

**T.C.  
MUĞLA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**FİNANSAL TABLOLARIN SUNULUŞU STANDARDI (TMS 1) VE  
TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNDEKİ FİNANSAL TABLOLARLA  
KARŞILAŞTIRILMASI**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**HAZIRLAYAN  
BURHAN HEYBELİ**

**DANIŞMAN  
YRD. DOÇ. DR. YAVUZ ÇİFTÇİ**

**AĞUSTOS, 2011  
MUĞLA**

T.C.  
MUĞLA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI

FİNANSAL TABLOLARIN SUNULUŞU STANDARDI (TMS 1) VE  
TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNDEKİ FİNANSAL TABLOLARLA  
KARŞILAŞTIRILMASI

Hazırlayan: Burhan HEYBELİ

Sosyal Bilimler Enstitüsünde  
“Yüksek Lisans”  
Diploması Verilmesi İçin Kabul Edilen Tezdir.

Tezin Enstitüye Verildiği Tarih : 12.09.2011

Tezin Sözlü Savunma Tarihi : 15.08.2011

Tez Danışmanı : Yrd. Doç. Dr. Yavuz ÇİFTÇİ

Jüri Üyesi : Yrd. Doç. Dr. Ogun EMGİN

Jüri Üyesi : Yrd. Doç. Dr. Eymen GÜREL



Enstitü Müdürü  
Prof. Dr. Namık Kemal ÖZTÜRK

AĞUSTOS, 2011

MUĞLA

## TUTANAK

Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'nün 02.06.2011 tarih ve 522/4 sayılı toplantısında oluşturulan jüri, Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliği'nin 25/4 maddesine göre, İşletme Anabilim Dalı yüksek lisans öğrencisi Burhan HEYBELİ'nin "Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı (TMS 1) ve Tekdüzen Muhasebe Sistemindeki Finansal Tablolarla Karşılaştırılması" adlı tezini incelemiş ve aday 15.08.2011 tarihinde saat 14:00'de jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini savunmasından sonra 60 dakikalık süre içinde gerek tez konusu, gerekse tezin dayanağı olan anabilim dallarından sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin kabul olduğuna oybirliği ile karar verildi.

Tez Danışmanı

Yrd. Doç. Dr. Yavuz ÇİFTÇİ



Üye

Yrd. Doç. Dr. Oğun EMGİN



Üye

Yrd. Doç. Dr. Eymen GÜREL

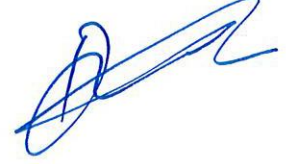


## YEMİN

Yüksek lisans tezi olarak sunduğum “Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı (TMS 1) ve Tekdüzen Muhasebe Sistemindeki Finansal Tablolarla Karşılaştırılması” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurulmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin Kaynakça’da gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

12.09.2011

Burhan HEYBELİ



**YÜKSEKÖĞRETİM KURULU DOKÜMANTASYON MERKEZİ**  
**TEZ VERİ GİRİŞ FORMU**

**YAZARIN**

**Soyadı:** HEYBELİ

**Adı** : BURHAN

**Kayıt No:**

**TEZİN ADI**

**Türkçe:** Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı (TMS 1) ve Tekdüzen Muhasebe Sistemindeki Finansal Tablolarla Karşılaştırılması

**Y. Dil** : Standard of Presentation of Financial Statements (TMS 1) and Its Comparison With Financial Statements in Uniform Accounting System

**TEZİN TÜRÜ** : Yüksek Lisans

**TEZİN KABUL EDİLDİĞİ**

**Üniversite** : Muğla Üniversitesi

**Fakülte** :

**Enstitü** : Sosyal Bilimler Enstitüsü

**Diğer Kuruluşlar** :

**Tarih** : 15.08.2011

**TEZ YAYINLANMIŞSA**

**Yayımlayan** :

**Basım Yeri** :

**Basım Tarihi** :

**ISBN** :

**TEZ YÖNETİCİSİNİN**

**Soyadı, Adı** : ÇİFTÇİ Yavuz

**Ünvanı** : Yrd. Doç. Dr.

**TEZİN YAZILDIĞI DİL : TÜRKÇE**

**TEZİN SAYFA SAYISI : 151**

**TEZİN KONUSU (KONULARI) :**

1. Uluslararası Muhasebe Standartları
2. Türkiye Muhasebe Standartları
3. Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı
4. Genel Amaçlı Finansal Tablolar

**TÜRKÇE ANAHTAR KELİMELER :**

1. TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu
2. Finansal Durum Tablosu (Bilanço)
3. Kapsamlı Gelir Tablosu
4. Özkaynak Değişim Tablosu
5. Nakit Akış Tablosu

**İNGİLİZCE ANAHTAR KELİMER :**

1. TMS 1 Presentation of Financial Statements
2. Statement of Financial Position (Balance)
3. Statement of Comprehensive Income
4. Statement of Changes in Equity
5. Statement of Cash Flow

1. Tezimden fotokopi yapılmasına izin vermiyorum ( )
2. Tezimden dipnot gösterilmek şartıyla bir bölümünün fotokopisi alınabilir (x)
3. Kaynak gösterilmek şartıyla tezimin tamamının fotokopisi alınabilir (x)

**Yazarın İmzası :**



**Tarih : 12.09.2011**

## ÖZET

Ülke ekonomilerinde; şirketler ve piyasalarda yaşanan değişimler, güvenilir finansal bilgilerin uluslararası alanda karşılaştırılabilir olmasını zorunlu hale getirmektedir. Bu nedenle ülkeler arasındaki muhasebe uygulamalarındaki farklılıkların giderilmesi için, ülkelerin ortak standartlar oluşturması kaçınılmaz hale gelmektedir.

Birçok ülke ve kuruluş muhasebe standartlarında uluslararası uyumu sağlamak için çeşitli çalışmalarda bulunmaktadır. Bu anlamda ülkemiz genelinde tüm işletmelerce uygulanan tek bir muhasebe standartları setine ulaşılabilmesi için yapılan çalışmalar Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından sürdürülmektedir. TMSK tarafından yayınlanan Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) setinin uygulanmasında dönüm noktası, 1 Temmuz 2012 Tarihinde yürürlüğe girecek olan yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK)'dur. Yeni TTK'ye göre; işlemlere TMSK tarafından yayınlanan TFRS'lere, kavramsal çerçeve ve yorumlarına uyma zorunluluğu getirilmektedir.

Küreselleşmenin sonucu olarak, finansal tablolara olan ihtiyaç ve finansal tablolardaki bilgilerin önemi artmıştır. TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardına göre bir işletmenin finansal durumunun, finansal performansının ve nakit akışlarının değerlendirilmesinde genel amaçlı finansal tablolardan yararlanılmaktadır. Standartta genel amaçlı finansal tabloların sunumuna ilişkin bilgiler verilmektedir. TMS ve TFRS'lere uygun olarak hazırlanan finansal tablolara, işletmelerin güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilgilerinin, uluslararası alanda sunumu sağlanmış olacaktır.

## **ABSTRACT**

The changes occurring in companies and markets make it necessary to have reliable financial information to internationally comparable. For that reason, to remove the differences in accounting applications among countries, it is inevitable that countries must form common standards.

Many countries and foundations have various studies to adapt their accounting standards. In this sense, the activities for a set of common accounting standard applied by all operations in our country are carried out by Turkish Accounting Standards Board. The turning point of application of Turkey Financial Reporting Standards (TFRS) published by Turkish Accounting Standards Board is new Turkish Trade Law which will be in force on 1<sup>st</sup> of July, in 2012. New Turkish Trade Law necessitates that operations must obey TFRS, published by Turkish Accounting Standards Board their framework and their comments.

As a result of globalisation, need for financial statements and importance of financial statements increase. According To Turkish Accounting Standard 1 (TMS 1) The Standard of Presentation of Financial Statements, to evaluate operating's financial situation, financial performance and cash flow, general-purpose financial statements are applied. In that Standard information related to presentation of general-purpose financial statements is given. With the statements prepared in accordance with TMS and TFRS, presentation of operating's reliable and comparable financial information in international area will be provided.



## ÖNSÖZ

Ticari alanda ülkeler arasındaki sınırların kalkarak ekonomilerin küreselleşmesiyle, çok uluslu şirketlerin güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilgiler sunması, bu şirketlere birçok avantajlar sağlayarak rekabet güçlerini arttıracaktır. Bu nedenle ülkeler arasındaki muhasebe uygulamalarındaki farklılıkları gidermek için bazı ülke ve kuruluşlar çeşitli çalışmalarda bulunmaktadır.

Türkiye’de de bu alanda çalışmalar TMSK tarafından yürütülmektedir. TMSK tarafından yayınlanan ve yeni TTK’ya göre işletmelerin uymak zorunda kalacağı standartlardan, TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı’na göre hazırlanan finansal tablolar, mevcut uygulamalarda bir takım değişikliklere neden olacaktır. Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı ile ilgili literatür taraması yapıldığında, konu üzerinde çok fazla çalışma yapılmadığı görülmüştür. Bu anlamda çalışmamız TMS 1’e göre hazırlanacak olan finansal tabloların sunuluşu ile ilgili bilgi eksikliğinin kısmen de olsa giderilmesi ve bundan sonra yapılacak olan çalışmalara da referans olması açısından önemli olacaktır.

Eğitimim süresince bana yol gösteren *tüm hocalarıma*, titiz akademik yaklaşımı ve hep daha iyiye daha doğruya ulaşılması yolundaki değerli fikir ve katkılarıyla çalışmamın her aşamasında desteğini esirgemeyen danışman hocam *Sayın Yrd. Doç. Dr. Yavuz ÇİFTÇİ*’ye teşekkürü borç bilirim.

Hayatım boyunca varlıklarına her zaman ihtiyaç duyacağım, ilgi ve desteklerini her zaman yanımda hissettiğim *aileme* ve son olarak her an yanımda olan, hiçbir fedakârlıktan kaçınmayan, manevi desteği ve emekleriyle tezime katkıda bulunan hayat arkadaşım *Elvan HEYBELİ*’ye sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

## İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	I
ABSTRACT.....	II
ÖNSÖZ.....	III
İÇİNDEKİLER .....	IV
KISALTMALAR LİSTESİ.....	VIII
ŞEKİLLER VE TABLOLAR LİSTESİ.....	XI
GİRİŞ .....	1

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI VE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI'NIN OLUŞTURULMASI SÜRECİ VE ULUSLARARASI UYUMLAŞTIRMA ÇALIŞMALARI

1.1. MUHASEBE STANDARTLARININ OLUŞTURULMASINA VE ULUSLARARASI UYUMLAŞTIRMASINA YÖNELİK OLARAK BAZI ÜLKE VE KURULUŞLARIN FAALİYETLERİ .....	3
1.1.1. Muhasebe Standartlarında Uluslararası Uyumun Gerekliliği .....	5
1.1.2. Muhasebe Standartlarında Uluslararası Uyumlaştırmada Karşılaşılan Sorunlar .....	7
1.1.3. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)'nin Faaliyetleri.....	9
1.1.4. ABD'de Yapılan Çalışmalar (FASB) .....	13
1.1.5. Avrupa Birliği (AB)'nde Yapılan Çalışmalar .....	14
1.2. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARINA UYUM AMACIYLA TÜRKİYE'DE YAPILAN ÇALIŞMALAR.....	17
1.2.1. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)'nin Yaptığı Çalışmalar.....	19
1.2.2. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK)'nin Yaptığı Çalışmalar .....	20

1.2.3. Sigorta ve Reasürans Sektörüne Yönelik Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı'nın Yaptığı Çalışmalar .....	21
1.2.4. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)'nin Yaptığı Çalışmalar ve Yayınlanan Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları ...	22
1.2.5. Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK).....	27

## İKİNCİ BÖLÜM

### TMS 1 FİNANSAL TABLOLARIN SUNULUŞU STANDARDININ İNCELENMESİ

2.1. FİNANSAL TABLOLAR İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER .....	29
2.1.1. Finansal Tablo Kavramı.....	29
2.1.2. Finansal Tabloların Amacı.....	30
2.1.3. Finansal Tablo Kullanıcıları.....	32
2.1.4. Finansal Tabloların Genel Nitelikleri .....	33
2.1.4.1. Anlaşılabilirlik .....	33
2.1.4.2. İhtiyaca Uygunluk .....	34
2.1.4.3. Güvenirlilik.....	35
2.1.4.4. Karşılaştırılabilirlik.....	36
2.1.5. Finansal Tabloların Kullanım Sınırları .....	37
2.1.6. Finansal Tabloların Unsurları .....	38
2.1.6.1. Finansal Durum .....	39
2.1.6.2. Faaliyet Sonuçları .....	40
2.1.6.3. Finansal Durumdaki Değişiklikler.....	41
2.1.7. Finansal Tabloların Düzenlenmesine İlişkin Genel Kabul Görmüş Muhasebe Temel Kavramları .....	41
2.1.8. Finansal Tabloların Sunumu .....	42

2.2. TMS 1 FİNANSAL TABLOLARIN SUNULUŞU STANDARDI.....	44
2.2.1. Standart ile İlgili Tanımlar .....	44
2.2.2. Standardın Amacı.....	45
2.2.3. Standardın İçeriği .....	46
2.2.3.1. Kapsam .....	46
2.2.3.2. Finansal Tabloların Gerçeğe Uygun Sunuluşu ve TFRS'lerle Uyumu .....	49
2.2.3.3. Genel Hususlar .....	51
2.2.3.4. Yapı ve İçerik .....	55
2.3. TMS 1 FİNANSAL TABLOLARIN SUNULUŞU STANDARDINA GÖRE GENEL AMAÇLI FİNANSAL TABLOLARIN İNCELENMESİ.....	56
2.3.1. Finansal Durum Tablosu (Bilanço).....	57
2.3.1.1. Dönen Varlıklar .....	60
2.3.1.2. Kısa Vadeli Borçlar .....	61
2.3.1.3. Finansal Durum Tablosunda veya Dipnotlarda Sunulacak Bilgiler .....	62
2.3.2. Kapsamlı Gelir Tablosu (Gelir-Gider Tablosu) .....	64
2.3.2.1. Dönem Kâr / Zararı.....	68
2.3.2.2. Kapsamlı Gelir Tablosu veya Dipnotlarda Sunulan Bilgiler.....	69
2.3.3. Özkaynak Değişim Tablosu .....	72
2.3.4. Nakit Akış Tablosu .....	73
2.3.5. Dipnotlar .....	75
2.3.5.1. Muhasebe Politikalarının Açıklanması.....	76
2.3.5.2. Tahmindeki Belirsizliğin Kaynakları .....	78
2.3.5.3. Sermaye .....	79
2.3.5.4. Diğer Açıklamalar .....	80

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### TMS 1 FİNANSAL TABLOLARIN SUNULUŞU STANDARDI İLE TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNDEKİ FİNANSAL TABLOLARIN KARŞILAŞTIRILMASI

3.1. TMS UYGULAMALARININ FİNANSAL TABLOLARA ETKİSİ .....	81
3.1.1. Finansal Tabloların Biçimsel Yapısındaki (Sınıflandırmasındaki) Değişiklikler .....	81
3.1.2. Kapsamdaki Değişiklikler .....	83
3.1.3. Ölçümleme / Değerleme Ölçütlerinde Değişiklikler .....	84
3.1.4. Dipnot ve Açıklayıcı Bilgilerdeki Değişiklikler .....	84
3.2. TMS 1 İLE TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNDEKİ FİNANSAL TABLOLARININ KARŞILAŞTIRILMASI .....	85
3.2.1. Genel Olarak TMS 1 ile Tekdüzen Muhasebe Sisteminin Karşılaştırılması .....	85
3.2.2. Finansal Durum Tablosunun (Bilanço) Karşılaştırılması .....	87
3.2.3. Gelir Tablosunun Karşılaştırılması .....	93
3.2.4. Özkaynak Değişim Tablosunun Karşılaştırılması.....	104
3.2.5. Nakit Akış Tablosunun Karşılaştırılması.....	110
<b>SONUÇ VE ÖNERİLER.....</b>	<b>117</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>122</b>
<b>EKLER.....</b>	<b>130</b>

## KISALTMALAR LİSTESİ

- AB** : Avrupa Birliği
- ABD** : Amerika Birleşik Devletleri
- AICPA** : American Institute Of Certified Public Accountants (Amerikan Muhasebeciler Enstitüsü)
- APB** : Accounting Principles Board (Muhasebe Prensipleri Kurulu)
- BDDK** : Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
- EFRAG** : European Financial Reporting Advisory Group (Avrupa Finansal Raporlama Danışma Grubu)
- FASB** : US Financial Accounting Standards Board (ABD Finansal Muhasebe Standartları Kurulu)
- IAS** : International Accounting Standards (Uluslararası Muhasebe Standartları)
- IASB** : International Accounting Standards Board (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)
- IASC** : International Accounting Standards Committee (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi)
- IASCF** : International Accounting Standards Committee Foundation (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Vakfı)
- IFAC** : International Federation of Accountants (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)
- IFAD** : International Forum for Accountancy Development (Uluslararası Muhasebe Mesleğini Geliştirme Forumu)

<b>IFRIC</b>	: International Financial Reporting Interpretations Committee (Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi)
<b>IFRS</b>	: International Financial Reporting Standards (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları)
<b>IOSCO</b>	: International Organization of Securities Commissions (Uluslararası Sermaye Piyasası Kurumları Teşkilatı)
<b>İMKB</b>	: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
<b>İZSMMM</b>	: İzmir Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası
<b>KOBİ TFRS</b>	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standardı
<b>KOBİ</b>	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
<b>MÖDAV</b>	: Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı
<b>MSUGT</b>	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
<b>PCAOB</b>	: US Public Company Accounting Oversight Board (ABD Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu)
<b>SAC</b>	: Standards Advisory Council (Standart Danışma Konseyi)
<b>SDK</b>	: Sigorta Denetleme Kurulu
<b>SEC</b>	: US Securities and Exchange Commission (ABD Sermaye Piyasası Kurumu)
<b>SFRS</b>	: Sigortacılık Finansal Raporlama Standartları
<b>SMMM</b>	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
<b>SPK</b>	: Sermaye Piyasası Kurulu
<b>TDMS</b>	: Tekdüzen Muhasebe Sistemi

<b>TFRS</b>	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
<b>TFRSY</b>	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları Yorumları
<b>THP</b>	: Tekdüzen Hesap Planı
<b>TMS</b>	: Türkiye Muhasebe Standartları
<b>TMSK</b>	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
<b>TMSY</b>	: Türkiye Muhasebe Standartları Yorumları
<b>TMUD</b>	: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
<b>TMUDESK</b>	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
<b>TSRSB</b>	: Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği
<b>TTK</b>	: Türk Ticaret Kanunu
<b>TÜRMOB</b>	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
<b>UFRS</b>	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
<b>UMS</b>	: Uluslararası Muhasebe Standartları
<b>US GAAP</b>	: Generally Accepted Accounting Principles (Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri)
<b>YMM</b>	: Yeminli Mali Müşavir



## ŞEKİLLER VE TABLOLAR LİSTESİ

<b>Şekil 1:</b> Kanun ve Düzenleme Yoluyla Tüm Ülkelerde ve Gelişmiş Sermaye Piyasalarında Benimsenen UFRS'lere Uyumlaştırma Süreci Yaklaşımları ..	4
<b>Şekil 2:</b> Muhasebe Standartları .....	27
<b>Şekil 3:</b> Finansal Raporlar .....	48
<b>Tablo 1:</b> UFRS'ye Geçişin AB Genelinde Gösterdiği Olumlu, Olumsuz Etkileri ve Temel Yararları .....	17
<b>Tablo 2:</b> TMSK Tarafından Yayınlanan TFRS, TMS, TFRSY ve TMSY'ler.....	25
<b>Tablo 3:</b> ABC İşletmesinin TDMS'ne Göre Özet Bilançosu .....	89
<b>Tablo 4:</b> ABC İşletmesinin TMS 1'e Göre Özet Bilançosu .....	93
<b>Tablo 5:</b> X İşletmesinin TDMS'ne Göre Özet Gelir Tablosu .....	97
<b>Tablo 6:</b> X İşletmesinin TDMS'ne Göre Ayrıntılı Gelir Tablosu .....	98
<b>Tablo 7:</b> X İşletmesinin TMS 1'e Göre Özet Kapsamlı Gelir Tablosu.....	101
<b>Tablo 8:</b> X İşletmesinin TMS 1'e Göre Ayrıntılı Kapsamlı Gelir Tablosu .....	102
<b>Tablo 9:</b> Y İşletmesinin Ayrıntılı Bilançosundaki Özkaynaklar Bölümü .....	105
<b>Tablo 10:</b> Y İşletmesinin TDMS'ne Göre Özkaynaklar Değişim Tablosu.....	107
<b>Tablo 11:</b> TMS 1'e Göre Özkaynak Değişim Tablosu .....	109
<b>Tablo 12:</b> Z Anonim Şirketinin TDMS'ne Göre Bilançosu .....	111
<b>Tablo 13:</b> Z Anonim Şirketinin TDMS'ne Göre Gelir Tablosu .....	112
<b>Tablo 14:</b> Z Anonim Şirketinin Satışların Maliyeti Tablosu .....	112
<b>Tablo 15:</b> Z Anonim Şirketinin TDMS'ne Göre Nakit Akış Tablosu.....	114
<b>Tablo 16:</b> Z Anonim Şirketinin TMS 7'ye Göre Nakit Akış Tablosu .....	115

## GİRİŞ

Günümüzde, küreselleşme süreci ile birlikte ülke ekonomilerinin dışa açılması sonucu, uluslararası ekonomik ilişkiler artmış ve birbirine bağımlı hale gelmiştir. Bununla birlikte çok uluslu şirketlerin faaliyetlerini dünya geneline yaygınlaştırma çabaları yoğunlaşmıştır. Uluslararası düzeyde meydana gelen bu gelişmeler finansal raporlama ve muhasebe uygulamaları açısından birtakım problemleri veya farklılıkları da beraberinde getirmiştir.

Her ülkede hazırlanan finansal tabloların farklı içerikte olması, bu finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini ortadan kaldırmaktadır. Ülkelerin farklı muhasebe kural ve uygulamalarına sahip olması nedeniyle uluslararası alanda ortaya çıkan çeşitli sorunların giderilmesi için bazı ülke ve kuruluşlar girişimlerde bulunmaktadır. Bu kuruluşlardan en önemlisi Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)'dur. Son yıllarda IASB'ın yayınladığı standartlara uyum sağlamak amacıyla birçok ülkenin düzenlemeler yaptığı görülmektedir. Artık her ülkenin benimseyip uygulayabileceği ortak muhasebe standartlarının oluşturulması için çaba sarf edilmektedir.

Türkiye'de de uluslararası muhasebe standartlarına uyum sağlama amacıyla başta Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK) ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) olmak üzere, birçok kuruluş tarafından düzenlemeler yapıldığı görülmektedir. Bu kuruluşlardan özellikle TMSK'nın kurulmasıyla, Türkiye'de standart hazırlama konusundaki karmaşanın sona erdirilmesi ve tüm işletmeleri kapsayacak biçimde Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)'nin yayımlanması hedeflenmiştir.

Ülkemizde TMSK tarafından yayınlanan Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) setinin uygulanmasında yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK) dönüm noktasıdır. TTK'ya göre; gerçek ve tüzel kişiler, gerek ticari defterlerini tutarken, gerekse bireysel ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken TFRS'lere, kavramsal çerçeve ve yorumlarına uymak zorundadır.

TMS'lerin yürürlüğe girmesiyle mevcut uygulamalarda birtakım değişikliklerin yapılması kaçınılmaz olacaktır. Yayınlanan standartlardan TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı, finansal tabloların sunuluşlarında da birtakım değişiklikleri meydana gerektirecektir. TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı'nda işletmelerin genel amaçlı finansal tablolarının, önceki dönemin finansal tablolarıyla ve diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılmasına olanak verecek biçimde sunulması için gerekli olan temel unsurlar açıklanmıştır.

Bu çalışmanın amacı, TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı'nın incelenerek mevcut uygulamadaki finansal tablolarda yol açacağı değişikliklerin ortaya konulmasıdır.

Çalışmanın birinci bölümünde; Uluslararası Muhasebe Standartları'nın oluşum süreci ve bu standartlara uyum amacıyla çeşitli ülke ve kuruluşların yaptıkları çalışmalar ele alınacaktır. Bunun yanı sıra, Türkiye'de uluslararası muhasebe standartlarına uyum sağlamaya yönelik çalışmalar anlatılacaktır.

İkinci bölümde, TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı ele alınarak bu kapsamda, finansal tablolar ile ilgili genel bilgiler verilecek ve TMS 1'de tanımlanan genel amaçlı finansal tablolar incelenecektir.

Çalışmanın üçüncü ve son bölümünde ise, TMS 1 kapsamındaki genel amaçlı finansal tablolar ile mevcut Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne göre hazırlanan finansal tabloların karşılaştırılması yapılarak ortak ve farklı yönleri ortaya konulacaktır.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI VE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI'NIN OLUŞTURULMASI SÜRECİ VE ULUSLARARASI UYUMLAŞTIRMA ÇALIŞMALARI

#### 1.1. MUHASEBE STANDARTLARININ OLUŞTURULMASINA VE ULUSLARARASI UYUMLAŞTIRMASINA YÖNELİK OLARAK BAZI ÜLKE VE KURULUŞLARIN FAALİYETLERİ

Şirketler ve piyasalarda yaşanan gelişmeler, güvenilir finansal bilgilerin uluslararası düzeyde karşılaştırılabilirliğinin sağlanmasını zorunlu kılmaktadır. Başka ülkelerden fon sağlamak isteyen bir şirketin finansal tablolarının ayrıca bir düzeltmeye veya yeniden düzenlemeye ihtiyaç göstermeksizin diğer ülkelerde de kabul görmesi, başta maliyetlerin azalması ve yatırımcının korunması olmak üzere pek çok avantaj sağlamaktadır<sup>1</sup>.

Uyumlaştırma (harmonization), her ülkede farklılaşan ihtiyaçların mantıksız çatışmalara yol açmadan sadece bir yolla uyumlu hale gelmesine ve ülkelerin raporlama yapmalarına izin vermektir<sup>2</sup>. Ekonomik küreselleşme nedeniyle ülkeler arasındaki muhasebe uygulamalarındaki farklılıkların giderilmesi için, ülkelerin ortak standartlar oluşturması kaçınılmaz bir durum haline gelmektedir. Bu sebeplerden dolayı ülkeler arasındaki farklılıkların giderilmesi için birçok ülke ve kuruluş muhasebe standartlarında uluslararası uyumu sağlamak için çeşitli faaliyetlerde bulunmaktadır.

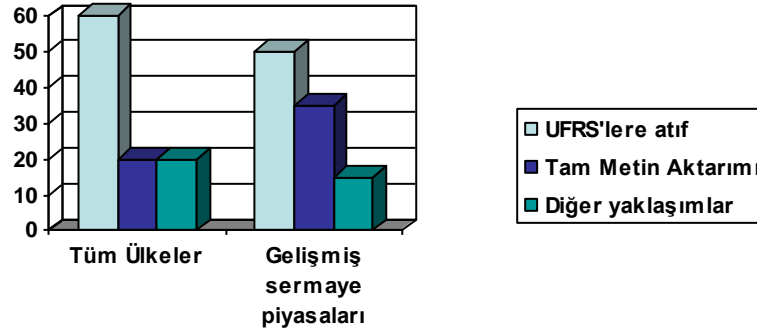
Uyumlaştırmaya ilişkin çalışmalar Grafik 1'de gösterilmiştir. Grafikten de anlaşılacağı üzere uyumlaştırma sürecinde üç farklı yaklaşım vardır. Bunlardan en yaygın kabul göreni Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)'na atıfta bulunmak suretiyle uyumlaştırma sürecini gerçekleştirmedir.

---

<sup>1</sup> ÇELİK, Orhan, "Uluslararası Muhasebe Standartlarına İlişkin Gelişmelere: Dünya ve Türkiye", s.3, [http://dosya.izsmmmo.com/documan/TMSS\\_XII\\_BILDIRILER/orhan\\_celik.doc](http://dosya.izsmmmo.com/documan/TMSS_XII_BILDIRILER/orhan_celik.doc) (Erişim Tarihi: 09.03.2009).

<sup>2</sup> ÇANKAYA, Fikret, "Uluslararası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama: Rusya, Çin ve Türkiye Karşılaştırması", *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt 3, Sayı 6, 2007, s.129.

**Şekil 1:** Kanun ve Düzenleme Yoluyla Tüm Ülkelerde ve Gelişmiş Sermaye Piyasalarında Benimsenen UFRS'lere Uyumlaştırma Süreci Yaklaşımları



**KAYNAK:** AKDOĞAN, Nalân ve TENKER, Nejat, *Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri*, 12. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007, s.19.

Son yıllarda uyumlaştırma yaklaşımı terk edilerek, dünya çapında uygulanabilecek tek bir muhasebe standartları seti oluşturulabilmesi için, ilgili kuruluşların birlikte çalışmalarını ifade eden yakınsama yaklaşımı (convergence) benimsenmeye başlanmıştır.

Ülkelerin UFRS'ye uyumu esas olarak; mali tabloların uluslararası karşılaştırılabilirliğini sağlaması, uluslararası sermaye akışını arttırması ve çok uluslu şirketlerin mali tablolarının hazırlanması maliyetini düşürmesi sürecidir. Küreselleşmenin sonucu olarak uluslararası muhasebe standartlarının gerekli ve zorunlu hale geldiği söylenebilir ve Dünyanın birçok ülkesinde, ulusal muhasebe sistemlerinin UFRS ile uyumlaştırma çalışmaları yapılmıştır ve yapılmaya devam etmektedir<sup>3</sup>. Ancak, yakın zamana kadar bu konuda geniş kapsamlı bir görüş birliği sağlanması mümkün olamamıştır<sup>4</sup>.

Muhasebe standartlarında uluslararası uyumu sağlamak amacıyla; uyumlaştırma, günümüze kadar yapılan akademik nitelikli çalışmalarda birçok muhasebe araştırmacısı tarafından en çok savunulan ve kabul gören yaklaşım olarak ön plana çıkmıştır. Resmi veya özel kuruluşlar tarafından oluşturulan, bölgesel ve

<sup>3</sup> ÇANKAYA, Fikret, a.g.m., s.133.

<sup>4</sup> ÇİFTÇİ, Yavuz ve ERSERİM, Alper, "Muhasebe Standartlarında Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi", s.2, [http://bandirma.balikesir.edu.tr/bildiriler/34\\_Yavuz\\_Ciftci\\_Alper\\_Erserim.doc](http://bandirma.balikesir.edu.tr/bildiriler/34_Yavuz_Ciftci_Alper_Erserim.doc) (Erişim Tarihi: 05.03.2009).

küresel boyutta yirmiye aşkın organizasyon tarafından muhasebe ölçme ve raporlama uygulamalarının uyumlaştırılması yönünde çalışmalarda bulunulmuştur<sup>5</sup>.

Aşağıda bu çalışmaların bazıları ele alınacaktır.

### **1.1.1. Muhasebe Standartlarında Uluslararası Uyumun Gerekliliği**

İşletme ile ilgili bilgilerin ihtiyaç sahibi taraflara sunulmasında finansal raporlar; finansal raporların oluşturulması açısından da muhasebe teori ve uygulamaları çok önemlidir. Ülkeler kendi şartlarına, ekonomik yapısına, yasal düzenine, politik sistemine vb. bağlı olarak, işletme ile ilgili faaliyet sonuçlarının ve finansal durumlarının açık, anlaşılır, anlamlı, gerçeğe uygun bir şekilde gösterilebilmesi açısından kendi kurallarını, standartlarını oluşturmuşlardır.

Finansal raporların anlaşılır, tutarlı, tarafsız ve karşılaştırılabilir nitelikte sunulması, bu raporları kullanan kişi ve kurumların sağlıklı karar almalarında önemli rol oynamaktadır. Bunun sağlanması için, muhasebe ve raporlamanın belirlenmiş yüksek düzeyde ilke ve standartlara uygun olarak yapılması ve ülke içinde muhasebe uygulamalarındaki farklılıkların giderilmesi gereklidir<sup>6</sup>. Standartlara olan ihtiyaç ilk olarak ülke içinden geldiği için öncelikle ulusal muhasebe uygulamalarındaki farklılıkları gidermek gereklidir.

Ancak zaman içinde, küreselleşme hareketlerinin artması, uluslararası ticaretin, para ve sermaye hareketlerinin çok önemli boyutlara ulaşması; benzer olayların aynı şekilde ifade edilebilmesi, güvenilir, anlamlı ve gerçeğe uygun, karşılaştırılabilir bilgilerin üretilmesi ve tarafların ihtiyaçlarının en iyi şekilde karşılanması açısından, muhasebe alanında uluslararası standartların oluşturulması gereğini ortaya çıkarmıştır. Oluşturulacak yüksek kaliteli standartlarla, muhasebe riskinin ortadan kaldırılarak daha fazla yatırım, ticaret ve büyümenin gerçekleşmesine olanak sağlanması hedeflenmektedir.

---

<sup>5</sup> AĞCA, Ahmet, “Ülke Muhasebe Sistemlerindeki Farklılıklar ve Bu Farklılıklardan Kaynaklanan Sorunlara Getirilen Çözüm Önerileri”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı 8, Haziran 2003, s.9.

<sup>6</sup> ÇİFTÇİ, Yavuz ve ERSERİM, Alper, a.g.m., s.6.

Uluslararası muhasebe standartlarına ihtiyaç duyulmasının sebepleri aşağıdaki gibi özetlenebilir<sup>7</sup>:

- Küreselleşme olgusunun gereği,
- Uluslararası finansal piyasaların gelişmesi,
- Çok uluslu şirketlerin ortaya çıkması,
- Sermaye piyasalarının gelişmesi,
- İşletmelerin dünyaya açılabilmesinin gereği,
- Muhasebe uygulamalarında ve bağımsız denetim sürecinde ortaya çıkan usulsüzlüklerin saptanabilmesi,
- Uluslararası şirketlerin farklı ülke uygulamaları nedeniyle karşılaşmakta oldukları sıkıntıların ortadan kaldırılması gereği,
- Uluslararası piyasalarda fon temini için ortak bir muhasebe dili kullanılmasının gerekliliği,
- Doğru, güvenilir, uyumlu, şeffaf ve karşılaştırılabilir finansal tabloların hazırlanması gereği.

Muhasebe uygulamalarındaki farklılıkları azaltmak için çalışmalar, yıllardır sürdürülmektedir. Çünkü sınır ötesi yatırımlar, borçlanmalar ve ticaretin küreselleşmesi uyumlaştırmaya olan ihtiyacı arttırmıştır. Muhasebe standartlarında uluslararası uyumlaştırmının sağlayacağı yararlarından bazıları aşağıdaki gibi sıralanabilir<sup>8</sup>:

- Uyumlaştırma, güvenilir ve yüksek kalitede raporlamayı garanti eder,

---

<sup>7</sup> UYSAL, Mustafa, "Türk Vergi Sistemi Açısından Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Uyum", s.2, [http://www.ebso.org.tr/b2b/haber/resimler/UFRS\\_UYUM\\_12\\_slayt\\_97.ppt](http://www.ebso.org.tr/b2b/haber/resimler/UFRS_UYUM_12_slayt_97.ppt) (Erişim Tarihi: 10.03.2009).

<sup>8</sup> MOGUL, S. Samir, "Harmonization of Accounting Standarts", Chartered Accountant, Ocak 2003, s.681-682.

- Ülkenin ekonomik ve finansal gelişimine önemli katkıları olduğu kanıtlanabilir,
- Çeşitli ülkelerde ortaklık ve şubeleri olan çok uluslu şirketlerin performansını sistematik olarak değerlendirme ve inceleme imkânı sağlar,
- Şirketlerin yerel ve uluslararası benzerleri ile daha kolay ve anlamlı şekilde karşılaştırılması olanağını sağlar,
- Şirketlerin uluslararası kredibilitesini artırır,
- Uluslararası sermaye piyasalarına giriş konusunda öncülük yaparak sermaye maliyetlerinin azalması ve şirket performanslarının artmasına neden olabilir.

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

Başlangıç aşamasında UFRS'lere geçişte ülkeler çeşitli sorunlarla karşılaşmış ve karşılaşmaktadırlar. Ancak bu sorunlar kolaylıkla ortadan kaldırılabilecek sorunlar olmadıkları için halen UFRS'lere geçişte zorlanılmaktadır. Ayrıca standartların uzun, çok karmaşık, ilke bazlı ve Anglo-Sakson sistemine daha yatkın olması da standartların uygulanabilirliğini olumsuz olarak etkileyen etkenlerdir<sup>9</sup>.

UFRS'ye uyumlaştırma sürecine karşı ileri sürülen görüşler de vardır. Bu görüşlerin en önemlisi ülkeler arası geçerli muhasebe uygulama farklılıklarının büyüklüğüdür. Ulusal muhasebe standartları ve uygulayıcılarının UFRS'yi uygulamada zorluklarla karşılaşmaları, uygulayıcıların bu standartları uygulamadaki yetersizlikleri, uygulamanın getireceği aşırı maliyetler, politik çıkarlar ve yasal düzenlemeler nedeniyle ulusal muhasebe sisteminde standartların uygulanmasına karşı çıkan düşüncelerle de karşılaşılmaktadır.

---

<sup>9</sup> SELİMOĞLU, Seval Kardeş, "Dünyadaki Uygulamalarından Hareketle Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar Üzerindeki Genel Etkileri", s.5, [http://dosya.izsmmmo.com/documan/TMSS\\_XII\\_BILDIRILER/seval\\_selimoglu.doc](http://dosya.izsmmmo.com/documan/TMSS_XII_BILDIRILER/seval_selimoglu.doc) (Erişim Tarihi: 08.03.2009).



Ulusal muhasebe standartları uygulayıcıları tarafından finansal raporlama standartlarına olan ihtiyacın her zaman kabul görmemesi nedeniyle dünyada tek bir dil haline getirilmeye çalışılan muhasebe standartlarında engellemelerle karşılaşmaktadır. Yabancı etkilere karşı direnme şeklinde ortaya çıkan milliyetçilik, değişmesi mümkün olmayan gelenekler, farklı çevresel etkiler uyumlaştırmanın gerçekleşmesindeki problemlerdir. Ayrıca, bazen ülkeler arası farklılıklar gerekli ve uygun olabilir. Örneğin; farklı gelişme aşamalarında ya da farklı finansman kaynaklarına dayanan ülkelerde farklı muhasebe sistemlerine yönelme gerekli görülebilir.

Bütün bunların yanında, uyumlaştırma nedeniyle ülke genelinde işletmelerin katlanacağı sistem değiştirme maliyetleri (zaman ve ekonomik kayıplar) uyumlaştırmaya karşıt görüşlerin artmasına neden olmaktadır. Aynı şekilde standartlaşmanın sonucunda işletmelerin kolayca analiz edilmeleri nedeniyle, yatırımcılar piyasaya yeni giren işletmelere yönelebilirler. Bu da söz konusu piyasadaki küçük işletmelerin finansal açıdan kayba uğramasına veya çıkmaza girmesine neden olabilir<sup>10</sup>.

Uluslararası uyumlaştırma çalışmalarını engelleyici nitelikte olan faktörleri genel olarak aşağıdaki gibi sıralayabiliriz<sup>11</sup>:

- Uluslararası alanda yaptırım gücüne sahip bir otoriterin bulunmaması,
- Değişime karşı engelleyici muhasebe sistemleri,
- Uluslararası muhasebe standartlarını uygulamanın ülkelere getirdiği farklı ekonomik sonuçlar,
- Bazı ülkelerdeki muhasebe meslek kuruluşlarının etkin olmamasıdır.

---

<sup>10</sup> ÇANKAYA, Fikret, a.g.m., s.130.

<sup>11</sup> ÇİFTÇİ, Yavuz ve ERSERİM, Alper, a.g.m., s.5-6.

Muhasebe standartlarında uluslararası birlik sağlama çabalarına karşı ileri sürülen bazı eleştiriler aşağıdaki gibidir<sup>12</sup>:

- Uluslararası standartlar, sadece çok uluslu şirketlerin ve büyük denetim firmalarının yararlarını gözetmekte, bunların işlerini kolaylaştırmayı hedeflemektedir.

- Ülkelerin farklı sosyal, ekonomik, yasal vb. yapıda olmaları standartların uygulamasını güçleştirdiği gibi, bunların uygulanması yönünde baskı yapılması özellikle kalkınmakta olan ülkelerin yararlarına ters düşebilmektedir.

- Uluslararası standartların hangi kuruluşlar tarafından hazırlanması gerektiği ve ülkelerin bunlara uymaya nasıl zorlanabileceği sorunu çözümlenmesi zor konulardandır.

Uluslararası uyumlaştırma pek çok değişimi de beraberinde getiren bir olaydır. Uyumlaştırma çalışmalarının standartları oluşturanlar, uygulayanlar, denetçiler ve finansal tablo kullanıcıları için önemi büyüktür. UFRS'lere uyumlaştırma yüksek kaliteli standartların uygulanışı anlamına gelmektedir ki, bu da özellikle kamu yararı, ülkeler arasında sermaye hareketleri ve ekonomik büyümeyi devam ettirmek açısından yaşamsal öneme sahip bir değişim ve gelişimdir<sup>13</sup>.

### **1.1.3. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)'nun Faaliyetleri**

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB); merkezi Londra-İngiltere'de bulunan, uluslararası muhasebe standartlarını hazırlama ve yayımlama konusunda genel kabul görmüş, bağımsız ve özerk tek otoritedir.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)'nun başlangıcı, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)'ne dayanmaktadır. Komite; Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve ABD'de bulunan muhasebe örgütlerinin aralarında imzaladıkları bir anlaşma sonucunda 1973 yılında kurulmuştur.

<sup>12</sup> ÇİFTÇİ, Yavuz, "Türkiye'de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları", *İ.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi*, Cilt 26, Sayı 2, Kasım 1997, s.186.

<sup>13</sup> SELİMOĞLU, Seval Kardeş, a.g.m., s.7.

Muhasebe örgütlerinin uluslararası alandaki çalışmaları, 1977 yılında Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) çatısı altında organize olmuştur. 1981 yılında, IASC ve IFAC; IASC'ın Uluslararası Muhasebe Standartlarını oluşturmada ve uluslararası muhasebe sorunları üzerinde tartışma çalışmaları yayınlama konusunda tek ve tam yetkili olduğu konusunda anlaşmaya vardılar<sup>14</sup>. Mayıs 2000'de başlatılan yeniden yapılandırma kapsamında, IASC Tüzüğü değiştirilerek; IASC, bir üst yapı olarak IASC Vakfı'na (International Accounting Standards Committee Foundation-IASCF) dönüştürülmüş ve Uluslararası Muhasebe Standartları yayınlama görevi yeni kurulan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)'na devredilmiştir<sup>15</sup>. IASC'ın ana hedefleri kuruluş sözleşmesinin 2. maddesinde aşağıdaki gibi belirtilmiştir:

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

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

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

Bu doğrultuda IASB'ın görevleri aşağıdaki gibidir<sup>16</sup>:

- Kaliteli, şeffaf ve anlaşılır uluslararası muhasebe standartları geliştirmek,
- Ulusal muhasebe standartlarını ve uluslararası muhasebe standartlarını birbirine yaklaştırmak,
- Taslakları (Exposure Draft) çıkartmak ve geliştirmek,

<sup>14</sup> TÜRMOB, <http://turmob.org.tr/uluslararasi/IASB.doc> (Erişim Tarihi: 10.03.2009).

<sup>15</sup> ÇİFTÇİ, Yavuz ve ERSERİM, Alper, a.g.m., s.8.

<sup>16</sup> TMSK, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu 2007 Yılı Faaliyet Raporu, s.24, [http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/2007\\_Faaliyet\\_Raporu.doc](http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/2007_Faaliyet_Raporu.doc) (Erişim Tarihi: 03.03.2009).

- Standart Yorumlama Komitesi (IFRIC) tarafından oluşturulan yorumları onaylamak,
- Oluşturulmakta olan bir standartla ilgili ulusal standartları ve uygulamaları gözden geçirmek,
- Büyük projelerde görüş almak üzere uzmanlardan oluşan komiteler kurmak,
- Büyük projelere, önceliği olan işlere ve gündeme ilişkin Standart Danışma Konseyi (SAC)'ne danışmak,
- Her bir proje için şart olmamakla beraber, standartlar oluşturulmadan önce, standardın her çevrede uygulanabilir ve işleyebilir olduğundan emin olmak için hem gelişmiş ülkelerde hem de gelişmekte olan pazarlarda saha analizi (field test) yapmak.

1973-2000 yılları arasında IASC adıyla görev yapan Kurul'un bu tarihe kadar yayımlamış olduğu standartlar "Uluslararası Muhasebe Standardı-UMS (International Accounting Standards-IAS)" olarak adlandırılmıştır. 2001 yılından sonra IASB, o güne kadar yayımlanan uluslararası muhasebe standartlarını aynı adla kabul ederek, bunlarla ilgili uyumlaştırma ve güncelleştirme çalışmalarını başlatmıştır. Bu tarihten sonra IASB tarafından kabul edilerek yürürlüğe konan standartlar ise, "Uluslararası Finansal Raporlama Standardı-UFRS (International Financial Reporting Standards-IFRS)" adı altında yeni kod verilerek yayımlanmaktadır. Bütün standartlar (UMS ve UFRS'ler) da set olarak "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları" olarak tanımlanmıştır<sup>17</sup>.

Ülkemizden Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) 1974 yılından beri, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) da 1994 yılından beri IASC şimdiki adıyla IASB üyesidirler<sup>18</sup>.

<sup>17</sup> ÇİFTÇİ, Yavuz ve ERSERİM, Alper, a.g.m., s.8.

<sup>18</sup> BOSTANCI, Serpil, "Küreselleşen Muhasebe Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu", *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 59, Nisan-Mayıs-Haziran 2002, s.5.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)'nin çalışmalarını, çok sayıda uluslararası kuruluş desteklemektedir. Özellikle 1990 yılından bu yana uluslararası muhasebe standartlarının gelişimi ile ilgili çalışmalarda rol alan ve halen IASB'ın da çalışmalarında aktif rol alan kuruluşlar şu şekilde ifade edilebilir<sup>19</sup>:

- Avrupa Komisyonu
- Avrupa Finansal Raporlama Danışma Grubu (European Financial Reporting Advisory Group - EFRAG)
- Uluslararası Sermaye Piyasası Kurumları Teşkilatı (International Organization of Securities Commissions –IOSCO)
- Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants - IFAC)
- Uluslararası Muhasebe Mesleğini Geliştirme Forumu (International Forum for Accountancy Development - IFAD)
- ABD Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (US Financial Accounting Standards Board - FASB)
- ABD Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (US Public Company Accounting Oversight Board - PCAOB)
- ABD Sermaye Piyasası Kurumu (US Securities and Exchange Commission - SEC)

1973 yılından beri faaliyet göstermekte olan Komite uluslararası uyum konusunda atılan en önemli adım olarak kabul edilmektedir. Ancak, Komite'nin bu üstlendiği misyonu ne ölçüde başardığı çokça tartışılan bir konu olmaktadır. Halen, muhasebe uygulamaları konusunda ülkeler arasında büyük farklılıklar bulunmaktadır. Bu yönde Komite'ye getirilen en büyük eleştiri, yayınlanan standartlarda oldukça fazla alternatif uygulamaya yer verilmesi konusunda

---

<sup>19</sup> ÇELİK, Orhan, a.g.m., s.5-6.

odaklaşmaktadır. Yapılan bu eleştiriler, Komite'nin standartlardaki alternatif uygulamaları azaltmak yönünde çalışmalarına neden olmuştur<sup>20</sup>.

Uluslararası muhasebe standartlarının geliştirilme sürecinin uluslararası kuruluşlar tarafından desteklenmesi standartların uygulama alanının genişlemesi bakımından son derece önemlidir<sup>21</sup>.

#### **1.1.4. ABD’de Yapılan Çalışmalar (FASB)**

Dünya’da uyumlaştırmayla ilgili çalışmalar içinde üzerinde özellikle durulması gerekenlerden biri de ABD’deki uygulamalardır. ABD’de standart oluşturma çalışmaları 1939 yılında Amerikan Muhasebeciler Enstitüsü (American Institute Of Certified Public Accountants- AICPA) tarafından yayınlanan 51 adet Muhasebe Araştırma Bülteni ile başlamıştır. Bu kuruluşun çalışmaları çeşitli nedenlerle başarısız bulunmuş ve 1965 yılından itibaren muhasebe standardı oluşturma çalışmaları Muhasebe Prensipleri Kurulu (Accounting Principles Board-APB) tarafından yayınlanan 31 adet görüş ile devam etmiştir. Bu kuruluşun çalışmaları da gereksinimleri karşılayamamış ve başarısız olmuştur<sup>22</sup>. 1973’ten itibaren ise bağımsız bir kuruluş olarak yetkilendirilen Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board-FASB) tarafından çalışmalar halen devam etmektedir.

FASB’ın, standartları oluştururken iki temel dayanağı vardır. Bunlar; sadece kamu muhasebesi mesleğinin değil, tüm ekonomik kitlenin ihtiyaç ve görüşlerine cevap vermesi ve “Due process = doğrudan katılımcı süreç” sistemi ile tüm ilgili kişilere görüşlerini bildirmeleri için bol miktarda fırsat sağlayarak kamuoyu ile tam bir görüş birliği içinde çalışılmasıdır<sup>23</sup>.

Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (US-GAAP) ile UFRS arasında 2002 yılında başlayan yakınsama süreci son yıllarda giderek hız

<sup>20</sup> BAŞPINAR, Ahmet, “Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, *Maliye Dergisi*, Sayı 148, Ocak-Nisan 2005, s.56.

<sup>21</sup> ÇELİK, Orhan, a.g.m., s.6.

<sup>22</sup> KARAPINAR, Aydın, “Uluslararası Muhasebe Standartlarında Firma Kârı Üzerine Etki Eden Alternatif Muhasebe Politikalarına ve Türkiye’nin Uyum Derecesine İlişkin Bir Araştırma”, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara, 2000, s.59.

<sup>23</sup> BAŞPINAR, Ahmet, a.g.m., s.43.

kazanmıştır. Bu sürecin hızlanmasının temel sebebi ABD’de yaşanan muhasebe skandalları olmuştur. ABD ile IASB arasındaki yakınsama süreci FASB ile IASB arasında yürütülmektedir<sup>24</sup>. IASB-FASB arasında, UFRS’ler ile US-GAAP arasındaki farkları gidermek üzere, 18 Eylül 2002 tarihinde imzalanan Norwalk Anlaşması ile Yakınsama Projesi (Convergence Project) başlatılmıştır. Söz konusu anlaşma, 27 Şubat 2007’de güncellenmiş ve dünya sermaye piyasalarında kullanılması amacıyla yüksek kalitede ve geniş kullanımlı muhasebe standartlarının geliştirilmesi ortak amaç olarak belirlenmiştir. Aralık 2006’da FASB üyeleri, IASB ile ileriye yönelik olarak UFRS konusunda ortak çalışma kararı alınmasıyla; ortak çalışma grubunun uyumlaştırma çalışmalarının ilk parçasını, bilânço, gelir tablosu ve nakit akım tablosu ile bunların alt bölümlerinin ele alınması oluşturmaktadır<sup>25</sup>.

Yakınsama sürecinin ilk aşamasında ABD Sermaye Piyasası Kurulu (Securities and Exchange Commission-SEC) düzenlemelerine tabi yabancı şirketlerin finansal tablolarının US-GAAP yerine UFRS veya genel kabul görmüş yerel muhasebe standartlarını kullanarak sunması durumunda, kazançlarının ve net varlıklarının US-GAAP’e göre düzenlenmiş rakamları ile mutabakatı gerekmektedir. Bu süreç Kasım 2007’de değişmiştir. Buna göre; SEC yabancı şirketler için mutabakat gerekliliğini kaldırmıştır. Ağustos 2008’de ise; SEC ABD’de UFRS’lerin nihai adaptasyonu ile ilgili “yol haritası” açıklamıştır. Buna dayalı olarak 2009’da sınırlı sayıdaki şirketler grubu için UFRS’lerin erken uygulanması mümkün olabilecektir. 2011’de yerli şirketlerin şu anda ortak proje kapsamında geliştirilen standartların uygulanıp uygulanmayacağına karar verilecektir<sup>26</sup>.

### **1.1.5. Avrupa Birliği (AB)’nde Yapılan Çalışmalar**

Avrupa Birliğinde (AB); üye ülkelerin serbest ticaret yapabilecekleri tek bir pazar oluşturma amacı doğrultusunda, üye ülkelerin muhasebe uygulamalarının başlangıçtan itibaren uyumlaştırılması amaçlanmıştır. AB tarafından muhasebe standartlarının uyumlaştırılmasına ilişkin çalışmalar 1957 Roma Anlaşması hükümleri uyarınca üye ülkelerin şirketler kanunlarının uyumlaştırılması gereği

---

<sup>24</sup> ÇELİK, Orhan, a.g.m., s.9.

<sup>25</sup> ÇİFTÇİ, Yavuz ve ERSERİM, Alper, a.g.m., s.12-13.

<sup>26</sup> ÇELİK, Orhan, a.g.m., s.9.

çerçevesinde gerçekleştirilmektedir. AB tarafından muhasebe standartlarının uyumlaştırılmasına ilişkin girişimler “direktifler” aracılığı ile yürütülmektedir. Bu amaçla “Dördüncü”, “Yedinci”, ve “Sekizinci” direktifler yayımlanmıştır<sup>27</sup>. Bunlardan 25.07.1978 tarihinde yayımlanan Dördüncü Direktif, ortaklıklara ilişkin mali tabloların yapısı ve düzenlenmesi, 13.07.1983 tarihinde yayımlanan Yedinci Direktif, ortaklıklara ilişkin konsolide mali tabloların yapısı ve düzenlenmesi ve 10.04.1984 tarihinde yayımlanan Sekizinci Direktif ise ortaklıkların mali tablolarının yasal denetiminden sorumlu kişilerin (muhasebe meslek mensuplarının) nitelikleri konularındadır<sup>28</sup>.

Bu direktiflerle ilgili uygulamalar AB’de muhasebe uyumlaştırması için yapılan ilk çalışmadır denilebilir. Fakat uygulamada direktiflerin teknik olarak yeterli olmaması, direktiflerin yayınlanmasından sonra oluşan ekonomik ve teknolojik gelişmeler karşısında yenilenmemesi, üye ülkelerin bu direktifleri kanunlaştırmasında zaman farklılıklarının bulunması, büyük şirketlerin uluslararası sermaye piyasalarından AB muhasebe standartlarına uymaları durumunda yeterince yararlanamamaları gibi problemlerle karşılaşmıştır<sup>29</sup>.

1990 yılında düzenlenen bir konferansta AB’de muhasebe uygulamalarının uyumu ele alınmış ve bu konuda çalışmalar yapmak üzere 22 üyeden oluşan “Muhasebe Danışma Kurulu” oluşturulmuştur. Söz konusu Kurul ve AB yetkili organlarının yaptığı değerlendirmeler sonucunda, 14.11.1995 tarihinde “Muhasebe Uyumu: Yeni Bir Strateji Bire Bir Uluslararası Uyum” başlıklı bir bildiri yayımlanmıştır. Söz konusu bildiride aşağıdaki öneriler ön plana çıkmıştır<sup>30</sup>:

- Uluslararası faaliyet gösteren Avrupa şirketlerini muhasebe yönergeleri dışında tutmak ve bu şirketleri muhasebe standartlarında serbest bırakmak,
- Mevcut muhasebe yönergelerini güncelleştirmek,

<sup>27</sup> ÇELİK, Orhan, a.g.m., s.6.

<sup>28</sup> KOÇ YALKIN, Yüksel ve AKDOĞAN, Nalân, *Avrupa Topluluğu 4., 7., ve 8. Yönergeleri Çevirileri, TURMOB Yayınları*, Yayın No:9, Ankara, 1994.

<sup>29</sup> ÜSTÜNDAĞ, Saim, “Avrupa Birliği’nde Finansal Raporlama, Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği”, s.161, [http://www.tsrbs.org.tr/NR\rdonnlyres\3237B818-8EF0-4D5C-A006-8FE8DF-4DAAF1\1340\Ceyma\\_160165.pdf](http://www.tsrbs.org.tr/NR\rdonnlyres\3237B818-8EF0-4D5C-A006-8FE8DF-4DAAF1\1340\Ceyma_160165.pdf) (Erişim Tarihi: 02.03.2009).

<sup>30</sup> ZAFİF, Figen, “Avrupa Birliği Muhasebe Standartlarında Son Gelişmeler”, *1. Uluslararası Muhasebe Konferansı: Yakınsama Yolunda*, İstanbul, 3-5 Kasım 2004, *MÖDAV*, s.139.



- Avrupa Muhasebe Standartları Kurulu'nu kurmak,
- Amerika ile karşılıklı muhasebe standartlarını tanıma anlaşması yapmak,
- IASB'a üye olmak.

Avrupa Komisyonu, AB'deki sermaye piyasalarının rekabet gücünü arttırmak ve bu piyasaları bütünleştirmek amacıyla Haziran 2000'de AB'ye üye ülkelerdeki borsaya kayıtlı şirketlerin mali tablolarını UMS ile uyumlu hazırlamaları konusunda tebliğ yayınlamıştır. Avrupa Komisyonu Eylül 2001'de ise söz konusu şirketlerin mali tablolarını 2005 yılından itibaren UFRS'ye uygun olarak hazırlamalarını resmen önermiştir. Fransa ve Almanya'nın zorlaması ile kote edilmiş borçları olan şirketler ve uluslararası kabul görmüş muhasebe ilke kurallarını (US-GAAP) kullanan şirketler için UFRS'ye adaptasyonun 2007'ye kadar ertelenmesi konusunda öneride ilave değişiklik yapılmıştır. Bu öneri Mart 2002'de Avrupa Parlamentosu tarafından onaylanmış ve AB'deki kote edilmiş şirketlerin büyük çoğunluğunu etkisi altına almıştır. 7000 şirket 1 Ocak 2005 yılından itibaren UFRS uygulamalarına geçmiştir. AB'nin genişlemesiyle bu sayı 9000'lere ulaşmış bulunmaktadır<sup>31</sup>.

AB ülkelerine yönelik olarak yapılan bir çalışmada UFRS'ye geçişin etkilerinin sonuçları Tablo 1'deki gibi gerçekleşmiştir:

---

<sup>31</sup> ÇANKAYA, Fikret, a.g.m., s.136.

**Tablo 1:** UFRS’ye Geçişin AB Genelinde Gösterdiği Olumlu, Olumsuz Etkileri ve Temel Yararları

<b>UFRS’ye Geçişin Olumlu Etkileri</b>	• Genel bir muhasebe diline ihtiyaç olması,
	• Kâr ve sermayenin en iyi şekilde sunuluşu,
	• Çok daha fazla şeffaflık,
	• Geleceğe yönelik uygulama.
<b>UFRS’ye Geçişin Olumsuz Etkileri</b>	• Ulusal kültürden çok uzak olması,
	• Çok fazla subjektif olması,
	• Finansal raporlamada daha az muhafazakâr olması,
	• Gizli bilgilerin yayınlanması,
	• Sadece ülke içinde faaliyette bulunan şirketler için çok faydalı olmaması.
<b>UFRS’ye Geçişten Sağlanan Temel Yararlar</b>	• Karşılaştırılabilirliği arttırması,
	• Varlıkların defter değerinin piyasa değerine yakınlaştırması,
	• Kurumsallık imajını geliştirmesi,
	• BASEL II’nin etkilerinin önceden görülmesine katkıda bulunması (AB ülkeleri için söz konusu).

**KAYNAK:** VENEZIANI, Monica ve CLAUDIO, Teodori, “The International Accounting Standards and Italian Non-Listed Companies: Perception and Financial Impact. The Results Of An Empirical Survey”, *AACF (MODAV) 5th International Accounting Conference*, İstanbul, 13-15 Kasım 2008, s.17.

Konsolide finansal tabloların UFRS ile uyumlu olmasının benimsenmesiyle; iç pazarda sermayenin serbest dolaşımı ilkesi daha güçlü bir şekilde uygulamaya konmuş ve AB içinde faaliyette bulunan şirketlerin aynı şartlarda rekabet edebilmesi hedeflenmiştir.

## **1.2. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARINA UYUM AMACIYLA TÜRKİYE’DE YAPILAN ÇALIŞMALAR**

Muhasebe standartlarının uyumlaştırılması, farklı ülkelerde faaliyet gösteren şirketlerin mali tablolarının karşılaştırılmasını büyük ölçüde kolaylaştıracağından yatırımcılar için büyük önem taşımaktadır. Bu konu özellikle yabancı yatırımları çekmek isteyen gelişmekte olan piyasalar için çok önemlidir<sup>32</sup>.

<sup>32</sup> ÇAKIR, Hülya, “Muhasebe Standartlarına Duyulan İhtiyaç ve Avrupa Birliği Uyum Sürecindeki Gelişmeler II”, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/hulya/003/> (Erişim Tarihi: 09.03.2009).

AB'ye giriş sürecinde, UFRS'ye uyum esası gerektiğinden ve AB'de, hisse senetleri borsalar ve diğer teşkilatlanmış piyasalarda işlem gören tüm işletmelerin konsolide finansal tablolarının 01.01.2005 tarihinden itibaren UFRS ile uyumlu olarak hazırlanmasının zorunlu olması da bu standartların Türkiye'de de kabul edilmesi için zorlayıcı faktörlerden olmuştur. Türkiye'de de, finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin uygulama birliği sağlamak, Türk şirketlerinin dünya piyasalarında kendilerini kabul ettirebilmelerini desteklemek, AB'ye uyum sürecinde Türk şirketlerinin Avrupalı şirketler karşısındaki rekabet seviyelerini artırabilmek, bu şirketlerin finansal tablolarına uluslararası pazarlarda geçerlilik kazandırabilmek, finansman kaynaklarına daha kolay erişmelerini sağlamak ve yabancı şirketlerin Türkiye'deki yatırımlarının artırılmasını teşvik etmek için, UFRS'nin kullanılması esası benimsenmiştir<sup>33</sup>.

Ülkemizde muhasebe standartları alanındaki gelişmelere bakıldığında; muhasebe standartlarının gelişiminin devletin yönlendirmesiyle gerçekleştiği, ilk düzenlemelerin/uygulamaların ekonomik ve siyasi olarak ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkeler örnek alınarak aktarılan yasalar ile bu ülke uygulamalarının etkisinde gerçekleştiği görülmektedir. Ayrıca TÜRMOB bünyesinde oluşturulan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)'nun muhasebe standartları alanında önemli katkıları olmuştur<sup>34</sup>.

Son yıllarda uluslararası muhasebe standartlarına uyum sağlama amacıyla başta SPK, BDDK ve TMSK olmak üzere, birçok kurum tarafından düzenlemeler yapıldığı görülmektedir. Bu düzenlemelerde, dünyadaki eğilime paralel olarak, uluslararası muhasebe standartlarını bir bütün olarak alma yönünde eğilimin ağır bastığı söylenebilir<sup>35</sup>. Bu ortamda, sözü edilen çoklu düzenlemelerin çözülebilmesi ve ülke genelinde tüm işletmelerce uygulanan tek bir muhasebe standartları setine ulaşılabilmesi açısından, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)'nun

---

<sup>33</sup> CONSULTA BAĞIMSIZ DENETİM ve Y.M.M. A.Ş.,  
[http://www.consulta.com.tr/index2.php?option=com\\_content&do\\_pdf=1&id=47](http://www.consulta.com.tr/index2.php?option=com_content&do_pdf=1&id=47) (Erişim Tarihi: 04.03.2009).

<sup>34</sup> ÇELİK, Orhan, a.g.m., s.10.

<sup>35</sup> ÇİFTÇİ, Yavuz ve ERSERİM, Alper, a.g.m., s.13.

kurulmuş olması ve faaliyetlerine başlamış olması önemli bir adım olarak ortaya çıkmış bulunmaktadır<sup>36</sup>.

### 1.2.1. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)'nın Yaptığı Çalışmalar

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) muhasebe standartlarının UFRS ile tam uyumunun sağlanması amacıyla, 2002 yılı başı itibarıyla başlatılan ve İstanbul Menkul Kıymetler Borsası (İMKB), bağımsız denetim kuruluşları, akademisyenler ve özel sektör temsilcilerinin katılımıyla gerçekleştirilen çalışmalar sonucunda hazırlanan “Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ” Taslağı, görüşleri alınmak üzere Maliye Bakanlığı, Hazine Müsteşarlığı, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK), Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), TÜRMOB ve benzeri meslek odalarına gönderilmiş ve Kurul’un internet sitesi aracılığıyla kamuoyunun görüşlerine sunulmuştur<sup>37</sup>. SPK, bu kapsamda, gelen görüşler çerçevesinde 2003 yılında gözden geçirilen Tebliğ Taslağı, tam set halinde 33 adet standart olmak üzere yayımlamıştır.

Hisse senetleri borsada işlem gören şirketler, yatırım ortaklıkları, hisse senetleri borsada işlem görsün veya görmesin tüm aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ile yer verilen bu işletmelerin bağlı ortaklığı, müşterek yönetime tabi ortaklığı ve iştiraki konumunda olan ve konsolidasyon kapsamı dışında tutulmamış olan şirketleri Tebliğ kapsamına alınarak söz konusu Tebliğ uyarınca raporlama yapmakla yükümlü tutulmuşlardır. Ancak, bankalar ve sigorta şirketleri Sermaye Piyasası Kanunu’nun 50/a maddesi kapsamında muhasebe, mali tablo ve rapor standartları konularında kendi özel kanunlarındaki hükümlere tabi bırakılmıştır. Tebliğ, 01.01.2005 tarihinden sonra sona eren ilk ara mali tablolardan geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir. Özel hesap dönemi olan işletmeler için ise, Tebliğ’in 01.01.2005 tarihinden sonra sona eren yıllık hesap döneminden sonraki ilk ara mali tablolardan başlamak üzere uygulanmaya başlamıştır<sup>38</sup>.

---

<sup>36</sup> ÇELİK, Orhan, a.g.m., s.10.

<sup>37</sup> DOĞRUER, Ufuk, “AB Sürecinde UFRS’den TFRS’ye”, s.8, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/ufukdogruer/003/> (Erişim Tarihi: 09.03.2009).

<sup>38</sup> DOĞRUER, Ufuk, a.g.m., s.8.

İlgili düzenleyici kurumlar, bankalar ve sigorta işletmeleri için daha önce Uluslararası Muhasebe Standartlarına uygun olarak hazırlayıp yürürlüğe koydukları düzenlemeleri iptal ederek, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)'ni kabul etmişlerdir. SPK da 11.03.2008 tarihinde, 2003 yılından beri uyguladığı 25 Nolu Tebliğ'i yürürlükten kaldırarak, UFRS ile uyumlu TMS'leri esas almak üzere hazırladığı Tebliğ Taslağı'nı web sayfasında yayınlamıştır<sup>39</sup>. Söz konusu Taslak seri XI 29 Nolu Tebliğ olarak Nisan 2008'de yürürlüğe girmiş ve bankalar ile sigorta şirketlerinden sonra SPK'ya tabi şirketlerde de TMS uygulanmaya başlanmıştır.

### **1.2.2. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK)'nun Yaptığı Çalışmalar**

1999 yılında yürürlüğe giren 4389 Sayılı Bankalar Kanunu ile bankaların faaliyetlerine ilişkin işlemlerini düzenlemek üzere Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu kurulmuştur. Kurum'un karar organı olarak belirlenen, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK), Kanun'la kendisine verilen yetkiye dayanarak, bankacılık alanında çeşitli düzenlemeler yapmaktadır. Muhasebeye yönelik düzenlemelerde, Uluslararası Muhasebe Standartları ve AB düzenlemelerine uyumun göz önünde tutulduğu görülmektedir<sup>40</sup>.

Bankaların 2002 yılı sonu itibariyle finansal tablolarının Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu olmasını sağlamak amacıyla, aynı yıl Haziran ayı sonu itibariyle Uluslararası Muhasebe Standartlarına paralel düzenlemeler içeren Muhasebe Uygulama Yönetmeliği ve bu yönetmeliğe ilişkin 01.10.2002 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 18 adet tebliğ yayınlanmıştır<sup>41</sup>.

Kurum tarafından yönetmeliğin amacı, bankaların; hesap ve kayıt düzeninde şeffaflık ve tekdüzenin sağlanması, gerçekleşen işlemlerin kayıt dışında kalmasının önlenmesi, faaliyetlerin gerçek mahiyetlerine uygun olarak sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, konsolide ve konsolide olmayan bazda mali durumları, mali performansları ile yönetimin etkinliği hakkında bilgileri içeren mali

<sup>39</sup> ÇİFTÇİ, Yavuz ve ERSERİM, Alper, a.g.m., s.14.

<sup>40</sup> ÇİFTÇİ, Yavuz ve ERSERİM, Alper, a.g.m., s.14-15.

<sup>41</sup> BAŞPINAR, Ahmet, a.g.m., s.52.

tabloların zamanında ve doğru bir şekilde hazırlanması, raporlanması ve yayımlanmasına ilişkin esas, usul ve ilkelerin belirlenmesi olarak tanımlanmıştır<sup>42</sup>.

01.11.2006 tarihinde yayınlanan “Bankaların Muhasebe Uygulamalarına ve Belgelerin Saklanması İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” ile 2002 yılında yapılan düzenlemeler yürürlükten kaldırılmış ve bazı hususlar istisna olmak üzere, bankaların muhasebe işlemlerinde TMSK tarafından yayınlanan TMS’yi esas alacakları kabul edilmiştir. Kurul, bu tarihten sonra tekdüzen hesap planı, finansal tablo formatları ve konsolide finansal tablolarla ilgili yeni tebliğler yayınlamamıştır<sup>43</sup>.

### **1.2.3. Sigorta ve Reasürans Sektörüne Yönelik Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı’nın Yaptığı Çalışmalar**

Türkiye’de faaliyette bulunan sigorta ve reasürans şirketleri; Hazine Müsteşarlığı, Sigorta Denetleme Kurulu ve Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği’nin temsilcilerinin katılımı ile oluşturulan "Tekdüzen Hesap Planı Komitesi" tarafından hazırlanan ve 01.01.1994 tarihinden itibaren kullanılmaya başlanan tekdüzen hesap planına göre iş ve işlemlerini muhasebeleştirmek zorundadırlar<sup>44</sup>.

Son yıllarda Hazine Müsteşarlığı, Sigorta Denetleme Kurulu (SDK) ve Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği (TSRSB)’nin gündeminde uluslararası muhasebe standartlarıyla uyum konusu ön plana çıkmıştır<sup>45</sup>.

Sigorta sektörünün finansal raporlarının, uluslararası finansal raporlama standartlarına uygun olarak düzenlenmesinin sağlanması için gerekli düzenlemeleri hazırlamak ve yayımlamak ise, sigortacılık alanında yetkili otorite olan Hazine Müsteşarlığı Sigortacılık Genel Müdürlüğü görevleri arasındadır. Bu çerçevede, Genel Müdürlük tarafından 31.12.2004 Tarih ve 25687 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Sigortacılık Muhasebe Sistemi Yönetmeliği ile 01.01.2005 tarihinden itibaren, sigortacılık muhasebe sisteminde de UFRS’ye uyum esas

---

<sup>42</sup> DOĞRUER, Ufuk, a.g.m., s.9.

<sup>43</sup> ÇİFTÇİ, Yavuz ve ERSERİM, Alper, a.g.m., s.15.

<sup>44</sup> BAŞPINAR, Ahmet, a.g.m., s.47-48.

<sup>45</sup> ÇİFTÇİ, Yavuz ve ERSERİM, Alper, a.g.m., s.15.

benimsenmiştir. Yönetmelik uyarınca, halka açık olsun ya da olmasın tüm sigorta şirketleri, Hazine Müsteşarlığınca sigorta sektörüne yönelik standartlar yayınlanana kadar, SPK 11/25 no'lu Tebliğe uygun finansal tablolar hazırlamakla yükümlüdür. Yönetmelik çerçevesinde, hazırlanan ilk tebliğ olan Sigortacılık Hesap Planı ve İzah Namesi Hakkında Tebliğ 30.12.2004 tarih ve 25686 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış ve 01.01.2005 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Hazine Müsteşarlığı Sigortacılık Genel Müdürlüğü tarafından, sigortacılık muhasebe sistemi çerçevesinde, üzerinde çalışılmakta olan diğer tebliğler Sigortacılık Finansal Raporlama Standartları (SFRS) hakkında olup, bu standartlar ile söz konusu hesap planı bir bütün olarak Sigortacılık Muhasebe Sistemini oluşturacaktır<sup>46</sup>.

Hazine Müsteşarlığı'nca 14.07.2007 Tarih ve 26582 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Sigorta ve Reasürans Şirketleri ile Emeklilik Şirketlerinin Finansal Raporlamaları Hakkında Yönetmelik ile 01.01.2008 tarihinden itibaren sigorta sektöründe TMSK tarafından belirlenen TFRS'ye uyum esaslı kabul edilmiştir. Söz konusu Yönetmelik uyarınca, sigorta şirketlerinin faaliyetlerini TMSK'nın finansal tabloların hazırlanma ve sunulma esaslarına ilişkin mevzuat hükümleri çerçevesinde muhasebeleştirmeleri esastır. Ancak, sigorta sözleşmelerine, bağlı ortaklık, birlikte kontrol edilen ortaklık ve iştiraklerin muhasebeleştirilmesi ve konsolide finansal tablolar, kamuya açıklanacak finansal tablolar ile bunlara ilişkin açıklama ve dipnotların düzenlenmesine ilişkin usul ve esasların Hazine Müsteşarlığı'nca çıkarılacak tebliğlerle düzenlenmeye devam edileceği belirtilmiştir<sup>47</sup>.

#### **1.2.4. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)'nin Yaptığı Çalışmalar ve Yayınlanan Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları**

Türkiye Muhasebe Standartları'nın temeli, 09.02.1994 yılında kurulan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)'na dayanmaktadır. TMUDESK'in amacı, tüm ülkede faaliyette bulunan işletmelerin ve diğer kuruluşların finansal tablolarının düzenlenmesini esas almak, muhasebe ilkelerinde

<sup>46</sup> TÜRKİYE SİGORTA VE REASÜRANS ŞİRKETLERİ BİRLİĞİ,  
<http://www.tsrbsb.org.tr/tsrbsb/Maliye+ve+Muhasebe/Finansal+Raporlar/Genel+Cerceve.htm> (Erişim Tarihi: 13.03.2009).

<sup>47</sup> ÇİFTÇİ, Yavuz ve ERSERİM, Alper, a.g.m., s.15-16.

tekdüzeni gerçekleştirmektir. Ayrıca, TMSK'in diğer önemli görevi ise meslek mensuplarının, finansal tabloların bağımsız denetiminde esas alacakları denetim standartlarını saptamaktır. 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanun'la eklenen Ek-1. madde uyarınca kurulan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) 07.03.2002 tarihinde faaliyete geçmiş olup, bundan böyle TMSK'in görevlerini bugüne kadar yapmış olduğu çalışmalarla birlikte devralmıştır<sup>48</sup>.

Kurul; Hazine Müsteşarlığı, Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu, Yüksek Öğretim Kurulu, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği ve TÜRMOB (2 üye-1 YMM, 1 SMMM) olmak üzere toplam 9 üyeden oluşmaktadır.

TMSK'nın kurulmuş olması ve faaliyetlerine başlamış olması; çoklu düzenlemelerin çözülebilmesi ve ülke genelinde tüm işletmelerce uygulanan tek bir muhasebe standartları setine ulaşılabilmesi açısından, önemli bir adım olarak ortaya çıkmış bulunmaktadır.

Yeni Türkiye Muhasebe Standartları sayesinde işletmeler bundan böyle<sup>49</sup>;

- Gerçek, güvenilir, şeffaf, dengeli, karşılaştırılabilir tek tip mali tablo düzenleyecekler; dolayısıyla her otorite için farklı bir bilanço ve gelir tablosu düzenlenmek zorunda kalmayacaktır.

- Sonuçta tek bir bilanço kârı oluşacaktır.

- Kâr dağıtımında bu kâr esas alınacaktır.

- Yine bu kârdan hareketle, vergi kanunlarında yer alan değerlendirme hükümlerinin yaratacağı farklar ile kanunen kabul edilmeyen giderler ve vergiden

---

<sup>48</sup> RÖDL & PARTNER DENETİM, MALİ MÜŞAVİRLİK VE HUKUK DANIŞMANLIĞI, "Türkiye Muhasebe Standartları", Sirküler No:2006/29, s.2, <http://www.roedl.com.tr/http/SRK200629.pdf> (Erişim Tarihi: 04.03.2009).

<sup>49</sup> RÖDL & PARTNER DENETİM, MALİ MÜŞAVİRLİK VE HUKUK DANIŞMANLIĞI, a.g.s., s.3.



istisna edilen gelirler kâra haricen eklenmek ve indirilmek suretiyle vergi hesaplanacaktır.

• Ayrıca, Uluslararası Muhasebe Standartları benimsenmiş olduğundan bu sayede Türk şirketlerinin bağımsız denetimden geçen mali tabloları dünyanın her yerinde geçerli olacaktır.

TMSK; UFRS'yi set olarak aynen uygulama konusunda ilke kararını almış ve IASB ile yapılan telif hakkı sözleşmesi kapsamında uluslararası muhasebe standartlarının Türkçe çevirilerini Türkiye Muhasebe Standartları olarak Ocak 2005'te Resmi Gazete'de yayımlamıştır. Özellikle borsaya kayıtlı şirketler, bankalar, sigorta şirketleri ve belirli büyüklükteki işletmeler için zorunlu olan bu standartların 31.12.2006 raporlama tarihi olarak uygulanması gerekmektedir. Borsaya kayıtlı şirketlerin büyük bir kısmı esasen 31.12.2005 tarihli finansal tablolarını bu standartlara göre hazırlamışlardır. Orta ve küçük büyüklükteki işletmeler için de söz konusu standartların daha basitleştirilmiş versiyonunun yürürlüğe girmesi konusunda çalışmalar yapılmaktadır<sup>50</sup>.

TMSK, 2005 yılı Ocak ayından itibaren uluslararası muhasebe standartları ile tam uyumlu Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)'nı ve Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)'nı; 2007 yılı Mart ayından itibaren de TFRS Yorumları (TFRSY)'nı ve TMS Yorumları (TMSY)'nı Resmi Gazete'de yayınlamaya başlamıştır<sup>51</sup>. Temmuz 2011 itibariyle, kavramsal çerçeve dışında 10 adet TFRS, 29 adet TMS, 15 adet TFRSY ve 9 adet TMSY yayınlanmıştır.

TMSK tarafından yayınlanan TFRS, TMS, TFRSY ve TMSY'ler Tablo 2'deki gibidir:

---

<sup>50</sup> AKDOĞAN, Nalân, "Türkiye Muhasebe Standartları'nın İlk Uygulamasında Uyulacak Esaslar ve TFRS'ye Geçiş Bilançosunun Düzenlenmesi", s.4, <http://www.modav.org.tr/upload/tezler/Nalan%20Akdogan.pdf> (Erişim Tarihi: 03.03.2009).

<sup>51</sup> ÇİFTÇİ, Yavuz ve ERSERİM, Alper, a.g.m., s.16-17.

**Tablo 2:** TMSK Tarafından Yayınlanan TFRS, TMS, TFRSY ve TMSY'ler

Kavramsal Çerçeve	Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve
<b>TFRS'ler</b>	
TFRS 1	Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması
TFRS 2	Hisse Bazlı Ödemeler
TFRS 3	İşletme Birleşmeleri
TFRS 4	Sigorta Sözleşmeleri
TFRS 5	Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran V. ve Durdurulan Faaliyetler
TFRS 6	Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi
TFRS 7	Finansal Araçlar: Açıklamalar
TFRS 8	Faaliyet Bölümleri
TFRS 9	Finansal Araçlar
KOBİ TFRS	KOBİ'ler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standardı
<b>TMS'ler</b>	
TMS 1	Finansal Tabloların Sunuluşu
TMS 2	Stoklar
TMS 7	Nakit Akış Tablosu
TMS 8	Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar
TMS 10	Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar
TMS 11	İnşaat Sözleşmeleri
TMS 12	Gelir Vergileri
TMS 16	Maddi Duran Varlıklar
TMS 17	Kiralama İşlemleri
TMS 18	Hasılat
TMS 19	Çalışanlara Sağlanan Faydalar
TMS 20	Devlet Teşviklerinin Muh. ve Devlet Yardım. Açıklanması
TMS 21	Kur Değişiminin Etkileri
TMS 23	Borçlanma Maliyetleri
TMS 24	İlişkili Taraf Açıklamaları
TMS 26	Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama
TMS 27	Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar
TMS 28	İştiraklerdeki Yatırımlar
TMS 29	Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama
TMS 31	İş Ortaklıklarındaki Paylar
TMS 32	Finansal Araçlar: Sunum
TMS 33	Hisse Başına Kazanç
TMS 34	Ara Dönem Finansal Raporlama
TMS 36	Varlıklarda Değer Düşüklüğü
TMS 37	Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar
TMS 38	Maddi Olmayan Duran Varlıklar
TMS 39	Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme
TMS 40	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
TMS 41	Tarımsal Faaliyetler

<b>TFRSY'ler</b>	
TFRS Yorum 1	Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Benzeri Mevcut Yükümlülüklerdeki Değişiklikler
TFRS Yorum 2	Üyelerin Kooperatif İşletmelerdeki Hisseleri ve Benzeri Finansal Araçlar
TFRS Yorum 4	Bir Anlaş. Kiralama İşlemi İçerip İçermediğinin Belirlenmesi
TFRS Yorum 5	Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Çevre Rehabilitasyon Fonlarından Kaynaklanan Paylar Üzerindeki Haklar
TFRS Yorum 6	Özel Bir Piyasaya Katılımdan Doğan Yükümlülükler - Atık Elektrikli ve Elektronik Aletler
TFRS Yorum 7	TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardı Kapsamında Düzeltme Yaklaşımının Uyg.
TFRS Yorum 10	Ara Dönem Finansal Raporlama ve Değer Düşüklüğü
TFRS Yorum 12	İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları
TFRS Yorum 13	Müşteri Sadakat Programları
TFRS Yorum 14	TMS 19 - Tanımlanmış Fayda Varlığının Sınırı, Asgari Fonlama Koşulları ve Bu Koşulların Birbiri ile Etkileşimi
TFRS Yorum 15	Gayrimenkul İnşaat Anlaşmaları
TFRS Yorum 16	Yurtdışındaki İşletmede Bulunan Net Yatırımın Finansal Riskten Korunması
TFRS Yorum 17	Nakit Dışı Varlıkların Ortaklara Dağıtımını
TFRS Yorum 18	Müşterilerden Varlık Transferleri
TFRS Yorum 19	Finansal Borçların Özkaynağa Dayalı Finansal Araçlarla Ödenmesi
<b>TMSY'ler</b>	
TMS Yorum 10	Devlet Yardımları - İşletme Faaliyetleri ile Özel Bir İlişkisi Bulunmayanlar
TMS Yorum 12	Konsolidasyon - Özel Amaçlı İşletmeler
TMS Yorum 13	Müştereken Kontrol Edilen İşletmeler - Ortak Girişimcilerin Parasal Olmayan Katılım Payları
TMS Yorum 15	Faaliyet Kiralamaları - Teşvikler
TMS Yorum 25	Gelir Vergileri - İşletmenin veya Hissedarlarının Vergi Statüsündeki Değişiklikler
TMS Yorum 27	Yasal Açından Kiralama Görünümündeki İşlemlerin Özünün Değerlendirilmesi
TMS Yorum 29	İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları-Açıklamalar
TMS Yorum 31	Hasılat - Reklam Hizmetleri İçeren Takas (Barter) İşlemleri
TMS Yorum 32	Maddi Olmayan Duran Varlıklar - İnternet Sitesi Maliyetleri

**KAYNAK:** TMSK, [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145&Itemid=69](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145&Itemid=69) (Erişim Tarihi: 20.05.2011).

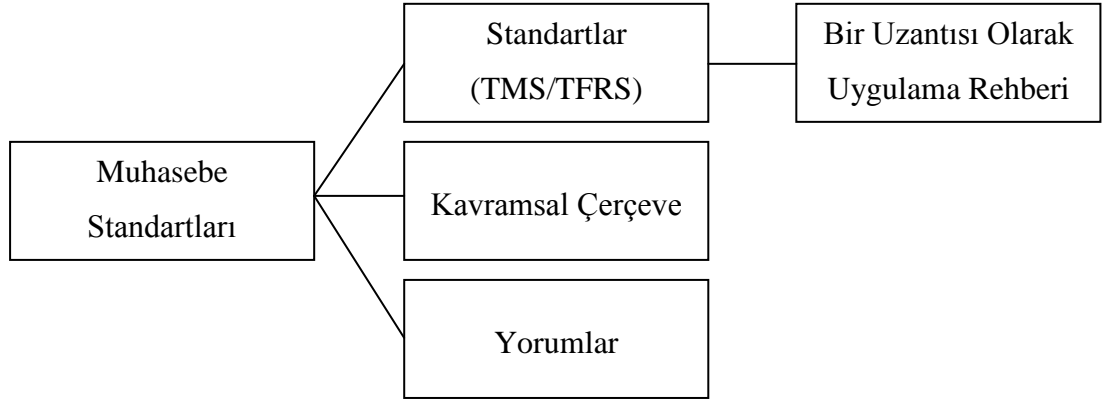
### 1.2.5. Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK)

Ülkemizde TFRS setinin uygulanmasında dönüm noktası SPK, BDDK ve Hazine Müsteşarlığı'nın düzenlemelerini bir kenara koyarsak yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK) olmuştur.

Yeni TTK, 14 Şubat 2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete'de 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ile 6103 Sayılı Türk Ticaret Kanunu nun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun yayınlanmıştır. Her iki Kanun da bazı maddeleri dışında 1 Temmuz 2012 Tarihinde yürürlüğe girecektir.

Yeni TTK'ye göre; gerçek ve tüzel kişiler, gerek ticari defterlerini tutarken, gerekse bireysel ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken TFRS'lere, kavramsal çerçeve ve yorumlarına uymak zorundadır.

**Şekil 2:** Muhasebe Standartları



**KAYNAK:** ÇELİK, Orhan, a.g.m., s.11.

Şekil 1'de de görüldüğü gibi yeni TTK üç noktayı vurgulamıştır:

1. TMS üçlü bir yapıdır, tüm bileşenleri ile set hukuki bir meşruiyete sahiptir.
2. Gerçek ve tüzel kişi tacirler yapının her üç unsuruna da uymak, bunları uygulamak zorundadır. Tümü bağlayıcıdır.
3. Yorumlar hem standartların hem de Kavramsal Çerçeve'nin ayrılmaz parçalarıdır.

Yeni TTK'nin yasalaşması ile birlikte aşağıdaki hususları dikkate almak gerekir:

- TTK halka açık olsun olmasın ülkedeki tüm işletmelere muhasebe ve finansal raporlama konularında TMSK tarafından yayımlanan, UFRS'ye uyumlu TMS'ye uymaları mecburiyeti getirilmektedir. Bir diğer ifadeyle bu mecburiyet Türkiye'de TTK'ya tabi tüm işletmelerin yasal mali tablolarını hazırlarken UFRS ile tam uyumlu TMS'yi uygulamak durumunda olduklarını hükmetmektedir.

- TTK'nin yasalaşması ile beraber halen yürürlükte olan Muhasebe Uygulama Genel Tebliğlerine göre değil TMS'ye göre finansal raporlar hazırlanacaktır.

- TTK'nın şeffaf ve kurumsal ticaret düzeninin sağlanması, AB ve Basel II düzenlemelerine uyum için kurumsal yönetim, etkin denetim ve risk yönetimine ilişkin hükümleri açısından da önem taşımasının yanı sıra yeni TTK ile tüm işletmelere muhasebe ve finansal raporlama konularında yine TMS'ye uyma zorunluluğu söz konusudur.

Yeni TTK ile birlikte şirketlerimiz daha kaliteli ve uluslararası düzeyde de karşılaştırılabilir muhasebe bilgileri üretecektir.

## İKİNCİ BÖLÜM

### TMS 1 FİNANSAL TABLOLARIN SUNULUŞU STANDARDININ İNCELENMESİ

#### 2.1. FİNANSAL TABLOLAR İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

##### 2.1.1. Finansal Tablo Kavramı

Finansal tablo kavramını ortaya koymak için muhasebenin tanımını hatırlamak gerekir<sup>52</sup>. Muhasebe, işletmelerin faaliyet dönemlerine ilişkin, yaşadıkları ekonomik ve finansal olaylarının, parasal görünümüne (veya gerektiğinde diğer sayısal verilerine) ait bilgileri; toplayıp biriktiren, kaydedip sınıflayan, özetleyen ve bu bilgiler ışığında elde edilen sonuçları yorumlayarak raporlar halinde işletmeyle ilgilenen kişi ya da kuruluşlara sunan bir bilimdir<sup>53</sup>.

Bu tanıma göre, muhasebenin raporlama görevi finansal tablo kavramını ortaya çıkarmaktadır. Finansal muhasebenin kayıt ve sınıflama yoluyla ürettiği veri ve bilgilerin, belirli zaman aralıklarıyla çeşitli karar süreçlerinde kullanılmak üzere özetlediği tablolara finansal tablolar denilmektedir<sup>54</sup>.

İşletmede meydana gelen olayları belirli dönem aralıklarıyla işletme sahiplerine, kredi verenlere ve diğer ilgililere aktarmak muhasebenin kendinden beklenen en önemli görevlerinden biridir. İşletmenin mali durumu ile yakından ilgilenen bu gruplar genel olarak işletmenin; mali yapısını, kârlılığını ve kullandığı fonların kaynaklarını bilmek isterler<sup>55</sup>.

Açıklamalardan da anlaşılacağı gibi finansal tablolar bilgi verme aracıdır. Muhasebeden beklenen bilgi verme görevi finansal tablolar aracılığı ile işletme içi ve

---

<sup>52</sup> AKDOĞAN, Nalân ve TENKER, Nejat, a.g.e., s.3.

<sup>53</sup> ŞENER, Recep, *Maliyet Unsurları Muhasebesi ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2004, s.3.

<sup>54</sup> AKINCI, Nejat ve ERDOĞAN, Necmettin, *Finansal Tablolar ve Analizi*, 4. Baskı, Barış Yayınları Fakülteler Kitabevi, İzmir, 1995, s.4.

AKDOĞAN, Nalân ve TENKER, Nejat, a.g.e., s.4.

<sup>55</sup> AKDOĞAN, Nalân ve TENKER, Nejat, a.g.e., s.3.

dışı grupların aydınlatılmasını sağlar<sup>56</sup>. Küreselleşmenin sonucu olarak, sermaye piyasası işlemlerinin gelişmesi ve uluslararası nitelik kazanması, sermaye hareketleri ile şirket devir ve birleşmelerinin uluslararası nitelik kazanarak yatırım kararlarını etkilemesi, finansal tablolara olan ihtiyacı ve finansal tablolardaki bilgilerin önemini artırmıştır. Finansal tablolar sadece ülke içindeki yatırımcıya değil, uluslararası yatırımcıya da hizmet veren bir bilgi aracı olmuştur<sup>57</sup>.

### 2.1.2. Finansal Tabloların Amacı

Finansal tablolar işletmenin finansal durumunun ve finansal performansının biçimlendirilmiş sunumudur. Finansal tabloların amacı, geniş bir kullanıcı kitlesinin ekonomik kararlar almalarına yardımcı olan işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında bilgi sağlamaktır. Ayrıca finansal tablolar, yöneticilerin kendilerine emanet edilen kaynakları ne etkinlikte kullandıklarını da gösterir. Finansal tablolar bu amaca ulaşmak için işletmeyle ilgili aşağıdaki bilgileri sunar (TMS 1: Paragraf 9)<sup>58</sup>:

- a) Varlıklar;
- b) Borçlar;
- c) Özkaynaklar;
- d) Gelir ve giderler, kârlar ve zararlar dahil;
- e) Ortakların ortak olmaları sebebiyle yaptıkları katkılar ve ortaklara yapılan dağıtımlar ve
- f) Nakit akışları.

---

<sup>56</sup> AKINCI, Nejat ve ERDOĞAN, Necmettin, a.g.e., s.4.

<sup>57</sup> AKDOĞAN, Nalân ve TENKER, Nejat, a.g.e., s.4-5.

<sup>58</sup> “TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı” için bkz.,

TMSK, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) ile Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)”, *TMSK Yayınları*, Yayın No:5, Ankara, 2010, s.273-306.

TMSK, [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145&Itemid=69](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145&Itemid=69) (Erişim Tarihi: 20.05.2011).

Bu bilgiler, finansal tablo dipnotlarıyla birlikte kullanıcılara, işletmenin gelecekteki nakit akışları ile nakit ve nakde eşdeğer varlıklarının oluşmasıyla ilgili tahminlerin gerçekleşme ve zamanlamasına ilişkin hususları açıklar<sup>59</sup>.

Maliye Bakanlığı tarafından 26.12.1992 tarihinde yayımlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde (MSUGT), finansal tabloların amaçları üç madde olarak belirtilmiştir. Bunlar<sup>60</sup>;

1. Yatırımcılar, kredi verenler ve diğer ilgililer için karar almada yararlı bilgiler sağlamak,
2. Gelecekteki nakit akımlarını değerlendirmede yararlı bilgiler sağlamak,
3. Varlıklar, kaynaklar ve bunlardaki değişiklikler ile işletme faaliyet sonuçları hakkında bilgi sağlamaktır.

Açıklamalardan da anlaşılacağı gibi finansal tabloların genel amacı, tüm finansal tablo kullanıcılarına işletmenin varlık, kaynak durumu, kazanma gücü ve nakit akışları ile ilgili bilgileri sunmaktır. Finansal tablo kullanıcıları, finansal tablolardan yararlanarak, işletme hakkında aşağıdaki bilgileri elde ederler<sup>61</sup>.

- Ekonomik kararların alınmasını sağlayacak bilgiler,
- İşletmenin kazanma gücünü öngörmek, karşılaştırmak ve değerlendirmek için gerekli bilgiler,
- İşletmenin hedeflerine ulaşmada ve kaynaklarının etkin kullanılmasında yöneticilerin başarısını ölçmek için gerekli bilgiler,
- İşletmenin parasal olanaklarındaki artışı ya da azalışı ve yeterli kâr dağıtımını yapıp yapılmadığına ilişkin bilgiler,

---

<sup>59</sup> ÇALDAĞ, Yurdakul, *Denetim ve Raporlama-Finansal Tablolar ve Analiz Teknikleri*, 5.Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007, s.247.

<sup>60</sup> MALİYE BAKANLIĞI, 1 Sayılı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 26.12.1992 Tarih ve 21447 Sayılı Resmi Gazete Mükerrer Sayısı.

<sup>61</sup> AKDOĞAN, Nalân ve TENKER, Nejat, a.g.e., s.32.



- Devlet payı olan vergi tutarının belirlenmesini sağlamak üzere gerekli bilgiler,
- Makro ekonomik kararlara yardımcı olarak istatistiksel bilgiler,
- İşletmenin denetlenmesine olanak verecek bilgiler,
- Halka açılmalarda potansiyel yatırımcılara sunulacak bilgiler,
- İşletme yöneticilerinin ileriye dönük kararlar almasına olanak verecek bilgiler.

### 2.1.3. Finansal Tablo Kullanıcıları

Finansal tabloları kullananlar mevcut ve potansiyel yatırımcılar, çalışanlar, borç verenler, satıcılar ve diğer ticari tedarikçiler, müşteriler, hükümetler ve kamu işletmeleri ile genel olarak kamu'dur. Bunlar finansal tabloları değişik bilgi ihtiyaçlarını karşılamak için kullanırlar (Kavramsal Çerçeve: Paragraf 9)<sup>62</sup>.

İşletmelerin büyümeleri, ortak-yönetici ayırımının bulunması, sermaye piyasasındaki gelişmeler ve ekonomik koşullardaki değişmeler işletme içinden ve işletme dışından pek çok kişilerin işletme hakkındaki finansal bilgilerle doğrudan veya dolaylı olarak ilgilenmesine neden olmaktadır<sup>63</sup>.

Buna göre; finansal tablo kullanıcılarını, dolaysız kullanıcılar ve dolaylı kullanıcılar olarak gruplayabiliriz<sup>64</sup>.

---

<sup>62</sup> "Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve" için bkz., TMSK, a.g.e., s.1-30.

TMSK, [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145&Itemid=69](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145&Itemid=69) (Erişim Tarihi: 20.05.2011).

<sup>63</sup> AKINCI, Nejat ve ERDOĞAN, Necmettin, a.g.e., s.6.

<sup>64</sup> AKDOĞAN, Nalân ve TENKER, Nejat, a.g.e., s.33-34.

a) Dolaysız kullanıcılar

- İşletme sahipleri,
- Kredi kurumları ve şirkete borç veren diğer kuruluşlar,
- Yönetim,
- İşçiler,
- Müşterilerdir.

b) Dolaylı kullanıcılar

- Mali analistler,
- Sermaye borsaları,
- Hukukçular,
- Sermaye piyasasını düzenleme ve denetleme kuruluşları,
- Mali bilgi yayın organları,
- Ticaret birlikleri,
- İşçi birlikleridir.

İşletme yönetimi işletmenin finansal tablolarının hazırlanmasından ve sunumundan sorumludur. Yönetim her ne kadar planlama, karar verme ve kontrol sorumluluklarını yerine getirmek için yardımcı olacak ilave yönetsel ve finansal bilgilere erişebilirse de finansal tablolarda yer alan bilgilerle de ilgilenir. Yönetim kendi ihtiyaçları için gereken ilave bilgilerin şeklini ve içeriğini belirleme olanağına sahiptir<sup>65</sup>.

#### 2.1.4. Finansal Tabloların Genel Nitelikleri

Finansal tabloların niteliksel özellikler taşıması finansal tablolarda yer alan bilgilerin kullanıcıların işine yaraması anlamına gelir. Dört tane niteliksel özellik; anlaşılabilirlik, ihtiyaca uygunluk, güvenilirlik ve karşılaştırılabilirliktir (Kavramsal Çerçeve: 24).

##### 2.1.4.1. Anlaşılabilirlik

Finansal tablolarda yer alan bilgilerin kullanıcılara yararlı olması, bu bilgilerin anlaşılır olmasını gerektirir. Ancak finansal tabloların anlaşılır olması, söz konusu tabloların herkes tarafından anlaşılacak kadar basit olması anlamına gelmemelidir.

---

<sup>65</sup> ÖRTEN, Remzi, KAVAL, Hasan ve KARAPINAR, Aydın, *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları (TMS-TFRS)*, 2. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2008, s.3.

Finansal tablolar kullanıcılarına; onların gerek işletme gerekse ekonomi hakkında azda olsa bilgi sahibi olduğu varsayılarak düzenlenir<sup>66</sup>.

#### **2.1.4.2. İhtiyaca Uygunluk**

Bilginin faydalı olabilmesi için kullanıcıların karar vermeleri sırasındaki ihtiyaçlarına uygun olması gerekir. Eğer kullanıcıların ekonomik kararlarını geçmişteki, bugünkü ve gelecekteki olayları değerlendirmelerine yardımcı olmak ya da geçmişteki olayları algılamalarını teyit etmek veya düzeltmek suretiyle etkiliyorsa, bilgi, uygunluk kalitesini taşır (Kavramsal Çerçeve: 26). Aşağıdaki özelliklere sahip bilgi uygunluk kalitesini taşır<sup>67</sup>:

- Kullanıcıların ekonomik kararlarını geçmişteki, bugünkü ve gelecekteki olayları değerlendirmelerine yardımcı oluyorsa veya
- Geçmişteki olayları algılamalarını teyit etmek veya düzeltmek suretiyle etkiliyorsa, uygunluk kalitesini taşır.

Eğer bir bilginin verilmemesi ya da yanlış verilmesi finansal tabloları kullanarak ekonomik kararlarını verecek olan kullanıcıları etkileyebilecekse, o bilgi önemliliğe sahip bir bilgidir. Bilginin eksikliği veya yanlışlığı durumlarında önemlilik hususunun olup olmadığına karar vermek için bilgi verilmeyen kalemin ya da hatalı verilen kalemin büyüklüğüne bakmak gerekir. Bu nedenle, önemlilik, bilginin faydalı olması için öncelikle taşınması gereken niteliksel bir özellik olmaktan ziyade, bir ayırım ya da ayırıştırma noktasını gösterir (Kavramsal Çerçeve: 30).

Finansal tabloların ihtiyaca uygun olabilmesi için, önemli unsurlardan biri, işletmenin gelecekteki performansı hakkında bilgidir. Finansal tabloların, işletmenin gelecekteki performansı hakkında bilgi verebilmesi, tahminler yapılmasını gerektirir. Eğer mevcut ekonomik durumda ideal şartlar altında belirlilik yok ise tahminlerin

---

<sup>66</sup> AKINCI, Nejat ve ERDOĞAN, Necmettin, a.g.e., s.5.

<sup>67</sup> ÖRTEN, Remzi, KAVAL, Hasan ve KARAPINAR, Aydın, a.g.e., s.6.

güvenilirliği sorgulanabilir. Bu durum ihtiyaca uygunluk ile güvenilirlik arasında denge kurmayı gerektirir<sup>68</sup>.

### 2.1.4.3. Güvenirlilik

Bilginin yararlı olabilmesi, sağlıklı kararlar alınabilmesi nesnel değerlendirmeler yapılabilmesi, geleceğe ilişkin planların hazırlanmasında kullanılabilmesi için güvenilir olması gerekir. Tabloların, temsil ettikleri nesnel (objektif) olayları ve işlemleri, yansız, gerçeğe uygun biçimde yansıtılmaları gerekir<sup>69</sup>.

Bilgi önemli hatalar içermiyorsa, önyargılı değilse ve belli bir konuyu makul bir şekilde açıklamış olduğu kabul edildiği ya da açıklamış olduğu beklendiği için kullanıcılar tarafından bu bilgiye dayanılacaksa bilginin güvenilirlik özelliği vardır (Kavramsal Çerçeve: 31).

**Doğru Bir Şekilde Gösterim:** Finansal tablolarda sunulan bilgiler işletmenin ekonomik varlıkları, yükümlülükleri ve her varlık ve yükümlülükleri değiştiren işlem ve olayları, doğru açıklamalıdır. Diğer bir deyişle finansal tablolar diğer özelliklerle bütünleşecek biçimde tüm mali bilgileri kapsmalıdır. Ancak işletme ile ilgili tüm bilgilerin finansal tablolara aktarılması anlaşılabilir olma veya karşılaştırılabilirlik gibi özellikleriyle çelişebilir. Bu nedenle işlem ve olayların muhasebeye yansıtılmasında önemlilik ve özün önceliği ilkeleri göz önünde bulundurulur<sup>70</sup>.

**Özün Önceliği:** İşlemlerin ve olayların, yasal görünümüne göre değil özlerine ve ekonomik gerçeklere uygun biçimde muhasebeleştirilmesi gerekir. Finansal tablolarda yer alan bilginin güvenilirliğinin artması, özün önceliği kavramına uyum ile mümkündür<sup>71</sup>.

**Tarafsızlık:** Finansal tabloların güvenilir olması için, tablolarda yer alan bilgilerin tarafsız, yansız olması; önceden belirlenmiş bir sonucu göstermek amacıyla ya da yargıları, değerlemeleri etkileyecek biçimde, çarpıtılmamış şu ya da bu yönde

<sup>68</sup> DEMİR, Volkan, “KOBİ’ler İçin UFRS’de Kavramlar ve İlkeler-Finansal Tabloların Sunuluşu”, XIII. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu, Kıbrıs, 18-22 Kasım 2009, İZSMMMÖ, s.26.

<sup>69</sup> AKGÜÇ, Öztin, *Mali Tablolar Analizi*, 13. Baskı, Avcıol Basım Yayın, İstanbul, 2008, s.3.

<sup>70</sup> AKDOĞAN, Nalân ve TENKER, Nejat, a.g.e., s.45.

<sup>71</sup> DEMİR, Volkan, a.g.m., s.27.

makyajlanmamış olması gerekir. Yani finansal tablolarda bilgi kirliliği olmamalıdır<sup>72</sup>.

***İhtiyatlılık:*** Finansal tabloları hazırlayanlar, kaçınılmaz olarak birçok olay ve durumu çevreleyen belirsizliklerle karşı karşıyadırlar. Finansal tabloların hazırlanmasında bu belirsizliklere, özellikleri ve kapsamaları itibariyle yer verilirken ihtiyatlı bir şekilde hareket edilmelidir. İhtiyatlılık belirsizlik olması nedeniyle tahmin yapılması gereken hallerde aktiflerin ve gelirin olduğundan fazla, yükümlülüklerin ve giderlerin de olduğundan eksik belirlenmemesi için gereken dikkatin gösterilmesini ifade eder. Ancak, ihtiyatlı davranmak gizli yedeklerin yaratılmasına veya gerekenden fazla karşılık ayrılmasına, bilerek aktiflerin ve gelirin olduğundan eksik, yükümlülüklerin ve giderlerin de olduğundan fazla belirlenmesine yol açarsa finansal tabloların tarafsızlığı yok olur ve güvenilirlik özelliği ortadan kalkar (Kavramsal Çerçeve: 37).

***Tam Açıklama:*** Finansal tablolardaki bilgilerin güvenilir olması için önemlilik ve maliyet sınırları içinde bütünü kavraması yani tam olması gerekir. Bilginin bir kısmının dahil edilmemesi bilginin tamamının yanlış veya yanıltıcı olmasına bu nedenle de güvenilirlik ve uygunluk özelliğini kaybetmesine yol açar (Kavramsal Çerçeve: 37).

#### **2.1.4.4. Karşılaştırılabilirlik**

Kullanıcıların bir işletmenin belli bir zaman içerisinde finansal durumundaki ve faaliyetlerindeki değişimleri takip edebilmeleri için işletmenin finansal tablolarını karşılaştırma imkânları olmalıdır. Kullanıcıların aynı zamanda bu işletme ile başka bir işletmeyi de karşılaştırabilmek suretiyle bunların kendilerine özgü finansal durumlarını, faaliyet sonuçlarını ve finansal durumlarındaki değişimleri değerlendirebilme imkânına sahip olması gerekir. Böylece, benzer işlemlerin ve diğer olayların finansal etkilerinin hem bu işletmede hem de diğer işletmelerde nasıl ölçümlendiği ve gösterildiği zaman içerisinde, istikrarlı bir şekilde takip edilebilir (Kavramsal Çerçeve: 39).

---

<sup>72</sup> AKGÜÇ, Öztin, a.g.e., s.4.

İşletmenin benimsemiş olduğu muhasebe politikalarının açıklanması karşılaştırılabilirliğin sağlanmasına yardımcı olur<sup>73</sup>. Bunun için de muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının; birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanması, yani tutarlı olması gerekir<sup>74</sup>. Buna göre, finansal tabloların karşılaştırılabilir olması ve yararlı bilgiler edinilebilmesi için aşağıdaki iki niteliğin sağlanması gerekir<sup>75</sup>.

- Muhasebe ilkelerinin, faaliyet dönemleri itibariyle değişiklik göstermemesi,
- Finansal tablolarda yer alan kalemlerin aynı bölümlerde yer alması, her faaliyet döneminde başka bir bölümde gösterilmemesi, gerekir.

### **2.1.5. Finansal Tabloların Kullanım Sınırları**

Finansal tablolar, firmanın finansal durumu ve faaliyet sonuçları hakkında önemli bilgiler sağlar. Ancak bu tabloların belli sınırları vardır. Başlangıçta bu tabloların nitelik ve sınırlarını açıkça belirtmek, yapılacak analizin değerini ortaya koymak yönünden yararlı ve zorunlu görülmektedir<sup>76</sup>.

Finansal tabloları kullanacak olanlar bu tabloların ne olduğunu, neler sağlayabileceğini ve neleri sağlayamayacağını bilmek zorundadır. Çünkü finansal tablolar, kullanıcıların en az düzeyde de olsa finansal tabloların niteliklerini ve muhasebe terminolojisini bildikleri varsayılarak hazırlanır. Genel bilgi düzeyindeki kullanıcılar için kullanım sınırı oluşturan finansal tabloların bu nitelikleri özet olarak şöyle sıralanabilir<sup>77</sup>:

- Finansal tablolar asıl olarak tarihidir. Tarihi maliyete göre hazırlanırlar. Cari maliyetlere göre hazırlanışları hiperenflasyonist ortamlarda henüz yeni uygulamaya girmektedir. Aynı şekilde bazı varlık ve kaynak unsurlarının tarihi maliyetler yerine gerçeğe uygun değere göre raporlanması uygulamaları yeni başlamıştır.

<sup>73</sup> ÖRTEN, Remzi, KAVAL, Hasan ve KARAPINAR, Aydın, a.g.e., s.8.

<sup>74</sup> AKDOĞAN, Nalân ve TENKER, Nejat, a.g.e., s.46.

<sup>75</sup> AKINCI, Nejat ve ERDOĞAN, Necmettin, a.g.e., s.6.

<sup>76</sup> AKGÜÇ, Öztin, a.g.e., s.7.

<sup>77</sup> AKDOĞAN, Nalân ve TENKER, Nejat, a.g.e., s.48-49.

- Finansal tablolar genel amaçlıdır. Çünkü bu tablolar çok değişik kullanıcı gruplarının gereksinmelerini karşılamak için hazırlanırlar.

- Finansal tablolar genel amaçlara uygun olarak bölümlendirilir.

- Finansal tablolar çok sayıda işlemleri özet olarak sunar.

- Finansal tablolarda değişik değerlendirme yöntemleri uygulanmış olabilir.

- Finansal tablolar düzenlendiği ülkenin para birimine göre hazırlanır ve genelde paranın satın alma gücündeki değişiklikleri yansıtmaz.

- Finansal tablolar nakit esasından çok, tahakkuk esasına göre hazırlanır.

- Finansal tablolarda öngörülere ve yargılara yer verilebilir. Ancak, bu öngörü ve yargıların gerektiğinde doğruluğu incelenebilecek kaynaklara dayandırılması gerekir.

- Finansal tablolarda kullanılan dil muhasebe dilidir.

### **2.1.6. Finansal Tabloların Unsurları**

Finansal tablolar, işlemlerin ve diğer olayların finansal etkilerini, bunları ekonomik karakterlerine göre geniş gruplar içinde sınıflandırarak gösterirler. Bu geniş gruplar finansal tabloların unsurları olarak tanımlanır. Finansal durumun ölçülmesi ile doğrudan ilgili unsurlar bilançoda varlıklar, yabancı kaynaklar (borçlar) ve özkaynaklar olarak yer alır. Gelir tablosundaki faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ile doğrudan doğruya ilgili unsurlar ise gelirler ve giderlerdir. Finansal durumdaki değişim tablosunun unsurları ise gelir tablosunun unsurlarını ve bilanço unsurlarındaki değişiklikleri yansıtır (Kavramsal Çerçeve: 47). Yani finansal tabloların unsurları finansal durum, faaliyet sonuçları ve finansal durumdaki değişikliklerle ilgili bilgilerin sunulmasında kullanılmaktadır<sup>78</sup>.

---

<sup>78</sup> BAYRAKTAR, Bade, “Temel Mali Tabloların Düzenlenmesi Açısından Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Getirdikleri ve Tekdüzen Hesap Planı ile Karşılaştırmalı Bir Örnek”, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli, 2008, s.26.

### 2.1.6.1. Finansal Durum

Finansal durumun ölçümlemesiyle doğrudan ilgili unsurlar varlıklar, borçlar ve özkaynaklardır. Bunlar aşağıda tanımlanmıştır (Kavramsal Çerçeve: 47-68):

**Varlık:** Geçmişte olan işlemlerin sonucunda ortaya çıkan ve hâlihazırda işletmenin kontrolünde olan ve gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlaması (varlık alımı, borç ödenmesi, işletme sahiplerine verme gibi) beklenen değerlerdir.

Bir varlığın beklenen ekonomik faydası, işletmeye nakit ve nakit benzeri akımına doğrudan ve dolaylı olarak katkı sağlayacak potansiyeldir. Varlıkların her zaman fiziken var olmaları şart değildir. Eğer gelecekte oluşacak ekonomik değer taşıyorlarsa ve işletme tarafından kontrol ediliyorlarsa, örneğin, patentler ve telif haklarında olduğu gibi varlık olarak kabul edilir. Birçok varlık, örneğin alacaklar, arsa ve arazi, sahiplik hakkını da içermek üzere yasal haklarla teçhiz edilmiştir. Bir varlığın mevcudiyetini belirlemek için onun yasal olarak sahibi olmak gerekmez. Örneğin, kiralanan bir mülkten beklenen yarar işletmenin kontrolünde olacaksa bu mülk işletme için bir varlıktır.

Bir işletmenin varlıkları daha önce gerçekleşmiş işlemlerin veya olayların sonucunda ortaya çıkar. İşletme normal olarak varlıklarını satın almak veya üretmek yollarıyla elde eder. Ancak diğer işlemlerin veya olayların sonucunda da varlık edinebilir. Harcamaların yapılması ile varlıkların oluşması arasında yakın bir ilişki vardır. Bununla beraber, bu iki husus her zaman aynı zamanda gerçekleşmeyebilir. Bu nedenle bir işletmenin yaptığı harcamalar ileride bundan bir yarar meydana geleceği beklentisine işaret edebilir. Fakat bu husus varlık olarak tanımlanabilecek bir maddenin edinildiği sonucuna ulaştıracak bir kanıt olamaz.

**Borç:** Geçmiş olaylardan kaynaklanan ve ödenmesi işletmenin ekonomik fayda sağlayabilecek değerlerinde bir çıkışa neden olacak mevcut yükümlülüklerdir. Bir borcun temel özelliği mevcut bir yükümlülük içermesidir. Yükümlülük belli bir şekilde hareket etmeyi veya davranmayı gerektiren bir görev veya sorumluluktur.

Mevcut bir yükümlülükle ileriye dönük bir taahhüt arasında bir ayrım yapılması gerekir. İşletme yönetiminin ileriki bir zamanda varlık edinimine ilişkin



kararı mevcut bir yükümlülüğün ortaya çıkmasına neden olmaz. Bir yükümlülüğün doğması için varlıkların işletmeye teslim edilmiş olması ya da işletmenin varlıkların edinimi için geri dönülemez bir sözleşmenin yapmış olması gerekir. Bir sözleşmenin geri dönülemez olma özelliği, sözleşmedeki yükümlülüğe uymama halinde, işletmenin önemli ceza ödemek zorunda kalması gibi nedenlerle işletmenin bozmak istemeyeceği sözleşmeler olmasıdır.

Mevcut bir yükümlülüğün yerine getirilmesi genellikle, ekonomik yarar sağlaması beklenen bir varlığın alacaklı olan tarafa verilmesi şeklinde olur. Bir yükümlülük, alacaklının alacağından vazgeçmesi ya da alacak hakkını yitirmesi gibi durumlarda da sona erer.

**Özkaynaklar:** İşletmenin varlıklar toplamından yabancı kaynakların indirilmesi suretiyle kalan kısımdır. Bilançoda özkaynaklar için bir alt sınıflandırma olabilir. Örneğin, şirket olarak faaliyet gösteren bir işletmede hissedarların işletmeye koyduğu fonlar, dağıtılmamış kârlar, dağıtılmamış kârlardan ayrılan yedekler ve sermaye yedekleri (sermaye koruma düzeltmeleri) ayrı ayrı gösterilebilir.

#### **2.1.6.2. Faaliyet Sonuçları**

Kâr, münferiden, faaliyet sonuçlarının ölçümü olarak veya yatırımın kârlılığı ya da hisse başına kâr gibi diğer ölçümlerin belirlenmesinin temel unsuru olarak sıklıkla kullanılmaktadır. Kârın belirlenmesi ile doğrudan ilgili olan unsurlar gelirler ve giderlerdir (Kavramsal Çerçeve: 69-80).

**Gelir:** Muhasebe döneminde, ekonomik yararlarında işletme bünyesine varlık girişi veya diğer şekillerdeki varlık çoğalmaları sonucundaki artışı veya özkaynaklarda hissedarların yatırdıkları fonlar dışındaki kalemlerde artış meydana getiren borçlardaki azalmayı ifade eder.

Gelirin tanımı hâsılatın ve kazancın ikisini birden içerir. Hâsılat işletmenin olağan faaliyetleri neticesinde ortaya çıkar; satış, ücret, faiz, temettü, lisans ücreti ve kira gibi çeşitli adlar taşır. Kazançlar ise gelir tanımına giren diğer kalemleri belirtir.

**Gider:** Muhasebe döneminde, ekonomik yararlar da varlık çıkışı veya diğer şekillerdeki varlık eksilmeleri sonucundaki azalışları veya özkaynaklarda hissedarlara yapılan ödemelerin sonucunda ortaya çıkan azalmaların dışında özkaynaklarda azalma sonucunu doğuran borçlarda meydana gelen artışları ifade eder. Gider tanımı, zararları olduğu gibi işletmenin olağan faaliyetleri sırasında doğan giderleri de içerir. İşletmenin olağan faaliyetleri ile ilgili giderler, satışların maliyeti, ücretler ve amortismanlar gibi giderleri içerir. Giderler genellikle nakit, nakit benzerleri, stoklar, maddi duran varlıklar gibi varlıkların işletme dışına çıkışı veya işletmedeki varlıkların değerlerinde azalmalar olması şeklinde oluşur.

Zararlar gider tanımına giren diğer kalemleri belirtir. Bunlar işletmenin hem olağan hem de olağan dışı faaliyetlerinden doğabilir. Zararlar ekonomik yarardaki azalışları ifade eder ve özellikleri itibariyle giderlerden bir farkları yoktur. Zararlar; yangın, sel gibi felaketlerden oluşan zararlar ile uzun vadeli varlıkların elden çıkarılması sonucunda oluşan zararlar gibi zararları da kapsar.

### **2.1.6.3. Finansal Durumdaki Değişiklikler**

Finansal durumdaki değişim tablosunun unsurları, gelir tablosunun unsurlarını ve bilanço unsurlarındaki değişiklikleri yansıtır. Söz konusu unsurların bilançoda ve gelir tablosunda gösteriminde alt sınıflandırmalar da yapılmaktadır. Örneğin, varlıklar ve borçlar kullanıcıların ekonomik kararlar vermelerinde en uygun şekilde yardımcı olmak üzere özelliklerine ve işletmenin iş kolundaki fonksiyonlarına göre sınıflandırılabilirler<sup>79</sup>.

### **2.1.7. Finansal Tabloların Düzenlenmesine İlişkin Genel Kabul Görmüş Muhasebe Temel Kavramları**

Finansal tabloların hazırlanmasında, genel kabul görmüş muhasebe temel kavramlarının (ilkelerinin) göz önünde bulundurulması gerekir. Söz konusu temel ilkeler uluslararası temel ilkeler olup tüm dünya muhasebe uygulamasına yön veren temel esaslardır<sup>80</sup>.

<sup>79</sup> BAYRAKTAR, Bade, a.g.e., s.28.

<sup>80</sup> AKDOĞAN, Nalân ve TENKER, Nejat, a.g.e., s.49.

Ülkemizde, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile on iki muhasebe temel kavramı kabul görmüş bulunmaktadır. Bunlar aşağıdaki gibidir<sup>81</sup>:

1. Sosyal sorumluluk kavramı,
2. Kişilik kavramı,
3. İşletmenin sürekliliği kavramı,
4. Dönemsellik kavramı,
5. Parayla ölçülme kavramı,
6. Maliyet esaslı kavramı,
7. Tarafsızlık ve belgelendirme kavramı,
8. Tutarlılık kavramı,
9. Tam açıklama kavramı,
10. İhtiyatlılık kavramı,
11. Önemlilik kavramı,
12. Özün önceliği kavramı.

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı'nda da bu kavramlardan; işletmenin sürekliliği (işletmenin sürekliliği kavramı), muhasebenin tahakkuk esası (dönemsellik kavramı) ve sunuluşun tutarlılığı (tutarlılık kavramı) tanımları verilmiştir<sup>82</sup>.

### 2.1.8. Finansal Tabloların Sunumu

Finansal tablolar cari dönem ve önceki dönem verilerini içerecek biçimde sunulur. Finansal tabloda yer alması öngörülen kalemlerin tutarları yoksa bu kalemlerin ilgili tablolarda yer almasına gerek yoktur. Yine finansal tablolarda yer alan kalemler arasında mahsup işleminin yapılmaması ve finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde düzenlenip sunulması gerekir. Finansal tablolar yılda en az bir kez düzenlenir ve sunulur. Bunun dışında da ara dönemlerde ve dönem sonlarında işletme ilgililerinin kullanımına sunulurlar<sup>83</sup>.

İşletmelerin her faaliyet dönemine ilişkin olarak yılda bir kez, genellikle dönem sonlarında, düzenlenen faaliyet raporlarında, finansal tabloları da yer alır.

---

<sup>81</sup> “Finansal Tabloların Düzenlenmesine İlişkin Olarak Genel Kabul Görmüş Muhasebe Temel Kavramları” hakkında daha geniş bilgi için bkz.,

KOÇ YALKIN, Yüksel, *Genel Muhasebe-İlkeler ve Uygulamalar-Tekdüzen Muhasebe Sistemi*, 17. Baskı, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2010, s.24-33.

ÇALDAĞ, Yurdakul ve AYANOĞLU, Yıldız, *Genel Muhasebe*, 4. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007, s.5-8.

AKDOĞAN, Nalân ve SEVİLENGÜL, Orhan, *Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*, 12. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007, s.5-8.

<sup>82</sup> AKDOĞAN, Nalân ve SEVİLENGÜL, Orhan, a.g.e., s.8.

<sup>83</sup> AKDOĞAN, Nalân ve TENKER, Nejat, a.g.e., s.53.

Günümüzün modern işletmeleri ortak ve yönetici ayrımının bulunduğu organizasyonlardır. Bu ayırım sonucu ortaklar, işletme yönetiminden, bir başka anlatım biçimi ile işletme faaliyetlerinden uzak kalmaktadır. Ortaklar adına işletmeyi yönetme durumunda olan yöneticiler her faaliyet dönemi sonunda, ortaklara işletmenin faaliyetini içeren faaliyet raporlarını sunmak zorundadır<sup>84</sup>. Önceleri, genel kurul toplantılarında ortaklara verilen birkaç sayfadan ibaret ve özellikle temel finansal tablolardan oluşan faaliyet raporları, bu gün belirli bir maliyeti olan kitapçıklar haline gelmiştir<sup>85</sup>. İşletmenin ilgili faaliyet dönemine ilişkin finansal durumunu ve faaliyet sonuçları ile birlikte ekonomik ve teknik nitelikteki bilgileri de içeren söz konusu faaliyet raporları; işletme yönetiminin aklanmasına ve ortakların işletme yönetimine olan güveninin de tazelenmesine yarayacaktır<sup>86</sup>.

Faaliyet raporları genel olarak; genel bilgiler, finansal tablolar ve denetim raporu olmak üzere üç ana bölümden oluşur. Genel bilgiler bölümünde, çeşitli mali bilgilerin yanında, ekonomi ve işletme arasındaki ilişkilere ve bu ilişkilerin yorumuna yer verilir. Genel bilgiler bölümünde özetle şu bilgiler bulunabilir<sup>87</sup>.

- Yönetim kurulu başkanının sunuşu
- Ekonominin genel durumu ile ilgili bilgiler
- Şekil ve grafikler
- Özetlenmiş mali göstergeler
- İş gücü raporu
- Devletle olan parasal ilişkiler tablosu
- Yabancı paralarla yapılan işler tablosu
- Gelecekle ilgili beklentiler ve firma amaçları tablosu.

---

<sup>84</sup> AKINCI, Nejat ve ERDOĞAN, Necmettin, a.g.e., s.10.

<sup>85</sup> AKDOĞAN, Nalân ve TENKER, Nejat, a.g.e., s.54.

<sup>86</sup> AKINCI, Nejat ve ERDOĞAN, Necmettin, a.g.e., s.10.

<sup>87</sup> AKDOĞAN, Nalân ve TENKER, Nejat, a.g.e., s.54-55.

## 2.2. TMS 1 FİNANSAL TABLOLARIN SUNULUŞU STANDARDI

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 16.01.2005 Tarih ve 25702 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Bu standart belki en fazla değişikliğe uğramış standarttır. Diğer standartlarda herhangi bir değişiklik olduğunda, bu standardı da etkilemekte, bunda da değişiklikler yapılması gerekli olmaktadır<sup>88</sup>. Standart değişikliklerinin o yıla ilişkin finansal tabloları hemen etkilememesi için bir yürürlük veriliyor olması, yaşanabilecek karmaşayı önlemektedir<sup>89</sup>. Standart, ilki 12.04.2006 Tarih ve 26137 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 37 sıra no'lu tebliğ ile son olarak 20.03.2011 Tarih ve 27880 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 211 sıra no'lu tebliğler olmak üzere; 9 kez tebliğ yayımlanarak güncellenmiştir.

### 2.2.1. Standart ile İlgili Tanımlar

Aşağıdaki terimler TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı'nda, belirtilen anlamlarda kullanılmaktadır (TMS 1: 7):

**Genel Amaçlı Finansal Tablolar:** Bir işletmenin, belirli bilgi ihtiyaçları doğrultusunda uyarlanmış finansal tablo hazırlamasına gerek duymayan kullanıcıların ihtiyaçlarını karşılamak üzere hazırlanan mali tablolardır. Genel amaçlı finansal tablolar standartta finansal tablolar olarak ifade edilmiştir.

**Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS'ler):** Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından yayımlanan Standartlar ve Yorumlardır. Bu Standartların neler olduğu önceki bölümlerde ele alınmıştır.

**Önemlilik:** Finansal tablo kalemleri, bireysel veya topluca, bu finansal tablolara göre karar alan kullanıcıların ekonomik kararlarını etkiliyorsa o zaman bu kalemlerin ihmal edilmesi veya yanlış raporlanması önemlidir. Önemlilik, mevcut

---

<sup>88</sup> ÖRTEN, Remzi, KAVAL, Hasan ve KARAPINAR, Aydın, a.g.e., s.13.

<sup>89</sup> ÖZKAN, Serdar ve ERDENER ACAR, Ece, "Uluslararası Muhasebe / Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar Analizi Üzerindeki Etkilerine Genel Bakış", *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 97, Ocak-Şubat 2010, s.60.

koşullar içinde değerlendirilen ihmal veya yanlış raporlamanın boyutuna ve niteliğine bağlıdır. Kalemin boyutu, niteliği veya her ikisi birlikte belirleyici faktör olabilir.

**Dipnotlar:** Finansal durum tablosunda (bilançoda), kapsamlı gelir tablosunda, bireysel gelir tablosunda (sunulmuşsa), özkaynak değişim tablosunda ve nakit akış tablosunda yer alan bilgilere ilave bilgiler içerir. Dipnotlar, bu tablolarda yer alan kalemlerin metinsel açıklamalarını veya açıklımlarını ve bu tablolarda raporlanan muhasebeleştirme kriterlerini sağlamayan kalemlerle ilgili bilgileri sağlar.

**Diğer Kapsamlı Gelir (Özkaynaklara Yansıtılan Kâr veya Zararlar):** Diğer TFRS'ler tarafından gerekli kılındığında ya da izin verildiğinde kâr ya da zararda muhasebeleştirilmeyen gelir ya da gider (yeniden sınıflandırma düzeltmeleri de dahil olmak üzere) kalemlerini kapsar.

**Sahipler:** Özkaynak olarak sınıflandırılan araçları elinde bulunduranlardır.

**Kâr ya da Zarar:** Toplam gelirden diğer kapsamlı gelir unsurları dışındaki giderlerin indirilmesidir.

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

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

### 2.2.2. Standardın Amacı

Standardın amacı, işletmenin genel amaçlı finansal tablolarının önceki dönemin finansal tablolarıyla ve diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılmasına olanak verecek biçimde sunulması için gerekli olan temel unsurları açıklamaktır. Bu amaca ulaşmak için Standart, finansal tabloların

sunuluşuyla ilgili genel kuralları, yapıyla ilgili açıklamaları ve içerikle ilgili asgari koşulları ortaya koyar (TMS 1: 1).

Standart, kapsamında bulunan her bir tablo için bir format veya model önermek yerine işletmenin finansal yapısı ve kârlılık durumuna ilişkin bilgilerin anlaşılır ve karşılaştırılabilir sunuluşu amaçlamaktadır. Bu sunuşta temel kavram “önemli bilgi kavramı” olmaktadır. Karar alıcılarının kararlarını etkileyecek bilgi önemli kabul edilmekte ve bu bilginin finansal tablo içerisinde ve dipnotlarda açıklanması hedeflenmektedir<sup>90</sup>.

### **2.2.3. Standardın İçeriği**

#### **2.2.3.1. Kapsam**

İşletme; bu Standardı, TFRS'lere göre hazırlanan ve sunulan genel amaçlı finansal tablolara uygular (TMS 1: 2).

Bir işletmenin finansal durumunun, finansal performansının ve nakit akışlarının değerlendirilmesinde genel amaçlı finansal tablolardan yararlanılmaktadır. Genel amaçlı finansal tablolar; özellikle kredi verenlerin, yatırımcıların ve diğer tablo kullanıcılarının finansal bilgi ihtiyacını karşılamak amacıyla belirli bilgi ihtiyaçlarına odaklanmadan genelin bilgi ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde hazırlanır<sup>91</sup>. Genel amaçlı finansal tablolar; dönem sonu finansal durum tablosu (bilanço), döneme ait kapsamlı gelir tablosu, döneme ait özkaynak değişim tablosu, döneme ait nakit akış tablosu ve önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı notlardan oluşmaktadır (TMS 1: 10).

Bu Standart, TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama Standardına göre düzenlenmiş olan özet ara dönem finansal tablolarının yapı ve içeriğine uygulanmaz. Bu Standart, TMS 27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar Standardında tanımlandığı şekliyle bireysel finansal tablolar sunan işletmeler ile konsolide finansal

---

<sup>90</sup> KARAPINAR, Aydın ve ZAIĞ, Figen, “Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı ve Standart Taslağının Getirdikleri”, *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı 36, Temmuz 2006, s.356.

<sup>91</sup> EPSTEIN, Barry J. ve JERMAKOWICZ, Eva K., *Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards*, John Wiley & Sons, New Jersey, 2010, s.62.

tablolar sunan işletmeler de dahil olmak üzere bütün işletmelere eşit şekilde uygulanır (TMS 1: 4).

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

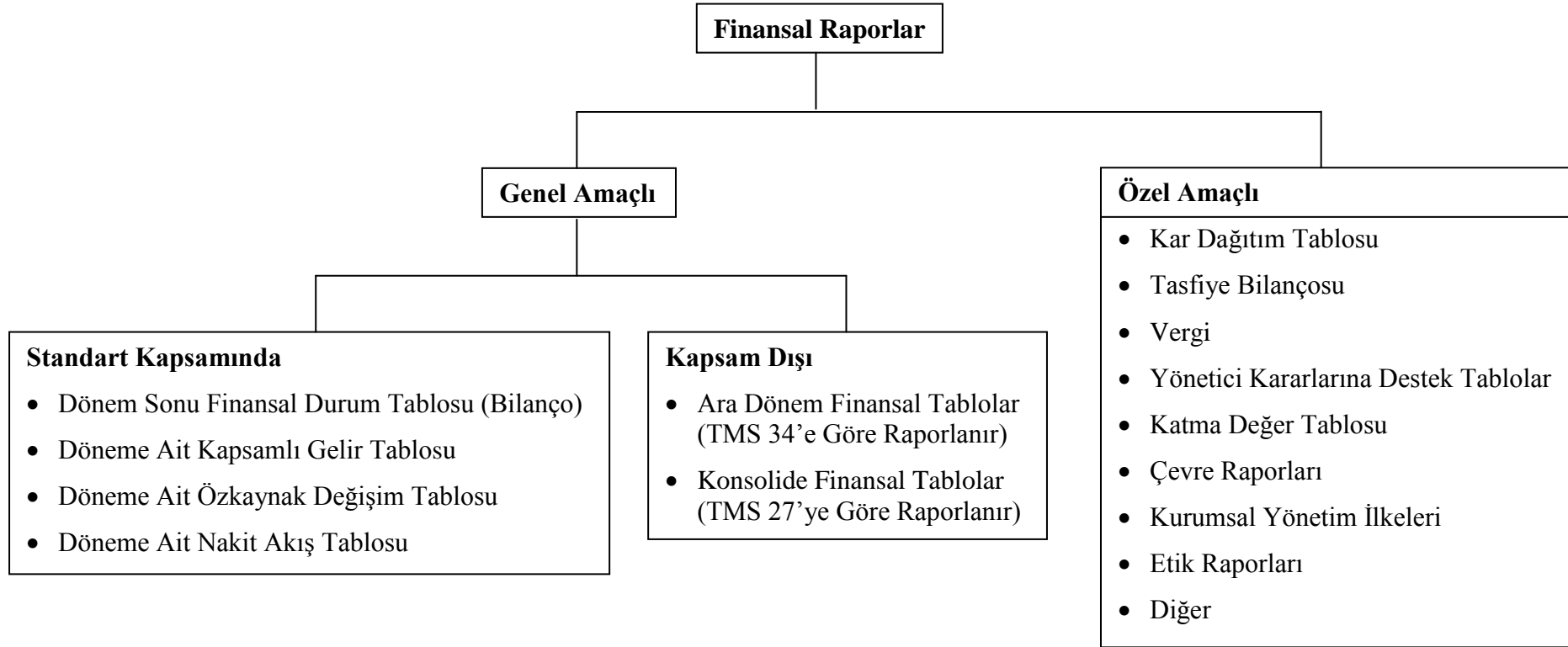
TMS 1'e hem kâra yönelik hem de kâra yönelik olmayan tüm işletmeler için başvurulabilir. Kâr amacı gütmeyen hem özel sektördeki hem de kamu sektöründeki işletmeler de bu standarda başvurabilirler. Fakat hem finansal tabloların içindeki hem de finansal tabloların kendisindeki bazı kalemleri ve kullanılan tanımları değiştirme ihtiyacı duyabilirler. Aynı şekilde özkaynağa sahip olmayan işletmeler (bazı yatırım fonları gibi) ve paylara bölünmüş sermayesi özkaynak olmayan işletmeler (bazı kooperatifler gibi) finansal tablolarını, üyelerinin veya pay sahiplerinin haklarını gösterecek şekilde düzeltme ihtiyacı duyabilirler<sup>92</sup>. Bu durum TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum Standardında açıklanmıştır.

---

<sup>92</sup> EPSTEIN, Barry J. ve JERMAKOWICZ. Eva K., a.g.e., s.62.



**Şekil 3:** Finansal Raporlar



**KAYNAK:** AKDOĞAN, Nalân ve TENKER, Nejat, a.g.e., s.61.

### 2.2.3.2. Finansal Tabloların Gerçeğe Uygun Sunuluşu ve TFRS'lerle Uyumu

Gerçeğe uygun sunuş, işlemlerin sonuçlarının, diğer olayların ve koşulların Kavramsal Çerçeve de belirtilen varlıklar, borçlar, gelirler ve giderlerin tanımlarına ve tahakkuk kriterlerine sadık kalınarak, sunulması demektir. TFRS'lerin gerektiğinde ek açıklamalarla birlikte uygulanmasının, gerçeğe uygun sunuşu sağlamış finansal tablolar yaratacağı varsayılır. Finansal tablolar, TFRS'lerin tüm maddeleriyle uyumlu olmadıkları sürece, TFRS'lerle uyumlu kabul edilemez.

İşletme, hemen hemen her koşulda, uygulanabilir TFRS'lere uyumlu olarak gerçeğe uygun sunuş sağlar. Gerçeğe uygun sunuluş için işletmenin uyması gereken diğer koşullar şöyledir (TMS 1: 17):

a) TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardı uyarınca muhasebe politikalarını seçip uygulamalıdır.. TMS 8, özellikle bir kaleme uygulanacak bir TFRS'nin yokluğunda yönetimin dikkate alacağı mevzuat hiyerarşisini gösterir.

b) Muhasebe politikalarını da içeren bilgileri ihtiyaca uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir bilgi sağlayacak biçimde sunmalıdır.

c) TFRS'lerde yer alan özellikli hükümlerle uyum, kullanıcıların özellikli işlemler, diğer olaylar ve koşulların işletmenin finansal durumu ve finansal performansı üzerindeki etkilerini anlamaları konusunda yetersiz kalıyorsa, ek açıklamalar yapmalıdır.

Yanlış veya yetersiz muhasebe uygulamaları finansal tablo dipnotlarında açıklama yoluyla düzeltilemez<sup>93</sup>.

Bazı ender durumlarda yönetim, bir TFRS'deki kurallarla uyumlaştırmanın, finansal tabloların amaçlarıyla çelişkiye düşecek kadar hatalı olacağı sonucuna vardığında; işletme bu kurallardan, konu ile ilgili düzenleyici yapı izin veriyorsa ya

<sup>93</sup> ÇALDAĞ, Yurdakul, a.g.e., s.249.

da herhangi bir yasaklama söz konusu değilse kaçınılmalıdır<sup>94</sup>. Böyle bir durumda işletme aşağıdaki açıklamaları yapacaktır (TMS 1: 20):

a) Yönetimin, işletmenin finansal tablolarının finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışlarını gerçekçi bir biçimde gösterdiğine dair kararı;

b) Uygulanabilir TFRS ile uyumlu olduğu ancak gerçekçi bir sunuş sağlamak için bir kuraldan ayrıldığı;

c) Uygulamaktan kaçınılan başlığı, TFRS'nin gerektirdiği işlemi de içeren TFRS'yi uygulamaktan kaçınmanın niteliği, uygulamanın Kavramsal Çerçeve de belirtilen finansal tabloların hedefleriyle çelişki yaratacak şekilde yanlış bir uygulama olmasının nedenleri ve tercih edilen uygulama ve

d) Standart uygulanmış olsaydı finansal tablolarda yayınlanmış olan kalemler üzerinde, bu kuralın uygulanmasından kaçınmanın sunulan dönemler itibariyle yapacağı finansal etki ile ilgili açıklamalar yapılacaktır.

İşletme yukarıdaki son iki maddedeki açıklamaları; önceki yıllarda bir TFRS'nin herhangi bir hükmünün uygulanmasından kaçınmışsa ve bu kaçınma cari dönem finansal tablolarındaki tutarları etkiliyorsa, yapmalıdır.

Konu ile ilgili düzenleyici yapı hükmün uygulanmasından kaçınmaya izin vermiyorsa ya da herhangi bir yasaklama söz konusu ise, işletme mümkün olduğu ölçüde, aşağıdaki açıklamaları yaparak, uyumlaştırmanın algılanan yanlışlığa götüren unsurlarını azaltacaktır (TMS 1: 23).

a) Sorunlu olan TFRS'nin başlığı, kuralın niteliği ve yönetimin, bu kurala uyulması durumunda finansal tabloların Kavramsal Çerçeve de belirtilen amaçlara ters düşürecek derecede koşulların çok yanıltıcı olduğu kanısına ulaşmasının nedenleri belirtilmelidir.

---

<sup>94</sup> EPSTEIN, Barry J. ve JERMAKOWICZ. Eva K., a.g.e., s.63.

b) Raporlanan her dönem için, yönetimin gerçeğe uygun bir sunuluş sağlanması için gerekli olduğuna inandığı finansal tabloların her kalemiyle ilgili düzeltmeler açıklanmalıdır.

Bir TFRS hükmüne uymanın finansal tabloların Kavramsal Çerçeve de belirtilen amaçlarına ters düşürecek şekilde yanıltıcı olup olmadığını değerlendirirken yönetim; belirtilen koşullarda finansal tabloların hedeflerine neden ulaşamadığı ve işletmenin koşullarının, kuralı uygulayan diğer işletmelerden, nasıl farklılaştığı, eğer benzer koşullara sahip işletmelerde bu kural uyumluysa, işletmenin bu kurala uyumu halinde, Kavramsal Çerçeve de belirtilen finansal tabloların amaçlarıyla çelişecek derecede yanıltıcı olmaması gerektiği gerçeğini dikkate alır (TMS 1: 24).

### 2.2.3.3. Genel Hususlar

Genel amaçlı finansal tabloların incelenmesinde önemli olan finansal tabloların önceki dönemin finansal tablolarıyla ve diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılmasına olanak verecek biçimde sunulmasıdır. Bu nedenle; finansal tablolar, işletmenin sürekliliği ve muhasebenin tahakkuk esasına dayanarak, finansal tabloların sunuluşuyla ilgili genel kuralları, yapıyla ilgili açıklamaları ve içerikle ilgili asgari koşulları ortaya koyacak şekilde hazırlanmak durumundadır. Bir başka deyişle; finansal tablolar hazırlanırken aynı muhasebe politikaları, esaslar ve ilkeler göz önünde bulundurulmalıdır<sup>95</sup>.

***İşletmenin Sürekliliği:*** Yönetim, finansal tabloları hazırlarken işletme faaliyetlerinin tahmin edilebilir geleceği için, işletmenin sürekliliğini göz önünde tutarak değerlendirme yapar. Eğer yönetim, işletmeyi tasfiye etmeyi veya ticari faaliyetini sonlandırmayı istemiyorsa ya da hiçbir gerçekçi seçeneği kalmadıysa, finansal tablolarını süreklilik kavramına göre hazırlar. Eğer değerlendirme sonucu işletmenin faaliyetlerinin sürekliliği ile alakalı önemli bir şüphe oluşursa; yönetim,

---

<sup>95</sup> ÖZTÜRK, Can, “2007 Yılında UMS 1: Muhasebesel Değişiklikler ve Yorumlar”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt 11, Sayı 2, 2009, s.92-93.

finansal tabloları hangi temeller üzerinde hazırlayacağını ve niçin işletmenin süreklilik sağlamayacağını açıklamalıdır<sup>96</sup>.

**Muhasebenin Tahakkuk Esası:** Nakit akış tablosu hariç, tüm finansal tabloların düzenlenmesinde muhasebenin tahakkuk esası temel varsayımdır. Muhasebenin tahakkuk esası kullanıldığı zaman kalemler, Kavramsal Çerçeve de belirtilen tanımlara ve tahakkuk kriterlerine uydukları takdirde; varlıklar, borçlar, özkaynak, gelir ve gider olarak muhasebeleştirilirler<sup>97</sup>.

**Önemlilik ve Birleştirme:** Benzer kalemlerden oluşan her grup, önemli olduğu takdirde, finansal tablolarda ayrı olarak sunulur. Nitelikleri ve işlevleri itibariyle farklı olan kalemler de önemsiz olmadıkları takdirde, ayrı olarak sunulur<sup>98</sup>.

Finansal tablolar, çok sayıda işlem veya diğer olayların işleminden geçirilerek nitelik ve işlevlerine göre hesap sınıfları altında birleştirilmesi (toplanması) sonucu oluşur. Sınıflandırma ve birleştirmedeki son aşama, finansal tablolardaki hesap sınıflarını oluşturan birleştirilmiş ve sınıflandırılmış bilginin sunumudur. Bir hesap kalemi kendi başına önemli değilse, bu tablolarda ya da dipnotlarda diğer kalemlerle birleştirilir. Bu tablolarda ayrı olarak sunulacak kadar öneme sahip olmayan bir kalemin dipnotlarda ayrı olarak sunulması gerekebilir (TMS 1: 30).

**Netleştirme (Mahsup Etme):** İşletmeler önemli gördükleri benzer nitelikteki kalemleri raporlama seçenekleri çerçevesinde ayrı olarak raporlayabilecekleri gibi, benzer nitelikteki önemsiz tutarlardaki kalemleri dipnotlarda açıklamak kaydıyla birleştirerek sunabilirler. Burada birleştirmeden varlık veya kaynak kaleminin veya gelir ve gider kaleminin netleştirilerek sunulacağı anlaşılmamalıdır<sup>99</sup>.

Netleştirme; varlıklar ve kaynaklar ya da gelir ve gider hesaplarının birbirleriyle karşılaştırılarak mahsup edilmesidir. Bu standart netleştirmeye izin vermez. Karşılıklar ve düzenleyici hesaplar yardımıyla varlıkların net değeriyle

<sup>96</sup> EPSTEIN, Barry J. ve JERMAKOWICZ. Eva K., a.g.e., s.64.

<sup>97</sup> AKDOĞAN, Nalân ve TENKER, Nejat, a.g.e., s.63.

<sup>98</sup> ÖZKAN, Serdar, "Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tabloların Sunulması", *Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Muhasebe Standartları (KOBİMUS) Seminerleri-1*, İzmir, Aralık 2005, İZSMMO, s.31, www.izsmmmo.com/dosyalar/standartlar\_1.ppt (Erişim Tarihi: 24.02.2010).

<sup>99</sup> KARAPINAR, Aydın ve ZAIĞ, Figen, a.g.m., s.357.

gösterilmesi ise netleştirme sayılmaz<sup>100</sup>. Netleştirme yapılmasına izin verilen hususlar aşağıdaki gibidir<sup>101</sup>:

- İşletmenin olağan faaliyetlerinden olmamak kaydıyla, duran varlık satışlarında satıştan doğan kâr veya zararın gelir tablosunda net olarak gösterilir.

- TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardına göre muhasebeleştirilen karşılıklarla ilgili olarak yapılan ve üçüncü taraflarla yapılmış olan sözleşmeye (örneğin, tedarikçi ile yapılan garanti sözleşmesi) dayanarak, tazmin edilen bir ödemeyi alınan tazminatla mahsup edebilir.

- Benzer işlemlerden kaynaklanan kazanç ve kayıplar, örneğin kur farklarından kaynaklanan kazanç veya zararlar veya ticari amaçla elde tutulan finansal araçlardan kaynaklanan kazanç veya kayıplar, netleştirilerek raporlanır.

TFRS, işletmelerin farklı yapı ve niteliklerini dikkate alarak, gerçeğe uygun sunuş ve önemlilik ilkelerinin bir gereği olarak yayınlanması istenen genel amaçlı finansal tablolar için herhangi bir kesin format önermemektedir. Çünkü işletmelerin farklı yapı ve niteliklerine göre gerçeğe uygun sunuş ve önemlilik ilkeleri, hangi finansal tablo kalemlerinin ayrı ayrı, netleştirilerek veya birleştirilerek sunulacağına karar verilmesinde belirleyici rol oynamaktadır<sup>102</sup>.

**Raporlama Sıklığı:** Bir işletme, tam bir finansal tablolar setini (karşılaştırılabilir bilgileri içerecek şekilde) en az yılda bir kez sunmalıdır. Bir işletme, raporlama dönemi sonunu (bilanço tarihini) değiştirdiğinde ve finansal tablolarını bir yıldan daha uzun ya da daha kısa bir dönem için hazırladığında, finansal tabloların kapsadığı dönemin açıklanmasına ilaveten aşağıdaki bilgileri de açıklamalıdır (TMS 1: 36):

---

<sup>100</sup> BOSTANCI, Serpil, “Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Tarafından Tartışmaya Açılan TMS-1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı’na İlişkin Düşünceler”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 62, Ocak-Şubat-Mart 2003, s.2.

<sup>101</sup> YANIK, Serap, “TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı”, s.11, <http://www.serberkerymm.com/web/egitim/TMS%201%20F%C4%B0NANSAL%20TABLOLARI%20SUNULU%C5%9EU%20STANDARDI.ppt> (Erişim Tarihi:05.02.2010).

<sup>102</sup> BAYRİ, Osman, “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 2010, s.94.

a) Finansal tablolarının bir yıldan daha uzun ya da daha kısa bir dönemi kapsamamasının nedeni,

b) Finansal tablolarında sunulan tutarların tümüyle karşılaştırılabilir olmadığını, açıklamalıdır.

**Karşılaştırmalı Bilgi:** Karşılaştırılabilirlik tanımına Kavramsal Çerçevenin dışında Standartta da yer verilmektedir. Buna göre karşılaştırılabilirlik, işletmenin önceki dönem bilgilerinin, cari dönem bilgilerinin anlaşılması için karşılaştırmalı olarak sunulmasıdır. Bir başka ifadeyle karşılaştırılabilirlik, işletmenin diğer işletmelerle karşılaştırılabilirliğinden ziyade, geçmiş yıllardaki durumunun cari yıldaki durumuyla karşılaştırılabilmesidir<sup>103</sup>.

Karşılaştırmalı bilgi veren bir işletme, en az iki finansal durum tablosu, diğer tabloların her birinden iki adet olmak üzere ayrıca ilgili notları sunar. Bir işletme bir muhasebe politikasını geriye dönük olarak uyguladığında, finansal tablolarındaki kalemleri geriye dönük olarak yeniden ifade ettiğinde ya da finansal tablolarındaki kalemleri yeniden sınıflandırdığında, en az üç finansal durum tablosu ile diğer tabloların her birinden ayrıca iki adet tablo ve de ilgili notları sunar. Bir işletme, finansal durum tablosunu aşağıdaki tarihler itibarıyla sunar (TMS 1: 39):

a) Cari dönemin sonunda,

b) Bir önceki dönemin sonunda (cari dönemin başlangıcıyla aynıdır),

c) Karşılaştırılabilir en erken dönemin başında, sunar.

Finansal tablo kalemlerinin sunumu veya sınıflandırılması değiştirildiğinde, işletme mümkün olduğu durumlarda, karşılaştırmalı tutarları yeniden sınıflandırmalıdır. Bu durumda işletme aşağıdaki açıklamaları yapar<sup>104</sup>:

- Yeniden sınıflandırmanın niteliği,
- Yeniden sınıflandırılmış olan her bir kalemin veya kalem sınıfının tutarı,

<sup>103</sup> ÖRTEN, Remzi, KAVVAL, Hasan ve KARAPINAR, Aydın, a.g.e., s.15.

<sup>104</sup> YANIK, Serap, a.g.m., s.14.

- Yeniden sınıflandırmanın nedenini, açıklar.

Eğer karşılaştırmalı tutarları yeniden sınıflandırmak mümkün değilse işletme aşağıdaki hususları açıklar (TMS 1: 42):

a) Tutarları yeniden sınıflandıramamasının nedenleri,

b) Eğer tutarlar yeniden sınıflandırılmış olsaydı, yapılmış olması gereken düzeltmelerin niteliğini, açıklar.

***Sunuluşun Tutarlılığı:*** Finansal tablolardaki kalemlerin sınıflandırılması ve sunumu, bir dönemden diğer döneme tutarlı olmalıdır. Finansal tablolardaki kalemlerin sınıflandırılmasındaki ve sunumundaki bir değişikliğin; işletmenin faaliyetlerinin niteliklerinde önemli değişiklikler olmasından veya finansal tabloların yeniden gözden geçirilmesinden sonra, başka bir sunuluş ve sınıflandırmanın daha uygun olacağı düşünülüyorsa veya TFRS'nin sunumda bir değişikliği gerektirmesi durumunda, finansal tabloların farklı bir biçimde sunulması gereğini ortaya koyar. Bir işletme sunumda bu tür bir değişiklik yaptığında, karşılaştırmalı bilgilerini yeniden sınıflandırmalı ve uygun açıklamayı yapmalıdır. Tutarlılık, aynı muhasebe politikasının ve yöntemlerinin farklı dönemlerde aynı işletme için ya da aynı dönemde farklı işletmeler için kullanılmasıdır. Karşılaştırılabilirlik bir amaçtır ve tutarlılıkta bu amaca ulaşmada bir araçtır<sup>105</sup>.

#### **2.2.3.4. Yapı ve İçerik**

Bu Standart, belli açıklamaların finansal durum tablosu, kapsamlı gelir tablosu, bireysel gelir tablosu (sunulmuşsa) veya özkaynak değişim tablosunda, diğer kalemlerin ise bu tablolarda veya dipnotlarda yer almasını öngörür. TMS 7, nakit akışlarının sunuluşuyla ilgili kuralları düzenler (TMS 1: 47). Yani Standardın genel yaklaşımı, işletmenin mali yapısı ve performansı hakkında; panoramik görünümün tablolarda, ayrıntılı bilginin ise dipnotlarda verilmesidir<sup>106</sup>.

<sup>105</sup> EPSTEIN, Barry J. ve JERMAKOWICZ. Eva K., a.g.e., s.67.

<sup>106</sup> KARAPINAR, Aydın ve ZAİF, Figen, a.g.m., s.358.



İşletme, her finansal tablosunu ve dipnotlarını açıkça tanımlamalıdır. Ayrıca işletme, aşağıdaki bilgileri de açık bir biçimde göstermeli ve bilgilerin doğru dürüst anlaşılması için gerektiğinde bunları tekrarlamalıdır (TMS 1: 51):

- a) Raporlayan işletmenin adı veya diğer kimlik bilgileri ve bu bilgide önceki raporlama döneminden bu yana olan değişiklikler,
- b) Finansal tabloların tek bir şirketi mi yoksa şirketler grubunu mu içerdiği,
- c) Raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) veya finansal tablo ve dipnotların kapsadığı dönem,
- d) TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardında tanımlandığı gibi, sunum para birimi,
- e) Finansal tabloda sunulan tutarların yuvarlanma derecesini, belirtmelidir.

### **2.3. TMS 1 FİNANSAL TABLOLARIN SUNULUŞU STANDARDINA GÖRE GENEL AMAÇLI FİNANSAL TABLOLARIN İNCELENMESİ**

Daha önceki bölümlerde de belirttiğimiz gibi, tam bir finansal tablolar seti aşağıdakileri içerir:

- a) Dönem sonu finansal durum tablosu (bilanço),
- b) Döneme ait kapsamlı gelir tablosu,
- c) Döneme ait özkaynak değişim tablosu,
- d) Döneme ait nakit akış tablosu ve
- e) Önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı notlar ile
- f) Bir işletmenin bir muhasebe politikasını geriye dönük olarak uygulaması durumunda ya da bir işletmenin finansal tablolarındaki kalemleri geriye dönük olarak yeniden ifade etmesi söz konusu olduğunda ya da işletmenin finansal tablo

kalemlerini yeniden sınıflandırdığında, karşılaştırılabilir en erken dönemin başına ait finansal durum tablosundan oluşmaktadır.

Bir işletme, Standartta kullanılan başlıklar dışındaki başlıkları da finansal tablolarında kullanabilir (TMS 1: 10).

TMS 1'e göre genel amaçlı finansal tabloların incelenmesinde, sunulacak olan tablolara ilişkin örnekler, çalışmanın daha iyi anlaşılabilmesi için üçüncü bölümde Tekdüzen Muhasebe Sistemindeki finansal tablolarla karşılaştırma yapılırken verilecektir.

### **2.3.1. Finansal Durum Tablosu (Bilanço)**

Bilanço, bir işletmenin belli bir tarihteki varlık ve kaynakları, bir başka ifadeyle işletmenin finansal durumu hakkında bilgi veren tablodur. Finansal durum, işletmenin kontrolünde bulunan ekonomik kaynaklar, finansal yapısı, likiditesi, borç ödeme gücü ve içinde bulunduğu çevresindeki değişikliklere uyum sağlama yeteneği olarak tanımlanmaktadır<sup>107</sup>.

Finansal durum tablosu (bilanço), en azından, aşağıdaki tutarları gösteren hesap gruplarını kapsamalıdır (TMS 1: 54):

- a) Maddi duran varlıklar,
- b) Yatırım amaçlı gayrimenkuller,
- c) Maddi olmayan duran varlıklar,
- d) Finansal varlıklar ((e), (h) ve (i) şıklarında gösterilenler hariç);
- e) Özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen yatırımlar,
- f) Canlı varlıklar;
- g) Stoklar,

---

<sup>107</sup> AKDOĞAN, Nalân ve TENKER, Nejat, a.g.e., s.64.

h) Ticari ve diğler alacaklar;

i) Nakit ve nakit benzerleri;

j) Satılmak üzere elde tutulan varlıkların toplamı ile TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardına göre satılmak üzere elde tutulan ve elden çıkarılacaklar grubuna dahil olan varlıkların toplamı,

k) Ticari ve diğler borçlar;

l) Karşılıklar;

m) Finansal borçlar ((k) ve (l) şıklarında gösterilenler hariç);

n) TMS 12 Gelir Vergileri Standardında tanımlandığı gibi, dönem vergisiyle ilgili borçlar ve varlıklar;

o) TMS 12’de tanımlandığı gibi, ertelenmiş vergi borçları ve ertelenmiş vergi varlıkları;

p) TFRS 5’e göre elden çıkarılacaklar grubuna dahil olan satılmak üzere elde tutulanlar olarak sınıflandırılan borçlar,

q) Özkaynaklarda gösterilen kontrol gücü olmayan paylar (azınlık payları); ve

r) Ana şirketin ortaklarına ait çıkarılmış sermaye ve yedekler.

İşletmenin finansal durumunun, gerçeğe uygun olarak sunumu için gerekli olduğunda, yukarıdaki kalemlere; ek kalemler, başlıklar ve alt toplamlar bilançoda gösterilir. Bilançodaki kalemlerin sıralanmasıyla ve bilançonun biçimsel yapısıyla ilgili olarak bu standart da herhangi bir zorlayıcı hüküm bulunmamaktadır<sup>108</sup>.

---

<sup>108</sup> AKDOĞAN, Nalân, “Türkiye Muhasebe Standartlarına Toplu Bakış, Son Gelişmeler, Finansal Tablolara ve Hesap Planına Etkisi”, s.46, [http://www.ankara\\_ymmo.org.tr/ekler/302542d77d0a70f5d2116f528455ae1a.ppt](http://www.ankara_ymmo.org.tr/ekler/302542d77d0a70f5d2116f528455ae1a.ppt) (Erişim Tarihi: 24.02.2010).

Eğer işletme dönen ve duran varlıkları ile kısa ve uzun vadeli borçlarını finansal durum tablosunda ayrı ayrı sınıflandırıyorsa, ertelenmiş vergi varlıkları (borçları) dönen varlıklar (kısa vadeli borçlar) olarak sınıflandırılmaz (TMS 1: 56).

İşletme, ilave kalemlerin ayrı olarak sunumunun değerlendirilmesine ilişkin karar vermesi aşamasında; varlıkların niteliği ve likiditesi, varlıkların işletmedeki fonksiyonu ile borçların tutarı, niteliği ve zamanlaması temelleri doğrultusunda değerlendirme yapar (TMS 1: 58).

TMS 1’de dönen/duran varlık ve kaynak (cari/cari olmayan varlık ve kaynak) ayırımına göre sınıflama ile likidite esaslı sınıflama olmak üzere bilançonun iki yöntemden birine göre sunulabileceği belirtilmektedir. Yöntemlerden hangisine göre bilançonun sunulacağına karar verirken, işletmenin normal faaliyet döngüsünün açıkça belirlenip belirlenememesine ve hangi yöntemin güvenilir bilgi sağlayacağına bakılması gerekmektedir<sup>109</sup>.

Normal faaliyet dönemi, işleme tabi tutulmak üzere tedarik edilen varlıkların nakit veya nakit benzeri varlığa dönüşme sürecidir. Normal faaliyet döngüsü açıkça belirlenebilen işletmelerde dönen/duran varlık/kaynak sınıflaması yararlı bilgi sağlar. Ancak bazı işletmeler için normal faaliyet döneminin açıkça belirlenmesi mümkün olmayabilir. Bu durumda normal faaliyet dönemi 12 ay kabul edilir ve likidite esaslı sunum tercih edilir. Örneğin; finansal kuruluşlar, açıkça belirlenebilen bir faaliyet döngüsü içinde mal ve hizmet sunmadıklarından likiditeye göre artan ve azalan sırada sunulması tutarlı ve güvenilir bilgi sağlar<sup>110</sup>.

Güvenilir bilgi ise, finansal tablo kullanıcılarının ekonomik kararlar almalarına yardımcı olacak doğru ve tutarlı bilgidir. Normal faaliyet döngüsü belirlenebilen işletmelerde dahi, likidite yaklaşımıyla sunum daha güvenilir bilgi sağlanacaksa, bu yaklaşım tercih edilir. Örneğin, dönen/duran varlık/kaynak yaklaşımına göre raporlama yapan bir işletmenin net işletme sermayesi pozitif dahi olsa, borç ödeme

---

<sup>109</sup> BAYRÍ, Osman, a.g.m., s.97.

<sup>110</sup> ÖRTEN, Remzi, KAVVAL, Hasan ve KARAPINAR, Aydın, a.g.e., s.18.

gücü zayıflamışsa, alacak ve stok devir hızı ile nakit oranı düşmüşse, likidite yaklaşımına göre raporlama daha güvenilir bilgi sağlayabilecektir<sup>111</sup>.

İşletmelerin farklı faaliyetleri olması durumunda, gerçeğe uygun sunuluşu gerçekleştirebilmek ve işletmenin taşıdığı riskleri tabloda görebilmek için hem likidite yaklaşımı hem de kısa/uzun (dönen/duran) yaklaşımı içeren karma sunuma da Standartta yer verilmiştir<sup>112</sup>.

Varlıkların ve borçların beklenen vadelerine ilişkin bilgiler, işletmenin likidite ve borç ödeme gücünün belirlenmesinde yararlıdır. TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar Standardı, finansal varlıkların ve finansal borçların vade tarihlerinin açıklanmasını öngörür. Finansal varlıklar ticari ve diğer alacakları, finansal borçlar ticari ve diğer borçları içerir. Kısa ve uzun vadeli olarak sınıflandırılmış olsalar da olmasalar da stoklar ve karşılıklar gibi, parasal olmayan varlıkların ve borçların beklenen tahsilât ve ödeme tarihlerine ilişkin bilgiler yararlıdır. Örneğin, işletme raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra on iki aydan uzun sürede paraya çevrilmesi beklenen stokların tutarını açıklar (TMS 1: 65).

### **2.3.1.1. Dönen Varlıklar**

Standartta, dönen/duran varlık ve kısa/uzun vadeli sınıflamasının neye göre yapılacağı hangi varlıkların dönen varlık sayılacağı düzenlemiştir<sup>113</sup>. Buna göre, bir varlık aşağıdaki kriterlerden herhangi birine uyduğu takdirde dönen varlık olarak sınıflandırılır (TMS 1: 66):

- a) İşletmenin normal faaliyet döngüsü içinde paraya çevrilmesinin, satılmasının veya tüketilmesinin beklenmesi;
- b) Öncelikle ticari amaçla elde bulundurulması;
- c) Raporlama döneminden sonra on iki ay içinde paraya çevrilmesi veya

<sup>111</sup> KARAPINAR, Aydın ve ZAİF, Figen, a.g.m., s.360.

<sup>112</sup> AKDOĞAN, Nalân ve TENKER, Nejat, a.g.e., s.65.

<sup>113</sup> KARAPINAR, Aydın ve ZAİF, Figen, a.g.m., s.360.

d) Raporlama döneminden sonra en az on iki ay içinde bir borcun ödenmesi için kullanılmak üzere veya başka bir nedenle sınırlandırılmamış olmak koşuluyla, söz konusu varlıklar (TMS 7’de tanımlanmış şekli ile) nakit veya nakit benzeriyse, dönen varlık olarak sınıflandırılır.

Bu sınıflamadan da anlaşılacağı gibi, dönen/duran varlık tanımı farklılaşmıştır. İşletmenin normal faaliyet dönemi öne çıkarılmıştır. Bir anlamda alışageldiğimiz 12 ay normal faaliyet dönemi anlayışı değişmiştir<sup>114</sup>.

İşletme varlıklarından stoklar, ticari alacaklar ve diğer alacaklar gibi varlıklar normal faaliyet döngüsü içinde paraya dönüşme özelliğine sahip varlıklar olup, dönen varlıklar olarak raporlanır. Yine menkul kıymetler, alım-satım amacıyla (ticari amaçla) elde bulundurulması durumunda dönen varlık niteliğindedir. Peşin ödenen giderler ile gelir tahakkukları gibi kalemler bu standarttaki yaklaşımla, normal faaliyet döngüsü içinde yer alması halinde dönen varlıktır<sup>115</sup>. Kısaca dönen varlıklar, işletmenin faaliyet dönemi içinde elden çıkarılması, tüketilmesi veya normal faaliyet döngüsünün bir parçası olarak gerçekleşmesi beklenen varlıklardır. Bunun dışında kalanlar duran varlıktır<sup>116</sup>.

### **2.3.1.2. Kısa Vadeli Borçlar**

Varlık yapısının oluşumuna paralel olarak, kaynakların sınıflamasında da aynı kriterler esas alınmaktadır. Buna göre, bir borç aşağıdaki kriterlerden birine uyduğu takdirde kısa vadeli olarak sınıflandırılır (TMS 1: 69):

- a) Normal faaliyet döngüsü içinde ödenmesinin beklenmesi;
- b) Öncelikle ticari amaçla elde tutulması;
- c) Raporlama döneminden sonra on iki ay içinde ödenecek olması veya
- d) İşletmenin borcun ödenmesini, raporlama döneminin sonundan itibaren en az on iki ay süreyle erteleyebilmesine yönelik koşulsuz bir hakkının bulunmaması.

<sup>114</sup> KARAPINAR, Aydın ve ZAİF, Figen, a.g.m., s.360.

<sup>115</sup> AKDOĞAN, Nalân ve TENKER, Nejat, a.g.e., s.65-66.

<sup>116</sup> AKDOĞAN, Nalân ve TENKER, Nejat, a.g.e., s.66.

Borcun, karşı tarafın seçimine bağlı olarak özkaynağa dayalı finansal araç ihraç edilmesi suretiyle ödenmesine yönelik hükümler, sınıflandırılmasını etkilemez.

Kaynak, yukarıdaki özelliklerden herhangi birini sağlıyorsa kısa vadeli borç olarak sınıflandırılır. Yabancı kaynaklarda da varlıkların sınıflamasına paralel olarak normal faaliyet döngüsü esas alınmıştır. Dolayısıyla borçlar, işletme sermayesinin bir parçası ise, geri ödemeleri bilanço tarihinden itibaren on iki aydan daha sonra söz konusu olsa dahi kısa vadeli borç olarak kabul edilir<sup>117</sup>.

İşletme sermayesi olarak kullanılan finansal borç, ticari ve diğer borçlar vadeleri ne olursa olsun normal faaliyet dönemi içinde ödenmesi beklendiğinden kısa vadeli borçtur. Yine tahakkuklar, gider karşılıkları, sosyal güvenlik kesintileri, uzun vadeli finansal borçların bilanço tarihinden sonra 12 ay içinde ödenecek kısımları, ödenecek temettüleri, vergi gibi borçlar işletmenin normal faaliyet sürecinde gerçekleştiği için kısa vadeli borçlardır. Bunların dışında işletme sermayesinin bir parçası olmayan uzun vadeli finansal borçlar ile bilanço tarihinden itibaren 12 ay içinde vadesi dolmayanlar, uzun vadeli borç olarak sınıflandırılır<sup>118</sup>.

Borçların sınıflamasında standartta dikkat çeken bir diğer husus ise, “erteleme hakkıdır”. Eğer bir finansal borç 12 aydan kısa bir sürede ödenecek dahi olsa, işletme bilanço tarihinden itibaren 12 ay içinde borcu yeniden finanslama veya döndürme beklentisi varsa borç uzun vadeli borç olarak sınıflandırılır. Çünkü işletmenin borcu erteleme hakkı bulunmaktadır<sup>119</sup>.

Buna paralel, eğer işletme borcu uzun vadeli dahi olsa, sözleşmede yer alan bir taahhüdün yerine getirilmemesi veya ihlali durumunda ödenebilir hale geliyorsa cari borç olarak sınıflar (TMS 1: 74).

### **2.3.1.3. Finansal Durum Tablosunda veya Dipnotlarda Sunulacak Bilgiler**

İşletme, sunulan kalemlerin alt sınıflamalarını, işletmenin faaliyetlerine uygun bir şekilde ya finansal durum tablosunda ya da dipnotlarında sunacaktır (TMS 1: 77).

<sup>117</sup> AKDOĞAN, Nalân ve TENKER, Nejat, a.g.e., s.66.

<sup>118</sup> AKDOĞAN, Nalân ve TENKER, Nejat, a.g.e., s.66.

<sup>119</sup> ÖRTEN, Remzi, KAVAL, Hasan ve KARAPINAR, Aydın, a.g.e., s.20.

Alt sınıflamalardaki ayrıntı, TFRS'lerin hükümlerine ve tutarların büyüklüğü, niteliği ve işlevine dayanır. İşletmede; varlıkların niteliği ve likiditesi, varlıkların işletmedeki fonksiyonu ile borçların tutarı, niteliği ve zamanlaması unsurları, alt sınıflamaların belirlenmesinde kullanılan ölçülere karar vermek amacıyla kullanılır. Her kalem için açıklama ve sunum farklıdır. Örneğin (TMS 1: 78);

a) Maddi duran varlık kalemleri TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına göre kendi içinde sınıflara ayrılmıştır.

b) Alacaklar, ticari müşterilerden olan alacaklar, ilgili taraflardan olan alacaklar, peşin ödemeler ve diğerler tutarlar biçiminde sınıflanır.

c) Stoklar, TMS 2 Stoklar Standardına göre, ticari mal, ilk madde ve malzeme, yarı mamul ve mamul olarak alt sınıflara ayrılır.

d) Karşılıklar, çalışanlara sağlanan faydalar için ayrılan karşılıklar ve diğer benzeri kalemler için ayrılan karşılıklar olarak sınıflara ayrılır.

e) Özkaynaklar ve yedekler, ödenmiş sermaye, hisse primi ve yedekler gibi çeşitli sınıflara ayrılır.

İşletme, aşağıdaki hususları ya finansal durum tablosunda ya özkaynaklar değişim tablosunda ya da dipnotlarda açıklayacaktır (TMS 1: 79):

a) Paylara bölünmüş sermayenin her sınıfı için;

i) Kayıtlı sermayeyi oluşturan hisse senedi sayısı,

ii) Çıkarılan ve tamamı ödenen ve çıkarılan fakat tamamı ödenmeyen hisse senetlerinin sayısı,

iii) Bir hisse senedinin nominal değeri veya hisse senetlerinin nominal değerinin olmadığı,

iv) Dönem başı ve dönem sonunda bulunan hisse senetleri sayısının uyumlaştırılması,



- v) Temettülerin dağıtımı ve sermayenin geri ödenmesindeki sınırlamalarda dahil söz konusu sermaye sınıfıyla ilgili haklar, imtiyazlar ve sınırlamalar (kısıtlamalar),
- vi) İşletme tarafından veya iştirakleri veya bağlı ortaklıkları tarafından sahip olunan işletmenin kendi hisse senetleri ve
- vii) Opsiyonlar ve sözleşmeler gereği yapılacak hisse senedi satışları için çıkarılmak üzere işletmede bulundurulmuş hisse senetleri, bunların vadeleri ve tutarları.

b) Özkaynaklardaki yedeklerin her birinin niteliği ve amacıyla ilgili açıklama, dipnotlarda yer alacaktır.

### **2.3.2. Kapsamlı Gelir Tablosu (Gelir-Gider Tablosu)**

Gelir tablosu, işletmenin belli bir dönemde elde ettiği tüm gelirler ile aynı dönemde katlandığı bütün maliyet ve giderleri ve bunların sonucunda işletmenin elde ettiği dönem net kârını ya da uğradığı dönem net zararını topluca gösteren finansal rapordur<sup>120</sup>.

Kapsamlı gelir tablosu, işletmenin ilgili dönem boyunca yürüttüğü faaliyetlere ve kazanç gücüne ilişkin bilgileri içerdiğinden, belli bir dönemde işletmeye ait faaliyetlerin bir bütün olarak finansal yönden başarı derecesini ölçen özet bir rapor niteliğindedir<sup>121</sup>.

Bir işletme bir dönemde muhasebeleştirilen tüm gelir ve gider kalemlerini aşağıda belirtildiği gibi sunar (TMS 1: 81):

---

<sup>120</sup> TÜRMOB, *Muhasebenin Temel Kavramları ve Tekdüzen Hesap Planı*, TÜRMOB Yayınları, Yayın No: 40, Ankara, 1998, s.24.

<sup>121</sup> DOĞAN, Mustafa ve ERTUGAY, Emrah, "Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına Göre Kapsamlı Gelir Tablosu ve Örnek Uygulama", *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Cilt 3, Sayı 3, 2010, s.120.

a) Tek bir kapsamlı gelir tablosunda veya

b) Kâr veya zarar bileşenlerini gösteren bir tablo (bireysel gelir tablosu) ve kâr veya zararlarla başlayan ve diğer kapsamlı gelir bileşenlerini gösteren ikinci bir tablo (kapsamlı gelir tablosu) olmak üzere iki tabloda da sunar.

Tek tablolulu sunumda, işletme kapsamlı gelir tablosunu tek tablo şeklinde hazırlayarak dönem net kârı ya da zararından sonra gelmek üzere kapsamlı kâr unsurlarını sıralar<sup>122</sup>. İki tablolulu sunumda da işletme, kapsamlı gelir tablosunu 1. tabloda dönem net kâr ve zararına kadar düzenlemekte, 2. tabloda da bir ara toplam olarak kapsamlı kâr unsurlarını sıralamakta ve toplam kapsamlı kâr ya da zarar rakamına ulaşmaktadır<sup>123</sup>.

Kapsamlı kâr, sermaye artışı ve kâr payı dağıtımını dışında, özkaynaklarda ortaya çıkan tüm değişimleri kapsamaktadır. Bu şekilde kapsamlı kârın raporlanması, işletmenin gelecekteki kâr tahminlerini kolaylaştırır. Gerçekleşmemiş kazanç ve kayıpların kapsamlı kâr bileşeni olarak dönem net kârına eklenebilmesi için özkaynak hesaplarına kayıtlanmış olması gerekir. Örneğin kur farkları (kambiyo kârı veya zararı) da gerçekleşmemiş gelir veya giderdir, ancak gelir tablosu hesaplarında kayıtlanır ve bu nedenle kapsamlı kâr bileşeni değildir<sup>124</sup>.

Kapsamlı gelir tablosunun standart bir formatı yoktur<sup>125</sup> ancak asgari olarak, söz konusu dönemle ilgili aşağıdaki bilgileri kapsmalıdır (TMS 1: 82):

a) Hâsılat (gelir),

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

c) Finansman maliyetleri,

<sup>122</sup> DEMİR, Volkan, *TFRS/UFRS Kapsamında Finansal Araçlar*, Nobel Yayınları, Ankara, 2009, s.18.

<sup>123</sup> DEMİR, Volkan, a.g.m., s.40.

<sup>124</sup> GÜCENME GENÇOĞLU, Ümit, "Türkiye Muhasebe Standartlarında Kapsamlı Kârın Raporlanması", s.4, <http://www.muhasetr.com/yazarlarimiz/umitgucenme/001/> (Erişim Tarihi: 30.03.2011).

<sup>125</sup> UYAR, Süleyman, "Muhasebe Standartlarına Göre Finansal Tablolar Nasıl Düzenlenmelidir", <http://www.muhasetr.com/yazarlarimiz/suleyman/020/> (Erişim Tarihi: 30.03.2011).

d) Özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen iştirakler ve iş ortaklıklarının kâr veya zarar payları,

e) Bir finansal varlığın yeniden sınıflandırılması neticesinde gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmesi durumunda, önceki defter değeri ile yeniden sınıflandırma tarihindeki gerçeğe uygun değeri arasındaki farktan kaynaklanan kazanç ya da kayıplar (TFRS 9 Finansal Araçlar Standardında tanımlandığı üzere),

f) Vergi gideri,

g) Durdurulan faaliyetlere ilişkin vergi sonrası kâr ya da zarar ile; satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değer ölçülmesinde veya durdurulan faaliyetleri oluşturan elden çıkarılacak grup ya da grupların veya varlıkların elden çıkarılmasında muhasebeleştirilen vergi sonrası kazanç ya da zarar toplamını içeren tek bir tutar,

h) Kâr veya zarar,

i) Kâr veya zarar tutarlar hariç olmak üzere, niteliğine göre sınıflandırılan gerçekleşmemiş kâr ya da zarar bileşenlerinin her biri,

j) Özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen iştirakler ve iş ortaklıklarının gerçekleşmemiş kâr veya zarar payları,

k) Toplam kapsamlı gelir.

Kapsamlı gelir tablosunda ayrıca aşağıdaki kalemlere ilişkin açıklama yapılır<sup>126</sup>:

a) Dönem kâr veya zararının; kontrol gücü olmayan paylar (azınlık payları) ile ana ortaklığın sahiplerine isabet eden kısmı ve

b) Döneme ilişkin toplam kapsamlı gelirin; kontrol gücü olmayan paylara (azınlık payların) ve ana ortaklığın sahiplerine isabet eden kısmı ile ilgili açıklama yapılır.

---

<sup>126</sup> DOĞAN, Mustafa ve ERTUGAY, Emrah, a.g.m., s.122.

İşletmenin çeşitli faaliyetlerinin, işlemlerinin ve diğer olayların etkileri sıklık, kâr veya zarar yaratma potansiyelleri ve tahmin edilebilirlik açılarından farklı olduğu için finansal performansın bölümlerinin açıklanması, kullanıcıların sağlanan finansal performansı anlamalarına ve gelecekteki finansal performansa ilişkin kestirim yapmalarına yardımcı olur. Finansal performansın unsurlarının açıklanması için gerekli olduğu takdirde, işletme kapsamlı gelir tablosuna veya (eğer sunulmuşsa) bireysel gelir tablosuna ek kalemler ekler ve kullanılan tanımları ve kalemlerin sıralamasını düzeltir. İşletme, önemlilik ve gelir ve gider kalemlerinin nitelik ve işlevlerini kapsayan unsurları dikkate alır. Örneğin, bir finansal işletme, bir finansal işletmenin faaliyetlerine ilişkin bilgileri sağlamak üzere söz konusu tanımları düzeltebilir (TMS 1: 86).

Bir TFRS zorunlu kılmadıkça veya izin vermediği sürece gelir ve gider kalemleri mahsup edilemez. Benzer işlemlerden kaynaklanan kazanç ve kayıplar, örneğin kur farklarından kaynaklanan kazanç veya kayıplar veya ticari amaçla elde tutulan finansal araçlardan kaynaklanan kazanç veya kayıplar, netleştirilerek raporlanır. Ancak söz konusu kazanç veya kayıplar, önemli oldukları takdirde mahsup edilmeden ayrı ayrı gösterilir<sup>127</sup>.

İşletme, hiçbir gelir veya gider kalemin kapsamlı gelir tablosunda veya bireysel gelir tablosunda ya da dipnotlarda olağandışı başlığı altında raporlama yapamaz<sup>128</sup>.

KOBİ'ler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standardında<sup>129</sup>, döneme ait kapsamlı gelir tablosu yukarıdakinden farklı olarak açıklanmıştır. KOBİ TFRS'ye göre; kâr veya zararda muhasebeleştirilen kalemler (kapsamlı gelir tablosunda ara toplam olarak yer alacaktır) ile diğer kapsamlı geliri oluşturan kalemleri birlikte içeren, dönemin gelir ve gider kalemlerinin tamamının yer aldığı raporlama tarihi itibarıyla düzenlenecek olan tek bir "kapsamlı gelir tablosu" ya da "gelir tablosu" ve "kapsamlı gelir tablosu" adlarıyla sunulan iki ayrı tablo sunulur. Bu tür bir sunumun tercih edilmesi durumunda, kapsamlı gelir tablosunun en üstünde kâr veya zarar

<sup>127</sup> DOĞAN, Mustafa ve ERTUGAY, Emrah, a.g.m., s.123.

<sup>128</sup> TERZİ, Serkan, KIYMETLİ ŞEN, İlker ve BÜLBÜL, Filiz, "UFRS'ye Göre Cari Dönem Bilanço ve Gelir Tablosunun Hazırlanması", *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 90, Kasım-Aralık 2008, s.125.

<sup>129</sup> "KOBİ TFRS KOBİ'ler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standardı" için bkz., TMSK, [http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/KOBI\\_TFRS.pdf](http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/KOBI_TFRS.pdf) (Erişim Tarihi: 20.05.2011).

tutarı yer alır. İzleyen satırlarda ise diğer kapsamlı geliri oluşturan kalemlere yer verilir (KOBİ TFRS: 3.17).

### **2.3.2.1. Dönem Kâr / Zararı**

İşletme dönem içerisindeki tüm gelir ve gider kalemlerini, bir TFRS aksini öngörmedikçe dönem kâr ya da zararında muhasebeleştirir (TMS 1: 88).

Bazı TFRS'ler, işletmelerin finansal tablo düzenledikleri dönemde, birtakım kalemleri kâr ya da zararın dışında muhasebeleştirdiği durumlara ilişkin esasları belirler. Diğer TFRS'ler, Kavramsal Çerçeve'deki gelir ya da gider tanımını karşılayan diğer kapsamlı gelir bileşenlerinin kâr ya da zarar dışında bırakılmasını gerektirir ya da bırakılmasına izin verir (TMS 1: 89).

Diğer kapsamlı gelirin unsurları aşağıdaki gibidir (TMS 1: 7):

a) Yeniden değerlendirme fazlasındaki değişimler (TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına ve TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardına bkz.)

b) TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının 93A Paragrafı uyarınca muhasebeleştirilmiş tanımlanmış fayda planlarındaki aktüeryal kazanç ve kayıplar;

c) Dış ülkedeki bağlı işletmeye ait finansal tabloların çevrilmesinden kaynaklanan kazanç ve kayıplar (TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardına bkz.)

d) TFRS 9 Finansal Araçlar Standardının 5.7.5. Paragrafı uyarınca gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılan özkaynağa dayalı finansal araçlardaki yatırımlardan kaynaklanan kazanç ya da kayıplar,

e) Nakit akış riskine ilişkin riskten korunma araçlarına bağlı olarak oluşan kazanç veya kayıpların etkin kısımları (TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme Standardına bkz.)

f) Gerçeğe uygun değer farkı kâr ya da zarara yansıtılan olarak sınıflandırılan borçlara ilişkin olarak söz konusu borcun kredi riskinde meydana gelen değişimlerle ilişkilendirilebilen gerçeğe uygun değerdeki değişim tutarı (TFRS 9'un 5.7.7. bkz.)

Bir işletme, yeniden sınıflandırma düzeltmeleri de dahil olmak üzere diğer kapsamlı gelirin her bir bölümüyle ilgili gelir vergisi tutarını ya kapsamlı gelir tablosunda ya da dipnotlarda açıklar (TMS 1: 90).

Bir işletme, diğer kapsamlı gelirin bileşenlerini; ilgili vergisel etkilerin net tutarı ya da bileşenlere ilişkin toplam gelir vergisi tutarı olarak gösterilen ilgili vergisel etkiler dikkate alınmadan önceki tek bir tutar olarak sunar (TMS 1: 91).

Bir işletme, diğer kapsamlı gelirin bileşenleri ile ilgili yeniden sınıflandırma düzeltmelerini açıklar. Diğer TFRS'ler daha önce diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen tutarların kâr ya da zararda yeniden sınıflandırılıp sınıflandırılmayacağını ve ne zaman sınıflandırılacağını belirler. Bu tür sınıflandırmalar bu Standartta yeniden sınıflandırma düzeltmeleri olarak geçer. Yeniden sınıflandırma düzeltmesi, düzeltmenin kâr ya da zarar olarak sınıflandırıldığı dönemdeki diğer kapsamlı gelir ile ilgili bölümleri içerir. Bu tutarlar, cari döneme ya da önceki döneme gerçekleşmemiş kârlar olarak diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir. Bu gerçekleşmemiş kârlar, kâr ya da zarar olarak yeniden sınıflandırıldığı dönemde, diğer kapsamlı gelirden gerçekleşen kârların, toplam kapsamlı gelire iki defa dahil etmekten kaçınmak amacıyla düşülür (TMS 1: 92-93).

#### **2.3.2.2. Kapsamlı Gelir Tablosu veya Dipnotlarda Sunulan Bilgiler**

İşletme, önemlilik ve gelir-gider kalemlerinin nitelik ve işlevlerini kapsayan unsurları dikkate alarak kapsamlı gelir tablosuna veya bireysel gelir tablosuna bazı kalemler ekleyebilir. Standartta gelir ve gider kalemleri önemli olduğunda işletmenin bu kalemleri nitelik ve tutarına göre ayrı ayrı açıklaması istenmiş; gelir ve giderlerin ayrı ayrı sunulmasını gerektirecek durumlar şu şekilde belirlenmiştir<sup>130</sup>:

a) Stokların net gerçekleştirilebilir değerine veya maddi duran varlıkların geri kazanılabilir tutarına indirgenmesi için ayrılan karşılık giderleri ve bunların iptalleri,

<sup>130</sup> BAYRİ, Osman, "Tekdüzen Muhasebe Sistemine ve Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartlarına Göre Gelir Tablosunun Biçimsel Yapısı, Kapsamı ve İçeriğinin Karşılaştırmalı Analizi", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 47, Nisan 2010, s.102.

b) İşletme faaliyetlerinin yeniden yapılandırılması için ayrılan karşılıklar ve yeniden yapılandırma maliyetleriyle ilgili karşılıkların iptalleri,

c) Maddi duran varlık satış kâr veya zararları,

d) Yatırımların elden çıkarılmasıyla ilgili kâr veya zararları,

e) Durdurulan faaliyetlerle ilgili kâr veya zarar,

f) Davalarla ilgili ödenen tazminatlar ve

g) Karşılıklarla ilgili diğer iptaller.

Giderler, sıklık, kâr ve zarar yaratma potansiyeli ve tahmin edilebilirlik açılarından farklı olabilen finansal performansın bileşenlerini ortaya koymak için, alt gruplara ayrılır. Bu analiz iki biçimden birine göre yapılır (TMS 1: 101).

Analizlerin ilk biçimi, giderlerin çeşitliliği (niteliği) esasına göre sınıflandırma yöntemidir. İşletme giderleri, kâr veya zararda niteliklerine göre (örneğin, amortisman, malzeme alışları, nakliye maliyetleri, çalışanlara sağlanan faydalar ve reklam maliyetleri) toplanır ve bu giderleri işletmenin çeşitli fonksiyonlarına dağıtmaz. Bu yöntemin uygulanması giderlerin fonksiyonel sınıflamaya dağıtılması gerekmediği için kolay olabilir. Giderlerin niteliklerine göre sınıflanmasına ilişkin örnek aşağıdadır (TMS 1: 102):

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

Analizlerin ikinci biçimi giderlerin fonksiyonu veya satışların maliyeti yöntemidir ve giderleri, satışların maliyeti veya örneğin dağıtım veya yönetim faaliyetleri maliyetlerinin bir parçası olarak, fonksiyonlarına göre sınıflar. İşletme, en azından, bu yöntemde satışlarının maliyetini diğer giderlerden ayrı olarak sunar. Bu yöntem kullanıcılara giderlerin niteliğe göre sınıflanmasından daha tutarlı bilgi sağlar, fakat maliyetlerin fonksiyonlara paylaşılması ihtiyari dağıtımları ve ciddi değerlendirmeleri gerektirebilir. Giderlerin fonksiyona göre sınıflanmasına ilişkin örnek aşağıdadır (TMS 1: 103):

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

Giderleri fonksiyon esasına göre sınıflayan bir işletme, amortisman ve itfa giderlerini ve çalışanlara sağlanan fayda giderlerini içeren giderlerin nitelikleriyle ilgili ek bilgi sunar. Giderlerin fonksiyon veya çeşit esasına göre sınıflandırma yöntemi arasında tercih yapma, tarihi ve sektörel unsurlara ve işletmenin niteliğine bağlıdır. Her iki yöntem de işletmenin satış veya üretimiyle birlikte doğrudan veya dolaylı olarak, değişebilecek maliyetlerle ilgili göstergeler sağlar. Her sunuş yönteminin değişik tipteki işletmelere yararı olduğu için bu Standart, yönetimin en tutarlı ve güvenilir sunuş yöntemini seçmesini gerektirir. Ancak, giderlerin niteliğiyle ilgili bilgi gelecekteki nakit akışlarının tahmininde yararlı olduğu için giderler fonksiyonlarına göre sınıflandırıldıkları takdirde ek bilgilerin sunulmasına gerek vardır (TMS 1: 104-105).



Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunca, uygulama birliğinin sağlanması bakımından Türkiye içi raporlamada giderlerin fonksiyona göre sınıflandırılması yöntemi tercih edilmiştir<sup>131</sup>.

### 2.3.3. Özkaynak Değişim Tablosu

Özkaynak değişim tablosu, işletmenin iki bilanço tarihi arasında özkaynaklarında meydana gelen değişiklikler, dönem içinde net varlıklardaki artış veya azalışı yansıtır. Özkaynaklardaki değişim, işletmenin faaliyetlerinden ve varlıklarından sağladığı tüm gelir ve giderleri içerir<sup>132</sup>.

Kapsamlı gelir kavramının TFRS uygulamasına girmesiyle, döneme ilişkin toplam tutarların ana ortaklığa ve kontrol gücü olmayan paylara yani azınlık paylarına ilişkin toplam tutarlarının ayrı ayrı gösterilmesi gerekmektedir. Ayrıca, her bir özkaynak bileşeni için, TMS 8'e göre geçmişe yönelik uygulama ve düzeltmelerin etkileri, özkaynak tablosuna yansıtılacaktır. Her bir özkaynak unsuru için dönem başındaki ve sonundaki defter değeri arasındaki mutabakatın sağlanması istenmektedir<sup>133</sup>.

Özkaynak değişim tablosunun sunuluşuna ilişkin "Tüm Değişimleri İçeren" ve "Ortakların Kendi Başlarına Yaptıkları İşlemler Dışındaki Değişimleri İçeren" tablo olmak üzere iki seçeneğe yer verilmiştir ve bu seçeneklerden hangisinin seçileceği konusunda işletmeler serbest bırakılmıştır<sup>134</sup>.

Özkaynak değişim tablosunda aşağıdaki bilgiler yer alır<sup>135</sup>.

a) Dönem net/kâr zararı,

b) Doğrudan özkaynaklarda tahakkuk ettirilen dönemin her bir gelir ve gider kalemi ve bu kalemlerin toplamı,

<sup>131</sup> DEMİR, Şeref, *UFRS (TMS) Değerleme Hükümleri, TÜRMOB Yayınları*, Yayın No: 303, Ankara, 2007, s.14.

<sup>132</sup> AKDOĞAN, Nalân ve TENKER, Nejat, a.g.e., s.69.

<sup>133</sup> ÖZTÜRK, Can, a.g.m., s.103.

<sup>134</sup> AYTEKİN, Serdar, "Özkaynaklar Değişim Tablosunun Düzenlenmesi", *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 92, Mart-Nisan 2009, s.144.

<sup>135</sup> AKDOĞAN, Nalân ve TENKER, Nejat, a.g.e., s.69.

c) Ana şirket ortaklarına ve azınlık haklarına düşen toplam tutarları, ayrı ayrı gösterilmek suretiyle dönemin toplam gelir ve gideri (dönem net kârı ve özkaynaklarda tahakkuk ettirilen gelir ve giderlerin toplamı olarak hesaplanan)

d) Özkaynaklarda gösterilen muhasebe politikalarındaki değişiklikler ve hataların etkileri yer alır.

Özkaynak değişim tablosunda özkaynaktaki değişikliği gösterecek şekilde cari dönem ve önceki dönem yedek tutarları, dönem başı dağıılmamış kârlar ve dönem içinde ortaya çıkan değişiklikler ve ortaklara yapılan dağıtımlar ayrı ayrı raporlanır. Böylece özkaynak değişikliğinin dönem içindeki net varlıklardaki değişimi yansıtması sağlanır<sup>136</sup>.

#### **2.3.4. Nakit Akış Tablosu**

Nakit akış bilgileri, finansal tablo kullanıcılarına işletmenin nakit ve nakit benzerlerini yaratma becerisini ve işletmenin bu nakit akışlarını kullanma ihtiyacını değerlendirmede, temel oluşturur. TMS 7 Nakit Akış Tablosu Standardı, nakit akış bilgilerinin sunulduğu ve açıklanmasıyla ilgili kuralları ortaya koyar (TMS 1: 111). Görüldüğü gibi işletmenin nakit hareketlerinin değerlendirilmesine olanak sağlayan nakit akış tablosuna ilişkin esaslar ayrı bir standart olarak TMS 7’de düzenlenmiş ve TMS 1’de de bu Standarda atıfta bulunulmuştur.

TMS 7’ye göre nakit, “işletmedeki nakit ile vadesiz mevduatı”, nakit benzeri varlıklar (nakde eşdeğer varlıklar) ise “kısa vadeli nakit yükümlülükler için elde bulundurulmuş ve yatırım amacıyla veya diğer amaçlarla kullanılmayan varlıklardır” biçiminde tanımlanmıştır. Bir varlığın nakit benzeri olarak kabul edilebilmesi için, değeri kesinlikle saptanabilen bir varlık ve nakde dönüştürülmesi ve değerindeki değişim riskinin ise önemsiz olması şarttır. Buna göre, vadesi 3 ay veya daha az olan yatırımlar nakit benzeri olarak kabul edilir. Öz sermayeyi temsil eden menkul kıymetlere yapılan yatırımlar, vadesine kısa bir süre kala iktisap edilen ve üzerinde

---

<sup>136</sup> AKDOĞAN, Nalân ve TENKER, Nejat, a.g.e., s.69.

belirli bir itfa tarihi bulunan imtiyazlı hisse senetlerinde olduğu gibi özellikli durumlar hariç, nakit benzeri olarak kabul edilmez<sup>137</sup>.

Banka kredilerinin finansman faaliyetleri kapsamında olduğu kabul edilir. Ancak, bankanın talebi halinde geri ödenmesi gereken ve bakiyeleri sıklıkla pozitif ve negatif olacak şekilde dalgalanabilen bankalar nezdindeki cari hesaplar işletmenin nakit yönetiminin ayrılmaz parçasını oluşturduğundan, bunlar nakit ve nakit benzerleri olarak kabul edilir (TMS 7: 8).

TMS 7’de nakit akış tablosu formatı sınıflandırılmış format olarak belirlenmiştir. Bu formata göre nakit akış tablosunun yapısı aşağıdaki gibi oluşur<sup>138</sup>:

İşletme Faaliyetlerine İlişkin Net Nakit Akışları	X
Yatırım Faaliyetlerine İlişkin Net Nakit Akışları	X
Finansman Faaliyetlerine İlişkin Net Nakit Akışları	X
<b>Nakit Artışı (Azalışı)</b>	<b>X</b>
Dönem Başı Nakit Mevcudu (+)	X
<b>Dönem Sonu Nakit Mevcudu</b>	<b>X</b>

Sınıflandırılmış formata göre nakit akış tablosu düzenlenirken, işletmenin dönem içi nakit girişleri ve nakit çıkışları; işletme faaliyetlerine ilişkin nakit akışları, yatırım faaliyetlerine ilişkin nakit akışları ve finansman faaliyetlerine ilişkin nakit akışları olmak üzere sınıflandırılmaktadır. Bu format uluslararası muhasebe uygulamalarında nakit akış tablosu için kabul görmüş olan formattır<sup>139</sup>.

İşletme faaliyetleri; işletmenin temel gelirlerini elde ettiği faaliyetleri ile yatırım ve finansman faaliyetleriyle ilgili olmayan diğer faaliyetleridir. Yatırım faaliyetleri; işletmenin uzun vadeli varlıklarının, nakit benzerlerine dahil edilmeyen yatırımlarının elde edilmesi ve elden çıkarılmasına ilişkin faaliyetleridir. Finansman

<sup>137</sup> AKDOĞAN, Nalân ve TENKER, Nejat, a.g.e., s.360-361.

<sup>138</sup> GÜCENME, Ümit ve POROY ARSOY, Aylin, “Muhasebe Standartlarındaki Sınıflandırılmış Nakit Akım Tablosu Formatı ile Finansal Performansın Ölçülmesi”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 30, 2006, s.68.

<sup>139</sup> GÜCENME, Ümit ve POROY ARSOY, Aylin, a.g.m., s.68.

faaliyetleri; işletmenin özkaynak ile yabancı kaynaklarının yapısında ve tutarında değişiklik meydana getiren faaliyetleridir<sup>140</sup>.

Uluslararası muhasebe uygulamalarında, nakit akış tablosu sınıflandırılmış formata göre düzenlenmekte ve tablonun ilk bölümünü oluşturan “İşletme Faaliyetlerine İlişkin Nakit Akışları” bölümünün hazırlanmasında brüt yöntem veya net yöntem kullanılabilir. TMS 7’de ise uygulama birliğinin sağlanması bakımından sadece brüt yöntemin uygulanmasına izin verilmiştir<sup>141</sup>.

Brüt yönteme göre, işletme faaliyetlerine ilişkin nakit akışları, işletme faaliyetleriyle ilgili nakit tahsilâtı ve nakit ödemeleri arasındaki farktır. Net yönteme göre ise, esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akımı, net kâr/zararın nakit olmayan gelir/giderler ve esas faaliyetlerle ilgili olmayan işlemlerden arındırılmasıyla bulunur<sup>142</sup>.

### 2.3.5. Dipnotlar

Dipnotlar finansal tablolarda yer alan bilgileri tamamlayıcı ve açıklayıcı bilgi niteliği taşımaktadır. Bilgilerin anlaşılabilirliğini artırması nedeniyle dipnotlara ayrı bir düzenleme olarak standartta yer almıştır<sup>143</sup>.

Dipnotlar TMS 1 paragraf 112’de açıklandığı üzere aşağıdaki bilgileri sağlar:

a) Finansal tabloların düzenlenmesinde kullanılan esas ve kullanılan özel muhasebe politikalarıyla ilgili bilgileri sunar,

b) TFRS’lerde öngörülen fakat finansal tabloların başka bir yerinde yer almayan bilgileri açıklar,

c) Finansal tabloların başka bir yerinde yer almayan fakat bunların herhangi birinin anlaşılması için geçerli olan bilgiyi sağlar.

<sup>140</sup> DEMİR, Volkan, a.g.m., s.42.

<sup>141</sup> GÜCENME, Ümit ve POROY ARSOY, Aylin, a.g.m., s.70.

<sup>142</sup> NURNBERG, Hugo, “The Bad Debts Provisions In the Direct Method Cash Flow Statements”, *The CPA Journal*, Cilt 66, Sayı 11, 1996, s.64.

<sup>143</sup> AKDOĞAN, Nalân ve TENKER, Nejat, a.g.e., s.70.

Dipnotlar, mümkün olduğu ölçüde, sistematik bir biçimde sunulacaktır. Finansal durum tablosu, kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosundaki her kalem, dipnotlarda verilen ilgili bilgiye atıfta bulunacaktır<sup>144</sup>.

İşletme dipnotları normal olarak, kullanıcıların finansal tabloları anlamalarını ve bunların diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırmalarını kolaylaştırmak için, aşağıdaki sırada sunar (TMS 1: 114):

- a) TFRS'lerle uyumsuz olan durumların gerekçeli olarak açıklanması,
- b) Uygulanan önemli muhasebe politikalarının özeti,
- c) Finansal Tablolarda yer alan bilgileri destekleyici bilgiler ile,

d) Tablolarda açıklanmayan diğer bilgiler (koşullu borçlar ve henüz muhasebeleştirilmemiş sözleşmeye bağlı borçlar ile finansal olmayan açıklamalar, örneğin işletmenin finansal risk yönetim hedefleri ve politikaları gibi) sunulur.

### **2.3.5.1. Muhasebe Politikalarının Açıklanması**

Muhasebe politikaları; finansal tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında işletmeler tarafından kullanılan belirli ilkeler, esaslar, gelenekler, kurallar ve uygulamalardır (TMS 8: 5). Finansal tablolarda yer alan kalemler için muhasebe standartları ve diğer düzenlemelerde uyulması gereken özel koşullar belirlenmişse, işletmelerin bu konudaki muhasebe politikalarına bağlı kalmaları gerekir. Bu politikalar; ancak ilgili muhasebe politikalarının uygulanmaması, finansal tablo kullanıcılarının finansal tablolara dayalı olarak alacakları kararları tek başına veya toplu olarak etkilemiyorsa uygulanmayabilir<sup>145</sup>.

---

<sup>144</sup> ÖZKAN, Serdar, "Kavramsal Çerçeve / TMS-1 Finansal Tabloların Sunuluşu / TMS-8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar / TMS-18 Hasılat", s.31, [www.horwathturkey.com/UFRS/UFRS-KAVRAMSAL-CERCEVE.ppt](http://www.horwathturkey.com/UFRS/UFRS-KAVRAMSAL-CERCEVE.ppt) (Erişim Tarihi: 29.11.2010).

<sup>145</sup> GÜRDAL, Kadir, "Finansal Raporlama Standartları Uygulamalarında Muhasebe Politikalarının ve Tahminlerinin Yeri ve Önemi: Açıklama ve Örnekler", s.2, [http://dosya.izsmmmo.com/documan/TMSS\\_XII\\_BILDIRILER/kadir\\_gurdal.doc](http://dosya.izsmmmo.com/documan/TMSS_XII_BILDIRILER/kadir_gurdal.doc) (Erişim Tarihi: 05.02.2010).

Bir muhasebe politikası, işletme faaliyetlerinin niteliği nedeniyle, cari dönem ve önceki dönemlerdeki tutarlar önemli olmasa dahi önemli olabilir. Ayrıca TFRS'ler tarafından özellikle zorunlu kılınmayan ancak işletmenin TMS 8'e göre seçip uyguladığı her önemli muhasebe politikasının açıklanması uygun olur (TMS 1: 121).

İşletme, önemli muhasebe politikalarının özetinde; finansal tabloların düzenlenmesinde kullanılan ölçüm esasları ve finansal tabloların anlaşılması için uygun olan diğer muhasebe politikalarını açıklayacaktır (TMS 1: 117).

Belli muhasebe politikasının açıklanıp açıklanmamasına karar verirken yönetim, bu açıklamanın, kullanıcıların raporlanan işlemlerin, diğer olayların ve koşulların finansal performans ve finansal duruma nasıl yansıtıldığını anlamalarını kolaylaştırıp kolaylaştırmayacağını dikkate alır. Belli muhasebe politikalarının açıklanması, bu politikalar, TFRS'lerde önerilen alternatifler arasından seçildiği takdirde kullanıcılar için özellikle yararlıdır. Bu tür açıklamanın bir örneği, iş ortaklığı biçimindeki bir işletme ortağının işletmedeki payını oransal konsolidasyon veya özkaynak yöntemine göre mi izlediğinin açıklanmasıdır. Bazı TFRS'ler, TFRS'nin izin verdiği değişik politikalar arasından yönetimin yaptığı tercihleri de içeren özel muhasebe politikalarının açıklanmasını özellikle gerektirir. Örneğin, TMS 16, maddi duran varlıkların çeşitli sınıfları için kullanılan ölçü esaslarının açıklanmasını gerektirir (TMS 1: 119).

Dipnotlarda ayrıca aşağıdaki bilgilere yer verilir<sup>146</sup>.

- a) Finansal varlıkların vadeye kadar tutulan varlık olup olmadıkları,
- b) Finansal varlık veya kiralanmış varlıkların mülkiyeti veya riskinin devredilmiş olup olmadığı,
- c) Belli malların satışının bir finansman anlaşması olup olmadığı,

---

<sup>146</sup> AKDOĞAN, Nalân ve TENKER, Nejat, a.g.e., s.71.

d) Özel amaçlı kuruluş ile işletme arasındaki ilişkinin özü ve özel amaçlı kuruluşun işletme tarafından kontrol edilip edilmediğine ilişkin değerlendirmelere de yer verilir.

### **2.3.5.2. Tahmindeki Belirsizliğin Kaynakları**

İşletme, gelecek mali yılda varlıkların ve borçların defter değerlerinde önemli düzeltmelere neden olmanın ciddi risklerini taşıyan geleceğe yönelik temel varsayımlar ve tahmindeki belirsizliklerin ana kaynaklarıyla ilgili bilgiyi raporlama dönemi sonunda dipnotlarda açıklayacaktır. Söz konusu varlıklar ve borçlarla ilgili olarak dipnotlar; nitelikleri ve raporlama dönemi sonundaki defter değerleri içerecektir (TMS 1: 125).

Tahmin belirsizliğinin diğer ana kaynakları, yönetimin en zor, subjektif veya karmaşık değerlendirmelerini gerektiren tahminlerdir. Belirsizliklerin gelecekteki muhtemel çözümlerini etkileyen değişkenlerin ve varsayımların sayısı arttıkça bu değerlendirmeler daha subjektif ve karmaşık bir hal almakta ve buna bağlı olarak varlıkların ve borçların defter değerlerinde önemli değişiklikler yapma potansiyeli doğal olarak artmaktadır. İzleyen mali yılda defter değerlerinin önemli değişikliğe uğrayabileceği riskini taşıyan varlıklar ve borçlar raporlama dönemi sonunda çok yakın tarihte gözlemlenmiş piyasa fiyatına dayanan gerçeğe uygun değerle değerlendirilmişlerse, açıklamalara gerek yoktur. Bunların gerçeğe uygun değerleri izleyen mali yılda önemli ölçüde değişebilir ancak bu değişiklik raporlama dönemi sonundaki varsayımlara veya tahmin belirsizliklerinin diğer kaynaklarına bağlı değildir (TMS 1: 127-128).

Sağlanan bilginin niteliği ve kapsamı, varsayımın ve diğer koşulların niteliğine göre değişir. Bir işletme tarafından yapılan açıklamaların örnekleri şöyledir (TMS 1: 129):

a) Varsayımın veya diğer tahmin belirsizliğinin niteliği,

b) Defter değerlerinin hesaplanmalarının altında yatan yöntemlere, varsayımlara ve tahminlere olan duyarlılığı ve bu duyarlılığın nedenleri,

c) Etkilenen varlıkların ve borçların defter değerleri açısından, izleyen yılda belirsizliklerin beklenen çözümleri ve olası sonuçların kapsamı ve

d) Eğer belirsizlikler çözümlenmemişse, bu varlıklar ve borçlarla ilgili geçmiş varsayımlarda yapılan değişikliklerin açıklamasıdır.

### **2.3.5.3. Sermaye**

İşletme, işletmenin sermaye yönetimine ilişkin amaçlarının, politikalarının ve süreçlerinin finansal tablo kullanıcıları tarafından değerlendirilebilmesi hükümleri çerçevesinde aşağıdaki açıklamaları yapar (TMS 1: 134-135):

a) Sermaye yönetimine ilişkin amaçları, politikaları ve süreçlerine ilişkin, sermaye olarak neyi yönettiği; işletmenin, işletme dışı nedenlerden ötürü sermaye gereksinimine ihtiyaç duyması durumunda, söz konusu gerekliliğin niteliği ve sermaye yönetim sürecine nasıl dahil edildiği ile sermaye yönetimiyle ilgili amaçların nasıl karşılandığını, içeren niteliksel bilgileri,

b) Sermaye olarak neyi yönettiğine ilişkin rakamsal veri özeti,

c) Bir önceki döneme göre meydana gelen değişiklikler,

d) Dönem içerisinde karşılaşılan, işletme dışı etkenlerden kaynaklanan sermaye ihtiyaçlarının karşılanıp karşılanmadığı,

e) İşletmenin, bu tür işletme dışından kaynaklanan sermaye gereksinimlerini karşılayamamış olduğu durumlarda, bunun sonuçlarını açıklar.

İşletme, özkaynağa dayalı finansal araç olarak sınıflandırılan satım opsiyonu bulunan finansal araçlara ilişkin olarak, aşağıdaki bilgileri (başka yerde açıklama yapılmaması durumunda) dipnotlarda açıklar (TMS 1: 136):

a) Özkaynak olarak sınıflandırılan tutara ilişkin sayısal verilerin özeti,

b) Finansal aracın hamili tarafından geri satın alınımının ya da itfasının zorunlu olması durumunda, söz konusu finansal araca ilişkin geri satın alım ya da itfa



yükümlülüğünün yönetimi ile ilgili olarak, önceki dönemden itibaren meydana gelen değişiklikler de dahil olmak üzere, prosedürler, politikalar ve amaçlar,

c) Finansal araçların geri satın alımı veya itfası durumunda beklenen nakit çıkışları ve

d) Geri satın alım veya itfa durumunda beklenen nakit çıkışlarının nasıl belirlendiğine ilişkin bilgiler, dipnotlarda açıklanır.

#### **2.3.5.4. Diğer Açıklamalar**

Diğer açıklamalarda ise dağıtılmayan kârlar ve hisse başına tutarı ile henüz tahakkuk etmemiş birikimli imtiyazlı temettü bilgileri yer alır<sup>147</sup>.

Finansal tablolarla birlikte bilgi olarak basılıp başka bir yerde açıklanmamışsa, işletme aşağıdaki hususları da açıklayacaktır (TMS 1: 136):

a) İşletmenin ikametgâhı ve yasal yapısı, şirket olarak olduğu ülke ve kayıtlı büronun adresi (veya eğer kayıtlı büronun olduğu yerden farklıysa, faaliyetin sürdürüldüğü esas yer);

b) İşletmenin faaliyetlerinin ve esas çalışma alanlarının niteliklerinin açıklaması ve

c) Ana şirketin adı ve grubun son sahibi (holding)

d) İşletme belirli bir süre için kurulmuşsa, söz konusu sürenin uzunluğuna ilişkin bilgi, açıklanır.

---

<sup>147</sup> AKDOĞAN, Nalân ve TENKER, Nejat, a.g.e., s.71.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### TMS 1 FİNANSAL TABLOLARIN SUNULUŞU STANDARDI İLE TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNDEKİ FİNANSAL TABLOLARIN KARŞILAŞTIRILMASI

#### 3.1. TMS UYGULAMALARININ FİNANSAL TABLOLARA ETKİSİ

TMS uygulamaları, finansal tablolar üzerinde birçok değişiklikler meydana getirmektedir. Özellikle TMS'lerin finansal tablolara etkisini aşağıdaki gibi özetleyebiliriz<sup>148</sup>:

- a) Finansal tabloların biçimsel yapısındaki (sınıflandırmasındaki) değişiklikler,
- b) Kapsamdaki değişiklikler,
- c) Ölçümleme/değerleme ölçütlerinde değişiklikler,
- d) Dipnot ve açıklayıcı bilgilerdeki değişiklikler.

#### 3.1.1. Finansal Tabloların Biçimsel Yapısındaki (Sınıflandırmasındaki) Değişiklikler

TMS uygulamalarıyla; bilanço, gelir tablosu ve nakit akış tablolarında sınıflandırmada bazı değişiklikler olmakta ve biçimsel yapı etkilenmektedir. TMS kriterlerine göre bütün aktif ve pasif kalemler, gelir ve giderler, nakit akışları yeniden belirlenecektir. Bilançoda aktif ve pasif kalemlerin sınıflandırılması TMS esaslarına göre yeniden yapılacaktır. Örneğin<sup>149</sup>;

- Finansal yatırımlar,
- Yatırım amaçlı gayrimenkuller,
- Canlı varlıklar,

<sup>148</sup> AKDOĞAN, Nalân, “Türkiye Muhasebe / Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanma Süreci: Sorunlar, Çözüm Önerileri”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 80, Mart-Nisan 2007, s.113.

<sup>149</sup> AKDOĞAN, Nalân, a.g.m., s.113.

- Satış amacıyla elde tutulan ve durdurulan faaliyetlerle ilgili varlık ve borçlar,
- İnşaat sözleşmeleri,
- İlişkili taraflardan alacak ve borçlar,
- Hizmet maliyetlerinin sınıflandırılması, v.s. gibi yeni kalemler ortaya çıkmaktadır.

Gelir tablosunda, gelir ve giderlerin sınıflaması, kârların oluşumu yeniden yapılacaktır. Olağandışı gelir ve kârlar ve olağandışı gider ve zararlar ayrı bölüm olarak raporlanmayacak ve durdurulan faaliyetlerle ilgili gelir ve kârlar, gider ve zararlar ayrı raporlanacaktır. Gelir tablosunda, iştiraklerin öz kaynak yöntemiyle değerlendirilmesinden kaynaklanan kârlar/zararlar açıkça görülecek şekilde raporlanacaktır. Azınlık paylarına düşen dönem net kâr veya zararları dönem net kârının/zararının içeriğinde ancak tutarı ayrıca gösterilmek suretiyle raporlanacaktır. Çalışmayan kısım giderlerinin raporlanacağı bölüm değişecektir. Stok değer düşüklüğü karşılık giderleri, karşılık giderlerinin yer aldığı diğer olağan giderlerden çıkartılarak satışların maliyeti bölümünde yer alacaktır. Aynı şekilde stoklarla ilgili konusu kalmayan karşılıklar da satışların maliyetini azaltacak şekilde raporlanacaktır<sup>150</sup>.

Nakit akış tablolarında ise, direkt veya endirekt yöntemlerde nakit akışlarının sınıflandırılmasında eski uygulamaya göre farklı bir sınıflama söz konusudur. Nakit akışları; işletme faaliyetleri, yatırım faaliyetleri ve finansman faaliyetleri olarak üç ana bölüme ayrılarak raporlanacaktır<sup>151</sup>.

---

<sup>150</sup> BÜYÜKTOPÇU, Halil İbrahim, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablo Düzenlemelerine Etkileri ve Örnek Bir Uygulama”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2009, s.70.

<sup>151</sup> AKDOĞAN, Nalân, a.g.m., s.114.

### 3.1.2. Kapsamdaki Değişiklikler

TMS politikalarına göre bilançoda yer almaması gereken ancak önceki ulusal muhasebe standartları ve mevzuat gerekleri nedeniyle bilançoda yer alan aktif ve pasif kalemler bilançodan çıkartılır. Örneğin<sup>152</sup>;

- Özellikli varlıklarla ilgili olmadığı halde aktifleştirilen finansman giderleri ve kur farkları,

- Araştırma giderleri gibi.

Veya TMS politikalarına göre bilançoda yer alması gereken ancak önceki ulusal muhasebe standartları ve mevzuat gerekleri nedeniyle bilançoda yer almayan aktif ve pasif kalemler bilançoğa dahil edilir. Örneğin<sup>153</sup>;

- Ertelenmiş vergi varlığı veya ertelenmiş vergi borcu,

- Kıdem tazminatı karşılıkları,

- Garanti karşılıkları gibi.

Veya TMS politikalarına göre gelir tablosunda yer alması gereken ancak önceki ulusal muhasebe standartları ve mevzuat gerekleri nedeniyle gelir tablosunda yer almayan gelir ve gider kalemleri gelir tablosuna dahil edilir<sup>154</sup>.

- Alım/satım amaçlı menkul kıymetlerin gerçeğe uygun değerindeki artış veya azalışlar,

- Ertelenmiş vergi gelir etkisi, ertelenmiş vergi gider etkisi,

- Maddi duran varlık, maddi olmayan duran varlık değer düşüklüğü karşılığı gibi.

---

<sup>152</sup> AKDOĞAN, Nalân, a.g.m., s.114.

<sup>153</sup> BÜYÜKTOPÇU, Halil İbrahim, a.g.e., s.70.

<sup>154</sup> AKDOĞAN, Nalân, a.g.m., s.114.

### 3.1.3. Ölçümleme / Değerleme Ölçütlerinde Değişiklikler

TMS uygulamalarında, değerlemede genel olarak aşağıdaki ölçütler kullanılır<sup>155</sup>:

- Gerçeğe uygun değer,
- Net gerçeğe uygun değer,
- Maliyet bedeli,
- Net gerçekleştirilebilir değer,
- Geri kazanılabilir tutar,
- Net bugünkü değer (iskonto edilmiş maliyet),
- Tahmini (varsayılan) maliyet.

### 3.1.4. Dipnot ve Açıklayıcı Bilgilerdeki Değişiklikler

TMS'ler eski uygulamalara göre işletmenin uyguladığı muhasebe politikaları ve ölçme ve değerlendirme esasları ile ilgili olarak daha fazla ayrıntılı bilginin dipnotlarda ve açıklayıcı bilgilerde verilmesini istemektedir<sup>156</sup>.

İşletmeler TMS ve TFRS'ye uygun raporlama yaparken birçok zorlukla karşı karşıya kalabilecektir. Bunlardan birisi, Standartlarda yer alan bazı düzenlemelerin Türkiye'de uygulamasının oldukça az olmasıdır. Başka bir zorluk da Standartlara göre yapılacak kayıtlarda kullanılacak hesaplardır. Tekdüzen Hesap Planında (THP) yer alan hesaplar, Standartlarda belirtilen raporlama formatıyla bazı durumlarda örtüşmemektedir. Bu nedenle Standartların etkin bir şekilde uygulanmasının sağlanabilmesi için THP'nin uygun şekilde revize edilmesi zorunludur<sup>157</sup>.

<sup>155</sup> BÜYÜKTOPÇU, Halil İbrahim, a.g.e., s.71.

<sup>156</sup> AKDOĞAN, Nalân, a.g.m., s.115.

<sup>157</sup> SAKARYA, Şakir, "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)'na Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Finansal Analizin Etkinliği Açısından Değerlendirilmesi", *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt 9, Sayı 4, Aralık 2007, s.201.

### **3.2. TMS 1 İLE TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNDEKİ FİNANSAL TABLOLARININ KARŞILAŞTIRILMASI**

Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan ve 1994 yılında yürürlüğe giren Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile oluşturulan Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde<sup>158</sup> (TDMS) bilançoyla birlikte gelir tablosu da temel finansal tablolardan biri olarak belirlenmiş ve gelir tablosunun biçimsel yapısı, kapsam ve içeriğine yönelik düzenlemeler yapılmıştır. TDMS ile yapılan bu düzenlemeler günümüze kadar Türkiye'deki muhasebe uygulamalarını şekillendirmiştir.<sup>159</sup>

Ancak TMSK'nın kurulmasıyla yayınlanan TMS/TFRS'ler, TDMS uygulamalarında birçok değişikliğe neden olmuştur. Bu değişikliklerin finansal tabloların sunumunda ortaya çıkaracağı farklılıklar aşağıdaki gibi olacaktır.

#### **3.2.1. Genel Olarak TMS 1 ile Tekdüzen Muhasebe Sisteminin Karşılaştırılması**

TDMS'de bilanço ve gelir tablosu temel finansal tablolar olarak kabul edilerek yayınlanması zorunlu kılınmış; diğer finansal tablolar ise ek (diğer) finansal tablolar olarak kabul edilerek düzenlenmiş; ancak bu tabloların yayınlanıp yayınlanmaması işletmelerin kendi kararlarına bırakılmıştır<sup>160</sup>.

TDMS'de bilanço ve gelir tablosu hesap grupları ile ana hesapların nitelik ve işleyişleri dikkate alınarak kesin bir format belirlenmiş ve TDMS'ye tabi bütün işletmelerin bu formata uymaları istenmiştir. THP'de hesap gruplarının ve ana hesapların kesin bir formata bağlanması ve bu formatın dışına çıkılmasına izin verilmemesi, işletme faaliyetlerindeki çeşitliliğin ve mevzuattaki değişikliklerin muhasebeleştirilmesi açısından uygulamada çeşitli sorunlarla karşılaşılmasına neden olmuştur. Örneğin, THP'de sadece senetli alacak ve borçların reeskonta tabi tutulabilecekleri dikkate alınarak Alacak Senetleri Reeskontu ve Borç Senetleri Reeskontu hesaplarına yer verilmesi, SPK mevzuatına göre senetsiz alacaklarını ve

---

<sup>158</sup> Tekdüzen Muhasebe Sistemi, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ile karışıklığa neden olunmaması için, çalışmanın devamında "TDMS" şeklinde kısaltılmıştır.

<sup>159</sup> BAYRI, Osman, a.g.m., s.96.

<sup>160</sup> AKDOĞAN, Nalân ve TENKER, Nejat, a.g.e., s.60.

borçlarını reeskonta tabi tutmak durumunda olan işletmeler için ana hesap bazında kayıt yapılamamasına neden olmaktadır. Uygulamada ortaya çıkan sorunlar ya ana hesaplar altında yardımcı hesaplar açılarak ya da diğer grubundaki hesaplara kayıt yapılarak çözülmeye çalışılmıştır. Ancak bu durum zaman zaman muhasebenin temel kavramları ve finansal tablo bilgilerinin anlaşılır, karşılaştırılabilir ve ihtiyaca uygunluğu açısından çelişkili uygulamaların ortaya çıkmasına neden olmaktadır<sup>161</sup>.

TDMS'den farklı olarak TMS/TFRS'de finansal durum tablosu ve gelir tablosuna ilaveten yayınlanması zorunlu genel amaçlı finansal tablolara nakit akış tablosu ve özkaynak değişim tablosu da eklenmiştir. Ayrıca işletmenin gerçeğe uygun durumunu ortaya koymaya yönelik yeni düzenlemelere yer verilmiş ve genel amaçlı finansal tabloların adları ve kapsamaları konusunda da yenilikler getirmiştir<sup>162</sup>.

İşletmelerin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışlarıyla ilgili hangi bilgilerin ne şekilde raporlanacağı, standartlarla ilgili Kavramsal Çerçeve gerçeğe uygun sunuş, TMS/TFRS ile uyum ve önemlilik ilkeleriyle açıklanmaktadır. İşletme nitelikleri ve işlevleri itibariyle farklı ve önemli olan hesap kalemlerini finansal tablolarda ayrı ayrı sunabilir. Böylece standartta yapılan düzenlemelerle raporlama açısından önemlilik düzeyine karar verme konusunda işletmelere esneklik sağlanmakta ve işletmelerin finansal tablolarda yer alması istenen asgari hesap grupları ve hesaplar dışında, gerekli ve önemli gördükleri takdirde hesap grupları ve hesaplar açmalarına izin verilmiş olmaktadır. Açıklamalardan da anlaşılacağı gibi, TDMS'den farklı olarak, TMS/TFRS, işletmelerin farklı yapı ve niteliklerini dikkate alarak, gerçeğe uygun sunuş ve önemlilik ilkelerinin bir gereği olarak yayınlanması istenen genel amaçlı finansal tablolar için herhangi bir kesin format önermemektedir. Çünkü işletmelerin farklı yapı ve niteliklerine göre gerçeğe uygun sunuş ve önemlilik ilkeleri, hangi finansal tablo kalemlerinin ayrı ayrı, netleştirilerek veya birleştirilerek sunulacağına karar verilmesinde belirleyici rol oynamaktadır<sup>163</sup>.

Standartlarla getirilen yeniliklerden biri de daha önce finansal tablolar ve dipnotlarında yer almayan geleceğe yönelik tahminler, risk değerlendirmeleri,

<sup>161</sup> BAYRİ, Osman, a.g.m., s.92-93.

<sup>162</sup> ÖRTEN, Remzi, KAVAL, Hasan ve KARAPINAR, Aydın, a.g.e., s.27.

<sup>163</sup> BAYRİ, Osman, a.g.m., s.93-94.

durdurulan faaliyetler ve bölümlere göre raporlama konusunda bilgi verilmesinin hedeflenmesidir. Standartlardaki genel yaklaşım işletmenin finansal durumu ve performansı hakkındaki bilgilerin genel, sade ve anlaşılır şekilde finansal tablolarda, finansal tablo kalemlerinin içeriği, kapsamı ve değerlemesiyle ilgili ayrıntılı bilgilerin, uygulanan muhasebe politikalarının, geleceğe yönelik tahminlerin ve risk değerlendirme yöntemlerinin dipnotlarda açıklanmasıdır<sup>164</sup>.

### 3.2.2. Finansal Durum Tablosunun (Bilanço) Karşılaştırılması

Standartta, bilançonun adının finansal durum tablosu olarak da kullanılması ilk göze batan değişikliktir<sup>165</sup>. TDMS ile karşılaştırıldığında, TMS/TFRS cari/cari olmayan varlık ve kaynak ayrımına göre sınıflamanın dışında, finans ve hizmet sektöründeki işletmelerin farklı yapı ve niteliklerini de dikkate alarak likidite esaslı sınıflandırmaya göre raporlama seçeneğini de kabul etmektedir<sup>166</sup>. Likidite esasına uygun olarak cari ve cari olmayan varlık ana bölümlerine ayrılan varlıklar, net değerleri gözükecek biçimde ilgili olduğu bölümde yerini alır<sup>167</sup>.

TDMS ile TMS/TFRS arasında varlık ve kaynakların alt gruplarının ve ana hesapların oluşumunda da farklılıklar mevcuttur. TDMS’de hesap grupları ve hesap isimleri kesin bir formatla belirlenmiş ve bu formatın dışında ana hesap açılmasına ve bilanço hesapları arasında mahsup yapılmasına izin verilmez. Fakat TMS 1’de hesap grupları ve ana hesap ayrımına değinilmeden bilançoda en azından yer alması gereken başlıklar ve bu başlıklara ilaveten hangi hallerde bilançoda ek ve alt başlıklar açılması gerektiği açıklanmıştır<sup>168</sup>.

Yine cari/cari olmayan varlık ve kaynak ayrımında TMS 1 ile getirilen önemli yeniliklerden biri normal faaliyet döngüsü kavramıdır. İşletmenin normal faaliyetlerini, yerine getirirken elindeki serbest olarak kullanabileceği varlıkların (örneğin paranın) stoklara, stokların satılıp (satış kredili ise önce alacaklara) sonra gene serbest olarak kullanabileceği para şekline dönüşme sürecine faaliyet döngüsü

<sup>164</sup> BAYRİ, Osman, a.g.m., s.96.

<sup>165</sup> ÖRTEN, Remzi, KAVVAL, Hasan ve KARAPINAR, Aydın, a.g.e., s.27.

<sup>166</sup> BAYRİ, Osman, a.g.m., s.100.

<sup>167</sup> AKDOĞAN, Nalân ve TENKER, Nejat, a.g.e., s.79.

<sup>168</sup> BAYRİ, Osman, a.g.m., s.101.



denir. Bu döngü bazı işletmelerde yıl içinde birden fazla tekrarlanabilir<sup>169</sup>. Normal faaliyet dönemi ise bir takvim yılıdır yani 12 ay olarak kabul edilir.

Buna göre TDMS’de dönen varlıklar ile duran varlıkların, kısa vadeli yabancı kaynaklar ile uzun vadeli yabancı kaynakların ayırımında sadece normal faaliyet dönemi dikkate alınırken, TMS/TFRS’de normal faaliyet döngüsü açıkça belirlenebilen işletmelerde, faaliyet döngüsünün unsuru olan varlık ve kaynakların cari varlık ve kaynaklarda raporlanması istenmektedir. Ancak bazı işletmelerde normal faaliyet döngüsü açıkça belirlenemeyebilir. Bu durumda faaliyet döngüsünün unsuru olmayan varlık ve kaynakların, TDMS’de olduğu gibi normal faaliyet dönemine göre ayırma tabii tutulması istenmektedir.

Bilanço kalemleri itibariyle TDMS ve TMS/TFRS karşılaştırıldığında, kesin bir format önerilmemekle birlikte, TMS/TFRS’nin daha şeffaf ve detaylı bilgi sunmayı hedeflediği söylenebilir. TMS/TFRS’nin uygulanmasıyla TDMS’deki hesap gruplarının bazıları bölünerek yeni hesap gruplarının oluşturulması gerekecektir. Örneğin, ilişkili taraflardan alacaklar diğer alacaklardan, canlı varlıklar stoklardan ve maddi duran varlıklardan, satış amaçlı elde tutulan cari olmayan varlıklar ve yatırım amaçlı gayrimenkuller maddi duran varlıklardan, şerhliye maddi olmayan duran varlıklardan ayrı raporlanacaktır. Bunun dışında TDMS’den farklı olarak ertelenen vergi varlıkları, ertelenen vergi yükümlülükleri ve devlet teşvik ve yardımları gibi tamamen yeni hesap gruplarının da eklenmesi gerekmektedir<sup>170</sup>.

TDMS’ye göre özet bilanço tipi Ek 1’de ve TMS 1’e göre önerilen özet bilanço tipi Ek 2’de gösterilmiştir.

TDMS ile TMS 1’e göre bilançodaki hesap grupları arasındaki farklılıkları aşağıdaki gibi bir örnekle açıklayabiliriz. Örneğin ABC işletmesinin TDMS’ne göre düzenlenmiş olan özet bilançosu Tablo 3’te verilmiştir.

<sup>169</sup> SÜRMEİLİ, Fevzi (Ed.), *Genel Muhasebe*, 5. Baskı, *Anadolu Üniversitesi Yayını*, Yayın No: 1341, *Açıköğretim Fakültesi Yayını*, Yayın No: 718, Eskişehir, 2006, s.23-24.

<sup>170</sup> BAYRI, Osman, a.g.m., s.104.

**Tablo 3:** ABC İşletmesinin TDMS'ne Göre Özet Bilançosu

ABC İŞLETMESİNİN ÖZET BİLANÇOSU (TL)					
AKTİF (VARLIKLAR)	Önceki Dönem	Cari Dönem	PASİF (KAYNAKLAR)	Önceki Dönem	Cari Dönem
<b>I. DÖNEN VARLIKLAR</b>			<b>I. KISA VAD. YAB. KAY.</b>		
A. Hazır Değerler	2.500	3.000	A. Mali Borçlar	2.100	2.300
B. Menkul Kıymetler	4.000	4.300	B. Ticari Borçlar	4.900	5.200
C. Ticari Alacaklar	7.100	7.400	C. Diğer Borçlar	400	700
D. Diğer Alacaklar	800	1.100	D. Alınan Avanslar	100	300
E. Stoklar	8.000	9.500	E. Yıl. Yay. İnş. ve Onarım Hak.	-	-
F. Yıl. Yay. İnş. ve Onarım Mal.	-	-	F. Ödenecek Vergi ve Yüküml.	1.200	1.400
G. Gel. Ay. Ait Gel. ve Gel. Tah.	1.200	1.400	G. Borç ve Gider Karşılıkları	100	200
H. Diğer Dönen Varlıklar	500	600	H. Gel. Ay. Ait Gel. ve Gel. Tah.	1.300	1.200
<b>DÖNEN VARLIKLAR TOP.</b>	<b>24.100</b>	<b>27.300</b>	I. Diğer Kısa Vadeli Yab. Kay.	1.100	1.100
<b>II. DURAN VARLIKLAR</b>			<b>KISA VAD. YAB. KAY. TOP.</b>	<b>11.200</b>	<b>12.400</b>
A. Ticari Alacaklar	2.200	2.400	<b>II. UZUN VAD. YAB. KAY.</b>		
B. Diğer Alacaklar	-	200	A. Mali Borçlar	6.300	6.900
C. Mali Duran Varlıklar	2.800	3.100	B. Ticari Borçlar	1.800	1.900
D. Maddi Duran Varlıklar	10.200	8.100	C. Diğer Borçlar	1.700	2.100
E. Maddi Olmayan Dur. Varlık.	3.300	4.100	D. Alınan Avanslar	-	200
F. Özel Tükemeye Tabi Varlık.	-	-	E. Borç ve Gider Karşılıkları	1.300	1.300
G. Gel. Yıl. Ait Gel. ve Gel. Tah.	2.200	2.900	F. Gel. Yıl. Ait Gel. ve Gel. Tah.	2.500	2.300
H. Diğer Duran Varlıklar	3.000	3.200	G. Diğer Uzun Vadeli Yab. Kay.	700	100
<b>DURAN VARLIKLAR TOP.</b>	<b>23.700</b>	<b>24.000</b>	<b>UZUN VAD. YAB. KAY. TOP.</b>	<b>14.300</b>	<b>14.800</b>
			<b>III. ÖZKAYNAKLAR</b>		
			A. Ödenmiş Sermaye	12.200	14.000
			B. Sermaye Yedekleri	4.100	4.300
			C. Kâr Yedekleri	1.900	2.200
			D. Geçmiş Yıllar Kârları	-	-
			E. Geçmiş Yıllar Zararları (-)	-	-
			F. Dönem Net Kârı (Zararı)	4.100	3.600
			<b>ÖZKAYNAKLAR TOPLAMI</b>	<b>22.300</b>	<b>24.100</b>
<b>AKTİF (VARLIKLAR) TOP.</b>	<b>47.800</b>	<b>51.300</b>	<b>PASİF (KAYNAKLAR) TOP.</b>	<b>47.800</b>	<b>51.300</b>
<b>DİPNOTLAR</b>					
1. ....					
2. ....					

Tablo 3'te verilen ABC işletmesinin bilançosuna ilişkin cari dönemde yapılan incelemeler sonucunda aşağıdaki bilgiler tespit edilmiştir.

- Menkul kıymetlerin 1.200 TL'lik kısmı likit fonlardan oluşmaktadır.
- Dönen varlıklar grubundaki diğer alacakların 800 TL'lik kısmı ilişkili taraflardan alacaklardır.
- Stokların 900 TL'lik kısmı canlı varlıktır.
- Diğer dönen varlıkların 200 TL'lik kısmı stoklardan oluşmaktadır.

- Duran varlıklar grubundaki diğer alacakların 100 TL'lik kısmı ilişkili taraflardan alacaklardır.

- Maddi duran varlıkların 600 TL'lik kısmı satış amaçlı elde tutulan cari olmayan varlıklardan oluşmaktadır.

- Maddi duran varlıkların 700 TL'lik kısmı canlı varlıktır.

- Maddi duran varlıkların 1.500 TL'lik kısmı yatırım amaçlı gayrimenkullerden oluşmaktadır.

- Maddi olmayan duran varlıkların 1.900 TL'lik kısmı şerefiyedir.

- Diğer duran varlıkların 1.400 TL'lik kısmı stoklardan oluşmaktadır.

- İşletme, kısa vadeli mali borçlarının 800 TL'lik kısmı için erteleme ve yeniden borçlanma hakkına sahiptir.

- İşletme, uzun vadeli mali borçlarının 1.100 TL'lik kısmı için sözleşmede belirtilen şartları yerine getirmemiş ve bu tutar ödenilmesi gereken borç haline gelmiştir.

- Kısa vadeli yabancı kaynaklar grubundaki diğer borçların 400 TL'lik kısmı ilişkili taraflara borçlardır.

- Uzun vadeli yabancı kaynaklar grubundaki diğer borçların 1.300 TL'lik kısmı ilişkili taraflara borçlardır.

ABC işletmesinin TDMS'ne göre düzenlenmiş olan bilanço kalemlerinin, verilen bilgiler yardımıyla, TMS 1'e göre yeniden sınıflandırması ve gerekli düzeltme işlemlerinin yapılması gerekmektedir. Aşağıdaki gibi formülleştirilen düzeltme işlemlerinde, kullanılan değerler işletmenin TDMS bilançosu değerleri ve sonuç olarak bulunan değerler ise işletmenin TMS 1'e göre hazırlanacak olan bilanço kalemlerini oluşturacaktır.

Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar = Hazır Değerler + Likit Fonlar

**Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar = 3.000 + 1.200 = 4.200 TL**

Cari Varlıklardaki Finansal Yatırımlar = Menkul Kıymetler – Likit Fonlar

**Cari Varlıklardaki Finansal Yatırımlar = 4.300 – 1.200 = 3.100 TL**

Cari Var. Diğer Alacaklar = Diğer Alacaklar – İlişkili Taraflardan Alacaklar

**Cari Var. Diğer Alacaklar = 1.100 – 800 = 300 TL**

Stoklar = Stoklar + Diğ. Dön. Varlık. + Diğ. Dur. Varlık. – Canlı Varlıklar

**Stoklar = 9.500 + 200 + 1.400 – 900 = 10.200 TL**

Diğer Cari Varlıklar = Diğer Dönen Varlıklar – Stoklar

**Diğer Cari Varlıklar = 600 – 200 = 400 TL**

Cari Olmayan Varlıklardaki Finansal Yatırımlar = Mali Duran Varlıklar

**Cari Olmayan Varlıklardaki Finansal Yatırımlar = 3.100 TL**

Cari Olm. V. Diğer Alacaklar = Diğer Alacaklar – İlişkili Taraflardan Alacak.

**Cari Olm. V. Diğer Alacaklar = 200 – 100 = 100 TL**

M.V. = M.D.V. – Sat. Amaç. El. Tut. Cari Olm. V. – Canlı V. – Yat. Amaç. G.

**Maddi Varlıklar = 8.100 – 600 – 700 – 1.500 = 5.300 TL**

Maddi Olmayan Varlıklar = Maddi Olmayan Duran Varlıklar – Şerefiye

**Maddi Olmayan Varlıklar = 4.100 – 1.900 = 2.200 TL**

Diğer Cari Olmayan Varlıklar = Diğer Duran Varlıklar – Stoklar

**Diğer Cari Olmayan Varlıklar = 3.200 – 1.400 = 1.800 TL**

Cari K. Fin. Borç. = Mali Borçlar – Ertelenebilir Borç + Ödenebilir U.V. Borç

**Cari Kaynaklardaki Finansal Borçlar = 2.300 – 800 + 1.100 = 2.600 TL**

Cari Kay. Diğer Borçlar = Diğer Borçlar – İlişkili Taraflara Borçlar

**Cari Kay. Diğer Borçlar = 700 – 400 = 300 TL**

Cari Olm. K. Fin. Borç. = Mali Borç. + Ert. Borç – Ödenebilir U.V. Borç

**Cari Olmayan Kay. Finansal Borçlar = 6.900 + 800 – 1.100 = 6.600 TL**

Cari Olmayan Kay. Diğer Borçlar = Diğer Borçlar – İlişkili Taraflara Borçlar

**Cari Olmayan Kay. Diğer Borçlar = 2.100 – 1.300 = 800 TL**

Yeniden sınıflandırma ve gerekli düzeltme işlemleri yapıldıktan sonra ABC işletmesinin TMS 1'e göre düzenlenmiş cari dönem özet bilançosu Tablo 4'te görüldüğü gibi olacaktır.

**Tablo 4: ABC İşletmesinin TMS 1'e Göre Özet Bilançosu**

ABC İŞLETMESİNİN ÖZET BİLANÇOSU (TL)					
VARLIKLAR	Önceki Dönem	Cari Dönem	KAYNAKLAR	Önceki Dönem	Cari Dönem
<b>I. CARİ VARLIKLAR</b>			<b>I. CARİ KAYNAKLAR</b>		
A. Nakit ve Nakit Benzeri Varlık.		4.200	A. Finansal Borçlar		2.600
B. Finansal Yatırımlar		3.100	B. Ticari Borçlar		5.200
C. Ticari Alacaklar		7.400	C. İlişkili Taraflara Borçlar		400
D. İlişkili Taraflardan Alacaklar		800	D. Diğer Borçlar		300
E. Diğer Alacaklar		300	E. Alınan Avanslar		300
F. Stoklar		10.200	F. Yıl. Yaygın İnş. ve On. Haked.		-
G. Canlı Varlıklar		900	G. Ödenecek Vergi ve Diğ. Yük.		1.400
H. İnş. Sözleş. İliş. Varlıklar		-	H. Devlet Teşvik ve Yardımları		-
I. Gel. Ay. Ait Gid. ve Gelir Tah.		1.400	I. Borç ve Gider Karşılıkları		200
J. Diğer Cari Varlıklar		400	J. Gel. Ay. Ait Gel. ve Gider Tah.		1.200
K. Sat. Amaçlı Elde Tut. Cari Olmayan Varlıklar		600	K. Diğer Cari Kaynaklar		1.100
<b>CARİ VARLIKLAR TOP.</b>		<b>29.300</b>	L. Sat. Amaçlı Elde Tutulan Cari Olmayan Varlıklara İlişkin Yük.		-
<b>II. CARİ OLMAYAN VARLIK.</b>			<b>CARİ KAYNAKLAR TOP.</b>		<b>12.700</b>
A. Finansal Yatırımlar		3.100	<b>II. CARİ OLMAYAN KAYNAK.</b>		
B. Ticari Alacaklar		2.400	A. Finansal Borçlar		6.600
C. İlişkili Taraflardan Alacaklar		100	B. Ticari Borçlar		1.900
D. Diğer Alacaklar		100	C. İlişkili Taraflara Borçlar		1.300
E. Canlı Varlıklar		700	D. Diğer Borçlar		800
F. Yat. Amaçlı Gayrimenkuller		1.500	E. Alınan Avanslar		200
G. Maddi Varlıklar		5.300	F. Ödenecek Vergi ve Diğer Yük.		-
H. Şerefiye		1.900	G. Devlet Teşvik ve Yardımları		-
I. Maddi Olmayan Varlıklar		2.200	H. Borç ve Gider Karşılıkları		1.300
J. Özel Tükenmeye Tabi Varlık.		-	I. Gel. Yıl. Ait Gel. ve Gider Tah.		2.300
K. Gel. Yıl. Ait Gid. ve Gel. Tah.		2.900	J. Ert. Vergi Borçları (Yük.)		-
L. Ertelenen Vergi Varlıkları		-	K. Diğer Cari Olmayan Kaynaklar		100
M. Diğer Cari Olmayan Varlıklar		1.800	<b>CARİ OLMAYAN KAY. TOP.</b>		<b>12.600</b>
<b>CARİ OLMAYAN VAR. TOP.</b>		<b>22.000</b>	<b>III. ÖZKAYNAKLAR</b>		
<b>TOPLAM VARLIKLAR</b>		<b>51.300</b>	A. Ödenmiş Sermaye		14.000
			B. Sermaye Yedekleri		4.300
			C. Kâr Yedekleri		2.200
			D. Geçmiş Yıllar Kârları		-
			E. Geçmiş Yıllar Zararları (-)		-
			F. Dönem Net Kârı (Zararı)		3.600
			<b>ÖZKAYNAKLAR TOPLAMI</b>		<b>26.000</b>
			<b>TOPLAM KAYNAKLAR</b>		<b>51.300</b>
<b>DİPNOTLAR</b>					
1. ....					
2. ....					

KAYNAK: BAYRİ, Osman, a.g.m., s.103-114.

### 3.2.3. Gelir Tablosunun Karşılaştırılması

TDMS ile TMS 1'e göre hazırlanan gelir tabloları karşılaştırıldığında bazı temel benzerlikler ve farklılıklar gözlenmektedir. TDMS'de gelir tablosu fonksiyon esasına göre düzenlendiğinden, TMS 1'de fonksiyon esasını öngören gelir tablosu ile benzerlik göstermektedir. TMS 1'de önerilen çeşit esası ise, Türkiye muhasebe

uygulamaları açısından yeni bir yöntem olarak görülebilir<sup>171</sup>. Ancak TMSK tarafından uygulama birliğinin sağlanması bakımından, TDMS’de olduğu gibi Türkiye içi raporlamada giderlerin fonksiyona göre sınıflandırılması yöntemi tercih edilmiştir<sup>172</sup>.

TDMS ile TMS’ye göre hazırlanan finansal tablolardaki temel farklılıklardan biri, TDMS’de tüm gelirler ve giderler sürekli veya durdurulan faaliyetlere ilişkin olup olmamalarına göre ayırım yapılmadan sunulurken, TMS 1’e göre sürekli ve durdurulan faaliyetlere ilişkin gelir ve giderler iki ayrı grupta raporlanmaktadır. TDMS’ye göre, gelir tablosunda gelir ve giderler esas faaliyet gelir ve giderleri, olağan gelir ve giderler ve olağandışı gelir ve giderler olmak üzere üç ayrı grupta sunulurken, TMS 1’e göre gelir tablosunda gelir ve giderlerin esas faaliyet gelir ve giderleri ile diğer gelir ve giderler olmak üzere iki grupta raporlanmasını istemektedir. TDMS’ne göre olağandışı gelir ve giderlerin ayrıca raporlanması gerekirken, TMS 1’e göre hiçbir gelir veya gider kaleminin ne gelir tablosunda ne de dipnotlarda olağandışı başlığı altında raporlanamayacağı belirtilmektedir. Bu nedenle, TDMS’de olağandışı gelir ve giderler başlığı altında raporlanan kalemler, standarda göre hazırlanan gelir tablosunda ayrı bir kalem olarak raporlanacaklardır. Diğer taraftan TDMS’ne göre sunulması gerekmediği halde, TMS 1’e göre özkaynak yöntemi ile değerlendirilen iştirak ve bağlı ortaklıkların kâr veya zarar payları, azınlık veya ana ortaklığa ait kâr veya zarar payları, azınlık payı ve ana ortaklık payları, ödenen temettü ve hisse başına düşen kâr payları ve durdurulan faaliyet ve elden çıkarılacak varlıklarla ilgili kâr ya da zararların gelir tablosunda sunulması gerekmektedir<sup>173</sup>.

Gelir tablosunun bölümleri açısından TDMS ile TMS/TFRS arasındaki farkların başlıcaları ise şu şekilde özetlenebilir. TDMS’de satılan mal ve hizmetlerle ilgili sübvansiyonlar, satış tarihindeki vade farkları, ihracatla ilgili dönem içinde ortaya çıkan kur farkları ve vergi iadeleri brüt satışlar bölümünde raporlanır. TMS/TFRS’ye göre ise satıştaki vade farklarının brüt satışlarda gösterilmeyip, finansman geliri olarak; alıştaki vade farklarının da ticari mallarda gösterilmeyip, finansman gideri olarak raporlanması gerekmektedir. Dolayısıyla, satıştaki kasa

<sup>171</sup> BAYRİ, Osman, a.g.m., s.103.

<sup>172</sup> GÜCENME GENÇOĞLU, Ümit, a.g.e., s.6.

<sup>173</sup> BAYRİ, Osman, a.g.m., s.103.

iskontoları TDMS'ye göre satıştan indirimler kısmında yer alırken, TMS/TFRS'ye göre finansman gideri olarak raporlanması gerekir. Alıştaki kasa iskontoları ise TDMS'ye göre alış indirimleri olarak ticari mallarda izlenirken, TMS/TFRS'ye göre faiz geliri olarak raporlanması gerekir. Yine TMS/TFRS'ye göre ihracattan dolayı ortaya çıkmış olsalar dahi, kur farkları da brüt satışlar grubunda değil, diğer (olağan) gelir ve kârlar grubunda raporlanmalıdır. TDMS'ye göre olağandışı gider ve zararlarda gösterilen anormal fire ve kayıpların TMS/TFRS'ye göre satışların maliyeti içinde yer alması, yine TDMS'ye göre diğer faaliyetlerden olağan gider ve zararlar grubunda karşılık giderleri hesabı içinde yer alan stok değer düşüklüğüne ilişkin karşılık giderlerinin TMS/TFRS'ye göre satışların maliyeti grubunda stok değer düşüklüğü karşılık giderleri hesabında, ayrılan karşılıkların iptallerinin de yine satışların maliyeti grubunda stok değer düşüklüğü karşılık iptalleri hesabında izlenmesi önerilmektedir<sup>174</sup>.

Yine TDMS'ye göre belirlenmiş format dışına çıkılmasına izin verilmediği gibi, gelir ve gider hesapları arasında mahsup yapılmasına izin verilmezken, TMS'ye göre herhangi bir standartta emredildiğinde veya izin verildiğinde gelir ve giderler birbirinden mahsup edilebilir. Örneğin, diğer gelir ve giderler arasında menkul kıymet satış kâr/zararları, kambiyo kâr/zararları, maddi duran varlık satış kâr/zararları ile diğer her türlü işlemlerden kaynaklanan kâr ve zararlar yer almakta ve bunların mahsup edilerek raporlanmasına izin verilmektedir. Ancak bu gelir ve giderler önemli olduklarında mahsup edilmeden raporlanmalıdır<sup>175</sup>.

TDMS'ye göre faaliyet kârı bölümünde faaliyet giderleri, araştırma ve geliştirme giderleri, pazarlama, satış ve dağıtım giderleri ve genel yönetim giderleri olmak üzere üç ana gruptan oluşmaktadır. TMS/TFRS'ye göre de benzer bir sınıflama söz konusudur. Ancak araştırma ve geliştirme giderlerinin hangi hallerde gider yazılacağı hangi hallerde aktifleştirilerek maddi olmayan duran varlıklarda izleneceğine ilişkin TDMS'de bir açıklama yer almazken, TMS 38 Maddi Olmayan Varlıklar Standardı'nda bu hususlara ilişkin birtakım düzenlemeler yapılmıştır. TDMS ile

---

<sup>174</sup> AKDOĞAN, Nalân ve SEVİLENGÜL, Orhan, "Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler", *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 84, Kasım-Aralık 2007, s.66-69.

<sup>175</sup> BAYRİ, Osman, a.g.m., s.103.



TMS/TFRS arasındaki tek belirgin fark satış ve pazarlama faaliyetlerini geliştirmek amacıyla yapılan harcamalar TDMS'ye göre Ar-Ge maliyeti olarak kabul edilirken, TMS/TFRS'de satış ve pazarlama maliyeti olarak kabul edilmektedir<sup>176</sup>.

TMS/TFRS'ye göre duran varlık satış kârlarının diğer faaliyetlerden gelir ve kârlar, duran varlık satış zararlarının da diğer faaliyetlerden gider ve zararlar grubunda yer alması gerekmektedir. TDMS'ye göre olağandışı gelir ve kârlar grubunda yer alan önceki dönem gelir ve kârları ile diğer olağandışı gelir ve kârlar grubunda yer alan hasar fazlası tazminat gelirleri, irat kaydedilen depozito ve teminatlar ve alınan diğer ceza ve tazminatlar ile olağandışı gider ve zararlar grubunda yer alan çalışmayan kısım giderleri, önceki dönem gider ve zararları ile diğer olağandışı gider ve zararlar içinde yer alan tazminatlarla karşılanamayan zararlar, irat kaydedilen depozito ve teminatlarımız, ödenen ceza ve tazminatlar, deprem veya diğer doğal afetlerden doğan zararlar ile varlıkların kamulaştırılmasından doğan zararlar'ın TMS/TFRS'ye göre yeniden dağılımının yapılması gerekmektedir. Bu gruptaki gelir ve kârların diğer gelir ve kârlar grubunda, gider ve zararlarında diğer gider ve zararlar grubunda izlenmesi önerilebilir. Benzer şekilde önceki dönem gelir ve kârları hesabının yerine de diğer (olağan) gelir ve kârlar hesabı'nın kullanılması gerekecektir<sup>177</sup>.

TDMS'ye göre özet gelir tablosu tipi Ek 3'te ve ayrıntılı gelir tablosu tipi de Ek 4'te gösterilmiştir.

İşletmelerin bir dönemde muhasebeleştirilen tüm gelir ve gider kalemlerini, TMS 1'e göre iki farklı şekilde sunabileceğini Standardın incelenmesinde belirtmiştik. Bunlardan tek tablolu sunumda, işletme kapsamlı gelir tablosunu tek tablo şeklinde hazırlayarak dönem net kârı ya da zararından sonra gelmek üzere kapsamlı kâr unsurlarını sıralar. İki tablolu sunumda ise işletmenin, tek tablolu sunumdakinden farklı olarak dönem net kârı ya da zararından sonra bir ara toplam

---

<sup>176</sup> YARDIMCIOĞLU, Mahmut, DEMİREL, Nuray ve ÖZER, Veli, "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 2008, s.56.

<sup>177</sup> BAYRİ, Osman, a.g.m., s.104.

olarak, bunu ikinci tablonun başına yazdıktan sonra kapsamlı kâr unsurlarını sıralaması ve toplam kapsamlı kâr ya da zarar rakamına ulaşmasıdır.

TMS 1'e göre önerilen özet kapsamlı gelir tablosu tipi Ek 5'te ve ayrıntılı kapsamlı gelir tablosu tipi de Ek 6'da fonksiyon esasına göre tek tablo olarak gösterilmiştir.

TDMS ile TMS 1'e göre gelir tablosu arasındaki farklılıkları aşağıdaki gibi bir örnekle açıklayabiliriz. Örneğin X işletmesinin TDMS'ne göre düzenlenmiş olan özet gelir tablosu Tablo 5'te ve ayrıntılı gelir tablosu Tablo 6'da verilmiştir.

**Tablo 5: X İşletmesinin TDMS'ne Göre Özet Gelir Tablosu**

X İŞLETMESİNİN ÖZET GELİR TABLOSU (TL)				
	Önceki Dönem		Cari Dönem	
	A. BRÜT SATIŞLAR			68.500
B. SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)			(2.600)	
<b>NET SATIŞLAR</b>				<b>65.900</b>
C. SATIŞLARIN MALİYETİ (-)			(36.000)	
<b>BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI</b>				<b>29.900</b>
D. FAALİYET GİDERLERİ (-)			(11.400)	
<b>FAALİYET KARI VEYA ZARARI</b>				<b>18.500</b>
E. DİĞ. FAALİYETLERDEN OLAĞAN GEL. VE KAR.			9.600	
F. DİĞ. FAALİYETLERDEN OL. GİD. VE ZAR. (-)			(6.500)	
G. FİNANSMAN GİDERLERİ (-)			(6.000)	
<b>OLAĞAN KAR VEYA ZARAR</b>				<b>15.600</b>
H. OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR			1.500	
I. OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)			(3.200)	
<b>DÖNEM KARI VEYA ZARARI</b>				<b>13.900</b>
J. DÖNEM KARI, VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI (-)			(3.900)	
<b>DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI</b>				<b>10.000</b>
<b>DİPNOTLAR</b>				
1. ....				
2. ....				

**Tablo 6: X İşletmesinin TDMS'ne Göre Ayrıntılı Gelir Tablosu**

<b>X İŞLETMESİNİN AYRINTILI GELİR TABLOSU (TL)</b>				
	<b>Önceki Dönem</b>		<b>Cari Dönem</b>	
<b>A. BRÜT SATIŞLAR</b>				68.500
1. Yurtiçi Satışlar			48.000	
2. Yurtdışı Satışlar			16.500	
3. Diğer Gelirler			4.000	
<b>B. SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)</b>				(2.600)
1. Satıştan İadeler			1.900	
2. Satış İskontoları			700	
3. Diğer İndirimler			-	
<b>NET SATIŞLAR</b>				<b>65.900</b>
<b>C. SATIŞLARIN MALİYETİ (-)</b>				<b>(36.000)</b>
1. Satılan Mamullerin Maliyeti			-	
2. Satılan Ticari Mallar Maliyeti			36.000	
3. Satılan Hizmet Maliyeti			-	
4. Diğer Satışların Maliyeti			-	
<b>BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI</b>				<b>29.900</b>
<b>D. FAALİYET GİDERLERİ (-)</b>				<b>(11.400)</b>
1. Araştırma ve Geliştirme Giderleri			1.500	
2. Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri			4.400	
3. Genel Yönetim Giderleri			5.500	
<b>FAALİYET KARI VEYA ZARARI</b>				<b>18.500</b>
<b>E. DİĞ. FAALİYETLERDEN OLAĞAN GEL. VE KAR.</b>				<b>9.600</b>
1. İştiraklerden Temettü Gelirleri			2.100	
2. Bağlı Ortaklıklardan Temettü Geliri			-	
3. Faiz Gelirleri			1.500	
4. Komisyon Gelirleri			-	
5. Konusu Kalmayan Karşılıklar			800	
6. Menkul Kıymet Satış Kârları			1.900	
7. Kambiyo Kârları			800	
8. Reeskont Faiz Gelirleri			1.300	
9. Enflasyon Düzeltme Kârları			-	
10. Diğer Olağan Gelir ve Kârlar			1.200	
<b>F. DİĞ. FAALİYETLER. OLAĞAN GİD. VE ZAR. (-)</b>				<b>(6.500)</b>
1. Komisyon Giderleri			400	
2. Karşılık Giderleri			1.800	
3. Menkul Kıymet Satış Zararları			700	
4. Kambiyo Zararları			900	
5. Reeskont Faiz Giderleri			1.100	
6. Enflasyon Düzeltme Zararları			-	
7. Diğer Olağan Gider ve Zararlar			1.600	
<b>G. FİNANSMAN GİDERLERİ (-)</b>				<b>(6.000)</b>
1. Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri			2.900	
2. Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri			3.100	
<b>OLAĞAN KAR VEYA ZARAR</b>				<b>15.600</b>
<b>H. OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR</b>				<b>1.500</b>
1. Önceki Dönem Gelir ve Kârlar			600	
2. Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar			900	
<b>I. OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)</b>				<b>(3.200)</b>
1. Çalışmayan Kısım Gider ve Zararlar			-	
2. Önceki Dönem Gider ve Zararları			700	
3. Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar			2.500	
<b>DÖNEM KARI VEYA ZARARI</b>				<b>13.900</b>
<b>J. DÖNEM KARI, VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI (-)</b>				<b>(3.900)</b>
<b>DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI</b>				<b>10.000</b>
<b>DİPNOTLAR</b>				
1. ....				
2. ....				

TDMS'ne göre verilen X işletmesinin gelir tablosuna ilişkin cari dönemde yapılan incelemeler sonucunda aşağıdaki bilgiler tespit edilmiş ve işletmenin faaliyetlerinin durdurulması söz konusu değildir.

- Yurtiçi satışların 11.000 TL'lik kısmı ve yurtdışı satışların 13.000 TL'lik kısmı vadeli olarak yapılmıştır. Dönem sonunda yurtiçi satışların 600 TL'lik kısmını ve yurtdışı satışların 800 TL'lik kısmını vade farkları oluşturmaktadır.

- Yurtdışı satışların 700 TL'lik kısmı kur farkı geliridir.

- Dönem başı ticari mal stoku 5.000 TL, dönem içi alışlar toplamı 38.000 TL ve dönem sonu stoku 7.000 TL'dir. Dönem içi alışların 13.000 TL'lik kısmı vadeli olarak gerçekleştirilmiş ve vadeli alışlara ilişkin vade farkı 1.100 TL olup; bunun 600 TL'lik kısmı satılan mallara, 500 TL'lik kısmı da dönem sonu stoklarına aittir.

- Araştırma ve geliştirme giderlerinin 600 TL'lik kısmı, pazarlama ve dağıtım faaliyetlerinin geliştirilmesi için yapılmıştır.

- Diğer olağan faaliyet gelirlerinin 500 TL'lik kısmı yatırım amaçlı gayrimenkullerden elde edilmiştir.

- Karşılık giderlerinin 1.000 TL'lik kısmı stok değer düşüklüğü karşılığıdır.

- Önceki dönem gelir ve kârları olan 600 TL'nin kıdem tazminatı karşılık iptallerinden kaynaklanmıştır.

- 900 TL'lik diğer olağandışı gelir ve kârın; 600 TL'si maddi duran varlık satış kârı, 300 TL'si de sayım fazlası geliridir.

- Önceki dönem gider ve zararı olan 700 TL'nin önceki dönemde ayrılan karşılığın gerçekleşen zararı karşılamamasından meydana gelmiştir.

- 2.500 TL'lik diğer olağandışı gider ve zararın; 1.200 TL'si anormal fire ve kayıp, 900 TL'si trafik cezası, 400 TL'si de sayım noksanı gideridir.

Bu bilgiler doğrultusunda TMS 1'e göre yeniden sınıflandırma ve gerekli düzeltme işlemlerinin aşağıdaki gibi yapılması gerekmektedir:

$$\text{Yurtiçi Satışlar} = \text{Yurtiçi Satışlar} - \text{Vade Farkı}$$

$$\text{Yurtiçi Satışlar} = 48.000 - 600 = 47.400 \text{ TL}$$

$$\text{Yurtdışı Satışlar} = \text{Yurtdışı Satışlar} - \text{Vade Farkı} - \text{Kur Farkı}$$

$$\text{Yurtdışı Satışlar} = 16.500 - 800 - 700 = 15.000 \text{ TL}$$

$$\text{Diğer Esas Faaliyet Gelirleri} = \text{Diğer Gelirler} = 4.000 \text{ TL}$$

$$\text{Satılan Ticari Mallar Maliyeti} = \text{Satılan Ticari Mallar Maliyeti} - \text{Vade Farkı}$$

$$\text{Satılan Ticari Mallar Maliyeti} = 36.000 - 600 = 35.400 \text{ TL}$$

$$\text{Ar. ve Gel. Gid.} = \text{Ar. ve Gel. Gid.} - \text{Paz. ve Dağ. Faaliyet. Geliştirilmesi Gid.}$$

$$\text{Araştırma ve Geliştirme Giderleri} = 1.500 - 600 = 900 \text{ TL}$$

$$\text{Paz. Sat. ve Dağ. Gid.} = \text{Paz. Sat. ve Dağ. Gid.} + \text{Paz. ve Dağ. Faal. Gel. Gid.}$$

$$\text{Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri} = 4.400 + 600 = 5.000 \text{ TL}$$

$$\text{Finansal Varlık Satış Kârları} = \text{Menkul Kıymet Satış Kârları} = 1.900 \text{ TL}$$

$$\text{Diğ. Gel. ve Kâr.} = \text{Diğ. Ol. Gel. ve Kâr.} - \text{Yat. Amaçlı G.} + \text{Kıd. Taz. Karş.} \\ \text{İpt.} + \text{Sayım Faz. Gel.} + \text{Kur Farkı Gel.}$$

$$\text{Diğer Gelir ve Kârlar} = 1.200 - 500 + 600 + 300 + 700 = 2.300 \text{ TL}$$

$$\text{Karşılık Giderleri} = \text{Karşılık Giderleri} - \text{Stok Değ. Düşüş Karşılık Gid.}$$

$$\text{Karşılık Gideri} = 1.800 - 1.000 = 800 \text{ TL}$$

$$\text{Diğ. Gid. ve Zar.} = \text{Diğ. Ol. Gid. ve Zar.} + \text{Ayrılan Karşılığın Zararı}$$

$$\text{Karşılama + Trafik Cezası + Sayım Noksanı Gid.}$$

$$\text{Diğer Gider ve Zararlar} = 1.600 + 700 + 900 + 400 = 3.600 \text{ TL}$$

Yeniden sınıflandırma ve gerekli düzeltme işlemleri yapıldıktan sonra X işletmesinin TMS 1'e göre düzenlenmiş özet kapsamlı gelir tablosu Tablo 7'de ve ayrıntılı kapsamlı gelir tablosu da Tablo 8'de görüldüğü gibi olacaktır.

**Tablo 7: X İşletmesinin TMS 1'e Göre Özet Kapsamlı Gelir Tablosu**

<b>X İŞLETMESİNİN ÖZET KAPSAMLI GELİR TABLOSU (TL)</b>				
	<b>Önceki Dönem</b>		<b>Cari Dönem</b>	
	<b><u>SÜREKLİ FAALİYETLER</u></b>			
-BRÜT ESAS FAALİYET GELİRLERİ			66.400	
-ESAS FAALİYET GELİRLERİNDEN İND. (-)			(2.600)	
<b>NET ESAS FAALİYET GELİRLERİ</b>				<b>63.800</b>
-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)			(37.600)	
<b>BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI</b>				<b>26.200</b>
-FAALİYET GİDERLERİ (-)			(11.400)	
<b>FAALİYET KARI VEYA ZARARI</b>				<b>14.800</b>
-DİĞER FAALİYETLERDEN GEL. VE KARLAR			10.500	
-DİĞER FAALİYETLERDEN GİD. VE ZAR. (-)			(6.400)	
-FİNANSMAN GİDERLERİ (-)			(6.000)	
<b>SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖN. K. VEYA Z.</b>				<b>12.900</b>
-SÜRDÜRÜLEN F. VERGİ VE YASAL YÜK. KARŞ. (-)			(3.900)	
<b>SÜRDÜRÜLEN FAAL. DÖN. NET K. VEYA Z.</b>				<b>9.000</b>
<b><u>DURDURULAN FAALİYETLER</u></b>				
-DURDURULAN FAALİYETLER GEL. VE KAR.			-	
-DURDURULAN FAALİYETLER GİD. VE ZAR. (-)			-	
<b>DURDURULAN FAALİYETLER DÖN. K. VEYA Z.</b>				<b>-</b>
-DURDURULAN F. VER. VE YASAL YÜK. KARŞ. (-)			-	
<b>DURDURULAN FAALİYET. DÖN. NET K. VEYA Z.</b>				<b>-</b>
<b>A. TOPLAM DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI</b>				<b>9.000</b>
<b><u>DİĞER GELİR VE GİDERLER</u></b>				
-M. D. V. YEN. DEĞ. KAZANÇLARI VEYA KAYIP.			-	
-M. OLMAYAN D. V. YEN. DEĞ. KAZ. VEYA KAYIP.			-	
-MADDİ D. V. YENİDEN DEĞER. NEDENİYLE OLUŞAN ERTELENEN VERGİ YÜK.			-	
- MADDİ OLMAYAN D. V. YEN. DEĞ. NEDENİYLE OLUŞAN ERTELENEN VERGİ YÜK.			-	
-ÖZKAYNAKLARA ALINAN NAKİT AKIŞ (HEDGİNG) KAZANÇLARI			-	
-SATIŞA HAZIR FİN. VARLIKLAR DEĞ. KAZ.			-	
-KUR ÇEVİRİ FARKLARI			-	
- YENİDEN SINIFLAMA DÜZELTME FARKLARI			1.000	
<b>B. DÖNEM NET DİĞER GELİR VE GİDERLER</b>				<b>1.000</b>
<b>TOPLAM GELİR VEYA GİDER (A+B)</b>				<b>10.000</b>
<b>DİPNOTLAR</b>				
1. ....				
2. ....				

**KAYNAK:** DEMİR, Volkan, a.g.m., s.14-15,  
ÖRTEN, Remzi, KAVAL, Hasan ve KARAPINAR, Aydın, a.g.e., s.28-40,  
ÖZTÜRK, Can, a.g.m., s.99-103,  
YANIK, Serap, a.g.m., s.28-30.

**Tablo 8: X İşletmesinin TMS 1'e Göre Ayrıntılı Kapsamlı Gelir Tablosu**

<b>X İŞLETMESİNİN AYRINTILI KAPSAMLI GELİR TABLOSU (TL)</b>				
	<b>Önceki Dönem</b>		<b>Cari Dönem</b>	
<b>SÜREKLİ FAALİYETLER</b>				
-BRÜT ESAS FAALİYET GELİRLERİ				
1. Yurtiçi Satışlar			47.400	66.400
2. Yurtdışı Satışlar			15.000	
3. İhraç Kaydıyla Satışlar			-	
4. Diğer Esas Faaliyet Gelirleri			4.000	
-ESAS FAALİYET GELİRLERİNDEN İND. (-)				(2.600)
1. Satış İadeleri			1.900	
2. Satış İskontoları			700	
3. Diğer İndirimler			-	
<b>NET ESAS FAALİYET GELİRLERİ</b>				<b>63.800</b>
-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)				(37.600)
1. Satılan Mamullerin Maliyeti			-	
2. Satılan Ticari Mallar Maliyeti			35.400	
3. Satılan Hizmet Maliyeti			-	
4. Diğer Satışların Maliyeti			-	
5. Dağıtılmayan Genel Üretim Giderleri			-	
6. Anormal Fire ve Kayıplar			1.200	
7. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Giderleri			1.000	
8. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı İptalleri			-	
9. Diğer Esas Faaliyet Giderleri			-	
<b>BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI</b>				<b>26.200</b>
-FAALİYET GİDERLERİ (-)				(11.400)
1. Araştırma ve Geliştirme Giderleri			900	
2. Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri			5.000	
3. Genel Yönetim Giderleri			5.500	
<b>FAALİYET KARI VEYA ZARARI</b>				<b>14.800</b>
-DİĞ. FAALİYETLERDEN GEL. VE KARLAR				10.500
1. Temettü Gelirleri			2.100	
2. Faiz Gelirleri			1.500	
3. Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Gelirleri			500	
4. Komisyon Gelirleri			-	
5. Konusu Kalmayan Karşılıklar			800	
6. Finansal Varlık Satış Kârları			1.900	
7. Kambiyo Kârları			800	
8. Gerçeğe Uygun Değer Artışları			-	
9. Maddi Duran Varlık Satış Kârları			600	
10. Enflasyon Düzeltmesi Kârları			-	
11. Diğer Gelir ve Kârlar			2.300	
-DİĞ. FAALİYETLERDEN GİD. VE ZAR. (-)				(6.400)
1. Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Giderleri			-	
2. Komisyon Giderleri			400	
3. Karşılık Giderleri			800	
4. Finansal Varlık Satış Zararları			700	
5. Kambiyo Zararları			900	
6. Gerçeğe Uygun Değer Azalışları			-	
7. Maddi Duran Varlık Satış Zararları			-	
8. Enflasyon Düzeltmesi Zararları			-	
9. Diğer Gider ve Zararlar			3.600	
-FİNANSMAN GİDERLERİ (-)				(6.000)
1. Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri			2.900	
2. Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri			3.100	
<b>SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖN. K. VEYA Z.</b>				<b>12.900</b>
-SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ VE YASAL YÜK. KARŞ. (-)				(3.900)
1. Yasal Vergi Karşılığı (+)			3.900	
2. Ertelemiş Vergi Gider Etkisi (+)			-	
3. Ertelemiş Vergi Gelir Etkisi (-)			-	
<b>SÜRDÜRÜLEN FAALİYET. DÖN. NET K. VEYA Z.</b>				<b>9.000</b>

<b><u>DURDURULAN FAALİYETLER</u></b>				
-DURDURULAN FAALİYETLER GEL. VE KARLARI				-
1. Satış Amacıyla Elde Tutulan Duran Varlık Gelirleri				-
2. Durdurulan Faaliyet Gelirleri				-
3. Bağlı Ortaklıklardan Satış Kârları				-
4. İştiraklerden Satış Kârları				-
5. İş Ortaklıklarından Satış Kârları				-
6. Diğer Durdurulan Faaliyetlerden Gelir ve Kârlar				-
-DURDURULAN FAALİYETLER GİD. VE ZARAR. (-)				-
1. Satış Amacıyla Elde Tutulan Duran Varlık Giderleri				-
2. Durdurulan Faaliyet Giderleri				-
3. Bağlı Ortaklıklardan Satış Zararları				-
4. İştiraklerden Satış Zararları				-
5. İş Ortaklıklarından Satış Zararları				-
6. Diğer Durdurulan Faaliyetlerden Gider ve Zararlar				-
<b>DURDURULAN FAALİYETLER DÖN. K. VEYA Z.</b>				-
-DURDURULAN FAALİYETLER VERGİ VE YASAL YÜK. KARŞ. (-)				-
1. Yasal Vergi Karşılığı (+)				-
2. Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi (+)				-
3. Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi (-)				-
<b>DURDURULAN FAALİYET. DÖN. NET K. VEYA Z.</b>				-
<b>A. TOPLAM DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI</b>				<b>9.000</b>
<b><u>DİĞER GELİR VE GİDERLER</u></b>				
-MADDİ D. V. YENİDEN DEĞERLEME KAZANÇLARI VEYA KAYIPLARI				-
-MADDİ OLMAYAN D. V. YEN. DEĞ. KAZANÇLARI VEYA KAYIPLARI				-
-MADDİ D. V. YENİDEN DEĞER. NEDENİYLE OLUŞAN ERTELENEN VERGİ YÜKÜMLÜLÜKLERİ				-
- MADDİ OLMAYAN D. V. YEN. DEĞ. NEDENİYLE OLUŞAN ERTELENEN VERGİ YÜKÜMLÜLÜKLERİ				-
-ÖZKAYNAKLARA ALINAN NAKİT AKIŞ (HEDGİNG) KAZANÇLARI				-
-SATIŞA HAZIR FİNANSAL VARLIKLAR DEĞERLEME KAZANÇLARI				-
-KUR ÇEVİRİ FARKLARI				-
-YENİDEN SINIFLAMA DÜZELTME FARKLARI				1.000
<b>B. DÖNEM NET DİĞER GELİR VE GİDERLER</b>				<b>1.000</b>
<b>TOPLAM GELİR VEYA GİDER (A+B)</b>				<b>10.000</b>
<b>TOPLAM DÖNEM NET K. VEYA Z. DAĞILIMI</b>				
-ANA ORTAKLIK PAYLARI				
-AZINLIK PAYLARI				
<b>TOPLAM GELİR VEYA GİDERİN DAĞILIMI</b>				
-ANA ORTAKLIK PAYLARI				
-AZINLIK PAYLARI				
<b>DİPNOTLAR</b>				
1. ....				
2. ....				

**KAYNAK:** AKDOĞAN, Nalân ve TENKER, Nejat, a.g.e., s.191,  
BAYRİ, Osman, a.g.m., s.105-109.



### 3.2.4. Özkaynak Değişim Tablosunun Karşılaştırılması

Özkaynaklar değişim tablosu önceki dönem ve cari dönem verilerini içerecek biçimde sunulur<sup>178</sup>. Özkaynaklar değişim tablosuna bakılacak olursa temelde iki özellik hemen göze çarpmaktadır. Birinci özellik diğer finansal tablolar gibi sadece satırlardan değil satır ve sütunlardan oluşmasıdır. İkinci özellik ise satırlar diğer finansal tablolarda yer aldığı gibi sabit değildir. Özsermaye kalemlerindeki değişikliğin mahiyetine göre bu satırlarında değişebileceği belirtilmiştir<sup>179</sup>.

Özkaynaklar değişim tablosu TDMS uygulamalarında ek finansal tablolar arasında yer alırken, TMS 1’de özkaynak değişim tablosu adıyla, işletmeler tarafından düzenlenmesi zorunlu olan genel amaçlı finansal tablolar arasında yer almaktadır.

Gelir tablosuna ilişkin getirilen yeni düzenlemeler çerçevesinde özkaynak değişim tablosunda raporlanacak bilgiler değişmiştir. Buna göre, özkaynak değişim tablosunda aşağıdaki bilgiler sunulur<sup>180</sup>:

- a) Döneme ilişkin toplam gelir ve gider sonucu,
- b) Muhasebe hataları ve politikalarındaki değişimin etkileri,
- c) Ortakların verdiği kararlar doğrultusunda özsermayede ve yedeklerdeki değişimler (örneğin, yenileme fonunun sermayeye ilave edilmesi, kâr dağıtımı gibi),
- d) Azınlık ve ana ortaklık payları sunulur.

Ayrıca Standartta işletme, özkaynak değişim tablosunda veya dipnotlarda dönem içinde ortaklara dağıtılmak üzere muhasebeleştirilen temettü tutarını ve hisse başına düşen tutarı açıklar (TMS 1: 107).

TDMS’de uygulanan özkaynaklar değişim tablosu formatı Ek 7’de ve TMS 1’e göre uygulanan özkaynak değişim tablosu formatı ise Ek 8’de gösterilmiştir.

<sup>178</sup> ÇAKICI, Cemal, “Excel ile Özkaynaklar Değişim Tablosu Uygulaması”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 151, Nisan 2001, s.165.

<sup>179</sup> ÖZER, Mevlüt, *Mali Tablolar ve Finansal Analiz*, Cilt 2, Özkan Matbaacılık, Ankara, 2000, s.638.

<sup>180</sup> ÖRTEN, Remzi, KAVVAL, Hasan ve KARAPINAR, Aydın, a.g.e., s.35.

TDMS ile TMS 1'e göre hazırlanacak olan özkaynaklar değişim tablosunu aşağıdaki gibi ayrı ayrı birer örnekle inceleyebiliriz. İlk olarak TDMS'ne göre, ikinci olarak da TMS 1'e göre özkaynak değişim tablosu örnekleri verilmiştir.

Buna göre, örneğin Y işletmesinin ayrıntılı bilançosundaki özkaynaklar verileri Tablo 9'daki gibidir.

**Tablo 9:** Y İşletmesinin Ayrıntılı Bilançosundaki Özkaynaklar Bölümü

	Önceki Dönem	Cari Dönem
<b>III. ÖZKAYNAKLAR</b>		
A. Ödenmiş Sermaye	<b>9.000</b>	<b>13.500</b>
1. Sermaye	9.000	13.500
2. Ödenmemiş Sermaye (-)	-	-
3. Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları	-	-
4. Sermaye Düzeltmesi Olumsuz Farkları (-)	-	-
B. Sermaye Yedekleri	<b>2.400</b>	<b>700</b>
1. Hisse Senedi İhraç Primleri	800	200
2. Hisse Senedi İptal Kararları	100	-
3. M.D.V. Yeniden Değerleme Artışları	1.000	400
4. İştirakler Yeniden Değerleme Artışları	200	-
5. Diğer Sermaye Yedekleri	300	100
C. Kâr Yedekleri	<b>2.100</b>	<b>1.500</b>
1. Yasal Yedekler	900	900
2. Statü Yedekleri	700	300
3. Olağanüstü Yedekler	200	-
4. Diğer Kar Yedekleri	-	-
5. Özel Fonlar	300	300
D. Geçmiş Yıllar Kârları	-	-
E. Geçmiş Yıllar Zararları (-)	-	-
F. Dönem Net Kârı (Zararı)	<b>1.200</b>	<b>1.700</b>
<b>ÖZKAYNAKLAR TOPLAMI</b>	<b>14.700</b>	<b>17.400</b>

Dönem içinde Y işletmesinin özkaynak hesaplarıyla ilgili aşağıdaki işlemler gerçekleşmiştir.

- 2.000 TL'si nakit karşılığı, 1.000 TL'si maddi duran varlıklar yeniden değerlendirme artışlarının ve 200 TL'si de iştirakler yeniden değerlendirme artışlarının sermayeye ilavesi suretiyle işletmenin sermayesi 3.200 TL artırılmıştır.

- Sermaye yedekleri ve kâr yedekleri gruplarında izlenen; hisse senedi ihraç primlerinin 600 TL'si, hisse senetleri iptal kararlarının tamamı ve statü yedeklerinin 400 TL'lik kısmı sermaye artırımında kullanılmıştır.

- Diğer sermaye yedeklerinde yer alan 300 TL'nin 200 TL'si sermayeye ilave edilmiştir.

- Olağanüstü yedeklerin 180 TL'si temettü olarak dağıtılmış ve 20 TL'si de yasal yedeklere aktarılmıştır.

- Dönem net kârının 1.000 TL'si dönem içinde temettü olarak dağıtılmış ve 200 TL'si de yedeklere ayrılmıştır.

- Cari dönemin yeniden değerleme işlemlerinde maddi duran varlıklar yeniden değerleme artışları 400 TL olarak hesaplanmıştır.

- Cari dönemin net kârı 1.700 TL'dir.

Yukarıdaki verilere göre TDMS'ne göre özkaynaklar değişim tablosu hazırlanırken ilgili sütunlardaki değerler artış ya da azalış tutarı kadar artı ya da eksi değerle ilgili olduğu satırda gösterilir. Bu bilgilere göre Y işletmesinin TDMS'ne göre düzenlenmiş olan özkaynaklar değişim tablosu Tablo 10'daki gibi olacaktır.

**Tablo 10: Y İşletmesinin TDMS'ne Göre Özkaynaklar Değişim Tablosu**

Y İŞLETMESİNİN ÖZKAYNAKLAR DEĞİŞİM TABLOSU (TL)														
ÖZKAYNAK KALEMLERİNDEKİ HAREKETLER	Ödenmiş Sermaye	Sermaye Yedekleri					Kâr Yedekleri					Geçmiş Yıllar Kârları (Zararları)	Dönem Net Kârı (Zararı)	Özkaynaklar Toplamı
		Hisse Senedi İhraç Primleri	Hisse Senedi İptal Kararları	M. D. V. Yeniden Değerleme Artışları	İştirakler Yeniden Değerleme Artışları	Diğer Yedekler	Yasal Yedekler	Statü Yedekleri	Olağanüstü Yedekler	Diğer Kar Yedekleri	Özel Fonlar			
<b>ÖNCEKİ DÖNEM</b>														
.....														
<b>CARİ DÖNEM</b>														
<b>1 Ocak 200X Kalamı (Dönem Başı Kalamı)</b>	<b>9.000</b>	<b>800</b>	<b>100</b>	<b>1.000</b>	<b>200</b>	<b>300</b>	<b>900</b>	<b>700</b>	<b>200</b>	<b>-</b>	<b>300</b>	<b>-</b>	<b>1.200</b>	<b>14.700</b>
-Kâr Dağıtımı Temettüleri Yedeklere Aktarılan									(180) (20)				(1.000) (200)	
-Hisse Sen. İhraç Primleri														
-İştiraklerimizdeki M.D.V. Satış Kârı Karşılığında Edinilen Bedelsiz His. Snt.	200													
-Maddi D. V. Satış Kârları														
-Ödenmiş Sermaye Artışı Nakden Yen. Değ. Art. Akt. Diğ. Yedek. Aktarılan	2.000 1.000 1.300	(600)	(100)	(1.000)	(200)	(200)		(400)						
-200X+1 Yılı Yen. Değ. Artış. (Net)				400										
-200X+1 Yılı D. Net Kârı													1.700	
<b>31 Aralık 200X+1 Kalamı (Dönem Sonu Kalamı)</b>	<b>13.500</b>	<b>200</b>	<b>-</b>	<b>400</b>	<b>-</b>	<b>100</b>	<b>900</b>	<b>300</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>300</b>	<b>-</b>	<b>1.700</b>	<b>17.400</b>

**NOT:** Özkaynakları arttıran ve azaltan kalemler her dönemde farklı nedenlerden kaynaklanabilir. Bu nedenle yukarıdaki yatay kalemler oluşuma göre değişiklik gösterebilir.

TMS 1'e göre özkaynak değişim tablosu örneği ise Tablo 11'dedir. Verilen örnek uygulamada, 200X yılına ait dağıtılmamış kârlar gerek ana ortaklığa ait dönem kârını gerekse ana ortaklığa ait tanımlanmış fayda planlarından kaynaklanan aktüaryal kazanç veya kayıpları kapsamaktadır. Örnekte; diğer kapsamlı gelirin unsurları; kur çeviri farkları, satılmaya hazır finansal varlıklar, nakit akış korunmaları ve yeniden değerlendirme artışlarından oluşmaktadır. Kur çevirim farkları, satılmaya hazır finansal varlıklar ve nakit akış korunmalarında yer alan tutarlar bu kalemlerin ana ortaklık payına düşen tutarlarını göstermektedir. Ancak, diğer kapsamlı gelir unsuru olan yeniden değerlendirme artışları kalemi hem maddi duran varlıklardaki yeniden değerlendirme artışlarını hem de iştiraklerden kaynaklanan duran varlıkların yeniden değerlemesinden kaynaklanan kazanç ve kayıpları içermektedir.

Bu doğrultuda; Tablo 11'de yer alan azınlık payları sütunu, toplam özkaynaklar kaleminden ana ortaklığa düşen sermaye tutarı, dağıtılmamış kârlar ve diğer kapsamlı gelir unsurlarına ait tutarların düşülmesi ile elde edilir. Ana ortaklığa ve azınlık paylarına düşen tutarlara gerek kapsamlı gelir tablosunda gerekse özkaynaklar değişim tablosunda yer verilmesi her iki tablonun finansal raporlamaya olan katkısına aynı önemle yaklaşıldığını göstermektedir<sup>181</sup>.

---

<sup>181</sup> ÖZTÜRK, Can, a.g.m., s.103-104.

**Tablo 11:** TMS 1'e Göre Özkaynak Değişim Tablosu

ÖZKAYNAK DEĞİŞİM TABLOSU (TL)									
ÖZKAYNAK KALEMLERİNDEKİ HAREKETLER	Hisselere Bölünmüş Sermaye	Dağıtılmamış Kârlar	Kur Çeviri Farkları	Satılmaya Hazır Finansal Varlıklar	Nakit Akış Korunmaları	Yeniden Değerleme Artışları	Toplam	Azınlık Payları	Toplam Özkaynak
<b>ÖNCEKİ DÖNEM</b>									
<b>1 Ocak 200X Kalanı (Dönem Başı Kalanı)</b>	<b>600.000</b>	<b>118.100</b>	<b>(4.000)</b>	<b>1.600</b>	<b>2.000</b>		<b>717.700</b>	<b>198.425</b>	<b>916.125</b>
Muhasebe Politikalarındaki Değişiklikler		400					400		400
Yeniden Belirlenmiş Kalan	600.000	118.500	(4.000)	1.600	2.000		718.100	198.425	916.525
Dönem İçindeki Özkaynaktaki Değişiklikler									
-Temettüler		(10.000)					(10.000)		(10.000)
-Döneme Ait Toplam Kapsamlı Gelir		60.223	10.000	300	2.200	2.400	75.123	9.310	84.433
<b>31 Aralık 200X Kalanı (Dönem Sonu Kalanı)</b>	<b>600.000</b>	<b>168.723</b>	<b>6.000</b>	<b>1.900</b>	<b>4.200</b>	<b>2.400</b>	<b>783.223</b>	<b>207.735</b>	<b>990.958</b>
<b>CARİ DÖNEM</b>									
<b>1 Ocak 200X+1 Kalanı (Dönem Başı Kalanı)</b>	<b>600.000</b>	<b>168.723</b>	<b>6.000</b>	<b>1.900</b>	<b>4.200</b>	<b>2.400</b>	<b>783.223</b>	<b>207.735</b>	<b>990.958</b>
Dönem İçindeki Özkaynaktaki Değişiklikler									
-Hisse Senedi İhracı	50.000						50.000		50.000
-Temettüler		(15.000)					(15.000)		(15.000)
-Döneme Ait Toplam Kapsamlı Gelir		75.604	5.000	400	1.200	4.400	86.604	10.229	96.833
<b>31 Aralık 200X+1 Kalanı (Dönem Sonu Kalanı)</b>	<b>650.000</b>	<b>229.327</b>	<b>11.000</b>	<b>2.300</b>	<b>5.400</b>	<b>6.800</b>	<b>904.827</b>	<b>217.964</b>	<b>1.122.791</b>

KAYNAK: ÖZTÜRK, Can, a.g.m., s.104,  
YANIK, Serap, a.g.m., s.41.

### 3.2.5. Nakit Akış Tablosunun Karşılaştırılması

Nakit akış tablosu TDMS uygulamalarında ek finansal tablolar arasında yer alırken, TMS 1’de işletmeler tarafından düzenlenmesi zorunlu olan genel amaçlı finansal tablolar arasında yer almaktadır. Ancak işletmenin nakit hareketlerinin değerlendirilmesine olanak sağlayan nakit akış tablosuna ilişkin esaslar ayrı bir standart olarak TMS 7’de düzenlenmiş ve TMS 1’de de bu Standarda atıfta bulunulmuştur.

Ülkemizde TDMS uygulamalarında nakit akış tablosu, nakit kaynaklarının ve kullanımlarının ayrı bölümler halinde sunulduğu bir formatta düzenlenmektedir. Ancak TMS 7’ye göre nakit akış tablosunun işletme, yatırım ve finansman olmak üzere üç ayrı faaliyet başlığında bilgi verecek biçimde düzenlenmesi ve kaynak ve kullanımlarının her faaliyet için ayrı ayrı kendi bölümünde gösterilmesi istenmektedir<sup>182</sup>.

TDMS’de uygulanan nakit akış tablosu formatı Ek 9’da ve TMS 7’ye göre uygulanan nakit akış tablosu formatı Ek 10’daki gibi olacaktır.

TDMS’de uygulanan nakit akış tablosu formatı ile TMS 7’ye göre uygulanan nakit akış tablosu formatlarının karşılaştırılmasını bir örnekte gösterebiliriz. Örneğin; Z Anonim Şirketinin TDMS’ne göre bilançosu Tablo 12’de, gelir tablosu Tablo 13’te ve satışların maliyeti tablosu da Tablo 14’te verilmiştir<sup>183</sup>.

---

<sup>182</sup> ÇİFTÇİ, Yavuz ve SARIOĞLU, Levent, “Nakit Akış Tablosu ile İlgili Türkiye’deki Düzenlemeler ve Uluslararası Uygulamalarla Karşılaştırılması”, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu Dergisi*, Cilt 10, Sayı 1-2, 2007, s.191.

<sup>183</sup> AKDOĞAN, Nalân ve TENKER, Nejat, a.g.e., s.864-871.

**Tablo 12: Z Anonim Şirketinin TDMS'ne Göre Bilançosu**

<b>Z ANONİM ŞİRKETİNİN BİLANÇOSU (TL)</b>					
<b>AKTİF (VARLIKLAR)</b>	<b>Önceki Dönem</b>	<b>Cari Dönem</b>	<b>PASİF (KAYNAKLAR)</b>	<b>Önceki Dönem</b>	<b>Cari Dönem</b>
<b>I. DÖNEN VARLIKLAR</b>			<b>I. KISA VAD. YAB. KAY.</b>		
A. Hazır Değerler	<b>1.300</b>	<b>7.500</b>	A. Mali Borçlar	<b>2.000</b>	<b>600</b>
B. Menkul Kıymetler	-	-	1. Banka Kredileri	2.000	600
C. Ticari Alacaklar	<b>1.400</b>	<b>1.500</b>	B. Ticari Borçlar	<b>3.000</b>	<b>1.800</b>
1. Alıcılar	1.700	2.100	1. Satıcılar	1.000	800
2. Alacak Sen. Reeskontu (-)	(200)	(400)	2. Borç Senetleri	2.500	1.200
3. Şüp. Tic. Alacaklar Karş. (-)	(100)	(200)	3. Borç Senetleri Reeskontu (-)	(500)	(200)
D. Diğer Alacaklar	-	-	C. Diğer Borçlar	-	-
E. Stoklar	<b>2.600</b>	<b>2.370</b>	D. Alınan Avanslar	-	-
1. İlk Madde ve Malzeme	1.200	1.470	E. Yıl. Yay. İnş. ve Onarım Hak.	-	-
2. Yarı Mamuller	400	300	F. Ödenecek Vergi ve Yüküm.	<b>1.000</b>	<b>2.750</b>
3. Mamuller	1.000	600	1. Ödenecek Vergi ve Fonlar	1.000	2.750
F. Yıl. Yay. İnş. ve Onarım Mal.	-	-	G. Borç ve Gider Karşılıkları	<b>300</b>	<b>(250)</b>
G. Gel. Ay. Ait G. ve Gel. Tah.	-	-	1. D. Karı ve Diğ. Yas. Yük. K.	500	-
H. Diğer Dönen Varlıklar	<b>2.000</b>	<b>2.500</b>	2. D. K. Peş. Öd. V. ve D. Y. (-)	(200)	(250)
<b>DÖNEN VARLIKLAR TOP.</b>	<b>7.300</b>	<b>13.870</b>	H. Gel. Ay. Ait Gel. ve Gid. Tah.	-	-
<b>II. DURAN VARLIKLAR</b>			I. Diğer Kısa Vadeli Yab. Kay.	<b>500</b>	<b>1.000</b>
A. Ticari Alacaklar	-	-	<b>KISA VAD. YAB. KAY. TOP.</b>	<b>6.800</b>	<b>5.900</b>
B. Diğer Alacaklar	-	-	<b>II. UZUN VAD. YAB. KAY.</b>		
C. Mali Duran Varlıklar	<b>3.000</b>	<b>3.000</b>	A. Mali Borçlar	<b>4.500</b>	<b>5.000</b>
1. Bağlı Ortaklıklar	3.000	3.000	1. Banka Kredileri	1.500	3.000
D. Maddi Duran Varlıklar	<b>9.600</b>	<b>10.200</b>	2. Çıkarılmış Tahviller	3.000	2.000
1. Maddi Duran Varlıklar	16.000	21.000	B. Ticari Borçlar	-	-
2. Birikmiş Amortismanlar (-)	(6.400)	(10.800)	C. Diğer Borçlar	-	-
E. Maddi Olmayan Dur. Varlık.	<b>800</b>	<b>600</b>	D. Alınan Avanslar	-	-
1. Maddi Olmayan Dur. Var.	1.000	1.000	E. Borç ve Gider Karşılıkları	<b>1.500</b>	<b>2.000</b>
2. Birikmiş Amortismanlar (-)	(200)	(400)	1. Kıdem Tazminatı Karşılıkları	1.500	2.000
F. Özel Tükenmeye Tabi Varlık.	-	-	F. Gel. Yıl. Ait Gel. ve Gid. Tah.	-	-
G. Gel. Yıl. Ait G. ve Gel. Tah.	-	-	G. Diğer Uzun Vadeli Yab. Kay.	-	-
H. Diğer Duran Varlıklar	-	-	<b>UZUN VAD. YAB. KAY. TOP.</b>	<b>6.000</b>	<b>7.000</b>
<b>DURAN VARLIKLAR TOP.</b>	<b>13.400</b>	<b>13.800</b>	<b>III. ÖZKAYNAKLAR</b>		
<b>AKTİF (VARLIKLAR) TOP.</b>	<b>20.700</b>	<b>27.670</b>	A. Ödenmiş Sermaye	<b>5.000</b>	<b>10.000</b>
			B. Sermaye Yedekleri	<b>1.400</b>	<b>5.700</b>
			1. Hisse Senedi İhraç Primleri	400	700
			2. Yeniden Değerleme Artışları	1.000	5.000
			C. Kâr Yedekleri	<b>600</b>	<b>1.570</b>
			1. Yedek Akçeler	600	1.300
			2. Özel Fonlar	-	270
			D. Geçmiş Yıllar Kârları	-	-
			E. Geçmiş Yıllar Zararları (-)	-	-
			F. Dönem Net Kârı (Zararı)	<b>900</b>	<b>(2.500)</b>
			<b>ÖZKAYNAKLAR TOPLAMI</b>	<b>7.900</b>	<b>14.770</b>
			<b>PASİF (KAYNAKLAR) TOP.</b>	<b>20.700</b>	<b>27.670</b>
<b>DİPNOTLAR</b>					
1. ....					
2. ....					



**Tablo 13: Z Anonim Şirketinin TDMS'ne Göre Gelir Tablosu**

<b>Z ANONİM ŞİRKETİNİN GELİR TABLOSU (TL)</b>				
	<b>Önceki Dönem</b>		<b>Cari Dönem</b>	
	A. BRÜT SATIŞLAR			
B. SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)				(920)
<b>NET SATIŞLAR</b>				<b>8.000</b>
C. SATIŞLARIN MALİYETİ (-)				(6.000)
<b>BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI</b>				<b>2.000</b>
D. FAALİYET GİDERLERİ (-)				(4.100)
1. Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri			2.000	
2. Genel Yönetim Giderleri			2.100	
<b>FAALİYET KARI VEYA ZARARI</b>				<b>(2.100)</b>
E. DİĞ. FAALİYETLERDEN OLAĞAN GEL. VE KAR.				1.300
1. Reeskont Faiz Gelirleri			400	
2. Diğer Olağan Gelir ve Kârlar			900	
F. DİĞ. FAALİYETLERDEN OL. GİD. VE ZAR. (-)				(1.400)
1. Karşılık Giderleri			100	
2. Reeskont Faiz Giderleri			900	
3. Diğer Olağan Gider ve Zararlar			400	
G. FİNANSMAN GİDERLERİ (-)				(500)
<b>OLAĞAN KAR VEYA ZARAR</b>				<b>(2.700)</b>
H. OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR				400
I. OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)				(200)
<b>DÖNEM KARI VEYA ZARARI</b>				<b>(2.500)</b>
J. DÖNEM KARI, VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI (-)				
<b>DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI</b>				<b>(2.500)</b>
<b>DİPNOTLAR</b>				
1. ....				
2. ....				

**Tablo 14: Z Anonim Şirketinin Satışların Maliyeti Tablosu**

<b>Z ANONİM ŞİRKETİNİN SATIŞLARIN MALİYETİ TABLOSU (TL)</b>				
	<b>Önceki Dönem</b>		<b>Cari Dönem</b>	
	A. DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ			
B. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ				1.200
C. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ				3.200
D. YARI MAMUL KULLANIMI				100
1. Dönem Başı Stok (+)			400	
2. Dönem Sonu Stok (-)			(300)	
<b>ÜRETİLEN MAMUL MALİYETİ</b>				<b>5.600</b>
E. MAMUL STOKLARINDAKİ DEĞİŞİM				400
1. Dönem Başı Stok (+)			1.000	
2. Dönem Sonu Stok (-)			(600)	
<b>SATILAN MAMUL MALİYETİ</b>				<b>6.000</b>

Z Anonim Şirketi ile ilgili diğer ek bilgiler aşağıdaki gibidir.

- Dönemin maddi duran varlıklara ilişkin amortisman giderleri tutarı 1.800 TL olup; bunun 1.000 TL'lik kısmı genel üretim giderleri içinde, 400 TL'lik kısmı pazarlama satış ve dağıtım giderleri içinde ve 400 TL'lik kısmı ise genel yönetim giderleri içindedir.

- Maddi olmayan duran varlıklardan patent hesabına ilişkin itfa payı tutarı 200 TL olup, genel yönetim giderleri tutarı içindedir. Dönem içinde maddi duran varlık hesaplarına kaydedilen yeniden değerlendirme artışı 7.000 TL, birikmiş amortismanlardaki yeniden değerlendirme artışı ise 3.000 TL'dir.

- Dönem içinde nominal değeri 5 TL olan 1.000 adet hisse senedi ihraç edilmiş ve tanesi 5,3 TL'den satılmıştır. İhraç primleri, hisse senedi ihraç primleri hesabına alınmıştır.

- Maliyet bedeli 2.000 TL ve birikmiş amortismanı 400 TL olan bir makine, dönem içinde, 1.870 TL'ye satılmıştır. Yerine yenisi alınacağından, duran varlık satış kârı, yönetim kurulu kararı ile sabit değer yenileme fonuna alınmıştır.

- Önceki dönem net kârının, 700 TL'si yedek akçe olarak ayrılmış ve 200 TL'si de temettü olarak hissedarlara dağıtılmıştır.

- Dönem içinde kâra ilişkin olarak ödenen vergi 300 TL'dir.

- Kıdem tazminatı karşılık giderleri tutarı 500 TL olup genel yönetim giderleri hesabına yazılmıştır.

Yukarıdaki veriler doğrultusunda Z Anonim Şirketinin nakit akış tablosu TDMS'ne göre Tablo 15'te ve TMS 7'ye göre de Tablo 16'da gösterilmiştir.

**Tablo 15: Z Anonim Şirketinin TDMS'ne Göre Nakit Akış Tablosu**

Z ANONİM ŞİRKETİNİN NAKİT AKIŞ TABLOSU (TL)				
	Önceki Dönem		Cari Dönem	
<b>A. DÖNEM BAŞI NAKİT MEVCUDU</b>				<b>1.300</b>
<b>B. DÖNEM İÇİ NAKİT GİRİŞLERİ</b>				<b>19.820</b>
1. Satışlardan Elde Edilen Nakit				7.600
a) Net Satışlar			8.000	
b) Ticari Alacaklardaki Azalışlar (+)			-	
c) Ticari Alacaklardaki Artışlar (-)			(400)	
2. Diğ. Faal. Olağan Gel. ve Kârlardan Dolayı Sağ. Nakit				900
3. Olağandışı Gel. ve Kârlardan Dolayı Sağlanan Nakit				400
4. K.V.Y. Kay. Artış. Sağ. Nakit (Alımlarla İlgili Olmayan)				2.250
a) Menkul Kıymet İhraçlarından			-	
b) Alınan Krediler			-	
c) Diğer Artışlar			2.250	
5. U.V.Y. Kay. Artış. Sağ. Nakit (Alımlarla İlgili Olmayan)				1.500
a) Menkul Kıymet İhraçlarından			-	
b) Alınan Krediler			1.500	
c) Diğer Artışlar			-	
6. Sermaye Artışlarından Sağlanan Nakit				5.000
7. Hisse Senedi İhraç Primlerinden Sağlanan Nakit				300
8. Diğer Nakit Girişleri				1.870
<b>C. DÖNEM İÇİ NAKİT ÇIKIŞLARI (-)</b>				<b>13.620</b>
1. Maliyetlerden Kaynaklanan Nakit Çıkışları				6.270
a) Satışların Maliyeti			6.000	
b) Stoklardaki Artışlar			-	
c) Tic. Borç. (Alımlardan Kaynaklanan) Azalışlar (+)			1.500	
d) Tic. Borç. (Alımlardan Kaynaklanan) Artışlar (-)			-	
e) Amortisman ve Nakit Çıkışı Gerektirmeyen Giderler (-)			(1.000)	
f) Stoklardaki Azalışlar (-)			(230)	
2. Faaliyet Giderlerine İlişkin Nakit Çıkışları				2.600
a) Araştırma Geliştirme Giderleri			-	
b) Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri			2.000	
c) Genel Yönetim Giderleri			2.100	
d) Amort. ve Nakit Çıkışı Gerektirmeyen Diğ. Gid. (-)			(1.500)	
3. Diğ. Faal. Olağan Gid. ve Zararlara İlişkin Nakit Çıkışları				400
a) Diğer Faaliyetlerle İlgili Olağan Gider ve Zararlar			1.400	
b) Amort. ve Nakit Çıkışı Gerektirmeyen Diğ. Gid. (-)			(1.000)	
4. Finansman Giderlerinden Dolayı Nakit Çıkışları				500
a) Finansman Giderleri			500	
b) Nakit Çıkışı Gerektirmeyen Giderler			-	
5. Olağandışı Gider ve Zararlardan Dolayı Nakit Çıkışları				200
a) Olağandışı Gider ve Zararlar			200	
b) Amort. ve Nakit Çıkışı Gerektirmeyen Diğ. Gid. (-)			-	
6. Duran Varlık Yatırımlarına İlişkin Nakit Çıkışları				-
7. K.V. Yabancı Kay. Ödemeleri (Alımlarla İlgili Olmayan)				1.400
a) Menkul Kıymetler ve Anapara Ödemeleri			-	
b) Alınan Krediler ve Anapara Ödemeleri			-	
c) Diğer Ödemeler			1.400	
8. U.V. Yabancı Kay. Ödemeleri (Alımlarla İlgili Olmayan)				1.000
a) Menkul Kıymetler ve Anapara Ödemeleri			1.000	
b) Alınan Krediler ve Anapara Ödemeleri			-	
c) Diğer Ödemeler			-	
9. Ödenen Vergi ve Benzerleri				550
10. Ödenen Temettüleri				200
11. Diğer Nakit Çıkışları				500
<b>D. DÖNEM SONU NAKİT MEVCUDU (B - C + A)</b>				<b>7.500</b>
<b>E. NAKİT ARTIŞI VE AZALIŞI (B-C) VEYA (D-A)</b>				<b>6.200</b>

**Tablo 16: Z Anonim Şirketinin TMS 7'ye Göre Nakit Akış Tablosu**

<b>Z ANONİM ŞİRKETİNİN NAKİT AKIŞ TABLOSU (TL)</b>				
	<b>Önceki Dönem</b>		<b>Cari Dönem</b>	
<b>A. İŞLETME FAALİYET. İLİŞKİN NAKİT AKIŞLARI</b>				<b>130</b>
1. Esas Faaliyet Gelirlerinden Sağlanan Nakit Girişleri (+)				8.500
a) Satışlardan Sağlanan Nakit Girişleri (+)			7.600	
b) Diğ. Esas Faaliyet Gelir. Sağlanan Nakit Girişleri (+)			900	
2. Esas Faaliyet Giderlerine İlişkin Nakit Çıktıları (-)				(8.870)
a) Sat. Mal ve Hiz. Mal. ve Stok Değişim. İliş. N. Çıkış. (-)			(6.270)	
b) Faaliyet Giderlerine İlişkin Nakit Çıktıları (-)			(2.600)	
<b>Esas Faaliyet Sonucu Sağlanan Net Nakit Akışı (1-2)</b>				<b>(370)</b>
3. Diğer Gelir ve Kârlardan Sağlanan Nakit Girişleri (+)				400
4. Diğer Gid. ve Zararlardan Kaynaklanan Nakit Çıktıları (-)				(600)
5. Finansman Giderlerinden Kaynaklanan Nakit Çıktıları (-)				(500)
6. İşletme Faaliyetleriyle İlgili Varlık ve Yabancı Kaynaklardaki Değişikliklere İlişkin Nakit Akışları (+) (-)				1.750
a) Varlık Artışları (-)				
b) Varlık Azalışları (+)				
c) Yabancı Kaynak Artışları (+)				
d) Yabancı Kaynak Azalışları (-)				
7. Dön. Kârı Vergi ve Diğ. Yasal Yük. İliş. N. Çıkış. (-)				(550)
a) Önceki Dönem Kârından Ödenen (+)				
b) Geçici Vergiler (+)				
<b>B. YATIRIM FAALİYET. İLİŞKİN NAKİT AKIŞLARI</b>				<b>1.870</b>
1. Yatırım Faaliyetinden Sağlanan Nakit Girişleri (+)				1.870
a) Mali Dur. Var. Satışlarından Sağlanan N. Girişleri (+)			-	
b) Maddi Dur. Var. Satışlarından Sağlanan N. Girişleri (+)			1.870	
c) Diğer Dur. Var. Satışlarından Sağlanan N. Girişleri (+)			-	
d) Mali D. Var. İlgili Alınan Temettülden Sağ. N. G. (+)			-	
e) Yatırım Faaliyetleriyle İlgili Faizlerden Sağ. N. G. (+)			-	
f) Üçüncü Kişilere Verilen Avans ve Kredilere İlişkin Tahsilâtlardan Sağlanan Nakit Girişleri (+)			-	
g) Diğer Yatırım Faaliyetlerinden Sağlanan N. Girişleri (+)			-	
2. Yatırım Faaliyetlerine İlişkin Nakit Çıktıları (-)				-
a) Mali Duran Varlık Alışları (-)			-	
b) Maddi Duran Varlık Alışları (-)			-	
c) Maddi Olmayan Duran Varlık Artışları (-)			-	
d) Özel Tükenmeye Tabi Varlıklardaki Artışlar (-)			-	
e) Diğer Duran Varlık Artışları (-)			-	
f) Üçüncü Kişilere Ver. Avans ve Kredilerle İlgili N. Ç. (-)			-	
g) Diğer Yatırım faaliyetiyle İlgili Nakit Çıktıları (-)			-	
<b>C. FİNANSMAN FAALİYET. İLİŞKİN N. AKIŞLARI</b>				<b>4.200</b>
1. Finansman Faaliyetlerinden Sağlanan Nakit Girişleri (+)				6.800
a) Kısa Vadeli Mali Borçlardan Sağlanan Nakit (+)			-	
b) Uzun Vadeli Mali Borçlardan Sağlanan Nakit (+)			1.500	
c) Sermaye Artırımından Sağlanan Nakit (+)			5.000	
d) Hisse Senedi İhraç Primlerinden Sağlanan Nakit (+)			300	
e) Diğ. Finansman Faaliyetlerinden Sağlanan N. G. (+)			-	
2. Finansman Faaliyetlerine İlişkin Nakit Çıktıları (-)				(2.600)
a) Kısa Vadeli Mali Borç Ödemeleri (-)			(1.400)	
b) Uzun Vadeli Mali Borç Ödemeleri (-)			(1.000)	
c) Ödenen Temettüleri (-)			(200)	
d) Sermayenin Azaltılması (-)			-	
e) Diğ. Finansman Faaliyetlerine İlişkin N. Çıktıları (-)			-	
<b>D. KUR FARKLARININ NAKİT VE NAKİT BENZERLERİNE ETKİLERİ (+) (-)</b>				-
<b>E. NAKİT VE NAKİT BENZERLERİNDE MEYDANA GELEN NET ARTIŞ (+) / AZALIŞ (-) (A + B + C + D)</b>				<b>6.200</b>
<b>F. DÖN. BAŞI N. VE NAKİT BENZERLERİ MEVCUDU</b>				<b>1.300</b>
<b>G. DÖN. SONU N. VE NAKİT BENZ. MEVCUDU (E + F)</b>				<b>7.500</b>

TMS 7’de nakit akış tablosu formatı sınıflandırılmış format olarak belirlenmiştir. Uluslararası muhasebe uygulamalarında, nakit akış tablosu sınıflandırılmış formata göre düzenlenmekte ve tablonun ilk bölümünü oluşturan “İşletme Faaliyetlerine İlişkin Nakit Akışları” bölümünün hazırlanmasında brüt yöntem veya net yöntem kullanılabilir. TMS 7’de ise uygulama birliğinin sağlanması bakımından sadece brüt yöntemin uygulanmasına izin verilmiştir<sup>184</sup>. Brüt yöntemle göre, işletme faaliyetlerine ilişkin nakit akışları, işletme faaliyetleriyle ilgili nakit tahsilâtı ve nakit ödemeleri arasındaki farktır. Tablo 16’da da brüt yöntemle göre Z Anonim Şirketinin nakit akış tablosu hazırlanmıştır.

---

<sup>184</sup> SARIOĞLU, Levent, “Nakit Akış Tablosu İle İlgili Türkiye’deki Düzenlemeler ve Uluslararası Uygulamalarla Karşılaştırılması”, Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Muğla, 2008, s.85.

## SONUÇ VE ÖNERİLER

Ülke ekonomilerinde; şirketler ve piyasalarda yaşanan değişimler, güvenilir finansal bilgilerin uluslararası alanda karşılaştırılabilir olmasını zorunlu hale getirmektedir. Başka ülkelerden fon sağlamak isteyen bir şirketin finansal tablolarının ayrıca bir düzeltmeye veya yeniden düzenlemeye ihtiyaç göstermeksizin diğer ülkelerde de kabul görmesi, pek çok avantaj sağlamaktadır.

Muhasebe uygulamalarındaki farklılıkları azaltmak için çalışmalar, yıllardır sürdürülmektedir. Çünkü ülkeler arası yatırımlar, borçlanmalar ve ticaretin küreselleşmesi uyumlaştırmaya olan ihtiyacı arttırmıştır. Bu nedenle ülkeler arasındaki muhasebe uygulamalarındaki farklılıkların giderilmesi için, ülkelerin ortak standartlar oluşturması kaçınılmaz bir durum haline gelmektedir.

Ülkeler arasındaki farklılıkların giderilmesi için birçok ülke ve kuruluş muhasebe standartlarında uluslararası uyumu sağlamak için çeşitli uyumlaştırma faaliyetlerinde bulunmaktadır. Ancak son yıllarda uyumlaştırma yaklaşımından uzaklaşarak, dünya çapında uygulanabilecek tek bir muhasebe standartları seti oluşturulabilmesi için, ilgili kuruluşların birlikte çalışmalarını ifade eden yakınsama yaklaşımı benimsenmeye başlanmıştır.

Uluslararası uyumlaştırma çalışmaları ile ilgili IASB, FASB, AB vs. gibi çeşitli ülke ve kuruluşların faaliyetleri olmuştur. Türkiye’de de başta SPK, BDDK, Hazine Müsteşarlığı ve TMSK olmak üzere birçok kurum tarafından düzenlemeler yapılmıştır.

Ülkemizde muhasebe standartları alanındaki gelişmelerin devletin yönlendirmesiyle gerçekleştiği görülmektedir. Yapılan düzenlemeler, dünya genelinde olduğu gibi, uluslararası muhasebe standartlarının bir bütün olarak aynen alınması şeklinde olmaktadır.

Bu anlamda ülke genelinde tüm işletmelerce uygulanan tek bir muhasebe standartları setine ulaşılabilmesi için yapılan çalışmalar TMSK tarafından sürdürülmektedir. TMSK tarafından bugüne kadar Temmuz 2011 itibariyle,

kavramsal çerçeve dışında 10 adet TFRS, 29 adet TMS, 15 adet TFRSY ve 9 adet TMSY yayınlanmıştır.

Ülkemizde TFRS setinin uygulanmasında dönüm noktası SPK, BDDK ve Hazine Müsteşarlığı'nın düzenlemelerini bir kenara koyarsak 14 Şubat 2011 Tarihinde yayınlanan yeni TTK olmuştur. Yeni TTK 1 Temmuz 2012 Tarihinde yürürlüğe girecektir.

Yeni TTK'ye göre; gerçek ve tüzel kişiler, gerek ticari defterlerini tutarken, gerekse münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken TMSK tarafından yayınlanan TFRS'lere, Kavramsal Çerçeve ve Yorumlarına uymak zorundadırlar.

Yasalaşan yeni TTK'nin yürürlüğe girmesiyle birlikte şirketlerimiz daha kaliteli ve uluslararası düzeyde de karşılaştırılabilir muhasebe bilgileri sunabileceklerdir.

TMSK tarafından, TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı da 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 16.01.2005 Tarih ve 25702 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Diğer standartlarda herhangi bir değişikliğin olması, bu standardı da etkilediği için, bu standartta da değişiklikler yapılması gerekli olmaktadır. Bu yüzden TMS 1 belki de en fazla değişikliğe uğrayan standarttır.

Küreselleşmenin sonucu olarak, finansal tablolara olan ihtiyaç ve finansal tablolardaki bilgilerin önemi artmıştır. Finansal tablolar işletmenin finansal durumunun ve finansal performansının biçimlendirilmiş sunumudur. Finansal tabloların amacı, geniş bir kullanıcı kitlesinin ekonomik kararlar almalarına yardımcı olan işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında bilgi sağlamaktır. Ayrıca finansal tablolar, yöneticilerin kendilerine emanet edilen kaynakları ne etkinlikte kullandıklarını da gösterir.

Bu noktada TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardının amacı, işletmenin genel amaçlı finansal tablolarının önceki dönemin finansal tablolarıyla ve diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılmasına olanak verecek biçimde sunulması için gerekli olan temel unsurları açıklamaktır. Bu amaca ulaşmak için

Standart, finansal tabloların sunuluşuyla ilgili genel kuralları, yapıyla ilgili açıklamaları ve içerikle ilgili asgari koşulları ortaya koymaktadır.

Bir işletmenin finansal durumunun, finansal performansının ve nakit akışlarının değerlendirilmesinde genel amaçlı finansal tablolardan yararlanılmaktadır. Standarda göre genel amaçlı finansal tablolar; dönem sonu finansal durum tablosu (bilanço), döneme ait kapsamlı gelir tablosu, döneme ait özkaynak değişim tablosu, döneme ait nakit akış tablosu ve önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı notlardan oluşmaktadır.

Standartta belirtilen ve işletmeler tarafından düzenlenmesi zorunlu olan genel amaçlı finansal tablolar için dikkat çeken husus; TDMS’de bilanço ve gelir tablosu temel finansal tablolar iken, özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosunun diğer finansal tablolar arasında, ek finansal tablolar olarak düzenlenmesidir. Ayrıca Standartta önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı notlar da ön plana çıkarılmıştır.

Standardın genel yaklaşımı, işletmenin mali yapısı ve performansı hakkında; genel görünümün tablolarda, ayrıntılı bilginin ise dipnotlarda verilmesidir

Standart gerçeğe uygun sunuluşu ve TFRS’lerle uyumu ön plana çıkarmıştır. Gerçeğe uygun sunuş; işlemlerin sonuçlarının, diğer olayların ve koşulların Kavramsal Çerçeve de belirtilen varlıklar, borçlar, gelirler ve giderlerin tanımlarına ve tahakkuk kriterlerine sadık kalınarak, sunulması demektir. TFRS’lerin gerektiğinde ek açıklamalarla birlikte uygulanmasının, gerçeğe uygun sunuşu sağlamış finansal tablolar yaratacağı varsayılır. Finansal tablolar, TFRS’lerin tüm maddeleriyle uyumlu olmadıkları sürece, TFRS’lerle uyumlu kabul edilemez. İşletme, hemen hemen her koşulda, uygulanabilir TFRS’lere uyumlu olarak gerçeğe uygun sunuş sağlar.

TMS uygulamaları, mevcut TDMS’ye göre uygulanan finansal tablolar üzerinde birçok değişiklikler meydana getirmektedir. Özellikle TMS’lerin finansal tablolara etkisi; finansal tabloların biçimsel yapısındaki değişiklikler, kapsamdaki



değişiklikler, ölçümleme/değerleme ölçütlerinde değişiklikler ile dipnot ve açıklayıcı bilgilerdeki değişiklikler olmaktadır.

Standarda göre işletmenin finansal durumunun, gerçeğe uygun olarak sunumu ve önemlilik ilkesi gereği gerekli olduğunda, standartta belirtilen kalemlere; ek kalemler, başlıklar ve alt toplamlar da bilançoda gösterilebilir. Bilançodaki kalemlerin sıralanmasıyla ve bilançonun biçimsel yapısıyla ilgili olarak standartta herhangi bir zorlayıcı hüküm yoktur. Çünkü işletmelerin farklı yapı ve niteliklerine göre gerçeğe uygun sunuş ve önemlilik ilkeleri, hangi finansal tablo kalemlerinin ayrı ayrı, netleştirilerek veya birleştirilerek sunulacağına karar verilmesinde belirleyici rol oynamaktadır.

Ancak TDMS’de bilanço ve gelir tablosu hesap grupları ile ana hesapların nitelik ve işleyişleri dikkate alınarak kesin bir format belirlenmiş ve TDMS’ye tabi bütün işletmelerin bu formatı uymaları istenmiştir. Bilanço kalemleri itibariyle TDMS ve TMS/TFRS karşılaştırıldığında, kesin bir format önerilmemektedir. Fakat TMS/TFRS’nin daha şeffaf ve detaylı bilgi sunmayı hedeflediği söylenebilir.

TDMS ile karşılaştırıldığında bilançoda cari/cari olmayan varlık ve kaynak ayırımına göre sınıflamanın dışında, finans ve hizmet sektöründeki işletmelerin farklı yapı ve niteliklerini de dikkate alarak likidite esaslı sınıflandırmaya göre raporlama seçeneğini de kabul etmektedir.

Standarda göre kapsamlı gelir tablosu, işletmenin ilgili dönem boyunca yürüttüğü faaliyetlere ve kazanç gücüne ilişkin bilgileri içerdiğinden, belli bir dönemde işletmeye ait faaliyetlerin bir bütün olarak finansal yönden başarı derecesini ölçen özet bir rapor niteliğindedir.

TDMS’de tüm gelirler ve giderler sürekli veya durdurulan faaliyetlere ilişkin olup olmamalarına göre ayırım yapılmadan sunulurken, TMS 1’e göre sürekli ve durdurulan faaliyetlere ilişkin gelir ve giderler olmak üzere iki ayrı grupta raporlanmaktadır. Ayrıca TDMS’ne göre olağandışı gelir ve giderlerin ayrıca raporlanması gerekirken, TMS 1’e göre hiçbir gelir veya gider kaleminin ne gelir

tablosunda ne de dipnotlarda olağandışı başlığı altında raporlanamayacağı belirtilmektedir.

Standartta genel amaçlı finansal tablolar arasında sayılan özkaynaklar değişim tablosu önceki dönem ve cari dönem verilerini içerecek biçimde sunulur. Özkaynaklar değişim tablosuna bakılacak olursa temelde iki özellik hemen göze çarpmaktadır. Birinci özellik diğer finansal tablolar gibi sadece satırlardan değil satır ve sütunlardan oluşmasıdır. İkinci özellik ise satırlar diğer finansal tablolarda yer aldığı gibi sabit değildir. Özsermaye kalemlerindeki değişikliğin mahiyetine göre bu satırlar da değişebilir.

Nakit akış tablosu da özkaynaklar değişim tablosu gibi, standartta genel amaçlı finansal tablolar arasında belirtilmiştir. Ancak nakit akış tablosuna ilişkin esaslar ayrı bir standart olarak TMS 7’de düzenlenmiş ve TMS 1’de de bu Standarda atıfta bulunulmuştur.

TDMS uygulamalarında nakit akış tablosunda, nakit kaynakları ve kullanımları ayrı bölümler halinde sunulmaktadır. Fakat TMS 7’ye göre nakit akış tablosunun işletme, yatırım ve finansman olmak üzere üç ayrı faaliyet başlığında bilgi verecek biçimde düzenlenmesi gerekmektedir.

TMS 1’de belirtilen ve işletmeler tarafından düzenlenmesi zorunlu olan genel amaçlı finansal tabloların, önceki dönemin finansal tablolarıyla ve diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılabilirliğinin sağlanabilmesi için gerekli olan; genel kurallar, yapıyla ilgili açıklamalar ve içerikle ilgili asgari koşullar çalışmada ele alınmıştır. Ayrıca mevcut uygulamadaki TDMS’deki finansal tablolar üzerinde meydana gelebilecek değişiklikler de çalışmada örnek uygulamalarla verilmiştir.

Yeni TTK’nun 1 Temmuz 2012 Tarihinde yürürlüğe girmesi ile gerek TMS 1 gerekse diğer TMS ve TFRS’lere uygun olarak hazırlanan finansal tablolarla; günümüzün küreselleşen ekonomilerinde, işletmelerin güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilgilerinin sadece ülke içinde değil, uluslararası alanda da sunumu sağlanmış olacaktır.

## KAYNAKÇA

- AĞCA, Ahmet, “Ülke Muhasebe Sistemlerindeki Farklılıklar ve Bu Farklılıklardan Kaynaklanan Sorunlara Getirilen Çözüm Önerileri”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı 8, Haziran 2003.
- AKDOĞAN, Nalân ve SEVİLENGÜL, Orhan, “Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 84, Kasım-Aralık 2007.
- AKDOĞAN, Nalân ve SEVİLENGÜL, Orhan, *Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*, 12. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007.
- AKDOĞAN, Nalân ve TENKER, Nejat, *Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri*, 12. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007.
- AKDOĞAN, Nalân, “Türkiye Muhasebe / Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanma Süreci: Sorunlar, Çözüm Önerileri”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 80, Mart-Nisan 2007.
- AKDOĞAN, Nalân, “Türkiye Muhasebe Standartları’nın İlk Uygulamasında Uyulacak Esaslar ve TFRS’ye Geçiş Bilançosunun Düzenlenmesi”, <http://www.modav.org.tr/upload/tezler/Nalan%20Akdogan.pdf> (Erişim Tarihi: 03.03.2009).
- AKDOĞAN, Nalân, “Türkiye Muhasebe Standartlarına Toplu Bakış, Son Gelişmeler, Finansal Tablolara ve Hesap Planına Etkisi”, <http://www.ankara.ymmo.org.tr/ekler/302542d77d0a70f5d2116f528455ae1a.ppt> (Erişim Tarihi: 24.02.2010).
- AKGÜÇ, Öztin, *Mali Tablolar Analizi*, 13. Baskı, Avcıol Basım Yayın, İstanbul, 2008.
- AKINCI, Nejat ve ERDOĞAN, Necmettin, *Finansal Tablolar ve Analizi*, 4. Baskı, Barış Yayınları Fakülteler Kitabevi, İzmir, 1995.

- AYTEKİN, Serdar, “Özkaynaklar Değişim Tablosunun Düzenlenmesi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 92, Mart-Nisan 2009.
- BAŞPINAR, Ahmet, “Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, *Maliye Dergisi*, Sayı 148, Ocak-Nisan 2005.
- BAYRAKTAR, Bade, “Temel Mali Tabloların Düzenlenmesi Açısından Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Getirdikleri ve Tekdüzen Hesap Planı ile Karşılaştırmalı Bir Örnek”, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli, 2008.
- BAYRİ, Osman, “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 2010.
- BAYRİ, Osman, “Tekdüzen Muhasebe Sistemine ve Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartlarına Göre Gelir Tablosunun Biçimsel Yapısı, Kapsamı ve İçeriğinin Karşılaştırmalı Analizi”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 47, Nisan 2010.
- BOSTANCI, Serpil, “Küreselleşen Muhasebe Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 59, Nisan-Mayıs-Haziran 2002.
- BOSTANCI, Serpil, “Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Tarafından Tartışmaya Açılan TMS-1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı’na İlişkin Düşünceler”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 62, Ocak-Şubat-Mart 2003.
- BÜYÜKTOPÇU, Halil İbrahim, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablo Düzenlemelerine Etkileri ve Örnek Bir Uygulama”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2009.

- CONSULTA BAĞIMSIZ DENETİM ve Y.M.M. A.Ş., [http://www.consulta.com.tr/index2.php?option=com\\_content&do\\_pdf=1&id=47](http://www.consulta.com.tr/index2.php?option=com_content&do_pdf=1&id=47) (Erişim Tarihi: 04.03.2009).
- ÇAKICI, Cemal, “Excel ile Özkaynaklar Değişim Tablosu Uygulaması”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 151, Nisan 2001.
- ÇAKIR, Hülya, “Muhasebe Standartlarına Duyulan İhtiyaç ve Avrupa Birliği Uyum Sürecindeki Gelişmeler II”, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/hulya/003/> (Erişim Tarihi: 09.03.2009).
- ÇALDAĞ, Yurdakul ve AYANOĞLU, Yıldız, *Genel Muhasebe*, 4. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007.
- ÇALDAĞ, Yurdakul, *Denetim ve Raporlama-Finansal Tablolar ve Analiz Teknikleri*, 5.Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007.
- ÇANKAYA, Fikret, “Uluslararası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama: Rusya, Çin ve Türkiye Karşılaştırması”, *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt 3, Sayı 6, 2007.
- ÇELİK, Orhan, “Uluslararası Muhasebe Standartlarına İlişkin Gelişmelere: Dünya ve Türkiye”,[http://dosya.izsmmmo.com/documan/TMSS\\_XII\\_BILDIRILER/orhan\\_celik.doc](http://dosya.izsmmmo.com/documan/TMSS_XII_BILDIRILER/orhan_celik.doc) (Erişim Tarihi: 09.03.2009).
- ÇİFTÇİ, Yavuz ve ERSERİM, Alper, “Muhasebe Standartlarında Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi”, [http://bandirma.balikesir.edu.tr/bildiriler/34\\_Yavuz\\_Ciftci\\_Alper\\_Erserim.doc](http://bandirma.balikesir.edu.tr/bildiriler/34_Yavuz_Ciftci_Alper_Erserim.doc) (Erişim Tarihi: 05.03.2009).
- ÇİFTÇİ, Yavuz ve SARIOĞLU, Levent, “Nakit Akış Tablosu ile İlgili Türkiye’deki Düzenlemeler ve Uluslararası Uygulamalarla Karşılaştırılması”, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu Dergisi*, Cilt 10, Sayı 1-2, 2007.

- ÇİFTÇİ, Yavuz, “Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları”, *İ.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi*, Cilt 26, Sayı 2, Kasım 1997.
- DEMİR, Şeref, *UFRS (TMS) Değerleme Hükümleri, TÜRMOB Yayınları*, Yayın No: 303, Ankara, 2007.
- DEMİR, Volkan, “KOBİ’ler İçin UFRS’de Kavramlar ve İlkeler-Finansal Tabloların Sunuluşu”, *XIII. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu*, Kıbrıs, 18-22 Kasım 2009, *İZSMMMÖ*.
- DEMİR, Volkan, *TFRS/UFRS Kapsamında Finansal Araçlar*, Nobel Yayınları, Ankara, 2009.
- DOĞAN, Mustafa ve ERTUGAY, Emrah, “Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına Göre Kapsamlı Gelir Tablosu ve Örnek Uygulama”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Cilt 3, Sayı 3, 2010.
- DOĞRUER, Ufuk, “AB Sürecinde UFRS’den TFRS’ye”, <http://www.muhasetr.com/yazarlarimiz/ufukdogruer/003/> (Erişim Tarihi: 09.03.2009).
- EPSTEIN, Barry J. ve JERMAKOWICZ. Eva K., *Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards*, John Wiley & Sons, New Jersey, 2010.
- GÜCENME GENÇOĞLU, Ümit, “Türkiye Muhasebe Standartlarında Kapsamlı Kârın Raporlanması”, <http://www.muhasetr.com/yazarlarimiz/umitgucenme/001/> (Erişim Tarihi: 30.03.2011).
- GÜCENME, Ümit ve POROY ARSOY, Aylin, “Muhasebe Standartlarındaki Sınıflandırılmış Nakit Akım Tablosu Formatı ile Finansal Performansın Ölçülmesi”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 30, 2006.

- GÜRDAL, Kadir, “Finansal Raporlama Standartları Uygulamalarında Muhasebe Politikalarının ve Tahminlerinin Yeri ve Önemi: Açıklama ve Örnekler”, [http://dosya.izsmmmo.com/documan/TMSS\\_XII\\_BILDIRILER/kadir\\_gurdal.doc](http://dosya.izsmmmo.com/documan/TMSS_XII_BILDIRILER/kadir_gurdal.doc) (Erişim Tarihi: 05.02.2010).
- KARAPINAR, Aydın ve ZAİF, Figen, “Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı ve Standart Taslağının Getirdikleri”, *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı 36, Temmuz 2006.
- KARAPINAR, Aydın, “Uluslararası Muhasebe Standartlarında Firma Kârı Üzerine Etki Eden Alternatif Muhasebe Politikalarına ve Türkiye’nin Uyum Derecesine İlişkin Bir Araştırma”, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara, 2000.
- KOÇ YALKIN, Yüksel ve AKDOĞAN, Nalân, *Avrupa Topluluğu 4.,7.,ve 8. Yönergeleri Çevirileri, TURMOB Yayınları*, Yayın No:9, Ankara, 1994.
- KOÇ YALKIN, Yüksel, *Genel Muhasebe-İlkeler ve Uygulamalar-Tekdüzen Muhasebe Sistemi*, 17. Baskı, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2010.
- MALİYE BAKANLIĞI, 1 Sayılı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 26.12.1992 Tarih ve 21447 Sayılı Resmi Gazete Mükerrer Sayısı.
- MOGUL, S. Samir, “Harmonization of Accounting Standarts”, Chartered Accountant, Ocak 2003.
- NURNBERG, Hugo, “The Bad Debts Provisions In the Direct Method Cash Flow Statements”, *The CPA Journal*, Cilt 66, Sayı 11, 1996.
- ÖRTEN, Remzi, KAVAL, Hasan ve KARAPINAR, Aydın, *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları (TMS-TFRS)*, 2. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2008.
- ÖZER, Mevlüt, *Mali Tablolar ve Finansal Analiz*, Cilt 2, Özkan Matbaacılık, Ankara, 2000.

- ÖZKAN, Serdar ve ERDENER ACAR, Ece, “Uluslararası Muhasebe / Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar Analizi Üzerindeki Etkilerine Genel Bakış”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 97, Ocak-Şubat 2010.
- ÖZKAN, Serdar, “Kavramsal Çerçeve / TMS-1 Finansal Tabloların Sunuluşu / TMS-8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar / TMS-18 Hasılat”, [www.horwathturkey.com/UFRS/UFRS-KAVRAMSAL-CERCEVE.ppt](http://www.horwathturkey.com/UFRS/UFRS-KAVRAMSAL-CERCEVE.ppt) (Erişim Tarihi: 29.11.2010).
- ÖZKAN, Serdar, “Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tabloların Sunulması”, *Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Muhasebe Standartları (KOBİMUS) Seminerleri-1*, İzmir, Aralık 2005, *İZSMMMO*, [www.izsmmmo.com/dosyalar/standartlar\\_1.ppt](http://www.izsmmmo.com/dosyalar/standartlar_1.ppt) (Erişim Tarihi: 24.02.2010).
- ÖZTÜRK, Can, “2007 Yılında UMS 1: Muhasebesel Değişiklikler ve Yorumlar”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt 11, Sayı 2, 2009.
- RÖDL & PARTNER DENETİM, MALİ MÜŞAVİRLİK VE HUKUK DANIŞMANLIĞI, “Türkiye Muhasebe Standartları”, Sirküler No:2006/29, <http://www.roedl.com.tr/http/SRK200629.pdf> (Erişim Tarihi: 04.03.2009).
- SAKARYA, Şakir, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)’na Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Finansal Analizin Etkinliği Açısından Değerlendirilmesi”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt 9, Sayı 4, Aralık 2007.
- SARIOĞLU, Levent, “Nakit Akış Tablosu İle İlgili Türkiye’deki Düzenlemeler ve Uluslararası Uygulamalarla Karşılaştırılması”, Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Muğla, 2008.
- SELİMOĞLU, Seval Kardeş, “Dünyadaki Uygulamalarından Hareketle Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar Üzerindeki Genel Etkileri”, [http://dosya.izsmmmo.com/documan/TMSS\\_XII\\_BILDIRILER/seval\\_selimoglu.doc](http://dosya.izsmmmo.com/documan/TMSS_XII_BILDIRILER/seval_selimoglu.doc) (Erişim Tarihi: 08.03.2009).



- SÜRMEĒĒ, Fevzi (Ed.), *Genel Muhasebe*, 5. Baskı, *Anadolu Üniversitesi Yayını*, Yayın No: 1341, *Açıköğretim Fakültesi Yayını*, Yayın No: 718, *Eskişehir*, 2006.
- ŞENER, Recep, *Maliyet Unsurları Muhasebesi ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2004.
- TERZİ, Serkan, KIYMETLİ ŞEN, İlker ve BÜLBÜĒ, Filiz, “UFRS’ye Göre Cari Dönem Bilanço ve Gelir Tablosunun Hazırlanması”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 90, Kasım-Aralık 2008.
- TMSK, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) ile Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)”, *TMSK Yayınları*, Yayın No:5, Ankara, 2010.
- TMSK, [http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/KOBI\\_TFRS.pdf](http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/KOBI_TFRS.pdf) (Erişim Tarihi: 20.05.2011).
- TMSK, [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145&Itemid=69](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145&Itemid=69) (Erişim Tarihi: 20.05.2011).
- TMSK, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu 2007 Yılı Faaliyet Raporu, [http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/2007\\_Faaliyet\\_Raporu.doc](http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/2007_Faaliyet_Raporu.doc) (Erişim Tarihi: 03.03.2009).
- TÜRKİYE SİGORTA VE REASÜRANS ŞİRKETLERİ BİRLİĞİ, <http://www.tsrbsb.org.tr/tsrsb/Maliye+ve+Muhasebe/Finansal+Raporlar/Genel+Cerceve.htm> (Erişim Tarihi: 13.03.2009).
- TÜRMOB, <http://turmob.org.tr/uluslararasi/IASB.doc> (Erişim Tarihi: 10.03.2009).
- TÜRMOB, *Muhasebenin Temel Kavramları ve Tekdüzen Hesap Planı*, *TÜRMOB Yayınları*, Yayın No: 40, Ankara, 1998.

- UYAR, Süleyman, “Muhasebe Standartlarına Göre Finansal Tablolar Nasıl Düzenlenmelidir”, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/suleyman/020/> (Erişim Tarihi: 30.03.2011).
- UYSAL, Mustafa, “Türk Vergi Sistemi Açısından Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Uyum”, [http://www.ebso.org.tr/b2b/haber/resimler/UFRS\\_UYUM\\_12\\_slayt\\_97.ppt](http://www.ebso.org.tr/b2b/haber/resimler/UFRS_UYUM_12_slayt_97.ppt) (Erişim Tarihi: 10.03.2009).
- ÜSTÜNDAĞ, Saim, “Avrupa Birliği’nde Finansal Raporlama, Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği”, [http://www.tsrbs.org.tr\NR\rdonnyres\3237B818-8EF0-4D5C-A006-8FE8DF-4DAAF1\1340\Ceyma\\_160165.pdf](http://www.tsrbs.org.tr\NR\rdonnyres\3237B818-8EF0-4D5C-A006-8FE8DF-4DAAF1\1340\Ceyma_160165.pdf) (Erişim Tarihi: 02.03.2009).
- VENEZIANI, Monica ve CLAUDIO, Teodori, “The International Accounting Standards and Italian Non-Listed Companies: Perception and Financial Impact. The Results Of An Empirical Survey”, *AACF (MODAV) 5th International Accounting Conference*, İstanbul, 13-15 Kasım 2008.
- YANIK, Serap, “TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı”, <http://www.serberkerymm.com/web/egitim/TMS%201%20F%C4%B0ANSAL%20TABLOLARIN%20SUNULU%C5%9EU%20STANDARDI.ppt> (Erişim Tarihi:05.02.2010).
- YARDIMCIOĞLU, Mahmut, DEMİREL, Nuray ve ÖZER, Veli, “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 2008.
- ZAİF, Figen, “Avrupa Birliği Muhasebe Standartlarında Son Gelişmeler”, *1. Uluslararası Muhasebe Konferansı: Yakınsama Yolunda*, İstanbul, 3-5 Kasım 2004, *MÖDAV*.

## EKLER

### Ek 1: Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre Özet Bilanço Tipi

İŞLETME ÖZET BİLANÇO TİPİ (.....TL)					
AKTİF (VARLIKLAR)	Önceki Dönem	Cari Dönem	PASİF (KAYNAKLAR)	Önceki Dönem	Cari Dönem
<b>I. DÖNEN VARLIKLAR</b> A. Hazır Değerler B. Menkul Kıymetler C. Ticari Alacaklar D. Diğer Alacaklar E. Stoklar F. Yıl. Yay. İnş. ve Onarım Mal. G. Gel. Ay. Ait Gid. ve Gel. Tah. H. Diğer Dönen Varlıklar <b>DÖNEN VARLIKLAR TOP.</b> <b>II. DURAN VARLIKLAR</b> A. Ticari Alacaklar B. Diğer Alacaklar C. Mali Duran Varlıklar D. Maddi Duran Varlıklar E. Maddi Olmayan Dur. Varlık. F. Özel Tükenmeye Tabi Varlık. G. Gel. Yıl. Ait Gid. ve Gel. Tah. H. Diğer Duran Varlıklar <b>DURAN VARLIKLAR TOP.</b>  <b>AKTİF (VARLIKLAR) TOP.</b>			<b>I. KISA VAD. YAB. KAY.</b> A. Mali Borçlar B. Ticari Borçlar C. Diğer Borçlar D. Alınan Avanslar E. Yıl. Yay. İnş. ve Onarım Hak. F. Ödenecek Vergi ve Yüküm. G. Borç ve Gider Karşılıkları H. Gel. Ay. Ait Gel. ve Gid. Tah. I. Diğer Kısa Vadeli Yab. Kay. <b>KISA VAD. YAB. KAY. TOP.</b> <b>II. UZUN VAD. YAB. KAY.</b> A. Mali Borçlar B. Ticari Borçlar C. Diğer Borçlar D. Alınan Avanslar E. Borç ve Gider Karşılıkları F. Gel. Yıl. Ait Gel. ve Gid. Tah. G. Diğer Uzun Vadeli Yab. Kay. <b>UZUN VAD. YAB. KAY. TOP.</b> <b>III. ÖZKAYNAKLAR</b> A. Ödenmiş Sermaye B. Sermaye Yedekleri C. Kâr Yedekleri D. Geçmiş Yıllar Kârları E. Geçmiş Yıllar Zararları (-) F. Dönem Net Kârı (Zararı) <b>ÖZKAYNAKLAR TOPLAMI</b> <b>PASİF (KAYNAKLAR) TOP.</b>		
<b>DİPNOTLAR</b> 1. .... 2. ....					

## Ek 2: TMS 1'e Göre Özet Bilanço Tipi

İŞLETME ÖZET BİLANÇO TİPİ (.....TL)					
VARLIKLAR	Önceki Dönem	Cari Dönem	KAYNAKLAR	Önceki Dönem	Cari Dönem
<p><b>I. CARİ VARLIKLAR</b></p> <p>A. Nakit ve Nakit Benzeri Varlık.</p> <p>B. Finansal Yatırımlar</p> <p>C. Ticari Alacaklar</p> <p>D. İlişkili Taraflardan Alacaklar</p> <p>E. Diğer Alacaklar</p> <p>F. Stoklar</p> <p>G. Canlı Varlıklar</p> <p>H. İnş. Sözleş. İliş. Varlıklar</p> <p>I. Gel. Ay. Ait Gid. ve Gelir Tah.</p> <p>J. Diğer Cari Varlıklar</p> <p>K. Sat. Amaçlı Elde Tut. Cari Olmayan Varlıklar</p> <p><b>CARİ VARLIKLAR TOP.</b></p> <p><b>II. CARİ OLMAYAN VARLIK.</b></p> <p>A. Finansal Yatırımlar</p> <p>B. Ticari Alacaklar</p> <p>C. İlişkili Taraflardan Alacaklar</p> <p>D. Diğer Alacaklar</p> <p>E. Canlı Varlıklar</p> <p>F. Yat. Amaçlı Gayrimenkuller</p> <p>G. Maddi Varlıklar</p> <p>H. Şerefîye</p> <p>I. Maddi Olmayan Varlıklar</p> <p>J. Özel Tükenmeye Tabi Varlık.</p> <p>K. Gel. Yıl. Ait Gid. ve Gel. Tah.</p> <p>L. Ertelenen Vergi Varlıkları</p> <p>M. Diğer Cari Olmayan Varlıklar</p> <p><b>CARİ OLMAYAN VAR. TOP.</b></p> <p><b>TOPLAM VARLIKLAR</b></p>			<p><b>I. CARİ KAYNAKLAR</b></p> <p>A. Finansal Borçlar</p> <p>B. Ticari Borçlar</p> <p>C. İlişkili Taraflara Borçlar</p> <p>D. Diğer Borçlar</p> <p>E. Alınan Avanslar</p> <p>F. Yıl. Yaygın İnş. ve On. Haked.</p> <p>G. Ödenecek Vergi ve Diğ. Yük.</p> <p>H. Devlet Teşvik ve Yardımları</p> <p>I. Borç ve Gider Karşılıkları</p> <p>J. Gel. Ay. Ait Gel. ve Gider Tah.</p> <p>K. Diğer Cari Kaynaklar</p> <p>L. Sat. Amaçlı Elde Tutulan Cari Olmayan Varlıklara İlişkin Yük.</p> <p><b>CARİ KAYNAKLAR TOP.</b></p> <p><b>II. CARİ OLMAYAN KAYNAK.</b></p> <p>A. Finansal Borçlar</p> <p>B. Ticari Borçlar</p> <p>C. İlişkili Taraflara Borçlar</p> <p>D. Diğer Borçlar</p> <p>E. Alınan Avanslar</p> <p>F. Ödenecek Vergi ve Diğer Yük.</p> <p>G. Devlet Teşvik ve Yardımları</p> <p>H. Borç ve Gider Karşılıkları</p> <p>I. Gel. Yıl. Ait Gel. ve Gider Tah.</p> <p>J. Ert. Vergi Borçları (Yük.)</p> <p>K. Diğer Cari Olmayan Kaynaklar</p> <p><b>CARİ OLMAYAN KAY. TOP.</b></p> <p><b>III. ÖZKAYNAKLAR</b></p> <p>A. Ödenmiş Sermaye</p> <p>B. Sermaye Yedekleri</p> <p>C. Kâr Yedekleri</p> <p>D. Geçmiş Yıllar Kârları</p> <p>E. Geçmiş Yıllar Zararları (-)</p> <p>F. Dönem Net Kârı (Zararı)</p> <p><b>ÖZKAYNAKLAR TOPLAMI</b></p> <p><b>TOPLAM KAYNAKLAR</b></p>		
<b>DİPNOTLAR</b>					
1. ....					
2. ....					

### Ek 3: Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre Özet Gelir Tablosu Tipi

İŞLETME ÖZET GELİR TABLOSU TİPİ (.....TL)				
	Önceki Dönem		Cari Dönem	
	A. BRÜT SATIŞLAR			
B. SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)				
<b>NET SATIŞLAR</b>				
C. SATIŞLARIN MALİYETİ (-)				
<b>BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI</b>				
D. FAALİYET GİDERLERİ (-)				
<b>FAALİYET KARI VEYA ZARARI</b>				
E. DİĞ. FAALİYETLERDEN OLAĞAN GEL. VE KAR.				
F. DİĞ. FAALİYETLERDEN OL. GİD. VE ZAR. (-)				
G. FİNANSMAN GİDERLERİ (-)				
<b>OLAĞAN KAR VEYA ZARAR</b>				
H. OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR				
I. OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)				
<b>DÖNEM KARI VEYA ZARARI</b>				
J. DÖNEM KARI, VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI (-)				
<b>DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI</b>				
<b>DİPNOTLAR</b>				
1. ....				
2. ....				

**Ek 4: Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre Ayrıntılı Gelir Tablosu Tipi**

<b>İŞLETME AYRINTILI GELİR TABLOSU TİPİ (.....TL)</b>				
	<b>Önceki Dönem</b>		<b>Cari Dönem</b>	
	A. BRÜT SATIŞLAR			
1. Yurtiçi Satışlar				
2. Yurtdışı Satışlar				
3. Diğer Gelirler				
B. SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)				
1. Satıştan İadeler				
2. Satış İskontoları				
3. Diğer İndirimler				
<b>NET SATIŞLAR</b>				
C. SATIŞLARIN MALİYETİ (-)				
1. Satılan Mamullerin Maliyeti				
2. Satılan Ticari Mallar Maliyeti				
3. Satılan Hizmet Maliyeti				
4. Diğer Satışların Maliyeti				
<b>BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI</b>				
D. FAALİYET GİDERLERİ (-)				
1. Araştırma ve Geliştirme Giderleri				
2. Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri				
3. Genel Yönetim Giderleri				
<b>FAALİYET KARI VEYA ZARARI</b>				
E. DİĞ. FAALİYETLERDEN OLAĞAN GEL. VE KAR.				
1. İştiraklerden Temettü Gelirleri				
2. Bağlı Ortaklıklardan Temettü Geliri				
3. Faiz Gelirleri				
4. Komisyon Gelirleri				
5. Konusu Kalmayan Karşılıklar				
6. Menkul Kıymet Satış Kârları				
7. Kambiyo Kârları				
8. Reeskont Faiz Gelirleri				
9. Enflasyon Düzeltme Kârları				
10. Diğer Olağan Gelir ve Kârlar				
F. DİĞ. FAALİYETLER. OLAĞAN GİD. VE ZAR. (-)				
1. Komisyon Giderleri				
2. Karşılık Giderleri				
3. Menkul Kıymet Satış Zararları				
4. Kambiyo Zararları				
5. Reeskont Faiz Giderleri				
6. Enflasyon Düzeltme Zararları				
7. Diğer Olağan Gider ve Zararlar				
G. FİNANSMAN GİDERLERİ (-)				
1. Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri				
2. Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri				
<b>OLAĞAN KAR VEYA ZARAR</b>				
H. OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR				
1. Önceki Dönem Gelir ve Kârlar				
2. Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar				
I. OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)				
1. Çalışmayan Kısım Gider ve Zararlar				
2. Önceki Dönem Gider ve Zararları				
3. Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar				
<b>DÖNEM KARI VEYA ZARARI</b>				
J. DÖNEM KARI, VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI (-)				
<b>DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI</b>				
<b>DİPNOTLAR</b>				
1. ....				
2. ....				

**Ek 5: TMS 1'e Göre Özet Kapsamlı Gelir Tablosu Tipi**

<b>İŞLETME ÖZET KAPSAMLI GELİR TABLOSU TİPİ (.....TL)</b>				
	<b>Önceki Dönem</b>		<b>Cari Dönem</b>	
	<b>SÜREKLİ FAALİYETLER</b>			
-BRÜT ESAS FAALİYET GELİRLERİ				
-ESAS FAALİYET GELİRLERİNDEN İND. (-)				
<b>NET ESAS FAALİYET GELİRLERİ</b>				
-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)				
<b>BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI</b>				
-FAALİYET GİDERLERİ (-)				
<b>FAALİYET KARI VEYA ZARARI</b>				
-DİĞER FAALİYETLERDEN GEL. VE KARLAR				
-DİĞER FAALİYETLERDEN GİD. VE ZAR. (-)				
-FİNANSMAN GİDERLERİ (-)				
<b>SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖN. K. VEYA Z.</b>				
-SÜRDÜRÜLEN F. VERGİ VE YASAL YÜK. KARŞ. (-)				
<b>SÜRDÜRÜLEN FAAL. DÖN. NET K. VEYA Z.</b>				
<b>DURDURULAN FAALİYETLER</b>				
-DURDURULAN FAALİYETLER GEL. VE KAR.				
-DURDURULAN FAALİYETLER GİD. VE ZAR. (-)				
<b>DURDURULAN FAALİYETLER DÖN. K. VEYA Z.</b>				
-DURDURULAN F. VER. VE YASAL YÜK. KARŞ. (-)				
<b>DURDURULAN FAALİYET. DÖN. NET K. VEYA Z.</b>				
<b>A. TOPLAM DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI</b>				
<b>DİĞER GELİR VE GİDERLER</b>				
-M. D. V. YEN. DEĞ. KAZANÇLARI VEYA KAYIP.				
-M. OLMAYAN D. V. YEN. DEĞ. KAZ. VEYA KAYIP.				
-MADDİ D. V. YENİDEN DEĞER. NEDENİYLE OLUŞAN ERTELENEN VERGİ YÜK.				
- MADDİ OLMAYAN D. V. YEN. DEĞ. NEDENİYLE OLUŞAN ERTELENEN VERGİ YÜK.				
-ÖZKAYNAKLARA ALINAN NAKİT AKIŞ (HEDGİNG) KAZANÇLARI				
-SATIŞA HAZIR FİN. VARLIKLAR DEĞ. KAZ.				
-KUR ÇEVİRİ FARKLARI				
- YENİDEN SINIFLAMA DÜZELTME FARKLARI				
<b>B. DÖNEM NET DİĞER GELİR VE GİDERLER</b>				
<b>TOPLAM GELİR VEYA GİDER (A+B)</b>				
<b>DİPNOTLAR</b>				
1. ....				
2. ....				

**Ek 6: TMS 1'e Göre Ayrıntılı Kapsamlı Gelir Tablosu Tipi**

<b>İŞLETME AYRINTILI KAPSAMLI GELİR TABLOSU TİPİ (.....TL)</b>				
	<b>Önceki Dönem</b>		<b>Cari Dönem</b>	
<b>SÜREKLİ FAALİYETLER</b>				
-BRÜT ESAS FAALİYET GELİRLERİ				
1. Yurtiçi Satışlar				
2. Yurtdışı Satışlar				
3. İhraç Kaydıyla Satışlar				
4. Diğer Esas Faaliyet Gelirleri				
-ESAS FAALİYET GELİRLERİNDEN İND. (-)				
1. Satış İadeleri				
2. Satış İskontoları				
3. Diğer İndirimler				
<b>NET ESAS FAALİYET GELİRLERİ</b>				
-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)				
1. Satılan Mamullerin Maliyeti				
2. Satılan Ticari Mallar Maliyeti				
3. Satılan Hizmet Maliyeti				
4. Diğer Satışların Maliyeti				
5. Dağıtılmayan Genel Üretim Giderleri				
6. Anormal Fire ve Kayıplar				
7. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Giderleri				
8. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı İptalleri				
9. Diğer Esas Faaliyet Giderleri				
<b>BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI</b>				
-FAALİYET GİDERLERİ (-)				
1. Araştırma ve Geliştirme Giderleri				
2. Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri				
3. Genel Yönetim Giderleri				
<b>FAALİYET KARI VEYA ZARARI</b>				
-DİĞ. FAALİYETLERDEN GEL. VE KARLAR				
1. Temettü Gelirleri				
2. Faiz Gelirleri				
3. Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Gelirleri				
4. Komisyon Gelirleri				
5. Konusu Kalmayan Karşılıklar				
6. Finansal Varlık Satış Kârları				
7. Kambiyo Kârları				
8. Gerçeğe Uygun Değer Artışları				
9. Maddi Duran Varlık Satış Kârları				
10. Enflasyon Düzeltmesi Kârları				
11. Diğer Gelir ve Kârlar				
-DİĞ. FAALİYETLERDEN GİD. VE ZAR. (-)				
1. Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Giderleri				
2. Komisyon Giderleri				
3. Karşılık Giderleri				
4. Finansal Varlık Satış Zararları				
5. Kambiyo Zararları				
6. Gerçeğe Uygun Değer Azalışları				
7. Maddi Duran Varlık Satış Zararları				
8. Enflasyon Düzeltmesi Zararları				
9. Diğer Gider ve Zararlar				
-FİNANSMAN GİDERLERİ (-)				
1. Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri				
2. Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri				
<b>SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖN. K. VEYA Z.</b>				
-SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ VE YASAL YÜK. KARŞ. (-)				
1. Yasal Vergi Karşılığı (+)				
2. Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi (+)				
3. Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi (-)				
<b>SÜRDÜRÜLEN FAALİYET. DÖN. NET K. VEYA Z.</b>				



**DURDURULAN FAALİYETLER****-DURDURULAN FAALİYETLER GEL. VE KARLARI**

1. Satış Amacıyla Elde Tutulan Duran Varlık Gelirleri
2. Durdurulan Faaliyet Gelirleri
3. Bağlı Ortaklıklardan Satış Kârları
4. İştiraklerden Satış Kârları
5. İş Ortaklıklarından Satış Kârları
6. Diğer Durdurulan Faaliyetlerden Gelir ve Kârlar

**-DURDURULAN FAALİYETLER GİD. VE ZARAR. (-)**

1. Satış Amacıyla Elde Tutulan Duran Varlık Giderleri
2. Durdurulan Faaliyet Giderleri
3. Bağlı Ortaklıklardan Satış Zararları
4. İştiraklerden Satış Zararları
5. İş Ortaklıklarından Satış Zararları
6. Diğer Durdurulan Faaliyetlerden Gider ve Zararlar

**DURDURULAN FAALİYETLER DÖN. K. VEYA Z.****-DURDURULAN FAALİYETLER VERGİ VE YASAL YÜK. KARŞ. (-)**

1. Yasal Vergi Karşılığı (+)
2. Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi (+)
3. Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi (-)

**DURDURULAN FAALİYET. DÖN. NET K. VEYA Z.****A. TOPLAM DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI****DİĞER GELİR VE GİDERLER****-MADDİ D. V. YENİDEN DEĞERLEME****KAZANÇLARI VEYA KAYIPLARI****-MADDİ OLMAYAN D. V. YEN. DEĞ. KAZANÇLARI VEYA KAYIPLARI****-MADDİ D. V. YENİDEN DEĞER. NEDENİYLE****OLUŞAN ERTELENEN VERGİ YÜKÜMLÜLÜKLERİ****- MADDİ OLMAYAN D. V. YEN. DEĞ. NEDENİYLE****OLUŞAN ERTELENEN VERGİ YÜKÜMLÜLÜKLERİ****-ÖZKAYNAKLARA ALINAN NAKİT AKIŞ****(HEDGİNG) KAZANÇLARI****-SATIŞA HAZIR FİNANSAL VARLIKLAR****DEĞERLEME KAZANÇLARI****-KUR ÇEVİRİ FARKLARI****-YENİDEN SINIFLAMA DÜZELTME FARKLARI****B. DÖNEM NET DİĞER GELİR VE GİDERLER****TOPLAM GELİR VEYA GİDER (A+B)****TOPLAM DÖNEM NET K. VEYA Z. DAĞILIMI****-ANA ORTAKLIK PAYLARI****-AZINLIK PAYLARI****TOPLAM GELİR VEYA GİDERİN DAĞILIMI****-ANA ORTAKLIK PAYLARI****-AZINLIK PAYLARI****DİPNOTLAR**

1. ....

2. ....

**Ek 7: Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre Özkaynaklar Değişim Tablosu**

ÖZKAYNAKLAR DEĞİŞİM TABLOSU (.....TL)														
ÖZKAYNAK KALEMLERİNDEKİ HAREKETLER	Ödenmiş Sermaye	Sermaye Yedekleri					Kâr Yedekleri					Geçmiş Yıllar Kârları (Zararları)	Dönem Net Kârı (Zararı)	Özkaynaklar Toplamı
		Hisse Senedi İhraç Primleri	Hisse Senedi İptal Kararları	M. D. V. Yeniden Değerleme Artışları	İştirakler Yeniden Değerleme Artışları	Diğer Yedekler	Yasal Yedekler	Statü Yedekleri	Olağanüstü Yedekler	Diğer Kar Yedekleri	Özel Fonlar			
<b>ÖNCEKİ DÖNEM</b>														
.....														
<b>CARİ DÖNEM</b>														
<b>1 Ocak 200X Kalamı (Dönem Başı Kalamı)</b>														
-Kâr Dağıtımı Temettüleri Yedeklere Aktarılan														
-Hisse Sen. İhraç Primleri														
-İştiraklerimizdeki M.D.V. Satış Kârı Karşılığında Edinilen Bedelsiz His. Snt.														
-Maddi D. V. Satış Kârları														
-Ödenmiş Sermaye Artışı Nakden Yen. Değ. Art. Akt. Diğ. Yedek. Aktarılan														
-200X+1 Yılı Yen. Değ. Artış. (Net)														
-200X+1 Yılı D. Net Kârı														
<b>31 Aralık 200X+1 Kalamı (Dönem Sonu Kalamı)</b>														

**NOT:** Özkaynakları arttıran ve azaltan kalemler her dönemde farklı nedenlerden kaynaklanabilir. Bu nedenle yukarıdaki yatay kalemler oluşuma göre değişiklik gösterebilir.

**Ek 8: TMS 1'e Göre Özkaynak Değişim Tablosu**

ÖZKAYNAK DEĞİŞİM TABLOSU (.....TL)									
ÖZKAYNAK KALEMLERİNDEKİ HAREKETLER	Hisselere Bölünmüş Sermaye	Dağıtılmamış Kârlar	Kur Çeviri Farkları	Satılmaya Hazır Finansal Varlıklar	Nakit Akış Korunmaları	Yeniden Değerleme Artışları	Toplam	Azınlık Payları	Toplam Özkaynak
<b>ÖNCEKİ DÖNEM</b>									
<b>1 Ocak 200X Kalanı (Dönem Başı Kalanı)</b>									
Muhasebe Politikalarındaki Değişiklikler									
Yeniden Belirlenmiş Kalan									
Dönem İçindeki Özkaynaktaki Değişiklikler									
-Temettüler									
-Döneme Ait Toplam Kapsamlı Gelir									
<b>31 Aralık 200X Kalanı (Dönem Sonu Kalanı)</b>									
<b>CARİ DÖNEM</b>									
<b>1 Ocak 200X+1 Kalanı (Dönem Başı Kalanı)</b>									
Dönem İçindeki Özkaynaktaki Değişiklikler									
-Hisse Senedi İhracı									
-Temettüler									
-Döneme Ait Toplam Kapsamlı Gelir									
<b>31 Aralık 200X+1 Kalanı (Dönem Sonu Kalanı)</b>									

**Ek 9: Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre Nakit Akış Tablosu**

NAKİT AKIŞ TABLOSU (.....TL)			
	Önceki Dönem		Cari Dönem
<b>A. DÖNEM BAŞI NAKİT MEVCUDU</b>			
<b>B. DÖNEM İÇİ NAKİT GİRİŞLERİ</b>			
1. Satışlardan Elde Edilen Nakit			
a) Net Satışlar			
b) Ticari Alacaklardaki Azalışlar (+)			
c) Ticari Alacaklardaki Artışlar (-)			
2. Diğ. Faal. Olağan Gel. ve Kârlardan Dolayı Sağ. Nakit			
3. Olağandışı Gel. ve Kârlardan Dolayı Sağlanan Nakit			
4. K.V.Y. Kay. Artış. Sağ. Nakit (Alımlarla İlgili Olmayan)			
a) Menkul Kıymet İhraçlarından			
b) Alınan Krediler			
c) Diğer Artışlar			
5. U.V.Y. Kay. Artış. Sağ. Nakit (Alımlarla İlgili Olmayan)			
a) Menkul Kıymet İhraçlarından			
b) Alınan Krediler			
c) Diğer Artışlar			
6. Sermaye Artışlarından Sağlanan Nakit			
7. Hisse Senedi İhraç Primlerinden Sağlanan Nakit			
8. Diğer Nakit Girişleri			
<b>C. DÖNEM İÇİ NAKİT ÇIKIŞLARI (-)</b>			
1. Maliyetlerden Kaynaklanan Nakit Çıkışları			
a) Satışların Maliyeti			
b) Stoklardaki Artışlar			
c) Tic. Borç. (Alımlardan Kaynaklanan) Azalışlar (+)			
d) Tic. Borç. (Alımlardan Kaynaklanan) Artışlar (-)			
e) Amortisman ve Nakit Çıkışı Gerektirmeyen Giderler (-)			
f) Stoklardaki Azalışlar (-)			
2. Faaliyet Giderlerine İlişkin Nakit Çıkışları			
a) Araştırma Geliştirme Giderleri			
b) Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri			
c) Genel Yönetim Giderleri			
d) Amort. ve Nakit Çıkışı Gerektirmeyen Diğ. Gid. (-)			
3. Diğ. Faal. Olağan Gid. ve Zararlara İlişkin Nakit Çıkışları			
a) Diğer Faaliyetlerle İlgili Olağan Gider ve Zararlar			
b) Amort. ve Nakit Çıkışı Gerektirmeyen Diğ. Gid. (-)			
4. Finansman Giderlerinden Dolayı Nakit Çıkışları			
a) Finansman Giderleri			
b) Nakit Çıkışı Gerektirmeyen Giderler			
5. Olağandışı Gider ve Zararlardan Dolayı Nakit Çıkışları			
a) Olağandışı Gider ve Zararlar			
b) Amort. ve Nakit Çıkışı Gerektirmeyen Diğ. Gid. (-)			
6. Duran Varlık Yatırımlarına İlişkin Nakit Çıkışları			
7. K.V. Yabancı Kay. Ödemeleri (Alımlarla İlgili Olmayan)			
a) Menkul Kıymetler ve Anapara Ödemeleri			
b) Alınan Krediler ve Anapara Ödemeleri			
c) Diğer Ödemeler			
8. U.V. Yabancı Kay. Ödemeleri (Alımlarla İlgili Olmayan)			
a) Menkul Kıymetler ve Anapara Ödemeleri			
b) Alınan Krediler ve Anapara Ödemeleri			
c) Diğer Ödemeler			
9. Ödenen Vergi ve Benzerleri			
10. Ödenen Temettüleri			
11. Diğer Nakit Çıkışları			
<b>D. DÖNEM SONU NAKİT MEVCUDU (B – C + A)</b>			
<b>E. NAKİT ARTIŞI VE AZALIŞI (B-C) VEYA (D-A)</b>			

**Ek 10: TMS 7'ye Göre Nakit Akış Tablosu**

NAKİT AKIŞ TABLOSU (.....TL)				
	Önceki Dönem		Cari Dönem	
<b>A. İŞLETME FAALİYET. İLİŞKİN NAKİT AKIŞLARI</b>				
1. Esas Faaliyet Gelirlerinden Sağlanan Nakit Girişleri (+)				
a) Satışlardan Sağlanan Nakit Girişleri (+)				
b) Diğ. Esas Faaliyet Gelir. Sağlanan Nakit Girişleri (+)				
2. Esas Faaliyet Giderlerine İlişkin Nakit Çıkışları (-)				
a) Sat. Mal ve Hiz. Mal. ve Stok Değişim. İliş. N. Çıkış. (-)				
b) Faaliyet Giderlerine İlişkin Nakit Çıkışları (-)				
<b>Esas Faaliyet Sonucu Sağlanan Net Nakit Akışı (1-2)</b>				
3. Diğer Gelir ve Kârlardan Sağlanan Nakit Girişleri (+)				
4. Diğer Gid. ve Zararlardan Kaynaklanan Nakit Çıkışları (-)				
5. Finansman Giderlerinden Kaynaklanan Nakit Çıkışları (-)				
6. İşletme Faaliyetleriyle İlgili Varlık ve Yabancı Kaynaklardaki Değişikliklere İlişkin Nakit Akışları (+) (-)				
a) Varlık Artışları (-)				
b) Varlık Azalışları (+)				
c) Yabancı Kaynak Artışları (+)				
d) Yabancı Kaynak Azalışları (-)				
7. Dön. Kârı Vergi ve Diğ. Yasal Yük. İliş. N. Çıkış. (-)				
a) Önceki Dönem Kârından Ödenen (+)				
b) Geçici Vergiler (+)				
<b>B. YATIRIM FAALİYET. İLİŞKİN NAKİT AKIŞLARI</b>				
1. Yatırım Faaliyetinden Sağlanan Nakit Girişleri (+)				
a) Mali Dur. Var. Satışlarından Sağlanan N. Girişleri (+)				
b) Maddi Dur. Var. Satışlarından Sağlanan N. Girişleri (+)				
c) Diğer Dur. Var. Satışlarından Sağlanan N. Girişleri (+)				
d) Mali D. Var. İlgili Alınan Temettülden Sağ. N. G. (+)				
e) Yatırım Faaliyetleriyle İlgili Faizlerden Sağ. N. G. (+)				
f) Üçüncü Kişilere Verilen Avans ve Kredilere İlişkin Tahsilâtlardan Sağlanan Nakit Girişleri (+)				
g) Diğer Yatırım Faaliyetlerinden Sağlanan N. Girişleri (+)				
2. Yatırım Faaliyetlerine İlişkin Nakit Çıkışları (-)				
a) Mali Duran Varlık Alışları (-)				
b) Maddi Duran Varlık Alışları (-)				
c) Maddi Olmayan Duran Varlık Artışları (-)				
d) Özel Tükenmeye Tabi Varlıklardaki Artışlar (-)				
e) Diğer Duran Varlık Artışları (-)				
f) Üçüncü Kişilere Ver. Avans ve Kredilerle İlgili N. Ç. (-)				
g) Diğer Yatırım faaliyetiyle İlgili Nakit Çıkışları (-)				
<b>C. FİNANSMAN FAALİYET. İLİŞKİN N. AKIŞLARI</b>				
1. Finansman Faaliyetlerinden Sağlanan Nakit Girişleri (+)				
a) Kısa Vadeli Mali Borçlardan Sağlanan Nakit (+)				
b) Uzun Vadeli Mali Borçlardan Sağlanan Nakit (+)				
c) Sermaye Artırımından Sağlanan Nakit (+)				
d) Hisse Senedi İhraç Primlerinden Sağlanan Nakit (+)				
e) Diğ. Finansman Faaliyetlerinden Sağlanan N. G. (+)				
2. Finansman Faaliyetlerine İlişkin Nakit Çıkışları (-)				
a) Kısa Vadeli Mali Borç Ödemeleri (-)				
b) Uzun Vadeli Mali Borç Ödemeleri (-)				
c) Ödenen Temettüleri (-)				
d) Sermayenin Azaltılması (-)				
e) Diğ. Finansman Faaliyetlerine İlişkin N. Çıkışları (-)				
<b>D. KUR FARKLARININ NAKİT VE NAKİT BENZERLERİNE ETKİLERİ (+) (-)</b>				
<b>E. NAKİT VE NAKİT BENZERLERİNDE MEYDANA GELEN NET ARTIŞ (+) / AZALIŞ (-) (A + B + C + D)</b>				
<b>F. DÖN. BAŞI N. VE NAKİT BENZERLERİ MEVCUDU</b>				
<b>G. DÖN. SONU N. VE NAKİT BENZ. MEVCUDU (E + F)</b>				

## ÖZGEÇMİŞ

### KİŞİSEL BİLGİLER

**Adı Soyadı** : Burhan HEYBELİ

**Doğum Yeri** : Muğla

**Doğum Yılı** : 1983

**Medeni Hali** : Evli

### EĞİTİM VE AKADEMİK BİLGİLER

**Lise (1998-2002)**: Muğla Anadolu Lisesi, Fen Bilimleri

**Lisans (2003-2007)**: Muğla Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi,  
İşletme Bölümü

**Yabancı Dil** : İngilizce

### MESLEKİ BİLGİLER

**2008-2009** : Halk Bankası, Denizli Bölge Koordinatörlüğü, Bireysel  
Pazarlama Bölümü, Servis Görevlisi

**2009-Devam Ediyor** : Muğla Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana  
Bilim Dalı, Araştırma Görevlisi