

TMS ve TFRS KAPSAMINDA DÜZENLENECEK FİNANSAL TABLOLAR, BU TABLOLARIN DÜZENLENME ESASLARI ve KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLAR

FINANCIAL TABLES THAT ARE MADE AS PER TAS AND TFRS, THE PRINCIPLES OF THIS PROCESS AND CONSOLIDATED FINANCIAL TABLES



Rızkullah ÇETİN*

ÖZ

Finansal raporlamanın 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. Ülkemizde bu amaçları gerçekleştirmek için yeni adı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından uluslararası finansal raporlama standartlarıyla uyumlu olacak şekilde TMS (Türkiye Muhasebe Standardı) ve TFRS (Türkiye Finansal Raporlama Standardı) standartları belirlenerek işletmelerin ve bu standartlardan faydalanacak olanların bilgisine sunulmuştur. Bu standartlar-

ABSTRACT

The aim of financial reporting is to provide sound and useful financial data for current and potential investors, lenders and creditors, in the decision process of putting funds in reporting firms. Decisions made by these parties include purchasing, selling or keeping decisions of stock capital based financial instruments and loan instruments, or decisions of providing loans or paying them. In our country, Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority determines TAS (Turkish Accounting Standards) and TFRS (Turkish Financial Reporting Standards) for the use of businesses, being compliant with international financial reporting standards. Financial tables are mentioned in these standards, also the principles of preparation of these tables and standards of accounting processes are determined therein.

Keywords: TAS, TFRS, financial table, reporting

* Vergi Müfettişi

da düzenlenecek olan finansal tablolar sayılarak, bu tabloların düzenlenme esasları ve muhasebe işlemlerine ilişkin standartları belirlenmiştir.

Anahtar Kelimeler: TMS, TFRS, Finansal Tablo, Raporlama

1- GİRİŞ

Bir ölçme ve değerlendirme tekniği olarak kullanılan finansal tablolar, farklı yöntem ve farklı tablo düzenleme esaslarına göre hazırlanmaktadır. Küreselleşen iş dünyası, ortak bir muhasebe dili ihtiyacının da doğmasına yol açmıştır. Bu alandaki bir takım uluslararası gelişmelerin sonucu olarak, ülkemizde dünyadaki uygulamalara paralel olarak UFRS'ye (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları) uygun TMS (Türkiye Muhasebe Standardı) ve TFRS (Türkiye Finansal Raporlama Standardı) Türkçe'ye çevrilerek yayımlanmıştır.

Genel amaçlı finansal raporlamanın amacı, mevcut ve potansiyel yatırımcılara, borç verenlere ve kredi veren diğer taraflara raporlayan işletmeye kaynak sağlama kararlarını verirken faydalı olacak finansal bilgiyi sağlamaktır. Bu kararlar, işletmenin hisse senedi veya bonosunu almak, elde tutmak veya satmak, söz konusu işletmeye kredi sağlamak veya kredinin geri ödenmesini talep etmek şeklinde olabilmektedir.

TMS ve UFRS kapsamında düzenlenecek olan finansal tablolar, konsolide finansal tablo düzenlenmesi ve bu tabloların düzenlenmesine ilişkin esaslar bu makalemizde işlenecektir.

2- TÜRKİYEDE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ TARİHİ GELİŞİMİ

Sadece menkul kıymetleri borsada işlem gören kuruluşlar ve finansal kuruluşlarıyla sınırlı olarak uygulanan düzenlemelerin yetersizliği, TMSK (Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu) kuruluncaya kadar devam etmiştir. TMSK, yürürlükte bulunan UMS, UFRS ve Uluslararası Yorumlama Komitesi Kararlarını Türkçeye çevirmiş ve Nisan 2006'da yayınlamıştır. 2 Kasım 2011 tarihinde yayınlanan 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname¹ ile kurulan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) bünyesine dâhil edilerek görevi sona eren TMSK, bu tarihe kadar uluslararası standartlarda meydana gelen değişiklik ve yenilikleri düzenli bir şekilde TMS'ye yansıtmıştır. Bu tarihten sonra ise muhasebe standartları düzenleme yetkisi KGK'ye verilmiştir.

Türkçe yayınlanan standartlara isim ve numaraları verilirken uygulamada herhangi bir karışıklığa yol açmamak için UMS ve UFRS numaraları ile aynı bırakılarak yayınlanmıştır. Dolayısıyla yürürlükten kaldırılan standartlar yüzünden TMS numaralarında da bazı boşluklar bulunmaktadır. (Örneğin TMS 1 ve 2'den sonra TMS 7 gelmektedir.) Uluslararası Muhasebe Standartları, Türkiye Muhasebe Standartları olarak; SIC (Starding Interpretations Committe) ve IFRIC'lar (IFRS Interpretations Committe) sırasıyla, Türkiye Muhasebe Standardı Yorumları ve Türkiye Finansal Raporlama Standardı Yorumları olarak yayınlanmıştır.²

¹ 02.11.2011 Tarih ve 28103 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

² Dr. Şavlı Tuba, "Uluslararası/ Türkiye Finansal Raporlama Standartları", 2014, Sayfa:9 Yaklaşım Yayıncılık

3- FİNANSAL RAPORLAMAYA İLİŞKİN KAVRAMSAL ÇERÇEVE

3.1- Kavramsal Çerçeve

Genel olarak finansal tablolar, geri kazanılabilir tarihi maliyet ve nominal sermayenin korunması kavramını esas alan bir muhasebe modeli çerçevesinde hazırlanmaktadır. Kavramsal Çerçeve, işletme dışındaki kullanıcılar için hazırlanan ve sunulan finansal tabloların tabi olacakları usul ve esasları belirlemektedir. Kavramsal Çerçevenin amacı:

- (a) *Kurul*³'a yeni *Standartlar*⁴ geliştirmede ve mevcut *Standartlar* gözden geçirmede yardımcı olmak,
- (b) *Standartların* izin verdiği alternatif muhasebe yöntemlerinin azaltılmasına yönelik bir temel oluşturmak suretiyle *Kurul*'a finansal tabloların sunumuna ilişkin kuralların, muhasebe standartlarının ve uygulama usullerinin uyumlaştırılması konusunda yardımcı olmak,
- (c) Kendi görev alanları dâhilinde muhasebe kural ve uygulamalarını belirleyebilen otoritelere yardımcı olmak,
- (d) Finansal tablolarını *Standartlara* göre hazırlayanlara, Standartların uygulanmasında ve henüz herhangi bir *Standartların* kapsamına girmeyen konularda yardımcı olmak,
- (e) Bağımsız denetçilere, finansal tabloların *Standartlara* uygun olup olmadığı konusundaki görüşlerini belirlemelerinde yardımcı olmak,
- (f) Finansal tablo kullanıcılarına, *Standartlara* uygun olarak hazırlanmış olan finansal tablolarda yer alan bilgileri yorumlamalarında yardımcı olmak ve
- (g) *Kurul'un* çalışmaları konusuna ilgi duyanlara *Standartlar* belirlemedeki yaklaşımı konusunda bilgi sağlamaktır.

Kavramsal Çerçeve bir *Standart* değildir. Dolayısıyla herhangi bir ölçüm veya açıklama konusunda standart belirlememektedir. Kavramsal Çerçeve ile *Standartlardan* biri arasında uyumsuzluk söz konusu olduğunda, söz konusu Standart Kavramsal Çerçeve'den önce gelir. *Kurul* yeni *Standartların* oluşturulmasında ve mevcut *Standartların* gözden geçirilmesinde mevcut Kavramsal Çerçeveyi rehber olarak alacağından belirtilen uyumsuzluklar zaman içerisinde azalacaktır.

Kurul, Kavramsal Çerçeve'nin uygulanmasında edineceği deneyimler çerçevesinde zaman zaman Kavramsal Çerçeve'de değişiklikler yapabilir.

Kavramsal Çerçeve aşağıda belirtilen konuları düzenler:

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

3.2- Finansal Raporlamanın Amacı

Genel amaçlı finansal raporlamanın amacı, mevcut ve potansiyel yatırımcılara, borç verenlere ve kredi veren diğer taraflara raporlayan işletmeye kaynak sağlama kararlarını verirken faydalı ola-

³ Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu

⁴ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunca Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IAS ve IFRS) ile (IFRIC ve SIC Yorumları) Türkiye Muhasebe Standartları (TMS), Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS), (TMS ve TFRS Yorumları) ad ve kısaltmaları ile yayımlanmakta ve sürekli olarak güncellenmektedir.

çak 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 beledikleri getirilere (örneğin temettü ödemelerinden, anapara ve faiz ödemelerinden ya da piyasa fiyatında meydana gelen artışlardan elde edilen getiriler gibi) bağlı olarak alırlar. Benzer şekilde, mevcut ve potansiyel borç verenler ile kredi veren diğer taraflar, kredi ve benzerlerinin sağlanması ya da ödenmesi kararlarını, beledikleri anapara ve faiz getirilerine ya da diğer getirilere bağlı olarak alırlar. Yatırımcıların, borç verenlerin ve kredi veren diğer tarafların getirilere yönelik beledentileri, işletmeye yönelik gelecekteki net nakit girişlerinin tutarına, zamanlamasına ve belirsizliğine (başka bir ifadeyle işletmeye yönelik gelecekteki beklenen net nakit girişlerine) ilişkin yaptıkları değerlendirmelere bağlıdır.

Sonuç olarak, mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç verenler ve kredi veren diğer taraflar, işletmeye yönelik gelecekteki beklenen net nakit girişlerinin değerlendirilmesinde kendilerine yardımcı olacak bilgiye ihtiyaç duyarlar. Mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç verenler ve kredi veren diğer taraflar, işletmeye yönelik gelecekteki beklenen net nakit girişlerini değerlendirebilmek için, işletmenin ekonomik kaynakları, işletmeye karşı ileri sürülebilen talep hakları ve işletme yönetimi ile yönetim kurulunun işletmenin kaynaklarını kullanmadaki sorumluluklarını ne ölçüde etkin ve verimli bir şekilde yerine getirdiği ile ilgili bilgiye ihtiyaç duyarlar. İşletme varlıklarının ekonomik faktörlerin (fiyat değişiklikleri ve teknolojik değişiklikler gibi) olumsuz etkilerinden korunması ile işletmenin ilgili yasalara, düzenlemelere ve bağlı olduğu sözleşme hükümlerine uygun hareket etmesinin temin edilmesi de bu tür sorumluluklara örnek olarak gösterilebilir. Yönetimin sorumluluklarına ilişkin bu bilgi, yönetimin faaliyetlerini onaylama ya da başka bir şekilde etkileme gücüne sahip mevcut yatırımcılar, borç verenler ve kredi veren diğer taraflarca alınacak kararlar açısından da faydalı olacaktır.

Genel amaçlı finansal raporlar, raporlayan işletmenin finansal durumu hakkında bilgi sağlar. İşletmenin finansal durumunu gösteren bilgi, raporlayan işletmenin ekonomik kaynakları ile işletmeye yönelik talep haklarına ilişkin bilgiden oluşur. Ayrıca finansal raporlar, raporlayan işletmenin ekonomik kaynaklarında ve işletmeye yönelik haklarda değişikliğe yol açan işlemlerin ve diğer olayların etkileri hakkında da bilgi sağlar. Her iki tür bilgi de, bir işletmeye kaynak sağlama kararları alınırken faydalı olacak veriler sağlar.

3.3- Finansal Tablonun Unsurları

Finansal Tablo unsurları olarak, bilanço ve gelir tablosunda yer alan temel gruplara ilişkin tanımlamalar Kavramsal Çerçeve de kısaca aşağıdaki gibi yapılmıştır.

- **Varlık**, geçmişte olan işlemlerin sonucunda ortaya çıkan ve hâlihazırda işletmenin kontrolünde olan ve gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlaması beklenen değerlerdir.

- **Borç**, geçmiş olaylardan kaynaklanan ve ödenmesi işletmenin ekonomik fayda sağlayabilecek değerlerinde bir çıkışa neden olacak mevcut yükümlülüklerdir.

- **Özkaynak**, işletmenin varlıklar toplamından yabancı kaynakların indirilmesi suretiyle kalan kısımdır.

- **Gelir**, muhasebe döneminde, ekonomik yararlar da işletme bünyesine varlık girişi veya diğer şekillerdeki varlık çoğalmaları sonucunda artışı veya özkaynaklarda hissedarların yatırdıkları fonlar dışındaki kalemlerde artış meydana getiren borçlardaki azalmayı ifade eder.

- **Gider**, muhasebe döneminde, ekonomik yararlar da varlık çıkışı veya diğer şekillerdeki varlık eksilmeleri sonucundaki azalışları veya özkaynaklardaki hissedarlara yapılan ödemelerin sonucunda ortaya çıkan azalmaların dışında özkaynaklarda azalma sonucunu doğuran borçlarda meydana gelen artışları ifade eder.

4- TFRS KAPSAMINDAKİ FİNANSAL TABLOLAR ve BU TABLOLARIN DÜZENLEME ESASLARI

Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS'ler): Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetimi Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan Standartlar ve Yorumlardır. Bu Standartlar şunları içerir:

- (a) Türkiye Finansal Raporlama Standartları,
- (b) Türkiye Muhasebe Standartları,
- (c) TMS Yorumları ve TFRS Yorumları.

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

- Varlıklar;
- Borçlar;
- Özkaynaklar;
- Gelir ve giderler, karlar ve zararlar dâhil;
- Ortakların ortak olmaları sebebiyle yaptıkları katkılar ve ortaklara yapılan dağıtımlar,
- Nakit akışları.

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

TFRS kapsamındaki finansal tablolar aşağıdakilerden oluşur.

- 1- Dönem sonu finansal durum tablosu, (Bilanço)
- 2- Döneme ait kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu,
- 3- Döneme ait özkaynak değişim tablosu,
- 4- Döneme ait nakit akış tablosu,
- 5- Önemli muhasebe politikalarını ve diğer açıklayıcı bilgileri içeren dipnotlar,

İşletme, finansal tabloları için "TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu"⁵ Standardında kullanılanlardan yani yukarıdaki başlıklardan farklı başlıklar kullanabilir. Örneğin, işletme 'kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu' yerine 'kapsamlı gelir tablosu' başlığını kullanabilir. Hazırlanan finansal tablo setinin TFRS'ye uygun olabilmesi için yukarıda listelenen tabloların tam ve eksiksiz olarak yer alması gerekir. Bir başka deyişle Uluslararası/Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına göre finansal tablolar ifadesi yukarıda sayılan finansal tablo ve dipnotların tamamına karşılık gelmektedir. Ayrıca TMS 1 standardı, bu kapsamda tüm finansal tabloların eşit önemde olduğunu belirtmektedir.

⁵ Bu standart 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 16.01.2005 tarih ve 25702 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Finansal tablolar işletmenin finansal durumunu, finansal performansını ve nakit akışlarını gerçeğe uygun olarak sunar. Gerçeğe uygun sunuş, işlemlerin sonuçlarının, diğer olayların ve koşulların Kavramsal Çerçeve’de belirtilen varlık, borç, gelir ve gider tanımlarına ve muhasebeleştirme kriterlerine sadık kalınarak sunulması demektir. TFRS’lerin gerektiğinde ek açıklamalarla birlikte uygulanmasının, gerçeğe uygun sunuşu sağlamış finansal tablolar yaratacağı varsayılır. Finansal tabloları TFRS’lerle uyumlu olan bir işletme, bu uyumu açık ve tam bir şekilde dipnotlarda belirtecektir. İşletme, Finansal tabloları TFRS’lerin tüm maddeleriyle uyumlu olmadığı sürece, finansal tablolarını TFRS’lerle uyumlu olarak nitelendiremez.

Yönetim, finansal tabloları düzenlerken işletmenin faaliyetlerini süreklilik içerisinde devam etme yetisini değerlendirir. Yönetimin şirketi tasfiye etme veya ticari faaliyetini sona erdirmeye niyeti veya mecburiyeti yoksa finansal tablolar süreklilik kavramına göre düzenlenir. Yönetim, değerlendirmelerini yaparken işletme faaliyetlerinin sürekliliğine kuşku düşürecek önemli belirsizlikler taşıyan olaylar veya koşullar farkındaysa, bu belirsizlikleri açıklar. İşletme, finansal tablolarını süreklilik esasına göre hazırlamaması halinde, bu hususu, finansal tablolarını düzenlemesi sırasında dayandırdığı temel ve işletmenin süreklilik arz etmeyecek şekilde değerlendirilmesinin nedeni ile birlikte açıklar.

İşletme, nakit akış tablosu hariç, tüm finansal tablolarını muhasebenin tahakkuk esasına göre düzenler.

İşletme, bir TFRS zorunlu kılmadıkça veya izin vermedikçe varlıkları ve borçları ya da gelirleri ve giderleri netleştiremez. İşletme, varlıkları ile borçları ve gelirler ile giderleri finansal tablolarda ayrı ayrı göstermelidir. İşlem veya diğer olayın özü gereği yapılan netleştirme dışında, kapsamlı gelir tablosu veya finansal durum tablosu (*bilanço*) ya da (eğer sunulmuşsa) bireysel gelir tablosunda yapılan netleştirmeler, kullanıcıların gerçekleştirmiş olan işlemleri, diğer olayları ve şartları ve gelecekteki nakit akışlarını anlamalarını zorlaştırmaktadır. Varlıkların, örneğin stok değer düşüklüğü karşılığı ve şüpheli alacaklar karşılığı gibi, düzenleyici hesaplar düşüldükten sonra net tutarıyla gösterilmesi netleştirme değildir.

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

- Finansal tablolarının bir yıldan daha uzun ya da daha kısa bir dönemi kapsammasının nedeni ve
- Finansal tablolarında sunulan tutarların tümüyle karşılaştırılabilir olmadığı

Bir işletme, normalde, finansal tablolarını düzenli olarak bir yıllık bir dönemi kapsamak üzere düzenler. Ancak bazı işletmeler, pratik nedenlerle, örneğin 52 haftalık dönem için raporlamayı tercih edebilirler. Bu standart böyle bir uygulamaya engel değildir.

5- FİNANSAL TABLOLARIN TANIMLANMASI

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

- a) Raporlayan işletmenin adı veya diğer kimlik bilgileri ve bu bilgide önceki raporlama döneminden bu yana olan değişiklikler,
- b) Finansal tabloların tek bir şirketi mi yoksa şirketler grubunu mu içerdiği,

- c) Raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) veya finansal tablo ve dipnotların kapsadığı dönem,
- d) TMS 21'de tanımlandığı gibi, sunum para birimi ve
- e) Finansal tabloda sunulan tutarların yuvarlanma derecesi.

Bir işletme; sayfaların başlıklarını, tabloları, dipnotları vb. açıkça göstererek yukarıdaki hükümleri yerine getirir. Bu tür bilgilerin en iyi şekilde sunulabilmesi için uygun bir değerlendirmenin yapılması gerekir. Örneğin, finansal tablolar elektronik ortamda sunulduğu takdirde, her zaman ayrı sayfalar kullanılmaz; bu durumda yukarıdaki unsurlar, mali tablolarda yer alan bilgilerin doğru bir biçimde anlaşılmasını sağlayacak sıklıkta tekrarlanır. Bilgilerin sunumunda kullanılan para biriminin "bin" veya "milyon" hanelerine yuvarlanarak ifade edilmesi, genellikle finansal tabloları daha anlaşılabilir hale getirir. Ancak bunun kabul edilebilir olması sunumun yuvarlama düzeyinin açıklanması ve önemli bilgilerin ihmal edilmemesine bağlıdır.

a) Finansal Durum Tablosu (Bilanço)

Finansal durum tablosu aşağıdaki tutarları gösteren hesap kalemlerini içermek zorundadır:

- Maddi duran varlıklar,
- Yatırım amaçlı gayrimenkuller,
- Maddi olmayan duran varlıklar,
- Finansal varlıklar,
- Özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen yatırımlar,
- Canlı varlıklar,
- Stoklar,
- Ticari ve diğer alacaklar,
- Nakit ve nakit benzerleri,
- Satılmak üzere elde tutulan varlıkların toplamı ile TFRS 5'e göre satılmak üzere elde tutulan ve elden çıkarılacaklar grubuna dâhil olan varlıkların toplamı,
- Ticari ve diğer borçlar,
- Karşılıklar,
- Finansal borçlar,
- TMS 12 "*Gelir Vergileri*" Standardında tanımlandığı gibi, dönem vergisiyle ilgili borçlar ve varlıklar,
- TMS 12'de tanımlandığı gibi, ertelenmiş vergi borçları ve ertelenmiş vergi varlıkları,
- TFRS 5'e göre elden çıkarılacaklar grubuna dâhil olan satılmak üzere elde tutulanlar olarak sınıflandırılan borçlar,
- Özkaynaklarda gösterilen kontrol gücü olmayan paylar (*azınlık payları*) ve
- Ana şirketin ortaklarına ait çıkarılmış sermaye ve yedekler.

İşletme, aşağıdaki hususları ya finansal durum tablosunda (*bilançoda*) ya özkaynaklar değişim tablosunda ya da dipnotlarda açıklayacaktır:

(a) Pavlara bölünmüş sermayenin her sınıfı için

- (i) Kayıtlı sermayeyi oluşturan hisse senedi sayısı;
- (ii) Çıkarılan ve tamamı ödenen ve çıkarılan fakat tamamı ödenmeyen hisse senetlerinin sayısı;
- (iii) Bir hisse senedinin nominal değeri veya hisse senetlerinin nominal değerinin olmadığı;
- (iv) Dönem başı ve dönem sonunda bulunan hisse senetleri sayısının uyumlaştırılması;

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

(b) Özkaynaklardaki yedeklerin her birinin niteliği ve amacıyla ilgili açıklama.

b) Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu

Diğer TFRS'ler uyarınca zorunlu olan kalemlere ek olarak, kâr veya zarar bölümü veya kâr veya zarar tablosu, döneme ait aşağıdaki tutarları gösteren kalemleri içerir:

- Hâsılat,
- Finansman maliyetleri,
- Özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen iştirakler ve iş ortaklıklarının kar veya zarar payları,
- Vergi gideri,
- Durdurulan faaliyetlerin toplamına ait tek bir tutar

Giderlerin niteliklerine göre sınıflanmasına ilişkin örnek aşağıdadır:

Hasılat		X
Diğer Gelirler		X
Mamul veya Yarı Mamul Stoklarında Değişim	X	
Kullanılan Hammadde ve Diğ. Tük. Malları	X	
Çalışanlara Sağlanan Fayda Maliyetleri	X	
Amortisman ve İtfa Giderleri	X	
Diğer Giderler		X
Toplam Giderler		(X)
Vergi Öncesi Kar		X

c) Özkaynak Değişim Tablosu

Özkaynak değişim tablosu aşağıdaki bilgileri kapsar:

- Ana ortaklığın sahiplerine ve kontrol gücü olmayan paylarına (azınlık paylarına) ilişkin toplam tutarları ayrı olarak gösteren, döneme ilişkin toplam kapsamlı gelir;
- Her bir özkaynak bileşeni için, TMS 8'e göre muhasebeleştirilen, geçmişe yönelik uygulama veya geçmişe yönelik düzeltmelerin etkileri ve
- Her bir özkaynak bileşeni için aşağıdakilerden kaynaklanan değişiklikleri ayrı olarak gösteren, dönem başındaki ve sonundaki defter değeri arasındaki mutabakat.

d) Nakit Akım Tablosu

Nakit akış bilgileri, finansal tablo kullanıcılarına işletmenin nakit ve nakit benzerlerini yaratma becerisini ve işletmenin bu nakit akışlarını kullanma ihtiyacını değerlendirmede, temel oluşturur. TMS 7, nakit akış bilgilerinin sunuluşu ve açıklanmasıyla ilgili kuralları ortaya koyar.

e) Dipnotlar

TFRS'lerde öngörülen fakat finansal tabloların başka bir yerinde yer almayan bilgileri açıklar ve Finansal tabloların başka bir yerinde yer almayan fakat bunların herhangi birinin anlaşılması için geçerli olan bilgiyi sağlar. Bir işletme dipnotları, mümkün olduğu ölçüde, sistematik bir biçimde sunar. İşletme sistematik sunuşu belirlerken, finansal tablolarının anlaşılabilirliği ve karşılaştırılabilirliği üzerindeki etkilerini dikkate alır. Finansal durum tablosu (bilanço), kapsamlı gelir tablosu, (eğer sunulmuşsa) bireysel gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosundaki her kalem, dipnotlarda verilen ilgili bilgiye atıfta bulunacaktır.

6- KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLAR

Konsolide finansal tablo, ana ortaklığın veya onun bağlı ortaklıklarının, borçlarının, özkaynaklarının, gelirlerinin, giderlerinin ve nakit akışlarının tek bir işletmenininki gibi sunulduğu, bir gruba ait finansal tablolardır.

TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar⁶Standardına göre;

- a) Bir veya daha fazla işletmeyi (*bağlı ortaklıkları*) kontrol eden bir işletmenin (*ana ortaklığın*) konsolide finansal tablolar hazırlamasını zorunlu kılmaktadır;
- b) *Kontrol* ilkesini tanımlamakta ve kontrolü konsolidasyonun dayanağı haline getirmektedir;
- c) Yatırımcı işletmenin yatırım yaptığı işletmeyi kontrol edip etmediğinin ve dolayısıyla yatırım yaptığı işletmeyi konsolide edip etmeyeceğinin belirlenmesinde kontrol ilkesinin nasıl uygulanacağını düzenlemektedir,
- d) Konsolide finansal tabloların hazırlanması sırasında uygulanacak muhasebeleştirme hükümlerini düzenlemektedir ve
- e) Yatırım işletmesini tanımlamakta ve yatırım işletmesinin belirli bağlı ortaklıklarının konsolide edilmesine ilişkin istisna getirmektedir.

Bir işletme, başka bir işletmenin hisse senetlerini uzun vadeli amaçlarla (özellikle de yatırım yapan işletmeyi kontrol etmek için) satın aldığı anda; yatırım yapan işletme, ana ortaklık, yatırım yapılan işletme ise, bağlı ortaklık olarak adlandırılır. Konsolidasyon; finansal tabloların, ancak, ana ortaklık ve tüm bağlı ortaklıklarının tek bir işletme olarak ele alınması sonucunda anlamlı olacağı varsayımına dayanır. Bağlı ortaklıklar ayrı hukuki işletmeler olmalarına rağmen, ana ortaklık tarafından kontrol edilmektedirler. Bu nedenle, ekonomik özün, yasal biçime üstünlüğü gereği, ayrı işletmelerin faaliyetlerinin sonuçlarının ve finansal durumlarının konsolide finansal tablolarda bir arada raporlanması zorunluluğu ortaya çıkmaktadır.⁷

a) Yatırım Yapılan İşletme Üzerinde Kontrol

Yatırımcı bir işletme, diğer bir işletmeyle (yatırım yapılan işletmeyle) olan ilişkisinin yapısını dikkate almaksızın, yatırım yaptığı işletmeyi kontrol edip etmediğini değerlendirmek suretiyle ana ortaklık

⁶ "TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar" Standardı 31/12/2012 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 28/10/2011 tarih ve 28098 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁷ Doç Dr. Demir Volkan, Dr. Bahadır Oğuzhan, "Kobi'lerde Finansal Raporlama, Kobi TFRS Kapsamında Açıklamalı ve Uygulamalı" Sf.105 Türmob Yayınları

olup olmadığını belirler. Yatırım yaptığı işletmeyle olan ilişkisinden dolayı değişken getirilere maruz kaldığı veya bu getirilerde hak sahibi olduğu, aynı zamanda bu getirileri yatırım yaptığı işletme üzerindeki gücüyle etkileme imkânına sahip olduğu durumda yatırım yaptığı işletmeyi kontrol etmektedir.

Bu çerçevede, yatırımcı işletme, yatırım yaptığı işletmeyi ancak ve ancak aşağıdaki göstergelerin tümü birden mevcut olduğunda kontrol eder:

- a) Yatırım yaptığı işletme üzerinde güce sahipse,
- b) Değişken getirilere maruz kalmakta veya bu getirilerde hak sahibi ise,
- c) Elde edeceği getirilerin miktarını etkileyebilmek için yatırım yaptığı işletme üzerindeki gücünü kullanma imkânına sahipse.

İki veya daha fazla yatırımcı işletmenin yatırım yaptıkları bir işletmenin ilgili faaliyetlerini (başka bir ifadeyle yatırım yaptıkları işletmenin getirilerini önemli ölçüde etkileyen faaliyetleri) yönetebilmek için birlikte hareket etmek zorunda olmaları halinde, yatırım yaptıkları işletmenin birlikte kontrolü söz konusudur. Bu tür durumlarda hiçbir yatırımcı diğerleriyle işbirliği yapmaksızın söz konusu faaliyetleri yönetemediğinden, hiçbir yatırımcı yatırım yapılan işletmeyi tek başına kontrol edememektedir. Dolayısıyla bu yatırımcılar bu işletmedeki paylarını TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar, TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar veya TFRS 9 Finansal Araçlar standardına göre muhasebeleştirir.

b) Yatırım Yapılan İşletme Üzerindeki Güç

Yatırımcı işletme, yatırım yaptığı işletmenin *ilgili faaliyetlerini*, diğer bir ifadeyle yatırım yaptığı işletmenin getirilerini önemli ölçüde etkileyen faaliyetlerini yönetme imkânını hâlihazırda veren mevcut haklara sahip olduğunda, yatırım yapılan işletme üzerinde güce sahiptir. Güç, haklardan doğmaktadır. Bazen gücün var olup olmadığı kolay ve açık bir şekilde belirlenebilir. Örneğin yatırım yapılan işletme üzerindeki güç, direkt olarak ve sadece hisse senetleri gibi özkaynağa dayalı finansal araçlarla sağlanan oy hakları ile elde edildiğinde ve bu tür payları ellerinde bulunduranların oy haklarını göz önünde bulundurmamak suretiyle değerlendirilebildiğinde, gücün var olup olmadığı kolaylıkla ve açık bir şekilde belirlenebilir. Diğer durumlarda, örneğin gücün bir veya daha fazla sözleşmeye bağlı anlaşmadan kaynaklandığı bir durumda, gücün var olup olmadığına yönelik değerlendirme daha karmaşık olacaktır ve birden fazla unsurun göz önünde bulundurulmasını gerektirecektir.

c) Konsolidasyon İşleminde Raporlama Tarihi

Konsolide finansal tabloların hazırlanmasında ana ortaklık ile bağlı ortaklığının ya da bağlı ortaklıklarının finansal tabloları kullanılmaktadır. Dolayısıyla hem ana ortaklığın hem de bağlı ortaklıklarının raporlama tarihleri aynı olmalıdır. Raporlama döneminin farklı olması durumunda, uygulanması mümkünse, konsolidasyon amacıyla bağlı ortaklık, ana ortaklıkla aynı dönem itibarıyla ilave finansal tablolar hazırlar.

Bağlı ortaklığın aynı dönemi ihtiva edecek şekilde ilave finansal tablo hazırlaması mümkün değilse, bağlı ortaklığın finansal tablolarının dönemi ile konsolide finansal tabloların dönemi arasında gerçekleşen önemli işlem ve olayların etkisi düzeltilerek (bağlı ortaklığın finansal tabloları güncellenerek) ana ortaklık tarafından konsolide edilir. Her iki durumda da, ana ortaklık ile, bağlı ortaklığın raporlama tarihi (dönemi) arasındaki fark üç aydan fazla olamaz.

d) Konsolide Finansal Tabloların Hazırlanması

Konsolide finansal tabloların hazırlanmasında aşağıdaki hususlara dikkat etmek gerekmektedir.

- 1- Ana ortaklığın ve bağlı ortaklıklarının varlıkları, yükümlülükleri (borçları), özkaynakları, gelir, gider ve nakit akışlarına ait benzer kalemleri birleştirilir.
- 2- Ana ortaklığın, her bir bağlı ortaklığındaki yatırımlarının defter değeri ve bağlı ortaklığın özkaynaklarından ana ortaklığa düşen pay elimine edilir.
- 3- Ana ortaklık, konsolide bilançoda, azınlık paylarını özkaynaklar içerisinde, ancak, kendi ortaklarının özkaynaklarındaki payından ayrı olarak gösterir.
- 4- Grup işletmeleri arasındaki işlemlerle ilgili; varlık, borç, özkaynak, gelir, gider ve nakit akışlarının tümü elimine edilir. (stoklar ve duran varlıklar gibi varlıklarda muhasebeleştirilen grup içi işlemler sebebiyle oluşan kar veya zararlar tamamen elimine edilir.) Grup içi işlemlerden kaynaklanan kar veya zararların elimine edilmesi sırasında, ortaya çıkan geçici farklar için TMS 12 Gelir Vergileri Standardı hükümleri uygulanır.
- 5- Konsolide finansal tablolara dâhil olan şirketlerden birinin finansal tablolarının, benzer işlemler ve benzer koşullardaki diğer olaylar için farklı muhasebe politikaları kullanılarak hazırlanmış olması durumunda; grubun muhasebe politikalarıyla uyum sağlayabilmek için, konsolide finansal tabloların hazırlanması sırasında gruba dâhil söz konusu işletmenin finansal tablolarında gerekli düzeltmeler yapılır.
- 6- Bir işletme, bağlı ortaklığının gelir ve giderlerini, bağlı ortaklık üzerinde kontrol sahibi olduğu tarihten kontrolü kaybettiği tarihe kadar konsolide finansal tablolara dâhil eder. Bağlı ortaklığın gelir ve giderleri, edinim tarihindeki konsolide finansal tablolara yansıtılmış varlık ve borç tutarlarına dayanmalıdır. Örneğin, bağlı ortaklığın edinildiği tarihten sonra konsolide kapsamlı gelir tablosuna yansıtılan amortisman giderleri, ilgili amortisman tabi varlıkların, bağlı ortaklığın edinildiği tarihte konsolide finansal tablolara yansıtılmış gerçeğe uygun değerlerine dayanmalıdır.
- 7- İşletme, kâr veya zararı ve diğer kapsamlı gelirin her bir bileşenini, ana ortaklık hissedarlarına ve kontrol gücü olmayan paylara dağıtır. İşletme ayrıca, toplam kapsamlı geliri, ana ortaklık hissedarlarına ve kontrol gücü olmayan paylara da dağıtır (bu durum, kontrol gücü olmayan paylarda ters bakiye ile sonuçlansa dahi).
- 8- Bir bağlı ortaklığı, özkaynak olarak sınıflandırılan ve kontrol gücü olmayan paylara sahip ortaklar tarafından elde bulundurulmuş birikimli imtiyazlı paylara sahipse, işletme, temettü dağıtım kararı açıklansın ya da açıklanmasın, söz konusu imtiyazlı paylara düşen temettü tutarına göre ayarlama yapmak suretiyle kendi payına isabet eden kâr veya zararı hesaplar.

7- SONUÇ

Finansal tablolar, dünya genelinde birçok işletme tarafından, işletme dışındaki kullanıcılar için hazırlanmakta ve sunulmaktadır. Sözü edilen finansal tablolar ülkeden ülkeye büyük ölçüde benzerlik göstermektedir. Diğer taraftan, bir takım sosyal, ekonomik ve hukuki sebepler ile ulusal düzenlemelerin oluşturulması sırasında farklı ülkeler tarafından farklı finansal tablo kullanıcılarının gereksinimlerinin dikkate alınması gibi sebeplerle de bazı farklılıklar taşımaktadır. Söz konusu farklılıklar, finansal tablo unsurları için farklı tanımların kullanılmasına neden olmuştur; örneğin, varlıklar, borç-

lar, özkaynaklar, gelir ve giderler farklı tanımlanmıştır. İşte bu gibi farklılıkları ortadan kaldırmak için uluslararası düzenlemelerle uyumlu TMS, TFRS standartları hazırlanarak uygulamaya sunulmuştur. Bu standartlar kapsamında mükelleflerin düzenleyecekleri finansal tablolar tek tek sayılarak bu tabloların düzenlenmesine ilişkin standartlar belirlenmiştir. Dolayısıyla bu standartlar ile işletmelerin finansal verilerinin analizinin yapılmasında uluslararası düzenlemelerle uyum sağlayarak dünya ile raporlama standardında aynı sonucu yakalama hedeflenmektedir.

KAYNAKÇA

- 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname
- Doç Dr. DEMİR, V., Dr. OĞUZHAN, B. “Kobi’lerde Finansal Raporlama, Kobi TFRS Kapsamında Açıklamalı ve Uygulamalı” Sf:105 TÜRMOB Yayınları
- Dr. ŞAVLI, T. “Uluslararası/ Türkiye Finansal Raporlama Standartları”, 2014, Sayfa:9 Yaklaşım Yayıncılık
- Finansal Raporlamanın Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve
- TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar Standardı
- TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı
- http://www.kgk.gov.tr/content_detail-345-1055-tms-tfrs-2015-seti.html