

Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin  
**FİNANSAL  
RAPORLAMA  
STANDARDI**

Bağımsız Denetime Tabi Olup  
TFRS'leri Uygulamayan İşletmeler İçin

**Modül 1**

KAVRAMSAL ÇERÇEVE VE  
FİNANSAL TABLOLAR

Bu doküman, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) Muhasebe Standartları Dairesi tarafından Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardının (BOBİ FRS'nin) tutarlı bir şekilde uygulanmasına yardımcı olmak amacıyla hazırlanmıştır.

Bu dokümanın üzerinde veya içinde yer alan KGK logosu kullanılamaz ve çoğaltılamaz.

Bu dokümanın tamamı ve bir kısmından alıntı yapılması durumunda, yapılan alıntının kaynağının "*KGK tarafından yayımlanan BOBİ FRS Modülü*" olduğunun belirtilmesi gerekmektedir. "*KGK tarafından yayımlanan BOBİ FRS Modülleri*" için yapılması planlanan herhangi bir başka kullanım KGK'nın yazılı onayını gerektirmektedir.

Bu dokümandan yapılacak herhangi bir alıntının doğru bir şekilde çoğaltıldığından ve yanıltıcı bir bağlamda kullanılmadığından emin olunması gerekmektedir.

## MODÜL 1 - KAVRAMSAL ÇERÇEVE VE FİNANSAL TABLOLAR

### 1. GİRİŞ

Bu bölüm, BOBİ FRS'ye ilişkin hükümleri anlamak için bir başlangıç noktasıdır. Kavramsal Çerçeve'nin temel amacı;

- Finansal tablo hazırlayıcılarına işlem ve olayların muhasebeleştirilmesinde yardımcı olmak,
- Finansal tablo hazırlayıcılarına BOBİ FRS'de henüz bir belirleme yapılmamış olan hususlarla ilgili yardımcı olmak,
- Finansal tabloların BOBİ FRS'yle uyumlu olup olmadığı hususunda bağımsız denetçilere fikir vermek ve
- BOBİ FRS'de ele alınan temel kavram ve hükümlerin anlaşılmasını sağlamaktır.

BOBİ FRS'de Kavramsal Çerçeve TFRS'lerde olduğu gibi ayrı bir metin olarak sunulmak yerine Finansal Tablolara ilişkin hükümlerle birlikte ele alınmıştır. Kavramsal Çerçeve'nin asıl amacı farklı bir hüküm getirmekten ziyade BOBİ FRS'ye göre hazırlanmış finansal tabloların finansal tablo kullanıcıları açısından daha anlaşılabilir olmasını sağlamaktır.

Büyük ve orta ölçekli bir işletmenin genel amaçlı finansal tabloları; kendi özel bilgi ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik bilgi talep edemeyen geniş bir kullanıcı kitlesine (yönetimde yer almayan işletme sahipleri, mevcut veya potansiyel kreditorler gibi); işletmenin finansal durumu, faaliyet sonuçları ve nakit akışları hakkında ekonomik kararlar almalarında faydalı olacak bilgileri sağlar.

Finansal tabloların gerçeğe uygun bir biçimde hazırlanması adına finansal tablolar ile ilgili temel bir çerçevenin belirlenmesi son derece önemlidir. Çünkü finansal tabloların standardize edilmiş yapıları ile birlikte farklı işletmeler benzer nitelikte finansal tablolar hazırlayabilmekte ve söz konusu finansal tablolar finansal tablo kullanıcılarına anlamlı bir şekilde karşılaştırma yapabilmeye olanağı tanımaktadır.

Bu bölümde benzer nitelikte ve karşılaştırılabilir finansal tabloların hazırlanması ile ilgili hükümlere yer verilmektedir. Finansal tabloların hazırlanması ile ilgili olarak; tam bir finansal tablolar setinde hangi finansal tablolara yer verilmesi gerektiği, söz konusu finansal tablolar hazırlanırken uyulması gereken temel ilkelerin neler olması gerektiği hususları ile finansal tablolarda yer verilmesi gereken bilgilere ilişkin hükümleri ele alır.

## 2. BÖLÜM ÖZETİ

<b>KAVRAMSAL ÇERÇEVE İLE İLGİLİ HÜKÜMLER</b>	
Kavramsal Çerçeve, işletme dışındaki kullanıcılar için hazırlanan ve sunulan finansal tabloların tabi olacakları usul ve esasları belirlemektedir.	
<b>KAPSAM</b>	
Kavramsal Çerçeve aşağıda belirtilen konuları düzenler: <ul style="list-style-type: none"><li>• Finansal raporlamanın amacı,</li><li>• Faydalı finansal bilginin niteliksel özellikleri,</li><li>• Genel finansal raporlama hükümleri ve finansal tablolarda yer verilmesi gereken bilgiler.</li></ul>	
<b>FİNANSAL TABLOLARA İLİŞKİN GENEL HÜKÜMLER</b>	
Finansal tabloların amacı, işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında ilgili tarafların alacakları kararlarda faydalı olacak nitelikte finansal bilgi sunmaktır. Ancak, finansal tablolar mevcut ve potansiyel yatırımcıların, borç verenlerin ve kredi veren diğer tarafların ihtiyaç duyduğu bütün bilgileri sağlamazlar. Söz konusu kullanıcıların diğer kaynaklardan elde edilecek bilgileri de göz önünde bulundurması gerekir.	
<b>FAYDALI FİNANSAL BİLGİNİN NİTELİKSEL ÖZELLİKLERİ</b>	
<b>TEMEL NİTELİKSEL ÖZELLİKLER</b>	<b>DESTEKLEYİCİ NİTELİKSEL ÖZELLİKLER</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>• İhtiyaca Uygunluk<ul style="list-style-type: none"><li>- Önemlilik</li></ul></li><li>• Gerçeğe Uygun Sunum<ul style="list-style-type: none"><li>- Tam, tarafsız ve hatasız</li></ul></li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Karşılaştırılabilirlik</li><li>• Zamanında Sunum</li><li>• Anlaşılabilirlik</li></ul>

## GENEL FİNANSAL RAPORLAMA İLKELERİ

- İşletmenin Sürekliliği
- Tahakkuk Esası
- İhtiyatlılık
- Finansal Tabloların Sunumunda Önemlilik
- Mahsup Yasağı
- Raporlamanın Sıklığı
- Karşılaştırmalı Bilgi
- Sunumda Tutarlılık
- Finansal Tablolarda Yer Verilmesi Gereken Bilgiler

## FİNANSAL TABLO SETİ

- Finansal Durum Tablosu
- Kâr veya Zarar Tablosu
- Özkaynak Değişim Tablosu
- Nakit Akış Tablosu
- Dipnotlar

## FİNANSAL DURUM TABLOSU

Vade esaslı veya likidite esaslı kullanılmaktadır.

### Dönen Varlıklar

- Normal faaliyet döngüsü içinde paraya çevrilmesinin, satılmasının veya tüketilmesinin beklenmesi
- Esasen ticari amaçla elde tutulması
- 12 ay içinde paraya çevrilmesinin beklenmesi
- Nakit veya nakit benzeri olması

Diğer bütün varlıklar **Duran Varlık** olarak sınıflandırılır.

### Kısa Vadeli Yükümlülükler

- Normal faaliyet döngüsü içinde ödenmesinin beklenmesi
- Esasen ticari amaçla elde tutulması
- 12 ay içinde ödenecek olması
- Borcu 12 ay süreyle ertelemeye ilişkin bir hakkın bulunmaması

Diğer bütün yükümlülükler **Uzun Vadeli Yükümlülük** olarak sınıflandırılır.

## KÂR VEYA ZARAR TABLOSU

- Kâr veya Zarar Tablosunda işletmenin döneme ilişkin tüm gelir ve giderleri fonksiyon esasına göre sunulur.
- Kâr veya Zarar Tablosu geçmiş dönemle karşılaştırmalı olarak sunulur. İsteğe bağlı olarak birden fazla dönem karşılaştırmalı olarak sunulabilir.
- Tablonun nasıl sunulacağı BOBİ FRS'de açıklanmıştır.

## ÖZKAYNAK DEĞİŞİM TABLOSU

Özkaynak Değişim Tablosunda genel olarak;

- Ana ortaklığın sahiplerine ve azınlık paylarına ilişkin toplam tutarları ayrı olarak gösteren toplam gelir,
- Muhasebe hataları ve politikalarındaki değişimin etkileri,
- Her bir özkaynak bileşeninin dönem başı ve dönem sonundaki defter değeri arasındaki mutabakat,

- D6nem içerisinde ortakların işletmeye yaptığı yatırım tutarı ile ortaklara dağıtılan temettü ve benzerleri sunulur.

### 3. BÖLÜM HÜKÜMLERİNİN AÇIKLANMASI VE ÖRNEKLENDİRİLMESİ

#### 3.1. KAVRAMSAL ÇERÇEVE VE FİNANSAL TABLolar

##### **Paragraf 1.1- Bölümün Amacı**

Bu bölümde, işletmelerin **finansal tablolarının**, **gerçeğe uygun sunumunu** sağlamak amacıyla finansal tabloların hazırlanmasına ve sunulmasına ilişkin esaslar düzenlenmektedir. Bu kapsamda finansal tabloların sunumuna ilişkin genel kurallar, finansal tablolar aracılığıyla sağlanan bilgilerin taşınması gereken özellikler ve finansal tabloların asgari içeriği ele alınmaktadır.

##### **Paragraf 1.2- Finansal Tabloların Amacı**

Finansal tabloların amacı, işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve **nakit akışları** hakkında ilgili tarafların alacakları kararlarda faydalı olacak nitelikte finansal bilgi sunmaktır. Finansal tablolar ayrıca, yöneticilerin işletmenin kaynaklarını ne etkinlikte kullandıklarını gösteren bilgiler sağlar.

##### **Açıklama:**

Genel amaçlı finansal tabloların amacı, mevcut ve potansiyel yatırımcılara, borç verenlere ve kredi veren diğer taraflara raporlayan işletmeye kaynak sağlama kararlarını verirken faydalı olacak finansal bilgiyi sağlamaktır. Bu kullanıcılar tarafından alınan kararlar, özkaynağa dayalı finansal araçların ve borçlanma araçlarının satın alınması, satılması veya elde tutulması kararları ile kredi ve benzerlerinin sağlanması ya da ödenmesi kararlarını içerir.

Mevcut ve potansiyel yatırımcılar, özkaynağa dayalı finansal araçlar ile borçlanma araçlarının satın alınması, satılması veya elde tutulması kararlarını, bu araçlara yapılan yatırımlardan bekledikleri getirilere göre alırlar.

Finansal tablolarda sunulan finansal bilginin faydalı olması için ise; ihtiyaca uygun olması ve açıklamayı amaçladığı hususu gerçeğe uygun bir şekilde sunması gerekir. Finansal bilgi karşılaştırılabilir, anlaşılabilir ve zamanında sunulmuşsa söz konusu bilginin faydası artırılmış olur.

##### **Paragraf 1.3- Sunulması Zorunlu Olan Finansal Tablolar**

Finansal tablolar asgari olarak aşağıdakilerden oluşur:

- a) **Finansal Durum Tablosu,**
- b) **Kâr veya Zarar Tablosu,**



- c) **Nakit Akış Tablosu,**  
ç) **Özkaynak Değişim Tablosu ve**  
d) **Önemli muhasebe politikalarını ve diğer açıklayıcı bilgileri içeren dipnotlar.**

**Açıklama:**

Finansal tablolar, işletmenin finansal durumunun, finansal performansının ve nakit akışlarının planlanmış sunumudur.

**Paragraf 1.4- Uygunluk Beyanı**

Finansal tablolar bu Standart hükümlerine uygun olarak, açık ve anlaşılır bir şekilde sunulur. Finansal tabloların bu Standart hükümleriyle tam olarak uyumlu olduğu dipnotlarda açık bir şekilde belirtilir.

**Açıklama:**

Finansal tablolarını BOBİ FRS'ye uygun olarak hazırlayan büyük ve orta ölçekteki işletmeler finansal tablo dipnotlarında yer verdikleri uygun bir başlık altında ("Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Esaslar" veya "Önemli Muhasebe Politikaları") BOBİ FRS'ye ilişkin uygunluk açıklamasında bulunurlar.

**Örnek 1.1:**

31/12/2018 tarihi itibarıyla, BOBİ FRS'ye göre raporlama yapan bir Şirket "Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Esaslar" başlıklı 2 numaralı dipnotunda aşağıdaki ifadeye yer vermiştir:

*"Şirket 31/12/2018 tarihinde sona eren hesap dönemine ilişkin finansal tablolarını Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu ("KGK") tarafından yayımlanan Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı'na ("BOBİ FRS") uygun olarak hazırlamıştır."*

**Paragraf 1.5- Finansal Tabloların Sunumu**

Finansal tablolar; işletmelerin **varlıklarını**, **yükümlülüklerini**, **özkaynaklarını**, faaliyet sonuçlarını ve nakit akışlarını gerçeğe uygun bir biçimde yansıtabilecek şekilde sunulur.

**Açıklama:**

Bu bölüm kapsamında hazırlanması gereken finansal tablolar işletme yönetiminin işletme kaynaklarını nasıl kullandığı hakkında da bilgi verir. İşletme yönetimi bu bilgiyi sağlarken finansal tablolarda aşağıdaki hususlara açıklık getirir:

- Varlıklar,
- Yükümlülükler,

- Özkaynaklar,
- Kazanç ve kayıplar dâhil gelir ve giderler,
- Ortakların ortak olmaları sebebiyle yaptıkları katkılar ve ortaklara yapılan dağıtımlar,
- Nakit akışları.

**Varlık**, geçmişte meydana gelen olaylar sonucunda ortaya çıkan ve hâlihazırda işletmenin kontrolünde olup gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlaması beklenen değerdir.

**Yükümlülük**, geçmişte meydana gelen olaylardan kaynaklanan ve yerine getirilmesi durumunda ekonomik faydası olan değerlerin işletmeden çıkışına neden olacak mevcut mükellefiyettir.

**Özkaynaklar**, işletme varlıklarından işletmeye ait tüm yükümlülüklerin indirilmesi sonucunda geriye kalan paylardır.

**Gelirler**, ortakların yaptığı katkılar hariç olmak üzere, varlık girişi veya varlıkların değerinde artış ya da yükümlülüklerde azalma şeklinde özkaynaklarda raporlama dönemi boyunca meydana gelen artıştır.

**Giderler**, ortaklara yapılan dağıtımlar hariç olmak üzere, varlık çıkışı veya varlıkların değerinde azalış ya da yükümlülüklerde artış şeklinde özkaynaklarda raporlama dönemi boyunca meydana gelen azalıştır.

#### **Paragraf 1.5- Gerçeğe Uygun Sunum**

Gerçeğe uygun sunumun sağlanması açısından bu Standart hükümlerinin uygulanmasının yeterli olmadığı değerlendirildiğinde, bu amacın sağlanması için gerekli görülen ek bilgiler finansal tablo dipnotlarında verilir.

#### **Açıklama:**

Gerçeğe uygun sunum; işlemler ile diğer olayların ve koşulların etkilerinin, varlık, borç, gelir ve gider tanımlarına ve muhasebeleştirme koşullarına uygun olarak sunumudur. Ancak bazı durumlarda işletmelerin BOBİ FRS'de yer verilen hükümlerin de ötesinde açıklama yapması gerekebilir. Söz konusu durum gerçeğe uygun durumdan bir sapma değil bilakis finansal tabloları gerçeğe uygun sunumunu artırmak açısından bir gerekliliktir.

#### **Örnek 1.2:**

Bir işletme yatırım yaptığı başka bir işletmenin oy haklarının %20'sini elinde bulundurmaktadır. Bölüm-10 (İştiraklerdeki Yatırımlar) uyarınca oy haklarının %20'si ya da daha fazlasını elinde bulundurması durumunda yatırım yapılan işletme üzerinde önemli etki olduğu ifade edilmektedir.

Ancak işletme yatırım yaptığı işletmenin oy haklarının %20'sini elinde bulundurmasına rağmen önemli etkinin var olmadığı sonucuna varmıştır. Bu

durumda neden önemli etkinin var olmadığıyla ilgili olarak işletme tarafından dipnotlarda gerekli açıklamalar yapılmalıdır. Çünkü aksi beyan edilmediği sürece %20 ve üzeri oy hakkına sahip olan işletmenin önemli etkisi olduğu varsayılır.

İşletmenin bu kapsamda yapmış olduğu ilave bir açıklama finansal tabloların gerçeğe uygun sunumuna hizmet etmektedir.

### **Paragraf 1.6- İstisnai Olarak Bölüm Hükmünden Sapma**

İşletmelerin bu Standardın hükümlerine uygun olarak ve gerektiğinde ilave açıklamaları da yaparak finansal tablolarını sunması durumunda gerçeğe uygun sunumun sağlandığı varsayılır. Ancak bu Standardın herhangi bir hükmünün uygulanmasının gerçeğe uygun sunum amacıyla çelişki yaratacak şekilde yanlış bir uygulamaya yol açacağına düşünülmesi çok nadir durumlarda, söz konusu hüküm uygulanmaz. Bu durumda dipnotlarda aşağıdakiler açıklanır:

- a. Uygulanmayan hüküm,
- b. Hükümün uygulanmamasının nedeni,
- c. Uygulanmayan hüküm yerine benimsenen uygulamanın niteliği ile işletmenin varlıklarına, yükümlülüklerine, finansal durumuna ve faaliyet sonuçlarına etkisi,
- ç. Uygulanmayan hüküm dışında bu Standardın diğer hükümlerine uygun hareket edildiği.

### **Açıklama:**

İşletme yönetimi çok nadir durumlarda, BOBİ FRS'de yer alan bir hükme uyum sağlamanın, gerçeğe uygun sunum amacıyla çelişki yaratacak şekilde yanıltıcı olacağı sonucuna ulaşabilir. Bu durumda işletme, ilgili mevzuat tarafından zorunlu kılınması veya yasaklanmaması halinde, gerekli açıklamaları yaparak ilgili hükmü uygulamaz.

Bir bilginin, açıklamayı amaçladığı veya makul olarak açıklamasının beklendiği işlem, olay ve koşulları gerçeğe uygun bir şekilde açıklamaması ve bunun sonucunda finansal tablo kullanıcıları tarafından alınan ekonomik kararları etkilemesinin muhtemel olması durumunda bu bilgi, finansal tabloların amacıyla çelişki yaratır. Yönetim, BOBİ FRS'de yer alan belirli bir hükme uyum sağlamanın, gerçeğe uygun sunum amacıyla çelişki yaratacak şekilde yanıltıcı olup olmayacağını değerlendirirken,

- Finansal tabloların amacına belirli koşullarda neden ulaşamadığı ve
- İşletmenin koşullarının, aynı hükme uyum sağlayan diğer işletmelerin koşullarından ne şekilde farklılık gösterdiği

hususlarına dikkat etmelidir.

Benzer koşullara sahip işletmelerin aynı hükme uyum sağlaması durumunda, işletmenin bu hükme uyum sağlamasının, aksi ispat edilinceye kadar gerçeğe uygun sunum amacıyla çelişki yaratacak şekilde yanıltıcı olmayacağı varsayılır.

### 3.2. FAYDALI FİNANSAL BİLGİNİN ÖZELLİKLERİ

#### Paragraf 1.7- Faydalı Finansal Bilgi

Faydalı finansal bilginin özellikleri; **ihtiyaca uygunluk, gerçeğe uygun sunum, anlaşılabilirlik, karşılaştırılabilirlik** ve **zamanında sunumdur**. İhtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygun sunum faydalı finansal bilginin temel özellikleri iken, anlaşılabilirlik, karşılaştırılabilirlik ve zamanında sunum destekleyici özellikleridir.

#### Paragraf 1.8- İhtiyaca Uygunluk

Finansal tablolarda sunulan bilginin finansal tablo kullanıcılarının karar alma ihtiyaçlarını karşılayacak nitelikte olması gerekir. Finansal bilginin; geçmişteki, bugünkü ve gelecekteki olayları değerlendirmelerine yardımcı olmak, geçmiş değerlendirmelerini doğrulamak veya düzeltmek suretiyle finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etkileme gücüne sahip olması durumunda ihtiyaca uygun olduğu kabul edilir.

#### Açıklama:

Örneğin, finansal tablo kullanıcıları tarafından gelecek yıllarda geliri tahmin etmek için kullanılacak cari yıla ait gelir bilgileri, geçmiş yıllarda yapılan cari yıl gelir tahminleriyle de karşılaştırılabilir. Bu karşılaştırmaların sonuçları, kullanıcının önceki tahminleri yapmak için kullanılan işlemleri düzeltmesine ve geliştirmesine yardımcı olabilir.

#### Paragraf 1.9

Bir bilginin verilmemesinin, yanlış verilmesinin veya gizlenmesinin finansal tablo kullanıcılarının finansal tablolara dayanarak verecekleri kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa bu bilgi önemlidir. Bilginin önemli olup olmadığının belirlenmesinde ilgili kalemin tutar olarak büyüklüğünün yanı sıra niteliğinin de göz önünde bulundurulması gerekir. İşletme; bilginin, tek başına ya da başka bilgilerle birlikte bir bütün olarak finansal tablolar bağlamında önemli olup olmadığını değerlendirir. **Önemlilik** ihtiyaca uygunluğun işletmeye özgü hali olduğundan ayrı bir özellik olarak değerlendirilmemektedir.

#### Paragraf 1.10- Gerçeğe Uygun Sunum

Finansal bilgi, açıklamayı amaçladığı ekonomik olayları gerçeğe uygun bir şekilde sunmalıdır. Gerçeğe uygun sunum, işlem ve olayların etkilerinin; varlık,

yükümlülük, **gelir** ve **gider** tanımlarına ve muhasebeleştirme koşullarına uygun olarak sunulmasıdır. Gerçeğe uygun bir sunumun tam anlamıyla sağlanabilmesi için bilginin tam, tarafsız ve hatasız olması, aynı zamanda işlem ve olayların sadece yasal görünümünü değil özünü yansıtmaları gerekir.

### **Paragraf 1.11- Anlaşılabilirlik**

Finansal bilgiler; işletme faaliyetleri ve ekonomik faaliyetler ile muhasebe hakkında makul seviyede bilgisi olan, bu bilgileri dikkatli ve özenli bir şekilde analiz eden kullanıcılar tarafından anlaşılabilir şekilde sunulmalıdır.

#### **Açıklama:**

Faydalı finansal bilginin özelliklerinden anlaşılabilirlik özelliğinin tanımında da belirtildiği üzere faydalı finansal bilgiyi kullanacak olan finansal tablo kullanıcıları işletme faaliyetleri ve ekonomik faaliyetler ile muhasebe hakkında makul seviyede bilgisi olan, bu bilgileri dikkatli ve özenli bir şekilde analiz eden kullanıcılarıdır.

Bilgiyi olabildiğince açık ve öz bir şekilde sunmak bilginin anlaşılabilirlik seviyesini artırır. Ayrıca bir bilginin anlaşılması ne kadar zor ise finansal tablo kullanıcıları açısından anlaşılabilir kılmak adına mümkün olduğunca açık bir şekilde anlatılmalıdır.

#### **Örnek 1.3:**

Büyük ölçekli işletme tanımını karşılayan bir işletme BOBİ FRS'nin "Gelir Üzerinden Alınan Vergiler" bölümü uyarınca ertelenmiş vergi hesaplama yükümlülüğü bulunmasına rağmen finansal tablo kullanıcılarının bu bilgiye ihtiyacı olmadığını ve anlamayacağına kanaat getirerek ertelenmiş vergi hesaplamaz. Bu durumda işletme uyması gereken bu hükme aykırı davranmakta olup finansal tablo kullanıcılarının muhasebe hakkında makul seviyede bilgisi olduğu varsayımı ihmal edilmiştir.

Finansal tablo kullanıcılarının söz konusu bilgiyi anlamayacağı gerekçesiyle BOBİ FRS hükmüne aykırı davranması sonucunda, işletmenin BOBİ FRS'ye uygunluk beyanında bulunamayacağı hususuna da dikkat çekmek gerekir.

### **Paragraf 1.12- Karşılaştırılabilirlik**

Karşılaştırılabilirlik, kullanıcıların kalemler arasındaki benzerlikleri ve farklılıkları belirleyebilmesini ve anlayabilmesini sağlar. Dolayısıyla benzer işlem ve olayların finansal etkilerinin **ölçümü** ve gösterimi, dönemler itibarıyla ve diğer işletmelerin ölçüm ve gösterimleriyle tutarlı olmalıdır. Karşılaştırılabilirliğin sağlanması amacıyla, uygulanan muhasebe politikaları, bu politikalarda

meydana gelen değişiklikler ve bu değişikliklerin etkileri hakkında kullanıcıların bilgilendirilmesi gerekir.

#### **Açıklama:**

Raporlayan işletmeye ilişkin bilgiler, diğer işletmelere ilişkin benzer bilgilerle ve aynı işletmenin başka bir dönemine ya da başka bir tarihe ait benzer bilgileriyle karşılaştırılabilmesi durumunda daha faydalıdır. Karşılaştırılabilirlik, tek bir kalemlle ilgili değildir. Karşılaştırma yapılabilmesi için en az iki kalem gereklidir.

Tutarlılık, karşılaştırılabilirlik kavramı ile ilişkilidir; ancak aynı kavram değildir. Asıl amaç karşılaştırılabilirliği sağlamak iken tutarlılık bu amaca ulaşmaya yardımcı olur. Tutarlılık; raporlayan işletme içinde dönemden döneme veya işletmeler arasında tek bir dönemde aynı kalemler için aynı yöntemlerin kullanılması ifade eder. Bu doğrultuda benzer işlem ve olayların finansal etkilerinin ölçümü ve gösterimi, dönemler itibarıyla tutarlı olmalıdır.

#### **Paragraf 1.13- Zamanında Sunum**

Zamanında sunum; finansal bilginin, finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etkileyebileceği zamanda mevcut olmasıdır.

#### **Açıklama:**

Finansal bilginin finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etkileyebileceği zamanda mevcut olması faydalı finansal bilginin zamanında sunumu ile mümkün olur. Genellikle bir finansal bilgi eskidikçe söz konusu finansal bilgidен elde edilecek fayda azalacaktır.

### **3.3. GENEL FİNANSAL RAPORLAMA İLKELERİ**

#### **Paragraf 1.14- İşletmenin Sürekliliği**

İşletme yönetimi finansal tabloları hazırlarken işletmenin faaliyetlerini devam ettirebilme gücünü değerlendirir. Yönetimin, işletmeyi tasfiye etme veya ticari faaliyetlerine son verme niyetinin ya da zorunluluğunun bulunmadığı durumlarda finansal tablolar **işletmenin sürekliliği** varsayımına dayanılarak hazırlanır. Yönetim işletmenin sürekliliği varsayımının geçerli olup olmadığını değerlendirirken **raporlama dönemi** sonundan itibaren en az on iki aylık dönemi kapsayacak şekilde gelecek hakkında elde edilebilen bütün bilgileri dikkate alır. Yönetim bu değerlendirmeyi yaparken işletmenin faaliyetlerini devam ettirebilmesini ciddi şekilde şüpheli hale getirebilecek şartlarla ilgili önemli belirsizlikleri tespit ederse bu belirsizlikleri dipnotlarda açıklar.

#### **Açıklama:**

Yönetimin işletmeyi tasfiye etme veya işletmenin ticari faaliyetlerine son verme gibi bir amacının bulunmadığı durumlarda finansal tablolar işletmenin sürekliliği varsayımı altında hazırlanır.

Süreklilik varsayımı finansal tablo tarihini takip eden en az 12 aylık süreyi kapsayacak şekilde kullanılır.

İşletmeler finansal zorluklar veya krizler yaşayabilir. Bu durum yapılan işin doğasında muhakkak ki vardır. Böyle durumlarda dahi işletmenin sürekliliğinden söz etmek mümkündür. Ancak işletmenin sürekliliğine ilişkin önemli bir belirsizlik olması durumunda söz konusu hususa finansal tablo dipnotlarında yer verilmelidir. Kaldı ki bazı durumlar belirsizliğin önem derecesi o kadar yüksektir ki işletmenin sürekliliği varsayımının kullanılması doğru dahi olmayabilir. Bu durum işletme yönetimi tarafından önemli bir muhakeme kullanılmasının gerekli kılabilir.

İşletmenin süreklilik varsayımının ortadan kalktığı durumlara ise finansal tablolar süreklilik esasına göre hazırlanmaz. Böyle bir durumda genellikle varlıkların değerlerinde de önemli bir düşüş söz konusu olacaktır.

#### **Paragraf 1.15- İşletmenin Sürekliliği Varsayımının Kullanılmaması**

Yönetimin işletmeyi tasfiye etme veya ticari faaliyetine son verme niyetinin ya da zorunluluğunun bulunması durumunda finansal tablolar farklı bir esasa göre hazırlanır. Bu durumda işletmenin sürekliliği varsayımının kullanılmadığı, finansal tabloların hazırlanmasında hangi esasın kullanıldığı ve işletmenin sürekliliği varsayımının neden geçerli olmadığı dipnotlarda açıklanır.

#### **Açıklama:**

Yönetimin işletmeyi tasfiye etme ve ticari faaliyetlerine son verme niyeti veya zorunluluğu varsa; finansal tablolar işletmenin sürekliliği varsayımına göre hazırlanmaz. Ancak yönetimin işletmeyi tasfiye etme ve ticari faaliyetlerine son verme niyeti veya zorunluluğu bulunmuyorsa; finansal tablolar işletmenin sürekliliği varsayımına göre hazırlanacaktır.

#### **Soru 1.1:**

**İşletmenin sürekliliği ile ilgili önemli bir belirsizlik olması süreklilik varsayımının kullanılmasına engel teşkil eder mi?**

İşletmenin faaliyetlerini devam ettirmesine yönelik ciddi bir şüphe olması durumu işletmenin süreklilik varsayımının kullanılmasına engel teşkil etmez ancak söz konusu durum finansal tablo dipnotlarında açıklanmalıdır.

#### **Örnek 1.4:**

Bir inşaat şirketi sektörde meydana gelen durağanlık nedeniyle ekonomik zorluklar yaşamaktadır. Şirketin son yıllık bilançosu göz önünde bulundurulduğunda sermaye ve yedek akçeler toplamının üçte ikisinin zarar sebebiyle karşılıksız kaldığı anlaşılmaktadır.

Söz konusu durum 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununun 376'ncı maddesi uyarınca şirketin borca batık olduğunun ve gerekli önlemlerin alınmaması ve gerekli sermayenin sağlanmaması durumunda şirketin kendiliğinden fesih edileceği bir sürece girdiğinin göstergesidir.

Söz konusu durum işletme açısından işletmenin sürekliliğine ilişkin ciddi bir belirsizliğin var olduğuna işaret etmektedir.

İşletme yönetimi acil toplanmış ve şirketin sürekliliğini sağlama ve borca batık durumundan kurtulmak adına gerekli adımların atılmasına karar vermiştir. Ayrıca işletme yönetimi önemli bir muhakemede bulunarak işletmenin sürekliliğinin sağlanacağına ancak söz konusu hususa ilişkin belirsizliğe dikkat çekmek ve atılacak adımlar hakkında finansal tablo kullanıcılarına dipnotlarda gerekli açıklamaları yapmaya karar vermiştir.

Bu durumda işletme yönetimi 31 Aralık 2019 tarihli finansal tablo dipnotlarında BOBİ FRS'ye uygun olarak aşağıdaki ifadelere yer vermiştir.

### ***Dipnot-2 Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Esaslar***

#### ***İşletmenin Sürekliliği***

*İşletme yönetiminin 31 Aralık 2019 tarihli değerlendirmesi uyarınca finansal tablolar işletmenin sürekliliği varsayımı altında hazırlanmıştır.*

*Bununla birlikte işletmenin son yıllık bilançosu göz önünde bulundurulduğunda Türk Ticaret Kanununun 376'ncı maddesi uyarınca sermaye ve yedek akçelerinin toplamının üçte ikisinin zarar sebebi ile karşılıksız kaldığı görülmektedir. Söz konusu durumun gerçekleşmesi üzerine Genel Kurul 01 Şubat 2020 tarihinde derhal toplanmış ve işletmenin faaliyetlerini sürdürebilmesi adına gerekli olan sermayeyi tamamlama kararı almıştır. Karar doğrultusunda sermaye artırımını 2020 yılı içerisinde tamamlanacaktır.*

*Sermaye artırım kararının yanı sıra son çeyrekte sektörde meydana gelen gelişmeler, konut kredilerindeki düşüş ve söz konusu düşüşü takip eden talepteki artışla birlikte şirket satışlarındaki trend %15 oranında artmıştır. Söz konusu trendin bu şekilde devam edeceği varsayımı ile işletmenin gelecek dönemde kara geçme durumunun söz konusu olacağı tahmin edilmektedir.*

*Yönetim tüm bu değerlendirmeler ışığında İşletmenin sürekliliğinin var olduğuna kanaat getirmektedir.*

#### **Örnek 1.5:**

Şirket sigortacılık sektöründe faaliyet gösteren bir şirkettir. Sigortacılık sektörü düzenleyici otoriteler tarafından yakından izlenen bir sektör olup, faaliyet izni sigortacılık kanunu çerçevesinde verilmekte olup; aynı kanun çerçevesinde de yetki geri alınabilmektedir.



Şirket düzenleyici otorite tarafından 20 Mart 2019 tarihinde incelemeye alınmış ve yapılan incelemeler neticesinde 30 Kasım 2019 tarihinde düzenleyici otorite tarafından alınan kararla şirketin sigortacılık yetkisi iptal edilmiş ve sadece daha önceden düzenlenen poliçeler kapsamındaki risklere ilişkin ödemelerin yapılmasına izin verilmiştir.

Söz konusu durum işletme açısından faaliyet konusunu teşkil eden bir yasal iznin ortadan kalkması ile birlikte süreklilik varsayımını da yitirdiğine işaret etmektedir.

Bu durumda işletme yönetimi 31 Aralık 2019 tarihli finansal tablo dipnotlarında BOBİ FRS'ye uygun olarak aşağıdaki ifadelere yer vermiştir:

### ***Dipnot-2 Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Esaslar***

#### ***İşletmenin Sürekliliği***

*Finansal tablolar işletmenin sürekliliği varsayımına göre hazırlanmamıştır. Şirketin faaliyet gösterdiği çevrenin düzenleyicisi tarafından 30 Kasım 2019 tarihinde alınan kararla birlikte sigortacılık yetkisi iptal edilmiştir ve bu tarihten sonra yeni poliçe düzenleyemeyecektir. Şirket 30 Kasım 2019 itibarıyla sadece önceki tarihlerde düzenlenen poliçelere ilişkin risklerin gerçekleşme durumlarına göre ödemeleri ve tahsilatları yapacak olup, faaliyetlerini bu kapsamda gerçekleştirecektir. Şirketin bu kapsamdaki faaliyetlerini ise 2020 yılının ilk yarısında tamamlaması beklenmektedir.*

### **Paragraf 1.16- Tahakkuk Esası**

Nakit Akış Tablosu hariç, tüm finansal tablolar **tahakkuk esasına** göre düzenlenir. Tahakkuk esası, **nakit** giriş ve çıkışlarının gerçekleştiği döneme bakılmaksızın, işlem ve olayların işletmenin ekonomik varlık ve kaynaklarına etkileri gerçekleştiğinde finansal tablolarda gösterilmesini gerektirir.

#### **Açıklama:**

Tahsil edilip edilmediğine bakılmaksızın işletme ekonomik varlık ve kaynak giriş çıkışlarının gerçekleştiği dönemde finansal tablolarda sunulması esasıdır.

Tahakkuk esasının tek istisnası nakit akış tablosudur. Nakit akış tablosu tahsil esasına göre raporlanır.

### **Paragraf 1.17- İhtiyatlılık**

**İhtiyatlılık**; belirsizlikler nedeniyle tahmin yapılması gereken hallerde varlık ve gelirlerin olduğundan daha fazla, yükümlülük ve giderlerin ise olduğundan daha düşük belirlenmemesi için gerekli dikkatin gösterilmesini ifade eder. Bununla birlikte, ihtiyatlı bir tutum içinde olmak kasıtlı olarak varlıkların veya gelirlerin olduğundan daha düşük, yükümlülüklerin veya giderlerin de olduğundan daha

fazla belirlenmesine izin vermez. Dolayısıyla ihtiyatlılığın gerçeğe uygun sunumu engellememesi gerekir.

#### **Açıklama:**

İhtiyatlılık belirsizlik koşullarında yargıda bulunurken temkinli olmak demektir. İhtiyatlılığın asimetrik bir şekilde arttığı durumlarda muhakkak gerçeğe uygun sunumdan uzaklaşılacaktır.

Bu bölüm ihtiyatlı bir tutumun gereği olarak aşağıdaki hususlara izin verir:

#### **Paragraf 1.18**

İhtiyatlı bir tutumun gereği olarak özellikle,

- a) Sadece dönem sonu itibarıyla oluşmuş kâr finansal tablolara alınabilir,
- b) İlgili olduğu raporlama dönemine veya bundan bir önceki raporlama dönemine ait olan mevcut tüm yükümlülükler finansal tablolara alınır,
- c) Raporlama döneminde kâr ya da zarar edildiğine bakılmaksızın tüm negatif değer düzeltmeleri finansal tablolara alınır.

#### **Paragraf 1.19- Finansal Tabloların Sunumunda Önemlilik**

Nitelik veya fonksiyonları itibarıyla benzer özelliklere sahip işlem ve olayların bir araya getirilmesiyle oluşturulan her bir önemli hesap sınıfı finansal tablolarda ayrı olarak gösterilir. Münferit bir finansal tablo kaleminin önemli olup olmadığı benzer diğer kalemlerle karşılaştırılmak suretiyle belirlenir.

#### **Paragraf 1.20- Birleştirme**

Bir kalemin tek başına önemli olmaması durumunda, bu kalem finansal tablolarda ya da dipnotlarda diğer benzer kalemlerle birleştirilebilir. Bununla birlikte finansal tablolarda ayrı olarak sunulacak kadar önemli olmayan bir kalemin dipnotlarda ayrı olarak sunulması gerekebilir.

#### **Açıklama:**

Söz konusu raporlama ilkesi bir finansal tablo kaleminin önemli olması durumunda ayrı olarak gösterilmesi gerektiği; önemli olmadığı durumlarda ise toplulaştırılarak gösterilebileceği hususunu ele almaktadır. Buna göre işletme, nitelik ve fonksiyonları itibarıyla farklı olan kalemleri, önemsiz olmadıkları sürece ayrı olarak sunacaktır. Ancak bir kalem tek başına önemli değilse, bu kalem finansal tablolardaki veya dipnotlardaki diğer kalemlerle birleştirilecektir.

BOBİ FRS 1.9 paragrafında tanımlanan önemlilik kavramı finansal tabloların sunumunda da geçerlidir. Dolayısıyla finansal tablo kalemlerinin, bireysel veya

topluca, bu finansal tablolara göre karar alan kullanıcıların ekonomik kararlarını etkilemesi bekleniyorsa bu kalemlerin ihmal edilmesinin veya yanlış raporlanmasının önemli olduğu değerlendirilir. Önemlilik, mevcut koşullar içinde değerlendirilen ihmal veya yanlış raporlamanın boyutuna ve niteliğine bağlıdır. Kalemin boyutu, niteliği veya her ikisi birlikte belirleyici faktör olabilir.

Özetle önemlilik ile ilgili temel kıstas bir bilginin finansal tablolarda sunulması veya sunulmaması durumunun finansal tablo kullanıcıların alacakları kararlar üzerindeki etkisini ele almaktır. Bu noktada karar alıcı merci olan finansal tablo hazırlayıcılarının, mesleki yargılarına başvurarak finansal tablo kullanıcıları açısından neyin önemli neyin önemsiz olduğuna karar vermeleri gerekecektir.

Bu doğrultuda raporlama yapan bir işletme, BOBİ FRS uygularken ilgili tüm koşul ve durumları dikkate alarak, dipnotlar da dâhil finansal tablolardaki bilgileri nasıl birleştireceğine karar verir. Ancak işletme, önemli bilgileri önemsiz bilgilerle anlaşılabilir hale getirerek veya farklı nitelik ve fonksiyona sahip önemli kalemleri birleştirerek, finansal tabloların anlaşılabilirliğini azaltamaz.

#### **Örnek 1.6:**

İşletme finansal tablolarını yayımlamak için onayladıktan sonra, çalışanlarının kıdem ve ihbar tazminatı yükümlülüklerini hesaplarken bir hata yaptığını tespit etmiştir. Söz konusu hatanın sadece ilgili yılı kapsadığı ve işletmenin dönem kâr/zararına olan etkisinin 50.000 TL olduğu tespit edilmiştir. İşletmenin dönem net kârı 15.000.000 TL'dir.

Söz konusu hata önemsiz bir hatadır. Hata neticesinde finansal tablolara etki eden tutar finansal tablo kullanıcılarının söz konusu finansal tablolara ilişkin alacakları kararları etkileyecek seviyede değildir.

#### **Örnek 1.7:**

2019 yılında, işletmenin 2018 yılı finansal tablolarının onaylanmasından önce, işletme aleyhine toplu olarak bir dava açılmıştır. Dava, iddialara göre işletmenin tesisinin sebep olduğu çevre kirliliğinin bir topluluk üzerinde sebep olduğu sağlık problemlerini araştırmaktadır. Hukuk müşaviri, %70 ihtimalle davanın işletme aleyhine sonuçlanacağı hususunda yönetimi bilgilendirmiştir. Davanın kaybedilmesi durumunda mahkeme, işletme aleyhine 2.000.000 TL ve 3.000.000 TL arasında bir tazminata karar verecektir.

İşletme 2018 yılı finansal tablolarında, dava için herhangi bir yükümlülük muhasebeleştirilmemiş ya da bu durumla ilgili herhangi bir açıklama yapmamıştır. 31 Aralık 2018 tarihinde sona eren dönem için işletme 800.000 TL'lik kâr raporlamıştır.

Hata önemlidir - kullanıcıların finansal tablolara dayanarak alacakları ekonomik kararları etkileyebilecek niteliktedir.

### **Paragraf 1.21- Mahsup Yasağı (Netleştirme)**

Bu Standartla zorunlu tutulan veya izin verilen hâller dışında, varlık ve yükümlülükler veya gelir ve giderler birbirlerinden mahsup edilemez.

#### **Açıklama:**

İşletme varlıklarını, borçlarını, gelir ve giderlerini finansal tablolarda ayrı ayrı göstermelidir. Çünkü yapılan netleştirmeler kullanıcıların gerçekleştirmiş olan işlemleri ve nakit akışlarını anlamalarını zorlaştıracaktır. Ancak standardın izin verdiği ve işin doğası gereği yapılması gereken netleştirmeler yasak kapsamında değerlendirilemezler.

Varlıkların değer düşüklükleri (örneğin, stok değer düşüklüğü karşılığı ve şüpheli alacaklar değer düşüklüğü karşılığı) indirilerek net tutarıyla ölçülmesi netleştirme olarak değerlendirilmez.

Örneğin hasılat taahhüt edilen mal ve hizmet karşılığında hak kazanılması beklenen tutar üzerinden ölçülmelidir. Finansal tablolara yansıtılan hasılat tutarı tüm ticari iskonto ve miktar indirimlerini yansıtacaktır. İşletme, olağan iş akışı sırasında, hasılat yaratmayan ancak hasılat yaratan ana faaliyetlerle birlikte ortaya çıkan diğer çeşitli işlemler de gerçekleştirir. İşletme, bu işlemlerin sonuçlarını, işlemlerin ve olayların özünü yansıtması durumunda, elde edilen gelirler ile aynı işlemde kaynaklanan ilişkili giderleri netleştirerek sunacaktır.

BOBİ FRS uyarınca ertelenmiş vergi hesaplayan bir şirketin standardın izin verdiği durumda ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülüklerini netleştirerek sunması da yine standart kapsamında gerçekleştirilen bir netleştirme olup herhangi bir aykırılık teşkil etmeyecektir.

#### **Soru 1.2:**

**Kur farklarından kaynaklanan kazanç veya kayıplar ya da ticari amaçla elde tutulan finansal araçlardan kaynaklanan kazanç veya kayıplar, netleştirilerek raporlanabilir mi?**

BOBİ FRS'de bu kapsamdaki bir netleştirme ile ilgili doğrudan bir hüküm bulunmamasıyla birlikte netleştirme standardın izin vermediği ve işin doğası gereği yapılan bir netleştirme olmadığı sürece yasaklanmıştır.

Ancak BOBİ FRS'de hüküm bulunmayan hallerde TFRS'lerde bu kapsamda bir hüküm varsa bu durumda TFRS hükümleri yol gösterici olarak uygulanabilmektedir.

TMS 1'in 35'inci paragrafı benzer işlemlerden kaynaklanan kur farkları ile ilgili kazanç ve kayıpların netleştirilmesi ile ilgili bir istisna tanımıştır. Kur farkları da bu istisna kapsamında değerlendirilebilir ve netleştirilerek raporlanabilir. Ancak bu netleştirmenin yapılabilmesinin tek koşulu söz konusu kazanç ve kayıpların önemli olmamasına bağlıdır. Eğer netleştirilmek istenen tutarlar gerçekten finansal tablo kullanıcılarının alacakları kararları etkileyebilecek seviyede önemli ise söz konusu netleştirmeye bu durumda da izin verilmemektedir.

### Örnek 1.8:

1 Aralık 2018 tarihinde bir işletme maddi duran varlığı olarak sınıflandırdığı bir binayı 3.500.000 TL'ye satmıştır. Binanın satış tarihinde defter değeri 2.000.000 TL'dir. Emlakçı satış hasılatının %10'luk tutarını komisyon olarak alacaktır. Satışla ilgili katlanılan masraflar ise 10.000 TL'dir.

Satış Fiyatı:3.500.000 TL

Kesilen Komisyon Tutarı:  $3.500.000 * \%10=350.000$  TL

Masraf:10.000 TL

Net Elden çıkarma kazancı:  $3.500.000$  TL –  $350.000$  TL –  $10.000 = 3.140.000$  TL

Net Kazanç:  $3.140.000$  TL –  $2.000.000 = 1.140.000$  TL

İşletmenin bu şekilde sunmuş olduğu net kazanç mahsup etme ilkesine aykırı bir durum değildir. Kısacası bu durumda mahsup etme bir gerekliliktir.

### Örnek 1.9:

Perakende sektöründe faaliyet gösteren bir A işletmesi sahibi olduğu ve kullanmadığı gayrimenkullerini yatırım amaçlı olarak sınıflandırarak kiraya vermiştir. İşletmenin hali hazırda kullandığı yönetim binası ise üçüncü bir taraftan kiralanmıştır.

İşletme yatırım amaçlı gayrimenkullerinden yıllık 1.050.000 TL kira geliri elde etmekte olup, yönetim binası olarak kullandığı bina için ise üçüncü taraflara yıllık 650.000 TL kira ödemektedir. İşletme yılsonu finansal tablolarında kira gelirlerini ve giderlerini netleştirerek 400.000 TL kira geliri raporlamıştır.

İşletme tarafından yapılan netleştirme bu bölüm uyarınca izin verilen bir netleştirme değildir. İşleminin özünün kira işlemi olması söz konusu işlemlerden kaynaklı tutarların netleştirilerek gösterilebileceği anlamını taşımamaktadır. Bu durumda işletmenin her iki gelir ve gideri ayrı ayrı ilgili gelir ve gider gruplarında sınıflandırarak göstermesi gerekecektir.

### **Paragraf 1.22- Raporlamanın Sıklığı**

Finansal tabloların yılda en az bir defa sunulması gerekir. Raporlama dönemi sonunun değişmesi sonucu yıllık finansal tabloların bir yıldan daha uzun ya da daha kısa bir süre için sunulması durumunda, aşağıdaki hususlar dipnotlarda açıklanır:

- a) İşletmenin raporlama döneminin değiştiği,
- b) Daha uzun veya daha kısa bir dönem kullanılmasının nedeni ve
- c) Finansal tablolarda yer alan tutarların (dipnotlar da dâhil olmak üzere) tam anlamıyla karşılaştırılabilir olmadığı.

### **Açıklama:**

İşletmeler finansal tablolar setini en az yılda bir kez sunmalıdır. Normal koşullar altında bir finansal tablo dönemi 12 aylık bir dönemi kapsıyor olup; genellikle de her yıl aynı tarihlerde sunulur.

Ancak işletmelerin bazı durumlarda finansal tablolarını 12 aydan daha uzun ya da daha kısa olarak hazırlayabileceği hususuna da bu bölümde açıklık getirilmiştir.

İşletmelerin bir hesap döneminden daha kısa veya daha uzun finansal tablo sunmaları hususu; yaygın olarak raporlama tarihinde resmî bir değişiklik olduğunda veya işletmelerin ilk yıl mali tabloları ile tasfiye mali tablolarını sunmaları durumlarında ortaya çıkar. Ancak böyle bir durumda bölüm hükümlerine uyum sağlamak adına işletmelerin finansal tablolarında ilave açıklamalar yapmaları gerekmektedir.

### **Örnek 1.10:**

A işletmesinin raporlama dönemi 31 Ekim'dir. A işletmesinin sahibi (ana ortaklığı) olan yurtdışındaki B işletmesinin raporlama dönemi ise 31 Aralık'tır. A işletmesi B işletmesi ile raporlama tarihlerindeki tutarlılığı sağlamak adına yetkili otoritelerden gerekli izinleri almış ve raporlama dönemini B işletmesi ile uyumlu olarak 31 Aralık olarak belirlemiştir.

En son yıllık finansal tablolarını 31 Ekim 2018 tarihinde hazırlayan A işletmesi 2019 yılı finansal tablolarını 31 Aralık 2019 tarihinde hazırlayacak ve raporlama dönemi de doğal olarak 14 ay olacaktır.

İşletme bu bölüm hükümlerine uyum sağlanması adına Paragraf 1.22'de belirtilen zorunlu açıklamaları yapmak durumundadır. İşletme 31 Aralık 2019 tarihli finansal tablo dipnotlarında söz konusu hususa aşağıdaki şekilde açıklık getirebilir:

### ***Dipnot-2 Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Esaslar***

#### ***Raporlama Dönemi***

31 Ekim olan raporlama dönemi yurtdışındaki ana işletmenin raporlama dönemi ile uyumlu olmak adına 31 Aralık olarak değiştirilmiştir. Bu durumda 31 Aralık 2019 olarak raporlarda sunulan tutarlar 14 aylık tutarlardır. Finansal tablolarda yer verilen bir önceki döneme ait tutarlar ise 12 aylık olarak sunulmuştur. Dolayısıyla bu gerekçelerle Kâr veya Zarar Tablosu, Özkaynak Değişim Tablosu, Nakit Akış Tablosu ve Dipnotlar ile ilgili sunulan karşılaştırmalı tutarlar tam anlamıyla karşılaştırılabilir değildir.

### **Paragraf 1.23- Karşılaştırmalı Bilgi**

Bu Standardın, aksine izin verdiği veya aksini zorunlu kıldığı durumlar dışında (örneğin, 1.25A paragrafı ile “Geçiş Hükümleri” bölümünün 27.3 paragrafında karşılaştırmalı finansal tabloların sunulmamasına yönelik muafiyetler verilmektedir) cari raporlama dönemine ait finansal tablolarda yer alan tutarların tamamının önceki raporlama dönemine ilişkin tutarlarla birlikte karşılaştırmalı olarak sunulması gerekir. Cari raporlama dönemine ait finansal tabloların anlaşılması açısından gerekli olduğu durumlarda, dipnotlarda yer alan açıklayıcı nitelikteki bilgiler için de karşılaştırmalı bilgi verilir.

### **Paragraf 1.24**

Karşılaştırmalı sunum bakımından, Finansal Durum Tablosu, Kâr veya Zarar Tablosu, Nakit Akış Tablosu, Özkaynak Değişim Tablosu ve bunlara ilişkin dipnotlar her biri en az iki raporlama dönemini kapsayacak şekilde sunulur.

### **Açıklama:**

Bu hüküm uyarınca finansal tablolarda yer alan tutarların karşılaştırmalı olarak sunulması kuraldır. Ancak bazı durumlarda bu kurala muafiyet getirildiği belirtilmiştir. Buna göre 1.25A paragrafı ve 27.3 paragrafında karşılaştırmalı sunum kuralına ilişkin muafiyetler bulunmaktadır.

BOBİ FRS Bölüm 27 Geçiş Hükümleri'nin 27.3 paragrafı uyarınca daha önce TFRS'yi uygulayan işletmeler hariç, BOBİ FRS'yi ilk kez uygulayan bir işletmenin geçmiş dönem veya dönemlere ait karşılaştırmalı finansal tablolarını sunması gerekmez. Bu muafiyetten yararlanan işletmeler cari raporlama dönemine ait finansal tabloları ile birlikte cari raporlama döneminin başlangıcına ait Finansal Durum Tablosunu (açılış Finansal Durum Tablosunu) bu Standarda göre sunar ve cari raporlama döneminin başlangıcı bu Standarda geçiş tarihi olarak dikkate alınır. Bu hüküm uyarınca önceki finansal raporlama çerçevesine göre düzenlenen geçmiş dönem veya dönemlere ait finansal tablolar karşılaştırmalı finansal tablolar olarak sunulamaz.

Bir işletmenin finansal tablolarını karşılaştırmalı olarak sunduğunu beyan edebilmesi için asgari olarak ilgili dipnotların yanı sıra aşağıdaki finansal tablolara yer vermelidir;

- İki finansal durum tablosu
- İki kar veya zarar tablosu
- İki nakit akış tablosu
- İki özkaynak değişim tablosu

Açıklayıcı nitelikteki bilgilerin de karşılaştırmalı sunulması hususu ile ilgili olarak bazı özellikli durumlarda işletmeler önceki dönemlerde finansal tablo dipnotlarında açıklayıcı bilgiler sunabilir. Finansal tablo kullanıcıları açısından müteakip dönemde önceki dönemde sunulan açıklayıcı bilgiye ilişkin gelişmeleri öğrenmek bir ihtiyaç haline dönüşebilir. Böyle bir durumda ise önceki döneme ait yapılan açıklayıcı bir bilgi ile ilgili takip eden dönemde finansal tablo kullanıcılarına sunulacak bu kapsamda da karşılaştırma sağlanabilir.

**Soru 1.3:**

**Karşılaştırmalı olarak sunulması gereken açıklayıcı bilgiye nasıl bir örnek verebiliriz?**

Örneğin bir işletmenin önceki dönemde finansal tablo dipnotlarında dikkat çektiği önemli bir davası olduğunu varsayalım. İşletmenin takip eden dönemde bir önceki yıl açıklamış olduğu dava ile ilgili ne gibi gelişmeler olduğu, ne aşamada olduğu, sonuçlanıp sonuçlanmadığı, bir belirsizlik varsa söz konusu belirsizliğin nasıl çözülmesi gerektiği hususlarında ilave bilgiler sunması gerekecektir. Takip eden dönemde dava ile ilgili yapılacak açıklamalar finansal tablo kullanıcılarının söz konusu açıklayıcı bilgiyi karşılaştırmalı olarak ele almalarını sağlayacaktır.

**Soru 1.4:**

**İşletmeler standart kapsamında belirlenen karşılaştırmalı bilgilerin ötesinde finansal tablolarında karşılaştırmalı bilgi sunabilirler mi?**

İşletmeler standart kapsamında belirlenen asgari karşılaştırmalı bilgilerin yanı sıra;

- Gönüllü olarak açıklayıcı ek bilgileri,
- Yasalar ve diğer düzenlemeler tarafından gerekli kılınan karşılaştırmalı bilgileri sunabilirler.

**Soru 1.5:**

**Karşılaştırmalı bilgilerin yeniden düzenlenmesinin gerekli olduğu durumlar söz konusu mudur?**

İşletmeler;



- Bir standardın geriye dönük olarak uygulama gerektirmesi,
- Muhasebe politikalarında bir değişiklik olması veya
- Bir önceki döneme ilişkin hataların düzeltilmesi

durumunda karşılaştırmalı bilgilerinin de düzeltmek zorundadır. Bu husus finansal tablo kullanıcılarına daha faydalı, güvenilir ve karşılaştırılabilir bir bilgi sağlayacaktır.

#### **Soru 1.6:**

**Cari döneme ait tutarların önceki döneme ait tutarlar ile karşılaştırılabilir olmadığı durumlarda ne yapılır?**

Cari döneme ait tutarların önceki döneme ait tutarlarla karşılaştırılabilir olmaması durumunda; bu husus gerekçeleriyle birlikte dipnotlarda açıklanır.

#### **Soru 1.7:**

**Hangi durumlarda üçüncü bir tablo olarak finansal durum tablosunun sunulması gerekir?**

Bazı özellikli durumlarda işletmelerin karşılaştırmalı tabloların yanı sıra bir de üçüncü bir finansal durum tablosu sunması gerekli olabilmektedir. Aşağıdaki hallerde yapılan değişiklikler dönem başındaki finansal durum tablosunda önemli bir etki meydana getiriyorsa üçüncü bir finansal durum tablosu yayımlama ihtiyacı doğar;

- Bir muhasebe politikası geriye dönük olarak uygulandığında,
- Finansal tablo kalemleri geriye dönük olarak düzeltildiğinde,
- Finansal tablo kalemleri yeniden sınıflandırıldığında.

İşletmeler böyle bir durumda cari dönem finansal durum tablosu, önceki dönem finansal durum tablosu ve bir önceki dönemin başındaki finansal durum tablosunu karşılaştırmalı olarak sunarlar.

#### **Soru 1.8:**

**Bir işletme faaliyette bulunduğu sektörü düzenleyen bir mevzuat çerçevesine göre finansal tablolarını 3 yıllık karşılaştırmalı olarak hazırlamak zorundadır. Bu zorunluluk BOBİ FRS hükümlerine bir aykırılık teşkil eder mi?**

BOBİ FRS’de bu konu ile ilgili doğrudan bir açıklama ve düzenleme olmamakla birlikte; TMS 1’in 38/C paragrafında “TFRS’lere uygun olarak hazırlandığı sürece, işletme TFRS’lerde öngörülen asgari karşılaştırmalı finansal tablolara ilave olarak karşılaştırmalı bilgi sunabilir. İlave karşılaştırmalı bilgi 10’uncu paragrafta belirtilen tablolardan bir veya daha fazlasını içerebilir, başka bir ifadeyle söz konusu karşılaştırmalı bilgilerin tam bir finansal tablolar setini kapsamaması gerekmez. Bu durumda, işletme ilave tablolara ilişkin dipnot bilgisini sunar.” hükmü yer almaktadır.

Söz konusu hüküm doğrultusunda işleme tabi olduğu mevzuat çerçevesinde üç yıllık karşılaştırmalı finansal tabloları sunabilir. Bu durum BOBİ FRS’ye herhangi bir aykırılık teşkil etmeyecektir.

### **Paragraf 1.25- Sunumda Tutarlılık**

Cari raporlama dönemine ait tutarların önceki raporlama dönemine ait tutarlarla karşılaştırılabilir olmaması durumunda, bu husus gerekçeleriyle birlikte dipnotlarda açıklanır.

#### **Açıklama:**

Sunumda tutarlılık ilkesi, finansal tabloların karşılaştırılabilirliğinin sağlanması ve yıllar itibari ile yorumlanabilir bilgi sağlanması adına önemli bir genel ilkedir. Ancak bazı istisnai durumlarda bu ilke uygulanmayabilir. Bu durumlarda söz konusu husus dipnotlarda açıklanarak finansal tablo kullanıcıları bilgilendirilecektir.

### **Paragraf 1.25A – Cari Dönemde Konsolide Finansal Tablo Sunmaya Başlayan İşletmeler**

“Konsolide Finansal Tablolar” bölümü uyarınca tam konsolidasyon yöntemine göre konsolide edilmesi gereken **bağlı ortaklığı** bulunmasına rağmen bu Standart zorunlu kılmadığı için bir önceki raporlama döneminde konsolide finansal tablolar sunmayan bir işletme, cari raporlama döneminde zorunlu ya da isteğe bağlı olarak **konsolide finansal tablolar** sunmaya başlamış olabilir. Cari raporlama döneminde büyük işletme olarak değerlendirilmeye başlayan ve bir önceki raporlama döneminde isteğe bağlı olarak konsolide finansal tablolar sunmayan bir işletme bu duruma örnek olarak verilebilir. Bu işletmelerin 1.23 paragrafında öngörülen şekilde geçmiş dönem veya dönemlere ait karşılaştırmalı konsolide finansal tablolarını sunmaları gerekmez. Bu muafiyetten yararlanan işletmeler cari raporlama dönemine ait konsolide finansal tabloları ile birlikte sadece cari raporlama döneminin başlangıcına ait Konsolide Finansal Durum Tablosunu sunar. Bu muafiyetten yararlanmayan işletmeler, geçmiş dönem veya dönemlere ait karşılaştırmalı finansal tablolarını sunması durumunda karşılaştırmalı olarak sunulan en erken dönemin başlangıcına ait ilave bir Konsolide Finansal Durum Tablosu da sunar.

### **Açıklama:**

1.23 paragrafı uyarınca finansal tablolarda yer alan tutarların karşılaştırmalı olarak sunulması genel kuraldır. Ancak söz konusu kuralın istisnalarından biri olan bu hüküm ile konsolide edilmesi gereken **bağlı ortaklığı** bulunmasına rağmen BOBİ FRS'de zorunlu kılınmadığı için bir önceki raporlama döneminde konsolide finansal tablolar sunmayan, ancak cari raporlama döneminde zorunlu ya da isteğe bağlı olarak **konsolide finansal tablolar** sunmaya başlamış bir işletmenin karşılaştırmalı finansal tablo sunması gerekmeyecektir.

#### **Soru 1.9:**

**Bir önceki raporlama döneminde de bağlı ortaklığı bulunan fakat zorunluluğu bulunmadığı için konsolide finansal tablolar sunmayan, cari raporlama döneminde ise zorunlu ya da isteğe bağlı olarak ilk kez konsolide finansal tablolar sunmaya başlayan bir işletme 1/1/2018 tarihinde başlayan raporlama dönemine ait konsolide finansal tablolarının sunulmasında muafiyetten yararlanması ve yararlanmaması durumlarında hangi konsolide finansal tabloları sunacaktır?**

Muafiyetten yararlanması durumunda işletme; 1/1/2018 tarihinde başlayan döneme (cari raporlama dönemine) ait konsolide finansal tabloları ile 1/1/2018 tarihindeki konsolide Finansal Durum Tablosunu sunacaktır.

Muafiyetten yararlanmaması durumunda işletme; 1/1/2018, 1/1/2017 tarihlerinde başlayan dönemlere ait konsolide finansal tabloları ile 1/1/2017 tarihindeki konsolide Finansal Durum Tablosunu sunacaktır.

#### **Paragraf 1.25B- Dipnot Açıklamaları**

1.25A paragrafında belirtilen muafiyetten yararlanan işletmeler cari raporlama döneminin başlangıcına ait Konsolide Finansal Durum Tablosuyla, muafiyetten yararlanmayan işletmeler ise karşılaştırmalı olarak sunulan en erken dönemin başlangıcına ait ilave Konsolide Finansal Durum Tablosuyla ilgili dipnot açıklamalarını yapar...

#### **Paragraf 1.25B- Münferit Finansal Tablolar**

...Ayrıca, bu işletmeler "Konsolide Finansal Tablolar" bölümü uyarınca, konsolide finansal tabloların yanı sıra cari raporlama dönemi ile geçmiş dönem veya dönemlere ait karşılaştırmalı **münferit finansal tablolarını** sunmakla yükümlüdür.

### **Açıklama:**

1.25A paragrafında belirtilen muafiyet yalnızca konsolide finansal tabloların sunumunda geçerlidir. Dolayısıyla bu muafiyet münferit finansal tablolar için geçerli değildir. Yani işletme 1.25A paragrafındaki muafiyetten yararlırsa dahi (konsolide

karşılaştırmalı finansal tablolar sunmasa dahi) münferit finansal tablolarını karşılaştırmalı olarak sunacaktır.

### **Paragraf 1.26- Sunumda Tutarlılık İlkesinin İstisnası**

Finansal tablo kalemlerinin sunumunda ve sınıflandırılmasında dönemler itibarıyla herhangi bir değişiklik yapılamaz. Ancak, işletme faaliyetlerinin niteliğinde önemli bir değişiklik olması veya finansal tabloların gözden geçirilmesi sonucunda, “Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar” bölümünde yer alan muhasebe politikalarının seçimine ve uygulanmasına ilişkin kıstaslar açısından başka bir sunum veya sınıflandırmanın daha uygun olacağının açık olması ya da bu Standartta yapılan bir değişikliğin bunu zorunlu kılması hallerinde bu ilke uygulanmaz.

### **Açıklama:**

Bazı istisnai durumlarda sunumda tutarlılık ilkenin uygulanmaması finansal tablo kullanıcıları açısından daha güvenilir ve faydalı bilgi sağlayabilir. Böyle bir durumda sunumun karşılaştırmayı engellemeyecek şekilde süreklilik göstermesi gerekmektedir.

Örneğin, önemli bir elde etme veya elden çıkarma ya da finansal tabloların sunulmasının yeniden gözden geçirilmesi finansal tabloların farklı bir biçimde sunulması gereğini ortaya çıkarabilir. İşletme, finansal tabloların sunulmasını ancak değiştirilmiş sunuluş, finansal tabloların kullanıcılarına daha güvenilir ve geçerli bilgi sağlıyorsa ve değiştirilmiş biçim karşılaştırmayı engellemeyecek şekilde süreklilik gösterecekse değiştirir.

Ya da bir BOBİ FRS hükmü finansal tablo kaleminin sunumunda veya sınıflandırılmasında değişiklik yapılmasını zorunlu kılmışsa işletme bu finansal tablo kaleminin sunumunu veya sınıflandırmasını değiştirir.

### **1.26A- Finansal Tablo Kalemlerinin Sunumunda veya Sınıflandırılmasında Değişiklik**

Finansal tablo kalemlerinin sunumunda veya sınıflandırılmasında değişikliğe gidildiğinde, karşılaştırmalı olarak sunulan dönem veya dönemlere ait finansal tablolardaki değişiklikten etkilenen kalemler **mümkün olduğu** sürece yeniden sınıflandırılır. Bu durumda, yeniden sınıflandırmanın niteliği, gerekçesi ve karşılaştırmalı finansal tablo kalemleri üzerinde tutar olarak etkisi dipnotlarda açıklanır. Karşılaştırmalı olarak sunulan dönem veya dönemlere ait finansal tablolardaki değişiklikten etkilenen kalemlerin yeniden sınıflandırılması mümkün olmadığında, yeniden sınıflandırma yapılamamasının gerekçeleri ve yeniden sınıflandırma yapılabilseydi hangi kalemlerin etkileneceği hakkında dipnotlarda açıklama yapılır.

### **Açıklama:**

Bilgilerin dönemler itibarıyla karşılaştırılabilirliğinin artırılması, özellikle tahminlerde kullanmak amacıyla finansal bilgilerdeki eğilimlerin değerlendirilmesini sağlayarak, finansal tablo kullanıcılarının ekonomik karar almalarında yardımcı olur. Dolayısıyla cari dönemde finansal tablo kalemlerinin sunumunda veya sınıflandırılmasında değişikliğe gidilmesi durumunda söz konusu finansal tablo kalemleri, karşılaştırmalı dönemlerde de yeniden sınıflandırılarak sunulacaktır.

Bazı durumlarda, cari dönemle karşılaştırılabilirliği sağlamak amacıyla belirli bir geçmiş döneme ait karşılaştırılabilir bilginin yeniden sınıflandırılması mümkün olmamaktadır. Örneğin işletme, verileri geçmiş dönem veya dönemlerde yeniden sınıflandırmaya imkân verecek şekilde toplamamış olabilir ve bilgilerin yeniden oluşturulması mümkün olmayabilir. Böyle bir durumda dipnotlarda gerekli açıklama yapılacaktır.

#### **Paragraf 1.27- Finansal Tablolarda Yer Verilmesi Gereken Bilgiler**

Finansal tablolar ve dipnotlar, varsa, birlikte yayımlandığı belgelerden açıkça ayırt edilecek şekilde gösterilir.

#### **Paragraf 1.28**

Aşağıdaki bilgilere finansal tablolarda açık bir şekilde yer verilir ve sunulan bilgilerin anlaşılması açısından gerekli hallerde söz konusu bilgiler tekrarlanır:

- a) Raporlayan işletmenin ticaret unvanı ve önceki raporlama döneminden bu yana unvanda meydana gelen değişiklikler,
- b) Finansal tabloların tek bir işletmenin finansal tabloları mı yoksa konsolide finansal tablolar mı olduğu,
- c) Raporlama döneminin sona erdiği tarih ve finansal tabloların kapsadığı dönem,
- d) Finansal tabloların sunulduğu para birimi ve
- e) Finansal tablolarda yer alan tutarlarda yuvarlama yapılmış ise, yuvarlamanın derecesi.

### **Açıklama:**

Bu hüküm finansal tablolarda verilmesi gereken asgari bilgilere dikkat çeker. Yukarıda sayılan hükümler birer örnek niteliği taşımakta olup işletmelerce finansal tablo kullanıcısının ihtiyacı olan faydalı bilgiye ulaşması açısından genişletilebilir.

**Konsolide Finansal Tablo;** Ana ortaklığın ve onun bağlı ortaklıklarının varlıklarının, borçlarının, özkaynaklarının, gelirlerinin, giderlerinin ve nakit akışlarının tek bir işletmeninki gibi sunulduğu, bir topluluğa ait finansal tablo olarak tanımlanmaktadır.

**Bireysel Finansal Tablo;** bağlı ortaklıklardaki, iş ortaklıklarındaki ve iştiraklerdeki yatırımlarını, maliyet bedeli üzerinden, "Finansal Araçlar ve Özkaynaklar" bölümü hükümleri uyarınca ya da "İştiraklerdeki Yatırımlar" bölümü hükümleri uyarınca

öz kaynak yöntemini kullanarak muhasebeleştirilmeyi tercih eden işletmeler tarafından sunulan finansal tablolar olarak tanımlanır.

Bir işletmenin finansal tablolarının sunumunda söz konusu finansal tabloların konsolide mi yoksa bireysel mi olduğunun açıklanması finansal tablo kullanıcılarının söz konusu finansal tablolar nezdinde alacakları kararları doğrudan etkileyecek önemli bir husustur.

**Raporlama Dönemi**, finansal tabloların veya ara dönem finansal raporların kapsadığı dönem olarak; **Raporlama Tarihi** ise, finansal tabloların ve ara dönem finansal raporların kapsadığı son dönemin kapanış tarihi olarak tanımlanmıştır.

İşletmeler “Yabancı Para Çevrim İşlemleri” bölümü uyarınca “ağırlıklı kullanılan para birimi”ni belirlemek zorundadırlar. Ağırlıklı kullanılan para birimi ile finansal tabloların sunulduğu para birimi genellikle aynıdır. Ancak her halükarda finansal tabloların sunulduğu para birimi açıklanır.

**Örnek 1.11:**

Paragraf 1.28 uyarınca finansal tablolarda yer verilmesi gereken bilgilere ilişkin olarak örnek bir açıklamaya aşağıda yer verilmiştir (Yuvarlama rakamı olarak bin TL esas alınmıştır.).

**ABC ANONİM ŞİRKETİ**

**31 ARALIK 2019 TARİHİ İTİBARIYLA KONSOLİDE FİNANSAL DURUM TABLOSU**

(tutarlar aksi belirtilmedikçe bin Türk Lirası (“TL”) olarak ifade edilmiştir)

<i>Dipnot</i>	<i>Bağımsız Denetimden Geçmiş</i>	
	<i>31 Aralık 2019</i>	<i>31 Aralık 2018</i>
....	....	....
....	....	....

**Dipnot 1-Grubun Organizasyon Yapısı Ve Faaliyet Konusu**

ABC Anonim Şirketi (“Şirket”) ve Bağlı Ortaklıkları (hepsi birlikte “Grup” olarak adlandırılacaktır.); dayanıklı tüketim malları alanında, üretim, pazarlama, satış ve satış sonrası hizmetleri yürütmektedir. Grup Türkiye ve Azerbaycan’da faaliyetlerini gerçekleştirmektedir.

Şirketin merkez adresi ..... Mah. .... Cad. No:../. Şişli-İstanbul’dur.

### 3.4. FİNANSAL DURUM TABLOSU

#### Paragraf 1.29- Finansal Durum Tablosu

Finansal Durum Tablosu, işletmenin finansal durumu hakkında bilgi vermek üzere hazırlanan ve işletmenin belirli bir tarihteki varlık, yükümlülük ve özkaynaklarını gösteren tablodur.

#### Soru 1.10:

#### Finansal Durum tablosu hangi hesap kalemlerini içerebilir?

- Nakit ve Nakit Benzerleri (Bölüm 2)
- Maddi Duran Varlıklar (Bölüm 12)
- Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller (Bölüm 13)
- Finansal Yatırımlar (Bölüm 9)
- Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar (Bölüm 10-11)
- Canlı Varlıklar (Bölüm 7)
- Stoklar (Bölüm 6)
- Ticari Alacaklar ve Diğer Alacaklar (Bölüm 9)
- Ticari ve Diğer Borçlar (Bölüm 9)
- Karşılıklar (Bölüm 19)
- Finansal Borçlar (Bölüm 9)
- Dönem Vergisi ile İlgili Varlıklar ve Borçlar (Bölüm 23)
- Ertelenmiş vergi Varlık ve Yükümlükleri (Bölüm 23)
- Kontrol Gücü Olmayan Paylar (Bölüm 21)

**Örnek 1.12:**

BOBİ FRS metninde de yer alan finansal tablo formatlarından münferit bir finansal durum tablosu aşağıdaki gibidir.

**ABC ANONİM ŞİRKETİ**
**31 ARALIK 2019 TARİHİ İTİBARIYLA DENETİMDEN GEÇMİŞ MÜNFERİT FİNANSAL DURUM TABLOSU**

(tutarlar aksi belirtilmedikçe Türk Lirası ("TL") olarak ifade edilmiştir)

	<i>Dipnot</i>	<b>31 Aralık 2019</b>	<b>31 Aralık 2018</b>
<b>VARLIKLAR</b>			
<b>Dönen Varlıklar</b>			
Nakit ve Nakit Benzerleri	<b>4</b>	389.610	351.000
Finansal Yatırımlar	<b>5</b>	169.830	153.000
Ticari Alacaklar	<b>6</b>	849.150	765.000
Diğer Alacaklar	<b>7</b>	42.180	38.000
<i>Ortaklardan Alacaklar</i>		<i>38.000</i>	<i>38.000</i>
Stoklar	<b>8</b>	753.912	679.200
<b>Toplam Dönen Varlıklar</b>		<b>2.204.682</b>	<b>1.986.200</b>
<b>Duran Varlıklar</b>			
Ticari Alacaklar	<b>6</b>	249.750	225.000
Finansal Yatırımlar	<b>5</b>	482.850	435.000
<i>İştiraklerdeki Yatırımlar</i>		<i>482.850</i>	<i>435.000</i>
Maddi Duran Varlıklar	<b>9</b>	964.590	869.000
<b>Toplam Duran Varlıklar</b>		<b>1.697.190</b>	<b>1.529.000</b>
<b>TOPLAM VARLIKLAR</b>		<b>3.901.872</b>	<b>3.515.200</b>
<b>KAYNAKLAR</b>			
<b>Kısa Vadeli Yükümlükler</b>			
Finansal Yükümlülükler	<b>10</b>	375.180	338.000



Ticari Borçlar	6	772.560	696.000
Kısa Vadeli Karşılıklar	11	74.370	67.000
<i>Kıdem Tazminatı Karşılığı</i>		74.370	67.000
<b>Toplam Kısa Vadeli Yükümlükler</b>		<b>1.222.110</b>	<b>1.101.000</b>
<b>Uzun Vadeli Yükümlülükler</b>			
Finansal Yükümlükler	10	554.112	499.200
Ticari Borçlar	6	385.170	347.000
Uzun Vadeli Karşılıklar	11	263.070	237.000
<i>Kıdem Tazminatı Karşılığı</i>		263.070	237.000
<b>Toplam Uzun Vadeli Yükümlükler</b>		<b>1.202.352</b>	<b>1.083.200</b>
<b>ÖZKAYNAKLAR</b>			
Sermaye	12	1.000.000	1.000.000
Kar Yedekleri	13	123.210	111.000
<i>Yasal Yedekler</i>		123.210	111.000
Geçmiş Yıl Karları	12	132.200	20.000
Dönem Net Karı	12	222.000	200.000
<b>Toplam Özkaynaklar</b>		<b>1.477.410</b>	<b>1.331.000</b>
<b>TOPLAM KAYNAKLAR</b>		<b>3.901.872</b>	<b>3.515.200</b>

### Paragraf 1.30- Finansal Durum Tablosu Unsurları

Finansal Durum Tablosunun unsurları varlıklar, yükümlülükler ve özkaynaklardır.

### Paragraf 1.31

Varlıklar, geçmişte meydana gelen olaylar sonucunda ortaya çıkan ve hâlihazırda işletmenin kontrolünde olup gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlaması beklenen değerlerdir.

### **Paragraf 1.32**

Yükümlülükler, geçmişte meydana gelen olaylardan kaynaklanan ve yerine getirilmesi durumunda ekonomik faydası olan değerlerin işletmeden çıkışına neden olacak mevcut mükellefiyetlerdir.

### **Soru 1.11:**

**Varlık tanımının karşılanması için varlığın fiziksel bir forma sahip olması gerekli midir?**

Hayır. Varlığın varlık tanımını karşılaması için fiziksel bir formunun olması gibi bir şart söz konusu değildir. Bu hususa patentler ve isim hakları gibi maddi olmayan varlıkları örnek olarak gösterebiliriz.

### **Soru 1.12:**

**Varlık tanımında yer verilen kontrol kavramı, ilgili varlık yasal sahipliğinin elde tutulması gerektiğine mi işaret eder?**

Bir varlığın gelecekteki ekonomik faydası üzerindeki kontrol genellikle ilgili varlığın yasal sahipliğinden kaynaklanır. Ancak bu bir zorunluluk değildir. Örneğin bir finansal kiralama kapsamında elde tutulan varlığın yasal sahipliği üçüncü bir tarafa ait olmasına rağmen kiracı söz konusu varlıktan elde edilecek faydayı kontrol altında tutabiliyorsa varlık olarak muhasebeleştirilebilir. Dolayısıyla yasal anlamda bir sahiplik ilgili varlık üzerinde kontrol olduğunun veya olmadığının mutlak şartı değildir.

### **Örnek 1.13:**

Türkiye’de Süper Lig’de faaliyette bulunan futbol kulübü ABC, alt yapısından yetiştirmiş olduğu Bay A’yı Almanya kulübü DEF’ye 10.000.000 Euro’ya satmıştır. Kulüp DEF Bay A’yı 10.000.000 Euro’nun üstünde başka bir kulübe satarsa; yapılan satış sözleşmesi kapsamında Kulüp ABC’ye bir sonraki satış tutarının %20’si kadar ilave ödeme yapacaktır. Kulüp ABC sözleşme bedelinin %20’si olan 2.000.000 Euro’yu Kulüp DEF’den alacak olarak muhasebelemiştir.

İşletmenin yapmış olduğu muhasebe kaydı yanlıştır. Çünkü Bay A’nın ikinci kez satışı üzerine yapılan bir sözleşme kapsamında Kulüp ABC’nin gelecekte bir ekonomik fayda sağlayacağı hususu net değildir.

Ayrıca Kulüp ABC her ne kadar sözleşmeye bağlı olan hakkı elinde bulundursa da; söz konusu futbolcu ikinci bir kulübe satılmayabilir ya da sözleşme

kapsamında belirlenen tutarın altında bir tutarla satılabilir. Böyle bir durumda kontrol işletmede de değildir.

### **Paragraf 1.33- Sınıflandırma Koşulu**

1.31 ve 1.32 paragraflarında yer alan tanımlar, varlık ve yükümlülüklerin temel özelliklerini açıklamakta, bunların Finansal Durum Tablosunda yer alabilmesi için karşılımları gereken temel ölçütleri belirlememektedir. Bu nedenle, varlık ve yükümlülük tanımı, finansal tablolara yansıtma ölçütlerini karşılamadığı için Finansal Durum Tablosunda yer verilemeyen varlık ve yükümlülükleri de kapsamaktadır. Varlık ve yükümlülük tanımını karşılayan bir kalem, ancak aşağıdaki ölçütleri sağlaması halinde Finansal Durum Tablosuna alınır:

- a) İlgili kaleme ilişkin gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye girişinin veya işletmeden çıkışının **muhtemel** olması ve
- b) Maliyetinin veya değerinin güvenilir olarak ölçülebilmesi.

### **Açıklama:**

Bu bölüm kapsamında yapılan varlık, yükümlülük ve özkaynak tanımlarının karşılanması söz konusu varlık ve yükümlülüklerin finansal durum tablosunda sınıflandırılması adına yeterli değildir. Bu kapsamda yapılan tanım geniş kapsamlı bir tanım olup; söz konusu tanıma uyan kalemlerin finansal durum tablosunda sınıflandırılması gerektiği gibi bir çıkarımda bulunmak doğru olmayacaktır.

Bu bölüm kapsamında tanımları karşılayan varlık, yükümlülük ve özkaynak kalemlerinin finansal durum tablosunda sunulması için muhasebeleştirme kriterlerini de karşılaması gerekecektir. Söz konusu kriterler Paragraf 1.33'de de açıklandığı şekli ile ekonomik fayda giriş veya çıkışının muhtemel olması ve maliyetlerin güvenilir bir biçimde ölçülmesi gerekecektir.

Ekonomik fayda giriş çıkışının muhtemel olmadığı veya maliyetlerin güvenilir bir biçimde ölçülemediği durumlarda söz konusu varlık veya yükümlülük finansal tablolara yansıtılmamaktadır.

Bir varlığın beklenen ekonomik faydası, işletmeye nakit ve nakit benzeri akımına doğrudan ve dolaylı olarak katkı sağlayacak potansiyeldir. Potansiyel, işletmenin esas faaliyetlerinin parçası olan üretken bir birim olabileceği gibi, nakde ve nakit benzerlerine çevrilebilen veya üretim maliyetlerini azaltan bir bilgi gibi, işletmenin nakit çıkışını azaltma kapasitesi şeklinde de ortaya çıkabilir.

Bir varlığın taşıdığı gelecekte oluşacak ekonomik yarar işletmeye birkaç şekilde gelebilir. Örneğin, bir varlık:

(a) İşletme tarafından satılan mal ve hizmetlerin üretiminde tek başına veya diğer varlıklarla beraber kullanılabilir,

(b) Diğer varlıklarla değiştirilebilir (Takas edilebilir.),

(c) Bir borcun ödemesinde kullanılabilir veya

(d) İşletme sahiplerine dağıtılabilir.

Yükümlülük, belli bir şekilde hareket etmeyi veya davranmayı gerektiren bir görev veya sorumluluktur. Bağlayıcı bir yasal anlaşmadan veya yasal bir mecburiyetten doğan yükümlülüklerin, örneğin mal ve hizmet alımları karşılığında yüklenilen borçlarda olduğu gibi yasal yaptırımları olabilir. Diğer yandan yükümlülükler; iş yapma ilkelerinden, örf ve adetlerden ve iyi iş ilişkilerini korumak veya hakkaniyete uygun davranmak arzusundan da kaynaklanabilir.

**Soru 1.13:**

**İşletme; garanti süreleri geçmiş olmasına rağmen ürünleri ile ilgili hatalardan doğan sorumlulukları yerine getirmeyi bir şirket politikası haline getirmişse, satılan mallarla ilgili olarak ortaya çıkması beklenen bu giderler şirket için borç olarak dikkate alınabilir mi?**

Evet. İşletme bu kapsamda açık bir taahhütte bulunmuş ve bu durumu işletme politikası haline getirmiş ise bu durumda ortaya çıkması beklenen giderler borç olarak dikkate alınmalıdır.

**Örnek 1.14:**

Bir şirket uluslararası alanda faaliyet gösteren yetkin bir firmayla marka değerinin tespiti konusunda anlaşmış ve marka değerini tespit ettirmiştir. Alınan değerlendirme raporuna göre şirketin marka değeri 500.000.000 USD'dir. Şirket söz konusu tutarı finansal tablolarında göstermek istemektedir. İşletme marka hakkı varlık tanımını karşıladığı için söz konusu tutarı finansallarına taşımıştır.

Marka değerini varlık tanımı ("*Varlıklar, geçmişte meydana gelen olaylar sonucunda ortaya çıkan ve hâlihazırda işletmenin kontrolünde olup gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlaması beklenen değerlerdir.*") kapsamında ele aldığımızda varlık tanımını karşıladığını görmekteyiz. Ancak varlık tanımını karşılaması söz konusu marka hakkını varlık olarak muhasebeleştirmemiz için yeterli değildir. Bu kapsamda **Paragraf 1.33**'de belirtilen muhasebeleştirme koşulunu da karşılaması gerekmektedir.

Bu kapsamda bir değerlendirme yaptığımızda ise gelecekte ekonomik fayda sağlayacağı hususu kesin olmakla birlikte, marka hakkı kapsamında katlanılan maliyetleri güvenilir bir biçimde ölçmek şirket açısından mümkün olmayacaktır. Bu kapsamda işletmenin marka hakkını finansal tablolarında göstermesi söz konusu olamayacaktır.

Sonuç olarak işletmenin yapmış olduğu sınıflandırma yanlış bir sınıflandırma olacaktır.

### **Paragraf 1.34- Varlık ve Yükümlülüklerin Ölçüm Esası**

Bu Standartta, birçok varlık ve yükümlülük için kullanılacak ölçüm esası belirlenmektedir. Bu Standartta **gerçeğe uygun değer** gibi başka bir ölçüm esası belirlenmediği sürece, varlık ve yükümlülükler ilk kayda almada maliyet bedeliyle (tarihi maliyet) ölçülür.

#### **Açıklama:**

Aşağıdaki bölümlerde yer verilen varlıklar ilk kayda almada maliyet değeri üzerinden ölçülürler:

- Bölüm 6 “Stoklar”
- Bölüm 7 “Tarımsal Faaliyetler” (canlı varlıklar ilk kayda almada muhasebe politikası tercihi olarak maliyet değeri veya gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülürler.)
- Bölüm 10 “İştiraklerdeki Yatırımlar”
- Bölüm 11 “Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar”
- Bölüm 12 “Maddi Duran Varlıklar”
- Bölüm 13 “Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller”
- Bölüm 14 “Maddi Olmayan Duran Varlıklar”

Yukarıdaki bölümler dışında kalan bölümlerde ise ilk kayda almada maliyet değerinden başkaca ölçüm esasları belirtilmiştir. Aşağıdaki bölümler bu hususa örnek olarak verilebilir:

- “Tarımsal Faaliyetler” bölümü kapsamında canlı varlıkların ilk kayda alınmasında muhasebe politikası tercihi olarak gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılabilir.
- “Kiralamalar” bölümü kapsamında kiralama yükümlülüğünün ilk kayda alınmasında kiralanan varlığın gerçeğe uygun değeri ya da kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı üzerinden ölçümü esastır.

### **Paragraf 1.35- Maliyet Bedeli**

Varlıklar açısından maliyet bedeli, varlığın elde edilmesi sırasında ödenmiş olan **nakit veya nakit benzerlerinin** tutarı veya varlığın elde edilmesi karşılığında verilen nakit olmayan varlıkların değeridir. Yükümlülükler açısından maliyet bedeli ise, yükümlülüğün üstlenildiği tarihte, yükümlülüğe karşılık elde edilen nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ya da alınan nakit olmayan varlıkların gerçeğe uygun değeri veya bazı durumlarda yükümlülüğün yerine getirilmesi için işletmenin normal **faaliyet döngüsü** içerisinde ödemesi beklenen nakit veya nakit benzerlerinin tutarıdır.

### **Açıklama:**

Gerek varlıklar gerek yükümlülükler açısından maliyet bedeli peşin değeri (ödenen nakit tutarı) üzerinden ölçülür. Bu kapsamda maliyet bedelini belirlerken peşin değeri ile elde etme değeri arasında fark olması durumunda vade farkı söz konusudur ve vade farklarının ayrıştırılarak maliyet değerinin peşin değer üzerinden ölçülmesi gerekmektedir.

Söz konusu hususun BOBİ FRS kapsamında iki kolaylaştırıcı uygulaması söz konusudur. Bölüm 5 Hasılat ve Bölüm 6 Stoklar uyarınca stok alım ve satışlarında vade farkı 1 yıl veya daha az ise bu durumda vade farkı ayrıştırmasına gerek olmadan söz konusu vade farkını içeren tutar maliyet bedeli olarak ele alınabilir. Başka bir deyişle peşin değeri üzerinden ölçülmesine gerek yoktur.

Varlıkların ve yükümlülüklerin takası durumunda ise; elde edilen varlığın veya yükümlülüğün gerçeğe uygun değerinin ölçülebildiği durumlarda elde edilen varlık veya yükümlülük gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülürken, gerçeğe uygun değerinin ölçülemediği durumlarda ise elde edilen varlık veya yükümlülük; karşılığında verilen varlık veya yükümlülüğün defter değeri üzerinden ölçülerek muhasebeleştirilir.

#### **Örnek 1.15:**

İşletme tedarikçisi olan ABC AŞ'den 900.000 TL peşin bedelli stoku 18 ay vadeli senet düzenleyerek 1.000.000 TL'ye satın almıştır. İşletme söz konusu stokları 1.000.000 TL bedel üzerinden finansal durum tablosuna taşımıştır.

İşletmenin yapmış olduğu muhasebe kaydı hatalıdır. Çünkü işletme stok maliyetlerini belirlerken maliyet değerinin içerisine 18 aylık vade farkını da dâhil etmiştir. İşletme vade farkını ayrıştırarak söz konusu stokları peşin değeri üzerinden ölçerek muhasebeleştirmelidir. Bu durumda işletmenin muhasebeleştireceği stok tutarı 900.000 TL olacaktır (BOBİ FRS "Stoklar" bölümü hükümleri uyarınca kolaylaştırıcı uygulama olarak 12 aya kadar olan vade farklarına istisna getirilmiştir. Ancak söz konusu vade farkı 18 ay olup işletmenin bu istisnadan yararlanması söz konusu değildir.).

#### **Soru 1.14:**

**Bir işletme, sahibi olduğu Çanakkale'de bulunan bir arsayı başka bir şirketin sahibi olduğu bir iş makinası karşılığında takas işleminde kullanmıştır. Arsanın defter değeri; 780.000 TL'dir. İş makinasının gerçeğe uygun değeri ise tespit edilememektedir. İşletme söz konusu iş makinasının maliyet değerini nasıl belirleyecektir?**

Arsanın sınırsız faydalı ömrü olması sebebi ile birikmiş amortismanı söz konusu değildir. Bu kapsamda söz konusu arsanın işletmenin finansal tablolarında yer verilen net defter değeri de 780.000 TL'dir. Alınan varlığın gerçeğe uygun

değerinin ölçülemediği durumlarda işletme alınan varlığı verilen varlığın defter değeri ile muhasebeleştirir. Dolayısıyla iş makinası işletmenin finansal tablolarında 780.000 TL maliyet değeri ile sınıflandırılacaktır.

### **Paragraf 1.36- Gerçeğe Uygun Değer**

Bu Standartta gerçeğe uygun değer, karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli taraflar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir yükümlülüğün yerine getirilmesi durumunda ortaya çıkabilecek tutarı ifade eder.

#### **Açıklama:**

Öncelikle belirtmek gerekir ki gerçeğe uygun değer işletmeye özgü bir kavram olmayıp; piyasa bazlı bir ölçüm yaklaşımıdır.

Muhasebe literatüründe gerçeğe uygun değer belirlenmesi konusunda söz konusu değeri temsil edecek değer belirlenemediğinden kayıtlı değer, çıkış değeri ve kullanım değeri gibi farklı değerleri bünyesinde barındıran bir kavram karşımıza çıkmaktadır.

Giriş değeri, bir varlığın edinim fiyatı ya da eğer nispi fiyatlar değişirse bir varlığın yerine koyma maliyeti olarak tanımlanırken; çıkış değeri bir varlığın satıldığı ya da tasfiye edildiği andaki cari satış fiyatı yani net gerçekleşebilir değeri olarak ifade edilmektedir. Kullanım değeri ise yatırımcılar, borç verenler ve çalışanlar gibi işletme ile bir çıkar ilişkisi olan belli başlı kişi veya kurumlara işletmenin yönetim becerileri sayesinde gelecekte elde edeceği nakit akışlarının bugünkü değerini yansıtmaktadır.

Gerçeğe uygun değeri temsil eden ve en yaygın kullanılan yaklaşımlardan biri çıkış değeri yaklaşımıdır. Çünkü varlığı veya borcu elinde bulundurulmuş piyasa katılımcısının varlığı sattığı fiyat veya borcu ödediği fiyatın gerçeğe uygun değeri temsil ettiği varsayılır. Ancak bu noktada temel husus söz konusu işlemlerin normal piyasa şartlarında yapıldığı varsayımına dayanır.

### **Paragraf 1.37- Özkaynak Tanımı**

Özkaynaklar, işletme varlıklarından işletmeye ait tüm yükümlülüklerin indirilmesi sonucunda geriye kalan paylardır.

#### **Açıklama:**

KGK tarafından yayımlanan Finansal Raporlama Standartları İle Uyumlu Hesap Planı Kapsamında özkaynak kalemleri olarak aşağıdaki kalemler sınıflandırılmıştır.

- Ödenmiş Sermaye
- Sermaye Katkıları
- Sermaye Yedekleri

- Kâr Yedekleri ve Fonlar
- Geçmiş Yıl Kârları
- Geçmiş Yıl Zararları
- Dönem Net Kârı (Zararı)

### 3.5. FİNANSAL DURUM TABLOSUNUN SUNUMU

#### Paragraf 1.38- Kısa-Uzun Vade Ayırımı

Finansal Durum Tablosu kısa vade-uzun vade ayırımı yapılarak sunulur. Finansal Durum Tablosu, münferit finansal tablolar sunan işletmeler tarafından **Ek 1**'deki örneğe, konsolide finansal tablolar hazırlayan işletmeler tarafından ise **Ek 5**'teki örneğe uygun olarak sunulur. Cari ve karşılaştırılan dönem bakiyeleri sıfır olan kalemlere finansal tablolarda yer verilmeyebilir.

#### Açıklama:

İşletmelerin dönen ve duran varlıklar ile kısa ve uzun vadeli borçlarını finansal durum tablosunda ayrı sınıflar şeklinde sunmaları gerekmektedir. Likidite esasına göre; tüm varlık ve borçlar yaklaşık likidite düzeylerine göre sıralanarak (en az likitten en çok likide veya en çok likitten en az likidite) sunulur.

#### Paragraf 1.39- Kısa-Uzun Vade Ayırımı

Ek 1'deki ya da Ek 5'teki örneğe bağlı kalınmak şartıyla, finansal tablo kullanıcılarının dikkatine sunulması düşünülen alt kalemlere, alt toplamlara ve ilave kalemlere yer verilebilir.

#### Örnek 1.16:

BOBİ FRS EK 1'de yer verilen münferit finansal durum tablosu örneği aşağıdaki gibidir. Söz konusu finansal durum tablosunda varlıklar ve yükümlülükler kendi içerisinde dönen-duran varlıklar ile kısa-uzun vadeli yükümlükler olarak ayrı ayrı sınıflandırılmıştır.

	<i>Dipnot</i>	<b>31 Aralık 2019</b>	<b>31 Aralık 2018</b>
<b>VARLIKLAR</b>			
<b>Dönen Varlıklar</b>			
Nakit ve Nakit Benzerleri			
Finansal Yatırımlar			
Ticari Alacaklar			



Diğer Alacaklar			
<i>Bağlı Ortaklıklardan, İştiraklerden ve Müşterek Girişimlerden Alacaklar</i>			
<i>Ortaklardan Alacaklar</i>			
<i>Diğer Taraflardan Alacaklar</i>			
Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Alacaklar			
Stoklar			
<i>Ham Madde ve Malzeme</i>			
<i>Yarı Mamuller</i>			
<i>Mamuller</i>			
<i>Ticari Mallar</i>			
<i>Diğer Stoklar</i>			
<i>Verilen Avanslar</i>			
Canlı Varlıklar			
Peşin Ödenmiş Giderler			
Peşin Ödenmiş Vergi ve Benzerleri			
Diğer Dönen Varlıklar			
<b>Toplam Dönen Varlıklar</b>			
<b>Duran Varlıklar</b>			
Ticari Alacaklar			
Diğer Alacaklar			
Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Alacaklar			
Finansal Yatırımlar			
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar			
Canlı Varlıklar			

Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller			
Maddi Duran Varlıklar			
Maddi Olmayan Duran Varlıklar			
Peşin Ödenmiş Giderler			
Ertelenmiş Vergi Varlığı			
Diğer Duran Varlıklar			
<b>Toplam Duran Varlıklar</b>			
<b>TOPLAM VARLIKLAR</b>			
<b>KAYNAKLAR</b>			
<b>Kısa Vadeli Yükümlükler</b>			
Finansal Yükümlülükler			
Ticari Borçlar			
Diğer Borçlar			
Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Borçlar			
Alınan Avanslar			
Ödenecek Vergi ve Benzeri Yükümlülükler			
Kısa Vadeli Karşılıklar			
<i>Kıdem Tazminatı Karşılığı</i>			
Ertelenmiş Gelirler			
Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler			
<b>Toplam Kısa Vadeli Yükümlükler</b>			
<b>Uzun Vadeli Yükümlülükler</b>			
Finansal Yükümlükler			
Ticari Borçlar			
Diğer Borçlar			

Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Borçlar			
Alınan Avanslar			
Ödenecek Vergi ve Benzeri Yükümlülükler			
Uzun Vadeli Karşılıklar			
<i>Kıdem Tazminatı Karşılığı</i>			
Ertelenmiş Gelirler			
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü			
Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler			
<b>Toplam Uzun Vadeli Yükümlükler</b>			
<b>ÖZKAYNAKLAR</b>			
Ödenmiş Sermaye			
Geri Alınmış Paylar (-)			
Paylara İlişkin Primler			
Yeniden Değerleme Yedeği			
Yabancı Para Çevrim Farkları			
Korunma Yedeği			
Bağlı Ortaklıkların, İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kazanç ve Kayıplarından Paylar*			
Kar Yedekleri			
<i>Yasal Yedekler</i>			
Geçmiş Yıl Karları			
Dönem Net Karı			
<b>Toplam Özkaynaklar</b>			
<b>TOPLAM KAYNAKLAR</b>			

### **Paragraf 1.40- Başka Kalemlerle İlgili Olan Varlık Veya Yükümlülüğün Açıklanması**

Bir varlığın veya yükümlülüğün Finansal Durum Tablosunda yer alan birden fazla kalemlerle ilgili olması durumunda, söz konusu varlık veya yükümlülüğün başka kalemlerle ilişkisi dipnotlarda açıklanır.

#### **Açıklama:**

Bazı finansal tablo kalemleri finansal tablolarda birden fazla hesapla ilişkili olabilir. Örneğin; maddi duran varlıklara ilişkin amortisman gideri maddi duran varlıklar ile alakalı dipnotlarda gösterilirken, söz konusu amortisman giderinin kâr veya zarar tablosu kalemleri içerisinde nerde giderleştirildiğine ilişkin ilave bir açıklama yapılması gerekebilir.

### **Paragraf 1.41- Dönen Varlıklar**

Dönen ve duran varlıklar ile kısa ve uzun vadeli yükümlülükler, Finansal Durum Tablosunda ayrı sınıflar şeklinde sunulur. Aşağıdaki özelliklerden herhangi birini taşıyan varlıklar dönen varlık olarak sınıflandırılır:

- a) İşletmenin normal faaliyet döngüsü içinde paraya çevrilmesinin, satılmasının veya tüketilmesinin beklenmesi,
- b) Esas olarak ticari amaçla elde tutulması,
- c) Raporlama döneminden sonraki on iki ay içinde paraya çevrilmesinin beklenmesi veya
- ç) Nakit veya nakit benzeri olması (raporlama döneminden sonraki on iki ay içinde bir varlığın takası veya bir yükümlülüğün yerine getirilmesi için kullanılması konusunda bir kısıtlama altında olmadığı durumlarda).

#### **Açıklama:**

BOBİ FRS Paragraf 1.43'de faaliyet döngüsünün tanımına yer verilmiştir. Söz konusu paragrafta faaliyet döngüsü, *“varlıkların işleme tâbi tutulmak üzere tedarik edilmesi ile nakit veya nakit benzerine dönüştürülmesi arasında geçen süredir. İşletmenin normal faaliyet döngüsü açıkça belirlenemiyorsa on iki ay olarak kabul edilir”* şeklinde tanımlanmaktadır. Tanım kapsamında anlaşılan temel husus işletme kendisine has bir faaliyet döngüsü belirlememiş ise faaliyet döneminin 12 ay olması gerektiği vurgusudur.

#### **Örnek 1.17:**

Bir işletmenin;

- Stoklarında 1 aylık hammadde bulundurduğunu,
- 14 aylık üretim sürecinde bu hammaddeyi mamule dönüştürdüğünü,

- Mamulleri 1 ay boyunca stoklarında beklettiğini ve
- Satış tarihinden 3 ay sonra sattığı mallarının tutarını tahsil ettiğini düşünelim.

Bu durumda söz konusu işletmenin faaliyet döngüsü 19 ay olacaktır (Yani 1 ay hammadde stoklarında + 14 ay üretimde + 1 ay mamul stoklarında + 3 ay ticari alacaklarda).

Faaliyet döneminin önemli olmasının temel sebebi ise, finansal durum tablosunda sunulacak kalemlerin dönen-duran varlık ve kısa-uzun vadeli yükümlülük ayrımlarının yapılmasına olanak sağlıyor olmasıdır.

Dönen varlıklar raporlama döneminden sonraki on iki ay içinde nakde dönüşmesi beklenmese dahi, normal faaliyet döngüsünün bir parçası olarak satılan, tüketilen ve nakde çevrilen varlıkları içerir.

**Örnek 1.18:**

Perakende mağazacılık sektöründe faaliyette bulunan A işletmesi çok geniş bir ürün gamına sahiptir. Söz konusu stoklar kapsamında modası hemen geçen ürünlerde söz konusudur. Bu kapsamda stoklarda bulunan C ürününün satış trendi düşmüş ve mevcut satışlarla gelecek 12 ay içerisinde tüketilmesi de pek mümkün görünmemektedir. İşletme C ürününün 12 ay içerisinde satılmasının mümkün görülmemesi gerekçesi ile raporlama tarihinde söz konusu stoku dönen varlıklarından çıkararak duran varlıkları içerisinde raporlamıştır.

İşletmenin raporlama tarihi itibari ile yapmış olduğu sınıflandırma yanlış bir sınıflandırmadır. Her ne kadar söz konusu stokun 12 ay içerisinde satılması mümkün olmasa da söz konusu stoklar işletmenin normal faaliyet döngüsünün bir parçasıdır ve bu kapsamda duran varlıklar içerisinde sınıflandırılması yanlıştır. Ancak söz konusu stoklar, "Stoklar" bölümü kapsamında değer düşüklüğü hükümlerine tabi tutulacaktır.

**Örnek 1.19:**

İşletme arpa, su ve mayadan 24 aylık damıtma işlemiyle viski üretmektedir. Raporlama dönemi sonunda işletmenin hammadde olarak bir aylık arpa ve maya stoku, 600 varil kısmen damıtılmış ve 100 varil damıtılmış viskisi vardır.

Tüm hammaddeler (arpa ve maya), yarı mamuller (kısmen damıtılmış viski) ve mamuller (damıtılmış viski) stokları oluşturur. Hammaddenin, işletmenin normal faaliyet döngüsü içinde nakde dönüşmesi (viski üretildikten sonra nakde dönüşmesi) beklenmektedir. Bu nedenle nakde dönüşmenin, raporlama dönemi

sonundan itibaren on iki aydan daha sonra gerçekleşmesi beklense dahi, hammadde, yarı mamul ve mamuller dönen varlık niteliğindedir.

Dönen varlıklar ayrıca, esas itibarıyla ticari amaçla elde tutulan varlıkları ve uzun vadeli finansal varlıkların kısa vadeli kısımlarını içerir.

**Soru 1.15:**

**Ertelenmiş vergi varlığı dönen varlıklar içerisinde sınıflandırılabilir mi?**

Hayır. Ertelenmiş vergi kapsamında doğan geçici farklar ilgili vergi otoritesi tarafından gelecek faaliyet dönemi içerisinde kabul edilecek harcama veya giderleri temsil etmesinden ötürü ertelenmiş vergi varlığının dönen varlık olarak sunulması mümkün değildir.

**Paragraf 1.42- Duran Varlıklar**

1.41 paragrafındaki özellikleri taşımayan diğer tüm varlıklar ilgili kalemleri itibarıyla duran varlık olarak sınıflandırılır. Duran varlıklar niteliği itibarıyla uzun vadeli; maddi ve maddi olmayan varlıklar ile **finansal varlıklardan** oluşur.

**Örnek 1.20:**

Kırşehir'in Kaman ilçesinde ceviz üretimi yapan bir işletme sahip olduğu ağaçlardan yıllık ortalama 50.000 ton ürün hasat etmektedir. İşletme raporlama dönemi itibari ile yetişmiş ancak hasat edilmemiş cevizleri dönen varlık olarak aktifleştirmiştir.

İşletmenin hali hazırda hasat edilmemiş ürünleri dönen varlık olarak sınıflandırması yanlış bir uygulamadır. İşletmenin sahip olduğu ağaçlar duran varlık tanımını karşılamaktadır ve duran varlık olarak sınıflandırılmaktadır. Söz konusu ağaçlar üzerinde yer alan ve henüz hasat edilmemiş olan ürünlerde söz konusu duran varlığın bir parçası olarak muhasebeleştirilecek ve söz konusu ürünler hasat edildiğinde dönen varlık olarak sınıflandırılacaktır.

**Örnek 1.21:**

İşletme yatırım amacıyla elde tuttuğu bir binasını elden çıkarmaya karar vermiştir. Bu kapsamda söz konusu binayı satışa çıkarmış ve başka bir işletmeye satışını gerçekleştirmiştir. Söz konusu satış karşılığında işletme 18 ay vadeli bir senet almıştır.

Söz konusu senet 12 aydan daha uzun vadede nakde dönüşeceği için duran varlık olarak sınıflandırılmalıdır.

**Soru 1.16:**

**İşletme faaliyetlerini genişletmek adına yurtdışındaki başka bir işletmenin %30 payını satın almıştır. İşletme söz konusu satın alınan payı kendi bireysel finansal tablolarında nasıl gösterecektir?**

İşletme pay oranı göz önünde bulundurulduğunda yurtdışından bir iştirak edinmiştir. Söz konusu iştiraki duran varlık grubu içerisinde “İştiraklerdeki Yatırımlar” olarak sınıflandıracaktır.

KGK tarafından yayımlanan Finansal Raporlama Standartları ile Uyumlu Hesap Planı Taslağı Kapsamında “21 Ortaklıklardaki Yatırımlar (Bağlı Ortaklıklar, İştirakler, İş Ortaklıkları Ve Müştereken Kontrol Edilen İşletmelerdeki Yatırımlar)” grubu altında “210 İştiraklerdeki Yatırımlar” hesabında takip edecektir.

**Paragraf 1.43- İşletmenin Faaliyet Döngüsü**

İşletmenin faaliyet döngüsü, varlıkların işleme tâbi tutulmak üzere tedarik edilmesi ile nakit veya nakit benzerine dönüştürülmesi arasında geçen süredir. İşletmenin normal faaliyet döngüsü açıkça belirlenemiyorsa on iki ay olarak kabul edilir.

**Paragraf 1.44- Kısa Vadeli Yükümlülükler**

Aşağıdaki özelliklerden herhangi birini taşıyan yükümlülükler, kısa vadeli olarak sınıflandırılır:

- Normal faaliyet döngüsü içinde ödenmesinin beklenmesi,
- Esas olarak ticari amaçla üstlenilmesi,
- Raporlama döneminden sonraki on iki ay içinde yerine getirilecek olması veya
- Ödenmesinin raporlama döneminden sonraki en az on iki ay süreyle ertelenebilmesine yönelik koşulsuz bir hakkın mevcut olmaması.

**Açıklama:**

Normal faaliyet döngüsü kavramı kısa vadeli yükümlülükler için de geçerli bir husustur. İşletmenin özel olarak belirlediği bir faaliyet döngüsü yoksa yükümlülüklerin kısa-uzun vadeli ayırımı için normal faaliyet döngüsü 12 ay olarak göz önünde bulundurulmalıdır.

Normal faaliyet döngüsünün bir parçası olarak elde tutulmayan ancak, raporlama döneminden sonraki on iki ay içinde ödenecek olan veya esas olarak ticari amaçlarla elde tutulan diğer kısa vadeli borçlar kısa vadeli olarak sınıflandırılır.

KGK tarafından yayımlanan Finansal Raporlama Standartları ile Uyumlu Hesap Planı Taslağı kapsamında Kısa Vadeli Yükümlülükler; “*Finansal Yükümlülükler*”, “*Türev Araçlardan Borçlar*”, “*Ticari Borçlar*”, “*Diğer Borçlar*”, “*Devam Eden İnşa, Proje Veya Hizmet Sözleşmelerinden Yükümlülükler*”, “*Alınan Avanslar*”, “*Ödenecek Vergi Ve Diğer Yasal Yükümlülükler*”, “*Karşılıklar*”, “*Ertelenmiş Gelirler Ve Gider Tahakkukları*” gibi ana hesap gruplarından oluşmaktadır.

**Soru 1.17:**

**İşletme 15.01.2020 tarihinde ABC Bankasına olan 25.12.2020 tarihli borcunda yapılandırma yapmış ve vade tarihini 25.12.2021 olarak revize etmiştir. Söz konusu işletme 31.12.2019 tarihli finansal tablolarında (finansal tabloları yapılandırma tarihinde henüz onaylanmamıştır) söz konusu borcu uzun vadeli olarak gösterebilir mi?**

Hayır. Raporlama tarihi itibari ile söz konusu borca ilişkin vade gelecek 12 ay içerisinde doluyorsa bu durumda söz konusu borç kısa vadeli bir borçtur. Bilanço tarihinden sonra yapılandırma yapılmış olması bilanço tarihi itibari ile var olan kısa vadeli borcun vadesine etki etmemektedir. Ancak ve ancak işletme kendi tercihi ile borcu yeniden finanse edebiliyorsa ve işletmenin tercihi bu yönde olacaksa; yeniden finanse etme olasılığı göz önünde bulundurularak işletme söz konusu borcu raporlama tarihi itibari ile uzun vadeli olarak sınıflandırabilir.

**Örnek 1.22:**

Raporlama dönemi sonunda bir işletme, normalde raporlama döneminden sonraki üç yılda bankaya ödenmiş olması gereken uzun vadeli bir kredi sözleşmesinin gereğini yerine getirmemiştir. Sözleşmenin ihlali nedeniyle banka, kredinin derhal geri ödenmesini isteme hakkına sahiptir.

Kredi kısa vadeli bir yükümlülüktür, raporlama dönemi sonunda işletmenin, raporlama dönemi sonundan itibaren en az on iki ay boyunca borcun koşulsuz olarak ödemesini erteleme hakkı yoktur.

**Soru 1.18:**

**Kıdem tazminatları kapsamında ayrılan karşılıkların kısa vadeli yükümlülük olarak sınıflandırılabilir mi?**

Evet. Kıdem tazminatı karşılığı tamamen işletme yönetiminin kullandığı varsayımlar ve mesleki yargısı neticesinde belirlenen muhtemel yükümlülükleri



temsil etmektedir. Bu kapsamda işletme yönetimi muhtemel yükümlülüklerle ilişkin tahminde bulunurken söz konusu yükümlülüğün gelecek 12 ay içerisindeki kısmına tekabül eden tutarı da tahmin ederek söz konusu tutarı kısa vadeli yükümlülükler kapsamında sınıflandırabilecektir.

**Soru 1.19:**

**Ertelenmiş vergi yükümlülüğü kısa vadeli yükümlülük olarak sınıflandırılabilir mi?**

Hayır. Ertelenmiş vergi kapsamında doğan geçici farklar ilgili vergi otoritesi tarafından gelecek faaliyet dönemi içerisinde vergilendirilecek gelirleri temsil ettiği için ertelenmiş vergi yükümlülüğünün kısa vadeli olarak sunulması mümkün değildir.

**Paragraf 1.45- Uzun Vadeli Yükümlükler**

İşletme, diğer bütün yükümlülüklerini uzun vadeli olarak sınıflandırır.

**Açıklama:**

Eğer bir yükümlülük kısa vadeli sınıflandırma şartlarını taşımıyorsa uzun vadeli olarak sınıflandırılır.

**Örnek 1.23:**

1 Ocak 2019'da bir işletme özel bir işlemle 1.000.000 TL karşılığında, 10 TL üzerinden 100.000 adet tahvil çıkarmıştır. Her yıl 1 Ocak'ta tahvillerin ödenmemiş anapara tutarı üzerinden yıllık yüzde 5'lik sabit faiz ödenecektir (yani ilk ödeme 1 Ocak 2020 tarihinde yapılacaktır).

İşletmenin her yıl 31 Aralık günü (31 Aralık 2020'den itibaren), tahvil başına 10 TL üzerinden 10.000 tahvilin itfa edilmesine ilişkin sözleşmeden doğan bir yükümlülüğü vardır.

İşletme 31 Aralık 2019 tarihi itibarıyla finansal durum tablosunda, 50.000 TL tahakkuk eden faizi ve uzun vadeli tahvilin 100.000 TL'lik kısa vadeli bölümünü (yani 31 Aralık 2020 tarihinde geri ödenebilir bölümü) kısa vadeli borç olarak sunmalıdır. Raporlama dönemi bitiminden sonraki on iki aydan daha sonra vadesi dolan 900.000 TL ise uzun vadeli borç olarak sunulur.

### 3.6. KÂR VEYA ZARAR TABLOSU

#### **Paragraf 1.46- Kâr veya Zarar Tablosu Tanımı**

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

#### **Açıklama:**

Kâr veya zarar, toplam gelirden diğer kapsamlı gelir unsurları dışındaki giderlerin indirilmesi neticesinde bulunan, genellikle net gelir olarak ifade edilen bir kavramdır. Kâr veya zarar genellikle işletmelerin performanslarının ölçümünde, yatırımlarının karlılığında ya da hisse başı kâr gibi ölçümler için kullanılmaktadır.

#### **Paragraf 1.47- Kâr veya Zarar Tablosu Unsurları**

Kâr veya Zarar Tablosunun unsurları gelirler ve giderlerdir.

#### **Paragraf 1.48- Gelir Tanımı**

Gelirler; ortakların yaptığı katkılar hariç olmak üzere, varlık girişi veya varlıkların değerinde artış ya da yükümlülüklerde azalma şeklinde özkaynaklarda raporlama dönemi boyunca meydana gelen artıştır.

#### **Paragraf 1.49- Gider Tanımı**

Giderler ise, ortaklara yapılan dağıtımlar hariç olmak üzere, varlık çıkışı veya varlıkların değerinde azalış ya da yükümlülüklerde artış şeklinde özkaynaklarda raporlama dönemi boyunca meydana gelen azalıştır.

#### **Açıklama:**

İşletmeler dönem içerisindeki tüm gelir ve gider kalemlerini, başka bir Bölüm aksini öngörmedikçe dönem kâr ya da zararında muhasebeleştirir.

Gelir ve gider kalemlerinin ayrımı ve değişik şekillerde gruplandırılması işletmenin faaliyet sonuçlarının farklı şekillerde gösterilmesine de izin verir. Bu gösterimler farklı seviyelerde kapsamlara sahiptirler.

Bir işletme, ilave kalemleri, başlıkları ve ara toplamları finansal performans tablolarında; bu tür bir sunumun işletmenin finansal performansının anlaşılabilmesiyle ilişkili olduğu durumlarda açıklayabilir.

Bazı Bölümler, işletmelerin finansal tablo düzenledikleri dönemde, birtakım kalemleri kâr ya da zararın dışında muhasebeleştirdiği durumlara ilişkin esasları belirler. Bazı durumlarda diğer bölümler, bu bölüm kapsamında gelir ya da gider tanımını karşılayan diğer kapsamlı gelir bileşenlerinin kâr ya da zarar dışında bırakılmasını gerektirir ya da bırakılmasına izin verebilir.

### Örnek 1.24:

İşletme sahibi olduğu ve kendi finansal durum tablosunda yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırdığı gayrimenkulünü 01/09/2019 tarihinde kiraya vermiştir. Kiracı söz konusu gayrimenkulü 5 yıllığına kiralamış ve 2 yıllık kira bedelini peşin olarak ödemiştir. İlk 2 yıl için kira bedeli aylık 55.000 TL olup sonraki yıllar TÜFE oranında artış sağlanacaktır.

Kiraya veren açısından söz konusu durumu ele aldığımızda gelir tanımında belirtilen işletme ortaklarının yaptıklarının dışında bir varlık girişi söz konusudur. Ancak 2 yıllık peşin kira bedeli olarak alınan 1.320.000 TL'nin tamamı dönemin kâr zarar tablosuna aktarılacak rakamı değildir.

İşletme 31/12/2019 tarihi itibarı ile 4 aylık kira bedelini (220.000 TL) kâr zarar tablosunda "Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler" başlığı altında yatırım amaçlı gayrimenkullerden kira gelirleri olarak sınıflandıracak; geri kalan ve peşin olarak tahsil edilen bedeli ise (1.100.000 TL) Finansal Durum Tablosunda Ertelenmiş Gelirler olarak raporlaması gerekecektir.

### Örnek 1.25:

A İşletmesi fabrikasında faaliyete başlamadan önce elektrik aboneliği için başvurmuştur. Söz konusu abonelik kapsamında Elektrik Dağıtım Şirketi, A İşletmesinden bir güvence bedeli istemiştir. İşletme söz konusu bedeli ödemiştir.

Gider tanımına bakıldığında, ödenen bedel A İşletmesi için bir gider gibi görünmektedir. Çünkü İşletmeden ortaklara yapılan dağıtımlar dışında bir varlık çıkışı söz konusudur. Ama söz konusu varlık çıkışı Kâr Zarar Tablosunda sunulacak bir varlık çıkışı değildir. A İşletmesi ödemiş olduğu bedeli Kâr veya Zarar Tablosunda değil Finansal Durum Tablosunda gösterilecektir. KGK tarafından yayımlanan Finansal Raporlama Standartları İle Uyumlu Hesap Planı Taslağı kapsamında; söz konusu güvence bedelinin takip edileceği hesap olarak "134 Verilen Depozito ve Teminatlar" ile "234 Verilen Depozito ve Teminatlar" hesapları öngörülmüştür.

### Paragraf 1.50- Muhasebeleştirme Koşulu

1.48 ve 1.49 paragraflarında yer alan tanımlar, gelir ve giderlerin temel özelliklerini açıklamakta, bunların Kâr veya Zarar Tablosunda yer alabilmesi için karşılamaları gereken temel ölçütleri belirlememektedir. Bu nedenle, gelir ve gider tanımı, finansal tablolara yansıtma ölçütlerini karşılamadığı için Kâr veya Zarar Tablosunda yer verilemeyen gelir ve giderleri de kapsamaktadır. Gelir ve

gider tanımını karşılayan bir kalem ancak aşağıdaki ölçütleri sağlaması halinde Kâr veya Zarar Tablosuna yansıtılır:

- a) İlgili kaleme ilişkin gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye akışının veya işletmeden çıkışının muhtemel olması ve
- b) Maliyetinin veya değerinin güvenilir olarak ölçülebilmesi.

### **Açıklama:**

#### ***Gelecekteki Ekonomik Fayda Olasılığı***

Muhasebeleştirme koşulu kapsamında kullanılan olasılık kavramı, bir kaleme ilgili olarak gelecekte işletmeye bir ekonomik yarar girişi ya da işletmeden bir ekonomik yarar çıkışı olup olmayacağı konusundaki belirsizliğin derecesini ifade eder. Olasılık kavramı işletmenin faaliyetlerini sürdürdüğü ortamdaki belirsizlikleri dikkate alır. Gelecekteki ekonomik yarar akışlarındaki belirsizliğin düzeyi, finansal tablolar hazırlanırken elde bulunan verilere dayanılarak kararlaştırılır.

Örneğin, bir işletmeden olan alacağın tahsilinin olası görünmesi ve aksi bir durumu belirten herhangi bir kanıt olmaması, alacağın bir varlık olarak tahakkuk ettirilmesini gerektirir. Çok sayıda alacak bulunması durumunda ise normal olarak belli orandaki alacakların tahsil edilemeyeceğinin olasılığının varlığı esas alınır. Bu nedenle, ekonomik yararda olması beklenen azalma kadar bir tutar gider olarak tahakkuk ettirilir.

#### ***Maliyetlerin veya Değerinin Ölçümlemesinin Güvenilirliği***

Bir kalemin tahakkuk ettirilebilmesi için gereken ikinci şart, bu kalemin güvenilir bir şekilde tespit edilen bir maliyeti veya bir değeri olması şartıdır. Birçok durumda maliyet veya değer tahmin edilmesi gerekir. Makul tahminlerin kullanılması finansal tabloların hazırlanmalarındaki önemli esaslardan biri olup finansal tabloların güvenilirliğini zayıflatmaz. Ancak eğer makul bir tahmin yapılamıyorsa ilgili kalem finansal durum tablosunda ya da kâr veya zarar tablosunda tahakkuk ettirilmez.

Örneğin, başkaları aleyhine açılan bir davadan beklenen tahsilat hem varlık hem de gelir olarak tanımlanmak için gereken ölçütleri taşıyabilir. Bununla beraber, tazminat tutarı güvenilir bir şekilde ölçümlenemiyorsa bir varlık ve bir gelir tahakkuklarının yapılmaması gerekir. Bu durumda böyle bir davanın varlığı notlarda, açıklamalarda veya tamamlayıcı çizelgelerde açıklanmalıdır.

### **Soru 1.20:**

**Bir gelir veya gider gerçekleştiği tarihte kâr veya zararda muhasebeleştirme koşulunu sağlamıyorsa, sonraki bir tarihte koşulu sağladığında kâr veya zararda muhasebeleştirilebilir mi?**

Evet. Paragraf 1.47’de belirtilen muhasebeleştirme şartlarının daha sonraki bir dönemde oluşması halinde söz konusu gelir veya gider kâr veya zararda gösterilebilecektir.

**Soru 1.21:**

**Kıdem Tazminatı kapsamında ayrılan karşılıklar sadece tahakkuk ettirilmesine ve herhangi bir ödeme yapılmamasına rağmen neden cari yıla yansıyan tutarlar kâr veya zarar tablosunda raporlanmaktadır?**

Borçlarda artışlar veya varlıklarda azalışlar meydana getiren tahakkukların yapıldığında, bunlarla eş zamanlı olarak gider tahakkuklarının da yapılmasından kaynaklıdır. Giderlerden beklenen ekonomik yararın ilerideki birkaç muhasebe döneminde ortaya çıkmasının söz konusu olduğu durumlarda, giderler sistematik olarak ve belli bir dağıtım mantığına dayanarak bu dönemlere paylaştırılmak suretiyle tahakkuk ettirilir. Döneme yansıyan kısmı ise dönemin gideri olarak kâr veya zarar tablosunda gösterilir. Gelecekte fayda çıkışı muhtemel olan ve söz konusu maliyetlerin işletme yönetiminde yapılan tahminler ile güvenilir bir biçimde ölçüldüğü gerekçesi ile muhasebeleştirme kriterlerini de karşılamış olmaktadır.

**Paragraf 1.51- Kâr veya Zarar Tablosu Sunumu**

Kâr veya Zarar Tablosu, münferit finansal tablolar sunan işletmeler tarafından **Ek 2**’deki örneğe, konsolide finansal tablolar sunan işletmeler tarafından ise **Ek 6**’daki örneğe uygun olarak sunulur. Cari ve karşılaştırılan dönem bakiyeleri sıfır olan kalemlere finansal tablolarda yer verilmeyebilir.

**Örnek 1.26:**

BOBİ FRS EK 2’de yer verilen münferit kâr veya zarar tablosu örneği aşağıdaki gibidir.

	<i>Dipnot</i>	<b>31 Aralık 2019</b>	<b>31 Aralık 2018</b>
Satış Hasılatı			
Satışların Maliyeti (-)			
Tarımsal Faaliyetlerde Gerçeğe Uygun Değer Farkları			
<b>Brüt Kâr/Zarar</b>			

Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)			
Pazarlama Giderleri (-)			
Genel Yönetim Giderleri (-)			
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler			
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-)			
<b>Esas Faaliyet Kârı/Zararı</b>			
Diğer Faaliyetlerden Gelirler			
<i>Bağlı Ortaklıklardan, İştiraklerden ve Müşterek Girişimlerden Kâr Payları</i>			
<i>Bağlı Ortaklıkların, İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kârlarından Paylar*</i>			
<i>Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerden Kira Gelirleri</i>			
<i>Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Artış ve Satış Kazançları</i>			
<i>Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar Satış Kazançları</i>			
<i>Diğer Gelirler</i>			
Diğer Faaliyetlerden Giderler (-)			
<i>Bağlı Ortaklıkların, İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Zararlarından Paylar*</i>			
<i>Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Azalış ve Satış Zararları</i>			
<i>Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar Satış Zararları</i>			
<i>Diğer Giderler</i>			
Finansal Gelirler			
<i>Faiz, Kâr Payı vb. Gelirler</i>			
<i>Kur Farkı Gelirleri</i>			

<i>Finansal Yatırımlar Satış Kazançları</i>			
<i>Finansal Yatırımlar Değer Artış Kazançları</i>			
<i>Net Parasal Pozisyon Kazançları</i>			
<i>Diğer Finansal Gelirler</i>			
Finansal Giderler (-)			
<i>Faiz vb. Giderler</i>			
<i>Kur Farkı Giderleri</i>			
<i>Finansal Yatırımlar Satış Zararları</i>			
<i>Finansal Yatırımlar Değer Azalış Zararları</i>			
<i>Net Parasal Pozisyon Kayıpları</i>			
<i>Diğer Finansal Giderler</i>			
<b>Dönem Kârı veya Zararı</b>			
Vergi Gideri (-)			
<b>Dönem Net Kârı veya Zararı</b>			

#### **Paragraf 1.52- Sunulacak İlave Bilgi**

**Ek 2'deki** ya da **Ek 6'daki** örneğe bağlı kalınmak şartıyla, finansal tablo kullanıcılarının dikkatine sunulması düşünülen alt kalemlere, alt toplamlara ve ilave kalemlere yer verilebilir.

#### **Açıklama:**

Bireysel asli kullanıcıların farklı ve muhtemelen birbiri ile örtüşmeyen bilgi ihtiyaçları ve istekleri vardır. Finansal Raporlama Standartları geliştirilirken, azami sayıdaki asli kullanıcının ihtiyaçlarını karşılayacak nitelikte bilginin sağlanması amaçlanır. Ancak, ortak bilgi ihtiyaçlarına odaklanması, raporlayan işletmenin, asli kullanıcılarından oluşan bir alt grup için faydalı olan ek bilgiyi finansal rapora dâhil etmesine engel teşkil etmez. Kısacası işletmeler faydalı finansal bilginin gerekleri doğrultusunda finansal tablo kullanıcılarının ihtiyacı olan bilgiyi sunmak adına asgari olarak belirlenen standart gereksinimlerinin ötesinde alt kalemler, toplamlar ve açıklamalara yer verebilir. Böylelikle finansal tablo kullanıcılarının ihtiyacı olan bilgiye erişimini kolaylaştırmış olur.

### 3.7. ÖZKAYNAK DEĞİŞİM TABLOSU

#### **Paragraf 1.53- Özkaynak Değişim Tablosu Tanımı**

Özkaynak Değişim Tablosu, Finansal Durum Tablosunda yer alan özkaynak kalemlerinde meydana gelen artış veya azalışları bir bütün olarak gösteren tablodur. Özkaynak Değişim Tablosu, işletmenin finansal performansının sonucu olarak finansal tablolara yansıtılan gelir ve giderler ile işletme ortaklarının yaptığı katkılar ve ortaklara yapılan dağıtımlar sonucu özkaynaklarda meydana gelen değişimleri sunmayı amaçlar.

#### **Açıklama:**

Özkaynaklar finansal durum tablosunun pasifinde yer alır. BOBİ FRS'de Özkaynaklar, *“İşletme varlıklarından işletmeye ait tüm yükümlülüklerin indirilmesi sonucunda geriye kalan paylardır”* şeklinde tanımlanmıştır. Özkaynak değişim tablosu ise özkaynak kalemlerinde yıllar itibari ile meydana gelen değişiklikleri gösterir bir tablo olarak karşımıza çıkmaktadır.

Finansal durum tablosu ve kâr veya zarar tablosu ile kıyaslandığında bazı kullanıcılar açısından önemsiz bir tablo gibi görünmesine rağmen bu tablo, özkaynak güçlülüğü işletmelerin mali yeterliklerinin en önemli göstergelerinden biridir. Bu gerekçe ile özkaynak değişim tablosu; yatırımcılar, işletmelere kaynak sağlayanlar, tedarikçiler ve genel perspektifte finansal tablo kullanıcıları açısından son derece faydalı bilgiler sunmaktadır.

#### **Paragraf 1.54- Özkaynak Değişim Tablosu Sunumu**

Özkaynak Değişim Tablosunda, Finansal Durum Tablosunda yer alan özkaynak kalemleri için birer sütun açılarak bu kalemlerin her birinin dönem başı bakiyesi, dönem içinde bu kalemlerde meydana gelen artış veya azalışlar ile dönem sonu bakiyesi bu sütun içerisinde izlenir. Özkaynak kalemlerindeki artış veya azalışlara neden olan hususlar ise Özkaynak Değişim Tablosunun satırlarında gösterilir.

#### **Paragraf 1.55- Özkaynak Değişim Tablosu Unsurları**

Özkaynak Değişim Tablosunda, özkaynak kalemlerinde asgari olarak aşağıdaki hususlardan kaynaklanan artış ve azalışların ayrı olarak gösterilmesi zorunludur:

- a) Muhasebe politikalarındaki değişikliklere ilişkin düzeltmeler,
- b) Hatalara ilişkin düzeltmeler,
- c) Dağıtılan kâr payları,



- ç) Dönem kâr veya zararı (Sunulan finansal tabloların konsolide finansal tablolar olması ve kontrol gücü olmayan payların bulunması durumunda, kontrol gücü olmayan paylara isabet eden kâr veya zarar tutarı ayrıca gösterilir),
- d) Kârdan yedeklere aktarılan tutarlar,
- da) Özkaynak kalemleri arasında yapılan diğer transferler,
- e) Sermaye artırımı veya azaltımları,
- f) Paylara ilişkin dönemde ortaya çıkan primler,
- g) **Maddi duran varlıkların** yeniden değerlemesinden dolayı dönemde meydana gelen değişimler,
- ğ) Dönemde ortaya çıkan yabancı para çevrim farkları,
- h) Korunma muhasebesinin uygulanması durumunda korunma yedeğinde dönemde meydana gelen değişimler,
- ı) Özkaynak yönteminin kullanılması durumunda bağlı ortaklık, **iştirak** ve **müşterek girişimlerin** dönemde özkaynaklarda kaydettiği kazanç veya kayıplarından paylar,
- i) Özkaynaklarda (örneğin “Yeniden Değerleme Yedeği”, “Yabancı Para Çevrim Farkları” ve “Korunma Yedeği” kalemlerinde) kaydedilen kazanç veya kayıplardan geçmiş yıl kârlarına/zararlarına aktarılan tutarlar nedeniyle meydana gelen değişimler,
- j) Payların geri alım işlemleri (işletmenin kendi paylarının geri satın alınması, geri satın alınan payların iptali ve geri satın alınan payların yeniden satışı gibi) nedeniyle meydana gelen değişimler,
- k) Sadece konsolide finansal tablolarda gösterilmek üzere; kontrolün kaybına neden olmayacak şekilde bağlı ortaklıktaki payların elden çıkarılması veya bağlı ortaklıktaki payların artırılması nedeniyle meydana gelen değişiklikler.

#### **Paragraf 1.56- Özkaynak Değişim Tablosu Sunumu**

Özkaynak Değişim Tablosu, münferit finansal tablolar sunan işletmeler tarafından **Ek 3**'teki örneğe, konsolide finansal tablolar sunan işletmeler tarafından ise **Ek 7**'deki örneğe uygun olarak sunulur. Örneklerde yer alan biçimsel yapıya uygun olmak şartıyla işletmelerin Özkaynak Değişim Tablolarını istenilen ayrıntıda sunmaları mümkündür.

### Örnek 1.27:

A İşletmesinin Karşılaştırmalı olarak sunduğu dönemden de önceki verileri aşağıdaki gibidir;

- Ödenmiş Sermayesi 100.000 TL
- Geri Alınmış Paylar (15.000 TL)
- Paylara İlişkin Primler 20.000 TL
- Yeniden Değerleme Yedekleri 15.000 TL
- Yabancı Para Çevrim Farkları Hesabı 12.000 TL
- Korunma Yedeği 25.000 TL
- Bağlı Ortaklıklarından Kaynaklı Kazançları 15.000 TL
- Kâr Yedekleri 22.000 TL
- Geçmiş Yıl Kârları 600.000 TL
- Dönem Net Kârı 33.000 TL
- İşletmenin Muhasebe Politikası Değişikliğinden kaynaklı olarak yapmış olduğu düzeltmenin etkisi geçmiş yıllar kârları/zararlarının 27.000 TL azaltılması yönünde iken, önceki dönemlere ilişkin tespit edilen bir hata düzeltmesinin etkisi ise geçmiş yıllar kârları/zararlarının 22.000 TL azaltılması yönündedir.

Söz konusu İşletmenin karşılaştırmalı olarak sunduğu bir önceki dönem olan 2018 yılı içerisinde gerçekleştirilen işlemleri ve özkaynaklardaki etkileri ise aşağıdaki gibidir;

- 2018 yılı dönem net karı 27.000 TL'dir.
- İşletme önceki dönem karınının 20.000 TL'sini dağıtmaya, 3.500 TL'sini kar yedeği olarak ayırmaya ve 3.000 TL'sini de statü yedeği olarak ayırmaya karar vermiştir.
- 10.000 TL sermaye artırımına gitmiş ve bu kapsamda 2.000 TL prim tahsil edilmiştir.
- Yapılan MDV Değerlemesi neticesinde 8.000 TL değer artışı muhasebeleştirilirken; dönem sonu kur çevrimlerinden ise 5.000 TL olumlu çevrim farkı meydana gelmiştir.
- Bağlı Ortaklıkların, İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Özkaynaklarında Dönemde Ortaya Çıkan Kazanç veya Kayıplardan Paylarda ise 4.000 TL artış meydana gelmiştir.

- İşletmenin geri aldığı kendi paylarını tekrar ihraç etmesinden kaynaklı olarak özkaynaklarda 20.000 TL artış meydana gelmiş; bunun 5.000 TL'si paylara ilişkin primlerden kaynaklı olarak muhasebeleştirilmiştir.

Söz konusu İşletmenin cari yılda (2019 yılı) gerçekleştirdiği işlemler ve işlemlerin özkaynaklardaki etkileri ise aşağıdaki gibidir;

- 2019 yılı dönem net karı 35.000 TL'dir.
- İşletme cari yılda bir muhasebe politikası değişikliğine gitmiştir. Ancak söz konusu muhasebe politikası değişikliğinin etkileri ölçememesi nedeniyle cari yılbaşından itibaren düzeltmeye karar vermiştir. Söz konusu politika değişikliğinin cari yılbaşından itibaren etkisi geçmiş yıllar kârları/zararları kaleminin 25.000 TL azaltılması yönündedir.
- İşletme önceki dönem karınının 10.000 TL'sini dağıtmaya, 3.500 TL'sini kar yedeği olarak ayırmaya ve Statü Yedeği olarak ayrılan 9.000 TL'nin ise iptaline karar vermiştir.
- 10.000 TL sermaye artırımına gitmiş ve bu kapsamda 5.000 TL prim tahsil edilmiştir.
- Dönem içerisinde ortak kontrole tabi olarak pay sahibi olunan İşletme B'nin tamamı satın alınmış olup, iş birleşmesinin maliyetinin edinilen İşletme B'nin net varlıklarının defter değerini aşması sonucu 200.000 TL tutarında fark oluşmuştur.
- Yapılan MDV Değerlemesi neticesinde 20.000 TL değer artışı muhasebeleştirilirken; dönem sonu kur çevrimlerinden ise 8.000 TL olumlu çevrim farkı meydana gelmiştir.
- Bağlı Ortaklıkların, İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Özkaynaklarında Dönemde Ortaya Çıkan Kazanç veya Kayıplardan Paylarda ise 7.000 TL azalış meydana gelmiştir.
- Payların geri alımdan kaynaklı olarak özkaynaklarda 32.000 TL azalış meydana gelmiştir.

Söz konusu veriler KGK tarafından yayımlanan Elektronik Finansal Raporlama formatında hazırlanan münferit özkaynak değişim tablosu aşağıdaki gibidir:

<b>BOBİ FRS – Özkaynak Değişim Tablosu (Münferit)</b>	Ödenmiş Sermaye	Ortak Kontrole Tabi İşletme Birleşmele rinin Etkisi (+/-)	Geri Alınmış Paylar (-)	Paylara İlişkin İskontolar (+/-)	Yen. Değ. Yedeği	Yabancı Para Çevrim Farkları (+/-)	Korunma Yedeği (+/-)	Bağlı Ort, İştirakler ve Müşterek Girişim. Kazanç ve Kayıplarınd an Paylar (+/-)	Kâr Yedekleri	Geçmiş Yıllar Kârları/ Zararları (+/-)	Dönem Net Kârı/Zararı (+/-)	Özkaynak Toplamı
<b>ÖNCEKİ DÖNEM</b>												
Düzeltilmelerden Önceki Dönem Baş Bakiyeler	100.000	0	-15.000	20.000	15.000	12.000	25.000	15.000	22.000	600.000	33.000	827.000
Muhasebe Politikalarındaki Değişikliklere İlişkin Düzeltilmeler										-27.000		-27.000
Hatalara İlişkin Düzeltilmeler										-22.000		-22.000
<b>Düzeltilmelerden Sonraki Dönem Baş Bakiyeler</b>	<b>100.000</b>	<b>0</b>	<b>-15.000</b>	<b>20.000</b>	<b>15.000</b>	<b>12.000</b>	<b>25.000</b>	<b>15.000</b>	<b>22.000</b>	<b>551.000</b>	<b>33.000</b>	<b>778.000</b>
Dağıtılan Kâr Payları										-20.000		-20.000
Dönem Kârı veya Zararı											27.000	27.000
Yedeklere Aktarılan Tutarlar									6.500*	-6.500*		0
Diğer Transferler										33.000	-33.000	0
Ödenmiş Sermaye Artırımları veya Azaltımları	10.000											10.000
Paylara İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Primler				2.000								2.000

Dönemde Ortaya Çıkan MDV Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları)					8.000								8.000
Dönemde Ortaya Çıkan Ortak Kontrolde Tâbi İş Birleşmelerinin Etkisi													0
Dönemde Ortaya Çıkan Yabancı Para Çevrim Farkları						5.000							5.000
Dönemde Ortaya Çıkan Korunma Yedeği Artışları (Azalışları)													0
Bağlı Ortaklıkların, İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Özkaynaklarında Dönemde Ortaya Çıkan Kazanç veya Kayıplardan Paylar								4.000					4.000
Özkaynaklarda Kaydedilen Kazanç veya Kayıplardan Geçmiş Yıl Kârlarına/Zararlarına Aktarılan Tutarlar													0
Payların Geri Alım İşlemleri Dolayısıyla Meydana Gelen Artış (Azalış)			15.000	5.000									20.000
Diğer Değişiklikler Nedeniyle Artış (Azalış)													0
<b>Özkaynak Unsurlarındaki Toplam Artış (Azalış)</b>	<b>10.000</b>	<b>0</b>	<b>15.000</b>	<b>7.000</b>	<b>8.000</b>	<b>5.000</b>	<b>0</b>	<b>4.000</b>	<b>6.500</b>	<b>6.500</b>	<b>-6.000</b>	<b>56.000</b>	
<b>Dönem Sonu Bakiyeler</b>	<b>110.000</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>27.000</b>	<b>23.000</b>	<b>17.000</b>	<b>25.000</b>	<b>19.000</b>	<b>28.500</b>	<b>557.500</b>	<b>27.000</b>	<b>834.000</b>	

CARİ DÖNEM												
Düzeltilmelerden Önceki Dönem Başı Bakiyeler	110.000	0	0	27.000	23.000	17.000	25.000	19.000	28.500	557.500	27.000	834.000
Muhasebe Politikalarındaki Değişikliklere İlişkin Düzeltmeler												0
Hatalara İlişkin Düzeltmeler										-25.000		-25.000
<b>Düzeltilmelerden Sonraki Dönem Başı Bakiyeler</b>	<b>110.000</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>27.000</b>	<b>23.000</b>	<b>17.000</b>	<b>25.000</b>	<b>19.000</b>	<b>28.500</b>	<b>532.500</b>	<b>27.000</b>	<b>809.000</b>
Dağıtılan Kâr Payları										-10.000		-10.000
Dönem Kârı veya Zararı											35.000	35.000
Yedeklere Aktarılan Tutarlar									12.500**	-12.500**		0
Diğer Transferler										27.000	-27.000	0
Ödenmiş Sermaye Artırımları veya Azaltımları	10.000											10.000
Paylara İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Primler				5.000								5.000
Dönemde Ortaya Çıkan Ortak Kontrolde Tabi İş Birleşmelerinin Etkisi		-200.000										-200.000
Dönemde Ortaya Çıkan MDV Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları)					20.000							20.000
Dönemde Ortaya Çıkan Yabancı Para Çevrim Farkları						8.000						8.000
Dönemde Ortaya Çıkan Korunma												0

Yedeği Artışları (Azalışları)												
Bağlı Ortaklıkların, İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Özkaynaklarında Dönemde Ortaya Çıkan Kazanç veya Kayıplardan Paylar								-7.000				-7.000
Özkaynaklarda Kaydedilen Kazanç veya Kayıplardan Geçmiş Yıl Kârlarına/Zararlarına Aktarılan Tutarlar												0
Payların Geri Alım İşlemleri Dolayısıyla Meydana Gelen Artış (Azalış)			-32.000									-32.000
Diğer Değişiklikler Nedeniyle Artış (Azalış)												0
<b>Özkaynak Unsurlarındaki Toplam Artış (Azalış)</b>	<b>10.000</b>	<b>-200.000</b>	<b>-32.000</b>	<b>5.000</b>	<b>20.000</b>	<b>8.000</b>	<b>0</b>	<b>-7.000</b>	<b>12.500</b>	<b>4.500</b>	<b>8.000</b>	<b>-171.000</b>
<b>Dönem Sonu Bakiyeler</b>	<b>120.000</b>	<b>-200.000</b>	<b>-32.000</b>	<b>32.000</b>	<b>43.000</b>	<b>25.000</b>	<b>25.000</b>	<b>12.000</b>	<b>41.000</b>	<b>537.000</b>	<b>35.000</b>	<b>638.000</b>

\* 2018 yılında geçmiş yıl kârlarından kâr yedeklerine aktarılan 6.500 TL; kâr yedeği olarak ayrılmasına karar verilen 3.500 TL ile Statü Yedeği olarak ayrılmasına karar verilen 3.000 TL'nin toplamından oluşmaktadır.

\*\*2019 yılında geçmiş yıl kârlarından kâr yedeklerine aktarılan 12.500 TL; kâr yedeği olarak ayrılmasına karar verilen 3.500 TL ile Statü Yedeği olarak ayrılmasına karar verilen 9.000 TL'nin toplamından oluşmaktadır.

**Paragraf 1.57- Nakit Akış Tablosu**

Nakit Akış Tablosu, “Nakit Akış Tablosu” bölümünde yer alan hükümler uyarınca hazırlanır

**Paragraf 1.587- Dipnotlar**

Dipnotlar, “Dipnotlar” bölümünde yer alan hükümler uyarınca sunulur.



#### 4. KARŞILAŞTIRMA TABLOSU

Bu bölümde, Muhasebe Sistemi Uygulamaları Genel Tebliği (MSUGT), BOBİ FRS ve TFRS'lerin konuyla ilgili hükümleri karşılaştırılarak söz konusu düzenlemeler arasındaki benzerlik ve farklılıklara dikkat çekilecektir.

	MSUGT	BOBİ FRS	TFRS
<b>Sunulacak Finansal Tablolar</b>	<b>Temel Finansal Tablolar</b>		
	Bilanço		
	Gelir Tablosu		
	Dipnotlar	Finansal Durum Tablosu	Finansal Durum Tablosu
	<b>Ek Finansal Tablolar</b>	Kâr veya Zarar Tablosu	Kâr veya Zarar ve Diğer
	<b>Satışların Maliyeti Tablosu</b>	Özkaynak Değişim Tablosu	Kapsamlı Gelir Tablosu
	Fon Akım Tabloları	Nakit Akış Tablosu	Özkaynak Değişim Tablosu
	Nakit Akım Tablosu	Dipnotlar	Nakit Akış Tablosu
	Kâr Dağıtım Tablosu		Dipnotlar
	Öz Kaynaklar Değişim Tablosu		

	MSUGT	BOBİ FRS	TFRS
<b>Finansal Bilginin Özellikleri</b>	<p>Anlaşılabilirlik İhtiyaca uygunluk Karşılaştırılabilirlik Zamanında düzenlenme Güvenilirlik</p>	<p>Anlaşılabilirlik İhtiyaca uygunluk Karşılaştırılabilirlik Zamanında sunum Gerçeğe uygun sunum</p>	<p>Anlaşılabilirlik İhtiyaca uygunluk Karşılaştırılabilirlik Zamanında sunum Gerçeğe uygun sunum Doğrulanabilirlik</p>
<b>Finansal Raporlama İlkeleri</b>	<p>Finansal raporlama ilkeleri temel mali tabloların düzenlenme ilkeleri olarak açıklanmış olup; temel mali tablolara paralel olarak; Gelir Tablosu İlkeleri ve Bilanço İlkeleri şeklinde ifade edilmiştir.</p>	<p>Genel finansal raporlama ilkeleri; işletmenin sürekliliği, tahakkuk esası, finansal tabloların sunumunda önemlilik, ihtiyatlılık, mahsup yasağı, raporlamanın sıklığı, karşılaştırmalı bilgi, sunumda tutarlılık ve finansal tablolarda yer verilmesi gereken bilgiler olarak açıklanmıştır.</p>	<p>✓ BOBİ FRS ile uyumlu</p>

	MSUGT	BOBİ FRS	TFRS
<b>Dönen Varlık Tanımı</b>	Bir yıl veya işletmenin normal faaliyet dönemi içinde paraya çevrileceği veya kullanılacağı tahmin edilen varlıklardır.	İşletmenin normal faaliyet döngüsü içinde paraya çevrilmesinin, satılmasının veya tüketilmesinin beklenen, esas olarak ticari amaçla elde tutulan, raporlama döneminden sonraki on iki ay içinde paraya çevrilmesi beklenen veya nakit veya nakit benzeri olan varlıklardır.	✓ BOBİ FRS ile uyumlu
<b>Duran Varlık Tanımı</b>	Normal şartlar altında bir yıl içinde elden çıkarılması düşünülmeyen veya yararları bir yılda tükenmeyecek olan varlıklardır.	Dönen varlık olarak sınıflandırılmayan diğer tüm varlıklardır.	✓ BOBİ FRS ile uyumlu

	MSUGT	BOBİ FRS	TFRS
<b>Kısa- Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar</b>	Kısa vadeli yabancı kaynaklar bir yıl içinde ödenmesi gereken; uzun vadeli yabancı kaynaklar ise bir yıldan sonra ödenecek olan borçlardan oluşur.	İşletmenin normal faaliyet döngüsü içinde ödenmesi beklenen, esas olarak ticari amaçla üstlenilen, raporlama döneminden sonraki on iki ay içinde yerine getirilecek olan veya ödenmesinin raporlama döneminden sonraki en az on iki ay süreyle ertelenebilmesine yönelik koşulsuz bir hak mevcut olmayan yükümlülükler kısa vadeli olarak sınıflandırılır. Diğer bütün yükümlülükler uzun vadeli olarak sınıflandırılır.	✓ BOBİ FRS ile uyumlu

	<b>MSUGT</b>	<b>BOBİ FRS</b>	<b>TFRS</b>
<b>Kâr veya Zarar Tablosu</b>	Gelir tablosu Şeklinde ifade edilmektedir. Gelir tablosu, Őletmenin belli bir dönemde elde ettiği tüm gelirler ile aynı dönemde katlandığı bütün maliyet ve giderleri ve bunların sonucunda Őletmenin elde ettiği dönem net k�rını veya dönem net zararını kapsar.	Kâr veya Zarar Tablosu, Őletmenin finansal performansı hakkında bilgi vermek üzere hazırlanan ve Őletmenin raporlama dönemine ilişkin gelir ve giderleri ile bunların net sonucunu gösteren tablodur	✓ BOBİ FRS ile uyumlu

## FAYDALANILAN KAYNAKLAR

- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. TMS 1 *Finansal Tabloların Sunuluşu*  
(Erişim: [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS\\_TFRS\\_Setleri/2021/Mavi\\_Kitap/TMS%201\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/TMS%201(1).pdf))
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. *Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve*  
(Erişim: [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS\\_TFRS\\_Setleri/2021/Mavi\\_Kitap/Finansal%20Raporlamaya%20%20C4%B0li%C5%9Fkin%20Kavramsal%20%20C3%87er%C3%A7eve%20\(2018%20S%C3%BCr%C3%BCm%C3%BC\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/Finansal%20Raporlamaya%20%20C4%B0li%C5%9Fkin%20Kavramsal%20%20C3%87er%C3%A7eve%20(2018%20S%C3%BCr%C3%BCm%C3%BC).pdf))
- IFRS Foundation – Supporting Material for the IFRS for SMEs Standard. Module 3 – *Financial Statement Presentation*  
(Erişim: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/supporting-implementation/smes/module-03.pdf>)
- IFRS Foundation – *Conceptual Framework*  
(Erişim: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/PdfAlone?id=24380&sidebarOption=UnaccompaniedConceptual> )
- IFRS Foundation – IAS 1 *Presentation of Financial Statements*  
(Erişim: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/PdfAlone?id=24397&sidebarOption=UnaccompaniedIas> )
- Croner-i (2019). *Deloitte IGAAP 2019: A Guide to IFRS Reporting*, Croner-i Limited.