

**VUK HÜKÜMLERİNE GÖRE OLUŞTURULAN MALİ  
TABLOLARIN TFRS HÜKÜMLERİNE UYARLANMASI**

**Pamukkale Üniversitesi  
Sosyal Bilimler Enstitüsü  
Yüksek Lisans Tezi  
İşletme Ana Bilim Dalı  
Muhasebe ve Finansman Programı**

---

**Emine SELEK GÖDEK**

**Danışman: Doç. Dr. Hafize MEDER ÇAKIR**

**Temmuz 2019**

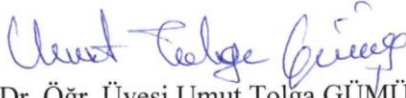
**DENİZLİ**

## YÜKSEK LİSANS TEZİ ONAY FORMU

İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı öğrencisi Emine SELEK GÖDEK tarafından Doç. Dr. Hafize MEDER ÇAKIR yönetiminde hazırlanan **VUK HÜKÜMLERİNE GÖRE OLUŞTURULAN MALİ TABLOLARIN TFRS HÜKÜMLERİNE UYARLANMASI** başlıklı tez aşağıdaki jüri üyeleri tarafından 12.07.2019 tarihinde yapılan tez savunma sınavında başarılı bulunmuş ve Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

  
Doç. Dr. Hafize MEDER ÇAKIR

**Jüri Başkanı**

  
Dr. Öğr. Üyesi Umut Tolga GÜMÜŞ

**Jüri Üyesi**

  
Dr. Öğr. Üyesi Mehmet UTKU

**Jüri Üyesi**

Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun 21/08/2019 tarih ve 33/01 sayılı kararıyla onaylanmıştır.

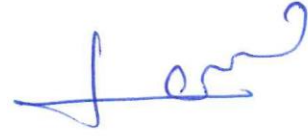


**Prof. Dr. Ahmet BARDAKCI**

**Müdür**

si ve  
İşim:  
İlerim  
arına

Bu tezin tasarımı, hazırlanması, yürütülmesi, araştırmalarının yapılması ve bulgularının analizlerinde bilimsel etiğe ve akademik kurallara özenle riayet edildiğini; bu çalışmanın doğrudan birincil ürünü olmayan bulguların, verilerin ve materyallerin bilimsel etiğe uygun olarak kaynak gösterildiğini ve alıntı yapılan çalışmalara atıfta bulunulduğunu beyan ederim.



Emine SELEK GÖDEK

## ÖNSÖZ

Küreselleşen dünyada uluslararası pazarın büyümesi ve uluslararası ticari ortakların ortaya çıkması ile firmaların ortak bir muhasebe diline ihtiyacı doğmuştur. Gelişmiş ülkeler tarafından kullanılan muhasebe setleri örnek alınarak ve AB ve ABD'nin raporlama standartları setleri birleştirilerek Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) üstünde karma bir düzenlemeye gidildiği, bilhassa derleme hususunda UFRS/TFRS setlerinde cari maliyet temel alınarak gerçeğe uygun değer teriminin içselleştirildiği göze çarpmaktadır.

Türkiye özelinde bakıldığında SPK'ya kayıtlı olan firmaların TFRS kullanımının zorunlu olduğu, 2013 senesi itibarıyla TTK çerçevesinde bütün firmaların TFRS kullanmasının zorunlu olduğu görülmektedir. Kamu Gözetim Kurumu'nun 2015'in sonunda yayımladığı "Yerel Finans Raporlama Çerçevesi Taslağı" ile beraber uygulamayı yaygınlaştırmayı ve muhasebe meslek mensuplarının karşılaşabilecekleri problemleri en aza indirmeyi amaçladığı görülmektedir.

Bu tez çalışması Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına geçişin Türkiye'de kullanılan finansal tablolar üzerinde oluşturacağı farklılıkları araştırmayı amaçlamaktadır. Çalışmanın hazırlanmasında kıymetli zamanını bana ayırıp, güler yüzünü ve samimiyetini benden esirgemeyen değerli hocam Doç. Dr. Hafize MEDER ÇAKIR' a teşekkürlerimi sunuyorum. Ayrıca yükseköğrenim hayatımın her sürecinde bilgi, öneri ve görüşlerini paylaşan ve öğrencileri olmaktan gurur duyduğum tüm Muhasebe Programı hocalarıma teşekkürü borç bilirim. Çalışmamın başından sonuna kadar bana destek gösteren ve yaşadığım zorluklarda yardımcı olan canım annem Havva SELEK'e ve kıymetli eşim Mustafa GÖDEK'e sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

## ÖZET

### VUK HÜKÜMLERİNE GÖRE OLUŞTURULAN MALİ TABLOLARIN TFRS HÜKÜMLERİNE UYARLANMASI

Selek Gödek, Emine

Yüksek Lisans Tezi

İşletme ABD

Muhasebe ve Finansman Programı

Tez Yöneticisi: Doç. Dr. Hafize Meder Çakır

Temmuz 2019, viii+97 sayfa

Globalleşen dünyada ülkeler arası sınırlar her anlamda kalktığı gibi ekonomik anlamda da kalkmıştır. Bu çerçevede ülkelerin ekonomik ve siyasi ilişkileri geçmişe göre daha ileri bir seviyeye taşınmıştır. Ülkeler arası ilişkilerin ilerleme sebebinin temeli ticari ilişkiler olduğundan, ülkelerin birbiriyle daha uzlaşmacı bir politika izlemesi gerekmektedir. Ülkeler farklı dilleri konuşuyor olsalar da, ticari ve ekonomik anlamda ilişkilerin sorunsuz ilerlemesi için ortak bir dile ihtiyaç duyulmuştur. Bu ihtiyacın nedenlerinden biri de ortak bir çerçevede düzenlenen uluslararası standartların etkisi ile oluşturulmuş finansal tablolar sayesinde birbirleri ile ilgili daha sağlıklı kararlar alabilmektir. Bu çalışma Vergi Usul Kanunu hükümlerinden Uluslararası Finansal Raporlama Standardına çevrilerek uyarlanan Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına geçişin Türkiye’de kullanılan finansal tablolar üzerinde oluşturacağı farklılıkları araştırmayı amaçlamaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi Usul Kanunu, Uluslararası Finansal Raporlama Standardı, Uluslararası Muhasebe Standardı

## ABSTRACT

### ADAPTATION OF FINANCIAL STATEMENTS CREATED ACCORDING TO VUK PROVISIONS TO TFRS PROVISIONS

Selek Gödek, Emine

Master Thesis

Business Department

Accounting and Finance Programme

Adviser of Thesis: Doç. Dr. Hafize Meder Çakır

July 2019, viii+97 Pages

**In the globalizing world, the borders between countries have been abolished in every sense and they have been abolished in economic terms. In this context, the economic and political relations of the countries have moved to a higher level than the past. Since trade relations are the basis for the progress of inter-country relations, countries should follow a more conciliatory policy with each other. Although countries speak different languages, a common language was needed for the smooth progress of trade and economic relations. One of the reasons for this need is to be able to make healthier decisions about each other thanks to the financial statements prepared under the influence of international standards which are arranged in a common framework. In this study, the Tax Procedure Law of International Financial Reporting Standards, adapted by turning the switch to Turkey Financial Reporting Standards will create differences on the financial statements used in Turkey aims to research.**

**Keywords:** Tax Procedure Law, International Financial Reporting Standard, International Accounting Standard

## İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ .....	i
ÖZET .....	ii
ABSTRACT.....	iii
İÇİNDEKİLER .....	iv
TABLO VE ŞEKİLLER DİZİNİ.....	vi
KISALTMALAR DİZİNİ.....	vii
GİRİŞ .....	1

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ ORTAYA ÇIKIŞI VE ULUSLARARASI ÇALIŞMALAR

1.1. Muhasebe Standartları Ve Önemi .....	5
1.2. Muhasebe Standartlarında Uyumlaştırma Gereği .....	6
1.3. Muhasebe Standartlarında Uluslararası Uyumlaştırmada Karşılaşılan Sorunlar .....	8
1.4. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Dünyada Yapılan Çalışmalar..	9
1.4.1. Amerika Birleşik Devletleri'nde Yapılan Çalışmalar .....	10
1.4.2. Avrupa Birliği'nde Yapılan Çalışmalar .....	12
1.4.3. Almanya'da Yapılan Çalışmalar .....	13
1.4.4. İngiltere'de Yapılan Çalışmalar .....	14
1.5. Uluslararası Muhasebe Standartlarına Yönelik Türkiye'de Yapılan Çalışmalar .....	15
1.5.1. Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi ve Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) .....	17

### İKİNCİ BÖLÜM

#### FİNANSAL TABLOLARA GENEL BAKIŞ

2.1. Finansal Tablolar İle İlgili Genel Bilgiler.....	23
2.1.1. Finansal Tablo Kavramı .....	24
2.1.2. Finansal Tabloların Amacı .....	25
2.1.3. Finansal Tablo Kapsamı.....	25
2.1.4. Finansal Tablo Kullanıcıları.....	26
2.1.5. Finansal Tabloların Genel Nitelikleri.....	27
2.1.6. Finansal Tabloların Kullanım Sınırları .....	29
2.1.7. Finansal Tabloların Unsurları .....	29
2.1.8. Finansal Tabloların Sunuluşu.....	30
2.2. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları .....	31

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### TMS 1 FİNANSAL TABLOLARIN SUNULUŞU STANDARDI

3.1. TMS 1 İle İlgili Genel Bilgi.....	37
3.1.1. Standart ile İlgili Tanımlar .....	37
3.1.2. Standardın Amaç ve Kapsamı .....	38
3.2. TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardına Göre Genel Amaçlı Finansal Tabloların İncelenmesi.....	39
3.2.1. Finansal Durum Tablosu (Bilanço).....	40
3.2.2. Kapsamlı Gelir Tablosu (Gelir – Gider Tablosu) .....	44
3.2.3. Öz kaynak Değişim Tablosu .....	48
3.2.4. Nakit Akış Tablosu .....	49
3.2.5. Dipnotlar .....	50

## DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

### TMS 1 FİNANSAL TABLOLARIN SUNULUŞU STANDARDI İLE TEK DÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNDEKİ FİNANSAL TABLOLARIN KARŞILAŞTIRILMASI

4.1. TMS Uygulamalarının Finansal Tablolara Etkisi .....	54
4.1.1. Finansal Tabloların Biçimsel Yapısındaki Değişiklikler .....	54
4.1.2. Kapsamdaki Değişiklikler .....	55
4.1.3. Ölçümleme / Değerleme Ölçütlerindeki Değişiklikler .....	56
4.1.4. Dipnot ve Açıklayıcı Bilgilerdeki Değişiklikler .....	57
4.2. TMS İle Tek Düzen Muhasebe Sistemindeki Finansal Tabloların Karşılaştırılması ..	57
4.2.1. Finansal Durum Tablosunun (Bilanço) Karşılaştırılması .....	57
4.2.2. Gelir Tablosunun Karşılaştırılması .....	65
4.2.3. Öz Kaynak Değişim Tablosunun Karşılaştırılması.....	75
4.2.4. Nakit Akış Tablosunun Karşılaştırılması .....	79
4.3. Uluslararası Finansal Raporlama Standardına Geçilmesinin Etkileri.....	86
SONUÇ .....	88
KAYNAKLAR .....	91
ÖZ GEÇMİŞ .....	97



## TABLO VE ŞEKİLLER DİZİNİ

<b>Tablo 1</b> YTTK' daki Denetçi Görüşlerinin Uluslararası Denetim Standartları ile Karşılaştırılması .....	35
<b>Tablo 2</b> SLK İşletmesinin TDMS'ne Göre Özet Bilançosu .....	59
<b>Tablo 3</b> SLK İşletmesininTMS1'e Göre Özet Bilançosu .....	64
<b>Tablo 4</b> SLK İşletmesinin TDMS'ne Göre Özet Gelir Tablosu .....	68
<b>Tablo 5</b> SLK işletmesinin TDMS'ne Göre Ayrıntılı Gelir Tablosu .....	68
<b>Tablo 6</b> SLK İşletmesinin TMS 1'e Göre Özet Kapsamlı Gelir Tablosu .....	73
<b>Tablo 7</b> SLK İşletmesinin TMS 1'e Göre Ayrıntılı Kapsamlı Gelir Tablosu ....	74
<b>Tablo 8</b> SLK İşletmesinin Bilançosundaki Öz Kaynaklar Bölümü.....	76
<b>Tablo 9</b> SLK İşletmesinin TMS 1'e Göre Öz Kaynak Değişim Tablosu.....	78
<b>Tablo 10</b> SLK İşletmesinin TDMS'e Göre Bilançosu .....	80
<b>Tablo 11</b> SLK İşletmesinin TDMS'e Göre Gelir Tablosu .....	81
<b>Tablo 12</b> SLK İşletmesinin TDMS'ne Göre Nakit Akış Tablosu .....	82
<b>Tablo 13</b> SLK İşletmesinin TMS 7'ye Göre Nakit Akış Tablosu.....	85

## KISALTMALAR DİZİNİ

AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	Amerikan Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
AP	Avrupa Parlamentosu
ASB	Muhasebe Standartları Kurulu (İngiltere)
ASC	Muhasebe Standartları Komitesi (İngiltere)
ASSC	Muhasebe Standartları Belirleme Komitesi (İngiltere)
BDDK	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BOBİ FRS	Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı
DRSC	Muhasebe Standartları Komitesi (Almanya)
FASB	Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (ABD)
FRC	Finansal Raporlama Konseyi (İngiltere)
FRRP	Finansal Raporlama Gözetim Heyeti (İngiltere)
ICAEW	İngiltere ve Galler Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü
IAS	Uluslararası Muhasebe Standartları
IASB	Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
IASC	Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
IFAC	Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IOSCO	Uluslararası Menkul Kıymetler Örgütü
KAYİK	Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar
KGK	Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
MSUGT	Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
OECD	Birleşmiş Milletler Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
PSLC	Kamu Sektörü İrtibat Komitesi (İngiltere)
SEC	Menkul Kıymetler Borsası Komisyonu (ABD)
SSAP	Statements of Standard Accounting Practice
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
SORP	Statements of Recommended Practice
TDHP	Tek Düzen Hesap Planı
TDMS	Tek Düzen Muhasebe Sistemi
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TTK	Türk Ticaret Kanunu

TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odası Birliği
UFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UITF	Acil Konular Görev Grubu (İngiltere)
VUK	Vergi Usul Kanunu

## GİRİŞ

Günümüz dünyasında globalleşmenin de etkisi ile büyüyen ekonomilerin ticaret faaliyetlerini emin adımlarla ilerletebilmesi için ticari yaşamlarını belli kurallar çerçevesinde sürdürmeleri adına kullandıkları yasal kurallarını uluslararası seviyede düzenlemesi gerekmektedir. Bu bağlamda ilgili düzenlemelerin ilk ayağını Ticaret Kanunu oluşturmuştur. Avrupa Birliği (AB) uyum süreci çerçevesinde değişen ticari ve ekonomik hayata yeterli gelmeyen 1956 yılında hazırlanıp 1957 yılında yürürlüğe giren 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK), kendinden sonraki kanunlara örnek olmuşsa da çağın gerisinde kalmıştır. Ülkeler arasında ticari ve ekonomik yarışların başladığı dönemde TTK ulusal alanda sıkışmış, Türkiye'nin ticari hayatına yön verememeye başlamış ve bu bağlamda çareyi uluslararası inovasyonda bulmuştur. Böylelikle 2000 yılında çalışmalar başlamış, 2011 yılında 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu yürürlüğe girmiştir. Kanun yürürlüğe girdikten sonra yeniden bir düzenlemeye tabi tutulmuş ve 2012'de son şeklini almıştır.

Firmaların büyümesi teknolojik gelişmelerle birlikte globalleşmeyle de direkt olarak ilişkilidir. Bu bağlamda firmalar uzmanlaşmaya yönelmiş, uzmanlaşmanın doğal bir sonucu olarak da finansal tablo bilgilerinin güvenilirliği önem kazanmıştır. Bir firmanın sürekliliği finansal tablolarla anlaşılmaktadır. Farklı bir söylemle bir firmanın ekonomik iniş çıkışları finansal tablolarla anlaşılmaktadır. Üçüncü şahıslar ise söz konusu durumu göz önüne alarak firmalarla ilişkilerine yön vermektedir. Dolayısıyla finansal tabloların önemi göz ardı edilemeyecek kadar büyüktür.

Global piyasalarda bazı firmaların finansal tablolarında oynama yapması sonucu yaşanan ekonomik krizler nedeniyle finansal tabloların denetlenmesi ile ilgili son yıllarda yeni düzenlemelere gidilmiştir. Globalleşmenin bir etkisi olan ülkeler arası ekonomik bütünleşmenin de etkisiyle finansal tabloların denetimi ile ilgili yeni yasalar çıkarılmış, yürürlükte olan yasalar ise globalleşmeye uygun biçimde düzenlenmiştir. Öyle ki son yıllarda uluslararası yatırım kararlarında sermaye piyasası hareketliliğinin artması finansal tablo bilgilerinin sorgulanması sonucunu doğurmuştur.

Firmaların ve firmalarla ilişkili kişilerin ekonomik kararlarının sonuçlarının hem kendileri hem de üçüncü kişiler için olumlu neticeler doğurması için verilerin güvenilir, anlaşılabilir ve doğru olması şarttır. Bu noktada bağımsız denetim devreye girmektedir.

Bağımsız denetim, bir ekonomik varlığa ilişkin sayısal veriler hakkındaki delillerin, daha önce belirlenmiş kıstaslara uygunluk derecesini belirleyip raporlamak için bağımsız ve yeterli bir kişice toplanarak değerlendirilmesi sürecidir (Senal, 2011: 1).

Denetimden geçirilmemiş mali tabloların firmalar ve firma ile ilgili kişiler için güvenilirliği sağlanmamıştır ve finansal tabloların gerçeği göstermemesi durumu sadece bağımsız denetimlerle minimuma indirgenebilmektedir. Serbest denetçiler firmaların varlığını sürdürebilmesi için firma idarecilerinin görevlerini tam manası ile yerine getirip getirmediğini inceleyerek, devamlılığı sağlayan finansal tablo bilgileri hakkında görüşlerini rapor etmektedir. Bağımsız denetimler neticesinde denetçilerin finansal tablolardan çıkarmış olduğu raporların güvenilirliği ve doğruluğu sayesinde kamu ve özel sektör firmaları güvenilir adımlarla yol alabilmektedir.

Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS); karşılaştırılabilirlik durumunu sağlama, birden çok rapor düzenleme yükümlülüğü ve maliyetlerin ortadan kaldırılması, sağlıklı değerlendirmeler gibi amaçlar doğrultusunda ilk kez 1960'larda çalışmalara başlamıştır. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), Uluslararası Menkul Kıymetler Örgütü (IOSCO), Birleşmiş Milletler Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) gibi pek çok kurum, muhasebe uyumunu gerçekleştirme amacı ile ilk kez 1973'te Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)'ni kurmuştur. IASC, 2000'e kadar 39 IAS yayımlamıştır. Gelişmelere paralel olarak yayımlanan standartlar revize edilmeye devam etmektedir. AB üyesi ülkelerde standartlar 2005 itibarı ile uygulamaya konmuştur. Fakat IASC'in yaptırım gücünün olmaması, onu eleştirilerin hedefine oturtmuştur.

Uluslararası uygulanan IAS'lerin iş yaşamına ortak bir dil getirmesi, herkesin anlayabileceği şeffaf, sade ve kıyaslanabilir mali tablolar üretmesi ve raporlamalardan doğabilecek karmaşaların önüne geçilebilmesi amacıyla ülkemizde IAS'lere tam uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) / Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) seti yürürlüğe konmuş ve uygulama zorunluluğu getirilmiştir (Kocamaz, 2012: 106 – 107).

Günümüzde ekonomik koşullar ve ticari yaşamın getirdiği yenilenme ve çağa uyum sağlama konularında getirdiği mecburiyetler içinde muhasebe standardı uygulamaları da yer almaktadır. Ulusal boyuttan uluslararası boyuta geçmesi gereken standartların biri de muhasebe standartlarıdır. Daha önce ülkelere bazılarını kendi

standartlarını uygulamaktayken ekonomik ve ticari gelişmeler ülkeler arasında kanun farklılıklarını gidermek adına ortak bir düzlemde buluşmayı uygun görmüş ve bu çerçevede yasal olarak yeni düzenlemeler ve muhasebe standartları çerçevesinde birleştirmiştir. Bu uyumlaştırmanın esas amacı ise herhangi bir yasal uyumsuzluk durumunda sorunun ortak bir dille çözülmesidir.

Çağa uygun düzenlenen kanun ve standartlar, firmalar tarafından uygulanmaya başlandığında firmaların problemlerle karşılaşması sebebiyle bir uyum süreci aşaması oluşturulmuştur. Tabloların Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na (UFRS) uygun hale getirilmesi çalışmaları 2003'te başlamış ve uyum sürecinde firmalara IAS ve UFRS'na uygun finansal tablolar çıkarma zorunluluğu getirilmiştir. 2012 – 2014 arasında yapılan yeni düzenlemelerle birlikte geçiş takvimleri belirlenmiş ve bu tarihler firmalara zorunlu hale getirilmiştir. Bununla birlikte söz konusu kanun ve standartlar yasal olarak da koruma altına alınmıştır. Düzenlemeye uymayanlara ise para cezaları getirilmiştir.

Finansal tablolarda kâr “Ticari Kâr” olarak gösterilmektedir. Aynı zamanda dönem kârı ya da muhasebe kârı olarak da adlandırılmaktadır. Ödenecek verginin kâr üstünden hesaplandığı göz önüne alındığında, vergiyi ticari kâr üstünden hesaplamak doğru sonuç doğurmayacaktır. Vergi muhasebesinin yeterli olmaması nedeniyle uzun dönemler gelir tablolarında görülen ticari kâr ile ödenecek vergi arasında doğru orantı kurulamamış, gelir tablolarına ticari kâr tutarı doğru olarak yansıtılmamıştır. Kimi zaman ticari zarar söz konusuken ödenecek vergi ortaya çıkabilmekte ya da ticari kâr düşük olmasına karşın ödenecek vergi kârdan yüksek hesaplanabilmektedir. Esasen söz konusu durum ticari kâr terimi dışında vergi amaçlı hesaplanan mali kâr teriminden kaynaklanan bir durumdur. Vergiler ticari kâr üstünden değil mali kâr üstünden hesaplanmaktadır.

Türkiye’de mevcut kanuni düzenlemelere göre, ticari kârdan mali kâra geçiş sırasında gerçekleştirilen düzeltmelerin, finansal tablolarda gösterilmesine gerek duyulmamıştır. Söz konusu düzeltmeler genellikle vergi beyannamesi üstünde yapılmakta, firmalar ise bu durumu nazım hesaplarda izlemektedir. Fakat TFRS’e göre ticari kârın üstünde düzenleme gerektiren işlemlerin kayıt altına alınması ve finansal tablolarda gösterilmesi zorunludur (Balcı, 2012: 160).

Bu çalışmanın amacı Türkiye’de uluslararası bir boyut kazanan TMS ve TFRS’in Vergi Usul Kanunu (VUK) hükümlerine göre düzenlenmiş finansal tablolar üstünde

değişimlerinin ve etkilerinin tespitidir. Çalışmamız giriş ve sonuç hariç 4 bölümden oluşmakta ve uluslararası muhasebe standartlarını derinlemesine ele almaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde, uluslararası muhasebe standartlarının tarihsel gelişimi ve gelişimine yön veren Dünya’da yapılan çalışmalara yer verilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde, finansal tablolarla ilgili genel bilgiler verilirken ülkemiz açısından TFRS’nin gerekliliğine dayanarak standartların oluşumuna değinilmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde, finansal tabloların sunuluşu standardı incelenerek finansal tabloların sunuluşuyla ilgili genel kuralları, yapıyla ilgili açıklamaları ve içerikle ilgili asgari koşulları ortaya konulmuştur.

Çalışmanın son bölümünde ise finansal tabloların sunuluşu standardı ile tek düzen muhasebe sistemindeki finansal tabloların karşılaştırılarak finansal tablolardaki biçimsel ve içeriksel farklılıklarına ve uluslararası finansal raporlama standardına geçilmesinin olumlu ve olumsuz yönlerine yer verilmiştir.

Küreselleşmenin etkisiyle şirketlerin finansal tablolarının ve raporlarının düzenleyici otorite tarafından belirlenen standartlara göre hazırlanması ilk çıktığı günden beri ülkemizde büyük yankılar uyandırmış ve bütün tacirlerin bu standartlara uyumu süreciyle de ciddiyetini koruyarak devam edecektir.

## **BİRİNCİ BÖLÜM**

### **ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ ORTAYA ÇIKIŞI VE ULUSLARARASI ÇALIŞMALAR**

Bu bölümde Uluslararası Muhasebe Standartlarının ortaya çıkışı, önemi, uyumlaştırma süreçleri ve diğer bazı ülkelerde yapılan çalışmalar ele alınmıştır. Ele alınacak ülkeler Amerika Birleşik Devletleri, Avrupa Birliği ülkeleri, Almanya ve İngiltere olarak belirlenmiştir.

#### **1.1. Muhasebe Standartları Ve Önemi**

Muhasebenin temel amacı genel manada firmaların mali durumlarını gerçeğe uygun şekilde yansıtmaktır. Bundan dolayı kaynağı da doğal kurallara dayanmalıdır. Söz konusu kurallar ise bilimsel ve tarafsız yaklaşımlar neticesinde ortaya çıkmaktadır. Bu bağlamda muhasebe uygulamaları, kaynağını muhasebenin temel kavramlarından, genel kabul gören muhasebe ilkelerinden ve muhasebe standartlarından almak durumundadır (Lazol, 2000: 9).

Muhasebe uygulamaları belirli temellere uymak zorundadır. Bu zorunluluk çerçevesinde muhasebe kavramlarından ve ilkelerinden yola çıkılarak muhasebe standartları geliştirilmiştir (Sağlam, 2001: 8). Muhasebe kavramlarında ve uygulamalarında da standartlar mevcuttur. Söz konusu standartların kimileri kavramsal düzeydedir ve farklı fikirleri yansıtmaktadır. Kimileri ise uygulamaları yönlendirme esaslıdır. Bu bağlamda standartlaşma ülkeler arası düzeyde farklılıklar gösterebilmektedir. Muhasebeden edinilmiş bilgilerin, kullanıcılar için bekleneni verebilmesi ve firma faaliyetlerine ilişkin doğru bilgileri aktarabilmesi, benzeşen olayları benzer biçimde ifade edebilmesi, üretilen bilgilerin güvenilir, doğru, gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir olması ise belli muhasebe standartları çerçevesinde hazırlanması ile mümkün olmaktadır (Bağcı, 2002: 23).

Muhasebe standartları genel anlamıyla; muhasebe uygulamalarına yol gösteren ve finansal tabloların hazırlanmasında bir düzen yaratan normlar bütünü olarak tanımlanabilmektedir. Muhasebe standartları, muhasebecinin hangi nitelikteki işlemleri hangi değer üstünden kaydedeceğini, sınıflandıracağını ve ne tip raporla sunacağını belirlemektedir. Standartlar, finansal tablo ilkelerinin uygulamaya geçirilmesini mümkün



kılan yöntemlerden oluşmaktadır. Söz konusu standartlar tüm sektörlerle alakalı olabildiği gibi spesifik bir sektörle de alakalı olabilmektedir (Timoshenko, 2007: 12).

Muhasebe standartlarının uygulanmasının firmalar için önemi şu şekilde özetlenebilir (Alborov, 2002: 12):

- Firmaların finansal performansları dönem dönem ve aynı bazda karşılaştırılma imkânı bulmakta, sonuçlara bağlı olarak firmanın sağlıklı kararlar almasına yardımcı olmaktadır.
- Firmaların sağlıklı performans analizleri ile ileriye dönük gerçekçi planlar oluşturmasına, hedeflerinin isabetli olmasına ve amaçlarının belirlenmesine yardımcı olmaktadır.
- Firma denetimlerini kolaylaştırmaktadır.

Yukarıda da görüldüğü gibi, muhasebe standartları hem firmaların hem de ülkenin ekonomisi açısından oldukça önemlidir. Bu bağlamda muhasebe standartlarının benimsenmesi ve doğru şekilde uygulanması bir zorunluluktur (Alborov, 2002: 13).

Firmayla alakalı bilgilerin taraflara sunulması esnasında finansal raporlar, raporların oluşturulması esnasında da muhasebe teori ve pratikleri oldukça önemlidir. Her ülke kendi şartları, ekonomik yapısı, kanuni düzenlemeleri, siyasi sistemleri çerçevesinde kendi muhasebe standardını oluşturmuştur. Küreselleşmenin artması, uluslararası ticaretin, paranın ve sermaye hareketlerinin de gün geçtikçe büyümesi ile benzer durumların benzer biçimde ifade edilebilmesi, güvenilir, anlamlı, gerçeğe uygun karşılaştırılabilir bilgilerin üretilmesi ve ihtiyaçların tam anlamıyla karşılanması bağlamında uluslararası bir standart oluşturulması gerekliliği doğmuştur. Muhasebe standartlarının oluşturulması ile risklerin ortadan kalkması, yatırımın artması, ticaretin ve büyümenin gerçekleşmesine imkân tanınması amaçlanmıştır.

## **1.2. Muhasebe Standartlarında Uyumlaştırma Gereği**

Uluslararası uyumlaştırma, “Sinerjistik sonuç oluşturan, birtakım sistemlerin düzenli bir şekilde harmanlanması ve uzlaştırılması sürecidir” biçiminde tanımlanmaktadır (Samuels ve Piper, 1985: 56-57). Uyumlaştırma, farklı ülkelerin finansal raporlama uygulamalarındaki farkları azaltarak raporların karşılaştırılabilirliğini artırmak ve küresel düzeyde kabul gören muhasebe standardı geliştirmek gereksiniminden doğmuş bir terimdir (Hoyle vd., 2004: 537). Uyumlaştırma süreci yatırımcıya doğru karar alma konusunda yardımcı olmaktadır. Uyumlaştırmanın gerekliliğini savunanlar, finansal

raporlamada karşılaştırılabilirlik durumunun yatırımcı için, yatırımın potansiyelini belirlemede kolaylık sağlaması ve uluslararası çeşitlendirmede riski düşürmesi sebeplerinden dolayı avantaj olduğunu düşünmektedir (Fritz ve Lammle, 2003: 34). Bunun yanında uyumlaştırma ile firmalar finansal raporlama standardı ile dünya piyasalarına girebilecektir. Tüm dünyada kabul gören standartlar ile finansal rapor hazırlama maliyeti düşecek, raporların standartlara göre denetlenmesi daha kolay olacaktır (Fritz ve Lammle, 2003: 35).

Bunların yanında IFRS'e uyumlaştırma sürecine karşı olan görüşler de söz konusudur. Uyumlaştırmaya karşı olunmasının en temel ve geçerli nedeni, ülkelerin muhasebe uygulamalarının farklı olması bulunmaktadır. Ulusal muhasebe standartları ve uygulayıcılarının uluslararası standartları uygulamada güçlük yaşamaları, standartların uygulanmasındaki yetersizlik, uygulamayla beraber gelen yüksek maliyet, siyasi çıkarlar ve kanuni düzenlemeler sebebiyle de IFRS uygulamasına karşı çıktığı gözlenmektedir (Nobes ve Parker, 2006: 76).

Ulusal muhasebe standartlarının uygulayıcılarınca finansal raporlama standartlarına olan gereksinimin devamlı kabul görmemesi sebebiyle dünyada ortak bir dil şekline getirilmeye çalışılan muhasebe standartlarında birtakım engellerle karşılaşmaktadır (Nobes ve Parker, 2006: 77). Uyumlaştırma karşıtı olan Goeltz'un (1991) tespitine göre, uluslararası muhasebe standartlarında tam uyumlaştırmanın büyük ihtimalle ne uygulanabilir ne de gerekli olduğu, esasen önemli faydanın sağlanıp sağlanmadığının net olmadığı ve global piyasaların gelişiminin, tekdüzen muhasebe standartları olmadan sağlanacağı düşüncesine sahiptir.

Uyumlaştırmanın sağlanmasında karşılaşılan sorunlar; yabancı etkilere direniş şeklinde var olan milliyetçilik, gelenekler ve birtakım çevresel etkilerdir. Bununla beraber kimi zaman ülkeler arası farklılıklar uygun olabilmektedir. Mesela; gelişme aşamaları ya da finans kaynakları farklı olan ülkelerde muhasebe sistemlerinin farklılığı gerekli görülebilmektedir (Joumal ve Vulin, 2004: 18). Bunların yanında uyumlaştırma sebebi ile tüm ülke firmalarının karşılaşacağı sistem değişikliği maliyetleri de uyumlaştırmaya karşı görüşlerin artmasına sebebiyet vermektedir. Yine uyumlaştırma sonucu ortaya çıkacak standartlaşma ile firmaların kolaylıkla analiz edilebilmesi sebebiyle, yatırımcı piyasaya yeni girmiş firmalara yönelebilmektedir. Bu durum ise piyasada var olan küçük ölçekli firmaların finansal kayıp yaşaması ya da çıkmaza girmesi ile sonuçlanabilmektedir.

Uyumlaştırmaya karşı olan görüşlerle beraber, muhasebe uygulamalarında görülen farklılıkların azaltılması için yıllardır süregelen çalışmalar bulunmaktadır. Zira sınır ötesi yatırım, borç ve ticaretin küreselleşmesi uyumlaştırmaya olan gereksinimi her geçen gün artırmaktadır. Uyumlaştırmanın yararları şu şekilde sıralanabilmektedir (Mogul, 2003: 681 – 682):

- Uyumlaştırma ile güvenilir ve kaliteli raporlar garanti haline gelmektedir,
- Uyumlaştırmanın ülkelerin finansal gelişimine büyük katkı sağladığı kanıtlanabilmektedir,
- Çok uluslu firmaların performanslarının sistematik şekilde değerlendirilmesi ve incelenmesi olanağı doğmaktadır,
- Firmalar ulusal ve uluslararası emsalleri ile kolaylıkla karşılaştırılabilir hale gelmektedir,
- Firmaların uluslararası kredibilitesi artmaktadır,
- Global piyasaya giriş konusunda öncü olarak sermaye maliyetlerinin azalması ile firma performansının artmasına yardımcı olabilmektedir.

IAS, finansal hareketlerin muhasebe bilgi sistemlerine yansıtılması ve değerlendirilmesi noktalarında farklı alternatifler sunmaktadır. Bunun sebebi firmaların mevcut şartlar içerisinde finansal raporlarını en doğru biçimde sunmasını ve firmaya en uygun, en iyi politikaları seçmelerini sağlamasıdır (Karapınar, 2000: 40).

### **1.3. Muhasebe Standartlarında Uluslararası Uyumlaştırmada Karşılaşılan Sorunlar**

2005 itibarıyla pek çok ülkede IFRS kullanılarak finansal tablo oluşturulması, muhasebede tekdüzen adına büyük bir gelişmedir. Fakat IAS'ın zorunlu olmasıyla beraber finansal raporlamada farklılıkların giderilemeyeceği görüşü de hâkimdir. Söz konusu görüşe sahip olanlar ulusal sistemi oluşturan etmenlerin IAS ile giderilemeyeceğini savunmaktadır. Ülkeler arasında var olan muhasebe uygulama farklılıklarıyla söz konusu farklılıkların sebepleri birçok çalışmada ortaya koyulmuştur. Söz konusu faktörleri şu şekilde sıralamıştır (Frederick ve Lawrence, 1997: 40 – 43)

- Kanuni düzenlemeler,
- Siyasal sistem,
- Toplumun kültürel yapısı,
- Toplumun sosyal yapısı,

- Firmalar arasında olan büyüklük farkları,
- Firma sahipliğinin doğası,
- Yasama organının firmalara müdahale seviyesi,
- Muhasebe alanında kanuni düzenlemelerin varlığı,
- Firmanın gelişim hızı,
- Ekonomik gelişmişlik seviyesi,
- Eğitim seviyesi.

Buradan da anlaşılacağı gibi, ülkelerin muhasebe sisteminin oluşturulmasında pek çok faktörün etkisi bulunmaktadır. Söz konusu faktörler ülkeden ülkeye değişiklik göstermekte olduğundan, her ülkenin muhasebe sisteminin farklı olacağı sonucuna ulaşılabilmektedir. Öte yandan uluslararası muhasebe standartlarının uyumlaştırılmasında karşılaşılan farklı bir problem, ülkelerin muhasebeye bakış açısında görülen farklılıklardan ileri gelmektedir. GAAP Convergence 2002 Raporu'nda söz konusu farklılıklar şu şekilde sıralanmıştır (GAAP, 2002: 10):

- Standartlardan bazılarının komplike yapıda olması,
- Ulusal muhasebe sistemlerinin vergi esasına dayanması,
- Standartların bazılarında uzlaşma sağlanamaması,
- Standartları ilk uygulayacaklar için standartların yetersiz kalması,
- Sermaye piyasalarının kısıtlı olması,
- Tercümede zorluk yaşanması,
- Yatırımcıların ve uygulayıcıların ulusal muhasebe standartlarından duyduğu memnuniyetsizlik.

Bunlarla beraber ülkelerin siyasal, ekonomik ve kültürel yapılarındaki farklılık, ulusal standartlar ve ilkelere farklılıklar oluşmasına sebep olmaktadır.

#### **1.4. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Dünyada Yapılan Çalışmalar**

Muhasebe standartlarının oluşturulması için pek çok gelişmiş ülke, birtakım çalışmalar yürütmüştür (Başpınar, 2004: 42). Daha önce de değindiğimiz gibi tüm ülkelerin muhasebe standartları ve standartların oluşturulmasına yönelik çalışmaları birbirinden farklıdır (Sanlı, 2002: 1). Bu bağlamda uluslararası standartların oluşturulmasında takip edilen süreç Amerika Birleşik Devletleri (ABD), AB, İngiltere ve Almanya üzerinden ele alınacaktır.

#### 1.4.1. Amerika Birleşik Devletleri'nde Yapılan Çalışmalar

ABD'de muhasebe standartlarını oluşturma yükümlülüğü yasal olarak Menkul Kıymetler Borsası Komisyonu (SEC)'nda bulunmaktadır. Ancak söz konusu yetki çoğunlukla muhasebe teşkilatlarına devredilmiştir (Çiftçi ve Erserim, 2008: 12). Muhasebe standartları konusunda yapılan esas düzenleme 1929 ekonomik krizi sonrası yürürlüğe koyulan 1933 Menkul Kıymetler Kanunu ve 1934 Menkul Kıymetler Borsası Kanunu'nda bulunmaktadır (Başpınar, 2004: 43). 1933 Menkul Kıymetler Kanunu'nu uygulamak için Menkul Kıymetler Borsası Komisyonu kurulmuş, 1934 Menkul Kıymetler Borsası Kanunu ile her iki kanuni düzenlemeyle kararlaştırılan raporlamaya ait çalışmaları yapması için yetkili kılınmıştır (Toroslu, 2011: 43).

Komisyon kuruluşu sonrası birtakım çalışmalar yapmış ve muhasebe hususunda belgeler yayınlamakla birlikte genellikle muhasebe standartlarını belirlemede üzerine düşen görevi denetim ile kısıtlamış, özel sektör düzenleyici kurumlarının muhasebe ve bağımsız denetim ile ilgili kural belirleyici olmasına izin vermiştir (Sanlı, 2002: 3). Söz konusu kurumlardan en önemlisi ise Amerikan Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA)'dür (Üstündağ ve Sayar, 2003: 51).

ABD'de standartların oluşturulmasında yapılan çalışmalar, düzenleyen kurumlar açısından 3 dönemde incelenebilmektedir (Elitaş vd., 2011: 3). Bunlar; 1939 – 1959 AICPA Muhasebe Prosedürleri Komitesi, 1959 – 1973 Muhasebe Prensipleri Kurulu ve 1973'ten günümüze ABD'de standart belirleyici olan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) dönemleridir (Başpınar, 2004: 43).

FASB'in çalışmaları, muhasebe firmaları ve gönüllü kişi ya da kurumların bağlı ve yardımları ile desteklenmektedir. Kurul; muhasebe standartlarının yanında standartların geliştirilmesinde faydalanılan genel terimleri içeren ve standartlara anlaşılabilirlik kazandıran belgeleri yayımlamaktadır (Toroslu, 2016: 5). FASB'in belirlediği muhasebe standartlarının uygulanmasında SEC resmî destek sağlamasına karşın, FASB standartları hazırlarken bütün ilgili kişi veya kuruluşların sürece katılımının sağlanmasına ve düzenlemelerden haberdar edilmesine ilişkin bir metot izlemekte, toplantılarını ise halka açık biçimde yapmaktadır (Üstündağ ve Sayar, 2003: 51). FASB çalışmalarını iki temel dayanağı esas alarak gerçekleştirmektedir (Başpınar, 2004: 43). Bu dayanaklar; sadece kamu muhasebesinin değil bütün ekonomik kitlelerin görüşlerinin yanıtladığı ve ihtiyaçlarının giderildiği doğrudan katılımcı süreç sistemiyle tüm ilgili çevrelere

fikirlerini belirtmeleri için olanak sağlanarak kamuoyu ile fikir birliği içerisinde çalışmasıdır (Ataman ve Akay, 2004: 10).

ABD’de muhasebe standartları ortaya çıkarken izlenen süreç ve aşamalar şöyle sıralanabilmektedir (Bostancı, 2002: 4):

- Düzenleme yapılacak konuların FABS gündemine dâhil edilmesi,
- Standart oluşturulması,
- Ön çalışma ekibinin kurulması,
- Çalışma ekibinin seçilmesi ve kurulması,
- Gündem metinlerinin oluşturulması,
- Kamuoyunu aydınlatmak için basın toplantısı düzenlenmesi,
- Hem sözlü hem yazılı tekliflerin değerlendirmeye alınması,
- Finansal Muhasebe Standartları Kurulu toplantıları,
- Taslağa son şeklinin verilmesi,
- Nihai metnin hazırlanıp yayımlanması.

Bir Finansal Muhasebe Standardı bildirisinin gelişim süreci ise şu şekilde açıklanabilmektedir (Şensoy, 1997: 36 – 38):

- Öncelikler bir konu veya proje belirlenerek kurulun gündemine dâhil edilir,
- Söz konusu konu ya da proje ile ilgili alanında uzman kişilerden oluşan bir kurul oluşturularak problemler, problemlerin ele alınışı ve alternatifler değerlendirilir,
- FASB teknik ekibi tarafından konuyla ilgili çalışmalar ve analizler yapılır,
- Araştırmanın ön çalışması açıklanır,
- Açıklamanın ardından 60 günlük süre sonunda kamuya ilan etme ve fikir alışverişi yapma için toplantı düzenlenir,
- Kamuoyunun konuya olan bakış açısı değerlendirilir,
- Kurul kamuoyunun tepkisi üzerine çalışmalar yaparak bilgilendirme amacıyla bir eleştiriye açık ön çalışma metni düzenler,
- Minimum 30 gün sürecek eleştirel süreç sonrası kurula ulaşan bütün tepkiler değerlendirilir,
- Kamuoyunun tepkileri ışığında ön çalışma metninde düzenlemeler yapılır,
- Düzenleme sonrası kurulun bütün üyeleri bir araya gelir ve metnin son şeklini vererek tebliğ olarak yayınlanmasını oylamaya sunar.

### 1.4.2. Avrupa Birliği'nde Yapılan alışmalar

Uyumlaştırmaya yönelik AB'de ilk çalışmalar 1970'lere dayanmaktadır. Şirketler Kanunu Yönergeleri adıyla yayımlanan; 4, 7 ve 8'nci yönergelerde bulunan ilkelerin birlik üyelerinin kanunlarına entegre edilmesi zorunlu tutulmuştur. Söz konusu yönergelerle AB sınırları içinde muhasebe uygulamalarının karşılaştırılabilirliği ve uyumu amaçlanmış, bu çerçevede büyük katkılar sağlanmıştır (ifti ve Erserim, 2008: 11). Ancak ekonomik gelişmelerle birlikte ye ülkelere pek çok noktada seçimlik haklar tanınması gibi sebeplerle söz konusu yönergelerin yeterli olmadığı anlaşılmıştır (ifti ve Erserim, 2008: 11).

AB'de muhasebe uygulamalarının uyumu konusunu ele almak üzere 1990 senesinde bir konferans düzenlenmiş, konuyla ilgili çalışmalar yapması için 22 üyeden oluşan Muhasebe Danışma Kurulu kurulmuştur. AB yetkili mercileri ve söz konusu kurul tarafından 1995 yılında gerçekleştirilen bir değerlendirme sonucunda "Muhasebe Uyumunu: Yeni Bir Strateji Bire Bir Uluslararası Uyum" adıyla bir tebliğ yayımlanmış ve şu öneriler sunulmuştur (Zaif, 2004: 138 – 139):

- Uluslararası faaliyet gösteren firmaların muhasebe yönergeleri dışarıda tutularak, söz konusu firmaların muhasebe standartları konusunda serbestisi olması,
- Yürürlükte olan muhasebe standartlarının revize edilmesi,
- Avrupa Muhasebe Standartları Kurulu kurulması,
- Muhasebe standartlarının karşılıklı olarak tanınması için ABD ile anlaşmaya varılması,
- Muhasebe Standartları Kurulu'na ye olunması.

Tebliğde geçen öneriler üstünde uzun uzun tartışılmış, muhasebe ve denetim standartlarına uyum çerçevesine karar verilmiş ve bu amaçla AB kanunlarında yeni düzenlemeler yapılmıştır (ifti ve Erserim, 2008: 12). Avrupa Parlamentosu (AP) düzenlemeyi 2002 yılının Mart ayında onaylamış, Eylül ayında ise yayınlamıştır (İbiş ve Akarçay, 2003: 8). Birliğe ye ülkelerin bağlı olacağı ilgili düzenlemelere göre; kapsama dâhil olan firmalara en geç 2005'e kadar konsolide finansal tabloları uluslararası muhasebe standartlarına uygun biçimde düzenleme şartı getirilmiştir (TÜRMOB, 2004: 18). Bununla birlikte söz konusu sorumluluğun AB yesi ülkeler tarafından bütün firmaları kapsayacak biçimde genişletmesi de serbest bırakılmıştır (İbiş ve Akarçay, 2003: 8).

### 1.4.3. Almanya’da Yapılan Çalışmalar

Almanya’da kanun destekli olarak yürürlüğe giren detaylı muhasebe düzenlemelerinin kökleri oldukça eskiye dayanmaktadır. Günümüzde AB çerçevesinde düzenlemeler yapılmakta ve AB’nin 4, 7 ve 8’inci yönergeleri 1985 Alman yasalarına dâhil edilerek 1986 yılı itibarıyla uygulanmaya başlanmıştır. Söz konunu düzenlemeler Almanya’nın yazılı ve yazılı olmayan kanunlarını etkilemiştir (Ataman ve Akay, 2004: 13).

1985’ten itibaren AB yönergeleri ekseninde muhasebe çalışmalarını sürdüren Almanya’da son dönemlere kadar herkesin kabul ettiği muhasebe öğelerinin resmî düzenleme yetki ve sorumluluğunda olan herhangi bir kurum kurulmamış, yalnızca Almanya Muhasebeciler Enstitüsü’nün yaptığı yorumlar ve açıklamalar göz önüne alınmıştır (Bostancı, 2002: 4). 1998’de uygulanmaya başlayan bir yasa ile Almanya’da muhasebe standartlarının oluşturulması için bir kurum oluşturulması kararı alınmış ve Muhasebe Standartları Komitesi (DRSC) kurulmuştur (Toroslu, 2016: 6). DRSC’nin kurulmasından sonra, ilgili bakanlık ve komite arasında bir anlaşma imzalanmış ve kurum Alman muhasebe standartlarının belirleyicisi olarak tanınmıştır (Başpınar, 2004: 45). Buna bağlı olarak 1998’de IAS, Almacaya ilk kez resmî olarak tercüme edilmiştir (Ataman ve Akay, 2004: 16).

DRSC, standartların oluşturulması sürecinde kamuya açık olarak toplantılar yapılması, standartların taslak olarak ilan edilmesi ve ilgili kişi ve kurumların görüşlerinin alınması, söz konusu görüşlerin sürece dâhil edilmesi ve danışma komitelerinin oluşturulmasını öngörmektedir (Üstündağ, 2000: 42 – 43). Farklı ülkelerde yaşanmış tecrübelerin, ulusal ve uluslararası piyasa ihtiyaçlarının ve standartların uyumlaştırılması girişimlerinin yasama aracılığı ile gerçekleştirildiği çalışmalardan ziyade düzenleyici kurumlar aracılığı ile gerçekleştirilmesinin daha olumlu olduğunun işaret edilmesi Almanya’da yaşanan gelişmelerde etkili olmuştur (Başpınar, 2004: 46).

DRSC’nin standart oluşturma süreçleri konsolide mali tablolar ile kısıtlanmış olsa da, muhasebe konusunda tutucu olduğu bilinen Almanya’da standartların belirlenmesinde ABD örneğinin ve uluslararası uygulamalarla paralel düzenleyici, bağımsız bir kurumun dillendirilmesi, muhasebe standartlarının oluşturulmasında dünyada hakim olan eğilimin ortaya konması açısından önemli görülmektedir (Ataman ve Akay, 2004: 14).



#### 1.4.4. İngiltere’de Yapılan Çalışmalar

İngiltere’de muhasebe faaliyetleri 70’li yıllara dek meslek mensuplarının oluşturduğu İngiltere ve Galler Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü (ICAEW) tarafından gerçekleştirilmiştir (Özkan ve Terzi, 2010: 28). Uygulamada yaşanan farklılıkların giderilmesi amacıyla meslek mensupları 1970 senesinde Muhasebe Standartları Belirleme Komitesi’ni (ASSC) kurmuştur. Bu bağlamda muhasebe standartlarının belirlenmesi konusunda ilk ciddi adım atılmıştır (Toroslu, 2016: 5). ASSC, 1976 senesinde yeniden düzenlenmiş ve Muhasebe Standartları Komitesi (ASC) adını almıştır (Üstündağ ve Sayar, 2003: 56).

ASC, 1990’a kadar Statements of Standard Accounting Practice (SSAP) adı altında muhasebe standartlarına ilişkin çalışmalarını ve Statements of Recommended Practice (SORP) adı altında uygulama alanı olmayan konulara ilişkin çalışmalarını sürdürmüştür. Ancak standartların gerekli nitelikleri taşınamaması ve ASC’nin muhasebe meslek teşkilatları güdümünde olması gibi sebeplerle yapılan çalışmalar tatmin edici olmamıştır (Başpınar, 2004: 44). Bu gelişmeler ekseninde İngiltere’de 1990’da muhasebe standartlarının oluşturulduğu sistemin revize edilmesi gündeme gelmiştir (Üstündağ ve Sayar, 2003: 56).

1989 yılında yürürlüğe giren Şirketler Kanunu ile yeni standart oluşturma sistemi de yürürlüğe girmiştir. İngiltere’nin oluşturduğu yeni sisteme göre, yeni standart oluşturma sürecinin gözetiminden ve işleyişinden sorumlu olan kurum Finansal Raporlama Konseyi (FRC) olmuştur (Bostancı, 2002: 4). Bununla birlikte Muhasebe Standartları Kurulu (ASB), muhasebe standartları hazırlamak, kendi yasal konumuna dayanarak söz konusu standartları yayınlamak, yönetiminde bir tam zamanlı başkan ile bir teknik direktör bulundurmak ve standart paketlerinin oluşturulmasında 2/3 çoğunluk kabulünün sağlanması ile yetkilendirilmiştir (Gökdeniz, 2005: 74).

ASB’nin üyelerini FRC tayin etmekte, bu çerçevede yeterli donanım ve teknik bilgiye sahip olmaları gerekmektedir (Başpınar, 2004: 45). ASB’nin bünyesinde; Kamu Sektörü İrtibat Komitesi (PSLC) ve Acil Konular Görev Grubu (UITF) adıyla iki alt birim hizmet vermektedir (Üstündağ ve Sayar, 2003: 57). PSLC, ASB’ye müşavirlik yapmakta ve düzenlemeler yayınlanmadan önce standartları kamu sektörü gözünden analiz etmekte ve yorumlamaktadır. UITF ise var olan standartlar ile düzenlenmemiş acil konular üstünde çalışmak için görevlendirilmiştir (Başpınar, 2004: 45). ASB ve FRC’ye bağlı

olarak görev yapan kuruluşlardan biri de Finansal Raporlama Gözetim Heyeti (FRRP)'dir. FRRP'in kuruluş amacı, standartlarla ters düşen uygulamaların ortadan kaldırılmasıdır (Üstündağ ve Sayar, 2003: 57).

ABD ve İngiltere sistemlerinde birtakım benzerlikler görülse de İngiliz sisteminde sermaye piyasasını düzenleyici bir kurumun etkinliğinden söz etmek mümkün değildir. Her iki ülkenin modellerinde dikkat çekici nokta, standart oluşturma sürecinde ilk etapta mesleki birliklerin söz sahibi olması, yapılan düzenlemeler sonucunda sadece muhasebe mesleki teşkilatlarının değil mali tablo düzenleyicilerinin ve kullanıcılarının yanı sıra ilgili tüm çevrelerin görüşlerinin sürece dâhil edilmesidir (Başpınar, 2004: 45).

### **1.5. Uluslararası Muhasebe Standartlarına Yönelik Türkiye'de Yapılan Çalışmalar**

Türkiye'de muhasebe standartlarının gelişmesi devlet öncülüğünde gerçekleşmiş, muhasebe mevzuatımızın hazırlanmasında politik ve ekonomik ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkelerden alınan yasalar ve söz konusu ülkelerin muhasebe uygulamaları referans alınmıştır (Sönmez, 2003: 24). Türkiye'de muhasebe gelişiminde ilk olarak Fransız ve daha sonra Alman hukuku ve kaynaklarının etkisi görülmüş, 1950 yılından sonra ABD ile ilişkilerin ilerlemesi ile Amerikan etkileri yansımaya başlamıştır. 1987 yılından sonra AB'ye tam üyelik teşebbüsünde bulunulması ile birlikte AB uygulamaları ve son olarak IAS etkileri muhasebe uygulamalarında görülmektedir (Arıkan, 1996: 1).

TTK ve VUK hükümlerince muhasebe uygulamalarının yön aldığı Türkiye'de, söz konusu kanunların ihtiyaca cevap veremediği durumlarda yasal statüsü olan birtakım kurumların yönlendirici bazı çalışmalar yaparak, kendi yetki alanları da dâhil firmalar için yol gösterici olduğu görülmektedir (Akdoğan ve Tenker, 2007: 13). Söz konusu kurumlar ve çalışmaları şöyle sıralanabilir (Başpınar, 2004: 46):

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK): SPK, yasaların kendine verdiği yetkiye dayanarak kendine tabi olan firmaların ve aracı kuruluşların hesaplarının tutulması, mali tablolarının düzenlenmesi, muhasebe verilerinin kullanımı ve denetiminde uyulacak kuralları yayımladığı tebliğler aracılığı ile düzenleyen bir kuruluştur. SPK, yaptığı düzenlemelerle yasal kapsama giren işletmelerle sınırlı olsa da vergi mevzuatını temel alan Türkiye'deki muhasebe uygulamalarına yeni bir perspektif kazandırmıştır. Dünyada muhasebe standartlarına uyumda yaşanan gelişmeler, Türkiye'nin AB'ye tam üyeliği hedeflemesi gibi nedenler muhasebe uygulamalarının AB yönergeleri ve IAS ile uyumlu

olmasını zorunlu bir hale getirmektedir. SPK tebliğleri ile yapılan düzenlemelerde söz konusu uyumlaşmanın ön planda olduğu dikkat çekmektedir (Çiftçi ve Erserim, 2008: 239). Kurul, 2003'te 33 IAS'ı temel alarak "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ'i (Seri: XI 25'nolu tebliğ) yayımlamıştır. Tebliğ kapsamında bulunan firmalarca 01.01.2005'ten sonra sona eren ilk ara mali tablolarında geçerli olmak üzere zorunlu olarak uygulanmaya başlanmıştır. Düzenleyici kuruluşlar bankalar ve sigorta işletmeleri için daha önceden hazırlayarak yürürlüğe koyduğu düzenlemeleri iptal etmiş, TMS'i kabul etmiştir. 11.03.2008 tarihinde SPK, önceki tebliği yürürlükten kaldırmış, UFRS ile uyumlu TMS'leri temel alarak Seri: XI 29 no'lu tebliği yürürlüğe sokmuştur (Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar, 2008).

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK): BDDK, Türkiye'de faaliyet gösteren tüm bankaların muhasebe sistemlerine ilişkin esas ve usulleri belirlemesi amacı ile Muhasebe Uygulama Yönetmeliği'ni ve IAS'ı temel alan 19 muhasebe tebliğini 2002'de yayınlamıştır. Sonrasında yayınladığı Bankaların Muhasebe Uygulamalarına ve Belgelerin Saklanması İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik ile beraber 2002'de gerçekleştirilen çalışmalar yürürlükten kaldırılarak, bazı noktaları istisna olmak kaydıyla bankaların muhasebe işlemlerinde Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)'nin yayınladığı TMS'i temel alacak olanları kabul etmiştir (Bankaların Muhasebe Uygulamalarına ve Belgelerin Saklanması İlişkin Usul ve Esaslar, 2006).

31.12.2004 Tarih ve 25687, 3. Mükerrer Sayılı Resmî Gazetede yayımlanan Sigortacılık Muhasebe Sistemi Yönetmeliği ile, 01.01.2005 itibarıyla sigortacılık muhasebe sisteminde de UFRS'e uyum esası benimsenmiştir. Söz konusu yönetmeliğe göre bütün sigorta şirketleri Hazine Müsteşarlığı tarafından sektöre yönelik standartlar yayımlanana kadar SPK'nın Seri: XI 29 no'lu tebliği çerçevesinde finansal tablolar hazırlamakla yükümlü kılınmıştır. Yönetmeliğe bağlı olarak hazırlanan ilk tebliğ, Sigortacılık Hesap Planı ve İzahnamesi Hakkında Tebliğ, 25686 Sayılı Resmî Gazetede yayımlanarak 01.01.2005'te yürürlüğe girmiştir.

Hazine Müsteşarlığı'nın hazırladığı ve 14.07.2007 tarih ve 26582 Sayılı Resmî Gazetede yayımlanan "Sigorta ve Reasürans Şirketleri ile Emeklilik Şirketlerinin Finansal Raporlamaları Hakkında Yönetmelik" ile birlikte 01.01.2008 itibarıyla sigortacılık sektöründe TMSK'nin belirlediği TFRS'e uyum kabul edilmiştir. İlgili yönetmeliğe göre, sigortacılık şirketlerinin faaliyetleri TMSK finansal tablo hazırlama ve sunma esaslarına göre yapılmak zorundadır. Fakat sigorta sözleşmesine, bağlı ortaklıklar,

beraber kontrol edilen ortaklıklar ve iştiraklerin muhasebeleştirilmesi ve konsolide finansal tablolar, kamuya açıklanacak tablolar ve bunlarla ilgili açıklama ve dipnotların düzenlenmesi usul ve esaslarının Hazine Müsteşarlığı tarafından çıkarılacak tebliğler ile düzenleneceği belirtilmiştir (Sigorta ve Reasürans Şirketleri ile Emeklilik Şirketlerinin Finansal Raporlamaları, 2007).

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu: Kurul, Ulusal Muhasebe Standartlarının tespiti dışında uyumun da sağlanarak sürecin yönetilmesini esas alır. Türkiye'deki muhasebe sisteminde çoklu uygulamaların varlığına son vermek amacıyla 07.03.2002 tarihinde yaptığı toplantıyla görevleri üstlenmiştir (Erol ve Aslan, 2017: 67).

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ve Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK): Globalleşme etkileriyle birlikte standartların uygulanma zorunluluğunu getiren kanun ve bu uygulamaların belirleyici, yorumlayıcı ve yayımcısı olan kurumdur.

Gerçek ve tüzel kişiler defter tutma faaliyetlerini gerçekleştirirken kanunla birlikte yetki tanımlanan KGK tarafından yayımlanan standartlara, ilkelere ve yorumlara uymak ve uygulamak mecburiyetindedir. Bu uygulamadaki birlik var oluncaya kadar VUK, TTK ve Türkiye Muhasebe Standartlarında aynı muhasebe olaylarında farklı bilgiler bulunmaktaydı. Bu da uygulamada karmaşa ve çeşitli problemlere neden olmaktaydı (Bilen vd., 2014: 25). Bu nedenle 2011 yılında yürürlüğe girip tekrardan kaldırılan ve sonra tekrar 01.01.2013 yılında yürürlüğe giren bu kanunun uygulama birliği sağlamada önemli bir gelişmedir.

KGK, değişik yapıdaki firmalar ve sektörler için IFRS'nin izin verdiği durumlarda özel standartlar belirleyebilir ve bunları uygulayanlar da gene standartlarda belirtildiği üzere dipnotlarında açıklayabilirler. Türkiye Muhasebe Standartlarında geçerliliği olmayan durumları özel standartlarla, orada da karşılık bulunmayan durumlarda genel kabul gören muhasebe ilkeleri uygulanır. (Bilen vd., 2014: 23).

### **1.5.1. Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi ve Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)**

Muhasebenin bir enstrümanı olan finansal tabloların muhasebe standartlarına uygun olup olmadığını denetim standartlarına göre analiz ederek muhasebe bilgilerinin güvenilirliğini artıran muhasebe denetimi hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülke ekonomilerinde sistemin önemli bir parçasını oluşturmaktadır. Denetçinin ürettiği

raporlar sermaye piyasası yatırımcıları başta olmak üzere, güvenilir bilgiye ihtiyacı olan tüm kesimler ilgilendirmektedir.

Ülkemizde muhasebe denetiminin gelişmesi, ekonomik gelişmelerle paralel olarak yaşanmıştır. Muhasebe denetimi konusunda ülkemizde ilk örnekler, muhasebe alanında uzmanlığı kanıtlanmış kişilere mahkemelerce bilirkişilik yaptırılması ve vergi denetim yetkisi tanınması olarak yansımıştır. İleriki dönemlerde meslek mensupları örgütlenmiş, bir taraftan mesleğin kanuni statüsünü oluşturmuş öte taraftan mesleğin eğitim yönüne eğilerek toplumsal bir muhasebe denetim bilinci oluşturmaya çalışmıştır (Uzay vd., 2009: 127).

Firmaların finansal tablolarını denetlemek için düzenlenmiş tek bir standart setinden söz etmek mümkün değildir. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odası Birliği (TÜRMOB), iç düzenlemelerle denetlemelerin nasıl yapılacağına dair rehberler hazırlamıştır. Bunun yanında yasalar, tüm düzenleyicilere kendi yetki alanında bir tüzel kişiliğin denetim firmaları tarafından nasıl denetleneceğine yönelik düzenlemelerini ikincil mevzuatta belirleme yetkisi vermiştir. Bu durum bankaların, sigorta şirketlerini ve kamuya açık şirketlerin farklı denetim prosedürleri oluşturmalarına neden olmaktadır (ROSC, 2007: 27).

Seri: XI, No: 29'lu Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği Çerçevesinde Finansal Tabloların Hazırlanmasında Dikkat Edilecek Hususlar'a göre; bağımsız denetimin birtakım çalışmaları sürdürebilmesi için firmalar tarafından düzenlenecek finansal tablolarda uluslararası kurallara dikkat edilmesi ve firmaların uygun bir kayıt düzeninin olması gerekmektedir. SPK, söz konusu ihtiyaçları gidermek için IAS çerçevesinde hareket edilmesi konusunda 2008'de birtakım kanuni düzenlemeler yapmıştır (Güvemli ve Özbirecikli, 2011: 162). İlgili düzenlemenin amacı, kamunun doğru bir şekilde, yeterli ve zamanında aydınlatılmasını sağlamak amacıyla firmaların düzenlediği finansal raporlarla bunların hazırlanıp sunulmasının sağlanmasıdır.

Seri: XI, No: 29, 5'nci maddeye göre; firmalar, AB'nin kabul ettiği IAS / UFRS'nı uygulamalı ve finansal tabloların AB'nin kabul ettiği standartlara göre hazırlanmış olduğunu dipnotlarında belirtmelidir. Bu çerçevede belirlenmiş standartlara uyumlu olan ve KGK'nın yayınladığı TMS'ler esas alınmalıdır (Güvemli ve Özbirecikli, 2011: 162).

### 1.5.1.1. Denetim Kavramı ve Amacı

Denetim teriminin sözlük anlamı “*Belli bir için doğru ve yönetime uygun yapıлып yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, teftiş etmek, kontrol etmek*” şeklindedir. Firmaların hesap ve işlemlerini belli esaslara bağlama ihtiyacından doğan denetim, yetkili kişi ve kurumlarca yapılmalıdır. Yetkililer üstlenmiş olduğu görev sonucunu belli aralıklara sorumlu oldukları kişi ya da kuruluşlara bildirmek durumundadır. Bu bağlamda denetim bir süreç olarak kabul görmektedir (Ayrancı, 2010: 3).

Denetim süreci, denetleme için gereken delil ve bilgilerin sağlanması, işlenmesi, değerlendirilmesi ve değerlendirmenin sonucuna göre bir denetim görüşüne ulaşılarak bu görüşün rapor edilmesi ve ilgili yerlere iletilmesini kapsamaktadır. Dolayısıyla denetim süreci bu yönüyle bilgi üretip karar verme süreci şeklinde düşünülebilmektedir (Özyurt, 2010: 2).

Firmalar, varlıklarını sürdürebilmek ve faaliyetlerine devam edebilmek için yeterli sermaye sahibi olmalıdır. Günümüz dünyasında gerekli kaynak temin edilmesi imkânlı uluslararası boyuta ulaşmıştır. Yabancı yatırımcıdan kaynak sağlayabilmek, o yatırımcıların güveninin kazanılması ile mümkündür. Bu çerçevede firmalar kendilerini tanıtırken dürüst olmalı ve doğru bilgiler sunmalıdır. Bir firmanın kendini tanıtırken kullandığı en temel araçlar ise finansal raporlama araçlarıdır. Yatırımcıların finansal raporlama araçlarına güveni tam olduğunda, düşük maliyetli ve istenilen tutarda kaynak temini mümkün olmaktadır. 1990’larda yaşanan finansal raporlama skandalları ile birlikte finansal raporlamaya olan güven büyük bir çöküş yaşamıştır (Demirkıran, 2010: 70).

Denetim, firmaların finansal tablolarının ve yönetim kurullarının senelik faaliyet raporlarının denetçinin denetleme sırasında elde ettiği bilgilerle uyum sağlayıp sağlamadığını belirtecek ve açıklayacak şekilde yapılmaktadır. Finansal tablolar ve senelik faaliyet raporlarının denetlenmesi, söz konusu belgelerin kâğıt üzerinden incelenmesi şeklinde olmayıp envanterler de dâhil olmak üzere bütün muhasebenin kayıt ve delillerle incelenmesidir. Denetimler yasalara, IAS hükümlerine ve esas sözleşmeye uyulup uyulmadığını da içermektedir. TTK’nın 398’nci maddesinde denetimin özenle yapılması gerektiği üstünde durulmuştur.

Denetleme sonucunda ulaşılmaması gereken dört nokta bulunmaktadır. Bunlar TTK’nun 398. Maddesinde şöyle sıralanmıştır:

- Firma ve topluluk yönünden finansal raporlarla raporların birbirine uyumlu olup olmadığı,
- Tabloların ve raporların, denetim sonucu ile uyumlu olup olmadığı,
- Firma ve topluluğun gerçeğe en yakın şekilde sunulup sunulmadığı,
- Risklerin isabetli şekilde ifade edilip edilmediği.

Denetimin ulaşması gereken söz konusu dört nokta birbirinin alternatifi değildir. Her biri denetim için olmazsa olmaz şart olarak tanımlanmaktadır. Bağımsız denetimin amacı firmaların finansal durumları hakkında doğru ve güvenli bilgi sağlanmasıdır. Böylelikle potansiyel yatırımcılar ve yatırımcılar kararlarını denetim raporu çerçevesinde verebilmektedir. Aynı şekilde firmayla ilgisi olan gruplar (bankalar, ortaklar vs.) da firma ile olan ilişkilerin söz konusu raporlara göre şekillendirebilmektedir (Özyurt, 2010: 4).

Günümüzde denetimin kamu ya da özel sektör ayrımı gün geçtikçe geçerliliğini kaybederek birbirini ikame etmeye başlamaktadır. Dolayısıyla kavramlar birbiriyle bütünleşmektedir. Özel sektörde kamusal denetim devam ederken, kamu sektörünün de denetim için özel sektör kuruluşlarından yararlandığı görülmektedir. Bu bağlamda denetimi kesin olarak sınırlandırmak ve sınıflandırmak gün geçtikçe zorlaşmaktadır (Tunçay, 2011: 84 – 85).

Bağımsız denetime tabi olduğu halde TMS / TFRS hükümlerine tabi olmayan firmaların uygulayacağı raporlama çerçevesi olan “Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)” 29 Temmuz 2017 tarih ve 30138 sayılı mükerrer resmî gazetede yayımlanmıştır.

#### **1.5.1.2. Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)**

Kamu Gözetim Kurumu (KGK)’nun, 2014’te aldığı bir karara göre TMS / TFRS uygulamaları yalnızca Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) için mecburi kılınmış, standartları uygulamayan firmaların ise KGK tarafından bir belirleme yapılana dek MSUGT’ni ve 29.12.2014 tarih ve 41 sayılı KGK kararı ile açıklanan TMS’leri Uygulamayan Şirketlerin Finansal Tablolarının Hazırlanmasında Uygulanacak İlave Hususlar ile beraber uygulayarak raporlaştırma yapması öngörülmüştür. Fakat TMS / TFRS’ler ve MSUGT’lar birbiri ile uyumlu olmadığı için bağımsız denetimde finansal tablolardaki bilgilerin doğruluğunun tespiti için iki farklı karşılaştırma kriteri kullanılması durumu ortaya çıkmıştır. Bu sebeple KGK, 2014’te başladığı standartlara

uyumlu bir raporlama çerçevesi oluşturma çabalarını 2017’de nihayete erdirmiştir. 01.01.2018 ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe giren bir raporlama sistemi olan BOBİ FRS, KAYİK haricinde bağımsız denetime tabi olan bütün firmaların bağımsız denetiminde ölçüt olmuş, böylelikle iki farklı karşılaştırma durumu ortadan kalkmıştır.

BOBİ FRS uyarınca büyük firma; aktif toplamı 75 milyon ve fazlası, senelik net hasılatı 150 milyon ve fazlası olan ve ortalama 250 çalışanı bulunan firmaların kategorisi büyük firma şeklinde değerlendirilmektedir. Ancak söz konusu kıstasların minimum ikisinin eşik değerlerini bağlı ortaklıklarıyla beraber peş peşe iki raporlama döneminde geçmesi gerekmekte, üçüncü raporlama döneminde büyük firma olarak anılmaktadır. Söz konusu kriterlerin altında kalan fakat denetime tabi olma şartını taşıyan firmalar ise orta boy işletmelerin uyması gereken kurallar çerçevesinde raporlama yapmaya devam edecektir.

BOBİ FRS genel özellikleri itibarıyla şu şekilde özetlenebilmektedir (BOBİ FRS, 2017):

- Toplamda 27 bölüm standardı ve 9 ek kısımdan oluşmaktadır,
- Toplamda 239 sayfadan oluşmaktadır,
- Ek kısımlarda Münferit ve Konsolide Finansal Tablolar ile Terimler Sözlüğü yer almaktadır,
- Firmaların genel olarak karşı karşıya gelebileceği bütün muhasebe işlemleri ile ilgili muhasebe esaslarını belirlemektedir,
- Farklı bir standart setine gerek olmaksızın finansal tablo hazırlanmasına olanak tanımaktadır,
- Kabul edilebilir bir finansal raporlama çerçevesinin tüm özelliklerini taşımaktadır,
- IAS, UFRS ve AB düzenlemeleri ile uyum içindedir,
- AB Muhasebe Direktifinde yer alan “önce küçükleri indirin” yaklaşımı çerçevesinde, orta büyüklükteki firmalar için genel olarak maliyet temelli bir finansal raporlama öngörmekte, büyük firmalara ise ek sorumluluklar getirmektedir,
- Her konu anlaşılabilir ve sade bir dille aktarılmıştır.

BOBİ FRS’de direkt olarak karşılığı olmayan 5 TMS ve 7 TFRS olmak üzere toplamda 12 standart bulunmaktadır. Bunların bazıları BOBİ FRS Bölüm Standartları



içinde yer almaktadır. BOBİ FRS ve TMS / TFRS arasında geçiş yapılması için seçimlik süre iki sene olarak sınırlandırılmıştı (BOBİ FRS, md.5). Farklı bir söylemle BOBİ FRS uygulayan firmalar iki sene geçmedikçe, isteseler dahi TFRS uygulayamamaktadır. Bununla birlikte BOBİ FRS, bazı bölümlerde büyük firmalar için ek yükümlülükler getirmektedir. Söz konusu ek yükümlülükler ilgili maddelerde şu şekilde sıralanmıştır:

- Büyük firmaların konsolide finansal tablo hazırlaması mecburi, orta boy firmalarda ise isteğe bağlıdır (md. 22/10),
- Büyük firmaların konsolide ve münferit finansal tablolarında ertelenmiş vergi tutarlarını sunmaları mecburidir (md. 23/3)
- 26/8/ a ve b bendi yalnızca büyük firmaların yapacağı hasılat ve ilgili taraflarla yapılacak işlemlerle ilgili ek açıklamalar sunmaktadır.

## İKİNCİ BÖLÜM

### FİNANSAL TABLOLARA GENEL BAKIŞ

Bu bölümde finansal tablolar ile ilgili genel bilgiler verilmiştir. Genel bilgilerin ardından Uluslararası Finansal Raporlama Standardı ve Türkiye'deki finansal raporlama standartları konusundan bahsedilmiştir.

#### 2.1. Finansal Tablolar İle İlgili Genel Bilgiler

Finansal tabloların ortaya koyduğu bilgilerin doğru, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir ve güvenilir olması karar vericiler için büyük önem arz etmektedir. Bu bağlamda finansal raporlama standartlarının ülke genelinde kullanılması ve finansal tablolarda bulunan düzensizliklerin giderilmesi, uyumlaştırmanın tamamıyla bitmesiyle söz konusu olmaktadır. Finansal tabloların ve finansal raporların muhasebe standartları çerçevesinde hazırlanması ne derece önem taşıyorsa, güvenilirlik bakımından öngörülen standartlar çerçevesinde hazırlanıp hazırlanmadığı da o derece önemlidir (Sayar, 2008: 76). Firmaların hazırlamış olduğu finansal tabloların, muhasebe standartlarına uygun ve doğru şekilde hazırlanıp hazırlanmadığının onaylanması şeklinde tanımlanan bağımsız denetim, finansal bilgilerin güvenilirliğini artırma konusunda önemli bir rol üstlenmiştir. Bu bağlamda bağımsız denetim mekanizmasının ve bağımsız denetçilerin etkin şekilde izlenmesi gerekmektedir.

Sayısız muhasebe olayının özetlenmesi ve raporlanması ile oluşturulan firma belgelerine finansal tablo denmektedir. Fakat günümüzde muhasebenin ve finansal tabloların işlevi, yalnızca geçmişte kalan olayların kaydedilmesi ve raporlanması ile sınırlı kalmamaktadır. Firmaların karar mercilerine yönetim bağlamında birtakım alternatifler arasında tercih yapma imkânını veren bilgileri sağlamak da muhasebe görevleri arasında sayılmaktadır. Farklı bir söylemle günümüzde muhasebe ve üretilen finansal tablolar, firmalarla direkt ya da dolaylı şekilde ilgili kişilerce farklı amaçlarla kullanılmaktadır (Civelek ve Çonkar, 1996: 1).

Uluslararası ticarete ekonomik sınırların kalkmasıyla şirketlerin farklı ülkelerde yatırım yapması sonucu doğmuş ve bilgilerin fayda sağlayabilmesi adına finansal tabloların konsolide edilmesi gerekmiştir. Finansal tabloların konsolidasyonu da yakın geçmişe kadar Türkiye muhasebe uygulamalarında yer almamaktaydı. Gittikçe gelişen

piyasa koşullarında eksikliği hissedilen bu uygulamanın kanun koyucular tarafından bir öneme sahip olmuş ve standartlarla birlikte konsolide finansal tablo hazırlama SPK ve BDDK firmaları için yürürlüğe koyulmuştur. Konsolide tablo ve bireysel finansal tablo, TMS’de şu şekilde tanımlanmıştır (Özkan ve Acar, 2010: 57):

*“Konsolide finansal tablolar: Bir grubun finansal tablolarının tek bir işletme gibi sunulduğu finansal tablolarıdır.”*

*“Bireysel finansal tablolar: Bir ana ortaklık, bir iştirakte yatırımı olan bir işletme ya da müşteriye kontrol edilen bir işletme yatırımcısı tarafından sunulan ve yatırımların raporlanan faaliyet sonuçları ya da net aktifleri yerine doğrudan öz kaynak payına dayalı olarak muhasebeleştirildiği finansal tablolarıdır.”*

### **2.1.1. Finansal Tablo Kavramı**

Finansal tablolar, firmayla ilgili mali nitelikteki bilgilerin bir arada olduğu ve kullanıcılara sunulduğu araçlardır. Finansal tablo kavramının daha iyi anlaşılabilmesi için, muhasebenin tanımına değinmekte fayda vardır. Muhasebe; mali nitelikteki işlem ve olayları para ile ifade edilmiş şekilde kaydetme, sınıflama, özetleme, raporlama ve sonuçları yorumlama bilimi ve sanatıdır (Sevilengül, 2003: 9).

Finansal tablolar, önemli muhasebe bilgilerini barındıran ve kullanıcılara sunan temel araçlardır (Demirkıran, 2010: 15). Firmalarda yaşanan olayları periyodik olarak firma sahiplerine, kredi sağlayıcılarına ve ilgili kişilere aktarmak muhasebenin en temel vazifesidir (Akdoğan, 2007: 3). Muhasebe, firmaların varlıklarını ve söz konusu varlığın kaynağı olan sermaye ve borç üstünde değişim yaratan finansal nitelikli işlemlerle ilgili bilgileri toplayan, verileri işleyip bilgiye dönüştüren ve bilgileri raporlayan bir bilgi sistemi, bu çerçevede finansal tablolar bu sistemin çıktısıdır (Sürmeli, 2006: 43).

Bir firmanın ekonomik durumu ile ilgili bilgi sahibi olmak isteyen kişiler ya da kuruluşlar, firmaların finansal durumunu, kâr durumunu ve kaynak yapısını öğrenmek istemektedir. Söz konusu konuların hepsi farklı birer finansal tablo ile açıklanmaktadır. İlgili finansal tablolar işe şu şekilde sıralanabilir (Dibi, 2010: 11 – 12):

- Bilançolar,
- Gelir tabloları,
- Nakit akış tabloları,
- Öz kaynak değişim tabloları,

- Satış maliyetleri tabloları,
- Fon aktarım tabloları,
- Kâr dağıtım tabloları.

Kârların dağıtılması konusunda bir öneri niteliğinde olan kâr dağıtım tabloları, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)'de finansal tablo olarak sayılmaktadır.

### **2.1.2. Finansal Tabloların Amacı**

Genel anlamda finansal tabloların amacı, kullanıcıların ekonomik kararlar alırken yararlanmaları için firmaların finansal durumu, performansı ve finansal durumunda yaşanan değişimler hakkında bilgi sağlamaktır. MSUGT, finansal tabloların amaçlarını üç başlık altında incelemiştir (Dibi, 2010: 12 – 13):

- Yatırımcı, kredi sağlayıcısı ve ilgili kişiler için karar verme noktasında faydalı bilgiler sunmak,
- İleriki dönemde nakit akışlarını değerlendirmek için faydalı bilgiler sunmak,
- Varlıklar, kaynaklar ve bunlarda yaşanan değişimlerle firma faaliyet sonuçları ile ilgili bilgi akışını sağlamak.

### **2.1.3. Finansal Tablo Kapsamı**

Finansal tablo kullanıcısı olan kişi ya da kurumların firma faaliyetleri ile ilgili gerçeğe yakın bilgi sahibi olabilmesi için TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı'nda yer alan tam bir finansal tablo seti, şu unsurları içermelidir:

- Bilanço (dönem sonu finansal durum tabloları),
- Gelir – Gider tabloları (döneme ait kapsamlı bir gelir tablosu),
- Öz kaynak değişim tabloları,
- Nakit akış tabloları,
- Dipnotlar ve açıklayıcı bilgiler.

Firmalar tam bir finansal tablo setinde olan ve düzenlenmesi gereken tabloların her birini eşit önem vererek hazırlamak ve sunmak zorundadır (Özerhan ve Yanık, 2010: 35).

#### 2.1.4. Finansal Tablo Kullanıcıları

Finansal tablo kullanıcıları iki gruba ayrılmış, bu iki grup ise; işletmelerde direkt çıkarı olanlar ve işletmelerde dolaylı çıkarı olanlar şeklinde ifade edilmiştir (Civelek ve Çonkar, 1996: 2). Grupları kimlerin oluşturduğu ve bilgilerin hangi amaçla kullanıldığı şu şekilde özetlenebilir (Civelek ve Çonkar, 1996: 2 – 3):

Firmalarda direkt çıkarı olanlar ve bilgileri kullanım amaçları:

- Firma sahipleri: Ortaklıkta olan paylarını artırmak, azaltmak ya da değiştirmek, idarecilerin etkinliklerini ve verimliliklerini değerlendirmek.
- Kredi sağlayıcıları ve satıcılar: Kredi açılış kararı vermek, kredi şartlarını belirlemek ve müşterileri güven açısından değerlendirmeye almak.
- Muhtemel firma ortakları ve kredi kuruluşları: Firmanın yönetimini değerlendirmek.
- Firma yönetimi: Firmanın finansal ihtiyaçlarının miktarını ve niteliğini belirlemek, önceki dönem sonuçlarını analiz etmek, ileriye dönük finansal planlama yapmak, olası bir firma birleşmesi ya da yeni bir firma satın alımını değerlendirmek, tasfiye ya da yeniden yapılanma önerilerinde bulunmak.
- Vergi kuruluşları: Vergi beyannamelerini inceleyerek verginin ya da cezanın oranını ve türünü belirlemek.
- Firma çalışanları: Maaş görüşmeleri yapmak, işten çıkış ya da işe giriş için karar vermek.
- Müşteriler: Fiyatlardaki dalgalanmaları tahmin etmek, ürün ya da hizmet için alternatifleri değerlendirmek.

Firmalarda dolaylı çıkarı olanlar ve bilgileri kullanım amaçları:

- Finansal analizci ve danışmanlar: Olası yatırımcılara menkul kıymetlere yatırım yapmaları için tavsiye vermek, firmaya yapılacak yatırım getirisini alternatifler çerçevesinde değerlendirmek.
- Menkul kıymet borsaları: Koteye kabul ya da koteye kabul edilen menkul kıymetin iptali, alışverişini durdurma, muhasebe uygulama değişikliklerini değerlendirme.
- Avukatlar: Sözleşmelere uyulup uyulmadığının değerlendirilmesi, kâr payı ve ikramiye dağıtımında yasa çerçevesinde kalınması için tavsiyelerde bulunulması.

- Kontrole yetkili ya da düzenleyici kuruluşlar: Kâr oranlarının seviyelerinin makul olup olmadığını belirlemek, ücret ya da kâr oranı değişikliklerine izin vermek, muhasebe yöntemlerinin değiştirilmesini ve açıklamalarını zorunlu kılmak ya da önermek, menkul kıymetlerin alımını ve satımını durdurmak ya da askıya almak.
- Finansal basın ve rapor kuruluşları: Açıklayıcı rapor ve analizler hazırlamak, işletmelerin gelişim trendini belirlemek.
- Mesleki kuruluşlar: İstatistikleri toplamak ve karşılaştırma yapmak.
- Sendikalar: Kâr – zarar durumunu değerlendirerek ücret ve sözleşme taleplerini şekillendirmek.

### **2.1.5. Finansal Tabloların Genel Nitelikleri**

Finansal tablolar, firmaların finansal durumun, performansını ve belirli konularla ilgili alacağı önemli kararlarda bilgilerini sunan finansal enstrümanlardır. Kullanıcılar finansal tablolar aracılığı ile firmaların geçmiş finansal durumu ve bugünkü durumu ile ilgili yeterli bilgi sahibi olup gelecek hakkında bir tahmin yürütebiliyorsa, finansal tablonun ihtiyaca uygun olarak hazırlandığı kabul edilmektedir. Farklı bir söylemle finansal tabloların ihtiyaca uygun bilgi sunduğu kabulü oluşmaktadır (Sarıoğlu, 2008: 14). Bu çerçevede finansal tablo nitelikleri; UMS ve UFRS kullanım ve anlaşılmasını kolaylaştıran kavramsal çerçevede; güvenilirlik, karşılaştırılabilirlik, anlaşılabilirlik, ihtiyaca uygunluk olarak 4 temel başlıkta sınıflandırılmıştır (Sağlam, 2016: 24).

TTK hükümleri uyarınca hazırlanacak finansal tabloların hangileri olacağı KGK tarafından belirlenmektedir. Bilançolar, gelir tabloları, öz kaynak değişim tabloları, nakit akış tabloları, kâr dağıtım tabloları gibi tablolardan hangilerinin hangi firmalar için zorunlu olduğu durumuna göre firmalar kendi durumlarını değerlendirerek zorunlu tutuldukları finansal tabloları düzenleyecektir. Anonim şirketlerin ya da şirketler topluluklarının finansal tablo düzenlemekle yükümlü ana firmanın yönetim kurulunca firmanın finansal tabloları, Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde yayımlanarak firma internet sitesinde de ilan edilmektedir. Tabloların ilanı, bilanço tarihi itibarıyla 6 ay içinde yapılmalıdır (Bozdemir, 2012: 105).

Muhasebe standardı yayımlama yetkisi, TTK'nın 88'inci maddesi ile birlikte KGK'ya verilmiştir. TTK'nın 88'inci maddesi şu şekilde düzenlenmiştir (6102 TTK, md. 88):

“(1) 64 ila 88 inci madde hükümlerine tabi gerçek ve tüzel kişiler münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara uymak ve bunları uygulamak zorundadır. 514 ila 528 inci maddeler ile bu Kanunun ilgili diğer hükümleri saklıdır.

(2) Bu düzenlemeler, uygulamada birliği sağlamak ve finansal tablolara milletlerarası pazarlarda geçerlilik kazandırmak amacıyla, uluslararası standartlara uyumlu olacak şekilde, yalnız Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından belirlenir ve yayımlanır.

(3) Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için özel ve istisnai standartlar koymaya ve farklı düzenlemeler yapmaya yetkilidir. Bu standart ve düzenlemeler, Türkiye Muhasebe Standartlarının cüz’ü addolunur.

(4) Kanunlarla, belirli alanları düzenlemek ve denetlemek üzere kurulmuş bulunan kurum ve kurullar, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmak şartıyla, kendi alanları için geçerli olacak standartlar ile ilgili olarak ayrıntıya ilişkin sınırlı düzenlemeleri yapabilirler.

(5) Türkiye Muhasebe Standartlarında hüküm bulunmayan hallerde, ilgili oldukları alan dikkate alınarak, dördüncü fıkrada belirtilen ayrıntıya ilişkin düzenleme, ilgili düzenlemede de hüküm bulunmadığı takdirde milletlerarası uygulamada genel kabul gören muhasebe ilkeleri uygulanır.”

Kavramsal çerçevede finansal tabloların sahip olması gereken niteliklerin anlaşılabilirlik, karşılaştırılabilirlik, ihtiyaca uygunluk ve güvenilirlik olduğuna daha önce değinmiştik. Konu bütünlüğü açısından söz konusu niteliklerin açıklanmasında fayda görmekteyiz.

#### **2.1.5.1. Anlaşılabilirlik**

Finansal tabloların kullanıcılarına sağladığı bilgiler tam anlamıyla anlaşılabilir olmalıdır (Uyar, 2010: 1). Farklı bir söylemle; finansal tablo kullanıcılarının yeterli teknik bilgiye sahip olduğu varsayılmakta olmasına rağmen, kullanıcıların anlamakta zorlanacağı kadar karmaşık finansal tablo hazırlanmamalıdır (Sarioğlu, 2008: 16).

### **2.1.5.2. İhtiyaca Uygunluk**

Finansal tabloların sağladığı bilgiler, kullanıcı ihtiyaçlarını karşılamalıdır. Tabloda yer alacak herhangi bir bilgi, kullanıcının fikrini değiştirebilecek potansiyelde ise söz konusu bilginin ihtiyaca uygun olduğu varsayılmaktadır. Yine herhangi bir bilginin eksik ya da yanlış açıklanması kullanıcı fikrini etkileyecek niteliğe sahipse, o bilgi önemli bir bilgi olarak sayılmaktadır (Sarioğlu, 2008: 17).

### **2.1.5.3. Güvenilirlik**

Finansal tablolarda yer alan bilgilerin fayda sağlaması ancak güvenilir olması ile mümkündür. Büyük hatalar içermeyen, tarafsız ve işlemleri gerçeğe uygun biçimde göstererek kullanıcıların kararlarını etkileyen bilgi güvenilir bilgidir (Uyar, 2010: 1).

### **2.1.5.4. Karşılaştırılabilirlik**

Finansal tablo kullanıcılarının firma finansal durumunu ve faaliyetlerinde yaşanan değişimleri izleyebilmesi için finansal tabloların karşılaştırılabilir olması oldukça önemlidir. Karşılaştırma hem geçmiş yılları hem de aynı dönem içinde diğer firmalarla karşılaştırılmayı kapsamaktadır (Uyar, 2010: 1).

### **2.1.6. Finansal Tabloların Kullanım Sınırları**

Finansal analizler finansal tablolarda bulunan bilgilere dayanarak yapılmaktadır. Finansal tablolar, firmaların mali durumları ve faaliyetleri hakkında önemli bilgiler sağlasa da tabloların belirli bir sınırı vardır. Finansal tabloların sınırları şu şekilde sıralanabilir (Akdoğan ve Tenker, 2007: 48):

- Finansal tablolar geçici dönemler için hazırlanmaktadır. Dolayısıyla geçici nitelikte ve dönemseldir.
- Belirli dönemlere ait gelirlerin hesaplanması öznedir.
- Finansal tablolar, farklı dönemlerde farklı para değerleriyle olan işlemleri yansıtmaktadır.
- Finansal tablolar bir firmanın mali durumunu etkileyen bütün etkenleri göstermemektedir.

### **2.1.7. Finansal Tabloların Unsurları**

Finansal tablolar, gerçekleştirilen işlemlerin finansal etkilerini ekonomik karakterlerine göre gruplandırarak göstermektedir. Söz konusu gruplar finansal tabloların



unsurları olarak tanımlanmaktadır. Finansal tablolarda kullanılan unsurlar şu şekildedir (Erer vd., 2013: 9):

**Varlık:** Geçmişte yapılan işlemler sonucu ortaya çıkmış ve firma kontrolünde olan, ileriki dönemde firmaya ekonomik getiri sağlaması beklenen değerler bütünüdür.

**Borç:** Önceki dönem faaliyetlerinden kaynaklı, giderilmesi firmanın ekonomik yarar sağlayabilecek değerlerinden bir çıkışa sebep olacak yükümlülüktür. Temel niteliği bir yükümlülük içermesidir.

**Öz kaynak:** Firma toplam varlığından borçlar düşüldükten sonra kalan kısım öz kaynak olarak adlandırılmaktadır.

**Gelir:** Bir muhasebe dönemi süresince ortakların katkıları dışında öz kaynakta artışa sebep olan ekonomik kaynaklardaki artıştır.

**Gider:** Bir muhasebe dönemi süresince ortakların katkıları dışında öz kaynakta azalmaya sebep olan ekonomik kaynaklardaki azalıştır.

#### **2.1.8. Finansal Tabloların Sunuluşu**

Finansal tablolar hem cari dönemi hem de önceki dönem verilerini içerecek biçimde sunulmaktadır. Tablolarda yer alması öngörölmüş kalemlerle ilgili herhangi bir tutar bulunmuyorsa, söz konusu kalemlerin tabloya eklenmesine gerek yoktur. Tabloda yer alan kalemler arasında mahsup işleminin yapılmaması ve tabloların muhasebe ilkeleri çerçevesinde düzenlenmesi ve sunumu gerekmektedir. Finansal tablolar senede bir defa düzenlenmekte ve sunulmaktadır. Bunun yanında ara dönemlerde ve dönem sonunda firma ilgililerinin kullanımına sunulmaktadır (Akdoğan ve Tenker, 2007: 53).

Günümüzün modern firmalarında ortak ve idareci ayrımı bulunmaktadır. Söz konusu ayrımla birlikte ortakların firma faaliyetlerinden uzak kaldığı görölmektedir. Ortaklar namına firmayı yöneten idareciler, faaliyet dönemi sonlarında ortaklara faaliyet raporu sunmak durumundadır (Akıncı ve Erdoğan, 1995: 10). Faaliyet tabloları 3 bölümden oluşmaktadır. Söz konusu bölümler; genel bilgiler, finansal tablolar ve denetim raporu şeklindedir. Genel bilgiler bölümünde şu bilgiler yer almaktadır (Akdoğan ve Tenker, 2007: 54 – 55):

- Yönetim kurulu başkanının sunuşu,
- Genel ekonomik durum bilgileri, grafik ve şekiller,
- Mali göstergelerin özetleri,

- İş gücü göstergeleri,
- Devlet – firma arası parasal ilişkilerin raporu,
- Yabancı para ile yapılmış işlerin tablosu,
- Firma amaç ve hedefleri, gelecekle ilgili beklentiler.

## **2.2. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları**

Gelişen ve büyüyen ekonomilerde yatırımların artması, ticaretin ve üretimin gün geçtikçe büyümesi sonucu; ticareti ve üretimi geliştiren firmalar sayısal ve yapısal olarak büyüme trendine girmekte bu bağlamda firma faaliyetleri komplike bir hal almaktadır. Firmaların büyüüp gelişmesine paralel olarak, muhasebe işlemlerinde de büyüme ve gelişme görülmektedir. Firma yapılarında yaşanan gelişmeler, firma sahipleri ve yöneticilerinin ayrı gruplar şekline gelmiş olması, kamu otoritelerinin uyguladığı değişken politikalar ve farklı birtakım etkenler muhasebenin önem kazanmasına neden olan etkenlerdir (Çelik, 2012: 10).

AB düzenlemelerine uyum sürecinde 2008’de Seri: XI, No:29 ‘‘Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği’’ yürürlüğe sokulmuştur. Söz konusu tebliğ sonrasında borsa şirketleri, aracı kuruluşlar ve portföy yönetim şirketleri 2008’in ilk ara dönemi itibarıyla finansal raporlarını UFRS/IAS uyumlu düzenlemeye zorunlu tutulmuştur. Böylece finansal raporlama bağlamında uluslararası standartlara tam uyum sağlanmıştır. Öte taraftan Türkiye sermaye piyasasında uygulama birliğinin sağlanması için finansal tablo formatları ile finansal raporlama ile ilgili bazı konularla ilgili açıklamalar ilan edilmiştir (SPK, 2012: 89).

Denetçiler, denetim sonucunda bir rapor hazırlamak durumundadır. Söz konusu rapor ortak dille ve ulusal para birimi bazlı hazırlanmalıdır. Ancak zorunlu durumlarda farklı dillerde raporlar da hazırlanabilmektedir (Güçlü, 2007: 19). Denetçilerin hazırlayacağı raporlarda da birtakım standartlara uyulması zorunludur. Finansal tablo kullanıcılarının mesleki olarak inceleme yaptığının tek kanıtı denetim raporlarıdır. Dolayısıyla denetim raporları mesleki görüş çerçevesinde hazırlanarak sunulmalıdır (Kayacık, 2012: 94).

Muhasebe, sermaye piyasasından ve sistemden elde ettiği bilgileri aktarırken, kullanıcıların beklediği fonksiyonların yerine getirilmesi ve firma faaliyetleri ile ilgili doğru bilgi aktarabilmesi gerekir. Bu nedenle muhasebe, benzer olayları benzer şekilde

ifade etmeli, farklı bir söylemle bir standarda göre hazırlanan belirli finansal tablo ve formları kullanıcılara ulaştırmalıdır. Sermaye piyasalarında kamunun aydınlatılarak yatırımcının tam bilgilendirilmesi, nitelikli standartlar oluşturulması ve uygulanması ile mümkün olmaktadır (Üstündağ, 2000: 31). Denetçi raporları hazırlanırken dikkat edilmesi gereken hususlar şu şekilde açıklanabilir:

#### **2.2.1.1. Uygunluk**

Hazırlanan denetçi raporunda analiz edilen tablolar, defterler ve belgelerin muhasebe standartlarına uygun olup olmadığı açık bir şekilde belirtilmelidir (Güçlü, 2007: 19). Firma finansal tablolarının doğruluğunun belirlenmesinde muhasebe ilkeleri anahtar niteliğindedir. Bu nedenle denetçiler, firmaların iddialarını ve muhasebe ilkelerini karşılaştırırken büyük bir özen göstermek durumundadır. Şayet muhasebe ilkelerinden yapılmış bir sapma varsa, denetçilerin bunları önem durumuna göre raporlarında belirtmesi gerekmektedir. Söz konusu sapmaların önem durumu, denetçilerin finansal tablolar hakkında görüşlerini oluşturan temel dayanak olmaktadır (Bozkurt, 1998: 41). Bunun yanında sektörün tabi tutulduğu muhasebe hesap planına uyulup uyulmadığı da belirtilmeli, VUK'a ve mali mevzuata uyum sağlanıp sağlanmadığı da onaylanmalıdır. Ayrıca cari dönemde önceki dönem hesaplarını etkileyen etmenler varsa ayrıca belirtilmesi gerekmektedir (Güçlü, 2007: 19).

#### **2.2.1.2. Tutarlılık**

Denetçi hazırlamış olduğu raporda iddia ettiği savları kanıtlar ve belgelerle desteklemek zorundadır. İddialar ve kanıtlar birbirini bütünleyecek şekilde olmalı ve çelişki bulunmamalıdır. Zira raporda bulunan tüm kelimeler denetçinin aleyhinde delil sayılabilmektedir (Güçlü, 2007: 19). Muhasebenin temel kavramlarından biri olan tutarlılık bağlamında finansal tablolar incelenmeli, varsa değişikliklerle ilgili olarak dipnotlarda verilen açıklamaların yeterliliği hakkında görüşler açık bir şekilde ifade edilmelidir (Çömlekçi, 2004: 24).

#### **2.2.1.3. Yeterli Açıklama**

Finansal tablolar, mümkün olan en fazla kullanıcıya hitap edecek şekilde geniş kapsamlı düzenlenmektedir. Bu bağlamda bilgi kullanıcıları için sadece tablo formatında bulunan bilgiler yeterli gelmemekte, bazı bilgilerin ek bilgiler ile desteklenmesi gerekmektedir. Söz konusu açıklamaların ne kadarının yeterli olarak kabul göreceği büyük bir problemdir. Bu problemin çözümü ise tam açıklama kavramı çerçevesindedir

(Çömlekçi, 2004: 24). İlgili kavram finansal tablo karar alıcılarının karar almalarına yardım edecek şekilde yeterli, anlaşılabilir ve açık olmasını ifade etmektedir (Gücenme, 2004: 56). Finansal tabloların temel yapısında yer alan sayısal bilgilerle birlikte firma ilgililerinin yeterli bir biçimde bilgilendirilmelerini sağlamak amacıyla dipnotlarda birtakım bilgiler yer almaktadır. Denetçiler raporlarında söz konusu bilgilerin yeterliliği hakkında bilgi vermekle de mükelleftir (Bozkurt, 1998: 42).

#### **2.2.1.4. Görüş Bildirme**

Denetim standartları denetçilere görüş bildirme konusunda 4 alternatif sunmaktadır. Söz konusu alternatifler; olumlu görüş, şartlı olumlu görüş, olumsuz görüş ve görüş bildirmekten kaçınma şeklindedir (Bozkurt, 1998: 42). Bunlara kısaca değinecek olursak:

- 1) Olumlu görüş bildirme: Olumlu görüş türü, firmaların mali tablolarının, mal varlıklarının, senelik faaliyet raporlarının ve denetim yapılan diğer olguların doğru olduğunu onaylamaktadır. Olumlu görüş yazısıyla firma genel kurulu, finansal tabloların sonuçları ile ilgili karar alabilmektedir. Aynı zamanda olumlu görüş bildirilmesi, firmaların yönetim kurulunun ibra edileceğine de bir dayanak teşkil etmektedir. Görüş yazısı gerekçeli ve açıklayıcı olmak durumundadır (Ernst & Young, 2013: 5). Olumlu görüş bildirmede standart denetim raporu kullanılmaktadır. Standart denetim raporları, finansal tablonun firma finansal durumunu, faaliyet sonuçlarını, nakit akışlarını muhasebe ilkelerine uygun şekilde ve doğru olarak yansıttığını ifade etmektedir. Bununla birlikte dipnot ve eklerde yeterli açıklamanın yapıldığını da onaylamaktadır.
- 2) Şartlı olumlu görüş bildirme: Şartlı olumlu görüş bildiren rapor, finansal tabloda yer alan bir kalemi detaylandırarak denetçilerin olumlu görüşlerinden söz konusu kalemi ayrı tutması ve finansal tablonun raporda yer alan birtakım istisnaların saklı kalması şartı ile tamamen doğru biçimde sunulduğunu ifade eden rapordur. Denetçiler, olumlu görüş verilmemesini gerektiren durumları raporlarında ayrıca belirtmektedir (Bozkurt, 1998: 369 – 370).
- 3) Olumsuz görüş bildirme: Denetçiler finansal tablonun tamamıyla muhasebe ilkelerine uygun olarak firmanın finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını doğru biçimde göstermediği fikrine ulaştığında olumsuz görüş bildirmektedir. Denetçinin olumsuz görüş bildirme nedenlerini açıklamak durumundadır. Olumsuz görüş verildiği takdirde, yazının verilmesinden sonra 4 iş günü içinde genel kurul yönetim kurulunca

toplantıya çağırılmakta ve istifa etmektedir. Aynı toplantıda genel kurul, yeni bir yönetim kurulu seçmekte, yeni seçilen kurul 6 ay içinde standartlara uygun finansal tablolar hazırlamaktadır (Ernst & Young, 2013: 6).

4) Görüş bildirmekten kaçınma: Denetçiler, tablo ile ilgili hiçbir görüşünün olmadığını raporunda belirttiğinde görüş bildirmekten kaçındığı anlamına gelmektedir. Görüş bildirmekten kaçınma yoluna gitme nedenleri şu şekilde sıralanabilmektedir (Selimoğlu ve Uzay, 2007: 162 – 163):

- a. Firmanın finansal tablo kullanıcılarının görüşlerini ve verecekleri kararları etkileyebilecek kadar önemli belirsizliklerin olması,
- b. Firmanın stok, kasa ve diğer varlıklarının sayımının bir şekilde engellenmesi,
- c. Hesap ve bazı belgelerde inceleme güçlüğü yaşanması,
- d. Firmanın gelecekteki borçlarını ödeyemeyecek durumda olduğunun bilinmesi,
- e. Firmanın tazminat, kamulaştırma, borç gibi sebeplerle yargı süreci devam eden ve finansal tablolara direkt olarak etki edebilecek davalarının olması.

Tablo 1’de YTTK ile uluslararası denetim standartlarında yer alan denetçi görüşlerinin farklılığı ele alınmıştır. Olumlu görüş, sınırlı olumlu görüş, görüş bildirmekten kaçınma ve olumsuz görüş olarak sıralanmıştır.

**Tablo 1** YTTK'daki Denetçi Görüşlerinin Uluslararası Denetim Standartları ile Karşılaştırılması

<b>YTTK</b>	<b>ULUSLARARASI STANDARTLAR</b>
<p><b>Olumlu Görüş</b></p> <p>Yönetim kurulunun finansal tablolarla ilgili herhangi bir sorumluluk sebebi olmadığını belirten görüş türüdür.</p>	<p><b>Şartsız Görüş</b></p> <p>Denetlenen finansal raporların uluslararası standartlara hiçbir çekince olmaksızın uygunluğunu ve doğruluğunu kabul eden görüş türüdür.</p>
<p><b>Şarhli (Sınırlandırılmış) Olumlu Görüş</b></p> <p>Finansal tablolarda şirket yetkili kurulları tarafından düzenlenebilecek aykırılıkları olduğunu ve söz konusu aykırılıkların tablodaki sonuca etkilerinin kısıtlı olduğunu belirten görüştür.</p>	<p><b>Şarhli Görüş</b></p> <p>Finansal raporlarda etkisi belirlenmiş birtakım konuların etkisi dışında uluslararası standartlara uygunluğunu belirten görüştür.</p>
<p><b>Görüş Bildirmekten Kaçınma</b></p> <p>Firma defterlerinde denetlemenin uygun biçimde yapılmasına ve neticelere varılmasına imkân tanımayacak kadar belirsizlikler olması ya da şirketin denetleyeceği konularda büyük kısıtlamaların yapılması durumunda denetçiler, bunları ispatlayamayacak olsa da görüş vermekten kaçınabilmektedir.</p>	<p><b>Görüş Vermeme</b></p> <p>Denetlenen firmanın uluslararası standartlara göre denetime imkân tanımadığı ya da görüş bildirmek için yapılacak çalışmaların yapılamadığı durumlarda verilen raporlardır.</p>
<p><b>Olumsuz Görüş Bildirme</b></p> <p>Defter tutma düzeni, finansal tablolar ve diğer öğelerin esas sözleşmenin finansal raporlama hükümlerine uygun şekilde yapılmadığı durumlarda bildirilen görüştür.</p>	<p><b>Olumsuz Görüş</b></p> <p>Denetimlerin bir sınırlama olmadan yapılabildiği fakat belirli nedenlere bağlı olarak finansal raporların uluslararası standartlara uymadığı durumlarda bildirilen görüştür.</p>

Kaynak: Şahin, 2012: 6.

Yukarıdaki tablo incelendiğinde, olumlu görüş, sınırlı olumlu görüş, görüş bildirmekten kaçınma veya olumsuz görüş verilmesi iki uygulama üzerinde çok farklılık göstermemektedir. Sadece standartlara göre sunulan rapordaki görüşler finansal raporların UFRS'ye uygunluğu açısından sınırlandırılmışken Yeni TTK'da yönetim kurulunun finansal tablolarda yer alan konular açısından görevini sağlayacak bir nedenin varlığı konusunda görüş sunmaktadır (Şahin, 2012: 7).

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### TMS 1 FİNANSAL TABLOLARIN SUNULUŞU STANDARDI

Bu bölümde finansal tabloların sunuluşu standardı ve Türkiye Muhasebe Standardı ile ilgili genel bilgiler verilmiştir. Ardından Türkiye Muhasebe Standardı'nın finansal tablolara etkisi incelenmiştir.

#### 3.1. TMS 1 İle İlgili Genel Bilgi

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk defa 16.01.2005 Tarih ve 25702 Sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır. Söz konusu standart, en çok değişime uğramış standarttır. Bu durumun nedeni diğer standartlarda olacak herhangi bir değişikliğin finansal tabloların sunuluşu standardını da etkileyip değişikliği gerekli kılması durumudur (Örten vd., 2008: 13). Standartta yapılacak herhangi bir değişikliğin o yıla ait tabloları hemen etkilememesi için bir yürürlük tarihi belirlenmesi, ortaya çıkabilecek karmaşanın önüne geçmektedir. Standartta 19 defa değişiklik yapılmış ve 19 tebliğ yayınlanarak güncellenmiştir (TMS 1: Güncelleme ve Yürürlükleri).

##### 3.1.1. Standart ile İlgili Tanımlar

Aşağıdaki tanımlar TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardında, belirtilen anlamlarda kullanılmaktadır (TMS 1, md.7):

**Genel amaçlı finansal tablolar:** Standartta finansal tablolar olarak ifade edilen genel amaçlı finansal tablolar, bir firmanın belli bir bilgi ihtiyacı çerçevesinde uyarlanmış finansal tablo hazırlamasına gerek duymayan kullanıcıların gereksinimlerini gidermek üzere hazırlanmış tablolardır.

**Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS):** KGK'nın yayımladığı standart ve yorumlardır.

**Önemlilik:** Finansal tabloda yer alan kalemler tek tek ya da toplu halde finansal tablolar ekseninde karar alanların kararlarına etki ediyorsa, söz konusu kalemlerin ihmal edilmemesi ya da yanlış raporlanmaması önem taşımaktadır. Mevcut durum içerisinde değerlendirilmiş ihmal ya da yanlış raporlanmanın nitelik ve boyutuna göre önemlilik de artmaktadır.



**Dipnotlar:** Bilançolarda, kapsamlı gelir tablolarında, bireysel gelir tablolarında, öz kaynak değişim tablolarında ve nakit akış tablolarında bulunan bilgilere ek bilgiler içermektedir. Dipnot, söz konusu tablolarda bulunan kalemlerin metinsel olarak açıklamalarını ve yine ilgili tablolarda raporlanan muhasebeleştirme kriterlerini karşılamayan kalemlerle alakalı bilgileri sağlamaktadır.

**Diğer kapsamlı gelir:** TFRS'lerin gerekli kıldığı ya da izin verdiği kâr veya zararda muhasebeleştirilemeyen gelir – gider kalemlerini kapsamaktadır.

**Sahipler:** Öz kaynakları elinde bulunduran kimselerdir.

**Kâr – Zarar:** Toplam gelirden diğer kapsamlı gelir unsurları dışında giderlerin indirilmesidir.

**Yeniden sınıflandırma düzeltmeleri:** Cari dönem ya da önceki dönemler içerisinde diğer kapsamlı gelir kaleminde muhasebeleştirilmiş olan cari dönem içinde kâr veya zararda tekrar sınıflandırılan tutar.

**Kapsamlı gelir (Toplam gelir):** Hissedarların ortak olması sebebiyle ortaya çıkan işlemler haricindeki işlemler ve olaylar sonucu belli bir dönemde öz kaynaklarda görülen değişimdir. Kâr – zarar ve diğer kapsamlı gelir kalemlerinin tüm bileşenlerini kapsamaktadır.

### 3.1.2. Standardın Amaç ve Kapsamı

Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı taslağında, standardın amacı bir firmanın finansal tablolarının sunulma esaslarını hem o firmanın önceki dönemlere ait finansal tabloları ile hem de farklı firmaların finansal tabloları ile karşılaştırılabilir şekilde belirlemektir. Söz konusu amaçla standart, finansal tabloların sunuluşuyla alakalı genel ilkelerle finansal tabloların biçim ve içerik kurallarını kapsamaktadır (Bostancı, 2014: 1).

Standardın taslağında da görüleceği gibi, firmaların faaliyetlerine yönelik işlemlerin sınıflandırılması, kayıt altına alınması ve özetlenerek sunulması eylemlerini kapsayan finansal tabloların düzenlenmesi ve sunuluşu standardı, finansal bilgilerin doğru bilgiler çerçevesinde objektif ve gerçeğe uygun biçimde hazırlanmasını ve sunulmasını sağlamaktadır. Finansal tablolar söz konusu standartlara uygun şekilde, diğer muhasebe standartları da göz önüne alınarak hazırlandığında firmanın belli dönemlerini karşılaştırılarak firma faaliyetlerinin verimliliğini, kârlılığını ve performans değerlendirmesini sağlamaktadır. Bunun yanında aynı sektörde faaliyet gösteren

firmaların aynı dönem içinde verimlilikleri, kârlılık durumları, performansları ve diğer kıstaslarına göre karşılaştırılabilirliği veya bir firmanın sektörel bazda söz konusu kıstasları ne derece tutturduğu belirlenebilmektedir. Söz konusu değerlendirme, bir firmanın sektörde yer alan tüm firmaların toplam sonuçları içerisinde yapılabileceği gibi sektörün toplam ekonomi değerleri ile karşılaştırılabilirliğini de sağlamaktadır. Bu imkânı tanıyan standardın şüphesiz tartışmaya açılacak kapsamı içerisinde ya da tartışma sonrası önerilecek fikirlerle kesinleşeceği son şekli de yetersiz gelecektir. Bu yetersizlik standarda ilişkin KGK tarafından getirilecek yorumlar ve yapılacak açıklamalarla ihtiyaç durumunda söz konusu standardın revize edilmesiyle elde edilecek standardın yeni hali ile giderilecektir.

Standartların uluslararası standartlar seviyesinde hazırlanması, söz konusu standartlara dayanarak finansal tablo oluşturan ve sunan bir firmanın global ekonomide kaynak bulması ve global ölçekte gelişmesi gibi durumlara alt yapı sağlamaktadır. Böylelikle küresel ekonominin bir getirisi olan küresel muhasebeye uyan bir hesap işleyişine sahip firmaların uluslararası bir kimliğe bürünerek uluslararası rekabet etmesi kolaylaşmaktadır (Bostancı, 2014: 4). Standartların ülkemiz ekonomik karakteristik özelliklerini içermesi ve ülke ekonomimizin dayattığı şartları da kolaylaştırması için finansal tablo düzenleyen muhasebecilerle bu tabloların denetlenmesi ve sunulması görevleri olan denetçilerin bu standarda yönelik görüş ve önerilerinin tartışmalara dâhil edilmesi sağlanmalıdır.

### **3.2. TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardına Göre Genel Amaçlı Finansal Tabloların İncelenmesi**

Daha önce de değindiğimiz gibi tam bir finansal tablo setinin içeriği şu şekildedir (TMS 1, md.10):

- Bilanço,
- Kapsamlı gelir tablosu,
- Öz kaynak değişim tablosu,
- Nakit akış tablosu,
- Muhasebe politikalarının özeti niteliğinde dipnotlar, diğer açıklayıcı notlar,
- Bir firmanın herhangi bir muhasebe politikasını geriye yönelik uygulaması halinde ya da bir firmanın finansal tablolarındaki kalemleri geriye yönelik tekrar ifade etmesi söz konusu olduğunda veya firmanın finansal tablo kalemlerinin

yeniden sınıflandırılması söz konusu olduğunda karşılaştırılabilir en erken dönem başına ait finansal durum tablosu.

### 3.2.1. Finansal Durum Tablosu (Bilanço)

Bilançolar, firmaların belirli bir tarihteki varlıklarını ve kaynaklarını gösteren, farklı bir söylemle firmanın finansal durumu hakkında bilgi veren tablolardır. Finansal durum, firma kontrolünde olan ekonomik kaynaklar, finansal yapı, likidite, borç, ödeme gücü ve sektörel değişimlere uyum sağlama becerisi şeklinde tanımlanabilmektedir (Akdoğan, 2007: 64).

Bilançonun içermesi gereken asgari gruplar şu şekildedir (TMS 1, md.54):

- Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar,
- Yatırım amaçlı olan gayrimenkuller,
- Öz kaynak yönetimi çerçevesinde muhasebeleştirilmiş yatırımlar,
- Stoklar,
- Canlı varlıklar,
- Her türlü alacak,
- Nakit ve nakit benzeri tutarlar,
- Satış amaçlı elde bulundurulan varlıklar ile TFRS 5 satış amaçlı elde bulundurulan varlıklar ile durdurulan faaliyetler standardına göre satılmak üzere elde bulundurulan grubunda olan varlıkların toplamı,
- Karşılıklar,
- TMS 12 gelir vergileri standardında tanımlanan dönem vergisi ile alakalı borç ve varlıklar,
- TMS 12'de tanımlanan ertelenmiş vergi borçları ve varlıkları,
- TFRS 5'te tanımlanan elden çıkarılacaklar grubunda olan satılmak için elde tutulanlar şeklinde sınıflandırılmış borçlar,
- Azınlık payları,
- Firma ortaklarına ait çıkarılmış sermayeler ve yedekler,
- Ticari ve diğer borçlar,
- Finansal borçlar (Ticari ve diğer borçlar ve karşılıklar şıkları hariç),
- Öz kaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen yatırımlar, her türlü alacaklar ve nakit-nakit benzeri tutarlar şıklarında gösterilen finansal varlıklar hariç finansal varlıklar.

Firmaların mali durumunun gerçeğe uygun şekilde sunulması için gerektiğinde yukarıda değinilen kalemlere ek kalemler, başlık ve alt toplamlar bilançoda yer almaktadır. Bilançoda yer alacak kalemlerin sıralanması ve bilançonun şekliyle alakalı standartta herhangi bir zorunluluk bulunmamaktadır (Akdoğan, 2007: 46). Firma dönen varlıkları, duran varlıkları, kısa ve uzun vadeli borçları finansal tabloda ayrı ayrı sınıflandırmışsa, ertelenmiş vergi varlıklarını dönen varlıklar olarak sınıflandıramamaktadır (TMS 1, md.56).

TMS 1’de bilançonun dönen varlık, duran varlık ve kaynak ayırımına göre sınıflandırmayla likidite esaslı sınıflandırma şeklinde iki farklı türde sunulabileceği belirtilmiştir. Bilançonun hangi türde hazırlanacağına karar verilirken, firmanın normal faaliyet dönemi döngüsünün net bir şekilde belirlenip belirlenmediğine ve hangi türün güvenilir bilgi sunacağına göre bir seçim yapılmalıdır (Bayri, 2010: 97). Normal faaliyet dönemi, işleme tabi olunması öngörülen varlıkların nakit ve nakit benzeri varlıklara dönüşüm sürecini işaret etmektedir.

Normal faaliyet döneminin net bir şekilde belirlenmesinin mümkün olduğu firmalarda dönen varlık, duran varlık, kaynak sınıflandırması faydalı bilgiler sağlamaktadır. Fakat kimi firmalar için normal faaliyet döneminin net bir şekilde belirlenmesi mümkün olmamaktadır. Böyle bir durumda normal faaliyet dönemi 1 yıl (12 ay) olarak kabul edilmekte ve likidite esaslı rapor sunumu tercih edilmektedir (Örten vd., 2008: 18).

Normal faaliyet dönemi kolaylıkla belirlenebilen firmalarda şayet likidite esaslı sunum daha faydalı görülmüşse, likidite esaslı sunum tercih edilmektedir. Mesela dönen varlık, duran varlık, kaynak esaslı raporlama yapan bir firmanın işletme sermayesi pozitif olsa bile borç ödeme gücünde zayıflama varsa, alacak ve stok devir hızı ile nakit miktarı zayıflamışsa likidite esaslı raporun daha güvenli bilgi sağladığı söylenebilmektedir (Karapınar, 2006: 360).

### **3.2.1.1. Dönen Varlıklar**

Standarda göre herhangi bir varlık şu kıstaslardan birine uyduğunda dönen varlık olarak nitelendirilmektedir (TMS 1, md.66):

- Firmanın normal faaliyet süreci içerisinde nakde çevrilmesinin, satışının ya da tüketiminin beklenmesi,
- Ticari maksatla elde tutulması,

- Raporlama dönemi sonrasında 1 yıl içinde nakde çevrilmesi,
- Raporlama dönemi sonrasında minimum 1 yıl içinde bir borcun ödenmesi için kullanılmak üzere ya da farklı bir sebeple sınırlandırılmamış olmak şartıyla ilgili varlıklar nakit ya da nakit benzeri ise.

Yukarıdaki sınıflandırmadan anlaşılacağı üzere dönen varlık / duran varlık tanımı değişmiştir. Firmanın normal faaliyet dönemi ön plana çıkarılmıştır. Farklı bir açıdan bakıldığında 1 yıl normal faaliyet dönemi görüşü farklılaşmıştır (Karapınar, 2006: 360). Firmanın varlıklarından olan ticari alacak, stok ve diğer alacak gibi kalemler de normal faaliyet dönemi içerisinde nakde dönüşme niteliği taşıyan varlıklar olup dönen varlıklar olarak sınıflandırılır. Yine alım – satım amaçlı elde tutulan menkul değerler, peşin ödenmiş giderler, gelir tahakkuku gibi kalemler de dönen varlık olarak sınıflandırılmaktadır (Akdoğan, 2007: 65).

### **3.2.1.2. Kısa Vadeli Borçlar**

Standarta göre bir borç şu kıstaslardan birine uyuyorsa kısa vadeli borç olarak nitelendirilmektedir (TMS 1, md.69):

- Normal faaliyet dönemi içerisinde ödenmesi beklenen,
- Ticari maksatla elde bulundurulan,
- Raporlama dönemi sonrası 1 sene içinde ödenmesi beklenen,
- Firmanın borcunu ödemesini raporlama dönemi sonu itibarıyla minimum 1 sene erteleyebilmesi hakkının olmaması.

Bir borç işletme sermayesinin bir parçası ise geri ödemesi bilanço tarihi itibarıyla 1 yıldan daha uzun olsa da kısa vadeli borç olarak nitelendirilmektedir (Akdoğan ve Tenker, 2007: 66). Sermaye olarak kullanılan borçlar vadesi ne olursa olsun normal faaliyet dönemi içinde ödenmesi beklendiği için kısa vadeli borç olarak nitelendirilmektedir.

Borç sınıflandırılması hakkında dikkat çeken diğer bir nokta ise standartta yer alan erteleme hakkıdır. Finansal bir borç 1 yıldan kısa zamanda ödenecek olsa bile, firma bilanço tarihi itibarıyla 1 yıl içinde borcu tekrar finanslama ya da döndürme beklentisi içinde ise uzun vadeli borç kategorisinde değerlendirilmektedir. Zira firmanın borç erteleme hakkı söz konusudur.

### 3.2.1.3. Finansal Durum Tablosunda ya da Dipnotlarda Sunulacak Bilgiler

Firmalar, sundukları kalemlerin alt sınıflandırmalarını firma faaliyetlerine uygun biçimde ya finansal tablolarda ya da dipnotlarda sunmaktadır (TMS 1, md.77). Alt sınıflandırmalardaki detay, TFRS hükümleriyle birlikte tutarın büyüklüğü, nitelik ve işlevine dayanmaktadır. Firmada varlıkların niteliği ve likiditesi, firmadaki fonksiyonu ile borç miktarı, nitelik ve zamanlaması alt sınıflandırmanın belirlenmesinde kullanılan ölçülere karar verilmesi amacı ile kullanılmaktadır. Tüm kalemlerin açıklama ve sunumu farklıdır. Bu durumu şu şekilde sıralayacak olursak (TMS 1, md.78):

- Maddi duran varlıklar kalemi, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına göre kendi içerisinde sınıflandırılmaktadır.
- Alacaklar kalemi; ticari müşterilerden alacaklar, ilgililerden alacaklar, peşin ödemeler ve diğer tutarlar şeklinde sınıflandırılmaktadır.
- Stoklar kalemi; TMS 2 Stoklar Standardına göre kendi içerisinde sınıflandırılmaktadır.
- Karşılıklar kalemi; çalışana sağlanan yarar için ayrılan karşılık ve diğer benzeri kalemler için ayrılan karşılık olarak sınıflandırılmaktadır.
- Öz kaynak ve yedekler; ödenmiş sermaye, pay primi ve yedekler gibi birtakım sınıflara ayrılmaktadır.

Firmalar aşağıdaki konuları finansal durum tablolarında, öz kaynak değişim tablosunda veya dipnotlarda açıklamak durumundadır (TMS 1, md.79):

Paylara ayrılmış anaparanın her sınıfı için:

- Kayıtlı anaparayı meydana getiren hisse senedi sayısı,
- Çıkarılan ve tamamı ödenen / tamamı ödenmeyen hisse senedi sayısı,
- Herhangi bir hisse senedinin nominal değeri ya da nominal değerinin olmaması,
- Dönem başında ve sonunda var olan hisse senedi sayısının uyumlaştırımı,
- Temettü dağıtımı ve anaparanın geri ödenmesindeki sınırlamalarda dâhil ilgili sermaye sınıfıyla alakalı hak, imtiyaz ve kısıtlar,
- Firmanın, iştiraklerinin ya da bağlı ortakların sahip olduğu firmanın kendi hisse senetleri,
- Opsiyon ve sözleşmeler icabı gerçekleştirilecek hisse senedi satışları için çıkarılmak amacıyla firmada bulundurulmuş hisse senetleri, vade ve tutarları.

Bununla beraber öz kaynaklardaki yedeklerin nitelikleri ve amacıyla alakalı açıklamalar, dipnotlarda bulunmak durumundadır.

### 3.2.2. Kapsamlı Gelir Tablosu (Gelir – Gider Tablosu)

Gelir tabloları, firmaların belirli bir dönemde elde ettiği bütün gelirler ve aynı dönem katlandığı maliyet ve giderler ile bunlar sonucunda firmanın elde ettiği dönem net kâr ya da zararını gösteren finansal tablolardır. Kapsamlı gelir tablosu, firmanın faaliyetleri ve kazanç gücüne ilişkin bilgileri içermekte olduğundan, ilgili dönemde firmanın başarısını gösteren bir özet rapor niteliği taşımaktadır (Doğan ve Ertugay, 2010: 120).

Firmalar bir dönem içinde muhasebeleştirdikleri bütün gelir ve gider kalemlerini şu şekilde sunmaktadır (TMS 1, md.81):

- Kapsamlı bir gelir tablosunda,
- Kâr – zarar bileşenlerini özetleyen bir tablo (bireysel gelir tablosu) ve kâr – zararla başlayan ve diğer gelir bileşenlerini özetleyen ikinci bir tablo (kapsamlı gelir tablosu).

Tek tablo kullanılan sunumlarda, firma kapsamlı gelir tablosunu tek tablo biçiminde hazırlayarak dönemin net kârı ya da zararından sonra gelmek şartıyla kapsamlı kâr unsurları sıralanmaktadır. Çift tablolulu sunumlarda ise kapsamlı gelir tabloları ilk tabloda dönemin net kâr – zararına kadar düzenlenmekte, ikinci tabloda ise ara toplam alınarak kapsamlı kâr unsurları sıralanmakta ve toplam kapsamlı kâr – zarar sonucuna ulaşılmaktadır (Demir, 2010: 40).

Kapsamlı kar; anapara artımı ve kâr payı dağıtımı haricinde öz kaynaklarda yaşanan bütün değişiklikleri kapsamaktadır. Kapsamlı kârın bu şekilde rapor edilmesi firmanın ileriki dönem kâr tahminini kolaylaştırmaktadır. Gerçekleşmeyen kazanç ve kayıpların kapsamlı kâr bileşeni şeklinde dönem net kârı kalemine eklenebilmesi için öz kaynak hesaplarına kaydedilmiş olması gerekmektedir. Mesela kur farklılıkları da gerçekleşmeyen gelir ya da gider şeklinde olup gelir tablosu hesaplarında kayıtlanmakta ve bu bağlamda kapsamlı kâr bileşeni olarak kabul edilmemektedir (Gücenme, 2004: 4). Standart bir formatı bulunmayan kapsamlı gelir tabloları, ilgili dönemle alakalı olarak minimum şu bilgileri kapsamak zorundadır (TMS 1, md.82):

- Gelirler (hasılat),

- İtfa edilmiş maliyetten ölçümlenen finansal varlıkların finansal durum tablosu dışında bırakılması kaynaklı kazanç ya da kayıplar,
- Finansmanların maliyeti,
- Öz kaynak yöntemi ile muhasebeleştirilmiş iştirak ve ortakların kâr – zarar payları,
- Herhangi bir finansal varlığın tekrar sınıflandırılması sonucunda gerçeğe uygun değeri üstünden ölçümlenmesi halinde, eski defter değeriyle tekrar sınıflandırılma tarihinde gerçeğe uygun değeri arasında bulunan fark kaynaklı kazançlar veya kayıplar (TFRS 9 Finansal Araçlar Standardı uyarınca),
- Vergi giderleri,
- Durdurulmuş faaliyetlerle ilgili vergi sonrası kâr – zarar ile satış maliyetleri düşürülen gerçeğe uygun değer ölçümlenmesinde ya da durdurulmuş faaliyetleri oluşturan elden çıkarılacak grup veya grupların ya da varlıkların elden çıkarılmasında muhasebeleştirilmiş vergi sonrası kazanç veya zarar toplamını belirten tek bir tutar,
- Kâr – zarar,
- Niteliğine göre gruplandırılmış, gerçekleşmemiş kâr – zarar bileşenleri,
- Toplam kapsamlı gelir,
- Öz kaynak yöntemi ile muhasebeleştirilmiş iştirakler ve iş ortaklarının gerçekleşmemiş kâr – zarar payları.

Kapsamlı gelir tablolarında bunlarla birlikte şu kalemlerle ilgili açıklama yapılmaktadır (Doğan ve Ertugay, 2010: 122):

- Dönem kâr- zararının kontrol yetkisi olmayan hisseler (azınlık payları) ve ana ortaklık sahiplerine denk gelen bölümü,
- Dönem toplam kapsamlı gelirinin kontrol yetkisi olmayan hisseler ve ana ortaklık sahiplerine denk gelen bölümü.

TFRS'nin zorunlu kılmadığı ya da izin vermediği gelir – gider kalemleri mahsup edilememektedir. Benzer faaliyetlerden kaynaklı kayıp ve kazançlar netleştirilerek raporlanmaktadır. Ancak ilgili kayıp ve kazançlar önemli olduğu takdirde mahsup edilmeden tek tek gösterilmektedir (Doğan ve Ertugay, 2010: 123). Firmalar hiçbir gelir – gider kalemini kapsamlı gelir tablosunda, dipnotlarda ya da bireysel gelir tablosunda olağandışı başlığı altında raporlama yapamamaktadır (Terzi, 2008: 128).



### 3.2.2.1. Dönem Kâr – Zararı

Firmalar dönem içi gelir – gider kalemlerini, bir TFRS’de aksi öngörülmediği sürece dönem kâr – zararında muhasebeleştirmektedir (TMS 1, md.88). Kimi TFRS’ler firmaların finansal tablo düzenlediği dönemde bazı kalemleri kâr – zarar kalemleri dışında muhasebeleştirdiği durumlarla ilgili esasları belirlemektedir. Diğer TFRS’ler kavramsal çerçevedeki gelir – gider tanımını karşılayan diğer kapsamlı gelir bileşenlerini kâr – zarar kalemleri dışında bırakılmasını gerektirmekte ya da bırakılmasına izin vermektedir. Diğer kapsamlı gelirin unsurları şu şekildedir (TMS 1, md.7):

Yeniden değerlendirme fazlasındaki değişimler (TMS 16 maddi duran varlıklar standardı, TMS 38 maddi olmayan duran varlıklar standardı),

- TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Yararlar Standardı 93/A çerçevesinde muhasebeleştirilmiş tanımlanmış yarar planındaki kayıp ve kazançlar,
- Ülke dışındaki bağlı işletmelere ait finansal tabloların çevriminden kaynaklı kayıp ve kazançlar (TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı),
- Gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılmış öz kaynaklara dayalı finansal araçlardaki yatırımlardan kaynaklı kayıp ve kazançlar (TFRS 9 Finansal Araçlar Standardı),
- Nakit akışı riskine bağlı riskten korunma hedeflerine bağlı ortaya çıkan kayıp ve kazançların etkin bölümleri (TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme Standardı),
- Gerçeğe uygun değer farkları kâr – zararına yansıtılmış şekilde sınıflanan borçlara ilişkin ilgili borcun kredi riskinde yaşanan değişimler ile ilişkilendirilebilen gerçeğe uygun değerdeki değişim tutarları.

Firmalar yeniden sınıflama düzenlemeleri de dâhil olmak üzere, diğer kapsamlı gelirin tüm bölümleri ile alakalı gelir vergisi tutarını kapsamlı gelir tablosu ya da dipnotlarla açıklamak durumundadır (TMS 1, md.90). Firma, diğer kapsamlı gelirin bileşenleri, vergisel etkilerin net tutarı veya bileşenlere dair toplam gelir vergisi tutarı olarak gösterilen vergisel etkiler göz önüne alınmadan evvel tek bir tutar olarak sunmaktadır (TMS 1, md.91).

### 3.2.2.2. Kapsamlı Gelir Tablosunda ya da Dipnotlarda Sunulacak Bilgiler

Firmalar, önemlilik ve gider – gelir kalemlerinin niteliklerini ve işlevlerini kapsayan öğeleri göz önüne alarak kapsamlı ya da bireysel gelir tablolarına ek kalemler

ekleyebilmektedir. Standartta gelir – gider kalemleri önemli olduğu zaman firmanın söz konusu kalemleri niteliklerine ve tutarlarına göre ayrı ayrı açıklaması istenmektedir. İlgili kalemlerin ayrı ayrı açıklanmasını gerektirecek durumlar şöyle sıralanabilir (Bayri, 2010: 102):

- Stokların net gerçekleşebilir değerine ya da maddi duran varlıkların geri kazanılabilir tutarına indirilebilmesi için ayrılmış karşılık giderleri ve iptalleri,
- Firma faaliyetlerinin yeniden yapılandırılması amacıyla ayrılmış karşılıklar ve iptalleri,
- Maddi duran varlıkların satışından elde edilen kâr – zarar,
- Yatırımların elden çıkarılmasıyla sağlanacak kâr - zarar,
- Durdurulmuş faaliyetlerin kâr – zararı,
- Dava tazminatları,
- Karşılıklarla ilgili her türlü iptal.

Gider, kendi içinde kâr – zarar potansiyeli ve öngörülebilirlik açısından farklı olabilecek finansal performans bileşenlerinin ortaya konulması için alt gruplara ayrılmaktadır. Söz konusu analiz iki türlü yapılmaktadır (TMS 1, md.101). Bunun ilk türü, giderin çeşitliliği esası itibarıyla sınıflandırma metodudur. Firma, giderleri kâr ya da zararda niteliğine göre toplamakta, söz konusu giderleri firmanın çeşitli fonksiyonlarına dağıtmamaktadır. Bu metot giderlerin fonksiyonel sınıflamaya dağıtılmasını gerektirmediği için kolay olabilmektedir. Giderlerin niteliklerine göre sınıflandırılması ile ilgili bir örnek vermemiz gerekirse şu şekilde yapıldığı görülmektedir (TMS 1, md.102):

<b>Hasılat</b>	<b>A</b>
<b>Diğer Gelirler</b>	<b>A</b>
<b>Mamul ve Yarı Mamul Stoklarında Değişim (+,-)</b>	<b>(A)</b>
<b>Kullanılan Hammadde ve Diğer Tüketim Malları</b>	<b>(A)</b>
<b>Çalışanlara Sağlanan Fayda Maliyetleri</b>	<b>(A)</b>
<b>Amortisman ve İtfa Giderleri</b>	<b>(A)</b>
<b>Diğer Giderler</b>	<b>(A)</b>
<b>Toplam Giderler</b>	<b>(A)</b>

**Vergi Öncesi Kâr****A**

İlgili analizin ikinci türü, giderin fonksiyonu ya da satışın maliyeti metodudur. Bu metotta giderler, satışların maliyeti ya da dağıtım veya yönetim faaliyetleri maliyetlerinin bir uzantısı olarak fonksiyonlarına göre sınıflandırılmaktadır. Söz konusu metotta firma satışların maliyetini diğer giderlerden ayrı olarak sunmaktadır. İlgili metot kullanıcıya gider çeşitliliğine göre sınıflandırmadan daha tutarlı bilgi sağlamaktadır. Ancak maliyetlerin fonksiyonlara dağıtılması ihtiyari dağıtım ve ciddi olarak değerlendirilmesi gerekebilmektedir. Giderin fonksiyonlara göre sınıflandırılması ile ilgili bir örnek vermemiz gerekirse şu şekilde yapıldığı görülmektedir (TMS 1, md.103):

<b>Hasılat</b>	<b>A</b>
<b>Satışların Maliyeti</b>	<b>(A)</b>
<b>Brüt Kâr</b>	<b>A</b>
<b>Diğer Gelir</b>	<b>A</b>
<b>Dağıtım Maliyetleri</b>	<b>(A)</b>
<b>Yönetim Giderleri</b>	<b>(A)</b>
<b>Diğer Giderler</b>	<b>(A)</b>
<b>Vergi Öncesi Kâr</b>	<b>A</b>

KGK, uygulamada birliği sağlamak için ülke içi raporlamada giderlerin fonksiyona göre sınıflandırılması yöntemini tercih etmiştir (Demir, 2007: 14).

**3.2.3. Öz kaynak Değişim Tablosu**

Öz kaynak değişim tabloları, firmaların iki bilanço tarihi arasında öz kaynaklarında yaşanan değişimleri, dönem içerisinde net varlıklardaki artışı ya da eksilmeyi yansıtan tablolardır (Akdoğan, 2007: 19). Kapsamlı gelir teriminin TFRS'e girmesi ile döneme ait toplam tutarların esas ortaklığa ve azınlık paylarına ilişkin toplam tutarlarının ayrı ayrı gösterilmesi gereklidir. Bunun yanında her bir öz kaynak bileşeni için TMS 8 uyarınca geçmişe yönelik uygulamaların ve düzenlemelerin etkileri de öz kaynak tablosuna yansıtılacaktır. Tüm öz kaynak unsurları için dönem başı ve sonu defter değeri arası mutabakat sağlanması istenmektedir (Öztürk, 2009: 103).

Öz kaynak değişim tablolarının sunumuna ilişkin tüm değişimleri içeren ce ortakların kendi başına gerçekleştirdiği işlemler dışı değişimleri içeren tablo seçenekleri

sunulmuş, hangi seçeneğin kullanılacağı işletmelere bırakılmıştır (Aytekin, 2009: 144).

Öz kaynak değişim tabloları aşağıda yer alan bilgileri içermektedir (Akdoğan ve Tenker, 2007: 69):

- Dönem net kâr – zararı,
- Direkt olarak öz kaynaklarda tahakkuk ettirilen dönemin tüm gelir – gider kalemleri ve toplamları,
- Esas şirket ortaklarına ve azınlık paylarına düşen tutarlar toplamı, dönem toplam gelir – gideri (ayrı ayrı gösterilir),
- Öz kaynaklarda gösterilmiş muhasebe politikalarında yapılan değişiklikler ve hataların etkileri.

Öz kaynak değişim tablolarında cari dönem ve önceki dönem yedek tutarları, dönem başı dağıtılmayan kârlar ve dönem içerisinde ortaya çıkmış değişikliklerle ortaklara yapılmış dağıtımlar ayrı ayrı raporlanmaktadır. Böylelikle öz kaynak değişikliğinin dönem içerisindeki net varlıklardaki değişimi yansıtması sağlanmaktadır (Akdoğan ve Tenker, 2007: 69).

#### **3.2.4. Nakit Akış Tablosu**

TMS 7 uyarınca nakit “firmadaki nakit ile vadesiz mevduat”, nakit benzeri varlık ise “kısa vadeli nakit sorumluluklar için elde tutulan, yatırım ya da farklı bir amaç için kullanılmayan varlık” şeklinde tanımlanmaktadır. Herhangi bir malın nakit benzeri sayılması, değeri belirlenebilen bir varlık ve nakde dönüştürülmesi ve değerindeki değişme riskinin önemli olmaması koşuluna bağlanmıştır. Bu çerçevede vadesi üç ay ya da daha kısa süreli olan varlıklar da kimi zaman nakit benzeri varlık olarak kabul edilmektedir.

Öz sermayeyi temsil etmekte olan menkul kıymetlere yapılmış yatırımlar, vadesine kısa zaman kala iktisap edilip üstünde belli bir itfa süresi olmayan imtiyazlı hisse senetlerinde olduğu gibi özellikler gösteren durumlar hariç nakit benzeri varlık olarak kabul edilmemektedir (Akdoğan ve Tenker, 2007: 138). Banka kredileri finansman faaliyeti kapsamında değerlendirilmektedir. Ancak bankanın olası bir talebi durumunda geri ödenmesi gereken ve bakiyeleri genellikle dalgalanabilen bankalar nezdindeki cari hesaplar, firmanın nakit idaresinin ayrılmaz bir parçasını kapsadığından bunlar da nakit ve nakit benzeri varlık olarak kabul edilmektedir (TMS 7, md.8).

TMS 7’de nakit akış tablosu formatı sınıflandırılmış format şeklinde belirlenmiştir. Söz konusu formata göre nakit akış tabloları düzenlenirken, firmanın dönem içi nakit giriş – çıkışları, firma faaliyetleriyle ilgili nakit akışları, yatırım faaliyetleri ile ilgili nakit akışları ve finansman faaliyetleri ile ilgili nakit akışları şeklinde sınıflandırılma yapılmaktadır. Sınıflandırılmış format, uluslararası muhasebe uygulamalarında nakit akış tabloları için kabul edilmiş formattır. Farklı bir söylemle uluslararası uygulamalarda nakit akış tabloları sınıflandırılmış format çerçevesinde düzenlenmektedir (Gücenme ve Poroy Arsoy, 2006: 68). Söz konusu tablonun birinci bölümünü meydana getiren işletme faaliyetlerine ilişkin nakit akışları kısmının hazırlanmasında ise brüt ya da net yöntem tercih edilmektedir. Brüt yöntem, firma faaliyetleri ile ilgili nakit akışı, firma faaliyetleri ile ilgili nakit tahsilatı ve nakit ödemeler arasında bulunan farktır. Net yöntem ise ana faaliyetler kaynaklı nakit akışı, net kâr – zararın nakit olmayan gelir – gider ve ana faaliyetlerle ilgisi bulunmayan faaliyetlerden arındırılması sonucu bulunmaktadır (Nurnberg, 1996: 64).

### 3.2.5. Dipnotlar

Finansal tablolarda bulunan bilgilerin tamamlayıcısı ve açıklayıcısı nitelikte olan dipnotlar, standartta ayrı bir düzenleme olarak yer bulmuştur (Akdoğan ve Tenker, 2007: 70). Dipnotların sağladığı bilgiler şu şekildedir (TMS 1, md.112):

- Finansal tablo düzenleme esasları ve uygulanan muhasebe politikaları ile ilgili bilgiler,
- TFRS’lerde öngörüldüğü halde finansal tabloda yer almayan ve açıklanması gereken bilgiler,
- Finansal tablonun herhangi bir yerinde bulunmayan ancak herhangi birinin anlaşılabilmesi için gerekli olan bilgiler.

Tabloda yer alan tüm kalemler, dipnotta yer alan bilgiye atıfta bulunmaktadır (Özkan, 2010: 31). Dipnotlar olabildiğince sistematik bir şekilde sunulmaktadır. Firmalar, dipnotları kullanıcıların finansal tabloları anlayabilmeleri ve edindiği bilgileri farklı firmaların tabloları ile karşılaştırabilmeleri için şu sıraya göre sunmaktadır (TMS 1, md.114):

- TFRS’lere uyumlu olmayan durumların gerekçeli bir şekilde açıklanması,
- Uygulanmış muhasebe politikalarının anlaşılabilir bir özeti,
- Finansal tabloda bulunan bilgileri destekleyecek bilgiler,

- Tablolarda yer almayan farklı bilgiler.

### **3.2.5.1. Muhasebe Politikalarının Açıklanması**

Yönetimler, muhasebe politikalarının açıklanıp açıklanmamasına karar verirken; ilgili açıklamaların kullanıcı için raporlanan işlemlerin, diğer koşulların finansal performansa ve duruma nasıl yansıdığını anlamasının kolaylaşıp kolaylaşmadığını dikkate almaktadır. Bu bağlamda belirli politikaların açıklanması TFRS’lerde tavsiye edilmiş alternatiflerden seçildiği takdirde kullanıcı için bilhassa fayda sağlamaktadır. Böyle bir açıklamaya örnek olarak, iş ortaklığı şeklinde bir firma ortağının firmadaki hissesini orantısal konsolidasyon ya da öz kaynak metoduna göre mi takip ettiğinin açıklanmasıdır (TMS 1, md.119).

### **3.2.5.2. Tahmindeki Belirsizliğin Kaynağı**

Firmalar, gelecek mali yılda varlıkların ve borçların defter değerlerinde büyük düzeltmelere sebep olmanın önemli risklerini taşıyan ileriye dönük temel varsayımlar ve tahminlerdeki belirsizliklerin esas kaynağı ile alakalı bilgiyi raporlama dönemleri sonunda dipnotlarda açıklamaktadır. İlgili varlık ve borçlarla alakalı olarak dipnotlar, nitelikleri ve raporlama dönemi sonundaki defter değerlerini içermektedir (TMS 1, md.125).

Tahmindeki belirsizliğin diğer ana kaynakları; idarenin en zor, sübjektif ya da komplike değerlendirmelerin gerektiren kaynaklardır. Belirsizliğin ilerideki olası çözümlerine tesir edebilecek değişkenlerin ve varsayımların sayısı arttıkça söz konusu değerlendirmeler daha da komplike bir hal almakta ve bu çerçevede varlık ve borçların defter değerinde büyük değişiklikler yapma potansiyeli ortaya çıkmaktadır. Takip eden mali yılda defter değerlerinin büyük oranda değişiklik yaşayabileceği riski taşıyan varlık ve borçlar, raporlama dönemi sonuna gelindiğinde, yakın tarihte izlenmiş piyasa fiyatlarına dayanan gerçeğe uyumlu değerlerle ifade edilmişse açıklamalara gerek kalmamaktadır. Gerçeğe uygun değerler, takip eden mali yılda büyük oranda değişebilir olsa da söz konusu değişiklik raporlama dönemi sonundaki varsayım ya da tahmin belirsizliklerinin diğer kaynakları ile ilişkili değildir (TMS 1, md.127 – 128).

Bir firmanın yapabileceği açıklama örnekleri şu şekildedir (TMS 1, md.129):

- Varsayımların ya da diğer tahmin belirsizliklerinin nitelikleri,
- Defter değerlerinin hesaplanmalarının arkasında olan metotlara, varsayım ve

tahminlere gösterilen duyarlılık ve sebepleri,

- Etkilenen borç ve varlıkların defter değeri bağlamında takip eden yılda belirsizliklerin beklenen çözümleri ve muhtemel sonuçların kapsamaları,
- Şayet çözümlenmemiş belirsizlikler varsa, ilgili varlık ve borçlarla alakalı geçmiş varsayımlarda yapılan değişiklikler.

### 3.2.5.3. Sermaye

Firmalar sermaye yönetimiyle ilgili amaçlarının, sermaye yönetim süreçlerinin ve politikalarının kullanıcı tarafından değerlendirilebilmesi için şu açıklamaları yapmaktadır (TMS 1, md.134 – 135):

- Sermaye olarak neyin yönetildiği, firmanın firma dışı sebeplerden dolayı sermayeye ihtiyaç duyması halinde bu ihtiyacın niteliği ve yönetim sürecine nasıl dâhil edildiği, sermaye yönetimi ile alakalı amaçların nasıl gerçekleştirildiğini belirten bilgiler,
- Sermayenin rakamsal olarak özeti,
- Önceki dönemde yaşanan değişiklikler,
- Dönem içinde karşı karşıya gelinen birtakım firma dışı etkenler kaynaklı sermaye gereksiniminin karşılanıp karşılanmadığı,
- Şayet firma dışı nedenlerle sermaye gereksinimi doğmuş ve bu gereksinim karşılanamamışsa bu durumun sonucu.

Firmalar, öz kaynağa dayanan finansal araç olarak nitelendirilen satış opsiyonu olan finansal araçlarla ilgili birtakım bilgileri şayet başka bir yerde açıklamamışsa dipnotlarda açıklamaktadır. Bu bilgiler şu şekildedir (TMS 1, md.136):

- Öz kaynak olarak sınıflandırılmış tutarın sayısal olarak veri özeti,
- Finansal araçların hamillerince tekrar satın alınmasının veya itfasının mecburi olması halinde ilgili finansal araca dair geri satın alım veya itfa yükümlülüğünün yönetimi ile alakalı olarak önceki dönem itibarıyla yaşanan değişiklikler de dâhil olmak üzere; prosedürler, politika ve amaçlar,
- Finansal enstrümanların geri satın alım ya da itfası durumlarında beklenen nakit çıkış miktarı,
- Geri satın alım ya da itfa durumlarında beklenen nakit çıkış miktarlarının nasıl belirlendiği ile ilgili bilgiler.

#### 3.2.5.4. Diğer Açıklamalar

Diğer açıklamalar kaleminde; kâr, hisse başı tutar ve tahakkuk etmemiş birikimli imtiyazlı temettü bilgileri yer almaktadır (Akdoğan, 2007: 71). Aşağıdaki konular da diğer açıklamalarda (başka bir yerde geçmiyorsa) verilmektedir (TMS 1, md.138):

- Firma ikametgâhı, kanuni yapısı, ana firmanın olduğu ülke ve kayıtlı büro adresi ya da faaliyetin devam ettiği ana merkez adresi,
- Firma faaliyetlerinin ve ana çalışma alanlarının nitelikleri,
- Esas firma ismi ve firma sahibi,
- Firma belli bir süre için kurulduysa, bu süre ile ilgili bilgiler.



## DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

### TMS 1 FİNANSAL TABLOLARIN SUNULUŞU STANDARDI İLE TEK DÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNDEKİ FİNANSAL TABLOLARIN KARŞILAŞTIRILMASI

Bu bölümde Türkiye Muhasebe Standardı'nın finansal tablolara etkisi ile tek düzen muhasebe sistemindeki finansal tablolar karşılaştırılmıştır. Son olarak Uluslararası Finansal Raporlama Standardı'nın etkileri incelenmiştir.

#### 4.1. TMS Uygulamalarının Finansal Tablolara Etkisi

Tek Düzen Hesap Planı (TDHP) uygulamalarında finansal tablonun biçimsel olarak yapısı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğiyle ayrıntılı şekilde belirlenmiştir. Tebliğlerde belirlenen biçimsel yapıya uyulması zorunludur. TMS / TFRS uygulamaları ile; bilançoda, gelir tablolarında ve nakit akış tablolarında birtakım değişiklikler olmuş, söz konusu tabloların biçimsel yapısı etkilenmiştir. TMS / TFRS kıstasları uyarınca bilançoda bulunan aktifler ve pasifler, gelir tablolarında yer alan gelirler ve giderler ile nakit akışları yeniden belirlenmektedir. Örneğin, TDMS'de gelir tablosunda yer alan olağandışı gelirler ve kârlar ile olağandışı giderler ve zararlar ayrı bir bölüm olarak raporlanmamaktadır. Durdurulmuş faaliyetlerle ilgili gelir, gider, kâr ve zarar ise ayrı ayrı raporlanmaktadır (Güçlü ve Kocameşe, 2014: 5 – 6).

##### 4.1.1. Finansal Tabloların Biçimsel Yapısındaki Değişiklikler

TDHP uygulamalarında finansal tablo; temel finansal tablo ve ek finansal tablo ayırımına tabi tutulmaktadır. Temel finansal tablolarda bilanço, gelir tablosu ve bunların dipnotları yer almaktadır. Ek finansal tablolarda ise; satışların maliyeti, fon akış, nakit akış, kâr dağıtım ve öz kaynak değişim tabloları yer almaktadır.

TMS / TFRS uygulamalarına göre bilançoda bulunmaması gereken fakat önceki ulusal muhasebe standartları ve mevzuat gereğince bilançoda bulunan aktifler ve pasifler bilançodan çıkarılmaktadır. Yine TMS / TFRS uygulamalarına göre gelir tablolarında bulunmaması gereken fakat önceki ulusal standartlar ve mevzuat gereğince gelir tablosunda yer alan gelir – gider kalemleri tablodan çıkarılmaktadır. Durumun tam tersi şekilde TMS / TFRS uygulamalarına göre gelir tablosunda bulunması gereken fakat

önceki ulusal standartlara ve mevzuat uyarınca tabloda yer almayan kalemler gelir tablosuna dâhil edilmektedir.

Konsolide gelir tablolarında iştiraklerin öz kaynak metodu ile değerlendirilmesi kaynaklı kâr – zarar kalemleri açık bir şekilde görülecek biçimde raporlanmaktadır. Azınlık paylarına düşen dönem net kâr – zararları dönem net kâr – zararı içinde fakat miktarı ayrıca gösterilmek sureti ile raporlanmaktadır. Çalışmayan bölüm giderlerinin toplanacağı bölüm ise değişecektir.

Üretim maliyetinin hesaplanması normal maliyet yöntemi ile yapılmakta ve bu çerçevede normal kapasite altında yapılan üretimde eksik kapasiteye düşen sabit üretim giderleri mamul maliyetlerine dâhil edilmemekte ve mamul maliyetine dağıtılmayan üretim giderleri adı altında satışların maliyeti çerçevesinde raporlanmaktadır. Stok değer düşüklüğü karşılık giderleri, karşılık giderlerinin bulunduğu diğer olağan gider kaleminden çıkarılıp satışların maliyeti kısmında raporlanmaktadır. Aynı şekilde stoklarla alakası kalmayan karşılıklar da satışların maliyetlerini düşürecek şekilde raporlanmaktadır (Güçlü ve Kocameşe, 2014: 6 – 7).

#### **4.1.2. Kapsamdaki Değişiklikler**

Daha önce de değindiğimiz gibi, TMS uygulamasında bilançoda yer almaması gereken fakat önceki dönemde bilançoda yer alan kalemler bilançodan çıkarılmaktadır. Örneğin (Akdoğan ve Tenker, 2007: 114):

- Nitelikli varlıklarla alakalı olmadığı halde aktifleştirilmiş finansman giderleri ve kur farkı,
- Araştırma giderleri gibi.

Tam tersi olarak TMS uygulamasında bilançoda bulunması gereken fakat önceki dönemde bilançoda bulunmayan kalemler bilançoğa dâhil edilmektedir. Örneğin (Büyüktopçu, 2009: 70):

- Ertelenmiş vergi borçları ya da vergi varlığı,
- Kıdem tazminatları karşılıkları,
- Garanti karşılıkları.

TMS uygulamalarında gelir tablosunda bulunması gereken fakat önceki dönemde gelir tablosunda bulunmayan kalemler de gelir tablosuna dâhil edilmektedir. Örneğin (Akdoğan, 2007: 117):

- Alım – satım amacıyla elde tutulan menkullerin değerindeki artışlar ya da düşüşler,
- Ertelenmiş vergi geliri ya da gideri etkisi,
- Maddi duran varlıklardaki değer düşüklüğünün karşılıkları.

#### **4.1.3. Ölçümleme / Değerleme Ölçütlerindeki Değişiklikler**

TMS / TFRS uygulamalarında içinde bulunulan değerlendirme ölçüleri, gerçeğe en yakın sunumun sağlanması amacıyla bilanço ve gelir tablosu kalemlerinin ölçümlemesinde büyük değişikliklere gidilmiştir. Esas prensip, firma varlık ve kaynaklarının mümkün olduğu kadar cari değerine yakın şekilde finansal tabloda yer almasının sağlanmasıdır. Ölçme ve değerlemede yapılan söz konusu değişiklikler de finansal tablolarda bulunan kalemlerin raporlanan tutarlarını büyük oranda etkilemektedir.

Finansal tablolarda pek çok kalem gerçeğe en yakın değeriyle ölçülmektedir. Standartlara göre değerlemede kullanılan ölçüler şu şekilde sıralanabilmektedir (Kavak, 2016: 2):

- Gerçeğe uygun değer: Karşılıklı pazarlık ortamında bir varlık ya da yükümlülüğün piyasa değeridir. Kullanıldığı kalemler; işletme birleşmeleri, çalışanlara sağlanan faydalar, değer düşüklüğü, hasılat , finansal araçlar, tarımsal faaliyetler, yatırım amaçlı gayrimenkuller, maddi olmayan duran varlıklar.
- Maliyet Bedeli: Finansal tablo kalemlerinin mevcut haline gelmesi için katlanılan maliyetlerdir. Kullanıldığı yerler; maddi ile maddi olmayan varlıklar, stoklar.
- Net gerçekleştirilebilir değer: Finansal tabloda yer alan bir kalemin tahmini satış fiyatından tahmini maliyet ve satış giderlerinin çıkarılmasıyla bulunur. Stoklar kaleminde kullanılmaktadır.
- Kullanım değeri: Bir varlığın, beklenen gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değeridir. Çoğunlukla varlıklarda değer düşüklüğü belirlenmesi amacıyla kullanılır.
- İtfa edilmiş maliyet: Özünde vade içeren finansal tablo kaleminin iskonto edilmiş değerine getirme metodudur. Kullanıldığı kalemler; hasılat, stoklar, kiralama işlemleri ve finansal araçlardır.

- Geri kazanılabilir değer: Net gerçekleşebilir değeri ile kullanım değerinden daha büyük olanı seçilerek kullanılan bir yöntemdir. Değer düşüklüğü belirlenmesinde kullanılır.

#### **4.1.4. Dipnot ve Açıklayıcı Bilgilerdeki Değişiklikler**

TMS/TFRS uygulamaları, önceki uygulamalara göre firmanın uyguladığı muhasebe politikaları ve ölçme – değerlendirme temelleri ile ilgili olarak daha detaylı bilgilerin dipnotlarda ve açıklayıcı bilgilerde verilmesini öngörmektedir. TMS / TFRS uygulamalarında finansal tablolar ve dipnotlar bir bütün olarak kabul edilmektedir. Önceki bölümde değindiğimiz üzere finansal tabloların hedefi, kullanıcılarına doğru ve güvenli bilgiyi sağlamaktır. Bu bağlamda önemlilik kavramından söz etmek mümkündür. Önemlilik kavramı, finansal tablo içinde yer alan bir bilginin alınacak kararı ne kadar etkilediği şeklinde tanımlanabilmektedir. TMS / TFRS uyarınca önemli bilgilerin her biri finansal tablolarda bulunmalıdır. Tablo üzerinde gösterilen tüm kalemlerin açıklamaları ise dipnotlarda yapılmaktadır (Güçlü ve Kocameşe, 2014: 7).

#### **4.2. TMS İle Tek Düzen Muhasebe Sistemindeki Finansal Tabloların Karşılaştırılması**

Maliye Bakanlığı'nın yayımladığı ve 1994'te yürürlüğe giren MSUGT ile TDMS, bilanço ile beraber gelir tabloları da temel finansal tablolardan biri olarak kabul görmüş ve biçimsel yapısı, kapsam ve içeriği ile ilgili düzenlemelere gidilmiştir (Bayri, 2010: 96). Söz konusu düzenlemelerin finansal tablo sunumunda yaratacağı değişiklikler şu şekilde olacaktır:

##### **4.2.1. Finansal Durum Tablosunun (Bilanço) Karşılaştırılması**

Standartta, bilançonun adı finansal durum tablosu olarak değiştirilmiştir. İlk göze çarpan değişiklik söz konusu isim değişikliğidir (Örten vd., 2008: 27). TDMS ile karşılaştırılınca TMS / TFRS cari ve cari olmayan varlıklar ve kaynaklar ayırımına göre sınıflandırılmanın dışında, finans ve hizmet sektöründeki firmaların farklı özelliklerini göz önüne alarak likidite temelli sınıflandırmaya göre raporlandırma alternatifi de kabul edilmektedir (Bayri, 2010: 100).

Cari varlık / cari olmayan varlık ve kaynaklar ayırımında TMS 1 ile getirilmiş bir diğer yenilik ise normal faaliyet döngüsü terimidir. Firmanın normal faaliyetlerini gerçekleştirirken elinde bulunan ve serbestçe kullanabileceği varlıkların stoklara,

stokların satılıp tekrar serbest kullanılabilen varlığa dönüşme sürecine faaliyet döngüsü denmektedir. Söz konusu döngü her firmada farklı süreleri kapsamakta, bazı firmalarda yıl içinde birçok kez tekrarlanabilmektedir (Sürmeli, 2006: 23). Normal faaliyet dönemi ise 1 yıl yani 12 ay olarak kabul edilmektedir. Bu çerçevede TDMS’de dönen varlıklar ve duran varlıkların kısa süreli yabancı kaynaklarla uzun süreli yabancı kaynakların ayrımında yalnızca normal faaliyet dönemi temel alınırken, TMS / TFRS’de normal faaliyet döngüleri açık olarak belirlenebilen firmalarda faaliyet döngüsünün unsuru olan varlıkların ve kaynakların cari varlık ve kaynaklar altında raporlanması beklenmektedir. Normal faaliyet döngüsü açık bir biçimde belirlenemeyen firmalarda, faaliyet döngüsü unsuru olmayan varlıkların ve kaynakların TDMS’nde olduğu gibi normal faaliyet dönemi ayrımına tutulması öngörülmektedir (Bayri, 2008: 104).

Bilançonun kalemlerinin TDMS ve TMS / TFRS karşılaştırması yapıldığında net bir format önerilmemekle birlikte TMS / TFRS’in daha şeffaf ve ayrıntılı bilgi sunmasının amaçlandığı söylenebilmektedir. TMS / TFRS uygulamalarıyla birlikte TDMS hesap gruplarının bazıları bölünmekte ve yeni gruplar ortaya çıkmaktadır. Mesela ilgililerden alacaklar diğer alacaklardan, canlı varlıklar stoktan ve maddi duran varlıklardan, satış amacıyla elde bulundurulmuş cari olmayan varlıklar ve yatırım maksatlı menkuller maddi duran varlıklardan ayrı raporlanmaktadır. Bunun yanında ertelenen vergi varlıkları, ertelenen vergi yükümlülükleri ve devlet teşvikleri gibi yeni hesap gruplarının da TDMS’den farklı olarak eklenmesi gerekmektedir (Sürmeli, 2006: 26).

TDMS ile TMS 1’e göre bilançoda bulunan hesap grupları arasında bulunan farkları şu şekilde açıklamak mümkündür. ABC firmasının TDMS çerçevesinde hazırlanmış olan özet bilançosu Tablo 2’de görülmektedir:

**Tablo 2** SLK İşletmesinin TDMS'ne Göre Özet Bilançosu

<b>AKTİF (VARLIKLAR)</b>	Cari Dönem	<b>PASİF (KAYNAKLAR)</b>	Cari Dönem
<b>I. DÖNEN VARLIKLAR</b>		<b>I. KISA VADELİ YABANCI KAY.</b>	
A. Hazır Değerler	735.000	A. Mali Borçlar	-
B. Menkul Kıymetler	50.000	B. Ticari Borçlar	715.000
C. Ticari Alacaklar	450.000	C. Diğer Borçlar	4.500
D. Diğer Alacaklar	1.100	D. Alınan Avanslar	500.000
E. Stoklar	250.000	E. Yıl. Yay. İnş. ve Onarım Hak.	-
F. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Mal.	-	F. Ödenecek Vergi ve Yüküm.	1.400
G. Gelecek Aylara Ait Gel. ve Gel. Tah.	1.500	G. Borç ve Gider Karşılıkları	19.000
H. Diğer Dönen Varlıklar	600	H. Gelecek Aylara Ait Gel. ve Gel. Tah.	-
<b>DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI</b>	<b>1.488.200</b>	I. Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	1.100
<b>II. DURAN VARLIKLAR</b>		<b>KISA VAD. YAB. KAY. TOP.</b>	<b>1.241.000</b>
A. Ticari Alacaklar	11.000	<b>II. UZUN VADELİ YAB. KAY.</b>	
B. Diğer Alacaklar	1.200	A. Mali Borçlar	255.000
C. Mali Duran Varlıklar	8.100	B. Ticari Borçlar	1.900
D. Maddi Duran Varlıklar	487.600	C. Diğer Borçlar	2.100
E. Maddi Olmayan Dur. Varlık.	25.000	D. Alınan Avanslar	200
F. Özel Tükenmeye Tabi Varlık.	-	E. Borç ve Gider Karşılıkları	1.300
G. Gelecek Yıllara Ait Gel. ve Gel. Tah.	2.900	F. Gel. Yıl. Ait Gel. ve Gel. Tah.	-
H. Diğer Duran Varlıklar	3.200	G. Diğer Uzun Vadeli Yab. Kay.	100
<b>DURAN VARLIKLAR TOPLAMI</b>	<b>539.000</b>	<b>UZUN VAD. YAB. KAY. TOP.</b>	<b>260.600</b>
		<b>III. ÖZ KAYNAKLAR</b>	
		A. Ödenmiş Sermaye	500.000
		B. Sermaye Yedekleri	-
		C. Kâr Yedekleri	-
		D. Geçmiş Yıllar Kârları	-
		E. Geçmiş Yıllar Zararları (-)	-
		F. Dönem Net Kârı (Zararı)	25.600
		<b>ÖZ KAYNAKLAR TOPLAMI</b>	<b>525.600</b>
<b>AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI</b>	<b>2.027.200</b>	<b>PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI</b>	<b>2.027.200</b>

Tablo 2'de gösterilen ABC firmasının bilançosunda cari dönemde yapılan incelemeler neticesinde şu bulgulara ulaşılmıştır:

1. Menkul kıymetlerin 5.000 TL'lik bölümü likit fondan oluşmuştur.
2. Menkul kıymetlerin 30.000 TL'lik kısmı alım-satım amaçlı hisse senetleri olup,

gerçeğe uygun değerinin 33.000 TL olduğu tespit edilmiştir. Kalan kısmı ise uzun vadeli bir plan içermektedir.

3. Ticari alacaklar kaleminde bulunan alıcılar hesabında yer alan 45.000 TL'lik alacağın vadesi geldiği halde tahsil edilememiştir.
4. Dönen varlıklar kaleminde "diğer alacaklar" grubunun 800 liralık bölümü ilişkili taraflardan alacaklardır.
5. Stoklar kaleminde yer alan 170.000 TL'lik ticari malların net gerçekleşebilir değeri 150.000 TL'dir. Diğer duran varlıkların 1.500 TL'lik bölümü stoklardan oluşmaktadır. Diğer dönen varlıklar kaleminin 200 TL'lik bölümü stoklardan oluşmaktadır.
6. Duran varlıklar kaleminde "diğer alacaklar" grubunun 100 liralık bölümü ilişkili taraflardan alacaklardır.
7. 90.000 TL tutarındaki makinenin yararlı ömrü 10 yıl olarak belirlenmiştir. Makinenin işletmeye kayıtlığı tarih 01.03.2016'dır.
8. Maddi olmayan duran varlıkların 7.900 liralık bölümü şerefiyeden oluşmaktadır.
9. Maddi olmayan duran varlık içerisinde yer alan kuruluş ve örgütlenme giderinin tutarı 6.000 TL'dir. Birikmiş amortismanı ise 1.000 TL'dir.
10. Kısa vadeli yabancı kaynaklar kalemindeki diğer borçların 400 liralık bölümü, uzun vadeli yabancı kaynaklar kalemindeki diğer borçların 1300 liralık bölümü ilişkili taraflara olan borçlardır.
11. Ticari borçların etkin faiz yöntemine göre itfa edilmiş maliyeti 615.000 TL'dir.
12. İşletmeye açılan 35.000 TL tutarındaki dava yüksek ihtimalle kaybedilecektir. Ve tutarda uzlaşıp 30.000 TL ödeneceği öngörülmektedir.

Söz konusu firmanın TDMS uyarınca hazırlanan bilanço kalemlerinin sunulan bilgiler yardımı ile TMS 1 çerçevesinde yeniden sınıflandırılması ve gereken düzenlemelerin yapılması gerekmektedir. Aşağıda görüleceği gibi formüleştiren ve açıklanarak yapılan düzenleme işlemlerinde kullanılan firmanın TDMS bilançosu değerleri ve sonuç olarak bulunan değerler firmanın TMS 1 çerçevesinde hazırlanacak bilanço kalemlerini meydana getirecektir.

1. Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar = Hazır Değerler + Likit Fonlar

$$\text{Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar} = 735.000 + 5.000 = 740.000 \text{ TL}$$

2. TMS/TFRS gereğince finansal varlık ve borçlar gerçeğe uygun değer üzerinden

ölçülür.

Cari Varlıklardaki Finansal Yatırımlar = Kısa Vadeli Menkul Kıymetler – Likit Fonlar – Cari Olmayan Varlıklardaki Finansal Yatırımlar + Gerçeğe Uygun Değer Farkı

**Cari Varlıklardaki Finansal Yatırımlar = 50.000 – 5.000 – 20.000 + 3.000 = 28.000 TL**

TMS/TFRS gereğince hisse senetleri satılmaya hazır finansal varlık olarak sınıflandırılır ve gerçeğe uygun değer üzerinden ölçümlenir.

Cari Olmayan Varlıklardaki Finansal Yatırımlar = Mali Duran Varlıklar + Uzun Vadeli Menkul Kıymetler .

**Cari Olmayan Varlıklardaki Finansal Yatırımlar = 8.100 + 20.000 = 28.100 TL**

3. Vadesi gelmesine rağmen tahsili gerçekleşmeyen alacakların tamamına karşılık ayrılır.

-----/-----		
128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR	45.000	
120 ALICILAR		45.000
-----/-----		
-----/-----		
654 KARŞILIK GİDERLERİ	45.000	
129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAK. KARŞ.		45.000
-----/-----		

4. Cari Varlıklardaki Diğer Alacaklar = Diğer Alacaklar – İlişkili Taraflardan Alacaklar

**Cari Varlıklardaki Diğer Alacaklar = 1.100 – 800 = 300 TL**

5. Stoklar, maliyet bedeliyle net gerçekleşebilir değerinden düşük olanı ile değerlendirilir (TMS 2, md.9). Net gerçekleşebilir değer daha düşük olduğundan stokların değeri buna göre gerçekleşir.

Stoklar = Stoklar + Diğer Dönen Varlıklar + Diğer Duran Varlıklar

**Stoklar = 230.000 + 200 + 1.500 = 231.700 TL**

Diğer Cari Varlıklar = Diğer Dönen Varlıklar – Stoklar



$$\text{Diğer Cari Varlıklar} = 600 - 200 = 400 \text{ TL}$$

$$\text{Diğer Cari Olmayan Varlıklar} = \text{Diğer Duran Varlıklar} - \text{Stoklar}$$

$$\text{Diğer Cari Olmayan Varlıklar} = 3.200 - 1.500 = 1.700 \text{ TL}$$

6. Cari Olmayan Varlıklardaki Diğer Alacaklar = Diğer Alacaklar – İlişkili Taraflardan Alacaklar

$$\text{Cari Olmayan Varlıklardaki Diğer Alacaklar} = 1.200 - 100 = 1.100 \text{ TL}$$

7. Makinenin amortismanının düzeltilmesi gerekir. TMS 16 standardı tüm maddi duran varlıklar için kıst amortisman şeklini öngörmektedir. Makine, Mart ayında alındığı için 1 yıllık yerine 10 aylık amortisman gideri oluşacaktır. İlgili amortisman tutarları hesaplarda düzeltilerek aradaki fark olan 1.500 TL'lik kısım ise gider hesaplarına yansıtılarak düzenlenir.

-----/-----		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	9.000	
	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	7.500
	632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	1.500
-----/-----		

8. Maddi Olmayan Varlıklar = Maddi Olmayan Duran Varlıklar – Şerefiye – Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri + Kuruluş ve Örg. Gid. Birikmiş Amortismanı

$$\text{Maddi Olmayan Varlıklar} = 25.000 - 7.900 - 6.000 + 1.000 = 12.100 \text{ TL}$$

9. TMS 38 standardı gereğince faaliyet öncesi giderlerin gerçekleştiği anda gider olarak hesaplara yansıtılması gerekliliği vurgulanmıştır. Buna göre kuruluş ve örgütlenme giderleri aktifleştirilmeyip, gider olarak yazılmalıdır.

-----/-----		
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	5.000	
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	1.000	
	262 KURULUŞ VE ÖRGÜT. GİD.	6.000
-----/-----		

10. Cari Kaynaklardaki Diğer Borçlar = Diğer Borçlar – İlişkili Taraflara Borçlar

$$\text{Cari Kaynaklardaki Diğer Borçlar} = 4.500 - 400 = 4.100 \text{ TL}$$

$$\text{Cari Olmayan Kaynaklardaki Diğer Borçlar} = \text{Diğer Borçlar} - \text{İlişkili Taraflara}$$

## Borçlar

**Cari Olmayan Kaynaklardaki Diğer Borçlar = 2.100 – 1.300 = 800 TL**

11. Ticari borçlar etkin faiz yöntemine göre itfa edilmiş değerle finansal tablolara yansıtılırlar.

-----/-----		
322 BORÇ SENETLERİ REESKONTU	100.000	
	647 REESKONT FAİZ GELİRLERİ	100.000
-----/-----		

12. TMS 37 standardı, işletmeye açılan bir dava olabilmesi için geçmişteki olaylardan doğan bir yükümlülüğünün olması ve buna istinaden de ölçümleme yapılmış bir nakit çıkışının olması gerekliliğini belirtir.

-----/-----		
654 KARŞILIK GİDERLERİ	30.000	
	379 DİĞ. BORÇ VE GİDER KARŞ.	30.000
-----/-----		

Yeniden sınıflama ve gereken düzenlemeler yapıldığı zaman firmanın TMS 1 çerçevesinde düzenlenmiş cari dönem özet bilançosu Tablo 3'te görüleceği gibi olacaktır:

**Tablo 3** SLK İşletmesininTMS1'e Göre Özet Bilançosu

<b>VARLIKLAR</b>	Cari Dönem	<b>KAYNAKLAR</b>	Cari Dönem
<b>I. CARİ VARLIKLAR</b>		<b>I. CARİ KAYNAKLAR</b>	
A. Nakit ve Nakit Benzeri Varlık.	740.000	A. Finansal Borçlar	-
B. Finansal Yatırımlar	28.000	B. Ticari Borçlar	615.000
C. Ticari Alacaklar	405.000	C. İlişkili Taraflara Borçlar	400
D. İlişkili Taraflardan Alacaklar	800	D. Diğer Borçlar	4.100
E. Diğer Alacaklar	300	E. Alınan Avanslar	500.000
F. Stoklar	231.700	F. Ödenecek Vergi ve Diğ. Yük.	1.400
G. Gel. Ay. Ait Gid. ve Gelir Tah.	1.500	H. Borç ve Gider Karşılıkları	49.000
H. Diğer Cari Varlıklar	400	I. Diğer Cari Kaynaklar	1.100
<b>CARİ VARLIKLAR TOP.</b>	<b>1.407.700</b>	<b>CARİ KAYNAKLAR TOP.</b>	<b>1.171.000</b>
<b>II. CARİ OLMAYAN VARLIK.</b>		<b>II. CARİ OLMAYAN KAYNAK.</b>	
A. Finansal Yatırımlar	28.100	A. Finansal Borçlar	255.000
B. Ticari Alacaklar	2.400	B. Ticari Borçlar	1.900
C. İlişkili Taraflardan Alacaklar	100	C. İlişkili Taraflara Borçlar	1.300
D. Diğer Alacaklar	1.100	D. Diğer Borçlar	800
E. Maddi Varlıklar	489.100	E. Alınan Avanslar	200
F. Şerefîye	7.900	F. Borç ve Gider Karşılıkları	1.300
G. Maddi Olmayan Varlıklar	12.100	G. Ert. Vergi Borçları (Yük.)	20.900
H. Gel. Yıl. Ait Gid. ve Gel. Tah.	2.900	H. Diğer Cari Olmayan Kaynaklar	100
I. Ertelenen Vergi Varlıkları	20.000	<b>CARİ OLMAYAN KAY. TOP.</b>	<b>281.500</b>
J. Diğer Cari Olmayan Varlıklar	1.700	<b>III. ÖZ KAYNAKLAR</b>	
<b>CARİ OLMAYAN VAR. TOP.</b>	<b>565.400</b>	A. Ödenmiş Sermaye	500.000
		B. Sermaye Yedekleri	-
		C. Kâr Yedekleri	-
		D. Geçmiş Yıllar Kârları	-
		E. Geçmiş Yıllar Zararları (-)	-
		F. Dönem Net kârı (Zararı)	20.600
		<b>ÖZ KAYNAKLAR TOPLAMI</b>	<b>520.600</b>
<b>TOPLAM VARLIKLAR</b>	<b>1.973.100</b>	<b>TOPLAM KAYNAKLAR</b>	<b>1.973.100</b>

#### 4.2.2. Gelir Tablosunun Karşılaştırılması

TDMS’de gelir tabloları fonksiyon esaslı düzenlenmekte, bu bağlamda TMS 1’in de fonksiyon esasını öngörmesi nedeniyle benzerlikler göstermektedir. TMS 1’de önerilmiş olan çeşit esası, Türkiye’de muhasebe uygulamaları bakımından yeni bir metot olarak değerlendirilebilmektedir. Fakat KGK’nın uygulama birliğini sağlayabilmesi açısından TDMS’de olduğu gibi ülkemiz içi raporlama sisteminde giderlerin fonksiyona göre sınıflandırılması metodu benimsenmektedir (Bayrı, 2008: 103).

TDMS ve TMS çerçevesinde hazırlanan tablolardaki esas farklılıklardan biri; TDMS’nde bütün gelir – giderler devamlı ya da durdurulmuş faaliyetlere ilişkin olup olmamalarına göre ayrılmadan sunulurken, TMS 1’e göre devamlı ve durdurulmuş faaliyetlerle ilgili gelir – giderler iki farklı grupta raporlanmaktadır. TDMS’ne göre gelir tablolarında gelir – giderler esas faaliyet gelir – giderleri, olağan gelir – giderler ve olağandışı gelir – giderler şeklinde üç grupta sunulmaktadır. TMS 1’de ise gelir tablolarında gelir – giderlerin esas faaliyet gelir – giderleri ve diğer gelir – giderler şeklinde iki farklı grupta raporlanması beklenmektedir.

TDMS çerçevesinde olağan dışı gelir – giderler ayrıca raporlanmakta, TMS 1 çerçevesinde ise hiçbir gelir – gider kaleminin ne tabloda ne de dipnotlarda olağandışı grubunda raporlanmayacağı belirtilmiştir. Bu sebeple TDMS’de olağandışı gelir – giderler grubunda raporlanan kalemler standardın öngördüğü şekilde hazırlanmış gelir tablolarında ayrı bir kalem olarak yer alacaktır. TDMS çerçevesinde sunulması gerekli olmadığı halde TMS 1’e göre öz kaynak metodu ile değerlendirilmiş iştirak ve bağlı ortaklıkların kâr – zarar payları, azınlık paylarına ya da ana ortaklığa ait kâr – zarar payları, azınlık payları ve ana ortaklık payları, temettü ve pay başına kâr payları ve durdurulmuş faaliyet ve elden çıkarılacak varlıklarla alakalı kâr – zararın gelir tablolarında sunulması gerekmektedir (Gücenme, 2004: 6).

Gelir tablosu bölümleri çerçevesinde TDMS – TMS / TFRS arasında olan farklar ise şu şekilde özetlenebilmektedir:

- TDMS’de satılan ürün ve hizmetle alakalı sübvansiyonlar, satış tarihindeki vade farklılıkları, ihracat kaynaklı kur farkları ve vergi iadeleri kalemleri brüt satışlar bölümünde raporlanmaktadır. TMS / TFRS’e göre ise satıştaki vade farkının brüt satışta gösterilmemesi, finansman geliri olarak raporlanması gerekirken alıştaki vade farkının ise finansman gideri olarak raporlanması gerekmektedir.

- Satıştaki kasa indirimleri TDMS'ne göre satıştan indirimler kaleminde, TMS / TFRS'e göre ise finansman giderleri kaleminde raporlanmaktadır.
- Alıştaki kasa indirimleri TDMS'ne göre alış indirimleri kalemiyle ticari mallarda izlenmekte, TMS / TFRS'e göre ise faiz geliri olarak raporlanmaktadır.
- TMS / TFRS çerçevesinde ihracattan kaynaklı olsa bile kur farkları brüt satışlar kaleminde değil olağan gelir ve kârlar kaleminde raporlanması gerekmektedir.
- TDMS çerçevesinde olağandışı giderler ve zararlar grubunda raporlanan anormal fireler ve kayıplar TMS / TFRS'e göre satışların maliyeti grubunda raporlanmaktadır.
- TDMS çerçevesinde diğer faaliyetlerden doğan olağan gider ve zararlar bölümünde karşılık giderleri hesabı içerisinde bulunan stok değer düşüklüğü kaynaklı karşılık giderleri TMS / TFRS çerçevesinde satışların maliyeti bölümünde stok değer düşüklüğü karşılık giderleri kaleminde, ayrılan karşılıkların iptal edilmesi de satışların maliyeti bölümünde stok değer düşüklüğü karşılık iptalleri kaleminde izlenmektedir (Akdoğan, 2007: 66).
- TDMS çerçevesinde belirlenmiş gelir – gider hesapları arasında mahsup yapılmasına izin verilmemekteyken, TMS çerçevesinde birbirinden mahsup edilebilmektedir. Mesela diğer gelir – gider arasında menkul kıymet satışı kâr – zararı, kambiyo kâr – zararı, maddi duran varlık kâr – zararı ve her türlü işlemde kaynaklı kâr – zarar yer almakta ve mahsup edilerek raporlanmalarına izin verilmektedir. Fakat söz konusu gelir – giderler önemli boyutta ise mahsup edilmeden raporlanmak durumundadır (Bayri, 2010: 103).
- TDMS çerçevesinde faaliyet kârları kısmında faaliyet giderleri, araştırma – geliştirme giderleri, pazarlama - satış – dağıtım giderleri ve genel yönetim giderleri adı altında üç ana grup bulunmaktadır. Fakat araştırma – geliştirme giderlerinin hangi koşullar altında gider gösterileceği, hangi koşullar altında aktifleştirilip maddi duran varlıklar altında gösterileceği ile ilgili TDMS'de bir açıklama bulunmamaktadır. TMS 38 Maddi Olmayan Varlıklar Standardı ise söz konusu durumla alakalı birtakım düzenlemeler yapmıştır.
- Satış – pazarlama faaliyetlerinin geliştirilmesi amaçlı yapılan harcamalar TDMS çerçevesinde araştırma – geliştirme faaliyeti olarak kabul edilmekte, TMS / TFRS çerçevesinde ise satış – pazarlama faaliyeti adı altında raporlanmaktadır (Yardımcıoğlu vd., 2008: 56).

- TMS / TFRS çerçevesinde duran varlıkların satış kârı diğer faaliyetlerden gelirler ve kârlar, duran varlıkların satış zararı ise diğer faaliyetlerden giderler ve zararlar grubunda yer almaktadır. TDMS çerçevesinde olağandışı gelir – kâr kaleminde yer alan önceki dönem gelirleri ve kârları ile diğer olağandışı gelirler ve kârlar grubunda yer alan hasar fazlası tazminat geliri, irat kaydedilen depozitolar ve teminatlar ile alınan diğer cezalar ve tazminatlarla olağandışı giderler ve zararlar kaleminde bulunan çalışmayan bölüm giderleri, önceki dönem giderleri ve zararları ile olağandışı giderler ve zararlar içerisinde yer alan tazminatlar ile karşılanamayan zararlar, irat kaydedilmiş depozitolar ve teminatlar, ödenen cezalar ve tazminatlar, doğal afet kaynaklı zararlar ile varlıkların kamulaştırılması sonucu ortaya çıkan zararların TMS / TFRS çerçevesinde yeniden dağılımı gerekmektedir. Söz konusu gruptaki gelirlerin ve kârların diğer gelirler ve kârlar kaleminde, gider ve zararların ise diğer giderler ve zararlar kaleminde raporlanması önerilmiştir. Benzer biçimde eski dönem gelirleri ve kârları hesabının yerine olağan gelir ve kârlar hesabının kullanılması gerekmektedir (Bayri, 2010: 104).

TDMS ve TMS1 çerçevesinde hazırlanan gelir tabloları arasındaki farklar aşağıdaki örnekte açıklanacaktır. ABC firmasının TDMS'ne göre hazırlanmış özet gelir tablosu Tablo 4'te, ayrıntılı gelir tablosu ise Tablo 5'te gösterilmiştir:

**Tablo 4** SLK İşletmesinin TDMS'ne Göre Özet Gelir Tablosu

	Cari Dönem	
A. Brüt Satış		1.685.000
B. Satıştan İndirimler (-)	(23.000)	
<b>Net Satış</b>		<b>1.662.000</b>
C. Satışların maliyetleri (-)	(1.197.200)	
<b>Brüt satıştan kâr – zarar</b>		<b>464.800</b>
D. Faaliyet gideri (-)	(130.500)	
<b>Faaliyetten kâr – zarar</b>		<b>334.300</b>
E. Diğer faaliyetlerden olağan gelirler ve kârlar	71.500	
F. Diğer faaliyetlerden olağan giderler ve zararlar (-)	127.020)	
G. Finansman gideri (-)	(126.000)	
<b>Olağan kâr – zarar</b>		<b>152.780</b>
H. Olağandışı gelir – kâr	4.500	
I. Olağandışı gider - zarar (-)	(32.280)	
<b>Dönem kâr – zarar</b>		<b>125.000</b>
J. Dönem kârı, vergi ve diğer yasal yükümlülük karşılıkları (-)	(25.000)	
<b>DÖNEM NET KÂRI - ZARARI</b>		<b>100.000</b>

**Tablo 5** SLK işletmesinin TDMS'ne Göre Ayrıntılı Gelir Tablosu

	Cari Dönem	
A. BRÜT SATIŞLAR		1.685.000
1. Yurtiçi Satışlar	1.248.000	
2. Yurtdışı Satışlar	400.000	
3. Diğer Gelirler	37.000	
B. SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)		(23.000)
1. Satıştan İadeler	20.000	
2. Satış İskontoları	3.000	
3. Diğer İndirimler	-	
<b>NET SATIŞLAR</b>		<b>1.662.000</b>
C. SATIŞLARIN MALİYETİ (-)		(1.197.200)
1. Satılan Mamullerin Maliyeti	-	
2. Satılan Ticari Mallar Maliyeti	1.197.200	
3. Satılan Hizmet Maliyeti	-	
4. Diğer Satışların Maliyeti	-	
<b>BRÜT SATIŞ KÂRI VEYA ZARARI</b>		<b>464.800</b>
D. FAALİYET GİDERLERİ (-)		(130.500)
1. Araştırma ve Geliştirme Giderleri	15.000	

2.	Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri	30.000	
3.	Genel Yönetim Giderleri	85.500	
<b>FAALİYET KÂRI VEYA ZARARI</b>			<b>334.300</b>
<b>E. DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR</b>			71.500
1.	İştiraklerden Temettü Gelirleri	6.900	
2.	Bağlı Ortaklıklardan Temettü Geliri	-	
3.	Faiz Gelirleri	7.500	
4.	Komisyon Gelirleri	-	
5.	Konusu Kalmayan Karşılıklar	6.000	
6.	Menkul Kıymet Satış Kârları	5.900	
7.	Kambiyo Kârları	25.500	
8.	Reeskont Faiz Gelirleri	13.300	
9.	Enflasyon Düzeltme Kârları	-	
10.	Diğer Olağan Gelir ve Kârlar	6.400	
<b>F. DİĞER FAALİYETLER. OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)</b>			(127.020)
1.	Komisyon Giderleri	1.400	
2.	Karşılık Giderleri	50.320	
3.	Menkul Kıymet Satış Zararları	4.700	
4.	Kambiyo Zararları	36.900	
5.	Reeskont Faiz Giderleri	32.100	
6.	Enflasyon Düzeltme Zararları	-	
7.	Diğer Olağan Gider ve Zararlar	1.600	
<b>G. FİNANSMAN GİDERLERİ (-)</b>			(126.000)
1.	Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri	92.900	
2.	Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri	33.100	
<b>OLAĞAN KÂR VEYA ZARAR</b>			<b>152.780</b>
<b>H. OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR</b>			4.500
1.	Önceki Dönem Gelir ve Kârlar	1.600	
2.	Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar	2.900	
<b>I. OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)</b>			(32.280)
1.	Çalışmayan Kısım Gider ve Zararlar	-	
2.	Önceki Dönem Gider ve Zararları	1.400	
3.	Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar	30.880	
<b>DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI</b>			<b>125.000</b>
<b>J. DÖNEM KÂRI, VERGİ VE DİĞER YASAL</b>			(25.000)
<b>YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI (-)</b>			
<b>DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI</b>			<b>100.000</b>



TDMS çerçevesinde ABC firmasının gelir tablosunda yapılan cari dönem incelemeleri sonucu ulaşılan bulgular şu şekildedir:

1. Yurtiçi satışların 110.000 TL ve yurtdışı satışların 130.000 TL'lik bölümü vadeli satışlardır. Dönem sonu yurtiçi satışların 6.000 TL, yurtdışı satışların ise 8.000 TL'lik bölümünü vade farkları oluşturmaktadır.
2. Yurtdışı satışların 11.500 TL'lik bölümü kur farkından kaynaklıdır.
3. Önceki yıldan devreden ticari mal kalemi 288.500 TL, dönem içinde alışlar 1.215.900 TL ve dönem sonu stoku 307.200 TL'dir. Dönem içi alışın 175.000 TL'lik bölümü vadeli yapılmış, vadeli alış kaleminin vade farkı 21.100 TL ve bu 21.100 TL'nin 15.725 TL'lik bölümü satılan mal, 5.375 TL'lik bölümü dönem sonu stokları kalemine aittir.
4. Vadeli olarak gerçekleşen yurtiçi satış işlerinde ortaya çıkan vade farkının 97.500 TL'si yurtdışı satış işlemlerinin tamamı ise cari yılda tahsil edilmiştir.
5. Vadeli olarak gerçekleşen alış işlemlerindeki vade farkının tamamı cari yılda ödenmiştir.
6. Ar – ge giderlerinin 12.300 TL'lik bölümü pazarlama – dağıtım giderleridir.
7. Yönetim bölümü için alınan maddi duran varlıkların amortisman sürelerinde değişiklik yapılmış olup, kalemin değeri 3.000 TL daha artmıştır.
8. Diğer olağan faaliyet gelirlerinin 5.000 TL'lik bölümü yatırım amaçlı gayrimenkullerden gelmiştir.
9. Karşılık giderlerinin 25.300 TL'lik kısmı stok değer düşüklüğü kaynaklıdır.
10. Önceki dönem gelir – kârları kaleminden 1.600 TL'lik bölüm kıdem tazminatı karşılık iptalleri kaynaklıdır.
11. Olağandışı gelir ve kâr 2.900 TL, bunun 900 TL'lik bölümü maddi duran varlık satış kârları, 2.000 TL'lik bölümü ise sayım fazlası kaynaklıdır.
12. Önceki dönem gider – zarar kalemi olan 1.400 TL'nin önceki dönemde ayrılmış karşılığın zararı karşılamaması kaynaklı olduğu görülmektedir.
13. 30.880 TL'lik olağandışı giderlerin ve zararların 5.200 TL'si anormal fire ve kayıplar, 2.300 TL'si trafik cezası, 19.380 TL'si vergi cezası, 4.000 TL ise sayım eksikliği kaynaklıdır.

Yukarıdaki bilgiler ışığında TMS 1 çerçevesinde yeniden sınıflandırma ve gerekli düzenleme işlemleri şu şekilde yapılmalıdır:

1. Yurtiçi Satışlar = Yurtiçi Satışlar – Vade Farkı  
**Yurtiçi Satışlar = 1.248.000 – 110.000 = 1.138.000 TL**
2. Yurtdışı Satışlar = Yurtdışı Satışlar – Vade Farkı – Kur Farkı  
**Yurtdışı Satışlar = 400.000 – 130.000 – 11.500 = 258.500 TL**  
**Diğer Esas Faaliyet Gelirleri = Diğer Gelirler = 37.000 TL**
3. Satılan Ticari Mallar Maliyeti = Satılan Ticari Mallar Maliyeti – Vade Farkı  
**Satılan Ticari Mallar Maliyeti = 1.197.200 – 15.725 = 1.181.475 TL**
4. Cari yılda tahsil edilen 97.500 TL yurtiçi satışlardan çıkarılan vade farkı ve 110.000 TL yurtdışı satışlardan çıkarılan vade farkı faiz geliri olarak sınıflandırılmıştır. İzleyen yılda tahsil edilecek vade farkı ise faiz gelirlerinde gösterilmeyecektir.  
Faiz Gelirleri = Faiz Gelirleri + Yurt İçi Satış Vade Farkı + Yurt Dışı Satış Vade Farkı  
**Faiz Gelirleri = 7.500 + 97.500 + 110.000 = 215.000 TL**
5. Cari yılda ödenen 15.725 TL mal alımlarından kaynaklı vade farkı finansman gideri olarak sınıflandırılmıştır.  
Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri = Kısa Vadeli Bor. Gid. + Mal Alım Vade Farkı  
**Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri = 92.900 + 15.725 = 108.625 TL**
6. Ar. ve Gel. Gid. = Ar. ve Gel. Gid. – Paz. ve Dağ. Faaliyet. Geliştirilmesi Gid.  
**Araştırma ve Geliştirme Giderleri = 15.000 – 12.300 = 2.700 TL**
7. Genel Yönetim Giderleri = Genel Yön. Gid. + Maddi Dur. Var. Amortisman Gid.  
**Genel Yönetim Giderleri = 85.500 + 3.000 = 88.500 TL**
8. Yatırım amaçlı gayrimenkul gelirleri, TDMS düzeninde diğer olağan gelir ve kârlar hesabında yer almaktayken TMS/TFRS standartları gereğince diğer faaliyetlerden gelir ve kârlar grubunda ayrı bir kalem unsuru olarak yer almaktadır.
9. Paz. Sat. ve Dağ. Gid. = Paz. Sat. ve Dağ. Gid. + Paz. ve Dağ. Faal. Gel. Gid.  
**Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri = 30.000 + 12.300 = 42.300 TL**
10. **Finansal Varlık Satış Kârları = Menkul Kıymet Satış Kârları = 5.900 TL**
11. Diğ. Gel. ve Kâr. = Diğ. Ol. Gel. ve Kâr. – Yat. Amaçlı G. + Kıd. Taz. Karş. İpt. + Sayım Faz. Gel. + Kur Farkı Gel.  
**Diğer Gelir ve Kârlar = 6.400 – 5.000 + 1.600 + 2.000 + 11.500 = 16.500 TL**
12. Karşılık Giderleri = Karşılık Giderleri – Stok Değ. Düşüş Karşılık Gid.

$$\text{Karşılık Gideri} = 50.320 - 25.300 = 25.020 \text{ TL}$$

13. Diğ. Gid. ve Zar. = Diğ. Ol. Gid. ve Zar. + Ayrılan Karşılığın Zararı Karşılammaması  
+ Trafik Cezası + Vergi Cezası + Sayım Noksanı Gid.

$$\text{Diğer Gider ve Zararlar} = 1.600 + 1.400 + 2.300 + 19.380 + 4.000 = 28.680 \text{ TL}$$

Gerekli düzenlemeler ve yeniden sınıflandırmalar yapıldıktan sonra ABC firmasının TMS 1 çerçevesinde hazırlanmış özet kapsamlı gelir tablosu Tablo 6'da ve ayrıntılı kapsamlı gelir tablosu Tablo 7'de gösterilmiştir:

**Tablo 6** SLK İşletmesinin TMS 1'e Göre Özet Kapsamlı Gelir Tablosu

	<b>Cari Dönem</b>	
<b><u>SÜREKLİ FAALİYETLER</u></b>		
-BRÜT ESAS FAALİYET GELİRLERİ	1.433.500	
-ESAS FAALİYET GELİRLERİNDEN İND. (-)	(23.000)	
<b>NET ESAS FAALİYET GELİRLERİ</b>		<b>1.410.500</b>
-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	(1.211.975)	
<b>BRÜT SATIŞ KÂRI</b>		<b>198.525</b>
-FAALİYET GİDERLERİ (-)	(133.500)	
<b>FAALİYET KÂRI</b>		<b>65.025</b>
-DİĞER FAALİYETLERDEN GELİR VE KÂRLAR	281.700	
-DİĞER FAALİYETLERDEN GİDER VE ZARARLAR (-)	(96.700)	
-FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	(141.725)	
<b>SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KÂRI</b>		<b>108.300</b>
-SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIĞI (-)	(21.660)	
<b>SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM NET KÂRI</b>		<b>86.640</b>
<b>A. TOPLAM DÖNEM NET KÂRI</b>		<b>86.640</b>
<b><u>DİĞER KAPSAMLI GELİR VE GİDERLER</u></b>		
- YENİDEN SINIFLAMA DÜZELTME FARKLARI	13.360	
<b>B. DÖNEM NET DİĞER GELİR VE GİDERLER</b>		<b>13.360</b>
<b>TOPLAM GELİR (A+B)</b>		<b>100.000</b>

**Tablo 7** SLK İşletmesinin TMS 1'e Göre Ayrıntılı Kapsamlı Gelir Tablosu

		Cari Dönem	
<b>SÜREKLİ FAALİYETLER</b>			
-BRÜT ESAS FAALİYET GELİRLERİ			1.433.500
1.	Yurtiçi Satışlar	1.138.000	
2.	Yurtdışı Satışlar	258.500	
3.	İhraç Kaydıyla Satışlar	-	
4.	Diğer Esas Faaliyet Gelirleri	37.000	
-ESAS FAALİYET GELİRLERİNDEN İNDİRİMLER (-)			(23.000)
1.	Satış İadeleri	20.000	
2.	Satış İskontoları	3.000	
3.	Diğer İndirimler	-	
<b>NET ESAS FAALİYET GELİRLERİ</b>			<b>1.410.500</b>
-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)			(1.211.975)
1.	Satılan Mamullerin Maliyeti	-	
2.	Satılan Ticari Mallar Maliyeti	1.181.475	
3.	Satılan Hizmet Maliyeti	-	
4.	Diğer Satışların Maliyeti	-	
5.	Dağıtılmayan Genel Üretim Giderleri	-	
6.	Anormal Fire ve Kayıplar	5.200	
7.	Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Giderleri	25.300	
8.	Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı İptalleri	-	
9.	Diğer Esas Faaliyet Giderleri	-	
<b>BRÜT SATIŞ KÂRI VEYA ZARARI</b>			<b>198.525</b>
-FAALİYET GİDERLERİ (-)			(133.500)
1.	Araştırma ve Geliştirme Giderleri	2.700	
2.	Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri	42.300	
3.	Genel Yönetim Giderleri	88.500	
<b>FAALİYET KÂRI VEYA ZARARI</b>			<b>65.025</b>
-DİĞER FAALİYETLERDEN GELİR VE KÂRLAR			281.700
1.	Temettü Gelirleri	6.900	
2.	Faiz Gelirleri	215.000	
3.	Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Gelirleri	5.000	
4.	Komisyon Gelirleri	-	
5.	Konusu Kalmayan Karşılıklar	6.000	
6.	Finansal Varlık Satış Kârları	5.900	
7.	Kambiyo Kârları	25.500	
8.	Gerçeğe Uygun Değer Artışları	-	
9.	Maddi Duran Varlık Satış Kârları	900	

10.	Enflasyon Düzeltmesi Kârları	-	
11.	Diğer Gelir ve Kârlar	16.500	
-DİĞER FAALİYETLERDEN GİDER VE ZARARLAR (-)			(96.700)
1.	Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Giderleri	-	
2.	Komisyon Giderleri	1.400	
3.	Karşılık Giderleri	25.020	
4.	Finansal Varlık Satış Zararları	4.700	
5.	Kambiyo Zararları	36.900	
6.	Gerçeğe Uygun Değer Azalışları	-	
7.	Maddi Duran Varlık Satış Zararları	-	
8.	Enflasyon Düzeltmesi Zararları	-	
9.	Diğer Gider ve Zararlar	28.680	
-FİNANSMAN GİDERLERİ (-)			(141.725)
1.	Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri	108.625	
2.	Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri	33.100	
<b>SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI</b>			<b>108.300</b>
-SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ VE YASAL			(21.660)
YÜK. KARŞ (-)			
1.	Yasal Vergi Karşılığı (+)	21.660	
2.	Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi (+)	-	
3.	Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi (-)	-	
<b>SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI</b>			<b>86.640</b>

#### 4.2.3. Öz Kaynak Değişim Tablosunun Karşılaştırılması

Gelir tablosuna getirilmiş düzenlemeler ekseninde öz kaynak değişim tablosunda sunulacak bilgiler de değişikliğe uğramıştır. Bilgilerin sunumu şu şekilde yapılacaktır (Örten vd., 2008: 35):

- Dönem toplam gelir – gideri,
- Muhasebesel hataların ve muhasebe politikalarında yapılan değişikliklerin etkileri,
- Ortakların kararları çerçevesinde öz sermaye ve yedeklerde ortaya çıkan değişiklikler,
- Azınlık ve ana ortaklık payları.

Standarda göre firma öz kaynak değişim tablolarında ya da dipnotlarda dönem içinde ortaklara dağıtılması öngörülen ve muhasebeleştirilmiş temettü miktarı ve pay başı düşen miktar açıklanmalıdır (TMS 1, md.107).

TDMS ve TMS 1'e göre hazırlanmış öz kaynak değişim tablosu örnekleri aşağıdaki gibidir:

**Tablo 8** SLK İşletmesinin Bilançosundaki Öz Kaynaklar Bölümü

III ÖZ KAYNAKLAR	Önceki Dönem	Cari Dönem
A. Ödenmiş Sermaye	1.800.000	2.000.000
1. Sermaye	1.800.000	2.000.000
2. Ödenmemiş Sermaye (-)	-	-
3. Sermaye Düzeltmesi (+) farkları	-	-
4. Sermaye Düzeltmesi (-) farkları	-	-
B. Sermaye Yedekleri	50.000	120.000
1. Hisse Senedi İhraç Primleri	50.000	120.000
2. Hisse Senedi İptal Kararları	-	-
3. Maddi Duran Varlık Yeniden Değer. Artışları	-	-
4. İştirakler Yeniden Değerleme Artışları	-	-
5. Diğer Sermaye Yedekleri	-	-
C. Kâr Yedekleri	40.000	80.000
1. Yasal Yedekler	20.000	60.000
2. Statü Yedekleri	10.000	10.000
3. Olağanüstü Yedekler	10.000	10.000
4. Diğer Kâr Yedekleri	-	-
5. Özel Fonlar	-	-
D. Geçmiş Yıl Kârları	120.000	250.000
E. Geçmiş Yıl Zararları (-)	-	-
F. Dönem Net kârı (Zararı)	170.000	200.000
<b>ÖZ KAYNAKLAR TOPLAMI</b>	<b>2.180.000</b>	<b>2.650.000</b>

SLK firmasının dönem içi öz kaynak hesapları ile ilgili şu işlemler yapılmıştır:

- Firma sermayesi 200.000 TL artırılmıştır.
- Cari dönemde sermaye yedekleri kaleminde izlenen hisse senedi ihraç primleri 120.000 TL'ye çıkarılmıştır.
- Cari dönemde geçmiş yıl kârlarından 40.000 TL'lik kâr dağıtımı yapılmış ve kâr yedeklerine aktarılmıştır.
- Firmanın maddi duran varlık yeniden değerlendirme artışı önceki dönemde 8.000 TL cari dönemde ise 10.000 TL olarak kayıtlara yansımıştır.

- Firmanın öz kaynağa dayalı finansal araçlarından kaynaklanan gerçeğe uygun değer farkı önceki dönem için 11.000 TL, cari dönem için ise 13.000 TL'dir.
- Firmanın cari dönemde yabancı para çevirim farkı 7.000 TL olarak gerçekleşmiştir.

Yukarıdaki bilgiler ışığında TDMS çerçevesinde öz kaynak değişim tablosu hazırlanırken söz konusu sütunlardaki değerlerin artış – azalış miktarı kadar (+) veya (-) değerle alakalı olduğu satırda gösterilmektedir. Bu çerçevede SLK firmasının TMS 1 çerçevesinde hazırlanmış öz kaynak değişim tablosu aşağıdaki gibidir.



**Tablo 9** SLK İşletmesinin TMS 1'e Göre Öz Kaynak Değişim Tablosu

	Ödenmiş Sermaye	Sermaye Yedekleri	Kâr Yedekleri	Kâr veya Zarara Aktarılamayan Kapsamlı Gelir (Gider)	Kâr veya Zarara Aktarılabilen Kapsamlı Gelir (Gider)	Geçmiş Yıl Kâr (Zarar)	Dönem Net Kâr (Zarar)	Toplam Öz Kaynak
<b>ÖNCEKİ DÖNEM</b>	<b>1.800.000</b>	<b>50.000</b>	<b>40.000</b>			<b>120.000</b>	<b>170.000</b>	<b>2.180.000</b>
<b>1 Ocak 200A Kalamı</b>	<b>1.800.000</b>	<b>50.000</b>	<b>40.000</b>			<b>40.000</b>	<b>80.000</b>	<b>2.010.000</b>
Muhasebe Politikalarındaki Değişiklikler								
Transferler						80.000	(80.000)	
Sermaye Artışı								
Kâr (Zarar) Dağıtımı								
Diğer Kapsamlı Gelir-Gider Kalemleri				19.000				
Toplam Dönem Net Kârı							170.000	
<b>31 Aralık 200A Kalamı</b>	<b>1.800.000</b>	<b>50.000</b>	<b>40.000</b>	<b>19.000</b>	<b>0,00</b>	<b>120.000</b>	<b>170.000</b>	<b>2.199.000</b>
<b>CARI DÖNEM</b>	<b>2.000.000</b>	<b>120.000</b>	<b>80.000</b>			<b>250.000</b>	<b>200.000</b>	<b>2.650.000</b>
<b>1 Ocak 200A+I Kalamı</b>	<b>1.800.000</b>	<b>50.000</b>	<b>40.000</b>	<b>19.000</b>	<b>0,00</b>	<b>120.000</b>	<b>170.000</b>	<b>2.199.000</b>
Muhasebe Politikalarındaki Değişiklikler								
Transferler						170.000	(170.000)	
Sermaye Artışı	200.0000	70.000						
Kâr (Zarar) Dağıtımı			40.000			(40.000)		
Diğer Kapsamlı Gelir-Gider Kalemleri				23.000	7.000			
Toplam Dönem Net Kârı							200.000	
<b>31 Aralık 200A+I Kalamı</b>	<b>2.000.000</b>	<b>120.000</b>	<b>80.000</b>	<b>23.000</b>	<b>7.000</b>	<b>250.000</b>	<b>200.000</b>	<b>2.680.000</b>

#### 4.2.4. Nakit Akış Tablosunun Karşılaştırılması

TDMS uygulaması nakit akış tablolarını, nakit kaynaklarını ve kullanımını farklı bölümlere ayırarak düzenlemektedir. Fakat TMS 7 çerçevesinde nakit akış tablolarının işletme, yatırım ve finansman şeklinde 3 faaliyet başlığı altında bilgi verecek biçimde düzenlenmesi, her faaliyetin kendi bölümünde gösterilmesi ön görülmektedir (Çiftçi, 2007: 91).

Faaliyet başlıklarının içeriğine baktığımızda işletme faaliyetlerini yatırım ve finansman faaliyetleri dışında kalan esas gelir teşkil eden faaliyetler; finansman faaliyetleri, bilançonun pasifinde yer alan kaynakların tutarında değişimleri teşkil eden faaliyetler; yatırım faaliyetleri ise varlıklara yapılan yatırımların elde edilmesi ve elden çıkarılmasını teşkil eden faaliyetlerdir (Sağlam vd., 2016: 1121).

Nakit akış tablosu, firmanın nakit kaynağı ve kullanımını gösterdiği için bilanço ve gelir tablosundan daha önemlidir. Bu tabloyu hazırlarken TDMS için bilanço ve gelir tablosu TMS için finansal durum ve kapsamlı gelir tablosu verilerinden yararlanılarak iki dönem arasındaki değişime bakılır. Bu değişim tutarları olumlu farklar yönünde ise nakit girişlerini olumsuz farklar ise nakit çıkışlarını ifade eder.

TDMS uygulamasında nakit akış tablosu ve TMS 7 uygulamasında nakit akış tablosu örneği aşağıdaki gibi olacaktır:

**Tablo 10** SLK İşletmesinin TDMS'e Göre Bilançosu

AKTİFLER (VARLIK)	Önceki Dönem	Cari Dönem	PASİFLER (KAYNAK)	Önceki Dönem	Cari Dönem
<b>I. DÖNEN VARLIKLAR</b>			<b>I. KISA VAD. YAB. KAY.</b>		
A. Hazır Değerler	15.000	18.000	A. Mali Borçlar	20.000	16.000
B. Ticari Alacaklar	190.000	210.000	1. Banka Kredileri	20.000	16.000
1. Alıcılar	190.000	210.000	B. Ticari Borçlar	258.600	310.950
2. Şüpheli Ticari Alacaklar		47.000	1. Satıcılar	241.100	294.750
3. Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)		(47.000)	2. Borç Senetleri	17.500	16.200
C. Stoklar	290.000	319.500	C. Ödenecek Vergi ve Yüküm.	11.000	12.250
1. İlk Madde ve Malzeme	240.000	280.500	1. Ödenecek Vergi ve Fonlar	11.000	12.250
2. Yarı Mamuller	40.000	33.000	D. Diğer Kısa Vadeli Yab. Kay.	8.000	8.000
3. Mamuller	10.000	6.000	<b>KISA VAD. YAB. KAY. TOP.</b>	<b>297.600</b>	<b>347.200</b>
D. Diğer Dönen Varlıklar	2.000	2.500	<b>II. UZUN VAD. YAB. KAY.</b>		
<b>DÖNEN VARLIKLAR TOP.</b>	<b>497.000</b>	<b>550.000</b>	A. Mali Borçlar	144.000	130.000
<b>II. DURAN VARLIKLAR</b>			1. Banka Kredileri	144.000	130.000
A. Mali Duran Varlıklar	33.000	33.000	B. Borç ve Gider Karşılıkları	15.000	20.000
1. Bağlı Ortaklıklar	33.000	33.000	1. Kıdem Tazminatı Karşılıkları	15.000	20.000
B. Maddi Duran Varlıklar	39.600	40.200	<b>UZUN VAD. YAB. KAY. TOP.</b>	<b>159.000</b>	<b>150.000</b>
1. Maddi Duran Varlıklar	76.000	91.000	<b>III. ÖZ KAYNAKLAR</b>		
2. Birikmiş Amortismanlar (-)	(36.400)	(50.800)	A. Ödenmiş Sermaye	100.000	100.000
C. Maddi Olmayan Duran Varlıklar	16.000	12.000	B. Sermaye Yedekleri	14.000	15.500
1. Maddi Olmayan Duran Varlıklar	18.000	16.000	1. Hisse Senedi İhraç Primleri	4.000	3.500
2. Birikmiş Amortismanlar (-)	(2.000)	(4.000)	2. Yeniden Değerleme Artışları	10.000	12.000
<b>DURAN VARLIKLAR TOP.</b>	<b>88.600</b>	<b>85.200</b>	C. Kâr Yedekleri	6.000	7.500
			1. Yasal Yedekler	6.000	7.300
			2. Özel Fonlar	-	200
			D. Dönem Net Kârı (Zararı)	9.000	15.000
			<b>ÖZ KAYNAKLAR TOPLAMI</b>	<b>129.000</b>	<b>138.000</b>
<b>AKTİF (VARLIKLAR) TOP.</b>	<b>585.600</b>	<b>635.200</b>	<b>PASİF (KAYNAKLAR) TOP.</b>	<b>585.600</b>	<b>635.200</b>

**Tablo 11** SLK İşletmesinin TDMS'e Göre Gelir Tablosu

A. BRÜT SATIŞLAR		240.920
B. SATIŞTAN İNDİRİMLERİ (-)		(10.920)
<b>NET SATIŞLAR</b>		<b>230.000</b>
C. SATIŞ MALİYETLERİ (-)		(116.000)
<b>BRÜT SATIŞ KÂR - ZARAR</b>		<b>114.000</b>
D. FAALİYET GİDERLERİ (-)		(41.100)
1. PAZARLAMA, SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ	20.000	
2. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	21.100	
<b>FAALİYETLER KÂR - ZARAR</b>		<b>72.900</b>
E. DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR		34.100
1. DİĞER OLAĞAN GELİR - KÂRLAR	34.100	
F. DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)		(71.000)
1. KARŞILIK GİDERLERİ	47.000	
2. DİĞER OLAĞAN GİDER - ZARARLAR	24.000	
G. FİNANSMAN GİDERLERİ (-)		(25.500)
<b>OLAĞAN KÂR – ZARAR</b>		<b>10.500</b>
H. OLAĞANDIŞI GELİR - KÂRLAR		5.500
I. OLAĞANDIŞI GİDER – ZARARLAR (-)		(1.000)
<b>DÖNEM KÂR - ZARAR</b>		<b>15.000</b>
J. DÖNEM KÂRI, VERGİ VE DİĞER YASAL		
YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI (-)		
<b>DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI</b>		<b>15.000</b>

SLK İşletmesi ile ilgili bilgiler şu şekildedir:

- Faaliyet giderlerinin 16.400 TL’lik kısmını duran varlıkların amortisman giderleri oluşturmaktayken, 10.000 TL’lik kısmı ise genel üretim giderlerine aittir.
- Maliyeti 5.000 TL ve birikmiş amortismanı 1.000 TL olan bir duran varlık 4.200 TL’ye satılmıştır. Duran varlık satış kârı özel fonlar hesabına kaydedilmiştir, bu da yenisinin alınacağını göstergesidir.
- Önceki dönem kârın 1.300 TL’lik bölümü yedek akçe olarak ayrılarak muhasebeleştirilmiştir.
- Dönem içinde 31.500 TL tutarında makine alınmıştır.
- Dönem sonunda, kur değerlemelerinden kaynaklanan alacaklar için 35.200 TL kambiyo kârı, borçlar için ise 41.500 TL kambiyo zararı hesaplanmıştır.

- Dönem içinde 1.400 TL tutarında kıdem tazminatı ödemesi gerçekleşmiştir.
- Ödenecek vergi ve fonlar kaleminde kaydedilen tutarlar ücretlerden yapılan kesintilerin oluşturduğu gelir vergisi ve damga vergisinin haricinde ödenecek katma değer vergisi de yer almaktadır.

SLK İşletmesinin TDMS ve TMS 7'ye göre şu şekilde olacaktır:

**Tablo 12** SLK İşletmesinin TDMS'ne Göre Nakit Akış Tablosu

NAKİT AKIŞ TABLOSU (TL)		Brüt Tutar	Düzeltilme	Net Tutar
<b>A. DÖNEM BAŞI NAKİT MEVCUDU</b>		<b>15.000</b>		<b>15.000</b>
<b>B. DÖNEM İÇİ NAKİT GİRİŞLERİ</b>		<b>258.350</b>		<b>258.350</b>
1. SATIŞLARDAN ELDE EDİLEN NAKİT		210.000		174.800
A) NET SATIŞLAR	230.000			
B) TİCARİ ALACAKLARDAKİ AZALIŞLAR (+)	-			
C) TİCARİ ALACAKLARDAKİ ARTIŞLAR (-)	(20.000)		(35.200)	
2. DİĞ. FAAL. OLAĞAN GEL. VE KÂRLARDAN DOLAYI SAĞ. NAKİT		34.100	35.200	69.300
3. OLAĞANDIŞI GEL. VE KÂRLARDAN DOLAYI SAĞLANAN NAKİT		5.500		5.500
4. K.V.Y. KAY. ARTIŞ. SAĞ. NAKİT (ALIMLARLA İLGİLİ OLMAYAN)		1.250		1.250
A) MENKUL KIYMET İHRAÇLARINDAN	-			
B) ALINAN KREDİLER	-			
C) DİĞER ARTIŞLAR	1.250			
5. U.V.Y. KAY. ARTIŞ. SAĞ. NAKİT (ALIMLARLA İLGİLİ OLMAYAN)		5.000	(1.400)	3.600
A) MENKUL KIYMET İHRAÇLARINDAN	-			
B) ALINAN KREDİLER	-			
C) DİĞER ARTIŞLAR	5.000		(1.400)	
6. SERMAYE ARTIŞLARINDAN SAĞLANAN NAKİT		-		
7. HİSSE SENEDİ İHRAÇ PRİMLERİNDEN SAĞLANAN NAKİT		-		
8. DİĞER NAKİT GİRİŞLERİ		3.900		3.900
<b>C. DÖNEM İÇİ NAKİT ÇIKIŞLARI (-)</b>		<b>255.350</b>		<b>255.350</b>
1. MALİYETLERDEN KAYNAKLANAN NAKİT ÇIKIŞLARI		83.150		41.650
A) SATIŞLARIN MALİYETİ	116.000			
B) STOKLARDAKİ ARTIŞLAR	29.500			
C) TİCARİ BORÇLAR (ALIMLARDAN KAYNAKLANAN) AZALIŞLAR (+)	-			

D) TİCARİ BORÇLAR (ALIMLARDAN KAYNAKLANAN) ARTIŞLAR (-)	(52.350)		(41.500)	
E) AMORTİSMAN VE NAKİT ÇIKIŞI GEREKTİRMEYEN GİDERLER (-)	(10.000)			
F) STOKLARDAKİ AZALIŞLAR (-)	-			
2. FAALİYET GİDERLERİNE İLİŞKİN NAKİT ÇIKIŞLARI		24.700		24.700
A) ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİDERLERİ	-			
B) PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	20.000			
C) GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	21.100			
D) AMORT. VE NAKİT ÇIKIŞI GEREKTİRMEYEN DİĞER GİDERLER (-)	(16.400)			
3. DİĞ. FAAL. OLAĞAN GİD. VE ZARARLARA İLİŞKİN NAKİT ÇIKIŞLARI		71.000	41.500	112.500
A) DİĞER FAALİYETLERLE İLGİLİ OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR	71.000		41.500	
B) AMORT. VE NAKİT ÇIKIŞI GEREKTİRMEYEN DİĞER GİDERLER (-)	-			
4. FİNANSMAN GİDERLERİNDEN DOLAYI NAKİT ÇIKIŞLARI		25.500		25.500
A) FİNANSMAN GİDERLERİ	25.500			
B) NAKİT ÇIKIŞI GEREKTİRMEYEN GİDERLER	-			
5. OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLARDAN DOLAYI NAKİT ÇIKIŞLARI		1.000		1.000
A) OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR	1.000			
B) AMORT. VE NAKİT ÇIKIŞI GEREKTİRMEYEN DİĞER GİDERLER (-)	-			
6. DURAN VARLIK YATIRIMLARINA İLİŞKİN NAKİT ÇIKIŞLARI		31.500		31.500
7. K.V. YABANCI KAY. ÖDEMELERİ (ALIMLARLA İLGİLİ OLMAYAN)		4.000		4.000
A) MENKUL KIYMETLER VE ANAPARA ÖDEMELERİ	-			
B) ALINAN KREDİLER VE ANAPARA ÖDEMELERİ	4.000			
C) DİĞER ÖDEMELER	-			
8. U.V. YABANCI KAY. ÖDEMELERİ (ALIMLARLA İLGİLİ OLMAYAN)		14.000		14.000
A) MENKUL KIYMETLER VE ANAPARA ÖDEMELERİ	-			
B) ALINAN KREDİLER VE ANAPARA ÖDEMELERİ	14.000			
C) DİĞER ÖDEMELER	-			
9. DİĞER NAKİT ÇIKIŞLARI		500		500
<b>D. DONEM SONU NAKİT MEVCUDU (B - C + A)</b>		<b>3.000</b>		<b>3.000</b>
<b>E. NAKİT ARTIŞI VE AZALIŞI (B-C) VEYA (D-A)</b>		<b>18.000</b>		<b>18.000</b>

Nakit akış tablosunu yorumladığımızda bazı tespitler ortaya çıkar:

- Her iki nakit akış tablosunda da temel mali tablolarındaki kalemlerin değişimine bakılarak yorumlanmaktadır.
- Düzeltme sütunundaki dönem sonlarında yapılan kur değerlemeleri nakit giriş veya nakit çıkışı yaratmadığı için ticari alacaklar ve ticari borçlar kaleminde oluşan kambiyo kâr veya zararı nakit akış tablosuna dâhil edilmez.
- Düzeltme sütunundaki kıdem tazminat ödemesi nakit çıkışı yaratan bir işlemdir.
- Düzeltme sütunundaki işletmeye makine alımı da nakit çıkışına sebep olmaktadır.

**Tablo 13** SLK İşletmesinin TMS 7'ye Göre Nakit Akış Tablosu

NAKİT AKIŞ TABLOSU (TL)		
<b>A. İŞLETME FAALİYETİNE İLİŞKİN NAKİT AKIŞLARI</b>		<b>49.600</b>
1. ESAS FAALİYET GELİRLERİNDEN SAĞLANAN NAKİT GİRİŞLERİ (+)		244.100
A) SATIŞLARDAN SAĞLANAN NAKİT GİRİŞLERİ (+)	174.800	
B) DİĞER ESAS FAALİYET GELİRLERİNDEN SAĞLANAN NAKİT GİRİŞLERİ (+)	69.300	
2. ESAS FAALİYET GİDERLERİNE İLİŞKİN NAKİT ÇIKIŞLARI (-)		(66.350)
A) SATILAN MAL VE HIZ. MAL. VE STOK DEĞİŞİMİNE İLİŞKİN NAKİT ÇIKIŞ. (-)	(41.650)	
B) FAALİYET GİDERLERİNE İLİŞKİN NAKİT ÇIKIŞLARI (-)	(24.700)	
<b>ESAS FAALİYET SONUCU SAĞLANAN NET NAKİT AKIŞI (1-2)</b>		<b>177.750</b>
3. DİĞER GELİR VE KÂRLARDAN SAĞLANAN NAKİT GİRİŞLERİ (+)		5.500
4. DİĞER GİDER VE ZARARLARDAN KAYNAKLANAN NAKİT ÇIKIŞLARI (-)		(113.500)
5. FİNANSMAN GİDERLERİNDEN KAYNAKLANAN NAKİT ÇIKIŞLARI (-)		(25.500)
6. İŞLETME FAALİYETLERİYLE İLGİLİ VARLIK VE YABANCI		5.350
K)AYNAKLARDAKİ DEĞİŞİKLİKLERE İLİŞKİN NAKİT AKIŞLARI (+) (-)		
A) VARLIK ARTIŞLARI (-)		
B) VARLIK AZALIŞLARI (+)	500	
E) YABANCI KAYNAK ARTIŞLARI (+)	4.850	
D) YABANCI KAYNAK AZALIŞLARI (-)		
7. DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜM. İLİŞKİN NAKİT ÇIKIŞLARI (-)		
A) ÖNCEKİ DÖNEM KÂRINDAN ÖDENEN (+)		
B) GEÇİCİ VERGİLER (+)		
<b>B. YATIRIM FAALİYETLERİNE İLİŞKİN NAKİT AKIŞLARI</b>		<b>(28.100)</b>
1. YATIRIM FAALİYETİNDEN SAĞLANAN NAKİT GİRİŞLERİ (+)		4.000
A) MALİ DURAN VARLIK SATIŞLARINDAN SAĞLANAN NAKİT GİRİŞLERİ (+)	-	
B) MADDİ DURAN VARLIK SATIŞLARINDAN SAĞLANAN NAKİT GİRİŞLERİ (+)	-	
C) DİĞER DURAN VARLIK SATIŞLARINDAN SAĞLANAN NAKİT GİRİŞLERİ (+)	4.000	
D) MALİ DURAN VARLIK İLGİLİ ALINAN TEMETTÜLERDEN SAĞ. NAKİT GİR (+)	-	
E) YATIRIM FAALİYETLERİYLE İLGİLİ FAİZLERDEN SAĞLANAN NAKİT GİRİŞ. (+)	-	
F) ÜÇÜNCÜ KİŞİLERE VERİLEN AVANS VE KREDİLERE İLİŞKİN	-	



TAHSİLATLARDAN SAĞLANAN NAKİT GİRİŞLERİ (+)		
G) DİĞER YATIRIM FAALİYETLERİNDEN SAĞLANAN NAKİT GİRİŞLERİ (+)		-
<b>2. YATIRIM FAALİYETLERİNE İLİŞKİN NAKİT ÇIKIŞLARI (-)</b>		<b>(32.100)</b>
A) MALİ DURAN VARLIK ALIŞLARI (-)		-
B) MADDİ DURAN VARLIK ALIŞLARI (-)	(32.100)	
C) MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIK ARTIŞLARI (-)		-
D) ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLARDAKİ ARTIŞLAR (-)		-
E) DİĞER DURAN VARLIK ARTIŞLARI (-)		-
F) ÜÇÜNCÜ KİŞİLERE VERİLEN AVANS VE KREDİLERLE İLGİLİ NAKİT ÇIKIŞ. (-)		-
G) DİĞER YATIRIM FAALİYETİYLE İLGİLİ NAKİT ÇIKIŞLARI (-)		-
<b>C. FİNANSMAN FAALİYETLERİNE İLİŞKİN NAKİT AKIŞLARI</b>		<b>(18.500)</b>
<b>1. FİNANSMAN FAALİYETLERİNDEN SAĞLANAN NAKİT GİRİŞLERİ (+)</b>		<b>-</b>
A) KISA VADELİ MALİ BORÇLARDAN SAĞLANAN NAKİT (+)		-
B) UZUN VADELİ MALİ BORÇLARDAN SAĞLANAN NAKİT (+)		-
C) SERMAYE ARTIRIMINDAN SAĞLANAN NAKİT (+)		-
D) HİSSE SENEDİ İHRAÇ PRİMLERİNDEN SAĞLANAN NAKİT (+)		-
E) DİĞER FİNANSMAN FAALİYETLERİNDEN SAĞLANAN NAKİT GİRİŞLERİ (+)		-
<b>2. FİNANSMAN FAALİYETLERİNE İLİŞKİN NAKİT ÇIKIŞLARI (-)</b>		<b>(18.500)</b>
A) KISA VADELİ MALİ BORÇ ÖDEMELERİ (-)	(4.000)	
B) UZUN VADELİ MALİ BORÇ ÖDEMELERİ (-)	(14.000)	
C) ÖDENEN TEMETTÜLER (-)		-
D) SERMAYENİN AZALTILMASI (-)		-
E) DİĞER FİNANSMAN FAALİYETLERİNE İLİŞKİN NAKİT ÇIKIŞLARI (-)	(500)	
<b>D. KUR FARKLARININ NAKİT VE NAKİT BENZERLERİNE ETKİLERİ (+) (-)</b>		<b>-</b>
<b>E. NAKİT VE NAKİT BENZERLERİNDE MEYDANA GELEN NET ARTIŞ (+) / AZALIŞ (-) (A + B + C + D)</b>		<b>3.000</b>
<b>F. DÖNEM BAŞI NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ MEVCUDU</b>		<b>15.000</b>
<b>G. DÖNEM SONU NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ MEVCUDU (E + F)</b>		<b>18.000</b>

### 4.3. Uluslararası Finansal Raporlama Standardına Geçilmesinin Etkileri

Gerek yatırımcılar gerekse uluslararası firmalar küreselleşmenin etkisiyle biri GAAP biri IFRS olmak üzere 2 türlü muhasebe sistemiyle karşılaşmıştır. Uluslararası

firmalar, faaliyetlerini yürüttüğü ülkelerde muhasebe standartlarına uygun raporlar hazırlamak durumundadır. Farklı bir finansal tablo seti hazırlanması, firmalara maliyetle birlikte birtakım zorluklar da getirmektedir.

Firmaların farklı ülkelerde farklı finansal tablolar hazırlaması yatırımcılar için farklı ülkelere dayalı firmaların tablolarını karşılaştırmakta güçlük oluşturmaktadır. Tek bir set ise globalleşmenin işlem maliyetine olan etkisini azaltmaktadır (Wilde, 2010: 144 – 153). Böylelikle birçok ülkede IFRS uyum süreci hızlı bir şekilde artmıştır.

Farklı muhasebe standartlarının etkisi ile firmaların bilançosunda yer alan borç ve öz kaynak kalemlerini de etkilemektedir. Bu bağlamda toplam borcun öz kaynağa oranı, muhasebe ilkelerinin değişmesine sebep olacaktır. IFRS, ulusal finansal raporlama standardı ile karşılaştırıldığı zaman, finansal varlıkların ve borçların gerçeğe uygun olarak değerlendirilmesini, bilançoda benzer yapı ya da özel amaçlı araçların kayıta bulunmasını, maddi olmayan duran varlıkların bilançoda daha görünür olmasını, şerefiyenin senelik değer testine tabi kılınmasını ve finansal tabloda kâr ya da zararın tam olarak görünmesini sağlamaktadır (Jermakowicz ve Tomaszewski, 2006: 186). Böylelikle IFRS çerçevesinde firma varlıklarının gerçeğe uygun değerlerde ölçülmesi, net gelir ve varlıklarının finansal analizinin büyük oranda farklı görünmesine sebep vermektedir.

Sonuç itibarıyla IFRS'in firma finansal tablolarının analizinin kalitesine olumlu etki yaptığı, firmaların performans seviyelerinin belirlenmesinde finansal tabloların kullanıcılarına daha doğru ve daha güvenilir bilgiler sunduğu açıktır. Bunun yanında IFRS'in firmaların önemli kararlar almasında sağladığı bilgilerin daha kaliteli ve güvenilir olduğu, ortak bir dil kullanıldığı için anlaşılabilirliğinin yüksek olduğu ve maliyetleri düşürdüğü de söylenebilmektedir.

## SONUÇ

Uluslararası faaliyetlerini sürdüren ve yatırım yapan firmalar, banka ve diğer kurumlar ekonomik kararlar verirken dünyanın her yerinde farklılıklar ve çeşitlilik gösteren muhasebe sistemleri çerçevesinde hazırlanmış finansal tablolarla karşılaşmakta, bu durum onları zorlamaktadır. Bu çerçevede ulusal sistemler arasındaki farkı gidermek, yatırımcıların doğru karar alabilmesinin sağlanması amacıyla 1973 senesinde IASC kurulmuştur.

Yabancı sermayelerin ülkelere direkt olarak girişini belirleyecek birçok etmen bulunmaktadır. Bu etmenlerden biri muhasebe sisteminin yeterince güven verici olmasıdır. Bunun yanında IAS ve UFRS da yabancı sermayenin ülkeye girişinde önemli bir rol üstlenmektedir.

Özellikle finansal tablo ve raporların doğru bir biçimde hazırlanması için muhasebe standartları kilit bir rol oynamaktadır. Standartlar olmadan raporları analiz etmekle sorumlu kişilerin, ilgili firma muhasebe kurallarını öğrenmesi gerekecek ve firmanın diğer firmalarla karşılaştırılması bir hayli güç olacaktır.

Uluslararası standartlar konusunda günümüzde önemli bir yol kat edilmiştir. Gerek finansal tablo hazırlayanlar gerekse finansal tablo kullanıcıları için kolaylık sağlayan standartlar, farklı standartlara göre tablo hazırlanması külfetini de ortadan kaldırarak firma maliyetlerini düşürecektir. Fakat uluslararası standartların uygulanması sırasında anlaşılmasının kolay olmaması, farklı uygulamalar içermesi, uzman personel eksikliği gibi birtakım sorunlarla karşılaşılması mümkündür.

İş hayatında her geçen gün daha da hızlanan globalleşme ile rekabet artmakta, firmalar pek çok ülkenin borsalarında işlem görmeye başlamaktadır. Bu çerçevede evrensel bir raporlama standardına duyulan ihtiyaçların esas nedeni globalleşmenin etkisidir. Bu ihtiyaca tam olarak cevap veren UFRS'lerin amacı tabloların karşılaştırılabilirliğini sağlamak, güvenilirliğini artırmak, şeffaflığı sağlamak ve uluslararası yatırımı artırmaktır.

UFRS'ler ile birlikte hem yatırımcılar hem regülatörler büyük bir kolaylığa kavuşmuştur. Aynı standart çerçevesinde hazırlanan finansal tablolar gerek firma yöneticileri gerekse yatırımcının bilgileri doğru analiz edebilmesi ve isabetli kararlar

alabilmesi için son derece önemlidir. Bununla beraber regülatörlerin tablo güvenilirliği ve şeffaflığı konusundaki değerlendirmeleri için de büyük bir adım sayılmaktadır.

6102 sayılı TTK ile birlikte tabloların UFRS'lerin Türkçede karşılığı olan TMS çerçevesinde hazırlanması ve sunulması TTK kapsamındaki firmalar için bir zorunluluk halini almıştır. TTK ile birlikte tekdüze ve ortak bir disiplinin oluşturulması, tabloların global piyasada kabul görmesi ve ülkemiz firmalarının global pazarda rekabet edebilir konuma gelerek bu konuda avantajlı olması hedeflenmiştir. Söz konusu durumla firmaların global finans kaynaklarına hızla erişebilmesi ve uluslararası yatırım yapma kararı almaları kolaylaşmakta, uluslararası yatırımcının güvenilir bilgiye ulaşımı sağlanarak firmalara ve finansal tablolara duyacağı güveni artmaktadır.

Dördüncü bölümde de değindiğimiz üzere TMS/TFRS, günümüzde ciddi öneme sahip olmasının yanında kapsamına alacağı firma sayılarını da her geçen gün artırmaktadır ya da bu geçiş sürecinde bu standartları yakınsayan yeni finansal raporlama standartlarını yürürlüğe koymaktadır. Bu yüzden standartlar, TDMS'ni uygulayan firmalar tarafından bu geçişteki kriterlerin eşik değerlerinin düşmesiyle daha fazla uygulanabilir alan bulmuştur. Bu alanın varlığı da her iki sistemin karşılaştırılıp geçişi ve sonrasındaki faaliyetlerin finansal tablolara doğru bir şekilde aktarılmasını anlamlı kılmaktadır. Ülkemizde mali tablolardaki ayrımı kaldırarak Bilanço ve Gelir Tablosunun yanında Öz Sermaye Değişim Tablosu ve Nakit Akım Tablosunun da uygulanma zorunluluğu getirilmiştir. Karşılaştırmalara baktığımızda standartlar, hesap kalemlerinde sınıflama ve bilanço günü değerlerine göre ölçümlene getirmektedir. Neredeyse firmaların durumunu resmeden mali tablolar ortaya konulmasına rehberlik etmektedir. Bu da mali tabloların daha gerçekçi ve ihtiyaçlarına konu olan kullanıcılar tarafından daha güvenilir kılınmasını sağlar. Bu standartların mali tablo kullanıcıları ve uygulayıcıları yönüyle bir an önce biliniyor olması gerekmektedir. Çünkü öğrenilmesi, anlaşılması ve uygulamaya konulması epeyce zahmetli ve zaman gerektirmektedir.

UFRS'lerin daha etkin kullanımını için önerilerimiz şu şekildedir:

- UFRS ile ilgili kurslar açılması, kursların ucuz olması ve eğitmenlerin alanında uzman olması gerekmektedir.
- UFRS uygulamalarında karşılaşılan problemlerde uzman kişilerin görüşünün alınabilmesi için danışmanlıkların açılması gerekmektedir.

- Üniversite ve yükseköğrenim kurumlarında UFRS ile ilgili derslerin müfredata eklenerek uygulamalı olarak öğretilmesi gerekmektedir.
- Meslek kuruluşları yılda birkaç kez UFRS konferansları yapmalı, yeni çıkan standartlarla ilgili bilgi vermelidir.
- UFRS'leri zamanında uygulayamayan ya da doğru biçimde kullanmayan firmalar için yasal yaptırımlar belirlenmelidir.

Sonuç itibarıyla evrensel bir raporlama ihtiyacından doğan UFRS'ler ve Türkçe karşılığı olan TMS'ler ile güvenilirlik ve şeffaflık artmakta, bu durum beraberinde Türkiye ekonomisine güveni getirmektedir. Uluslararası piyasada ülke ekonomisine duyulacak güven, ülke ekonomisini geliştirmeye katkı sağlamakta ve netice itibarıyla ülkemizin menfaatlerinin korunmasına yardımcı olmaktadır.

## KAYNAKLAR

- Akdoğan, N., Tenker, N. (2007). *Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri*, Genişletilmiş 7. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara
- Akdoğan, N. (2007). “Türkiye Muhasebe Standartları’nın İlk Uygulamasında Uyulacak Esaslar ve TFRS’ye Geçiş Bilançosunun Düzenlenmesi”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 8, (1).
- Akıncı, N., Erdoğan, N. (1995). *Finansal Tablolar ve Analizi*, 4. Baskı, Barış Yayınları Fakülteler Kitabevi, İzmir.
- Alborov, P.A. (2002). “Muhasebe Kayıtların Temeli”, Moskova, “Дело и сервис” Yayınevi (АлборовП.А., “Основы бухгалтерского учета”, Москва 2002: Издательство “Дело и сервис”).
- Arıkan, Y. (1996). “Uluslararası Muhasebe Standartları Türkiye Uygulaması”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı.36.
- Arsoy, A. (2008). “Bölümsel Raporlamada Yeni bir Uygulama: IFRS 8”, *Muhasebe Finansman Dergisi*, Sayı:38.
- Ataman Akgül, B., Akay, H. (2004). *Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma*, 2. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Ayrancı, K. (2010). *Türkiye’de Bağımsız Denetim ve Bir İşletme Uygulaması*, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.
- Aytekin, S. (2009). “Öz kaynaklar Değişim Tablosunun Düzenlenmesi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 92, Mart-Nisan.
- Bağcı, H. (2002). “Ulusal Muhasebe Standartları ve Uluslararası Standartlarla Uyum”, *XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi*, 10-12 Ekim, İstanbul.
- Balcı, B.R. (2012). “Yeni Muhasebe Düzeninde Mali Kâr Hesaplamaları”, *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 27, (1).
- Bankaların Muhasebe Uygulamalarına ve Belgelerin Saklanması İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik (2006). Resmi Gazete (Sayı: 26333). <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/11/20061101-22.htm> (Erişim tarihi: 02.04.2019).
- Başpınar, A. (2004). “Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, *Maliye Dergisi*, Sayı.146.
- Bayri, O. (2010). “Tekdüzen Muhasebe Sistemine ve Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartlarına Göre Bilançonun Biçimsel Yapısı, Kapsamı ve İçeriğinin Karşılaştırmalı Analizi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 98, Mart-Nisan.
- Bilen, A., Solmaz, H. ve Çevik, S. (2014). “Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Muhasebe ve Finansal Tablolarda Oluşan Değişiklikler”, *Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi*, Cilt 2, Sayı 6.
- Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları (BOBİ), (2017). Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Ankara

- Bostancı, S. (2002). “Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı.59.
- Bostancı, S. (2014). “Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Tarafından Tartışmaya Açılan TMS-1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı’na İlişkin Düşünceler”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 79.
- Bozdemir, E. (2012). “Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesine Yönelik Ampirik Bir Çalışma”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Nisan.
- Bozkurt, N. (1998). *Muhasebe Denetimi*, ALFA Basım Yayım Dağıtım (1. Baskı), İstanbul.
- Büyüktopçu, H.İ. (2009). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablo Düzenlemelerine Etkileri ve Örnek Bir Uygulama*, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Civelek, M., Çonkar, K. (1996). “Finansal Tabloların Kullanım Amaçları ve Oluşumlarını Etkileyen Unsurlar”, *Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı 7.
- Çelik, E. (2012). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)’nin Varlıkların Değerlemesi Hususunda Getirdiği Yenilikler: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Bilgi Düzeylerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma*, (Basılmamış Doktora Tezi), Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana.
- Çiftçi, Y. (2007). “Türkiye de Cumhuriyet Döneminden Bugüne Yapılan Muhasebe Düzenlemeleri”, *II. Uluslararası İşletme ve Ekonomi Çalıştayı ve I. Muhasebe Tarihi Günleri*.
- Çiftçi, Y., Erserim, A. (2008). “Muhasebe Standartlarında Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi”, *Uluslararası Sermaye Hareketleri ve Gelişmekte Olan Piyasalar Sempozyumu*, Bandırma: Balıkesir Üniversitesi Bandırma İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi.
- Çömlekçi, F. (2004). *Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz*, Anadolu Üniversitesi Web-Ofset Tesisleri (1. Baskı), Eskişehir.
- Demirkıran, H. (2010). *Finansal Raporlamanın Güvenilirliğinin Sağlanmasında Bağımsız Denetimin Rolü: Bir Uygulama*, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Dibi, E. (2010). *Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol Sistemi ve Türk Denetim Firmalarındaki Uygulamalar*, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Doğan, M., Ertugay, E. (2010). “Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına Göre Kapsamlı Gelir Tablosu ve Örnek Uygulama”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Cilt 3, Sayı 3.
- Elitaş, C., Karakoç, M. ve Özdemir, S. (2011). “Muhasebe Meslek Mensupları Perspektifinden Türkiye Muhasebe Standartları” *World of IFRS Hakemli UFRS Dünya Dergisi*, Sayı.6.
- Erer, M., Çatıkkaş, Ö. ve Perek, A. (2013). *Eğitim Alanı: Tms / Tfrs Ders Notları*, Marmara Üniversitesi Sürekli Eğitim Merkezi.

- ERNST & YOUNG. TTK Yeni Bir Başlangıç, <https://www.vergidegundem.com/documents/10156/645575/ERNST+%26+YOUNG+%28Yeni+TTK+Dergi%29.pdf/a349e3bd-3cfe-4240-b353-b330e6d48f7c?version=1.0> (Erişim tarihi: 04.05.2019).
- Erol, M., Aslan, M. (2017). “Uluslararası Muhasebe ve Denerim Standartlarının Gelişmesi” *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, Sayı 12.
- Frederick, C., Lawrence, G. (1997). “International Accounting”, *International Thomsen Business Pres*, London.
- Fritz, S., Lammle, C. (2003). *The International Harmonisation Process of Accounting Standards*, (Basılmamış Master Tezi), Linköping Universitiet, International Master Program Strategy and Culture.
- Gaap Convergence (2002). “A Survey of National Efforts to Promote and Achieve Convergence with International Financial Reporting Standards”, Research by Donna L. Street University of Dayton.
- Goeltz, R.K. (1991). “International Accounting Harmonisation: The Impossible (and unneccessary) Dream”, *Accounting Horizons*, Vol:5, No:1, March
- Gökdeniz, A.Ü. (2005). *Muhasebe Uygulamalarındaki Uluslararası Farklılıklar ve Çözüm Önerileri*, 1. Baskı, İstanbul: Avcıol Basım Yayın.
- Gücenme, Ü., Poroy Arsoy, A. (2006). “Muhasebe Standartlarındaki Sınıflandırılmış Nakit Akım Tablosu Formatı ile Finansal Performansın Ölçülmesi”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 30.
- Gücenme, Ü. (2004). *Muhasebe Denetim*, Aktüel Yayınları, Bursa.
- Güçlü, F.C. (2007). *Muhasebe Denetimi İlkeler ve Teknikler*, Detay Yayıncılık (2. Baskı), Ankara.
- Güçlü, F.C., Kocameşe, M. “Vergi Kanunlarına ve Türkiye Muhasebe / Finansal Raporlama Standartlarına Göre Kâr Rakamının Tespitindeki Temel Farklılıklar”, <http://firat.coskun.guclu.com/Indir.ashx?Dosya=16>. (Erişim tarihi: 05.05.2019)
- Güvemli, O., Özbirecikli, M. (2011). “Türkiye’ de Bağımsız Muhasebe Denetiminin Gelişim Süreci 1999-2011”, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (1).
- Hoyle, J.B., Schaefer T. ve Douplik, T. (2004). *Advanced Accounting*, Mc Gray Hill Company, Seventh Edition.
- İbiş, C., Akarçay, A. (2003). “IOSCO Deklarasyonu ve Menkul Kıymet Borsalarında IAS’ın Uygulanma Süreci”, *VI.Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, İstanbul: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB).
- Jermakowicz, E., Tomaszewski, S. (2006). “Implementing IFRS from the perspective of EU publicly traded companies”, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 15.
- Joumal, S., Vulin, S. (2004). *Development Of Harmonisation In The 21st Century-Is Accounting Harmonisation Possible and can it be Measured?*, Master Thesis, Spring Term, Department of Business Administration,



- Karapınar, A. (2000). *Uluslararası Muhasebe Standartlarında Firma Kârı Üzerine Etki Eden Alternatif Muhasebe Politikalarına ve Türkiye'nin Uyum Derecesine İlişkin Bir Araştırma*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Karapınar, A. (2006). "Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi" *Yaklaşım Dergisi*, Mayıs, Sayı: 173.
- Kavak, A. (2016). "Bağımsız Denetim İle Vergi Denetimi Arasındaki Geçişler", <http://www.tmud.org.tr/Files/Arsiv/Turkiye6.MuhasebeUzmanli%C4%9FiKongresiOTURUM21AHMETKAVAK.docx> (Erişim tarihi: 07.07.2019).
- Kocamaz, H. (2012). "Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiye'de Oluşum ve Gelişim Süreci", [http://iibfdergisi.ksu.edu.tr/Images/images/files/2012-2-9\\_0.pdf](http://iibfdergisi.ksu.edu.tr/Images/images/files/2012-2-9_0.pdf) (Erişim tarihi: 05.05.2019).
- Lazol, İ. (2000). "SPK Uygulamaları, Vergi Mevzuatı ve Türkiye Muhasebe Standartları Üçgeninde Muhasebe", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:7, Temmuz.
- Nurnberg, H. (1996). "The Bad Debts Provisions in the Direct Method Cash Flow Statements", *The CPA Journal*, Cilt 66, Sayı 11.
- Örten, R., Kaval, H. ve Karapınar, A. (2008). *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları (TMS-TFRS)*, 2. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Özerhan Akbulut, Y., Yanık, S. (2010), *IFRS/IAS İle Uyumlu Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları, Türkiye Finansal Raporlama Standartları*, TÜRMOB Yayınları, Yayın No:377, Ankara.
- Özkan, M., Terzi, S. (2010). "Avrupa Birliği'nde Finansal Raporlama: İngiltere, Fransa ve Almanya Örnekleri", *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı.100.
- Özkan, S., Erdener Acar, E. (2010). "Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar Analizi Üzerindeki Etkilerine Genel Bakış", *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 97.
- Öztürk, C. (2009). "2007 Yılında UMS 1: Muhasebesel Değişiklikler ve Yorumlar", *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt 11, Sayı 2.
- Sağlam, N. (2001). *Bölümsel Raporlama ve Uygulaması*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, No:1282, Eskişehir.
- Sağlam, N., Yolcu, M. ve Eflatun, A.O. (2016). *Örneklerle UFRS Kayıtları*, Özbaran Ofset, Bursa.
- Sanlı, N. (2002). "Global Muhasebe Standartları", *Mali Çözüm Dergisi*, Temmuz Ağustos Eylül 2002, Sayı.60.
- Sarioğlu, K. (2008). "Finansal Tabloların Hazırlanması ile İlgili Kavramsal Çerçeve", <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/99/1.bolum.pdf>, (Erişim tarihi: 05.05.2019).
- Selimoğlu, S., Uzun, Ş. (2007). "Türkiye'de Son 10 Yılda Bağımsız Denetim Alanında Yapılan Araştırmalar: Literatür Çalışması", *Mali Çözüm Dergisi*, ss.39-52, 2007.

Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği (2008). Resmi Gazete (Sayı: 26842). <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2008/04/20080409-12.htm> (Erişim tarihi: 02.04.2019).

Sevilengül, O. (2003). *Genel Muhasebe*, Gazi Kitabevi, Ankara.

Sigorta ve Reasürans Şirketleri ile Emeklilik Şirketlerinin Finansal Raporlamaları Hakkında Yönetmelik (2007). Resmi Gazete (Sayı: 26582). <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/07/20070714-4.htm> (Erişim tarihi: 02.04.2019).

Sönmez, F. (2003). “13 No’lu Türkiye Muhasebe Standardı-Stoklar-IAS-2 ve Türk Muhasebe Yazınıyla Desteklenmiş Açıklamalar ile Birlikte”, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, Sayı.9.

SPK, “2012 Faaliyet Raporu”, <http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=922&fn=922.pdf&sbmensuheader=null> (Erişim tarihi: 05.05.2019).

Sürmeli, F. (Ed.), (2006), *Muhasebe Bilgi Sistemi*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.

Şahin, H., (2012), “67 Soruda Yeni TTK’da Muhasebe Standartları, Denetim, Denetçi, Raporlama, İlan, Ortaklarla İlişkiler, Şirketler”, *Birleşik Uzmanlar YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.*

Şensoy, N. (1997). “Amerika Birleşik Devletleri’nde Muhasebe Mesleği, Meslek Örgütleri ve Muhasebe İlkeleri”, *Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi*, Sayı.8.

Terzi, S. (2008). “UFRS’ye Göre Cari Dönem Bilanço ve Gelir Tablosunun Hazırlanması”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 90, Kasım-Aralık.

Timoshenko, V. (2007). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) ve Kırgızistan’da Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma*, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Kırgızistan-Türkiye Manas Üniversitesi, Bişkek.

TMS/1.

[http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2017Seti/3-TMS/TMS\\_1\\_2017.pdf](http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2017Seti/3-TMS/TMS_1_2017.pdf) (Erişim tarihi: 04.05.2019)

TMS/2.

<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2019Seti/TMS/TMS%202.pdf> (Erişim tarihi: 08.07.2019)

TMS/7.

<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2019Seti/TMS/TMS%207.pdf> (Erişim tarihi: 04.05.2019)

Toroslu, M.V. (2016). “Dünyada ve Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Oluşumu”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı.197.

Toroslu, M.V. (2011). *Türkiye Muhasebe Standartlarında Hasılat Maliyet İlişkisi*, 1. Baskı, Ankara: Adalet Yayınevi.

TTK, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6102.pdf>

- Tunçay, D. (2011). *İç Kontrol İle İç Denetimin Bağımsız Denetim Açısından Önemi ve Bir Anket Çalışması*, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB), (2004). “Dünya Yeni Finansal Raporlama Standartlarına Hazırlanıyor”, *Bilanço Dergisi*, Sayı.94.
- Uyar, S. (2010). “Muhasebe Standartlarına Göre Finansal Tablolar Nasıl Düzenlenmelidir?”, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/suleyman/020/> (Erişim tarihi: 05.05.2019).
- Uzay, Ş. Tanç, A. ve Erciyes, M. (2009). “Türkiye’ de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe”, *İSMMMO Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 95.
- Üstündağ, S., Sayar, Z. (2003). “Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu ve ABD, Kanada, İngiltere ve Japonya Örnekleri”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı.18.
- Üstündağ, S. (2000). “Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci”, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, Sayı.1.
- Yardımcıoğlu, M., Demirel, N. ve Özer, V. (2008). “Araştırma-Geliştirme Harcamalarının ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların TMS-38, Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve SPK Tebliğine Göre Muhasebeleştirilmesi İşlemlerinin Karşılaştırılması”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 85, Ocak-Şubat.
- Zaif, F. (2004). *Avrupa Birliği Muhasebe Standartlarında Son Gelişmeler*, 1. Uluslararası Muhasebe Konferansı Kitapçığı: Yakınsama Yolunda, İstanbul: MÖDAV Yayınları.

## ÖZ GEÇMİŞ

### KİMLİK BİLGİLERİ

**Adı Soyadı** : Emine SELEK GÖDEK

**Doğum Yeri** : Dinar/AFYONKARAHİSAR

**Doğum Tarihi** : 30.08.1986

**E-posta** : emineselek@gmail.com

### EĞİTİM BİLGİLERİ

**Lise** : Denizli Anadolu Ticaret Meslek Lisesi/Bilgisayarlı Muhasebe

**Lisans** : Pamukkale Üniversitesi/İktisat

**Yüksek Lisans** : Pamukkale Üniversitesi/İşletme

**Yabancı Dil ve Düzeyi:** İngilizce-PTE-40

**İŞ DENEYİMİ** : 20.12.2013 – Devam : SMMM Emine SELEK GÖDEK

**ARAŞTIRMA ALANLARI:** Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları