

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

ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA UYGUN
FİNANSAL DURUM TABLOSU HAZIRLANMASI VE HALKA AÇIK BİR
ŞİRKET ÜZERİNDE UYGULAMA

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan

Ünal YAVUZ

Tez Danışmanı

Dr. Öğr. Üyesi. Metin KILIÇ

Karabük

Ekim / 2019

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER	1
TEZ ONAY FORMU.....	3
DOĞRULUK BEYANI	5
ÖNSÖZ	6
ÖZ.....	7
ABSTRACT.....	8
ARŞİV KAYIT BİLGİLERİ.....	9
ARCHIVE RECORD INFORMATION	10
ARAŞTIRMANIN KONUSU	11
ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ.....	11
ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ.....	11
VERİLERİN TOPLANMASI VE ANALİZİ	12
ARAŞTIRMANIN VARSAYIMLARI	12
EVREN VE ÖRNEKLEM	12
ARAŞTIRMANIN SINIRLILIKLARI.....	13
1. ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ GELİŞİMİ	14
1.1. İşletmelerin Temel Amaçları.....	14
1.2. Menfaat Gruplarının İşletme Faaliyetlerine Etkisi ve Bilgi İhtiyacının karşılanması.....	16
1.3. Muhasebede Tekdüzelik Çalışmaları ve Uluslararası Finansal Raporlama	16
1.3.1. Muhasebe Bilgisi Neden Tekdüze Olmalı.....	17
1.3.2. Uluslararası Finansal Raporlamanın Tanımı ve Önemi.....	17
1.3.3. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi	19
1.3.3.1. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Dünya'daki Gelişimi.....	20
1.3.3.2. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Türkiye'deki Gelişimi.....	20
2. FİNANSAL RAPORLARIN KONSOLİDASYONU	23
2.1. Konsolidasyon Kavramı ve Finansal Raporlarda Konsolidasyonun Gerekliliği.....	23
2.1.1. Konsolidasyon Kavramı.....	23




2.1.2. Konsolidasyonun Gerekliliği	25
2.2. Konsolide Finansal Tablo Düzenleme Yöntemleri	25
2.2.1. Tam Konsolidasyon Yöntemi	25
2.2.2. Öz kaynaktan Pay Alma Yöntemi.....	26
2.2.3. Oransal Konsolidasyon Yöntemi.....	26
2.3. Konsolide Finansal Tablo Hazırlama Süreci	26
2.4. Konsolide Finansal Tablo Hazırlama Sürecinde Yaşanan Zorluklar ve Günümüzdeki Durumu	28
2.5. Konsolide Finansal Tablo Hazırlık Sürecinde Yapılan Farklılıklar	30
2.5.1. Nakit ve Nakit Benzerleri	30
2.5.2. Ticari Alacaklar	30
2.5.3. Stoklar	30
2.5.4. Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar	31
2.5.5. Türev İşlemler.....	32
2.5.6. Dava Karşılıkları	32
2.5.7. Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar	33
3. HALKA AÇIK BİR ŞİRKET ÜZERİNDE ÖRNEK UYGULAMA	34
3.1. Literatür İncelemesi.....	34
3.2. Uluslararası Finansal Raporlamaya Genel Bakış	39
3.3. Halka Açık Bir Şirket Üzerinde Örnek Uygulama	39
3.3.1. Konsolide Mali Tablo Hazırlık Süreci.....	39
3.3.2. Konsolide Mali Tablo Sunumuna İlişkin Temel Esaslar	41
3.3.2.1. Vergi Mevzuatına Göre Düzenlenen Bilanço ve Gelir Tablosu	43
3.3.2.2. A A.Ş. Ana Ortaklığının Yasal ile UFRS Arası Fark Kayıtları	54
3.3.2.3. B A.Ş. Bağlı Ortaklığının Yasal ile UFRS Arası Fark Kayıtları.....	56
3.3.2.3. C A.Ş. Bağlı Ortaklığının Yasal ile UFRS Arası Fark Kayıtları.....	58
3.3.2.3. D A.Ş. Bağlı Ortaklığının Yasal ile UFRS Arası Fark Kayıtları.....	60
3.2.2.5. UFRS Mevzuatına Göre Düzenlenmiş Konsolide Bilanço ve Gelir Tablosu	61
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	85
KAYNAKÇA.....	87
TABLolar LİSTESİ	92

EKLER	93
Ek-1 Uluslararası Muhasebe Standartları Açıklamaları	93
Ek-2 Finansal Tablo Örnekleri	131
ÖZGEÇMİŞ	145

TEZ ONAY SAYFASI

Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü'ne

Ünal YAVUZ'a ait "Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Finansal Durum Tablosu Hazırlanması Ve Halka Açık Bir Şirket Üzerinde Uygulama" adlı bu tez çalışması Tez Kurulumuz tarafından Yüksek Lisans programı tezi olarak oybirliği / oyçokluğu ile kabul edilmiştir.

	Akademik Unvanı, Adı ve Soyadı	İmzası
Tez Kurulu Başkanı	: Dr. Öğr Üyesi Sinan YILMAZ	
Danışman Üye	: Dr. Öğr Üyesi Metin KILIÇ	
Üye	: Dr. Öğr Üyesi Hakim AZİZ	

Tez Sınavı Tarihi: 07.10.2019

DOĞRULUK BEYANI

Yüksek lisans tezi olarak sunduğum, bu çalışmayı, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yol ve yardıma başvurmaksızın yazdığımı, yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu ve bu eserleri her kullanışımda alıntı yaparak yararlandığımı belirtir; bunu onurumla doğrularım.

Enstitü tarafından belli bir zamana bağlı olmaksızın, tezimle ilgili yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması durumunda, ortaya çıkacak tüm ahlaki ve hukuki sonuçlara katlanacağımı bildiririm.

07 / 10 / 2019

Adı Soyadı : Ünal YAVUZ

İmza :



ÖNSÖZ

Araştırmanın amacı, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının günümüze kadar ki olan sürecini detaylı olarak incelemek ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Finansal Durum Tablosu Hazırlanması süreci hakkında mali tablo kullanıcılarına detaylı olarak bilgi vermek ve hazırlık sürecine ilişkin önerilerde bulunmaktır.

Konunun seçiminden itibaren çalışmanın her aşamasında ve öğrencilik dönemimin her safhasında bilgi ve tecrübelerini esirgemeyerek yön gösteren, önümüzü açan değerli hocam ve danışmanım Sayın Dr. Öğr. Üyesi Metin KILIÇ' a teşekkürlerimi bir borç bilirim.

Araştırma konusunda benimle beraber her anıma eşlik eden çalışma arkadaşlarıma ve her zaman olduğu gibi bu süreçte de hep yanımda ve bana destek olan eşim Burcay YAVUZ' a sonsuz teşekkür ederim.

Ünal YAVUZ

ÖZ

Globalleşen ve artık ülke sınırlarının kalmadığı günümüz dünyasında Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na uygun mali tablolar hazırlanması ve bunun tüm mali tablo kullanıcıların anlayabileceği ortak bir dilde rapor edilmesi bir zorunluluk haline gelmiştir. Günümüz dünyasında, sınırların kalmaması ve farklı ülkelerde en uygun malzemeyi en uygun fiyata alabilme arayışında olan müşterilerin bu ülkelerin işletmelerine yatırım yapmaları ve yatırım yapılan işletmenin mali tablolarını ortak bir dilde yayınlanması ve karar üretebilmeleri yönündeki arayışlar Uluslararası Finansal Raporlamanın önemini her geçen gün daha da artırmaktadır. Bu çalışmada, Karabük'te faaliyet gösteren ve Uluslararası Finansal Raporlama ile mali tablolarını mali tablo okuyucularına ve kullanıcılarına sunan bir işletmenin muhasebe departman yöneticileri ile birebir görüşmek suretiyle Uluslararası Finansal Raporlamaya ilişkin Standartların uygulanışına ilişkin tüm süreç yapılan araştırmalar ile ortaya konulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Vergi Usul Kanunu, Uluslararası Finansal Raporlama, Konsolidasyon.

ABSTRACT

Within the scope of the Globalization it can be said that there are no more country borders and which make it compulsory to report the financial statements with a common language that can be understandable for anyone and in compliance with the International Financial Reporting Standards.

International Financial Reporting Standards has an increasing importance through the World since there is no borders beyond the countries and the customers seeks for the best priced and quality products nowadays, the investors are interested in global companies to invest and thus the financial statements should be scheduled on a common language which is understandable and ease the decision making process.

In this thesis study a Karabuk based operating company is reviewed which prepares and provides its financial statements to the readers according to International Financial Reporting Standards, and all the information given here are prepared in cooperation with the company's accounting managers. This study also shows the searches of history of these standards and its application process. In conclusion part the data given which are gained via discussions at this sample company.

Keywords: Tax Procedure Law , International Financial Reporting, Consolidation

ARŞİV KAYIT BİLGİLERİ

Tezin Adı	Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Finansal Durum Tablosu Hazırlanması ve Halka Açık Bir Şirket Üzerinde Uygulama
Tezin Yazarı	Ünal YAVUZ
Tezin Danışmanı	Dr. Öğr. Üyesi Metin KILIÇ
Tezin Derecesi	Yüksek Lisans
Tezin Tarihi	07.10.2019
Tezin Alanı	İşletme
Tezin Yeri	KBÜ / SBE
Tezin Sayfa Sayısı	145
Anahtar Kelimeler	Vergi Usul Kanunu - Uluslararası Finansal Raporlama - Konsolidasyon

ARCHIVE RECORD INFORMATION

Name of the Thesis	Preparation of Financial Statements in Compliance With the International Financial Reporting Standards and an Application on a Publicly Listed Company.
Author of the Thesis	Ünal YAVUZ
Advisor of the Thesis	Dr. Assistant Prof. Metin KILIÇ
Status of the Thesis	Master Thesis
Date of the Thesis	07.10.2019
Field of the Thesis	Business Administration
Place of the Thesis	KBÜ / SBE
Total Page Number	145
Keywords	Tax Procedure Law- International Financial Reporting- Consolidation

ARAŞTIRMANIN KONUSU

Araştırmamın konusunu Uluslararası Muhasebe Standartlarına uygun Finansal Raporlama yapılması sürecinin detaylarıyla incelenmesini içermektedir.

ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ

Uluslararası Finansal Raporlama ile mali tablolarını mali tablo okuyucularına ve kullanıcılarına sunan halka açık bir işletmenin muhasebe departman yöneticileri ile birebir görüşmek suretiyle Uluslararası Finansal Raporlamaya ilişkin Standartların uygulanışına ilişkin geçmişten günümüze kadar ki olan tüm süreci yapılan araştırmalar ve konusunda uzman kişilerin yönlendirmeleri doğrultusunda ortaya konulmuştur.

Çalışma globalleşen ülke sınırlarının kalmadığı günümüz dünyasında artık bir zorunluluk haline gelen ortak bir dilde mali raporlamanın sonucu olarak mali tablo kullanıcılarına ve hissedarlara Türkiye'mizin Uluslararası Finansal Raporlama yapmak zorunda olan önemli bir şirketi örnek seçilmek suretiyle ülke mevzuatına göre tutmakta olduğu yasal kayıtlar ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına göre hazırlaması gereken finansal raporların yayınlanma sürecinde nasıl bir işleme tabi tutulduğu, karşılaşılmış olduğu zorluklar ortaya konularak tüm mali tablo kullanıcılarına anlatılmak konu anlatılmak istenilmiştir.

Bu açıklamalara göre çalışmanın amacı: Uluslararası Finansal Raporlamaya ilişkin Standartların uygulanışına ilişkin tüm süreçlerin araştırılması ve borsaya kote olan bir şirket üzerinde uygulanmasıdır. Bu çalışma mali tablo kullanıcıları ve karar vericileri için her zaman faydalanabilecekleri bir rehber niteliğindedir.

ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Araştırmada Uluslararası alanda faaliyet yürüten ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uygun mali tablo hazırlaması ve mali tablo kullanıcılarına sunması gereken sermayesi % 100 Halka Açık Bir Şirketin muhasebe personelleri ile mülakat tekniği yani birebir görüşmek suretiyle bir yol haritası oluşturulmuş ve bu bilgiler doğrultusunda elde edilen veriler ile uygulama gerçekleştirilmiştir.

Araştırma kapsamında; elde edilen veriler, sonuç ve öneriler bölümünde kullanıcıların bilgisi için değerlendirilmiştir.

VERİLERİN TOPLANMASI VE ANALİZİ

Araştırmada araştırma alternatif tekniklerinden yüz yüze görüşme yöntemi olarak ifade edilen mülakat tekniği uygulanmıştır.

Türkiye’de demir çelik sektöründe faaliyet gösteren ve fabrika merkezi Karabük olan bir işletmenin Uluslararası piyasada tutunabilmesi için yerli yabancı tüm paydaşlarının anlayabileceği Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uygun bir mali tablo hazırlama sürecinde karşılaştıkları sorunların belirlenmesi için ana ortaklık muhasebe personeli ile yapılan yüz yüze mülakat görüşmesi ile gerekli bilgilere ulaşılmıştır.

Gerekli yeterliliğe sahip muhasebe personeli ile yapılan görüşmelerden sonra, vermiş oldukları beyanlar toparlanmak suretiyle yazılı hale getirilmiştir. Çıkan sonuçlar dikkate alınarak Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının etkin olarak uygulanabilmesi için bir yol haritası oluşturulmuştur.

ARAŞTIRMANIN VARSAYIMLARI

Araştırma kapsamında çalışanların, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uygun mali tablo hazırlanması sürecinde gerekli mesleki tecrübeye ve bilgiye sahip oldukları görülmüştür.

1. Araştırma kapsamındaki çalışanların anlatmış olduğu bilgilerin gerekli mesleki tecrübeleri gerekse eğitim durumları göz önüne alındığında doğru olduğu kabul edilmiştir.
2. Araştırma ile ilgili olarak çalışanlar her koşulda kendi düşüncelerini beyan ettikleri kabul görülmüştür.

EVREN VE ÖRNEKLEM

Evren UFRS’ ye uygun mali tablo hazırlayan tüm işletmelerdir. Örneklem oluşturulmamış Karabük’teki bir şirket örnek olarak seçilmiştir. Bu şirketin seçilme sebebi ise birden fazla ana ortaklı ve iştirak yapısının bulunduğu bir şirket olmasıdır.

ARAŞTIRMANIN SINIRLILIKLARI

Araştırma, Uluslararası Finansal Raporlamaya uygun mali tablo hazırlama sorumluluğu bulunan Karabük ilindeki Şirket ile sınırlandırılmıŐtır. Şirket ismi açıklanmamıŐtır. Şirket yetkililerinden elde edilen bilgiler dışında bir bilgi kullanılmamıŐtır. Uluslararası Finansal Raporlamaya ilişkin mevzuat intihal oranı dikkate alınarak ekte yer verilmiş konu içi anlatımlarda ek' e atıfta bulunulmuştur.

1. ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ GELİŞİMİ

1.1. İşletmelerin Temel Amaçları

İşletme, kelime olarak üretim alternatiflerini planlı ve programlı olacak şekilde birleştiren ve insanların ihtiyaçları için bir araya getirmek suretiyle mal veya hizmet üretimi hedefi olan bir birimdir.

Bir işletmenin birden fazla hedefi olabilir. Genel olarak işletmelerin temel hedefleri, faaliyetleri sonucu gelir elde etmek ve elde etmiş olduğu bu gelirleri toplum menfaatleri doğrultusunda kullanmaktır. Bu amaç her işletme için geçerlidir.

İşletmelerin istenilen şekilde hedeflerine varabilmesi ve yaşamsal kararları doğru alabilmesi için planlamasını iyi yapması gerekmektedir. Ulaşmak istediği hedeflere varmasında amaçlarının ne olduğunu daha işin başında doğru olarak ortaya koyması gerekmektedir.

İşletmeler toplumun yaşam düzeyi kalitesinin belirlenmesinde çok önemli bir görev üstlenmektedirler.

İşletmelerin amaçları yapmış oldukları işin muhteviyatına, yönetiminde söz sahibi olan kişilere ve kamu veya özel kurum işletmesi olmasına göre değişiklik gösterebilir.

İşletmenin kuruluşunda hedeflediği amaçları onun planlamasına ve ileriye dönük kararlarına yön verir.

İşletmelerin amaçları genel ve özel amaçlar olarak iki kategoride ele alınmaktadır. Buna göre işletmenin genel amaçları aşağıdaki gibidir;

Kar Elde Etmek: “kar” işletmelerin faaliyetleri sonucundaki net kazancıdır. Diğer bir ifadeyle faaliyet dönemi boyunca elde etmiş olduğu gelir kalemleri ile gider kalemleri arasındaki olumlu fark olarak ifade edilebilir.

Topluma Menfaatleri Yönünde Hizmet: İşletmeler içinde yaşadıkları toplumun birer parçası olarak o topluma hizmet etmek amacındadırlar. Özel işletmeler yalnızca topluma hizmet amaçlı işlememektedirler. Öncelikleri kar elde etmek olsa da bu işletmeler, üretim yaptıkları sürece katma değer yaratarak inşalara istihdam noktasında katkı sağlarlar.

İşletmenin Devamlılığını Sağlamak: İşletmenin daha iyi yönetilerek faaliyetlerinde devamlılığını sağlamak işletme için asıl amaçlardan bir tanesidir.

İşletmenin özel amaçları ise aşağıdaki gibi ifade edilebilir;

İşletmelerin özel amaçları işletmenin yapısına, kuruluş biçimine, yönetiminde söz sahibi olan pay sahiplerinin niteliklerine göre değişiklik gösterebilir.

İşletmenin büyümesi ve gelişmesini sağlamak:

İşletmeler genel amaçları arasında yer almakta olan karlılığını artırma yönündeki stratejileri onların zamanla büyümesini de sağlamaktadır. İşletmelerin gelişen teknoloji ve değişkenlik gösteren insan ihtiyaçlarına yönelik talepleri karşılayamadıklarında bu onların ayakta kalmalarını imkânsız kılar. Bu nedenle işletmenin büyümesi ileriye dönük gelişen teknolojiyi kullanması yani işletmenin rekabetçi yapısı onun ayakta durmasını sağlayacaktır (Bütüner, 2014: 156).

Tüketicilere daha iyi ve daha hesaplı mal veya hizmet sunmaya çalışmak: Tüketiciler işletmelerin müşterilerine sunmak için üretmiş oldukları mal ve hizmetleri kullanan kişilerdir.

İşletmelerin mal ve hizmetlerini kullanan tüketicilerini memnun etmek ve pazar payını artırmak zorunluluğu vardır. Aksi takdirde işletmenin devamlılığı sıkıntıya girer. Gerekli ürün çeşitliliğini sağlayamayan, tüketicilerin ihtiyaçlarına cevap veremeyen işletmeler zamanla yok olup giderler.

Tüketicilerin ihtiyaçlarını karşılama noktasında farklı işletme şekilleri karşımıza çıkmaktadır. Bunlar ya perakende olarak tüketicilere mal ve hizmet sunan işletmeler ya da direkt üreticiden ürünü toptan almak suretiyle depolayan ve belli partiler halinde küçük işletmelere satış yönetimini seçen toptancı işletmelerdir.

Çalışanlara daha iyi koşullarda iş ortamı sağlamak: İşletmelerin önemli amaçlarından biride çalışanların sosyal durumlarını iyileştirmek, onlara daha iyi imkânlar sağlamak özel amaçlarından bir tanesidir. Çalışanlarına daha az ücret ödeyerek maliyet tasarrufu yaptığını düşünen işletmeler çalışanlarının motivasyonlarının düşmesine sebebiyet vererek hedeflerinden daha az düzeyde gelir elde edebilirler. Bu nedenle çalışanlarının memnuniyeti ve sosyal durumlarının iyi olması onların daha özverili olmalarını sağlayarak işletmenin karlılığına katkıda bulunacaktır.

Çalışanları istenilen eğitim seviyesine ulaştırarak daha kaliteli bireyler haline getirmek: İşletmelerin çalışanlarına mesleki gelişim yönünde eğitimler vermek suretiyle iş görenlerin daha kaliteli bireyler olmalarını sağlayarak onların ileride iyi bir yönetici olmalarına imkan sağlamak özel amaçları arasındadır.

Yeni ürünlerin ortaya çıkmasına ortam sağlamak: İşletmelerin gelişen rekabet ortamında rakipleri ile daha iyi rekabet edebilecek ürün çeşitliliğini ve katma değeri yüksek ürünler üretmeyi amaç edinmesi işletmenin devamlılığı açısından önem arz etmektedir.

İşletmelerin temel amaçlarının başında uzun vadede yapmış olduğu işlemlerin neticesinde kar elde etmek ve devamlılığını sağlamaktır.

1.2. Menfaat Gruplarının İşletme Faaliyetlerine Etkisi ve Bilgi İhtiyacının Karşılanması

İşletmelerde birden fazla çıkar grubu bulunmakla beraber bunlar sırasıyla;

- Şirket yönetiminde söz sahibi olan ortaklar
- Devlet ve ilgili kamu kuruluşları
- Şirketin faaliyetleri sonucu alacaklı ve borçlu olanlar
- Şirketin bünyesindeki personelleri
- Sosyal yardım bekleyen ihtiyaç sahipleri
- Kamu beklentileri ve diğer kuruluşlar
- Medya kuruluşları vs.

İşletmelerde artık sadece kar amacı gütmeye hedefleri yerini diğer menfaat sahiplerinin de ihtiyaçlarına cevap vermeyi bekleyen hedeflerle birleşmek suretiyle yeni bir döneme girmiştir. Önceki dönemlerdeki gibi sadece şirket ortakları için kar hedefi yerini tüm menfaat gruplarının ihtiyaçlarına cevap veren bir yönetim anlayışına bırakmıştır.

Finansal tabloların yayınlanma amacı, işletme yönetimi haricinde işletme dışındaki diğer mali tablo kullanıcıları içinde hazırlanarak onların amaçlarına hizmet için sunulmaktadır. Mali raporlamanın amacı, yatırımcılara, kredi kuruluşlarına ve işletme yönetimine kaynak sağlamaya yönelik kararlarında en doğru mali bilgiyi onların hizmetlerine sunmaktır. Yani Mali raporlar raporlama yapan işletmenin finansal durumu hakkında mali tablo kullanıcılarına gerekli bilgiyi sağlarlar. Finansal tablolar vasıtası ile sunulan bu mali bilgilerin işletme için verimli olabilmesi için, Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarını içerir olarak hazırlanması, ihtiyaca hizmet etmesi ve açıklamayı hedeflediği mali bilgilerin gerçeğe uygun bir şekilde raporlanmasını gerektirmektedir. Bu sebeple, finansal tabloları bu standartlarla uyumlu olan bir işletme, bu uyum ve ahengi şeffaf ve gerçekçi bir şekilde belirtecek ve tüm hissedarlar ile mali tablo kullanıcılarının anlayabileceği bir raporlamayı kamuoyuna sunarak tüm menfaat gruplarının beklentilerine cevap vermiş olacaktır.

1.3. Muhasebede Tekdüzelik Çalışmaları ve Uluslararası Finansal Raporlama

Globalleşen dünyada farklı ülkelerdeki farklı mali tablo kullanıcılarının farklı muhasebe bilgileri ile raporlama yapmaları nedeniyle geçmişte birçok sorun yaşanmakta idi. Bu konunun çözümü noktasında uluslararası alanda birden fazla kurum ve kuruluş çalışmalar yapmış olup; gelinen en son noktada Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu dünya ülkelerinin ve Türkiye'nin de yer aldığı 150'den fazla ülkenin bugün itibarıyla bu standartlara bağlı olarak

raporlama yapmasına ve dünya ülkelerinin mali tablolarında tek düzeliğin sağlanmasına katkıda bulunmuştur (Aktaş ve Ağça, 2007: 10).

1.3.1. Muhasebe Bilgisi Neden Tekdüze Olmalı

Finansal tabloların yayınlanma amacı, işletme yönetimi haricinde işletme dışındaki diğer mali tablo kullanıcıları içinde hazırlanarak onların amaçlarına hizmet için sunulmaktadır. Mali raporlamanın amacı, yatırımcılara, kredi kuruluşlarına ve işletme yönetimine kaynak sağlamaya yönelik kararlarında en doğru mali bilgiyi onların hizmetlerine sunmaktır. Yani Mali raporlar raporlama yapan işletmenin finansal durumu hakkında mali tablo kullanıcılarına yön verme noktasında gerekli bilgiyi sağlarlar. Finansal tablolar vasıtası ile sunulan bu mali bilgilerin işletme için verimli olabilmesi için, Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarını içerir olarak hazırlanması, ihtiyaca hizmet etmesi ve açıklamayı hedeflediği mali bilgilerin gerçeğe uygun bir şekilde raporlanmasını gerektirmektedir. Bu sebeple, finansal tabloları bu standartlarla uyumlu olan bir işletme, bu uyum ve ahengi şeffaf ve gerçekçi bir şekilde belirtecek ve tüm hissedarlar ile mali tablo kullanıcılarının anlayabileceği bir raporlamayı kamuoyuna sunmuş olacaktır.

Bu sebeple küreselleşen dünyada finansal raporların tüm kullanıcılara hitap edebilmesi için muhasebe bilgilerinin tek düze olarak hazırlanması ve herkesin anlayabileceği ortak bir dilin kullanılması gerekmektedir (Aydoğan ve Çankaya, 2005: 20).

1.3.2. Uluslararası Finansal Raporlamanın Tanımı ve Önemi

International Financial Reporting Standarts (IFRS); Türkçe’ deki karşılığı Uluslararası Finansal Raporlama Standartları olarak geçmektedir. Farklı ülkelerde yer eden işletmelerin birbirlerinin finansal raporlarını anlayabilmelerine imkan sağlayan ve performans ölçen kurallar bütünü olarak da ifade edilmektedir.

Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) ile ilgili en son yürürlükte olan güncel standartların tanımını ve işleyişini ana hatlarıyla ele alacağız. Standartların işleyişi ve mali tabloların raporlanması süreci her bir işleme ilişkin uyulması gereken zorunluluklar ana konudan uzaklaşmadan olması gerektiği şekliyle yazımızın ekler bölümünde açıklanmaya çalışılmıştır.

Uygulamada bir numaralı Mali Tabloların Sunumu ve Önemi ile başlayan ve kırk bir numaralı Tarımsal Faaliyetlerle son bulan bu standartlar zaman içinde ihtiyaca göre revize edilmek suretiyle bugünkü halini almıştır (Ek.1).

Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS/IFRS’ler), Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından Uluslararası Finansal Raporlama yapan firmaların uymak zorunda olduğu bilgileri kapsayan muhasebe standartları setidir. Bu Standartların

Türkiye’imizde olduğu gibi dünya genelinde de aynı sistem dahilinde uygulanmasıyla global dünyada halka açık şirketlerin mali tablolarını karşılaştırabilmeleri hedeflenmektedir. Uygulamaya alındığı tarihten 2001 yılına kadar UMS adıyla raporlanan bu Standartlar, bu seneden sonra UFRS adıyla yer almaya başlamıştır. 2017 yılına vardığımızda UMS/UFRS’ler tüm dünya ülkelerinin 150 tanesinde uygulamaya konulmuştur (Zencirkıran, 2015: 61-74).

Aynı faaliyet ve işlemlerin farklı ülke uygulamalarında değişik şekilde mali tablolara yansıtılması, uluslararası alanda izah edilmesi güç olan farklı faaliyet neticelerinin ortaya çıkmasına sebebiyet vermektedir.

Bu bağlamda UMS’ nin amacı; İhtiyaca uygun, hatasız, güvenilir, karşılaştırılabilir mali tabloların mali tablo kullanıcılarına raporlanabilmesi ve karar üretmelerine destek olabilmektir.

UMS standartlarına uygun olarak hazırlanan mali tablolar sayesinde dünyanın değişik ülkelerinde yatırımları olan şirketler, buradaki yatırımlarını bu ortak uygulama sayesinde takip edebilmekte ve mali tablolarını kolayca analiz edebilmektedirler. Bu ortak dil sayesinde şirketler faaliyet gösterdikleri her değişik ülke için raporlama ile uğraşmamakta ve paydaşlarına sağlıklı bir rapor üreterek onların daha güvende olmalarına imkan sağlamaktadırlar (Akdoğan ve Tenker, 2001: 49).

Sermaye şirketlerinde uygulanmak üzere hazırlanmış olan UFRS uygulamasıyla birlikte farklı ülkelerde yatırımları olan şirketler, nerede olursa olsunlar yatırımlarını takip edebilecek, mali tablolarını kolayca yorumlayabileceklerdir. Öte yandan UFRS'ye göre raporlama yapanlar da ortak dil kullanıyor olmanın avantajı ile her ülke için ayrı bir raporlama standardı ile uğraşmayacak ve yatırımcılara daha açık ve sağlıklı bir görüş sunabileceklerdir.

İşletmelerin mali raporlarının UFRS standartları gereği ortak bir dilde yayınlanması yani dünya üzerindeki bütün ülkelerin raporlamalarını bu ölçütlere dayanarak hazırlaması ve herkese hitap eden bir ortak rapor işletmelerin ve yatırımcıların geleceğe dönük daha doğru, isabetli kararlar almalarını sağlayacaktır. Şöyle ki bu standartlara bağlı kalmadan hazırlanan bir mali raporun hükmü sadece kendi ülkesi mevzuatına hitap etmesi işletmenin dünya üzerindeki diğer işletmelerle kıyaslanabilirliğine imkan vermeyecektir. Buda ortak bir dilde hazırlanan bu standartların yatırımcılar, işletme sahipleri ve mali tablo kullanıcıları için ne kadar önemli olduğunu göstermektedir (Mert, 2018: 1).

UFRS’ye göre Şirketler aşağıdaki şekilde raporlama yapmak zorundadır. Buna göre;

- a. Bilanço diğer adıyla Finansal Durum Tablosu
- b. Gelir tablosu diğer adıyla Kar Veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu
- c. Öz Sermaye değişim tablosu
- d. Nakit akım tablosu

e. Mali Tablo Dipnotları

UFRS Raporlamanın hem dünya ülkeleri hem de Türkiye'miz sermaye şirketleri için neden bu kadar önemli olduğu kısaca şu şekilde açıklanabilir:

1. Dünya üzerinde her ülke eğer bende varım diyorsa bu standartları benimsemelidir. Aksi halde global dünyada rekabet etme ve mali raporlarını diğer ülke yatırımcılarına onların anlayacağı bir şekilde sunamaması onun rekabet imkanını zora sokacaktır. Bu nedenle bu standartları benimsemesi ve bende varım demesi için UFRS son derece önem arz etmektedir.
2. UFRS'ye göre düzenlenen finansal raporlar her ülkenin mevzuatına göre değil ortak kurallara göre hazırlanan bu tablolara olan güveni artırarak diğer ülkelerde ki işletmelerle karşılaştırılabilme imkanı sağlar. Bu da yatırımcının o ülkeye kaynak aktarmasına ve ülkeye fon girişine imkan sağlar.
3. UFRS, şirketlerin mali durumunu tam anlamıyla ortaya koyacağı için, bu standartlara göre düzenlenen mali tablolar üzerinden yapılacak vergileme, şirketlerin sermayelerinin erimesine imkan vermeyecektir.
4. UFRS'nin uygulaması beraberinde mali tabloların denetim sistemini de beraberinde getireceği için etkili bir iç kontrol sisteminin kurulmasına ve işletmelerin beklenmedik kayıplara uğramamasına neden olacaktır.
5. UFRS, şirket yönetiminin alacağı kararlara doğrudan etki ederek gerek işletmenin kaynaklarının doğru yönetilmesine gerek ihtiyaçların belirlenmesi yönelik ileriye dönük güven unsurunun pekişmesine sebebiyet verecektir.

Yukarıda sayılan ve gerektiğinde birçok ekleme yapılabilecek UFRS bu avantajları sebebiyle dünya üzerinde birçok ülke tarafından benimsenmiştir. Avrupa Birliğine üye ülkeler, 2005 senesinden sonra bu standartlara uyum konusunda zorunlu bırakılmışlardır (Büyüktopçu, 2009: 1). Türkiye'de ise SPK ve BDDK kendilerine bağlı şirketlerde ve kurumlarda bu standartların uygulanmasını zorunlu hale getirerek UFRS uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulamaya koymuştur (Erol, 2017: 32).

1.3.3. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi

Uluslararası Muhasebe Standartları Kavramının, dünya üzerinde ve Türkiye'deki gelişim süreci ana hatlarıyla aşağıda izah edilmeye çalışılmıştır.

1.3.3.1. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Dünya'daki Gelişimi

Günümüze kadar her ülke ve şirket milli ekonomik yapısı doğrultusunda anlayış geliştirmiş ve değişik muhasebe uygulamaları oluşturmuştur. Her ülkede değişik muhasebe uygulamalarının yer bulunmasının ana sebepleri ise; (Kocamaz, 2012: 1-16).

- a-) Muhasebe kurallarının mesleki kurumlar ve resmi otoritelerce tanzim edilmesi,
- b-) Meslek kurallarının tek tip olması,
- c-) Raporlama sürecinde temkinli olunması,
- d-) Bilgilerin duyurulmasında gizlilik veya alenilik bulunması olarak izah edilebilir.

Sorunların çözülmesi, muhasebe kuruluşlarının hep beraber hareket etmeleri ve muhasebe işlemlerinde birliktelik sağlanması durumu Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun (IFAC) kurulması ile önemli yollar almıştır. 1981 senesinde, IASC (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi) ve IFAC; IASC'nin muhasebeye ilişkin bu standartları meydana getirmede ve uluslararası muhasebe konusu üzerinde tartışma çalışmaları yayınlaması hakkında tek ve tam yetkili olduğu konusunda anlaşmaya varılması ile standartların uyum çalışmalarında önemli bir yol kaydedilmiştir.

G7 Ülkelerinin Maliye Bakanları ile IMF 1999 senesinde, IASC'nin standartlarının yürürlüğe alınması konusunda görüş birliği kararı içerisine girmiştir. Yine 1999 senesinde IASC standartlarının Avrupa'da bütünüyle uygulanması konusundaki kararlılık yoğunluk kazanmaya başlamıştır. 2000 senesinde, IASC, IASB'a (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu) dönüştürülmüş ve IASB, IASC Kurumunun bağımsız bir birimi haline dönüştürülmüştür. Aynı sene, Avrupa Komisyonu, 2005 senesinden itibaren tüm Avrupa'da IASC standartlarının zaruri olarak yürürlüğe gireceğini ilan etmiştir. 2001 senesinde, IASB, bu standartların bundan sonra IFRS'ye (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları) çevrilmesinde karar kılmıştır. 2005 senesinden itibaren Avrupa'da birçok ülkede UFRS yürürlüğe konulmuş ve bu dönemde raporlamaya ilişkin birçok standart yayınlanmış ve gerektiğinde yenilenmek suretiyle revize edilmiştir.

1.3.3.2. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Türkiye'deki Gelişimi

Ülkemizde faaliyet gösteren işletmelerin yüksek düzeyde kar elde etmek istemeleri nedeniyle yabancı sermayeden faydalanma yönündeki beklentileri ile ülkemizin Avrupa Birliğinde yer almak istemesi nedeniyle onların Uluslararası Standartlara uygun mali raporlama yapmaları bir nevi zorunlu hale gelmiştir.

Ülkemizde uygulanan muhasebe mevzuatının ve diğer mali yapının geçmiş dönemlerdeki uygulamasına baktığımızda daha çok yoğun ilişkiler yaşadığımız ülkelerin örnek alındığı görülmektedir. Bu kapsamda ilk olarak Fransızların sonrasında Almanların yakın zamanda da ikili ilişkilerimizin artmasına paralel olarak Amerika Birleşik Devletlerinin mali yapısının örnek alınarak uygulandığı görülmektedir (Durak, 2010: 1).

Yakın zamana baktığımızda ise muhasebe mevzuatında tek düzeliğin sağlanması ve Türkiye’de muhasebe standartlarının (Türkiye Muhasebe Standartları – TMS) oluşturulması noktasında 15.12.1999 tarih ve 4487 sayılı kanunla Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) faaliyete başlamıştır. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu; Maliye Bakanlığı Hazine Müsteşarlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Yüksek Öğretim Kurulu ile Türkiye Odalar ve Borsalar Birliğinden 1 üye, Türkiye Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Malî Müşavirler Odaları Birliğinden birer yeminli malî müşavir ve bir serbest muhasebeci malî müşavir olmak üzere toplam 9 kişiden oluşturulmuştur (Ertugay ve Karabayır, 2016: 1-4).

Türkiye’de faaliyet gösteren kuruluşların muhasebe işlemlerinde farklı kayıt ve uygulamalarını önlemek ve bunları disiplin altına almak için kendi içinde bağımsız özerk bir kuruluş olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) faaliyete geçirilmiştir. TMSK, Türk Ticaret Kanunu taslağının 88. maddesinde, Türkiye’deki muhasebe standartlarını belirleyen tek yetkili birim olarak görevlendirilmiştir (Üstünel, 2018: 1).

İşletmelerce mali tablo kullanıcılarına rapor edilmek üzere düzenlenen finansal tablolar bütünüyle benzerlik göstermekle birlikte, değişik faaliyetlerde farklı sosyal, ekonomik ve yasal koşullar nedeniyle bazı ufak değişiklikler olabilmektedir. TMSK; söz konusu farklılıkları, finansal tablo kullanıcılarına sunulmasına ilişkin kaideleri, uygulama usullerini bu standartlara büyük ölçüde uyumlu hale getirerek farklılıkları azaltmayı amaçlamaktadır (Gürbüz, 2011: 8).

TMSK’nın asıl görevi, denetimden geçmiş mali tabloların kamuya açıklanmasında finansal tabloların beklentilere uygun, gerçek, yanıltıcı olmayan, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir biçimde olmaları için ulusal muhasebe standartlarının ilerlemesi ve özümsemesini sağlayacak ve ülke yararı için uygulanacak olan ulusal muhasebe standartlarını tespit ederek yayınlamaktır (Acar ve Oksay, 2005: 3).

Muhasebe standartları, finansal tablo hazırlayıcılarına kayıt altına alınma, ölçüm, raporlama ve dipnotlara ilişkin yol gösterici hizmeti görmektedir. Standartların tamamı tüm sektörlerde uygulanacak biçimde hazırlansa da, bazı sektörlere göre hazırlanan standartlar da mevcuttur (Kavcıoğlu, 2019: 50).

Türkiye’imizde Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına Uyması Gerekecek İşletmeler;

1.1.2005 tarihi sonrası Türkiye’imizde UMS/IFRS uygulayacak olan işletmeler;

a-) Hisse senetleri BİST’te işlem gören işletmeler,

b-) Yatırım ortaklıkları,

c-) Hisse senetleri BİST’te işlem gören ve görmeyen tüm aracı kuruluşlar,

d-) Portföy yönetim şirketleri,

e-) Bunların dışında belirtilen şirketlerin bağlı şirketleri, müşterek yönetimine tabi oldukları ortaklıklar ve iştiraklerdir.

Türkiye’de şirketler, TMSK’ca ilan edilen TMS/IFRS esas almakta iken 2012 senesinden sonra TMSK’nın yerini Kamu Gözetimi Kurumu almıştır. Söz konusu standartların düzenlenmesi ve yenilenmesine ilişkin vazife Kamu Gözetimi Kurumu tarafından yürütülmektedir.

Kamu gözetim Kurumu 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile 2011 yılının Kasım ayında 28103 sayılı Resmi Gazete ilanı ile kurulmuştur.

Bu kuruluşun amacı; ülkemizde uygulanan muhasebe standartlarını uluslararası standartlara uygun bir hale getirmek, muhasebe ve bağımsız denetim konularında uyulması gereken esasları düzenlemektir.

Daha önce bu kurumun görevini yapmakta olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun tüm görev ve sorumluluğu ile varlık ve yükümlükleri bu tarihten itibaren bu kuruma devredilmiştir.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Ülkemiz ‘de şirketlerin belli periyotlar halinde yayınlamış oldukları mali raporlarının kullanıcılarına doğru bir şekilde ve herhangi bir yönlendirmeye bağlı olmaksızın sunulmasına ilişkin kamu menfaatini güvence altına almak, doğruluğuna güvenilir mali raporların karşılaştırılmalı olarak ilan edilmesini sağlamak sorumluluğunda olan bir kurumdur.

2. FİNANSAL RAPORLARIN KONSOLİDASYONU

2.1. Konsolidasyon Kavramı ve Finansal Raporlarda Konsolidasyonun

Gerekliliği

Aşağıda Konsolidasyonun tanımı, konsolide finansal tablo hazırlama süreci ve sürece ilişkin yaşanan zorluklar siz okuyuculara kısaca anlatılmaya çalışılmıştır.

2.1.1. Konsolidasyon Kavramı

Birden fazla tüzel kişiliğin ana ortaklık bünyesi adı altında finansal bilgilerinin ana ortak üzerindeki sermaye durumlarına göre meydana gelen yani sermayesinin %50 oranından fazlasına hakim olunan bağlı ortaklık, sermayesinin % 10 ile %50 sine sahip olunan iştiraklerin mali bilgilerinin bir bütün olarak raporlanmasına konsolidasyon denir (Başaran, 2012: 10).

Diğer bir anlatımla bütün bu sermaye durumlarının bir araya getirilerek oluşturulan bilanço, gelir tablosu ve bu tablolara ek olan diğer mali tabloların birleşimine konsolidasyon denir (Toramanoğlu, 2016: 48).

Konsolide Mali Tabloların oluşturulmasında bağlı ortaklıklar Dönen Varlıkları, Duran Varlıkları, Kısa ve Uzun Vadeli Yabancı Kaynakları ve Öz kaynakları Ana Ortaklığın sermayesi altında bir araya getirilmektedir. İştirakler ise Ortak Yönetime tabi olunan sermaye tutarında mali tablolarda yer almaktadır (Toramanoğlu, 2016: 50).

Konsolidasyonda en önemli husus finansal tablolarda bağlı ortaklıkların ve iştiraklerin varlıkları, yükümlülükleri ile gelir ve gider tutarları tek bir ad altında yani ana ortaklığın adı ve sermayesi atında rapor edilmektedir (Mert, 2018: 1).

Konsolide mali tablolar ana ortaklık ve bağlı kuruluşlardan oluşan grubun rapor tarihi itibariyle faaliyetlerinin mali tablo kullanıcılarına ve yatırımcılarına ilan edildiği ve bu topluluğun mali ve finansal yapısı hakkında dönem verilerinin başarılı mı yoksa başarısız mı olduğunun ilan edildiği raporlardır (Denk, 2019: 47).

Konsolidasyon kavramında öne çıkan bazı kavramların kısa tanımları aşağıdaki gibidir.

Konsolide Bilanço: Aralarında sermaye ilişkisi olan tüzel kişiliklerin rapor tarihi itibariyle mevcutları ile alacak ve yükümlülüklerinin bir araya gelmesi ile düzenlenen mali rapora verilen addır.

Konsolide Gelir Tablosu: Yine aynı gruba dahil ve aralarında sermaye ilişkisi bulunan tüzel kişiliklerin rapor tarihi itibariyle gelir gider kalemlerinin bir araya getirilmesi ile oluşan rapora konsolide gelir tablosu denir.

Konsolidasyon Yöntemi: Bir gruba ait finansal bilgilerin bir bütün haline getirilmek suretiyle gerekli yasal kurallar ve ilkeler doğrultusunda gerekli muhasebe düzeltmelerinin yapılmak suretiyle hazırlanan finansal tablolara konsolidasyon yöntemi denir.

Konsolide Finansal Tablolar: Ana şirketin tüzel kişiliği bünyesinde hazırlanan ve ana şirket ile bağlı kuruluşların ve kontrol yetkisi ana kuruluşta olan iştiraklerin mali tablolarının konsolide edilmek suretiyle mevcutlarının, yükümlülüklerinin, öz sermaye gelir ve karlar ile gider ve zararlarını bütün olarak açıklayan, iştiraklerin mali tablolarını ise öz kaynaklardan pay alma yöntemi uygulamak suretiyle meydana getirilen konsolide bilanço, konsolide gelir tablosu ve bu tabloların eki diğer mali tablolar ile dipnotlarını ifade etmektedir (Akbulut, 2001: 1).

Ana Ortaklık: Sermaye yapısı içerisinde en az bir ve birden fazla iştirak etmiş olduğu bağlı ortaklığı iştiraki ve diğer ortaklıkları bulunan şirketlere verilen addır (Akbulut, 2001: 1).

Grup: Ana ortaklığa bağlı iştirakler ve bağlı ortaklıkların tamamını ifade eder.

Bağlı Ortaklık: Hisselerinin %50'den fazlasına doğrudan veya dolaylı olarak sahip olunan yâda aynı hisse oranında oy kullanma hakkına ya da yönetim karar hakkına sahip olunan şirketlere verilen addır.

İştirakler: Hisselerinin en fazla %50 en az %10 sine doğrudan veya dolaylı olarak sahip olunan ya da aynı hisse oranında oy kullanmaya ya da yönetimde karar hakkına erişmiş olunan şirketlere verilen addır.

Müşterek yönetime tabi teşebbüsler: Sermaye yapısı, iki veya daha fazla taraftın, sözleşme dahilinde birlikte yönetilen işletmeleri ifade eder (Mert, 2018: 1).

Müteşebbis: Müşterek yönetilen bir işletmede, yönetimi birlikte kontrol eden tarafları ifade eder.

Diğer Ortaklıklar: Ana kuruluş tarafından sermayesinin doğrudan veya dolaylı olarak % 10'undan azına sahip olunan şirketlerdir.

Kontrol Gücü: Ana kuruluşun, bağlı ortaklık veya iştirakin yönetim çoğunluğuna sahip olma, ya da yönetim kurulunun vereceği kararlarında tamamen etkin rol olma gücüdür (Mert, 2018: 1).

Şirketler Topluluğu: Hukuki olarak tüzel kişilikleri birbirlerinden ayrı olmakla beraber, sermayesi, yönetimi ve denetimi açısından birbirleriyle ilişkili, faaliyet alanları ve konuları yönünden aynı sektöre bağlı olsun veya olmasın, planlama, organizasyon, yönetim, finansman konularının ana kuruluş tüzel kişiliği altında tek merkezden yönetildiği ana ortaklık, bağlı ortaklıklar ve kontrol gücü ana ortaklıkta olan iştiraklerin tamamına verilen addır.

Azınlık Payları: Ana Ortaklık tarafından kontrol edilen bağılı ortaklıkların ve kontrol gücü ana ortaklıkta olan iştiraklerin sahip olduğu hisselerin dışında kalan öz kaynaklarına ilişkin payların adıdır (Arsoy, 2016: 8).

2.1.2. Konsolidasyonun Gerekliği

Birden fazla grup için şirketinin mali yapısı hakkında bilgi edinmek ancak mali tablolarının konsolide edilmesi ile mümkün bulunmaktadır. Ana Kuruluşun Bağılı Ortaklık, İştirak ve diğer oranlar nispetinde payının bulunduğu tüm şirketlerinin mali raporlarından gelen veriler ile finansal sonuçları ancak gerçek mali yapısı hakkında bizlere bilgi vermektedir. Bu nedenle şirketlerin mali yapı değerlendirmesinde tüm paylarının değerlendirilmek suretiyle konsolide edilmesi mali tablo kullanıcılarına gerçek finansal durumunu öğrenme imkanı sağlayacaktır (Erdun, 2017: 1).

Konsolide olarak düzenlenmemiş bir mali rapor konsolidasyon bünyesindeki şirketlerin mali verilerini almadığı için grubun faaliyetlerini tam olarak ifade etmediği gibi gerçek kar zarar rakamlarını da yansıtmamış olacaktır. Bu sebeple konsolide şirketin gerçek mali yapısı için mali bilgilerinin konsolide edilmesi gerekmektedir (Denk, 2019: 13).

2.2. Konsolide Finansal Tablo Düzenleme Yöntemleri

Konsolide Mali Tablolar; Tam Konsolidasyon Yöntemi, Öz kaynaktan Pay Alma Yöntemi ve Oransal Konsolidasyon Yöntemi ile mali tablolarının konsolidasyonunu gerçekleştirmektedir. Bu yöntemler aşağıda açıklanmaktadır.

2.2.1. Tam Konsolidasyon Yöntemi

Konsolidasyona dahil edilen ana ortaklık ve bağılı ortaklıkların mali tablolarında yer alan varlık, borç, öz sermaye, gelir ve giderlerinin bütün olarak ana ortaklık tüzel kişiliği altında konsolide mali tablolarda gösterilmesine Tam Konsolidasyon Yöntemi denir (Denk, 2019: 16).

Bu yöntemin diğer unsurlardan ayıran en belirgin özelliği bağılı ortaklık konsolidasyona ilave edilirken ana şirketin sahip olduğu hisse oranında değil varlık, borç, gelir ve gider kalemleri bütünüyle dahil edilmekte sadece ana şirket ile bağılı ortaklıkların kendi aralarında yapmış olduğu işlemler karşılıklı elimine edilmektedir (Terzi, 2013: 6).

Sermaye olarak ana ortaklığın sermayesi konsolide mali tablolarda yer almakta olup; bağılı kuruluşların sermayeleri ana ortaklığın bağılı menkul kıymetler hesabında yer almakta olan tutarla karşılıklı olarak elimine edilerek konsolide mali tablolarda gösterilir (Denk, 2019: 13).

Konsolidasyona dahil olan şirketlerin söz sahibi olduğu şirketlerin kar payı tutarı hisseleri oranında kar zarar hesabına yansıtılmakta olup; diğer hisselerle ilişkin tutar Öz kaynak hesap kalemi altında azınlık payları olarak gösterilir (Başaran, 2012: 10).

2.2.2. Öz kaynaktan Pay Alma Yöntemi

Ana Ortaklıkça yatırım yapılan iştirakin varlık ve yükümlülüklerinin yatırım yapılan ana kuruluşun ortaklık payına düşen kısmı oranında bilanço kalemlerinde yer aldığı kar veya zararının ise yatırım yapılan şirketin kar veya zararından kendi hissesine düşen payı oranında bilançoya dahil edildiği muhasebeleştirme yöntemidir (Genç, 2005: 5).

Bu yöntemin tam konsolidasyon yönteminden farkı; tam konsolidasyon yönteminde işletmenin varlık ve kaynakları ayrı ayrı gösterilir fakat; öz kaynaktan pay alma yönteminde tek bir kalemde netleştirilmek suretiyle raporda gösterilir. İştirakler ilk önce elde etme maliyetiyle muhasebe kayıtlarında yer almaktadır. Bundan sonrasında ise iştirakin ve iş ortaklıklarının net varlığında yatırım yapan işletmenin hissesine düşen kısmı gösterilecek şekilde artırılır ya da azaltılır (Denk, 2019: 13).

2.2.3. Oransal Konsolidasyon Yöntemi

Müştereken kontrol edilen şirketin varlık, yükümlülüklerinin, gelir ve gider unsurlarının, ortak yatırımcının hissesi oranında ortak girişimcinin finansal tablolarında hesap bazında ortak kalemlerle birleştirilmek suretiyle muhasebeleştirildiği veya ortak yatırımcının finansal tablolarında söz konusu kalemlerin ayrı bir satır olarak raporlanmasını kapsayan muhasebeleştirme yöntemidir (Denk, 2019: 14).

İş ortaklıklarının konsolide edilmesinde aktif olarak uygulamada kullanılan iki metod vardır. Bunlardan birincisi öz kaynaktan pay alma yöntemi diğeri ise oransal konsolidasyon yöntemidir. Oransal konsolidasyonda UMS31 esasları uygulanır ancak UMS31'in kaldırılmasıyla beraber iş ortaklıklarının muhasebeleştirilmesinde UMS28 kapsamında öz kaynak yöntemi kullanılmaktadır. Bunun dışında sadece müşterek faaliyetlerde UFRS11'e göre oransal konsolidasyon uygulaması yapılmaktadır. Yöntemin isminden de anlaşılacağı üzere yatırımcı işletme, konsolidasyon yaparken sahip olduğu oran üzerinden varlık, kaynak, gelir ve gideri dahil eder (Denk, 2019: 17).

2.3. Konsolide Finansal Tablo Hazırlama Süreci

Sermaye piyasasında yer almakta olan standartlara ilişkin tebliğin 334. maddesine göre konsolide mali tabloların hazırlık sürecinde aşağıda yer alan esaslara uyulması gerekmektedir.

a)Konsolidasyona dahil tüm şirketlerin yani başta Ana ortaklık olmak üzere tüm bağlı ortaklıkların bilanço kalemleri ilgili tüzel kişiliklerden talep edilmek suretiyle toplanır.

b)Konsolidasyon bünyesinde yer almakta olan ortaklığın hakim kuruluş veya müşterek yönetime tabi teşebbüs haline geldiği gün itibarıyla ve daha sonraki hisse alımlarında bir defaya mahsus olmak üzere, ana kuruluşun bağlı ortaklığın veya müşterek yönetime tabi teşebbüsün sermayesinde sahip olduğu hisseleri elde etme maliyeti, bu payların alım tarihi itibarıyla bağlı

ortaklığın veya müşterek yönetime tabi teşebbüsün makul değere göre değerlendirilmiş bilançosundaki öz kaynaklarında temsil ettiği değerden düşülmek suretiyle mahsup edilir. Önceki dönemlerde elde edilen bağlı ortaklıklar ve müşterek yönetime tabi teşebbüsler için gerekli şerefiye ve itfa payı hesaplamaları yapılarak sonuçlar birikmiş kar/zarar ile ilişkilendirilir.

c)Bağlı ortaklığın ana kuruluşun bilançosunda finansal yatırımlar hesabındaki kayıtlı değeri ile ana kuruluşun bağlı ortaklığın öz sermayesi karşılıklı silinmek suretiyle eliminasyona tabi tutulur.

d)Tam Konsolidasyona tabi Ana Ortaklık ile Bağlı Kuruluşların bilanço, gelir-gider kalemleri yan yana getirilmek suretiyle toplanır. Ana Ortaklık ile Bağlı Kuruluşların birbirleri ile yapmış oldukları işlemler eliminasyona tabi tutulmak suretiyle karşılıklı indirilir. Ortaklıklar, birbirlerinin borçlanmayı temsil eden menkul kıymetlerine veya kıymetli evrakına sahiplerse, söz konusu menkul kıymetler ve kıymetli evrak da indirim tabi tutulur.

e)Tam konsolidasyon yöntemine tabi ortaklıkların birbirlerinden almış oldukları cari ve cari olmayan varlıklar, bu varlıkların tam konsolidasyon yöntemine tabi ortaklıklara olan elde etme maliyetleri üzerinden gösterilmesini sağlayarak gerekli düzeltmeler yapılmak suretiyle bulunan tutarları üzerinden konsolide bilançoda yer alır.

f) Grup içinde satışa konu olan stoklar var ise bu stoklara ilişkin düzeltmeler yapıldıktan sonra konsolide bilançoda izlenir, ilk madde ve malzeme, yarı mamul, ara mamul, mamul ve emtianın satış işlemi sonunda stoklarda kalan tutarın ve/veya kâr-zararın tespitinin imkansız olduğu durumlarda bu hesaplama uygun varsayımlar kullanılarak yapılır ve kullanılan varsayımlar dipnotlarda açıklanır.

g) Tam konsolidasyon yöntemine tabi ortaklıkların kendi aralarında alım-satıma konu olan amortisman tabi sabit kıymetlerin, tam konsolidasyon yöntemine tabi şirketler arasındaki işlem nedeniyle oluşmuş gelir ve gider kalemlerinden arındırılarak konsolide mali tablolara yansıtılmasını sağlamak üzere, satış, kâr-zararının yanı sıra, satış nedeniyle doğan yeni şartlarda yapılan hesaplamalarla satış öncesi şartların devamı niteliğindeki hesaplamalar arasındaki amortisman farkları ile bu Tebliğde müsaade edilmesi şartıyla yeniden değerlendirilmesi halinde yeniden değerlendirme değer artış fonu farkları da ilgili hesaplarla karşılıklı mahsup edilir.

h)Grup içi borç ve alacak bakiyeleri, işlemler, kar ve zararlar tamamen silinmek suretiyle elimine edilir. Grup içi işlemler nedeniyle oluşan stoklar ve cari olmayan varlıklar gibi varlıkların maliyetine alınan kar ve zararlar tamamen silinir. Grup içi işlemlerden gelen zararlar, ilgili varlıklarda bir değer kaybının oluştuğunun göstergesi olarak değerlendirilir,

i) Konsolide bilançonun Ödenmiş/çıkarılmış sermayesi kural olarak ana kuruluşun ödenmiş/çıkarılmış sermayesidir. Konsolide mali tablolarda bilançoda bağlı ortaklıkların ödenmiş/çıkarılmış sermayesi yer almamaktadır. Ancak, bağlı kuruluşların ana ortaklıkta pay sahibi olmaları durumunda, konsolide bilançonun Ödenmiş/çıkarılmış sermayesinden, düşülmek suretiyle öz kaynakların altında sermaye düzeltmesi farkları olarak gösterilir.

j) Tam konsolidasyon yöntemine tabi şirketlerin birbirlerine sermaye taahhütlerinden kaynaklanan borçlarının bulunması durumunda taahhütler, ilgili oldukları ödenmemiş sermaye hesabının altında indirim kalemi olarak rapor edilir.

k) Konsolidasyon kapsamındaki bağlı ortaklıkların ödenmiş/çıkarılmış sermaye dahil bütün öz sermaye hesap grubu kalemlerinden, ana ortaklık ve bağlı ortaklıklar dışı paylara isabet eden tutarlar tenzil indirilir ve konsolide bilançoda öz sermaye hesap grubundan önce "Azımlık Payları " hesap grubu adıyla gösterilir. Bir bağlı ortaklıkla ilgili olarak ana ortaklık dışı paya isabet eden zararın tutan, bağlı ortaklıktaki ana ortaklık dışı pay tutarından fazla olabilir (Koçak, 2019). Böyle bir durumda, ana ortaklık dışı pay sahiplerinin zararı karşılamaya yönelik herhangi bir bağlayıcı yükümlülüğün olması ve zararı karşılamak için gerekli ilave yatırımları yapabilme gücünün yeterli olmaması durumunda, söz konusu fazla kısım ana ortaklığın bağlı ortaklıktaki payından mahsup edilir. Konsolidasyona tabi ortaklığın daha sonra kara geçmesi halinde, daha önce mahsup edilen tutarlara ulaşıncaya kadar tüm karlar ana ortaklığın payına ilave edilir (Erdun, 2017: 12).

2.4. Konsolide Finansal Tablo Hazırlama Sürecinde Yaşanan Zorluklar ve Günümüzdeki Durumu

Türkiye’imizde Sermaye Piyasası Kurulu’na tabi olarak faaliyet göstermekte olup; BİST’te (Borsa İstanbul A.Ş.) işlem gören yaklaşık 600’e yakın sermaye şirketi bulunmaktadır (Kamuyu Aydınlatma Platformu, 2019). Bu şirketler kendi özel raporlama dönemleri var ise bu dönemlerde şayet yok ise yılı üçer aylık dört zaman dilime ayırdığımız zaman her üç aylık periyotta mali tablolarını Uluslararası Muhasebe Standartları’nın Türkiye’imizde uygulayıcısı konumundaki Kamu Gözetim Kurumu’nun ilgili standartlarına uygun olarak mali tablolarını hazırlamak ve kullanıcılarına sunma zorunlulukları bulunmaktadır.

Bu Şirketlerin altı aylık ve yılsonu mali tablolarının ise Sermaye Piyasası Kurumundan gerekli yeterlilik izinlerini almış bağımsız denetim firmalarınca denetlenmesi ve yapılan denetim sonucunda mali tabloların gerekli standartlara uygun olup olmadığı konusunda bağımsız denetim raporu ekinde mali tabloların yayınlanma zorunluluğu bulunmaktadır.

Yukarıda ana hatlarıyla açıklanan bilgiler doğrultusunda şirketler uluslararası standartlara uygun olarak düzenlemiş oldukları konsolide mali tablolarını üçer aylık

dönemlerde ay kapanışını takip eden aydan sonraki ilk 10. gün, ara dönem ve yıl sonlarında ise ay kapanışını takip eden aydan sonraki ilk 20.günün sonuna kadar Kamu Aydınlatma Platformunda yatırımcıların bilgisine sunmak zorundadır.

Peki şirketler konsolide olan veya olmayan mali tablolarının hazırlanması ve hissedarlarının bilgisine sunulması aşamasında ne tür zorluklarla karşı karşıya kalmaktadır (Akgün, 2017: 56).

1. Uluslararası Muhasebe Standartları ülke dışında kayıt altına alındığı için söz konusu standartların o ülke mali ve ekonomik yapısına uygun hale getirilmesi uygulamada standartları kullanan ülkelerin mali yapısına uymaması mali tablo kullanıcılarının zorlanmalarına neden olmaktadır.
2. Uluslararası Muhasebe Standartlarının yabancı dilde yayınlanması çeviri noktasında standartların farklı yorumlara sebebiyet vermesine yol açabilmektedir.
3. Yeni uygulamaya konulan ve uygulamada örneği olmayan bir işleme ilişkin yeterli açıklayıcı bilgilere kolaylıkla ulaşılamaması işletmeleri nasıl bir yol izleyeceği konusunda zorlamakta idi. Fakat bu sorun günümüzde en aza inmiş durumdadır.
4. BİST’te işlem gören ve söz konusu standartlara uygun raporlama yapmak zorunda olan bir işletme mali tablolarının sunumu noktasında güven teyakkuz eden büyük şirketlerin mali tablolarının her dönem öncelikle yayınlanmasını beklemektedir. Olası bir hataya düşmemek adına bu firmaların mali tabloları rehber kabul edilmektedir.
5. Şirket yöneticileri bundan önceki dönemde ülkenin yasal vergi mevzuatına göre ilan edilen mali tablolarını rehber kabul etmekte idiler ve yönetim kurullarında aylık raporlama olarak vergiye esas bu tablolar analiz edilmekte ve bu tablolar üzerinden ileriye dönük bütçeleme yapılmaktaydı. Fakat vergi mevzuatına göre raporlama ile Uluslararası Finansal Raporlamada mevzuat yönünden farklılıklar ve kamuoyuna açıklanan ile kurullarında değerlendirilen raporların farklı olması zaman içinde bu sorunu daha da önemli kılmıştır (Ağca, 2007: 15).
6. Şirket çalışanları aylık olarak yasal mali tablolarının hazırlanması, vergi dairesi ve diğer resmi kurumlara beyan edilmesi ile üçer aylık dönemlerde bu mali tabloların Uluslararası Standartlarına uygun hale getirilerek kamuoyuna sunulması uygulamada çalışanları iş yükü olarak zorlamakta idi. Fakat ilerleyen süreçte Uluslararası Raporlama yapan her işletme kendi raporlama birimi oluşturmak suretiyle bu sorunu da en aza indirmiştir (Acar ve Özkan, 2010: 3).

2.5. Konsolide Finansal Tablo Hazırlık Sürecinde Yapılan Farklılıklar

Vergi Usul Kanunu gereği kullanılmakta olan Tek Düzen Hesap Planının Kullanımı ve gösterimi Uluslararası Finansal Raporlamaya geçişle beraber hesapların gösterim yerine ilişkin bazı sınıflamalara ve hesapların gösterim yerlerine ilişkin bir takım düzeltmelere maruz kalmaktadır. Bu düzeltmeler ve sınıflamalar belli başlıklar halinde aşağıda açıklanmaya çalışılmıştır.

2.5.1. Nakit ve Nakit Benzerleri

Tek Düzen Hesap Planında Hazır Değerler adı ile sunulmakta iken UFRS’de adı Nakit ve Nakit Benzerleri olarak tanımlanmıştır. Burada yasal olarak kullanılmakta olan kayıtlardan farkı bankalardaki vadeli hesaplara uygulanan ve sonraki döneme sarkan Gelir Tahakkuklarının UFRS raporlamada buraya sınıflanarak bankalarda nakit gibi gösterilmesidir. Diğer bir husus ise Alınan Çeklerle ilgilidir. UFRS raporlama tüm çekleri birer senet gibi değerlendirilmekte ve yasal kayıtlarda 101 Alınan Çekler hesabında görünen tüm vadeli vadesiz çekler 121 Alacak Senetleri hesabına sınıflanmaktadır. Aynı durum 103 Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri içinde geçerlidir. Verilmiş olan tüm Çekler UFRS raporlamada 321 Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri hesabında gösterilmektedir (Gersil, 2017: 6).

2.5.2. Ticari Alacaklar

Burada VUK ile UFRS mevzuatı arasındaki en önemli farklılık yasal mali tablolarda şirketle ilişkisi olan şirketler bütünüyle Ticari Alacakların içinde raporlanmakta iken UFRS raporlamada Konsolidasyona dahil olmayan Bağlı Ortaklık, İştirak ve Yönetim Kurulu Üyeleri ile üst düzey yöneticilerinden dolayı ticari ilişkisi bulunduğu şirketleri ayrı bir hesapta göstermek zorunluluğu bulunmaktadır.

Ticari Alacakların gösteriminde diğer fark yaratan önemli bir husus ise reeskont hesaplamalarına ilişkindir. Yasal kayıtlarda sadece senetli alacaklara reeskont hesaplanmakta iken UFRS mevzuatı senetli olsun ve olmasın tüm alacaklara reeskont yapılmasını zorunlu kılmaktadır (Sayın, 2010: 9).

2.5.3. Stoklar

VUK ile UFRS arasında stok kalemlerinin hesap olarak sınıflaması ile ilgili bir farklılık olmamakla beraber, taşıma giderleri, gümrük masrafları, sigorta giderleri, dövizli alımlarda katlanılan kur farkları, vadeli alımlarda ödenen faiz giderleri gibi malın maliyetine doğrudan etki yapan diğer masrafların malın maliyetine eklenmesinde mevzuat açısından farklılıklara sebebiyet vermektedir. VUK kanununun malın maliyetine eklenmesinde sakınca görmediği faiz, kur farkı gibi masraflar UFRS’de malın maliyetine yansıtılmamaktadır. Bu masraflar içinde

VUK'tan UFRS'ye geçişte bazı düzeltme muhasebe kayıtları yapılarak malın maliyetinden ayrıştırılmaktadır (Öztürk, 2017: 1-17).

Stoklarla ilgili diğer önemli bir hususta işletmenin aktifinde yer alan stoklara ilişkin değer düşüklüğü olup olmadığının tespitine yönelik UFRS raporlamada ayrıca çalışma yapılması şayet böyle bir durum söz konusu ise buna ilişkin düzeltme muhasebe kaydının oluşturulmasıdır (Bahadır, 2012: 1).

2.5.4. Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar

VUK ile UFRS arasında Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar kalemlerinin hesap olarak sınıflaması ile ilgili bir farklılık olmamakla beraber, en büyük farklılık değerlendirme, sabit kıymetlerin faydalı ömürleri, amortisman hesaplanması ve stoklarda olduğu gibi vadeli alımlarda ödenen faiz giderleri ve dövizli alımlarda ödenen kur farkları gibi sabit kıymet maliyetine doğrudan etki yapan diğer masraflar konusunda mevzuat açısından farklılıklar bulunmaktadır (Savaş, 2013: 73).

VUK kanununa göre sabit kıymetin alımı için ödenen faiz, kur farkı gibi masraflar direk sabit kıymet üzerinde gösterilmekte iken UFRS'de sabit kıymetin maliyetine yansıtılmamaktadır. Bu masraflar içinde VUK'tan UFRS'ye geçişte bazı düzeltme muhasebe kayıtları yapılarak sabit kıymetin maliyetinden ayrıştırılmaktadır.

Maddi Duran Varlıklar için sabit kıymetin faydalı ömürlerine göre ayrılması gereken amortisman konusunda VUK ile UFRS arasında çok büyük farklılıklar vardır. Vergi Usul Kanunu 332 ve 333 maddelerinde işletmeye alınmış sabit kıymetlerin faydalı ömürleri bildirilmiş ve şirketler buradaki faydalı ömürleri üzerinden sabit kıymete amortisman ayırmakta iken UFRS kanunu sabit kıymetin faydalı ömrü ile ekonomik ömrünü kendi belirlemekte ve bunun üzerinden amortisman hesaplaması yapmaktadır (Karadaş, 2012: 1).

VUK ile UFRS arasında amortisman ayrılması konusundaki bir diğer önemli hususta UFRS bir sabit kıymetin üzerinde yer aldığı arsa ve arazi için sabit kıymetle beraber bütün olarak değerlendirilerek amortisman ayrılmasına müsaade etmemektedir. Arsa ve arazilerin sabit kıymetin bedelinden ekspertiz raporu ile gerçek değerinin tespitinin yapılarak ayrıştırılmasını bu kısma isabet eden tutarın bu hesaba dahil edilmemesini kabul görmektedir.

VUK ile UFRS arasında amortisman ayrılması konusundaki bir diğer önemli hususta yasal mevzuata göre sadece binek otomobiller için kıst amortisman yöntemi kullanılabilen diğer tüm sabit kıymetler işletmeye alındıktan sonra normal amortisman yöntemi kullanma zorunluluğu uygulanmada var iken UFRS tüm duran varlık alımları için kıst amortisman yönteminin kullanılmasını öngörmektedir (Şafak, 2010: 23).

VUK ile UFRS arasında amortisman ayrılması konusundaki bir diğ er önemli hususta UFRS raporlamada amortisman hesaplamada her bir sabit kıymetin yıllık olarak faydalı ve ekonomik ömrünün yeniden gözden geçirilmesine ve buna göre amortisman ayrılmasına müsaade etmesidir (Kezer, 2016: 45).

2.5.5. Türev İşlemler

Türev işlemler, işletmelerin piyasalardaki geleceğ e ilişkin borç ve alacakları üzerinde ki riskini azaltmaları bakımından uygulanan ve bugünden ileride piyasa da oluşabilecek belirsizliklere ilişkin almış olduğu önlemlere ilişkin yapılan işlemler  eşidir.

VUK ile UFRS arasındaki farklılıkların önemli konularından biride işletmenin gelecekte oluşabilecek kur riski, alacak ve borçlarının belli bir tarihte anlaşılan değ er üzerinden sabitlenmesini  ng ren türev işlemlerinin muhasebeleşmesi noktasındadır. VUK kanununa göre yapılmakta olan swap, forward ve opsiyon işlemleri işlemin yapıldığı anda yasal kayıtlarda sadece nazım kayıtlarda bilgi amaçlı takip edilmekte iken sadece işlem neticelendiği zamanda gelir gider kalemlerinde yer aldığı halde, UFRS raporlamada yapılan her işlem bilançonun aktif ya da pasifinde bilançonun raporlama tarihindeki değ erler üzerinden o günkü değ erine indirgenerek varlık yada yükümlülük olarak bilançoya, gelir yada gider kalemi olarak ta bilanço tarihi itibariyle oluşan kar/zarar tutarı olarak gelir tablosunda kendisine yer bulmaktadır (Kaygusuzoğlu, 2011: 1-13).

2.5.6. Dava Karşılıkları

VUK ile UFRS arasındaki farklardan biride işletme lehine ve aleyhine açılan davalarla ilgilidir. Yasal kayıtlarda işletme aleyhine açılan davaların vergi olarak işletmeye bir etkisi bulunmamaktadır. Açılan her dava karşılığı için gelir tablosuna gider olarak atılan karşılık giderleri ticari kardan mali kara ulaşma noktasında gider olarak değ erlendirilmemektedir. Bu sebeple açılan her davayı işletmenin mali tablolarına dahil etmek zorunluluğu bulunmamaktadır.

Fakat UFRS raporlamada işletme aleyhine açılan ve şirketin kaybetme olasılığı bulunan % 50 üzerinde ki her olasılığın işletmeye bir yükümlüğü doğmakta olup; bu oranın üzerindeki tüm dava karşılıkları ile gelir tablosunda karşılık ayırma ve açılan davanın işletme faaliyetleri için önemli husus içeriyorsa bu durumun mali tablo dipnotlarında açıklanması gerektiğidir (Ko amış, 2011: 1-24).

2.5.7. Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar

Kıdem Tazminatı iş kanununa göre bir işyerinde en az 1 yıllık süre ile çalışma süresi bulunan ve herhangi bir nedenle işten ayrılması halinde işverence kendisine ödenme zorunluluğu bulunan bir ücret olarak ifade edilmektedir (Varıcı ve Özdemir, 2019: 16).

VUK İle UFRS arasındaki farklardan bir tanesi de çalışanlar için ayrılan kıdem tazminatı karşılığı ile şirket personelinin kullanmamış olduğu izinlerine ait karşılıklarıdır. UFRS raporlama yapan işletmeler çalışanlarına ilişkin ayrılması gereken kıdem tazminatı yükümlülüğünün mali tablolarına doğru olarak yansımaları için bu konuda Sermaye Piyasası Kurulundan yeterliliği noktasında gerekli izinleri alınmış firmalardan destek almakta ve bu firmalarda şirket personellerinin işe başlama tarihleri, sigorta matrahları, kişi adı soyadı önceki aylarda ayrılmış olup kıdem tazminatı ödenen ya da ödeme yapılmadan ayrılmış personel listesi gibi birtakım bilgileri bu firmalarla paylaşmakta; bu profesyonel firmaların vermiş olduğu hizmet maliyeti yükümlüğü, faiz giderleri ve aktüer yal kayıp/kazanç gibi veriler doğrultusunda gerekli muhasebe kayıtlarını oluşturmaktadır (Varıcı ve Özdemir, 2019: 16).

VUK ile UFRS arasında kıdem tazminatının muhasebeleşmesi konusunda iki önemli fark bulunmaktadır. Buna göre; VUK kayıtlarına göre kıdem tazminatları ödenmediği takdirde yasal kayıtlarda gider olarak kabul görmemektedir. UFRS mevzuatında ise bu husus dikkate alınmadığı için işletmeye vergi varlığı yaratarak karlılığı yönünde olumlu etki yapmaktadır (Özbirecikli, 2018: 12).

UFRS arasında kıdem tazminatı konusundaki en önemli farklardan biride ileriye dönük olarak hesaplanan aktüeryal kayıp/ kazancın muhasebeleşmesi noktasındadır. Yasal kayıtlarda SMM ve Faaliyet giderleri içerisinde gösterilen aktüeryal kayıp/kazanç bedeli UFRS raporlamada Öz kaynakların altında yeni hesap açılmak suretiyle gösterilmektedir. İzin karşılıkları ile olarak ise şirketlerin şirket personelinin kullanmamış olduğu izinlere ilişkin yasal kayıtlarda bir karşılık ayırma zorunluluğu bulunmamasına karşılık UFRS raporlamada bu tutarın hesaplanarak karşılık hesabında raporlanması noktasındadır (Akbaba, 2015: 371).

3. HALKA AÇIK BİR ŞİRKET ÜZERİNDE ÖRNEK UYGULAMA

3.1. Literatür İncelemesi

Literatürde Uluslararası Finansal Raporlamaya ilişkin önceki dönemde yapılmış olan birçok çalışma bulunmaktadır. Uluslararası Finansal Raporlamaya ilişkin yapılan bu çalışmalardan bazıları aşağıda özetlenmiştir.

Öztürk (2011) çalışmasında Uluslararası Finansal Raporlama Standartları(UFRS)'ına odaklanmıştır. UFRS kapsamında yer alan 32 muhasebe ve finansal standardından sunuma, muhasebeleştirilmeye, ölçüme, değerlemeye ve açıklamaya ilişkin olarak seçilen muhasebe politikaları hisse senetleri borsada işlem gören Almanya, Fransa, İngiltere, İtalya, Avustralya ve Türkiye işletmelerinin finansal tabloları ve dipnotları inceleyerek, değerlendirmiş ve bir durum tespit çalışması yapmıştır. Araştırmanın verileri, işletmelerin raporlama dönemine göre 2008 veya 2009 yıllarına ait finansal tablo ve dipnotlarından elde edilmiştir. Araştırmada, frekans dağılımları yöntemi kullanmıştır. Araştırma; alternatif muhasebe politikaları ile sunuma, muhasebeleştirilmeye, ölçüme, değerlemeye ve açıklamaya ilişkin olarak seçilen muhasebe politikalarına yönelik eğilimlerin tespitine ek olarak, şirketlerin muhasebe politikalarını açıklarken gerekli hassasiyeti göstermediklerini ve şirketlere özgü açıklamalar yerine kalıplaşmış ifadeler kullandıklarını ortaya koymuştur. Ayrıca, UFRS'deki alternatifli muhasebe politikalarının yerel muhasebe politikaları ile örtüşmesi durumunda, işletmelerin kendi yerel muhasebe politikalarına çoğunlukla bağlı kaldıklarını göstermiştir.

Başaran (2012) çalışmasında konsolide finansal tabloların ve düzenlenme süreci ana hatları ile incelenmiştir. Grup işletmelerini kapsayan ve ana ortaklık tarafından düzenlenen konsolide finansal tabloların, ana ortaklığın hisse senetlerini elinde bulundurduğu işletmeleri kapsadığını görmüş. Ana ortaklığın, başka işletmelerin hisselerini alarak gerçekleştirdiği yatırımlar haricinde ana ortaklığın kontrol ettiği, yöntemine katılma hakkı bulunduğu ve müştereken kontrol ettiği işletmeler de ana ortaklık tarafından konsolide edilebileceği ve buna ilişkin şartları açıklamıştır.

Akpınar (2012) çalışmasında amortisman tabi duran varlıklarda değerlemeye ilişkin esasları Türk Vergi Sistemi Sermaye Piyasası Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları açısından incelemiştir. Galatasaray Sportif Sınai ve Ticari Yatırımlar A.Ş. Altınyıldız Mensucat ve Konfeksiyon Fabrikası A.Ş. ve Uşak Seramik A.Ş. örnek uygulamalarında da görüldüğü gibi amortisman tabi duran varlıkla ilgili Standartlarda mevcut olan yeniden değerlendirme yönteminin mümkün ve gerekli olan varlıklarda uygulanması ile finansal raporlar firmanın, güncel değerini

ve dolayısıyla birim hisse defter değerini gerçeğe uygun olarak yansıttığını görmüş. Mevzuatımızda eksik olan olgunun yeni TTK'nun uygulanması ile giderileceğini ifade etmiş.

Kuşakcı (2012) çalışmasında, yatırım yapan ana ortaklığın, yatırım yapılan ortaklık üzerindeki kontrol etkisi ve yatırım yapılan ortaklığın niteliğine göre muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasındaki değişimleri göstermiş. Uygulanan örneklerde konu ile ilgili diğer finansal raporlama standartları da göz önünde tutmuş. Çalışma ile ülkemizde hala uygulanmakta olan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, uluslararası finansal raporlama standartlarına geçişte özellikle iş ortaklıklarında daha fazla sıkıntı yaşanabileceğini tespit etmiş.

Özden (2013) çalışmasında UFRS'de kar yönetimi uygulamalarına olanak sağlayacak durumların bağımsız denetçilerin algıları yönünden araştırmış. Çalışmada 89 bağımsız denetçiye anket uygulanmış. Anket sonuçlarına göre bağımsız denetçilerin UFRS'nin kar yönetimi uygulamalarına fırsat vereceği görüşünü destekledikleri bilgisine ulaşmış.

Esmer (2013) çalışmasında ara dönem finansal tablolarla en son yıllık finansal tablolarda yer alan mali bilgilerde güncelleme yapılmasını amaçlamış. Hazırlanan ara dönem finansal tablolarını inceleyen bağımsız denetçi, yıllık finansal tabloların bağımsız denetimini de gerçekleştirdiğinden, işletme, faaliyet koşulları, çevresiyle olan ilişkileri ve iç kontrol sistemi hakkında bilgi sahibidir. Bilgiler, inceleme sırasında güncellenerek, gerek bilgi toplama gerekse analitik inceleme tekniğinin uygulanmasında kullanılmış.

Çenberlitaş (2014) çalışmasında DERYA işletmesinin VUK'a göre düzenlenmiş finansal tablolarının belirli kalemlerinde görülen artış veya azalışlar sonucunda düzeltmeler yapılarak KOBİ-UFRS'ye göre yeni finansal tablolar düzenlemiştir. Bu düzenlemeler sonucunda ortaya çıkan bir takım farklılıkları, KOBİ-UFRS'lere göre düzenleyerek yeniden hazırlanan finansal tablolara aktarmıştır.

Çavlak (2015) çalışmasında işletmelerin küresel düzeyde rekabet edebilmelerinde büyük öneme sahip UFRS ve Kurumsal Yönetim arasındaki ilişkiyi incelemiştir. İlişkinin ne şekilde gerçekleştiğini ise UFRS tam seti içerisinde yer alan standartları tek tek ele alarak ortaya koymuştur. Araştırma aşamasında Kurumsal Yönetim Endeksi'ne tabi olan şirketlerde UFRS-Kurumsal Yönetim ilişkisi algısı üzerine bir anket gerçekleştirmiş ve elde edilen veriler ile şirketlerin sahip oldukları Kurumsal Yönetim Notlarını karşılaştırarak ileri sürülen hipotezleri test etmiştir. Sonuç olarak, şirketlerin UFRS-Kurumsal Yönetim ilişkisine dair algıları ile şirketlerin sahip oldukları Kurumsal Yönetim Notu arasında ileri sürülen gibi pozitif bir ilişkinin bulunduğu ortaya çıkmıştır.

Ağsakal (2015) çalışmasında dış ticaret işlemlerinin, dış ticaret kapsamında öncelikli olarak kullanılan TMS 2: Stoklar, TMS 18: Hasılat, TMS 21: Kur Değişim Etkileri ve TMS 23: Borçlanma Maliyetleri Standartları kapsamında ne şekilde muhasebeleştirilmesi ve raporlanması gerektiğinin detaylı olarak gösterilmesini amaçlamış. Çalışma anına kadar yayımlanmış olan 41 adet UFRS ile, çalışmada sadece dış ticaret işlemleriyle ilişkili standartlara yer vermiş. Yalnızca; TMS-2: Stoklar, TMS-18: Hasılat, TMS-21: Kur Değişim Etkileri ve TMS-23: Borçlanma Maliyetleri Standartları detaylı olarak incelemiştir. Çalışma sonunda dış ticaret işlemleri açısından TMS'ye göre yapılması gereken işlemlerin yurt içi işlemlerine göre önemli farklılıklar içermediğini görmüş. Ancak TMS uygulamasının dış ticaret işlemleri açısından ayrıca değerlendirilmesi gerektiğini, böylelikle dış ticaret yapan firmaların uluslararası standartlara uygun finansal raporlama yapma konusunda farkındalık oluşturulmasının önem kazandığını vurgulamış.

Okur (2016) çalışmasında UFRS'nin Türkiye'de kullanılmaya başlanması ile BIST'te kayıtlı şirketlere ait finansal bilginin değer ilişkisinde meydana gelen değişimi ampirik olarak araştırmış. Ampirik araştırmaya UFRS öncesi ve UFRS sonrası dönemleri kapsayacak şekilde BIST'te işlem gören 151 şirketi dahil etmiş. Hisse başına kazanç ve hisse başına öz sermaye defter değerinin piyasada oluşan hisse fiyatlarını açıklamadaki gücünü hesaplamış. Çalışmanın sonucunda şirketlere ait finansal bilginin değer ilişkisi gösterdiğini ve bu ilişkinin UFRS kullanımı ile arttığını gözlemlemiştir.

Toramanoğlu (2016) çalışmasında finansal tablo konsolidasyon standartlarının çerçevesinin çizilmesini, Türkiye'de şirketler topluluğunda konsolidasyonun gerekliliğine ve önemine değinilerek, Kamu Yararını İlgilendiren (KAYİK) kuruluşlar dışında yer alan kuruluşların da finansal tablolarını konsolide etmelerinin zorunluluğu ile ilgili gerekçelerin paylaşılmasını ve Türkiye'de şirketlerin uygulamasında konsolidasyonun yerini ortaya koymayı amaçlamış.

Konsolidasyon sürecinde uluslararası muhasebe standartlarına eşdeğer Türkiye Muhasebe Standartları uygulamasını yalnızca kamu yararını ilgilendiren şirketlerde değil tüm Ticaret Kanunu'na tabi şirketler topluluğu statüsündeki şirketler için benimsemekle mümkün olacağını gözlemiştir.

Sarışık (2016) çalışmasında UFRS'yi benimseyen ülkeler, uyum sürecinde önemli değişiklikleri gerçekleştiren ülkelerin yanı sıra değişiklikleri gerçekleştiremeyen ülkeler olmuştur. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını esas alan ve UFRS'ye geçiş yapan

Türkiye’de halka açık şirketlerin UFRS öncesi 2002 mali verileri ve 2009 yılı UFRS verileri, bağımsız iki örneklem t-testi, Mood medyan sınaması ve sektörel analiz yöntemlerini kullanmış. UFRS’ye geçiş Borsa İstanbul’daki mali verileri büyük oranda, finansal oranları ise kısmen etkilemiş. Ayrıca mali veriler için bağımsız iki örneklem t-testinin, finansal oranlar için Mood Medyan testinin daha fazla anlamlı sonuçlar verdiğini görmüş.

Akçin (2018) çalışmasında uygulayıcıların işletme birleşmelerinin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları uyarınca muhasebeleştirilmesi sırasında ne tür sorunlarla karşılaştıklarını araştırmış ve bu sorunlara ilişkin çözüm önerilerinin sunulmasını hedeflemiş. Araştırma için Türkiye’de KGK tarafından yetkilendirilmiş bağımsız denetçiler araştırmanın ideal ana kütesini temsil etmiş ve anket uygulamış. Elde edilen verileri SPSS 25.0 paket programı yardımıyla analiz etmiş ve ilgili hipotez testlerini gerçekleştirmiş. Analiz sonuçlarını incelediğinde işletme birleşmelerinin UFRS 3 uyarınca muhasebeleştirilmesi sırasında maddi olmayan duran varlıklar ile koşullu varlık ve yükümlülüklerin yaşanan sorunların temel kaynağı olduğunu gözlemlemiş.

Öcalmış (2018) İştirak yatırımlarının muhasebeleştirilmesi, finansal tablolarda raporlanması ve bu alanda uluslararası standartlara uyumun sağlanmasını ele almış. Bu çalışma dahilinde iştirak yatırımlarının finansal tablolarda raporlanması, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, BOBİ FRS, Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu kapsamında incelenmiş. Çalışmasında iştirak yatırımlarının ulusal ve uluslararası mevzuattan kaynaklanan farklı muhasebe politikaları ile nasıl muhasebeleştirildiğini ve nasıl raporlandığını karşılaştırmalı olarak sunmuş. MSUGT ve Vergi Usul Kanunu kapsamında ulaşılan finansal tablolar ile BOBİ FRS ve UFRS/TFRS kapsamında ulaşılan finansal tablolarda iştiraklerin değerleri arasında önemli farklar olduğunu görmüş. Çalışma sonucunda UFRS/TFRS kapsamında uygulanan öz kaynak yöntemi ile iştirak yatırımlarının finansal performansının raporlanabilmesi maliyet yöntemine göre üstünlük sağladığını görmüş.

Mert (2018) çalışmasında işletmelerin konsolide finansal tablolar hazırlama süreci tarihsel ve kurumlar gözünde ele almış. Konsolide finansal tablo hazırlama ve raporlama süreci Uluslararası Finansal Raporlama Standartları aracılığıyla standardize hale getirilmesini incelemiş ve ilgili standartları çalışmaya eklemiş. Holding ve Grup Şirketlerin hazırladığı konsolide finansal tabloları çalışmanın ana konusu olarak belirlemiş. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’nın konsolide tablo hazırlama sürecine etkilerini, konsolide tablo hazırlarken karşılaşılabilecek farklı sorunları ve bu sorunlarla ilgili örnek çalışmaları ile konsolide finansal tablo hazırlama sürecini uygulamaları ile açıklamış.

Özgün (2018) çalışmasında UFRS ders kapsamını etkileyen ve etkilemeyen durumları geniş olarak ele almış. Çalışmanın amacını muhasebe derslerini veren akademisyenlere, içinde bulunulan durumla ilgili bilgiler vermek oluşturmuş. Çalışma akademisyenlere günümüz UFRS eğitimini değerlendirebilmesine, gelecekteki muhasebe müfredatı gereklilikleri ve UFRS içeriğinin belirlenebilmesinde yol haritası olmuş.

Aslan (2019) çalışmasında Kamu Aydınlatma Platformu'nda bağımsız denetim raporu yayımlanan firmanın 2016-2017 yılları arasındaki mali verilerini kullanarak Uluslararası Muhasebe Standartlarına göre hazırlanmış olan nakit akış tablosunu, analiz tekniklerini uygulayarak yorumlamış. A şirketinin dikey analiz yöntemine göre nakit akışlarının analizini yapmış. Uygulanan dikey analiz yönteminde işletme, yatırım ve finansman faaliyetlerindeki kalemlerin nakit giriş ve çıkışı şeklinde sınıflandırarak dönem içinde elde edilen nakit girişi toplamının nakit kullanım yerlerine dağılımlarını bulmuş. Borç ödemedeki işletme faaliyetlerinden elde ettiği nakit yetersiz olup, borçlarının bir kısmı finansman faaliyetlerinden elde edilen nakit ile ödenmiş yorumunu yapılabilmış.

Mortaş (2019) çalışmasında iki şirketin işletme birleşmelerini ve muhasebe sürecinin nasıl olması gerektiğini ortaya koymuş. Çalışma kapsamını Borsa İstanbul Gelişen İşletmeler piyasasında faaliyette bulunan Y A.Ş. ile ana firma olarak seçilen BIST 100 firmalarından X A.Ş. firmalar oluşturmuş. Ana firma olarak seçilen X A.Ş. bağlı ortaklık olarak seçilen Y A.Ş.'yi Tam Konsolidasyon Yöntemi ile satın alma işlemi gerçekleştirmiş olup, finansal tablolara etkisini TFRS-3 işletme Birleşmeleri ve TFRS-10 Konsolide Finansal Tablolar Standardı açısından incelenerek birleşme işlemi gerçekleştirmiş. Birleşme sonucunda ortaya çıkan farklılıkların finansal tablolara yansıtılması ve etkisi, çalışmaya konu olan işletmelerin gerçek finansal tabloları üzerinde uygulamış. Çalışmanın sonucunda, finansal tabloların konsolidasyonu, işletme sermayesi açısından ana şirkete olumlu yansıdığını görmüş. Ancak finansal tabloların konsolidasyonunda, ana şirketin işletme sermayesi artmasına rağmen, cari borçları ödeme gücü düşmüş. Bunun gerekçesi olarak işletme sermayesinin ve cari borçların aynı oranda artmamış olmasını görmüş. Bu durum, ana şirketin vadesi gelen cari ödemelerinin zamanında yapılamaması gibi bir riski ortaya çıkarabileceğini göstermiş.

Bulmuş (2019) çalışmasında Türkiye'de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ile bire bir uyumlu olarak oluşturulan Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nın (TMS/TFRS) kabulü ile birlikte tekdüzen muhasebe sisteminden TMS/TFRS'ye geçişin etkileri üzerine odaklanmış. TMS/TFRS'nin uygulamaya konulması ile birlikte finansal tablolardan elde edilen finansal raporların kalitesinde artış meydana gelip

gelmediğini tespit etmeyi amaçlamış. Çalışmasında TMS/TFRS kapsamındaki kazanç yönetimi potansiyeli ve finansal tablo bilgilerinin değer ilgisi düzeyini de incelemektedir. Çalışma sonunda TMS/TFRS'ye geçiş ile kar yönetimi uygulamaları oranında düşüş tespit edilemezken; işletmelerin piyasa değeri ile defter değeri arasındaki değer ilgisinde artış olduğunu görmüş.

3.2. Uluslararası Finansal Raporlamaya Genel Bakış

UFRS raporlama üzerine geçmişten bugüne kadar birçok makale, internet aracılığıyla bilgilendirme, kitap gibi iletişim araçları ile paylaşımda bulunulmuştur. Ben bu çalışmamda 20 yılı süre ile halka açık bir şirketin muhasebe departmanında mali tabloların raporlanması ile ilgili bir birimde görev almış birisi olarak geçmiş tüm kaynakları literatür taraması ile ana hatlarıyla incelemiş bulunmaktayım.

Uluslararası Finansal Raporlama ile ilgili gerek mali tablo kullanıcılarından gelen bilgilendirme talepleri, gerekse yöneticilerin finansal sonuçlara ilişkin beklentilerini değerlendirmek suretiyle uygulama da neler yapıldığını örnek bir çalışma üzerinde yol almak suretiyle bu çalışmayı oluşturdum.

Çalışmam bugüne kadar yapılan çalışmaların genel bir değerlendirmesi ve uygulamalı olarak örneklerle desteklenmesi bakımından önem arz etmektedir.

3.3. Halka Açık Bir Şirket Üzerinde Örnek Uygulama

Hisse Senetlerinin tamamı halka açık olan ve sermayelerinde % 50 oranından fazlasına sahip olduğu üç tane bağlı kuruluşu bulunan ve sermayesinin % 24 ve % 46'sına sahip bulunduğu iki iştiraki bulunan "A". A.Ş firmasının konsolide mali tablo hazırlaması ve mali tablo okuyucularına ve kullanıcılarına rapor edilmesi sürecine ilişkin örnek bir dönemi uygulama verilmiştir.

3.3.1. Konsolide Mali Tablo Hazırlık Süreci

Örnek olarak belirlenmiş olan A İthalat İhracat Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi Konsolide Mali Tablo ait hazırlık süreçleri üçer aylık dönemlerde (Mart, Haziran, Eylül ve Aralık) Bağlı Kuruluşları olan;

- B İnşaat Nakliyat Turizm San. ve Tic. A.Ş
- C Döküm Makina San. ve Ticaret A.Ş.
- D Elektrik Üretim Sanayi ve Ticaret A.Ş.

ile iştirakleri olan

- E Çimento Sanayi ve Ticaret A.Ş
- F Demiryolu Sistemleri Sanayi ve Ticaret A.Ş.

Tüzel kişiliği yetkililerinden yasal formatlı Mali Tablolarının ve Dipnotlarının hazırlanması için gerekli aşağıdaki bilgi ve belgelerin talep edilmesiyle süreç başlamaktadır.

Bağlı Kuruluşları ve İştirakleri Hazırlamış Oldukları Örnek Döneme İlişkin;

- 31.03.2019– 31.03.2018 tarihli VUK Ayrıntılı Mizan ve Kebir Mizanını
- 31.03.2019– 31.03.2018 tarihli SPK Formatlı Bilanço ve Gelir Tablosunu
- 31.03.2019– 31.03.2018 tarihli Sabit Kıymet Hareket Tablolarının (Sabit Kıymetlerin giriş-çıkış tarihleri, amortisman oranları, Çıkışlarda çıkan sabit kıymetin tarihi maliyetli giriş değeri ile yasal kayıtlara giriş tarihlerini kapsayacak şekilde)
- 31.03.2019 tarihli Kıdem Tazminatı Listesini
- 31.03.2019 tarihi itibarıyla Şirketinizde kullanılmayan izinlerle ilgili kişi bazında izin günleri ve brüt ücret tutarları bilgisi
- 31.03.2019 tarihi itibarıyla Bankalardaki Vadeli ve Vadesiz hesap dökümleri
- 31.03.2019 tarihi itibarıyla Menkul Kıymet Hareketleri (Adet, tutar ve banka dökümleri)
- 31.03.2019 tarihi itibarıyla Kısa Vadeli ve Uzun Vadeli Banka Kredilerine ilişkin detay ve kredi hesapları ile ilgili hareket tablosunun
- Dövizle bağlı borç ve alacaklara ilişkin detay tablosu
- 31.03.2019 tarihi itibarıyla Şirketinizce 3. kişilere verilen Teminat Mektubu ve İpotek dökümleri ile Alınan Teminat Mektupları tutarları
- 31.03.2019 tarihi itibarıyla Yönetim Kurulu ve Üst Düzey yöneticilere sağlanan hak ve menfaatlere ilişkin detay
- 31.03.2019 tarihi itibarıyla Satışların Maliyeti, Pazarlama Satış Dağ. ve Genel Yönetim Giderlerinin dağılımı (Rapor formatı ayrıca gönderilecektir.)
- Ana Ortaklıkla ve ilişkili taraflarla yapılan cari hesap ve gelir-gider hareketlerine ilişkin çalışmalar
- İthalat ve İhracat tutarları (Döviz bazında)
- Faaliyet Raporu çalışmaları için Kapasite Kullanımına ilişkin bilgiler, Üretim Miktarları ile Satış Miktar ve Hâsılat tutarlarının,
- Ana Ortaklığa ait geri alınan hisselerle ilişkin hareket tablolarının,
- Yasal Bilanço
- Yasal Gelir Tablosu
- Yasal Detay Mizan

İlgili Bağlı Ortaklık ve İştiraklerden yukarıda talep edilen veriler dışında yasal mali tablolardan UFRS mali tablolara geçişte değişime uğrayan tüm işlemlerin çalışma dosyaları Ana Ortaklık tarafından toparlanmaktadır. Gelen çalışma dosyası aynı paralelde Ana Ortaklığın Bağımsız Denetim firmasınınca denetleneceğinden eş zamanlı olarak bağımsız denetim firması ile de paylaşmak suretiyle raporlama süreci başlamaktadır.

Konsolide mali tablolarının bundan sonraki hazırlanması süreci gerekli bilgi ve belgelerin denetim firmasına verilmesinden sonra bütünüyle denetim firmasının kontrolünde ve Ana Ortaklığın iş birliği çerçevesinde ilerlemekte olup, bağlı ortaklıklardan gelen VUK formatlı mali tablolar bağımsız denetim firmasınınca UFRS formatına göre yeniden düzenlenmektedir. Bu çalışmalar bittikten sonra UFRS formatlı şirket bazında solo mali tablolar ortaya çıkmaktadır.

UFRS formatlı solo mali tablo çalışmaları tamamlandıktan sonra konsolidasyona giren tüm şirketlerin mali tabloları konsolide edilmektedir. Konsolide edilen mali tablolar Bağımsız Denetim firmasının onayı sonrası final halini almaktadır.

Raporun final halini almasından sonra Kamuyu Aydınlatma Platformunda yayınlanmak üzere aynı gün Yönetim Kurulunun onayına sunulmakta ve onay sonrası BİST seans bitiminde de de yatırımcıların bilgisine sunulmak üzere KAP 'ta yayınlanmaktadır.

Aşağıda A A.Ş firmasının örnek dönem olarak seçilen 31.03.2019 dönemine ilişkin mali tablo bilgileri verilmiştir. Mali Tabloların dipnotları ile beraber sunumunda aşağıdaki açıklayıcı bilgilerinin ve sunum ile standartlar gereği nasıl bir yol izlendiğinin yayınlanan konsolide raporun dipnotlarında yer alması gerekmektedir. Buna göre;

3.3.2. Konsolide Mali Tablo Sunumuna İlişkin Temel Esaslar

Bağlı ortaklıklar, Şirket'in yatırım yaptığı işletmeyle olan ilişkisinden dolayı değişken getirilere maruz kaldığı veya bu getirilerde hak sahibi olduğu, aynı zamanda bu getirileri yatırım yaptığı işletme üzerindeki faaliyetleri ile etkileme imkânına sahip olmasından ötürü kontrol gücüne sahip olduğu şirketleri ifade eder.

Bağlı ortaklıklar, faaliyetleri üzerindeki kontrolün Grup'a transfer olduğu tarihten itibaren konsolidasyon kapsamına alınmaktadır ve kontrolün ortadan kalktığı tarihte de konsolidasyon kapsamından çıkartılmaktadır. Gerekli olması halinde, Grup'un izlediği muhasebe politikalarıyla aynı olması amacıyla bağlı ortaklıkların finansal tablolarında muhasebe politikalarıyla ilgili düzeltmeler yapılmaktadır.

Bağlı ortaklıkların, finansal durum tabloları ve gelir tabloları tam konsolidasyon yöntemi kullanılarak konsolide edilmiş ve A A.Ş.'nin sahip olduğu bağlı ortaklıkların kayıtlı değerleri ile öz kaynakları karşılıklı olarak netleştirilmiştir. Şirket ile bağlı ortaklıklar

arasındaki grup içi işlemler ve bakiyeler konsolidasyon sırasında mahsup edilmiştir. Şirket'in sahip olduğu hisselerin kayıtlı değerleri ve bunlardan kaynaklanan temettüler ilgili öz kaynakları ve kar veya zarar tablosu hesaplarından netleştirilmiştir.

Şirket ile birlikte konsolidasyona dahil edilen bağlı ortaklıkların esas faaliyet alanları ve Şirket'in ortaklık oranları aşağıdaki gibidir:

Tablo 1. Bağlı Ortaklıklar

Şirket ismi	Faaliyet alanı	Ortaklık oranı (%)	
		31 Mart 2019	31 Aralık 2018
B İnşaat Nakliyat Turizm San. ve Tic. A.Ş. ("B")	Yapı imalatı ve montajı	99,50	99,50
C Döküm Makina San. ve Ticaret A.Ş. ("C")	İmalat ve montaj	97,25	97,25
D Elektrik Üretim Sanayi ve Ticaret A.Ş. ("D")	Enerji	95,00	95,00

Grup'un önemli derecede etkisinin bulunduğu ancak kontrolünün bulunmadığı işletmeler Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar içerisinde yer alır. Önemli derecede etkinlik, bir işletmenin finansal ve operasyonel politikalarına ilişkin kararlarına münferiden veya müştereken kontrol yetkisi olmaksızın katılma gücünün olmasıdır

31 Mart 2019 ve 31 Aralık 2018 tarihleri itibarıyla Grup'un öz kaynaktan pay alma yöntemi ile muhasebeleştirilen iştiraklerinin detayı aşağıdaki gibidir:

Tablo 2. Öz kaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar

İş Ortaklıkları	Kuruluş ve faaliyet yeri	Ana faaliyeti	31 Mart 2019	31 Aralık 2018
E Çimento Sanayi ve Ticaret A.Ş. ("E ")	Türkiye	Çelik Kons.	46,00	46,00
F Sanayi ve Ticaret A.Ş. ("F")	Türkiye	Enerji Sistemleri	24,00	24,00

Aşağıda UFRS mali tablo hazırlama sürecine başlangıcın birinci adımı olan yasal mali tablolar aynı formatta yan yana getirilmiş olarak gösterilmiştir.

3.3.2.1. Vergi Mevzuatına Göre Düzenlenen Bilanço ve Gelir Tablosu

A. A.Ş ve Ortaklıklarının 31.03.2019 dönemi VUK Mali Tabloları aşağıdaki gibidir.

Tablo 3. Vergi Mevzuatına Göre Düzenlenmiş Konsolide Bilanço

Mart 19

Aktif	A A.Ş.	B A.Ş.	C A.Ş.	D A.Ş.	Toplam
I - Dönen Varlıklar	3.457.835.916,01	75.371.771,04	70.408.288,89	6.352.628,16	3.609.968.604,10
A - Hazır Değerler	331.036.861,02	16.340,25	1.324.056,80	369.000,96	332.746.259,03
1 Kasa	-	168,34	310,85	-	479,19
2 Alınan Çekler	-	-	-	-	-
3 Bankalar	331.036.861,02	16.171,91	1.323.745,95	369.000,96	332.745.779,84
4 Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri (-)	-	-	-	-	-
5 Diğer Hazır Değerler	-	-	-	-	-
B - Menkul Kıymetler	63.872.176,89	33.225.814,68	32.024.941,08	-	129.122.932,65
1 Hisse Senetleri	-	-	-	-	-
2 Özel Kesim Tah.Sent.ve Bonoları	63.872.176,89	33.225.814,68	32.024.941,08	-	65.250.755,76
3 Kamu Kesimi Tah.Sent.ve Bonoları	-	-	-	-	-
4 Repo	-	-	-	-	-
5 Diğer Menkul Kıymetler	-	-	-	-	-
6 Menkul Kıymet Değer Düşüklüğü Karş(-)	-	-	-	-	-
C - Ticari Alacaklar	1.280.669.204,58	26.617.691,84	15.263.752,66	1.797,74	1.322.552.446,82
1 Alıcılar	60.511.064,07	26.617.691,84	15.263.752,66	1.797,74	102.394.306,31
2 Alacak Senetleri	1.238.632.061,02	-	-	-	1.238.632.061,02
3 Alacak Senetleri Reeskontu(-)	(21.174.627,93)	-	-	-	(21.174.627,93)
4 Verilen Dep.ve Teminatlar	2.700.707,42	-	-	-	2.700.707,42
5 Diğer Ticari Alacaklar	-	-	-	-	-
6 Şüpheli Ticari Alacaklar	47.607,56	3.129.722,01	170.894,86	-	3.348.224,43
7 Şüpheli Ticari Alacaklar Karş (-)	(47.607,56)	(3.129.722,01)	(170.894,86)	-	(3.348.224,43)
D - Diğer Alacaklar	134.348.854,57	2.326.780,72	28.953,56	3.304,57	136.707.893,42
1 Ortaklardan Alacaklar	-	-	-	-	-
2 İştiraklerden Alacaklar	31.171.509,22	-	-	-	31.171.509,22
3 Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar	54.982.458,54	-	-	-	54.982.458,54

135	4	Personelden Alacaklar	(6.192,53)	36.434,59	8.896,35	39.138,41
136	5	Diğer Çeşitli Alacaklar	48.201.079,34	2.290.346,13	20.057,21	50.514.787,25
137	6	Diğer Alacak Sent.Rees.(-)	-	-	-	-
138	7	Şüpheli Diğer Alacaklar	1.190.670,98	-	-	1.190.670,98
139	8	Şüpheli Diğer Alacaklar Karş.(-)	(1.190.670,98)	-	-	(1.190.670,98)
		E – Stoklar	1.626.803.856,96	13.021.436,74	21.363.626,75	1.661.840.083,46
150	1	İlik Madde ve Malzeme	728.364.791,05	9.635.880,68	1.805.277,19	739.805.948,92
151	2	Yarı mamuller	402.802.864,71	2.460.532,75	18.330.883,81	423.594.281,27
152	3	Mamuller	163.489.637,93	-	849.128,44	164.989.929,38
153	4	Ticari Mallar	-	-	-	-
154	5	Yatırım Malları	-	-	-	-
155	6	İşletme Dışındaki Stoklar	-	-	-	-
157	7	Diğer Stoklar	-	242.508,87	-	242.508,87
158	8	Stok Değer Düşüktüğü Karş.(-)	-	-	-	-
159	9	Verilen Sipariş Avansları	332.146.563,27	682.514,44	378.337,31	333.207.415,02
		F - Ait Gid.Ve Gel.Tahk.	-	-	-	-
170	1	Gelecek Yıllara Ait İnş. ve Onarım	-	-	-	-
		F - Gelecek Aylara Ait Gid.Ve Gel.Tahk.	3.860.002,14	17.443,11	375.311,52	4.417.020,76
180	1	Gelecek Aylara Ait Gid.	3.239.700,21	17.427,21	375.311,52	3.796.453,61
181	2	Gelir Tahakkukları	620.301,93	15,90	-	620.567,15
		G - Diğer Dönen Varlıklar	17.244.959,85	146.263,70	27.646,52	22.581.967,96
190	1	Devreden K.D.V	-	-	9.722,24	5.172.022,44
191	2	İndirilecek K.D.V	0,00	-	-	0,00
192	3	Diğer K.D.V.	-	144.182,87	-	144.182,87
193	4	Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar	11.695.630,04	2.080,83	11.025,70	11.709.534,26
194	5	Hizmet Avansları	-	-	-	-
195	6	İş Avansları	22.213,80	-	6.898,58	29.112,38
196	7	Personel Avansları	(5.762,27)	-	-	(5.762,27)
197	8	Sayım ve Tesellüm Noksanları	-	-	-	-
198	9	Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar	5.532.878,28	-	-	5.532.878,28
199	10	Diğer Dönen Varlıklar Karş.(-)	-	-	-	-

220	II - Duran Varlıklar		3.221.572.355,01	117.756.131,64	131.603.479,62	125.360.308,65	3.596.292.274,92
221	A - Ticari Alacaklar		233.333,18	-	-	41.094,10	274.427,28
222	1 Alıcılar		-	-	-	-	-
223	2 Alacak Senetleri		-	-	-	-	-
224	3 Alacak Senetleri Reeskontu(-)		-	-	-	-	-
225	4 Verilen Dep.ve Teminatlar	233.333,18	-	-	-	41.094,10	274.427,28
226	5 Şüpheli Alacaklar Karş.(-)	-	-	-	-	-	-
227	B - Diğer Alacaklar		-	-	-	-	-
228	1 İştiraklerden Alacaklar		-	-	-	-	-
229	2 Bağlı Ortaklıklardan alacaklar		-	-	-	-	-
230	3 Personelden Alacaklar		-	-	-	-	-
231	4 Diğer Çeşitli Alacaklar		-	-	-	-	-
232	5 Diğer Alacak Senetleri Rees.(-)		-	-	-	-	-
233	6 Şüpheli Alacaklar Karş.		-	-	-	-	-
234	C - Mali Duran Varlıklar		390.171.028,15	26.877.983,52	29.537.147,28	446.586.158,95	
235	1 Bağlı Menkul Kıymetler		-	26.877.974,12	29.537.041,16	56.415.015,28	
236	2 Bağlı Menkul Kıymetler Değ.Düş.Karşılığı		-	-	-	-	
237	3 İştirakler	23.515.528,47	9,40	106,12	23.515.643,99		
238	4 İştiraklere Ser. Taah (-)	(562.500,00)	-	-	(562.500,00)		
239	5 İştiraklere Ser. Taah değer düş karş.(-)	-	-	-	-		
240	6 Bağlı Ortaklıklar	367.217.999,68	-	-	367.217.999,68		
241	7 Bağlı Ort. Sermaye Taah. (-)	-	-	-	-		
242	8 Bağlı Ort. Sermaye Payları değer düş.karş.(-)	-	-	-	-		
243	D - Maddi Duran Varlıklar		2.808.831.449,33	90.691.070,11	101.134.887,15	3.125.972.423,49	
244	1 Arazi ve Arsalar	32.155.524,99	64.542.567,95	61.441.248,75	158.139.341,69		
245	2 Yeraltı ve Yüztü Düzenleri	96.796.543,23	-	-	96.796.543,23		
246	3 Binalar	594.963.781,24	34.059.942,41	32.670.961,71	661.694.685,36		
247	4 Tesis Makina ve Cihazlar	2.734.607.824,45	8.635.216,04	38.828.644,63	2.927.326.977,16		
248	5 Taşıtlar	134.770.888,32	246.880,22	1.006.719,73	136.024.488,27		
249	6 Demirbaşlar	15.521.781,20	316.171,94	471.801,64	16.350.787,09		

256	7	Diğer Maddi Duran Varlıklar	-	-	-	-	-	-	-
257	8	Birikmiş Amortismanlar(-)	(1.965.988.891,65)	(17.203.009,28)	(37.042.065,32)	-19.981.307,45	(2.040.215.273,70)	-	-
258	9	Yapılmakta Olan Yatırımlar	1.126.186.463,35	93.300,83	3.757.576,01	-	1.130.037.340,19	-	-
259	10	Verilen Avanslar	39.817.534,20	-	-	-	39.817.534,20	-	-
260		E - Maddi Olmayan Duran varlık.	22.336.544,35	183.874,09	930.714,27	2.335,79	23.453.468,50	28.909.219,00	-
263	1	Haklar	27.402.154,21	221.312,85	1.285.751,94	-	-	-	-
264	2	Ar-ge Giderleri	-	-	-	-	-	-	-
265	3	Özel Maliyetler	697.541,54	-	-	-	-	-	-
266	3	Yazılımlar	17.107.473,82	-	-	-	17.107.473,82	-	-
267	4	Diğer Maddi olmayan Duran Varlıklar	-	108.186,00	282.560,22	24.845,08	415.591,30	-	-
268	5	Birikmiş Amortismanlar(-)	(22.870.625,22)	(145.624,76)	(637.597,89)	-22.509,29	(23.676.357,16)	-	-
		F - Özel Tüketime Tabi Varlık.	-	-	-	-	-	-	-
		G - Gelecek Yıllara ait Gid. ve Gel.Tah.	-	3.203,92	730,92	1.861,86	5.796,70	5.796,70	-
280	1	Gelecek Yıllara Ait Gid.	-	3.203,92	730,92	1.861,86	5.796,70	-	-
281	2	Gelir Tahakkukları	-	-	-	-	-	-	-
297	3	Diğer Çeşitli Duran Varlıklar	-	-	-	-	-	-	-
		Aktif Toplamı	6.679.408.271,02	193.127.902,68	202.011.768,51	131.712.936,81	7.206.260.879,02	-	-

Pasif	A A.Ş.	B A.Ş.	C A.Ş.	D A.Ş.	Toplam
I - Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	2.841.811.246,16	5.057.444,62	21.792.387,47	72.654.283,82	2.941.315.362,07
A - Mali Borçlar	453.237.216,48	-	423.713,81	14.815.125,69	468.476.055,98
1 Banka Kredileri	8.595.506,83	-	-	-	8.595.506,83
2 Finansal Kiralama İşlemlerinden borçlar	89.952,25	-	451.971,28	-	541.923,53
3 Ertelemiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyeti(-)	(8.036,04)	-	(31.372,43)	-	(39.408,47)
4 Uzun Vadeli Kredi Ana Para Tak. Faizleri	444.559.793,44	-	-	14.815.125,69	459.374.919,13
5 Tahvil anapara Borç ve Faiz	-	-	-	-	-
6 Diğer Mali Borçlar	-	-	3.114,96	-	-
B - Ticari Borçlar	1.485.424.258,96	3.299.256,11	14.204.184,92	278.526,76	1.503.206.226,75
1 Satıcılar	1.482.494.542,77	3.295.745,31	14.204.184,92	278.526,76	1.500.272.999,76
2 Borç Senetleri	51.869,70	-	-	-	51.869,70
3 Borç Senetleri Reeskontu (-)	(390,38)	-	-	-	(390,38)
4 Alınan depozito ve teminatlar	2.878.236,87	3.510,80	-	-	2.881.747,67
5 Diğer Ticari Borçlar	-	-	-	-	-
C - Diğer Borçlar	116.457.286,63	591.219,11	706.367,11	54.965.145,87	172.720.018,72
1 Ortaklara Borçlar	-	-	-	54.886.111,55	54.886.111,55
2 İştiraklere Borçlar	2.545.501,31	-	-	-	2.545.501,31
3 Bağlı Ortaklıklara Borçlar	9.832.961,96	-	-	-	9.832.961,96
4 Personele Borçlar	20.861.907,69	572.957,76	649.785,69	79.034,32	22.163.685,46
5 Diğer Çeşitli Borçlar	83.216.915,67	18.261,35	56.581,42	-	83.291.758,44
6 Diğer Borç Senetleri Rees. (-)	-	-	-	-	-
D - Alınan Avanslar	728.425.374,28	95.882,48	5.860.220,55	2.529.603,43	736.911.080,74
1 Alınan Sipariş avansları	728.425.374,28	95.882,48	5.860.220,55	2.529.603,43	736.911.080,74
D - Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım Hak ediy Bedeli	-	-	-	-	-
1 Alınan Sipariş avansları	-	-	-	-	-
E - Ödenecek Vergi Ve Diğer Yüküml.	28.107.910,00	881.904,05	535.779,87	67.976,17	29.593.570,09
1 Ödenecek Vergi ve Fonlar	10.724.196,25	642.588,89	79.289,79	17.215,14	11.463.290,07
2 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesimlileri	17.374.545,22	233.185,16	453.221,08	50.761,03	18.111.712,49

368	3	Vadesi Geç Ert veya Taksit Ver.D. Yükümlülük	-	-	-	-	-	-	-
369	4	Diğer Yükümlülükler	9.168,53	6.130,00	3.269,00	-2.094,10	18.567,53	18.881.189,16	
370	F - Borç Ve Gider Karşılıkları		18.883.283,26					18.881.189,16	
371	1	Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yüküml. Karş.	5.351.177,11	-	-	-	5.351.177,11	5.351.177,11	
372	2	Dönem Karı Peşin Öd. Vergi ve Diğ. Yüküml.(-)	-	-	-	-2.094,10	(2.094,10)	(2.094,10)	
373	3	Kıdem Tazminatı Karşılığı	-	-	-	-	-	-	
374	4	Maliyet Giderleri Karşılığı	-	-	-	-	-	-	
379	5	Diğer Borç ve Gider Karşılığı	13.532.106,15	-	-	-	13.532.106,15	13.532.106,15	
380	G - Gelecek Aylara İat Gel.Ve Gider Tahak.			45.000,00	62.121,21		107.121,21	107.121,21	
381	1	Gelecek aylara ait Gelirler ve Yük. Karş.	-	45.000,00	62.121,21	-	107.121,21	107.121,21	
381	2	Gider Tahakkukları	-	-	-	-	-	-	
391	H - Diğer Kısa Vadeli Yab. Kaynak.		11.275.916,55	144.182,87			11.420.099,42	11.420.099,42	
392	1	Hesaplanan KDV	0,00	-	-	-	0,00	0,00	
394	2	Diğer KDV	-	144.182,87	-	-	144.182,87	144.182,87	
397	3	Diğer Kuruluşlar Cari hs.	-	-	-	-	-	-	
397	4	Sayım Ve Tesellüm Fazlalıkları	-	-	-	-	-	-	
398	5	Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar	5.532.878,28	-	-	-	5.532.878,28	5.532.878,28	
399	6	Diğer Çeşitli Yabancı Kaynaklar	5.743.038,27	-	-	-	5.743.038,27	5.743.038,27	
400	II - Uzun Vadeli Yabancı Kaynak.		1.566.142.817,03	8.087.042,78	17.072.969,03		1.676.857.469,54	1.676.857.469,54	
401	A - Mali Borçlar		1.385.774.464,65		420.599,08		1.471.376.459,42	1.471.376.459,42	
402	1	Banka Kredileri	1.385.745.920,79	-	-	-	1.385.745.920,79	1.385.745.920,79	
402	2	Finansal Kiralama İşlemlerinden borçlar uzun vadeli	29.771,55	-	433.570,23	-	463.341,78	463.341,78	
405	3	Ertelenmiş Fin. Kiralama Borç. Maliyeti(-) uzun vadeli	(1.227,69)	-	(12.971,15)	-	(14.198,84)	(14.198,84)	
405	4	Çıkarılmış Tahviller	-	-	-	-	-	-	
420	B - Ticari Borçlar								
421	1	Satıcılar	-	-	-	-	-	-	
422	2	Borç Senetleri	-	-	-	-	-	-	
422	3	Borç Senetleri Reeskontu (-)	-	-	-	-	-	-	
426	4	Alınan depozito ve teminatlar	-	-	-	-	-	-	

Tablo 4. Vergi Mevzuatına Göre Düzenlenmiş Konsolide Gelir Tablosu

Hesap No:	Gelir Hesaplarının Adı:	A A.Ş.		B A.Ş.		C A.Ş.		D A.Ş.		Toplam
		Ayrıntısı (TL.)	Tümü (TL.)	Ayrıntısı (TL.)	Tümü (TL.)	Ayrıntısı (TL.)	Tümü (TL.)	Ayrıntısı (TL.)	Tümü (TL.)	
	A-Brüt Satışlar		1.632.351.009,67		20.228.457,89		21.938.414,83		5.703.264,22	1.680.221.146,61
600	1-Yurt İçi Satışlar	1.284.109.084,88		20.228.457,89		20.118.810,64		5.703.264,22		1.330.159.617,63
601	2-Yurtdışı Satışlar	348.241.924,79		-		1.819.604,19		-		350.061.528,98
	B-Satış İndirimleri (-)		(26.309.612,61)		-		-		(124.074,28)	26.433.686,89
610	1-Satıştan İadeler (-)	168.038,72		-		-		-		
611	2-Satış İskontoları (-)	26.124.206,74		-		-		-		
612	3-Diğer İndirimler (-)	17.367,15		-		-		(124.074,28)		
	C-Net Satışlar		1.606.041.397,06		20.228.457,89		21.938.414,83		5.579.189,94	1.653.787.459,72
	D-Satışların Maliyeti (-)		(1.477.146.076,59)		(18.621.365,30)		(16.382.352,18)		(1.880.622,70)	1.514.030.416,77
620	1-Satılan Mamuller Maliyeti	1.477.146.076,59		18.621.365,30		(16.355.503,99)		(1.880.622,70)		
621	2-Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	-		-		(26.848,19)		-		
623	3-Diğer Satışların Maliyeti (-)	-		-		-		-		
	Brüt Satış Karı :		128.895.320,47		1.607.092,59		5.556.062,65		3.698.567,24	139.757.042,95
	E-Faaliyet Giderleri (-)		(18.510.191,75)		(1.858.149,79)		(584.573,39)		(178.702,66)	21.131.617,59
630	1-Araştırma Geliştirme Gid.	-		-		-		-		
631	2-Pazarlama,Satış Ve Değ.Gid.	5.206.123,39		154.566,23		(278.290,15)		-		
632	3-Genel Yönetim Giderleri	13.304.068,36		1.703.583,56		(306.283,24)		(178.702,66)		
	Faaliyet Karı :		110.385.128,72		(251.057,20)		4.971.489,26		3.519.864,58	118.625.425,36
	F-Diğer Faal.Olağan Gelir Ve Karlar		77.688.141,97		1.380.880,06		626.007,89		9.663,43	79.704.693,35

Konsolidasyona dahil edilen Ana Ortaklık ve Bağılı Kuruluşların VUK formatlı solo mali tabloları KGK belirtilen güncel standartlara uyum için VUK yapısından UFRS şekline ulaşabilmesi için arasındaki farkları gidermek ve buna ait bazı düzeltme ve sınıflama kayıtlarını yapmak zorundadır. Buna göre;

3.3.2.2. A A.Ş. Ana Ortaklığının Yasal ile UFRS Arası Fark Kayıtları

Ana Ortaklık Yasal - UFRS Mali Tablo Düzeltme ve Sınıflama Kayıtları:

- Ana Ortaklığın 31.12.2018 tarihinde hesap edilen reeskont, akreditif masrafları ve türev işlemleri için 2019 yılı dönem açılışında önceki dönem kayıtları için gerekli düzeltme muhasebe kayıtları yapılmak zorundadır. Güncel döneme ilişkin tutarlar için ise yeni muhasebe kayıtları oluşturulur. Yapılan işlemlerine ilişkin örnek muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir.

Fiy Numarası	Hes. No	Hesap Adı ve Açıklama	İşlem Tarihi	Borç / (Alacak)
2018 Yılında Atılan Reeskont Düzeltme Kaydının Geri Alınması ve Dönem Kaydının Oluşturulması			31.01.19	
1	322	Borç Senetleri Reeskontu (-)		(363.468,85)
1	647	Reeskont Faiz Gelirleri		363.468,85
1	322	Borç Senetleri Reeskontu (-)		429.109,66
1	647	Reeskont Faiz Gelirleri		(429.109,66)

Fiy Numarası	Hes. No	Hesap Adı ve Açıklama	İşlem Tarihi	Borç / (Alacak)
2018 Yılında Atılan Akreditif Faiz Tahakkuk Kaydının Geri Alınması ve Dönem Kaydının Oluşturulması			31.01.19	
2	320	Satıcılar		17.451.763,00
2	659	Diğer Olağan Gider ve Zararlar (-)		(17.451.763,00)
2	320	Satıcılar		(17.804.041,00)
2	659	Diğer Olağan Gider ve Zararlar (-)		17.804.041,00

Fiy Numarası	Hes. No	Hesap Adı ve Açıklama	İşlem Tarihi	Borç / (Alacak)
Türev İşlemlerin Değerleme Kaydı			31.01.19	
3	307	Türev Finansal Araçlar		7.238.515,00
3	656-2	Türev finansal araçlardan kaynaklanan KF gideri		(7.238.515,00)
3	307	Türev Finansal Araçlar		(11.851.915,00)
3	656-2	Türev finansal araçlardan kaynaklanan KF gideri		11.851.915,00
3	116	Türev Finansal Varlıklar		(13.457.513,00)
3	646-2	Türev finansal araçlardan kaynaklanan KF geliri		13.457.513,00
3	116	Türev Finansal Varlıklar		19.428.832,00
3	646-2	Türev finansal araçlardan kaynaklanan KF geliri		(19.428.832,00)

- Ana Ortaklığa ait olup önceki dönemde gelir/gider hesaplarını ilgilendiren stoklar, sabit kıymetler ve sonuç hesaplarına ilişkin düzeltme kaydı oluşturulur. Yapılan işlemlerine ilişkin örnek muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir.

Fiy Numarası	Hes. No	Hesap Adı ve Açıklama	İşlem Tarihi	Borç / (Alacak)
Stoklar Üzerindeki Amortisman Düzeltme Kaydı			31.01.19	
4	151	Yarı mamuller		4.383.052,31
4	152	Mamuller		8.336.381,29
4	620	Satılan Mamuller Maliyeti (-)		(12.719.433,60)

Flş Numarası	Hes. No	Hesap Adı ve Açıklama	İşlem Tarihi	Borç / (Alacak)
		Sabit Kıymetler Düzeltme Kaydı	31.01.19	
5	251	Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri		(222,90)
5	252	Binalar		(615.636,12)
5	253	Tesis Makina ve Cihazlar		2.208,28
5	254	Taşıtlar		(9.900,15)
5	255	Demirbaşlar		(407,69)
5	257-Y	Yatırım amaçlı gayrimenkuller Bir.Amort.(-)		(3.408,63)
5	257	Birlikmiş Amortismanlar(-)		11.631.749,02
5	258	Yapılmakta Olan Yatırımlar		(8.575,14)
5	268	Birlikmiş Amortismanlar(-)		326.094,92
5	151	Yarı mamuller		(1.805.436,89)
5	152	Mamuller		(6.174.471,39)
5	620	Satılan Mamuller Maliyeti (-)		(4.025.010,24)
5	631	Pazarlama,Satış ve Dağ.Gid. (-)		(39.224,44)
5	632	Genel Yönetim Giderleri (-)		195.477,57
5	689	Diğer Olağandışı Gider ve Zarar (-)		526.763,83
5	257	Birlikmiş Amortismanlar(-)		52.578,38
5	268	Birlikmiş Amortismanlar(-)		(11.624,87)
5	689	Diğer Olağandışı Gider ve Zarar (-)		(40.953,51)

- Ana Ortaklığa ait olup; yasal mevzuat ile UFRS Standartları gereği kabul edilmeyen bağışlar için düzeltme kaydı oluşturulur.

Flş Numarası	Hes. No	Hesap Adı ve Açıklama	İşlem Tarihi	Borç / (Alacak)
		Sabit Kıymetler Üzerindeki Bağışların Düzeltme Kaydı	31.01.19	
6	258	Yapılmakta Olan Yatırımlar		(3.999.992,91)
6	689	Diğer Olağandışı Gider ve Zarar (-)		3.999.992,91

- Önceki dönem sonu hesap edilmiş olan ertelenmiş vergi varlığı/ vergi yükümlülüğü kaydının yeni dönemde düzeltilmesi yapılır.

Flş Numarası	Hes. No	Hesap Adı ve Açıklama	İşlem Tarihi	Borç / (Alacak)
		Ertelenmiş Vergi Düzeltme Kaydı	31.01.19	
7	289	Ertelenmiş Vergi Varlığı		(11.609.705,59)
7	692	Ertelenmiş Vergi Gelir / (Gideri)		11.609.705,59

- Arsa ve binaların yeniden değerlendirilmesi sonucu oluşan maddi duran varlık değerlendirme kaydı ve amortisman düzeltme kaydı oluşturulur.

Flş Numarası	Hes. No	Hesap Adı ve Açıklama	İşlem Tarihi	Borç / (Alacak)
		Arsa-Bina yeniden değerlendirme amortismanları	31.01.19	
8	522	MDV Yeniden Değer. Artışları		11.552.068,56
8	570	Geçmiş Yıllar Karları		(11.552.068,56)
8	570	Geçmiş Yıllar Karları		2.310.413,71
8	522	MDV Yeniden Değer. Artışları		(2.310.413,71)

- Raporlama dönemine ilişkin akreditif masrafları gelir tablosuna yansıtılır.

Flş Numarası	Hes. No	Hesap Adı ve Açıklama	İşlem Tarihi	Borç / (Alacak)
		Akreditif Masraflarının Giderleşmesi	31.01.19	
9	659	Diğer Olağan Gider ve Zararlar (-)		2.797.653,13
9	320	Satıcılar		(2.797.653,13)

- Hermes Kredi faizi için giderleştirme ve netleştirmeye ilişkin yeni dönem faizi hesap edilerek gerekli faiz düzeltme kaydı yapılır.

Flş Numarası	Hes. No	Hesap Adı ve Açıklama	İşlem Tarihi	Borç / (Alacak)
		Kredi Faiz Sınıflama	31.01.19	
10	400	Banka Kredileri		(531.446,95)
10	660	Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)		531.446,95

- UMS 23 Borçlanma Maliyetleri kapsamında yatırımlar üzerindeki faiz ve kur farkı buradan alınarak doğrudan gelir tablosuna atılır.

Flş Numarası	Hes. No	Hesap Adı ve Açıklama	İşlem Tarihi	Borç / (Alacak)
		UMS 23 Sınıflama Kaydı	31.01.19	
11	258	Yapılmakta Olan Yatırımlar		(8.461.457,02)
11	661-1	Krediden kaynaklanan kur farkı giderleri		8.461.457,02

- Türev işlemlerden kaynaklanan ve kesinleşen gelir/gider tutarı gelir tablosuna yansıtılır.

Flş Numarası	Hes. No	Hesap Adı ve Açıklama	İşlem Tarihi	Borç / (Alacak)
Türev İşlemler Kur farkı ve Gelir Kaydı			31.01.19	
12	116	Türev Finansal Varlıklar		19.428.832,00
12	646-2	Türev finansal araçlardan kaynaklanan KF geliri		(19.428.832,00)
12	102	Bankalar		19.428.832,00
12	116	Türev Finansal Varlıklar		(19.428.832,00)

- Yasal mali tabloda bağlı ortaklıklar hesabı üzerinde görünen ve yeni alınan bir şirketin nominal değerinin üzerinde alınması sonucu fazladan ödenen tutar UFRS mali tablolarda şerefiye hesabına sınıflanır.

Flş Numarası	Hes. No	Hesap Adı ve Açıklama	İşlem Tarihi	Borç / (Alacak)
Şerefiye Sınıflaması			31.01.19	
13	261	Şerefiye		9.338.819,78
13	245	Bağlı Ortaklıklar		(9.338.819,78)

- Yoldaki mallara ilişkin stok düzeltme kaydı oluşturulur.

Flş Numarası	Hes. No	Hesap Adı ve Açıklama	İşlem Tarihi	Borç / (Alacak)
Stok Düzeltme Kaydı			31.01.19	
14	157	Diğer Stoklar		249.795.978,00
14	150	İlk Madde ve Malzeme		(249.795.978,00)

- Yasal ve UFRS gösterimine ilişkin bazı hesaplar üzerinde sınıflama kaydı oluşturulur.

Flş Numarası	Hes. No	Hesap Adı ve Açıklama	İşlem Tarihi	Borç / (Alacak)
Diğer Sınıflama Kayıtları			31.01.19	
15	373	Maliyet Giderleri Karşılığı		5.969.954,00
15	379	Diğer Boç ve Gider Karşılığı		(5.969.954,00)
15	631	Pazarlama,Satış ve Dağ.Gid. (-)		371.556.774,74
15	632	Genel Yönetim Giderleri (-)		(371.556.774,74)
15	336	Diğer Çeşitli Borçlar		78.327.557,77
15	320	Satıcılar		(78.327.557,77)

- Kıdem tazminatı hesabına ilişkin faiz giderleri SMM üzerinden finansman giderlerine sınıflanır.

Flş Numarası	Hes. No	Hesap Adı ve Açıklama	İşlem Tarihi	Borç / (Alacak)
Kıdem tazminatı faiz giderlerinin finansman giderlerine sınıflaması			31.01.19	
16	660	Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)		5.450.379,24
16	620	Satılan Mamuller Maliyeti (-)		(5.450.379,24)

- Vadeli hesaplara ilişkin gelir tahakkukları UFRS raporlamaya göre nakit kabul edildiği için tahakkuk hesaplarından bankalar hesabına sınıflanır.

Flş Numarası	Hes. No	Hesap Adı ve Açıklama	İşlem Tarihi	Borç / (Alacak)
Gelir Tahakkuklarının Sınıflaması			31.01.19	
17	102	Bankalar		1.541.326,00
17	181	Gelir Tahakkukları		(1.541.326,00)

- Davalı Hesaplara ilişkin gerekli sınıflama kaydı yapılır.

Flş Numarası	Hes. No	Hesap Adı ve Açıklama	İşlem Tarihi	Borç / (Alacak)
Davalı Hesap Sınıflaması			31.01.19	
18	379	Diğer Boç ve Gider Karşılığı		7.545.326,00
18	479	Diğer Boç ve Gider Karş.,		(7.545.326,00)

3.3.2.3. B A.Ş. Bağlı Ortaklığının Yasal ile UFRS Arası Fark Kayıtları

B A.Ş. Yasal ve UFRS Mali Tablo Düzeltme ve Sınıflama Kayıtları:

- B AŞ.'nin önceki dönemde reeskont, stoklar, sabit kıymetler ve diğer bilanço hesaplarına ilişkin yeni dönemde düzeltme muhasebe kayıtları oluşturulur.

Fiş Numarası	Hes. No	Hesap Adı ve Açıklama	İşlem Tarihi	Borç / (Alacak)
		2018 Yılında Atılan Reeskont Düzeltme Kaydının Geri Alınması ve Dönem Kaydının Oluşturulması	31.01.19	
1	322	Borç Senetleri Reeskontu (-)		(363.468,85)
1	647	Reeskont Faiz Gelirleri		363.468,85
1	322	Borç Senetleri Reeskontu (-)		429.109,66
1	647	Reeskont Faiz Gelirleri		(429.109,66)

Fiş Numarası	Hes. No	Hesap Adı ve Açıklama	İşlem Tarihi	Borç / (Alacak)
		Stok Hesabı Sınıflama Kaydı	31.01.19	
2	157	Diğer Stoklar		793.468,37
2	150	İlk Madde ve Malzeme		(793.468,37)

Fiş Numarası	Hes. No	Hesap Adı ve Açıklama	İşlem Tarihi	Borç / (Alacak)
		Sabit Kıymetler ve Diğer Bilanço Hesapları Düzeltme Kaydı	31.01.19	
3	122	Alacak Senetleri Reeskontu(-)		-
3	253	Tesis Makina ve Cihazlar		7.794.172,00
3	254	Taahhütler		62.245,00
3	255	Demirbaşlar		341.699,00
3	250	Arazi ve Arsalar		(48.583.283,00)
3	252	Binalar		(10.366.475,00)
3	257	Birlikli Amortismanlar(-)		(1.580.541,00)
3	150	İlk Madde ve Malzeme		17.760,00
3	379	Diğer Borç ve Gider Karşılığı		(928.639,90)
3	260	Haklar		1.500,00
3	267	Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar		2.054,00
3	268	Birlikli Amortismanlar(-)		(1.986,00)
3	289	Ertelenmiş Vergi Varlığı		4.127.424,00
3	322	Borç Senetleri Reeskontu (-)		-
3	522	MDV Yeniden Değer Artışları		(27.084.265,94)
3	102	Bankalar		-
3	399	Diğer Çeşitli Yab. Kaynaklar (izin karş)		(4.254,00)
3	472	Kıdem Tazminatı Karş.		737.799,00
3	500	Sermaye		510,00
3	529	Diğer Sermaye Yedekleri		359.203,40
3	525	Kayıp alınacak emtia karşılığında		115.452,00
3	570	Geçmiş Yıllar Karları		76.408.876,00
3	151	Yan mamuller		(17.760,00)
3	152	Mamuller		-
3	158	Stok Değer Düşüklüğü Karş.(-)		(1.532.340,00)
3	540	Yasal Yedekler		67.102,00
3	541	Statü Yedekleri		63.747,00
3	193	Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar		-

- B AŞ.'nin yasal ve UFRS raporlamaya ilişkin olarak hesap edilen amortisman tutarına ait düzeltme muhasebe kaydı oluşturulur.

Fiş Numarası	Hes. No	Hesap Adı ve Açıklama	İşlem Tarihi	Borç / (Alacak)
		Amortisman Düzeltme Kaydı	31.01.19	
4	257	Birlikli Amortismanlar(-)		33.325,00
4	268	Birlikli Amortismanlar(-)		(62,00)
4	632	Genel Yönetim Giderleri (-)		(1.651,00)
4	620	Satılan Mamuller Maliyeti (-)		(31.612,00)

- Önceki dönem sonu hesap edilmiş olan ertelenmiş vergi varlığı/ vergi yükümlülüğü kaydının düzeltilmesi ve yeni dönem kaydı oluşturulur.

Fiş Numarası	Hes. No	Hesap Adı ve Açıklama	İşlem Tarihi	Borç / (Alacak)
		Ertelenmiş Vergi Düzeltme Kaydı	31.01.19	
5	289	Ertelenmiş Vergi Varlığı		1.016,00
5	692	Ertelenmiş Vergi Gelir / (Gider)		(1.016,00)

- Çalışanlara ilişkin olarak yasal mali tablolara konulmamış olan kıdem ve izin karşılığı düzeltme kaydı oluşturulur.

Fiş Numarası	Hes. No	Hesap Adı ve Açıklama	İşlem Tarihi	Borç / (Alacak)
		Kıdem Tazminatı ve İzin Karşılığı Düzeltme Kaydı	31.01.19	
6	472	Kıdem Tazminatı Karş.		(162.765,41)
6	620	Satılan Mamuller Maliyeti (-)		162.765,41
6	620	Satılan Mamuller Maliyeti (-)		14.854,16
6	399	Diğer Çeşitli Yab. Kaynaklar (izin karş)		(14.854,16)

- Kıdem Tazminatı hesabına ilişkin faiz giderleri SMM üzerinden Finansman giderlerine sınıflanır.

Fiş Numarası	Hes. No	Hesap Adı ve Açıklama	İşlem Tarihi	Borç / (Alacak)
		Kıdem tazminatı faiz giderlerinin finansman giderlerine sınıflanması	31.01.19	
7	660	Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)		96.947,76
7	620	Satılan Mamuller Maliyeti (-)		(96.947,76)

- Grup içi şirketlere ilişkin bilanço kalemi sınıflaması yapılır.

Fiş Numarası	Hes. No	Hesap Adı ve Açıklama	İşlem Tarihi	Borç / (Alacak)
		Grup İçi Şirket Sınıflama Kaydı	31.01.19	
8	120	Alıcılar		(10.050.521,25)
8	120-1	İlişkili Kuruluşlardan Alacaklar - Kısa Vadeli		10.050.521,25
8	320	Satıcılar		3.626,01
8	320-1	İlişkili Kuruluşlara Borçlar - Kısa Vadeli		(3.626,01)

- Binaların yeniden değerlemesi sonucu oluşan maddi duran varlık yeniden değerlendirme tutarı amortisman hesabına netlenir.

Fiş Numarası	Hes. No	Hesap Adı ve Açıklama	İşlem Tarihi	Borç / (Alacak)
		Arsa-Bina yeniden değerlendirme amortismanları	31.01.19	
9	522	MDV Yeniden Değer. Artışları		96.947,76
9	570	Geçmiş Yıllar Karları		(96.947,76)
9	570	Geçmiş Yıllar Karları		1.431,00
9	522	MDV Yeniden Değer. Artışları		(1.431,00)

- Ana ortaklığa ait alınmış olan kısa vadeli hisse senetleri, bağlı menkul kıymetler hesabına sınıflanır.

Fiş Numarası	Hes. No	Hesap Adı ve Açıklama	İşlem Tarihi	Borç / (Alacak)
		Hisse Senedi Sınıflanması	31.01.19	
10	110	Hisse Senetleri		(33.225.815,00)
10	245	Bağlı Ortaklıklar		33.225.815,00

3.3.2.3. C A.Ş. Bağlı Ortaklığının Yasal ile UFRS Arası Fark Kayıtları

C A.Ş. Yasal ve UFRS Mali Tablo Düzeltme ve Sınıflama Kayıtları:

- C A.Ş 'nin önceki dönemde reeskont, stoklar, sabit kıymetler ve diğer bilanço hesaplarına ilişkin düzeltme muhasebe kaydı oluşturulur.

Fiş Numarası	Hes. No	Hesap Adı ve Açıklama	İşlem Tarihi	Borç / (Alacak)
		2018 Yılında Atılan Reeskont Düzeltme Kaydının Geri Alınması ve Dönem Kaydının Oluşturulması	31.01.19	
1	322	Borç Senetleri Reeskontu (-)		(25.545,21)
1	647	Reeskont Faiz Gelirleri		25.545,21
1	322	Borç Senetleri Reeskontu (-)		352.415,17
1	647	Reeskont Faiz Gelirleri		(352.415,17)

Fiş Numarası	Hes. No	Hesap Adı ve Açıklama	İşlem Tarihi	Borç / (Alacak)
		Stok Hesabı Sınıflama Kaydı	31.01.19	
2	157	Diğer Stoklar		157.615,22
2	150	İlk Madde ve Malzeme		(157.615,22)

Fiş Numarası	Hes. No	Hesap Adı ve Açıklama	İşlem Tarihi	Borç / (Alacak)
		Sabit Kıymetler ve Diğer Bilanço Hesapları Düzeltme Kaydı	31.01.19	
3	122	Alacak Senetleri Reeskontu(-)		(79.414,00)
3	158	Stok Değer Düşüklüğü Karş.(-)		(3.898.835,33)
3	250	Arazi ve Arsalar		(45.013.104,58)
3	252	Binalar		175.430,31
3	253	Tesis Makina ve Cihazlar		32.158.886,00
3	254	Taşıtlar		21.933,00
3	255	Demirbaşlar		538.511,00
3	379	Diğer Boç ve Gider Karşılığı		(249.609,00)
3	257	Birikmiş Amortismanlar(-)		(29.944.866,11)
3	301	Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar		-
3	401	Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar		-
3	260	Haklar		3.797.899,28
3	267	Diğer maddi Olmayan Duran Varlıklar		-
3	268	Birikmiş Amortismanlar(-)		(1.488.028,07)
3	322	Borç Senetleri Reeskontu (-)		56.646,00
3	540	Yasal Yedekler		12.745,00
3	371	Dönem Kan Peşin Öd.Vergi ve Diğ.Yüküm.(-)		-
3	399	Diğer Çeşitli Yab. Kaynaklar (izin karş)		(218.513,92)
3	472	Kıdem Tazminatı Karş.		3.222.186,95
3	549	Özel Fonlar		1.113.735,00
3	529	Diğer Sermaye Yedekleri		(141.491,18)
3	522	MDV Yeniden Değer. Artışları		(35.150.816,26)
3	570	Geçmiş Yıllar Karları		75.086.705,51

- C A.Ş 'nin yasal ve UFRS raporlamaya ilişkin olarak hesap edilen amortisman tutarına ait düzeltme muhasebe kaydı oluşturulur.

Fiş Numarası	Hes. No	Hesap Adı ve Açıklama	İşlem Tarihi	Borç / (Alacak)
		Amortisman Düzeltme Kaydı	31.01.19	
4	257	Birikmiş Amortismanlar(-)		(35.137,08)
4	268	Birikmiş Amortismanlar(-)		(47.805,58)
4	620	Satılan Mamuller Maliyeti (-)		82.942,66

- Önceki dönem sonu hesap edilmiş olan ertelenmiş vergi varlığı/ vergi yükümlülüğü kaydının düzeltilmesi ve yeni dönem kaydı oluşturulur.

Fiş Numarası	Hes. No	Hesap Adı ve Açıklama	İşlem Tarihi	Borç / (Alacak)
		Ertelenmiş Vergi Düzeltme Kaydı	31.01.19	
5	289	Ertelenmiş Vergi Varlığı		18.555,10
5	692	Ertelenmiş Vergi Gelir / (Giden)		(18.555,10)

- Çalışanlara ilişkin olarak yasal mali tablolara konulmamış olan kıdem ve izin karşılığı düzeltme kaydı oluşturulur.

Fiş Numarası	Hes. No	Hesap Adı ve Açıklama	İşlem Tarihi	Borç / (Alacak)
		Kıdem Tazminatı ve İzin Karşılığı Düzeltme Kaydı	31.01.19	
6	472	Kıdem Tazminatı Karş.		(112.540,10)
6	620	Satılan Mamuller Maliyeti (-)		112.540,10
6	620	Satılan Mamuller Maliyeti (-)		11.541,25
6	399	Diğer Çeşitli Yab. Kaynaklar (izin karş)		(11.541,25)

- Kıdem Tazminatı hesabına ilişkin faiz giderleri SMM üzerinden finansman giderlerine sınıflandırılır.

Fiş Numarası	Hes. No	Hesap Adı ve Açıklama	İşlem Tarihi	Borç / (Alacak)
		Kıdem tazminatı faiz giderlerinin finansman giderlerine sınıflandırılması	31.01.19	
7	660	Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)		15.412,40
7	620	Satılan Mamuller Maliyeti (-)		(15.412,40)

- Grup içi şirketlere ilişkin bilanço kalemi sınıflandırılması yapılır.

Fiş Numarası	Hes. No	Hesap Adı ve Açıklama	İşlem Tarihi	Borç / (Alacak)
		Grup İçi Şirket Sınıflama Kaydı	31.01.19	
8	120	Alıcılar		(5.421,15)
8	120-1	İlişkili Kuruluşlardan Alacaklar - Kısa Vadeli		5.421,15
8	320	Satıcılar		2.714,50
8	320-1	İlişkili Kuruluşlara Borçlar - Kısa Vadeli		(2.714,50)

- Binaların yeniden değerlendirilmesi sonucu oluşan maddi duran varlık yeniden değerlendirme tutarı amortisman hesabına netlenir.

Fiş Numarası	Hes. No	Hesap Adı ve Açıklama	İşlem Tarihi	Borç / (Alacak)
		Arsa-Bina yeniden değerlendirme amortismanları	31.01.19	
9	522	MDV Yeniden Değer. Artışları		75.873,12
9	570	Geçmiş Yıllar Karları		(75.873,12)
9	570	Geçmiş Yıllar Karları		2.415,00
9	522	MDV Yeniden Değer. Artışları		(2.415,00)

- Ana ortaklığa ait alınmış olan kısa vadeli hisse senetleri, bağlı menkul kıymetler hesabına sınıflandırılır.

Fiş Numarası	Hes. No	Hesap Adı ve Açıklama	İşlem Tarihi	Borç / (Alacak)
		Hisse Senedi Sınıflandırması	31.01.19	
10	110	Hisse Senetleri		(25.413.210,53)
10	245	Bağlı Ortaklıklar		25.413.210,53

3.3.2.3. D A.Ş. Bağlı Ortaklığının Yasal ile UFRS Arası Fark Kayıtları

D A.Ş. Yasal ve UFRS Mali Tablo Düzeltme ve Sınıflama Kayıtları:

D A.Ş 'nin önceki dönemde reeskont, stoklar, sabit kıymetler ve diğer bilanço hesaplarına ilişkin düzeltme muhasebe kaydı oluşturulur.

Fiş Numarası	Hes. No	Hesap Adı ve Açıklama	İşlem Tarihi	Borç / (Alacak)
		Stok Hesabı Sınıflama Kaydı	31.01.19	
2	157	Diğer Stoklar		115.412,22
2	150	İlk Madde ve Malzeme		(115.412,22)

Fiş Numarası	Hes. No	Hesap Adı ve Açıklama	İşlem Tarihi	Borç / (Alacak)
		Sabit Kıymetler ve Diğer Bilanço Hesapları Düzeltme Kaydı	31.01.19	
3	122	Alacak Senetleri Reeskontu(-)		-
3	257	Birikmiş Amortismanlar(-)		1.028.421,86
3	258	Yapılmakta Olan Yatırımlar		-
3	268	Birikmiş Amortismanlar(-)		(111,38)
3	289	Ertelemiş Vergi Varlığı		3.458.516,34
3	322	Borç Senetleri Reeskontu (-)		-
3	253	Tesis Makina ve Cihazlar		(23.239.418,00)
3	399	Diğer Çeşitli Yab. Kaynaklar (izin karş)		-
3	529	Diğer Sermaye Yedekleri		(5.365,68)
3	472	Kıdem Tazminatı Karş.		169.804,66
3	647	Reeskont Faiz Gelirleri		-
3	570	Geçmiş Yıllar Karları		18.484.791,20
3	600	Yurt İçi Satışlar		210.333,00
3	620	Satılan Mamuller Maliyeti (-)		(106.973,00)

- D A.Ş 'nin yasal mevzuat ve UFRS raporlama arasındaki farka ilişkin olarak hesap edilen amortisman tutarına ait düzeltme muhasebe kaydı oluşturulur.

Fiş Numarası	Hes. No	Hesap Adı ve Açıklama	İşlem Tarihi	Borç / (Alacak)
		Amortisman Düzeltme Kaydı	31.01.19	
4	257	Birikmiş Amortismanlar(-)		(1.061.351,00)
4	268	Birikmiş Amortismanlar(-)		(333,00)
4	620	Satılan Mamuller Maliyeti (-)		1.061.684,00

- Önceki dönem sonu hesap edilmiş olan ertelenmiş vergi varlığı/ vergi yükümlülüğü kaydının düzeltilmesi ve yeni dönem kaydı oluşturulur.

Fiş Numarası	Hes. No	Hesap Adı ve Açıklama	İşlem Tarihi	Borç / (Alacak)
		Ertelemiş Vergi Düzeltme Kaydı	31.01.19	
5	289	Ertelemiş Vergi Varlığı		15.215,60
5	692	Ertelemiş Vergi Gelir / (Gideri)		(15.215,60)

- Çalışanlara ilişkin olarak yasal mali tablolara konulmamış olan kıdem ve izin karşılığı düzeltme kaydı oluşturulur.

Fiş Numarası	Hes. No	Hesap Adı ve Açıklama	İşlem Tarihi	Borç / (Alacak)
Kıdem Tazminatı ve İzin Karşılığı Düzeltme Kıydı			31.01.19	
6	472	Kıdem Tazminatı Karş.		25.412,40
6	620	Satılan Mamuller Maliyeti (-)		(25.412,40)
6	620	Satılan Mamuller Maliyeti (-)		13.216,40
6	399	Diğer Çeşitli Yab. Kaynaklar (izin karş)		(13.216,40)

- Kıdem tazminatı hesabına ilişkin faiz giderleri SMM üzerinden finansman giderlerine sınıflanır.

Fiş Numarası	Hes. No	Hesap Adı ve Açıklama	İşlem Tarihi	Borç / (Alacak)
Kıdem tazminatı faiz giderlerinin finansman giderlerine sınıflanması			31.01.19	
7	660	Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)		25.489,58
7	620	Satılan Mamuller Maliyeti (-)		(25.489,58)

- Grup içi şirketlere ilişkin bilanço kalemi sınıflaması yapılır.

Fiş Numarası	Hes. No	Hesap Adı ve Açıklama	İşlem Tarihi	Borç / (Alacak)
Grup İçi Şirket Sınıflama Kaydı			31.01.19	
8	120	Alıcılar		45.217,60
8	120-1	İlişkili Kuruluşlardan Alacaklar - Kısa Vadeli		(45.217,60)
8	320	Satıcılar		8.616,58
8	320-1	İlişkili Kuruluşlara Borçlar - Kısa Vadeli		(8.616,58)

- Binaların yeniden değerlemesi sonucu oluşan maddi duran varlık yeniden değerlendirme tutarı amortisman hesabına netlenir.

Fiş Numarası	Hes. No	Hesap Adı ve Açıklama	İşlem Tarihi	Borç / (Alacak)
Arsa-Bina yeniden değerlendirme amortismanları			31.01.19	
9	522	MDV Yeniden Değer. Artışları		8.916,25
9	570	Geçmiş Yıllar Karları		(8.916,25)
9	570	Geçmiş Yıllar Karları		515,60
9	522	MDV Yeniden Değer. Artışları		(515,60)

- Ana ortaklığa ait alınmış olan hisse senetleri bağlı menkul kıymetler hesabına sınıflanır.

Fiş Numarası	Hes. No	Hesap Adı ve Açıklama	İşlem Tarihi	Borç / (Alacak)
Hisse Senedi Sınıflanması			31.01.19	
10	110	Hisse Senetleri		(9.216,45)
10	245	Bağlı Ortaklıklar		9.216,45

- Önceki dönem sonunda oluşturulan ve faturası sonraki döneme ait elektrik hasılatı ve maliyetine ilişkin düzeltme kaydı atılır.

Fiş Numarası	Hes. No	Hesap Adı ve Açıklama	İşlem Tarihi	Borç / (Alacak)
Hisse Senedi Sınıflanması			31.01.19	
11	181	Gelir Tahakkukları		3.120.870,00
11	600	Yurt İçi Satışlar		(3.120.870,00)
11	152	Mamuller		(100.624,00)
11	620	Satılan Mamuller Maliyeti (-)		100.624,00

3.2.2.5. UFRS Mevzuatına Göre Düzenlenmiş Konsolide Bilanço ve Gelir

Tablosu

Ana Ortaklık ve Konsolidasyona tabi şirketlerin mali tablolarında yasal ve ufrs gereği oluşan farklara ait düzeltme ve sınıflama muhasebe kayıtları sonrasında konsolidasyona öz kaynaktan pay alma metodu ile dahil olan E ve F şirketlerinden gelen kar/ zarar rakamı gelir tablosuna iştirak hissesi oranında dahil edilir.

Bilanço varlık ve yükümlük bakiyeleri de yine iştirak şirketlerdeki pay oranında konsolide mali tablo bilanço kalemi üzerine sınıflanır.

Fiş Numarası	Hes. No	Hesap Adı ve Açıklama	İşlem Tarihi	Borç / (Alacak)
		E Şirketi Kar/Zarar Hesabının Özkaynak Sınıflaması	31.01.19	
1	242-1	Özkaynak Yöntemiyle Değ. İştirakler		242.611,25
1	529	Diğer Sermaye Yedekleri		(23.467,57)
1	650	Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Kar/(Zarar) Payları		(219.143,68)

Fiş Numarası	Hes. No	Hesap Adı ve Açıklama	İşlem Tarihi	Borç / (Alacak)
		F Şirketi Kar/Zarar Hesabının Özkaynak Sınıflaması	31.01.19	
2	242-1	Özkaynak Yöntemiyle Değ. İştirakler		(528.938,67)
2	650	Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Kar/(Zarar) Payları		528.938,67

Mevzuat gereği yapılması gereken düzeltme kayıtları ve sınıflama kayıtları sonrası yasal mali tablolar SPK formatlı sunuma getirilmek suretiyle aşağıdaki çarşaf şeklini alır. Sonrasında ise raporlama formatında kamuoyu ile paylaşılır.

Tablo 5. UFRS Mevzuatına Göre Düzenlenmiş Konsolide Finansal Durum Tablosu (Bilanço)

31.03.2019

Hesap No	Bilanço	Dipnot	A A.Ş.	B A.Ş.	C A.Ş.	D A.Ş.	Eliminasyon	Konsolide
Varlıklar								
Dönen Varlıklar								
Nakit ve Nakit Benzerleri								
100	Kasa Hesabı	3	331.657.163	16.340	1.324.057	369.001	-	333.366.561
102	Bankalar	3	331.657.163	16.172	1.323.746	369.001	-	333.366.082
103	Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri (-)	3	-	-	-	-	-	-
108	Diğer Hazır Değerler	3	-	-	-	-	-	-
110	Hisse Senetleri	3	-	-	-	-	-	-
112	Kamu Kesimi Tahvil Senet ve Bonoları	3	-	-	-	-	-	-
113	Repo Hesabı	3	-	-	-	-	-	-
118	Diğer Menkul kıymetler	3	-	-	-	-	-	-
119	Menkul Kıymet Değer Düşme Karş (-)	3	-	-	-	-	-	-
181	Gelir Tahakkukları	6	-	-	-	-	-	-
Finansal Yatırımlar								
111	Özel Kesim Tahvil Senet ve Bonoları	3	63.872.177	-	-	-	-	63.872.177
Ticari Alacaklar								
120-1	- İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar	6	1.375.430.569	26.617.708	16.044.089	4.196.581	(67.423.475)	1.354.865.472
	İlişkili Kuruluşlardan Alacaklar - Kısa Vadeli	6	314.668.176	10.901.645	531.881	-	(106.708.046)	219.393.657
130	Grup İçi Şirketlerden Alacaklar	6	314.668.176	10.901.645	531.881	-	(106.708.046)	219.393.657
131	Diğer Alacaklar	6	-	-	-	-	-	-
132	İştiraklerden Alacaklar	6	-	-	-	-	-	-
133	Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar	6	(0)	-	-	-	-	(0)
	- İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar	6	1.060.762.392	15.716.063	15.512.208	4.196.581	39.284.571	1.135.471.816
101	Alınan Çekler Hs.	6	-	-	-	-	-	-

120	Alıcılar	6	60.511.064	15.716.047	15.512.208	1.798	39.284.571	131.025.688
121	Alacak Senetleri	6	1.021.425.956	-	-	-	-	1.021.425.956
122	Alacak Senetleri Reeskontu (-)	6	(21.174.628)	-	-	-	-	(21.174.628)
127	Diğer Ticari Alacaklar	6	-	-	-	-	-	-
128	Şüpheli Ticari Alacaklar	6	47.608	3.267.922	170.895	-	-	3.486.424
129	Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)	6	(47.608)	(3.267.922)	(170.895)	-	-	(3.486.424)
181-1	Gelir Tahakkukları – Ticari	6	-	16	-	4.194.783	-	4.194.799
Cari Dönem Vergisi ile İlgili Varlıklar		6	11.695.630	2.081	-	798	-	11.698.509
193	Peşin Ödenen Vergiler	6	11.695.630	2.081	-	798	-	11.698.509
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Alacaklar		-	-	-	-	-	-	-
<i>- Finans Sektörü Faal. İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar</i>		-	-	-	-	-	-	-
<i>- Finans Sektörü Faal. İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar</i>		-	-	-	-	-	-	-
Diğer Alacaklar		7	50.692.477	2.290.346	20.057	3.304	-	53.006.185
<i>- İlişkili taraflardan diğer alacaklar</i>		7	-	-	-	-	-	-
<i>- İlişkili olmayan taraflardan diğer alacaklar</i>		7	50.692.477	2.290.346	20.057	3.304	-	53.006.185
126	Verilen Depozito Ve Teminatlar	7	2.700.707	-	-	-	-	2.700.707
136	Diğer Çeşitli Alacaklar	7	47.991.770	2.290.346	20.057	3.304	-	50.305.477
137	Diğer Alacak Senetleri Reeskontu (-)	7	-	-	-	-	-	-
138	Şüpheli Diğer Alacaklar	7	960.397	-	-	-	-	960.397
139	Şüpheli Diğer Alacaklar karşılığı	7	(960.397)	-	-	-	-	(960.397)
Stoklar		8	1.289.503.672	10.806.583	20.985.289	-	-	1.321.295.545
150	İlk Madde Ve Malzeme	8	357.184.834	8.561.836	1.805.277	-	-	367.551.947
151	Yarı Mamuller-Üretim Hesabı	8	400.563.452	2.442.773	18.330.884	-	-	421.337.109
152	Mamuller	8	160.527.140	-	849.128	-	-	161.376.269
153	Ticari Mallar	8	-	-	-	-	-	-

154	Yatırım Malları	8	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
155	İşletme Dışındaki Stoklar	8	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
157	Diğer Stoklar	8	371.556.775	1.334.314	-	-	-	-	-	-	-	372.891.089
158	Stok Değer Düşüklüğü Karş (-)	8	(328.528)	(1.532.340)	-	-	-	-	-	-	-	(1.860.868)
	Canlı Varlıklar											
	Peşin Ödenmiş Giderler											
159	Verilen Sipariş Avansları	17	323.365.282	699.941	753.851	164.015	19.827.489	344.810.579				
180	Gelecek Aylara Ait Giderler	17	320.124.846	682.514	378.540	-	19.827.489	341.013.389				
			3.240.436	17.427	375.312	164.015	-	3.797.190				
	Diğer Dönen Varlıklar											
135	Personelden Alacaklar	17	5.543.137	180.618	25.517	1.967.499	-	7.716.771				
170	Yıllara Yaygın İnş. Ve Onarım İşleri	17	(6.193)	36.435	8.896	-	-	39.139				
179	Taahhütlere Verilen Avanslar	17	-	-	-	-	-	-				
190	Devreden Kdv	17	-	-	-	-	-	-				
191	İndirilecek Kdv	17	-	-	9.722	1.967.499	-	1.977.221				
192	Diğer Katma Değer Vergisi	17	-	-	-	-	-	-				
194	Sipariş Avansları	17	-	144.183	-	-	-	144.183				
195	İş Avansları	17	22.214	-	6.899	-	-	29.112				
196	Personel Avansları	17	(5.762)	-	-	-	-	(5.762)				
197	Sayım Ve Tesellüm Noksanlıkları	17	-	-	-	-	-	-				
198	Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar	17	5.532.878	-	-	-	-	5.532.878				
199	Diğer Dönen Varlıklar Karşılığı	17	-	-	-	-	-	-				
	Türev Finansal Araçlar											
116	Türev finansal araçlar-aktif	17	19.428.832	-	-	-	-	19.428.832				
	Duran Varlıklar		5.446.020.472	148.380.981	189.413.596	109.311.469	(486.388.310)	5.406.738.209				
	Finansal Yatırımlar											
240	Bağlı Menkul Kıymetler	4	366.108.607	60.103.798	61.562.088	-	(479.471.505)	8.302.989				
		4	-	60.103.789	61.561.982	-	(121.665.771)	0				

240-1	Bağlı Menkul Kıymet Serm. Taah. (-)	4	-	-	-	-	-	-	-
241	Bağlı Menkul Kıy.Değer.Düş.Karş. (-)	4	-	-	-	-	-	-	-
242	İştirakler	4	8.791.927	9	106	(886.785)	7.905.258	(562.500)	-
243	İştiraklere Sermaye Tahhütleri (-)	4	(562.500)	-	-	-	-	-	-
244	İştirakler Serm.Pay.Değer Düş.Karş. (-)	4	-	-	-	-	-	-	-
245	Bağlı Ortaklıklar	4	357.879.180	-	-	(356.918.949)	960.231	-	-
246	Bağlı Ort. Sermaye Taahhütleri	4	-	-	-	-	-	-	-
247	Bağlı Ort. Ser. Pay. Değer Düş.Karş. (-)	4	-	-	-	-	-	-	-
248	Diğer Mali Duran Varlıklar	4	-	-	-	-	-	-	-
249	Diğer Mali Duran Varlıklar Karş. (-)	4	-	-	-	-	-	-	-
Ticari Alacaklar									
- <i>İlişkili Taraflardan Alacaklar – UV</i>									
220-1	İlişkili Kuruluşlardan Alacaklar - Uzun Vadeli	6	-	-	-	-	-	-	-
231	Ortaklara Borçlar	6	-	-	-	-	-	-	-
232	İştiraklerden Alacaklar	6	-	-	-	-	-	-	-
233	Bağlı Ortaklardan Alacaklar	6	-	-	-	-	-	-	-
- <i>İlişkili olmayan taraf Ticari Alacaklar –UV</i>									
220	Alıcılar	6	-	-	-	-	-	-	-
221	Alacak Senetleri	6	-	-	-	-	-	-	-
222	Alacak Senetleri Reeskontu (-)	6	-	-	-	-	-	-	-
229	Şüpheli Alacaklar Karş. (-)	6	-	-	-	-	-	-	-
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Alacaklar									
- <i>Finans Sektörü Faaliyetleri İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar</i>									
- <i>Finans Sektörü Faaliyetlerinden İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar</i>									

Diger Alacaklar	7	233.333	-	-	41.094	-	274.427
- <i>İlişkili Taraflardan Diger Alacaklar – UV</i>		-	-	-	-	-	-
- <i>İlişkili olmayan Taraf. Diger Alacaklar – UV</i>	7	233.333	-	-	41.094	-	274.427
226 Verilen Depozito Ve Teminatlar	7	233.333	-	-	41.094	-	274.427
236 Diger Ticari Alacaklar	7	-	-	-	-	-	-
237 Diger Alacak Senetleri Reeskontu (-)	7	-	-	-	-	-	-
239 Şüpheli Alacaklar Karşılığı (-)	7	-	-	-	-	-	-
Öz kaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar	9	14.723.601	-	-	-	(1.625.406)	13.098.195
242-1 Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar	9	14.723.601	-	-	-	(1.625.406)	13.098.195
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	10	610.076	-	-	-	-	610.076
250-Y Yatırım amaçlı Arazi Ve Arsalar	10	347	-	-	-	-	347
252-Y Yatırım amaçlı Binalar	10	677.978	-	-	-	-	677.978
257-Y Birikmiş Amortismanlar (-)	10	(68.249)	-	-	-	-	(68.249)
Maddi Duran Varlıklar	11	4.993.241.470	91.194.806	125.059.897	103.683.214	(1.800.000)	5.311.379.387
250 Arazi Ve Arsalar	11	915.393.172	22.220.100	22.870.831	-	-	960.484.103
251 Yeraltı Ve Yerüstü Düzenleri	11	94.708.574	-	-	-	-	94.708.574
252 Binalar	11	1.374.693.243	68.025.018	90.718.269	-	-	1.533.436.530
253 Tesis Makina Ve Cihazlar	11	2.598.109.796	16.429.388	69.328.740	122.015.874	-	2.805.883.798
254 Taşitlar	11	137.913.751	309.125	1.028.653	-	-	139.251.529
255 Demirbaşlar	11	15.627.614	657.871	1.010.313	41.032	-	17.336.830
256 Diger Maddi Duran Varlıklar	11	-	-	-	-	-	-
257 Birikmiş Amortismanlar (-)	11	(1.116.868.995)	(16.539.997)	(63.654.484)	(18.373.692)	-	(1.215.437.169)
258 Yapılmakta Olan yatırımlar	11	972.966.773	93.301	3.757.576	-	(1.800.000)	975.017.650
264 Özel Maliyetler	11	697.542	-	-	-	-	697.542
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	12	33.453.172	195.213	2.790.879	2.225	(4.219.166)	32.222.323

- Şerefiye	12	5.411.705	-	-	-	-	-	5.411.705
261 Şerefiye	12	9.338.820	-	-	-	-	-	9.338.820
261-1 Şerefiye değer düşüklüğü	12	(3.927.115)	-	-	-	-	-	(3.927.115)
- Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	12	28.041.467	195.213	2.790.879	2.225	(4.219.166)	26.810.618	
260 Haklar	12	27.402.110	222.813	5.083.651	-	(8.200.000)	24.508.574	
262 Kuruluş Ve Yürütme Giderleri	12	-	-	-	-	-	-	-
263 Araştırma Ve Geliştirme Giderleri	11	(0)	-	-	-	-	(0)	
265 Yazılımlar	12	17.107.474	-	-	-	-	17.107.474	
267 Diğ.Maddi Olmayan Duran Varlıklar	12	-	110.240	282.560	24.845	-	417.645	
268 Birikmiş Amortismanlar (-)	12	(16.468.116)	(137.840)	(2.575.332)	(22.620)	3.980.834	(15.223.074)	
Peşin Ödenmiş Giderler		37.650.213	3.204	731	1.862	-	37.656.010	
259 Verilen Avanslar		37.650.213	-	-	-	-	37.650.213	
280 Gelecek Yıllara Ait Giderler		(0)	3.204	731	1.862	-	5.796	
Ertelenmiş Vergi Varlığı	25	-	(3.116.040)	-	2.388.273	727.767	-	
289 Ertelenmiş Vergi Varlığı	25	-	(3.116.040)	-	2.388.273	727.767	-	
Diğer Duran Varlıklar	17	-	-	-	3.194.801	-	3.194.801	
235 Personelden Alacaklar	17	-	-	-	-	-	-	
272 Hazırlık Ve Geliştirme Giderleri	17	-	-	-	-	-	-	
277 Diğer Özel Tüketime Tabi Varlıklar	17	-	-	-	-	-	-	
278 Birikmiş Tüketime Payları (-)	17	-	-	-	-	-	-	
279 Verilen Avanslar	17	-	-	-	-	-	-	
281 Gelir Tahakkukları	17	-	-	-	-	-	-	
291 Gelecek Yıllarda İndirilecek K.D.V.	17	-	-	-	3.194.801	-	3.194.801	
292 Diğer Katma Değer Vergisi	17	-	-	-	-	-	-	
293 Gelecek Yıllar İhtiyacı Stoklar	17	-	-	-	-	-	-	
294 Elden Çıkarıl. Stok Ve Mad.Dur. Var.	17	-	-	-	-	-	-	
295 Peşin Ödenen Vergiler Ve Fonlar	17	-	-	-	-	-	-	
297 Diğer Çeşitli Duran Varlıklar	17	-	-	-	-	-	-	
298 Stok Değer Düşüklüğü Karş. (-)	17	-	-	-	-	-	-	
299 Birikmiş Amortismanlar (-)	17	-	-	-	-	-	-	

Toplam Varlıklar	8.917.209.412	188.994.598	228.566.457	116.012.667	(533.984.296)	8.916.798.839
Kaynaklar	A A.Ş.	B A.Ş.	C A.Ş.	D A.Ş.	Eliminasyon	Konsolide
Kısa Vadeli Yükümlülükler	2.812.530.489	5.513.099	22.657.548	82.852.055	47.431.171	2.876.122.020
Kısa Vadeli Borçlanmalar	8.595.507	-	-	-	-	8.595.507
300 Banka Kredileri	8.595.507	-	-	-	-	8.595.507
Uzun Vadeli Borçlanmaların Kısa Vadeli Kısımları	444.625.272	-	560.798	25.012.897	-	470.198.967
301 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar	89.952	-	598.363	-	-	688.316
302 Ertelemiş Finansal Kiralama Borçlan.Maliy (-)	(8.036)	-	(37.565)	-	-	(45.601)
303 Uzun Vad.Kredi.Anapara Taksit.Ve Faiz.	444.543.356	-	-	25.012.897	-	469.556.253
304 Tahvil Anapara Borç. Taks.Ve Faiz.	-	-	-	-	-	-
305 Çıkarılmış Bonolar Ve Senetler	-	-	-	-	-	-
306 Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler	-	-	-	-	-	-
308 Menkul Kıymetler İhraç Farkı (-)	-	-	-	-	-	-
309 Diğer Mali Borçlar	-	-	(0)	-	-	(0)
Diğer Finansal Yükümlülükler	-	-	-	-	-	-
Ticari Borçlar	1.544.206.754	3.314.006	14.497.802	55.164.639	46.351.520	1.570.831.681
- İlişkili Taraflara Ticari Borçlar	14.058.838	333.307	1.385.971	54.976.715	68.058.354	2.696.477
320-1 İlişkili Kuruluşlardan Alacaklar	14.058.838	333.307	1.385.971	54.976.715	68.058.354	2.696.477
- İlişkili Olmayan Taraflara Ticari Borçlar	1.530.147.916	2.980.699	13.111.831	187.924	(21.706.834)	1.568.135.204
320 Satıcılar	1.525.416.765	2.962.438	13.055.249	187.924	(1.879.345)	1.543.501.721
321 Borç Senetleri	51.870	-	-	-	-	51.870
332 İştiraklere Borçlar	-	-	-	-	-	-
333 Bağlı Kuruluşlardan Alacaklar	(0)	-	-	-	-	(0)
322 Borç Senetleri Reeskontu (-)	(390)	-	-	-	-	(390)
329 Diğer Ticari Borçlar	-	-	-	-	-	-

336	Diger Çeşitli Borçlar	7	4.679.672	18.261	56.581	-	-	4.754.515
373	Maliyet Giderleri Karşılığı	14	-	-	-	-	(19.827.489)	19.827.489
381	Gider Tahakkukları	-	-	-	-	-	-	-
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Borçlar		6	-	-	-	-	-	-
- Finans sektörü faal. ilişkili taraflara Borçlar		6	-	-	-	-	-	-
- Finans sektörü faal. ilişkili olmayan Taraf. Borçlar		6	-	-	-	-	-	-
Diger Borçlar		7	2.878.237	3.511	-	-	(164.815)	3.046.563
- ilişkili taraflara diğer borçlar		7	-	-	-	-	-	-
331	Ortaklara Borçlar	17	-	-	-	-	-	-
- ilişkili olmayan taraflara diğer borçlar		7	2.878.237	3.511	-	-	(164.815)	3.046.563
326	Alınan Depozito Ve Teminatlar	7	2.878.237	3.511	-	-	(164.815)	3.046.563
337	Diger Borç Senetleri Reeskontu (-)	7	-	-	-	-	-	-
Devlet Teşvik ve Yardımları		-	-	-	-	-	-	-
Ertelemiş Gelirler		17	728.425.374	140.882	6.155.587	2.529.603	1.244.466	736.006.980
340	Alınan Sipariş Avansları	17	639.331.917	95.882	4.849.000	2.529.603	-	646.806.402
340-1	İlişkili Taraflardan Sipariş Avansları	17	89.093.457	-	1.244.466	-	1.244.466	89.093.457
380	Gelecek Aylara Ait Gelirler	17	-	45.000	62.121	-	-	107.121
Türev Finansal Araçlar		17	-	-	-	-	-	-
307	Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler	17	-	-	-	-	-	-
Dönem Karı Vergi Yükümlülüğü		25	5.351.177	-	254.681	(2.094)	-	5.603.764
370	D. Karı Vergi Ve Diğ. Yüküm. Karş.(-)	25	5.351.177	-	265.707	-	-	5.616.884
371	D. Karının Peş.Öd. Verg. Ve Diğ. Yük.	25	-	-	(11.026)	(2.094)	-	(13.120)

Çalışanlara Sağl. Faydalara İliş. kısa vad. Karş.	16	38.236.453	806.143	1.103.007	129.795	-	40.275.398
335 Personele Borçlar	16	20.861.908	572.958	649.786	79.034	-	22.163.685
361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	16	17.374.545	233.185	453.221	50.761	-	18.111.712
Kısa Vadeli Karşılıklar	14	24.200.561	455.655	-	-	-	24.656.216
379 Diğer Borç Ve Gider Tahakkukları	14	24.200.561	455.655	-	-	-	24.656.216
Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	17	16.011.153	792.902	85.674	17.215	-	16.906.944
349 Alınan Diğer Avanslar	17	-	-	-	-	-	-
350 Yıl.Yay.İnş Ve Onarım Hakediş Bed.	17	-	-	-	-	-	-
358 Yıl.Yaygın İnş Ve Onar.Emfl Hes.	17	-	-	-	-	-	-
360 Ödenecek Vergi Ve Fonlar	17	10.469.106	642.589	79.290	17.215	-	11.208.200
368 Vad.Geç.Ertel.&Taksit.Ve	17	-	-	-	-	-	-
369 Ödenecek Diğer Yükümlülükler	17	9.169	6.130	6.384	-	-	21.683
391 Hesaplanan Kdv	17	-	-	-	-	-	-
392 Diğer Kdv	17	-	144.183	-	-	-	144.183
393 Merkez Ve Şubeler Cari Hesabı	17	-	-	-	-	-	-
394 Diğer Kuruluşlar C/H	17	-	-	-	-	-	-
397 Sayım Ve Tesellüm Fazlaları	17	-	-	-	-	-	-
398 Hesaplanan Ötv	17	5.532.878	-	-	-	-	5.532.878
Uzun Vadeli Yükümlülükler		1.788.135.471	4.729.932	30.149.193	75.133.890	8.446.730	1.889.701.757
Uzun Vadeli Borçlanmalar	5	1.359.931.465	-	280.400	74.983.625	-	1.435.195.490
400 Banka Kredileri	5	1.359.902.921	-	-	74.983.625	-	1.434.886.546
401 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar	5	29.772	-	287.178	-	-	316.950
402 Ertelemiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliy (-)	5	(1.228)	-	(6.778)	-	-	(8.006)
405 Çıkarılmış Tahviller	5	-	-	-	-	-	-
408 Mektul Kıymetler İhraç Farkı (-)	5	-	-	-	-	-	-
409 Diğer Mali Borçlar	5	-	-	-	-	-	-
Diğer Finansal Yükümlülükler		-	-	-	-	-	-
Ticari Borçlar	6	55.605.440	-	-	-	-	55.605.440

<i>- İlişkili taraflara Ticari Borçlar – uv</i>										
420-1	İlişkili Kuruluşlardan Alacaklar	6	-	-	-	-	-	-	-	-
431	Ortaklara Borçlar	6	-	-	-	-	-	-	-	-
432	İştiraklere Borçlar	6	-	-	-	-	-	-	-	-
433	Bağlı Ortaklıklara Borçlar	6	-	-	-	-	-	-	-	-
436	Diğer Çeşitli Borçlar	6	-	-	-	-	-	-	-	-
437	Diğer Borç Senetleri Reeskontu (-)	6	-	-	-	-	-	-	-	-
438	Kamuya Olan Ert.Yeya Taks.Borç.	6	-	-	-	-	-	-	-	-
	<i>- İlişkili Olmayan Taraflara Ticari Borç- UY</i>	6	55.605.440	-	-	-	-	-	-	55.605.440
420	Satıcılar	6	55.605.440	-	-	-	-	-	-	55.605.440
421	Borç Senetleri	6	-	-	-	-	-	-	-	-
422	Borç Senetleri Reeskontu (-)	6	-	-	-	-	-	-	-	-
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Borçlar										
	<i>- Finans sektörü faal. İlişkili Taraflara Borçlar</i>	6	-	-	-	-	-	-	-	-
	<i>- Finans sektörü faal. İlişkili olmayan Taraf. Borçlar</i>	6	-	-	-	-	-	-	-	-
Diğer Borçlar		7	-	-	-	-	-	-	-	-
	<i>- İlişkili taraflara diğer borçlar</i>	7	-	-	-	-	-	-	-	-
	<i>- İlişkili olmayan taraflara diğer borçlar</i>	7	-	-	-	-	-	-	-	-
426	Alınan Depozito Ve Teminatlar	7	-	-	-	-	-	-	-	-
429	Diğer Ticari Borçlar	7	-	-	-	-	-	-	-	-
Devlet Teşvik ve Yardımları			-	-	-	-	-	-	-	-
Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar		16	176.296.757	3.259.932	9.486.498	150.265	189.193.452	-	-	-
372	Kıdem Tazminatı Karşılığı	16	-	-	-	-	-	-	-	-
399	Diğer Çeşitli Yabancı Kaynaklar		5.743.038	391.699	143.480	47.773	6.325.990	-	-	-

472	Küdem Tazminatı Karşılığı – UV	16	170.553.719	2.868.233	9.343.018	102.492	-	182.867.462
	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	25	188.492.204	-	12.927.750	-	(727.767)	202.147.721
489	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	25	188.492.204	-	12.927.750	-	(727.767)	202.147.721
	Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler	17	7.809.605	1.470.000	7.454.545	-	9.174.497	7.559.654
440	Alınan Sipariş Avansları	17	-	-	-	-	-	-
449	Alınan Diğer Avanslar	17	-	-	-	-	-	-
479	Diğer Borç Ve Gider Karşılıkları	17	0	-	-	-	-	0
480	Gelecek Yıllara Ait Gelirler	17	7.809.605	1.470.000	7.454.545	-	9.174.497	7.559.654
481	Gider Tahakkukları	17	-	-	-	-	-	-
492	Gelecek Yıll.Ert.Yeya Terkin Ed.Kdv	17	-	-	-	-	-	-
493	Tesise Katılma Payları	17	-	-	-	-	-	-
499	Diğ.Çeşit.Uzun Vad.Yab.Kaynak.	17	-	-	-	-	-	-
	Türev Finansal Araçlar	17	-	-	-	-	-	-
407	Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler	17	-	-	-	-	-	-
	Öz Kaynaklar		4.316.543.452	178.751.566	175.759.715	(41.973.278)	478.106.395	4.150.975.060
	Ana Ortaklığa Ait Öz kaynaklar	18	4.316.543.452	178.751.566	175.759.715	(41.973.278)	478.106.411	4.150.975.045
	Ödenmiş Sermaye	18	1.140.000.000	152.620.024	140.371.448	64.250.000	357.241.472	1.140.000.000
500	Sermaye	18	1.140.000.000	152.620.024	140.371.448	64.250.000	357.241.472	1.140.000.000
501	Ödenmemiş Sermaye (-)	18	-	-	-	-	-	-
	Sermaye Düzeltme Farkları	18	4.613.596	-	-	-	-	4.613.596
50-1	Öz Sermaye Enflasyon Düzeltmesi Farkları	18	4.613.596	-	-	-	-	4.613.596
	Geri Alınmış Paylar (-)	18	-	-	-	-	-	-
	Karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltmesi (-)	18	(3.077.535)	-	-	-	79.282.262	(82.359.797)
500-1	Karşılıklı İştirak sermaye düzeltmesi (-)	18	-	-	-	-	79.282.262	(79.282.262)
510	Geri alınan hisseler	18	(1.196.050)	-	-	-	-	(1.196.050)
511	Geri alınan hisselerin nom değ. Aşan kısmı	18	(1.881.485)	-	-	-	-	(1.881.485)
	Karş. İştirak Serm. Düzelt. Nominal tut. aşan kısmı	18	-	-	-	-	-	-
500-2	Karş. İştirak serm. Düzelt. nom.tut.aşan kısmı	18	-	-	-	-	-	-

Tablo 6. Konsolide Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Çarşaf Gelir Tablosu

31.03.2019

Kar veya Zarar Kısımı	Dipnot	A A.Ş.	B A.Ş.	C A.Ş.	D A.Ş.	Eliminasyon	Konsolide
Hasılat							
600 Yurtiçi satışlar	19	1.606.041.397	20.228.458	21.938.415	8.655.137	(20.806.438)	1.636.056.969
601 Yurtdışı Satışlar	19	1.284.109.085	20.228.458	20.118.811	8.779.211	(20.806.438)	1.312.429.126
602 Diğer Gelirler	19	348.241.925	-	1.819.604	-	-	350.061.529
610 Satıştan İadeler (-)	19	(168.039)	-	-	-	-	(168.039)
611 Satış İskontoları (-)	19	(26.124.207)	-	-	-	-	(26.124.207)
612 Diğer İndirimler (-)	19	(17.367)	-	-	(124.074)	-	(141.441)
Satışların Maliyeti (-)	19	(1.448.561.907)	(18.203.592)	(19.434.643)	(872.875)	23.243.284	(1.463.829.732)
620 Satılan Mamuller Maliyeti (-)	19	(1.448.561.907)	(18.203.592)	(19.407.795)	(872.875)	23.243.284	(1.463.802.884)
621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	19	-	-	-	-	-	-
622 Satılan Hizmet Maliyeti (-)	19	-	-	-	-	-	-
623 Diğer Satışların Maliyeti (-)	19	-	-	(26.848)	-	-	(26.848)
Ticari Faaliyetlerden Brüt Kar / (Zarar)		157.479.491	2.024.866	2.503.772	7.782.262	2.436.846	172.227.237
Genel Yönetim Giderleri (-)	20	(13.764.756)	(1.703.584)	(880.107)	(178.703)	27.605	(16.499.545)
632 Genel Yönetim Giderleri (-)	20	(13.764.756)	(1.703.584)	(880.107)	(178.703)	27.605	(16.499.545)
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	20	(4.453.295)	(154.566)	(290.822)	-	-	(4.898.683)
631 Pazarlama, Satış ve Dağ. Giderleri (-)	20	(4.453.295)	(154.566)	(290.822)	-	-	(4.898.683)
Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	22	-	-	-	-	-	-
630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	22	-	-	-	-	-	-
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler	22	37.715.672	48.822	653.416	-	(1.752.871)	36.665.039
644 Konusu Kalmayan Karşılıklar	22	(689.975)	-	-	-	-	(689.975)

646-1	Ticari alacak borç kur farkları gelirleri	23	22.708.730	-	-	-	-	1.123.800	23.832.530
647	Reeskont Faiz Gelirleri	22	8.814.832	-	-	-	-	-	8.814.832
649	Diğer Olağan Gelir ve Karlar	22	4.073.643	48.822	32.976	-	-	(2.876.671)	1.278.770
671	Önceki Dönem Gelir ve Karları	22	-	-	-	-	-	-	-
679	Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	22	2.808.442	-	620.440	-	-	-	3.428.882
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-)		22	(133.734.127)	(487.728)	(2.254.486)	(6.556.724)	6.965.936	(136.067.129)	
654	Karşılık Giderleri (-)	22	420.142	(138.200)	-	-	-	-	281.942
656-1	Ticari alacak borç kur farkları giderleri	24	(80.822.482)	-	-	-	-	-	(80.822.482)
656	Kambiyo Zararları (-)	24	0	(260.789)	(1.804.120)	(6.556.724)	6.553.716	-	(2.067.917)
657	Reeskont Faiz Giderleri (-)	22	(22.303.049)	-	-	-	-	-	(22.303.049)
659	Diğer Gider ve Zararlar (-)	22	(25.071.428)	(1)	(51.160)	-	412.220	-	(24.710.369)
680	Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları (-)	22	-	-	-	-	-	-	-
681	Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)	22	(283.785)	(330)	-	-	-	-	(284.115)
689	Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-)	22	(5.673.525)	(88.408)	(399.206)	-	-	-	(6.161.139)
Esas Faaliyet Karı / (Zararı)			43.242.985	(272.190)	(268.227)	1.046.835	7.677.516	51.426.919	
Yatırım Faaliyetlerinden gelirler		9	31.262.138	-	-	-	(1.454.243)	29.807.895	
640	İştiraklerden Temettü gelirleri	9	30.745.374	-	-	-	(1.454.243)	-	29.291.131
641	Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri	9	-	-	-	-	-	-	-
645	Menkul Kıymet Satış Karları		516.764	-	-	-	-	-	516.764

692	Erteleenmiş Vergi Gelir / (Gideri)	25	100.210.496	40.263	-	(892.481)	-	99.358.278
	Dönem Net Karı / (Zararı)		70.087.576	999.143	247	(4.743.034)	(2.404.032)	63.939.900
	Dönem Net Karı (Zararının) Dağılımı		70.087.576	999.143	247	(4.743.034)	(2.404.032)	63.939.900
590	Ana Ortaklık Payları		70.087.576	999.143	247	(4.743.034)	2.404.023	63.939.909
699	Azımlık Payları		-	-	-	-	9	9
	Hisse başına kazanç / Kayıp							
	Diğer kapsamlı gelir / gider kısmı							
	Diğer kapsamlı gelir / gider		3.904.629	(643.320)	96.821	11.218	148.991	3.518.339
529	Tanımlanmış fayda planlarına iliş. Aktüeryal Kayıp / Kazanç		3.253.858	(536.100)	80.684	9.348	124.159	2.931.949
	Vergi etkisi		650.772	(107.220)	16.137	1.870	24.832	586.390
	Toplam Kapsamlı Gelir / Gider		73.992.206	355.823	97.068	(4.731.816)	(2.255.041)	67.458.239
	Toplam Kapsamlı Gelirin Dağılımı		73.992.206	355.823	97.068	(4.731.816)	(2.255.041)	67.458.239
	Ana Ortaklık payları		73.992.206	355.823	97.068	(4.731.816)	(2.255.050)	67.458.230
	Kontrol gücü olmayan paylar		-	-	-	-	9	9
			73.992.206	355.823	97.068	(4.731.816)	(2.255.041)	67.458.239

Yasal formatlı mali tablolar için mevzuat gereği yapılması gereken düzeltme ve sınıflama kayıtları sonrası oluşan çarşaf bilanço ve gelir tablosu standart gereği aşağıdaki şekilde mali tablo kullanıcılarına sunulur.

Tablo 7. Konsolide Finansal Durum Tablosu

		Cari Dönem (Bağımsız Denetimden Geçmemiş)	Geçmiş Dönem (Bağımsız Denetimden Geçmiş)
		31 Mart 2019	31 Aralık 2018
	Not		
VARLIKLAR			
Dönen Varlıklar		3.508.363.352	2.913.800.401
Nakit ve nakit benzerleri	3	333.366.561	272.693.924
Finansal yatırımlar		67.512.950	10.367.460
Ticari alacaklar		1.354.865.471	807.331.143
- <i>İlişkili taraflardan ticari alacaklar</i>	5,21	219.393.656	171.179.084
- <i>İlişkili olmayan taraflardan ticari alacaklar</i>	5	1.135.471.815	636.152.059
Cari dönem vergisi ile ilgili varlıklar	20	6.360.452	11.190.576
Diğer alacaklar		53.006.184	58.844.522
- <i>İlişkili olmayan taraflardan diğer alacaklar</i>		53.006.184	58.844.522
Stoklar	6	1.321.295.546	1.645.139.492
Peşin ödenmiş giderler	9	344.810.579	101.854.532
Türev finansal varlıklar		19.428.840	-
Diğer dönen varlıklar		7.716.769	6.378.752
Duran Varlıklar		5.406.738.207	5.318.966.818
Finansal yatırımlar		485.969	485.969
İştirakler, İş Ortaklıkları ve Bağlı Ortaklıklardaki Yatırımlar		7.817.019	7.817.019
Diğer alacaklar		274.427	273.893
- <i>İlişkili olmayan taraflardan diğer alacaklar</i>		274.427	273.893
Özkaynak yöntemiyle değerlendirilen yatırımlar		13.098.195	15.314.727
Yatırım amaçlı gayrimenkuller		610.076	613.142
Maddi duran varlıklar	7	5.309.286.523	5.204.246.496
Maddi olmayan duran varlıklar	8	34.315.187	34.975.699
Peşin ödenmiş giderler	9	37.656.009	53.111.776
Ertelenmiş vergi varlıkları	20	-	988.090
Diğer duran varlıklar		3.194.802	1.140.007
TOPLAM VARLIKLAR		8.915.101.559	8.232.767.219

	Not	31 Mart 2019	31 Aralık 2018
KAYNAKLAR			
Kısa Vadeli Yükümlülükler		2.870.783.971	2.105.625.393
Kısa vadeli borçlanmalar	4	8.595.507	21.449.567
Uzun vadeli borçlanmaların kısa vadeli kısımları	4	470.198.968	473.774.526
			1.378.424.408
Ticari borçlar		1.570.831.682	
-İlişkili taraflara ticari borçlar	5,21	2.696.477	2.838.375
-İlişkili olmayan taraflara ticari borçlar	5	1.568.135.205	1.375.586.033
Diğer borçlar		3.046.563	2.880.751
-İlişkili olmayan taraflara diğer borçlar		3.046.563	2.880.751
Ertelemiş gelirler		736.006.980	104.245.375
-İlişkili taraflardan ertelenmiş gelirler	9,21	89.093.457	21.460.660
-İlişkili olmayan taraflardan ertelenmiş gelirler	9	646.913.523	82.784.715
Türev finansal araçlar		-	41.482.563
Dönem karı vergi yükümlülüğü	20	265.707	5.351.175
Çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin borçlar		40.275.397	26.350.398
Diğer kısa vadeli karşılıklar	10	24.656.216	10.856.255
Diğer kısa vadeli yükümlülükler		16.906.951	40.810.375
Uzun Vadeli Yükümlülükler		1.889.701.758	2.040.026.035
Uzun vadeli borçlanmalar	4	1.435.195.490	1.492.370.210
Ticari borçlar		55.605.440	53.046.400
- İlişkili olm.taraflara uzun vadeli ticari borçlar	5	55.605.440	53.046.400
Çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin karşılıklar	11	189.193.452	184.366.638
Ertelemiş vergi yükümlülüğü	20	202.147.722	302.494.087
Uzun vadeli ertelenmiş gelirler		7.559.654	7.748.700
- İlişkili olmayan taraflardan ertelenmiş gelirler	9	7.559.654	7.748.700
ÖZKAYNAKLAR		4.154.615.830	4.087.115.791
Ana Ortaklığa Ait Özkaynaklar		4.154.615.816	4.087.115.765
Ödenmiş sermaye	12	1.140.000.000	1.140.000.000
Sermaye düzeltmesi farkları	12	4.613.596	4.613.596
Karşılıklı iştirak sermaye düzeltmesi (-)	12	(82.359.797)	(82.359.797)
Paylara ilişkin primler		11.803.953	11.803.953
Kar veya zararda yeniden sınıflandırılmayacak birikmiş diğer kapsamlı giderler ve gelirler		1.642.003.334	
- Tanımlanmış fayda planları yeniden ölçüm kazançları/(kayıpları)		2.865.752	2.865.752
- Özkaynak yöntemiyle değerlendirilen yatırımların diğer kapsamlı gelirinden kar veya zararında sınıflandırılmayacak paylar		(182.123)	(182.123)
- Maddi duran varlık yeniden değerlendirme artışları/(azalışları)	12	1.639.319.705	1.648.845.313
Kardan ayrılan kısıtlanmış yedekler	12	36.627.919	36.627.919
Geçmiş yıllar karları		1.334.346.127	510.416.602
Net dönem karı/(zararı)		67.580.684	814.484.550
Kontrol Gücü Olmayan Paylar		14	26
TOPLAM KAYNAKLAR		8.915.101.559	8.232.767.219

Tablo 8. Konsolide Kar / Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu

		(Cari Dönem Bağımsız Denetimden Geçmemiş) 1 Ocak- 31 Mart 2019	(Geçmiş Bağımsız Denetimden Geçmemiş) 1 Ocak- 31 Mart 2018
KAR VEYA ZARAR KISMI			
Hasılat	14	1.636.056.969	1.288.506.668
Satışların maliyeti (-)	14	(1.463.829.732)	(930.855.986)
BRÜT KAR		172.227.237	357.650.682
Genel yönetim giderleri (-)	15	(16.499.545)	(11.358.606)
Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri (-)	15	(4.898.683)	(9.699.962)
Esas faaliyetlerden diğer gelirler	16	40.305.813	86.469.766
Esas faaliyetlerden diğer giderler (-)	16	(136.067.129)	(85.899.146)
ESAS FAALİYET KARI		55.067.693	337.162.734
Yatırım faaliyetlerinden elde edilen gelirler	17	29.807.895	30.469.353
Öz Kaynak yöntemiyle değerlendirilen Yatırımların kar/(zarar) payları		(949.789)	(205.225)
FİNANSMAN GİDERİ ÖNCESİ FAALİYET KARI		83.925.799	367.426.862
Finansman gelirleri	18	37.903.090	33.332.257
Finansman giderleri (-)	19	(153.340.785)	(139.952.035)
VERGİ ÖNCESİ KAR / (ZARAR)		(31.511.896)	260.807.084
VERGİ GELİR/(GİDERİ)		99.092.568	(25.753.758)
Dönem vergi gelir/(gideri)	20	(265.707)	(147.542)
Ertelenmiş vergi gelir/(gideri)	20	99.358.275	(25.606.216)
NET DÖNEM KARI / (ZARARI)		67.580.672	235.053.326
NET DÖNEM KAR / (ZARARININ) DAĞILIMI			
Ana ortaklık payları		67.580.684	235.066.297
Kontrol gücü olmayan paylar		(12)	(12.971)
HİSSE BAŞINA KAZANÇ / (KAYIP)		0,0593	0,2062
DiĞER KAPSAMLI GELİR / (GİDER) KISMI			
DiĞER KAPSAMLI GELİR / (GİDER)		(80.633)	-
Kar veya zararda yeniden sınıflandırılmayacak birikmiş diğer kapsamlı gelirler/(giderler)			
- Maddî duran varlık yeniden değerlendirme artışları (azalışları)	12	(80.633)	-
TOPLAM KAPSAMLI GELİR / (GİDER)		67.500.039	235.053.326
TOPLAM KAPSAMLI GELİR/(GİDER) DAĞILIMI			
Ana Ortaklık Payları		67.500.051	235.066.297
Kontrol Gücü Olmayan Paylar		(12)	(12.971)

Tablo 9. Konsolide Kar / Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu

				Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler/(Giderler)		Özkaynak yöntemiyle değerlendirilen yatırımların diğer kapsamlı gelirlerinden kar veya zararında sınıflandırılmayacak paylar	Birikmiş Karlar							
	Paylara ilişkin primler	Tanımlanmış fayda planlarına ilişkin aktüeryal kazanç/(kayıp) fonu	Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler/(Giderler)											
1 Ocak 2018 İtibarıyla Bakiyeler	1.140.000.000	4.613.596	(79.980.372)	11.803.953	(1.777.503)	(182.123)	837.167.674	34.304.148	250.056.427	251.545.436	2.447.551.236	(156.142)		2.447.395.094
Net dönem karı / (zararı)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	235.066.297	(12.971)		235.053.326
Diğer kapsamlı gelir / (gider)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-		-
Toplam kapsamlı gelir / (gider)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	235.066.297	(12.971)		235.053.326
Geri alınan paylar	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-		-
Transferler	12	-	-	-	-	-	(3.079.367)	2.323.771	252.301.032	(251.545.436)	-	-		-
31 Mart 2018 İtibarıyla Bakiyeler	1.140.000.000	4.613.596	(79.980.372)	11.803.953	(1.777.503)	(182.123)	834.088.307	36.627.919	502.357.459	235.066.297	2.682.617.533	(169.113)		2.682.448.420
I Ocak 2019 İtibarıyla Bakiyeler	1.140.000.000	4.613.596	(82.359.797)	11.803.953	2.865.752	(182.123)	1.648.845.313	36.627.919	510.416.602	814.484.550	4.087.115.765	26		4.087.115.791
Net dönem karı / (zararı)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	67.580.684	67.580.684	(12)		67.580.672
Diğer kapsamlı gelir / (gider)	-	-	-	-	-	-	(80.633)	-	-	-	(80.633)	-		(80.633)
Toplam kapsamlı gelir / (gider)	-	-	-	-	-	-	(80.633)	-	-	67.580.684	67.500.051	(12)		67.500.039
Geri alınan paylar	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-		-
Transferler	12	-	-	-	-	-	(9.444.975)	-	823.929.525	(814.484.550)	-	-		-
31 Mart 2019 İtibarıyla Bakiyeler	1.140.000.000	4.613.596	(82.359.797)	11.803.953	2.865.752	(182.123)	1.639.319.705	36.627.919	1.334.346.127	67.580.684	4.154.615.816	14		4.154.615.830

Tablo 10. Konsolide Nakit Akım Tablosu

	Cari Dönem (Bağımsız Denetimden Geçmemiş)	Geçmiş Dönem (Bağımsız Denetimden Geçmemiş)	
	1 Ocak – 31 Mart 2019	1 Ocak 31 Mart 2018	
Not			
İŞLETME FAALİYETLERİNDEN NAKİT AKIŞLARI	480.770.781	427.546.883	
Sürdürülen faaliyetlerden dönem karı (zararı) (A)	67.580.672	235.053.326	
Dönem net karı (zararı) mutabakatı ile ilgili düzeltmeler (B)	71.138.781	145.847.169	
Değer düşüklüğü (iptali) ile ilgili düzeltmeler			
Stok değer düşüklüğü karşılığı (iptali)	6	8.649	5.070
Alacaklarda değer düşüklüğü (iptali) ile ilgili düzeltmeler		138.199	-
Karşılıklar ile ilgili düzeltmeler			
Çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin karşılıklar (iptali) ile ilgili düzeltmeler	11	9.833.351	7.864.758
Dava ve/veya ceza karşılıkları (iptali) ile ilgili düzeltmeler	10	25.664	(33.815)
Toplu İş Sözleşmeleri (İptalleri) ile İlgili Düzeltmeler		13.532.106	-
Diğer Karşılıklar (İptalleri) ile İlgili Düzeltmeler	10	295.125	3.435.571
Vergi (geliri) gideri ile ilgili düzeltmeler	20	(99.092.568)	25.753.758
Amortisman ve itfa gideri ile ilgili düzeltmeler	14-15	52.567.460	37.909.067
Faiz (gelirleri) ve giderleri ile ilgili düzeltmeler			
Faiz giderleri ile ilgili düzeltmeler	19	25.856.148	22.933.447
Faiz gelirleri ile ilgili düzeltmeler	18	(5.310.457)	(12.293.392)
Vadeli alımlardan kaynaklanan ertelenmiş finansman gideri		-	17.804.041
Kar (zarar) mutabakatı ile ilgili diğer düzeltmeler	16	15.895.537	121.594
Gerçeğe uygun değer kayıpları (kazançları) ile ilgili düzeltmeler			
Türev finansal araçların gerçeğe uygun değer kayıpları (kazançları) ile ilgili düzeltmeler		(19.428.832)	(18.366.286)
Özkaynak yöntemiyle değerlendirilen yatırımların dağıtılmamış karları ile ilgili düzeltmeler			
İş ortaklıklarının dağıtılmamış karları ile ilgili düzeltmeler		949.789	205.225
Yatırım ya da finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarına neden olan diğer kalemlere ilişkin düzeltmeler	17	(29.291.131)	(30.017.723)
Takas işlemlerinden kaynaklanan kayıplar (kazançlar) ile ilgili düzeltmeler		-	4.213.804
Gerçekleşmemiş yabancı para çevrim farkları ile ilgili düzeltmeler		105.159.741	86.312.050
İşletme sermayesinde gerçekleşen değişimler (C)	347.631.850	55.199.506	
Ticari alacaklardaki azalış (artış) ile ilgili düzeltmeler		(572.382.896)	(36.710.079)
Faaliyetlerle ilgili diğer alacaklardaki azalış (artış) ile ilgili düzeltmeler		5.837.804	(429.270)
Faaliyetler ile ilgili diğer borçlardaki artış (azalış) ile ilgili düzeltmele		(9.812.613)	20.787.778
Stoklardaki azalışlar (artışlar) ile ilgili düzeltmeler		319.528.942	31.967.685
Peşin ödenmiş giderlerdeki azalış (artış)		(207.672.791)	116.098.960
Ticari borçlardaki artış (azalış) ile ilgili düzeltmele		183.953.657	(131.990.173)
İşletme sermayesinde gerçekleşen diğer artış (azalış) ile ilgili düzeltmeler		(3.392.812)	179.856
Ertelenmiş gelirlerdeki artış (azalış)		631.572.559	55.294.749
Faaliyetlerden elde edilen nakit çıkışları (A+B+C)	486.351.303	436.100.001	
Çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin karşılıklar kapsamında yapılan ödemeler	11	(5.006.537)	(3.867.245)
Diğer karşılıklara ilişkin ödemeler		(52.934)	(1.046.751)
Vergi iadeleri (ödemeleri)	20	(521.051)	(3.639.122)
Diğer nakit girişleri (çıkışları)		-	-
YATIRIM FAALİYETLERİNDEN KAYNAKLANAN NAKİT AKIŞLARI	(179.228.236)	(43.674.420)	

Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların satışından kaynaklanan nakit girişleri			
Maddi duran varlık satışları	7	100.545	151.624
Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların alımından kaynaklanan nakit çıkışları			
Maddi duran varlık alımları	7	(152.187.777)	(43.826.044)
Maddi olmayan duran varlık alımları	8	(553.388)	-
İştirakler ve/veya İş Ortaklıkları Pay Alımı veya Sermaye Artırımı Sebebiyle Oluşan Nakit Çıkışları		(187.500)	-
Alınan temettüler		30.745.374	-
Tahvil alımlarından kaynaklanan nakit girişleri (çıkışları)		(57.145.490)	-
FİNANSMAN FAALİYETLERİNDE NAKİT AKIŞLARI		(240.869.908)	(203.876.518)
Borçlanmadan kaynaklanan nakit girişleri			
Kredilerden nakit girişleri		-	128.689.393
Borç ödemelerine ilişkin nakit çıkışları			
Kredi geri ödemelerine ilişkin nakit çıkışları		(194.885.119)	(320.768.001)
Finansal kiralama sözleşmelerinden kaynaklanan borç ödemelerine ilişkin nakit çıkışları		(148.990)	(1.197.083)
Türev araçlardan nakit girişleri		-	3.277.965
Türev araçlardan nakit çıkışları		(41.482.571)	(7.491.769)
Alınan Faiz	18	5.310.457	12.293.392
Ödenen Faiz		(9.663.685)	(17.767.796)
Diğer Nakit Girişleri (Çıkışları)		-	(912.619)
NAKİT VE NAKİT BENZERLERİNDEKİ NET ARTIŞ (AZALIŞ)		60.672.637	179.995.945
DÖNEM BAŞI NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ		272.693.924	989.792.357
SENE SONU NAKİT VE NAKİT BENZERİ DEĞERLER		333.366.561	1.169.788.302

SONUÇ VE ÖNERİLER

Finansal Tablo kullanıcıları, yatırımcılar ve şirket yöneticileri şirketlerle ilgili karar vermek istediklerinde mali tabloların karşılaştırılabilir, herkesin ortak bir standart şeklinde raporlanması sonucu daha kolay anlaşılabilir nitelikte bir mali tabloya ihtiyaç duyarlar.

Globalleşen dünyada her ülkenin kendi mevzuatına göre mali tablolarını raporlaması mali tablolarının diğer ülke mali tablo kullanıcıları tarafından yorumlanmasını ve anlaşılabilirliğini zora sokmaktadır. Bu nedenle tüm dünya ülkelerinin anlayabileceği ortak bir raporlama zorunlu hale gelmiştir. Bu ihtiyaçlar neticesinde ortaya çıkan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları mali tablo kullanıcıları için oluşturulmuş ve süre gelen zaman içerisinde giderek daha anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir bir hale gelmiştir.

Günümüz Türkiye’inde ve dünyasında koordineli çalışmaların neticesinde mali tabloların raporlaması ile ilgili standartlar tüm kullanıcılara hitap eden bir durum haline gelmiştir. Dünya üzerinde hisse senetleri borsaya kote edilmiş tüm ülkelerin şirketleri bu standartlara göre raporlama yapmakta olup; bu standartlara uyumu konusunda da bağımsız denetim firmasınınca denetimden geçirilmek suretiyle uyum konusunda daha sağlıklı yol alınmıştır. İlerleyen süreç içerisinde uluslararası muhasebe standartları ve uluslararası finansal raporlama standartları, birçok ülke tarafından uygulanır hale gelmiştir.

UFRS’nin ortak bir muhasebe dili olarak uygulamaya konulması uluslararası finansal piyasalar, dünya ticareti ve sermaye hareketlerinde ortaya çıkan gelişmelere paralellik sağlamıştır. Uluslararası düzeyde ortak bir dil geliştirilmiş olup tüm dünyada aynı anlamda algılanabilen ve karşılaştırılabilen raporlama bilgilerinin oluşturulmasının önü açılmıştır.

Türkiye’de de SPK’ya göre, BİSte kote olmuş şirketler tarafından halen uygulanma zorunluluğu bulunan uygulamalar gittikçe yerleşip sistematik hale dönüşecek ve bu durumda da Türkiye, gerek uluslararası piyasalara uyum sağlamada, gerek dünya ile bütünleşmede uyum konusunda daha iyi bir konuma gelecektir. Türkiye’nin, Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarına uyum sağlamasına paralel olarak da yabancı sermayenin Türkiye’imize gelme imkanının artmasına neden olacaktır.

Ben bu araştırmam ve neticesinde ortaya çıkan çalışmamda Uluslararası finansal Raporlama Standardı gereği raporlama yapmak zorunda olan işletmelere ve mali tablo kullanıcılarına konsolidasyon işlemleriyle ilgili bir yol çizebilmek, yn verebilmek, onlara yardımcı olabilmek ile bu alanda daha önceki dönemde yapılan çalışmalara ek olarak katkı sağlamak amacını kendime hedef edinmiş bulunmaktayım. Bu çalışmam ileride yapılacak olan çalışmalara bir nevi kaynak olmasını temenni ediyorum.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, N. ve Tenker, N. (2001). "*Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri*", 7. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Acar, E. ve Özkan S. (2010). "Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar Analizi Üzerindeki Etkilerine Genel Bakış", *Mali Çözüm Dergisi*, 97, 49-85.
- Acar, O. ve Oksay S. (2005). "*Sigorta Sektöründen Uluslararası Finansal Raporlama Standartları*", Türkiye Sigortalar Birliği Sigorta İnceleme ve Araştırma Yayınları , 3.
- Akbaba, A. N. (2015). "*Aktüeryal Değerleme Yöntemi*", Turkish Studies, http://turkishstudies.net/files/turkishstudies/1729004929_18BuyrukAkbabaAy%C5%9FeNur-sos_S-371-386. [Erişim Tarihi:15.05.2019].
- Akbulut, Y. (2001). "Konsolide Finansal Tabloların Düzenlenmesi İle İlgili Olarak UMS, ABD ve İngiltere'deki Uygulamaların Amaç ve Kapsam Açısından Karşılaştırılması", *Mevzuat Dergisi*, s 42-68.
- Akgün, L. (2017). "Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Uyum Sürecinde Rus Muhasebe Sistemi ile İlgili Yapılan Çalışmalar ve Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri", *Mali Çözüm Dergisi*, 80, 61-76.
- Aktaş, R. ve Ağca A. (2007). "Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama (IAS/IFRS) Standartları İMKB'de Yeralan Firmaların Finansal Tablolarını Nasıl Etkiledi", *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 18, 1.
- Arsoy, D. (2016). "Konsolide Finansal Tablolar Standardına göre Edinim Tarihindeki Konsolidasyon Prosedürleri" *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 69, 25-40.
- Aydoğan, Fikret Çankaya - Ertan. (2005). "Kültürel Farklılıklar Çerçevesinde Muhasebe Standartlarının Uyumu", *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 11, s1, 299-326.
- Bahadır, A. (2012). "Stoklarda Değerleme: UFRS/TFRS ve Vergi Mevzuatı Açısından", *Mali Çözüm Dergisi*, s 109, 51-67.

- Başaran, H. (2012). "Uuslararası Finansal Raporlama Standartları Açısından Konsolidasyon" *T.C.İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe ve Denetim Yüksek Lisans Tezi.*
- Bütüner , H. (2014)."*Sistemik Stratejik Planlama* " Skala Yayıncılık, 12-55.
- Büyüktopçu, H. İ. (2009). "Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablo Düzenlemelerine Etkileri ve Örnek Bir Uygulama", *T.C Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe Programı Yüksek Lisans Tezi,*
- Denk, O. (2019). "Konsolide Finansal Tablolar Standartına Göre Finansal Tabloların Konsolidasyonu ve Muhasebeleştirilmesi", *T.C. Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.*
- Durak, M. (2010). "*Türkiye'de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na Geçişin Tahakkukların Güvenilirliği ve Kazançların Süreğenliği Üzerindeki Etkileri: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası (İMKB) Uygulamaları*", Yayımlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi SBE.
- Erdun, S. (2017). "TFRS Uyumlu Konsolide Mali Tabloların Hazırlanması ve Bir Uygulama", *T.C. Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi.*
- Erol, M. (2017). "Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarının Gelişmesi", *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi İİBF,12, ss 41-72.*
- Erol, M. (2015)."*Muhasebe Denetimi*", İstanbul: Ege Reklam Basım Yayın Dağıtım,
Muhasebe ve Finans Araştırmaları Dergisi,
- Ertugay, Arş.Gör.Mehmet Emin Karabayır - Arş.Gör.Emrah. (tarih yok). *Finansal Raporlama Standartlarının Dünü ve Bugünü.* Ankara Üniversitesi SBF, c 65, s 4, 1- 40.
- Genç, Murat. (2005). *Yabancı Ülkelerdeki Bağlı Ortaklıklar Ve Müşterek Yönetime Tabi Ortaklıklar Bakımından Temel Finansal Tabloların Konsolidasyonu.* Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

- Gersil, Y. (2017). Nakit ve Nakit Benzerleri Kavramının Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve TMS Sistemi Açısından Karşılaştırılması. *Dayanışma Dergisi*, s 107 -123
- Gürbüz, G. (2006). "*Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamaları* ", İstanbul: Beta Basım Yayım, s 94, s 378- 394.
- Güvemli, O. ve Güvemli, B. (2012). "Türk Ticaret Kanunlarının Türk Muhasebe Düşüncesinin Gelişmesindeki Etkileri", *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, s 8, s 26- 50.
- Karadaş,Ş. (2012). "*UFRS ve TDHP Kapsamında Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Amortisman Uygulamaları*", <https://sevketkaradas.wordpress.com/2012/04/17/ufrs-ve-tdhp-kapsaminda-maddi-duran-varliklarin-muhasebelestirilmesi-ve-amortisman-uygulamaları/>, [Erişim Tarihi: 17.04.2012].
- Karapınar, A.(2000) "*Uluslararası Muhasebe Standartlarında Firma Karı Üzerine Etki Eden Alternatif Muhasebe Politikalarına ve Türkiye'nin Uyum Derecesine İlişki Araştırma*", Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi S.B.E. Muhasebe Finansman Bilim Dalı.
- Kavcıoğlu, D. (2019)."*Sektrörlere Göre Finansal Tabloların Karşılaştırmalı Analizi*", İstanbul: Nobel Yayınevi.
- Kaygusuzoğlu, M.(2011)."*Finansal Türev Ürünlerden Forward Sözleşmeleri Ve Muhasebe İşlemleri*", *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt: 25, Sayı: 2.
- Kezer, K. (2016). "*Tek Düzen Hesap Planı ve Uluslararası Finansal Raporlama Sistemine Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Mali Analizinde Farklılıklar*" New York University Türkiye Temsilciliği, Yüksek Lisans Tezi.
- Kocamaz, H. (2012). "*Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünya'da ve Türkiye'de Oluşum ve Gelişim Süreci*", *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Yüksek Lisans Tezi.
- Koçamış, Ö. (2011). "*Karşılıklar Standartı İle Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu'na Göre Karşılık Kavramının İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi*", *Mali Çözüm Dergisi*,s 103, s 191- 214.

- Mert, H.(2018). " *Holding ve Grup Şirketlerinde Finansal Tabloların Konsolidasyonu ve Bir Uygulama*", İstanbul Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.
- Özbirecikli, D. (2018). "BOBİ FRS'nin Muhasebe Uygulamalarına Getirdiği Değişikler:BOBİ FRS,TMS/TFRS ve Mevcut Muhasebe Sistemi Çerçevesinde Bir İnceleme", *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 462 Ankara.
- Öztürk, E.(2017). "Stok Maliyetlerinin Ölçüm ve Muhasebeleştirilme Esaslarının VUK,TMS/TFRS ve YFRÇ Taslağı Açısından Karşılaştırılması", *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, s 28, s 141-158.
- Savaş, A. (2013). "*Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerleme ve Finansal Tablolarda Sunum Esasları*", Cumhuriyet Üniversitesi İİBF Cilt 14 Sayı 2 , 73.
- Sayar, Z. (2013). "Bağımsız Denetimin Kamu Gözetiminde Dünya Uygulamaları Türkiye Örneği", Türmob Yayınları, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 55 -76.
- Sayın, Y. (2010). "*Bağımsız Denetim ve Önemlilik Kavramı Açısından Yenilenen Ticari Alacakların İrdelenmesi*", Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü,
- Şafak, A. (2010). "*İşletmelerde Kıst Dönem Amortisman Ayrılma Durumları*", <https://www.dunya.com/kose-yazisi/isletmelerde-kist-donem-amortisman-ayrilma-durumlari/7962>, [Erişim Tarihi: 23.09.2010].
- Terzi, Y. (2013). "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS 10) Açısından Konsolidasyon İlkeleri Ve Kontrol Modeli". *İİBF Dergisi*, Cilt: 16, s 55.
- Tokay, S. (2009). "*Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Gerçeğe Uygun Değer Ölçüsünün Kullanımı*", *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, MÖDAV, Cilt 11 – Sayı: 1, Mart 2009, ss. 149-188.
- Toramanoğlu, N. A. (2016). "Şirketler Topluluğunda Konsolidasyon Muhasebe ve Finansal Raporlama Açısından Değerlendirilmesi", *Işık Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Üstünel, B. (2018)." *Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu ve Ulusal Finansal Raporlama Standartları*", İSMMMO.

Varıcı, İ ve Özdemir, F. (2019). "TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı Kapsamında Kıdem Tazminatı Müessesesi ve Muhasebe Kayıtları: İlk Geçiş Yönüyle Örnek İşletme Uygulaması", *Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*,

Zencirkıran, S. (2015). "Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarının Ulusal Düzeydeki Mevzuat İle İlişkisi: Türkiye Örneği", *ayıştay Dergisi* (98), 61-74.

TABLULAR LİSTESİ

Tablo 1. Bağlı Ortaklıklar	42
Tablo 2. Öz kaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar	42
Tablo 3. Vergi Mevzuatına Göre Düzenlenmiş Konsolide Bilanço	44
Tablo 4. Vergi Mevzuatına Göre Düzenlenmiş Konsolide Gelir Tablosu.....	51
Tablo 5. UFRS Mevzuatına Göre Düzenlenmiş Konsolide Finansal Durum Tablosu (Bilanço)	63
Tablo 6. Konsolide Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Çarşaf Gelir Tablosu	75
Tablo 7. Konsolide Finansal Durum Tablosu	79
Tablo 8. Konsolide Kar / Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu.....	81
Tablo 9. Konsolide Kar / Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu.....	82
Tablo 10. Konsolide Nakit Akım Tablosu	83
Tablo 11. Finansal Durum Tablosu (Bilanço Varlıklar)	131
Tablo 12. Finansal Durum Tablosu (Bilanço Yükümlülükler)	132
Tablo 13. Finansal Durum Tablosu (Bilanço Öz Sermaye).....	133
Tablo 14. Kâr Veya Zarar Ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu (Tek Tablolu Yaklaşım)	134
Tablo 15. Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu (İki Tablolu Yaklaşım)	136
Tablo 16. Öz Kaynaklar Değişim Tablosu.....	138
Tablo 17. Nakit Akış Tablosu (Doğrudan Yöntem).....	139
Tablo 18. Nakit Akış Tablosu (Dolaylı Yöntem).....	141
Tablo 19. Dipnotlar	143

EKLER

Ek-1 Uluslararası Muhasebe Standartları Açıklamaları

UMS 1 Mali Tabloların Sunumu

UMS 2 Stoklar

UMS 7 Nakit Akım Tablosu

UMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar

UMS 10 Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Hususlar

UMS 11 İnşaat Sözleşmeleri

UMS 12 Vergilendirme

UMS 14 Bölümlere Göre Raporlama

UMS 16 Maddi Duran Varlıklar

UMS 17 Kiralama Sözleşmeleri

UMS 18 Hasılat

UMS 19 Personele Sağlanan Faydalar

UMS 20 Devlet Hibelerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarına İlişkin Açıklamalar

UMS 21 Yabancı Para Kurlarındaki Değişikliklerin Etkileri

UMS 23 Borçlanma Maliyetleri

UMS 24 İlişkili Taraflar İle İlgili Açıklamalar

UMS 26 Emeklilik Fayda Planlarına İlişkin Muhasebeleştirme ve Finansal Raporlama

UMS 27 Konsolide Mali Tablolar ve Bağlı Ortaklıkların Muhasebeleştirilmesi

UMS 28 İştiraklerdeki Yatırımlar

UMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama

UMS 31 İş Ortaklıklarındaki Katılım Paylarının Finansal Raporlaması

UMS 32 Finansal Araçlar: Sunum ve Kamuoyuna Açıklama

UMS 33 Hisse Başına Kar Payı

UMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama

UMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü

UMS 37 Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar

UMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar

UMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme

UMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

UMS 41 Tarım

UMS 1. Mali Tabloların Sunumu

Bu standardın amacı işletmenin mali sonuçlarını gösterir mali tablolarının kendisine ait olan önceki dönem mali tablolarıyla ve diğer işletmelerin mali tablolarıyla karşılaştırılabilmesine imkan verecek biçimde kamuya açıklanmasına ilişkin yöntemlerin belirlendiği standarttır.

Bu standart ile Kamuyu ve yatırımcıları bilgilendirmek amacıyla sunulan;

- Bilanço
- Gelir Tablosu
- Öz Sermaye Değişim Tablosu
- Nakit Akım Tablosunun

Sunumuna ilişkin gerekliliklerin neler olması gerektiği konusunda bilgileri içerir.

UMS 2. Stoklar

Stok kelime anlamı olarak işletmenin satılmak için elde tutulan, satılmak üzere üretilmekte olan ya da üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklar olarak ifade edilmektedir.

Aşağıda stokların temel şekilleri belirtilmiştir. Buna göre;

- Hammaddeler : Üretim sürecinde kullanılan malzemelerdir.
- Yarı Mamuller: Üretim süreci henüz tamamlanmamış malzemelerdir.
- Mamuller : Üretim süreci tamamlanmış ve satışa hazır hale gelmiş olan stok türüdür.
- Ticari Mallar : Ticari amaçlı işletmeye alınmış ve yeniden satış amacıyla elde tutulan varlıklardır.

Bu standardın amacı stoklarla ilgili muhasebe işlemlerinin nasıl yürütmesi gerektiği konusunu, stok maliyetlerinin nasıl belirleneceği ve nasıl gidere dönüşeceğini açıklamaktadır.

Stoklar, maliyet ve net gerçekleşebilir değerin düşük olanı ile değeri lenir.

Net Gerçekleşebilir Değer: Satış fiyatından tamamlanma maliyeti ve satış giderlerini çıkardıktan sonraki tutar

Gerçeğe Uygun Değer: Karşılıklı pazarlık ortamında bilgili ve istekli gruplar arasında varlığın el değiştirmesi veya borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkan tutar.

Stok Maliyetlerinin ölçümü için iki yöntem kullanılmaktadır.

1. **Standart Maliyet Yöntemi:** Malzeme ve malların, işçiliğin, verimliliğin ve kapasite kullanımının normal seviyelerini dikkate almaktadır.
2. **Perakende Maliyet Yöntemi:** Perakende sektöründe çık hızlı değişen yüksek hacimli stokları aynı marj ile ölçmek amacı ile kullanılmaktadır.

Stok maliyeti stokun satış değerinde uygun yüzdeleri bir brüt marjın indirilmesi suretiyle bulunmaktadır. Bu yöntemlerden herhangi biri seçildiğinde benzer durumdaki tüm stoklara tutarlı bir şekilde uygulanmalıdır.

Stok Maliyeti Hesaplama Yöntemleri

Stokların muhasebeleştirilmesinde en önemli konu, stok maliyetinin dönem içinde satılan ve raporlama gününde elde kalan stoklar arasında nasıl dağıtılacağıdır. Farklı stok kalemlerinin maliyetleri dönem içinde değiştiğinde, maliyet hesaplaması rapor edilen mali tablonun sonuçlarına direkt etkilemektedir.

Stokların maliyeti, satın alma maliyetleri, dönüştürme maliyetleri ve stokların mamul getirilmesi için katlanılmak zorunda kalınan diğer maliyetlerden oluşur

UMS 2 Stoklar Standardına göre stoklar, maliyet ve net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile değerlendirilir. Net gerçekleşebilir değer; işin normal seyri içinde tahmin edilen satış fiyatından değişken satış giderlerinin düşülmesi ile bulunan tutardır.

UMS 2 Stoklar Standardına göre stokların maliyeti;

- a. Fiili Maliyet Yöntemi,
- b. İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi (FİFO)
- c. Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi kullanılmak suretiyle hesaplanır.

Standarda göre normal koşullarda birbiri ile ikame edilemeyen stoklar ile özel projeler için üretilen veya satın alınan mal veya hizmetlerin maliyeti için “Fiili Maliyet Yöntemi”; bunla rında dışında kalan stokların maliyeti için ise “Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi” ya da “İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi (FİFO)” kullanılabilir.

Standartta, daha önceden stok değerlemesi açısından kullanımına imkân tanınan son giren ilk çıkar (LIFO) yönteminin, standardın 1 Ocak 2005 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren versiyonunda, stok akışlarının sunumu açısından güvenilir bulunmaması nedeniyle kullanımının yasaklanmasına karar verilmiştir.

a. Fiili Maliyet Yöntemi,

Normal şartlarda birbirleri ile ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen veya satın alınan mal veya hizmetlerin maliyeti, her bir varlığa ilişkin özel maliyeti dikkate alınarak belirlenir. Bu yöntemin, belirli bir proje için ayrılan stoklara ilişkin olarak, bu stokların satın alınmış veya üretilmiş olmasına bakılmaksızın kullanılması uygundur.

Ancak uygulamada bu yöntem nadiren kullanılır. Çünkü stok miktarı çok yüksek miktarlarda olduğundan tüm stokların gerçek maliyetinin belirlenmesi imkânsızdır.

Gerçek parti maliyeti yöntemi genellikle büyük tip stoklar için uygulama alanı bulan bir yöntemdir. Bu yöntemde her bir stokun hangi fiyattan alındığı rahatlıkla tespit edilebilmektedir. Dolayısıyla dönem sonunda kalan veya elden çıkarılan stokların hangi fiyat- lı alıştan yapıldığı kolayca saptanabilmektedir.

b. İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi (FİFO)

Bu yöntemde ilk satın alınan veya üretilen stok kaleminin ilk satıldığı ve dönem sonunda stokta kalan kalemlerin en son satın alınanlar veya üretilenlerden olduğu varsayılır

Başka bir ifade ile satış işlemi gerçekleştiğinde işletmeye en önce giren stok kalemlerinden çıkış yapılacağından; dönem sonunda kalan stoklar, en son girişi yapılan stok kalemlerinin fiyatları üzerinden değerlendirilmektedir

Sürekli fiyat artışlarının yaşandığı bir ortamda bu yöntemin uygulanması ile elden çıkarılan stokların maliyeti düşük, dönem sonunda elde kalan stokların maliyeti ise yüksek olacaktır

Bu yöntem özellikle çabuk bozulan gıdalarda veya modası hızlı geçen ürünlerde fiziksel stok hareketlerini en iyi yansıtan yöntemdir.

c. Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi

Bu yöntemde, her bir stok kaleminin maliyeti, dönem başındaki benzer varlıkların ağırlıklı ortalama maliyeti ile dönem içinde satın alınan veya üretilen benzer varlıkların maliyetinin ağırlıklı ortalamasının alınması suretiyle hesaplanır. Ortalama, işletmenin iş akışına bağlı olarak, periyodik baz da (dönem sonu ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi) veya her bir ek alım/üretim sonrasında (hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi) hesaplanabilir.

Ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi, hesaplanma zamanına göre iki şekilde uygulanmaktadır. Bazı işletmeler ortalamalarını maliyet dönemi sonunda

hesaplamaktadır. Dönem sonu ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi olarak anılan bu yöntemde stok maliyeti, dönem başı stoklar ile dönem içinde değişik partilerde giren stokların toplam maliyetinin, toplam maliyete konu olan toplam stok miktarına bölünmesi ile bulunur.

Yalnızca dönem sonunda değil her bir stok girişinde farklı bir ortalama fiyata ulaşılması ise hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi ile mümkündür. Yeni stok girdiğinde yeni stokun tutarına eldeki stokların tutarı eklenir, bulunacak rakam formülün payını oluşturmaktadır. Bu tutara; yeni stok miktarı ve eldeki stok miktarının toplam rakamı bölünür.

Ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi, özellikle fiyat dalgalanmalarının görüldüğü durumlarda farklı tarihlerde edinilmiş olan malları ortalama bir değer üzerinden değerlediğinden, adil ve güvenilir bir yöntem olarak görülmektedir.

UMS 7. Nakit Akış Tabloları

Bu standardın amacı, işletme, yatırım ve finansman faaliyetlerinden dönem boyunca elde edilen nakit akışlarını sınıflandıran nakit akış tablosu vasıtasıyla, bir işletmenin nakit ve nakit benzerlerindeki tarihi değişikliklere ilişkin bilgi sağlamaktır.

UMS 7, bir işletmenin nakit ve nakit benzerlerindeki tarihsel değişimler hakkındaki bilgilerin nakit akış tablolarının kullanılması suretiyle sağlanmasını gerektirir. Nakit akış tablosu, dönem içindeki nakit akışlarını aşağıdaki şekilde sınıflandırır:

- İşletme Faaliyetleri
- Yatırım Faaliyetleri,
- Finansman Faaliyetleri.

Nakit Akış Tablosunun Sunumu

Doğru Sunum Yöntemi

Nakit akış tabloları, döneme ilişkin nakit akışlarını aşağıdakilere göre sınıflandırarak raporlamalıdır:

- İşletme Faaliyetleri
- Yatırım Faaliyetleri,
- Finansman Faaliyetleri.

Bir işletme nakit akışlarını iş konusuna en uygun olan şekilde sunmalıdır. Faaliyet bazında sınıflandırma kullanıcılara bu tür faaliyetlerin işletmenin finansal durumuna ve nakit akışlarına olan etkisini değerlendirebilmeleri için gereken bilgiyi

sağlar. Tek bir işlem farklı bir şekilde sınıflandırılan nakit akışlarını içerebilir. Örneğin, bir kredinin nakit geri ödemesinin hem faiz hem de anaparayı kapsadığı durumda, faiz işletme faaliyeti olarak sınıflandırılırken anapara finansman faaliyeti olarak sınıflandırılabilir.

İşletme faaliyetlerinden doğan nakit akışları, işletmenin faaliyetlerinin, iş sahasını genişletebilmesi (yatırım) ve borçlarını geri ödeyebilmesi (finansman) gibi diğer faaliyetlerinde kullanılmak üzere nakit akışı yaratıp yaratamayacağını gösterir. Bu nakit akışları esasen işletmenin ana gelir getiren faaliyetlerinden (örneğin şeker kamışından elde edilen şekerin; üretim maliyetleri ve satışından elde edilen hasılat) elde edilir. Bu nedenle, genellikle net karın veya zararın belirlenmesinde yer alan işlem ve diğer olaylardan kaynaklanır.

Yatırım faaliyetlerinden doğan nakit akışları, gelecekte gelir ve nakit akışı sağlamak amacıyla yönelik olarak kaynaklarda yapılan harcamaları gösterir.

Nakit Akışların Raporlanması

Dolaysız Yöntem ve Dolaylı Yöntem

İşletmelerin işletme faaliyetlerine ilişkin nakit akışlarını dolaysız yöntemle göre raporlamaları teşvik edilmekle birlikte uygulamada dolaylı yöntem daha yaygın olarak kullanılmaktadır.

Dolaysız Yöntem, brüt nakit girişlerinin ve brüt nakit çıkışlarının ana gruplarının belirtildiği bir raporlama yöntemidir.

Dolaylı yöntem, net kar veya zararın aşağıdaki kalemlerin etkilerine göre düzeltildiği bir raporlama yöntemidir.

UMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar

Muhasebe politikalarının seçilmesine ve değiştirilmesine ilişkin kriterleri belirleyen ve muhasebe politikalarında ve tahminlerinde meydana gelen değişikliklerin ve hataların düzeltilmesine ilişkin muhasebeleştirme ve açıklama esaslarını düzenleyen standarttır.

Muhasebe Politikaları: Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan ilke ve esaslar

Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklik: Bir varlık veya yabancı kaynağın defter değerinin veya bunların cari durumunun saptanmasından ve gelecekte beklenen

fayda ve yükümlülüklerinin değerlendirilmesinden kaynaklanan, dönemsel kullanım tutarının değişimi nedeni ile yapılması gereken düzeltmelerdir.

Geçmiş Dönem Hataları: işletmenin bir veya daha önceki finansal tablolarında, güvenilir bilgiyi kullanmaması veya yanlış kullanması sonucu oluşan hatalardır.

Geriye Dönük Yeniden Düzenleme: Geçmiş dönem hatalarının düzeltilerek, düzeltilmiş tutarların finansal tablolarda hiç hata olmamış gibi yer alması, ölçülmesi ve açıklanması

UMS 10 Bilanço Tarihiinden Sonra Ortaya Çıkan Hususlar

Bilanço Tarihiinden Sonraki Olay: Bilanço tarihi ile finansal tabloların yayımı için onaylandığı tarih arasında işletme lehine veya aleyhine ortaya çıkan olaylardır.

Düzeltilme Gerektiren Olaylar: Bilanço tarihinde ilgili olayların var olduğuna ilişkin kanıtlar olmasıdır.

Düzeltilme gerektirmeyen Olaylar: Bilanço tarihinden sonra ortaya çıktığına ilişkin kanıtlar olması.

UMS 11 İnşaat Sözleşmeleri

İNşaat sözleşmesi: Bir varlığın veya tasarım inşası olarak yapılan özel bir sözleşmedir.

Sabit Fiyatlı Sözleşme: Yüklenicinin sabit bir sözleşme fiyatını veya üretim birimi başına sabit bir tutarı kabul ettiği ancak belli koşullarda maliyet güncelleştirmesine (eskalasyon) konu olan inşaat sözleşmesidir.

Maliyet artı kar sözleşmesi: Yükleniciye kabul edilebilir maliyetlerin belli bir yüzdesi veya sabit bir tutar eklenerek ödeme yapılan sözleşmedir.

UMS 12 Vergilendirme

Gelir vergilerinin muhasebeleştirilmesini düzenlemektir. Gelir vergilerinin muhasebeleştirilmesindeki en önemli konu cari ve ilerideki dönemlerde vergisel sonuçların belirlenmesidir. Ertelenmiş vergi ve Kurumlar vergisi bu standardın kapsamına girmektedir.

Cari dönemde vergiye tabi olmamakla beraber ileri ki dönemlerde vergiye tabi olabilecek gelirlerle (alım satım amaçlı olanlar, vadeye bağlı gelir amaçlı olanlar hariç finansal varlık değer artış gelirleri vb.); cari dönemde indirimi kabul edilmeyen ancak gelecek dönem veya dönemlerde indirilecek giderleri (Kıdem tazminatı karşılığı giderleri, ödenmeyen sosyal güvenlik kesintilerine ait giderler, şüpheli alacak karşılığı

giderleri, stok değer düşüklüğü karşılık giderleri vb.) geçici farklılıklar olarak belirlenir. İşte standardın gelir açısından Türkiye’imizdeki genel uygulamaya kıyasla getirdiği farklılık; gelecekte vergilenebilecek gelirler için ertelenmiş vergi borcunun, gelecekte indirilebilecek giderler için ertelenmiş vergi alacağının kayıtlara alınması ve finansal tablolarda gösterilmesidir.

Tanımlar

Dönem kârı/Zararı): Vergi gideri öncesi kârını (zararını) ifade eder.

Vergiye tabi kâr (mali zarar): Vergi otoriteleri tarafından konulan kurallara göre bir hesap dönemi için tespit edilen ve üzerinden vergi ödenen (vergi geri kazanımı sağlayan) kârı (zararı) ifade eder.

Vergi gideri (vergi geliri): Dönem kârının veya zararının belirlenmesinde dönem vergisi ve ertelenmiş vergi açısından dikkate alınan toplam tutarı ifade eder.

Dönem vergisi: Vergiye tabi kâr (mali zarar) açısından o döneme ait ödenecek gelir vergisini (geri kazanılacak gelir vergisini) ifade eder.

Ertelenmiş vergi borçları: Vergiye tabi geçici farklar üzerinden gelecek dönemlerde ödenecek vergi tutarı.

Ertelenmiş vergi varlıkları: İndirilebilir geçici farklar, gelecek dönemlere devreden kullanılmamış mali zararlar ve gelecek dönemlere devreden kullanılmamış vergi avantajları nedeniyle gelecek dönemlerde indirilecek vergi tutarı.

Geçici farklar: Bir varlığın veya borcun bilançodaki defter değeri ile bunların vergi açısından taşıdıkları değerler arasındaki farkları ifade eder. Geçici farklar aşağıdakilerden biri şeklinde olabilir:

(a) Vergiye tabi geçici farklar; bunlar gelecek dönemlerde faydalanma veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi kârını veya zararını belirlerken vergiye tabi tutarlar oluştururlar; ya da

(b) İndirilebilir geçici farklar; bunlar gelecek dönemlerde faydalanma veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi kârını veya zararını belirlerken vergi matrahından indirilebilir tutarlardır.

Vergi gideri (vergi geliri): Dönem vergi gideri (dönem vergi geliri) ile ertelenmiş vergi gideri (ertelenmiş vergi geliri) toplamından oluşur.

Vergiye esas değer: Bir varlığın vergiye esas değeri, işletmenin gelecekte söz konusu varlığın defter değeri tutarında sağlayacağı vergiye tabi ekonomik yarardan vergisel açıdan gider olarak indirilebilecek olan tutarı ifade eder. Eğer ilerideki

ekonomik faydalar vergiye tabi olmayacaksa, anılan varlığın vergiye esas değeri defter değerine eşittir.

Ertelenmiş verginin doğması

Geçici ve Sürekli Farklar

Vergi değeri ile muhasebe değeri arasındaki farklılıklar, sürekli ve geçici olarak ayrılmaktadır.

Sürekli farklar, Türkiye’imizde vergi kanunlarına göre hiçbir zaman indirimi kabul edilmeyen giderlerden ve vergi istisnası içeren gelirlerden kaynaklanır. Bu farklar hiçbir zaman ortadan kalkmayacağı için ertelenmiş vergi etkisi doğurmaz.

Ertelenmiş verginin hesaplanması geçici farklar üzerinden olacaktır.

Sürekli farklara neden olan giderler

- Vergi cezaları ve zamları,
- Trafik cezaları ve zamları,
- 6183 sayılı kanuna uygun şekilde ödenen ceza ve tazminatlar,
- Binek otolarına ait Motorlu Taşıt Vergisi,
- Ödenmeyen SSK Primleri,
- Yasal Sınırları aşan bağış ve yardımlar

Sürekli farklara neden olan gelirler

- İştirakler temettü gelirleri,
- Yurtdışı inşaat onarma, montaj ve teknik hizmet karşılıkları,
- Uluslararası anlaşmalarda yer alan kurumlar vergisine ilişkin istisnalar,
- Serbest bölge kazançları,
- Teknoloji geliştirme bölgelerinde yazılım ve ar-ge giderleri,
- Risk sermayesi ve gayrimenkul yatırım fonları ve ortaklıkları kazançları

Ticari bilançoya kaydedilen ancak cari dönemde ve sonraki dönemlerde vergi mevzuatı açısından kabul edilmeyen nitelikteki vergi giderleri ve vergilendirilmeyen gelirlerden oluşan sürekli farklar hiçbir zaman ortadan kalkmayacağı için ertelenmiş vergi etkisi doğurmaz.

Geçici farklara neden olan giderler

- Kıdem tazminatı karşılığı giderleri,
- Diğer borç ve gider karşılığı giderleri,
- Alınan çekler reeskont giderleri,
- Vadesiz alacak reeskont giderleri,

- Fazla ayrılan veya geçmiş dönemlere ilişkin ayrılan amortisman giderleri,
- Alış bedelinin altında bir değerle değerlendirilmiş hisse senetleri nedeniyle gider yazılan tutarlar,
- Kanunen indirilmesi mümkün olmayan aktif hesap karşılık giderleri

Bu giderlerin kaydı vergi değerlerine göre aktiflerin değerini azaltır veya pasifin değerini arttırmırlar. Bu giderler vergi hesaplanıp, vergi matrahına eklendikleri için vergisi peşin ödenmiş olur. İlerideki bir tarihte ortadan kalktıkları zaman matrahtan indirileceklerdir. Matraha eklendikleri zaman ertelenmiş vergi varlığı doğarken, matrahtan indirildikleri zaman ortadan kalkarlar.

Geçici farklılara neden olan gelirler

- Hisse senetleri değer artış kazançları,
- Verilen çekler reeskont gelirleri,
- Vadesiz borçlar reeskont gelirleri,
- Vergi yasalarına göre maliyet bedelinin üzerinde bir değerle değerlendirilen varlıklar (devlet tahvili, hazine bonoları hariç)

Bu gelirler hesaba girdiklerinde aktiflerde vergi yasalarına göre artış yaratırlar. Pasiflerde ise vergi yasalarına göre azalış yaratırlar. Vergi matrahından indirildiklerinde Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü doğururlar. İzleyen dönemlerde vergi matrahına eklendiklerinde bu yükümlülük ortadan kalkar.

O halde ertelenen vergi varlığı ve ertelenen vergi yükümlülüğü çoğu kez, bilançoda yer alan kalemlerin vergi değeri ile muhasebe değeri arasında farklılaşmadan doğmaktadır. Ancak bu farklılaşma sürekli değil, geçici bir farklılaşmadır. Farklılaşma neticesinde ileride farklılık ortadan kalkarken, vergi avantajı veya daha az bir vergi ödenmesi gerekiyor ise, Ertelenmiş Vergi varlığı, aksi takdirde daha fazla vergi ödenmesine neden oluyor ise Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü vardır.

Ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğünün doğuş nedenleri aşağıdaki tabloda özetlenmektedir.

Durum	Farkın Niteliği	Sonuç
Aktiflerde		
Vergi değeri > Muhasebe Değeri	İndirilebilir geçici fark	Ertelenmiş vergi varlığı
Vergi değeri < Muhasebe değeri	Vergilendirilebilir geçici Fark	Ertelenmiş vergi yükümlülüğü
Pasiflerde		
Vergi değeri > Muhasebe değeri	Vergilendirilebilir geçici Fark	Ertelenmiş vergi yükümlülüğü
Vergi Değeri < Muhasebe Değeri	İndirilebilir geçici fark	Ertelenmiş vergi varlığı

Ancak ertelenmiş vergi varlığı yaratan durumlar sadece bilançoda değerlendirme açısından geçici farklar değildir. Eğer ilerideki bir tarihte vergi tasarrufu sağlayacak bir olay meydana gelmiş ise, bu olayın meydana geldiği dönemde ileride sağlanacak vergi tasarrufu bir ertelenmiş vergi alacağı olarak kayda alınır. Örneğin herhangi bir hesap döneminde mali zarar var ise bu zarar ileriye taşınarak kazanılacak karlardan düşülme olasılığı yüksekse bu durumda yine ertelenmiş vergi varlığı olarak kayda alınır.

Ertelenen Verginin Hesaplanması:

Ertelenmiş vergiler hesaplanırken, bilanço tarihindeki geçerli vergi oranı esas alınır. Ertelenmiş verginin hesaplanması sonucunda ertelenen vergi yükümlülüğü veya ertelenen vergi alacağı oluşur. Hesaplama aşağıdaki sıra takip edilir.

- 1-Bilanço tarihi itibarıyla tüm geçici farklar tespit edilir.
- 2-Vergilendirilebilir geçici farklar ve vergiden indirilebilir geçici farklar ayırt edilir.
- 3-Ayıt edilen farkların artı eksi farkları toplandıktan sonra, bilanço tarihi itibarıyla geçerli vergi oranı ile çarpılarak ertelenen vergi alacağı veya ertelenen vergi yükümlülüğü saptanır.

Net geçici farklar, aktif farkları toplamı ile pasif farkları arasındaki farktır.

(+) Aktif farkları toplamı

(-) Pasif farkları toplamı

= Net geçici farklar

Aktif farkları toplamının pasif farkları toplamını aşması halinde ertelenen vergi yükümlülüğü oluşur. Çünkü cari dönemde vergi avantajı elde edebilmek için gelecek dönemlere ertelenebilecek indirimlerden cari dönemde yararlanılmakta ve bu yüzden sonraki dönemlere, mali tablolarda raporlanan kar açısından bir vergi yükümlülüğü devretmektedir.

UMS 16. Maddi Duran Varlıklar

Bu standardın amacı finansal tablo kullanıcılarının işletmenin maddi duran varlıklarındaki yatırımını ve bu yatırımdaki değişimleri belirleyebilmelerini sağlayan işlemleri düzenlemektir.

Tanımlar

Bu standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir;

Defter değeri: Bir varlığın birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra finansal tablolara yansıtıldığı tutarıdır.

Maliyet: Bir varlığın elde edilmesinde veya inşaatında ödenen nakit veya nakit benzerlerini veya verilen diğer bedellerin gerçeğe uygun değerini veya belli durumlarda, (diğer UFRS'lerin özel hükümleri uyarınca) ilk muhasebeleştirme sırasında ilgili varlığa atfedilen bedeli ifade eder.

Amortisman tabi tutar: Bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değerinin düşülmesiyle bulunan tutarı ifade eder.

Amortisman: Bir varlığın amortisman tabi tutarının, yararlı ömür süresince sistematik olarak dağıtılmasını ifade eder.

İşletmeye özgü değer: Bir işletmenin bir varlığın devamlı kullanımından ve yararlı ömrünün sonunda elden çıkarıldığında elde edilmesi beklenen veya bir yükümlülüğün karşılanmasında oluşması beklenen nakit akışlarının bugünkü değerini ifade eder.

Gerçeğe uygun değer: Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.

Değer düşüklüğü zararı: Bir varlığın defter değerinin geri kazanabilir tutarını aşan kısmını ifade eder.

UMS 17. Kiralama Sözleşmeleri

Bu Standardın amacı; gerçekleştirilen kiralama işlemlerine ilişkin olarak kiracı ve kiraya veren tarafından uygulanması gereken muhasebe politikalarını ve yapılacak açıklamaları belirlemektir.

Kapsam

Bu Standart, aşağıda yer alanlar hariç olmak üzere her çeşit kiralama işleminin muhasebeleştirilmesinde kullanılır:

- (a) Maden, petrol, doğalgaz ve benzeri yeniden teşekkülü mümkün olmayan kaynakların araştırılması ve kullanılmasına ilişkin kiralama işlemleri ve
- (b) Sinema filmleri, videokasetler, oyunlar, el yazıları, patentler ve telif hakları gibi hak ve ürünlerin lisans anlaşmaları.

Bu Standart aşağıda yer alan varlıkların ölçülmesinde kullanılmaz:

- (a) Kiracıları tarafından yatırım amaçlı olarak elde tutulan
- (b) Kiraya verenlerin faaliyet kiralaması çerçevesinde kiraya verdikleri yatırım amaçlı gayrimenkuller
- (c) Kiracıları tarafından finansal kiralama çerçevesinde elde tutulan canlı varlıklar
- (d) Kiraya verenleri tarafından faaliyet kiralaması çerçevesinde kiraya verilen canlı varlıklar

Bu standart, kiralama sözleşmesine konu varlıkların kullanımını ve bakımıyla ilgili önemli hizmetlerin kiraya verenden talep edilebildiği sözleşmeler de dahil olmak üzere, bu varlıkların kullanım hakkının kiracıya aktarıldığı sözleşmelere uygulanır. Bu Standart, sözleşme taraflarından birinin diğerine sözleşme konusu varlığın kullanım hakkını aktarmadığı hizmet sözleşmelerine uygulanmaz.

Kiralama: Kiraya verenin bir varlığın kullanım hakkını, bir ödeme veya ödeme planı karşılığında, taraflarca kararlaştırılmış bir zaman süresince kiracıya devrettiği sözleşmedir.

Finansal Kiralama: Bir varlığın mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan her türlü risk ve yararın devredildiği sözleşmedir.

Kazanılmamış Finansman geliri: Brüt kiralama yatırımı ile net kiralama yatırımı arasındaki farktır

Net kiralama yatırımı: Kiralama işlemleri standardına göre, brüt kiralama yatırımının, kiralama işleminde zımnen yer alan faiz oranında iskonto edilen kısmı

Brüt Kiralama Yatırımı: kiraya veren tarafından finansal kiralama çerçevesinde elde edilmesi mümkün asgari kira ödemeleri ve kiraya verene ait olacak garanti edilmemiş kalıntı değer toplamı

Kiralama Süresinin Başlangıcı: Kiracının kiralamış olduğu varlığı Kullanma hakkını kazandığı tarihtir.

Yararlı Ekonomik Ömür; Bir varlığın bir veya daha fazla kullanıcı tarafından ekonomik olarak kullanılacağı tahmin edilen süreyi veya bir ya da daha fazla kullanıcı tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade eder

Koşullu Kira: Kira ödemelerinin tutar olarak sabitlenmemiş ve kiralanan varlığı elde bulundurma süresi dışındaki nedenlerle değişen kısmıdır. Örneğin: Faaliyet Kiralaması Koşullu Kiralamadır.

UMS 18. Hasılat

Gelir; Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve, hesap dönemi boyunca, sermayedarların katkılarıyla ilgili olanlar dışındaki nakit girişleri veya varlıklardaki artışlar veya borçlardaki azalışlar olarak özkaynaklarda artışa neden olan ekonomik faydalardaki artışlar olarak tanımlanmıştır. Gelirin tanımı hasılatın ve kazancın ikisini birden içerir. Hasılat işletmenin olağan faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan gelirdir ve satışlar, ücretler, faiz, temettü ve isim hakları gibi çeşitli adlar taşır. Bu Standardın amacı; belirli tipteki işlemlerden ve olaylardan elde edilen hasılat ile ilgili muhasebe işlemlerini açıklamaktır.

Hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin ilk konu, hasılatın ne zaman muhasebeleştirileceğinin belirlenmesidir. Hasılat; gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye girmelerinin olası oldukları ve söz konusu faydalar güvenilir olarak ölçülebildikleri durumlarda muhasebeleştirilir. Bu Standart, söz konusu kriterlerin karşılandığı ve neticesinde hasılatın muhasebeleştirildiği durumları açıklar. Ayrıca, bu Standart söz konusu kriterlerin uygulamasına ilişkin uygulamalı rehberlik sağlar.

UMS 19. Personele Sağlanan Faydalar

Bu standardın amacı çalışanlara sağlanan faydaların muhasebeleştirilmesi ve açıklanmasına esasları belirlemektedir.

Çalışanlara Sağlanan Faydalar: Çalışanlar tarafından sunulan hizmetler karşılığında işletme tarafından sağlanan her türlü bedeldir.

İşten ayrılma sonrasında fayda sağlayan planlar: ; Bir işletmenin bir veya birden fazla çalışanı için sağladığı, çalışma dönemi sonrasında ilişkin faydalara ait resmi veya gayri resmi düzenlemelerdir.

Giydirilmiş personel sosyal hakları: Gelecekteki istihdam edilmeye bağlı olmayan, çalışanlara sağlanan faydalardır.

İşten Çıkarma Tazminatları: Normal emeklilik tarihinden önce işveren kararı ile çalışanın işine son verilmesi ve çalışanın gönüllü olarak, söz konusu faydalar karşılığında işten ayrılmaya karar vermesi sonucunda ödenebilir duruma gelen faydalardır.

Cari Hizmet Maliyeti: Cari dönemde çalışan tarafından sunulan hizmet sonucunda, tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinde meydana gelen artışa denir.

Tanımlanmış Katkı Planları: Bir işletmenin ayrı bir işletmeye sabit bir katkı payı ödediği plan

Plan Varlıkları Yatırım Getirisi: plan varlıklarından kaynaklanan faiz temettü ve söz konusu yatırımlara ilişkin gerçekleşmiş ve gerçekleşmemiş kazanç.

UMS 20 Devlet Hibelerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarına İlişkin Açıklamalar

Devlet Teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve bunlara ilişkin açıklamalar diğer şekillerdeki yardımlar bu standardın amacını oluşturur.

Devlet Yardımı: Belirli koşulları yerine getiren bir işletme veya işletmeler grubuna bir ekonomik fayda sağlamak üzere devlet tarafından yapılan faaliyetlerdir.

Devlet Teşvikleri: İşletmenin faaliyet konuları ile ilgili belirli koşulların geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi karşılığında işletmeye kaynak transferi şeklindeki devlet yardımlarıdır.

Varlıklara ilişkin teşvikler: Teşvike hak kazanan işletme tarafından duran varlık satın almanın, inşa etmenin veya edinmenin ilk koşul olduğu devlet teşvikleridir.

Gelire ilişkin teşvikler: Varlıklara ilişkin teşvikler dışında kalan devlet teşvikleridir.

UMS 21. Yabancı Para Kurlarındaki Değişikliklerin Etkileri

Bu standardın amacı

Bir işletme; yabancı para birimlerinde işlemler yapmak ya da yurtdışında işletmeye sahip olmak suretiyle yabancı faaliyetlerde bulunabilir. Ayrıca, bir işletme

finansal tablolarını bir yabancı para biriminde sunabilir. Bu Standardın amacı, yabancı para işlemlerin ve yurtdışındaki işletmelerin finansal tablolara nasıl dahil edileceğini ve finansal tablolarda kullanılan para birimine nasıl çevrileceğini düzenlemektir.

Hangi döviz kuru/kurlarının kullanılacağı ve döviz kurlarındaki değişimin finansal tablolar üzerindeki etkilerinin nasıl raporlanacağı bu standardın temel konularıdır.

Bu Standart aşağıdaki durumlarda uygulanır:

- TFRS 9 Finansal Araçların kapsamına giren türev işlemler ve bakiyeler hariç olmak üzere, yabancı para işlemlerinin ve bakiyelerin muhasebeleştirilmesinde,
- İşletmenin finansal tablolarına konsolidasyon ya da öz kaynak yöntemi uygulanarak dâhil edilen yurtdışındaki işletmelerin faaliyet sonuçlarının ve finansal durumunun raporlama para birimine çevrilmesinde ve
- İşletmenin faaliyet sonuçlarının ve finansal durumunun finansal tablolarda kullanılan para birimine çevrilmesinde.
- TFRS 9 birçok yabancı para türevine uygulandığından, söz konusu türev ürünler bu Standardın kapsamı dışındadır. Bununla birlikte; TFRS 9'un kapsamında olmayan yabancı para türevleri (örneğin diğer sözleşmelerde saklı yabancı para türevleri) bu Standardın kapsamındadır. Ayrıca bu Standart, bir işletmenin türev ürünlerine ilişkin tutarları ağırlıkla kullanılan para biriminden sunum para birimine çevirirken de uygulanır.
- Bu Standart, yurtdışı işletmedeki net yatırım riskinden korunma da dâhil olmak üzere, yabancı para cinsinden kalemlere ilişkin korunma muhasebesine uygulanmaz. Korunma muhasebesi için TFRS 9 uygulanır.
- Bu Standart, bir işletmenin finansal tablolarının bir yabancı para biriminde sunulmasında uygulanır ve sonucunda ortaya çıkan finansal tabloların Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na uygunluğuna yönelik gerekli koşulları belirler. Finansal bilgilerin yabancı paraya çevrimlerinde bu koşulların sağlanmadığı durumlara ilişkin olarak açıklanacak hususlar bu Standartta düzenlenmiştir.
- Bu Standart, yabancı para işlemlerden kaynaklanan nakit akışlarının Nakit Akış Tablosundaki sunumunda ya da yurtdışındaki işletmenin nakit akışlarının çevriminde uygulanmaz.

UMS 23. Borçlanma Maliyetleri

İşletmeler, borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde bu Standardı uygularlar.

Borç olarak sınıflandırılmayan, imtiyazlı hisseler dahil, özkaynakların gerçekleşen veya tahmini maliyetleri ile ilgili konular bu Standardın kapsamında değildir.

İşletmelerce aşağıdaki varlıkların elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri ile ilgili olarak bu Standardın uygulanması gerekli değildir:

Borçlanma maliyetleri: Bir işletme tarafından yapılan borçlanmalarla ilgili olarak katlanılan faiz ve diğer giderlerdir.

Özellikli varlıklar: Amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklardır.

İşletmelerce, bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri, ilgili özellikli varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilir. İşletmeler, diğer borçlanma maliyetlerini oluştukları dönemde gider olarak muhasebeleştirirler.

Bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri ilgili varlığın maliyetine dahil edilir. Bu tür borçlanma maliyetleri, güvenilir bir biçimde ölçülebilmeleri ve işletmeye gelecekte ekonomik fayda sağlamalarının muhtemel olması durumunda, özellikli varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilir. Bir işletmenin “TMS 29: Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama” Standardını uygulaması durumunda; borçlanma maliyetlerinin aynı dönem boyunca enflasyonun etkisine isabet eden kısmı, TMS 29’ un 21 inci Paragrafı çerçevesinde gider olarak muhasebeleştirilir.

UMS 24. İlişkili Taraflar İle İlgili Açıklamalar

Bu Standardın amacı; işletmenin finansal durumu ile kâr veya zararının, ilişkili tarafların mevcudiyetinden, söz konusu taraflarla gerçekleştirilen işlemlerden ve işletme ile ilişkili tarafları arasındaki taahhütler dahil olmak üzere, mevcut bakiyelerden etkilenebileceği olasılığına dikkat çekmek için gerekli olan açıklamaların, işletmenin finansal tablolarında yer almasını sağlamaktır.

Bu Standart,

- İlişkili taraflarla olan ilişki ve işlemlerin belirlenmesinde;

- İşletme ile ilişkili tarafları arasındaki taahhütler dahil olmak üzere, mevcut bakiyelerin belirlenmesinde;
- (c) (a) ve (b) maddelerinde yer alan kalemlerin açıklanmasının gerekli olduğu koşulların belirlenmesinde ve
- Söz konusu kalemlere ilişkin olarak yapılacak açıklamaların tespit edilmesinde uygulanır.

Bu Standart, ilişkili taraflarla olan ilişki ve işlemler ile taahhütler dâhil olmak üzere, mevcut bakiyelerin; bir ana ortaklığın veya yatırım yapılan işletme üzerinde ortak kontrolü ya da önemli etkisi bulunan bir yatırımcı işletmenin “TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar” veya “TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar” uyarınca sunduğu konsolide ve bireysel finansal tablolarında açıklanmasını gerektirir. Bununla birlikte bu Standart ayrı finansal tablolara da uygulanır.

Bir grup içindeki diğer işletmelerle yapılan ilişkili taraf işlemleri ve mevcut bakiyeler, işletmenin finansal tablolarında açıklanır. Grup içi ilişkili taraf işlemleri ve mevcut bakiyeler, yatırım işletmesi ile yatırım işletmesinin gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçülen bağlı ortaklığı arasındakiler hariç olmak üzere, ilgili grubun konsolide finansal tablolarının hazırlanması sırasında elimine edilir.

İlişkili taraf: Finansal tablolarını hazırlayan işletmeyle ilişkili olan kişi veya İletmedir.

İlişkili tarafla yapılan işlem: Raporlayan işletme ile ilişkili bir taraf arasında kaynakların, hizmetlerin ya da yükümlülüklerin, bir bedel karşılığı olup olmadığına bakılmaksızın transferidir.

Bir bireyin yakın aile üyeleri: İşletme ile ilgili işlemler üzerinde etkisi olması ya da işlemlerden etkilenmesi beklenen aile bireyleridir ve aşağıda belirtilenler bireyin yakın aile üyesi kapsamında yer alır:

- (a) Bireyin eş ve çocukları,
- (b) Bireyin eşinin çocukları ve
- (c) Bireyin ya da bireyin eşinin bakmakla yükümlü olduğu kişiler

Kilit yönetici personel: İşletmenin, (idari ya da diğer) herhangi bir yöneticisi de dahil olmak üzere, faaliyetlerini plânlama, yönetme ve kontrol etme yetki ve sorumluluğuna doğrudan veya dolaylı olarak sahip olan kişilerdir.

UMS 26. Emeklilik Fayda Planlarına İlişkin Muhasebeleştirme ve Finansal Raporlama

Bu standart emeklilik fayda planlarına ilişkin finansal tabloların hazırlandığı durumlarda finansal tablolara uygulanır.

UMS 27. Konsolide Mali Tablolar ve Bağlı Ortaklıkların Muhasebeleştirilmesi

Bu Standart, bir ana ortaklığın kontrolü altında bulunan bir grup işletmenin konsolide finansal tablolarının hazırlanmasına ve sunumuna ilişkin esasları belirler.

Ayrıca; bu Standart, herhangi bir işletmenin yerel mevzuat gereği ya da kendi isteği ile bireysel finansal tablo düzenlemesi söz konusu olduğunda; bağlı ortaklıklardaki, iştiraklerdeki ve müştereken kontrol edilen işletmelerdeki yatırımların muhasebeleştirilmesinde de uygulanır.

Konsolide finansal tablolar: Bir grubun finansal tablolarının tek bir işletme gibi sunulduğu finansal tablolardır.

Kontrol: Bir işletmenin faaliyetlerinden fayda sağlamak amacıyla, söz konusu işletmenin finansal ve faaliyet politikalarını yönetme gücüdür.

Grup: Bir ana ortaklık ve onun tüm bağlı ortaklıklardır.

Kontrol gücü olmayan pay (Azınlık payı): bağlı ortaklığın doğrudan ya da dolaylı olarak ana ortaklığa ait olmayan özkaynağıdır

Ana ortaklık: Bir veya daha fazla bağlı ortaklığı bulunan işletmedir.

Bağlı ortaklık: Adi ortaklıklar gibi tüzel kişiliği olmayan işletmeler de dahil olmak üzere, başka işletme (ana ortaklık olarak bilinen) tarafından kontrol edilen işletmelerdir.

Konsolide Finansal tablo hazırlama yükümlülüğü bulunan bir ana ortaklık, bağlı ortaklıklarını konsolide ettiği konsolide finansal tablolarını bu Standarda uygun olarak sunmak zorundadır.

Konsolide finansal tablolar ana ortaklığın tüm bağlı ortaklıklarını kapsar.

Ana ortaklığın doğrudan veya bağlı ortaklıkları vasıtasıyla dolaylı olarak bir şirketteki oy haklarının yarısından fazlasını kontrol etmesi durumunda, aksini kanıtlayan açık deliller olmadıkça, kontrolün var olduğu kabul edilir. Aşağıdaki şartlardan birinin varlığı halinde, ana ortaklık bir şirketteki oy haklarından yarısına veya daha azına sahip olsa da, kontrolün var olduğu kabul edilir.

Konsolidasyon işlemleri

Konsolide finansal tabloların hazırlanmasında; ana ortaklık ve bağlı ortaklıkların tüm varlık, yabancı kaynak ve öz kaynakları, gelir ve gider kalemleri satır satır toplanarak birleştirilir. Konsolide finansal tabloların grupla ilgili finansal bilgileri tek bir ekonomik işletmeye aitmiş gibi gösterebilmesi için daha sonra aşağıdaki işlemler uygulanır:

Ana ortaklığın her bir bağlı ortaklıktaki yatırım tutarı ve bağlı ortaklıkların öz kaynaklarından ana ortaklığın payına isabet eden tutarlar elimine edilir.

Konsolide edilen bağlı ortaklığın dönem kar veya zararından kontrol gücü olmayan paylara (azınlık paylarına) isabet eden tutarlar belirlenir.

Potansiyel oy haklarının mevcut olduğu durumlarda, kar veya zarar ya da öz kaynaklardaki değişimle ilgili olarak ana ortaklığa ve kontrol gücü olmayan paylara (azınlık paylarına) isabet eden tutarlar belirlenirken; mevcut sahiplik durumu dikkate alınır, potansiyel oy haklarının muhtemel kullanımı veya dönüştürülmesi gibi durumlar bu hesaplama dahil edilmez.

Grup içi bakiyeler, işlemler, gelir ve giderler tamamen elimine edilir.

Gelir, gider ve temettüer dahil olmak üzere, grup içi bakiyeler ve işlemler tamamen elimine edilir.

Grup içi işlemler nedeniyle oluşan, stoklar ve maddi duran varlıklar gibi varlıkların maliyetine dahil edilen kar ve zararlar tamamen elimine edilir. Grup içi zararlar, varlıklarda konsolide finansal tablolara yansıtılması gereken bir değer düşüklüğünün oluştuğunu gösterebilir. Grup içi işlemlerden kaynaklanan kar ve zararların elimine edilmesi sırasında ortaya çıkan geçici farklara ilişkin olarak TMS 12 “Gelir Vergileri” Standardı hükümleri uygulanır.

Konsolide finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan ana ortaklık ve bağlı ortaklığının finansal tabloları aynı tarih itibariyle hazırlanmış olmalıdır. Ana ortaklık ve bağlı ortaklığın raporlama tarihlerinin farklı olması durumunda, uygulanmasının mümkün olmadığı durumlar hariç olmak üzere, bağlı ortaklık konsolidasyon amacıyla ana ortaklığın finansal tabloları ile aynı tarihli ilave finansal tablolar hazırlar.

Konsolide finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan bağlı ortaklık finansal tablolarının ana ortaklık finansal tablolarından farklı tarihli olması durumunda, iki tarih arasında geçen süre zarfında gerçekleşen önemli işlem ve olaylar ilgili finansal tablolara yansıtılır. Her durumda, ana ortaklık ile bağlı ortaklığın raporlama tarihleri arasındaki

fark üç aydan fazla olamaz. Raporlama dönemlerinin uzunluğu ve raporlama tarihlerinin farklılığı dönemler itibariyle aynı olmalıdır.

Konsolide finansal tablolar, benzer işlemler ve benzer koşullardaki diğer olaylar için yeknesak muhasebe politikaları benimsenerek düzenlenir.

Konsolide finansal tablolara dahil olan şirketlerin herhangi birinin finansal tablolarının benzer işlemler ve benzer koşullardaki diğer olaylar için farklı muhasebe politikaları kullanılarak hazırlanmış olması durumunda, konsolide finansal tabloların hazırlanması sırasında ilgili şirketin finansal tablolarında gerekli düzeltmeler yapılır.

Bir bağlı ortaklığın gelir ve giderleri, elde etme tarihinden itibaren konsolide finansal tablolara dahil edilir. Söz konusu bağlı ortaklığın gelir ve giderleri, varlıkların ve borçların ana ortaklığın elde etme tarihindeki konsolide finansal tablolarına yansıtılmış değerlerine dayalı olmalıdır. Örneğin; konsolide edilmiş kapsamlı gelir tablosuna elde etme tarihinden sonra yansıtılmış amortisman giderleri, ilgili amortisman tabi varlıkların elde etme tarihindeki konsolide finansal tablolara yansıtılmış gerçeğe uygun değerlerine dayalı olmalıdır. Ana ortaklığın bağlı ortaklık üzerindeki kontrol gücünü kaybettiği tarihe kadar, bir bağlı ortaklığın gelir ve giderleri konsolide finansal tablolara dahil edilir.

Kontrol gücü olmayan paylar (azınlık payları), konsolide finansal durum tablosunda ana ortaklığın sahiplerinin öz kaynaklardaki payından ayrı olarak, öz kaynaklar içerisinde gösterilir.

Kar ya da zarar ve diğer kapsamlı gelirin her bir kısmı (bölümü), ana ortaklık hissedarlarına ve kontrol gücü olmayan paylara (azınlık paylarına) aktarılır. Söz konusu durum kontrol gücü olmayan paylarda (azınlık paylarında) ters bakiye ile sonuçlansa dahi, toplam kapsamlı gelir ana ortaklık hissedarlarına ve kontrol gücü olmayan paylara (azınlık paylarına) aktarılır.

Bir bağlı ortaklığın, öz kaynak olarak sınıflanan önemli sayıda birikimli imtiyazlı hisse senedine (kâr dağıtımında bazı hakları öncelikle kazanan imtiyazlı hisseler) sahip olduğu ve söz konusu senetler kontrol gücü olmayan paylara (azınlık paylarına) sahip ortaklar tarafından elde bulundurulduğu durumlarda; ana ortaklık söz konusu imtiyazlı hisselerin payına düşen temettülerin tutarına göre ayarlama yapmak suretiyle, temettü dağıtım tutarı açıklansın ya da açıklanmasın, kendi payına isabet eden kar veya zararı hesaplar.

Bir ana ortaklığın bağılı ortaklığındaki sahiplik oranı değişmesine karşın kontrol kaybı olmaması durumunda meydana gelen değişimler öz kaynak işlemleri olarak muhasebeleştirilir. (örneğin ortaklarla bunların ortak olmaları nedeniyle ortaya çıkan işlemler).

Böyle durumlarda, azınlık olmayanların paylarına veya kontrol gücü olan ve kontrol gücü olmayan paylara (azınlık paylarına) ait defter değerleri, bunların bağılı ortaklıkta sahip oldukları göreceli paylardaki değişimleri yansıtmak için düzeltilir. Kontrol gücü olmayan payların (azınlık paylarının) düzeltildiği tutar ile ödenen ya da alınan bedelin gerçeğe uygun değeri arasındaki fark doğrudan öz kaynakta muhasebeleştirilir ve ana ortaklığın sahiplerine aittir. (Kamu Gözetim Kurumu, 2006)

UMS 28. İştiraklerdeki Yatırımlar

Bu Standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir;

İştirak: Yatırımcı işletmenin, adi ortaklık gibi tüzel kişiliği olmayan işletmeler de dahil olmak üzere, iş ortaklığı veya bağılı ortaklık niteliğinde olmayan, ancak üzerinde önemli etkisinin bulunduğu işletmelerdir.

Konsolide finansal tablolar: Bir grubun, tek bir iktisadi işletmenin finansal tabloları gibi sunulan finansal tablolarıdır.

Kontrol: Faaliyetlerinden fayda sağlamak amacıyla bir işletmenin faaliyet ve finansal politikalarını yönetme gücünü ifade eder.

Öz kaynak yöntemi: İştirakteki yatırımın başlangıçta elde etme maliyeti ile muhasebeleştirilerek, sonrasında bu tutarın yatırım yapılan iştirakin net varlıklarında yatırımcı işletmenin payına düşen kısmı yansıtacak şekilde düzeltildiği ve böylece yatırımcı işletmenin kar veya zararının yatırım yapılan işletmenin kar veya zararından kendisine düşen payı kapsadığı muhasebeleştirme yöntemidir.

Müşterek kontrol: Bir ekonomik faaliyet üzerindeki kontrolün sözleşmeye dayalı olarak paylaşılmasıdır. Bu kontrolün, sadece ekonomik faaliyetle ilgili stratejik finansal ve faaliyetle ilgili kararların, kontrolü paylaşan tarafların (ortak girişimciler) oy birliği ile mutabakatını gerektirdiği durumlarda var olduğu kabul edilir.

Bireysel finansal tablolar: Bir ana ortaklık, bir iştirakte yatırımcı veya müştereken kontrol edilen bir işletmede ortak girişimci tarafından hazırlanan ve yatırımların, yatırım yapılan işletmenin net varlıkları ve raporlanan faaliyet sonuçları yerine, doğrudan öz kaynak payı esas alınarak hesaplandığı finansal tablolardır.

Önemli etki: Yatırım yapılan işletmenin finansal ve faaliyetle ilgili politikaların belirlenmesi kararlarına katılma gücü olup bu politikaları tek başına ya da bir başka taraf ile ortak kontrol etme gücünü ifade etmemektedir.

Bağlı ortaklık: İşletmenin, adi ortaklık gibi tüzel kişiliği olmayan işletmeler de dahil olmak üzere, (ana ortaklık olarak bilinen) başka bir işletme tarafından kontrol edilen işletmelerdir.

Öz kaynak Yöntemi bireysel finansal tablolara ve bir bağlı ortaklığı, iştiraki ya da bir iş ortaklığında girişimci payı bulunmayan bir işletmenin finansal tablolarına uygulanmaz.

Bireysel finansal tablolar; iştiraklerdeki yatırımların öz kaynak yöntemine göre muhasebeleştirildiği ve iş ortaklıklarındaki girişimci paylarının ise oransal olarak konsolidasyona dahil edildiği konsolide finansal tablolara ek olarak hazırlanan finansal tablolarıdır. Bireysel finansal tabloların konsolide finansal tabloların ekinde ya da konsolide finansal tablolarla birlikte sunulması ihtiyaridir.

“TMS 27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar” Standardının 10 uncu paragrafı uyarınca konsolidasyondan, “TMS 31 İş Ortaklıklarındaki Paylar” Standardının 2 nci paragrafı uyarınca oransal konsolidasyon yöntemini uygulamaktan veya bu Standardın 13 (c) paragrafı uyarınca özkaynak yöntemini uygulamaktan muaf tutulan işletmeler, kendi finansal tabloları olarak, yalnızca bireysel finansal tablolarını sunabilir.

Önemli etki

Bir yatırımcının doğrudan ya da dolaylı olarak (örneğin bağlı ortaklıkları vasıtasıyla) yatırım yapılan işletmenin oy hakkının % 20 ya da daha fazlasını elinde tutması durumunda, aksi açıkça ortaya konulmadığı sürece, söz konusu yatırımcının önemli etkisi bulunduğu kabul edilir. Diğer yandan, yatırımcının doğrudan ya da dolaylı olarak (örneğin bağlı ortaklıkları vasıtasıyla) yatırım yapılan işletmenin oy hakkının % 20'sinden daha azını elinde bulundurması durumunda ise; böyle bir etkinin bulunduğu açıkça ortaya konulmadığı sürece, söz konusu yatırımcının önemli etkisi bulunmadığı kabul edilir. Yatırım yapılan bir işletmeye başka bir yatırımcı tarafından önemli tutarda veya mutlak çoğunlukla sahip olunması, yatırımcı işletmenin önemli etkiye sahip olmasına engel teşkil etmez.

Aşağıdaki hususların bir ya da birden fazlasının varlığı halinde bir yatırımcı işletmenin “önemli etkisinin” bulunduğu kabul edilir:

- (a) Yatırım yapılan işletmenin yönetim kurulu ya da eşdeğer idari organında temsil edilme;
- (b) Temettüler ya da diğer dağıtım kararları dahil olmak üzere, işletmenin politika belirleme süreçlerine katılma;
- (c) Yatırımcı işletme ile yatırım yapılan işletme arasında önemli işlemlerin gerçekleştirilmesi, (d) İşletmeler arasında yönetici personel değişimi veya
- (e) İşletme için gerekli teknik bilginin sağlanması.

Bir işletme, hisse senedi ilmhaberleri, hisse-alım opsiyonu, adi hisse senedine çevrilebilir borç veya özkaynağa dayalı finansal araçlara, ya da buna benzer kullanıldığında veya dönüştürüldüğünde başka bir işletmenin faaliyet ve finansal politikalarıyla ilgili işletmeye ilave oy gücü veren ya da başka bir tarafın oy gücünü azaltan (potansiyel oy hakları) araçlara sahip olabilir. Kullanılabilir ya da dönüştürülebilir durumdaki potansiyel oy haklarının etkisi ve varlığı, diğer işletmelerin elinde tuttuğu potansiyel oy hakları ile birlikte, bir işletmenin önemli etkiye sahip olup olmadığının değerlendirilmesi sırasında dikkate alınır. Potansiyel oy hakları, gelecekteki bir tarihte ya da gelecekte meydana gelecek bir olaya bağlı olarak kullanılabilmesi veya dönüştürülebilmesi gibi durumlar söz konusu olduğunda, o an için mevcut kullanılabilir veya dönüştürülebilir potansiyel oy hakkı olarak değerlendirilmez.

Potansiyel oy haklarının önemli etkiye katkı sağlayıp sağlamadığının değerlendirilmesinde işletme, yönetimin bu hakları kullanma istek ve finansal yeterliliği haricinde, olayla ilgili (bireysel veya topluca değerlendirilen potansiyel oy haklarının kullanılma koşulları ve sözleşmeye bağlı düzenlemeler dahil) tüm hususları inceler.

Bir işletmenin, yatırım yapılan bir iştirakin finansal ve faaliyet politikalarına ilişkin kararlarına katılma gücünü yitirmesi durumunda, bu işletme söz konusu iştirakteki önemli etkisini kaybeder. Önemli etkinin kaybedilmesi, sahiplik düzeylerinde mutlak veya göreceli bir değişim ile birlikte veya böyle bir değişiklik gerçekleşmeksizin de meydana gelebilir. Örneğin, bir iştirakin; devletin, mahkemenin, kayyum ya da bir düzenleyici otoritenin kontrolüne geçmesi durumunda önemli etki ortadan kalkabilir. Önemli etkinin ortadan kalkması, sözleşmeye bağlı bir anlaşma sonucunda da gerçekleşebilir.

Öz kaynak yöntemi

Öz kaynak yöntemine göre, iştirak yatırımı başlangıçta elde etme maliyeti ile kaydedilir. İktisap tarihinden sonra ise, yatırımcının yatırım yapılan işletmenin kar ya

da zararındaki payı finansal tablolara yansıtılmak üzere yatırımın defter değeri artırılır ya da azaltılır. Yatırımcının yatırım yapılan işletmenin kar ya da zararından alacağı pay, yatırımcının kar ya da zararı olarak muhasebeleştirilir. Yatırım yapılan bir iştiraktan alınan (kar payı vb.) dağıtımlar yatırımın defter değerini azaltır. Yatırım yapılan iştirakin kar veya zararına henüz yansıtılmamış tutarların yatırım yapılan iştirakin diğer kapsamlı gelirde ortaya çıkardığı değişiklikler de yatırımcının yatırım yapılan iştiraktaki payı oranında yatırımın defter değerinde düzeltme yapılmasını gerekli kılabilir. Bu tür değişiklikler, maddi duran varlıkların yeniden değerlemesinden ya da yabancı para çevrim farklarından kaynaklanan değişiklikleri içerir. Bu değişikliklerden yatırımcıya düşen pay yatırımcının kendi diğer kapsamlı gelirinde muhasebeleştirilir.

Potansiyel oy haklarının varlığı durumunda, yatırımcının yatırım yapılan iştirakin kar zararındaki ve öz kaynağındaki değişikliklerdeki payı, potansiyel oy haklarının kullanılması ya da dönüştürülmesi imkânları dikkate alınarak değil, mevcut sahiplik durumuna göre belirlenir.

Öz kaynak yönteminin uygulanması

Aşağıdaki istisnalar dışında bir iştirak yatırımı için Öz kaynak Yöntemi uygulanır;

(a) İştirakin “TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” Standardı uyarınca elden çıkarılmak amacıyla bulundurulmuş varlık olarak sınıflandırılması;

(b) “TMS 27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar” Standardının 10 uncu paragrafında yer alan istisna uyarınca pekiştirilmiş finansal tablo hazırlama yükümlülüğü bulunmayan bir ana ortaklığın, aynı zamanda bir iştirak yatırımının da bulunması,

(c) Aşağıdaki durumlarda:

(i) Yatırımcı, tamamına bir başka işletme tarafından sahip olunan bir bağlı ortaklık veya bir başka işletmenin kısmen sahip olduğu bir bağlı ortaklık ise ve bu işletmenin diğer koşullarda oy verme yetkisi olmayanlar da dâhil olmak üzere, diğer sahiplerinin öz kaynak yöntemi uygulanmaması konusunda bilgilendirilmiş ve buna itiraz etmemiş olmaları,(ii) Yatırımcının borçlanma veya öz kaynağa dayalı araçları kamuya açık bir piyasada (yerel ve bölgesel piyasalar da dahil olmak üzere yurtiçi ya da yurtdışı menkul kıymet borsaları ya da tezgah üstü piyasada) işlem görmüyorsa,

(iii) Yatırımcı, kamuya açık bir piyasada işlem görmek üzere herhangi bir finansal araç ihraç etmek amacıyla finansal tabloları ile bir sermaye piyasası düzenleyici kuruluşu ya

da benzeri bir düzenleyici kuruma başvurmadıysa ya da bu tür bir başvuru süreci ve hazırlığı içinde değilse ve

(iv) Yatırımcının nihai ya da ara düzeydeki ana ortaklığı konumundaki işletmenin, Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına uygun konsolide finansal tablolar hazırlayarak kamuoyunun bilgisine sunması.

Daha önce satış amaçlı elde tutulan finansal varlık olarak sınıflandırılmış bir iştirak yatırımının söz konusu sınıflama için gereken kriterleri kaybetmesi durumunda yatırım, satış amaçlı elde tutulan finansal varlık olarak sınıflandırıldığı tarihten itibaren öz kaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilir. Satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırıldığı tarihten itibaren geçen dönemlere ilişkin finansal tablolar da bu çerçevede düzeltilir

UMS 29. Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama

Bu Standart, geçerli para birimi yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi olan işletmelerin, konsolide finansal tabloları da dahil olmak üzere, tüm temel finansal tablolarında uygulanır.

Yüksek enflasyonlu bir ekonomide, faaliyet sonuçlarının ve finansal durumun düzeltme yapılmaksızın yerel para biriminde raporlanması anlamlı ve faydalı değildir. Para satın alma gücünü öyle bir oranda kaybeder ki, farklı zamanlarda meydana gelen işlemlerin veya diğer olayların tutarlarının karşılaştırılması, aynı hesap döneminde bile yanıltıcı olur.

Bu Standart, yüksek enflasyonun varlığına ilişkin kesin bir oran tanımlamaz. Finansal tabloların bu Standarda göre düzeltilmesinin ne zaman gerekli hale geleceği konusu bir takdir meselesidir. Yüksek enflasyon, bir ülkenin, bunlarla sınırlı kalmamak üzere, aşağıdakileri de içeren ekonomik özelliklerince belirlenir.

UMS 31. İş Ortaklıklarındaki Katılım Paylarının Finansal Raporlaması

İş ortaklıklarındaki payların muhasebeleştirilmesi ve iş ortaklıklarının yapılarına ve faaliyetlerinin gerçekleştirilme şekline bağlı olmaksızın; iş ortaklığının varlık, borç, gelir ve giderlerinin ortak girişimcilerin ve yatırımcıların finansal tablolarında raporlanması bu Standart hükümlerine göre yapılır.

UMS 32. Finansal Araçlar: Sunum ve Kamuoyuna Açıklama

Bu Standardın amacı, finansal araçların borç veya öz kaynak olarak sunulmaları ile finansal varlık ve borçların netleştirilmelerine ilişkin ilkeleri

belirlemektir. Bu Standart, ihraç eden (ihraççı) açısından finansal araçların, finansal varlık, finansal borç ve öz kaynağa dayalı finansal araç olarak sınıflandırılması, bunlara ilişkin faiz, temettü, kayıp ve kazançların sınıflandırılması ve finansal varlık ve borçların netleştirilmeleri gereken durumlara uygulanır.

Finansal araç: Bir işletmenin finansal varlığı ile diğer bir işletmenin finansal borcunda ya da öz kaynağa dayalı finansal aracında artışa neden olan herhangi bir sözleşmedir.

Finansal varlık: Aşağıdaki varlıklardan herhangi biridir:

- (a) Nakit;
- (b) Başka bir işletmenin öz kaynağına dayalı finansal araç;
- (c) (i) Başka bir işletmeden nakit ya da başka bir finansal varlık almak için veya
(ii) Potansiyel olarak işletmenin lehine olan koşullarda finansal varlık veya borçların başka bir işletme ile takas edilmesi için düzenlenen sözleşmeden doğan hak veya
- (d) İşletmenin öz kaynağına dayalı finansal aracıyla ödenecek ya da ödenebilecek olan ve:
 - (i) İşletmenin değişken sayıda öz kaynağına dayalı finansal aracını almak zorunda olduğu ya da olabileceği bir türev olmayan sözleşme veya
 - (ii) İşletmenin belirli sayıda öz kaynağına dayalı finansal aracını, belirli bir nakdini ya da başka bir finansal varlığını takas etmesi dışındaki şekillerde ödenecek ya da ödenebilecek bir türev sözleşme. Bu amaçla, işletmenin öz kaynağına dayalı finansal araçlar, söz konusu araçların gelecekte yapılacak tahsilatları ya da teslimatlarına ilişkin sözleşmeler olarak düzenlenen araçları içermez.

Finansal borç: Aşağıdaki borçlardan herhangi biridir:

- (a) (i) Başka bir işletmeye nakit ya da başka bir finansal varlık verilmesi için veya
(ii) Potansiyel olarak işletmenin aleyhine olan koşullarda finansal varlık veya borçların başka bir işletme ile takas edilmesi için düzenlenen sözleşmeden doğan yükümlülük veya
- (b) İşletmenin öz kaynağına dayalı finansal aracıyla ödenecek veya ödenebilecek olan ve:

(i) İşletmenin değişken sayıda öz kaynağına dayalı finansal aracını vermek zorunda olduğu ya da olabileceği bir türev olmayan sözleşme veya

(ii) İşletmenin belirli sayıda öz kaynağına dayalı finansal aracını, belirli bir nakdini ya da başka bir finansal varlığını takas etmesi dışındaki şekillerde ödenecek ya da ödenebilecek bir türev sözleşme. Bu amaçla, işletmenin öz kaynağına dayalı finansal araçlar, söz konusu araçların gelecekte yapılacak tahsilatları ya da teslimatlarına ilişkin sözleşmeler olarak düzenlenen araçları içermez.

Öz kaynağa (Hisse senedine) dayalı finansal araç: İşletmenin tüm borçları çıkarıldıktan sonra varlıklarında bir payı/hakkı gösteren sözleşmedir.

Gerçeğe uygun değer: Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.

UMS 33. Hisse Başına Kar Payı

Bu Standardın amacı; hem aynı raporlama dönemi içinde farklı işletmelerin, hem de aynı işletmenin farklı raporlama dönemlerindeki performansının karşılaştırılmasına yardımcı olmak amacıyla, hisse başına kazancın belirlenmesine ve finansal tablo kullanıcılarına sunulmasına ilişkin ilkeleri belirlemektir. Hisse başına kazanç verilerinin, “kazancın farklı muhasebe politikalarına göre saptanması nedeniyle sınırlı kullanıma sahip olmasına karşın, tutarlı bir biçimde belirlenen bir payda, finansal raporlamanın kalitesini artırıcı bir etkiye sahip olacaktır. Bu Standardın odaklandığı nokta, hisse başına kazancın hesaplamasına ilişkin paydanın belirlenmesidir.

Bu Standart, mevcut veya potansiyel adi hisse senetleri halka açık piyasalarda işlem gören veya halka açık piyasalarda adi hisse senetleri ya da potansiyel adi hisse senetlerini ihraç etme sürecinde olan işletmeler tarafından uygulanır.

Hisse başına kazanç tutarını kamuoyuna açıklayan bir işletme, söz konusu tutarı bu Standarda göre hesaplar ve kamuoyuna açıklar.

Bir işletmenin, hem pekiştirilmiş hem de bireysel finansal tablolarını “TMS 27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar” Standardına göre hazırlayıp sunması durumunda, bu Standart uyarınca yapılması gereken açıklamaların, sadece, pekiştirilmiş bilgiler çerçevesinde sunulması gerekir. Hisse başına kazanç bilgilerini bireysel finansal tablolarına göre kamuoyuna açıklamayı tercih eden bir işletme, söz konusu bilgileri sadece bireysel gelir tablosunda sunar. İşletme, anılan hisse başına kazanç bilgisini pekiştirilmiş finansal tablolarda sunmaz.

UMS 34. Ara Dönem Finansal Raporlama

Bu Standardın amacı; ara dönem finansal raporlamanın asgari içeriğinin tanımlanması ve ara döneme ilişkin özet veya ayrıntılı finansal tablolardaki muhasebeleştirme ve ölçme ilkelerini belirlemektir. Zamanında yapılan ve güvenilir bir ara dönem raporlama; yatırımcıların, kredi veren kuruluşların ve diğer tarafların işletmenin gelir ve nakit akışı yaratma kapasitesi ile finansal durumunu ve likiditesini daha iyi anlamasını sağlar.

Bu Standart, hangi işletmelerin ara dönem finansal rapor hazırlayacağını, hangi sıklıkta veya ara dönemden sonra ne kadar kısa bir zamanda yayınlaması gerektiği hususlarını düzenlemez. Ancak, Devlet, sermaye piyasası düzenleyici kuruluşları, borsalar ve muhasebe düzenleyici kuruluşları sıklıkla borçlanma senetleri ve hisse senetleri halka arz edilmiş işletmelerin ara dönem finansal rapor yayınlamasını öngörür. Bu Standart, bir işletmenin Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına uygun olarak ara dönem finansal raporlama yapmasının zorunlu olduğu veya ara dönem finansal raporlama yapmayı seçmesi durumunda uygulanır. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu halka açık işletmelerin bu Standartta belirtilen muhasebeleştirme, ölçme ve açıklama ilkelerine uygun olarak ara dönem finansal raporlama yapmasını teşvik eder. Halka açık işletmeler özellikle aşağıdaki hususlarda teşvik edilir:

(a) En azından cari hesap döneminin birinci altı aylık dönemine ilişkin ara dönem finansal rapor sunulması ve

(b) Ara dönem finansal raporlarının en geç ara dönemi izleyen 60 gün içinde hazır duruma getirilmesi.

Ara dönem: Bir yıllık hesap döneminden daha kısa süreli finansal raporlama dönemidir.

Ara dönem finansal raporu: "TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu" Standardında tanımlandığı üzere tam bir finansal tablo setini veya bu Standartta tanımlanan ara döneme ilişkin özet finansal tablo setini içeren finansal raporu ifade eder.

Ara dönem finansal raporun içeriği

Ara Dönem finansal tablolar tam seti aşağıdakilerden oluşur:

- a) Bilanço,
- b) Gelir tablosu,
- c) (i) Bütün değişiklikleri gösteren öz kaynak değişim tablosu veya

(ii) Kendi nam ve hesabına hareket etmeye yetkili hissedarlarla yapılan sermaye işlemleri dışındaki öz kaynak hareketlerini gösteren öz kaynak değişim tablosu,

d) Nakit akış tablosu,

e) Önemli muhasebe politikalarının özetlerini ve diğer açıklayıcı bilgileri içeren açıklamalar/dipnotlar.

UMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü

Bu Standardın amacı; bir işletmenin, varlıklarının geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir değerden izlenmemesini sağlamak amacıyla uygulanması gereken ilkeleri belirlemektir. Bir varlığın defter değerinin; kullanımı ya da satışı ile geri kazanılacak tutarından fazla olması durumunda, ilgili varlık geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir tutardan izlenir. Eğer durum bu şekilde ise, varlık değer düşüklüğüne uğramıştır ve Standart, işletmenin değer düşüklüğü zararını muhasebeleştirmesini gerektirir. Standart ayrıca, bir işletmenin değer düşüklüğü zararını ne zaman iptal etmesi gerektiği ile kamuoyuna yapılması gereken açıklamaları da düzenler.

UMS 37. Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar

Bu standardın amacı; uygun finansal tablolara alma kıstaslarının ve ölçüm esaslarının karşılıklar ve koşullu borçlar ve koşullu varlıklara uygulanmasını ve kullanıcıların bunların nitelikleri, zamanlamalarını ve tutarlarını anlamaları için gerekli olan bilgilerin mali tablo dipnotlarında açıklanmasını sağlamaktır.

UMS 38. Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Bu Standardın amacı başka bir Standartta özel hüküm bulunmayan maddi olmayan duran varlıklarla ilgili muhasebeleştirme yöntemlerini belirlemektir. Bu Standart, işletmenin, bir maddi olmayan duran varlığı sadece ve sadece belirlenmiş kriterlerin sağlanmış olması durumunda muhasebeleştirmesini zorunlu kılar. Bu Standart, ayrıca, maddi olmayan duran varlıkların defter değerinin nasıl ölçüleceğini belirleyip, maddi olmayan duran varlıklarla ilgili bazı özel açıklamalar yapılmasını gerektirir.

Bu Standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir:

Aktif piyasa: Aşağıdaki tüm koşulların mevcut olduğu piyasadır:

(a) Piyasada ticareti yapılan kalemler homojendir;

(b) Normal koşullar altında her zaman için istekli alıcı ve satıcılar bulunur ve

(c) Fiyatlar kamuoyuna açıktır.

Bir işletme birleşmesine ilişkin anlaşma tarihi: Birleşen taraflar arasında nihai anlaşmaya varıldığı, halka açık işletmeler açısından ise kamuoyuna açıklandığı tarihtir. Zorla ele geçirme durumunda, birleşen taraflar arasında esas itibarıyla anlaşmaya varılan ilk tarih, yeterli sayıda devralınan işletme hissedarının, devralanın işletme üzerindeki kontrolü ele geçirme teklifini kabul ettiği tarihtir.

İtfa: Maddi olmayan duran varlığın amortismanına tabi tutarının, yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılmasını ifade eder.

Varlık:

(a) Geçmişteki bazı olayların sonucu olarak işletme tarafından kontrol edilen ve

(b) İşletmeye gelecekte ekonomik yarar sağlaması beklenen bir kaynaktır.

Defter değeri: Bir varlığın birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra finansal tablolara yansıtıldığı tutarıdır.

Maliyet: Bir varlığın elde edilmesinde veya inşasında ödenen nakit veya nakit benzerlerini veya verilen diğer bedellerin gerçeğe uygun değerini veya belli durumlarda, (diğer TFRS'lerin özel hükümleri uyarınca) ilk muhasebeleştirme sırasında ilgili varlığa atfedilen bedeli ifade eder (örnek "TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler" Standardı).

Amortismanına tabi tutar: Bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değerinin düşülmesiyle bulunan tutarı ifade eder.

Geliştirme: Ticari üretim ya da kullanıma başlamadan önce, yeni veya önemli ölçüde geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem ya da hizmetlerin üretim planı veya tasarımında araştırma sonuçları ya da diğer bilgilerin uygulanmasıdır.

İşletmeye özgü değer: İşletmenin varlığın devamlı kullanımını ve yararlı ömrünün sonunda elden çıkarılması veya bir yükümlülüğün ödenmesi sırasında oluşması beklenen nakit akışlarının bugünkü değerini ifade eder.

Varlığın gerçeğe uygun değeri: Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.

Değer düşüklüğü zararı: Bir varlığın defter değerinin geri kazanabilir tutarını aşan kısmını ifade eder.

Maddi olmayan duran varlık: Fiziksel niteliği olmayan tanımlanabilir parasal olmayan varlıktır.

Parasal varlıklar: Elde tutulan para ile, sabit ya da belirlenebilir tutarda bir para cinsinden elde edilecek varlıklardır.

Araştırma: Yeni bir bilimsel ya da teknik bir bilgi ve anlayış kazanma amacıyla üstlenilen özgün ve planlı incelemedir.

Bir maddi olmayan duran varlığın kalıntı değeri: İşletmenin, varlığın hâlihazırda beklenen yararlı ömrünün ve yaşının sonuna gelmiş olması durumunda, bu varlığı elden çıkarmasından elde edeceği tahmin edilen tutardan tahmini elden çıkarma maliyetleri düşüldükten sonra kalan tutardır.

Yararlı ömür:

- (a) Bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenen süreyi veya
- (b) İşletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade eder.

UMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme

Finansal araç; bir işletmenin finansal varlığı ile diğer bir işletmenin finansal borcunda ya da özkaynağa dayalı finansal aracında artışa neden olan herhangi bir sözleşmedir.

Türev finansal aracı muhasebeleştirirken, türev aracın hangi amaçla edinildiği önemlidir. Türev araç kısa süreli kâr elde etmek amaçlı mı (alım satım amaçlı), yoksa riskten korunma amaçlı mı elde edilmiştir. Bu sorunun cevaplanması gerekir. Çünkü türev finansal aracın edinilme amacına göre, muhasebeleştirilmesi de farklılık gösterecektir.

Finansal araçları, asıl finansal araçlar ve türev finansal araçlar olmak üzere ikiye ayırabiliriz. Asıl finansal araçlara nakit mevcudu ile alacaklar, borçlar, hisse senetleri örnek olarak verilebilir. Vadeli işlemler olarak da ifade edilen türev finansal araçlar, bugün yapılan bir sözleşme ile bugünden belirlenmiş ileri bir tarihte gerçekleştirilecek yükümlülükler içermektedir. Türev araçlar aşağıda belirtilen 4 başlık altında incelenebilir.

- Forward İşlem Sözleşmeleri
- Futures İşlem Sözleşmeleri
- Opsiyon Sözleşmeleri
- Swap Sözleşmeleri

Bu sözleşmelerin tamamında bugün yapılan anlaşma ile bugünden belirlenmiş gelecek bir tarihte tarafların yükümlülüklerini yerine getirmeleri öngörülmekle birlikte, aralarında önemli farklılıklar vardır.

Forward İşlemleri

Forward sözleşmesi, alıcı ile satıcı arasında imzalanan ve fiyatı bugünden belirlenen bir varlığın gelecekte belirlenen bir tarihte teslimini içeren bir anlaşmadır. Yabancı para, endeks, hisse senedi, borç gibi finansal varlıklar için de forward kontrat hazırlanabilir.

Futures İşlem Sözleşmeleri

Vadeli işlem sözleşmesi (futures), sözleşmenin taraflarına, standartlaştırılmış miktar ve kalitedeki bir malı, kıymeti veya finansal göstereyi, belirlenen ileri bir tarihte, bugünden üzerinde anlaşılan fiyattan alma veya satma yükümlülüğü getiren sözleşmedir.

Opsiyon Sözleşmeleri

Opsiyon sözleşmesi, iki taraf arasında yapılan ve alıcıya, ödeyeceği belli bir tutar (opsiyon primi) karşılığında, belirli bir vadeye kadar (veya belirli bir vadede), bugünden belirlenen bir fiyat (kullanım fiyatı) üzerinden opsiyona dayanak teşkil eden bir malı, kıymeti veya finansal göstereyi satın alma veya satma hakkı tanıyan, satıcıya da alıcının bu sözleşmeden doğan hakkını kullanması durumunda sözleşmeye dayanak teşkil eden malı, kıymeti, veya finansal göstereyi satma veya alma yükümlülüğü getiren sözleşmedir.

Swap Sözleşmeleri

Swap, kelime anlamı olarak değişim veya takas anlamına gelir. Swap, vadeli döviz piyasalarındaki kur dalgalanmalarından doğan kur riskini minimize etmekte kullanılan en gelişmiş yöntemlerin başında gelmektedir.

Swap bir bakıma peşin ve vadeli döviz pazarları arasındaki bir köprü görevini oluşturur ve bu suretle döviz kurlarındaki dalgalanmalardan kaynaklanan kur riskini minimize etmede kullanılır.

UMS 40. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

Bu Standardın amacı; yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesi ve yapılması gereken açıklamalara ilişkin esasları belirlemektedir.

Kapsam

Finansal kiralama kapsamında, kiracının edindiği, faaliyet kiralaması kapsamında ise kiraya verenin yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlemesi bu standart kapsamında dır. Bu standart, tarımsal faaliyetlerle ilgili biyolojik varlıkları ve petrol, doğal gaz ve benzeri yenilenemez kaynakları gibi maden hakları ve maden rezervlerini kapsamaz.

Tanımlar

Defter değeri: Bir varlığın bilançoya yansıtılmış değeridir.

Maliyet: Bir varlığın edinimi veya inşa edilmesi sırasında ödenen nakit veya nakit benzerlerinin tutarı veya bunlar dışındaki diğer ödemelerin gerçeğe uygun değeri, ya da uygulanmasının mümkün olması durumunda, “TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler” Standardı gibi diğer TFRS’lerde yer alan hükümlere göre bilançoya ilk yansıtılması sırasında bir varlığa atfedilen değerdir.

Gerçeğe uygun değer: Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirilmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.

Sahibi tarafından elde tutulan gayrimenkul: Mal ve hizmet üretmek veya satmak amacıyla veya yönetim faaliyetlerinde kullanmak amacıyla elde bulundurulanlar ile işletmenin normal iş akışı içinde satacağı gayrimenkullerdir.

Yatırım amaçlı gayrimenkul: Kira veya sermaye kazancı elde etmek için elde tutulan gayrimenkulüdür.

Standarda göre gayrimenkuller iki grupta değerlendirilir. Bu gruplandırmayı yaparken, işletmenin ilgili gayrimenkulü elde etme amacı dikkate alınmalıdır. İşletme, varlığı kira ve/veya sermaye kazancı elde etmek amacıyla elde tutabileceği gibi, elde tutma amacı kullanmak veya varlıktan getiri elde etmek de olabilir. Bu noktada gayrimenkuller yatırım amaçlı gayrimenkuller ve sahibi tarafından elde tutulan gayrimenkuller olmak üzere ikiye ayrılır.

Bir işletmenin, kira veya sermaye kazancı elde etmek için satın aldığı bir varlığı bu şekilde değerlendirebilmek için inşa ve geliştirme faaliyetlerinde bulunması gerekli ise, bu dönemde söz konusu varlık yatırım amaçlı gayrimenkul olarak nitelendirilemez. Benzer şekilde, amacın kullanım için elde bulundurulması olmasına rağmen, çeşitli nedenlerle varlığın kiraya verilmesi, gayrimenkulün yatırım amaçlı gayrimenkul olduğu anlamına da gelmez.

İşletme gelecekte gayrimenkulü kullanma, faaliyet döngüsü içinde kısa dönemde satma veya varlıktan sermaye kazancı elde etme konusunda karar vermemiş olması durumunda, bu gayrimenkuller yatırım amaçlı gayrimenkul kabul edilir.

Bazı gayrimenkullerin bir bölümü kira geliri veya sermaye kazancı sağlamak amacıyla elde tutulurken, diğer bölümü ise mal veya hizmet üretim ve tedariki veya idari amaçlar için elde tutulur. Bu bölümlerin birbirinden bağımsız olarak satılmalarının mümkün olması durumunda (veya finansal kiralama yoluyla bağımsız olarak kiralanmalarının mümkün olması durumunda), işletme anılan bölümlerin her birini ayrı olarak muhasebeleştirir. Söz konusu bölümlerin ayrı olarak satılmaması durumunda, ilgili gayrimenkul, sadece önemsiz bir bölümü mal veya hizmet üretim veya tedariki ya da idari amaçlar için kullanıldığı takdirde yatırım amaçlı gayrimenkuldür.

Bazı koşullarda ise bir işletme, sahibi bulunduğu gayrimenkullerin kullanıcılarına birtakım yardımcı hizmetler sunar. Sunulan yardımcı hizmetlerin toplam anlaşmanın önemsiz bir kısmını oluşturması durumunda, işletme söz konusu gayrimenkulleri yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırır. Bir ofis binası sahibinin, söz konusu binanın kullanıcılarına sunduğu güvenlik ve bakım hizmetleri buna örnek olarak gösterilebilir.

Bazı durumlarda, işletmelerin ana veya bağlı ortaklıklarına kiralanan ve bunlar tarafından kullanılan gayrimenkulleri olabilir. Söz konusu gayrimenkuller, konsolide finansal tablolarda yatırım amaçlı gayrimenkul kapsamında değerlendirilmez, çünkü işletme grubu açısından değerlendirildiğinde, bu gayrimenkuller sahibi tarafından kullanılan gayrimenkullerdir. Ancak, gayrimenkulün sahibi işletmenin solo Finansal Tabloları açısından bu gayrimenkuller yatırım amaçlı gayrimenkul niteliğindedir.

Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller ayrımı mevzuatımıza ve literatürümüze IFRS ile birlikte gelmiştir. IFRS e göre, bu varlıkların bilançoda, getirilerinin ise gelir tablosunda ayrı bir kalem olarak raporlanması gerekmektedir. Mevcut hesap planımızda ve standart mali tablolarımızda bu varlıkların niteliğine uygun, gösterilebilecek hesap kalemleri bulunmamaktadır. Bu nedenle hesap planındaki açıklamalar değiştirilmediği sürece bu varlıkları 29 Diğer Duran Varlıklar grubunda, boş olarak bulunan 296 nolu hesapta takip etmek mümkündür.

Gelir tablosunda ise, giderler gelirlerden düşüldükten sonra, 64 grubunda net bir tutar olarak takip edilebilir. 64 grubu tamamen doludur, ancak, 649 nolu hesapta alt bir hesap olarak takip edilmesi uygun olacaktır.

Yatırım amaçlı gayrimenkuller, ancak aşağıdaki koşulları sağlamaları durumunda finansal tablolara alınırlar.

Gayrimenkulle ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye girişinin muhtemel olması ve

Yatırım amaçlı gayrimenkulün maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilir olması.

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlendirilmesi, ilk alımda değerlendirme ve alım sonrasında değerlendirme olmak üzere ikiye ayrılır.

a. İlk Alımda Değerleme

Yatırım amaçlı gayrimenkuller ilk alımlarında maliyet bedelleri ile değerlendirilir. Varlığın alımı ve inşa edilmesi ile ilgili giderler varlığın maliyet bedeline dâhil edilir. Ancak daha önce de belirttiğimiz gibi yatırım amaçlı gayrimenkul olması beklentisi ile inşa edilmekte ve geliştirilmekte olan gayrimenkuller, bu süreçte yatırım amaçlı gayrimenkul olarak nitelendirilmeyip, tamamlanıncaya kadar Maddi Duran Varlıklar standardına göre değerlendirilir.

Varlığın alımından sonra ortaya çıkan harcamalar, eğer varlığın beklenen performansından daha fazla bir performans göstermesini sağlıyorsa aktifleştirilir. Diğer durumlarda ise, ilgili harcamalar doğrudan gider olarak dikkate alınır.

b. Alım Sonrasında değerlendirme

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin, alım sonrasında değerlendirilmesinde iki yöntem kullanılır. Bunlar, gerçeğe uygun değer ve maliyet değeri yöntemleridir. Gerçeğe uygun değerın güvenilir biçimde ölçülemediği durumlar hariç olmak üzere, işletmeler bu iki yöntemden istediklerini seçebilirler.

Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi: Bu yöntemde yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerinin belirlenmesiyle ortaya çıkan kazanç veya kayıplar, meydana geldikleri dönemde, gelir tablosunda ilgili dönemin kar/zararına dahil edilirler. Her dönem için varlığın gerçeğe uygun değeri tespit edilip raporlandığı için, söz konusu varlıklara ayrıca amortisman ayrılması söz konusu değildir. İşletmeler herhangi bir yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerinin güvenilir biçimde tahmin edilememesi durumunda, bu varlık için maliyet yöntemi ile değerlendirme yapabilirler. Ancak, gerçeğe uygun değerın tespiti için kıyaslamaya esas teşkil edecek piyasa işlemlerinin seyrekleşmesi ya da piyasa fiyatlarının daha nadir elde edilmeye başlanması gibi durumlarda bile, daha önce işletme yatırım amaçlı gayrimenkulünü gerçeğe uygun

değer yöntemi ile değerlemişse, söz konusu gayrimenkulü yine bu yöntemle değerlemeye devam eder.

Maliyet Değeri Yöntemi: Bu yöntemin uygulama esasları, IAS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardında belirtilmiştir. Maliyet değeri yöntemine göre varlıklar, maliyet değerinden birikmiş amortismanlar ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirilerek gösterilir.

Nitelik değiştirme, yatırım amaçlı gayrimenkulün bu niteliğini kaybetmesi veya bir gayrimenkulün bu niteliği kazanması anlamına gelmektedir. Diğer bir deyişle işletmenin varlığın kullanım şeklindeki, elinde bulundurmaktaki amacını değiştirmesi durumudur. Aşağıda bu durumlara örnekler verilmiştir.

Gayrimenkulün sahibi tarafından kullanılmaya başlanması; yatırım amaçlı gayrimenkulün, sahibi tarafından kullanılan gayrimenkule,

Satış amacı ile gayrimenkulün geliştirilmeye başlanması; yatırım amaçlı gayrimenkulün stoklara,

Gayrimenkulün sahibi tarafından kullanımına son verilmesi; sahibi tarafından kullanılan gayrimenkulden yatırım amaçlı gayrimenkule,

Gayrimenkulün faaliyet kiralamasına tabi tutulmaya başlanması; sahibi tarafından kullanılan gayrimenkulden yatırım amaçlı gayrimenkule,

Gayrimenkulün inşaat veya geliştirme faaliyetlerinin son bulması; gayrimenkullerden yatırım amaçlı gayrimenkullere bir transfer niteliği taşımaktadır.

UMS 41. Tarım

Bu standardın amacı; tarım faaliyetlere ilişkin muhasebeleştirme ve açıklamalarını belirlemektir.

Aşağıda yer alan varlıkların tarımsal faaliyetlerle ilgili olması durumunda söz konusu varlıkların muhasebeleştirilmesinde kullanılır.

- Canlı Varlıklar
- Hasat zamanındaki tarımsal ürünler

Bu Standart, işletmenin hasadı yapılmış canlı varlıkları olan tarımsal ürünlerine, sadece hasat noktasında uygulanır. Dolayısıyla bu Standart, hasat sonrası söz konusu ürünlerin – düzenlemez (örneğin üzümü yetiştiren bir şarap tüccarının, söz konusu üzümü şaraba dönüştürmesi işlemi). Söz konusu işlemler tarımsal faaliyetin mantıklı ve doğal bir uzantısı ve gerçekleştirilen faaliyetler biyolojik dönüşüme benzerlik gösterir

nitelikte dahi olsa, bu tür işleme faaliyetleri bu Standartta yer alan tarımsal faaliyet kapsamına alınmamıştır.

Ek-2 Finansal Tablo Örnekleri

Tablo 11. Finansal Durum Tablosu (Bilanço Varlıklar)

	Dipnot Referansı	Cari Dönem 20..	Geçmiş Dönem 20..
VARLIKLAR			
Dönen Varlıklar			
- Nakit ve Nakit Benzerleri			
- Finansal Yatırımlar			
- Ticari Alacaklar			
- İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar			
- İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar			
- Diğer Alacaklar			
- İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar			
- İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Alacaklar			
- Stoklar			
- Peşin Ödenmiş Giderler			
- Cari Dönem Vergisiyle İlgili Varlıklar			
- Diğer Dönen Varlıklar			
ARA TOPLAM			
- Satış Amaçlı Sınıflandırılan Duran Varlıklar			
TOPLAM DÖNEN VARLIKLAR*			
Duran Varlıklar			
- Ticari Alacaklar			
- İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar			
- İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar			
- Diğer Alacaklar			
- İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar			
- İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Alacaklar			
- Finansal Yatırımlar			
- Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar			
- Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller			
- Maddi Duran Varlıklar			
- Maddi Olmayan Duran Varlıklar			
- Şerefiye			
- Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar			
- Peşin Ödenmiş Giderler			
- Ertelenmiş Vergi Varlığı			
- Diğer Duran Varlıklar			
TOPLAM DURAN VARLIKLAR*			
TOPLAM VARLIKLAR*			

Tablo 12. Finansal Durum Tablosu (Bilanço Yükümlülükler)

KAYNAKLAR	Dipnot Referansı	Cari Dönem	Geçmiş Dönem
Kısa Vadeli Yükümlülükler - Kısa Vadeli Borçlanmalar - Uzun Vadeli Borçlanmaların Kısa Vadeli Kısımları - Diğer Finansal Yükümlülükler - Ticari Borçlar - İlişkili Taraflara Ticari Borçlar - İlişkili Olmayan Taraflara Ticari Borçlar - Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Borçlar - Diğer Borçlar - İlişkili Taraflara Diğer Borçlar - İlişkili Olmayan Taraflara Diğer Borçlar - Ertelemiş Gelirler - Dönem Kârı Vergi Yükümlülüğü - Kısa Vadeli Karşılıklar - Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Kısa Vadeli Karşılıklar - Diğer Kısa Vadeli Karşılıklar - Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler ARA TOPLAM - Satış Amaçlı Sınıflandırılan Varlık Gruplarına İlişkin Yükümlülükler TOPLAM KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER*			
Uzun Vadeli Yükümlülükler - Uzun Vadeli Borçlanmalar - Diğer Finansal Yükümlülükler - Ticari Borçlar - İlişkili Taraflara Ticari Borçlar - İlişkili Olmayan Taraflara Ticari Borçlar - Diğer Borçlar - İlişkili Taraflara Diğer Borçlar - İlişkili Olmayan Taraflara Diğer Borçlar - Ertelemiş Gelirler - Uzun Vadeli Karşılıklar - Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Uzun Vadeli Karşılıklar - Diğer Uzun Vadeli Karşılıklar - Cari Dönem Vergisiyle İlgili Borçlar - Ertelemiş Vergi Yükümlülüğü - Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler TOPLAM UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER*			

Tablo 13. Finansal Durum Tablosu (Bilanço Öz Sermaye)

	Dipnot Referansı	Cari Dönem	Geçmiş Dönem
ÖZKAYNAKLAR			
Ana Ortaklığa Ait Öz kaynaklar			
- Ödenmiş Sermaye			
- Geri Alınmış Paylar (-)			
- Karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltmesi (-)			
- Paylara İlişkin Primler			
- Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler veya Giderler			
- Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler veya Giderler			
- Kârdan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler			
- Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları			
- Dönem Net Kârı/Zararı			
Kontrol Gücü Olmayan Paylar			
TOPLAM ÖZKAYNAKLAR*			
TOPLAM KAYNAKLAR*			

Tablo 14. Kâr Veya Zarar Ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu (Tek Tablolu Yaklaşım)

	Dipnot Referansı	Cari Dönem 20..	Önceki Dönem 20..
<i>KÂR VEYA ZARAR KISMI</i>			
Hasılat			
Satışların Maliyeti (-)			
<i>Brüt Kâr/Zarar</i>			
Genel Yönetim Giderleri (-)			
Pazarlama Giderleri (-)			
Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)			
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler			
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-)			
Esas Faaliyet Kârı/Zararı			
Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler			
Yatırım Faaliyetlerinden Giderler (-)			
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Kârlarından/Zararlarından Paylar			
FİNANSMAN GİDERİ ÖNCESİ FAALİYET KÂRI/ZARARI			
Finansman Giderleri (-)			
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ KÂRI/ZARARI			
Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gideri/Geliri			
- Dönem Vergi Gideri/Geliri			
- Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri			
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KÂRI/ZARARI			
DURDURULAN FAALİYETLER DÖNEM KÂRI/ZARARI			
DÖNEM KÂRI/ZARARI			
Dönem Kâr/Zararının Dağılımı			
Kontrol Gücü Olmayan Paylar			
Ana Ortaklık Payları			
Pay Başına Kazanç			
- Sürdürülen Faaliyetlerden Pay Başına Kazanç			
- Durdurulan Faaliyetlerden Pay Başına Kazanç			
Sulandırılmış Pay Başına Kazanç			
- Sürdürülen Faaliyetlerden Sulandırılmış Pay Başına Kazanç			
- Durdurulan Faaliyetlerden Sulandırılmış Pay Başına Kazanç			
<i>DİĞER KAPSAMLI GELİR KISMI</i>			
<u>Kâr veya zararda yeniden sınıflandırılmayacaklar</u>			
- Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları/Azalışları			

Tablo 14. Kâr Veya Zarar Ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu (Tek Tablolu Yaklaşım)

	Dipnot Referansı	Cari Dönem 20..	Önceki Dönem 20..
<ul style="list-style-type: none"> - Maddi Olmayan Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları/Azalışları - Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları/Kayıpları - Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden Kâr/Zararda Sınıflandırılmayacak Paylar¹ - Diğer Kâr veya Zarar Olarak Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelir Unsurları - Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelire İlişkin Vergiler² <ul style="list-style-type: none"> - Dönem Vergi Gideri/Geliri - Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri 			
<p><u>Kâr veya zarar olarak yeniden sınıflandırılacaklar</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - Yabancı Para Çevirim Farkları - Satılmaya Hazır Finansal Varlıkların Yeniden Değerleme ve/veya Sınıflandırma Kazançları/Kayıpları - Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları/Kayıpları - Yurtdışındaki İşletmeye İlişkin Yatırım Riskinden Korunma Kazançları/Kayıpları - Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden Kâr/Zararda Sınıflandırılacak Paylar - Diğer Kâr veya Zarar Olarak Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelir Unsurları - Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelire İlişkin Vergilerⁱⁱ <ul style="list-style-type: none"> - Dönem Vergi Gideri/Geliri - Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri 			
<p><u>Diğer kapsamlı gelir</u></p>			
<p><u>Toplam kapsamlı gelir</u></p>			
<p><u>Toplam Kapsamlı Gelirin Dağılımı</u> Kontrol Gücü Olmayan Paylar Ana Ortaklık Payları</p>			

Tablo 15. Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu (İki Tablolu Yaklaşım)

	Dipnot Referansı	Cari Dönem 20..	Önceki Dönem 20..
Hasılat			
Satışların Maliyeti (-)			
Brüt Kâr/Zarar			
Genel Yönetim Giderleri (-)			
Pazarlama Giderleri (-)			
Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)			
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler			
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-)			
Esas Faaliyet Kârı/Zararı			
Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler			
Yatırım Faaliyetlerinden Giderler (-)			
Öz kaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Kârlarından/Zararlarından Paylar			
FİNANSMAN GİDERİ ÖNCESİ FAALİYET KÂRI/ZARARI			
Finansman Giderleri (-)			
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ KÂRI/ZARARI			
Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gideri/Geliri			
- Dönem Vergi Gideri/Geliri			
- Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri			
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KÂRI/ZARARI			
DURDURULAN FAALİYETLER DÖNEM KÂRI/ZARARI			
DÖNEM KÂRI/ZARARI			
Dönem Kâr/Zararının Dağılımı			
Kontrol Gücü Olmayan Paylar			
Ana Ortaklık Payları			
Pay Başına Kazanç			
- Sürdürülen Faaliyetlerden Pay Başına Kazanç			
- Durdurulan Faaliyetlerden Pay Başına Kazanç			
Sulandırılmış Pay Başına Kazanç			
- Sürdürülen Faaliyetlerden Sulandırılmış Pay Başına Kazanç			
- Durdurulan Faaliyetlerden Sulandırılmış Pay Başına Kazanç			

	Dipnot Referansı	Cari Dönem 20..	Önceki Dönem 20..
DÖNEM KÂRI/ZARARI			
<u>DİĞER KAPSAMLI GELİRLER</u>			
<u>Kâr veya zararda yeniden sınıflandırılmayacaklar</u>			
- Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları/Azalışları			
- Maddi Olmayan Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artış/Azalışları			
- Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları/Kayıpları			
- Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden Kâr/Zararda Sınıflandırılmayacak Paylar ³			
- Diğer Kâr veya Zarar Olarak Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelir Unsurları			
- Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelire İlişkin Vergiler ⁴			
- Dönem Vergi Gideri/Geliri			
- Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri			
<u>Kâr veya zarar olarak yeniden sınıflandırılacaklar</u>			
- Yabancı Para Çevirim Farkları			
- Satılmaya Hazır Finansal Varlıkların Yeniden Değerleme Ve/Veya Sınıflandırma Kazançları/Kayıpları			
- Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları/Kayıpları			
- Yurtdışındaki İşletmeye İlişkin Yatırım Riskinden Korunma Kazançları/Kayıpları			
- Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden Kâr/Zararda Sınıflandırılacak Paylar			
- Diğer Kâr veya Zarar Olarak Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelir Unsurları			
- Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelire İlişkin Vergiler ^{iv}			
- Dönem Vergi Gideri/Geliri			
- Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri			
<u>DİĞER KAPSAMLI GELİR</u>			
<u>TOPLAM KAPSAMLI GELİR</u>			
<u>Toplam Kapsamlı Gelirin Dağılımı</u>			
Kontrol gücü olmayan paylar			
Ana ortaklık payları			

Tablo 16. Öz Kaynaklar Değişim Tablosu

	Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Birikmiş Diğer Kapsamli Gelirler ve Giderler			Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Birikmiş Diğer Kapsamli Gelirler ve Giderler			Kârden Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler		Birikmiş Kârlar		Ana Ortaklığa Ait Özkaynaklar Toplamı	Kontrol Gücü Olmayan Paylar	Özkaynaklar Toplamı			
	Önceki Dönem	Ödenmiş Sermaye	Geri Alınmış Paylar	Karşılıklı İştrak Sermaye Düzeltmesi	Paylara İlişkin Primler	1	2	3	4	5				6	Geçmiş Yıllar Kâr/Zararları	Net Dönem Kârı Zararı
Önceki Dönem																
... itibarıyla bakiyeler (Dönem Başı)																
Muhasebe Politikalarındaki Değişikliklere İlişkin Düzeltmeler																
Hatalara İlişkin Düzeltmeler																
Transferler																
Toplam Kapsamli Gelir																
Sermaye Artırımı																
Temettümler																
Payların Geri Alım İşlemleri Nedeniyle Meydana Gelen Artış (Azalış)																
Pay Bazlı İşlemler Nedeniyle Meydana Gelen Artış																
Bağlı Ortaklıklarda Kontrol Kaybı İle Sonuçlanmayan Pay Oranı Değişikliklerine Bağlı Artış (Azalış)																
Kontrol Gücü Olmayan Pay Sahipleri İle Yapılan İşlemler																
Diğer Değişiklikler Nedeniyle Artış (Azalış)																
... itibarıyla bakiyeler (Dönem Sonu)																

Tablo 17. Nakit Akış Tablosu (Doğrudan Yöntem)

	Cari Dönem 20..	Önceki Dönem 20..
BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ (GEÇMEMİŞ) ... TARİHLİ (KONSOLİDE) NAKİT AKIŞ TABLOSU		
A. İşletme Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışları		
İşletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit girişi sınıfları		
Satılan mallardan ve hizmetlerden elde edilen nakit girişleri		
Faiz, ücret, prim, komisyon ve diğer gelirlerden nakit girişleri		
Alım satım amaçlı elde bulundurulmuş sözleşmeler ile ilgili nakit girişleri		
İşletme faaliyetlerinden kaynaklanan diğer nakit girişleri		
İşletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit çıkışı sınıfları		
Mal ve hizmetler için tedarikçilere yapılan ödemeler		
Faiz, ücret, prim, komisyon ve diğer gelirlerden nakit çıkışları		
Alım satım amaçlı elde bulundurulmuş sözleşmelerle ilgili nakit çıkışları		
Çalışanlara ve çalışanlar adına yapılan ödemelerden kaynaklanan nakit çıkışları		
İşletme faaliyetlerinden kaynaklanan diğer nakit çıkışları		
Faaliyetlerden kaynaklanan net nakit akışları		
Ödenen temettüleri*		
Alınan temettüleri*		
Ödenen faiz*		
Alınan faiz*		
Vergi ödemeleri (iadeleri)		
Diğer nakit girişleri (çıkışları)		
B. Yatırım Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışları		
Bağlı ortaklıkların kontrolünün kaybı sonucunu doğuracak satışlara ilişkin nakit girişleri		
Bağlı ortaklıkların kontrolünün elde edilmesine yönelik alışlara ilişkin nakit çıkışları		
Başka işletmelerin veya fonların paylarının veya borçlanma araçlarının satılması sonucu elde edilen nakit girişleri		
Başka işletmelerin veya fonların paylarının veya borçlanma araçlarının edinimi için yapılan nakit çıkışları		
Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların satışından kaynaklanan nakit girişleri		
Maddi ve maddi olmayan duran varlık alımından kaynaklanan nakit çıkışları		
Diğer uzun vadeli varlıkların satışından kaynaklanan nakit girişleri		
Diğer uzun vadeli varlık alımlarından nakit çıkışları		
Verilen nakit avans ve borçlar		
Verilen nakit avans ve borçlardan geri ödemeler		
Türev araçlardan nakit çıkışları		
Türev araçlardan nakit girişleri		
Devlet teşviklerinden elde edilen nakit girişleri		
Alınan temettüleri*		

Tablo 17. Nakit Akış Tablosu (Doğrudan Yöntem)

	Cari Dönem 20..	Önceki Dönem 20..
Ödenen faiz*		
Alınan faiz*		
Vergi ödemeleri (iadeler)		
Diğer nakit girişleri (çıkışları)		
C. Finansman Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışları		
Pay ve diğer özkaynağa dayalı araçların ihracından kaynaklanan nakit girişleri		
İşletmenin kendi paylarını ve diğer özkaynağa dayalı araçlarını almasıyla ilgili nakit çıkışları		
Borçlanmadan kaynaklanan nakit girişleri		
Borç ödemelerine ilişkin nakit çıkışları		
Finansal kiralama sözleşmelerinden kaynaklanan borç ödemelerine ilişkin nakit çıkışları		
Devlet teşviklerinden elde edilen nakit girişleri		
Ödenen temettüleri*		
Ödenen faiz*		
Vergi ödemeleri (iadeler)		
Diğer nakit girişleri (çıkışları)		
Yabancı Para Çevirim Farklarının Etkisinden Önce Nakit ve Nakit Benzerlerindeki Net Artış (Azalış) (A+B+C)		
D. Yabancı Para Çevirim Farklarının Nakit ve Nakit Benzerleri Üzerindeki Etkisi		
Nakit ve Nakit Benzerlerindeki Net Artış (Azalış) (A+B+C+D)		
E. Dönem Başı Nakit ve Nakit Benzerleri		
Dönem Sonu Nakit ve Nakit Benzerleri (A+B+C+D+E)		

Tablo 18. Nakit Akış Tablosu (Dolaylı Yöntem)

	Cari Dönem 20..	Önceki Dönem 20..
A. İşletme Faaliyetlerden Elde Edilen Nakit Akışları		
Dönem Kârı/Zararı		
Dönem Net Kârı/Zararı Mutabakatı İle İlgili Düzeltmeler		
Amortisman ve itfa gideri ile ilgili düzeltmeler		
Değer düşüklüğü (iptali) ile ilgili düzeltmeler		
Karşılıklar ile ilgili düzeltmeler		
Faiz gelirleri ve giderleri ile ilgili düzeltmeler		
Gerçekleşmemiş yabancı para çevirim farkları ile ilgili düzeltmeler		
Pay bazlı ödemeler ile ilgili düzeltmeler		
Gerçeğe uygun değer kayıpları (kazançları) ile ilgili düzeltmeler		
İştiraklerin dağıtılmamış kârları ile ilgili düzeltmeler		
Vergi gideri/geliri ile ilgili düzeltmeler		
Stoklardaki artış (azalış) ile ilgili düzeltmeler		
Ticari alacaklardaki artış (azalış) ile ilgili düzeltmeler		
Faaliyetlerle ilgili diğer alacaklardaki artış (azalış) ile ilgili düzeltmeler		
Ticari borçlardaki artış (azalış) ile ilgili düzeltmeler		
Faaliyetlerle ilgili diğer borçlardaki artış (azalış) ile ilgili düzeltmeler		
Nakit dışı kalemlere ilişkin diğer düzeltmeler		
Duran varlıkların elden çıkarılmasından kaynaklanan kayıplar (kazançlar) ile ilgili düzeltmeler		
Yatırım ya da finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarına neden olan diğer kalemlere ilişkin düzeltmeler		
Kâr (zarar) mutabakatı ile ilgili diğer düzeltmeler		
Toplam Düzeltmeler		
Faaliyetlerden Elde Edilen Nakit Akışları		
Ödenen temettüler*		
Alınan temettüler*		
Ödenen faiz*		
Alınan faiz*		
Vergi iadeleri (ödemeleri)		
Diğer nakit girişleri (çıkışları)		
B. Yatırım Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışları		
Bağlı ortaklıkların kontrolünün kaybı sonucunu doğuracak satışlara ilişkin nakit girişleri		
Bağlı ortaklıkların kontrolünün elde edilmesine yönelik alışlara ilişkin nakit çıkışları		
Başka işletmelerin veya fonların paylarının veya borçlanma aracının satılması sonucu elde edilen nakit girişleri		
Başka işletmelerin veya fonların paylarının veya borçlanma aracının satılması sonucu elde edilen nakit çıkışları		
Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların satışından kaynaklanan nakit girişleri		
Maddi ve maddi olmayan duran varlık alımından kaynaklanan nakit çıkışları		
Diğer uzun vadeli varlıkların satışından kaynaklanan nakit girişleri		
Diğer uzun vadeli varlık alımlarından nakit çıkışları		
Verilen nakit avans ve borçlar		
Verilen nakit avans ve borçlardan geri ödemeler		
Türev araçlardan nakit çıkışları		
Türev araçlardan nakit girişleri		
Devlet teşviklerinden elde edilen nakit girişleri		

Tablo 18. Nakit Akış Tablosu (Dolaylı Yöntem)

	Cari Dönem 20..	Önceki Dönem 20..
Alınan temettüler*		
Ödenen faiz*		
Alınan faiz*		
Vergi iadeleri (ödemeleri)		
Diğer nakit girişleri (çıkışları)		
C. Finansman Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışları		
Pay ve diğer özkaynağa dayalı araçların ihracından kaynaklanan nakit girişleri		
İşletmenin kendi paylarını ve diğer özkaynağa dayalı araçlarını almasıyla ilgili nakit çıkışları		
Borçlanmadan kaynaklanan nakit girişleri		
Borç ödemelerine ilişkin nakit çıkışları		
Finansal kiralama sözleşmelerinden kaynaklanan borç ödemelerine ilişkin nakit çıkışları		
Devlet teşviklerinden elde edilen nakit girişleri		
Ödenen temettüler*		
Ödenen faiz*		
Vergi iadeleri (ödemeleri)		
Diğer nakit girişleri (çıkışları)		
Yabancı Para Çevirim Farklarının Etkisinden Önce Nakit ve Nakit Benzerlerindeki Net Artış (Azalış) (A+B+C)		
D. Yabancı Para Çevirim Farklarının Nakit ve Nakit Benzerleri Üzerindeki Etkisi		
Nakit ve Nakit Benzerlerindeki Net Artış (Azalış) (A+B+C+D)		
E. Dönem Başı Nakit ve Nakit Benzerleri		
Dönem Sonu Nakit ve Nakit Benzerleri (A+B+C+D+E)		

Tablo 19. Dipnotlar

	Dipnot Adı	İlgili TMS/TFRS'ler
1	Şirketin Organizasyonu ve Faaliyet Konusu	TMS 1, TMS 10
2	Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Esaslar	
	• Sunuma İlişkin Temel Esaslar	TMS 1, 29, TFRS 1, TFRS 10, 11, 12 vd.
	• TMS'ye Uygunluk Beyanı	TMS 1
	• Muhasebe Politikalarında Değişiklikler	TMS 8
	• Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar	TMS 8
	• Önemli Muhasebe Politikalarının Özeti	İlgili tüm TMS / TFRS'ler
	• Önemli Muhasebe Değerlendirme, Tahmin ve Varsayımları	TMS 1, TMS 8, vd.
3	İşletme Birleşmeleri	TFRS 3, vd.
4	Diğer İşletmelerdeki Paylar	TMS 28, TFRS 11, 12, vd.
5	Bölgümlere Göre Raporlama	TFRS 8
6	İlişkili Taraf Açıklamaları	TMS 24
7	Ticari Alacak ve Borçlar	TMS 32, 39, TFRS 7, (TFRS 9)vd.
8	Diğer Alacak ve Borçlar	TMS 32, 39, TFRS 7, (TFRS 9) vd.
9	Stoklar	TMS 2
10	Canlı Varlıklar	TMS 41, vd
11	Peşin Ödenmiş Giderler ve Ertelenmiş Gelirler	TMS 1, TMS 18 vd.
12	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	TMS 40, 16, 17, 36, vd.
13	Maddi Duran Varlıklar	TMS 16, 17, 23, 36, TFRS 6, vd
14	Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Çevre Rehabilitasyon Fonlarından Kaynaklanan Paylar Üzerindeki Haklar	TFRS Yorum 5, vd.
15	Üyelerin Kooperatif İşletmelerdeki Hisseleri ve Benzeri Finansal Araçlar	TFRS Yorum 2, vd.
16	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	TMS 38, 36, 17 TFRS 6, vd.
17	Şerefiye	TFRS 3, TMS 36, vd.
18	Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi	TFRS 6, TMS 16, TMS 38, vd.
19	Kiralama İşlemleri	TMS 17, TFRS Yorum 4, vd.
20	İmtiyazlı Hizmet Anlaşmalar	TFRS Yorum 12, vd.
21	Varlıklarda Değer Düşüklüğü	TMS 36, vd.
22	Devlet Teşvik ve Yardımları	TMS 20, vd.
23	Borçlanma Maliyetleri	TMS 23, vd.
24	Karşılıklar, Koşullu Varlık ve Borçlar	TMS 37, 2, 10, 11, 12, 18 28, TFRS 6, 12vd
25	Taahhütler	TMS 16, 17, 31, 38, 40, TFRS 11, 12vd
26	Çalışanlara Sağlanan Faydalar	TMS 19, vd.
27	Diğer Varlık ve Yükümlülükler	TMS 1, vd.
28	Sermaye, Yedekler ve Diğer Özkaynak Kalemleri	TMS 1, 21, 28, 29, 32 39, TFRS 7, 10, 11, 12 vd.
29	Hasılat	TMS 18, vd.
30	İnşaat Sözleşmeleri	TMS 11, vd.
31	Genel Yönetim Giderleri, Pazarlama Giderleri, Araştırma ve Geliştirme Giderleri,	TMS 1, 16, 19, 36, 38, vd.
32	Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler ve Giderler	TMS 18, TMS 1, vd.
33	Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler ve Giderler	TMS 16, TMS 38, TMS 40, vd.
34	Çeşit Esasına Göre Sınıflandırılmış Giderler	TMS 1

	Dipnot Adı	İlgili TMS/IFRS'ler
35	Finansman Giderleri	TMS 21, 23, 32, 39, IFRS 7, (IFRS 9) vd.
36	Diğer Kapsamlı Gelir Unsurlarının Analizi	TMS 1 vd.
37	Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler	IFRS 5, vd.
38	Gelir Vergileri (Ertelenmiş Vergi Varlık ve Yükümlülükleri Dahil)	TMS 12
39	Pay Başına Kazanç	TMS 33
40	Pay Bazlı Ödemeler	IFRS 2, vd.
41	Sigorta Sözleşmeleri	IFRS 4, vd.
42	Kur Değişiminin Etkileri	TMS 21, vd.
43	Yüksek Enflasyonlu Ekonomide Raporlama	TMS 29, vd.
44	Finansal Araçlar	TMS 32, 39, IFRS 7, 9 vd.
45	Finansal Araçlardan Kaynaklanan Risklerin Niteliği ve Düzeyi	TMS 1, IFRS 7
46	Finansal Araçlar (Gerçeğe Uygun Değer Açıklamaları ve Finansal Riskten Korunma Muhasebesi Çerçevesindeki Açıklamalar)	IFRS 7
47	Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar	TMS 10
48	Finansal tabloların önemli ölçüde etkileyen ya da finansal tabloların açık, yorumlanabilir ve anlaşılabilir olması açısından açıklanması gereken diğer hususlar	TMS 1, TMS 8 vd.
49	TMS'ye İlk Geçiş	IFRS 1
50	Bireysel Finansal Tablolara İlişkin Açıklamalar	TMS 27, vd.
51	Nakit Akış Tablosuna İlişkin Açıklamalar	TMS 7, vd.
52	Öz Kaynaklar Değişim Tablosuna İlişkin Açıklamalar	TMS 1, vd.

ÖZGEÇMİŞ

Ünal YAVUZ 29.11.1974 yılında Karabük İlinin Eskipazar ilçesine bağlı Bulduk Köyünde dünyaya geldi. İlk, Orta ve Lise tahsilini Karabük'te tamamladı.1993 yılında girmiş olduğu üniversite sınavı neticesinde Selçuk Üniversitesi İİBF İşletme bölümüne kayıt oldu ve 14.07.1997 tarihinde mezun oldu. Askerliğini Şırnak 3.Jandarma Sınır Komutanlığında Asteğmen olarak tamamladı.22.05.2000 tarihinde başlamış olduğu Kardemir A.Ş Genel Muhasebe Müdürlüğünde halen şef kadrosunda görev yapmaktadır. Aynı zamanda 2002 yılında başlamış olduğu SMMM stajını 2005 yılında tamamlayarak Mali Müşavirlik belgesi almaya hak kazanmıştır.