFRS 5, vd.
38	Gelir Vergileri (Ertelenmiş Vergi Varlık ve Yükümlülükleri Dahil)	TMS 12
39	Pay Başına Kazanç	TMS 33
40	Pay Bazlı Ödemeler	TFRS 2, vd.
41	Sigorta Sözleşmeleri	TFRS 4, vd.
42	Kur Değişiminin Etkileri	TMS 21, vd.
43	Yüksek Enflasyonlu Ekonomide Raporlama	TMS 29, vd.
44	Finansal Araçlar	TMS 32, 39, TFRS 7, 9 vd.
45	Finansal Araçlardan Kaynaklanan Risklerin Niteliği ve Düzeyi	TMS 1, TFRS 7
46	Finansal Araçlar (Gerçeğe Uygun Değer Açıklamaları ve Finansal Riskten Korunma Muhasebesi Çerçevesindeki Açıklamalar)	TFRS 7
47	Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar	TMS 10
48	Finansal tabloların önemli ölçüde etkileyen ya da finansal tabloların açık, yorumlanabilir ve anlaşılabilir olması açısından açıklanması gereken diğer hususlar	TMS 1, TMS 8 vd.
49	TMS'ye İlk Geçiş	TFRS 1
50	Bireysel Finansal Tablolara İlişkin Açıklamalar	TMS 27, vd.
51	Nakit Akış Tablosuna İlişkin Açıklamalar	TMS 7, vd.
52	Özkaynaklar Değişim Tablosuna İlişkin Açıklamalar	TMS 1, vd.

KAYNAKÇA

ADIGÜZEL Hümeýra, (2014). **Finansal Varlıklarda Deęer Düşüklüğünün Muhasebeleştirilmesi ve Vergisel Açıdan İncelenmesi**. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi. C.14. S.42.

AKBULUT Yıldız Özerhan, (2008). **Vergi Usul Kanunundaki Değerleme Hükümlerinin Türkiye Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Değerlendirilmesi**. Ankara. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi. Cilt 10. S.1.

AKDOĞAN Nalan, (2007) **Türkiye Muhasebe / Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanma Süreci: Sorunlar, Çözüm Önerileri**. Mali Çözüm Dergisi. S.80.

AKDOĞAN Nalan ve SEVİLENGÜL Orhan, (2007). **Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler**. Mali Çözüm Dergisi. S.84.

AKDOĞAN Uğur, (2013). **TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı Kapsamında Kıdem Tazminatı Karşılığı Uygulaması Üzerinden TFRS'ni İlk Defa Uygulayacak İşletmelerin Hazırlık Seviyelerinin Analizi**. Ankara. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, C.15. S.3.

AKGÜN Ali İhsan, (2012). **TMS-2 Stoklar Standardı Kapsamında Tam Maliyet ve Normal Maliyete Göre Düzenlenen Gelir Tabloları Karşılaştırması**. Isparta. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. C.17. S.2.

ALKAN Gönül İpek ve DOĞAN Onur, (2012). **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın Finansal Rasyolara Kısa ve Uzun Dönemli Etkileri: İMKB'de Bir Araştırma**, Muhasebe ve Finansman Dergisi, S.54.

ARIKAN Yahya, (1996). **Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye Uygulaması**. İstanbul. İSMMMOMO Yayın Organı. Mali Çözüm. S.36.

ARIKAN Yahya, (2006). **Meslekte Vizyon ve Dünya Muhasebe Kongresi**, İstanbul. Mali Çözüm Dergisi. S.77.

ATAMAN Başak ve ÖZDEN Evrim Altuk, (2009). **Tek Düzen Hesap Planına Göre Hazırlanan Finansal Tabloların UFRS'ye Uyarlanması ve Rasyo Yöntemi İle Analizi**. Bursa. Muhasebe ve Finansman Dergisi. S.44.

ATAMAN Başak Akgül ve AKAY Hüseyin, (2004). **Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma**, İstanbul. Türkmen Kitabevi, 2.b.

ATAMAN Başak ve GÖKÇEN Gürbüz, (2017). **Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Uygulamaları**, İstanbul. Beta Basım Yayım. 1. b.

ATAMAN Başak ve ÖZDEN Evrim Altuk, (2009). **Tek Düzen Hesap Planına Göre Hazırlanan Finansal Tabloların UFRS'ye Uyarlanması ve Rasyo Yöntemi ile Analizi**. Bursa. Muhasebe ve Finansman Dergisi. S.44.

BAHADIR Oğuzhan, (2012). **Stoklarda Değerleme: UFRS/TFRS ve Vergi Mevzuatı Açısından**. İstanbul. Mali Çözüm Dergisi. S.109.

BAYRI Osman, (2010). **Tekdüzen Muhasebe Sistemine ve Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartlarına Göre Gelir Tablolarının Biçimsel Yapısı, Kapsamı ve İçeriğinin Karşılaştırmalı Analizi**. Bursa. Muhasebe ve Finansman Dergisi. S.47.

BOSTANCI Serpil, (2002). **Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu**. İstanbul, İSMMS Yayın Organı. Mali Çözüm, Sayı:59.

CEBECİ Yasin, (2014). **Finansal Tablolar Analizi Açısından Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) Kapsamında Düzenlenen Finansal Tablolar İle Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’ndeki (MSUGT) Finansal Tabloların Karşılaştırılması**. (MÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul.

CİVAN Mehmet, (2015). **Finansal Muhasebe**. İstanbul. Yaşar Cevizli Kitabevi. 5. b.

ÇİFTÇİ Yavuz ve ERSERİM Alper, “**Muhasebe Standartlarında Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi**”, (Erişim Tarihi: 30.06.2018), <http://www.kaynakindir.com/wp-content/uploads/2013/06/Muhasebe-Standartlarında-Uluslararası-Uyumlaştırma-Çalışmaları-Ve-Türkiye’deki-Durumun-İncelenmesi.pdf>

DARICI Haldun, **Kurumlar, Kurullar**. Maliye Dergisi. S.140.

DERAN Ali ve SAVAŞ İncilay, **Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerleme ve Finansal Tablolarda Sunun Esasları**, C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt 14, S.2.

DİNÇ Engin ve VARICI İdris, (2012). **İlişkili Taraf İşlemlerinin İçeriği ve Hileli Finansal Raporlamaya Etkisi: İMKB’de Faaliyet Gösteren İşletmeler Üzerine Bir Uygulama**. Ankara. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi. C.14. S.1.

DOĞAN Aziz, (2017). **Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı ile TMS/TFRS Karşılaştırması**, Ankara. İşletme Araştırmaları Dergisi. C.9. S.4.

DOĞAN Mustafa ve ERTUGAY Emrah, (2010). **Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına Göre Kapsamlı Gelir Tablosu ve Örnek Uygulama**. Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi. C.3. S.3.

DÖNMEZ Adnan, BERBEROĞLU P. Başak ve ERSOY Ayten, (2006). **Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması**. Antalya. Akdeniz Üniversitesi İİBF Dergisi, S.9.

ELİTAŞ Cemal ve ELİTAŞ B. Leyli, (2010). **TMS/TFRS Üzerine Yorumlar ve Örnek Uygulamalar**. Ankara. Gazi Kitabevi.

ELMAS Bekir, (2016). **Finansal Tablolar Analizi**, 2.b. Ankara. Nobel Yayıncılık.

ERDOĞAN Murat ve DİNÇ Engin, (2009). **Türkiye Muhasebe Standartları ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilgi Düzeylerinin İncelenmesi**. Bursa. Muhasebe ve Finansman Dergisi. S.43.

EROL Mikail, ATMACA Metin ve ÖZTÜRK Seçil, (2011). **Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına Bakış Açılarının Ölçülmesine İlişkin Ampirik Bir Çalışma**. Ankara. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi. Sayı: 13.

EROL Mikail ve ASLAN Muhsin, (2017). **Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarının Gelişmesi. İstanbul**. Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırma Dergisi. S.12.

ERTUĞRUL Ayşe Nilgün, (2013). **TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının Türkiye’de Uygulanabilirliği**. Ankara. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi. C.15. S.3.

FIRAT Duygu ve BADEM A. Cemkut, (2008). **Marka Değerleme Yöntemleri ve Marka Değerinin Mali Tablolara Yansıtılması**. Bursa. Muhasebe ve Finansman Dergisi, S.38.

GENÇOĞLU Ümit Gücenme, (2007). **Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar**, İstanbul. Türkmen Kitabevi.

GÖĞÜŞ E. Handan Sümer, (2010). **Ertelenmiş Vergi ve Muhasebeleştirilmesi**. İstanbul. Mali Çözüm Dergisi. S.101.

GÖKÇEN Gürbüz, (2009). **Genel Muhasebe İlkeler ve Tek Düzen Hesap Planı Uygulamaları**. İstanbul. Beta Yayınları.

GÖKÇEN Gürbüz, AKGÜL Başak Ataman ve ÇAKICI Cemal, (2006). **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları**. İstanbul, Beta Yayınları, 1.b.

GÖKÇEN Gürbüz, ATAMAN Başak ve ÇAKICI Cemal, (2016). **Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları**, İstanbul, Beta Yayınları, 2. b.

GÖNEN Seçkin, (2012). **Muhasebe Standartlarına Yön Veren Temel Rehber: Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve**. Dayanışma Dergisi. S.116.

GÜNGÖRMÜŞ Ali Haydar ve BOYAR Ender, (2010). **TMS – 2 Stoklar Standardına Göre, Standart Maliyet Yönteminin Uygulanması**, İstanbul. Mali Çözüm Dergisi. S.102.

HAFTACI Vasfi, (2010). **Dönemsel Muhasebe**. Kocaeli. Umuttepe Yayınları.

http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TMS/TMS_1_2018.pdf

http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4%B0%20FRS%20Sunumlar/1_%20Oturumyeni.pdf.

IFRS Foundation, (2013). **A Guide through International Financial Reporting Standards Part A**. UK.

ILDIR Ali, (2002). **Meslek Yüksek Okullarına Yönelik Genel Muhasebe Uygulamaları**. Bursa. Alfa Yayınları.

KARACAN Sami, (2009). **Kobi'lerde UFRS'ye uygun finansal Raporlama**. Kocaeli. Umuttepe Yayınları.

KARAPINAR Aydın ve EFLATUN Ali Osman, **Bobi FRS (Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı) Uygulama ve Yorumları**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2017.

KAYA Uğur, (2007). **Maddi Duran Varlıkların Elde Edilmesinde TMS 16 ve Vergi Kanunlarındaki Düzenlemelerin Karşılaştırılması**. İstanbul. Mali Çözüm Dergisi. S.83.

KAYGUSUZUOĞLU Mehmet, (2010). **Kıdem Tazminatı Karşılığı Uygulamasının Muhasebe Standardı (IAS-TMS 19) Kapsamında Değerlendirilmesi**. Bursa. Muhasebe Ve Finansman Dergisi, S.47.

KGK. “**Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar**”, www.kgk.gov.tr/contents/files/TMS10.doc, (Erişim Tarihi: 23.06.2018).

KGK- **BOBİ FRS Sunumları**, www.kgk.gov.tr/ContentAssingmentDetail/-Sunumlar, (Erişim Tarihi: 23.06.2018).

KGK, **TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu**, www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2017Seti/3-TMS/TMS_1_2017.pdf, (Erişim Tarihi: 23.06.2018).

KGK, **Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı**.

KIRLIOĞLU Hilmi ve ŞİŞMAN Ahmet Gündoğan, (2010). **İşletme Birleşmelerinde Ertelemiş Vergilerin Oluşumu ve Özel Bir Durum: Şerefiyeden Kaynaklanan Ertelemiş Vergiler**. İstanbul. Mali Çözüm Dergisi, S.98.

KIZIL Ahmet, (2006). **Genel Muhasebe ve Vergi Uygulamaları**. 1. b. İstanbul. Bahar Yayınevi.

KÜÇÜKSAVAŞ Nihat, (1995). **Kişisel Bilgisayar (PC) Destekli Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar**, İstanbul. Beta, 5. b.

ÖRTEN Remzi ve BAYIRLI Rıdvan, (2007). **TMS 16'ya Göre, Maddi Duran Varlıkların Dönem Sonunda Değerlemesi ve Muhasebe Uygulamaları**. Bursa. Muhasebe ve Finansman Dergisi. S.36.

ÖRTEN Remzi, KAVAL Hasan ve KARAPINAR Aydın, (2013). **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS) Uygulama ve Yorumları**, 7.b. Ankara. Gazi Kitabevi.

ÖZBİRECİKLİ Mehmet, ŞEN İlker Kıymetli ve TÜM Kayahan, (2017). **Uygulamaya Dönük Örnekli açıklamalarla Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı**, Ankara. Detay Yayıncılık.

ÖZDEMİR Zehra, (2015). **Raporlama Döneminden Sonraki Olayların Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Denetim Standartları Açısından İncelenmesi, Payları Borsada İşlem Gören İşletmelerde Analizi ve Bir Anket Çalışması**. (MÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi). İstanbul.

ÖZERHAN Yıldız ve YANIK Serap, (2012). **Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları**. Ankara. Türmob Yayınları-427. 2. b.

ÖZKAN Serdar ve ACAR Erdener, (2010). **Uluslararası Muhasebe / Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar Analizi Üzerindeki Etkilerine Genel Bakış**. Mali Çözüm Dergisi. S.97.

PAMULÇU Fatma, (2010). **Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamasının Türkiye Muhasebe Standartları Ve Türk Vergi Mevzuatı Açısından Karşılaştırılması**. İstanbul. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi. C.10. S.32.

PAMUKÇU Fatma, (2011). **Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi ve Finansal Tablolara Etkisi**. Mali Çözüm Dergisi. S.103.

PAMUKÇU Fatma ve PAMUKÇU Nevzat, (2009). **Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar (TMS-10) ve Finansal Tablolara Etkiler**. İstanbul. Mali Çözüm Dergisi, S.91, İSMMMO Yayınları.

PAMUKÇU Fatma ve PAMUKÇU Nevzat, (2011). **Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesaplamasında İş Kanunu ile Türkiye Muhasebe Standartlarındaki Düzenlemelerin Karşılaştırılması**. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi. C.11. S.34.

PEKDEMİR Recep, (2011) **TMS-TFRS Diye Diye...** İstanbul. Mali Çözüm Dergisi. Sayı:107.

SABAN Metin, VARGÜN Hakan ve GÜRKAN Serhan, (2015). **Finansal Muhasebe**. İstanbul. Beta.

SAĞLAM Nejdet, (2001). **Bölümsel Raporlama ve Uygulaması**. Eskişehir. Anadolu Üniversitesi Yayınları, No: 1282.

SAĞLAM Necdet, YOLCU Mehmet ve EFLATIN Ali Osman, (2018). **Örneklerle UFRS Kayıtları**. 4.b. Ankara. MuhasebeTR.

SALIŞ İpek, (2011). **Bilanço Tarihinden Sonraki Olayların Muhasebeleştirilmesi ve Uygulaması**. İstanbul. (MÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Denetimi Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi).

SÜMER Haluk ve ERCAN Mert, (2009). **Bilanço Tarihinden Sonraki Olayların Raporlanması**. Ankara. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi. S.11.

ŞEN İlker Kıymetli (2015), **Uluslararası Finansal Raporlama ve Uluslararası Denetim Standartlarında Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar**, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, TÜRMOB Yayınları S.45,

TENKER Nejat, (1999). **Finansal Muhasebe**. 2.b. Ankara. Gazi Kitapevi.

TERZİ Serkan, KIYMETLİ ŞEN İlker ve BÜLBÜL Filiz, **UFRS'ye Göre Cari Dönem Bilanço ve Gelir Tablosunun Hazırlanması**, Mali Çözüm, S. 90, 2008.

TMSK, (2008). **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) ile Uyumlu TMS**, Ankara. TMSK Yayınları-3.

TMSK Yayınları 3, (2008). **Türkiye Muhasebe Standartları TMS / TFRS**, Ankara. TMSK Yayınları 3.

TÜREL Ahmet, (2012). **Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Satış İadeleri İle İlgili Finansal Raporlama Yaklaşımları**. Mali Çözüm. Y.22. S.113.

TÜRKER İpek, (2010). **IAS /TMS 2 Stoklar Standardına ve Türk Vergi Sistemine Göre Stokları Değerleme**. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi. S.30.

ULUSAN Hikmet, (2009). **Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları'na Göre Varlık ve Borçları Değerleme Esasları: Bir Karşılaştırma (II)**. Bursa. Muhasebe ve Finansman Dergisi. S.44.

ÜSTÜNDAĞ Saim, (2000). **Muhasebe Standartlarının Oluşturulma Süreci**. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi. Sayı 1.

YÜKÇÜ Süleyman ve İÇERLİ Yılmaz, (2007). **TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardına İlişkin Uygulama Önerileri**. Mali Çözüm Dergisi. S.82.

YARDIMCIOĞLU Mahmut, DEMİREL Nuray ve ÖZER Veli, (2008). **Araştırma – Geliştirme Harcamalarının ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların TMS-38, Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve SPK Tebliği'ne Göre Muhasebeleştirilmesi İşlemlerinin Karşılaştırılması. İstanbul**. Mali Çözüm Dergisi, S.85.

YERCİ Cahit, (2012). **Yeni TTK'nın Muhasebeye ve Finansal Tablolara İlişkin Getirdikleri**. Vergi Sorunları Dergisi. S.285.

YILDIZTEKİN İhsan, (2010). **Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesiyle İlgili Örnekler**. Erzurum. Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, C.24, S.4.

YÜKÇÜ Süleyman ve YAŞAR Şebnem, (2013). **TMS 10 Raporlama Tarihinden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar Standardına İlişkin Uygulamalar**, Mali Çözüm Dergisi, İstanbul. İSMMMO Yayınları.

