

FİNANSAL TABLOLARLA İLGİLİ HUSUSLAR

1.VARLIKLARIN SUNUMUNA İLİŞKİN ESASLAR

Finansal Tablolarda Alt Kalemler Hangi Esaslara Göre Sunulur?

Finansal tablolarda alt kalemler TMS'lerde yer verilen esaslar çerçevesinde sunulur.

Örneğin;

Finansal yatırımlar

- Gerçeğe uygun değerinden ölçülenler
- İtfa edilmiş maliyetiyle ölçülenler

Maddi Duran Varlıklar

- Maliyet Değerleriyle Ölçülenler
- Yeniden Değerlenmiş Tutarlarıyla Ölçülenler

Bir Finansal Tablo Kalemi Birden Fazla Dipnot İle İliŐkilendirilebilir Mi?

Bir kalem birden fazla dipnotla ilişkili olabilir. Bu durumda ilgili tüm dipnotlara referans verilir. Önemsiz kalemler, aksi belirtilmedikçe ilgili sınıfın diğer kaleminde (örneğin, diğer dönen varlıklar gibi) gösterilir.

Finansal Tablolarda Dönen / Duran Varlıklar Nasıl Sunulmalıdır?

TMS 1'in 66 - 68 inci paragrafları çerçevesinde, aşağıdaki özelliklerden herhangi birini taşıyan varlıklar dönen varlık olarak sınıflandırılır:

- Varlığın; işletmenin normal faaliyet döngüsü içinde paraya çevrilmesinin, satılmasının veya tüketilmesinin beklenmesi,
- Esas olarak alım – satım (ticari) amaçlı olarak elde tutulması,
- Varlığın, raporlama tarihinden (bilânço tarihinden) sonra on iki ay içinde paraya çevrilmesinin beklenmesi veya
- Nakit veya nakit benzeri varlık olması (raporlama döneminden sonraki on iki ay içinde varlığın takas veya bir borcun yerine getirilmesi için kullanılması konusunda bir kısıtlama altında olmadığı durumlarda).

Yukarıdaki özellikleri taşımayan diğer tüm varlıklar ilgili kalemleri itibarıyla duran varlık olarak sınıflandırılır. TMS'nin uygulamasında "duran" terimi uzun vadeli maddi, maddi olmayan ve finansal varlıklar için kullanılır.

Finansal Tablolarda Nakit ve Nakit Benzerleri Nasıl Sunulmalıdır?

Nakit, işletmedeki nakit ile vadesiz mevduatı ifade eder. Nakit benzerleri, kısa vadeli nakit yükümlülükler için elde bulundurulmuş ve yatırım amacıyla veya diğer amaçlarla kullanılmayan

varlıklardır. Bir varlığın nakit benzeri olarak kabul edilebilmesi için, değeri kesinlikle belirlenebilen bir nakde dönüştürülebilmesi ve değeriindeki değışim riskinin ise önemsiz olması şarttır.

Nakit ve nakit benzerleri, işletmenin nakit yönetiminin ayrılmaz parçasıdır. Nakit benzerleri kapsamına dâhil edilecek finansal araçlara ilişkin örnekler aşağıda verilmektedir:

- Çekler (vadesiz),
- Likit fonlar ve kısa vadeli tahvil ve bono fonları,
- Ters-repo işlemlerinden alacaklar,
- Vadesi 3 aydan kısa olan mevduat (vadesi 3 aydan uzun mevduat finansal yatırımlar arasında gösterilir),
- Edinilme tarihinde vadesine 3 aydan az kalmış devlet tahvili ve hazine bonoları veya aktif bir piyasası olan likit diğer borçlanma araçları,
- Para piyasalarından alacaklar,

(KGK tarafından hazırlanan finansal raporlama standartlarına uygun hesap planında (Taslak)100-109 numaralı hesaplar arasında sınıflandırılmıştır.)

Finansal Yatırımlar Nasıl Sunulmalıdır?

TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum Standardında ve TFRS 9'da tanımlanan finansal varlıklardan, yatırım amacıyla tutulanlar ile aşağıdakiler dışında kalanlar bu kalemde gösterilir:

- Nakit ve nakit benzerleri,
- Finans sektörü faaliyetlerinden alacaklar,
- Ticari ve diğer alacaklar ile
- Özkaynak yöntemiyle değirlenen yatırımlar.

Dönen varlıklar içinde sınıflandırılan finansal varlıklar, kısa vadeli nakit yükümlülüklerin yerine getirilme amacı dışında, atıl fonlarını değlendirilmesi, doğrudan faiz, temettü geliri, alım-satım kârı vs. elde edilmesi veya bir zarardan korunma amacıyla elde tutulan finansal varlıklardır.

(Bu kalemler KGK tarafından hazırlanan finansal raporlama standartlarına uygun hesap planında (Taslak)(Taslak) 110-118 numaralı hesaplar arasında sınıflandırılmıştır.)

Ticari Alacaklar Nasıl Sunulmalıdır?

Bir hasılat unsurunun tamamına veya bir kısmına ilişkin olarak finansal tablolara alınan müşterilerden olan alacaklardır.

TFRS 15 *Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat* uyarınca ticari alacak, işletmenin müşterisinden tahsil etmeyi beklediği bedeli koşulsuz olarak alma hakkı ortaya çıktığında doğmaktadır. Bedeli alma hakkının koşulsuz olması ancak bedelin tahsilinin sadece bir vadeye bağlı olması halinde söz konusu olmaktadır. Dolayısıyla bir alacağın ticari alacak olabilmesi için faturasının kesilmiş veya benzer şekillerde müşteriyle tarafları bağlayıcı şekilde mutabakata varılmış olması gerekir. İşletmenin bedeli koşulsuz olarak alma hakkı ortaya çıkmadan mal veya hizmetlerini müşteriye devrederek edimini yerine getirdiği durumlarda ticari alacak ortaya çıkmaz, ilgili varlık "Sözleşme Varlıkları" kaleminde gösterilir.

Ticari alacakların, ilişkili taraflardan olan kısmı ayrı bir alt kalemde örnek formata uygun olarak gösterilir.

Verilen depozito ve teminatlar bu kalem altında değil, diğer alacaklarda gösterilir.

Kaleme ilişkin açıklamalarda, alıcılar, vadeli/ciro edilen çekler, alacak senetleri, diğer ticari alacaklar, şüpheli ticari alacaklar gibi ayrıntılara yer verilir.

Ticari alacakların varsa vade farkları, faiz vb. tutarlar hasılat karşılığı değil faiz geliri, kur farkları vb. karşılığı finansal tablolara alınmakla birlikte, bu tutarlar da ticari alacaklarda gösterilir ve ilgili açıklamalar dipnotlarda yapılır. Söz konusu faiz gelirleri, kur farkları vb. Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosunda ise Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler içinde gösterilir.

Ticari alacakların paraya çevrilmesi için geçen süre, 12 aydan daha uzun olsa dahi işletmenin normal faaliyet döngüsü içinde ise bu tür alacakların dönen varlıklarda sınıflandırılması esastır. (Bu kalemler KGK tarafından hazırlanan finansal raporlama standartlarına uygun hesap planında (Taslak)(Taslak) 120-129 numaralı hesaplar arasında sınıflandırılmıştır.)

Diğer Alacaklar Nasıl Sunulmalıdır?

Ticari alacaklar ile finansal yatırımlar dışında kalan alacaklardır. Verilen depozito ve teminatlar, ilişkili taraflardan diğer alacaklar, cari dönem vergisiyle ilgili varlıklar dışındaki kamu idarelerinden alacaklar ve diğer çeşitli alacaklar örnek olarak gösterilebilir.

Bu alacakların, ilişkili taraflardan olan kısmı ayrı bir alt kalemde örnek formata uygun olarak gösterilir.

(Bu kalemler KGK tarafından hazırlanan finansal raporlama standartlarına uygun hesap planında (Taslak)(Taslak) 130-139 numaralı hesaplar arasında sınıflandırılmıştır.)

Sözleşme Varlıkları Nasıl Sunulmalıdır?

TFRS 15'te sözleşme varlıkları olarak tanımlanan varlıkların izlenmesinde kullanılır. TFRS 15'e göre sözleşme varlıkları, işletmenin müşteriye devrettiği mal veya hizmetler karşılığında, süre geçmesi dışında başka bir şarta (örneğin işletmenin gelecekteki edimine) bağlanmış olan bedeli alma hakkıdır.

Sözleşme varlıklarının toplam tutarı finansal durum tablosunda ayrı bir şekilde gösterilir. Ayrıca işletmeler sözleşme varlıklarını, bunların doğduğu sözleşme türlerine göre finansal tablo örneklerine uygun olarak (Devam Eden İnşaat ve Taahhüt İşlerinden Doğan Sözleşme Varlıkları, Mal ve Hizmet Satışlarından Doğan Sözleşme Varlıkları, Diğer Sözleşme Varlıkları şeklinde) alt kalemlere ayrıştırır.

Stoklar Nasıl Sunulmalıdır?

TMS uyarınca stoklar Finansal Durum Tablosunda ya da dipnotlarda, ticari mal, ilk madde ve malzeme, yarı mamuller, mamul vb. ve/veya tamamlanmamış hizmet maliyetleri şeklinde sınıflandırılır. Ayrıca, hizmet işletmelerinde; hizmetin üretimi için yapılan maliyetler, hâsılatla eşleştirilinceye kadar tamamlanmamış hizmet maliyetleri olarak bu kalemde gösterilir.

Verilen sipariş avansları stok niteliğinde olmayıp, ilgili stok muhasebeleştirilene kadar "Peşin Ödenmiş Giderler"de gösterilir.

(Bu kalemler KGK tarafından hazırlanan finansal raporlama standartlarına uygun hesap planında (Taslak)(Taslak) 150-159 numaralı hesaplar arasında sınıflandırılmıştır.)

Canlı Varlıklar Nasıl Sunulmalıdır?

Bu kalem, sadece tarımsal faaliyette bulunan işletmeler tarafından kullanılır. Tarımsal ürün, işletmenin canlı varlıklarının hasadı yapılmış ürünüdür. Canlı varlık, yaşayan hayvan veya bitkidir. Hasat, ürünün canlı varlıklardan ayrılması veya canlı varlığın yaşam sürecinin sona ermesidir.

Canlı varlıklardan hasadı yapılan ürünler (yumurta, et ürünleri, meyveler vb.) ile yaşam süreci sona erenler "Canlı Varlıklar"da değil "Stoklar" içinde gösterilir. Biyolojik dönüşüm olmaksızın canlı varlıkların olduğu gibi alınıp satılması halinde bunlar stoklar içinde gösterilir.

(KGK tarafından hazırlanan finansal raporlama standartlarına uygun hesap planında (Taslak)(Taslak) 160-169 numaralı hesaplar arasında sınıflandırılmıştır.)

Peşin Ödenmiş Giderler Nasıl Sunulmalıdır?

Genellikle tedarikçilere yapılan ve daha sonraki bir dönemde (veya dönemlerde) gider ve maliyet hesaplarına aktarılacak tutarlar bu kalemde gösterilir. Kalemın önemsiz olması durumunda ilgili tutarlar diğer dönen/duran varlıklar içinde sunulur.

(KGK tarafından hazırlanan finansal raporlama standartlarına uygun hesap planında (Taslak)(Taslak) 180-189 numaralı hesaplar arasında sınıflandırılmıştır.)

Cari Dönem Vergisiyle İlgili Varlıklar Nasıl Sunulmalıdır?

TMS 12 Gelir Vergileri Standardı çerçevesinde, peşin ödenen ve indirim konusu yapılabilecek gelir üzerinden ödenecek çeşitli vergi ve fonlar gibi cari dönem vergisiyle ilgili varlıklar bu kalemde gösterilir.

Diğer Döner/Duran Varlıklar Nasıl Sunulmalıdır?

Devreden KDV, indirim KDV, diğer KDV, sayım ve tesellüm noksanları gibi yukarıdaki kalemlerde gösterilmeyen döner/duran varlıklar bu kalemde gösterilir.

(KGK tarafından hazırlanan finansal raporlama standartlarına uygun hesap planında (Taslak) 190-195 numaralı hesaplar arasında sınıflandırılmıştır.)

Satış Amaçlı Sınıflandırılan Duran Varlıklar Nasıl Sunulmalıdır?

TFRS 5 çerçevesinde, defter değeri sürdürülmekte olan kullanımdan ziyade satış işlemi vasıtasıyla geri kazanılacak olması nedeniyle satış amaçlı olarak sınıflandırılmış duran varlıklar ile elden çıkarılacak gruplara ilişkin tüm varlıklar bu kalemde gösterilir.

Ayrıca, TFRS 5 uyarınca ortaklara dağıtım amacıyla sınıflandırılmış duran varlıklar ile elden çıkarılacak gruplara ilişkin tüm varlıklar da, bunların ortaklara dağıtım yönünde taahhütte bulunduğu andan itibaren bu kalemde gösterilir. Bu durumda kalem ismi, bu varlıkları ifade edecek şekilde isimlendirilebilir.

(KGK tarafından hazırlanan finansal raporlama standartlarına uygun hesap planında (Taslak) 196-199 numaralı hesaplar arasında sınıflandırılmıştır.)

Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar Nasıl Sunulmalıdır?

TMS 28 İştiraklerdeki ve İř Ortaklıklarındaki Yatırımlar Standardı uyarınca özkaynak yöntemiyle değerlenen iştirakler ile iř ortaklıkları bu kalemde gösterilir.

(KGK tarafından hazırlanan finansal raporlama standartlarına uygun hesap planında (Taslak) 210-219 numaralı hesaplar arasında sınıflandırılmıştır.)

Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Nasıl Sunulmalıdır?

TMS 40 *Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller* çerçevesinde, kira geliri veya sermaye kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla sahibi tarafından veya kullanım hakkı varlığı olarak kiracı tarafından elde tutulan gayrimenkuller (arsa, bina, arsa ve bina, binanın bir kısmı) bu kalemde gösterilir.

Yatırım amaçlı gayrimenkul tanımına girmesi ve kiracının gerçeğe uygun değer yöntemini kullanması durumunda, faaliyet kiralaması çerçevesinde kiracı tarafından elde tutulan gayrimenkule ilişkin bir hakkın yatırım amaçlı gayrimenkul olarak bu kalemde gösterilmesi mümkündür.

(KGK tarafından hazırlanan finansal raporlama standartlarına uygun hesap planında (Taslak) 245-249 numaralı hesaplar arasında sınıflandırılmıştır.)

Maddi Duran Varlıklar Nasıl Sunulmalıdır?

TMS uyarınca maddi duran varlıklar, Finansal Durum Tablosunda ya da dipnotlarda, arazi ve arsalar, binalar, tesis, makine ve cihazlar, taşıtlar, demirbaşlar, yapılmakta olan yatırımlar,

maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesine ilişkin varlıklar, diğer maddi varlıklar vb. şekilde sınıflandırılabilir.

Maddi duran varlık alımları için verilmiş olan avanslar, ilgili varlık aktifleştirilene kadar bu kalemde değil, “Peşin Ödenmiş Giderler” kalemi altında gösterilir.

(KGK tarafından hazırlanan finansal raporlama standartlarına uygun hesap planında (Taslak)250-259 numaralı hesaplar arasında sınıflandırılmıştır.)

Maddi Olmayan Duran Varlıklar Nasıl Sunulmalıdır?

Parasal olmayan, fiziksel niteliği bulunmayan, tanımlanabilir duran varlıklar bu kalemde gösterilir.

Bu varlıklardan şerefiye, tek olarak tanımlanamayan ve ayrı olarak kaydedilemeyen, bir işletme birleşmesinde edinilmiş diğer varlıklardan ortaya çıkan gelecekteki ekonomik faydaları simgeleyen varlık olup örnek formata uygun olarak Finansal Durum Tablosunda ayrıca gösterilir.

Şerefiye dışındaki maddi olmayan duran varlıklar, haklar, geliştirme giderleri, yazılım programları, -petrol, doğal gaz gibi- yenilenemeyen kaynaklara ilişkin haklar ve rezervler, maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesine ilişkin varlıklar, diğer maddi olmayan varlıklar şeklinde sınıflandırılabilir.

Maddi olmayan duran varlık alımları için verilmiş olan avanslar, ilgili varlık aktifleştirilene kadar bu kalemde değil, “Peşin Ödenmiş Giderler” kalemi altında gösterilir.

Şerefiyenin önemsiz olması halinde, maddi olmayan duran varlıklar, alt kalemler açılmaksızın tek bir kalemde gösterilebilir.

(KGK tarafından hazırlanan finansal raporlama standartlarına uygun hesap planında (Taslak) 260-269 numaralı hesaplar arasında sınıflandırılmıştır.)

Kullanım Hakkı Varlıkları Nasıl Sunulmalıdır

TFRS 16 Kiralamalar uyarınca kiracının kullanım hakkı varlıklarını finansal durum tablosunda ya da dipnotlarında diğer varlıklarından ayrı bir şekilde sunması gerekir. Kullanım hakkı varlıklarını finansal durum tablosunda ayrı bir şekilde göstermeyi tercih eden işletmeler bu varlıklarını bu kalemde gösterir.

Kullanım hakkı varlıklarını finansal durum tablosunda ayrı bir şekilde göstermeyi tercih etmeyen işletmeler bu kalemi kullanmaz. Bu işletmeler kullanım hakkı varlıklarını, bu varlıkların ilişkili olduğu dayanak varlıklara sahip olunsaydı bunların sunulacağı kaleme dâhil eder ve finansal durum tablosundaki hangi kalemlerinin söz konusu kullanım hakkı varlıklarını içerdiğini dipnotlarında açıklar.

Ertelenmiş Vergi Varlığı Nasıl Sunulmalıdır?

Ertelenmiş vergi varlıkları, indirilebilir geçici farklar, gelecek dönemlere devreden kullanılmamış mali zararlar ve gelecek dönemlere devreden kullanılmamış vergi avantajları nedeniyle gelir üzerinden alınan vergilere ilişkin gelecek dönemlerde geri kazanılacak olan tutarları ifade eder.

Vergi mevzuatı açısından indirim imkânı olmayan (sürekli) tutarlara ilişkin olarak ertelenmiş vergi varlığı kalemi kullanılmaz.

(KGK tarafından hazırlanan finansal raporlama standartlarına uygun hesap planında (Taslak) 289 numaralı hesap kullanılmıştır.)

2.KAYNAKLARIN SUNUMUNA İLİŞKİN ESASLAR

Kısa Vadeli / Uzun Vadeli Yükümlülükler Nasıl Sunulmalıdır?

TMS 1'in 69-76 ncı paragrafları çerçevesinde, aşağıdaki özelliklerden herhangi birini taşıyan yükümlülükler, kısa vadeli olarak sınıflandırılır:

- Normal faaliyet döngüsü içinde ödenmesinin beklenmesi;
- Öncelikle ticari amaçla elde tutulması;
- Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra on iki ay içinde ödenecek olması veya
- İşletmenin yükümlülüğün ödenmesini, raporlama döneminin (bilanço tarihinin) sonundan itibaren en az on iki ay süreyle erteleyebilmesine yönelik koşulsuz bir hakkının bulunmaması. Yükümlülüğün, karşı tarafın seçimine bağılı olarak özkaynağına dayalı finansal araç ihraç edilmesi suretiyle ödenmesine yönelik hükümler, sınıflandırılmasını etkilemez.

İşletme, diğer bütün yükümlülüklerini uzun vadeli olarak sınıflandırır.

Borçlanmalar Nasıl Sunulmalıdır?

TMS 32'de tanımlanan finansal yükümlülüklerden, finansal kuruluşlardan veya para ve sermaye piyasası araçlarıyla temin edilen finansal borçlar bu kalemde izlenir. Banka kredileri, ihraç edilmiş tahvil, bono ve senetler borçlanmalara örnek olarak gösterilebilir.

Kira yükümlülüklerini finansal durum tablosunda ayrı bir şekilde göstermeyi tercih etmeyen işletmeler kira yükümlülüklerini de bu kalem içerisinde gösterir. Bu durumda bu kalemin kira yükümlülüklerini içerdiği dipnotlarda açıklanır. Diğer taraftan kira yükümlülüklerini finansal durum tablosunda ayrı bir şekilde göstermeyi tercih eden işletmeler bu yükümlülüklerini "Kiralama İşlemlerinden Kaynaklanan Yükümlülükler" kalemini kullanır.

Finansal borçlanmalardan kısa vadeli yükümlülük tanımını karşılayanlar kısa vadeli diğerleri uzun vadeli olarak sınıflandırılır.

(KGK tarafından hazırlanan finansal raporlama standartlarına uygun hesap planında (Taslak) 300-308 numaralı hesaplar arasında sınıflandırılmıştır.)

Uzun Vadeli Borçlanmaların Kısa Vadeli Kısımları Nasıl Sunulmalıdır?

Uzun vadeli borçların kısa vadeli kısımlarının gösterildiği kalemdir. Uzun vadeli borçlanmaların kısa vadeli kısımlarının önemiz olması halinde, “Kısa Vadeli Borçlanmalar”la birlikte “Finansal Borçlar” adlı yeni ve tek bir kalem altında gösterilir.

(KGK tarafından hazırlanan finansal raporlama standartlarına uygun hesap planında (Taslak) 302 numaralı hesapta sınıflandırılmıştır.)

Diğer Finansal Yükümlülükler Nasıl Sunulmalıdır?

TMS 32’de tanımlanan finansal yükümlülüklerden, borçlanma niteliğine sahip olmayan, diğer bir ifadeyle ilk muhasebeleştirilmeden sonra, etkin faiz yöntemiyle hesaplanan itfa edilmiş maliyetinden ölçülmeyen türev araçlardan kaynaklanan yükümlülükler, finansal garanti sözleşmeleri gibi finansal yükümlülükler bu kalemden gösterilir.

(KGK tarafından hazırlanan finansal raporlama standartlarına uygun hesap planında (Taslak) 307 numaralı hesapta sınıflandırılmıştır.)

Ticari Borçlar Nasıl Sunulmalıdır?

Üçüncü kişilere tedarikçi sıfatları dolayısıyla bulunan borçlardır. “Ticari Borçlar”ın, ilişkili taraflardan olan kısmı ayrı bir alt kalemden örnek formata uygun olarak gösterilir.

Alınan depozito ve teminatlar bu kalem altında değil, diğer borçlarda gösterilir.

Kaleme ilişkin dipnotlarda, satıcılar, vadeli çekler, borç senetleri, diğer ticari borçlar gibi ayrıntılara yer verilir.

Ticari borçların varsa vade farkları, faiz vb. karşılığında yapılan tahakkuklar da ticari borçlarda gösterilir ve bunlara ilişkin açıklamalar dipnotlarda yapılır. Söz konusu faiz giderleri ve kur farkları Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosunda ise “Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler” içinde gösterilir.

(KGK tarafından hazırlanan finansal raporlama standartlarına uygun hesap planında (Taslak) 320-328 numaralı hesaplar arasında sınıflandırılmıştır.)

Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Borçlar Nasıl Sunulmalıdır?

Ücretler, maaşlar ve sosyal güvenlik katkıları gibi dönem içinde çalışanlara sağlanan faydalar kapsamında borçlanılan tutarlar bu kalemden gösterilir. İçeriğini yansıtmaması koşuluyla, alternatif olarak “Çalışanların Ücret Tahakkukları” vb. şekillerde isimlendirilebilir. Kalemin önemsiz olması durumunda, ilgili tutar “Ticari Borçlar” kaleminde gösterilir.

(KGK tarafından hazırlanan finansal raporlama standartlarına uygun hesap planında (Taslak) 373 numaralı hesapta sınıflandırılmıştır.)

Diğer Borçlar Nasıl Sunulmalıdır?

Ticari borçlar dışında kalan ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanmayan borçlardır. Tedarikçi veya müşteri sıfatı taşımayan ilişkili taraflara borçlar, alınan depozito ve teminatlar, kamu idarelerinden borçlar, diğer çeşitli borçlar örnek olarak gösterilebilir.

İlişkili taraflardan finansman sağlama amacıyla finansal piyasalardan yapılan borçlanmalar bu kalemde değil vadelerine göre kısa veya uzun vadeli borçlanmalar altında gösterilir. Tutarların önemli olması durumunda, bunlar için ayrı kalemler açılır.

(KGK tarafından hazırlanan finansal raporlama standartlarına uygun hesap planında (Taslak) 331-338 numaralı hesaplar arasında sınıflandırılmıştır.)

Ertelenmiş Gelirler Nasıl Sunulmalıdır?

Gerek satış sözleşmeleri dolayısıyla gerekse diğer nedenlerle, müşterilerden veya diğer kişilerden alınan avanslar gibi karşılığının tamamı veya bir kısmı, içinde bulunulan dönemde tahsil edilen veya alacak olarak tahakkuk ettirilen ancak gelecek dönemlere ait olan gelirlerle ilişkin yükümlülüklerdir. Ertelenmiş gelirlerin önemsiz olması halinde, ilgili tutar diğer kısa vadeli / uzun vadeli yükümlülükler içinde gösterilir.

TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı (24 üncü paragrafı) kapsamında, varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin sunumunda ertelenmiş gelire ilişkin yükümlülük olarak sunum alternatifinin seçilmesi durumunda buna ilişkin tutarlar bu kalem altında gösterilir. Devlet teşvik ve yardımlarından ertelenmiş gelirlerin önemli olması halinde, kalem tabloda aşağıdaki şekilde sunulur:

- Ertelenmiş Gelirler
- Devlet Teşvik ve Yardımları
- Diğer Ertelenmiş Gelirler

(KGK tarafından hazırlanan finansal raporlama standartlarına uygun hesap planında (Taslak) 380 numaralı hesapta sınıflandırılmıştır.)

Dönem Kârı Vergi Yükümlülüğü Nasıl Sunulmalıdır?

TMS 12 kapsamındaki gelir üzerinden alınan vergilerin takip eden dönemde vergi idaresine ödenmesi beklenen kısmı bu kalemde gösterilir. Dönem kârının peşin ödenen vergileri bu tutardan düşülerek "Cari Dönem Vergisiyle İlgili Varlıklar" kaleminde gösterilir.

(KGK tarafından hazırlanan finansal raporlama standartlarına uygun hesap planında (Taslak) 370 numaralı hesapta sınıflandırılmıştır.)

Karşılıklar Nasıl Sunulmalıdır?

Karşılıklar, zamanı veya tutarı belli olmayan yükümlülüklerdir. TMS 19 kapsamında çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin olan karşılıklar, finans sektörü faaliyetlerine ilişkin karşılıklar ile garanti karşılıkları, olası tazminat, ceza ve zararlar, yeniden yapılandırma karşılıkları, ekonomik

açıdan dezavantajlı sözleşmeler için ayrılan karşılıklar gibi TMS 37 kapsamında ayrılmış olan karşılıkları gösteren diğer karşılıklar alt kalemlerde gösterilir.

(KGK tarafından hazırlanan finansal raporlama standartlarına uygun hesap planında (Taslak)372-379 numaralı hesaplar arasında sınıflandırılmıştır.)

Cari Dönem Vergisiyle İlgili Borçlar Nasıl Sunulmalıdır?

TMS 12 çerçevesinde, gelir üzerinden alınan vergilerin takip eden dönemden sonraki dönemlerde vergi idaresine ödenmesi beklenen kısmı bu kalemde gösterilir.

Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Nasıl Sunulmalıdır?

Vergilendirilebilir geçici farklar üzerinden gelecek dönemlerde ödenecek gelir vergilerini ifade eder. Vergi mevzuatı açısından vergilendirme imkanı olmayan (sürekli) tutarlara ilişkin olarak "Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü" kalemi kullanılmaz.

(KGK tarafından hazırlanan finansal raporlama standartlarına uygun hesap planında (Taslak)489 numaralı hesapta sınıflandırılmıştır.)

Diğer Kısa Vadeli / Uzun Vadeli Yükümlülükler Nasıl Sunulmalıdır?

Sayım ve tesellüm fazlaları, diğer çeşitli borç ve yükümlülükler gibi yukarıdaki kalemlerde gösterilmeyen kısa vadeli / uzun vadeli yükümlülükler bu kalemde gösterilir.

(KGK tarafından hazırlanan finansal raporlama standartlarına uygun hesap planında (Taslak) 391-395 numaralı hesaplar arasında sınıflandırılmıştır.)

Satış Amaçlı Sınıflandırılan Varlık Gruplarına İlişkin Yükümlülükler Nasıl Sunulmalıdır?

TFRS 5 çerçevesinde, defter değeri sürdürülmekte olan kullanımdan ziyade satış işlemi vasıtası ile geri kazanılacak olan elden çıkarılacak gruplara ilişkin yükümlülükler bu kalemde gösterilir.

Ayrıca, TFRS 5 uyarınca ortaklara dağıtım amacıyla sınıflandırılmış elden çıkarılacak gruplara ilişkin yükümlülükler de, ortaklara dağıtım yönünde taahhütte bulunulan tarihten itibaren bu kalemde gösterilir. Bu durumda kalem ismi, bu yükümlülükleri ifade edecek şekilde isimlendirilebilir.

(KGK tarafından hazırlanan finansal raporlama standartlarına uygun hesap planında (Taslak) 397-399 numaralı hesaplar arasında sınıflandırılmıştır.)

3. ÖZKAYNAKLARIN SUNUMUNA İLİŞKİN ESASLAR

Özkaynaklar, işletmeye ait tüm yükümlülüklerin işletme varlıklarından indirilmesi durumunda geriye kalan varlıklar üzerindeki paylardır.

Ödenmiş Sermaye Nasıl Sunulmalıdır?

İşletmeye tahsis edilen sermayenin ortaklarca ödenmiş olan kısmı bu kalemde gösterilir. Kayıtlı sermaye sistemini uygulayan işletmelerde bu kalemde çıkarılmış sermaye tutarı gösterilir.

(KGK tarafından hazırlanan finansal raporlama standartlarına uygun hesap planında (Taslak) 500-503 numaralı hesaplar arasında sınıflandırılmıştır.)

Sermaye Düzeltme Farkları Nasıl Sunulmalıdır?

Ödenmiş sermaye tutarının yüksek enflasyon dönemlerinde TMS 29 kapsamında düzeltilmesi sonucu ortaya çıkan farklar bu kalemde gösterilir.

(KGK tarafından hazırlanan finansal raporlama standartlarına uygun hesap planında (Taslak) 503 numaralı hesapta sınıflandırılmıştır.)

Geri Alınmış Paylar (-) Nasıl Sunulmalıdır?

TMS 32'nin 33 üncü paragrafı kapsamında işletmenin kendi paylarını alması durumunda, bu paylara ilişkin alım bedelleri özkaynaktan düşülerek "Geri Alınmış Paylar (-)" kaleminde gösterilir. Payların konsolidasyona dahil olan diğer taraflarca satın alınması halinde de alınan paylar bu kapsama girmekle birlikte, bu tutarlar TMS 32 kapsamında "Karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltmesi" kaleminde gösterilir, geri alınmış payların alımı ve satımı neticesinde doğan farklar kâr veya zararda gösterilmez.

Diğer taraftan, finansal tablo dipnotlarında elde bulundurulan geri alınmış payların alım bedelleri ve ilgili dönemde yapılan alım satım işlemlerine ilişkin alım ve satım bedelleri açıklanır. Bu işlemlerin ilişkili taraflarla yapılması durumunda TMS 24 ilişkili Taraf Açıklamaları uyarınca gerekli açıklamalar yapılır. Ayrıca, bu işlemlerin dolaşımdaki pay sayısını etkilemesi nedeniyle TMS 33 Hisse Başına Kazanç Standardı uyarınca gerekli açıklamalar yapılırken bu durum dikkate alınır.

(KGK tarafından hazırlanan finansal raporlama standartlarına uygun hesap planında (Taslak) 511 numaralı hesapta sınıflandırılmıştır.)

Karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltmesi (-) Nasıl Sunulmalıdır?

Bu kalem, işletmenin paylarının konsolidasyona dâhil olan diğer taraflarca satın alınması halinde ödenmiş sermayesinin yasal kayıtlardaki tutarıyla gösterimini teminen, ödenmiş sermaye tutarının, ödenmiş sermaye dışındaki bir kalemle düzeltilmesini sağlamak için kullanılır.

Paylara İlişkin Primler Nasıl Sunulmalıdır?

Pay ihraç primleri, iptal edilen ortaklık payları, kontrol gücü devam eden ortaklıkların pay satış kârları gibi sermaye hareketleri dolayısıyla ortaya çıkan ve sermayenin bir parçası sayılan tutarların izlendiği kalemdir.

(KGK tarafından hazırlanan finansal raporlama standartlarına uygun hesap planında (Taslak) 520 numaralı hesapta sınıflandırılmıştır.)

Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler veya Giderler Nasıl Sunulmalıdır?

Bu kalemde, diğer kapsamlı gelir unsuru olarak tanımlanan ve ortaya çıktıkları dönemde doğrudan özkaynak unsuru olarak raporlanan ve hiçbir durumda kâr veya zarara aktarılamayacak aşağıdakiler gibi diğer kapsamlı gelir unsurları izlenir:

- Maddi duran varlıklar yeniden değerlendirme artış/azalışları
- Maddi olmayan duran varlıklar yeniden değerlendirme artış/azalışları
- Tanımlanmış fayda planları yeniden ölçüm kazançları/kayıpları
- Özkaynak yöntemiyle değerlendirilen yatırımların diğer kapsamlı gelirinden kâr/zararda sınıflandırılmayacak paylar
- Diğer kâr veya zarar olarak yeniden sınıflandırılmayacak diğer kapsamlı gelir unsurları

Özkaynaklara ilişkin dipnotta, TMS 1'in 79'uncu maddesinin (b) bendi çerçevesinde, bu yedeklerin her birinin niteliği ve amacıyla ilgili açıklamalar yapılır.

(KGK tarafından hazırlanan finansal raporlama standartlarına uygun hesap planında (Taslak) 550-558 numaralı hesaplar arasında sınıflandırılmıştır.)

Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler veya Giderler Nasıl Sunulmalıdır?

Bu kalemde, diğer kapsamlı gelir (gider) unsuru olarak tanımlanan ve ortaya çıktıkları dönemde doğrudan özkaynak unsuru olarak kaydedilen ve sonradan kâr veya zarara aktarılabilen aşağıdakiler gibi diğer kapsamlı gelir (gider) unsurları izlenir:

- Yabancı para çevirim farkları
- Satılmaya hazır finansal varlıkların yeniden değerlendirme ve/veya sınıflandırma kazançları/kayıpları
- Nakit akış riskinden korunma kazançları/kayıpları
- Yurtdışındaki işletmeye ilişkin yatırım riskinden korunma kazançları/kayıpları
- Özkaynak yöntemiyle değerlendirilen yatırımların diğer kapsamlı gelirinden kâr/zararda sınıflandırılacak paylar
- Diğer kâr veya zarar olarak yeniden sınıflandırılacak diğer kapsamlı gelir unsurları.

(KGK tarafından hazırlanan finansal raporlama standartlarına uygun hesap planında (Taslak) 560-569 numaralı hesaplar arasında sınıflandırılmıştır.)

Kardan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler Nasıl Sunulmalıdır?

Önceki dönemlerin karından, kanun veya sözleşme kaynaklı zorunluluklar nedeniyle veya kar dağıtımını dışındaki belli amaçlar (örneğin iştirak satış kazançlarından vergi avantajı elde edebilmek) için ayrılmış yedeklerdir. Bu yedekler, yasal kayıtlardaki tutarları üzerinden gösterilecek olup, TMS çerçevesinde yapılan değerlemelerde ortaya çıkan farklılıklar geçmiş yıllar kar/zararıyla ilişkilendirilir. 6102 sayılı Kanununun 520 nci maddesi uyarınca geri alınan

paylar için iktisap değerlerini karşılayan tutarda ayrılması gereken yedek akçeler bu kalem içerisinde raporlanır.

(KGK tarafından hazırlanan finansal raporlama standartlarına uygun hesap planında (Taslak)548 numaralı hesapta sınıflandırılmıştır.)

Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları Nasıl Sunulmalıdır?

Özleri itibarıyla birikmiş kâr/zarar niteliğinde olan -dolayısıyla kısıtlanmamış olan- olağan üstü yedekler de birikmiş kâr sayılır ve bu kalemde gösterilir. Geçmiş yıllar kâr/zararı içindeki olağanüstü yedek tutarları dipnotlarda açıklanır.

TMS'ye ilk geçiş dolayısıyla ortaya çıkan kâr veya zararlar da bu kalem altında gösterilir.

Dönem Net Kârı/Zararı Nasıl Sunulmalıdır?

Bu kalemde işletmenin raporlanan döneme ilişkin nihai faaliyet sonucu gösterilir.

4. KÂR VEYA ZARAR VE DİĞER KAPSAMLI GELİR TABLOSU KALEMLERİNİN SUNUMUNA İLİŞKİN ESASLAR

Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu örneğinde gelirler ve giderler, işletmelerin performansı ile gelecek tahminlerine ilişkin değerlendirmelerin daha sağlıklı yapılabilmesini teminen esas faaliyetler, yatırım faaliyetleri ve finansman faaliyetleri itibarıyla sınıflandırılmıştır.

Esas Faaliyetler Kapsamı Nedir?

Esas faaliyetler, bir işletmenin ana hasılatını sağladığı faaliyetleridir. Aşağıda tanımı yapılan yatırım ve finansman faaliyeti kapsamına girmeyen diğer faaliyetler de esas faaliyetler kapsamında değerlendirilir.

Hasılat Nasıl Sunulmalıdır?

Hasılat, ortakların sermayeye katkıları dışında, özkaynakta artışla sonuçlanan ve işletmenin dönem içindeki esas faaliyetlerinden elde edilen, ilgili maliyetler ve giderler düşülmeden önceki ekonomik fayda tutarıdır. Satışta yapılan indirim ve iskontolar düşüldükten sonraki tutarlarla gösterilir.

Satışların Maliyeti Nasıl Sunulmalıdır?

Giderlerin ilgili olduğu gelir hesapları ile doğrudan ilişkilendirilmesi esası uyarınca, hasılatın finansal tablolara alınmasıyla eş zamanlı olarak Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosuna yansıtılan, hasılat unsurlarının maliyetlerinin gösterildiği kalemdir. Örneğin, ticari mal satıldığında, bu malların stoklarda kayıtlı değeri, bunlara ilişkin hasılat unsurunun finansal tablolara alındığı dönemde satışların maliyeti olarak gösterilir.

Brüt Kâr/Zarar Nasıl Sunulmalıdır?

Hasıllattan, satışların maliyetinin düşülmesi suretiyle elde edilen tutardır.

Hasılat ve esas faaliyetlerden diğler gelir unsurları arasında finansal varlık ve yükümlülük olması halinde, TFRS 7’de öngörülen sınıflar çerçevesinde bu kalemlere ilişkin dipnotta açıklamalar yapılır.

Genel Yönetim Giderleri, Pazarlama Giderleri, Araştırma ve Geliştirme Giderleri Nasıl Sunulmalıdır?

Genel yönetim giderleri, pazarlama, satış ve dağıtım giderleri ile TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı çerçevesinde doğrudan kâr veya zararla ilişkilendirilen araştırma ve geliştirme giderleri ayrı ayrı gösterilir. Söz konusu giderlere bunlara ilişkin amortisman ve itfa giderleriyle, çalışanlara sağlanan faydalar da dahildir. Giderlerin fonksiyon esasına göre sınıflanmasından kaynaklanan bu sunumda gider çeşitleri, dipnotlarda veya tablo yüzünde ilgili kalemin altında açılacak alt kalemlerde açıklanır. Gider çeşitleri açıklamasında, asgari olarak, amortisman giderleri ve itfa payları ile çalışanlara sağlanan faydalar kapsamındaki giderler gösterilir.

Esas Faaliyetlerden Diğler Gelirler/Giderler Nasıl Sunulmalıdır?

Esas faaliyetlerden kaynaklanmakla birlikte, esas faaliyetlere ilişkin yukarıdaki kalemler kapsamına girmeyen gelir ve giderler bu kalemlerde gösterilir. Örneğin, hasılat tanımını karşılamayan kazançlar, satışların maliyetine girmeyen kayıplar, yatırım ve finansman faaliyeti kapsamına girmediği için esas faaliyet kapsamında değerlendirilen faaliyetlere ilişkin gelir ve giderler gibi.

Yatırım Faaliyetleri Nasıl Sunulmalıdır?

Yatırım faaliyetleri, uzun vadeli varlıklar ile nakit benzerleri içerisinde yer almayan diğler yatırımların elde edilmesi ve elden çıkarılmasına ilişkin faaliyetlerdir. Hangi faaliyetlerin yatırım faaliyetleri kapsamına girdiği TMS 7 çerçevesinde değerlendirilir.

Yatırım faaliyetlerinden elde edilen gelirler ve bunlara ilişkin giderler düşölmek suretiyle yatırım faaliyeti kâr/zararı bulunur. Özkaynak yöntemine göre değlerlenen yatırımların varsa kâr veya zarar payları ilgili kaleme eklenir ya da çıkarılır.

Özkaynak yöntemi ile değlerlenen yatırımların, raporlayan işletmenin esas faaliyetinin parçası olması durumunda, bu kalem “Esas Faaliyetler Bölümü”nde raporlanır.

Finansman Gideri Öncesi Faaliyet Kârı/Zararı Nasıl Sunulmalıdır?

Esas faaliyet ve yatırım faaliyeti kâr/zararının toplamı olarak işletmenin finansman giderleri ve gelirleri öncesi faaliyet kârı bu kalemde gösterilir.

Finansman Giderleri Nasıl Sunulmalıdır?

Finansman faaliyetleri, özkaynaklar ile yabancı kaynakların yapısında ve tutarında değişiklik meydana getiren faaliyetlerdir. Hangi faaliyetlerin finansman faaliyetleri kapsamına girdiği TMS 7 çerçevesinde değerlendirilir. Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosunda yalnızca finansman giderleri kalemine yer verilmiş olup ayrı bir “Finansman Faaliyetleri” şeklinde bir bölüm başlığına yer verilmemiştir. Finansman faaliyetleriyle ilgili bir gelir kalemi sunulması ihtiyacı doğduğunda “Finansman Gelirleri” kalemi eklenir.

5. DURDURULAN FAALİYETLERİN DÖNEM KÂR/ZARARI SUNUMUNA İLİŞKİN ESASLAR

TFRS 5 çerçevesindeki durdurulan faaliyetlere ilişkin kâr/zararlar bu kalemdedir. Kaleme ilişkin ayrıntılar TFRS 5 çerçevesinde dipnotlarda veya tablo yüzünde gösterilir. Ayrıntıların tablo yüzünde gösterilmek istenmesi durumunda, aşağıdaki bölüm tabloya eklenir:

Durdurulan Faaliyetler

Durdurulan Faaliyetlerden Gelirler

Durdurulan Faaliyetlerden Giderler (-)

Durdurulan faaliyetler vergi öncesi kâr/zararı

Durdurulan Faaliyetler Vergi Gideri/Geliri

- Dönem Vergi Gideri/Geliri
- Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri

DURDURULAN FAALİYETLER DÖNEM KÂRİ/ZARARI