

**T.C.  
BAŞKENT ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
MUHASEBE FİNANSMAN YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**UMS 1 UMS 7 AÇISINDAN FİNANSAL TABLOLARIN SUNULUŞUNUN  
İNCELENMESİ: TÜRKİYE VE İNGİLTERE ÖRNEKLERİ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**HAZIRLAYAN**

**ZEYNEP GÜRKAN**

**TEZ DANIŐMANI**

**PROF. DR. NALAN AKDOŐAN**

**ANKARA – 2016**

Zeynep GÜRKAN tarafından hazırlanan “UMS 1 UMS 7 Açısından Finansal Tabloların Sunuluşunun İncelenmesi: Türkiye Ve İngiltere Örnekleri” adlı bu çalışma jürimizce Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Kabul (sınav) Tarihi: 08/06/2016

(Jüri Üyesinin Unvanı, Adı-Soyadı ve Kurumu):

İmzası

Jüri Üyesi: Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN, Başkent Üniversitesi

Jüri Üyesi: Doç. Dr. Serap Sebahat YANIK, Gazi Üniversitesi

Jüri Üyesi: Doç. Dr. Deniz Umut ERHAN, Başkent Üniversitesi

Onay

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

...../...../20.....

Prof. Dr. Doğan TUNCER

Enstitü Müdürü

## ÖZET

Bu araştırmanın konusunu Uluslararası Finansal Raporlama Standartları oluşturmaktadır. Bu çalışmada UMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu ve UMS 7 Nakit Akış Tabloları Standartları açısından finansal tabloların sunuluşunun incelenmesi amaçlanmıştır. Bu doğrultuda öncelikle uluslararası finansal raporlama düzenlemelerinin güncel durumu hakkında literatür incelemesi yapılmış daha sonra İngiltere ve Türkiye den hisse senetleri borsada işlem gören örnek işletmelerin 2012 ve 2013 yıllık hesap dönemlerine ait tam set finansal tabloları ve dipnotlarının içerikleri analiz edilerek UMS 1 ve UMS 7 standartlarına ilişkin değerlendirilmiş ve finansal tabloların hazırlanış ve sunuluşlarına dair mevcut durumun tespiti yapılmıştır. Ayrıca, araştırma kapsamındaki işletmelerin finansal raporlama ve sunuma ilişkin uygulama farklılıkları analiz edilmiştir. Bu araştırma; UMS 1/TMS 1 standardına ilişkin; işletmelerin finansal tablolarının genel kuralları, yapı ve içerikleri, UMS 7/TMS 7 ilişkin olarak ise, nakit akış tablosu ile sağlanan bilgiler, nakit akış tablosunun sunumu, nakit akışlarının raporlanması ve nakit akışlarının netleştirilmesi ile ilgili eğilimlerin tespitine ek olarak, işletmelerin finansal tablolarının hazırlanması ve sunumunda UMS 1/TMS 1 ve UMS 7/TMS 7 standartlarının gereklerini büyük ölçüde yerine getirdiklerini, finansal tabloları ve dipnotlarını kapsamlı olarak ve özenle hazırlanmış olduklarını, yerel muhasebe mevzuatı ve uygulamalarının finansal tablo formatları üzerinde belirleyici etkisinin bulunduğunu ortaya koymuştur. Ayrıca bu araştırma; işletmelerin finansal tablolarında geçmişe yönelik düzeltme ve uygulama yapmaktan kaçındıklarını, muhasebe politikaları ve tahminlerinde değişiklik yapmak konusunda çekimser davrandıklarını, dipnotlarda stoklara ilişkin verilen bilgiler konusunda genel açıklamalar ile yetindiklerini ve bazı finansal tablo unsurlarını Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) kapsamında birbirine benzer ya da aynı şekilde raporlamış olduklarını, bazı unsurlar için ise farklı uygulamaları tercih ettiklerini göstermiştir.

**Anahtar Kelimeler:** UFRS, UMS 1, UMS 7, Avrupa Birliği ve Yerel Muhasebe Düzenlemeleri, Finansal Raporlama

## ABSTRACT

The subject of this research constitutes the International Financial Reporting Standards. In this research presentation of financial statements was aimed to investigate in terms of standards IAS 1 "Presentation of Financial Statements" and IAS 7 "Cash Flow Statements". First, the literature review was conducted on the current situation of international financial reporting regulations. Then the contents of full set financial statements and notes of sample British and Turkish companies quoted in stock exchanges in annual accounting period 2012 and 2013 were analyzed related to IAS 1 and IAS 7 and the determination of the current situation concerning the preparation and presentation of financial statements was made. In addition, the application differences have been analyzed regarding financial reporting and presentation practices of the companies under research. This research has revealed that companies fulfill a large extent the requirements of the IAS 1 and IAS 7 standards in preparing and presenting their financial statements, also companies' financial statements and notes were comprehensively and carefully prepared and there is a decisive effect on the financial statements formats of local accounting regulations and practices in addition to the identification of trends with regard to IAS 1; the general rules the structure and contents of financial statements of the companies and regarding the IAS 7/TMS 7; the information provided with the cash flow statement, the presentation of cash flow statement, and clarification and reporting of cash flows. Also, this research shows that the companies avoid making adjustments and retrospective application in financial statements, restraint in making changes of companies' accounting policies and estimates also companies are satisfied with general explanations about the information given in the notes on inventories and on the scope of International Financial Reporting Standards (IFRS) overview with content certain elements of financial statements have been reported in similar or the same way, however, for some elements have shown that they prefer to use different applications.

**Key Words:** UFRS, IAS 1, IAS 7, European Union Accounting Regulations, Local Accounting Regulations

## İÇİNDEKİLER

<b>ÖZET</b> .....	<b>I</b>
<b>ABSTRACT</b> .....	<b>II</b>
<b>İÇİNDEKİLER</b> .....	<b>III</b>
<b>TABLOLAR LİSTESİ</b> .....	<b>VI</b>
<b>ŞEKİLLER LİSTESİ</b> .....	<b>IX</b>
<b>KISALTMALAR LİSTESİ</b> .....	<b>X</b>
<b>GİRİŞ</b> .....	<b>1</b>
<b>BÖLÜM I. FİNANSAL RAPORLAMA</b> .....	<b>4</b>
1.1. İlke Temelli Ve Kural temelli Muhasebe, Bilgi Esaslı Finansal Raporlama .....	4
1.2. Standartlaştırmaya Dayalı Muhasebe ve Finansal Raporlama .....	9
1.3. Uluslararası Finansal Raporlamada Finansal Tablo Kavramı .....	14
<b>BÖLÜM II. ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA İLE İLGİLİ DÜZENLEMELER</b> .....	<b>20</b>
2.1. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ve Finansal Raporlama .....	20
2.1.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) .....	23
2.1.2. Küçük Ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (Kobi) İçin Finansal Raporlama Standartları .....	25
2.1.3. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına İlişkin Türkiye ve İngiltere'deki Düzenlemeler ve Kurumlar .....	30
2.1.3.1. Türkiye' de Finansal Raporlama ve UFRS' na İlişkin Düzenlemeler ve Kurumlar .....	30
2.1.3.2. İngiltere' de Finansal Raporlama ve UFRS' na İlişkin Düzenlemeler ve Kurumlar .....	42
2.1.3.3. İngiltere de Daha Küçük İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları FRSSE .....	59
2.1.4. Finansal Tabloların Sunuluşu İle İlgili Uluslararası Muhasebe Standartları .....	65
2.1.4.1. UMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardının Özeti .....	65
2.1.4.2. UMS 7 Nakit Akış Tabloları Standardının Özeti .....	74
2.2. Avrupa Birliği Muhasebe Düzenlemeleri Ve Finansal Raporlama .....	79
2.2.1. Avrupa Birliği Muhasebe Mevzuatı .....	79
2.2.2. Avrupa Birliği Muhasebe Yönergeleri .....	85
2.2.2.1. Dördüncü Yönerge .....	85
2.2.2.2. Yedinci Yönerge .....	89
2.2.2.3. Yeni Muhasebe Yönergesi (2013/34/EU) İşletmeler için Finansal Raporlama Yükümlülükleri .....	90
2.2.3. Avrupa Birliği Muhasebe Yönergeleri Finansal Raporlama Kriterlerinin Karşılaştırılması ...	98
2.2.4. Yeni Muhasebe Yönergesi Ve İngiltere Finansal Raporlama Kriterlerinin Karşılaştırılması	115
<b>BÖLÜM III. ARAŞTIRMA</b> .....	<b>117</b>
3.1. Araştırmanın Amacı ve Kapsamı .....	117
3.1.1. Araştırmanın Amacı .....	117
3.1.2. Araştırmanın Örneklemi .....	117
3.1.3. Araştırmanın Kapsadığı Dönem .....	118
3.2. Araştırmanın Bulguları .....	118
3.2.1. İngiltere Uygulaması (Tate & Lyle PLC) .....	119
3.2.1.1. İngiltere İşletmesi ile İlgili Genel Bilgiler .....	119
3.2.1.2. İngiltere İşletmesine Ait Finansal Tablolar Seti .....	120
3.2.1.3. İngiltere Uygulaması' nın UMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardına göre Değerlendirilmesi .....	120
3.2.1.3.1. İngiltere İşletmesinde Finansal Tabloların Genel Özelliklerinin Değerlendirilmesi .....	120
3.2.1.3.1.1. İngiltere İşletmesinde Netleştirme (Mahsup Etme) .....	120
3.2.1.3.1.2. İngiltere İşletmesinde Raporlama Sıklığı .....	121
3.2.1.3.1.3. İngiltere İşletmesinde Karşılaştırmalı Bilgi .....	121

3.2.1.3.1.4. İngiltere İşletmesinde Sunuşun Tutarlılığı .....	122
3.2.1.3.2. İngiltere İşletmesinde Finansal Tabloların Yapı Ve İçerik Açısından Değerlendirilmesi .....	122
3.2.1.3.2.1. İngiltere İşletmesinde Finansal Tabloların Tanımlanması .....	123
3.2.1.3.2.2. İngiltere İşletmesinde Finansal Durum Tablosu .....	123
3.2.1.3.2.3. İngiltere İşletmesinde Kâr Veya Zarar Ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu (Veya Tabloları) .....	131
3.2.1.3.2.4. İngiltere İşletmesinde Özkaynak Değişim Tablosu.....	137
3.2.1.3.2.5. İngiltere İşletmesinde Dipnotlar .....	140
3.2.1.3.2.6. İngiltere İşletmesinde Muhasebe Politikalarının Açıklanması .....	147
3.2.1.3.2.7. İngiltere İşletmesinde Sermaye .....	149
3.2.1.3.2.8. İngiltere İşletmesinde Diğer Açıklamalar .....	151
3.2.1.4. İngiltere Uygulamasının UMS 7 Standardına göre Değerlendirilmesi .....	152
3.2.1.4.1. İngiltere İşletmesinde Nakit Akış Tablosunun Sunumu .....	152
3.2.1.4.2. İngiltere İşletmesinde İşletme Faaliyetlerinden Sağlanan Nakit Akışlarının Raporlanması .....	153
3.2.1.4.3. İngiltere İşletmesinde Yatırım Ve Finansman Faaliyetlerinden Sağlanan Nakit Akışlarının Raporlanması .....	154
3.2.1.4.4. İngiltere İşletmesinde Nakit Akışlarının Netleştirilmesi.....	155
3.2.1.4.5. İngiltere İşletmesinde Yabancı Paraya Dayalı İşlemlere İlişkin Nakit Akışları.....	156
3.2.1.4.6. İngiltere İşletmesinde Faiz Ve Temettüleri .....	157
3.2.1.4.7. İngiltere İşletmesinde Vergiler .....	157
3.2.1.4.8. İngiltere İşletmesinde İştirakler, Bağlı Ortaklıklar Ve İş Ortaklıklarında Bulunan Yatırımlar .....	158
3.2.1.4.9. İngiltere İşletmesinde Nakit Ve Nakit Benzerlerinin Unsurları .....	159
3.2.2. Türkiye Uygulaması.....	160
3.2.2.1. Türkiye İşletmesi İle İlgili Genel Bilgiler .....	160
3.2.2.2. Türkiye İşletmesine Ait Finansal Tablolar Seti .....	161
3.2.2.3. Türkiye İşletmesinin UMS 1 Standardına göre Değerlendirilmesi.....	161
3.2.2.3.1. Türkiye İşletmesinde Finansal Tabloların Genel Özelliklerinin Değerlendirilmesi	161
3.2.2.3.1.1. Türkiye İşletmesinde Netleştirme (Mahsup Etme) .....	161
3.2.2.3.1.2. Türkiye İşletmesinde Raporlama Dönemleri .....	162
3.2.2.3.1.3. Türkiye İşletmesinde Karşılaştırmalı Bilgi .....	163
3.2.2.3.1.4. Türkiye İşletmesinde Sunuşun Tutarlılığı .....	164
3.2.2.3.2. Türkiye İşletmesinde Finansal Tabloların Yapı Ve İçerik Açısından Değerlendirilmesi .....	165
3.2.2.3.2.1. Türkiye İşletmesinde Finansal Tabloların Tanımlanması .....	165
3.2.2.3.2.2. Türkiye İşletmesinde Finansal Durum Tablosu / Bilanço .....	166
3.2.2.3.2.3. Türkiye İşletmesinde Kâr Zarar Ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu (Tabloları) .....	179
3.2.2.3.2.4. Türkiye İşletmesinde Özkaynak Değişim Tablosu .....	186
3.2.2.3.2.5. Türkiye İşletmesinde Dipnotlar.....	189
3.2.2.3.2.6. Türkiye İşletmesinde Muhasebe Politikalarının Açıklanması.....	195
3.2.2.3.2.7. Türkiye İşletmesinde Sermaye .....	196
3.2.2.3.2.8. Türkiye İşletmesinde Diğer Açıklamalar .....	198
3.2.2.4. Türkiye İşletmesinin UMS 7 Standardına göre Değerlendirilmesi.....	199
3.2.2.4.1. Türkiye İşletmesinde Yatırım Ve Finansman Faaliyetlerine İlişkin Nakit Akışlarının Raporlanması .....	199

3.2.2.4.2. Türkiye İşletmesinde Nakit Akışlarının Netleştirilmesi .....	202
3.2.2.4.3. Türkiye İşletmesinde Yabancı Paralı İşlemlere İlişkin Nakit Akışları.....	202
3.2.2.4.4. Türkiye İşletmesinde Faiz Ve Temettüleri.....	203
3.2.2.4.5. Türkiye İşletmesinde Vergiler .....	204
3.2.2.4.6. Türkiye İşletmesinde İştirakler, Bağlı Ortaklıklar Ve İş Ortaklıklarında Bulunan Yatırımlar .....	205
3.2.2.4.7. Türkiye İşletmesinde Nakit Ve Nakit Benzerlerinin Unsurları.....	205
3.2.3. İngiltere ve Türkiye İşletmelerinin Raporlama ve Sunuma İlişkin Karşılaştırmalı Analizi ..	207
<b>BÖLÜM IV. SONUÇ VE ÖNERİLER.....</b>	<b>221</b>
<b>KAYNAKÇA.....</b>	<b>231</b>
<b>EK 1 TATE &amp; LYLE TAM FİNANSAL TABLOLAR SETİ.....</b>	<b>238</b>
<b>EK 2 BRİSA TAM FİNANSAL TABLOLAR SETİ.....</b>	<b>245</b>
<b>EK 3 İNGİLTERE İŞLETMESİ FİNANSAL TABLO MODELİ.....</b>	<b>253</b>
<b>EK 4 TÜRKİYE İŞLETMESİ FİNANSAL TABLO MODELİ.....</b>	<b>262</b>

## TABLolar LİSTESİ

Tablo 1. Kural Temelli ve İlke Temelli Standartlar ve Standart İlkelerine Ait Karakteristik Özellikleri.....	5
Tablo 2. Avrupa Birliğinin Kobi Tarifi .....	25
Tablo 3. SPK Muhasebe Standartları Tebliğleri.....	33
Tablo 4. Türkiye'de yapılan Kobi Tanımlaması .....	41
Tablo 5. UK GAAP ve UFRS Tam Set Finansal Tabloların Unsurları.....	47
Tablo 6. İngiltere'de Kobi Ölçek Kriterleri .....	51
Tablo 7. İngiltere'de Kobi'ler de (SMEs) Finansal Raporlama ile İlgili Yasal Düzenlemeler .....	54
Tablo 8. UMS 1 İle İlgili Güncel Gelişmeler (2009 – 2015) .....	74
Tablo 9. UMS 7 Standardındaki Gelişmeler .....	79
Tablo 10. AB Muhasebe Yönergeleri.....	80
Tablo 11. Avrupa Birliği Muhasebe Mevzuatı (Yasal Çerçeve).....	82
Tablo 12. Avrupa Birliği Şirketler Hukukuna İlişkin Yönergeler.....	84
Tablo 13. Dördüncü Yönerge'de Uygulamaya İlişkin Kriterler .....	86
Tablo 14. Dördüncü Yönerge Bölümleri .....	87
Tablo 15. Dördüncü Yönerge 'de Değerleme İlkeleri.....	88
Tablo 16. Yedinci Yönerge Bölümleri .....	89
Tablo 17. Yeni Muhasebe Yönergesi (2013/34/EU) Bölümleri.....	91
Tablo 18. Yeni Muhasebe Yönergesinde İşletme Büyüklükleri İle İlgili Eşikler .....	92
Tablo 19. Yeni Muhasebe Yönergesi ile Dördüncü Yönerge ve Yedinci Yönerge Karşılaştırma Tablosu.....	99
Tablo 20. Tate & Lyle: Finansal Durum Tablosunda Bulunan İlave Kalemler .....	125
Tablo 21. Tate & Lyle Finansal Durum Tablosu Dönen Varlıklar .....	128
Tablo 22. Tate & Lyle Finansal Durum Tablosu Kısa Vadeli Borçları .....	129
Tablo 23. Tate & Lyle Finansal Durum Tablosu Dipnotları .....	130
Tablo 24. Tate & Lyle Yıllık Karın ve Döneme Ait Kapsamlı Gelirin Dağılımı .....	132
Tablo 25. Tate & Lyle Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu Kalemleri ve İlgili Gelir Vergisi Tutarları .....	133
Tablo 26. Tate & Lyle Yıllık Vergisi Tutarının Analizi.....	133
Tablo 27. Tate & Lyle Hasılat Analizi .....	134
Tablo 28. Tate & Lyle Dipnotlarda Açıklanan Gelir ve Gider Kalemleri.....	135
Tablo 29. Tate & Lyle Ortaklık Katkıları ve Ortaklara Yapılan Dağıtımlar .....	138
Tablo 30. Tate & Layle Özkaynak Kalemleri için Diğer Kapsamlı Gelir Sınıflandırması.....	139
Tablo 31. Tate & Lyle Konsolide Finansal Durum Tablosunda Dipnotlara Atıf Yapılan Kalemler ve Dipnot Açıklamaları .....	141
Tablo 32. Tate & Lyle Konsolide Gelir Tablosu Dipnotlara Atıf Yapılan Kalemler ve Dipnot Açıklamaları .....	142
Tablo 33. Tate & Lyle Konsolide Kapsamlı Gelir Tablosunda Dipnotlara Atıf Yapılan Kalemler ve Dipnot Açıklamaları .....	143
Tablo 34. Tate & Lyle Konsolide Nakit Akış Tablosunda Dipnotlara Atıf Yapılan Kalemler ve Dipnot Açıklamaları .....	144
Tablo 35. Tate & Lyle Konsolide Özkaynak Değişim Tablosunda Dipnotlara Atıf Yapılan Kalemler ve Dipnot Açıklamaları .....	146
Tablo 36. Tate & Lyle Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Varsayımlar .....	148



Tablo 37. Tate & Lyle Hissedarlardan Ödenmesi İstenen, Tahsis Edilmiş ve Tamamıyla Ödenmiş Sermaye.....	151
Tablo 38. Tate & Lyle Standarda göre raporlanan Yatırım Faaliyetleri ve Finansman Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akış Kalemleri.....	153
Tablo 39. Tate & Lyle Net (Dolaylı) Yönteme Göre İşletme Faaliyetlerinden Sağlanan Nakit Akışları .....	154
Tablo 40. Tate & Lyle Yatırım ve Finansman Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışlarına Ait Gruplamalar .....	155
Tablo 41. Tate & Lyle Nakit Akış Tablosunda Faiz ve Temettülerin Gösterimi.....	157
Tablo 42. Tate & Lyle Vergilerin Nakit Akış Tablosunda Gösterimi.....	158
Tablo 43. Tate & Lyle Devir alma ve Elden Çıkarmalara Ait Nakit Akışların Dipnotlardaki Açıklaması.....	158
Tablo 44. Tate & Lyle Devir Alma ve Elden Çıkarmalara Ait Akışlarının Nakit Akış Tablosunda Gösterimi .....	159
Tablo 45. Tate & Lyle Nakit ve Benzerleri Kompozisyonu.....	160
Tablo 46. Brisa Bridgestone A.Ş. TMS 1 Finansal Tablolarının Sunuluşu Standardına Göre Brisa Bridgestone A.Ş. Finansal Durum Tablosu Unsurları .....	167
Tablo 47. Brisa Bridgestone A.Ş. TMS 1.55 Paragrafı Kapsamındaki Finansal Durum Tablosu (Bilanço) Ek Kalemleri.....	170
Tablo 48. Brisa Bridgestone A.Ş. Finansal Durum Tablosu Dönen Varlıklar .....	175
Tablo 49. Brisa Bridgestone A.Ş. Kısa Vadeli Borçlar .....	176
Tablo 50. Brisa Bridgestone A.Ş. 2012 Yılı Net Dönem Karının ve Toplam Kapsamlı Gelirin Dağılımı.....	180
Tablo 51. Brisa Bridgestone A.Ş. 2013Yılı Dönem Karının Dağılımı.....	180
Tablo 52. Brisa Bridgestone A.Ş. Vergi Gideri Dökümü.....	182
Tablo 53. Brisa Bridgestone A.Ş. Vergi Gideri Mutabakatı .....	182
Tablo 54. Brisa Bridgestone A.Ş. Ertelenen Vergilerin Hareket Tablosu.....	182
Tablo 55. Brisa Bridgestone A.Ş. Giderlerinin Sınıflandırılması.....	185
Tablo 56. Brisa Bridgestone A.Ş. Riskten Korunma Kazanç/(Kayıpları) ve Aktüeryal Kazanç/(Kayıp)larına Neden Olan Gelir ve Giderlerin Diğer Kapsamlı Gelir Sınıflandırması .....	188
Tablo 57. Brisa Bridgeston Sabancı Lastik Sanayi ve Ticaret A.Ş. Finansal Tablolara İlişkin Dipnotları .....	190
Tablo 58. Brisa Bridgestone A.Ş. Finansal Durum Tablosunda Dipnotlara Atıf Yapılan Kalemler ile İlgili Oldukları Standartlar ve Dipnot Açıklamaları.....	191
Tablo 59. Brisa Bridgestone A.Ş. Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosunda Dipnotlara Atıf Yapılan Kalemler ve Dipnot Açıklamaları .....	192
Tablo 60. Brisa Bridgestone A.Ş. Nakit Akış Tablosunda Dipnotlara Atıf Yapılan Kalemler ve Dipnot Açıklamaları .....	193
Tablo 61. Brisa Bridgestone A.Ş. Özkaynak Değişim Tablosunda Dipnotlara Atıf Yapılan Kalemler ve Dipnot Açıklamaları .....	193
Tablo 62. Brisa Bridgestone A.Ş. TMS 1 (par.125) İlişkin Olarak Açıklanan Finansal Araçlardan Kaynaklanan Risklerin Niteliği ve Düzeyi İle İlgili Açıklamalar .....	197
Tablo 63. Brisa Bridgestone A.Ş. TMS 1 (par.134) İlişkin Kar Dağıtımında Baz Alınacak Özkaynak Tablosu .....	198
Tablo 64. Brisa Bridgestone A.Ş. Standarda Göre Yatırım Faaliyetleri ve Finansman Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akış Kalemleri.....	200
Tablo 65. Brisa Bridgestone A.Ş. Nakit Akış Tablosunda Dönem Net Karı Mutabakatı ile İlgili Düzenlemeler .....	201

Tablo 66. Brisa Bridgestone A.Ş. Yatırım ve Finansman Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışları .....	202
Tablo 67. Brisa Bridgestone A.Ş. Nakit Akış Tablosunda Faiz ve Temettülerin Sunuluşu .....	204
Tablo 68. Brisa Bridgestone A.Ş. Vergilerin Nakit Akış Tablosunda Sunulması .....	205
Tablo 69. Brisa A.Ş. Nakit ve Nakit Benzerlerinin Kompozisyonu.....	207
Tablo 70. İngiltere ve Türkiye işletmelerinin Raporlama ve Sunuma İlişkin Karşılaştırmalı Analizi .....	208

## ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1. Avrupa Birliği'nin UFRS ve UMS' nı Uyumlaştırmasına İlişkin Sistemi.....	12
Şekil 2. IASB Standart Oluşturma Süreci .....	24
Şekil 3. İngiltere Muhasebe Standartları İle İlgili Düzenleme Yapan Kurumlar ve Standart Yapma Süreci .....	50

## KISALTMALAR LİSTESİ

IAS 1/UMS 1/TMS 1	Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı
IAS 7/UMS 7/TMS 7	Nakit Akış Tabloları Standardı
UFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
IASB/UMSK	Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
2013/34/EU	Yeni Muhasebe Yönergesi (Şirketler için Finansal Raporlama Yükümlülükleri)
Brisa	Brisa Bridgestone A.Ş
Tate & Lyle	Tate & Lyle PLC
US GAAP	Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
IAS/UMS	Uluslararası Muhasebe Standartları
Kobi	Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletme
UK GAAP	İngiliz Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
FRSSE	Daha Küçük İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları
FASB	Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
IOSCO	Uluslararası Sermaye Piyasaları Düzenleyici Kurumları Birliği
EFRAG	Avrupa Finansal Raporlama Danışma Kurulu
GKGMİ	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
TMSK	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TTK	Türk Ticaret Kanunu
BDDK	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
TFRS	Türk Finansal Raporlama Standartları
KGK	Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
FRSs	İngiliz Finansal Raporlama Standartları
UITF	İngiltere Muhasebe Standartları Kurulunun Acil Sorunlar Görev Gücü
SSAPs	İngiliz Standart Muhasebe Prensipleri Beyanları
AIM	İngiliz Düzenlenmemiş Menkul Kıymet Piyasası
ASB	İngiltere Muhasebe Standartları Kurulu
FRC	İngiltere Finansal Raporlama Konseyi
APB	İngiltere Denetim Uygulamaları Kurulu
POBA	İngiltere Muhasebecilik Mesleki Denetim Gözetim Kurulu
SMEs	İngiltere de Küçük İşletmeler
FRS 102	İngiltere ve İrlanda da uygulanacak Finansal Raporlama Standardı
FRS 100	İngiltere Finansal Raporlama Yükümlükleri Uygulaması Standardı
UMS 8/TMS 8	Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardı
UMS 10/TMS 10	Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar
KTK	Kamu Tüzel Kişilikleri

UMS 39  
UMS 18/TMS 18  
UFRS 7  
a.g.e.

Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme  
Hasılat Standardı  
Finansal Araçlar: Açıklamalar Standardı  
Adı Geçen Eser

## GİRİŞ

Muhasebe temel kavramları çerçevesinde oluşan muhasebe ilkeleri, muhasebe işletmesinin kuramsal dayanaklarıdır. Standartlar ise muhasebe ilkelerinden daha ayrıntılı düzenlemelerdir ve kavramlarla ilkelerin uygulamaya yansımaları sağlarlar (Sevilengül, 2009: 23–28).

Muhasebe standartları ilke temelli ve kural temelli olmak üzere iki esasa dayanmaktadır. Dünyada hali hazırda kullanılmakta olan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ve Amerika Birleşik Devletlerinde (ABD) kullanılan genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri (US GAAP) olmak üzere iki muhasebe standardı seti bulunmaktadır. UFRS ilke esaslı standartlar iken US GAAP standartları kural esaslı standartlardır.

Uluslararası muhasebeyi standartlaştırma çalışmaları uyumlaştırma, yakınsama ve çeşitlilik kavramları ile ifade edilmektedir. Bu konudaki ilk hamle Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB/UMSK) tarafından Uluslararası Muhasebe Standartlarının (UMS) yayınlanması ile yapılmıştır. Diğer düzenlemeleri ise Avrupa Birliği (AB) tarafından yayımlanan yönergeler oluşturmaktadır. 2009 yılında Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (Kobi) için UFRS nin yayınlanması ile birlikte süreç devam ederken tüm Avrupa'da Kobi ölçeğindeki işletmelere daha sınırlı ve sadeleştirilmiş raporlar sunması ve kullanımda tercih imkânı tanınmış olmaktadır.

AB muhasebe yönergelerinin temel amacı üye ülkelerdeki finansal raporlama gerekliliklerinin ve muhasebe düzenlemelerinin uygulanmasını sağlamaktır. Dördüncü, yedinci, sekizinci yönerge ve yeni muhasebe yönergesi (2013/34/E) muhasebe uygulamaları, finansal raporlama ve denetim alanlarını düzenlemektedir.

UFRS' na göre yapılacak finansal raporlamada finansal tabloların tam set halinde sunulması gerekmektedir. Tam bir finansal tablolar seti; finansal durum tablosu, kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, öz kaynak değişim tablosu, nakit akış tablosu, dipnotlar, bir önceki döneme ait değişiklik yapıldığında bir önceki dönemin başındaki

finansal durum tablosundan oluşmaktadır. Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılacak muhasebe modellerini belirlemesi açısından ölçüm esaslarının belirlenmesi özellikli bir önem arz etmektedir (IASB, 2015: mad.110). Uluslararası muhasebe standartlarının temel değerlendirme ölçeği gerçeğe uygun değerdir.

Bu gelişmeler ile bağlantılı olarak Türkiye'de hisseleri sermaye piyasalarında işlem gören işletmeler için tam set finansal tabloların ve Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulanması zorunlu hale getirilmiştir. Bu tanım dışında kalan Kobi işletmeleri ve diğer işletmeler yürürlükte bulunan mevcut mevzuatı uygulamaktadır. İngiltere'de ise UFRS hisseleri sermaye piyasalarında işlem gören işletmeler için zorunludur. Hisseleri sermaye piyasalarında işlem görmeyen işletmelerin ise Kobi' ler için hazırlanmış olan finansal raporlama standardını uygulamaları gerekmektedir. Ancak işletmeler isterlerse UFRS veya İngiliz genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden (UK GAAP) birini seçebilir. Küçük işletmelerin ise daha küçük işletmeler için finansal raporlama standardını (FRSSE) uygulama zorunluluğu bulunmaktadır.

Bu araştırmada; uluslararası finansal raporlama standartları kapsamında Finansal tabloların sunuluşu standardı (UMS 1) ve Nakit akış tabloları standardı (UMS 7) açısından finansal tabloların sunuluşunun incelenmesi amaçlanmıştır. İngiltere ve Türkiye den hisse senetleri borsada işlem gören, birer örnek işletmenin 2012 ve 2013 yıllık hesap dönemlerine ait tam set finansal tabloları ve dipnotlarının içerikleri analiz edilmiş, UMS 1 ve UMS 7 standartlarına ilişkin olarak değerlendirilmiş ve finansal tablolarının hazırlanış ve sunuluşlarına dair mevcut durumun tespiti yapılmıştır. Bu bağlamda araştırma kapsamındaki işletmelerin finansal raporlama ve sunuma ilişkin uygulamalarının karşılıklı olarak analizine de yer verilmiştir.

Ülkeler arasında finansal tablo sunumlarında, UFRS' nin stabilizasyonu ve yerel uygulamalar nedeniyle oluşan farklılıklar, finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini azaltmaktadır. Çözüm bulunması gereken bu husus ve konu ile ilgili fazla çalışmanın olmaması araştırmanın önemini artırmaktadır.

Araştırmanın bulguları genel olarak; Türkiye ve İngiltere işletmesinin finansal tablolarının hazırlanması ve sunumunda UMS 1/TMS 1 ve UMS 7/TMS 7 standartlarının gereklerini büyük ölçüde yerine getirdiklerini göstermektedir. Ayrıca her iki işletmenin finansal tabloları ve dipnotlarını kapsamlı olarak ve özenle hazırlanmış oldukları ve buna ilaveten yerel muhasebe mevzuatı ve uygulamalarının ise finansal tablo formatları üzerinde belirleyici etkisinin bulunduğu tespit edilmiştir. Yine bu bağlamda her iki ülke işletmesinin finansal durum tablosunun sunumunda yerel düzenlemelerde yer alan formatların kullanılmış olduğu ve nakit akış tablosunda ve dipnotlarda bazı kalemlerin “olağan dışı” olarak sunulmuş olduğu belirlenmiştir. Buna ilaveten finansal tablolarda geçmişe yönelik uygulama ve düzeltme yapılmadığı, geriye dönük muhasebe politikası uygulamasının bulunmadığı ve dipnotlarda stoklara ilişkin bilgilerin yetersiz olduğu özellikle stokların vade tarihlerine ilişkin açıklamaların yapılmadığı saptanmıştır. Araştırma kapsamındaki işletmelerin finansal raporlanmasına ilişkin elde edilen karşılaştırmalı sonuçlar, işletmelerin bazı finansal tablo unsurlarını birbirine benzer ya da aynı şekilde raporlanmış olduklarını, bazı unsurlar için ise işin nevi, yerel ve kişisel eğilimler nedeniyle farklı uygulamaları tercih ettiklerini göstermiştir.

Bu araştırma dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde uluslararası finansal raporlama kavramı standartlaştırmaya dayalı muhasebe ve bilgi esaslı finansal raporlama ayırımında incelenecektir. İkinci bölümde uluslararası finansal raporlama standartlarına ilişkin düzenlemeler ile kurumlar ve FRRSE, UMS 1 ve UMS 7 standartları açıklanacaktır. Ayrıca bu bölümde finansal raporlama ile ilgili AB muhasebe düzenlemelerine yer verilerek araştırma dönemi itibariyle güncel gelişmeler ortaya konacaktır. Üçüncü bölümde araştırmaya yer verilecektir. Dördüncü bölümde ise sonuçlara ilişkin genel değerlendirmelerde bulunulacaktır.



## BÖLÜM I. FİNANSAL RAPORLAMA

Bu bölümde finansal raporlama kavramı, ilke temelli ve kural temelli muhasebe yaklaşımı ve standartlaştırmaya dayalı muhasebe yaklaşımı kapsamında incelenecek, uluslararası finansal raporlamaya dayalı finansal tablo kavramı açıklanacaktır.

### 1.1. İlke Temelli Ve Kural temelli Muhasebe, Bilgi Esaslı Finansal Raporlama

Muhasebe makro açıdan değişen ekonomik koşulların sonuçları ve kendi işlevleri ile karşılıklı etkileşim halinde olan, mikro seviyede ise iş dünyası ve iş birimlerinde işlevsel mekanizmalarla sahip olduğu fonksiyonları yerine getiren bir bilim dalıdır. Muhasebe fonksiyonlarını özgün ve uluslararası geçerliliği olan ilke ve kurallara göre gerçekleştirmektedir.

Bu bağlamda muhasebe temel kavramları çerçevesinde oluşan muhasebe ilkeleri, muhasebe İşletmesinin kuramsal dayanaklarıdır. Muhasebe ilkeleri her yerde her zaman geçerli nitelikte kurallar değildir. Standartlar ise muhasebe ilkelerinden daha ayrıntılı düzenlemelerdir ve kavramlarla ilkelerin uygulamaya yansımaları sağlarlar (Sevilengül, 2009: 23, 28).

İlkeler, içinde bulunulan duruma göre, yorumların da eklenebileceği temel nitelikte prensipleri, kurallar ise ilkelere göre yorum gerektirmeyen, katı, kesin hükümleri ifade etmektedir (Balsarı ve Dalkılıç, 2007: 106).

Anglo-saxon ülkelerde sermaye piyasaları erken gelişmiş olduğu için, halka açık şirketlerde bilgi açıklama konusu bu ülkelerin hukuki ve sosyal yapılarına göre gelişmiş ve bütün dünyaya örnek olmuştur. Sistemleri gereği detaylı hukuki kurallar konulmayan Anglo-saxon ülkelerde, muhasebe kuralları da meslek mensupları tarafından tümevarım yöntemi modelinde, belirli bir süreç içinde deneme yanılma ve en iyi uygulamayı bulma şeklinde gelişmiştir. Söz konusu ülkelerde genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri başlığının kullanılması bu nedendir (Şensoy ve Perek, 2010: 49).

Muhasebe standartları ilke temelli ve kural temelli olmak iki esasa dayanmaktadır. İlke temelli muhasebe standartlarının anlamı konusunda çok çeşitli görüşler olmakla birlikte bunların hepsinin birbirine benzer avantajları ve dezavantajları bulunmaktadır. Tablo 1 de kural temelli ve ilke temelli (ya da hedef odaklı) standartlara ve standart ilkelerine dair karakteristik özellikler gösterilmektedir (M. R. McCarthy, 2014: 21).

M. R. McCarthy yapmış oldukları çalışmada bu iki temel yaklaşımı aşağıdaki gibi açıklamışlardır:

Kurallara dayalı standartların savunucuları sağlanan ayrıntılı rehberlik sayesinde, karar vericilerin ortak bir bilgi tabanına ve ortak bir varsayım setine sahip olduğunu ve böylece kural tabanlı standartların karşılaştırılabilirliği, doğrulanabilirliği artıracığını ve gelir tutarsızlıklarını ve hukuki işlemleri azaltacağına inanmaktadırlar... İlke temelli standartlar standartların kapsamı sınırlıdır ve uygulama istisnalarını içermektedirler. İlke temelli standartların savunucuları ise muhasebe işlemlerinin raporlamasının; işlemlerin gerçeğin ekonomik özünü yansıtacağına, işlem yapılması yoluyla kazanç yönetimi potansiyelini azalttığına, daha kolay karşılaştırılabilirlik sağladığına ve geniş bir yelpaze için geçerli olduğuna inanmaktadırlar (2014: 23–24).

**Tablo 1. Kural Temelli ve İlke Temelli Standartlar ve Standart İlkelerine Ait Karakteristik Özellikleri**

<b>Kural temelli Muhasebe Çerçevesi</b>	
*	Standart da belirtilen muhasebe yöntemlerini uygulamada çok detaylı ve özellikli
*	Nicel eşikleri, örnekleri, kapsam kısıtlamalarını, işlem istisnaları ve detaylı uygulama rehberliğini kapsayan nitelikler
<b>İlke Temelli Muhasebe Çerçevesi</b>	
*	Sürekli uygulanan kavramsal çerçeveye dayanan ve geliştirilen
*	Standartın muhasebe hedefi açıkça yer alır
*	Standartın işlevsel hale gelmesi için yeteri kadar detay ve yapı sağlar standartın ve tutarlı olarak uygulanır
*	Standartın istisnalarını en aza indirir
*	Yüzde testlerinin kullanımını önler
<b>Muhasebe Çerçevesi İlkeleri</b>	
*	Standartlar güvenilir şekilde operasyon yapmak için yeterli rehberlik sağlayan
*	Finansal tablo hazırlayıcıları ve denetçilerinden özellikli işlemlere ve olaylara dair önemli yargılarda bulunmalarını ister ve yapılması gerekli yargı çerçevesi için yeterli bir yapı sağlamaz

**Kaynak:** McCarthy, M., & McCarthy, R. (2014). Financial statement preparers' revenue decisions: accuracy in applying rules-based standards and the IASB-FASB Revenue recognition model. *Journal of Accounting and Finance*, 14 (6), 21–43.

Sunder, çalışmasında bu konudaki eğilimin, daha fazla özellikleri içine alan daha ayrıntılı standartlara karşı, bireysel karar uygulamalarının ayrıntılarını terk etmiş olan daha genel standartlar olduğunu belirtmiştir. Ayrıca bu ayrıma olan itirazın temelinde, daha az ve basit fikrine olan özlemin yattığını, bu özlemin hazırlayıcılar, kullanıcılar ve düzenleyiciler için finansal raporlama kurallarının basitleştirilmesi amacıyla yapılan periyodik çalışmalarda kendini gösterdiğini ifade etmiştir (2010: 108).

İlke temelli standartların daha az kural içermesi ve belirledikleri genel ilkelerin kullanıcılar tarafından yorumlanması “mesleki yargı” ve niyet kavramlarını ön plana çıkarmaktadır. Kurallara dayanan standartlar ise daha fazla koşul içermektedir. Tüm tarafların tamamen iyi niyetli oldukları varsayımı altında, ilke temelli standartlar, yöneticilerin, işletmenin gerçek durumunu yansıtacak alternatifleri seçmesine fırsat vermektedir. ... Kural temelli standartlar ise, kişisel yargıya dayanan uygulamalara daha az yer vererek, fırsatçı davranışlarda bulunma ihtimalini azaltmaktadır. İlke temelli standartlarda ilkelerin yorumlanması, yorum yapanın bilgisi, tecrübesi gibi değişkenlerde etkilenmekte bu nedenle benzer işlemler, farklı kişiler tarafından farklı şekillerde yorumlanabilmektedir. Dolayısıyla ilke temelli standartların finansal raporların karşılaştırılabilirliği azaltma olasılığı bulunmaktadır. Kural temelli standartlar ise, kuralların muhasebeciler tarafından mekanik bir şekilde uygulanmasını gerektirir. Bol miktarda kural ve şekil şartı farklı işlemleri belli bir formata uydurularak benzer işlem gibi raporlanmasını sağlayacaktır. Bu yolla sağlanan karşılaştırılabilirlik ise sadece yüzeysel düzeyde olabilecektir. Ayrıca, olaylar karşısında uygulanması gereken yöntemleri açık ve ayrıntılı olarak belirleyen, kural temelli standartlar günümüzün hızlı değişim koşullarında, ihtiyacı karşılama konusunda yetersiz kalabilmektedir (Gençoğlu ve Ertan, 2012: 4).

Dünyada muhasebe uygulamalarında IASB tarafından oluşturulan UFRS ve ABD’de Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) tarafından oluşturulan US GAAP olmak üzere iki muhasebe standardı seti bulunmaktadır (Akgün, 2012, s.7). Gerek ilke temelli ekolü yansıtan UFRS’ ler de gerekse kural temelli olarak hazırlanan US GAAP’ te muhasebenin sağladığı bilgilerin belirli niteliksel özellikler taşıması gerektiği belirtilmiştir. Her iki yöntemle ilgili metinler incelendiğinde finansal raporlama yönünden temel niteliksel özellikler, ihtiyaca uygunluk, güvenilirlik, anlaşılabilirlik ve karşılaştırılabilirlik olduğu görülmektedir (Akgün, 2012: 8).

ABD’de yaşanan şirket skandalları sonucunda kural temelli standartlar yoğun eleştirilere maruz kalmıştır. ...Nitekim IASB ve FASB, 2002 yılında iki kurulun oluşturdukları standartların uyumlaştırılması ve kalitelerinin daha da artırılması konusunda ortak çaba harcama konusunda anlaşmıştır (Gücenme ve Ertan, 2012: 4).

AB Komisyonu, Enron sonrası ilkelere dayalı finansal raporlama standartlarını daha çok desteklemiştir. Bu konjonktür de küresel ekonomik sistemi dikkate alarak ilke temelli hazırlanan UMS, Avrupa’da daha fazla destek bulmuştur (Çimenli, 2006: 72–73).

Bu iki muhasebe standart seti arasındaki temel fark ise, IASB tarafından oluşturulan UFRS muhasebe standartlarının ilke temelli standartlar olmasına karşın; US GAAP standartlarının kural temelli olmasıdır....Finansal tabloların şeffaflığını azaltmak için bazı yöneticiler için fırsatlar sağlayan böyle standartlar, ilke temelli standartlara doğal esneklik sağlamaktadır... Kural temelli standartların manipüle edilebilmesinin finansal raporlamaların kalitesinin önemli ölçüde yitirilmesine neden olduğu, ilke temelli düzenlemelerin ise, kural temelli düzenlemelerden daha kaliteli raporlar sunulmasını sağlamak suretiyle ortadan kaldırdığı söylenebilir (Akgün, 2012: 8).

Nobes çalışmasında “Amerikan muhasebe kurallarının ilkelere dayandığına dikkati çekerek standart belirleyicilerin, finansal tabloların hazırlayıcıları için kurallar üretmek amacıyla ilkeleri kullanmakta olduğunu....Uygulanan agresif raporlama seçeneklerinin neden olduğu tutarsızlığı azaltabileceğini ancak ve işlemlerin yapılanmasında aşırı karmaşıklığa da yol açabileceğini” belirtmektedir (2005: 25). Kurallar finansal raporlamada berraklık ve karşılaştırılabilirlik sağlanmasına yardımcı olabilir.... Çünkü mevcut standartlarda yer alan bazı kurallar, ya standart zayıf ilkelere dayandığı için ya da ilkeye gereksinim duyduğu için meydana gelmektedir... Daha uygun ilkelerin kullanımı keyfi ve ayrıntılı kurallar ihtiyacını azaltacaktır. Yani bazen kuralların kaldırılması netlik ve karşılaştırılabilirlik de artışa neden olabilir (Nobes, 2005: 32).

UMS ve UFRS içinde bulunan duruma göre, yorumların da eklenebileceği temel nitelikte prensipler içeren, küresel olarak uygulanabilecek ilke bazlı standartlardır (Ertan ve Gençoğlu, 2013: 20). Bu da kurumsal yönetimde şekle değil öze uygunluk felsefesi ile

örtüşmektedir. Ayrıca maliyet bazından gerçeğe uygun değer bazına geçilmektedir. Böylece yatırımcılar daha gerçekçi bilgi alabileceklerdir (Darman, 2004: 3). Bunların denetçiler ve muhasebecilere detaylandırılmış standartlar değil genel ilkeler sunması ve bu genel ilkelerin özel durumlara uygulanmasını öngörmesi, yöneticilerin fırsatçı davranışlarda bulunmasına da imkân vermektedir. Bu durum, yasal sistemin standartların uygulanmasında zorlayıcı bir gücün önemini arttırmaktadır (Gençoğlu ve Ertan, 2012: 6).

Kural temelli standartlar yöneticilerin faaliyet, yatırım kararları ve yaklaşımı hakkında yatırımcılara önemli olan bilgiyi sunan, şirketin muhasebe ölçümü ve sunuşunda tercihini belirlemez. Bu standartların kural temelli olarak nitelendirilmesi standartların içinde kesin kurallar içeren birçok uygulama rehberi bulundurulması ve kurallara ilişkin istisnaların detaylı olarak belirtilmesinden kaynaklanmaktadır. Kesin kurallar getirilmesi, muhasebe uygulamaları konusunda daha az hukuki dava açılmasına ve açılan davaların daha kolaylıkla çözümlenmesini olanak sağlamıştır. Ayrıca, kamu gözetimi iyi uygulandığı zaman kural temelli standartların ilke temelli standartlarla aynı derecede kaliteli kazanç ürettiklerini deneysel olarak göstermiştir. Bu sonuç, kural temelli standartların iyi uygulanması için iyi bir kamu gözetim mekanizmasının varlığının önemini ortaya koymuştur (Akgün, 2012, s.9–10). Ayrıca kesin kuralların sürekli gelişen ve değişen karmaşık işlemlerin muhasebeleştirilmesine olanak vermesi çok zordur (Balsarı ve Dalkılıç, 2007: 111).

Denetçi motivasyonu ve kanıt talepleri üzerinde ilke temelli muhasebe standartlarına karşı kural temelli muhasebe standartlarının etkisini araştırdıkları çalışmalarında Petycheva, Wright, ve Majoor (2014) önceki araştırmaların finansal tablo hazırlayıcılarının kural temelli standart kullandıklarında, bu özelliklerden kaynaklanan teşviklerin yargılarını etkilediğini ve daha agresif muhasebe kararları aldıklarını gösterdiğini belirtmektedirler (s.54). Son çalışmalarda ise daha az hassas olan ilke temelli standartlar altında finansal tablo hazırlayıcılarının agresif raporlama yapmalarının daha az olası olduğunu ve ilke temelli standartların denetçilerin ilke odaklı, kural odaklı ya da müşteri odaklı olup olmaması şartına bağlı olarak, finansal tablo hazırlayıcıların davranışları üzerinde olumlu etkisinin bulunduğu belirlenmiştir (Petycheva ve diğerleri, 2014: 54).

## 1.2. Standartlaştırmaya Dayalı Muhasebe ve Finansal Raporlama

Uluslararası muhasebe de küresel gelişmelere ilişkin standartlaştırma çalışmaları “Uyumlaştırma (Harmonization)”, “Yakınsama (Convergence)” ve “Çeşitlilik (Divergence)” kavramları ile ifade edilmektedir.

Yirminci yüzyılın son çeyreğinden itibaren uluslararası muhasebe giderek yeni bir boyut kazanmış ve uluslararası muhasebede uyumlaştırma kavramı ortaya çıkmıştır. Uyumlaştırma kavramı; ülkeler arası muhasebe uygulamaları arasındaki farklılıkların azaltılması sonucunda dünyada takip edilen tek bir uluslararası standartlar setinin ortaya konması olarak tanımlanmaktadır (Öztürk, 2010: 12). Muhasebede uluslararası yakınsama (convergence) ise, dünya çapında kullanılmak üzere tek bir muhasebe standartları takımı geliştirmeye katkıda bulunacak yeni veya revize edilmiş standartlar geliştirmek amacıyla ilgili kurumların birlikte çalışması anlamındadır. Gerek uyumlaştırma gerekse yakınsama süreci, dünya çapında kullanım amacıyla tek bir muhasebe standartları takımı geliştirmeye yardım etmeye yöneliktir (Aslan, 2004: 94).

Globalleşme ile birlikte muhasebe standartları da harmonizasyona tabi tutulmuş ve bütün dünyada muhasebe standartlarını aynılaştırma çabaları başlamıştır (Varıcı ve Özdemir, 2013: 15).

Ülkelerin farklı muhasebe sistemlerine sahip olması nedeniyle uluslararası alanda ortaya çıkan sorunlara muhasebe camiası tarafından teoride ve uygulamada çeşitli çözüm önerileri getirilmiştir. Bu öneriler içerisinde önceleri ‘Uluslararası Muhasebe Uyumlaştırması (International Accounting Harmonization)’, sonraları ‘Muhasebe Standartlarının Yakınsaması (Convergence o Accounting Standards)’ yaklaşımı, bütün ülkeleri ortak standartlar etrafında toplamayı amaçlayan, günümüze kadar yapılan akademik nitelikli çalışmalarda birçok muhasebe araştırmacısı tarafından en çok savunulan ve kabul gören yaklaşımlar olarak ön plana çıkmıştır. “Harmonization” kavramı ile tanımlanan muhasebe uyumlaştırması, çeşitli olan ve değişiklik gösteren farklı muhasebe uygulamalarını tek düzenliliğe doğru yönlendiren çalışmalar olarak tanımlanmaktadır. “Convergence” kavramı ile tanımlanan muhasebe de uluslararası yakınsama, her ülkenin

dünya düzeyinde kullanabileceği ‘tek bir muhasebe standartları takımı’ geliştirmeye katkıda bulunacak yeni standartlar geliştirmek amacıyla muhasebe ile ilgili kurumların birlikte çalışma faaliyetidir (Ağca ve Aktaş, 2007: 4). Muhasebede uyumlaştırmanın ya da bugünkü adı ile yakınsamanın nedenini Öztürk çalışmasında ‘Küreselleşen dünyada yatırımcıların farklı ülkelerdeki şirketlere yatırım yapma ve çok uluslu şirketlerin uzun vadeli finansman ihtiyaçlarını çeşitli ülke borsalarından karşılama isteğinin artmış olmasıdır’ şeklinde ifade etmiştir (2011: 12). Ayrıca dünyaca kabul görmüş muhasebe standartları ile dünya da geçerli konsolide finansal tablo hazırlama maliyetinin azalacağı, çok uluslu şirketlerin muhasebe personelinin diğer ülkelerdeki şirketlere kolaylıkla aktarılabilmesi ve muhasebe uygulamalarının kalitesinin uluslararası alanda artacağı belirtilmiştir (Öztürk, 2011: 13).

Diğer taraftan, 1990’lı yılların sonundan itibaren dünyada uyumlaştırma kavramı yerine yakınsama kavramı kullanılmaya başlanmıştır. Günümüzde yakınsama kavramı UMSK, FASB ve diğer ülkelerdeki standart hazırlayıcılar tarafından sıklıkla kullanılmaktadır. Bu kurumlar, yakınsama kavramını, yüksek düzeyde kaliteli finansal tablolar için her kurumun standartlarının uygunluğunun artırılması olarak tanımlamaktadırlar (Öztürk, 2011: 14). Dünyada muhasebe uygulamalarının birbirine uyumlu duruma getirilmesi için kurumsal ve organizasyonel alanda birçok çalışma yapılmış nihayetinde uyumlaştırma UMSK tarafından yayınlanan uluslararası standartlar ile uygulanır duruma getirilmiştir.

Bütün bu gelişmelerden sonra uluslararası kabul görme ancak 2000’li yıllarda Uluslararası Sermaye Piyasaları Düzenleyici Kurumları Birliği ile (IOSCO) işbirliği yapılmasıyla gerçekleşmiştir. Her ülkede payları pazarda işlem gören şirketler aynı kurallara göre finansal tablolarını hazırlarlar ise sorunlar çözülecekti. Bu işbirliği sırasında uluslararası standart yapan komitenin yapısı değiştirildi... En önemlisi de muhasebe standartları yerine finansal raporlama standartları başlığı tercih edildi (Şensoy ve Perek, 2010: 49-50).

Uyumlaştırma ile ilgili diğer bir önemli husus ise Avrupa Birliği tarafından yayımlanan yönergelerdir. Avrupa Birliği’nin oluşumunu sağlayan 1957 Roma

Antlaşması'nın 57. maddesi gereği üye ülkeler ulusal muhasebe kurallarını uyumlaştırmakla yükümlü olmuşlardır. Birliğe üye ülkelerin ekonomik ve hukuki yapılarındaki ulusal özelliklerin uyumlaştırılması, özellikle Avrupa Birliği'nin kendi mevzuat şekli olan Yönergelerle sağlanmıştır (Çimenli, 2006: 75). UFRS' nin uygulamaya konulmasını sağlayan aynı zamanda muhasebe ve denetim alanında önemli ölçüde belirleyici olan yönergeler dördüncü, yedinci ve sekizinci yönergelerdir. Bu yönergelere ilişkin olarak hisseleri borsada işlem gören tüm işletmelerin 2005 yılı başındaki hesap döneminden itibaren finansal tabloların UMS ve UFRS'lere uygun olarak hazırlanması uygulaması getirilmiştir. Yönergelerin getirdiği diğer bir zorunluluk ise AB üye ülkelerinin ulusal mevzuatlarının yönergeler ile uyumlu hale getirilmesidir. Bu konudaki uyumlaştırma çalışmaları ülkeler tarafından yetkilendirilen kurumlar aracılığıyla gerçekleştirilmektedir. Bu konuda İngiltere, Almanya ve Fransa finansal raporlamayı şekillendiren ve yön veren öncü ülke konumundadırlar.

Aslan muhasebe standardizasyonu ile ilgili yapılan çalışmaları aşağıdaki şekilde sınıflandırmaktadır (2004: 94);

- Uluslararası muhasebede uyumlaştırma; daha nitelikli standartlara ulaşmak amacıyla uluslararası kurumların belirlediği standartlar ile ulusal muhasebe standartlarının aralarındaki farklılıkları gidermeye yönelik çalışmaları kapsayan bir süreci ifade etmektedir.
- Muhasebede uluslararası yakınsama (convergence) ise, dünya çapında kullanılmak üzere tek bir muhasebe standartları takımı geliştirmeye katkıda bulunacak yeni veya revize edilmiş standartlar geliştirmek amacıyla ilgili kurumların birlikte çalışması anlamındadır. Gerek uyumlaştırma gerekse yakınsama süreci, dünya çapında kullanım amacıyla tek bir muhasebe standartları takımı geliştirmeye yardım etmeye yöneliktir.

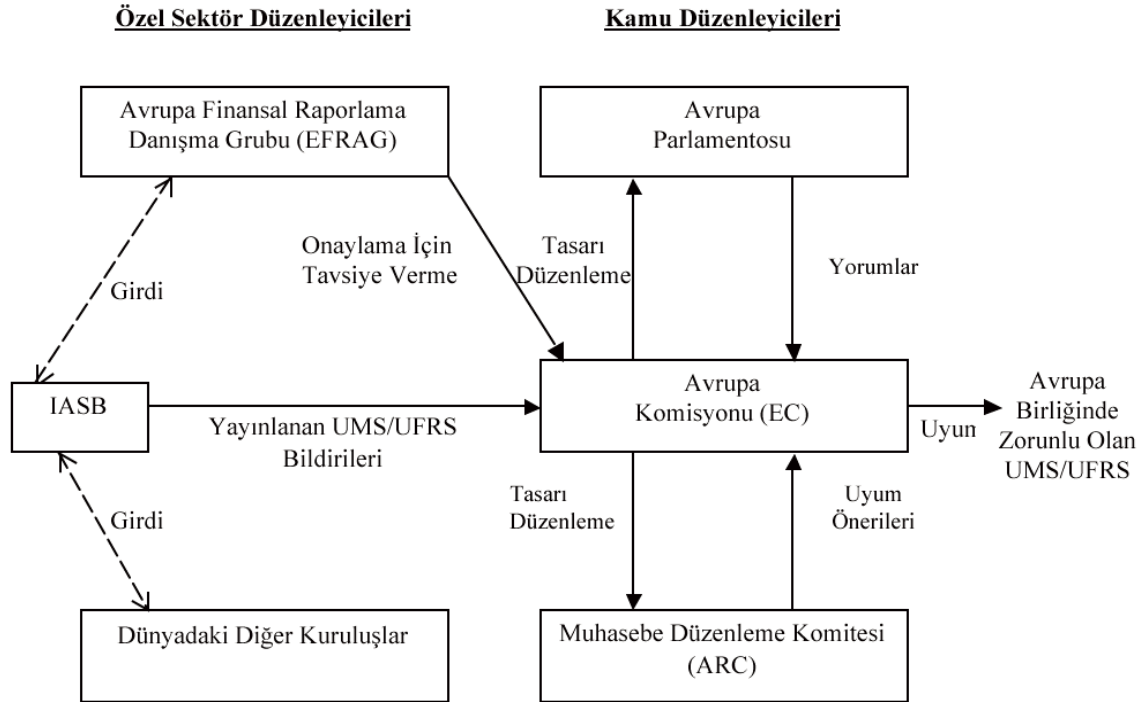
Uyumlaştırmada etkin olan kurumlar ve uyumlaştırma sistemi şekil 1 de gösterilmiştir. Bu sistematik süreç şu şekilde özetlenebilir: UMSK tarafından yayınlanan bildiri Avrupa Finansal Raporlama Danışma Kurulu (EFRAG) tarafından incelenir ve onay için Avrupa Komisyonuna sunulur. Avrupa Komisyonu bildiri için bir tasarı hazırlar ve Avrupa Komisyonu Muhasebe Düzenleme Komitesine (ARC) gönderir. ARC tarafından Avrupa Komisyonuna uyumlaştırma/iptal yapılabilmesi için öneri sunulur. Eğer ARC uyumlaştırma önerisi verirse AB tarafından uyumlaştırmaya ilişkin düzenlemeler yapılarak



yayınlanır. İptal ederse AB daha detaylı incelenmesi için taslağı EFRAG' a gönderir. Son aşama ise taslağın AB tarafından kesin kararın verilmesi amacıyla Avrupa Konseyi'ne gönderilmesidir

UMS ve UFRS ler, Avrupa Hukuku altında resmiyet kazanmadan önce, ARC tarafından tasdik edilmelidir. Temmuz 2004 te, ARC bütün IASB standartlarının (IASB tarafından revize edilmiş eski UMS ve UFRS ler) onaylanmasını istemiş, bunlara istisna Finansal Araçlar: Sunum Standardı (UMS 32) ve Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme (UMS 39) olmuştur. ARC, yeni UFRS ve revize edilmiş UMS lerin Avrupa'da kullanılması için... Süregelen bir sorumluluğa sahiptir (Çimenli, 2006: 77).

**Şekil 1. Avrupa Birliği'nin UFRS ve UMS' nı Uyumlaştırmasına İlişkin Sistemi**



**Kaynak:** Özkan, M. ve Terzi, S. (2010). Avrupa Birliği'nde finansal raporlama: İngiltere, Fransa ve Almanya örnekleri. Mali Çözüm, (Temmuz-Ağustos 2010), 21-44.

Uluslararası standart oluşturma sürecini etkileyen faktörler özetle aşağıdaki gibi sıralanabilir (Çimenli, 2006: 68);

- Sınır ötesinde halka açılmış ve sınır ötesi yatırımlarla beraber, sermaye piyasalarındaki hızlı büyümeler. Bu konular, menkul kıymetler düzenleyicileri tarafından sınır ötesi operasyonlar için ortak çalışmalar geliştirilmesine ve finansal raporlamada karşılaştırılabilirlik çabalarına yol açmıştır.

- Dünya ticaretindeki bariyerleri parçalamak için uluslararası organizasyonlar ve bölgesel organların çabaları
- Ticari düzenlemelerin globalleşmesine yönelik trend
- Ticari işlemlerde yeniliklerin hızlandırılması
- Yeni tip finansal ve diğer performans bilgileri konusunda kullanıcıların artan talepleri
- Finansal ve diğer performans bilgilerinin elektronik dağıtımı konusunda yeni gelişmeler
- Konu ile ilgili ve güvenilir, finansal ve diğer performans bilgileri sağlama konusunda büyüyen ihtiyaç

Diğer taraftan uyumlaştırma sürecinde bütünleşmenin yasal kısmını oluşturan yönergelerle dair bazı sorunlar bulunmaktadır. Bunları Çimenli, çalışmasında şu şekilde açıklamaktadır:

Bazı Yönergelerin teknik olarak eksiklikler taşıması ve üye ülkeler tarafından ulusal mevzuata zamanında aktarılmaması nedeniyle ülkeler arası farklılıkların devam etmesi, Muhasebe ile ilgili yönergelerde yayımlandıkları tarihten itibaren değişiklik yapılmaması sonucu güncelliğin sağlanamaması ve kalite geliştirici mekanizmaların oluşturulamaması, muhasebe standartlarında uyumlaştırmanın karşılıklı tanıma yöntemiyle sağlanması politikasının başarısızlıkla sonuçlanması. Üye ülkelerin ulusal muhasebe standardı oluşturucu komisyonlar veya kurullar kurması nedeniyle yönergelerin içerdiği hükümlerin yumuşatılması. Büyük Avrupa şirketlerinin AB muhasebe standartlarına uymaları halinde uluslararası sermaye piyasalarından faydalanabileceklerini ummalarına karşın bunun gerçekleşmemesi (2006: 72).

Yine bu bağlamda küreselleşen dünyada muhasebenin uyumlaştırılmasına ilişkin eleştirel yaklaşımlar da bulunmaktadır. Lehman, çalışmasında bu konudaki görüşünü şu şekilde açıklamaktadır:

Küreselleşme, uyum ve muhasebe reformu kavramları, birbiriyle ilişkili olarak gelecekteki araştırmalar için iki öncül önermeyi kritik hale getirir. Birincisi ulus devletlerin egemenliğine ve muhasebeye küreselleşme etkilerinin karışmış olması, ikincisi; örgütsel ilişkilerin demokratikleştirilmesi için yapılan

çalışmaları ve küresel kapitalizmin olumsuz etkileri ile mücadele için kurulan küresel ortaklıkları yönetmek (2003: 990).

Archer, Delvaille ve Mcleay, uluslararası muhasebe uyumlaştırmasını istatistiksel olarak inceledikleri araştırmalarında, uyumlaştırma sürecinin etkilerini ve buna bağlı olarak seçilen muhasebe politikalarının muhtemel sonuçları olarak aşağıdaki gibi sıralamaktadırlar (1996: 1):

- a. Uyumlaştırmanın sistematik etkileri
- b. Ülkeler arasında karşılıklı değişen farklı muhasebe yöntemlerinin uygulanmasının sık olduğu yerde uluslararası uyumdan kaynaklanan sistematik çeşitlilik
- c. İşletmelere özel seçilen muhasebe politikaları

Sonuç olarak bu araştırma, UMSK tarafından yayınlanan standartlar ile yakınsama ve uyumlaştırma çalışmalarında önemli bir yol kat edilmesine rağmen, ulusal düzenlemelerin halen mevcudiyetini koruduğu, bu süreçlere ilişkin muhafazakâr görüşlerin, eleştirisel yaklaşımların ve ortaya çıkaracağı sistematik sorunlara ilişkin belirsizliğin bulunduğu bir dönemde gerçekleştirilmiştir.

### **1.3. Uluslararası Finansal Raporlamada Finansal Tablo Kavramı**

Muhasebe, ulusal olduğu kadar uluslararası politik, ekonomik ve sosyal konularda uygulanabilen bir tekniktir. Küreselleşme, 20.yüzyılın son çeyreğinden itibaren muhasebe ve finansal raporlamayı ulusal sınırları eriterek evrimsel bir dönüşüm sürecinin içerisine sokmuştur. Bunun başlıca sosyolojik, politik ve ekonomik nedenleri arasında, AB'nin genişlemesi ve ABD baskısı gibi önemli politik konular, yabancı yatırımlar ve uluslararası ticaretteki önemli artış ve liberalleşme akımlarını kapsayan ekonomik küreselleşme gösterilmektedir (Akgün, 2012: 50).

Bu dinamik içerisinde finansal raporlamanın temeli olan finansal tablolar UFRS ile yaşanan önemli değişimin en temel öğeleridir. Standartlarda 'finansal tablo' kavramının ötesinde 'finansal rapor' vurgusu yapılarak bu yaklaşım açıkça ortaya koyulmuştur. Standartların temelde muhasebe kayıtlarına yönelik olmayıp, doğrudan raporlamaya

yönelik standartlar oldukları da söylenebilir (Özkan ve Acar, 2010: 55). Finansal Raporlama Standartları... finansal tablo kalemleriyle ilgili standartların yanı sıra doğrudan finansal tabloların sunumu ile ilgili standartları da içine alan geniş bir yelpazeyi içermektedir. UFRS yerel uygulamalardan farklı olarak finansal tabloların hazırlanmasına ve sunumuna yönelik ilkeler içermektedir (Alkan ve Doğan, 2012: 89). Benston ve arkadaşlarına göre ise;

Büyüyen sermaye piyasalarının küreselleşmesi ile uluslararası karşılaştırılabilir finansal raporlamaya olan talep artarak devam etmektedir. Ancak, uluslararası kabul görmüş finansal raporlama standartlarının tek bir set olarak uygulanması için yatırımcıların artan isteklerine rağmen ülkeler arasında farklılıklar öngörülebilir gelecekte piyasaları ve finansal raporlamayı düzenleyen özgün kurallara göre kalacaktır (2006: 57).

Finansal tablolar; muhasebe sistemi içinde kaydedilen ve toplanan bilgilerin, belirli zaman aralıklarıyla bu bilgileri kullanacak olanlara iletilmesini sağlayan araçlar olarak tanımlanmaktadır (Akdoğan, 2010: 4). Finansal tablolar, finansal raporlamanın temel unsurlarıdır, prensipte bir işletmenin kendisi dışında olanlarla finansal bilgileri aracılığıyla iletişim kurduğu anlamına gelmektedir (Palea, 2013: 21).

Finansal tabloların amacı, çeşitli kullanıcıların ekonomik kararlar verirken faydalanmaları için işletmenin finansal durumu, performansı (faaliyet sonuçları) ve finansal durumundaki değişiklikler hakkında bilgi sağlamaktır... Finansal tablolar aynı zamanda yönetimin idaresinin sonuçlarını veya yönetimin idaresine verilen kaynakları kullanımının hesabını gösterir.<sup>1</sup>

IASB ve FASB' a göre ise finansal raporlamanın temel amacı, potansiyel ve mevcut yatırımcılara, işletmeye kredi ve kaynak sağlayanlara ve diğer alacaklılara, alacakları kararlar ile ilgili faydalı bilgiler sunmaktır (Palea, 2013: 21).

---

<sup>1</sup> Conceptual framework. UFRS Foundation and the IASB. Mayıs 2015. <[http://www.UFRS.org/Current-Projects/IASB-Projects/ConceptualFramework/Documents/May%202015/ED\\_CF\\_MAY%202015.pdf](http://www.UFRS.org/Current-Projects/IASB-Projects/ConceptualFramework/Documents/May%202015/ED_CF_MAY%202015.pdf)>.

UMSK' unca hazırlanan kavramsal çerçeve hangi finansal tabloların hangi temel kavramlara göre hazırlanacağını açıklamaktadır. Bu finansal tabloların amaçlarını tanımlayarak finansal tablolarda yer alan yararlı bilgilerin niteliksel özelliklerini belirler. Bunları ölçmek ve tanımlamak için gerekli olan temel unsurları ve kavramları tanımlar (Mackenzie ve diğerleri, 2012: 39). Finansal tabloların hazırlanma ve sunulma esaslarına ilişkin kavramsal çerçeve, konsolide edilmiş finansal tabloları da tarif etmekle beraber genel amaçlı hazırlanan finansal tabloları temel almaktadır. Kavramsal çerçevede genel amaçlı finansal tablolar özel ihtiyaç ve amaçları için hazırlanan finansal tablolara gereksinim duymayan kullanıcılar için hazırlanan finansal tablolar olarak tanımlanmaktadır.

Diğer taraftan kavramsal çerçevede (IASB, 2015) finansal tabloların kapsamı, notları ve tamamlayıcı bilgileri ile ilgili şu ifadeler yer almaktadır: Finansal tablolar finansal raporlama sürecinin bir parçasıdır... Finansal tablo seti, finansal tablolara ek olan tamamlayıcı listeleri, bazı bilgileri içeren ya da bazı bilgilerin elde edilmesine yarayan tabloları ve finansal tablolarla birlikte dikkate alınması gereken diğer tabloları da içerebilir.<sup>2</sup> Bunlar, örneğin, bilançodaki veya gelir tablosundaki herhangi bir kaleme ilişkin olarak kullanıcıların ihtiyaçlarına uygun ilave bilgiler verirler. İşletmenin risklerini ve işletmeyi etkileyebilecek mevcut belirsizlikleri ve bilançoda yer almayan kaynakları ve yükümlülükleri (maden rezervleri gibi) açıklarlar. Tamamlayıcı bilgiler coğrafik dağılım ve sınai bölümlendirme ile fiyat değişimlerinin etkilerine ilişkindir. Tam bir finansal tablolar seti aşağıdakileri içerir:<sup>3</sup>

- (a) Dönem sonu finansal durum tablosu,
- (b) Döneme ait kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu,
- (c) Döneme ait öz kaynak değişim tablosu,
- (d) Döneme ait nakit akış tablosu,
- (e) Önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı notlar,
- (ea) Önceki hesap dönemine ilişkin karşılaştırmalı bilgiler

---

<sup>2</sup> a.g.e., mad.7

<sup>3</sup> International accounting standard 1 presentation of financial statements. European Commission The EU Single Market. Ocak 2015. <[http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/consolidated/ias1\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias1_en.pdf)>

(f) Geçmişe yönelik yapılan uygulamalar ve finansal tablolarda yapılan yeniden sınıflandırmalarda bir önceki döneme ilişkin hesap dönemi başı finansal durum tablosu.

Bu bağlamda UMS 1, UFRS' ye uygun olarak hazırlanıp sunulan tüm genel amaçlı finansal tablolar için geçerlidir. UMS 1, konsolide ve konsolide olmayan finansal tablolar için uygulanır olup, ara dönem finansal tabloların yapı ve içeriğine uygulanamaz. Ancak UMS 1' in genel özellikleri ara dönem finansal tablolar için de geçerlidir (Mackenzie ve diğerleri, 2012: 38).

Finansal tablolar sergiledikleri finansal olayları sistematize edilmiş unsurlar aracılığıyla aktarırlar. Bu unsurları kavramsal çerçevede aşağıdaki gibi tanımlamaktadır:<sup>4</sup>

Finansal tablolar, işlemlerin ve diğer olayların finansal etkilerini, bunları ekonomik karakterlerine göre geniş gruplar içinde sınıflandırarak gösterirler. Bu geniş gruplar finansal tabloların unsurları olarak tanımlanır. Finansal durumun ölçümlemesi ile doğrudan ilgili unsurlar bilançoda varlıklar, yabancı kaynaklar (borçlar) ve özkaynaklar olarak yer alır. Gelir tablosundaki faaliyet sonuçlarının ölçümlemesi ile doğrudan doğruya ilgili unsurlar ise gelirler ve giderlerdir. Finansal durumdaki değişim tablosunun unsurları ise gelir tablosunun unsurlarını ve bilanço unsurlarındaki değişiklikleri yansıtır.

Finansal raporlamada finansal tablo unsurlarına ilişkin önem arz eden iki kavram bulunmaktadır. Bunlardan birisi ölçüm esası diğeri sermaye kavramının raporlamasıdır. Finansal tablolarda tahakkuk ettirilecek ve gösterilecek parasal tutarların belirlenmesi için ölçüm esasının seçilmiş olması gerekmektedir. Kavramsal çerçevede “ölçüm esas kavramı” hakkında aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir:<sup>5</sup> Finansal tablolarda kullanılan ve aşağıda sıralanan ölçüm esaslarının birbirinden farklı seviyeleri ve birleşimleri bulunmaktadır;

- a. Tarihi Maliyet
- b. Cari Maliyet

---

<sup>4</sup> Conceptual framework. UFRS Foundation and the IASB, a.g.e., mad.47

<sup>5</sup> a.g.e., mad.100-101

- c. Gerçeğe Uygun Değer Değer (Ödeme Değeri)
- d. Bugünkü Değer

Bu bağlamda finansal tabloların hazırlanmasında işletmeler tarafından en fazla tercih edilen ölçüm yönteminin tarihi maliyet olduğu söylenebilir. Tarihi maliyet esaslı diğer ölçüm yöntemleri ile beraber kullanılmaktadır.

Finansal tablolar için sermaye kavramının raporlanması özellikli bir önem arz eder. Çünkü finansal tabloların hazırlanırken kullanılan muhasebe modelleri ölçüm yöntemleri ve sermaye koruma stratejilerinin seçimi ile yakından ilişkilidir.;

Sermayenin korunması (devamlılığı) kavramı, işletmenin sermayesinin devamlılığını nasıl tanımladığı ile yakından ilişkili olup sermaye ve kar arasındaki dengenin etkinliğini vurgular. Bu kavram ölçülecek karın türünü belirler. Finansal tablolar hazırlanırken sermaye kavramı finansal anlamı ile kullanılmakta yani nominal tutarı ifade etmektedir. Diğer bir deyişle işletmenin net varlıkları veya öz kaynakları ile aynı anlama gelen sermaye işletmeye yatırılmış satın alma gücünü (parayı) ifade etmektedir. Sermayenin diğer tamamlayıcı tanımları arasında işletmenin fiziki olarak faaliyette bulunabilme yeteneği ve üretim kapasitesi yer almaktadır. Kavramsal çerçevede ve sermayenin korunması kavramı aşağıdaki gibi açıklanmaktadır:

- a. Sermayenin Nominal Olarak Korunması (Finansal Sermayenin Devamlılığı): ... Dönem içinde hissedarlara yapılan ödemeler ve onların işletmeye koyduğu tutarlar hariç olmak kaydıyla, eğer net varlıkların dönem sonundaki finansal (para cinsinden) tutarı dönem başındaki finansal (para cinsinden) tutarını aşıyorsa bir gelir elde edilmiş demektir.<sup>6</sup>
- b. Sermayenin Üretim Gücünün Korunması (Fiziki Sermayenin Devamlılığı): ... . Dönem içinde hissedarlara yapılan ödemeler ve onların işletmeye koyduğu tutarlar hariç olmak kaydıyla, eğer net varlıkların dönem sonundaki fiziki üretim kapasitesi (veya faaliyet kapasitesi) dönem

---

<sup>6</sup> a.g.e., mad.104

başındaki fiziki üretim kapasitesini (veya faaliyet kapasitesini) aşıyorsa bir gelir elde edilmiş demektir.<sup>7</sup>

---

<sup>7</sup> a.g.e.



## **BÖLÜM II. ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA İLE İLGİLİ DÜZENLEMELER**

Bu bölümde uluslararası finansal raporlama ile ilgili düzenlemelerden UFRS ve AB muhasebe düzenlemeleri olan yönergeler incelenecektir. İlk bölümde UFRS' na uyumun etkileri yarar ve sorun bağlamında incelenecek ayrıca IASB ve Kobiler için finansal raporlama standartları, UFRS ile ilgili olarak Türkiye ve İngiltere de yapılan çalışmalar ile FRSSE hakkında bilgi verilecektir. İkinci bölümde araştırmanın kapsamını oluşturan UMS 1 ve UMS 7 standartları incelenirken, üçüncü bölümde AB muhasebe mevzuatı ve muhasebe yönergelerinin güncel gelişme ve konuları açıklanacaktır. Son bölümde finansal raporlamaya ilişkin olarak yönergeler, AB muhasebe düzenlemeleri ve FRRSE ile karşılaştırmalı olarak incelenecektir.

### **2.1. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ve Finansal Raporlama**

Muhasebe bilimi ve uygulama alanları ve küreselleşme süreci, 2005 yılında UFRS' nin uygulama sürecinin başlatılması ardından 2009 yılında Kobi'ler için finansal raporlama standartlarının yayınlanması ile devam eden dinamik bir değişim sürecinin içerisinde. Uluslararası finansal raporlama standartlarının, dışarıda bulunan karar mercilerinin işletmelerden talep ettikleri bilgilerin nitelik, nicelik ve kapsamına ilişkin düzen ve ilkeler bütünü olduğu söylenebilir. UFRS muhasebe tarihindeki en önemli finansal muhasebe ve raporlama değişikliğidir (Alali ve Cao, 2010: 79).

Bu durumun etkileri üzerine yapılan tartışmalar sürmektedir. Bu konuda yaptığı araştırma da Iatridis, "UFRS' nin uygulanmasının genellikle muhasebe kalitesini güçlendirdiğini, UFRS' nin uygulanmasının kazanç yönetimi ile ilgili kapsamı azalttığını, meydana gelebilecek kayıpları zamanında tanıma ile ilgili daha fazla değer sunduğunu ve buna dair muhasebe önlemlerinin alınmasına imkân sağladığını, bunun da, daha az bilgi asimetrisi ve kazanç manipülasyonu anlamına geldiğini ve bilgilendirici yüksek kaliteli muhasebe bilgilerinin ifşa edilmesine yol açacağını dolayısıyla yatırımcıların bilinçli ve tarafsız kararlar almalarına yardımcı olacağını" (2010: 193) ifade etmiştir. Ding, Jean ve Stolowyv'e göre ise;

... Küreselleşme eğilimi kesinlikle finansal raporlama alanında köklü değişikliklere yol açan, son yirmi yılda yoğunlaşmıştır... . Ulusal muhasebe uygulamalarındaki çeşitlilik sorunu 1985 yılından bu yana yaygın olarak tartışılmaktadır. Bugün dünya ekonomisinde ticaret ve yatırımda ulusal sınırlar itibar görmemekte, ülkeler arasında muhasebe uygulamalarında farklılıklar, dünya çapındaki kıt kaynakların optimal tahsisi için gerekli olan ve sınırları aşan *sermaye akışını* engellemektedir. Bu arada çok uluslu işletmenin muazzam büyümesini hissedarlar, yatırımcılar ve kredi sağlayanlar dünya topluluğu tarafından kullanılacak mali bilgiler için artan bir talep izlemiştir. Dünyanın önde gelen borsalarında yer alan çok uluslu işletmelere 'ek muhasebe ve raporlama' baskısını dayatmaktadır. İşletmeler kendi işleri olan uluslararasılaşma yanında finansal iletişim uygulamalarını nasıl ele alacakları sorunu ile de uğraşmaktadırlar. Her ülkenin finansal raporlama uygulamaları ilkeleri seti, ülkenin ya da siyasal, yasal, ekonomik, kültürel ortamlarına bağlı olarak evrimleşmiş kuralları, ya da sözleşmeleri bulunmaktadır. Dolayısıyla hazırlanan finansal raporların genellikle uluslararası anlaşılabilirliği ve kabul eksikliği bulunmaktadır (2008: 145).

Diğer taraftan UFRS ile hedeflenen makro sonuçlar aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Yatırımcılara sağlanacak daha çok karşılaştırılabilir bilgi
- Yatırımcıların uluslararası yatırımlara teşvik edilmesi
- Sermaye maliyetlerinin aşağıya çekilmesi
- Etkili ve verimli kaynak dağılımı sağlanması
- Ekonomik kalkınmanın ileriye götürülmesi

Bunlara ilave olarak UFRS' ye uyum, ülkeleri coğrafi olarak birbirine yaklaştırarak yabancı yatırımcıların bilgi avantajı elde etmesini sağlayarak global işletmelerin gelecekteki nakit akımlarının da tahminini kolaylaştırır. Özetle UFRS' nin en önemli yararları şeffaflık, kalite ve karşılaştırılabilirlik üzerine odaklanmaktadır. (Varıcı, 2009: 285). Ayrıca uluslararası muhasebe standartlarının oluşturularak muhasebe standartlarının uyumlaştırılması, muhasebe ilkeleri ve standartlarında henüz yeterince gelişmeyi sağlayamamış olan ülkeler açısından yol gösterici olacak, ülke standartlarının kalitesinin

yükseltilmesini sağlayacaktır (Akgün, 2012: 48). Uluslararası muhasebe standartlarının finansal tablolar üzerindeki etkilerini belirlemek için yapılan araştırmalar, uluslararası muhasebe standartlarının temel değerleme ölçeği gerçeğe uygun değer ve gerçeğe uygun sunuluş ilkeleri doğrultusunda işletmeye ait finansal tablo verilerinin değiştiği ve işletmenin gerçeğe uygun mali performansını gösterir hale geldiği gözlenmiştir (Ataman ve Özden, 2009: 72). Bu gerçeğer iş dünyasının yeniden yapılanması ve akademik eğitimlerin standartlara göre yeniden düzenlenmesi, ulusal mevzuatların tadil edilerek yenilenmesi zorunluluklarını gözler önüne sermektedir (Nuhoğlu ve Parlak, 2008: 105).

Diğer tarafta ise UFRS' nin benimsenmesinde ve uygulanmasında bazı sorunların var olduğu gerçeği bulunmaktadır. Çankaya ve Hatipoğlu'na göre ise bu sorunlar "UMS/UFRS' lerin yapısının karmaşıklığı, UMS/UFRS' lerin tekdüze yorumlanmasında eksiklikler, standartların kar ve zarar hesabı üzerindeki etkisi, geçmiş yıllara ilişkin finansal tabloların karşılaştırmalı hazırlanması, bilgi düzeylerinin eksikliği, eğitim gerekliliği, kafa yapısında değişim, bilgi teknolojilerinde değişiklik ihtiyacı" olarak sıralanabilir (2011: 64). Ayrıca UFRS' nin çıkış yeri olarak her ülkeye uygun olmaması ve uluslara karmaşık gelmesi nedeniyle ... uygulanmadan önce ülkelerin kendi düzenlerine göre yeniden düzenlenmesi gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Standartların anlaşılması güç özellikleri nedeniyle küçük ve özel işletmeler için maliyet oluşturdukları bilinmektedir. Ayrıca UFRS' na göre yapılan finansal raporlamanın birçoğ aşamasının daha çok çalışma gerektirmesi maliyetler üzerinde olumsuz etki yaratacaktır. Yasal boşlukların olması da bu maliyetleri artırıcı bir etki yapmaktadır (Varıcı, 2009: 286). Bir diğer sorunu vergi açısından ele alarak Ataman ve Özden, şu şekilde ifade etmişlerdir: IASB tarafından en çok tartışılan konular 'finansal enstrümanların finansal tablolara alınması', 'gerçeğe uygun değer ölçümlenmeleri' ve 'vergilendirme etkileridir'. Söz konusu vergisel sorunlar, tüm standart uygulayıcı ülkelerin bir açmazıdır. Ayrıca gerçeğe uygun değer ölçümlenmeleri, dünyada bilhassa FASB 'ta tartışmalı haldedir. Bu tartışmanın çıkış noktası, çok çalkantılı piyasalarda, piyasa değerinde meydan gelen değişiklikler sonucu, birçoğ büyük işletmenin rekor düzeylerde zarar yazmasıdır (2009: 73).

### 2.1.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)

Bu bölümde IASB' nin örgütsel yapısı ve standart yapma süreci ve kurul tarafından yayınlanan son güncellemeler hakkında bilgi verilecektir.

#### 1. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun Örgütsel Yapısı Ve Standart Yapma Süreci

IASB amacını “Tek set halinde, yüksek kaliteli, açık ifade ve ilkelere dayalı, anlaşılabilir, uygulanabilir ve küresel olarak kabul edilmiş finansal raporlama standartları geliştirmek” (UFRS: IASB, 2015) olarak tanımlamıştır.<sup>8</sup> Kurulun diğer amaçları ise şu şekilde sıralanabilir (Çimenli 2006: 69) :

- Standartlar, yüksek kalite, şeffaf ve tablolarında karşılaştırılabilir bilgileri içermeli ve firmalara ve diğer kullanıcılara, dünyadaki sermaye piyasalarında yardımcı ve ekonomik karar almalarında bilgi sağlamalıdır.
- Standartların kullanımını ve özenli kullanımını teşvik etmek
- Ulusal standartlarını UFRS ile birleştirecek düzeye getirmeye çalışan, ulusal standart koyucular ile aktif bir şekilde çalışmak

IASB' nin örgütsel yapısının aşağıdaki gibi özetlenebilir:<sup>9</sup>

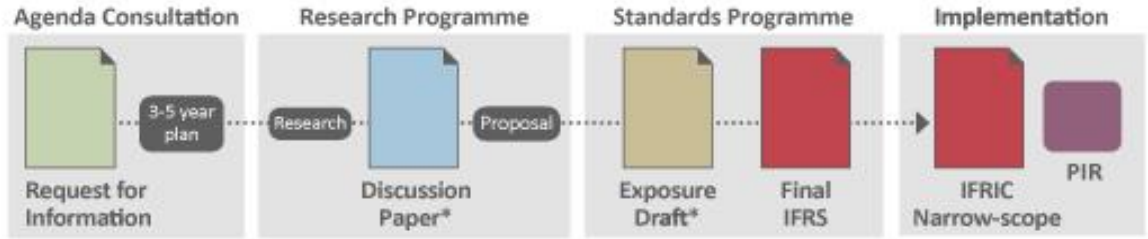
1. UFRS Danışma Konseyi
  - a. Kamuya Hesap Verme Sorumluluğu
    - i. UFRS Vakfı İzleme Kurulu
  - b. Yönetim ve denetim
    - i. UFRS Vakfı Mütevelli Heyeti
2. ASAF (Accounting Standards Advisory Forum)
  - a. Bağımsız standart belirleme ve ilgili faaliyetler
    - i. UFRS Vakfı
    - ii. IASB
    - iii. UFRS Yorumlama Komitesi

<sup>8</sup> Who we are and what we do. UFRS Foundation International Accounting Standards Board (IASB). Şubat 2015. <<http://www.UFRS.org/The-organisation/Documents/2015/Who-We-Are-January-2015.pdf>>

<sup>9</sup> How we are structured. a.g.e.

Diğer taraftan IASB' nin Şekil 2 de yer alan standart oluşturma süreci şu şekilde özetlenebilir: Yeni ya da revize edilmiş standartların gelişiminde, tüm ilgili bölümlerin görüşlerini düzenli bir şekilde sağlayan kamu yorumları için önerilen standartlar taslağını yayımlar. Kurum aynı zamanda, bu sonuçlara nasıl ulaşıldığını açıklamak ve temel bilgi vermek için taslağın ve standartların temel bir sonucunu yayımlar. Bir ya da birden fazla Kurum üyesi bir standarda katılmadığı zaman, Kurum standartlarla birlikte bu görüş ayrılıklarını da yayımlar. Kurum, ana projelerde tavsiye elde etme amacıyla, sık sık Danışma Komitesi'ni ya da diğer uzman gruplarını toplar ve aynı zamanda önerilen standartlarda kamuoyu araştırma ve alan testlerine de başvurabilir.

Şekil 2. IASB Standart Oluşturma Süreci



**Kaynak:** UFRS Foundation International Accounting Standards Board (IASB). (2015). *Who we are and what we do*. 20 Şubat 2015, <http://www.UFRS.org/The-organisation/Documents/2015/Who-We-Are-January-2015.pdf>

Standart hazırlama sürecinde IASB yatırımcılar, analistler, düzenleyici kurumlar, iş dünyası, muhasebe standardı belirleme konusunda yetkili olan kurumlar ve muhasebe alanında uzman kişilerle yakın ilişki içinde bulunmaktadır. Bu bağlamda IASB'nin çalışmalarında aktif rol alan kuruluşlar şunlardır:<sup>10</sup> Avrupa Komisyonu, EFRAG, IOSCO, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), Uluslararası Muhasebe Mesleğini Geliştirme Forumu (IFAD), FASB, ABD Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB) ve ABD Sermaye Piyasası Kurumu (SEC).

IASB' nin yönetimi ve gözetiminden sorumlu olan UFRS Vakfı Mütevelli Heyeti ise, standartların oluşturulması ve yayımlanması ile ilgili teknik detaylarla ilgilenmemekle beraber standartların etkin bir şekilde uygulanması işlemlerini yürütmektedir. Heyetin, 7 Asya/Okyanusya, 5 Avrupa, 4 Kuzey Amerika, 1 Afrika, 1 Güney Amerika ve 3 diğer

<sup>10</sup> a.g.e.

ülkelerden olmak üzere 21 üyesi bulunmaktadır. Faaliyetlerinden ötürü Gözetim Kurulu'na karşı sorumludur. Mütevelli Heyetinin görevleri; IASB'nin UFRS Yorumlama Komitesi ve UFRS Danışma Konseyi'nin üyelerini atamak, Danışma konseyi' ne idare ve danışmanlık hizmeti sunmak, IASB'nin stratejisini ve etkinliğini yıllık olarak incelemek, UFRS Vakfı'nın finansmanını sağlamak ve yıllık bütçesini onaylamak, UFRS vakfının kurumsal düzenlemelerini ve etkinliğini beş yılda bir kamu adına gözden geçirmektir.<sup>11</sup>

Ayrıca IASB ortaya çıkan uygulama sorunları karşısında, güncelleme ihtiyacı gerektiğinde standartlarda gerekli görülen değişiklikleri yapmaktadır. Bu amaçla IASB tarafından 2014 yılında 47 adet ve 2015 yılında 18 adet güncelleme yayınlanmıştır.

### 2.1.2. Küçük Ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (Kobi) İçin Finansal Raporlama Standartları

Kobi kavramı UFRS' de (IASB: SMEs TM, 2015) “Kobi’ler, halka açık olmayan ve yönetimde olmayan işletme sahipleri, mevcut veya potansiyel borç verenler ve kredi kuruluşları gibi harici kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablo hazırlayan işletmelerdir” şeklinde tanımlanmıştır. Yine AB Kobi tanımına göre Kobi’ ler kendi içerisinde, mikro küçük ve orta büyüklükte olmak üzere üçe ayrılmaktadır (Kavcıoğlu, 2013: 189).

Avrupa Birliği’nce 2009 yılında yenilenen Kobi tanımı, tablo 2’ de gösterilen çalışan personel sayısı, bir yıl içindeki toplam satış hasılatları veya bilanço toplamaları gibi kıstaslardan oluşan ölçütleri kapsamaktadır.<sup>12</sup>

**Tablo 2. Avrupa Birliğinin Kobi Tarifi**

Kriter	Mikro Ölçekli Kobi	Küçük Ölçekli Kobi	Orta Ölçekli Kobi
Çalışan Personel Sayısı	< 10	< 50	< 250
Yıllık Net Satış Hâsılatı	≤ 2 Milyon Avro	≤ 10 Milyon Avro	≤ 50 Milyon Avro
Yıllık Mali Bilanço Toplamı	≤ 2 Milyon Avro	≤ 10 Milyon Avro	≤ 43 Milyon Avro

**Kaynak:** European Commission Enterprise and Industry. (7 Ekim 2009). *Implementing the SME definition*. 5 Mart 2015, [http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/files/sme\\_definition/sme\\_report\\_2009\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/files/sme_definition/sme_report_2009_en.pdf)

<sup>11</sup> a.g.e.

<sup>12</sup> Implementing the SME definition. European Commission Enterprise and Industry. Mart 2015. [http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/files/sme\\_definition/sme\\_report\\_2009\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/files/sme_definition/sme_report_2009_en.pdf).

Kobi' ler, AB' de gerek istihdam yaratmada gerekse ekonomik büyüme ve refahın artırılmasında önemli rol oynamaktadır. Avrupa İstatistik Kurumu verilerine göre Avrupa Birliği'nde 20.796.192 Kobi bulunmakta olup, Kobi' lerin tüm işletmeler içerisindeki oranı %99'dur. AB 'de Kobi' ler istihdamın %66'sını, katma değerini ise %58'ini oluşturmaktadır (TOBB Kobi Bilgi Sitesi [Kobi TOBB], 2015). Türkiye deki işletmelerin sınıflandırmadaki ufak dilim farklılıklarıyla büyük çoğunluğu (% 95 - % 99) Kobi sınıflamasında yer almaktadır. Nitekim Kobi-UFRS standartlarında esas alınan kriterlere göre de ülkemizdeki işletmelerin neredeyse tamamına yakını Kobi'dir (Karakaya, 2010: 16). Kobilerin bu özelliklerini dinamik ve esnek yapılarıyla büyümeyi teşvik edebilmeleri, istihdam yaratma kabiliyetleri ve rekabetçi piyasa koşullarının oluşturulmasına sağladıkları katkılara borçludur (Kavcıoğlu, 2013: 187). Ayrıca, küresel değişim ve yeniliklere çabuk ve etkili biçimde adapte olabilme yetenekleri, işletmecilik yaklaşımları, esneklik ve manevra gibi nitelikleri değişen iş dünyasında daha esnek ve kalıcı olabilmelerini sağlamaktadır. Bugün Kobilerin dinamik yapıları ile ülkelerin kalkınmasında etkin ve önemli paylarının olduğu tartışmasız kabul edilmektedir.

Halka açık olmayan şirketler, finansal tablolarını ulusal mevzuata göre hazırlamaktadırlar. Ayrıca Kobi' lerin vergi odaklı bir yaklaşımla; geleneksel ve yaygın olarak faaliyetlerini kayıt dışı ekonomi içinde sürdürüyor olmaları ise muhasebe ve finansal raporlama düzenlerini ihmal etmelerine neden olmaktadır (İbiş ve Biçer, 2009: 1). Ulusal mevzuata göre hazırlanan finansal tablolar, küresel ortamda yapılan faaliyetlere ve finans kaynaklarına erişime uygun değildir. Bu nedenle söz konusu işletmeler farklı kıstaslara göre düzenlenen çok sayıda finansal tablo hazırlamak durumunda kalmaktadırlar.... Bu durum, halka açık şirketlerde olduğu gibi, Kobi' ler için uluslararası bir açılım olacak 'Kobi Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın gerekliliğini ortaya çıkarmıştır (Şenel, 2012: 61–62). Bu amaçla, UMSK kamuya hesap verme zorunluluğu bulunmayan ancak genel amaçlı finansal tablolar hazırlayıp yayınlayan Kobi'ler için sadeleştirilmiş bir finansal raporlama standardı yayınlamıştır (Şensoy ve Perek, 2010: 47). Buradaki amaç kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan işletmeler için finansal raporlamayı daha kolay hale getirmektir. Bu amaca istinaden yapılan etkin çalışmalar ile tam set UFRS' da ki detaylar ve açıklama zorunluluklarından bazıları kaldırılıp basitleştirilmiş, alternatif seçeneklerin bulunduğu durumlarda basit olan seçenek değerlendirmeye alınması sağlanmıştır. Diğer bir ifade ile UFRS' ları yarar

maliyet dengesi göz önünde bulundurularak Kobi' lerin ihtiyaçlarına uygun ve daha kolay bir hale getirilmiştir. Buna ek olarak UMSK, mikro ölçekli Kobi' ler için UFRS uygulamalarına yardımcı olmak amacıyla, Kobi' ler için UFRS ile ilgili ilkelerin özünü oluşturan bir rehber yayınlamıştır. Bu rehberde da ihmal edilen konularda Kobi' ler için UFRS' na çapraz başvurulara yer verilmiştir.<sup>13</sup>

Bu bağlamda UFRS 'na göre daha basit hale getirilen Kobi standartlarının kapsamı ve temel özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Kapsamı (Şenel, 2012: 63):
  - Şeffaf, uluslararası alanda karşılaştırılabilir finansal tablolar,
  - Dış Kaynak (finansman) temini sağlama ve maliyetini düşürme,
  - Yurtdışı müşteriler ile ilişkiler,
  - Satın almalar, Ortaklıklar, birleşmeler,
  - Şirketlerin kurumsal bir yapıya bürünmeleri,
  - Finansal bilgilerin hazırlanmasını düzenlemek
- Temel özellikleri (Parlakkaya, 2009: 346–347):
  - Varlıklar, borçlar, gelirler ve giderlerin tanımları ve ölçüm esasları çoğunluğu kolay hale getirilmiştir.
  - Kapsamlı UMS/UFRS' de yer alan bazı konular Kobi UFRS'lere ilişkili olmadığından kapsam dışı bırakılmıştır.
  - Yapılması gerekli finansal tablo açıklamaları ciddi anlamda azaltılmıştır. Kapsamlı UFRS' de 3000 civarında tablo açıklamaları yer alırken, Kobi UFRS' de 300 civarında tablo açıklaması olabilecektir.
  - Kapsamlı UMS/UFRS' nin alternatif uygulama seçeneği sunduğu bir takım konularda daha basit seçenek imkânları sağlanmıştır.
  - Kapsamlı UMS/UFRS' de standart olarak numaralandırma yapılırken, Kobi UFRS' de düzenleme konu bazında yapılmıştır.
  - Kobi' ler için UFRS, kapsamlı UFRS' lerin % 10' u kadardır. Kapsamlı UFRS 2800 sayfa iken, Kobi UFRS 230 sayfadan daha azdır.

---

<sup>13</sup> UFRS for SMEs. UFRS Foundation and the IASB. Şubat 2015. <<http://www.UFRS.org/UFRS-for-SMEs/history/Pages/History.aspx>>.



Dolayısıyla Finansal Raporlama da Kobi UFRS' nin kullanılması ile önemli faydalar sağlanacağı açıktır. Bu yararları Akdoğan, aşağıdaki gibi ifade etmektedir:

Kobi finansal raporlama standardı, kaliteli ve iyi bir raporlamayı basit hale getirmiştir. Standartlar basitleştirilmiştir. Örneğin; tam sette bulunan bölümlere göre raporlama, dönem içi raporlama, hisse basına kazanç, Sigorta sözleşmeleri, satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar standart kapsamı dışında tutulmuştur. UFRS' ler de tercihli uygulamalar varken, Kobi standardında sadece basit uygulamaya yer verilmiş ayrıca kayda alma ve ölçmede basitleştirme sağlanmış ve dipnotlardaki açıklamalarda azaltmalar olmuştur (2010: 1).

Kobi UFRS' ları UMS / UFRS 'den özgün yapısı, kendine yeten ve hüküm doğuran özellikleri nedeniyle kapsamlı UMS/UFRS' nin kabul edilmediği ülkeler tarafından da uygulanabilmektedir. Kobi UFRS'leri hangi işletmelerin kullanacağı, ilgili ülkelerin kararına bırakılmıştır (Parlakkaya, 2009, s.346). Bu bağlamda dünya genelinde uygulanma durumuna bakıldığında; Ekim 2014 itibariyle 80 ülkenin Kobi'ler için UFRS' nı kabul etmiş olduğu veya kabul için bir plan açıkladığı görülmektedir (Pacter, 2014: 14–18):

Bu konuya ülkelerdeki durum açısından bakıldığında işletmelerin büyüklük kıstaslarına, borsaya kote olup olmamalarına ve kamuya hesap verme yükümlülüklerinin varlığına göre farklı raporlama düzenlenmelerine sahip oldukları görülmektedir. Hemen bütün ülkelerde küçük işletmelere zorunlu denetim ve karışık finansal raporlama zorunluluklarına ilişkin istisna ve muafiyetler getirilmiştir. AB Yönergeleri doğrultusunda, tüm Avrupa'da Kobi ölçeğindeki işletmelerin kamuyu aydınlatma düzeyi bakımından daha sınırlı ve sadeleştirilmiş raporlar sunması opsiyonu tanınırken, ABD'deki halka açık olmayan işletmeler için de US GAAP ve denetim gerekliliği konusunda muafiyet getirilmiştir. Kobi ölçeğindeki işletmelerin Kobi'ler için UFRS uygulamaya geçmeleri bir zorunluluk değil, tercihlerinin bir sonucu olarak görülmektedir. ABD'de işletmeler isterse US GAAP' i isterse Kobi'ler için UFRS' nı uygulayabilmektedirler. AB üyesi ülkelerden Almanya'da konsolide finansal raporların Alman Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GKGMI)' ye uygun olarak hazırlanmış olması kaydıyla bireysel finansal tabloların tam set UFRS' ye göre hazırlanması ve yasal bildirimde kullanılması mümkündür. Buna karşın Kobi'ler için finansal raporlama standardı yasal bildirimler için kullanılmamaktadır. Yasal bildirimlerde Kobi'ler, Alman GKGMI' ne göre hazırlanan finansal raporları

kullanılmaktadırlar. Fransa ve Romanya’da ise Almanya’dan farklı olarak ne UFRS ile ne de Kobi’ler için finansal raporlama standardı ile yasal bildirim yapılabilir. UFRS’ nin vergisel raporlamanın temelini oluşturduğu İngiltere’de ise, eğer işletmenin kamuya hesap verme yükümlülüğü var ise tam set UFRS, kamuya hesap verme yükümlülüğü yok ise Kobi’ler için finansal raporlama standardını uygulaması gerekmektedir. Buna karşın İngiliz UK GAAP’ e göre; küçük işletme kabul edilen işletmelerin Kobi’ler için Finansal Raporlama Standardından farklı bir standart FRSSE’ yi uygulaması gerekmektedir. Ama işletmeler bir üst sınıftaki düzenleme kurallarını isteğe bağlı olarak benimseyebilirler. Bu konuda Çin’deki uygulama Fransa ve Romanya ile aynıdır. Japonya’daki uygulamada ise belirli koşulları sağlayan ve “özellikli işletmeler” olarak nitelendirilen işletmelerin UFRS’ ye göre düzenlenmiş konsolide finansal tablolarla yasal bildirimde bulunmasına izin verilirken, bunun dışında kalanlara UFRS’ ye göre düzenlenmiş finansal tablolarla yasal bildirimde bulunma izni verilmemektedir. Ayrıca Kobi’ler için finansal raporlama standardına göre hazırlanmış finansal tabloların da yasal bildirim amaçlı kullanımı yasaklanmıştır (Özdemir, 2013: 476–477).

Diğer taraftan Kobi standartlarının verimliliği üzerine yapılan tartışmalar sürmektedir. Bunlar genellikle standardın küçük ve mikro işletmelere uygunluğu ve uygulamanın fayda maliyet dengesi üzerinde yoğunlaşmaktadır. Literatürde yapılan çalışmalarda fayda maliyet dengesi ve standardın uygulamaya başlanmasıyla elde edilecek kazanımlar ifade edilmekle beraber, buna karşılık olarak Kobi olarak nitelendirilen işletmelerin bu standardı uygulamaya başlamalarına ilişkin hüküm ifade eden bir yasal zemin oluşturulmadığına da dikkat çekilmektedir. Ayrıca Kobi finansal raporlama standartlarının küçük ve mikro işletmelerce de uygulanabilir bir model gibi görünmesine karşılık orta ölçekli işletmeleri temel alan bir yapıya sahip olması ve ülkeler arasındaki gelişmişlik düzeyi farkının bazı uygulama gereklilikleri açısından sorunlar çıkarabileceği vurgulanmaktadır. Bu sorunsala ilişkin olarak gelişmekte olan ülkelerdeki küçük ve mikro işletmelerin tahakkuk esaslı raporlamada güçlük yaşayacaklarına dikkat çekilmektedir.

Özetlemek gerekirse Kobi’lerin finansal tablolarının uluslararası alanda karşılaştırılabilir olmasına aşağıdaki nedenlerle ihtiyaç duyulmaktadır:

- Kredi ve borç olanaklarından daha rahat ve uygun koşullarda yararlanabilmek için
- Mal ve hizmet satışında potansiyel alıcı kitlesinin mali durumunun değerlendirmesini yapabilmek amacıyla

- Kobi standartlarına göre raporlanan bilgilerin, kredi derecelendirme kuruluşlarınca sınıflandırılma çalışmalarına kolay dâhil edilmesini sağlamak
- Ülkelerarası ticari ilişkilerin kurulması, tutarlılığının sağlanması ve sonuçlarının değerlendirilebilmesini sağlamak amacıyla
- Kobi'lere tahsis edilen uluslararası kaynaklardan yararlanmak için
- Kobi'lerin hak sahipleri olan dış yatırımcılar ile oluşan anlaşmazlıklarda uluslararası muhasebe standartlarına göre hazırlanmış finansal tabloların bulunması önemli olduğu için

### **2.1.3. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına İlişkin Türkiye ve İngiltere'deki Düzenlemeler ve Kurumlar**

Bu bölümde Türkiye'de ve İngiltere'de finansal raporlama ve UFRS' na ilişkin düzenlemeler, kurumlar, her iki ülkedeki küçük ve orta boy işletmelerde UFRS uygulamaları ve İngiltere de küçük ve daha küçük işletmelerce uygulanan finansal raporlama standardı FRSSSE hakkında bilgi verilecektir.

#### **2.1.3.1. Türkiye' de Finansal Raporlama ve UFRS' na İlişkin Düzenlemeler ve Kurumlar**

Türkiye'nin AB'ye uyum sürecine girmesi ve dünyada artan küreselleşme hareketleri ile ekonomik büyüme ve Türk şirketlerinin uluslararası alanda işlemlerinin artması ve ayrıca yabancı şirketlerin de Türkiye'deki işlemlerinde artış yaşanması, küresel piyasalardan fon temin edilebilmesi, standart finansal raporlamaya duyulan ihtiyaçlar, UFRS geçişte başlıca etkenler olarak sayılabilir.

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununun 13 Ocak 2011 tarihinde yasalaşmış olması ile muhasebe ve denetim alanında yapılan düzenlemelerde bağımsız denetimin –Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)' na tabi olma şartı aranmaksızın- bütün şirketlerde uygulanması zorunluluğu getirilmiştir. Ayrıca Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) yasal statüye kavuşmuş olup bütün Şirketlere, muhasebe uygulamaları ve raporlama işlevlerini yerine getirirken, TMSK' nın UFRS' yi temel alarak yayınlamış olduğu standartlara uyma

şartı getirilmiştir (Memiş ve Güner 2011, s.161). Ancak muhasebe sistemi ve finansal raporlamadaki çok başlı yapılaşma sorunu yeni Türk Ticaret Kanununun (TTK) getirmiş olduğu düzenlemeler ile kısmen çözülmüş olmakla birlikte, Türk Muhasebe Standartları/Türk Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS)' nı uygulayacak olan SPK ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK)' ya tabi işletmelerin dışında yer alan işletmeler açısından vergi düzenlemeleri halen geçerliliğini korumaktadır.

Bu bağlamda dünyada olduğu gibi Türkiye de de UFRS ile getirilen düzenlemelerin faydaları kadar sorunları da tartışılmaktadır. UFRS na uyumun; standart karmaşıklığının önlenmesi ve finansal tabloların anlaşılır, karşılaştırılabilir, güvenli, gerçeğe uygun, ihtiyaçları karşılayan çıktılar olmasının sağlanabilmesi ayrıca yerel muhasebe prensip ve düzenlemelerinin gelişmesine katkı sağlamak ve kamu menfaatinin üst seviyede sağlanabilecek olması gibi olumlu sonuçlarının yanısıra gibi bazı sorunları da bulunmaktadır. Çankaya ve Dinç' e göre TMS/ TFRS uygulamasını etkileyen sorunlar olarak gibi sayılabilir:

- Ülkemizde standartların teknik ve karmaşık yapısı, eğitime olan gereksinim,
- Kural esaslı muhasebeden ilke esaslı muhasebeye geçişin getirdiği sıkıntılar,
- Şeffaflık sorunları, gerçeğe uygun değer hesaplamalarının karışıklıklara yol açması,
- Standartların sık sık revize edilmesi, vergisel kaygıların ön planda tutulması ve yatırımcı istek ve beklentilerinin değişmesi,
- Vergi kanunlarının sürekli değişmesi, teknolojik sorunlar (yazılım vb.),
- Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nin revize edilmesi gerekliliği (2012: 87).

## **1. Türk Muhasebe Sisteminde Finansal Raporlamaya İlişkin Düzenlemeler Ve Kurumlar**

Türkiye'de muhasebe standartlarının gelişmesinde yasal düzenleme yapan önemli kuruluşlar aşağıdaki gibi sıralanabilir;

- TMSK' nun devredildiği Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), SPK ve BDDK' dır.

### **Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu:**

2011 yılında kurulan ve KGK adını alan kurumun muhasebe düzenlemelerine ilişkin olarak Uluslararası Muhasebe Standartlarıyla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak görevi bulunmaktadır. KGK' nın temel amacı, yatırımcıların çıkarlarını ve denetim raporlarının doğru ve bağımsız olarak hazırlanmasına ilişkin kamu yararını korumak ile doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilginin sunumunu sağlamaktır.<sup>14</sup> KGK tarafından 1 adet Kavramsal Çerçeve, 28 adet TMS, 14 adet TFRS ve 24 adet de yorumdan oluşan setin tümü Resmi Gazete' de yayınlamış bulunmaktadır. KGK tarafından 1 adet Kavramsal Çerçeve, 28 adet TMS, 14 adet TFRS ve 24 adet de yorumdan oluşan setin tümü Resmi Gazete' de yayınlamış bulunmaktadır.<sup>15</sup>

### **Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu:**

Bağımsız çalışma ve karar verme yetkisine sahip olarak oluşturulan BDDK 'nın ana sorumluluğu; bankaların bağımsız denetimi, değerleme, derecelendirme ve destek hizmeti faaliyetlerini gerçekleştirecek olan kuruluşların yetkilendirilmesi, verilen bu yetkilerin geçici veya sürekli olarak kaldırılmasıdır. Kurum çalışmalarını ile ilgili esasları belirlerken Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB), Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu (TMSF) ve Merkez Bankasının görüşlerini almakta ve TMSF, Bankalar Yeminli Murakıplar Kurulunu da çatısı altında bulundurmaktadır. BDDK' nın 2002 yılında yayınladığı muhasebe uygulama yönetmeliği ile bankacılık sektörüne ilişkin on dokuz adet UMS uygulamaya konulmuştur.

---

<sup>14</sup> KGK tanıtım kitapçığı. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. Ocak 2015.

<[http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/KGK\\_Brosur.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/KGK_Brosur.pdf)>.

<sup>15</sup> a.g.e.,

### Sermaye Piyasası Kurulu:

Sermaye piyasasının güven açıklık ve kararlılık içinde çalışmasını ve tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunmasını sağlamak için görev ve yetkilerini bağımsız olarak yerine getiren kurulun temel amaçları:<sup>16</sup>

- Sermaye piyasalarının ve kurumlarının işleyiş kurallarını belirlemek,
- Piyasadan fon kullanan şirketlerin belli kurallara uygun olarak en iyi şekilde yararlanmalarını sağlamak,
- Sermaye piyasasına yatırım yapan tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarını korumak,
- Piyasaların adil ve etkin çalışmasını sağlamaktır

Hisseleri sermaye borsalarında işlem gören şirketler finansal tablolarını, Sermaye Piyasası Kanunu çerçevesinde SPK tarafından hazırlanan ve Resmi Gazete’ de yayınlanan tebliğlere uygun olarak hazırlamak, sunmakla yükümlüdürler. Bağımsız denetime tabi olan bu şirketlerin finansal tablolarını hazırlarken uyması gereken muhasebe standartları tablo 3’ de anılan tebliğler çerçevesinde belirlenmiştir.

**Tablo 3. SPK Muhasebe Standartları Tebliğleri**

TEBLİĞİN ADI	TEBLİĞ NO	YAYIN TARİHİ	YÜRÜRLÜKTEN KALKMA TARİHİ
Sermaye Piyasasında Ara Mali Tablolara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ (Yürürlükten kaldırılmıştır.)	Seri : XI No:1	29.01.1989	
Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğe Ek Tebliğ (Yürürlükten kaldırılmıştır.)	Seri : XI No:3	26.07.1989	13.06.2013
Menkul Kıymetler Yatırım Fonları Mali Tabloları ve Raporlarına İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ	Seri : XI No:5	29.12.1989	13.06.2013
Aracı Kurum Hesap Planı ve Planın Kullanım Esasları Hakkında Tebliğ	Seri : XI No:6	28.02.1990	
Vadeli İşlem ve Opsiyon Sözleşmelerinin Muhasebesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ (Yürürlükten kaldırılmıştır.)	Seri : XI No:19	27.08.2001	13.06.2013
Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ	Seri : XI No:20	28.11.2001	
Sermaye Piyasasında Konsolide Mali Tablolara ve İştiraklerin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ (Yürürlükten kaldırılmıştır.)	Seri : XI No:21	13.11.2001	13.06.2013

<sup>16</sup> Kurulun görev, yetki ve sorumlulukları. T.C. Başbakanlık Sermaye Piyasası Kurulu. Ocak 2015, <http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&showmenu=yes&menuid=0&pid=0&subid=1&submenuheader=0>.

TEBLİĞİN ADI	TEBLİĞ NO	YAYIN TARİHİ	YÜRÜRLÜKTEN KALKMA TARİHİ
Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliğ (Yürürlükten kaldırılmıştır.)	Seri : XI No:29	09.04.2008	13.06.2013

**Kaynak:** SPK Muhasebe Tebliğleri. (b.t.). 20 Ocak 2015, <http://www.spk.gov.tr/Search.aspx?query=muhasebe%20tebli%f0leri>nden yararlanılarak oluşturulmuştur

Dolayısıyla Türkiye de muhasebeyi yönlendiren çeşitli düzenlemeler bulunmaktadır. Bu düzenlemeler; Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğleri, Sermaye Piyasası Kanunu ve SPK Tebliğleri, Bankacılık Kanunu ve Bankalar Tekdüzen Hesap Planı ve TMS ve TFRS olarak sayılabilir (Erer ve diğerleri, 2013: 1-4).

### **Türk Ticaret Kanunu**

1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe giren Türk Ticaret Kanunu'nda muhasebe ile ilgili yapılan düzenlemeler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Erer ve diğerleri, 2013: 1):

- TTK 64. ile 87. maddeler arasında Ticari Defterler ve 88. maddede de KGK' nın yetkisi düzenlenmiştir.
- 64.üncü maddeye göre, her tacir, ticari defterlerinde ticari işlemleriyle ilgili malvarlığı durumunu, TMS' na ve Kanun'un 88.inci maddesi hükümlerine göre düzenlemek zorundadır (Akgün, 2012: 10).
- Yıl sonu finansal tabloların TMS' na uyularak düzenlenmesi gerektiği ifade edilmiştir (md.69).
- Finansal tablolarda yer alan varlıkların ve borçların değerlendirilme ilke ve ölçütleri ile ilgili olarak TMS hükümlerinin geçerli olduğu belirtilmiştir (Md. 78 ve Md. 79)
- İşletmelerin bireysel ve konsolide finansal tablolarını hazırlarlarken, KGK tarafından yayımlanan TMS' nı, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkeleri ve yorumlarını uygulama zorunlulukları bulunduğu ifade edilmiştir. KGK' nın farklı işletme büyüklükleri, endüstri alanları, kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için özel ve istisnai standartlar getirmeye ve farklı düzenlemelerde bulunmaya yetkili olduğu ve bu standart ve düzenlemelerin Türkiye Muhasebe Standartlarının cüz'ü kabul edileceği belirtilmiştir (md.88).
- KGK' kendisine tanınan yetkisini kullanarak;

- a. Kamu yararını ilgilendiren, bağımsız denetime tabi olacakların 1 Ocak 2013 tarihinde veya daha sonraki bir tarihte başlayacak özel hesap dönemi için, münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında TMS' 'nı uygulayacaklarını hükme bağlamıştır.
- b. Yukarıdaki kapsama dâhil olmayanlar için kurumca bir belirleme yapıncaya kadar yürürlükteki mevzuatın uygulanmasının devamına karar verilmiştir.

6335 ve 6455 sayılı kanunlar ile yapılan ikincil düzenlemelerden sonra TTK da yer alan finansal raporlama ile ilgili önemli değişiklikler ise aşağıdaki gibi sıralanabilir:

*Bağımsız Denetim:* Bu anlamda Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca denetim kapsamına giren şirketler, her sene genel kurullarında bağımsız denetçilerini atamak ve bu hususu tescil ve ilan etmekle yükümlüdürler. Bakanlar Kurulu kararına göre düzenlemeye tabi şirketler (bankalar, halka açık şirketler, finansal holding şirketleri vb.) ve belirli büyüklükleri aşan şirketler 1 Ocak 2013 tarihinden sonra bağımsız denetim kapsamına girmiştir. Buna göre aktif büyüklüğü 150 milyon TL, yıllık net satış hasılatı 200 milyon TL ve ortalama çalışan sayısı beş yüz kişi ölçütlerinden en az ikisini art arda iki hesap döneminde aşan şirketler bağımsız denetime tabi olacaktır.<sup>17</sup> Bu denetleme, uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu olarak Türkiye Denetim Standartlarına (TDS) uygun yapılması gerekir. Denetçiler tarafından hazırlanan raporlar anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit gibi sermaye şirketlerinin internet sitesinde yayınlanmak zorundadır (Yıldırım, 2011: 51).

*Raporlama, Defter Tutma:* Yeni TTK' na göre şirketler defterlerini Vergi Usul Kanunu (VUK) düzenlemelerine göre tutacaktır. Bağımsız denetime tabi şirketler, düzenlemeye tabi şirketler ve Kamu yararını etkileyen şirketler 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren UFRS ile uyumlu TMS' na göre finansal tablo hazırlarken, diğer şirketler KGK tarafından belirleme yapılana kadar VUK hükümlerine göre finansal tablo hazırlayacaklardır. TMS ile ilgili kuralları düzenleme ve açıklamakla yetkili kurum Kamu Gözetimi Kurumu' dur.<sup>18</sup>

---

<sup>17</sup> İkincil düzenlemeler ışığında yeni TTK. Price Water House Coopers Türkiye. Nisan 2015.

<<http://www.pwc.com.tr/tr/turk-ticaret-kanunu/dokumanlar/ikincilduzenlemeler-isiginda-yeni-ttk.pdf>>.

<sup>18</sup> a.g.e., s.6



*Faaliyet Raporu:* Yıllık faaliyet raporu yönetmeliğine göre tüm sermaye şirketleri ilgili hesap dönemini izleyen iki ay içerisinde yıllık faaliyet raporu hazırlamalıdır. Yıllık faaliyet raporu içeriğinde finansal durum, faaliyetler ve faaliyetlere ilişkin önemli gelişmeler, riskler ve yönetim organının değerlendirmeleri, üst düzey yöneticilere sağlanan faydalar, araştırma geliştirme çalışmalarına ilişkin bilgiler ve diğer hususlar yer almalıdır. Faaliyet raporlarının finansal tablolar ile uyum içerisinde olup olmadığı da bağımsız denetim kapsamındadır.<sup>19</sup>

*İnternet Sitesine İlişkin Uygulamalar:* Bakanlar kurulu kararı ile denetim kapsamında olan her sermaye şirketi, 1 Temmuz 2013 tarihinden itibaren 3 ay içerisinde kendi internet sitesini açmak ve bu sitenin belirli bir bölümünü şirketçe kanunen yapılması gereken ilanların yayınlanmasına özgülemek zorundadır. 1 Temmuz 2013 tarihinde yürürlüğe giren ilgili yönetmeliğe göre; şirketlerin finansal tablolarını yayınlaması sadece birleşme ve bölünme olduğu zaman zorunlu hale getirilmiş, bunun dışındaki haller için finansal tabloların internet sitesinde yayınlanması zorunlu değildir.<sup>20</sup>

## **Vergi Usul Kanunu**

VUK hükümlerinde bilanço esasında göre tutulacak defterler yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteridir. Kanun'da mükelleflerin defterlerini ve muhasebelerini işlerinin bünyesine uygun olarak diledikleri usulü ve tarzda tanzim etmekte serbest oldukları belirtilmiştir. Bununla birlikte Maliye Bakanlığı'nın muhasebe standartları, tek düzen hesap planı ve finansal tabloların çıkarılmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bunları mükellef, şirket ve işletme türleri itibariyle uygulamaya ve buna ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu ifade edilmiştir (Md. 175 ve mükerrer Md. 257). Bakanlık da bu yetkiye dayanarak Seri 1 no' lu muhasebe sistemi uygulama genel tebliği ile (Erer ve diğerleri 2013: 2);

- a) Temel muhasebe kavramları,
- b) Muhasebe politikalarına ilişkin açıklamalar
- c) Finansal tablo prensipleri,
- d) Finansal tabloların düzenlenme ve sunumu

---

<sup>19</sup> a.g.e., s.4

<sup>20</sup> a.g.e., s.5

- e) Tekdüzen hesap çerçevesi ve planı ve işleyişi, konuların da düzenlemeler yapmıştır. Mart 2015 itibariyle yayınlanmış 15 adet tebliğ bulunmaktadır.

### **Sermaye Piyasası Kurulu Tebliğleri**

Türkiye de muhasebe standartlarının UFRS ile uyumuna ilişkin kurumca yayınlanan tebliğler aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Seri: XI, No: 19 sayılı "Vadeli İşlem ve Opsiyon Sözleşmelerinin Muhasebesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ",
- Seri: XI, No: 20 sayılı "Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal tabloların Düzeltilmesine İlişkin İl-ke Ve Kurallar Hakkında Tebliğ" ile
- Seri: XI, No: 21 sayılı "Sermaye Piyasasında Konsolide Finansal tablolara ve İştiraklerin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ" yürürlüğe girmiştir
- 2003 yılında Seri: XI 25 no 'lu Sermaye piyasasında muhasebe standartları hakkında tebliğ" ini yayınlamıştır. 2005 yılından başlamak üzere, tebliğe göre raporlama yapmakla yükümlü tutulan işletmeler;
  - Hisse senetleri borsada işlem gören şirketler,
  - Yatırım ortaklıkları, tüm aracı kurumlar ve portföy yönetim şirketleri,
  - Yukarıda belirtilen işletmelerin bağlı ortaklıkları, müşterek yönetime tabi ortaklığı ve iştiraki konumunda olan ve konsolidasyon kapsamı dışında tutulmamış olan şirketlerdir.

28513 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun 14. maddesine göre; SPK'ya tabi işletmeler, kamuya açıklanacak, finansal tablo ve raporları, şekil ve içerik bakımından TMS çerçevesinde Kurulca belirlenen düzenlemelere uygun olarak, zamanında, tam ve doğru bir şekilde hazırlamak ve ibraz etmek zorundadır. Sermaye Piyasası Kurulu'nun yayınladığı Seri: XI 29 no 'lu tebliği de sermaye piyasalarında işletmeler tarafından düzenlenecek finansal raporların hazırlanması ve sunulmasına ilişkin ilke, usul ve esasları belirlemiştir. Tebliğ'e göre işletmeler, uluslararası muhasebe/finansal raporlama standartlarını uygulayarak, finansal tabloların UMS/UFRS'lere uygun olarak hazırlandığına ilişkin açıklamayı dipnotlarında yaparlar. Bu doğrultuda UFRS/UMS standartları ile çelişmeyen TMS/TFRS temel alınır. Tebliğe göre finansal raporlar, finansal

tabloları, yönetim kurulu faaliyet raporlarını ve sorumluluk beyanından oluşan raporları kapsamaktadır. Finansal tablolar ise dipnotlarıyla beraber bilanço, gelir tablosu, nakit akış tablosu ve öz sermaye değişim tablosundan oluşmaktadır.

Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında Kurul'un düzenlemelerine tabi olan şirket türleri şunlardır (Kaval, 2008: 45–46):

- Ortak sayısı 250 den fazla olduğu için halka açık olduğu varsayılan şirketler,
- Ortak sayısı 250 den fazla olmamakla birlikte menkul kıymetlerini halka arz ettikleri için kurul gözetimine tabi şirketler,
- Aracı kurumlar
- Menkul kıymet yatırım fonları ve emeklilik fonları,
- Menkul kıymet yatırım ortaklıkları
- Girişim sermayesi ortaklıkları
- Portföy yönetim şirketleri
- Tedrici şekilde kurulan anonim şirketler

Bu şirketlerin finansal tabloları kurumun XI seri numaralı sermaye piyasasında düzenlenecek finansal tablo ve raporlara ilişkin tebliğlerine uygun şekilde düzenlenir, 'Sermaye Piyasasında Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik' hükümlerine uygun şekilde yayınlanan X Seri sayılı tebliğlerde belirtilen esaslara göre denetime tabi tutulur. Düzenleme ve denetlemeleri Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu (EPDK) tarafından yapılan şirketler ise finansal tablolarını isterlerse, SPK mevzuatında öngörülen esaslara, isterlerse Maliye Bakanlığının mevzuatına uygun şekilde düzenleyebilirler. Dolayısıyla uygulanacak muhasebe standartları kapsamında işletmeler seçimlik hakka sahiptirler (Kaval, 2008: 46-49).

### **Maliye Bakanlığı Muhasebe Uygulama Genel Tebliği ve Tekdüzen Hesap Planı**

Son yıllarda Maliye Bakanlığınca yayımlanan "Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği" bazı ilkelerin uygulanmasını zorunluluk haline getirmiştir (Hatiboğlu, 2003: 348 ). Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) Türkiye'de muhasebe alanında yayımlanmış en kapsamlı düzenlemelerdir. Tekdüzen Muhasebe Sistemi Maliye Bakanlığının 1 sıra no' lu MSUGT ile 1994 yılı başından itibaren yürürlüğe konmuştur

(Sevilengül, 2009: 9). Plana ilişkin değişiklikler yıllar itibariyle, yayınlanan tebliğler vasıtasıyla gerçekleştirilmektedir (Akgül, 2005: 128). Bu düzenleme ile anonim ortaklıklar bu hesap planını kullanırlarken Sermaye Piyasası Kurulu'na verecekleri finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasını sermaye piyasası kurulunun yönergeleri doğrultusunda yerine getireceklerdir. Ayrıca tekdüzen hesap planı, Maliye Bakanlığı tarafından getirilen enflasyon düzeltmesi uygulaması nedeniyle enflasyon düzeltmesi hesaplarını da kapsamaktadır (Akgül, 2005: 18,181-182).

### **Bankacılık Kanunu ve Bankalar Tekdüzen Hesap Planı**

Bankacılık Kanunu'nun 3.7. maddesinde bankaların (Erer ve diğerleri, 2013: 3):

- KGK ve kuruluş birliklerinin görüşü alınmak suretiyle kurul tarafından tespit edilen usul ve esaslara uygun olarak tek düzen muhasebe sistemini uygulamak:
- KGK tarafından çıkartılan muhasebe ve finansal raporlama standartları ile uyumlu olarak tüm işlemlerini gerçek içeriklerine uygun olması koşuluyla muhasebeleştirmek ve finansal raporlarını bilgi sağlanması ihtiyacını karşılayabilecek şekil ve kapsamda, anlaşılır, güvenli, karşılaştırılabilir ve zamanında, doğru şekilde düzenlemek zorunda oldukları hüküm altına alınmıştır. Bu düzenleme konsolide finansal tablolar için de geçerlidir.

İlgili yönetmelikte bankaların faaliyetlerini TMS/TFRS' na uygun olacak şekilde muhasebeleştirmesinin esas olduğu ifade edilmiştir. BDDK tarafından yayınlanan tekdüzen hesap planı ve açıklamasına ilişkin tebliğ bankalar için muhasebeleştirme ve finansal raporlama konularını düzenlemektedir. Ayrıca bu tebliğ ile ekonomik ve yasal ve mali makamlar tarafından gereksinim duyulan bilgiler ile istatistiki verilere ulaşılabilecek şeffaflığın sağlanması, finansal ve mali analizler için sağlanacak verilerin standardizasyonunun sağlanması hedeflenmiştir.

### **Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları**

Türkiye finansal raporlama standartları KGK tarafından hazırlanarak yayınlanmaktadır. . IASB tarafından yayınlanan UFRS ve yorumları Uluslararası Finansal Raporlama Tercüme Komitesi (IFRIC) ve KGK tarafından birebir Türkçe' ye tercüme edilmekte ardından ve yayınlanmaktadır (Boyar, Okudan ve Acar, 2013: 14-15).

## 2. Türkiye’de Küçük ve Orta Boy İşletmelerde (Kobi) UFRS Uygulamaları

İstihdamın, üretimin ve dış ticaretin büyük bölümünü karşılayan Kobi’ler ekonomik ve mali gelişimin artırılmasında önemli bir aktör olarak kabul edilmektedir. Türkiye ekonomisi de, AB ülkelerinde de olduğu gibi büyümede ve istihdam yaratmada Kobi'lere dayalı bir ekonomidir (Kavcıoğlu, 2013: 186).

Türkiye de kamuya hesap verme zorunluluğu bulunmayan küçük ve orta büyüklükteki işletmeler toplam girişim sayısının % 99,8’ini oluşturmaktadır. Sanayi ve hizmet sektörlerinde 2012 yılında 2.646.117 girişim faaliyet göstermiştir. Kobi’ler 2014 yılı itibariyle istihdamın %75,8’ini, maaş ve ücretlerin %54,5’ini, cironun %63,3’ünü, faktör maliyetiyle katma değer %54,2’sini ve maddi mallara ilişkin brüt yatırımın %53,2’sini oluşturmuştur. Kobi ler 2013 yılında ihracatın %59,2 sini gerçekleştirirken, ithalattaki payları %39.<sup>21</sup> Bu bilgilere ışığında yapılan çalışmalar, Türkiye’deki Kobi’lerin, tüm dünyada olduğu gibi ağırlıklı olarak mikro işletme oldukları, orta ölçekli işletme olarak sınıflandırılan işletmelerin ise ağırlıklı çoğunluğunu büyüğe yakın işletmelerden çok küçüğe yakın işletmelerin oluşturduklarını göstermektedir. Özdemir, Türkiye deki Kobi’lerin yüzdesel dağılımlarını çalışmasında şu şekilde göstermiştir (2013:78):

- Mikro işletmeler % 95,4
- Küçük işletmeler % 4,03
- Orta boy işletmeler % 0,35
- Büyük işletmeler ise % 0,08

İşletmelerin muhasebe düzeninin, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına göre hazırlanacak olan TMS’ na göre düzenlenmesini sağlamak amacıyla küçük ve orta büyüklükteki işletmeler için “UFRS for SMEs” aynen Türkçeye çevrilmiş ve Kobi TFRS olarak adlandırılarak yayınlanmıştır. Muhasebe standartları işletmenin büyüklüğüne göre farklılık gösterdiğinden, Kobi kavramının açıklığa kavuşturulması zorunlu kılınmıştır (Deloitte Denetimnet.net [Denetimnet.net], 2015).<sup>22</sup> Ancak dünya genelinde olduğu gibi Türkiye’de de faaliyetleri Kobi'lere yönelik olan kurum ve kuruluşların, gerek Kobi

<sup>21</sup>Ekim 2014 Haber Bülteni. Türkiye İstatistik Kurumu. Nisan 2015.

<<http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=18521>>

<sup>22</sup> UFRS cep kitapçığı 2011. Deloitte Denetimnet.net. Mayıs 2015.

<<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/2012/UFRS-Cep-Kitapcigi-2011.pdf>>

tanımlarının gerekse de tanımlamada kullandıkları ölçütlerin birbirlerinden farklı olduğu görülmektedir (Kavcıoğlu, 2013: 187–188). Türkiye’de, çeşitli kurumlarca yapılan farklı Kobi tanımlarını ortadan kaldırmak ve AB ile ilişkilerde oluşturduğu sıkıntıların giderilmesi amacıyla yayınlanan bir yönetmelikle Kobi tanımı yapılmıştır. Daha sonra bu tanım Kasım 2012 tarihinde "Küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin tanımı, nitelikleri ve sınıflandırılması hakkında yönetmelik" ile revize edilmiştir. Bu revizyona göre UMSK tarafından yayınlanmış Kobi UFRS da bulunan Kobi tanımı; ‘kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan ve dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablo yayımlayan işletmeler’ şeklindedir. Bu tanım Kobi TFRS’ ye aynen aktarılmıştır. Bu yönetmeliğin 5.maddesinde tanımlanan Kobi’ ler tablo 4’de yer aldığı gibi sınıflandırılmıştır:

**Tablo 4. Türkiye’de yapılan Kobi Tanımlaması**

<b>Özellikler</b>	<b>Mikro Kobi</b>	<b>Küçük Kobi</b>	<b>Orta Kobi</b>
<b>Çalıştırılan Personel Sayısı</b>	<10	<50	<250
<b>Yıllık Toplam Satış Hâsılatı (Net)</b>	≤ 1 Milyon TL	≤ 8 Milyon TL	≤ 40 Milyon TL
<b>Yıllık Bilanço Toplamı (Mali)</b>	≤ 1 Milyon TL	≤ 8 Milyon TL	≤ 40 Milyon TL

**Kaynak:** Türkiye'deki Kobi tanımı. TOBB Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği Kobi Bilgi Sitesi. Mayıs 2014.<  
http://www.Kobi.org.tr/index.php/tanimi/layout>

Bu bilgiler ışığında Türkiye de Kobi UFRS’ nin uygulaması ile ilgili son durum değerlendirildiğinde; kamuya hesap verme zorunluluğu bulunan işletmelerin 6102 sayılı TTK ’nun 88. maddesine göre 1 Ocak 2013 tarihi ile başlayan hesap dönemlerinden itibaren tam finansal tablolar setini, Kobi’lerin ise kendilerine özel hazırlanmış olan Kobi TFRS’ ni uygulamaları gerektiği çıkarımı yapılabilir.

Bununla ilgili olarak KGK’ nun resmi internet sitesinde yer alan duyuru ile 1 Ocak 2013 tarihi ve sonrasındaki hesap dönemlerinde hazırlanacak bireysel ve konsolide finansal tablolar ile ilgili olarak aşağıdaki ifadeler yer almaktadır (Özdemir, 2013: 480):

1. ‘660 sayılı KHK’da belirtilen kamu yararını ilgilendiren kuruluşların, 6102 sayılı Kanunun 397’nci maddesi çerçevesinde Bakanlar Kurulu kararıyla bağımsız denetime tabi olacakların ve aynı Kanunun 1534’üncü maddesinin ikinci fıkrasında sayılan şirketlerin münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında TMS’ nin uygulamasına,
2. Yukarıdaki kapsama dâhil olmayanlar yeni bir belirleme yapıncaya kadar yürürlükteki mevzuatın uygulanmasının devamına, karar verilmiştir.’

yönündeki duyuru, TMS' nı uygulama kapsamının yeniden belirlendiğini göstermektedir. Bu kapsamda da, Kobi'ler için TFRS' nin uygulanması Kobi ölçeğindeki işletmeler yönüyle bir gereklilik olarak tesis edilmemiştir.

Bu konuda KGK muhasebe standartları daire başkanlığının ‘‘Yerel muhasebe standartları kavramsal çerçevesi’’ konulu çalışmayı tamamlamak üzere olduğu ve taslak olarak kamunun görüşüne sunulacağı öğrenilmiştir.

### **2.1.3.2. İngiltere’ de Finansal Raporlama ve UFRS’ na İlişkin Düzenlemeler ve Kurumlar**

AB içinde muhafazakâr yapısını korumaya devam eden İngiltere’de kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunan işletmelerin tam set UFRS, kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan işletmelerin ise Kobi UFRS’ nı kullanmaları gerekmektedir. Ayrıca UK GAAP’ e göre aşağıdaki kıstaslardan ikisini aynı zamanda aşmamış olan işletmeler küçük işletme olarak değerlendirilmekte ve İngiltere’ de küçük işletmeler için finansal raporlama standardı olan FRSSE' yi uygulamaktadırlar:

1. Toplam satışları/gelirleri 6,5 milyon Sterlin,
2. Bilanço toplamı 3,26 milyon Sterlin,
3. Çalışan sayısı 50’ yi geçmeyen

Ancak işletmeler arzu ederlerse bir üst sınıftaki düzenleme ve kuralları uygulayabilirler. Bu bağlamda konsolide ve bireysel finansal tablo hazırlayan işletmelerin, UFRS’ na göre veya İngiliz GKGMİ’ den birini seçerek raporlama yapma olanağına sahip oldukları söylenebilir. İngiltere’ de UFRS, hâlihazırda vergi amaçlı finansal raporlamanın esasını oluşturmaktadır.

Avrupa Birliği üyesi devlet olarak İngiltere 2002 yılında Avrupa Birliği tarafından kabul edilen UMS yönetmeliğine tabidir. Yönetmeliğe göre, düzenlenmiş menkul kıymetler piyasasında menkul ticaret ile uğraşan Avrupa şirketlerinin konsolide finansal tabloları için UFRS uygulamalarının 2005 yılında başlayarak yapılması istemektedir. Bununla birlikte Finansal Raporlama Standartları (FRSs) ve birlikte Acil Sorunlar Görev Gücü (UITF) özetleri ve Standart Muhasebe Prensipleri Beyanları (SSAPs) bir girişimin

dönem sonunda finansal durumunu ve hesap dönemi içerisinde finansal performansını doğru ve adil şekilde ortaya koymak amacıyla tüm finansal tablolara uygulanabilir.<sup>23</sup>

Diğer taraftan İngiltere de şirketlerin uyması gereken düzenlemeler şirketlerin yerel veya yabancı oluşuna ve menkul kıymetlerinin işlem gördüğü piyasaların türüne göre farklılık göstermektedir. Prensipde İngiltere’de menkul kıymetlerin değişimi, UMS’ nın uygulanacağı düzenlenmiş ana piyasa olan Londra Borsasında yapılmaktadır. Bununla beraber menkul kıymetleri düzenlenmiş bir piyasada işlem görmeyen ancak Avrupa Ekonomik Alanı (EEA) dâhil olup ana ortaklık olan ve AIM de (Düzenlenmemiş İngiliz Menkul Kıymet Piyasası) menkul kıymet ihraç eden şirketlerin, UFRS nı uygulayabilmeleri için AIM kurallarına da uymaları gerekmektedir. Ayrıca menkul kıymetleri İngiltere’deki düzenlenmiş piyasalarda işlem gören yabancı işletmelerin konsolide finansal tabloları için UFRS nı kullanabilmeleri için Avrupa Komisyonun yabancı işletmenin mensubu bulunduğu ülkenin yerel muhasebe standartlarının UFRS’ na eşdeğer olduğunu kabul etmesi gerekmektedir. Bu işletmeler ancak bu koşulda, yerel standartlarını kullanabilirler.<sup>24</sup>

## **1. İngiliz Muhasebe Sisteminde Finansal Raporlamaya İlişkin Düzenlemeler Ve Kurumlar**

İngiltere’de finansal raporlamaya ilişkin temel düzenlemeler Şirketler kanunu ve uygulanması zorunlu olan İngiliz genel kabul görmüş muhasebe prensipleridir.

### **Şirketler Kanunu (The Companies Act )**

Finansal muhasebenin en önemli ana kaynaklarından biridir ve şirket aktiviteleri, Şirketler Kanunu tarafından yönlendirilir. Zamanla güncellenen, genişletilen ve konsolide edilen kanun öncelikle hisse sahipleri ve alacaklıları korumaya konsantre olmuştur (Çimenli, 2006: 10). Kanun altında kayıtlı tüm şirketlerin kanunun gereklerine uygun

---

<sup>23</sup> UFRS application around the world. UFRS Foundation and the IASB. Şubat 2014. <<http://www.UFRS.org/Use-around-the-world/Documents/Jurisdiction-profiles/United-Kingdom-UFRS-Profile.pdf>>.s.2-3

<sup>24</sup> a.g.e.



finansal tablolar üretmeleri gerekmektedir. Şirketler kanunun muhasebe sistemi ile ilgili getirdiği gereklilikler aşağıdaki gibi sıralanabilir:<sup>25</sup>

- Finansal tablolar mali yıl içindeki kar veya zararının ve mali yılın sonunda devletle olan ilişkilerin gerçek ve adil bir görünümünü vermek zorundadır
- Muhasebe kayıtlarını tutmak görevi
- Bireysel şirket hesapları hazırlama görevi
- Grup hesaplarını hazırlamak görevi
- İlgili teşebbüslerin açıklanması
- Yönetime ve diğerlerine yapılan tahsisat ve diğer faydaların açıklanması
- Yönetim raporu hazırlamak görevi
- Denetçi raporu

İngiltere’ de Şirketler Kanununda (2006) kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunan ve bulunmayan işletmeler için farklı düzenlemeler yer almaktadır. Bu düzenlemelere ilişkin başlıca kanun maddeleri aşağıdaki gibi sıralanabilir;

1. 382.madde de (3.bölüm) küçük ölçekli işletmelerin tanımı ve özellikleri verilmektedir
2. 383.madde de ana ortaklıkların tanımı ve özellikleri yer almaktadır. Ana ortaklık olan işletmelerin UFRS’ na göre raporlama yapması yükümlülüğü ifade edilmektedir.
3. 390.maddede hesap ve finansal raporlama dönemlerine ilişkin bilgiler yer almaktadır.
4. 393.madde’ ye göre yıllık finansal raporların güvenilir, doğru, şeffaf, karşılaştırılabilir bilgileri içermesi gerektiği ifade edilmektedir.
5. 397.maddede UMS/UFRS ’larına göre raporlama yapılması durumunda standartların gerekliliklerinin yerine getirilmesi ve istenen tüm açıklamaların yapılması zorunluluğundan bahsedilmektedir.

Bu bağlamda yasal limitlere göre Kobi olarak belirlenmiş olanlar dışındaki tüm şirketler tam set finansal tabloları hazırlamak zorundadırlar. Bu şirketler ise kamu kayıtları için kısaltılmış finansal tablolar hazırlayabilirler. Şirketler Kanunu şirketlerin finansal

---

<sup>25</sup> Small or nonlisted enterprises. Deloitte IAS Plus. Şubat 2014. < <http://iasplus.com/en/jurisdictions/europe/uk>>.par.1-2.

tablolarının geçerli muhasebe standartlarına uygunluğunu ifşa etmelerini ve uygunsuzluk durumunda bunun detaylarını vermelerini istemektedir.<sup>26</sup>

### ***Şirketler Kanununun da Yer Alan Finansal Tablo Formatları***

Şirketler Kanunundaki en basit uygulama, bütün şirketlerin 4 ve 4a (grup hesaplarına) uygulanan madde listelerine uygun, “doğru ve tarafsız” bir bilanço ve gelir tablosu hazırlama zorunluluğudur. Bu formatlar, düzenlenmesi mecburi olan bilanço ve gelir tablosunu da içermektedir ve Avrupa Birliği’nin dördüncü yönergesinden alınmıştır ama İngiliz hükümeti diğer bazı üye ülke hükümetleri gibi (Almanya, İtalya) bunları mümkün en esnek halde bırakmıştır. İngiliz firmaları, iki adet bilanço formatı ve dört adet gelir tablosu formatı arasından istediklerini kullanabilmektedirler. İngiliz firmalarının yayınlanan finansal raporları (özellikle gelir tabloları) ilk bakışta yasal formatlara benzemektedir. Bunun nedeni, ana başlıkların dışında, birçok detayın notlar içinde ve parça parça gösterilmesine izin verilmesidir (Çimenli, 2006: 11).

Finansal raporların biçimi açısından bakıldığında İngiltere’de bilançoya ilişkin olarak Şirketler Kanununun da (1985) ifade edilen iki format bulunmaktadır;

- Dikey format: Mevcut varlıklardan mevcut borçların çıkarılarak net varlık ve borçlara ulaşıldığı format. İngiltere’de en çok tercih edilen biçimdir.
- İki taraflı (yönlü) bilanço: Varlıklar solda veya yukarıda; sermaye, yedekler ve borçlar sağda ya da sayfanın altında yer alır.

Şirketler Kanununda (1985) kar zarar tablosu olarak dört biçim den bahsedilmektedir. Bunlardan ikisi yatay diğer ikisi dikey dir. Yatay format da satış maliyetleri ve yönetim harcamaları şeklinde sınıflandırılıp brüt karı gösterirken, diğeri ise daha fazla detaya yer vermektedir. Örneğin stok değişimleri, hammaddeler, diğer gider değişimleri, personel maliyetleri gibi. Diğer iki tanesi ise, yatay şekilde olup, bir yanda harcamaları diğer yanda ise gelirleri gösterir (Özkan ve Terzi, 2010: 31). **Sıklıkla** kullanılan biçim yatay olan formatlardır.

Yine bu bağlamda Şirketler Kanununda (1985) nakit akışları için ifade edilen başlıklar aşağıdaki gibi sıralanabilir:

---

<sup>26</sup> Similarities and differences: A comparison of UFRS, US GAAP and UK GAAP. Price Water House Coopers. Şubat 2014. <[http://pwc.blogs.com/finance\\_and\\_treasury/files/simsdiffs\\_UFRSsuk\\_aug05.pdf](http://pwc.blogs.com/finance_and_treasury/files/simsdiffs_UFRSsuk_aug05.pdf)>.

- İşletme faaliyetleri ve iştirakler ve bağılı ortaklıklardan alınan temettüleri,
- Geri dönen yatırımlar ve yararlanılan finans hizmetleri
- Yatırım finansmanı, vergilere ilişkin ödemeler, sermaye için yapılan harcamalar
- Satışlar, satın almalar, ödenen temettüleri
- Likidite yönetimi
- Finansman

### **İngiltere Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri (UK GAAP)**

İngiltere’de uygulanması zorunlu olan GKGMİ diğer adıyla UK GAAP aynı zamanda bir danışma kaynağıdır. Günümüzde İngiltere GKGMİ’ nin dayanakları aşağıdaki gibi sıralanabilir:<sup>27</sup>

- Şirketler Kanunu 2006
- İngiltere Muhasebe Standartları Kurulu (ASB) tarafınca yayınlanan Finansal Raporlama Standartları
- İngiltere Muhasebe Standartları Kurulunun Acil Sorunlar Görev Gücü tarafından yayınlanan UITF özetleri
- Borsaya kayıtlı anonim şirketlerin Londra Menkul Kıymetler Borsası kotasyon kurallarında belirtilen raporlama şartlarına uymak zorundadırlar. AIM şirketlerinin ise AIM kurallarına uyması gerekmektedir
- FRSSE

İngiltere de UK GAAP’ in UFRS na uyumlu hale getirilmesi nedeniyle hazırlanacak tam set finansal tablolar arasındaki farklılıklar azalmıştır. Mevcut bu iki düzenlemeye göre hazırlanması gereken tam set finansal tablolar tablo 5’ de gösterilmektedir.

---

<sup>27</sup> Financial reporting framework in the United Kingdom, sources of accounting requirements. Deloitte IAS Plus. Şubat 2014. <<http://iasplus.com/en/jurisdictions/europe/uk>>.par.3.

**Tablo 5. UK GAAP ve UFRS Tam Set Finansal Tabloların Unsurları**

FİNANSAL TABLOLAR	UFRS	İNGİLTERE GKGMİ ( UK GAAP )
Bilanço	Gerekli	Gerekli
Gelir Tablosu	Gerekli	Kar ve Zarar Hesabı
Muhasebeleştirilmiş Kazanç ve Kayıplar Tablosu	Gerekli	Gerekli
Özkaynak Değişim Tablosu	Gerekli	Hissedar fonundaki hareketlerin mutabakatı
Nakit Akış Tablosu	Gerekli	Bazı muafiyetler gerekli
Muhasebe Politikaları	Gerekli	Gerekli
Finansal Tablo Notları	Gerekli	Gerekli

**Kaynak:** Price Water House Coopers (PwC (b) ). (Ağustos 2005). Similarities and differences: a comparison of UFRS, US GAAP and UK GAAP. 18 Şubat 2014, [http://pwc.blogs.com/finance\\_and\\_treasury/files/simsdiffs\\_UFRSUSUK\\_aug05.pdf](http://pwc.blogs.com/finance_and_treasury/files/simsdiffs_UFRSUSUK_aug05.pdf) ' den yararlanılarak oluşturulmuştur.

UK GAAP ve UFRS arasındaki finansal tablolar ile ilgili önemli farklılıklar aşağıdaki gibi sıralanabilir:<sup>28</sup>

*A. Finansal Tablolar:*

*1. Nakit Akış Tablosu*

- 1. İngiltere GKGMİ (UK GAAP) :* Nakit Akış Tablosunun sunumu UFRS dekine benzerdir. UFRS nakit ve nakit benzerlerindeki hareketleri gösteren ve eskisine göre daha az standart başlık içermektedir. Nakit Akış Tablosu hazırlanmasından bazı muafiyetler içermektedir.
- 2. UFRS: Nakit akım tablosunun sunumu eski İngiltere GKGMİ kapsamındaki sunumdan önemli ölçüde farklıdır. UFRS çerçevesinde raporlanan nakit akımları, nakit ve nakit benzeri (burada değerlerindeki değişim önemli risk içermediği kısa vadeli, nakde kolay çevrilebilen likiditesi yüksek yatırımlar kastedilmektedir) hareketleri ile ilişkilidir.*

*B. Ortaklık Yatırımları ve Ortak Girişimler*

- 1. U K GAAP:* İştirakler genellikle konsolide finansal tablolarda öz kaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilir. Ana şirket olmayan bir yatırımcı maliyet modeli ya da gerçeğe uygun değer modeli (genel kabul görmüş kazançları ya kapsamlı gelir

<sup>28</sup> Price Water House Coopers. Similarities....., a.g.e., s.21, 32.

ya da kar zarar vasıtası ile ) kullanılarak iştiraklerdeki yatırımlarının tümünü hesap edebilir.

2. *UFRS*: İştirakler öz kaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilir. Müştereken kontrol edilen bir işletmenin muhasebeleştirilmesinde öz kaynak yöntemi yalnızca *UFRS* 11 altında kullanılabilir. Maliyet ve gerçeğe uygun değer modellerine genellikle izin verilmez.

### C. İşletme Birleşmeleri

1. *UK GAAP*: Eski İngiltere *GAAP* benzemektedir. İşlem maliyetleri satın alma maliyetine dâhil edilmektedir. Bu tutar ödenecek ise ve güvenilir olarak tespit edilebilmesi muhtemel olduğu takdirde, koşullu bedel elde etme maliyetinin bir parçası olarak ele alınır. Gelecekte ödenmesi beklenen miktarda revize tahminleri yapıldığında satın alma maliyeti ayarlanır. Bazı durumlarda, birleşme muhasebe uygulanabilir.
2. *UFRS*: İşlem maliyetleri gider olarak kayıtlara yansıtılmaktadır. Koşullu bedel ödeme olasılığına bakılmaksızın kabul edilmektedir. Bir sermaye aracı olarak sınıflandırılan koşullu bedel yeniden ölçülmez. Bir finansal yükümlülük olarak sınıflandırılan koşullu bedeldeki değişimler kar veya zarar içinde muhasebeleştirilir.

### D. Ertelenmiş Vergi

1. *UK GAAP*: Ertelenen vergi, ek onay gereklilikleri ile birlikte bazı diğer farklılıklar ('zamanlama farklılıkları artı' yaklaşımı), ile birlikte olan zamanlama farklılıkları olarak kabul edilmektedir. Bu yaklaşım, varlıkların yeniden değerlemesindeki ve varlıkların (şerefiye hariç) zamanlama farklılıklarından ve işletme birleşmelerinden doğan yükümlülüklerden kaynaklanan zamanlama farklılıkları için ertelenmiş vergini varlığının tanınmasını gerektirmektedir. Ertelenmiş vergi, zaman farklılıkları (bazı istisnaları ile) temelinde artı yükümlük yaklaşımını kullanarak tanımlanmaktadır. Zaman farklılıkları ise varlıkların vergilendirilebilir karları ve bunların finansal tablolarda yer alan sonuçları arasındaki farklardır. Bu temelde *UFRS*'dan farklı bir yaklaşımdır. Ertelenen vergi varlıkları geri kazanılabilir olduğu ölçüde kabul edilmektedir.
2. *UFRS*: Ertelenen vergi geçici farklar esasına göre kaydedilir. Geçici farklar, finansal tablolardaki bir varlığın veya yükümlülüğün defter değeri ve vergiye tabi esas tutarı (varlığın veya yükümlülüğün defter değeri geri kazanıldığında veya

ödendiğinde işletmenin vergiye tabi karı etkilemesini beklediği tutar) arasındaki farklılardır. Eğer işletme birleşmesi olmayan bir işletmedeki bir varlığın ve borcun, ilk muhasebeleştirilmesi sırasında ortaya çıkan geçici bir fark, muhasebe işlemi zamanında muhasebe kârı ve vergiye tabi kâr zararı etkilemiyorsa ertelenmiş vergi olarak tanımlanmaz Ertelenmiş verginin tanım kriterleri UK GAAP' benzerdir.

### **İngiltere'de Muhasebe Sistemi İle İlgili Düzenleme Yapan Kurumlar**

Günümüzde İngiltere'de, Finansal Raporlama Konseyi (FRC), Statutory Recognised Professional Accountancy Bodies ve Finansal Hizmetler Otoritesi (Financial Services Authority-FSA) olmak üzere üç ana yapı bulunmaktadır. Bu yapılar, Ticaret ve Endüstri Bakanlığı (Department of Trade and Industry-DTI) ve 2002 yılında yaşanan muhasebe skandallarından korunmak amacıyla DTI tarafından yaratılan Muhasebe ve Denetleme Sorunlarına İlişkin Eşgüdüm Grubu (Coordinating Group on Audit and Accounting Issues-CGAA)'ya bağlıdır. Bu kurulların ana fonksiyonu, muhasebe ve denetim standartlarının oluşturulması, şirketlerin, denetçilerin ve denetim firmalarının gözetimini yapmaktır. Muhasebe Standartları ile ilgili kurumlar ise FRC, ASB ve Denetleme Paneli (Review Panel) olarak üç farklı birimden oluşmaktadır (Senal, 2011: 102).

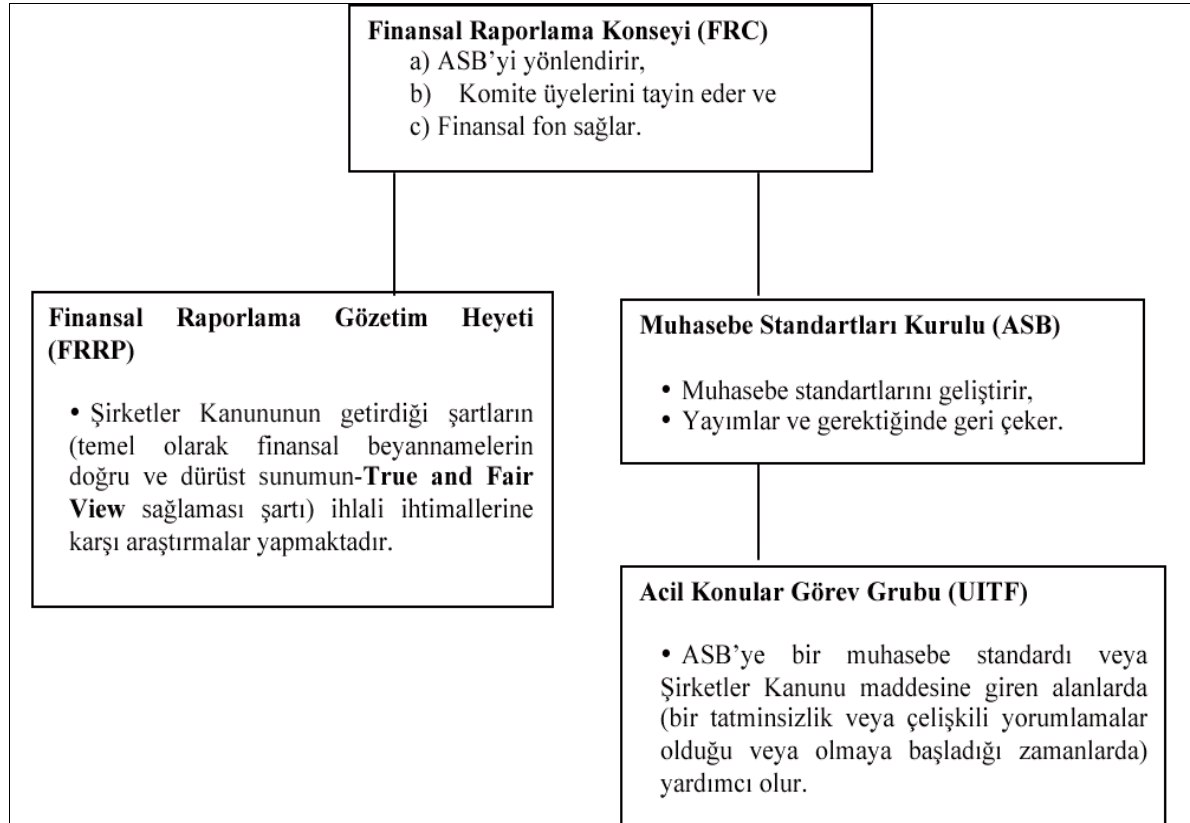
FRC iyi bir finansal raporlama, kurumsal yönetim, muhasebe mesleği ve denetim düzenlemeleri ile ilişkili sorumluluklara sahiptir. FRC, beş kurul ile birlikte karşılıklı dayanışma içerisindedir. Bunlar; Denetim Uygulamaları Kurulu (APB), ASB, Muhasebecilik Mesleki Denetim Gözetim Kurulu (POBA), Finansal Raporlama Gözetim Heyeti (FRRP) ve Muhasebecilerin Disiplin Soruşturması Kurulu (AIDB)'dir (Senal, 2011: 103).

APB; denetim standartlarından sorumlu iken, ASB muhasebe standartlarından sorumludur. ASB çalışmalarının tamamı ile uluslararası kopyası olan IASB tarafından yönlendirilmektedir. Denetim mesleğinin gözetimi için ise iki yapı mevcuttur. Bunlardan; Tanınmış Nitelik Kurul'u (The Recognised Qualifying Body-RQB) denetçilerle ilgili düzenlemeleri yapan sistem iken, Tanınmış Soruşturma Kurulu (The Recognised Supervisory Body (RSB) ise denetim firmaları ile ilgili düzenlemeleri yapmaktadır. POBA

ise kurul teftiş birimleri aracılığıyla denetimin kalitesini ve raporlardaki bağımsız denetçi görüşünün uygunluğunu incelemekle görevlidir (Senal, 2011: 103-104).

İngiltere’de muhasebe sistemi ile ilgili düzenleme yapan kurumlar ve standart yapma süreçleri şekil 3 de gösterilmiştir.

**Şekil 3. İngiltere Muhasebe Standartları İle İlgili Düzenleme Yapan Kurumlar ve Standart Yapma Süreci**



**Kaynak:** Özkan, M. ve Terzi, S. (2010). Avrupa Birliği’nde finansal raporlama: İngiltere, Fransa ve Almanya örnekleri. *Mali Çözüm*, (Temmuz-Ağustos 2010), 21-44.

## 2. İngiltere’de Küçük ve Orta Boy İşletmelerde UFRS Uygulamaları

İngiltere de Şirketler Kanunu’na (2006 md.465) göre tablo 6’ da yer alan koşullardan en az ikisini karşılayan işletmeler Küçük ve Orta boy işletme olarak değerlendirilmektedir.<sup>29</sup>

<sup>29</sup> Accounting in the UK. ICAEW Library & Information Service. Kasım 2014.

**Tablo 6. İngiltere'de Kobi Ölçek Kriterleri**

İşletmenin Türü	Yıllık Ciro		Toplam Bilanço Tutarı		Yıllık Ortalama Çalışan Sayısı	
	Asgari	Azami	Asgari	Azami	Asgari	Azami
Orta Boy İşletmeler		£ 25.900.000	£	£ 12.900.000		250
Küçük boy işletmeler		£ 6.500.000		£ 3.260.000		50
Mikro işletmeler	İngiliz mevzuatında tanımlanmamıştır					

**Kaynak:** ICAEW Library & Information Service. *Accounting in the UK: accounting requirements for SMEs: United Kingdom.* (b.t.).18 Kasım 2014, 'den yararlanılarak oluşturulmuştur.

Konsolide finansal tabloların hazırlanması hususunda ise aşağıda sıralanan tüm İngiliz işletmelerinin konsolide finansal tabloları için UFRS' nı ya da İngiltere muhasebe standartları kurulu tarafından belirlenen UK GAAP' i kullanmalarına izin verilmiştir:<sup>30</sup>

- AB menkul kıymetler piyasası içinde bulunan ve hisseleri borsada işlem gören bankalar ve sigorta şirketleri dâhil 2005 mali yılından itibaren başlayarak konsolide finansal tablolarını UFRS' na uygun olarak hazırlamak durumunda olan işletmeler
- Konsolide finansal tablolarını UFRS' na göre hazırlamak durumunda olan ve menkul kıymetleri alternatif yatırım pazarı olan AIM de işlem gördüğü için UMS na tabi olmayan işletmeler

Küçük işletmelerin (SMEs) konsolide finansal tabloları için ise UFRS' nı ya da UK GAAP' i aşağıda sıralandığı şekilde kullanmalarına izin verilmiştir:<sup>31</sup>

1. *Borsaya Kote Olmayan Küçük İşletmeler:* Aşağıdaki düzenlemeleri takip etmeleri gerekmektedir:
  - a. ASB tarafından yayınlanan Finansal Raporlama Standartları
  - b. İngiliz Muhasebe Standartları Kurulu tarafından benimsenmiş Standart Muhasebe Prensipleri Durum Tabloları
  - c. UITF özetleri

<sup>30</sup> Deloitte IAS Plus. Financial reporting..., a.g.e., par.1-4-5.

<sup>31</sup> Deloitte IAS Plus. Small or nonlisted..., a.g.e., par.7-8-9



## İngiltere’de Küçük İşletmelerde Ve Daha Küçük İşletmelerde Finansal Raporlama

İngiltere’de muhasebe prensiplerinin referansı ile şirketler kanunu altında kurulmuş işletmeler Şirketler Kanununun da bulunan koşullara uyarlar ve AB tarafından kabul edilen UFRS nı ya da İngiliz GKGMİ’ de yer alan muhasebe usullerinden birini seçebilirler. Eğer işletmeler küçükse fazladan FRSSE’ yi kullanma seçeneğine sahiptirler diğer bir ifade ile tüm muhasebe standartlarının uygulaması konusunda istisnalar sunan FRSSE altında raporlama yapmayı tercih edebilirler. Küçük ölçekli işletmelerden sadece özet bilanço düzenlemesi istenmekte ve gelir tablosu düzenlenmesinden muaf tutulmaktadır. Küçük ve orta ölçekli guruplar, yine aynı mantıkla, konsolide hesaplardan muaf tutulmuşlardır. Hiçbir hesap hareketi olmayan pasif firmalar da, yine bunlardan muaf tutulmuşlardır (Çimenli, 2006: 12-13). İngiltere’de faaliyet gösteren küçük ve orta boy işletmelerin finansal raporlama zorunlulukları açısından mevcut durumları tablo 7’ de gösterilmektedir.

İngiltere de Kobi’lerin finansal raporlamasını ilgilendiren önemli gelişmelerden biriside, 14 Mart 2013 tarihinde FRC’ nin 1 Ocak 2015 tarihi ve sonrasındaki hesap dönemlerinden itibaren geçerli olacak İngiltere ve İrlanda da uygulanacak 102 no’ lu Finansal Raporlama Standardı (FRS 102)’ yi yayınlanması olmuştur. FRS 102 ile birlikte Kobi UFRS için aşağıda açıklanan önemli değişiklikler yapılmıştır:<sup>32</sup>

- Bazı maddi olmayan duran varlıkların yeniden değerlemesi için bölüm 18’e ve benzer şekilde, mülkiyet, tesis ve donanım değerini yükseltmek için bölüm 17’ ye bir seçenek eklenmiştir.
- Belirtilen kıstaslar karşılandığında geliştirme maliyetlerini aktifleştirmek için bölüm 18’ e bir seçenek eklenmiştir.
- İtfa için en fazla beş yıl içinde güvenilir bir tahmin yapılamazsa, itfaya tabi maddi olmayan duran varlıkların, şerefiye dâhil, on yıllık yararlı ömrü içerdiğine dair bölüm 18 de yer alan karine değiştirilmiştir.
- Özellikli varlıkların tüm borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi için bölüme bir seçenek eklenmiştir.
- Ortak kontrol altındaki işletme birleşmeleri için birleşme muhasebesi (havuzu) gerekmektedir.
- Gayri nakdi dağıtımların gerçeğe uygun değerden ölçülmesine gerek yoktur.

<sup>32</sup> Application of the UFRS for SMEs. UFRS Foundation and the IASB. Mart 2015, s.5.

- Devlet teşvikleri için bir tahakkuk muhasebe seçeneği eklenmiştir
- Ertelenmiş gelir vergisine geçici fark yaklaşımı yerine, zamanlama farkı yaklaşımı gerekmektedir.
- Tüm biyolojik varlıklar için tarihi maliyet modeline izin verilmiştir
- Geçiş tarihinde UFRS' ye uyumlu olacak şekilde, FRS' da mevcut bulunan muhasebe düzeltmelerine izin vermek için birçok değişiklik yapılmıştır
- FRS 102, UFRS' nı uygulama zorunluluğu bulunmayan tüm kurumlara da açık bulunmaktadır.

**Tablo 7. İngiltere'de Kobi'ler de (SMEs) Finansal Raporlama ile İlgili Yasal Düzenlemeler**

	<i>Küçük ve Orta Boy İşletmelerin Yerel İsimleri</i>	1	2	3	4
		<i>Yıllık Finansal Tablolar</i>	<i>Muhasebe Prensipleri</i>	<i>Denetim</i>	<i>Finansal Tablo Notları/Yönetim Raporu</i>
1	<b>Halka Açık Limited Şirketler</b>	<p>Tam set finansal tabloların bileşenleri tipik olarak aşağıdakilerden oluşmaktadır :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>· Bilanço</li> <li>· Kar ve zarar hesabı</li> <li>· Nakit akış tablosu</li> <li>· Özkaynak değişim tablosu</li> <li>· Finansal Tablo Notları</li> </ul> <p>• Muhasebe standartlarından kaynaklanan özellikle nakit akış tablosunun sunumu ile ilgili bazı istisnalar vardır.</p> <p>• Orta ölçekli şirketler kısaltılmış finansal tablo hazırlama hakkına sahiptirler</p> <p>• Orta ölçekli bir şirketin kısaltılmış finansal tabloları aşağıdakilerden oluşmalıdır:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>o Kısaltılmış Kâr Ve Zarar Hesabı</li> <li>o Tam Bilanço</li> <li>o Özel Bir Denetim Raporu</li> <li>o Yönetim Raporu ve Finansal Tablo Notları</li> </ul>	<p>Halka açık Limited Şirketler, UFRS veya İngiltere GKGMİ (UK GAAP) muhasebe uygulamalarından birini seçebilirler.</p>	<p>Şirketler Kanununa göre bir mali yıl için şirketlerin yıllık hesaplarının denetlenmesi gerekmektedir. Küçük işletmeler, uykuda (o hesap dönemi içinde muhasebe kayıtları fazlaca işlem görmemiş) işletmeler ve sınırlı sorumlu ortaklıklar denetimden muaf tutulmuşlardır.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Onaylanmış Finansal Tablolar aşağıdakileri kapsayan bir Yönetim Raporunu içermelidir: <ul style="list-style-type: none"> <li>o Mali yılın herhangi bir zamanında şirket yöneticileri olan kişilerin isimleri</li> <li>o Şirketin temel faaliyetleri</li> <li>o İş ile ilgili bir değerlendirme</li> </ul> </li> <li>• Bireysel finansal tabloların UMS na uygun olarak hazırlandığı finansal tablo notlarında belirtilmelidir</li> <li>• Yıllık finansal tabloların yönetim kurulu tarafından onaylanan ve bir tarafından yönetim kurulu başkanı tarafından yönetim kurulu adına imzalanmış olması gerekmektedir</li> </ul>
2	<b>Hissedarların Sorumluluğu Hisselerle Sınırlanmış Şirketler</b>	Halka Açık Limited Şirketler ile aynıdır. (Bknz. kutu 1.1)	Halka Açık Limited Şirketler ile aynıdır. (Bknz. kutu 1.2)	Halka Açık Limited Şirketler ile aynıdır. (Bknz.kutu 1.3)	Halka Açık Limited Şirketler ile aynıdır. (Bknz.kutu 1.4)
3	<b>Sermayesinin Üzerinde Garanti</b>	Hissedarların Sorumluluğu Hisselerle Sınırlanmış	Hissedarların Sorumluluğu Hisselerle Sınırlanmış	Hissedarların Sorumluluğu Hisselerle	Hissedarların Sorumluluğu Hisselerle Sınırlanmış Şirketler ile aynıdır.

	<i>Küçük ve Orta Boy İşletmelerin Yerel İsimleri</i>	1	2	3	4
		<i>Yıllık Finansal Tablolar</i>	<i>Muhasebe Prensipleri</i>	<i>Denetim</i>	<i>Finansal Tablo Notları/Yönetim Raporu</i>
	<b>Ettiği Belirli Bir Tutarla Sorumlu Şirketler</b>	Şirketler ile aynıdır. (Bknz.kutu 2.1)	Şirketler ile aynıdır. (Bknz.kutu 2.2)	Sınırlanmış Şirketler ile aynıdır. (Bknz.kutu 2.3)	(Bknz.kutu 2.4)
4	<b>Kollektif Şirketler</b>	Hissedarların Sorumluluğu Hisselerle Sınırlanmış Şirketler ile aynıdır. (Bknz.kutu 2.1)	Hissedarların Sorumluluğu Hisselerle Sınırlanmış Şirketler ile aynıdır. (Bknz.kutu 2.2)	Hissedarların Sorumluluğu Hisselerle Sınırlanmış Şirketler ile aynıdır. (Bknz.kutu 2.3)	Kollektif bir şirketin yöneticilerinin, şirketin finansal tablolarının hazırlanmasını ve şirket üyeleri ile şirketler kanununun ilgili maddesinde belirtilen diğer kişilere gönderilmesini sağlamaları gerekmektedir. Sicil memuru tarafından dosyalanan yıllık finansal tablolar bu zorunluluktan muaf tutulmuştur. Bu muafiyetin arkasındaki politika, üyelerin sınırsız sorumlulukları olması, kredi verenlerin ise şirketin kendisini ödemesi üzerinde bağımlılıklarının olmaması ve böylece şirketin finansal ilişkilerinin gizliliğinin garanti edilmiş olmasıdır.
5	<b>Şahıs Şirketleri</b>	Hiçbir yasal zorunluluk yoktur	Vergi beyannamesi hazırlanması dışında hiçbir yasal zorunluluk yoktur. Şahıs şirketleri herhangi bir muhasebe ve denetim şartına tabi değildirler	Hiçbir yasal zorunluluk yoktur	Hiçbir yasal zorunluluk yoktur
6	<b>Kooperatifler</b>	Kooperatiflerde, şirketler gibi, yılda bir kez yıllık finansal tabloları ile birlikte yıllık gelir vergisi beyannamelerini hazırlamaktadırlar. İlgili kanunun ilgili maddesine göre kuruluşlar yıllık hesaplardan başka ayrıca aşağıdakileri de hazırlayacaktır: a. Kuruluşun tüm yıl içerisindeki faaliyetleri ile ilgili bir gelir	Bu kuruluşlar ile ilgili kanunda Muhasebe ilkeleri belirtilmemiştir. Bazı Kooperatifler UFRS bazıları ise İngiltere GKGMİ' ni (UK GAAP) kullanmaktadırlar	Kuruluşlar aşağıdaki koşullarda denetçi atama zorunluluğunu uygulamayabilirler: a. Önceki yılın sonunda varlıklarının değeri toplam olarak £ 1.400.000 i aşmıyorsa b. Bahsedilen yılın net cirosu £ 1.400.000 i aşmıyorsa	Zorunluluk yoktur

	<i>Küçük ve Orta Boy İşletmelerin Yerel İsimleri</i>	1	2	3	4
		<i>Yıllık Finansal Tablolar</i>	<i>Muhasebe Prensipleri</i>	<i>Denetim</i>	<i>Finansal Tablo Notları/Yönetim Raporu</i>
		<p>hesabı ya da</p> <p>b. Kuruluş ile alakalı özel işler için ayrı ayrı ele alınarak hazırlanacak iki veya daha fazla gelir tablosu</p> <p>Her bilançonun bilanço tarihinde kuruluşun gerçek ve adil bir görünümünü vermesi gerekmektedir. İngiltere’de kooperatiflerin finansal tablolarının unsurlarını düzenleyici kuruluş olan Muhasebe Standartları Kurulunun (PASC) muhasebe uygulama örnekleri ile ilgili belirlediği 6 adet tavsiye şunlardır:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Ödenti açıklamaları</li> <li>• FRS 5 değişikliğinin yapılması zorunluluğu</li> <li>• Alacaklılara ödeme uygulamaları</li> <li>• Vasıfsız denetim Raporu</li> <li>• Yarıyıllık finansal tabloların yayınlanması</li> <li>• Finansal tabloların kuruluşun web sayfasında yayınlanması</li> </ul>			
7	<b>Dernek ve Kuruluşlar</b>	Yıllık vergi beyannamesi veya finansal raporların onaya sunulması zorunluluğu bulunmamaktadır.	Yıllık vergi beyannamesi ve finansal raporların onaya sunulması zorunluluğu bulunmamaktadır. Bu nedenle yılsonu finansal raporları herhangi bir esasa göre hazırlanabilir	Yasal zorunluluk bulunmamaktadır	Yasal zorunluluk bulunmamaktadır

	<i>Küçük ve Orta Boy İşletmelerin Yerel İsimleri</i>	1	2	3	4
		<i>Yıllık Finansal Tablolar</i>	<i>Muhasebe Prensipleri</i>	<i>Denetim</i>	<i>Finansal Tablo Notları/Yönetim Raporu</i>
8	<b>Adi Ortaklıklar</b>	Adi ortaklıkların, ortaklık sözleşmesinde istenmedikçe finansal rapor hazırlama zorunluluğu bulunmamaktadır.	Adi ortaklıkların ortaklık sözleşmesinde istenmedikçe finansal rapor hazırlama zorunluluğu bulunmamaktadır. Eğer isteniyorsa, finansal tablolar herhangi bir esasa göre hazırlanabilir	Adi ortaklıkların sözleşmesinde belirtilmedikçe finansal tablolarının denetlenmesi zorunluluğu yoktur	Yasal zorunluluk bulunmamaktadır
9	<b>Komandit Şirketler</b>	Limited Şirketler ile aynıdır. Şirketler kanunu (2006) ilgili maddesine göre kurulmuş şirketler denetlenmiş finansal tablolar hazırlamak durumundadırlar. Finansal Tablolar ortaklık sözleşmesinde belirlenebilecek herhangi bir 18 aylık dönemi kapsayabilir. Eğer hesap dönemi sözleşmede belirtilmemişse, ortaklık hesapları Her 12 ayda bir her yıl için 31 Mart itibariyle düzenlenmelidir. Finansal tablolar hesap dönemi sonundan itibaren 9 aylık dönem içerisinde hazırlanmalıdır (6 Nisan 2008 ve bu tarihten sonra başlayan hesap dönemler için)	Eğer ortaklık limited şirket veya kolektif şirket ise (yani bir ortaklık olarak nitelendiriliyorsa), bu ortaklık şirketler kanunu (1985) hükümlerine göre kurulmuş bir şirket gibi gibi denetlenmiş yıllık finansal tablolar hazırlamak zorundadır. Bu nedenle finansal tablolarını UFRS'dan veya tam set İngiltere GKGMİ' den (UK GAAP) birisine uygun olarak hazırlamayı seçebilirler. Eğer küçüklerse FRSSSE (Küçük İşletmeler için Finansal Raporlama Standartları) da fazladan bir seçenek daha olmaktadır.	Hissedarların Sorumluluğu Hisselerle Sınırlanmış Şirketler ile aynıdır. (Bknz.kutu 2.3)	Kullanımı yoktur
10	<b>Sınırlı Sorumlu Ortaklıklar</b>	Halka Açık Limited Şirketler ile aynıdır. (Bknz.kutu 1.1) Sınırlı Sorumlu Ortaklıklar finansal tabloları ile ilgili halka açık olmayan şirketler-hissedarların sorumluluğu hisselerle sınırlanmış şirketler (özel şirketler)- ile aynı	Sınırlı Sorumlu Ortaklıkların finansal tabloları için tavsiye edilen uygulamaların sınırları Şirketler Kanunu (2006) da yer alan ilgili yönetmelikler ile çizilmiştir. Şirketler Kanununun (2006) muhasebe ve denetim hükümleri, sınırlı	Sınırlı Sorumlu Ortaklıkların yasal finansal tablolarına denetim raporu eşlik etmelidir (sınırlı sorumlu ortaklıklar denetimden muaf olmadığı sürece)	Halka Açık Limited Şirketler ile aynıdır. (Bknz.kutu 1.4)

	<i>Küçük ve Orta Boy İşletmelerin Yerel İsimleri</i>	1	2	3	4
		<i>Yıllık Finansal Tablolar</i>	<i>Muhasebe Prensipleri</i>	<i>Denetim</i>	<i>Finansal Tablo Notları/Yönetim Raporu</i>
		şartlara tabidirler	sorumlu ortaklıklara yönetmelikler düzeltmeler ile birlikte uygulanır. Yönetmelikler Şirketler Kanunu kapsamını yansıtan tüm İngiltere de geçerlidir. Sınırlı sorumlu ortaklıkların doğru ve adil bir görünüm vermesi amacıyla tasarlanmış Herhangi bir finansal tablosu SSAP s uygulamaları, FRSs, UITF Özetleri ve Beyanları, İngiltere GKMP (UKGAAP) bileşenleri de kullanılmaktadır.		

**Kaynak:** ICAEW Library & Information Service. *Accounting in the UK: accounting requirements for SMEs: United Kingdom.* (b.t.).18 Kasım 2014.

### 2.1.3.3. İngiltere de Daha Küçük İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları FRSSE

İngiltere’de küçük işletmeler raporlamalarını, kendilerini diğer tüm diğer muhasebe standartlarından muaf tutacak olan FRSSE altında yapabilmektedirler. Kobi UFRS’ nı uygulama zorunluluğu bulunmayan küçük ve orta boy işletmeler İngiltere finansal raporlama standartlarını, daha küçük işletmeler ise FRSSE ya da tam set UFRS’ nı kullanmaktadırlar. FRSSE muhasebe standartlarını ve Şirketler kanununun muhasebe şartlarını daha küçük şirketlere uygulanabilir şekilde tek bir yerde bir araya getirmektedir.<sup>33</sup>

FRSSE, kanunda yer alan küçük olarak nitelendirilen şirketler, gruplar ve bunların benzeri olan şirketler için geçerlidir ve isteğe bağlı bir uygulamadır. Ocak 2015 tarihi itibarıyla etkin olan FRSSE’ yi tüm finansal tablolarına uygulayabilecek işletmeler aşağıdaki gibi sıralanabilir:<sup>34</sup>

- a) Şirketler mevzuatında tanımlanan küçük şirketler veya küçük gruplar
- b) İnşaat şirketleri hariç (a) şıkında belirtilen şirketlerin birleşmiş halleri

FRSSE ‘ yi uygulayamayacak işletmeler ise şu şekilde sıralanmıştır:<sup>35</sup>

- a) Büyük veya orta ölçekli şirketler, gruplar ve diğer kuruluşlar;
- b) Halka açık şirketler
- c) Uluslararası muhasebe standartları uyarınca bireysel ya da grup finansal tablo hazırlayan şirketler
- d) Bireysel ya da grup finansal tablolarını, Şirketler hukuku (2006) ve yönetmelik 2008/409 no’ lu yönetmelikte belirtilen belirli varlık ve yükümlülük kalemlerini muhasebe kuralları gereği bu grupların gerçeğe uygun değerleri ile uyumlu olarak hazırlamak durumunda olan şirketler
- e) Yetkili sigorta şirketi, bir bankacılık şirketi, bir e-para i ihraç eden şirket, bir yatırım şirketi, yönetim şirketi veya sigorta piyasa faaliyeti sürdürmekte olan şirket

<sup>33</sup> FRSSE. Deloitte UK Accounting Plus. Mart 2014. <<http://www.iasplus.com/en-gb/standards/uk-gaap/frsse>>.

<sup>34</sup> a.g.e., md.8.

<sup>35</sup> a.g.e., md.9.



- f) Finansal Hizmetler ve 2000 Piyasası Kanunu 2000 uyarınca düzenlenmiş faaliyeti yürütmek kurulmuş küçük işletme veya birey veya mevzuatta küçük bir şirket tanımına rağmen, şirketler Yatırım Aracılığı Kanunu 1995 kapsamında yetkili olan şirketler
- g) Aşağıdaki gruplar veya bu grupların üyelerinden herhangi biri:
- i. Bir kamu şirketi;
  - ii. Bir Avrupa Ekonomik Alanı olan EEA' nın düzenlenmiş bir piyasasında payları işlem gören bir kurum bir şirket
  - iii. Finansal Hizmetler ve Piyasalar Kanunu 2000 Bölüm 4 altında iznine sahip (küçük bir şirket hariç) kişi
  - iv. Düzenlenmiş faaliyeti yürütmek için Finansal Hizmetler ve Piyasalar Kanunu 2000 nu altında yetkilendirilmiş yetkili sigorta şirketi küçük bir şirket, bir bankacılık şirketi, bir e-para çıkarıcı bir yatırım şirketi veya yönetim şirketi;
  - v. Sigorta piyasa faaliyeti sürdürmekte olan kişi

Finansal Raporlama Yükümlükleri Uygulama Standardı (FRS 100) ile birlikte FRSSE uygulayan işletmeler, diğer FRS' den muafırlar.<sup>36</sup> Dolayısıyla finansal durumunun, kar veya zararının ve yükümlülükleri ile varlıklarının gerçek ve adil bir görünümünü vermek amacıyla finansal tablo hazırlayan ve FRSSE' yi uygulayabilecek işletmelerin, aşağıdaki standartlardan hangisini uygulayacakları konusunda seçim yapmaları gerekmektedir.<sup>37</sup>

- FRSSE veya
- AB tarafından benimsenen UFRS ve belirtilen FRS: İndirgenmiş Bilgilendirme Çerçevesi Standardı (FRS 101) (belirli işletmelerin bireysel finansal tablolarında), İngiltere ve İrlanda Cumhuriyeti'nde geçerli Finansal Raporlama Standardı (FRS 102) ve FRS 100

İngiltere'de Muhasebe Standartları Kurulu tarafından oluşturulup yayınlanan standartlar, FRS olarak tanımlanmaktadır. FRS ve küçük ve daha küçük işletmelerin raporlaması açısından güncel gelişmeler değerlendirildiğinde ise; FRC' nin yeni UK GAAP ile ilgili olarak FRS 100 ve FRS 102' yi yayınlamaya, mevcut durağan finansal raporlama standartlarını ve UITF ekstrelerini geri çekmiş olduğu ve FRSSE da daha önce

---

<sup>36</sup> a.g.e., md.9.

<sup>37</sup> a.g.e., md.10.

iptal edilmiş standartlarda ve özetlere atıfta bulunulan yerlerde önemli değişiklikler yaptığı görülmüştür. Buna ilişkin olarak mevcut FRSSE içerisindeki değerlendirme esaslarının, genel olarak mevcut UK GAAP deki esaslar ile aynı olduğu söylenebilir. Ancak, birçok durumda, FRSSE' nin bir kısmını da kapsayan, muhasebe standartlarının açıklama gereklilikleri önemli ölçüde azaltılmıştır. Sonuç olarak FRC, 2016 yılında FRSSE' yi geri çekerek ve küçük işletmelerden FRS 102 standardını uygulamalarını isteme niyetini duyurmuştur.<sup>38</sup>

Bu bağlamda mevcut UK GAAP ve FRS 102 ile karşılaştırıldığında FRSSE' de yer alan önemli sadeleştirmelerden bazıları aşağıdaki gibi sıralanabilir.<sup>39</sup>

- *Finansal Kiralamalar:* Kira dönemi boyunca, eşit paylı faiz tahsisi, sabit dönem faizli hesap yazılmasına göre daha makul bir yaklaşım sağlayabilir
- *Ertelenmiş Vergi:* FRSSE aşağıda sıralanan zorunlulukları göz ardı eder;
  - Varlıklar, piyasa fiyatları üzerinden düzenli kar/zarar beyanına dayalı muhasebe sistemi içerisinde bulunduğu zaman ertelenmiş vergi sağlamak
  - Bağlı ortaklık, iştirak ve müşterek yönetime tabi ortaklıklarının ödenmeyen kazançlarından ertelenmiş vergi sağlamak
- *Hisse Bazlı Ödemeler:* Öz kaynağa dayalı hisse bazlı ödemeler için yapılan hiçbir masraf kayıt gerektirmemektedir. Nakde dayalı hisse bazlı ödemelerde bilanço tarihi itibarıyla yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerçeğe uygun değer yerine gerekli olan tutarın en iyi tahmini kullanılmaktadır.
- *Açıklamalar:* Mevcut UK GAAP ve FRS 102 tarafından istenen bir dizi gerekli açıklama FRSSE altında gerekli değildir

Diğer taraftan Temmuz 2013 tarihinde yayınlanmış olan ve Ocak 2015 tarihi ile başlayan hesap dönemlerinden itibaren geçerli olacak yeni FRSSE' nin kar zarar hesabı ve konsolide finansal tablolar ile getirdiği yenilikler aşağıdaki gibi özetlenebilir;<sup>40</sup>

#### A. Kar Zarar Hesabı

- Sadece bilanço tarihinde gerçekleşen karlar, kar zarar hesabına dâhil olmalıdır

<sup>38</sup> Deloitte UK Accounting Plus. FRSSE., a.g.e.

<sup>39</sup> a.g.e.

<sup>40</sup> FRC Financial Reporting Council. FRSSE..., a.g.e.

- Hesap döneminde veya bir önceki mali yılda ortaya çıkmış, bilanço tarihi ile borca girildiği tarih aralığında açık bulunan tüm borçların hesaba alınması gereklidir
- Kazançlar ve kayıplar, sadece kar ve zarar hesabına özellikle izin verilen veya bu standart ya da şirketler mevzuatı ve eşdeğer mevzuat ile yedeklere doğrudan alınması gereken durumlarda kar zarar hesabının dışında tutulabilir
- Herhangi önceki bir mali yıl ile ilgili miktar kar ve zarar hesabına dâhil edildiği zaman onun katılım etkisi belirtilmelidir
- Şirket, birleşik krallık dışından coğrafi pazarlara temin etti ise mali yıl içinde bu piyasalara atfedilebilir cironun yüzdesinin ayrı olarak açıklanması gerekmektedir
- *İstisnai kalemler:* Aşağıda sıralanan kalemler ve bu kalemlerle ilgili karşılıklar, kâr ve zarar hesabının yüzünde faaliyet karından ( normalde grup şirketlerindeki hisselerden elde edilen gelirlerden önce elde edilen kar) sonra ve faizden önce, ayrı olarak gösterilir;
  - a. Satıştan ya da bir işlemin sonlandırılmasından kaynaklanan kazanç ve kayıplar
  - b. Temel yeniden yapılanma maliyetleri veya raporlayan işletmenin faaliyetlerinin doğasında önemli etkiye sahip ve raporlamanın odağındaki maddi etkilerin yeniden yapılandırılması
  - c. Duran varlıkların elden çıkarılması sırasında oluşan kazanç ve kayıplar
- *Elden çıkarmada kar ve zarar:* Edinmeden kaynaklanan kazanç ve kayıplar, ister maliyet bedeli ister değerlendirme değerinden kabul edilmiş olsun, net satış hasılatı ve defter değeri arasında bir farkın olduğu tarihte kar zarar hesabında muhasebeleştirilir.

#### B. Konsolide Finansal Tablolar

- Bir mali yılsonunda küçük şirketler rejimine tabi ise ana ortaklık ise yıllık bireysel finansal tabloların yanında ek olarak yıllık grup finansal tablolarını da hazırlayabilirler.
- Raporlayan kuruluşun konsolide finansal tablolarını hazırlarken, politikalarını ve uygulamalarını geliştirmenin bir aracı olarak FRSSE tüzüğü'nün 5.paragrafına uyması gerekmektedir.
- Şirket, grup finansal tabloları hazırlanırken FRSSE da belirtilen yasal gerekliliklere ve küçük şirketler ve gruplar (Hesaplar ve Yönetim Raporu) Yönetmeliğine (SI2008/409) uymak zorundadır.

- Grup finansal tabloları hazırlanırken grup hesaplarına ait aşağıda sıralanan detayların finansal tablo notların da gösterilmesi gerekmektedir;
  - Ana ortaklık veya bağlı ortaklık girişimlerinden herhangi birisi tarafından hibe edilmiş avanslar ve krediler
  - Ana ortaklık yönetim adına içine girmiş herhangi bir garanti
  - Ana ortaklık yönetimi adına kendisi veya bağlı ortaklık girişimlerinden herhangi birisi tarafından verilmiş ve ana ortaklık içine girmiş herhangi bir teminat
- Standart da tanımlanan bilanço formatındaki B.III ‘Yatırımlar’ maddesinin yerini aşağıdaki madde alacaktır;
  1. Grup Girişimlerdeki Hisseli İştirakler
  2. İştiraklerdeki Paylar
  3. Diğer Katılım Payları
  4. Grup Girişimlerine Borçlar Ve Katılım Paylarının Tutulduğu Girişimler
  5. Borçlar Dışındaki Diğer Yatırımlar
  6. Diğer Yatırımlar
- Standart da yer alan kar zarar hesabı formatında aşağıdaki madde ve iki alt maddesi yer alacak şekilde değişiklik yapılmıştır;
  - ‘Katılım Paylarından Gelirler’
    - a. ‘İştirak edilen Girişimlerdeki Paylardan Gelirler’
    - b. ‘Diğer Katılım Paylarından Gelirler’
- Grup hesapları hazırlanmaları durumunda, bilançoda Şirketler Kanununun (2006) küçük işletmeler ile ilgili 15.bölümündeki özel hükümlerine göre hazırlanmış olmalı ve yetkili imzanın üstünde önemli bir konumda yer almalıdır.

Muhasebe ve finansal raporlamadaki dinamik gelişmeler nedeniyle FRSSE de güncellenmekte ve gerekli değişiklikler yapılmaktadır. FRSSE’ deki güncel gelişmeler aşağıdaki gibi özetlenebilir:

- FRSSE de mikro işletmelerinde sağlanan muafiyetlerden yararlanmasının sağlanması amacıyla, küçük işletmeler (mikro varlık hesapları) düzenlemelerinde 2013 yılında değişiklik yapılmıştır. Bu değişiklikler ve 30 Eylül 2013 sonrası ve 1 Aralık 2013 ile biten hesap dönemlerinden itibaren etkin olmuştur. 31 Temmuz 2013 de FRC

tarafından küçük işletmeler için finansal raporlama standartlarının güncelleştirilmiş bir sürümü yayınladı.<sup>41</sup>

- Nisan 2014 de, FRSSE (Nisan 2008) ve FRSSE (Ocak 2015) de mikro işletmelerin yasal mevzuat çerçevesinde gayrimenkul yatırımlarının tarihi maliyet ile muhasebeleştirilmelerine olanak sağlayan değişiklikler yapıldı (FRC: FRSSE 2015). 29 Nisan 2014 de FRC, FRSSE’ de mikro işletmelere yeni basitleştirilmiş finansal tabloları hazırlayabilmeleri avantajını sağlayan yeni düzenlemeler için yapılan değişiklikleri kabul etti.<sup>42</sup>
- Eylül 2014 de FRC ‘Küçük İşletmeler İçin Muhasebe Standartları-AB Muhasebe Yönergesi Uygulaması’ hakkında, AB muhasebe Yönergelerinin uygulamaya konması için İngiliz muhasebe standartlarının değiştirilmesi amacıyla bir müzakere belgesi yayınlamıştır. Bu müzakere kapsamında FRC, mevcut FRSSE’ nin geri çekilmesini önerdi.<sup>43</sup>
- Temmuz 2015 yılında FRC küçük işletmelerin yeni ihtiyaçları için FRS 102’ yi değiştiren yeni bir standart olan ve mikro işletmeler tarafından uygulanacak FRS 105 Finansal Raporlama Standardını yayınladı. Bu standart FRSSE’ nin geri çekileceği 1 Ocak 2016 tarihinden itibaren geçerli olacaktır.<sup>44</sup>
- FRSSE 2015 (Ocak 2015 den itibaren geçerli olacaktır) ve güncelleştirmeleri uygulamaya konuldu. Bu standart FRSSE (2008) yerini almıştır. 1 Ocak 2015 ve daha sonra başlayan hesap dönemlerine ilişkin finansal tablolar için standart olarak kabul edilmiş ve erken uygulamaya izin verilmiştir.<sup>45</sup>
- Ocak 2016 ve bu tarihten sonra başlayan hesap dönemleri için FRSSE geri çekilecektir. Halen FRSSE yi uygulamakta olan küçük işletmelerin FRS 102’ yi, mikro işletmelerin ise FRS 105’i uygulamaya geçmeleri gerekecektir.

---

<sup>41</sup> Deloitte UK Accounting Plus. FRSSE., **a.g.e.**

<sup>42</sup> News: FRC publishes amendments to the FRSSE. Deloitte UK Accounting Plus. Mart 2015. <<http://www.iasplus.com/en-gb/news/2014/04/frc-frsse-amendments-micro-entities>>.

<sup>43</sup> Deloitte UK Accounting Plus. FRSSE., **a.g.e.**, par.3.

<sup>44</sup> a.g.e., par.4.

<sup>45</sup> FRC Financial Reporting Council. FRRSSE..., **a.g.e.**

## 2.1.4. Finansal Tabloların Sunuluşu İle İlgili Uluslararası Muhasebe Standartları

Bu bölümde araştırmanın konusu olan UMS 1 ve UMS 7 Standartları hakkında bilgi verilmiştir.

Standartlarda özel tablo formatları önerilmemekle birlikte, tablolar hazırlanırken uyulması gereken asgari gereklilikler belirtilmiştir. Örneğin ‘TMS 1 - Finansal Tabloların Sunuluşu’ standardında bilanço hazırlanırken dönen - duran ve kısa vadeli - uzun vadeli ayırımına dikkat çekilmiş, bu ayırım uyulamadığı durumlar söz konusu ise bütün varlık borç kalemlerini likidite esasına göre sıralanması gerektiği ifade edilmiştir (Özkan ve Acar, 2010: 69).

### 2.1.4.1. UMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardının Özeti

Bu standart işletmenin genel amaçlar için hazırlanan finansal tablolarının geçmiş dönemler ve başka işletmelerin finansal tabloları ile karşılaştırılabilirliğinin sağlanması için sunum esaslarını açıklamaktadır. Finansal tabloların sunumu için tüm gereksinimleri, yapıları için kuralları ve içerikleri için minimum gereksinimleri ortaya koyar.<sup>46</sup>

Finansal tablolarını UFRS’ na uygun hazırlamış olan bir işletme, bu uygunluğu net ve eksiksiz olarak dipnotlarda açıklayacaktır. Finansal raporlar hazırlanırken UFRS’ nin açıklama yükümlülüklerine ek olarak ihtiyaç duyulan durumlarda ilave açıklamalar kullanılmasının gerçeğe uygun sunuşu destekleyerek nitelikli finansal tablolar oluşturacağı varsayılmaktadır.<sup>47</sup>

Standarda göre işletme yönetimi finansal tablolarını hazırlarken işletmenin faaliyetlerinin sürekliliğinin sürdürülebilmesi yeteneğini değerlendirmek durumundadır. Finansal tablolar faaliyetlerin sonlandırılması, tasfiye niyeti ve zorunluluğu gibi aksi bir durum bulunmadıkça süreklilik ilkesine göre hazırlanır. Faaliyetlerinin sürekliliğine ilişkin farkında olunan belirsizlik ve şüpheli durumlar var ise bunların tümü açıklanır.<sup>48</sup>

---

<sup>46</sup> European Commission The EU Single Market. International accounting standard 1..., **a.g.e.**, par.1.

<sup>47</sup> **a.g.e.**, par.10.

<sup>48</sup> **a.g.e.**, par.25.

İşletme, benzer kalemlerden oluşan her bir önemli sınıfı, finansal tablolarda ayrı bir biçimde gösterir... Nitelikleri ve işlevleri itibariyle farklı olan kalemleri de, önemsiz olmadıkları takdirde, ayrı olarak sunar... İşletme, bir UFRS zorunlu kılmadıkça veya izin vermedikçe varlıkları ve borçları ya da gelirleri ve giderleri netleştiremez.

## **A. Finansal Tabloların Genel Özelliklerinin Değerlendirilmesi**

### ***Raporlama Sıklığı***

Standarda göre bir işletme raporlama dönemini değiştirdiğinde veya raporlamasını bir yıldan uzun veya bir yıldan kısa dönemler için yaptığında, kapsanan hesap döneminin açıklanmasına ek olarak aşağıdaki bilgileri de açıklamak durumundadır.<sup>49</sup>

- Hesap döneminin bir yıldan uzun veya bir yıldan kısa olmasının nedenleri
- Finansal tablolarda yer alan tutarların tamamıyla kıyaslanabilir olmadığı

### ***Karşılaştırmalı Bilgi***

#### *a. Asgari karşılaştırmalı bilgi*

UMS 1' de "İşletme cari dönem finansal tablolarında raporlanan tüm tutarlara ilişkin bir önceki döneme ait karşılaştırmalı bilgileri sunar" (par.38).<sup>50</sup> "İşletme asgari olarak iki finansal durum tablosu, iki kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, iki ayrı kar veya zarar tablosu (sunulması durumunda), iki nakit akış tablosu ve iki öz kaynaklar değişim tablosu ve bunlara ilişkin dipnotları sunar" (par.38A)<sup>51</sup> ifadeleri yer almaktadır.

#### *b. İlave karşılaştırmalı bilgi*

UMS 1' de bu konu "UFRS' de belirtilen asgari karşılaştırmalı finansal tablolara ek olarak karşılaştırmalı bilgi sunabilir. Karşılaştırmalı bilgilerin tam bir finansal tablolar setini kapsamaması gerekmez. Bu durumda, işletme ilave tablolara ilişkin dipnot bilgisini sunar" (par.38C)<sup>52</sup> olarak açıklanmaktadır.

#### *c. Muhasebe politikasında değişiklik, geriye dönük düzeltme veya yeniden sınıflandırma*

<sup>49</sup> a.g.e., par.36.

<sup>50</sup> a.g.e., par.38.

<sup>51</sup> a.g.e., par.38A.

<sup>52</sup> a.g.e., par.38C.

Standarta göre işletmenin aşağıdaki durumlarda, ...asgari karşılaştırmalı finansal tablolara ilave olarak bir önceki dönemin başlangıcına ait üçüncü bir finansal durum tablosu sunacağı belirtilmektedir: (par.40A)<sup>53</sup>

- Bir muhasebe politikasını geriye dönük olarak uyguladığında, finansal tablo kalemlerini geriye dönük olarak düzelttiğinde veya finansal tablo kalemlerini yeniden sınıflandırdığında ve (b) Geriye dönük uygulamanın, geriye dönük düzeltmenin veya yeniden sınıflandırmanın, önceki dönemin başındaki finansal durum tablosunda yer alan bilgiler üzerinde önemli bir etkisi bulunduğu.
- 40A Paragrafında belirtilen durumlarda, işletme aşağıdaki üç finansal durum tablosunu sunar (par.40B).<sup>54</sup>
  - Cari dönemin sonu finansal durum tablosu,
  - Bir önceki dönemin sonu finansal durum tablosu
  - Bir önceki dönemin başın finansal durum tablosu

### ***Sunuşun Tutarlılığı***

Standart da aşağıda sıralanan durumlar gerçekleşmediği sürece, finansal tablo kalemlerinin sunumu ve gruplandırmasının tüm dönemlerde aynı şekilde yapılması gerektiği belirtilmektedir:<sup>55</sup>

- a. İşletme faaliyetlerinin özelliklerinde ortaya çıkan değişimler ya da Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardı' na (UMS 8)'e ilişkin olarak seçilen muhasebe politikalarına göre başka bir sunum ve gruplandırmanın daha verimli olacağı tespit edildi ise veya
- b. Bir UFRS' nin sunuma ilişkin bir değişiklik getirmesi durumunda

## **B. Finansal Tabloların Yapı ve İçerik Açısından Değerlendirilmesi**

### **Finansal Tabloların Tanımlanması**

İşletme, her finansal tablosunu ve dipnotlarını açıkça tanımlamalıdır. Ayrıca işletme, aşağıdaki bilgileri de açık bir biçimde göstermeli ve bilgilerin doğru dürüst anlaşılması için gerektiğinde bunları tekrarlamalıdır:<sup>56</sup>

---

<sup>53</sup> a.g.e., par.40A.

<sup>54</sup> a.g.e., par.40B.

<sup>55</sup> a.g.e., par.45.

<sup>56</sup> a.g.e., par.51.



- Raporlayan işletmenin adı veya diğer kimlik bilgileri ve bu bilgide önceki raporlama döneminden bu yana olan değişiklikler,
- Finansal tabloların tek bir şirketi mi yoksa şirketler grubunu mu içerdiği,
- Hesap (raporlama) dönemi sonu (bilanço tarihi) veya finansal tabloların ve notların içerdiği dönem,
- Kur Değişiminin Etkileri Standardı (UMS 21)'de yer alan finansal tabloların sunulduğu para birimi
- Finansal tablolarda yapılan tutar yuvarlama seviyesi

Yine yukarıdaki paragrafın tamamlayıcısı olarak standardın 52. paragrafında<sup>57</sup> yukarıdaki açıklamalara ek olarak finansal tablo sayfalarının, başlıklarının ve finansal tablolar ile dipnotların isimlerinin açık ve anlaşılır şekilde gösterilmesine vurgu yapılmaktadır.

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

#### *a. Finansal Durum Tablosunda (Bilançoda) Bulunması Gereken Bilgiler:*

UMS 1' in 54. paragrafı<sup>58</sup> finansal durum tablosunda (bilanço) yer alması gereken asgari hesap gruplarını sıralamaktadır. Bu asgari kalemlerin dışında, 55. paragrafta<sup>59</sup> bahsedildiği gibi, finansal durum tablosunu daha anlaşılabilir kılabilecek ek kalemler ve ara toplamların sunulabilecektir.

Standart da ertelenmiş vergi varlığının sunumu ile ilgili özellikli bir madde de yer almaktadır. Bu maddede finansal durum tablosunda varlıklar dönen duran ve borçlar kısa uzun vade ayırımına göre gruplandırılıyor ise, ertelenmiş vergi varlıkları/borçlarının da dönen varlıklar/kısa vadeli borçlar içerisinde sınıflandırılmayacağı belirtilmektedir.

Standart da dönen varlıkların tanımı yapılmış ve varlıkların dönen varlık sayılabilme kriterleri şu şekilde sıralanmıştır:<sup>60</sup>

- İşletmenin normal faaliyet döngüsü içinde paraya çevrilmesi
- Ticari amaçla elde bulundurulması

---

<sup>57</sup> a.g.e., par.52.

<sup>58</sup> a.g.e., par.54.

<sup>59</sup> a.g.e., par.55.

<sup>60</sup> a.g.e., par.66.

- Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra on iki ay içinde paraya çevrilmesi veya

- Nakit veya nakit benzeriyse

İlave kalemler ile ilgili detaylara yer verilmiştir. Bunlar standart da şu şekilde açıklanmaktadır:<sup>61</sup>

- Standartın 57b paragrafında işletmenin finansal durumunun daha iyi anlaşılması için gerektiği takdirde kullanılan açıklamalar ve kalemlerin sıralamasının değiştirilebileceği veya benzer özelliklere sahip kalemlerin bir araya getirilebileceği belirtilmektedir (par.57b).

- İşletme, ek kalemler sunacaksa buna aşağıdaki kıstasları değerlendirerek karar verir:<sup>62</sup>

- Varlığın özellikleri ve likidite durumu;
- Varlığın işletme içindeki fonksiyonu
- Borçlarının özellikleri, tutarları ve zamanı

Standart da “Farklı varlık grupları için farklı ölçüm esaslarının kullanılması, bunların nitelik veya fonksiyonlarının farklı olması ve bu nedenle farklı kalemler olarak sunulması”<sup>63</sup> önerilmektedir.

#### *b. Kısa Vade Uzun Vade Ayırımı*

Standart da yapılan varlık ve borç kalemlerini çeşitli esaslara göre ayırma tabi tutan tanımlara yer verilmiştir.

Standart da finansal durum tablosunda dönen ve duran varlıklar ile kısa ve uzun vadeli borçların ayrı olarak gruplandırılması durumunda varlık ve borçların likidite esasına göre sıralanmış olacağı ifade edilmektedir.<sup>64</sup>

Yine yıllık hesap dönemi kabul edilen “on iki ay” sınırlamasının varlık ve borçların sınıflandırılması ile olan ilgisi ise aşağıdaki paragraflarda verilmektedir:<sup>65</sup>

Standart da kullanılan sunum yönteminden bağımsız olarak; raporlama döneminden (bilanço itibaren on iki ay içinde ve on iki ayı aşan sürede ödenmesi ve tahsili beklenen tutarları beraber içeren tüm varlık ve borç kalemleri için beklenen tahsilat ve ödeme tutarlarının açıklanacağı ifade edilmektedir (par.61. Ayrıca, gerek duyulduğu takdirde bazı

---

<sup>61</sup> a.g.e., par.57b.

<sup>62</sup> a.g.e., par.58.

<sup>63</sup> a.g.e., par.59.

<sup>64</sup> a.g.e., par.60.

<sup>65</sup> a.g.e., par.61-64.

varlık ve borçların hem kısa ve uzun vadeli hem de likidite esasına göre sınıflanabileceği diğer bir ifade ile karma sunumun olanaklı olduğu belirtilmektedir (par.64).

Standardın 65. paragrafında stoklar ve karşılıklar gibi parasal olmayan varlıkların/ borçların vade tarihlerine ilişkin ve finansal varlıkların/borçların tahsilatı ve ödenmesi beklenen tarihleri ile ilgili bilgiler verilmesi tavsiye edilmektedir. Sözelimi; rapor döneminden sonra on iki ayı geçen sürede paraya çevrilmesi beklenen stok tutarların açıklanması gerektiği belirtilmektedir.<sup>66</sup>

#### *c. Dönen Varlıklar*

Standardın 68. paragrafında dönen varlıkların, faaliyet dönemi içinde stoklar ticari alacaklar gibi tüketilmiş, satılmış ve paraya çevrilmiş varlıklardan oluştuğu ifade edilmektedir. Bunlardan başka dönen varlıkların, uzun vadeli finansal varlıkların kısa vadeli bölümlerini, belirli finansal varlıklar gibi Finansal Araçlar Standardı (UFRS 9)' da belirtilenlere uygun alım satım amacıyla elde tutulan varlıkları kapsadığı belirtilmektedir.<sup>67</sup>

#### *d. Kısa Vadeli Borçlar*

Standardın 70.paragrafında işletmenin normal faaliyet dönemi içinde yer alan belirli kısa vadeli borçlar, ticari borçlar, personel giderleri ve tahakkuk edilen diğer faaliyet giderleri gibi işletme sermayesinin bir bölümü olan kalemlerin on iki aydan daha uzun bir sürede ödenecek olsalar dahi kısa vadeli borçlarda gruplandırılacakları belirtilmektedir. Diğer kısa vadeli borçların ise faaliyet dönemi içinde bulunmayan fakat vadeleri rapor döneminden itibaren on iki ay içerisinde sona erecek olan ticari amaçlı elde tutulan borçlar olduğu belirtilmektedir. Bunlara; kredili mevduat hesapları, UFRS 9' da belirtilenlere uygun alım satım amacıyla elde tutulan belirli finansal borçlar, temettü ödemeleri, uzun vadeli finansal borçların kısa vadeli kısımları, gelir vergileri ve diğer ticari olmayan ödemeler örnek olarak verilmektedir.<sup>68</sup>

Standardın 76. paragrafında<sup>69</sup> kısa vadeli borçlar açısından, rapor dönemi sonu ile finansal tabloların yayınlanması için onay verildiği zaman arasında kalan sürede gerçekleşen olayların Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar (UMS

---

<sup>66</sup> a.g.e., par.65.

<sup>67</sup> a.g.e., par.68.

<sup>68</sup> a.g.e., par.70.

<sup>69</sup> a.g.e., par.76.

10) standardı kapsamında düzeltme gerektirmeyecek olaylar olarak değerlendirileceği ve notlarda açıklanacağı belirtilmektedir.

*e. Finansal durum tablosunda/Bilançoda veya Dipnotlarda Sunulacak Bilgiler*

Standardın 77. paragrafında ise finansal tablolardaki kalemlerin alt gruplandırılmalarının en uygun şekilde finansal durum tablosu veya dipnotlarda sunulacağı belirtilmektedir<sup>70</sup>

### **Kâr Zarar Tablosu ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu**

*a. Kâr Zarar Bölümünde veya Kâr Zarar Tablosunda Yer Alacak Bilgiler*

Kar zarar bölümünde sunulması gereken bilgileri standart aşağıdaki gibi açıklamaktadır (EU Single Market, IAS 1, 2011):<sup>71</sup>

- Kâr zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda, kâr veya zarar ile diğer kapsamlı gelir bölümlerine ilaveten sunulacak unsurlar aşağıdaki gibidir: (par.81A)
  - Kâr ya da zarar,
  - Diğer kapsamlı gelir
  - Döneme ait kâr / zarar ve diğer kapsamlı gelirin toplamı olan kapsamlı gelir.
  - İşletmenin ayrı bir kâr veya zarar tablosu sunması durumunda, kapsamlı gelirin sunulduğu tabloda kâr veya zarar bölümü gösterilmez.
- Döneme ilişkin kâr / zararın ve diğer kapsamlı gelirin dağılımını gösterir unsurlar aşağıda sıralanmıştır (par.81B):
  - Döneme ait kâr/zararın;
    - Kontrol gücü olmayan paylar
    - Ana ortaklık sahibine ait kısmı
  - Döneme ait kapsamlı gelirin;
    - Kontrol gücü olmayan paylara ve
    - Ana ortaklık sahiplerine isabet eden kısmı.

Standardın<sup>72</sup> 82. paragrafına göre kâr veya zarar bölümü veya kâr/zarar tablosu, döneme ilişkin ilave tutarları gösteren kalemleri de içerir. Standardın<sup>73</sup> 85 ve 86.

<sup>70</sup> a.g.e., par.77.

<sup>71</sup> a.g.e., par.81A.-81.B.

<sup>72</sup> a.g.e., par.82.

<sup>73</sup> a.g.e., par.85-86.

paragraflarında, bu tablolarda ek kalem, başlık ve ara toplamların sunulabileceği belirtilmektedir.

*b. Dönem diğer kapsamlı geliri (Öz kaynaklarda gösterilen kar/zararlar)*

UMS 1 de “İşletme yeniden sınıflandırma düzetmeleri de dâhil olmak üzere diğer kapsamlı gelirin her bir kalemiyle ilgili gelir vergisi tutarını kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda ya da dipnotlarda açıklar”<sup>74</sup> ifadesi yer almaktadır.

İşletmenin, standardın aşağıdaki paragrafında belirtildiği gibi diğer kapsamlı gelir kalemlerini aşağıdaki gibi sunabileceği belirtilmektedir;<sup>75</sup>

- İlgili vergisel etkilerden arındırılmış net tutarı ya da
- Kalemlere ilişkin gelir vergilerinin toplam tutarını ayrı olarak tek bir kalemden göstermek suretiyle, ilgili vergisel etkiler dikkate alınmadan önceki tutarı ile

*c. Kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda (veya tablolarında) ya da dipnotlarda sunulacak bilgiler*

UMS 1 standardının 97.ve 99. paragraflarında önem arz eden gelir ve gider kalemlerinin nitelik ve tutar olarak ayrıca açıklanacağı belirtilmektedir. Ayrıca tutarlı ve güvenli bilgi sağlayan yöntem ile giderlerin nitelik veya fonksiyonlarına dayanan sınıflandırmasının yapılarak kar zararda muhasebeleştirilmiş giderlere ilişkin analizin gösterileceği belirtilmektedir<sup>76</sup>.

Standardın ilgili paragraflarında “gider kalemlerinin, giderlerin çeşitliliği (niteliği) ve giderlerin fonksiyonu (satışların maliyeti) yöntemlerinden birisinin seçilerek analiz edileceği”<sup>77</sup> belirtilmektedir.

## **Özkaynak Değişim Tablosu**

*a. Özkaynak değişim tablosunda yer alacak bilgiler*

Standardın 106. paragrafında özkaynak değişim tablosunda yer alacak bilgiler aşağıdaki gibi sıralanmaktadır<sup>78</sup>:

---

<sup>74</sup> a.g.e., par.90.

<sup>75</sup> a.g.e., par.91b.

<sup>76</sup> a.g.e., par.97-99.

<sup>77</sup> a.g.e., par.102-103.

<sup>78</sup> a.g.e., par.106.

- Dönem toplam kapsamlı gelirinin ana ortaklık sahipleri ve kontrol gücü olmayan paylar ile ilgili ayrı olarak ayrı gösterilmiş tutarları
- Tüm özkaynak kalemlerine ait geçmiş ile ilgili UMS 8'e göre yapılan muhasebeleştirme uygulama ve düzeltmelerinin sonuçları
- Aşağıda sıralanan özkaynak kalemlerinin ayrı olarak gösterilmiş dönem başı ve sonu defter değerleri mutabakatları:
  - Kâr / zarar;
  - Diğer kapsamlı gelir
  - Ortakların yaptıkları katkılar, ortaklara yapılan dağıtımlar, ortak olunması nedeniyle ortaya çıkan işlemler ve bağlı ortaklık payındaki değişikliklerin ayrı olarak gösterilmesi gerekmektedir

*b. Özkaynak değişim tablosu ya da dipnotlarda yer alacak bilgiler*

Standart da özkaynak değişim tablosunda veya dipnotlarda sunulacak bilgiler aşağıdaki gibi açıklanmıştır:<sup>79</sup>

Özkaynağın tüm kalemleri için yapılacak diğer kapsamlı gelir tutarının analizi tabloda veya dipnotlarda gösterilecektir. Özkaynağın bölümleri, ödenmiş sermaye, birikmiş diğer kapsamlı gelir bakiyesi ve dağıtılmamış karlardan oluşmaktadır.

UMS 1 standardına ilişkin güncel gelişmeler değerlendirildiğinde; IASB tarafından 2009 yılı ve sonrasında yayınlanmış değişiklikler tablo 8' de gösterilmektedir.

---

<sup>79</sup> a.g.e., par.107-108.

**Tablo 8. UMS 1 İle İlgili Güncel Gelişmeler (2009 – 2015)**

Tarih	Gelişmeler	Açıklamalar
16 Nisan 2009	"UFRS 2009 yıllık güncellemeleri" (yükümlülüklerin güncel olarak sınıflandırılması) tarafından değiştirilmiştir	1 Ocak 2010 ve daha sonraki tarihlerden itibaren başlayan yıllık raporlama dönemleri için geçerlidir
6 Mayıs 2010	"UFRS 2010 güncellemeleri" (Öz kaynak değişim tablosunun netleştirilmesi) tarafından değiştirilmiştir	1 Ocak 2011 ve daha sonraki tarihlerden itibaren başlayan yıllık raporlama dönemleri için geçerlidir
27 Mayıs 2010	Yayınlanan Açık Taslak 5/ED/2010 "Diğer Kapsamlı Gelir Unsurlarının Sunumu"	Yorum son başvuru tarihi 30 Eylül 2010
16 Haziran 2011	"Diğer Kapsamlı Gelir Unsurlarının Sunumu" tarafından değiştirilmiştir	1 Temmuz 2012 ve daha sonraki tarihlerden itibaren başlayan yıllık raporlama dönemleri için geçerlidir
17 Mayıs 2012	"2009-2011 Döngüsü Yıllık İlerlemesi" (Karşılaştırmalı Bilgi) tarafından değiştirilmiştir	1 Ocak 2013 ve daha sonraki tarihlerden itibaren başlayan yıllık raporlama dönemleri için geçerlidir
18 Aralık 2014	"Açıklama Öncelikleri" (IAS 1 değişiklikler) tarafından değiştirilmiştir	1 Ocak 2016 ve daha sonraki tarihlerden itibaren başlayan yıllık raporlama dönemleri için geçerlidir

**Kaynak:** Deloitte IAS Plus. *International accounting standards IAS 1 — presentation of financial statements.* (b.t.). 5 Mayıs 2015, <http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias1>

#### 2.1.4.2. UMS 7 Nakit Akış Tabloları Standardının Özeti

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 sağlaması hususunu düzenlemektir.<sup>80</sup>

#### Nakit Akış Tablosu Sunumu

UMS 7 standardında “Nakit akış tablosunda, döneme ilişkin nakit akışları işletme, yatırım ve finansman faaliyetlerine dayalı bir biçimde sınıflandırılarak raporlanır”<sup>81</sup> ifadeleri yer almaktadır.

#### a. Yatırım Faaliyetleri ve Finansman Faaliyetleri

<sup>80</sup> International accounting standard 7 statement of cash flows. European Commission The EU Single Market. Ocak 2015. <[http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/consolidated/ias7\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias7_en.pdf)>.

<sup>81</sup> a.g.e., par.10.

Standardın 16-17. paragraflarında<sup>82</sup> sadece finansal durum tablosu / bilanço da varlık olarak muhasebeleştirilen harcamaların, yatırım faaliyetlerinde gruplandırılmasının doğru olacağı belirtilmektedir. Ayrıca “Finansman faaliyetlerine ilişkin nakit akışları, işletmeye sermaye sağlayanların işletmenin gelecekteki nakit akışlarından talep edecekleri kısmın belirlenmesini sağlamak üzere ayrı olarak açıklanacağı” vurgulanmaktadır.

*b. İşletme faaliyetlerinden sağlanan nakit akışlarının raporlanması*

Standart da nakit akışlarının raporlanacağı yöntemler aşağıdaki gibi tanımlanmıştır:<sup>83</sup>

- Ana grupların brüt nakit girişlerini ve nakit çıkışlarını gösterecek şekilde düzenlendiği brüt-dolaysız yönteme göre ya da
- Net kar zararın düzeltildiği net (dolaylı) yönteme göre
- Net-dolaylı yöntemde, işletme faaliyetlerinden nakit akışları belirlenirken net dönem kâr zararı aşağıda sıralanan işlemlerin sonuçlarına göre düzeltilmektedir:
  - Dönem stoklarında, ana faaliyet alanına ilişkin alacak ve borçlarda oluşan değişimler
  - Nakit dışı kalemler: Gerçekleşmemiş kambiyo kâr zararları, ertelenmiş vergiler, amortismanlar, karşılıklar ve iştiraklere ait dağıtılmamış kârlar
  - Yatırım veya finansman faaliyetlerinden sağlanan nakit akışları ile ilgili tüm öteki kalemler.<sup>84</sup>

*c. Yatırım ve finansman faaliyetlerinden sağlanan nakit akışlarının rapor edilmesi*

UMS 7 standardının 21. paragrafında, netleştirilerek rapor edilenler hariç yatırım ve finansman faaliyetleri nedeniyle oluşan brüt nakit giriş ve çıkışlarının ana grup halinde sınıflanarak gösterilmesi gerektiği belirtilmektedir<sup>85</sup>.

*d. Nakit akışlarının netleştirilmesi*

Standart da nakit akışlarının netleştirilmesi esaslı belirlenmiş ve netleştirilebilecek kalemlere örnekler sıralanmıştır.

---

<sup>82</sup> a.g.e., par.16-17

<sup>83</sup> a.g.e., par.18.

<sup>84</sup> a.g.e., par.2.

<sup>85</sup> a.g.e., par.21.



Netleştirme prensibine göre sunulacak yatırım ve finansman faaliyetlerinden elde edilen nakit akışları aşağıdaki gibi sıralanabilir:<sup>86</sup>

- Müşteri adına yapılan nakit tahsilatlar ve ödemeler
- Kısa vadeli, yüksek devir hızı olan, yüksek tutarlı kalemler ile ilgili nakit giriş ve çıkışları

*e. Yabancı paralı işlemler ile ilgili nakit akışları*

Yabancı paralı işlemler nedeniyle oluşan kur farkları için UMS 7 standardının 28. paragrafında da yabancı para olarak bulundurulmuş nakit ve nakit benzerleri üzerinden oluşan kur farklarının etkisinin nakit akış tablosunda yer alacağı ve bu tutarların işletme, yatırım ve finansman faaliyetleri ile ilgili nakit akışlarından ayrı olarak sunulacağı belirtilmektedir.<sup>87</sup>

*f. Faiz ve Temettüleri*

UMS 7' de faiz ve temettülerin nakit akış tablosunda nasıl sunulacağı 31-34. paragraflarda aşağıdaki gibi ifade edilmektedir;

- Nakit akış tablosunda, faizler ve temettüler ile ilgili nakit giriş ve çıkışları ayrı olarak açıklanır
- Aktifleştirilen faiz giderleri nakit akış tablosunda açıklanır
- Net kar zararın belirlenmesinde göz önüne alınan faiz gelir/giderleri ve temettü gelirleri esas faaliyetlerinden; finansman kaynaklarının elde etme maliyetini oluşturmaları durumunda finansman faaliyetlerinden veya yapılan yatırımın getirisi olmaları durumunda yatırım faaliyetlerinden nakit akışlarında gruplandırılırlar.
- Temettü ödemeleri ise sağlanan finansman kaynaklarının maliyetlerini oluşturmaları durumunda finansman faaliyetlerinden nakit akışlarında gruplandırılırlar.

*g. Vergiler*

Standart da vergi nakit akışları ile ilgili olarak aşağıdaki bilgilere yer verilmektedir:<sup>88</sup>

---

<sup>86</sup> a.g.e., par.22.

<sup>87</sup> a.g.e., par.28.

<sup>88</sup> a.g.e., par.35-36.

- Vergilerle ilgili nakit akışları ayrı olarak ve işletme faaliyetlerinden nakit akışlarında sınıflandırılarak açıklanır.
- Vergi akışları yatırım veya finansman faaliyetleri ile ilgili işlemlerden kaynaklanıyor ise yatırım veya finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları içerisinde sınıflandırılır.
- Birden fazla faaliyet nedeniyle oluşmuş ve farklı faaliyet gruplarında gösterilmiş vergi akışlarının olması durumunda ödenen toplam vergi miktarı dipnotlarda açıklanır.

#### *h. Bağı Ortaklık, İştirak Ve İş Ortaklıklarında Bulunan Yatırımlar*

UMS 7'nin ilgili paragrafında iştirak ya da iş ortaklıkları özkaynak yöntemi ile muhasebeleştirildiklerinde, ana ortaklığa ait nakit akış tablosunda yatırımdan elde edilen nakit akışları ve iştirak/iş ortaklığı ile ana ortaklık arasında oluşan nakit akışlarının bulunacağı ifade edilmektedir<sup>89</sup>.

#### *i. Nakit ve nakit benzerlerinin unsurları*

Standardın 46.paragrafında işletmelerin nakit yönetimi uygulamalarını, nakit ve nakit benzerlerinin kompozisyonunu ve bunlara ilişkin politikalarını UMS 1 standardına uygun olarak dipnotlarda açıklayacakları ifade edilmektedir<sup>90</sup>.

## **Dipnotlar**

### *a. Yapı*

UMS 1 standardının 113. paragrafında dipnotların fonksiyonuna ilişkin olarak finansal tablo dipnotlarının olanaklı olan en sistematik biçimde sunulması gerektiği, finansal durum tablosu/bilanço, bireysel / kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu ile nakit akış tablosunda yer alan her unsur ile dipnotlarda verilmiş alakalı bilgilere gönderme yapılacağı ifade edilmektedir<sup>91</sup>.

---

<sup>89</sup> a.g.e., par.38.

<sup>90</sup> a.g.e., par.46.

<sup>91</sup> European Commission The EU Single Market. International accounting standard 1..., a.g.e., par.113.

Standart finansal tabloların anlaşılabilirliğini kolaylaştırmak için bir sıralama düzeni açıklamaktadır. Standardın 114. paragrafında “İşletme dipnotları normal olarak aşağıdaki sırada sunar” ifadesi ile aşağıdaki sıralama bulunmaktadır.<sup>92</sup>

- UFRS’ler ile uyum durumu<sup>93</sup>
- Uygulanan önemli muhasebe politikalarının özeti<sup>94</sup>
- Sunulmuş olan finansal tabloların ve tablolarda yer alan her unsurun dizilişi ile eşdeğer tasnif sisteminde, finansal tablolarda sunulmuş olan her çeşit unsuru destekleyen bilgi
- Aşağıda sıralanan açıklayıcı bilgiler:
  - Halen muhasebeleştirilmeyen sözleşmeye bağlı borçlar ve şartlı borçlar<sup>95</sup>
  - Finansal risk yönetimi amaç ve politikaları gibi finansal olmayan açıklamalar<sup>96</sup>

#### **Muhasebe Politikalarının Açıklanması**

UMS 1 standardının 117. ve 118. paragraflarında açıklanması gerekli olan muhasebe politikalarına aşağıdaki paragraflar ile açıklık kazandırılmıştır.<sup>97</sup>

- Önemli muhasebe politikalarına ilişkin özet bilgi olarak aşağıdaki konular açıklanacaktır:<sup>98</sup>
  - Kullanılan ölçüm esasları
  - Finansal tabloların iyi anlaşılabilir duruma getirilmesi için kullanılan diğer muhasebe politikaları
  - Birden fazla ölçüm esasının kullanılması ve yeniden değerlendirilmesi durumlarında, farklı ölçüm esaslarının kullanıldığı varlık ve borç sınıflarının açıklanması.

UMS 7 standardına ilişkin gelişmeler tarihsel bir sıralama ile tablo 9’ da gösterilmektedir.

---

<sup>92</sup> a.g.e., par.114.

<sup>93</sup> a.g.e., par.16.

<sup>94</sup> a.g.e., par.117.

<sup>95</sup> Ayrıntılı bilgi için Bkz. UMS 37: Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı

<sup>96</sup> Ayrıntılı bilgi için Bkz. UFRS 7: Finansal Araçlar: Açıklamalar Standardı

<sup>97</sup> European Commission The EU Single Market. International accounting standard 1..., a.g.e.

<sup>98</sup> a.g.e., par.117.

**Tablo 9. UMS 7 Standardındaki Gelişmeler**

Tarih	Gelişmeler
Haziran 1976	E7 Kaynak ve Fon Uygulaması Taslağı Açıklaması
Ekim 1977	IAS 7 Finansal Durumdaki Değişiklikler Tablosu
Temmuz 1991	E36 Nakit Akış Tabloları Taslağı Açıklaması
Aralık 1992	IAS 7 (1992) Nakit Akış Tabloları
1 Ocak 1994	IAS 7 (1992) Geçerlilik Tarihi
6 Eylül 2007	IAS 1 De Yapılan Ve Nakit Akışları Tablosunun, Nakit Akış Tablosu Olarak Yeniden Adlandırılması İle Sonuçlanan Değişiklikler
16 Nisan 2009	IAS 7 Aktifleştirilmeyen Giderler İle İlgili Olarak <b>UFRS 2009 Yıllık Gelişmeleri</b> Tarafından Değiştirilmiştir.
1 Temmuz 2009	IAS 27 (2008) De İştiraklerdeki Mülkiyet Haklarındaki Değişiklikler İle İlgili Düzeltmelerin Geçerlilik Tarihi
1 Ocak 2010	IAS 7 Nisan 2009 Revizyonları Geçerlilik Tarihi

**Kaynak:** Deloitte IAS Plus. *International accounting standards IAS 1 — presentation of financial statements.*(b.t.). 5 Mayıs 2015, <http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias1>

## 2.2. Avrupa Birliği Muhasebe Düzenlemeleri Ve Finansal Raporlama

Bu bölümde Avrupa Birliği muhasebe mevzuatı, finansal raporlamanın temelini oluşturan muhasebe yönergeleri hakkında bilgiler verilecektir. Ayrıca söz konusu düzenlemelerin güncel gelişme ve konuları açıklanacak ve finansal raporlama ile ilgili AB muhasebe düzenlemeleri ve FRRSE' ye ait karşılaştırmalı bilgilere yer verilecektir.

### 2.2.1. Avrupa Birliği Muhasebe Mevzuatı

Avrupa Birliği'nin oluşturulması çalışmalarının başından itibaren üye ülkelerin muhasebe Finansal Durum Tablosunun uyumlaştırılması amaçlanmış ve muhasebe standartlarının uyumluluğu üzerindeki çalışmalar yoğunlaştırılmıştır (Nuhoğlu ve Parlak, 2008: 104-105). Avrupa Birliği muhasebe standartlarını uyumlu hale getirmek için dördüncü, yedinci ve sekizinci yönergeleri yayımlanmıştır (Bonnie, vd, 2013: 223). Bu yönergeler, kabul tarihleri ve amaçları itibariyle tablo 10' da gösterilmiştir.

**Tablo 10. AB Muhasebe Yönergeleri**

Tarih	Yönerge (Yönerge)	Hedef-Amaç
25.07.1978	Dördüncü Yönerge	Belli boyuttaki Şirketlerin hazırlayacağı yıllık finansal tablolarda standart sağlamak
13.07.1983	Yedinci Yönerge	Konsolide mali tablo hazırlanması ve standardın sağlanması
10.04.1984	Sekizinci Yönerge	Finansal tabloların bağımsız denetiminden sorumlu kişilerin asgari yeterlilikleri (AB’de yasal mali denetim)
25.04.2006	Revize Sekizinci Yönerge	Denetimde kamu gözetimi ve kalite güvencesi, uluslararası denetim standartlarına uyum

**Kaynak:** Memiş, M.Ü. ve Güner, M.F. (2011). Avrupa birliği müktesebatına uyum sürecinde muhasebe ve denetim alanında yapılan düzenlemeler. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 20 (2), 149-164.

UMS açısından bakıldığında, standartlar yönergelerin getirdiklerine ilave olmuş dolayısıyla tüm şirketler için daha önce yürürlükte olan yönergeler olduğu gibi kalmış, UMS’ ları bunlara eklenmiştir (Çimenli, 2006: 77). Halka açık olmayan şirketler için yönergeler finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini sağlamaya devam ederken, borsada işlem gören şirketler açısından karşılaştırmalı bilgi sağlamakta başarılı olamamıştır (Bonnier, vd, 2013: 223).

Finansal raporlama açısından bakıldığında ise; Avrupa Birliğinde limited şirketler için finansal raporlama gerekliliklerinin temelini aşağıdaki düzenlemelerin oluşturduğu görülmektedir:<sup>99</sup>

- 24 Temmuz 1978 tarihli belirli tipteki işletmelerin yıllık hesaplarına ilişkin dördüncü yönerge
- 13 Haziran 1983 tarihli konsolide hesaplara ilişkin yedinci yönerge
- Temmuz 2013 tarihinde yürürlüğe giren dördüncü ve yedinci yönergeleri değiştiren ve yürürlükten kaldıran 2013/34/20 sayılı muhasebe yönergesi. Üye Devletlerin, bu yeni yönerge uymak için 20 Temmuz 2015 tarihine kadar zamanları vardır.

Yönergeler dışındaki, finansal raporlama ile ilgili AB mevzuatı aşağıdaki gibi sıralanabilir (EC Banking And Finance, 2015, par.3-4):<sup>100</sup>

- UMS Yönetmeliği 2002/1606
- AB tarafından benimsenen muhasebe standartları

<sup>99</sup> Accounting: Legal framework. European Commission Banking And Finance. Mart 2015. <[http://ec.europa.eu/finance/accounting/legal\\_framework/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/finance/accounting/legal_framework/index_en.htm)>. par.1-2.

<sup>100</sup> a.g.e., par.3-4.

- Şeffaflık Yönergesi kapsamında hisseleri borsada işlem gören işletmeleri listelenen işletmeler için gereklilikler
- İzahname Yönergesi kapsamında düzenlenmiş piyasaya girenler için gerekli şartlar
- Üçüncü dünya ülkelerinin muhasebe standartlarının üye ülkelere eşdeğer olup olmadığını belirlemek için AB tarafından kurulan denklik mekanizması

Avrupa Birliğinde muhasebe ve finansal raporlama ile ilgili muhasebe mevzuatı (yasal çerçeve) ise tablo 11' de gösterilmektedir.

**Tablo 11. Avrupa Birliği Muhasebe Mevzuatı (Yasal Çerçeve)**

	Sıra No	Mevzuatın Türü/Adı	Tarihi	İçeriği
<i>Yönergeler</i>	1	Dördüncü Yönerge	31 Mayıs 1905	Muhasebe modelleri, ilkeleri ve limited şirketlerin yapacakları dipnot açıklamaları
	2	Yedinci Yönerge	5 Haziran 1905	Konsolidasyon
	3	(86/635/EEC) no lu Yönerge	08.12.1986	Banka ve Diğer Finansal Kuruluşların Yıllık ve Konsolide Hesapları
	4	(91/674/EEC) no' lu Yönerge	19.12.1991	Sigorta Şirketlerinin Yıllık ve Konsolide Hesapları
<i>UMS ile ilgili Yönetmelikler</i>	5	1606/2002 no' lu Yönetmelik	19.07.2002	Uluslararası Muhasebe Standartları Uygulaması
	6	(1999/468/EC) no' lu Konsey Kararı		Komisyona verilen uygulama yetkilerinin kullanılmasına ilişkin usulleri belirler
	7	Yorumlar	Kasım 2003	Avrupa Parlamentosu ve Konseyinin 19 Temmuz 2002 tarihli uluslararası muhasebe standartlarının uygulaması, 25 Temmuz 1978 tarihli Dördüncü Yönergesi ve 13 Haziran 1983 tarihli Muhasebe ye ilişkin Yedinci Yönergesindeki bazı maddeleri kapsayan Yorumlar
<i>Şeffaflık ve Açıklamalar</i>	8	2004/109/EC No' lu Yönerge	15.12.2004	Düzenlenmiş bir piyasada işlem gören menkul kıymet ihraç edenler hakkındaki bilgilerin şeffaflık şartlarının uyumlaştırılmasına ilişkindir ve 2001/34/EC no' lu Yönergesi tadil eder.
	9	2007/14/EC No' lu Yönerge	08.03.2007	2004/109/EC no' lu Yönergenin bazı hükümlerinin uygulanması için, Düzenlenmiş bir piyasada işlem gören menkul kıymet ihraç edenler hakkında bilgilerin şeffaflık şartlarının uyumlaştırılmasına ilişkin detaylı kuralları ortaya koyar

Sıra No	Mevzuatın Türü/Adı	Tarihi	İçeriği
10	2003/71/EC No' lu Yönerge	04.11.2003	Menkul kıymetler ticareti için halka arz yapıldığında ya da kabul edildiğinde yayımlanacak izahname'ye ilişkindir ve 2001/34/AT no lu Yönergesi değiştirir.
11	(EC) No 809/2004 no' lu Komisyon Yönetmeliği	29.04.2004	Avrupa Parlamentosu ve Konseyi 2003/71/AT Yönergesinin prospektüslerde bulunan bilgilere, biçime göre uygulanması ve buraya referans olarak dâhil edilmesi ayrıca ilgili prospektüslerin reklamlarının yayınlanması na ilişkindir
12	1569/2007 no 'lu Komisyon Yönetmeliği	21.12.2007	Avrupa Parlamentosu ve Konseyinin 2004/109/AT ve 2003/71/AT Yönergeleri uyarınca menkul kıymet ihraç eden üçüncü dünya ülkeleri ihraççıları tarafından uygulanan muhasebe standartlarının denkliklerinin belirlenmesi için bir mekanizma oluşturulmasına ilişkindir
13	12.2.2008 tarihli Komisyon Kararı	12.12.2008	Bazı üçüncü dünya ülkelerinin menkul kıymet ihraççılarının Konsolide Finansal Tablolarını hazırlayabilmeleri için kullandıkları ulusal muhasebe standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları na ilişkindir.
14	2006/43/EC No 'lu Yönergesi	17.05.2006	Yıllık ve Konsolide hesapların yasal denetimlerine ilişkindir, 78/660/EEC, 83/349/EEC sayılı ve 84/253/EEC sayılı Konsey Yönergelerini değiştirir
15	On birinci Yönerge	21.12.1989	Başka bir devletin hukukuna tabi belli tip de ki bir işletme tarafından üye bir ülkede açılan şubelerin açıklama şartları ile ilgilidir.

**Kaynak:** European Commission The EU Single Market. (16 Temmuz 2009). *Community accounting legislation brochure* 2009. 14 Mayıs2015, [http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/legal\\_framework/cal\\_2009\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/legal_framework/cal_2009_en.pdf) 'den yararlanılarak oluşturulmuştur.



AB hukuki düzenlemelerinin tamamı Topluluk Müktesebatı (The Acquis Communautaire) olarak isimlendirilmektedir. Tüm AB üye ülkeleri, AB müktesebatına bağlı kalmak yükümlülüğündedir. AB'ye üyelik için aday ülkelerin, müktesebatın bütün bölümlerini kabul etmeleri ve yürürlüğe koymaları gerekmektedir. Müktesebat, bütün birincil yasamayı-primary legislation (anlaşmalar-treaties), ikincil (secondary) yasamayı (Tüzükler, Yönergeler, Kararlar, Tavsiyeler, vs.) ve dava hukukunu (Avrupa Adalet Divanı ve Avrupa Asliye Mahkemesi kararları) içermektedir (Aksoy, 2005). Bu bağlamda birliğe üye ülkelerin ekonomik ve hukuki yapılarındaki ulusal özelliklerin uyumlaştırılması, özellikle Avrupa Birliği'nin kendi mevzuat şekli olan yönergelerle sağlanmıştır. Avrupa Birliği'nde muhasebe hukukuna ilişkin düzenlemeler üye ülkelerin işletmeleri arasında rekabet ve fırsat eşitliği sağlayacak biçimde değerlendirilmiştir. Avrupa Birliği Şirketler Hukuku altındaki bu yönergeler tablo 12' de gösterilmiştir

**Tablo 12. Avrupa Birliği Şirketler Hukukuna İlişkin Yönergeler**

Yönergeler	Tarihi	Uyumlaştırılmış Konular
1.	1968	İşletme tescilleri; İşletmelerin ve yöneticilerin yetkileri
2.	1976	Kamu ve özel İşletmeler arasındaki fark; dağıtılabılır karın dağıtımı
3.	1978	İşletme birleşmeleri
4.	1978	Muhasebe formatları, kuralları ve limited İşletmelerin dipnot açıklamaları
6.	1982	İşletme tasfiyeleri
7.	1983	Konsolidasyon
8.	1984	Denetçilerin nitelikleri, terfi ve azil kuralları
11.	1989	Avrupa Birliği İşletmeleri olmayanlarla ilgili açıklamalar
13.	1989	Devralmalar

**Kaynak:** European Commission Internal Market. (07 Ocak 2013). *Company law directives and other official acts: directives*, 20 Aralık 2013 'den yararlanılarak oluşturulmuştur.

Şirketler Hukuku başlığı altında ele alınan altıncı fasıl kapsamında yer alan AB müktesebatı "şirketler hukuku" ile "muhasebe ve denetime" ilişkin mevzuat olmak üzere iki ana unsurdan oluşmaktadır. Muhasebe ve denetime ilişkin; yıllık muhasebe, konsolide hesaplar, zorunlu denetim gibi konular yer almaktadır. Şirketleri, yatırımcılar, kamuyu, muhasebeci ve mali müşavirleri yakından ilgilendiren muhasebe ve denetim başlığı, şirketler hukuku adlı altıncı fasıl içinde yer almaktadır (Aksoy, 2005).

## 2.2.2. Avrupa Birliği Muhasebe Yönergeleri

AB yönergelerinden muhasebe ve denetim alanlarını şekillendiren yönergeler dördüncü, yedinci ve sekizinci yönerge ve yeni muhasebe yönergeleridir. AB yönergeleri aynı zamanda UMS/UFRS ile uyumlaştırılmasının yapı taşları durumundadırlar. Bu yönergelerin temel amaçları özetle şunlardır (Aksoy, 2005):

- a. Alacaklılarına sınırlı güvence sunan Avrupa da bulunan şirketleri korumak
- b. Bu tarz güvence sağlamanın araçlarından bir tanesi olarak, tüm muhasebe düzenlemelerinin borsada işlem gören şirketlere uygulanması
- c. Şirketlerce kamuya açıklanması gereken mali bilgiler için asgari muhasebe gereklerini sağlamak

### 2.2.2.1. Dördüncü Yönerge

Bu yönerge üye devletlerdeki tüm şirketlerin yıllık hesapları ve yıllık raporlarının sunumu, kullanılan değerlendirme yöntemlerini ve bunların yayınlanması ile ilgili hükümleri düzenlemektedir. Yönerge bankalar ve diğer mali kurumların konsolide hesapları ve sigorta şirketlerinin konsolide hesapları da dahil olmak üzere tüm limited şirketler ve belirli ortaklık biçimleri için geçerlidir (EUR-Lex: Fourth Directive, 2009).

Dördüncü Yönerge, yıllık finansal tabloların bir bütünlük arz edecek şekilde bilanço, kar ve zarar hesabı ve notlardan oluşması gerektiğini belirtmektedir. Bilanço: Yönerge seçimi üye devletlere bırakarak, iki bilanço düzeni sunmaktadır. Hangi bilanço formatının kullanılacağını üye devletlere bırakmaktadır. Daha sonra bilanço kalemlerini sıralamakta ve yorumlamaktadır. Kâr ve zarar hesabı: Kar zarar hesabı içinde yine üye devletlerin seçimde özgür oldukları muhtelif düzenler önerilmiştir. Kar zarar tablosunun öğeleri yorumlanmıştır. Ayrıca yönerge değerlendirme yapılan kalemlerde değerlendirme uygulamasındaki tutarlılık ve ihtiyatlılık gibi genel ilkeleri ve kuralları belirlenmiştir. Yine özel değerlendirme yöntemleri için de genel ilkeler tespit edilmiştir. Dördüncü Yönerge de notlarda sağlanması gereken bilgiler listelenmiştir. Bu bilgiler; bazı kalemlere uygulanan değerlendirme yöntemleri, şirket sermayesinin belirli bir yüzdesini elinde tutan teşebbüsler, şirketin belirli niteliğe sahip borçları, bilançoda yer almayan bazı mali bilgiler gibi

konuları içermektedir. Dördüncü Yönerge ye göre düzenlenecek faaliyet raporu, şirketin faaliyet konusu ve konumunun gelişmesi ile ilgili adil bir incelemeyi içermelidir. Aynı zamanda mali yılın sonundan bu yana meydana gelen önemli olaylarla ilgili ve araştırma, geliştirme alanında şirketin gelecekteki muhtemel gelişimi ve faaliyetleri ile bilgiler vermelidir. Dördüncü Yönerge yayımlanması gereken belgeler ve bunun gibi konularda yayınlama kurallarını da belirlemektedir. Son olarak, yönerge şirketlerin yıllık hesapları hesaplarını denetlemek için ulusal yasayla yetkili kılınmış bir veya daha fazla kişi tarafından yapılması gereken denetim sistemi getirmektedir. Böylece deneticilerin işletmenin faaliyet raporunun, aynı mali yıl için yıllık hesapları ile uyumlu olduğunu doğrulamaları sağlanmış olacaktır. Yönerge de küçük ve orta ölçekli şirketler için daha az sıkı kurallar ortaya konmuştur. Üye Devletler küçük şirketler için yıllık hesapların yayınlanması ile ilgili yükümlülükleri hafifletebilir veya yıllık hesapları denetlenmesi zorunluluğundan muaf tutabilirler (EUR-Lex: Fourth Directive, 2009).

Dördüncü Yönergeye göre küçük ve orta büyüklükteki şirketler, bilanço tarihlerinde, aşağıdaki üç kriterden ikisinin sınırlarını aşmayan şirketlerdir. Bu kriterler tablo 13’ de gösterilmektedir. Küçük şirketler basitleştirilmiş bilanço formatını kullanırlar ve defter tutma zorunlulukları yoktur. Hisseleri borsa da işlem gören şirketler ise bu muafiyetlerden yararlanamazlar.

**Tablo 13. Dördüncü Yönerge'de Uygulamaya İlişkin Kriterler**

<b>FİNANSAL TABLO</b>	<b>BİLANÇO</b>		
<b>İŞLETME BÜYÜKLÜĞÜ</b>	Bilanço Toplamı	Net Ciro	Çalışan Sayısı
<b>Küçük İşletmeler</b>	€ 4.400.000	€ 8.800.000	50
<b>Orta Büyüklükteki İşletmeler</b>	€ 17.500.000	€ 35.000.000	250

**Kaynak:** EUR-Lex Access To European Union Law. (2 Şubat 2009). *Fourth Directive: Annual accounts of companies with limited liability*. 19 Şubat 2016’ dan yararlanılarak oluşturulmuştur.

Dördüncü Yönerge 12 bölüm ve 62 madde den oluşmaktadır. Bu bölümler tablo 14’ de gösterilmektedir.

**Tablo 14. Dördüncü Yönerge Bölümleri**

BÖLÜM	MADDE	İÇERİK
		Giriş
	1	Üye Ülkeler için Yönerge' nin Uygulanacağı İşletme Türleri
1.	2	Genel Hükümler
2.	3-7	Bilanço ve Kar ve Zarar Hesabı İle İlgili Genel Hükümler
3.	8-14	Bilançonun Düzeni
4.	15-21	Bazı Bilanço Kalemlerine İlişkin Özel Hükümler
5.	22-27	Kar ve Zarar Hesabının Düzeni
6.	28-30	Kar ve Zarar Hesabındaki Bazı Maddelere İlişkin Özel Hükümler
7.	31-42	Değerleme Kuralları
7a.	42a-f	Gerçeğe Uygun Değer de Değerleme
8.	43-45	Finansal Tablolar Dipnot ve Eklerin İçeriği
9.	46-46a	Yıllık Finansal Tablo ve Raporların İçeriği
10.	47-50a	Yıllık Finansal Tablo ve Raporların Yayınlanması
10a.	50b-50c	Yıllık Finansal Tablo, Rapor ve Hesapların Hazırlanması ve Yayınlanması İçin Gerekli Görev Ve Sorumluluklar
11.	51-51a	Denetim
12.	52-62	Son Hükümler

**Kaynak:** EUR-Lex Access To European Union Law. (10 Nisan 2012). *Fourth council directive*. 14 Aralık 2013, ss.1-49' dan yararlanılarak oluşturulmuştur.

Yönerge de notlarda açıklanması gereken hususlar listelenmiştir. Ayrıca basitleştirilmiş bilanço hazırlayan şirketlerin basitleştirilmiş notlar hazırlamalarına da izin verilmiştir. Dördüncü Yönergeye göre finansal tablo dipnotlarında en azından aşağıdaki konulara ilişkin bilgilerin yer alması gerekmektedir:<sup>101</sup>

1. Uygulanan değerlendirme yöntemleri ve değer ayarlamaları hesaplanmasında kullanılan yöntemler
2. İşletmenin ve teşebbüslerinin her birinin ismi ve kayıtlı adresleri
3. İşletmenin hisselerinin sayısı ve nominal değerleri
4. İşletmenin hisselerinin nominal değeri yokluğunda her sınıf için muhasebe nominal değeri
5. Herhangi bir katılım belgesi, dönüştürülebilir tahvil ya da benzeri menkul kıymetlerin sayısı ve sağladıkları haklar
6. Vadeleri beş yıldan fazla olan borç tutarları, türleri ve teminat şekilleri
7. Finansal durumunu değerlendirmede yardımcı olacak, bilançoda yer almayan mali taahhütlerin toplam tutarı

<sup>101</sup> Fourth council directive. EUR-Lex Access To European Union Law. Aralık 2013.

- a. Mali etkisi bulunmayan şirketin düzenlemelerin niteliği, amacı, riskleri ya da maddi faydaları
  - b. İlişkili taraf açıklamaları ve nitelikleri ve işlem miktarları
8. Net cirosunun; faaliyet kategorilerine göre, coğrafi pazarlara hangi ürünlerin sattığına göre ve hizmetlere göre gruplandırılarak bilgi verilmesi
  9. Mali yıl içinde istihdam edilen ortalama personel sayısı ve mali yıla ilişkin personel giderleri
  10. Mali yıl içinde kâr veya zararın öğeleri bir değerlemeden etkileniyorsa böyle bir değerlemenin etkisinin açıklanması gerekir
  11. İdari yönetim ve denetim organlarının üyelerine verilen ücretler miktarı ve emekli maaşı bakımından girilen taahhütler
  12. İdari, yönetsel ve denetim organlarının üyelerine verilen avans ve kredilerin tutarı temel koşulları ve geri ödenme koşulları
  13. Türev finansal araçların her sınıfı için
    - a. Araçların gerçeğe uygun değeri
    - b. Türev araçların türü ile ilgili bilgiler

Dördüncü yönergede temel değerlendirme ilkesi “maliyet değeri” esas alınmakla beraber yönergede yer alan değerlendirme ilkeleri aşağıda tablo 15’ de özetlenmiştir:

**Tablo 15. Dördüncü Yönerge 'de Değerleme İlkeleri**

İşletmenin Sürekliliği (going concern)	En önemli husus işletmelerin sürekliliğidir. Şirketlerin aktif ve faaliyetlerini sürdürüyor olmaları gereklidir. Aktif olup faaliyetlerini sürdürmeyen şirketler vardır
Değerlemenin Tutarlılığı	Değerleme ilkeleri her dönemde ve/veya dönem içinde değiştirilemez, değiştirme yapılabilmesi için çok iyi bir neden veya mevzuat kaynaklı yasal bir değişiklik olmalıdır.
İhtiyatlılık (Gerçekleşme) İlkesi	Bu ilke kapsamında bilanço tarihi de dikkate alınmalıdır. Önceki yıl ile ilgili bilanço tarihi sonrası pasifler, aktiflerin amortismanı ele alınmalıdır. Gerçekleşmesi beklenen ve gerçek hayatta gelirlerin gerçekleşmesi durumunda, bilanço ve sonraki bilanço kalemlerine de bakılarak tahmini değerlere ulaşılabilir.
Tahakkuk Ve Nakit Esası	Diğer bir deyişle harcamaların tahakkuklarının yapılması gerekmektedir
Aktifler Ve Pasifler İçin Ayrı Değerleme	Bunların değerlendirilmesi birbiriyle karıştırılmaz
Yılın Açılış Bilançosu İle Önceki Muhasebe Döneminin Kapanış Bilançosu Arasında Bağlantı.	Bu bağlantı 4. Direktifin 31. maddesinde ifade edilmektedir .Aktiflerin ve pasiflerin değerlendirilmesi ayrıdır. Değerleme yönteminde bir önceki dönemden farklı yöntem kullanamazsınız.

**Kaynak:** Aksoy, T. (2005). Mevzuat süreci ışığında AB muhasebe hukukunda düzenlemeler. *Mevzuat Dergisi*, 8 (93), Eylül 2005.

### 2.2.2.2. Yedinci Yönerge

Bu yönerge konsolide finansal tabloların hazırlanması için gereken koşulları tanımlamaktadır. Dördüncü yönergeyi tamamlayıcı niteliktedir. Yönergeye göre herhangi bir şirket (ana şirket) başka bir şirketi (iştirak) yasal olarak kontrolü altında tutuyorsa konsolide finansal tablo hazırlamak zorundadır. Konsolide finansal tablo hazırlama yükümlülüğünden muaf olacak gruplar için dördüncü yönerge de yer alan eşikler geçerlidir. Bu yönergede yer alan önemli hususlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (EUR-Lex: Seventh Directive, 2009):

- Konsolide finansal tablolar, konsolide edilmiş bilanço, kar zarar tablosu ve finansal tablo notlarından oluşmakta olup işletmenin tüm finansal verilerini doğru, güvenilir ve anlaşılır bir biçimde bütünlük içerisinde yansıtmalıdır.
- Konsolidasyona dâhil teşebbüslerin değerlendirme yöntemleri, adları ve borçları ile teşebbüslerin kayıtlı ofisleri gibi ek bilgiler notlarda sağlanmalıdır
- Bu yönerge konsolide yıllık raporunun içeriğini de düzenler.
- Konsolide finansal tablolar iştiraklerdeki işin gelişimi ve durumu ile teşebbüslerin pozisyonları ile ilgili adil bir değerlendirmeyi kapsamalıdır.
- Yönerge üye devletin yasaları altında konsolide finansal tabloların denetleme yetkisine sahip bir veya daha fazla kişi tarafından denetlendiği bir sistem kurar.
- Konsolide finansal tabloların kamuya açıklanmasına ilişkin hususları belirler. Yönerge de konsolide finansal tablolar, konsolide faaliyet raporu ve denetim raporunun ise ilk yönerge hükümleri uyarınca yayımlanması öngörülmüştür.
- Ayrıca finansal tabloların açıklamaları ile ilgili kuralları belirler. Yedinci yönerge 12 bölüm ve 62 madde den oluşmaktadır. Bu bölümler tablo 16’ da verilmiştir.

**Tablo 16. Yedinci Yönerge Bölümleri**

BÖLÜM NO	MADDE NO	İÇERİK
		Giriş ve Yönergenin Amaçları
1.	1-15	Konsolide Finansal Tabloların Hazırlanması İçin Gerekli Şartlar
2.	16-35	Konsolide Finansal Tabloların Hazırlanması
3.	36	Konsolide Yıllık Finansal Tablolar
3a.	36a-b	Konsolide Hesaplar ve Konsolide Yıllık Finansal Tabloların Düzenlenmesi ve Yayınlanması İle İlgili Yetki ve Sorumluluklar
4.	37	Konsolide Hesapların Denetimi
5.	38-38a	Konsolide Hesapların Yayınlanması
6.	39-51	Geçici ve Son Hükümler

**Kaynak:** EUR-Lex Access To European Union Law. (16 Temmuz 2009) . *Seventh council directive*, 18 Aralık 2013 ‘ den yararlanılarak oluşturulmuştur.

Dördüncü Yönergede yer alan eşikler konsolide finansal tablo hazırlama yükümlülüğünden tamamen muaf olacak küçük ve orta ölçekli grupları tanımlamak için kullanılır (EUR-Lex: Seventh Directive, 2009). Bu gruplar bilanço tarihlerinde, konsolide olarak aşağıdaki üç kriterden ikisini aşmayan gruplardır:

- Bilanço toplamı : € 17.500.000
- Net ciro : € 35.000.000
- Çalışan sayısı : 250

Bu muafiyetler büyüklükleri ne olursa olsun borsada kote edilen şirketler için geçerli değildir. Bu şirketler küçük veya iştirak durumunda bir şirket olsalar dahi konsolide finansal tablo hazırlamak zorundadırlar <sup>102</sup>.

### **2.2.2.3. Yeni Muhasebe Yönergesi (2013/34/EU) İşletmeler için Finansal Raporlama Yükümlülükleri**

Avrupa Birliği tarafından yayınlanan 29 Haziran 2013 tarihli 2013/34/EU sayılı “işletmeler için finansal raporlama yükümlülükleri” adlı yönerge, dördüncü ve yedinci yönergelerin yerine yayınlanmış olup ve dördüncü ve yedinci yönergeleri yürürlükten kaldırmaktadır. 2013/34/EU sayılı yönerge, finansal tablolar, konsolide finansal tablolar ve belirli tipteki işletmelerle ilgili raporlara (ülke bazında raporlamalarda dâhil) ilişkindir. Yönerge tablo 17’ de yer alan bölümlerden oluşmaktadır.

Yeni yönerge ile Avrupa Birliği işletmelerinin muhasebe koşullarının basitleştirilmesi ve şeffaflık ile ilgili yeni kurallar getirilmiştir. Finansal raporlama yükümlülükleri maliyetleri azaltmak amacı ile özellikle Kobi'ler için modernize edilmiş ve basitleştirilmiştir.<sup>103</sup> Yeni yönerge borsaya kote olmayan işletmeler için daha fazla saydamlık, tutarlılık ve uyum sağlamaktadır<sup>104</sup>.

---

<sup>102</sup> a.g.e., mad.1.

<sup>103</sup> Deloitte Audit Luxembourg. Deloitte regulatory..., a.g.e., par.1.

<sup>104</sup> a.g.e.

**Tablo 17. Yeni Muhasebe Yönergesi (2013/34/EU) Bölümleri**

BÖLÜM NO	MADDE NO	İÇERİK
		Giriş ve Yönerge' nin Amaçları
1.	1-3	Kapsam, Tanımlar ve İşletme ve Grup Kategorileri
2.	4-8	Genel Hükümler ve İlkeler
3.	9-14	Finansal Durum Tablosu ve Kar Zarar Tablosu
4.	15-18	Finansal Tablolara İlişkin Notlar
5.	19-20	Yönetim Raporu
6.	21-29	Konsolide Finansal Tablolar ve Raporlar
7.	30-33	Yayınlama
8.	34-35	Genel şartlar
9.	36-40	İstisna ve Muafiyet Kısıtlamaları ile ilgili Hükümler
10.	41-48	Devlete Yapılan Ödemelere İlişkin Rapor
11.	49-55	Son Hükümler

**Kaynak:** Official Journal of the European Union. (29 Haziran2013). *Directives. Directive 2013/34/EU of the european parliament and of the council of 26 june 2013, (L 182/19). 25 Mayıs 2015, (ss.1–30)*' dan yararlanılarak oluşturulmuştur.

### Yeni Eşikler ve Yönergenin Kapsamı

Yönerge de ve finansal raporlama yükümlülüklerinin belirlenebilmesi için işletmeler için büyüklükleri; bilanço büyüklükleri, net hasılatları ve ortalama çalışan sayısı gibi kriterlere göre belirlenmiş ve işletmeler büyüklüklerine göre mikro, küçük ölçekli, orta ölçekli ve büyük işletme olarak kategorilere ayrılmıştır (2013/34/EU, 2013: mad.3). İşletme büyüklükleri ile ilgili tablo 18' de gösterilen yeni eşikler belirlenmiş ve beşinci kategori olarak kamu tüzel kişilikleri eklenmiştir.<sup>105</sup>Yönergenin 16, 17 ve 18. bölümleri küçük ve orta büyüklükteki işletmeler, kamu tüzel kişilikleri gibi büyük işletmeler ve gruplara ait açıklamalar ile ilgili içerikleri kapsamaktadır. Özellikle karmaşık muhasebeleştirme ve finansal raporlama işlemlerinden küçük ölçek sınıflarındaki işletmelerin muaf tutulmaları sağlanarak bu işletmeler için bazı değişiklikler daha az kısıtlayıcı hale getirilmiştir. Diğer sınıflandırmalarda yer alan işletmeler için ise değişiklikler daha yoğundur (örneğin; orta büyüklükteki işletmeler, büyük işletme ve gruplar ve kamu tüzel kişiliklerinde ki bilanço dönemi sonrası olaylar).<sup>106</sup> Bir işletme tablo 18' de yer alan üç kriterden en az ikisinin sınırları içerisinde yer aldığı zaman mikro, küçük, orta ve büyük olarak değerlendirilmektedir. Yönergede, kamu yararını ilgilendiren

<sup>105</sup> Deloitte. New EU..., a.g.e., par.2.

<sup>106</sup> a.g.e., par.4.



işletmelerin de bu kategoride değerlendirebilmeleri için bu kriterlerden bağımsız olarak aşağıdaki koşulları sağlamaları gerekmektedir (2013/34/EU, 2013: mad.2, par.1):

- Hisseleri üye devletin hukuk ve idari kurallarına göre düzenlenmiş bir piyasada işlem gören şirketler
- Kredi kurumları
- Sigorta işletmeleri

**Tablo 18. Yeni Muhasebe Yönergesinde İşletme Büyüklükleri İle İlgili Eşikler**

<b>Girişim veya Grubun Kategorisi</b>	<b>Bilanço Toplamı (Euro)</b>	<b>Net Ciro</b>	<b>Ortalama Çalışan Sayısı</b>
Mikro İşletmeler	< 350.0000	< 700.000	< 10
Küçük İşletmeler veya Gruplar	< 4.000.000	< 8.000.000	< 50
Orta Büyüklükteki İşletmeler veya Gruplar	< 20.000.000	< 40.000.000	< 250
Büyük İşletmeler veya Gruplar	> 20.000.000	> 40.000.000	> 250

**Kaynak:** Deloitte. (3 Temmuz 2013). *New EU accounting directive (including country by country reporting)*. 22 Mayıs 2014. [http://www.deloitteluxlibrary.com/regulatorynewsalert/2013/lu\\_newaccountingdirective\\_020713.pdf](http://www.deloitteluxlibrary.com/regulatorynewsalert/2013/lu_newaccountingdirective_020713.pdf)'den yararlanılarak oluşturulmuştur.

Yönergenin kapsamına; hisse veya teminat ile sınırlı kamu işletmeleri ve özel işletmeler yani anonim şirket, limited şirket, kollektif şirket ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket gibi özel işletme türleri girmektedir. Yönergeye göre üye devletlerin bu tür işletmeler için mevzuatlarında yapacakları değişiklik ve düzenlemeleri makul bir süre içerisinde komisyona bildirmeleri gerekmektedir (2013/34/EU, 2013: mad.1, par.2).

### **Mikro İşletmeler**

Mikro işletmeler 2012/6/EU sayılı yeni yönergeye tamamen dâhil edilmiştir. Böylelikle mikro işletmeler de nihayet küçük girişimler gibi korunmuş olacaktır. Buna ilaveten yönerge, eğer üye devlet de arzu ederse mikro işletmelerin, neredeyse açıklamalara hiç gerek kalmayacak şekilde, oldukça basit finansal durum tablosu ve kar zarar tablosu hazırlamasına olanak tanımaktadır.<sup>107</sup>

<sup>107</sup> a.g.e., par.5-6.

## **Kobi'ler için UFRS**

Bu yönergenin basitleştirme amacına hizmet etmek için Kobi ler için UFRS isteğe bağlı bir seçenek olmaktadır.<sup>108</sup> Ayrıca IASB, Kobi'ler için UFRS' yi karmaşık ve maliyetli yükümlülüklerin küçük işletmeler için lüzumsuz olması görüşünden hareketle 2012 yılında yeniden düzenlemeye başlamıştır.

## **Finansal Tabloların Yapısı**

Yeni yönerge ye göre düzenlenmesi gereken finansal tablolar bütünlük oluşturacak şekilde finansal durum tablosu, kar veya zarar tablosu ve dipnotlarından oluşacaktır. Ayrıca yönetim raporunun düzenlenmesi yükümlülüğü getirilmiştir. Üye ülkeler küçük işletmeler dışındaki diğer işletmeler için ek finansal tablo hazırlanması zorunluğu getirebilirler (2013/34/EU, 2013: mad.4, par.1) veya küçük ve mikro ve ölçekli işletmeleri kar zarar tablosu ve yönetim raporunun hazırlanmasından muaf tutabilirler (2013/34/EU, 2013: mad.31, par.1). Böylece, büyük ve orta ölçekteki işletmeler için nakit akış ve öz kaynak değişim tablolarının hazırlanma imkânının olması, bu ölçekteki işletmelere finansal performanslarını değerlendirilebilme olanağı sağlayacaktır.

Yönergede finansal tabloların yapısı ile ilgili diğer önemli değişikliklerden birisi de; finansal durum tablosu ve kar veya zarar tablosu kalemlerinin sırayla ve ayrı ayrı gösterileceği bir düzende hazırlanmasını önerisi ve yükümlülüğü getirilmiş olmasıdır (2013/34/EU, 2013: mad.9, par.2). Bununla beraber üye devletler varlıklarına ve borçlarına, finansal durum tablosuna ve kar veya zarar tablosuna ilişkin kalemlerinin doğru, gerçeklere uygun ve daha şeffaf biçimde sunulmasının sağlanması hedeflenerek, işletmelerin önemli olmayan kalemlerini birleştirerek yönerge tarafından tavsiye edilen sistemin haricinde olunmasına izin verebilirler. (2013/34/EU, 2013: mad.9, par.3) . Ayrıca, üye devletler ihtiyaç tespit ettikleri durumlarda işletmelerden yönerge' de tavsiye edilen sıralı düzendeki finansal tablo kalemlerinin daha ayrıntılı alt bölümlerine, yeni kalemler eklenmesine veya önemli olmayan kalemlerin bir araya toplanmasını ya da yeni ara bölüm veya toplamlar eklenmesini isteyebilirler (2013/34/EU, 2013: mad.9, par.2). Diğer taraftan finansal tabloların her kaleminin cari yıl tutarı ile önceki mali yıla ait tutarı karşılaştırmalı

---

<sup>108</sup> a.g.e., par.7.

olacak şekilde düzenlenmesi gerekmektedir. Bu tutarları karşılaştırmanın mümkün olmadığı durumlarda önceki mali yıl kaleminin tutarında ayarlama yapılarak cari dönemde karşılaştırılabilirlik sağlanacaktır. Herhangi bir kalemin karşılaştırmaya müsait olmaması veya finansal tablo kalemlerinin tutarlarında yapılan bir düzeltme ve bunların finansal tablolar üzerindeki etkisi dipnotlarda açıklanacaktır (2013/34/EU, 2013: mad.9, par.5). Kar zarar tablosunun sunumunda ise üye ülkelere, giderlerin fonksiyonlarına ya da giderlerin türleri yöntemlerinden birisine göre sınıflandırılma olanağı sağlanmıştır.

Üye ülkeler, bilançonun sunumunu, yönergede yer verilen bilanço düzenlerinden herhangi birine göre yapılmasını ister ya da her ikisine göre de yapılabileceğini belirler. Her iki bilanço düzenine göre de sunum yapılabileceğini belirlenmesi durumunda tercih hakkını işletmelere bırakır. (2013/34/EU, 2013: mad.10). Alternatif olarak üye ülkeler işletmelerin bilanço kalemlerini, sunulması gerekli bilgileri asgari düzeyde karşılamak suretiyle, farklı bir düzende sunmalarına izin verebilir veya bunu gerekli kılabilir (2013/34/EU, 2013: mad.11). Kar veya zararın sunumunun ise, yönergede yer verilen düzenlerden herhangi birine göre ya da her ikisine göre de yapılmasını istenmektedir. Bir üye ülkenin her iki düzene göre de sunum yapılmasını istemesi durumunda, işletmelerin bunlardan sadece birine göre sunum yapmalarına izin verebilir. Üye ülkeler verilmesi gerekli bilgilerin asgari düzeyde karşılanması şartıyla yönerge de önerilen kâr veya zarar kalemlerini sunmak yerine farklı bir düzende finansal performans tablosu sunmalarına izin verebilir veya bunu gerekli kılabilir (2013/34/EU, 2013: mad.13, par.1-2).

Bu bağlamda yönergenin iki bilanço modeli ile iki kar zarar tablosu modeli önerdiği görülmektedir. Yönergede bilanço modelleri için olarak yatay ve dikey olmak üzere iki düzen önerilmektedir. Yatay düzende bir yanda varlıklar, diğer tarafta borçlar, sermaye ve yedekler yer almaktadır. Dikey düzende ise varlıklar eksi kısa vadeli borçlar eksi uzun vadeli borçlar eşittir sermaye artı yedekler yer almaktadır.

Kar zarar tablosu modeli olarak ise giderlerin çeşit veya fonksiyon esasına göre alt kısımlara bölüdüğü iki düzen önerisi getirilmiştir. Ancak kar ve zarar kalemleri için yönerge hükümlerinde, bilanço da olduğu kadar ayrıntıya yer verilmemiştir.

## **Finansal Tablo Kalemlerinin Ölçümü ve Temel Ölçüm Esası**

Yönergede varlık kalemlerinin muhasebeleştirilmesinde kullanılacak ölçüm ilkesi olarak tarihi maliyet esasına uyumlu bir muhasebe modeli olan satın alma fiyatı veya üretim maliyeti kavramları kabul edilmiştir. Bu bağlamda yönerge bazı varlıklar için ölçüm esası olarak gerçeğe uygun değer modelinin kullanılmasına olanak sağlayarak farklı muhasebeleştirme modellerini de kullanılabilir kılmaktadır. Böylece yönergenin üye ülkelerde alternatif ölçüm esaslarının temel alınmasını da mümkün kıldığı söylenebilir. Örneğin, üye ülkeler, işletmelerin duran varlıklarını yeniden değerlendirilmiş tutarlar üzerinden ölçmesi (2013/34/EU, 2013: mad.7, par.1) konusuna müsaade edebilir veya mecbur tutabilirler. Buna benzer olarak yönerge ile işletmelerin, finansal ve türev araçlarını gerçeğe uygun değer üzerinden, finansal araçlar dışında kalan belirli varlıklarını ise gerçeğe uygun değerleri üzerinden tespit edilmiş tutarlar ile ölçmelerine müsaade edebilir ya da zorunlu tutabilirler (2013/34/EU, 2013: mad. 8, par.1).

## **Değer Düzeltmeleri**

Yönerge' de değer düzeltmelerine ilişkin olarak yer alan önemli hususlar aşağıdaki gibi özetlenebilir;

- Yönerge' de değer düzeltmeleri, değişimin nihai olup olmadığına bakılmaksızın bilanço tarihi itibarıyla varlıkların değerlerindeki değişiklikleri dikkate alacak şekilde tasarlanan değişiklikler şeklinde tanımlanmaktadır (2013/34/EU, 2013:mad.2, par.8). Sözelimi, sınırlı ekonomik ömrü olan bir maddi duran varlığın satın alma fiyatı, üretim maliyetleri veya yeniden değerlendirilmiş tutarı, varlığın faydalı ekonomik ömrü süresince düzenli olarak giderleştirilebilmesi için değer düzeltmeleri yapılarak diğer bir deyişle amortisman ayrılarak azaltılır (2013/34/EU, 2013: mad.12, par.5)
- Yönergede göre maddi olmayan duran varlıkların da faydalı ekonomik ömürleri süresince amortismanına tabi tutulacakları belirtilmektedir. İstisnai durum olarak; şerefiye ile geliştirme maliyetlerinde varlığın faydalı ekonomik ömrü güven oluşturacak şekilde kestirilemediği durumlarda ilgili varlıkların üye devletlerin tespit edecekleri en uzun sürede amortismanına tabi tutulacakları da belirtilmektedir. Bu en az 5 yıl, en fazla 10 yıl olacak bir süredir. Bu sürenin sonunda ilgili açıklamalar dipnotlarda yapılacaktır. (2013/34/EU, 2013: mad.12, par.11).

- Ayrıca bilanço tarihi itibarıyla dönen varlık kalemlerinin piyasa değerlerinin satınalma fiyatları ya da üretim maliyetlerinin altına inmesi durumunda düşük olan piyasa değerleri üzerinden bilançoda gösterilebilmeleri için gerekli değer düzeltmeleri yapılacaktır. (2013/34/EU, 2013: mad.12, par.7).
- Üye devletler maddi duran varlıklar veya stoklar için yaptıkları üretimlerine ilişkin kaynakları elde etmek için yaptıkları borçlarla ilgili tahakkuk etmiş faizlerin, üretimin ait olduğu dönem içerisinde üretim maliyetleri içinde yer almasına izin verebilir ya da zorunlu tutabilirler. Bu hükmün uygulanması durumunda ilgili açıklamalar dipnotlarda yapılacaktır (2013/34/EU, 2013: mad.12, par.8).
- Yönerge de karşılıkların bilanço tarihinden itibaren sayılmak üzere oluşacak muhtemel veya belirgin hale gelmiş yükümlülükleri kapsayacağı belirtilmiştir (2013/34/EU, 2013: mad.12, par.12).
- Yönergeye göre üye ülkeler, faydalı ekonomik ömürleri sınırlı olsun veya olmasın bilanço tarihi itibarıyla finansal varlıklar ve maddi duran varlıkların değerlerinde kalıcı bir artış meydana gelmesi bekleniyorsa, değer düzeltmesi yapılmasını izin verebilir ya da zorunlu tutabilirler. Bu düzeltme varlığın en düşük değeri üzerinden yapılacak ve kalıcı değer düzeltmeleri kar zarar tablosunda gösterilecektir (2013/34/EU, 2013: mad.12, par.16).

### **Finansal Tablo Dipnotları**

Finansal tablo hazırlayan tüm işletmelerin, dipnotlarda aşağıdaki hususlara ilişkin bilgileri açıklamaları gerekmektedir (2013/34/EU, 2013: mad.16, par.1-2-3):

- Kullanılan muhasebe politikalarına ilişkin açıklamalar
- Yeniden değerlendirilmiş tutarları ile ölçülen maddi duran varlıkların, yeniden değerlendirme fonunda meydana gelen değişiklikler ve yeniden değerlemenin yapılmamış olması durumunda finansal durum tablosunda yer alacak defter değerleri için hazırlanmış bir tablo,
- Finansal araçlar veya bunlar dışındaki varlıkların gerçeğe uygun tutarları üzerinden ölçülmeleri durumunda aşağıda sıralanan açıklamalar yapılmalıdır:
  - Gerçeğe uygun değer belirlenmesinde kullanılan değerlendirme modelleri ve tekniklerine ilişkin varsayımlar,

- Finansal araçlar veya bunlar haricindeki varlık grupları için belirlenmiş gerçeğe uygun değer, kar veya zararda muhasebeleştirilmiş veya gerçeğe uygun değer değişim fonuna aktarılmış gerçeğe uygun değer değişimleri ile yeniden değerlendirme fonundaki hareketleri gösteren bir tablo,
- Türev finansal araçların kapsamı ve niteliğine ilişkin bilgi,
- Bilançoda yer almayan finansal taahhüt, garanti ve şartlı varlık ve yükümlülüklerin toplam tutarları ve sağlanmış olan güvencelerin nitelikleri (İştirakler ile ilgili taahhütler ayrı bir şekilde açıklanır),
- İdari, yönetim ve denetim organları üyelerine sağlanan avans ve kredilerin tutarı ile borçlara uygulanan faiz oranları ve koşulları,
- Olağandışı tutarlara sahip olan veya istisnai olarak ortaya çıkan gelir veya gider kalemlerinin tutarı ve niteliği, vadesi beş yıldan daha fazla sürede vadesi dolacak borçlar
- Mali yıl içerisindeki ortalama çalışan sayısı,

Bu bilgilere ek olarak, büyük ölçekli işletmeler ile kamu yararını ilgilendiren işletmelerin, farklı faaliyet kategorileri ve coğrafi piyasalar itibarıyla elde ettikleri net hasılatı, bağımsız denetim kuruluşlarına yıllık finansal tabloların denetimi için ödenen toplam ücrete ilişkin bilgileri de açıklamaları gerekmektedir (2013/34/EU, 2013: mad.18, par.1). Ayrıca kar veya zar tablosuna veya bilançoya yansıtılmayan ve bilanço tarihinden sonra gerçekleşmiş önemli olayların niteliği ve finansal etkilerine ilişkin bilgilerinde finansal tablo dipnotlarında açıklanması zorunluluğu bulunmaktadır (2013/34/EU, 2013: mad.17, par.1q).

### **Yönetim Raporu**

Yönergede yönetim raporunun, işletmenin karşılaştığı temel risklerin ve belirsizliklerin ve işletmenin iktisadi faaliyetleri sonucunda ulaştığı performans ile finansal durumuna ilişkin gerçeğe uygun bir incelemeyi içerecek şekilde düzenlenmesi gerektiği belirtilmektedir (2013/34/EU, 2013: mad.19, par.1). Üye ülkeler, konsolidasyona dâhil edilen işletmelerin varlık ve borçlarının tamamının konsolide bilançoya dâhil edildiği bilgisinin finansal tablo dipnotlarında yer alması koşuluyla küçük ölçekli işletmeleri yönetim raporu hazırlamaktan muaf tutabilirler (2013/34/EU, 2013: mad.19-24, par.2-3). Yönetim raporunda aşağıdaki hususlar ile ilgili bilgiler bulunacaktır (2013/34/EU, 2013: mad.19, par.2):

- İşletmeye ilişkin gelecek tahminleri; gelecekteki ekonomik ve sosyal durumuna ve gelişimine ilişkin değerlendirme ve varsayımlar
- Araştırma ve geliştirme faaliyetleri
- İşletme tarafından edinilmiş kendi özvarlığına ait hisse senetleri ile ilgili bilgiler
- İşletmeye ait şubelere ilişkin bilgiler
- Türev finansal araçları bulunan ve finansal riskten korunma amaçlı muhasebeleştirme yapan işletmelerin finansal risk yönetimlerinin amacı ve politikaları, etkilendikleri fiyat, kredi, likidite riskleri ve nakit akış riskleri ile ilgili bilgiler

### **Diğer Başlıca Değişiklikler**

- Önemlilik ilkesi
- Kontrolün tanımı genişletilmiştir (örneğin; baskın enflasyon, bağlı ortaklıkta hiç pay sahibi olmadan kontrol)
- Orta büyüklükteki işletmeler için konsolidasyon istisnası (kamu tüzel kişilikleri hariç) mevcuttur
- Kamu Tüzel Kişilikleri (KTK) : Özel sektördeki Kobi'ler (tipik olarak hisseleri borsada işlem gören şirketler, bankalar ve birinci derece sigorta şirketleri) için basitleştirilen ve indirgenen muhasebe yükümlülükleri KTK' ne uygulanmayacaktır.<sup>109</sup>

### **2.2.3. Avrupa Birliği Muhasebe Yönergeleri Finansal Raporlama Kriterlerinin Karşılaştırılması**

Bu bölümde Avrupa Birliği muhasebe mevzuatının temeli olarak nitelendirilebilecek üç yönerge olan dördüncü, yedinci ve bu ikisini birleştiren 2013/34/EU sayılı yönergede yer alan finansal raporlama kriterleri karşılaştırmalı olarak tablo 19' da gösterilmiştir.

---

<sup>109</sup> a.g.e., par.9.

**Tablo 19. Yeni Muhasebe Yönergesi ile Dördüncü Yönerge ve Yedinci Yönerge Karşılaştırma Tablosu**

KONU	YENİ MUHASEBE YÖNERGESİ	DÖRDÜNCÜ YÖNERGE	YEDİNCİ YÖNERGE
<b>İÇERİK VE KAPSAM</b>	<p><b>1. Kapsam:</b> Yönerge de işletmeler bilanço toplamları, toplam net satış hasılatları ortalama çalışan sayısı gibi kıstaslara göre mikro, küçük, orta ölçekli ve büyük işletmeler olarak gruplandırılmıştır. Yeni eşikler belirlenmiş ve beşinci kategori olarak borsaya kote olan şirketler, kredi kuruluşları, sigorta şirketleri olarak faaliyet gösteren kamu tüzel kişilikleri eklenmiştir.</p> <p><b>2. İçerik:</b> Finansal tablolar, konsolide finansal tablolar ve belirli tipteki işletmelerle ilgili raporlara (ülke bazında raporlamalarda dâhil), yönetim raporu, yayınlama şartlarına ilişkindir. <b>3. Amacı:</b> Küçük ve orta ölçekli işletmeleri için karmaşık işlemleri elemek, bu işletmelerin finansal raporlarındaki bilgileri daha kaliteli, güvenilir, şeffaf ve karşılaştırılabilir hale getirmektir.</p>	<p>Üye ülkelerde belli tipteki şirketlere (anonim şirket, limited şirket, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket) ait finansal tabloların düzenlenmesindeki esasları, biçimsel yapısını, içeriğini, değerlendirme kurallarını, finansal tablolara ek olarak hazırlanması gereken açıklama notlarının kapsamını, yayınlama kurallarını, hesapların denetimini ve denetçilerin mesleki niteliklerini düzenlemektedir</p>	<p>1.Konsolide finansal tabloların hazırlanması ve açıklanmasına ilişkin ilkelerin uyumlaştırılmasına yönelik yayımlanmıştır 2. Dördüncü Yönergenin devamıdır, tamamlayıcı özellik taşır 3.Hesapların birleştirilmesi için gerekli koşullar ve olası ayrıcalıkların belirlenmesi 4. Başka bir kuruluş üzerindeki kontrol konuları ile konsolide tablo hazırlama yükümlülüğünden muafiyetleri, şerefiye, konsolidasyon prosedürleri, yöntemlerini, konsolide yıllık raporlar, yayınlanması ve konsolide tabloların denetimi 5. Dördüncü Yönergede belirtilen kuralların konsolide bilanço ve gelir tablolarının içeriğine uygulanması (Yönerge de en az bir sınırlı sorumlu şirketten oluşan gruplar için konsolide hesapların tutulması gerekli kılınmıştır) 6.Dördüncü Yönergede belirtilen ve konsolide hesaplara ve dipnotlara uygulanabilecek kuralların değerlendirilmesinin şart koşulması, konsolide hesapların, dipnotların ve faaliyet raporunun yayımlanmasının öngörülmesi 7. Konsolidasyona dâhil teşebbüslerin değerlendirme yöntemleri, adları ve borçları ile teşebbüslerin kayıtlı ofisleri gibi ek bilgiler notlarda sağlanmalıdır. 8. Konsolide yıllık raporunun içeriğini de düzenler. 9.Yönerge konsolide finansal tabloların denetleme yetkisine sahip bir veya daha fazla kişi tarafından denetlendiği bir sistem kurar</p>



KONU	YENİ MUHASEBE YÖNERGESİ	DÖRDÜNCÜ YÖNERGE	YEDİNCİ YÖNERGE
			10. Finansal tabloların açıklamaları ile ilgili kuralları belirler
<b>UYGULAMA KRİTERLERİ (EŞİKLER)</b>	1.Bilanço Toplamı (Euro), 2.Net Yatırımlar, 3.Ortalama Çalışan Sayısı Mikro İşletmeler 1.< 350.0000 2.< 700.000 3.< 10 Küçük İşletmeler veya Gruplar 1. < 4.000.000 2. < 8.000.000 3. < 50 Orta Büyüklükteki İşletmeler veya Gruplar1. < 20.000.000 < 40.000.000 3. < 250 Büyük İşletmeler veya Gruplar1. > 20.000.000 2. >40.000.000 3. > 250	1. Küçük işletmeler: a) basitleştirilmiş bilanço formatına izin verilir c) Defter tutmak zorunlulukları yoktur d) Giderler için yapısına veya fonksiyonuna göre sınıflandırılabilirler 2.Orta ölçekli şirketler: a) Üye ülkeler, yıllık hesaplarının açıklanma ve yayınlanmasına ilişkin yükümlülüklerini hafifletebilirler b) Belirlenen üç eşikten ikisini aşamazlar 3. Bu muafiyetler büyüklükleri ne olursa olsun borsada kote edilen şirketler için geçerli değildir 1.Bilanço Toplamı (Euro), 2.Net Yatırımlar, 3.Ortalama Çalışan Sayısı Küçük İşletmeler veya Gruplar 1. < 4.400.000 2.< 8.800.000 3.< 50 Orta Büyüklükteki İşletmeler 1.< 17.500.000 2. <35.000.000 3. < 250	Dördüncü Yönergede yer alan eşikler konsolide finansal tablo hazırlama yükümlülüğünden tamamen muaf olacak küçük ve orta ölçekli grupları tanımlamak için kullanılır (EUR-Lex: Seventh Directive, 2009). Bu gruplar bilanço tarihlerinde, konsolide olarak aşağıdaki üç kriterden ikisini aşmayan gruplardır: o Bilanço toplamı : € 17.500.000 o Net ciro : € 35.000.000 o Çalışan sayısı: 250 Bu muafiyetler büyüklükleri ne olursa olsun borsada kote edilen şirketler için geçerli değildir. Bu şirketler küçük veya iştirak durumunda bir şirket olsalar dahi konsolide finansal tablo hazırlamak zorundadırlar
<b>MİKRO İŞLETMELER</b>	1.Mikro işletmeler yönergeye tamamen dâhil edilmiştir. 2. Üye devlet de arzu ederse mikro işletmelerin, neredeyse açıklamalara hiç gerek kalmayacak şekilde, oldukça basit finansal durum tablosu ve kar zarar tablosu hazırlamasına olanak tanımaktadır.3. Mikro ve küçük işletmeler kar zarar tablosu ve yönetim raporunun hazırlanmasından ayrı tutulabilirler	Dördüncü yönergeye <b>mikro işletmeler dâhil değildir</b> . Ancak mikro işletmeler dördüncü yönergeyi tadil eden 14 Mart 2012 tarihli 2012/6/EU sayılı yeni yönergeye tamamen dâhil edilmiştir. Böylelikle mikro işletmelerin, neredeyse açıklamalara hiç gerek kalmayacak şekilde, oldukça basit finansal durum tablosu ve kar zarar tablosu hazırlamasına olanak tanımaktadır	–

KONU	YENİ MUHASEBE YÖNERGESİ	DÖRDÜNCÜ YÖNERGE	YEDİNCİ YÖNERGE
<b>FİNANSAL TABOLAR</b>	1. Hazırlanması zorunlu olan yıllık finansal tablolar; bilanço, kar zarar tablosu ve dipnotlardan oluşmaktadır 2. Yönetim raporu düzenlemeleri de zorunludur. 3. Üye ülkeler küçük işletmeler hariç diğer işletmeler için ek finansal tablo düzenleme yükümlülüğü getirebilir veya mikro ve küçük işletmeler kar zarar tablosu ve yönetim raporunun hazırlanmasından ayrı tutulabilirler. Böylece, büyük ve orta ölçekteki işletmeler için nakit akış ve öz kaynak değişim tablolarının hazırlanma imkânı sağlanmıştır.	1. Hazırlanması zorunlu olan yıllık finansal tablolar; bilanço, kar zarar tablosu ve dipnotlardan oluşmaktadır. 2. Yıllık faaliyet raporu 4. Yıllık hesapların denetim zorunluluğu 5. Yıllık hesapların yayınlaması 4. Üye Devletler küçük şirketler için yıllık hesapların yayınlaması ile ilgili yükümlülükleri hafifletebilir veya yıllık hesapları denetlenmesi zorunluluğundan muaf tutabilirler	Yönergeye göre herhangi bir şirket (ana şirket) başka bir şirketi (iştirak) yasal olarak kontrolü altında tutuyorsa konsolide finansal tablo hazırlamak zorundadır. • Konsolide finansal tablolar konsolide bilanço, konsolide kar zarar tablosu ile dipnotlardan oluşmaktadır. Konsolide finansal tablolar karı veya zararı ve varlıkların, borçların, finansal pozisyonun durumunu gerçek ve adil olarak tam bir bütünlük içinde yansıtmalıdır. • Bu yönerge konsolide yıllık raporun içeriğini de düzenler. • Finansal tabloların açıklamaları ile ilgili kuralları belirler
<b>FİNANSAL TABLOLARIN BİÇİMSEL YAPI VE İÇERİKLERİ</b>	1. Finansal durum tablosu ve kar zarar tablosunda bulunması gerekli kalemlerin sırayla ve ayrı ayrı gösterileceği bir düzende hazırlanması yükümlülüğü. 2. Gerekli görüldüğü takdirde önerilen sıralı düzendeki finansal tablo kalemlerinin önemsiz kalemlerini birleştirmek kalemlerin daha ayrıntılı alt bölümlerine, yeni kalemlerin eklenmesine veya önemli olmayan kalemlerin bir araya toplanmasını ve yeni ara bölüm veya ara toplamlar eklenmesine izin verilmiştir.. 3. Finansal tabloların cari yıl tutarı ile önceki mali yıla ait tutarı karşılaştırmalı düzenlenmesi ilkesi benimsenmiştir 3. Muhasebe politikalarında yapılacak değişikliklerde geçmişe yönelik uygulama ile tutarlarda düzeltmeler yapılacak finansal tabloların karşılaştırılabilirliği sağlanacaktır. 4. Kar zarar tablosunun sunumunda giderlerin fonksiyonlarına ya da giderlerin türleri yöntemlerinden birisine göre sınıflandırılma olanağı	1. Finansal tablolar ile ilgili üç bileşen belirlenmiştir: bilanço, kar zarar tablosu ve dipnotlar 2. Nakit akışına burada yer verilmemektedir 3. Yönergenin genel ve özel formatları bulunmaktadır	Konsolide finansal tablolar için dördüncü yönergede yer alan finansal tablo modelleri kullanılmaktadır.

KONU	YENİ MUHASEBE YÖNERGESİ	DÖRDÜNCÜ YÖNERGE	YEDİNCİ YÖNERGE
<p><b>BİLANÇO VE GELİR TABLOSU FORMATLARI</b></p>	<p>İki bilanço modeli ile iki kar zarar tablosu modeli önerilmektedir. 1. Bilanço modelleri: yatay ve dikey olmak üzere iki düzen önerilmektedir. Yatay düzende bir yanda varlıklar, diğer tarafta borçlar, sermaye ve yedekler yer almaktadır. Dikey düzende ise varlıklar eksi kısa vadeli borçlar eksi uzun vadeli borçlar eşittir sermaye artı yedekler yer almaktadır. 2.Kar zarar tablosu modeli olarak ise giderlerin çeşit veya fonksiyon esasına göre alt kısımlara bölüdüğü iki düzen önerisi getirilmiştir. Ancak kar ve zarar kalemleri için yönerge hükümlerinde, bilanço da olduğu kadar ayrıntıya yer verilmemiştir. 3.Üye ülkeler bilanço ve kar zarar tablosunda farklı düzende ve alternatif sunumlara izin verebilir ya da zorunlu kılabilirler.</p>	<p>Yönerge iki bilanço modeli ile dört kar-zarar tablosu modeli içermektedir. Üye ülkeler kendi ülkelerindeki şirketlerden, bu modellerden birinin uygulanmasını isterler veya herhangi bir modelin seçimi için şirketleri serbest bırakabilir. Bilanço modelleri, yatay şekilde bir yanda varlıklar, diğer tarafta borçlar, sermaye ve ihtiyatlar veya dikey şekilde varlıklar eksi kısa vadeli borçlar eksi uzun vadeli borçlar eşittir sermaye artı ihtiyatlar, olarak ikidir. <b>1. Bilanço formatı:</b> İki farklı formata göre tutulması mümkündür: a)Bir yanda (sağda) aktifler, diğer yanda (solda) öz kaynakların da içinde bulunduğu öz kaynaklar dâhil pasiflerin olduğu bilanço formatı. b)Öz kaynakların aktifler ve pasifler arasındaki fark olarak sunulduğu bilanço formatı 3. En fazla bir format kullanılabilir <b>2. Gelir tablosu formatı:</b> İki farklı sunum şekli önerilmektedir a) Harcamalar sağda, gelir solda olacak şekilde b) Harcama ve giderleri net satışlardan çıkararak net gelirin hesaplandığı şekilde c) Gelir tablosu formatı için belirlenmiş üç kriterden ikisinin limitlerini aşmayan şirketler için, basitleştirilmiş formata izin verilir d) En sık kullanılan yöntem olan giderlerin net satışlardan düşülerek net gelirin bulunduğu harcamaların sağda, gelirlerin solda olduğu formatın kullanılması serbestisi vardır e) Ülkeler seçtikleri bir formatın ya da her iki formatın birden kullanmasına izin verebilirler. Tek bir formun kullanılması konusunda zorlayıcı olamazlar.</p>	

<b>KONU</b>	<b>YENİ MUHASEBE YÖNERGESİ</b>	<b>DÖRDÜNCÜ YÖNERGE</b>	<b>YEDİNCİ YÖNERGE</b>
<b>KAR ZARAR HESABI</b>	Kar zarar tablosu modeli olarak ise giderlerin çeşit veya fonksiyon esasına göre alt kısımlara bölüdüğü iki düzen önerisi getirilmiştir. Ancak kar ve zarar kalemleri için yönerge hükümlerinde, bilanço da olduğu kadar ayrıntıya yer verilmemiştir.	Kar-zarar tablosu formatı: iki yatay şekil ve iki dikey şekil arasında tercihe imkân verir. Yatay şekillerde bir tarafta giderler, diğer tarafta gelirler yer alır. Dikey şekillerde ise gerçekleşen gelirlerden, gerçekleşen giderler indirilir; net mali gelir/gider ve net olağanüstü gelir/giderden vergiler düşülerek bilançodaki artış veya azalış tespit olunur. Yatay ve dikey modellerde gerçekleşen giderler, maliyet tipine(kategori ayırım) yahut işlevine(fonksiyonel ayırım) göre alt kısımlara bölünür	

KONU	YENİ MUHASEBE YÖNERGESİ	DÖRDÜNCÜ YÖNERGE	YEDİNCİ YÖNERGE
<p><b>MUAFİYETLER</b></p>	<p>1.Küçük ve orta ölçekli gruplar ve mikro işletmeler konsolide finansal tablolar ve konsolide yönetim raporu hazırlama yükümlülüğünden muafıdır. 2. Üye ülkeler mikro işletmelerin “Peşin ödenen giderler ile tahakkuk eden gelir” ve “Tahakkuklar ve ertelenen gelirlerin” finansal tablolarda sunulması ile ilgili olan finansal tablolara ilişkin dipnot hazırlama yükümlülüğünden ve yönetim raporu hazırlama yükümlülüğünden muaf tutulabilirler. 3. Üye ülkeler mikro işletmelere sadece özet bilanço ve özet kar zarar tablosu hazırlamasına izin verebilirler. 4. Kamu yararını ilgilendiren işletmeler için muafiyet kısıtlaması getirilmiştir. Bu işletmeler büyük ölçekli işletme gibi dikkate alınırlar.</p>	<p>1.Belli tipteki şirketler (anonim şirket, limitet şirket, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket için geçerlidir. Ancak, üye ülkeler bankaları, diğer mali kuruluşları ve sigorta şirketlerini muaf tutabilirler 2. Kobi’ler finansal raporlama ve denetim yükümlülüklerinden hariç tutulur.3. Yönergede bu tarz 80 adet istisna vardır</p>	<p>• Dördüncü Yönergede yer alan eşikler konsolide finansal tablo hazırlama yükümlülüğünden tamamen muaf olacak küçük ve orta ölçekli grupları tanımlamak için kullanılır (EUR-Lex: Seventh Directive, 2009). Bu gruplar bilanço tarihlerinde, konsolide olarak aşağıdaki üç kriterden ikisini aşmayan gruplardır: o Bilanço toplamı : € 17.500.000 o Net ciro : € 35.000.000 o Çalışan sayısı: 250 Bu muafiyetler büyüklükleri ne olursa olsun borsada kote edilen şirketler için geçerli değildir. Bu şirketler küçük veya iştirak durumunda bir şirket olsalar dahi konsolide finansal tablo hazırlamak zorundadırlar.</p>

KONU	YENİ MUHASEBE YÖNERGESİ	DÖRDÜNCÜ YÖNERGE	YEDİNCİ YÖNERGE
<p><b>KONSOLİDE FİNANSAL TABLO HAZIRLAMA YÜKÜMLÜLÜKLERİ VE MUAFİYETLER</b></p>	<p><b>Hükümler:</b> Bir ortaklık olduğu durumlarda ana ortaklık ve onun bağlı ortaklıkları konsolide edilecek işletmelerdir. Konsolide finansal tablolar ve bir konsolide yönetim raporu hazırlamasını şu durumlarda gereklidir:(a) İşletmenin, diğer işletme veya işletmelerdeki hissedar veya üye oy haklarının çoğunluğuna sahip olması.(b) İşletmenin, diğer işletme veya işletmelerin idare, yönetim veya denetim organı üyelerinin çoğunluğunu atama veya azletme hakkına sahip olması ve aynı zamanda o işletmenin bir hissedarı veya ortağı olması.(c) İşletmenin, hissedarı veya ortağı olduğu bir işletme (bağlı ortaklık) ile yaptığı bir sözleşme gereğince veya kuruluş veya ortaklık sözleşmesindeki bir hüküm çerçevesinde, o işletme üzerinde baskın bir etki uygulama hakkına sahip olması (d)İşletmenin diğer işletmelerin hissedarı ya da ortağı olması <b>Muafiyetler:</b> 1.Üye Ülkeler küçük ve orta ölçekli grupları konsolide finansal tablolar ve konsolide yönetim raporu hazırlama yükümlülüğünden muaf tutabilirler. 2.Üye ülkeler aşağıdaki iki husustan biri söz konusu ise konsolide finansal tablolar ve konsolide yönetim raporu hazırlama yükümlülüğünden muaf tutar; (a) muaf işletmenin ana ortaklığı, muaf işletmenin hisselerinin tümüne sahiptir.(b) muaf işletmenin ana ortaklığı, muaf işletmenin hisselerinin % 90'ına ya da daha fazlasına sahiptir ve diğer hissedarlar ya da üyeler muafiyeti onaylamıştır. 3. Aşağıdaki koşullardan birinin varlığı halinde işletmenin konsolide finansal tablolara dâhil edilmesi gerekli değildir:(a) konsolide finansal tabloların hazırlanması için gerekli olan bilgiler aşırı gidere veya gecikmeye neden olacak şekilde elde ediliyorsa(b) anılan işletmenin hisseleri, özellikle, yeniden satma amacıyla elde bulundurulmaktadır.(c)haklar üzerindeki uzun süreli ciddi kısıtlamalar varsa</p>	<p>Dördüncü yönergede konsolide finansal tablolara ilişkin içerik bulunmamaktadır.</p>	<p>1. Ana şirket/bağlı şirket ilişkisinin bulunması halinde veya sermayesi paylara bölünmüş bir limitet şirket olması halinde konsolide hesap hazırlanması gerekmektedir. 2. Üye ülkeler, ana şirketi burada tanımlanan şirket biçimlerinin dışında bir organizasyona sahip olması halinde konsolide hesap hazırlama zorunluluğundan muaf tutabilirler Ana şirket/bağlı şirket ilişkisi şu durumlarda mevcuttur (EUR-Lex, 2009, mad.1.d.):• Ana şirket, bağlı şirketin oy haklarının büyük bir bölümüne sahip olduğu zaman veya• Bağlı şirkette hisse sahibi olarak, ana şirket, bağlı şirketin yönetim kurulu üyelerini tayin etme veya görevden alma yetkisine sahip olduğu zaman veya• Ana şirket, bağlı şirketin yönetiminde sözleşmeye bağlı olarak söz sahibi olması durumunda veya• Ana şirket, bağlı şirket hisselerinin büyük bir bölümünün sahibi olarak, yan kuruluşun diğer ortaklarıyla yaptığı sözleşme sonucu bağlı şirketteki oy haklarının büyük bir bölümünü elinde bulunduruyorsa;3. Üye ülkeler, konsolide hesap hazırlanması şartını aşağıdaki durumda muafiyete çevirebilirler:• Avrupa Birliği ülkelerinde kayıtlı ana şirketlerin bağlı kuruluşları;• Avrupa Birliği üyesi olmayan ülkelerde kayıtlı ana şirketlerin bağlı kuruluşları;• Finansal holding şirketler, bazı şartlara bağlı olarak;• Sigorta şirketleri, bankalar ve finans kuruluşları için geçiş dönemi, üye ülke daha önce bu kuruluşlardan konsolide hesap hazırlanmalarını şart koşmamış ise.• Konsolide finansal tablolar ana şirket tarafından hazırlanmakta olduğu için, iştirakler kendi finansal tablolarını hazırlamak zorunda kalmayacaklardır</p>

<b>KONU</b>	<b>YENİ MUHASEBE YÖNERGESİ</b>	<b>DÖRDÜNCÜ YÖNERGE</b>	<b>YEDİNCİ YÖNERGE</b>
<b>FİNANSAL TABLO KALEMLERİNİN ÖLÇÜMÜ VE TEMEL ÖLÇÜM ESASI</b>	1. Varlık kalemlerinin ölçüm esası olarak satın alma fiyatı veya üretim maliyeti esas alınarak muhasebeleştirilmesi 2.Belirli varlıklar için ölçüm esası olarak gerçeğe uygun değer modelinin kullanılmasına izin verilmiştir. 3.Üye devletler bazı varlık grupları için farklı ölçüm esaslarının kullanılması konusunda işletmeleri serbest bırakabilirler. (Sözgelimi, duran varlıkların yeniden değerlendirilmiş tutarları ile ölçülmelerine izin verebilir ya da zorunlu kılabilirler).	Temel değerlendirme ölçüsü olarak, "maliyet değerinin" esas alındığı görülmektedir	Dördüncü yönergede belirtilen değerlendirme ilkeleri ve yöntemleri esaslıdır yani "maliyet değeri" esas alınmıştır. Türev finansal araçlar hariç finansal araçlar gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılarak değerlendirilir.

KONU	YENİ MUHASEBE YÖNERGESİ	DÖRDÜNCÜ YÖNERGE	YEDİNCİ YÖNERGE
<b>DEĞER DÜZELTMELERİ VE DEĞERLEME İLKELERİ</b>	<p>1.Varlıkların bilançoya yansıtılmadan önce değer değişimlerinin düzeltilmesi işlemi olarak açıklanmıştır. 2. Üye ülkeler finansal varlıklar ve maddi duran varlıklarda meydana gelen değer düşüklüğünün kar zarar tablosunda muhasebeleştirilmesi ve bu varlıkların bilançoda karşılık ayrılarak raporlanması (ihtiyatlılık ilkesi) ile ilgili olarak düzenlemeler yapmaya yetkili kılınmışlardır.</p>	<p>Dördüncü yönergede temel değerlendirme ilkesi “maliyet değeri” esas alınmıştır. Değerleme ilkesi temel ilkeyi oluşturmaktadır. 1.Değerlemenin Tutarlılığı 2. İşletmenin Sürekliliği (Going concern) 3.İhtiyatlılık (Gerçekleşme) İlkesi 4.Tahakkuk Ve Nakit Esası 5.Aktifler Ve Pasifler İçin Ayrı Değerleme 6.Yılın Açılış Bilançosu ile Önceki Muhasebe Döneminin Kapanış Bilançosu arasındaki bağlantı</p>	



KONU	YENİ MUHASEBE YÖNERGESİ	DÖRDÜNCÜ YÖNERGE	YEDİNCİ YÖNERGE
<p><b>FİNANSAL TABLO DİPNOTLARI</b></p>	<p>1. Kabul edilen muhasebe politikaları,2.Maddi duran varlık yeniden değerlendirme fonundaki hareketler ve yeniden değerlendirme yapılmaması durumundaki defter değerlerine ilişkin tablo 3. Bazı varlıkların ölçümünde gerçeğe uygun değer kullanıldı ise gerçeğe uygun değer tespitinde kullanılan değerlendirme modelleri ve teknikleri ve varsayımlar 4. Gerçeğe uygun değer değişim fonundaki değişimler ve hesap dönemi içinde oluşan hareketleri gösterir tablo 5. Bilançoya yansıtılmayan finansal taahhütler, garantiler ve şartlı borçların toplam tutarları 6. Yöneticilere verilen avanslar ve borçlar ve koşulları ile bunlara uygulanan faiz oranı 7. Olağandışı meblağlarda oluşan gelir ve gider kalemleri 8. Vadesinin tamamlanmasına 5 yıldan daha uzun süre bulunan borçlar 9. Mali yıl süresince istihdam edilen ortalama çalışan sayısı 10. Büyük işletmeler ve kamu yararını ilgilendiren işletmeler için coğrafi bölge bazında elde edilen hasılat ve yıllık finansal tabloların denetimi için firmalara yapılan ücret ödemeleri</p>	<p>Dördüncü Yönergeye göre finansal tablo dipnotlarında en azından aşağıdaki konulara ilişkin bilgilerin yer alması gerekmektedir: 1. Yıllık hesaplarda uygulanan değerlendirme yöntemleri2. İşletmenin ve teşebbüslerinin her birinin ismi ve kayıtlı adresleri 3. İşletmenin hisselerinin sayısı ve nominal değerleri 4. Herhangi bir katılım belgesi, dönüştürülebilir tahvil ya da benzeri menkul kıymetlerin mevcudiyeti durumunda bunların sayısı ve sağladıkları haklar5. Vadeleri beş yıldan fazla olan borç tutarları, türleri ve teminat şekilleri. 6. Finansal durumunu değerlendirmede yardımcı olacak, bilançoda yer almayan mali taahhütlerin toplam tutarıa. Bilanço da yer almayan, mali etkisi bulunmayan şirketin düzenlemelerin niteliği ve iş amacı, riskleri b. şirket tarafından ilişkili taraflarla girilen işlemler ve bu işlemlerin miktarı7. net cirosunun; faaliyet kategorilerine göre, coğrafi pazarlara hangi ürünlerin sattığına göre ve şirketin olağan faaliyetlerinin kapsamına giren hizmetlere göre gruplandırılarak bilgi verilmesi 8.Mali yıl içindeki ortalama çalışan sayısı ve yıllık personel giderleri 9. Söz konusu veya önceki bir mali yıl içinde kâr veya zararın öğeleri bir değerlemeden etkilenebilir bu etki önemli ise ayrıntıların açıklanması gerekir10. İdari yönetim ve denetim organlarının üyelerine verilen ücretler miktarı11. İdari, yönetsel ve denetim organlarının üyelerine verilen avans ve kredilerin tutarı temel koşulları ve geri ödenmesi12. Türev finansal araçların gerçeğe uygun değeri ve türü ile ilgili bilgiler</p>	<p>1. Konsolide edilmiş işletmelerde farklı muhasebe politikalarının uygulanmasına izin verilmesi durumunda, bu muhasebe politikaları ile ilgili olarak finansal tablo notlarında açıklama yapılması zorunludur2. Vergi amaçlı yapılan değer ayarlamaları tutarlarını, nedenlerini ve böyle bir durumun tercih edilmesinin nedenlerini 3. İşletmelerin birleşmesi durumunda notlar bölümünde açıklama yapılması kaydıyla, birleşme veya 'çıkarların birleştirilmesi' metodunun kullanılmasına da izin vermektedir4. Edinmeden doğan firma değeri Dördüncü Yönerge' de yer alan kurallara göre ele alınmaktadır. Yedinci Yönerge üye ülkelere yedeklerin ayrılması koşuluyla firma değerinin hemen aktifleştirilmesine izin vermektedir. Bu şekilde aktifleştirilmeyen veya negatif değer taşıyan firma değeri hesaplarda ayrı kalemler olarak gösterilmeli ve notlar bölümünde açıklanmalıdır.5. Üye ülkeler hesapların grupta yer alan işletmelerin çoğunluğunun hesap kapama dönemine göre hazırlanması ya da grupta en önemli yeri oluşturan işletmenin hesap kapama tarihide temel alınması durumu. Notlar bölümünde açıklanır6. Kullanılan değerlendirme yöntemleri ve konsolide hesaplarda gösterilen kalemleri, değer ayarlamaları dâhil, hesaplamada kullanılan yöntemler7. Orijinal olarak yabancı kur üzerinden gösterilmiş miktarların ulusal kura dönüştürme esasları8. Yönetim merkezlerinin isim ve adresleri, konsolidasyona dâhil olan ve olmayan bağlı kuruluşlarda, yan kuruluşlarda ve birleşik ortaklıklarda sahip olunan sermayenin oranları. Konsolidasyondan daha fazla çıkarılan bağlı şirket bulunuyorsa bunun nedenleri ve birleşik</p>

KONU	YENİ MUHASEBE YÖNERGESİ	DÖRDÜNCÜ YÖNERGE	YEDİNCİ YÖNERGE
<b>YÖNETİM RAPORU</b>	<p>1. İşletmenin finansal performans, finansal durumuna ilişkin değerlendirmeler ve karşılaşılan ana riskler ve bunların analizlerini kapsar ve düzenlenmesi zorunludur 2. Ülkeler küçük işletmeleri yönetim raporu düzenlemekten muaf tutabilirler 3. Yönetim raporunda şu bilgiler yer almalıdır:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Gelecekteki durum ve gelişim ile ilgili değerlendirmeler ve tahminler,</li> <li>• Araştırma ve geliştirme faaliyetleri</li> <li>• Satın alınan kendi özvarlığına ilişkin hisseler</li> <li>• İşletme şubeleri,</li> <li>• Türev finansal araçlara ait finansal risk yönetimi ve politikaları, karşılaşılan fiyat, kredi, likidite riski ve nakit akış riski ile ilgili bilgiler</li> </ul>	Dördüncü yönergede yönetim raporuna ilişkin içerik bulunmamaktadır.	Yedinci yönergede yönetim raporuna ilişkin içerik bulunmamaktadır.
<b>DiĞER ÖNEMLİ HÜKÜMLER VE DEĞİŞİKLİKLER</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Önemlilik ilkesi</li> <li>• Kontrolün tanımı genişletilmiştir (örneğin; baskın enflasyon, bağlı ortaklıkta hiç pay sahibi olmadan kontrol)</li> <li>• Orta büyüklükteki işletmeler için konsolidasyon istisnası (kamu tüzel kişilikleri hariç)</li> <li>• KTK: Özel sektördeki Kobi'ler için basitleştirilen ve indirgenen muhasebe yükümlülükleri KTK' ne uygulanmayacaktır</li> </ul>	1.Yıllık raporun içeriği ve yıllık finansal tabloların yayınlanması ve ticari sicile kaydedilmesi gerekliliği: En küçük şirket bile yıllık mali raporlarını yayınlamalı, halka açmalıdır 2. Mali beyanların halka açık hale getirilmesi söz konusudur 3.Yıllık finansal tabloların denetlenmesi; Tüm şirketler bu kapsama girmekte ve tüm şirketlerin finansal tabloları için denetim zorunlu olmaktadır.	Bu bölümde konsolide yıllık mali rapor ve tabloların içeriği, denetlenmesi ve konsolide yıllık hesapların yayınlanarak kamuya açıklanmasına ilişkin hükümler bulunmaktadır

KONU	YENİ MUHASEBE YÖNERGESİ	DÖRDÜNCÜ YÖNERGE	YEDİNCİ YÖNERGE
ŞEREFİYE	<p>1.Değer düzeltmelerinin yapılma nedenleri geçerliliğini kaybetmiş olsa dahi düşük değerden ölçme şerefiye için yapılan değer düzeltmelerine uygulanır. 2.Şerefiye faydalı ömrünün güvenilir bir şekilde tahmin edilemediği istisnai durumlarda, üye ülkeler tarafından belirlenecek bir azami süre içerisinde itfa edilir. ve açıklama finansal tablo dipnotlarında sunulur. Bu süre beş yıldan az 10 yıldan fazla olamaz. 3.Konsolidasyona dâhil edilen işletmeler ile ilgili olarak konsolidasyon işlemleri sırasında ortaya çıkan farklar şerefiye olarak gösterilir. Şerefiyenin hesaplanmasında kullanılan yöntemler ve önemli değişiklikler finansal tablo dipnotlarında açıklanır4. Pozitif ve negatif şerefiyenin netleştirilmesine izin verildiğinde, finansal tablo dipnotlarında şerefiyenin analizine yer verilir 5.Negatif şerefiye konsolide kar ve zarar tablosunda muhasebeleştirilebilir</p>	<p>Yönergeye göre varlıklar başlığı altındaki kuruluş giderleri maksimumum beş yıl içerisinde gider yazılmalıdır (mad.34.1a). Bu madde şerefiye içinde geçerlidir. Ancak üye devletler, şerefiyenin beş yılı aşan zaman dilimlerinde sistematik olarak giderleştirilmesi için varlığın ekonomik ömrünü aşmayan ve destekleyici sebepleri ile birlikte dipnotlarda açıklanan bir süre içerisinde giderleştirilmesine izin verebilirler (mad.37).</p>	<p>1.Dördüncü Yönergede Şerefiye için belirtilen şekilde amortisman yöntemine göre işlemler yapılmalıdır. Diğer bir yöntemde olumlu şerefiye olması durumunda şerefiyeyi öz kaynaklardan düşmektir. Şerefiye negatif de ertelenen gelir veya doğrudan kazanç olabilir. Ani kazanç olduğunda gelire doğrudan eklenebilir 2. İşletmelerin birleşmesi durumunda satın alma metoduna göre edinme maliyetinin hesaplanmasıyla ilgili ayrıntıları belirtmektedir. Notlar bölümünde açıklama yapılması kaydıyla, birleşme veya 'çıkarların birleştirilmesi' metodunun kullanılmasına da izin vermektedir 3. Edinmeden doğan firma değeri normal olarak Dördüncü Yönerge' de yer alan kurallara göre ele alınmalıdır. Yedinci Yönerge yedeklerin ayrılması şartıyla firma değerinin hemen aktifleştirilmesine izin vermektedir. Bu şekilde aktifleştirilmeyen veya negatif değer taşıyan firma değeri hesaplarda ayrı kalemler olarak gösterilmeli ve notlar bölümünde buna değinilmelidir</p>
ERTELENMİŞ VERGİ	<p>1.Büyük ve orta ölçekli işletmelerin ertelenmiş vergi karşılıklarının bilançoda muhasebeleştirilmesi durumunda, finansal yılsonundaki ertelenmiş vergi bakiyeleri ve finansal yıl boyunca bunlarda oluşan hareketleri ek olarak açıklamaları gerekmektedir. 2. Ertelenmiş vergi bakiyeleri, konsolidasyona dâhil edilen işletmelerden biri için vergide gerçek bir yüklenme meydana gelmesinin muhtemel olması koşuluyla konsolide finansal tablolarda yer alır.</p>	<p>Bilanço tarihinden önce oluşmuş ancak söz konusu mali yıla ilişkin olan alacakların, sonraki mali yıl içerisinde gerçekleşip gerçekleşmeyeceği bilinmeyen kısımları ile birlikte "Ertelenmiş Gelir ve Tahakkukları" kalemi altında gösterilmesi gerekir. Üye devletler bu tür alacakları "alacaklılar" hesabında dâhil edebilir. Bu tür alacakların dipnotlarda açıklanması gerekir (mad.21)</p>	-

**Kaynak:** 1.EUR-Lex Access To European Union Law. (2 Şubat 2009). *Fourth Directive: Annual accounts of companies with limited liability*. 2.EUR-Lex Access To European Union Law. (2 Aralık 2009). *Seventh Directive: Consolidated accounts of companies with limited liability*. 3.EUR-Lex Access To European Union Law. (26 Haziran 2013). *Directive 2013/34/EU of the European parliament and of the council of 26 June 2013*. 4.Deloitte. (3 Temmuz 2013). *New EU Accounting Directive (including Country By Country Reporting)*.’ ler den yararlanılarak oluşturulmuştur.

Finansal raporlamaya ilişkin olarak 2013/34/EU sayılı yönerge ile dördüncü ve yedinci yönerge arasındaki önemli farklılıklar aşağıdaki gibi sıralanabilir:

**1. İçerik:** Dördüncü yönerge belli tipteki şirketlere ait finansal tabloların düzenlenmesindeki temel esasları, biçimsel yapısını, içeriğini, değerlendirme kurallarını, finansal notlarının kapsamını, yayımlama kurallarını, hesapların denetimini ve denetçilerin mesleki niteliklerini düzenlemektedir. Yedinci yönerge de dördüncü yönergenin devamı niteliğinde olup konsolide finansal tabloların hazırlanması, yayınlanması ve denetlenmesi ile ilgili şartları düzenlemektedir. Dördüncü ve yedinci yönergelerin yerine yayınlanan 2013/34/EU sayılı yönerge, finansal tablolar, konsolide finansal tablolar ve belirli tipteki işletmelerle ilgili raporlara (ülke bazında raporlamalarda dâhil) ilişkindir. Bu yönerge ile karmaşık muhasebeleştirme ve finansal raporlama işlemlerinden küçük ölçek sınıflarındaki işletmelerin (özellikle Kobi'ler için modernize edilmiş ve basitleştirilmiş).muaf tutulmaları sağlanmış ve şeffaflık ile ilgili yeni kurallar getirilmiştir.

**2. Kapsam (Uygulama Kriterleri):**

- Dördüncü Yönergede eşikler küçük ve orta ölçekli işletmeleri tanımlamak için kullanılır. Küçük ve Orta büyüklükteki işletmeler, bilanço tarihlerinde belirlenen üç kriterden ikisinin sınırlarını aşmayan şirketlerdir.
  - Küçük ve orta ölçekli şirketler için daha az sıkı kurallar muafiyetler ortaya konmuştur: Küçük şirketler basitleştirilmiş bilanço formatını kullanırlar ve defter tutma zorunlulukları yoktur. Yıllık hesapların yayınlanması ile ilgili yükümlülükleri hafifletebilir veya yıllık hesapları denetlenmesi zorunluluğundan muaf tutulabilirler.
  - Hisseleri borsa da işlem gören şirketler ise bu muafiyetlerden yararlanamazlar.
- Yedinci Yönerge de dördüncü yönergede yer alan eşikler konsolide finansal tablo hazırlama yükümlülüğünden tamamen muaf olacak küçük ve orta ölçekli grupları tanımlamak için kullanılır
  - Borsada kote edilen bu muafiyetten yararlanamazlar. şirketler küçük veya iştirak durumunda bir şirket olsalar dahi konsolide finansal tablo hazırlamak zorundadırlar
- 2013/34/EU Sayılı Yeni Muhasebe Yönergesi

- Yeni eşikler belirlenmiştir
- Mikro işletmeler yönergeye dâhil edilmiştir.
- Beşinci kategori olarak (mikro küçük, orta, büyük ölçekli işletme kategorilerinden sonra) hisseleri düzenlenmiş bir piyasada işlem gören, kredi kuruluşu olan veya sigorta şirketi olarak faaliyet gösteren kamu tüzel kişilikleri yönergeye dâhil edilmiştir.
- Yapılan değişiklikler aşağıdaki gibi sıralanabilir:
  - Karmaşık muhasebeleştirme ve finansal raporlama işlemlerinden küçük ve mikro ölçekli işletmeleri muaf tutacak düzenlemeler getirilmiştir. Bu işletmeler, açıklamalara hiç gerek kalmayacak şekilde, oldukça basit finansal durum tablosu ve kar zarar tablosu hazırlayabilir ya da kar zarar tablosu ve yönetim raporunun düzenlenmesinden muaf tutulabilirler
  - Orta büyüklükteki işletmeler, büyük işletme ve gruplar için ise önceki yönergelere göre daha yoğun düzenlemeler getirilmiştir (örneğin; kamu tüzel kişiliklerinde ki bilanço dönemi sonrası olaylar).

### 3. Finansal Tablolar

- Dördüncü Yönergede işletmelerin düzenlemekle yükümlü oldukları yıllık finansal tabloların;
  - Bilanço, kar zarar tablosu ve dipnotlar oldukları ifade edilmiştir
  - Yıllık faaliyet raporu
  - Yıllık hesapların yayınlanması ve denetim zorunluluğu
  - Küçük şirketler için yıllık hesapların yayınlanması ve yıllık hesapları denetlenmesi zorunluluğundan muaf tutabilirler
- Yedinci Yönergeye göre işletmelerin düzenlemekle yükümlü oldukları konsolide finansal tablolar; konsolide bilanço, konsolide kar zarar tablosu ve notlardan oluşturmaktadır
  - Yönerge konsolide yıllık raporun içeriğini de düzenler.
- Yeni Muhasebe Yönergesinde; İşletmelerin düzenlemek zorunda oldukları yıllık finansal tablolar; bilanço, kar/zarar tablosu ve finansal tablo dipnotları olarak belirlemiştir. Yönetim raporu düzenlemeleri de zorunludur. Ayrıca aşağıda yükümlülükler getirilmiştir:

- Bilançoda ve kar zarar tablosunda bulunması gereken kalemlerin sırayla ve ayrı ayrı gösterileceği bir düzende hazırlanması yükümlülüğü getirilmiştir
- Finansal tablo kalemlerinin önemsiz kalemlerini birleştirmesi veya daha ayrıntılı bölümler eklenmesine izin verilmiştir
- Finansal tabloların cari yıl tutarı ile önceki mali yıla ait tutarı karşılaştırmalı düzenlenmesi ilkesi benimsenmiştir
- Muhasebe politikalarında yapılacak değişikliklerde geçmiş yıllara ait tutarlar düzeltilerek finansal tabloların karşılaştırılabilirliği' nin sağlanması olanağı getirilmiştir
- Kar zarar tablosunun sunumunda giderlerin fonksiyonlarına ya da giderlerin türleri yöntemlerinden birisine göre sınıflandırılma imkânı getirilmiştir.

#### 4. Finansal Tablo Modelleri

- Dördüncü Yönerge; iki bilanço modeli ile dört kar-zarar tablosu modeli içermektedir.
  - Bilanço modelleri: İki farklı formata göre tutulması mümkündür: a) Bir yanda (sağda) aktifler, diğer yanda (solda) öz kaynakların da içinde bulunduğu öz kaynaklar dâhil pasiflerin olduğu bilanço formatı. b) Öz kaynakların aktifler ve pasifler arasındaki fark olarak sunulduğu bilanço formatı. En fazla bir format kullanılabilir
  - Gelir tablosu formatı: İki farklı sunum a) Harcamalar sağda, gelir solda olacak şekilde b) Harcama ve giderleri net satışlardan çıkararak net gelirin hesaplandığı şekilde c) Belirlenmiş üç kriterden ikisinin limitlerini aşmayan şirketler için, basitleştirilmiş formata izin verilir. Bir formatın ya da her iki formatın birden kullanılmasına izin verilebilir
  - Kar-zarar tablosu formatı: iki yatay şekil ve iki dikey şekil arasında tercihe imkân verir. Yatay şekillerde bir tarafta giderler, diğer tarafta gelirler yer alır. Dikey şekillerde ise gerçekleşen gelirlerden, gerçekleşen giderler indirilir; net mali gelir/gider ve net olağanüstü gelir/giderden vergiler düşülerek bilançodaki artış veya azalış tespit olunur. Yatay ve dikey modellerde gerçekleşen giderler, maliyet tipine(kategori ayırımı) yahut işlevine(fonksiyonel ayırımı) göre alt kısımlara bölünür
- Yedinci Yönergede; Konsolide finansal tablolar için dördüncü yönergede yer alan finansal tablo modelleri kullanılmaktadır:

- Yeni Muhasebe Yönergesinde; Önerilen finansal tablo modelleri sayısı ikiye düşürülmüştür. İki bilanço modeli ile iki kar zarar tablosu modeli önerilmektedir.
  - Bilanço modelleri: yatay ve dikey olmak üzere iki düzen önerilmektedir.
  - Kar zarar tablosu modeli olarak ise giderlerin çeşit veya fonksiyon esasına göre alt kısımlara bölüdüğü iki düzen önerisi getirilmiştir.
  - Bilanço ve kar zarar tablosunda farklı düzende ve alternatif sunumlara izin verilebilir.

#### **5. Finansal Tablo Kalemlerinin Ölçümü Ve Temel Ölçüm Esası**

- Dördüncü Yönerge; Temel değerlendirme ölçüsü olarak, "maliyet değerinin" esas alındığı görülmektedir
- Yedinci Yönergede; Dördüncü yönergede belirtilen değerlendirme ilkeleri ve yöntemleri esastır yani "maliyet değeri" esas alınmıştır. Türev finansal araçlar hariç finansal araçlar gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılarak değerlendirilir.
- Yeni Muhasebe Yönergesinde; Varlık kalemlerinin ölçülmesinde satınalma fiyatı veya üretim maliyeti esasları kullanılmaktadır
  - Belirli varlıklar gerçeğe uygun değer modeline göre muhasebeleştirilirken varlıklar için farklı diğer ölçüm esasları da kullanılmaktadır (örneğin, duran varlıkların yeniden değerlendirilmiş tutarları üzerinden ölçülmesi gibi).

#### **6. Yönetim raporu**

- 2013/34/EU sayılı yönerge ile dördüncü ve yedinci yönergede bulunmayan, işletmenin finansal performansına ait değerlendirmeler ve karşılaştığı temel risklere ilişkin analizleri içeren yönetim raporunun düzenlenmesini zorunluluğu getirilmiştir.
- Yönetim raporunda yer alacak bilgiler:
  - İşletmenin gelecekteki durumu ve planlanan gelişimi ile ilgili değerlendirmeler ve tahminler,
  - Araştırma ve geliştirme faaliyetleri
  - Satın alınan kendi özvarlığına ilişkin hisse senetleri
  - İşletmeye ait şubeler
  - Türev finansal araçlara ait finansal risk yönetimi ve politikaları, karşılaşılan fiyat, kredi, likidite riskleri ve nakit akış riski ile ilgili bilgiler

## 7. Diğer Önemli Hükümler Ve Değişiklikler

- Önemlilik ilkesinin tanımı genişletilmiştir
- Kontrolün tanımı genişletilmiştir (örneğin; baskın enflasyon, bağlı ortaklıkta hiç pay sahibi olmadan kontrol)
- Orta büyüklükteki işletmeler için konsolidasyon istisnası getirilmiştir
- Kobi'ler için basitleştirilen ve indirgenen muhasebe yükümlülükleri KTK' ne uygulanmayacaktır

## 8. Ertelenmiş Vergi Varlığı

Yeni yönerge ile birlikte büyük ve orta ölçekli işletmelerince ertelenmiş vergi karşılıklarının bilançoda muhasebeleştirilmesi durumunda, yılsonundaki ertelenmiş vergi bakiyeleri ve yıl içerisinde bunlar da oluşan hareketlerin ek olarak açıklanması zorunluluğu getirilmiştir. Yine ertelenmiş vergi bakiyelerinin, konsolidasyona dâhil edilen işletmeler için vergi yükümlülüğü meydana getirmesi koşuluyla konsolide finansal tablolarda yer alacağı belirtilmektedir.

### 2.2.4. Yeni Muhasebe Yönergesi Ve İngiltere Finansal Raporlama Kriterlerinin Karşılaştırılması

İngiltere'de Şirketler Kanunu altında kurulmuş işletmeler finansal raporlama için UFRS nı ya da İngiliz GKGMİ den birini seçebilirler. Küçük ve mikro ölçekli işletmeler ise diğer tüm muhasebe standartlarının uygulaması konusunda istisnalar sunan FRSSSE" yi kullanma seçeneğine sahiptirler. Halka açık işletmelerin tam set finansal tablolar setini hazırlamaları gerekmektedir. Tam set finansal tabloların bileşenleri tipik olarak bilanço, kar ve zarar hesabı, nakit akış tablosu, özkaynak değişim tablosu, notlar ve yönetim raporundan oluşmaktadır. Yeni Muhasebe Yönergesinde (2013/34/EU) ise işletmelerin hazırlamakla yükümlü oldukları yıllık finansal tablolar; bilanço, kar zarar tablosu, dipnotlar ve yönetim raporunu içermekte ayrıca büyük ve orta ölçekteki işletmeler için nakit akış ve öz kaynak değişim tablolarının hazırlanma imkânı bulunmaktadır. İngiltere de düzenlenmesi zorunlu finansal tablolar UFRS' de yer aldığı şekliyle yeni muhasebe yönergesine büyük ölçüden benzerlik göstermektedir. Bu bağlamda İngiliz firmalarının finansal raporlarında, gelir tablosu başta olmak üzere önemli detayların birçoğunun, finansal tablo dipnotlarında gösterilmesi eğilimi dikkati çekmektedir.



Şirketler kanununa göre düzenlenmesi zorunlu olan bilanço ve gelir tablosu modelleri dördüncü yönergeden alınmıştır. İngiliz firmaları, iki adet bilanço formatı ve dört adet gelir tablosu formatı arasından dilediklerini kullanabilirler. Şirketler kanununda ise bilanço ile ilgili olarak iki format bulunmaktadır. Birincisi ülkede sıklıkla kullanılan biçim olan dikey şekil olup, varlıklar ve yükümlülükler arasındaki fark olan net varlıklara ulaşılması temeline dayanmaktadır. İkincisi ise, toplam varlıkların solda, toplam sermaye, yedekler ve yükümlülüklerin ise sağda gösterildiği modeldir. Yeni muhasebe yönergesinde de yatay ve dikey olmak üzere iki bilanço düzeni önerilmektedir. Bunlar bir yanda (sağda) aktifler, diğer yanda öz kaynaklar dâhil pasiflerin olduğu bilanço formatı diğer ise öz kaynakların aktifler ve pasifler arasındaki fark olarak sunulduğu bilanço formatı. Bu yönüyle İngiltere de uygulanan bilanço modellerinin yeni yönergedeki gibi olduğu söylenebilir.

Yeni muhasebe yönergesinde kar zarar tablosu modeli olarak ise giderlerin çeşit veya fonksiyon esasına göre alt kısımlara bölüldüğü iki düzen önerisi getirilmiştir. İngiltere de ise şirketler kanununda yeni muhasebe yönergesinden farklı olarak kar zarar tablosu olarak dört adet düzenlemeye yer verilmiş olup, bunlardan iki tanesi, yatay diğer iki tanesi dikey şekildedir. Birincisi ve en yaygın olarak kullanılan dikey modelde satış maliyetleri ve yönetim giderleri şeklinde sınıflandırılıp brüt karı gösterilirken, diğer dikey formatta ise daha fazla detaya yer verilmiştir. Yatay şekilde ise, bir yanda giderler, diğer yanda ise gelirler gösterilmektedir.

## BÖLÜM III. ARAŞTIRMA

### 3.1. Araştırmanın Amacı ve Kapsamı

#### 3.1.1. Araştırmanın Amacı

Bu araştırmanın amacı; uluslararası finansal raporlama düzenlemelerinin güncel durumu hakkında literatür incelemesi yapmak ve İngiltere ve Türkiye den hisse senetleri borsada işlem gören birer örnek işletmeye ait yıllık raporların incelenerek, UMS 1 ve UMS 7 standartları kapsamında değerlendirilmesi sonucunda, finansal tablolarının hazırlanma ve sunulmalarına dair bir durum tespitinde bulunmaktır. Bu amaçla öncelikle Türkiye ve İngiltere işletmelerinin finansal tablolarının hazırlanması ve sunumunda UMS 1/TMS 1 ve UMS 7/TMS 7 standartlarının gereklerini ne ölçüde yerine getirdiklerini tespit edilecektir. Ayrıca her iki işletmenin finansal tablolarını ve dipnotlarını gereken özen ve kapsamda hazırlamış olup olmadıkları ile birlikte yerel muhasebe mevzuatı ve uygulamalarının finansal tablo formatları üzerinde belirleyici etkisinin bulunup bulunmadığı hususu tespit edilecektir. UMS 1/ TMS 1 standardına ilişkin olarak; işletmelerin finansal tablolarının genel kuralları, yapı ve içerikleri ile ilgili asgari koşullara ilişkin eğilimleri, UMS 7/TMS 7 standardına ilişkin olarak ise işletmelerin nakit akış tablosu ile sağlanan bilgiler, nakit akış tablosunun sunumu, nakit akışlarının raporlanması ve netleştirilmesi ile ilgili eğilimleri saptanacaktır. Ayrıca nakit akış tablosunda ve dipnotlarda bazı kalemlerin “olağan dışı” olarak sunulmuş olup olmadığı, finansal tablolarda geçmişe yönelik uygulama ve düzeltme yapıp yapılmadığı, geriye dönük muhasebe politikası uygulamasının bulunup bulunmadığı ve dipnotlarda gerekli açıklamaların yapıp yapılmadığı hususları araştırılacaktır. Son olarak ise araştırma kapsamındaki işletmelerin raporlama ve finansal tablolarının sunumuna ilişkin uygulamalarının karşılıklı olarak analizine yer verilecektir.

#### 3.1.2. Araştırmanın Örneklemi

Bu araştırma için Türkiye uygulaması ile karşılaştırılması açısından, UFRS' ye göre raporlama yapan ülkelere İngiltere seçilmiştir. Ülkenin muhasebe düzenlemeleri ve

finansal raporlama açısından anavatan niteliğine sahip olması ve bu konudaki gelişmiş yapısı seçim de etken olmuştur.

İşletmelerin seçimi belirlenen kıstaslar doğrultusunda yapılmıştır. İngiltere işletmesi için Londra menkul kıymetler borsası FTSE 100 endeksinde, Türkiye işletmesi için Borsa İstanbul BIST 100 endeksinde yer alan işletmeler arasından belirlenmiş kıstaslara göre seçim yapılmıştır. Önce ilgili borsada işlem gören işletmeler tercih edilen endüstri ve sektörlere göre elemelerden geçirilmiş daha sonra aktif büyüklükleri ve finansal tablo analiz teknikleri aracılığıyla ile karşılaştırmalar yapılarak finansal verileri tutarlı olanlar arasından seçim yapılmıştır.

Seçilen işletmeler her iki ülke uygulaması içinde üretim sanayiinden, Türkiye uygulaması için lastik ürünleri endüstrisinden, İngiltere uygulaması için gıda ürünleri endüstrisindedir. Değerlendirmeler işletmelerin tam set finansal tabloları ile ilgili tespitlerden yola çıkılarak yapılmıştır.

### **3.1.3. Araştırmanın Kapsadığı Dönem**

Araştırma konusu olan raporlama dönemi; Türkiye işletmesi için 31 Aralık 2012 ve 31 Aralık 2013 de biten yıllık hesap dönemleri, İngiltere işletmesi için ise 31 Mart 2012 ve 31 Mart 2013 de biten yıllık hesap dönemleridir.

### **3.2. Araştırmanın Bulguları**

Bu bölümde, araştırma kapsamında bulunan iki muhasebe standardı çerçevesinde örnek ülke uygulamaları değerlendirilmiştir.

### **3.2.1. İngiltere Uygulaması (Tate & Lyle PLC)**

Bu bölümde İngiltere uygulaması için seçilen Tate & Lyle PLC (Tate & Lyle) işletmesine ait genel bilgi verilmiş ve işletmenin yıllık finansal raporları ile ilgili UMS 1 ve UMS 7 standartları çerçevesinde değerlendirmeler yapılmıştır.

#### **3.2.1.1. İngiltere İşletmesi ile İlgili Genel Bilgiler**

Tate & Lyle 'nin ana faaliyet konusu, gıda, içecek ve diğer sanayiler için malzeme ve çözüm üretmek ve bu malzemelerin küresel tedarikini sağlamaktır. Dünya üzerinde 30'dan fazla üretim tesisi bulunmaktadır. 31 Mart 2013 tarihi itibarıyla, işletmenin itibari değeri üzerinden ihraç edilmiş adi ve imtiyazlı paylara bölünmüş sermayesi 119 milyon pound olup bu tutarın 117 milyon poundluk kısmı adi hisselerden, 500 bin poundluk kısmı hazine hisselerinden ve 2 milyon poundluk kısmı imtiyazlı hisselerden oluşmaktadır.

İşletme Birleşik Krallık sınırları içinde mukim halka açık limited şirket olup hisseleri Londra Menkul Kıymetler Borsasında işlem görmektedir. İşletme, Londra Menkul Kıymetler Borsasında işlem gördüğü için finansal tablolarını, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına göre İngiliz Finansal Otoritesinin borsaya kote olma kurallarına ve Şirketler Kanununa göre düzenlemektedir. İşletme bağımsız denetimden geçmiş yıllık konsolide raporlarını Londra Menkul Kıymetler Borsası ve kendi internet sitesi aracılığıyla kamuoyuna açıklamaktadır.

İşletmede denetim komitesi bulunmaktadır. Komitenin temel görevleri, finansal raporlama, dış denetim, iç kontrol sistemi ve risk yönetimi konularında denetleme yapmak, gözetim yapmak ve dış denetçiler ile ilgili önerilerde bulunmaktır. İşletmede iç denetim ve risk yönetimi sistemleri mevcuttur. Denetim komitesi iç denetim fonksiyonunun organizasyonu, etkinliğini ve yıllık plan ve kaynaklarının denetimin üstlenmiştir.

### **3.2.1.2. İngiltere İşletmesine Ait Finansal Tablolar Seti**

İngiltere işletmesi Tate & Lyle ilgili hesap dönemlerine ilişkin olarak aşağıda sıralanan tam set finansal tabloları hazırlamıştır. Bu finansal tablolar Ek-1 de sunulmuştur.

1. Tate & Lyle Konsolide Gelir Tablosu
2. Tate & Lyle Konsolide Kapsamlı Gelir Tablosu
3. Tate & Lyle Konsolide Finansal Durum Tablosu
4. Tate & Lyle Konsolide Nakit Akış Tablosu
5. Tate & Lyle Konsolide Özkaynak Değişim Tablosu

### **3.2.1.3. İngiltere Uygulaması' nın UMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardına göre Değerlendirilmesi**

Bu bölümdeki değerlendirmeler UMS 1<sup>110</sup> ve UMS 7<sup>111</sup> 'den seçilen bölümlere göre yapılmıştır.

#### **3.2.1.3.1. İngiltere İşletmesinde Finansal Tabloların Genel Özelliklerinin Değerlendirilmesi**

##### **3.2.1.3.1.1. İngiltere İşletmesinde Netleştirme (Mahsup Etme)**

İşletmenin dipnotlarında “Finansal varlık ve yükümlülükler netleştirilmeleri için yasal olarak uygulanabilir bir hakkın bulunması veya varlık ve borcun eşzamanlı yerine getirilmesi durumlarında finansal durum tablosunda net olarak sunulurlar”<sup>112</sup> ifadesi yer almaktadır.

İşletmenin finansal tabloları UMS 1 Standardı'nın 34. ve 35. Paragrafları doğrultusunda incelendiğinde dipnotların da aşağıdaki açıklamalar da bulunduğu belirlenmiştir:

---

<sup>110</sup> European Commission The EU Single Market. International accounting standard 1..., a.g.e.

<sup>111</sup> European Commission The EU Single Market. International accounting standard 7..., a.g.e.

<sup>112</sup> Annual report 2013. Tate & Lyle Annual Reports. Aralık 2014.

<<http://www.tateandlyle.com/InvestorRelations/Documents/Annual%20Reports/Annual%20Report%202013.pdf>>. s.85.

- Finansal Araçlar: Açıklamalar Standardı' na (UFRS 7) göre muhasebeleştirilen finansal araçların gerçeğe uygun değerindeki değişiklikler ile ilgili olarak 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren netleştirme yapılmadığını açıklanmıştır.
- Nakit akış riski hedge politikası gereği emtia ve hazine ile ilgili türev araçlarının gerçeğe uygun değerindeki değişimler ile ilgili olarak UMS 39' a uygun olarak netleştirilme yapıldığını açıklamıştır.
- Yurtdışı işlemleri net yatırım riski hedge politikası gereği kullanılan finansal araçların gerçeğe uygun değerindeki değişimlerin etkin olarak netleştirildiği açıklamıştır

#### **3.2.1.3.1.2. İngiltere İşletmesinde Raporlama Sıklığı**

İşletme ile ilgili UMS 1 Standardı'nın 36.paragrafı ile ilgili olarak yapılan değerlendirmeler şöyledir: İşletmenin tam bir finansal tablolar setini, 31 Mart 2013 tarihinde sona eren yıllık dönem için yılda bir kez sunduğu belirlenmiştir. İşletmede bundan başka bir hesap dönemi için raporlama yapılmamaktadır.

#### **3.2.1.3.1.3. İngiltere İşletmesinde Karşılaştırmalı Bilgi**

UMS 1 Standardı'nın 38A paragrafı gereği, işletme finansal tablolarında bir önceki döneme ait karşılaştırmalı bilgileri sunmaktadır. Yıllık hesap dönemi 31 Mart dır. Cari dönem ve önceki döneme ait karşılaştırmalı bilgileri içeren aşağıdaki tam finansal tablolar setini sunmuştur:

- Konsolide gelir tablosu
- Konsolide kapsamlı gelir tablosu
- Konsolide finansal durum tablosu
- Konsolide nakit akış tablosu
- Konsolide özkaynak değişim tablosu
- Dipnotlar
- Tüm finansal tablolarda “dipnotların, finansal tabloların bütünleyici parçası olduğu” ibaresi yer almaktadır

#### ***a. İlave karşılaştırmalı bilgi***

İşletmenin UMS 1 standardının 38.C paragrafında bahsi geçen ilave finansal tablo sunumu olmamıştır. Karşılaştırmalı bilgilere istinaden dipnotlarda ve ek finansal bilgi kısmında yapılan bildirimler aşağıdaki gibidir:

- Dipnotlarda durdurulan faaliyetlere ilişkin olarak: Karşılaştırmalı dönemin dava sürecinde olan eski nişasta tesislerine ait vadesi gelmemiş 15.000.000 pound tutarındaki istisnai vergi mükellefiyeti içerdiğini
- Eski “Şeker faaliyet bölümünün” durdurulan faaliyet hem cari dönem için hem de karşılaştırmalı dönem için durdurulan faaliyetlerde gösterildiğini açıklamıştır.
- Ek finansal bilgilerde emeklilik sonrası faydalarına ait faizlerin düzeltilmiş karın haricinde tutulduğunu ve tüm karşılaştırmaların buna göre yeniden belirlendiğini açıklamıştır

***b. Muhasebe politikasında değişiklik, geriye dönük düzeltme veya yeniden sınıflandırma***

İşletme standardın 40A paragrafına ilişkin olarak geriye dönük uygulanmış muhasebe politikası ve geriye dönük uygulama yaptığına dair bir açıklama yapmamıştır. Yeniden sınıflandırılan finansal tablo kalemlerine ilişkin açıklamaları ise aşağıda olduğu gibidir:

- Yıl boyunca ticari alacakların bir kısmının satış amaçlı elde tutulmak üzere yeniden sınıflandırıldığını
- Nakit akış riski hedge işlemlerinin cari dönem ve önceki dönemde yeniden sınıflandırılmış ve gelir tablosunda raporlanmış olduğunu dipnotların da açıklamıştır.

**3.2.1.3.1.4. İngiltere İşletmesinde Sunuşun Tutarlılığı**

UMS 1 standardının "sunuluşun tutarlılığı" maddesi gereği (par.45), işletmenin finansal tablolarının sunuluşunun ve finansal tablo kalemlerinin sıralanışının cari dönem ve önceki dönem itibariyle aynı biçimde sürdürülmüş olduğu tespit edilmiştir.

**3.2.1.3.2. İngiltere İşletmesinde Finansal Tabloların Yapı Ve İçerik Açısından Değerlendirilmesi**

### 3.2.1.3.2.1. İngiltere İşletmesinde Finansal Tabloların Tanımlanması

İşletme UMS 1 standardı' nın 51. paragrafı gereği aşağıdaki bilgileri finansal tablolarında göstermiş ve gerektiğinde tekrarlamıştır:

- (a) İşletme finansal tablolarında organizasyonunu faaliyet konusunu ve kimlik bilgilerini açıkça belirtmiş olup, bu bilgilerde önceki raporlama dönemine göre değişiklik olmamıştır.
- (b) Finansal tabloların şirketler grubuna ait verileri içerdiği belirtilmiştir
- (c) Bilanço tarihi/rapor dönemi sonu diğer bir ifade ile finansal tabloların ve dipnotların içerdiği dönemler açıkça belirtilmiştir. İşletmenin raporlama dönemi mart ayı ile biten yıllık hesap dönemidir.
- (d) İşletme finansal tablolarını, gerçeğe uygun değerleri ile gösterilen bazı finansal varlık ve ticari malların dışında tarihi maliyet esasını temel alınarak, fonksiyonel para birimi olan şirketler grubunun ve ana ortaklığın pounds/sterling olarak hazırladığını ve sunduğunu açıklamıştır.
- (e) İşletme Finansal tablolarda kullandığı yuvarlama seviyesi milyon pound dur.

UMS 1 standardında 51. paragrafında finansal rapor sayfalarının ve başlıklarının, finansal tablo ve dipnotların adlarının açık ve net olarak gösterileceği ifade edilmektedir<sup>113</sup>

İşletme bu paragrafı aşağıdaki gibi uygulamıştır; işletmeye ait web sitesinde finansal tablolar periyodik olarak yayınlamaktadır. İşletme bu raporlarındaki finansal tablolarında;

- Finansal tablolarının adlarını,
- Açıklayıcı dipnotları ve
- Dipnot maddelerine ait başlıkları gerektiği yerlerde yeterli sıklıkta tekrarlamıştır.

### 3.2.1.3.2.2. İngiltere İşletmesinde Finansal Durum Tablosu

#### *a. Finansal Durum Tablosunda / Bilançoda Bulunması Gereken Bilgiler*

İşletme UMS 1 standardının 54. paragrafı ile ilgili olarak incelendiğinde; İşletmenin cari dönem ve önceki dönem finansal durum tablosunun (bilançosunun) UMS 1 54. paragrafında belirtilen asgari hesap gruplarını kapsadığı belirlenmiştir. Ayrıca işletme

<sup>113</sup> European Commission The EU Single Market. International accounting standard 1..., a.g.e., par.52.



finansal tablolarının UFRS na, İngiliz finansal servisler otoritesinin borsaya kote etme kurallarına ve Şirketler kanuna (2006) göre düzenlemiş olduğu ibaresi yer almaktadır.

İşletme UMS 1 standardının 56.paragrafına göre değerlendirildiğinde; finansal durum tablosunda/bilançoda varlıklarını dönen ve duran borçlarını ise kısa ve uzun vade ayırımında standardın 66–76 ıncı paragrafları uyarınca ayrı olarak sınıflandırarak sunduğu belirlenmiştir.

UMS 1 (2011) standardı' nın 57 (b), 58 (a) ve 58 (b) paragraflarına ilişkin olarak işletmenin finansal durum tablosu değerlendirildiğinde aşağıda ve tablo 20' de gösterilen ilave kalemlere yer verildiği tespit edilmiştir:

- a. Duran Varlıklar
  - Ortaklıklardaki yatırımlar
  - Satılmaya hazır finansal varlıklar
- b. Öz kaynaklar
  - Paylara bölünmüş sermaye
  - Hisse senedi ihraç primleri
  - Sermaye yedekleri
  - Diğer Yedekler
  - Toplam öz kaynaklar fonları
  - Kontrol gücü olmayan paylar

**Tablo 20. Tate & Lyle: Finansal Durum Tablosunda Bulunan İlave Kalemler**

		01 Ocak-31 Mart	
		€ 2.013	€ 2.012
	Notlar	£m	£m
<b>ASSETS (VARLIKLAR)</b>			
<b>Non-current assets (Duran Varlıklar)</b>			
Investments in associates (İştiraklerdeki yatırımlar)	€ 17	€ 6	€ 5
Available-for-sale financial assets (Satılmaya hazır finansal varlıklar)	€ 18	€ 27	€ 23
<b>SHAREHOLDERS' EQUITY (Öz kaynaklar)</b>			
<b>Capital and reserves attributable to the owners of the Company (Şirket sahiplerine atfedilen sermaye ve yedekler)</b>			
Share capital (Sermaye)	€ 24	€ 117	€ 117
Share premium (Hisse senedi ihraç primi)	€ 24	€ 406	€ 406
Capital redemption reserve (Sermaye itfa rezervi)		€ 8	€ 8
Other reserves (Diğer yedekler)	€ 25	€ 139	€ 128
Total shareholders' funds (Toplam özkaynak fonları)		1 036	1 033
Non-controlling interests (Kontrol gücü olmayan paylar)		–	€ 25

İşletmenin standardın 59. paragrafıyla ilgili olarak, varlıklarını, değerlerken kullandığı ölçüm esaslarına ve varlıkların nitelik veya fonksiyonlarının farklı olmasına göre farklı kalemler olarak sunmuştur. Buna dair tespitler aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Bir bağlı ortaklığın şarta bağlı borçları, yükümlükleri ve varlıkları satın alma tarihlerindeki gerçeğe uygun değerleri ile ölçülür
- Yabancı para çevrim işlemlerinde: Finansal durum tablosunda sunulan gerçeğe uygun değer düzeltmeleri ve şerefiye dâhil varlık ve yükümlülükler, sunulan her bir finansal durum tablosu için finansal tablo tarihindeki kapanış kurundan çevrilir
- Finansal kiralama ile elde edilen varlıklar, kiralanılan varlığın gerçeğe uygun değeri ile asgari kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı aktifleştirilir
- Birikmiş amortisman ve değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki tarihi maliyetleriyle ölçülen diğer maddi olmayan duran varlıklar; satın alınan işlerin konsolidasyondan kaynaklanan maddi olmayan duran varlıkları, markaları, yemek tariflerini, müşteri ilişkilerini ve tedarikçi ağlarını içerir.

- Grup tarafından düzenlenen ve satış amaçlı elde tutulan öz kaynağa dayalı varlık araçları gerçeğe uygun değerindeki hareketleri ile birlikte gerçeğe uygun değerden kabul edilir ve doğrudan öz kaynaklarda muhasebeleştirilir
- Borçlar, katlanılan işlem maliyetleri ile netleştirilip gerçeğe uygun değerden kayıtlara alınır
- Alım satım amaçlı edinilen emtia araçlar, türev sözleşmesi yapıldığı tarihteki gerçeğe uygun değeri ile muhasebeleştirilir
- Ticari alacaklar, gerçeğe uygun değerleri ile kayda alınıp, izleyen dönemlerde etkin faiz yöntemi çerçevesinde değer düşüklüğü indirilen maliyetleriyle muhasebeleştirilir.
- Eğer etkisi önemli ise, karşılıklar cari piyasa koşullarını yansıtan vergi öncesi oran üzerinden beklenen nakit akımlarının iskonto edilmesi ile tespit edilirler
- Grup'un finansal araçları gerçeğe uygun değeriyle ölçülür.

#### ***b. Kısa Vade Uzun Vade Ayırımı***

UMS 1 standardı' nın 60.paragrafına ilişkin olarak işletmenin finansal durum tablosu incelendiğinde, işletmenin varlıklarını ve borçlarını zaman ve likidite esasına göre sınıflandırdığı gözlemlenmiştir. Varlıklar en yavaş paraya dönüşebilen kalemlerden en çabuk paraya dönüşebilen kalemlere, kaynaklar ise en ağır ödenebilen kalemlerden en çabuk ödenebilen kalemlere doğru sıralanmıştır. İşletmenin varlıkları dönen/duran, borçlarını ise kısa vade/uzun vade ayırımına göre sunulmuştur.

İşletmenin yine standardın 61. paragrafına ilişkin olarak on iki aylık dönemi geçen sürede tahsilat ve ödemeleri umulan varlık ve borç kalemleri ile ilgili açıklamalarının aşağıdaki gibi olduğu belirlenmiştir<sup>114</sup>:

1. Türev finansal araçlarını oluşturan unsurları
  - a. Kısa vadeli türev finansal varlıklarını ve borçlarını
  - b. Uzun Kısa vadeli türev finansal varlıklarını ve borçlarını
  - c. Nakit akış hedge işlemlerini
  - d. Net yatırım hedge işlemlerini
  - e. Alım satım amaçlı borç ile ilgili türevler araçlarını

<sup>114</sup> Daha fazla bilgi için bakınız: Tate & Lyle Annual Reports. Annual ..., **a.g.e.**, ss.72-118.

- f. Ticaret sözleşmelerini
2. Ticari ve diğer alacaklarını oluşturan unsurları
  - a. Uzun vadeli diğer alacaklarını
  - b. Kısa vadeli ticari ve diğer alacaklarını
  - c. Ait oldukları para cinsine göre ticari ve diğer alacaklarının dökümünü
  - d. Alacaklarının değer düşüklüğü karşılığına ait dökümü
  - e. Ticari alacaklarına ait yaşlandırma analizini
3. Ticari ve diğer borçlarını
  - a. Uzun dönemli ticari ve diğer borçlarını
  - b. Kısa dönemli ticari ve diğer borçlarını
    - i. Ticari borçlar
    - ii. Sosyal güvenlik
    - iii. Tahakkuklar ve ertelenen gelirler
    - iv. Diğer borçlar
4. Borçlanmaları
  - a. Teminatsız borçlanmaları
  - b. Banka kredilerini
  - c. Finansal kiralama sözleşmelerinden kaynaklanan yükümlülükleri
  - d. Defter değeri gerçeğe uygun değer karşılaştırmalarını
  - e. Faiz oranı risklerini
  - f. Uzun vadeli borçlanmalara ait vade tablosunu
  - g. Kısa dönem borçlanmaları ve banka hesabı mevcudundan fazla çekilen paralar la ilgili açıklamalar
  - h. Kredi olanakları ve düzenlemelerini
  - i. Finansal kiralama taahhütlerini ait zamanlama tablosunu

İşletme standardın 64. paragrafına ilişkin olarak; varlık ve borçlarını hem zaman esasına (kısa ve uzun vadeli) hem de likidite esasına göre (en fazla likit olandan en az likit olana) sıralayarak karma sunum da bulunmuştur:

- Finansal durum tablosunun varlıklar kısmı paraya en geç dönüşen kalemden en çabuk dönüşen kaleme doğru,

- Öz kaynaklar ve yükümlülükler kısımları ise en geç ödenebilen kalemlerden en çabuk ödenebilen kalemlere doğru olan sıralanmıştır.

İşletmenin finansal durum tablosu UMS 1 standardının 65.paragrafına ilişkin değerlendirildiğinde aşağıdaki bulgular elde edilmiştir:

1. Karşılıkların vade tarihlerine ilişkin açıklamalar:

- Cari dönem ve geçmiş dönem itibariyle 1 yıl içerisinde kullanılacak karşılık tutarları
- Cari dönem ve geçmiş dönem itibariyle 1 yıldan sonra kullanılacak karşılık tutarları

2. Stokların vade tarihlerine ilişkin açıklamalar:

Stokların beklenen paraya çevrilme tarihlerine ve on iki aylık dönem veya daha uzun süre içerisinde paraya çevrilmesi umulan stokların tutarlarına dair açıklama yapılmamıştır

3. Finansal varlıkların ve finansal borçların vade tarihlerine ilişkin açıklamalar:

İşletmenin türev olmayan finansal yükümlülüklerini ve türev varlıkları ve yükümlülükleri için finansal durum tablosu tarihlerini esas alarak vade tarihlerine kadar, 1 yıla kadar, 1-5 yıl arası ve 5 yıldan fazla zaman dilimleri için likidite analizleri bulunmaktadır.

**c. Dönen Varlıklar**

İşletmenin dönen varlık kalemleri standardın (UMS 1), 68. paragrafındaki tanıma uygundur. Tablo 21’ de dönen varlık kalemleri ve bunlara ait döküm ve açıklamaların yapıldığı dipnotlar yer almaktadır.

**Tablo 21. Tate & Lyle Finansal Durum Tablosu Dönen Varlıklar**

<b>Tate &amp; Lyle 2013 Annual Report / Tate &amp; Lyle 2013 Faaliyet Raporu</b>			
Consolidated Statement of Financial Position/ Konsolide Finansal Durum Tablosu			
		01 Ocak- 31 Mart	
	Notlar	2013 £m	2012 £m
<b>ASSETS (VARLIKLAR)</b>			
<b>Current assets (Dönen varlıklar)</b>			
Inventories (Stoklar)	22	<b>510</b>	450
Trade and other receivables (Ticari ve diğer alacaklar)	23	<b>383</b>	332
Current tax assets (Cari vergi varlıkları)		<b>4</b>	3
Derivative financial instruments (Türev finansal araçlar)	20	<b>86</b>	80
Cash and cash equivalents (Nakit ve Nakit Benzerleri)	33	<b>379</b>	424

**Tate & Lyle 2013 Annual Report / Tate & Lyle 2013 Faaliyet Raporu**  
Consolidated Statement of Financial Position/ Konsolide Finansal Durum Tablosu

		<b>1 362</b>	1 289
Assets held for sale (Satış amaçlı elde tutulan varlıklar)	18, 38	<b>1</b>	100
		<b>1 363</b>	1 389
<b>TOTAL ASSETS (TOPLAM VARLIKLAR)</b>		<b>2 787</b>	<b>2 906</b>

**d. Kısa Vadeli Borçlar**

İşletme finansal durum tablosunu düzenlerken standardın 70. paragrafına uygun olarak normal faaliyet döngüsü içerisinde yer alan yükümlülüklerini sunmuş ve bunlarla ilgili detayları ve açıklamaları dipnotlarında vermiştir. Aşağıda tablo 22’ de işletmenin finansal durum tablosunun kısa vadeli borçlar bölümü ve dipnot referansları gösterilmektedir.

**Tablo 22. Tate & Lyle Finansal Durum Tablosu Kısa Vadeli Borçları**

		01 Ocak- 31 Mart	
		2013	2012
		£m	£m
<b>LIABILITIES (BORÇLAR)</b>			
<b>Non-current liabilities (Uzun vadeli yükümlülükler)</b>			
Trade and other payables (Ticari ve diğer borçlar)	27	<b>3</b>	4
Borrowings (Borçlar)	28	<b>821</b>	805
Derivative financial instruments (Türev finansal araçlar)	20	<b>21</b>	19
Deferred tax liabilities (Ertelenmiş vergi yükümlülükleri)	29	<b>24</b>	25
Retirement benefit deficit (Emeklilik maaşları açığı)	30	<b>277</b>	286
Provisions for other liabilities and charges (Diğer yükümlülükler ve masraf karşılıkları)	31	<b>15</b>	18
		<b>1 161</b>	1 157
<b>Current liabilities (Kısa vadeli borçlar)</b>			
Trade and other payables(Ticari ve diğer borçlar)	27	<b>382</b>	382
Current tax liabilities (Cari vergi yükümlülükleri)		<b>53</b>	49
Borrowings and bank overdrafts (Banka kredileri ve mevduatlarından fazla çekim)	28	<b>75</b>	141
Derivative financial instruments (Türev finansal araçlar)	20	<b>60</b>	94
Provisions for other liabilities and charges (Diğer yükümlülükler ve masraflar karşılıkları)	31	<b>20</b>	10
		<b>590</b>	676
Liabilities held for sale (Satış amaçlı elde tutulan yükümlülükler)	38	<b>-</b>	15
		<b>590</b>	691
<b>TOTAL LIABILITIES (TOPLAM YÜKÜMLÜLÜKLER)</b>		<b>1 751</b>	<b>1 848</b>

Standardın 76. paragrafı ile ilgili olarak işletmenin finansal tabloları incelendiğinde, raporlama döneminden sonra hammadde üreticisi bir firmanın iktisap edildiği ve açıklamaya dipnotlarda yer verildiği görülmüştür. İşletmenin “düzeltme gerektirmeyen olaylara” dair bir açıklaması bulunmamaktadır.

**e. Finansal Durum Tablosunda/Bilançoda Ya da Dipnotlarda Yer Alacak Bilgiler**

İşletmenin standardın 77. paragrafına ilişkin olarak finansal durum tablosunda sunduğu kalemlere ait alt sınıflandırmaları dipnotlarında sunduğu belirlenmiştir. İşletmenin dipnotlarında yapmış olduğu sınıflandırmalar ve açıklamalar tablo 23’ de gösterilmektedir.

**Tablo 23. Tate & Lyle Finansal Durum Tablosu Dipnotları**

<b>Tate &amp; Lyle – 2013 Yıllık Rapor</b>		
<b>KONSOLİDE FİNANSAL DURUM TABLOSU NOTLARI</b>		
Başlık ve Notların Numarası	Açıklama	Alt başlıklar
15 Şerefiye ve diğer maddi olmayan duran varlıklar	(a) Şerefiye	
	(i) Yıl boyunca gerçekleşen değer düşüklüğü	
	(ii) Yakın gelecekteki değer düşüklüğü olasılığı	
	(b) Diğer maddi olmayan duran varlıklar	
16 Maddi duran varlıklar	Maliyet	
	Birikmiş amortisman ve değer düşüklüğü	
	Net defter değeri	
	Düşüş yorumları	
	Kiralanan varlıklar	
17 İştiraklerdeki ve müşterek yönetime tabi ortaklıklardaki yatırımlar	Öz sermaye tutarları finansal durum tablosu ve grup gelir tablosunda ve finansal durum tablosunda muhasebeleştirilmektedir	
	Gelir tablosu	
	Finansal durum tablosu	
18 Mevcut satılmaya hazır finansal varlıklar	İlaveler	
	Gerçeğe uygun değer kaybı	
	Yabancı para çevrim farkları	
	Finansal durum tablosunda sunulan	
	Duran varlıklar	
	Satış amaçlı elde tutulan varlıklar	
	Satış amaçlı elde tutulan yabancı para	
20 Türev finansal araçlar	Grubun net borç profilini yönetmek için kullanılan toplam türev finansal araçlar	
	Diğer cari türev finansal araçlar	
	Toplam diğer türev finansal araçlar	
	Finansal durumunu tablosunda aşağıdaki gibi gösterilmiştir:	
	Nakit akış riskinden korunma işlemi	
	Gerçeğe uygun değer riskinden korunma işlemi	
	Net yatırım riskinden korunma	
	Alım satım amaçlı elde tutulan borç ile ilgili türevler	
	Ticaret sözleşmeleri	
22 Stoklar	Hammaddeler ve sarf malzemeleri	
	İmalatı bitmemiş mallar	
	Bitmiş mallar	

<b>Tate &amp; Lyle – 2013 Yıllık Rapor</b> <b>KONSOLİDE FİNANSAL DURUM TABLOSU NOTLARI</b>		
23 Ticari ve diğer alacaklar	Duran ticari ve diğer alacaklar	
	Kısa vadeli ticari ve diğer alacaklar	
	Para birimlerine göre defter tutarları	
	Şüpheli alacak karşılığı	Geçmiş ticari alacakların yaşlandırma analizi
24 Sermaye ve hisse senedi ihraç primleri	Ayrılan ve hissedarlardan ödenmesi istenen tam ödenmiş ana sermaye	
	Kendi hisse senetleri	
	Adi hisse senedi sahipleri analizi	
25 Diğer yedekler		
27 Ticari ve diğer borçlar		
28 Borçlar		
29 Ertelenmiş vergi		
30 Kıdem tazminatı yükümlülüğü		
31 Diğer yükümlülükler ve masraflar için ayrılan karşılıklar		
33 Nakit ve nakit benzerleri		
	Durdurulan faaliyetler	
38 Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan varlıklar		

**Kaynak:** Tate & Lyle Annual Reports. (29 Mayıs 2013). *Building for growth. Annual Report 2013*. 21 Aralık 2014, <http://www.tateandlyle.com/InvestorRelations/Documents/Annual%20Reports/Annual%20Report%202013.pdf>, ss72-119

### 3.2.1.3.2.3. İngiltere İşletmesinde Kâr Veya Zarar Ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu (Veya Tabloları)

Bu bölümdeki değerlendirmeler UMS 1 standardından seçilen bölümlere göre yapılmıştır.

#### a. Kâr veya Zarar Bölümünde veya Kâr veya Zarar Tablosunda Sunulacak Bilgiler

İşletmenin UMS 1 standardı' nın 81. ve 81A paragrafları gereği konsolide gelir tablosu ve konsolide kapsamlı gelir tablosu olmak üzere iki tablo sunduğu belirlenmiştir.

İşletmenin konsolide kapsamlı gelir tablosunun standardın 81A paragrafında yer alan kalemleri içermekte olup ve finansal tablo UFRS 'na uygun olarak hazırlamıştır. Ayrıca UMS 1 Standardı'nın 85. ve 86. paragraflarında bahsi geçen ek kalem ve başlıklara sunumda yer vermiştir. Ayrıca bu paragraflara göre ek unsurlar ve bazı gösterilmeyen kalemler olduğu tespit edilmiştir. Bu kalemler aşağıdaki gibidir:

1. Gösterilmeyen kalemler: Konsolide gelir tablosunda brüt kardan sonra faaliyet karına ulaşılması için faaliyet giderleri ve gelirleri gösterilmemiştir
2. Ek kalemler:



- Konsolide gelir tablosunda: Sürdürülen faaliyetler vergi öncesi düzeltilmiş kar analizi
  - Vergi öncesi kar için düzeltilmiş: olağanüstü öğeler, işletme birleşmeleri yoluyla edinilen maddi olmayan duran varlıkların itfa payları, emeklilik sonrası faydaların faizi
- Kapsamalı gelir tablosunda hisse başına temettü: ara ödemeli, son teklif edilen İşletme standardın 81B paragrafında belirtilen döneme ait kâr veya zararın ve diğer kapsamlı gelirin dağılımını gösteren kalemleri tablo 24’ deki gibi sunmuştur:

1. Konsolide gelir tablosu ve kapsamlı gelir tablosundaki;

- Yıllık karının
  - Ana Ortaklık paylarına
  - Kontrol gücü olmayan paylara
- Döneme ait kapsamlı gelirin;
  - Ana Ortaklık paylarına
  - Kontrol gücü olmayan paylara olan dağılımını göstermiştir.

**Tablo 24. Tate & Lyle Yıllık Karın ve Döneme Ait Kapsamlı Gelirin Dağılımı**

Tate & Lyle - 2013 Faaliyet Raporu Konsolide Kapsamlı Gelir Tablosu		01 Ocak-31 Mart		
		Notlar	2013 £m	2012 £m
Toplam kapsamlı gelir			129	202
Dağılımı;				
Şirket sahiplerine			127	198
Kontrol gücü olmayan paylar			2	4
			129	202
Konsolide Gelir Tablosu				
Yıllık karın dağılımı:				
– Şirket sahipleri			277	305
– Kontrol gücü olmayan paylar		12	1	4
Yıllık Kar			278	309

**b. Döneme Ait Diğer Kapsamlı Gelir (Öz Kaynaklara Yansıtılmış Kar Zararlar)**

UMS 1 standardının 90.paragrafına göre işletme diğer kapsamlı gelirin kalemleriyle ilgili gelir vergisi tutarını dipnotlarında açıklamıştır. Bu açıklamalar tablo 25 de olduğu gibidir:

**Tablo 25. Tate & Lyle Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu Kalemleri ve İlgili Gelir Vergisi Tutarları**

Diğer kapsamlı gelirin bileşenleri ile ilgili vergi gideri	01 Ocak - 31 Mart	
	2013	2012
Kıdem tazminatı yükümlülüğü	-3	33
Nakit akış riskinden korunma işlemi	-1	-
Vergi kayıpları	-5	-6
Diğer kapsamlı gelirin unsurları ile ilgili vergi yükü /vergi indirimi	-9	27
Ertelenmiş vergi	-9	27

İşletme ayrıca tablo 26 da gösterildiği şekilde yıllık gelir vergisi tutarının analizini yapmış ve dipnotlarında açıklamıştır.

**Tablo 26. Tate & Lyle Yıllık Vergisi Tutarının Analizi**

Sürdürülen faaliyetler	01 Ocak - 31 Mart	
	2013	2012
Cari vergi:		
Cari yıl ile ilgili olarak:		
UK		
Denizaşırı	23	
Daha önceki yıllara ilişkin düzeltmeler		
Ertelenmiş vergi gideri	23	73
Ertelenmiş vergi gideri	30	
Daha önceki yıllara ilişkin düzeltmeler	-4	2
İstisnai vergi indirimi		-10
Gelir vergisi gideri	49	72

**b. Kâr Zarar Ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosunda Veya Dipnotlarda Yer Alacak Bilgiler**

İşletmenin finansal tabloları UMS 1 Standardı'nın 97. ve 99. paragrafları ile ilgili olarak değerlendirildiğinde; konsolide gelir tablosu ve konsolide kapsamlı gelir tablosunda yer alan tüm gelir-gider kalemlerini, dipnotlarında nitelik ve tutar olarak açıkladığı

belirlenmiştir. Ayrıca giderlerini niteliklerine göre gruplamış olduğu ve analiz ettiği gözlemlenmiştir.

İşletme dipnotlarında aşağıdaki kalemlerin niteliklerini ve tutarlarını devam eden ve durdurulmuş faaliyetlere göre sınıflandırarak açıklamıştır. Dipnotlarda açıklanan gelir ve gider kalemleri tablo 28’ de olduğu gibidir<sup>115</sup>. Ayrıca işletmenin gelir kalemlerini, bölümlere göre raporlama yaptığı için bölümlere, ana bölgelere ve kategorilerine göre sıralayarak açıklamış olduğu belirlenmiştir<sup>116</sup>. İşletmenin yapmış olduğu hasılat analizi tablo 27 de gösterilmiştir.

**Tablo 27. Tate & Lyle Hasılat Analizi**

<b>Satış Analizi</b>
<b>1. Yıllık bölüm sonuçları</b>
Sürdürülen faaliyetler
Satışlar
Toplam Satışlar
Bölümler arası satışlar
Dış satışlar
<b>2. Bölgelere göre satışlar</b>
Teslimata göre dış satışlar
Başlangıç yerine göre dış satışlar
Duran varlıkların konumları
<b>3. Kategorilerine göre satışlar</b>
Mal satışı (iş ortaklıkları hisse satışları hariç)
İş ortakları satış payları
Genel Toplam

İşletme, giderlerin analiz yöntemleri ile ilgili olarak, UMS 1Standardı’nın 102, 103 ve 104. paragraflarına ilişkin olarak değerlendirildiğinde, “giderlerin çeşitliliği (niteliği)” yaklaşımını benimsediği belirlenmiştir. Ayrıca standardın 104. paragrafı gereği amortisman ve itfa payları personel giderlerin nitelikleri ile ilgili dipnotlarında ek bilgiler sunmuştur. Bu bilgiler tablo 28 de gösterilmiştir.

<sup>115</sup> Daha Fazla Bilgi İçin Bakınız: Tate & Lyle Annual Reports. Annual ..., **a.g.e.**, dipnot 6-11

<sup>116</sup> Daha Fazla Bilgi İçin Bakınız: **a.g.e.**, dipnot 4-5.

**Tablo 28. Tate & Lyle Dipnotlarda Açıklanan Gelir ve Gider Kalemleri**

<b>Sürdürülen faaliyetler</b>	<b>Durdurulan faaliyetler</b>
<b>1. Faaliyet karı</b>	
Dış satışlar	Dış satışlar
Personel maliyeti	Personel giderleri
– Satışların maliyeti ile ilgili kısım	– satışların maliyeti ile ilgili
Stoklar:	Stoklar:
– Gider olarak kaydedilen stokların maliyeti	– Gider olarak kaydedilen stokların maliyeti (satışların maliyeti dahil)
Maddi duran varlıkların amortismanı:	Maddi duran varlıkların amortismanı:
– Mal varlığı	– Sahip olunan varlıklar
– Satışların maliyeti ile ilgili kısım	– Satışların maliyeti ile ilgili olanlar
– Kiralanan varlıklar (satışların maliyeti dahil)	İstisnai unsurlar
İstisnai unsurlar	Ticari alacaklar değer düşüklüğü
Amortisation of intangible assets:	Maddi duran varlıkların elden çıkarılmasından elde edilen kar
–işletme birleşmelerinden elde edilen maddi olmayan duran varlıkların amortismanı	Diğer faaliyet ve satış giderleri
– Diğer maddi olmayan duran varlıklar	Toplam
Operasyonel kiralama:	Durdurulan faaliyetlerden faaliyet karı
Tesis ve makine	
Araştırma ve geliştirme harcamaları	
Ticari alacaklar değer düşüklüğü	
Stokların değer düşüklüğü	
Maddi duran varlıkların elden çıkarılmasından (kar)/zarar	
Diğer faaliyet ve satış giderleri	
Genel Toplam	
Sürdürülen faaliyetler Faaliyet karı	
<b>2. Olağanüstü öğeler</b>	
Elden çıkarmadan elde edilen kazanç - Sucromiles	Elden çıkarmadan elde edilen kazanç – Vietnam (Not d)
İş dönüşüm maliyetleri	Elden çıkarmadan elde edilen kazanç – Molasses (Not e)
Sabit kıymet değer düşüklüğünün iptali	Azınlık işletmelerin satış karı-International Sugar Trading (Note f)
Karşılığın iptali	Toplam
Toplam	
<b>3. Denetçi ücreti</b>	
Yıl boyunca (denizaşırı bağlı ortaklıkları dahil) grup şirketinin denetçileri tarafından verilen hizmetler aşağıda belirtilmektedir:	
-Şirketin denetçiler ve diğer hizmetler için iştirak ödenecek Ücret	
Şirketin denetçiler ve onların iştiraklerine diğer hizmetler için ödenecek Ücret:	

<b>Sürdürülen faaliyetler</b>	<b>Durdurulan faaliyetler</b>
– Şirketin bağlı ortaklıklarının denetimi	
– Denetim ile ilgili hizmetler	
– Diğer servisler	
Toplam denetim ücretleri	
Grup emeklilik planlarının denetimi bakımından ücretleri	
Genel Toplam	
<b>4. Personel giderleri</b>	
Ücret ve maaşlar	
Sosyal güvenlik giderleri	
Diğer emeklilik maliyetleri	
Tanımlanmış fayda planları	
Tanımlanmış katkı planları	
Emeklilik sağlık faydaları	
Hisse bazlı ödemeler	
Genel Toplam	
<b>Üst düzey yöneticilere sağlanan ödentiler</b>	
Maaşlar ve kısa vadeli çalışanlara sağlanan faydalar	
İstihdam sonrası sağlanan faydalar	
Hisse bazlı ödemeler	
Genel Toplam	
<b>5. Finansman gelirleri ve finansman giderleri</b>	
<b>finansman geliri</b>	
Finansman geliri	Durdurulan faaliyetlere ilişkin rakamlar açıklanmıştır
Faiz alacakları	
Tanımlanmış emeklilik fayda planlarından kaynaklanan net finansman geliri:	
–Varlık planlarının beklenen getirisi	
– Faiz maliyeti	
Toplam finansman geliri	
<b>Finans gideri</b>	
Banka ve diğer kredilere ilişkin ödenecek faiz 1	
Finansal kiralama ücretleri	
Faiz ile ilgili türev finansal işlemlerde gerçeğe uygun değeri (kayıpları)/kazançları	
– Faiz swapları - Gerçeğe uygun değer riskinden korunma amaçlı – 20	
–Finansal riskten koruma olarak belirlenmeyen türev finansal araçlar (1) (3)	
Faiz oranı riskine atfedilebilir kredilerin gerçeğe uygun değer düzeltilmesi 1 (18)	
Toplam finansman gideri (30) (33)	
Net finansman gideri (27) (25)	

Sürdürülen faaliyetler	Durdurulan faaliyetler
<b>6. Gelir vergisi gideri</b>	
<i>Yıllık işlem analizi</i>	
Vergi öncesi kar	Durdurulan faaliyetler için gelir vergisi açıklanmıştır
% 24 kurumlar vergisi gideri (2012:% 26)	
Aşağıdaki etkilerinden arındırılarak:	
İstisnai vergi indirimi	
Vergiye tabi olmayan / indirilemeyen kalemler	
Kabul edilmeyen zararlar	
Daha önceki yıllar açısından vergi ayarlamaları	
Yurtdışı kazançlarına uygulanan farklı vergi oranları	
Genel Toplam	
<i>Doğrudan özkaynaklarda muhasebeleştirilen kalemlerdeki vergi</i>	
İndirilen hisse bazlı ödemelere ilişkin cari vergi	
Hisse bazlı ödemelere ilişkin ertelenmiş vergi	
Genel Toplam	

### 3.2.1.3.2.4. İngiltere İşletmesinde Özkaynak Değişim Tablosu

Bu bölümdeki değerlendirmeler UMS 1' den seçilen bölümlere göre yapılmıştır.

#### a. Özkaynak Değişim Tablosunda Yer Alacak Bilgiler

İşletmenin özkaynak değişim tablosu UMS 1 standardının 106. paragrafı itibariyle, özkaynak değişim tablosunda sunulacak bilgilerin yer aldığı maddeye göre değerlendirilmesi aşağıdaki gibidir:

- Döneme ilişkin toplam kapsamlı gelir in ana ortaklığa ait ve kontrol gücü olmayan paylara ait kısımları ayrı olarak gösterilmiştir
- İşletmenin UMS 8 göre muhasebeleştirme yaptığı geçmişe yönelik uygulama ve geçmişe yönelik düzeltmelere ile ilgili bir açıklaması bulunmamaktadır.
- Tüm özkaynak kalemleri için aşağıdaki değişiklikleri ayrı gösterildiği dönem başı ve sonunu defter değerleri mutabakatı gösterilmiştir:
  - Dönem Karı
  - Diğer kapsamlı gelir

İşletme bu maddeye ilişkin olarak tablo 29’ da gösterilen aşağıdaki kalemlere yer vermiştir:

- Yıllık toplam kapsamlı gelir
- Hisse bazlı ödeme mükellefiyeti, vergi dahil
- Hisse geri alımları
- Çıkarılan hisse senetlerinden elde edilen gelirler
- Eğilimli kontrol gücü olmayan paylar
- Ödenen temettüler

**Tablo 29. Tate & Lyle Ortaklık Katkıları ve Ortaklara Yapılan Dağıtımlar**

Tate & Lyle 2013 Faaliyet Raporu Özkaynak Değişim Tablosu								
	Paylara bölünmüş sermaye ve hisse senedi ihraç primleri	Sermaye itfa yedekleri	Diğer yedekler	Geçmiş kazançlar	Şirket sahiplerine yapılacak dağıtımlar	Kontrol gücü olmayan paylar	toplam özkaynak Formun Altı	
	£m	£m	£m	£m	£m	£m	£m	£m
Yıllık toplam kapsamlı gelir	-	-	€ 11	€ 116	€ 127	€ 2	€ 129	€ 129
Hisse bazlı ödemeler mükellefiyeti-vergi dahil	-	-	-	€ 15	€ 15	-	€ 15	€ 15
Hisse geri alımı	-	-	-	-€ 23	-€ 23	-	-€ 23	-€ 23
Çıkarılmış hisse senetlerinden elde edilen gelirler	-	-	-	€ 1	€ 1	-	€ 1	€ 1
Elden çıkarılan kontrol gücü olmayan paylar	-	-	-	-	-	-€ 25	-€ 25	-€ 25
Temettü ödemesi	-	-	-	-€ 117	-€ 117	-€ 2	-€ 119	-€ 119
<b>31 Mart 2013 Bakiyesi</b>	<b>€ 523</b>	<b>€ 8</b>	<b>€ 139</b>	<b>€ 366</b>	<b>1 036</b>	<b>-</b>	<b>1 036</b>	<b>1 036</b>

İşletme UMS 1 standardı’ nın 106d paragrafının gereğini şu şekilde yerine getirmiştir:

Özkaynak değişim tablosunun tüm unsurları içi dönem başı dönem sonu defter değerlerine ait mutabakatları göstermektedir. Dönem içerisindeki yıllık toplam kapsamlı gelir, hisse bazlı ödeme mükellefiyeti (vergi dâhil), hisse geri alımları, çıkarılan hisse senetlerinden elde edilen gelirler, eğilimli kontrol gücü olmayan paylar ve ödenen temettüler de meydana gelen değişiklikler aşağıda sıralanan her bir özkaynak bileşeni için

ayrı ayrı sunulmuştur. UMS 1, 108. paragrafına ilişkin olarak ise öz kaynağın bölümlerini aşağıdaki gibi göstermiştir:

- Paylara bölünmüş sermaye ve hisse senedi ihraç primleri
- Sermaye yedekleri
- Diğer yedekler
- Dağıtılmamış geçmiş yıllar karları
- Ana ortaklık payları
- Kontrol gücü olmayan paylar
- Toplam öz kaynaklar

İşletme standardın 106A paragrafı ile ilgili olarak aşağıdaki kalemleri özkaynak tablosunda göstermiş ve dipnotlarında açıklamıştır. Tablo 30' da özkaynak unsurlarının diğer kapsamlı gelir sınıflandırması işletmenin özkaynak tablosunda sunduğu şekilde gösterilmektedir.

**Tablo 30. Tate & Lyle Özkaynak Kalemleri için Diğer Kapsamlı Gelir Sınıflandırması**

	paylara bölünmüş sermaye ve hisse senedi ihraç primleri £m	Sermaye itfa yedekleri £m	Diğer yedekler £m	Geçmiş yıl karları £m	Şirket sahiplerine yapılacak dağıtımlar £m	Kontrol gücü olmayan paylar £m	Toplam özkaynak £m
1 Nisan 2011 Bakiyesi	€ 523	€ 8	€ 175	€ 244	€ 950	€ 23	€ 973
Yıllık diğer kapsamlı gider	-	-	-€ 47	-€ 60	-€ 107	-	-€ 107
<b>31 Mart 2012 Bakiyesi</b>	<b>€ 523</b>	<b>€ 8</b>	<b>€ 128</b>	<b>€ 374</b>	<b>1 033</b>	<b>€ 25</b>	<b>1 058</b>
Yıllık diğer kapsamlı gelir / (gider)	-	-	€ 11	-€ 161	-€ 150	€ 1	-€ 149

İşletme standardın 107. paragrafı gereği, özkaynak değişim tablosunda ortaklara dağıtılacak muhasebeleştirilmiş temettü miktarını göstermiştir. Hisse başı kazancı ise dipnotlarında<sup>117</sup> detaylı olarak aşağıdaki gibi açıklamıştır:

Devam eden faaliyetler ve durdurulan faaliyetler için;

- Hisse başına düşen ana kazanç

<sup>117</sup> Daha fazla bilgi için bakınız: Tate & Lyle Annual Reports. Annual ..., a.g.e., dipnot: 13.



- Seyreltilmiş hisseler başına düşen kazanç
- Düzeltilmiş hisseler başına düşen kazanç

### **3.2.1.3.2.5. İngiltere İşletmesinde Dipnotlar**

Bu bölümdeki değerlendirmeler UMS 1' den seçilen bazı paragraflar dikkate alınarak yapılmıştır.

#### ***a. Yapı***

İşletmenin standardın 113. paragrafa ilişkin olarak dipnotlarını sistematik bir biçimde sunduğu tespit edilmiştir. İşletmenin finansal tablolarında “dipnotlar” sütununun finansal tablo kalemlerine ilişkin tutarlardan hemen önce yer aldığı ve işletmenin finansal tablo kalemlerine ilişkin destekleyici bilgiler sunmuş olduğu ve finansal tabloların UFRS' na uyumlu olarak hazırlanmış olduğu belirtilmiştir. Önemli muhasebe politikaları ve tahminleri açıklanmıştır. Yine standarda ilişkin olarak finansal risk yönetimi ve politikaları da açıklanmıştır. İşletmenin koşullu borçlarını dipnotlarda açıklamıştır. Finansal tablo dipnotların sunumu ve her dipnot için yapılan açıklamalar Ek-1 de sunulmuştur.

Bu paragrafa (UMS 1, par.113) ilişkin olarak işletmenin finansal tablo kalemlerinin büyük çoğunluğunda dipnotlara atıf da bulunduğu tespit edilmiştir. İşletmenin finansal tablolarında dipnotlara atıfta bulunduğu kalemler ve dipnot açıklamaları aşağıda yer alan tablo 31, tablo 32, tablo 33, tablo 34 ve tablo 35 de sunulmuştur.

**Tablo 31. Tate & Lyle Konsolide Finansal Durum Tablosunda Dipnotlara Atıf Yapılan Kalemler ve Dipnot Açıklamaları**

Tate & Lyle 2013 Faaliyet Raporu Finansal Durum Tablosu	Notlar ve Açıklamalar
<b>VARLIKLAR</b>	
Duran varlıklar	
Şerefiye ve diğer maddi olmayan duran varlıklar	15 Şerefiye ve diğer maddi olmayan duran varlıklar
Maddi duran varlıklar	16 Maddi duran varlıklar
İştiraklerdeki Yatırımlar	17 İştirakler ve müşterek yönetime tabi yatırımlar
Satılmaya hazır finansal varlıklar	18 Satılmaya hazır finansal varlıklar
Türev finansal araçlar	20 Türev finansal araçlar
Ertelenmiş vergi varlıkları	29 Ertelenmiş vergi
Ticari ve diğer alacaklar	23 Ticari ve diğer alacaklar
Emeklilik fayda fazlası	30 Kıdem tazminatı yükümlülüğü
Dönen varlıklar	
Stoklar	22 Stoklar
Ticari ve diğer alacaklar	23 Ticari ve diğer alacaklar
Cari vergi varlıkları	
Türev finansal araçlar	20 Türev finansal araçlar
Nakit ve nakit benzerleri	33 Nakit ve nakit benzerleri
	18 Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan varlıklar
Satış amaçlı elde tutulan varlıklar	38 Satılmaya hazır finansal varlıklar
<b>TOPLAM VARLIKLAR</b>	
<b>ORTAK SERMAYE</b>	
Şirket sahiplerine atfedilen sermaye ve yedekler	
Sermaye	24 Sermaye ve hisse senedi ihraç primleri
Hisse primi	25 Sermaye ve hisse senedi ihraç primleri
Sermaye itfa yedekleri	
Diğer yedekler	25 Diğer yedekler
Dağıtılmamış karlar	
Toplam özkaynak fonları	
Kontrol gücü olmayan paylar	
<b>TOPLAM KAYNAKLAR</b>	
<b>BORÇLAR</b>	
Uzun vadeli yükümlülükler	
Ticari ve diğer borçlar	27 Ticari ve diğer borçlar
Borçlar	28 Borçlar
Türev finansal araçlar	20 Türev finansal araçlar
Ertelenmiş vergi yükümlülükleri	29 Ertelenmiş vergi
Emeklilik fayda açığı	30 Kıdem tazminatı yükümlülüğü
Diğer yükümlülükler ve masraf karşılıkları	31 Diğer yükümlülükler ve masraflar için ayrılan karşılıklar
Ticari ve diğer borçlar	27 Ticari ve diğer borçlar
Cari vergi yükümlülüğü	28 Borçlar
Banka kredileri ve banka mevduatları	20 Türev finansal araçlar
Türev finansal araçlar	31 Diğer yükümlülükler ve masraflar için ayrılan karşılıklar
Diğer yükümlülükler ve masraf karşılıkları	38 satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan varlıklar
Satış amaçlı elde tutulan yükümlülükler	
<b>TOPLAM YÜKÜMLÜLÜKLER</b>	

**Tablo 32. Tate & Lyle Konsolide Gelir Tablosu Dipnotlara Atıf Yapılan Kalemler ve Dipnot Açıklamaları**

<b>Tate &amp; Lyle - 2013 Faaliyet Raporu</b>	
<b>Konsolide Gelir Tablosu</b>	
	<b>Notlar ve açıklamalar</b>
Sürdürülen faaliyetler	
Satışlar	4, 5 4 Bölümlere göre bilgiler 5 Devam eden faaliyetlerden satış
Faaliyet karı	4, 6 4 Bölümlere göre bilgiler 6 Faaliyet karı
Finansman geliri	10 Finansman geliri ve finansman gideri
Finans gideri	10 Finansman geliri ve finansman gideri
Vergi öncesi kar	
Gelir vergisi gideri	11 Gelir vergisi gideri
Sürdürülen faaliyetler dönem kârı	
Durdurulan faaliyetlerden elde edilen kâr	12 Durdurulan faaliyetler
Yıllık kazanç	
Yıllık kar dağıtımı:	
- Şirketin sahipleri	
- Kontrol gücü olmayan payların	12 Durdurulan faaliyetler
Yıllık kazanç	
Şirket sahiplerine atfedilen hisse başına kazanç	
Sürdürülen faaliyetler ile durdurulan faaliyetlerden:	13 Durdurulan faaliyetler
*Hisse başına esas kazanç	
*Seyreltilmiş hisse başına esas kazanç	
Şirket sahiplerine atfedilen hisse başına kazanç	
Sürdürülen faaliyetler:	13 Durdurulan faaliyetler
- temel	
- seyreltilmiş	
Sürdürülen faaliyetler vergi öncesi düzeltilmiş kar analizi	
Vergi öncesi kar	
için ayarlamalar:	
* Olağanüstü öğeler	7 Olağanüstü öğeler
* İşletme birleşmeleri yoluyla edinilen maddi olmayan duran varlıkların itfası	15 Şerefiye ve diğer maddi olmayan duran varlıklar
*Emeklilik sonrası faydaları faizi	10 Finansman geliri ve finansman gideri
Vergi öncesi düzeltilmiş kar, olağanüstü öğeler, İşletme birleşmeleri yoluyla edinilen maddi olmayan duran varlıkların itfası, emeklilik sonrası faydaları faizi	

**Tablo 33. Tate & Lyle Konsolide Kapsamlı Gelir Tablosunda Dipnotlara Atıf Yapılan Kalemler ve Dipnot Açıklamaları**

<b>Tate &amp; Lyle - 2013 Faaliyet Raporu</b>	
Kapsamlı Gelir Tablosu	
	<b>Notlar ve açıklamalar</b>
Yıllık kazanç	
İşten ayrılma sonrasında fayda planlarından aktüeryal kayıplar	30 Kıdem tazminatı yükümlülüğü
İşten ayrılma sonrasında fayda planlarında aktüeryal kayıplara ilişkin ertelenmiş vergi	11 Gelir vergisi gideri
Nakit akış riskinden korunmaya ilişkin net gerçeğe uygun değer kayıpları	25 Diğer yedekler
Yıl boyunca gelir tablosuna sınıflandırılan ve bildirilen nakit akış riskinden korunma işlemleri	25 Diğer yedekler
Satılmaya hazır finansal varlıklar değer artış kayıpları	18 Satılmaya hazır finansal varlıklar
Net kur farkları	
Elden çıkarmada gelir tablosunda geri dönüşen kalemler	37 Devralmalar ve elden çıkarmalar
Yukarıdaki diğer bileşenlere ilişkin ertelenmiş vergi	11 Gelir vergisi gideri
Vergi düşüldükten sonraki diğer kapsamlı gider	
Yıllık toplam kapsamlı gelir	
Toplam devam eden faaliyetler	
Toplam durdurulan faaliyetler	
Dağılım:	
Şirket sahipleri	
Kontrol gücü olmayan paylar	
Hisse başına temettü:	14 Adi hisseler üzerinden temettü
*Geçici ücretli	
*Nihai teklif	

**Tablo 34. Tate & Lyle Konsolide Nakit Akış Tablosunda Dipnotlara Atıf Yapılan Kalemler ve Dipnot Açıklamaları**

<b>Tate &amp; Lyle 2013 Faaliyet Raporu</b>	
Konsolide Nakit Akış Tablosu	
	<b>Notlar ve açıklamalar</b>
<b>İşletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akımları</b>	
Sürdürülen faaliyetler vergi öncesi kar için düzeltmeler:	
-Maddi duran varlıklar amortismanı	6, 16 Faaliyet karı, Maddi duran varlıklar
-İstisnai kalemler net nakit akışı etkisi	
- Maddi olmayan duran varlıkların amortismanı	6,15 Faaliyet kârı, Şerefiye ve diğer maddi olmayan duran varlıklar
- Hisse bazlı ödemeler işlemi	9, 26 Personel giderleri, Hisse bazlı teşvikler
- Finansman geliri	10 Finansman geliri ve finansman gideri
- Finansman giderleri	10 Finansman geliri ve finansman gideri
Çalışma sermayesindeki değişim	32 Çalışma sermayesindeki değişim
Net emeklilik yükümlülüklerindeki değişim	
Devam eden faaliyetlerden elde edilen nakit	
Faiz ödemesi	
Gelir vergisi (ödenen) /alınan	
Durdurulan faaliyetlerden elde edilen nakit	12 Durdurulan faaliyetler
İşletme faaliyetlerinden elde edilen net nakit	
<b>Yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akımları</b>	
Maddi duran varlıkların elden çıkarılmasından gelirler	
Alınan faiz	
Satılmaya hazır finansal varlıkların satın alınması	18 Satılmaya hazır finansal varlıklar
Satılmaya hazır finansal varlıkların elden çıkarılması	18 Satılmaya hazır finansal varlıklar
İşletmelerin devir alınmasından elde edinilen net nakit	37 Devralmalar ve elden çıkarmalar
Ortak girişimlerin elden çıkarılmasından elde edilen net nakit	37 Devralmalar ve elden çıkarmalar
İşletmelerin elden çıkarılmasından elde edilen net nakit	37 Devralmalar ve elden çıkarmalar
Maddi duran varlık satın alınması	
Maddi olmayan duran varlıklar ve diğer duran varlıkların satın alınması	
Durdurulan faaliyetlerde yatırım faaliyetlerinden elde edilen net nakit	12 Durdurulan faaliyetler
Yatırım faaliyetlerinde kullanılan net nakit	

**Tate & Lyle 2013 Faaliyet Raporu**

## Konsolide Nakit Akış Tablosu

**Notlar ve açıklamalar****Finansman faaliyetlerine ilişkin nakit akımları**

Adi hisse ve hazine hisseleri ihracından elde edilen gelir

Adi hisse senedi geri satın alınması

24 Sermaye ve hisse senedi ihraç primleri

Borçların geri ödemesinden kaynaklanan nakit çıkışı

Ek borçlanmalardan nakit girişi

Sermaye unsurlarının finansal kiralanmasından nakit çıkışı

Şirket sahiplerine ödenen temettüler

14 Adi hisseler üzerinden dağıtılan temettüler

Kontrol gücü olmayan paylara ödenen temettüler

Durdurulan faaliyetlerin finansman faaliyetlerinde kullanılan net nakit

12 Durdurulan faaliyetler

Finansman faaliyetlerinde kullanılan net nakit

Nakit ve nakit benzeri değerlerdeki net azalış

34 Net borç

**Nakit ve nakit benzerleri**

Yılın başındaki bakiye

Döviz kurlarındaki değişimin etkisi

Nakit ve nakit benzeri değerlerdeki net azalış

Yıl Sonu Bakiyesi

33 Nakit ve nakit benzerleri

**Konsolide finansal durum tablosunda sunulduğu gibi;**

Nakit ve nakit benzerleri

Satış amaçlı elde tutulan varlıklar

38 Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan varlıklar

Yıl Sonu Bakiyesi

33 Nakit ve nakit benzerleri

**Tablo 35. Tate & Lyle Konsolide Özkaynak Değişim Tablosunda Dipnotlara Atıf Yapılan Kalemler ve Dipnot Açıklamaları**

Tate & Lyle – Annual Report 2013 Tate & Lyle - 2013 Faaliyet Raporu Özkaynak Değişim Tablosu							
	Paylara bölünmüş sermaye ve hisse senedi ihraç primleri	Sermaye itfa yedekleri	Diğer yedekler	Geçmiş yıl karları	Şirket sahiplerine yapılacak dağıtımlar	Kontrol gücü olmayan paylar	Toplam özkaynak
	£m	£m	£m	£m	£m	£m	£m
1 Nisan 2011 bakiyesi	523	8	175	244	950	23	973
Yıllık diğer kapsamlı gider	–	–	-47	-60	-107	–	-107
Yıllık kazanç	–	–	–	305	305	4	309
Yıllık toplam kapsamlı (gider) / gelir	–	–	-47	245	198	4	202
Vergi dahil hisse bazlı ödeme işlemleri	–	–	–	13	13	–	13
Hisse geri alımları	–	–	–	-19	-19	–	-19
Çıkarılmış hisse senetlerinden elde edilen gelirler	–	–	–	3	3	–	3
Temettü ödemesi	–	–	–	-112	-112	-2	-114
31 Mart 2012 bakiyesi	<b>523</b>	<b>8</b>	<b>128</b>	<b>374</b>	<b>1 033</b>	<b>25</b>	<b>1 058</b>
Diğer kapsamlı gelir / (gider)	–	–	11	-161	-150	1	-149
Yıllık kazanç	–	–	–	277	277	1	278
Yıl toplam kapsamlı gelir	–	–	11	116	127	2	129
Vergi dahil hisse bazlı ödeme işlemleri	–	–	–	15	15	–	15
Hisse geri alımları	–	–	–	-23	-23	–	-23
Çıkarılmış hisse senetlerinden elde edilen gelirler	–	–	–	1	1	–	1
Elden çıkarılan kontrol gücü olmayan paylar	–	–	–	–	–	-25	-25
Temettü ödemesi	–	–	–	-117	-117	-2	-119
31 Mart 2013 bakiyeler	<b>523</b>	<b>8</b>	<b>139</b>	<b>366</b>	<b>1 036</b>	–	<b>1 036</b>

**Not 24: Sermaye ve hisse senedi ihraç primleri Not 25: Diğer yedekler**

İşletmenin standardın 114.paragrafına uygun olarak sunduğu dipnotlarında finansal tabloların sunumuna ilişkin esaslar ve uygulanan önemli muhasebe tahmin ve politikalarına ilişkin olarak aşağıdaki açıklamaları yaptığı belirlenmiştir:

1. Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Esaslar:

- Hazırlama esasları: Konsolide finansal tabloların, İngiltere finansal hizmetler kurumunun borsaya kote şirketlere uygulanan kurallarına ve şirketler kanununa (2006) uygun olarak hazırlandığını ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına göre sunulduğunu beyan etmiştir.

2. Uygulanan Önemli Muhasebe Politikalarının Özeti: Konsolidasyon Esasları, İşletme birleşmeleri, Yabancı para çevrimleri, Hasılat, İstisnai maddeler, Borçlanma maliyetleri,

Şerefiye, Diğer maddi olmayan duran varlıklar, Maddi duran varlıklar, Finansal kiralanan varlıklar, Finansal olmayan varlıkların değer düşüklüğü, Stoklar, Finansal araçlar, Hedge muhasebesi, Karşılıklar, Gelir vergileri, Emeklilik faydaları , Hisse bazlı teşvikler, Temettü, Grubun kendi hisseleri, Satış amacıyla elde tutulan varlıklar, Yayınlanan ancak henüz uygulanmayan muhasebe standartları : İşletme bu maddeye ilişkin olarak ayrıca aşağıdaki açıklamaları yapmıştır:

- Dipnotlarda (dipnot 35) açıklanan koşullu borçlar, kredi ve ihale mektupları ve kesin teminat mektuplarından oluşan ticari garantileri içermektedir
- İşletme maruz kaldığı temel finansal risk faktörlerini, piyasa riski, döviz işlem ve çeviri, kredi ve likidite riskleri olarak sırlamaktadır. Bu risk faktörlerini nasıl analiz edip yönettiğini ise 21 no' lu dipnotunda aşağıdaki başlıklar altında açıklamıştır:
  - Finansal riskin yönetimi
  - Pazar riskleri
  - Kredi riski yönetimi
  - Sermaye riski yönetimi

### **3.2.1.3.2.6. İngiltere İşletmesinde Muhasebe Politikalarının Açıklanması**

İşletme standardın 117. ve 118. paragraflarına ilişkin olarak dipnotlarında aşağıdaki açıklamaları yapmıştır:

- Finansal tabloların, finansal araçlar (türev araçlar dâhil) ve ticari malların dışında, tarihi maliyet esasına göre hazırlandığını açıklamıştır.
- Finansal araçlar ve ticari malların ölçüm esası olarak gerçeğe uygun değer kullanıldığını açıklamıştır
- Varlık ve borç grupları için kullanılan ölçüm esaslarını muhasebe politikalarında açıklanmıştır.
- İşletme yönetimi, raporlama dönemi itibariyle raporlanmış varlık ve yükümlülük tutarlarına etki edecek ve gelir ve gider miktarları için belirlenmiş varsayımlarda ve tahminlerde bulunmuştur.
- İşletmenin kullandığı muhasebe politikaları, yaptığı tahminler, varsayımlar tablo 36' da gösterilmiştir.



UMS 1 Standardı'nın 121. paragrafı gereği işletmenin cari hesap döneminde muhasebe politikalarında ve muhasebe tahminlerinde değişiklik yaptığına dair bir açıklamasına rastlanmamıştır. Bununla birlikte işletme, uyguladığı muhasebe politikalarını dipnotlarında göstermiştir. Bu muhasebe politikaları tablo 36' da gösterilmektedir.

**Tablo 36. Tate & Lyle Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Varsayımlar**

<b>FİNANSAL TABLO DİPNOTLARI</b>		
<b><u>Notun başlığı ve sayısı</u></b>	<b><u> Açıklama</u></b>	<b><u>Notların alt başlıkları</u></b>
2 Grup muhasebe politikaları	Konsolidasyon esasları	(A) Bağlı Ortaklıklar (B) Müşterek yönetime tabi ortaklıklar (C) İştirakler
	İşletme birleşmeleri Yabancı para çevrimi Hasılatın gerçekleşmesi	(A) Mal ve hizmetlerin satışı (B) Faiz geliri (C) Temettü geliri
	Olağanüstü öğeler Borçlanma maliyetleri Şerefiye Diğer maddi olmayan duran varlıklar	(A) İşletme birleşmelerinde edinilen (B) Diğer maddi olmayan duran varlıklar
	Maddi duran varlıklar Kiralanan varlıklar Finansal olmayan varlıkların değer düşüklüğü Stoklar Finansal araçlar	(A) Ticari alacaklar (B) Ticari borçlar (C) Nakit ve nakit benzerleri (D) Satılmaya hazır finansal varlıklar (E) Borçlar (F) Türev finansal araçlar (G) Saklı türev ürünler (H) Finansal araçların netleştirilmesi
	Finansal riskten korunma muhasebesi	(A) Nakit akış riskinden korunma (B) Net yatırım riskinden korunma (C) Gerçeğe uygun değer riskinden korunma
	Karşılıklar Gelir vergileri Emeklilik sosyal yardımları	(A) Tanımlanmış fayda planları (B) Tanımlanan katkı planları
	Hisse bazlı teşvikler Temettüleri Kendi hisse senetleri Satış amaçlı elde tutulan varlıklar	

**FİNANSAL TABLO DİPNOTLARI**

<u>Notun başlığı ve sayısı</u>	<u>Açıklama</u>	<u>Notların alt başlıkları</u>
	Muhasebe standartları yayınladı ancak henüz kabul edilmemiştir	(A) Müşterek anlaşmaların ve iştiraklerin konsolidasyonu  (B) Finansal araçlar (C) Diğer genelgeler
3 Önemli muhasebe politikaları ve varsayımları	Vergilendirme  Türev ve finansal riskten korunma muhasebesi Emeklilik yardımları Varlıklarda değer düşüklüğü Karşılıklar	

İşletmenin dipnotlarında açıkladığı bir diğer husus da, UMS 1 standardı 125. paragrafına ilişkin olarak, dipnotlarında (dipnot 19) finansal araçlarına ait riskler ve bunlara ait tahmin ve varsayımlar ile ilgili olarak yaptığı açıklamalardır. Bu bağlamda işletme finansal araçlarını aşağıdaki gibi sınıflandırmıştır:

- Satılmaya hazır finansal varlıklar
- Ticari ve diğer alacakları
- Nakit ve nakit benzerlerini
- Türev finansal araçlar-varlıklar
- Borçları
- Türev finansal araçlar - yükümlülükler
- Ticari ve diğer borçlar

Ve aşağıdaki kriterler doğrultusunda birbirleriyle karşılaştırmıştır:

- Nitelikleri, defter değerlerini gerçeğe uygun değerlerini, satılmaya hazır olanları ticari amaçla elde tutulanları, bir finansal riskten korunma ile ilişkili türev araçları, maliyet masraflarının itfa edilmiş kısmını

**3.2.1.3.2.7. İngiltere İşletmesinde Sermaye**

İşletmenin, UMS 1 Standardı'nın 135. paragrafına ilişkin olarak aşağıdaki açıklamaları yaptığı tespit edilmiştir:

- Yönetilen sermayenin unsurları ile ilgili açıklamalar:<sup>118</sup>
- Adi ve premium hisse tutarları: İşletme adi hisse senetlerinden oluşan sermaye tutarını 117 milyon pound, primli hisselerden oluşan sermaye tutarını 406 milyon pound ve toplam sermaye tutarını 523 milyon pound olarak dipnotlarında açıklamıştır.
- Adi hisseler, sermaye olarak sınıflandırılmaktadır. Yeni opsiyon ve hisse senedi ve çıkarılması ile ilgili maliyetler ilerledikçe bir kesinti, vergi net olarak öz kaynaklarda gösterilir.
- Tablo 37' de gösterilen hissedarlardan ödenmesi istenen tahsis edilmiş ve tamamıyla ödenmiş sermaye tutarları ve hisse sayıları
- Onay gerektiren konulardaki adi hisse katılma hakkını taşıyan ve her bir pay hissedara düşen ve oy hakkı
- Hazine hisseleri ve yedieminde tutulan hisseler
- Adi hisse senedi sahipleri analizi
- Diğer yedekler
  - Hedging yedekleri
  - Çevirim yedekleri
  - Diğer tüm yedekler
- Hisse bazlı ödemeler
  - Hesap dönemi içerisinde belirlenmiş tahsislere göre yapılan hisse bazlı ödemeler ile ilgili bilgiler:
  - Yıl içinde özkaynak olarak ödenen hisse opsiyonlarının hareketleri
    - 31 Mart itibariyle vadesi gelmemiş opsiyonların egzersiz fiyat aralığındaki ayrıntılı dökümü
    - Hibe rayiç değeri, hibe her sınıfı değeri için en uygun olarak kabul edilen değerlendirme tekniği kullanılarak ölçülmektedir.
    - Bu değerlemeler için kullanılan anahtar varsayımlar

---

<sup>118</sup> European Commission The EU Single Market. International accounting standard 1..., a.g.e., par. 135a.i.

**Tablo 37. Tate & Lyle Hissedarlardan Ödenmesi İstenen, Tahsis Edilmiş ve Tamamıyla Ödenmiş Sermaye**

Saklı, hissedarların ödenmesi istenen ve ana sermaye	01 Ocak-31 Mart 2013		1 Ocak-31 Mart 2012	
	Hisseler	£m	Hisseler	£m
1 Nisan da ki	468 160 519	117	468 111 340	117
Hisse senedi opsiyonu planları ile yapılan tahsis	32 381	-	49 179	-
31 Marttaki	468 192 900	117	468 160 519	117

### 3.2.1.3.2.8. İngiltere İşletmesinde Diğer Açıklamalar

İşletmenin standardın 137(b) paragrafı uyarınca dipnotlarında, imtiyazlı hisseleri ve temettülerine ait açıklamalarda bulunmuştur. Bu açıklamalar aşağıdaki gibidir:

- İmtiyazlı hisselerin temettüleri faiz gideri olarak gelir tablosuna yansıtılmaktadır
- Birikimli imtiyazlı hisseleri üzerinden dağıtılan temettülerin ödeme zamanlarını açıklamıştır
- “Muhasebeleştirilmemiş birikimli imtiyazlı temettüsü” olduğuna dair bir açıklaması bulunmamaktadır

İşletme, standardın 138. paragrafına ilişkin olarak ise aşağıdaki açıklamaları yapmıştır:

1. İkametgâhının Birleşik Krallık (İngiltere) olduğunu
2. İşletmenin halka açık bir limited şirket olduğunu
3. Londra Menkul Kıymetler Borsası'nda işlem gördüğünü
4. Ana faaliyet konusunun gıda, içecek ve diğer sanayi malzemelerinin ve bunlara dair çözümleri dünya çapında tedarik etmek olduğunu. Üretim tesisleri aracılığıyla hammaddeleri yüksek kaliteli malzemelere dönüştürdüğünü
5. Dünyada 30'dan fazla üretim tesisinin bulunduğunu
6. Kayıtlı adresini
7. Ana şirketin adının “Tate & Lyle PLC” olduğunu

### **3.2.1.4. İngiltere Uygulamasının UMS 7 Standardına göre Değerlendirilmesi**

Bu bölümdeki değerlendirmeler UMS 7 standardından seçilen bazı paragraflar dikkate alınarak yapılmıştır.

#### **3.2.1.4.1. İngiltere İşletmesinde Nakit Akış Tablosunun Sunumu**

UMS 7 standardının 10. paragrafına göre işletmenin nakit akış tablosu değerlendirildiğinde, nakit akış tablosunun aşağıdaki sıralanan beş bölüm halinde düzenlediği görülmüştür:

1. İşletme faaliyetlerinden nakit akışları
2. Yatırım faaliyetlerinden nakit akışları
3. Finansman faaliyetlerinden nakit akışları
4. Nakit ve nakit benzerleri
5. Finansal durum tablosunda gösterildiği gibi nakit ve nakit benzerleri

İşletmenin finansal durum tablosunda nakit ve nakit benzerlerini ayrı bir bölüm olarak göstermiş olduğu ve nakit ve nakit benzerleri ve satış için elde tutulan varlıklara ait kısımlar olarak ayrıca sınıflandırmıştır.

İşletmenin standardın (UMS 7) 16. ve 17. paragraflarına ilişkin sınıflandırdığı yatırım ve finansman faaliyetleri ile ilgili nakit akış kalemleri tablo 38 de gösterilmektedir.

**Tablo 38. Tate & Lyle Standarda göre raporlanan Yatırım Faaliyetleri ve Finansman Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akış Kalemleri**

**Tate & Lyle 2013 Yıllık Rapor  
Konsolide Nakit Akış Tablosu**

**Yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akımları**

Maddi duran varlıkların elden çıkarılmasından kaynaklanan hasılat  
Alınan Faiz  
Satılmaya hazır finansal varlıkların satın alınması  
Satılmaya hazır finansal varlıkların elden çıkarılması  
İşletme devralmalarından edinilen net nakit  
Ortak girişimlerin elden çıkarılmasından elde edilen net nakit  
İşletmelerin elden çıkarılmasından elde edilen net nakit  
Maddi duran varlıkların satın alınması  
Maddi olmayan duran varlıklar ve diğer duran varlıkların satın alınması  
Durdurulan faaliyetlere ait yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan net nakit  
Yatırım faaliyetlerinde kullanılan net nakit

**Finansman faaliyetlerine ilişkin nakit akımları**

Adi hisse senedi ve hazine hisse senedi ihracından elde edilen gelir  
Yeniden satın alınan adi hisse senetleri  
Borçların geri ödenmesinden nakit çıkışı  
Ek borçlardan nakit girişi  
Finansal kiralamaaların sermaye ögelerinin geri ödemesinden kaynaklanan nakit çıkışı  
Şirket sahiplerine ödenen temettüleri  
Kontrol gücü olmayan paylara ödenen temettüleri  
Durdurulan faaliyetlerin finansman işlemlerinde kullanılan net nakit  
Finansman faaliyetlerinde kullanılan net nakit

**3.2.1.4.2. İngiltere İşletmesinde İşletme Faaliyetlerinden Sağlanan Nakit Akışlarının Raporlanması**

İşletmenin nakit akışlarını standardın 20. paragrafına göre “net (dolaylı) yöntem” göre raporladığı tespit edilmiştir. Paragrafa ilişkin olarak işletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları tablo 39’ da gösterilmiştir.

**Tablo 39. Tate & Lyle Net (Dolaylı) Yönteme Göre İşletme Faaliyetlerinden Sağlanan Nakit Akışları**

<b>Tate &amp; Lyle - 2013 Faaliyet Raporu</b>			
Nakit Akış Tablosu			
	Notlar	2013 £m	2012 £m
<b>İşletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akımları</b>			
Sürdürülen faaliyetler vergi öncesi kar		<b>309</b>	379
İçin düzeltmeler:			
- Maddi duran varlıklar amortismanı	6, 16	<b>91</b>	85
- İstisnai kalemler, net nakit akışı etkisi		<b>-9</b>	-84
- Maddi olmayan duran varlıkların itfa payları	6,15	<b>17</b>	18
- Hisse bazlı ödeme işlemleri	9, 26	<b>13</b>	11
- Finansman geliri	10	<b>-3</b>	-8
- Finansman giderleri	10	<b>30</b>	33
Çalışma sermayesindeki değişim	32	<b>-107</b>	-121
Emeklilik yükümlülüklerindeki net değişim		<b>-44</b>	-80
Devam eden faaliyetlerden elde edilen nakit		<b>297</b>	233
Faiz ödemesi		<b>-36</b>	-43
Gelir vergisi ödenen / alınan		<b>-18</b>	-16
Durdurulan faaliyetlerden elde edilen nakit	12	<b>8</b>	25
İşletme faaliyetlerinden elde edilen net nakit		<b>251</b>	231

### **3.2.1.4.3. İngiltere İşletmesinde Yatırım Ve Finansman Faaliyetlerinden Sağlanan Nakit Akışlarının Raporlanması**

UMS 7 standardı'nın 21. paragrafına ilişkin olarak işletmenin raporu incelendiğinde, yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarını on grup, finansman faaliyetlerinden nakit akışlarını ise sekiz grup altında göstermiş olduğu belirlenmiştir. Bu gruplamalar tablo 40' da gösterilmiştir.

**Tablo 40. Tate & Lyle Yatırım ve Finansman Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışlarına Ait Gruplamalar**

Tate & Lyle 2013 Yıllık Rapor Konsolide Nakit Akış Tablosu	31 Mart Sonu Dönemi	
	2013	2012
	£m	£m
<b>Yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akımları</b>		
Maddi duran varlıkların elden çıkarılmasından kaynaklanan hasılat	3	2
Alınan Faiz	1	3
Satılmaya hazır finansal varlıkların satın alınması	(4)	(6)
Satılmaya hazır finansal varlıkların elden çıkarılması	-	(18)
İşletme devralmalarından edinilen net nakit	-	(7)
Ortak girişimlerin elden çıkarılmasından elde edilen net nakit	15	-
İşletmelerin elden çıkarılmasından elde edilen net nakit	36	1
Maddi duran varlıkların satın alınması	(92)	(102)
Maddi olmayan duran varlıklar ve diğer duran varlıkların satın alınması	(42)	(28)
Durdurulan faaliyetlere ait yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan net nakit	-	2
Yatırım faaliyetlerinde kullanılan net nakit	(83)	(117)
<b>Finansman faaliyetlerine ilişkin nakit akımları</b>		
Adi hisse senedi ve hazine hisse senedi ihracından elde edilen gelir	1	3
Yeniden satın alınan adi hisse senetleri	(23)	(19)
Borçların geri ödenmesinden nakit çıkışı	(117)	(188)
Ek borçlardan nakit girişi	24	8
Finansal kiralama ve sermaye öğelerinin geri ödemesinden kaynaklanan nakit çıkışı	(2)	(5)
Şirket sahiplerine ödenen temettüler	(117)	(112)
Kontrol gücü olmayan paylara ödenen temettüler	(2)	-
Durdurulan faaliyetlerin finansman işlemlerinde kullanılan net nakit	-	(2)
Finansman faaliyetlerinde kullanılan net nakit	(236)	(315)

#### 3.2.1.4.4. İngiltere İşletmesinde Nakit Akışlarının Netleştirilmesi

İşletmenin standardın (UMS 7) 22. paragrafı gereği yatırım ve finansman faaliyetleri ile ilgili nakit akımları bölümlerinde, netleştirme yapılarak sunulan kalemler



mevcuttur. Ayrıca netleştirme yapılarak sunulan kalemler ile ilgili olarak dipnotlarda açıklamalar yapılmıştır. Bu açıklamalar aşağıdaki gibidir:

**a. Dipnotlarda Netleştirme Esasına Göre Sunulan Kalemler İle İlgili Yapılan Açıklamalar**

- Durdurulan faaliyetlerinden kaynaklanan net nakit akımları<sup>119</sup> :
  - İşletme faaliyetlerinden sağlanan net nakit
  - Yatırım faaliyetleri nedeniyle elde edilen net nakit
  - Finansman faaliyetlerinde kullanılan net nakit
- Mali yıl boyunca işletmenin durdurulan bir işinin kalan varlıklarının elden çıkarılması ile elde edilen kar, işletmenin aynı işi ile ilgili diğer durdurulan faaliyetleri nedeniyle yapılan elden çıkarmalardan kaynaklanan zararlar ile netleştirilmiştir<sup>120</sup>.

**b. Nakit Akış Tablosunda Netleştirme Esasına Göre Sunulan Kalemler<sup>121</sup>**

- Yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akımları
  - İşletme devralmalarından edinilen net nakit
  - Ortak girişimlerin elden çıkarılmasından elde edilen net nakit
  - İşletmelerin elden çıkarılmasından sağlanan net nakit
- Finansman faaliyetleri ile ilgili nakit akımları
  - Durdurulan faaliyetlere ait yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan net nakit

**3.2.1.4.5. İngiltere İşletmesinde Yabancı Paraya Dayalı İşlemlere İlişkin Nakit Akışları**

İşletme standardın 28. paragrafı ile ilgili olarak, nakit akış tablosunun nakit ve nakit benzerleri bölümünde “döviz kurlarındaki değişimlerin etkisi” başlığı altında; cari dönem için 1 milyon pound nakit girişi, geçmiş dönem için ise 7 milyon pound nakit çıkışı göstermiştir.

---

<sup>119</sup> Daha fazla bilgi için bakınız: Tate & Lyle Annual Reports. Annual ..., a.g.e., dipnot 12.

<sup>120</sup> Daha fazla bilgi için bakınız: a.g.e., dipnot 37.

<sup>121</sup> Daha fazla bilgi için bakınız: a.g.e., s.70.

### 3.2.1.4.6. İngiltere İşletmesinde Faiz Ve Temettüleri

UMS 7 standardında faiz ve temettülerin nakit akış tablosunda nasıl sunulacağına ilişkin 31–34. paragraflar ile ilgili olarak işletmenin nakit akış tablosu değerlendirildiğinde aşağıdaki tespitler yapılmıştır:

- Ödenen faizler işletme faaliyetlerinden nakit akışları bölümünde,
- Alınan faizler yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları bölümünde,
- Ödenen ana ortaklara ve kontrol gücü olmayan paylara yapılan temettü ödemeleri ise finansman faaliyetlerinden nakit akışları bölümünde gösterilmiştir. İşletmenin bu paragraflarla ilgili sunumu tablo 41’ de gösterilmektedir.

**Tablo 41. Tate & Lyle Nakit Akış Tablosunda Faiz ve Temettülerin Gösterimi**

Tate & Lyle –2013 Yıllık Rapor Konsolide Nakit Akış Tablosu	Notlar	2013	2012
		£ mly	£ mly
İşletme Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akımları			
Ödenen Faiz		(36)	(43)
İşletme Faaliyetlerinden Elde Edilen Net Nakit		251	231
Yatırım Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akımları			
Alınan Faiz		1	3
Yatırım Faaliyetlerinde Kullanılan Net Nakit		(83)	(117)
Finansman Faaliyetlerine İlişkin Nakit Akımları			
İşletme Sahiplerine Ödenen Temettüleri	14	(117)	(112)
Kontrol Gücü Olmayan Paylara Ödenen Temettüleri		(2)	–
Finansman Faaliyetlerinde Kullanılan Net Nakit		(236)	(315)

### 3.2.1.4.7. İngiltere İşletmesinde Vergiler

UMS 7 Standardı’nın 35 ve 36. paragrafları ile ilgili olarak işletmenin nakit akış tablosu incelendiğinde, tablo 42’ de gösterilen “ödenen vergi” kaleminin, işletme faaliyetlerinden nakit akışları bölümünde sunulmuş olduğu, “net vergi ödemesi” ile ilgili açıklamanın ise yıllık raporun ek finansal bilgi bölümünde yer aldığı belirlenmiştir.

İşletmenin dipnotlarında (dipnot 11) gelir vergisi kaydının detaylı analizini sunmuş olduğu ancak ödenen/alınan vergi ile ilgili herhangi bir açıklamada bulunmadığı gözlemlenmiştir.

**Tablo 42. Tate & Lyle Vergilerin Nakit Akış Tablosunda Gösterimi**

Tate & Lyle - 2013 Faaliyet Raporu		01 Ocak-31 Mart 2016	
		2013	2012
Nakit Akış Tablosu	Notlar	£m	£m
İşletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akımları			
Gelir vergisi ödenen / alınan		-18	-16
İşletme faaliyetlerinden elde edilen net nakit		251	231

### 3.2.1.4.8. İngiltere İşletmesinde İştirakler, Bağlı Ortaklıklar Ve İş Ortaklıklarında Bulunan Yatırımlar

İşletmenin standardın 38.paragrafı ile ilgili olarak aşağıdaki açıklamaları yaptığı belirlenmiştir:

- İşletme ile iştirakleri ve bağlı ortaklıkları alacakları ve borçları konsolidasyon sırasında elimine edilir ve bunların açıklanması gerekli değildir.
- Ortak girişim harici teşebbüs ortağı ile yapılmışsa, konsolide edilmeyecek olan bu ortaklığın işlemleri ve bakiyeleri için açıklama yapılması gerekmektedir.
- İşletme mali yıl içinde devir almalar ve elden çıkarmalar sonucu devam eden ve durdurulan faaliyetler arasında bölünmüş olarak yapılan hesaplamaları dipnotlarında açıklamıştır (dipnot 37).

Bu açıklamalar tablo 43' de gösterilmiştir. Yıl içerisindeki devir alma ve elden çıkarmalardan kaynaklanan net nakit akışlarının nakit akış tablosundaki sunumu ise tablo 44' de gösterilmiştir.

**Tablo 43. Tate & Lyle Devir alma ve Elden Çıkarmalara Ait Nakit Akışların Dipnotlardaki Açıklaması**

01 Ocak- 31 Mart 2013 yıl boyunca nakit girişi 2013	Devam eden faaliyetler	Durdurulan faaliyetler	Toplam
	£m	£m	£m
Göz önüne alınan nakit	20	58	78
Elden çıkarılan nakit	-5	-22	-27
01 Ocak- 31 Mart 2013 yıl boyunca nakit girişi	15	36	51

**Tablo 44. Tate & Lyle Devir Alma ve Elden Çıkarmalara Ait Akışlarının Nakit Akış Tablosunda Gösterimi**

01 Ocak-31 Mart 2013 yıl boyunca nakit girişi	Sürdürülen faaliyetler		Durdurulan faaliyetler	
	2013		2013	2012
	£m		£m	£m
Nakit girişi	20	58	-7	
Nakit çıkışı	-5	-22	-	
01 Ocak-31 Mart 2013 boyunca nakit girişi	15	36	1	

### 3.2.1.4.9. İngiltere İşletmesinde Nakit Ve Nakit Benzerlerinin Unsurları

İşletmenin standardın 45-46-47. paragraflarına göre değerlendirildiğinde, standardın gereklerinin büyük ölçüde yerine getirildiği belirlenmiştir. Bu paragrafla ilgili olarak aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır:

- İşletme nakit ve nakit benzerlerinin detayını dipnotlarında açıklamıştır.
- Finansal durum tablosunda sunulan şekliyle nakit ve nakit benzerleri
- Nakit ve nakit benzerlerinin kayıtlı değerini oluşturan para birimleri
- Nakit ve nakit benzerlerinin içerdiği riskler ile ilgili açıklamalar
- Muhasebe politikalarında nakit ve nakit benzeri sayılacak unsurlar
- Finansal durum tablosu ve nakit akış tablosu bileşenlerinin, nakit ve nakit benzerlerini içeren her bir kalemi için ilgili dipnot da hesaplamaların detayına ve açıklamalara yer vermiştir.

İşletmenin nakit ve nakit benzerlerinin pozisyonu tablo 45' de gösterilmektedir.

**Tablo 45. Tate & Lyle Nakit ve Benzerleri Kompozisyonu**

Tate & Lyle - Faaliyet Raporu 2013- Nakit ve nakit benzerleri (Dipnot 33)	01 Ocak-31 Mart	
	2013	2012
	£m	£m
Bankada ve eldeki nakit	223	327
Kısa vadeli banka mevduatları	156	119
Genel Toplam	379	446
<i>Finansal tablolarda sunulan unsurlar aşağıdaki gibidir:</i>		
Nakit ve nakit benzerleri	379	424
Satış amaçlı elde tutulan varlıklar		22
Genel Toplam		446
<i>Nakit ve nakit benzerleri kayıtlı değeri aşağıdaki para birimlerinden oluşmaktadır:</i>		
Euro	64	215
Amerikan Doları	214	127
Sterlin	80	63
Diğer	21	41
Genel Toplam	379	446

### 3.2.2. Türkiye Uygulaması

Bu bölümde Türkiye uygulaması için seçilen Brisa Bridgestone A.Ş (Brisa, 2014)' ye ait genel bilgi verilmiş ve işletmenin yıllık finansal raporları ile ilgili TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu ve TMS 7 Nakit Akış Tabloları standartları çerçevesinde değerlendirmeler yapılmıştır.

#### 3.2.2.1. Türkiye İşletmesi İle İlgili Genel Bilgiler

Üretim ve satışı için lisans anlaşması buluna Brisa A.Ş' nin faaliyet alanı tekerlek lastiği üretimi, pazarlama ve satışlarıdır. SPK' na kayıtlı olup hisseleri Borsa İstanbul da (BİST) işlem görmektedir. İşletmenin personel sayısı 1.820 kişidir. İşletmenin onaylanmış ve çıkarılmış sermayesi t ödenmiş hisseden oluşmakta olup imtiyazlı hisse senedi bulunmamaktadır. İşletme bağımsız denetimden geçmiş yıllık raporlarını Borsa İstanbul, faaliyet raporlarını ve beyanlarını ve özel durumlarını ise kamuyu aydınlatma platformu aracılığıyla kamuoyuna açıklamaktadır. İşletmede denetim, kurumsal yönetim ve riskin önceden tespiti komiteleri bulunmaktadır.

### **3.2.2.2. Türkiye İşletmesine Ait Finansal Tablolar Seti**

Türkiye işletmesi Brisa' nın ilgili hesap dönemlerine ilişkin olarak hazırlanmış olduğu tam finansal tablo seti aşağıda gösterilmiştir. Tam set finansal tablolar Ek-2'de sunulmuştur.

1. Brisa A.Ş. 31 Aralık 2013 tarihli Finansal Durum Tablosu (Bilanço)
2. Brisa A.Ş. 1 Ocak - 31 Aralık 2013 Dönemi Kar Zarar Tablosu
3. Brisa A.Ş. 1 Ocak - 31 Aralık 2013 Dönemi Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu
4. Brisa A.Ş. 1 Ocak - 31 Aralık 2013 Dönemi Öz kaynaklar Değişim Tablosu
5. Brisa A.Ş. 1 Ocak - 31 Aralık 2013 Dönemi Nakit Akış Tablosu

### **3.2.2.3. Türkiye İşletmesinin UMS 1 Standardına göre Değerlendirilmesi**

Bu bölümdeki değerlendirmeler TMS 1 standardından seçilen bölümlere göre yapılmıştır.

#### **3.2.2.3.1. Türkiye İşletmesinde Finansal Tabloların Genel Özelliklerinin Değerlendirilmesi**

##### **3.2.2.3.1.1. Türkiye İşletmesinde Netleştirme (Mahsup Etme)**

TMS 1 standardının 34. ve 35. paragraflarında; Hasılat Standardı (UMS 18) uyarınca hasılatın tahsilatlar ve alacaklardan ticari iskontolar ve indirimler düşüldükten sonraki gerçeğe uygun değeriyle gösterilmesi gerektiği bildirilmektedir. Sunuluş işlemine veya olayların özüne uygun olduğu takdirde işleme ilişkin gelir ve giderler birbirlerine mahsup edilerek gösterileceği belirtilmektedir. Ayrıca benzer işlemlerden kaynaklanan kazanç ve kayıpların örneğin kur farklarından kaynaklanan kazanç veya zararların veya ticari amaçla elde tutulan finansal araçlardan kaynaklanan kazanç veya kayıpların netleştirilerek raporlanacağı belirtilmiştir.<sup>122</sup>

---

<sup>122</sup> a.g.e., par.34-35.

İşletmenin finansal tabloları bu paragraflar doğrultusunda incelendiğinde, finansal varlık ve yükümlülüklerin varlıkların edinilmesi ve yükümlülüklerin yerine getirilmesinin eş güdümlü olduğu durumlarda netleştirildiği ve buna dair dipnotlarda açıklamalarda bulunulduğu tespit edilmiştir.

### **3.2.2.3.1.2. Türkiye İşletmesinde Raporlama Dönemleri**

TMS 1 standardının 36. paragrafında karşılaştırılabilir ve tam finansal tablolar setinin yılda en az bir kez sunulması gerektiği belirtilmektedir. Ayrıca raporlama dönemi sonunu değiştirdiğinde veya finansal tablolar bir yıldan daha uzun veya daha kısa bir dönem için hazırladığında, finansal tabloların kapsadığı dönemi ve aşağıda sıralanan bilgilerin açıklayacağı belirtilmiştir.<sup>123</sup>

- a. Finansal tabloların bir yıldan daha farklı bir süreye ait olmasının nedenleri
- b. Finansal tablolarda sunulmuş olan tutarların tamamıyla mukayese edilebilir olamayacağına ilişkin açıklama

İşletmenin a ve b şıklarına dair bir açıklaması bulunmamaktadır. Ancak dipnotlarında (dipnot 2) “Sunuma İlişkin Temel Esaslar” bölümünde gerekli açıklamaları yaparak tablolarını karşılaştırmalı olarak hazırladığını belirtmiştir.

İşletme tam bir finansal tablolar setini, üç altı, dokuz ve on iki aylık hesap dönemleri için yılda üç kez hazırlayıp sunmaktadır. Bu hesap dönemleri aşağıdaki gibidir:

- 1 Ocak - 30 Haziran 2013 dönemi özet finansal tabloları
- 1 Ocak - 30 Eylül 2013 dönemi özet finansal tabloları
- 1 Ocak – 31 Aralık 2013 dönemi özet finansal tabloları

---

<sup>123</sup> a.g.e., par.36.

### 3.2.2.3.1.3. Türkiye İşletmesinde Karşılaştırmalı Bilgi

#### *a. Asgari karşılaştırmalı bilgi*

TMS 1 standardının 38 ve 38A paragraflarında cari hesap dönemi finansal tabloları ile birlikte önceki döneme ait karşılaştırmalı bilgileri içeren ve tam finansal tablo setinde yer alan her finansal tablodan ikişer tane ve dipnotların sunulacağı ifade edilmektedir.<sup>124</sup>

İşletme finansal tablolarında bir önceki döneme ait karşılaştırmalı bilgileri sunmaktadır. Her finansal tablo biri cari döneme, diğeri önceki döneme ait karşılaştırmalı bilgileri içeren tablo ve dipnotlar olmak üzere ikişer adet sunulmuştur. İşletme cari dönemde SPK'nın açıkladığı formata uygunluğun sağlanması için önceki dönem finansal tablolarında yeni sınıflandırmalar yapmış, bunların nedenlerini ve tutarlarını dipnotlarda açıklamıştır.

İşletme finansal tablolarını tam set olarak sunmuştur.

#### *b. İlave karşılaştırmalı bilgi*

TMS 1 standardında TFRS' ler de öngörülen asgari karşılaştırmalı finansal tablolara ilave olarak karşılaştırmalı bilgi sunabilir... Karşılaştırmalı bilgilerin tam bir finansal tablolar setini kapsamaması gerekmez. Bu durumda, işletme ilave tablolara ilişkin dipnot bilgisini sunar" ifadesi yer almaktadır.<sup>125</sup>

İşletme ilave karşılaştırmalı bilgi ve ilave finansal tablo sunmamıştır.

#### *c. Muhasebe politikasında değişiklik, geriye dönük düzeltme veya yeniden sınıflandırma*

İşletme aşağıdaki durumlarda, ...asgari karşılaştırmalı finansal tablolara ilave olarak bir önceki dönemin başlangıcına ait üçüncü bir finansal durum tablosu sunar:<sup>126</sup>

(a) Bir muhasebe politikasını geriye dönük olarak uygulandığında veya finansal tablo kalemleri geriye dönük olarak düzelttiğinde ya da yeniden sınıflandırdığında ve

---

<sup>124</sup> a.g.e., par.38-38A.

<sup>125</sup> a.g.e., par.38C.

<sup>126</sup> a.g.e., par. 40A.



(b) Geriye dönük uygulamanın, geriye dönük düzeltmenin veya yeniden sınıflandırmanın, bir önceki dönemin başındaki finansal durum tablosunda yer alan bilgiler üzerinde önemli bir etkisi bulunduğu.

İşletmenin bu paragrafa ilişkin cari dönemde geriye dönük uygulanmış muhasebe politikası ve geriye dönük uygulaması bulunmamaktadır. Cari dönemde işletme, SPK'nın formatına uygunluğun sağlanması için önceki dönem finansal tablolarında bazı sınıflamalar yapmış olup, karşılaştırmalı bilgiler yeniden sınıflandırılarak önemli farklara ilişkin açıklamalar dipnotlarda yapılmıştır.

40A paragrafında belirtilen durumlarda, işletme aşağıdaki üç finansal durum tablosunu sunar;<sup>127</sup>

- (a) Cari dönemin sonundaki finansal durum tablosu,
- (b) Bir önceki dönemin sonundaki finansal durum tablosu ve
- (c) Bir önceki dönemin başındaki finansal durum tablosu

İşletme bu paragrafa ilişkin olarak; Önceki dönem finansal tablolarında yapılan yeniden sınıflandırma nedeniyle;

- Cari dönemin sonundaki finansal durum tablosu ve
- Bir önceki dönemin sonundaki finansal durum tabloları olmak üzere iki adet finansal durum tablosu sunmuş ancak,
- Bir önceki dönemin başındaki finansal durum tablosunu sunmamıştır

#### **3.2.2.3.1.4. Türkiye İşletmesinde Sunuşun Tutarlılığı**

İşletme TMS 1 Standardı'nın 45.paragrafını aşağıdaki gibi uygulamıştır:

- TMS 1 Standardı'nın "sunuluşun tutarlılığı" maddesi gereği işletmenin finansal tablolarının sunuluşu ve finansal tablo kalemlerinin sıralanışı 2013 yılında bir önceki dönem ile aynı biçimde sürdürülmüştür
- Cari dönem finansal tablolarında yapılan geriye dönük uygulamalar aşağıdaki gibidir:
  - 1 Temmuz 2012 tarihi sonrası yapılan değişiklikler geriye dönük olarak uygulanmıştır. Diğer kapsamlı gelir kalemlerinin sunumu standardın getirdiği değişiklik gereği yeniden düzenlenmiş ve dipnotlarda açıklanmıştır.
  - İşletme,

---

<sup>127</sup> a.g.e., par. 40B.

- Aralık 2012 tarihli Bilançosu,
- 2012 yılı Kar Zarar Tablosu,
- 2012 yılı Diğer kapsamlı Gelir Tablosu,
- 2012 yılı Özkaynak Değişim Tablosu ve
- 2012 yılı -Nakit Akış Tablosuna ait kalemlerinin sunumu yeniden düzenlenmiştir.

### **3.2.2.3.2. Türkiye İşletmesinde Finansal Tabloların Yapı Ve İçerik Açısından Değerlendirilmesi**

#### **3.2.2.3.2.1. Türkiye İşletmesinde Finansal Tabloların Tanımlanması**

İşletme TMS 1 standardının 51. paragrafı gereği aşağıdaki bilgileri göstermiş ve gerektiğinde tekrarlamıştır:

- (a) İşletme finansal tablolarında organizasyonunu faaliyet konusunu ve kimlik bilgilerini açıkça belirtmiş olup, bu bilgilerde önceki raporlama dönemine göre değişiklik olmamıştır.
- (b) Finansal tabloların tek bir şirketi içerdiği açıkça gösterilmiştir
- (c) Raporlama dönemi sonu/bilanço tarihi ya da finansal tablolar ve dipnotlarının içerdikleri süreler açık olarak belirtilmektedir.
- (d) İşletme Finansal tablolarını, makul değerleri ile gösterilen finansal varlık ve yükümlülüklerin dışında, tarihi maliyet esasını temel alınarak Türk Lirası olarak hazırladığını ve sunduğunu açıklamıştır.
- (e) İşletme Finansal tablolarda sunduğu tutarlarda yuvarlama yapmamıştır.

Ayrıca işletme finansal tablolarını, tarihi maliyet esasına göre hazırlamış olduğunu ve kanuni kayıtlara göre SPK Finansal Raporlama Standartları uyarınca doğru sunumun yapılması amacıyla gerekli düzeltme ve sınıflandırmaların yansıtılarak düzenlenmiş olduğunu dipnotlarında açıklamıştır.

Standardın (TMS 1) 52. paragrafı uyarınca finansal tablolara ait başlık, sayfa ve dipnotların açık bir şekilde gösterilmesi gerekmektedir. İşletme bu paragrafı aşağıdaki gibi uygulamıştır:

İşletmeye ait internet sitesinde finansal tablolar periyodik olarak yayınlamaktadır. İşletme bu raporlarındaki finansal tablolarında:

- İşletmenin adını ve unvanı' nı
- Finansal tablolarının adlarını,
- Açıklayıcı dipnotları ve
- Dipnot maddelerine ait başlıkları kullanmış ve gerektiği yerlerde yeterli sıklıkta tekrarlamıştır.

### **3.2.2.3.2.2. Türkiye İşletmesinde Finansal Durum Tablosu / Bilanço**

#### ***a. Finansal Durum Tablosunda/Bilançoda Bulunması Gereken Bilgiler:***

TMS 1 Standardı'nın 54. paragrafı finansal durum tablosunda (bilanço) yer alması gereken asgari hesap gruplarını sıralamaktadır.

İşletmenin 31 Aralık 2013 tarihli finansal durum tablosunun (bilançosunun) standardın 54. paragrafında belirtilen asgari hesap gruplarını kapsadığı belirlenmiştir. Ayrıca işletmenin finansal durum tablosunu, SPK' nın 07 Haziran 2013 tarihli tebliği gereğince 31Mart 2013 tarihinden sonraki dönemlerden itibaren yürürlüğe konulmuş olan finansal tablo formatına göre düzenlemiş olduğu ve finansal durum tablosunun asgari hesap gruplarını gösterecek şekilde düzenlendiği belirlenmiştir.

Aşağıda tablo 46' da işletmenin finansal durum tablosu unsurlarının TMS 1 (2013) standardının ilgili paragrafına göre belirlenmiş durumu yer almaktadır.

TMS 1 (2013) standardının 55. paragrafında böyle bir sunumun uygun olması durumunda finansal durum tablosunda (bilançoda) ek kalem, ek başlık ve ara toplamların gösterilebileceği ifade edilmektedir.

İşletme bu paragrafa göre değerlendirildiğinde 31 Aralık 2013 tarihli finansal durum tablosunda ek kalemlerin, başlıkların ve ara toplamların kullandığı gözlemlenmiştir. Tablo 47' de standardın 55. paragrafı kapsamında finansal durum tablosundaki ek kalemler gösterilmektedir.

**Tablo 46. Brisa Bridgestone A.Ş. TMS 1 Finansal Tablolarının Sunuluşu Standardına Göre Brisa Bridgestone A.Ş. Finansal Durum Tablosu Unsurları**

İLGİLİ TMS	Finansal Tablo Türü Dönem Raporlama Birimi	Dipnot Referansları	Cari Dönem	Önceki Dönem
			<b>Konsolide Olmayan 31.12.2013 TL</b>	<b>Konsolide Olmayan 31.12.2012 TL</b>
	V A R L I K L A R			
	DÖNEN VARLIKLAR		844.245.872	727.173.889
TMS 1.54(i)	Nakit ve Nakit Benzerleri	4	7.968.100	10.888.411
	Finansal Yatırımlar			
TMS 1.54(h)	Ticari Alacaklar	7	454.204.141	429.346.828
TMS 1.55	- İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar	25	20.367.562	15.707.671
TMS 1.55	- İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar		433.836.579	413.639.157
	Finans Sektörü Faaliyetlerinden Alacaklar			
	- Finans Sektörü Faaliyetleri İlişkili Taraflardan Alacaklar			
	- Finans Sektörü Faaliyetlerinden İlişkili Olmayan Taraflardan Alacaklar			
TMS 1.54(h)	Diğer Alacaklar	8	8.317.415	6.315.010
	- İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar	25	2.068.975	2.672.163
	- İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Alacaklar		6.248.440	3.642.847
TMS 1.54(d)	Türev Araçlar	6	40.451.879	15.513
TMS 1.54(g)	Stoklar	9	281.133.660	250.775.471
	Canlı Varlıklar			
TMS 1.55	Peşin Ödenmiş Giderler	10	25.812.669	21.264.376
TMS 1.54 (k)	Cari Dönem Vergisiyle İlgili Varlıklar	23	8.501.520	
	Diğer Dönen Varlıklar	16	17.856.488	8.568.280
	<b>ARA TOPLAM</b>		<b>844.245.872</b>	<b>727.173.889</b>
	Satış Amaçlı Sınıflandırılan Duran Varlıklar			
	DURAN VARLIKLAR		561.179.099	516.958.004
	Finansal Yatırımlar			
TMS 1.54 (h)	Ticari Alacaklar	7	5.847.250	2.714.118
	- İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar			
	- İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar	7	5.847.250	2.714.118
	Finans Sektöründeki Faaliyetlerden Alacaklar			
	- Finans Sektöründeki Faaliyetler ile İlişkili Taraflardan Alacaklar			
	- Finans Sektöründeki Faaliyetler ile İlişkili Olmayan Taraflardan Alacaklar			
TMS 1.54 (h)	Diğer Alacaklar	8	98.415	93.090
	- İlişkili Taraflardan Olan Diğer Alacaklar			
	- İlişkili Olmayan Taraflardan Olan Diğer Alacaklar	8	98.415	93.090
	Türev Araçlar			
	Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar			
	Canlı Varlıklar			
	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller			
TMS 1.54 (a)	Maddi Duran Varlıklar	11	502.422.151	482.888.598
TMS 1.54 ( c )	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	12	34.194.851	27.492.274

İLGİLİ TMS	Finansal Tablo Türü Dönem Raporlama Birimi	Dipnot Referansları	Cari Dönem	Önceki Dönem
			<b>Konsolide Olmayan 31.12.2013 TL</b>	<b>Konsolide Olmayan 31.12.2012 TL</b>
	- Şerefiye			
	- Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	12	34.194.851	27.492.274
TMS 1.55	Peşin Ödenmiş Giderler	10	6.504.391	790.897
TMS 1.54 (o), 56	Ertelenmiş Vergi Varlığı	23	12.112.041	2.979.027
	Diğer Duran Varlıklar			
	<b>TOPLAM VARLIKLAR</b>		<b>1.405.424.971</b>	<b>1.244.131.893</b>
	<b>K A Y N A K L A R</b>			
	<b>KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER</b>		<b>468.485.205</b>	<b>719.665.431</b>
TMS 1.54 (m)	Kısa Vadeli Borçlanmalar	5	241.519.501	553.667.560
TMS 1.54 (m)	Uzun Vadeli Borçlanmaların Kısa Vadeli Kısımları	5	7.168.174	184.617
	Diğer Finansal Yükümlülükler			
TMS 1.54 (k)	Ticari Borçlar	7	190.324.013	142.302.276
	- İlişkili Taraflara Ticari Borçlar	25	58.731.786	50.918.979
	- İlişkili Olmayan Taraflara Ticari Borçlar		131.592.227	91.383.297
	Finans Sektörü Faaliyetlerinden Borçlar			
	- Finans Sektörü Faaliyetleri İlişkili Taraflara Borçlar			
	- Finans Sektörü Faaliyetlerinden İlişkili Olmayan Taraflara Borçlar			
	Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında			
TMS 1.55, 78(d)	Borçlar	15	10.500.074	9.564.051
TMS 1.54 (k)	Diğer Borçlar	8	1.937.356	1.966.812
	- İlişkili Taraflara Diğer Borçlar	25	260.151	386.380
	- İlişkili Olmayan Taraflara Diğer Borçlar		1.677.205	1.580.432
TMS 1.54 (m)	Türev Araçlar	6	85.475	817.029
	Devlet Teşvik ve Yardımları			
TMS 11.42(b)	Ertelenmiş Gelirler	10	5.598.618	668.650
TMS 1.54 (k)	Dönem Karı Vergi Yükümlülüğü	23		2.063.040
TMS 1.54 (l)	Kısa Vadeli Karşılıklar		11.351.994	8.431.396
	- Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Kısa Vadeli Karşılıklar	15	8.246.313	5.534.731
TMS 1.54 (l)	- Diğer Kısa Vadeli Karşılıklar	13	3.105.681	2.896.665
	Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler			
	<b>ARA TOPLAM</b>		<b>468.485.205</b>	<b>719.665.431</b>
	Satış Amaçlı Sınıflandırılan Varlık Gruplarına İlişkin Yükümlülükler			
	<b>UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER</b>		<b>368.473.265</b>	<b>34.145.732</b>
TMS 1.54 (m)	Uzun Vadeli Borçlanmalar	5	333.061.902	3.783.766
	Diğer Finansal Yükümlülükler			
	Ticari Borçlar			
	- İlişkili Taraflara Ticari Borçlar			
	- İlişkili Olmayan Taraflara Ticari Borçlar			
	Finans Sektörü Faaliyetlerinden Borçlar			
	- Finans Sektörü Faaliyetlerinden İlişkili Taraflara Borçlar			

İLGİLİ TMS	Finansal Tablo Türü Dönem Raporlama Birimi	Dipnot Referansları	Cari Dönem	Önceki Dönem
			Konsolide Olmayan 31.12.2013 TL	Konsolide Olmayan 31.12.2012 TL
	- Finans Sektörü Faaliyetlerinden İlişkili Olmayan Taraflara Borçlar			
	Diğer Borçlar			
	- İlişkili Taraflara Diğer Borçlar			
	- İlişkili Olmayan Taraflara Diğer Borçlar			
	Türev Araçlar			
	Devlet Teşvik ve Yardımları			
TMS 20.24	Ertelenmiş Gelirler	10	1.130.662	
TMS 1.54 (l)	Uzun Vadeli Karşılıklar	15	34.280.701	30.361.966
TMS 1.55, 78(d)	- Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Uzun Vadeli Karşılıklar		34.280.701	30.361.966
	- Diğer Uzun Vadeli Karşılıklar			
	Cari Dönem Vergisiyle İlgili Borçlar			
	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü			
	Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler			
	Ö Z K A Y N A K L A R		568.466.501	490.320.730
	ANA ORTAKLIĞA AİT ÖZKAYNAKLAR		568.466.501	490.320.730
TMS 1.54 (r), 78 (e)	Ödenmiş Sermaye	17	305.116.875	305.116.875
TMS 29	Sermaye Düzeltme Farkları		54.985.701	54.985.701
	Geri Alınmış Paylar (-)			
	Karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltmesi (-)			
TMS 1.55, 78(e)	Paylara İlişkin Primler/İskontolar		4.903	4.903
	Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler veya Giderler			
TMS 1.79 (b)	- Yeniden Değerleme ve Ölçüm Kazanç/Kayıpları			
	- Diğer Kazanç/Kayıplar			
	Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler veya Giderler		8.462.931	-3.076.205
TMS 1.79 (b)	- Yabancı Para Çevirim Farkları			
	- Riskten Korunma Kazanç/Kayıpları		10.897.923	-641.213
	- Yeniden Değerleme ve Sınıflandırma Kazanç/Kayıpları			
	- Diğer Kazanç/Kayıplar			
	Aktüeryal Kazanç / (Kayıp)		-2.434.992	-2.434.992
TMS 1.54 (r), 78 (e)	Kardan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler		48.631.690	37.950.734
TMS 1.55, 78(e)	Geçmiş Yıllar Karları/Zararları		6.916.230	18.540
TMS 1.55	Net Dönem Karı/Zararı		144.348.171	95.320.182
	KONTROL GÜCÜ OLMAYAN PAYLAR			
	TOPLAM KAYNAKLAR		1.405.424.971	1.244.131.893

**Tablo 47. Brisa Bridgestone A.Ş. TMS 1.55 Paragrafı Kapsamındaki Finansal Durum Tablosu (Bilanço) Ek Kalemleri**

<b>Finansal Durum Tablosu (Bilanço)</b>				
	<b>TMS 1.55 Kapsamındaki Finansal Durum Tablosu Unsurları</b>	<b>Dipnot Referansları</b>	<b>Cari Dönem</b>	<b>Önceki Dönem</b>
TMS 1.55	- İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar	25	20.367.562	15.707.671
TMS 1.55	- İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar		433.836.579	413.639.157
TMS 1.55	Peşin Ödenmiş Giderler	10	25.812.669	21.264.376
TMS 1.55	Peşin Ödenmiş Giderler	10	6.504.391	790.897
TMS 1.55, 78(d)	Çalışanlara Sağlanan Faydalar			
TMS 1.55, 78(d)	Kapsamında Borçlar	15	10.500.074	9.564.051
TMS 1.55, 78(d)	- Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Uzun Vadeli Karşılıklar		34.280.701	30.361.966
TMS 1.55, 78(e)	Paylara İlişkin Primler/İskontolar		4.903	4.903
TMS 1.55, 78(e)	Geçmiş Yıllar Karları/Zararları		6.916.230	18.540
TMS 1.55	Net Dönem Karı/Zararı		144.348.171	95.320.182
	<b>KONTROL GÜCÜ OLMAYAN PAYLAR</b>			
	<b>TOPLAM KAYNAKLAR</b>		<b>1.405.424.971</b>	<b>1.244.131.893</b>

Standardın 56. paragrafında finansal durum tablosunda varlıkların dönen-duran, yükümlülüklerin ise kısa-uzun vadeli ayırımında sınıflandırılması durumunda ertelenmiş vergi varlıkları/borçlarının dönen varlıklarda/kısa vadeli borçlarda sınıflandırılmayacağı ifade edilmektedir.

Bu paragrafa göre, işletme varlıklarını ve borçlarını, standardın 66–76’ ıncı paragrafları gereğince finansal durum tablosunda ayrı olarak sınıflandırmıştır. 31 Aralık 2013 itibariyle işletmenin duran varlıklarda sınıflandırılmış ertelenmiş vergi varlığı bulunmaktadır.

Standardın 57b-58. paragraflarında finansal tablolarda kullanılan tanımların, finansal tablo kalemlerinin sıralamasının değiştirilebilmesi veya benzer kalemlerin bir araya getirilebilmesi olanağından ve bunun için yapılacak düzeltmelerden bahsedilmektedir.

Standardın yukarıdaki iki paragrafı doğrultusunda değerlendirme yapıldığında işletmenin finansal durum tablosunda tespit edilen ilave kalemlerden bazıları aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- İlişkili taraflardan ticari alacaklar
- İlişkili olmayan taraflardan ticari alacaklar

- Peşin ödenmiş giderler
  - Çalışanlara sağlanan faydalar kapsamında borçlar
- Çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin uzun vadeli karşılıklar
- Paylara ilişkin primler/iskontolar
- Geçmiş yıllar karları/zararları
- Net dönem karı/zararı

Standardın (TMS 1, 2013) 59. paragrafında farklı ölçüm esaslarının kullanılarak muhasebeleştirilmeleri ve nitelik veya fonksiyonlarının birbirinden farklı olması nedeniyle varlıkların farklı gruplandıkları belirtilmekte, bu duruma örnek olarak maddi duran varlıkların maliyet bedeli veya yeniden değerlendirilmiş tutarlarıyla gösterilmeleri verilmektedir.

İşletme standardın bu paragrafıyla ilgili olarak varlıklarını değerlerken kullandığı ölçüm esaslarını aşağıdaki gibi açıklamıştır:<sup>128</sup>

- Türev araçlar piyasa fiyatları temel alınarak değerlendirilmiştir.
- Çalışanlara sağlanan faydalar ile ilgili yükümlülükleri tanımlanmış fayda planları kapsamında aktüeryal değerlendirme yöntemleri kullanılarak belirlenmiştir.
- Finansal araçların gerçeğe uygun değerleri, güncel piyasa bilgileri kullanarak tahmin edilmiştir.
- Maddi duran varlıkların kayıtlı değeri geri kazanılabilir değerinden daha yüksekse geri kazanılabilir değerine indirilmiştir (Geri kazanılabilir değer ilgili varlığın net satış fiyatı ile kullanımdaki değerinden yüksek olanıdır).
- Değer düşüklüğü bulunan maddi olmayan duran varlıkların kayıtlı değeri, geri kazanılabilir değerinden fazla ise karşılık ayrılarak geri kazanılabilir değerine indirilmiştir (Geri kazanılabilir değer, maddi olmayan varlığın mevcut kullanım değeri ile net satış fiyatından yüksek olanıdır)

#### ***b. Kısa Vade Uzun Vade Ayırımı***

Standardın 60. paragrafında finansal durum tablosunda varlıkların dönen ve duran borçların ise kısa ve uzun vadeli olarak ayrı olarak sunulması durumunda likidite sırasıyla sunulmuş olacağı ifade edilmiştir. Ayrıca 61. paragrafta raporlama döneminden itibaren on iki

<sup>128</sup> Brisa Bridgestone A.Ş. 31 Aralık 2013 tarihi..., a.g.e., dipnot:6-15-27-2.5.3-2.5.4



ay içinde ve on iki ayı aşan sürede ödenmesi ve tahsili beklenen tutarları birlikte içeren her varlık ve borç kalemi için beklenen tahsilat ve ödeme tutarlarının açıklanması gerektiği belirtilmiştir.

İşletme bu paragraflara ilişkin olarak değerlendirildiğinde aşağıdaki tespitler yapılmıştır:

- İşletmenin finansal durum tablosu incelendiğinde, işletmenin varlıklarını ve borçlarını zaman ve likidite esasına göre sınıflandırarak sunduğu gözlemlenmiştir. Varlıklar ve borçlar en likit olandan en az likit olana doğru sıralanmıştır.
- İşletme standardın bu paragrafıyla ilgili dipnotlarda aşağıdaki unsurları açıklamıştır:<sup>129</sup>
  1. Finansal Borçlarını oluşturan unsurları;
    - a. Kısa vadeli banka kredileri
    - b. Kısa vadeli finansal kiralama borçları
    - c. Uzun vadeli banka kredileri
    - d. Uzun vadeli finansal kiralama borçları
  2. Kullandığı yerli ve yabancı para biriminden banka kredilerinin vadelerine göre dökümlerini;
    - a. Kısa vadeli kredileri
      - i. TL krediler ve uzun vadeli TL kredilerin kısa vadeli kısmı
      - ii. Avro krediler ve uzun vadeli Euro kredilerin kısa vadeli bölümleri
      - iii. ABD Doları krediler ve uzun vadeli ABD Doları kredilerin kısa vadeli kısmı
    - b. Uzun vadeli kredileri
    - c. Kullandığı banka kredilerinin yıllar itibariyle geri ödeme planlarını
    - d. Önemli banka kredileri hakkında özet bilgileri
  3. Finansal Kiralama Borçlarını;
    - a. Finansal kiralama borçları için hazırladığı ödeme tablosunu
  4. Bilanço tarihi itibariyle ticari alacaklarının detayını
    - a. Uzun vadeli ticari alacakları oluşturan unsurları
    - b. İlişkili olmayan taraflardan vadesi geçmiş ancak şüpheli alacak olarak değerlendirilmemiş ticari alacaklarını ve bunlara ait yaşlandırma tablosunu

---

<sup>129</sup> Brisa Bridgestone A.Ş. 31 Aralık 2013 tarihi..., a.g.e., dipnot:5-7, ss.24-31

- c. Vadesi geçmiş ticari alacaklar için ayrılmış olan şüpheli ticari alacak karşılıklarını ve buna ilişkin hareket tablosunu
5. Kısa vadeli ticari borçlarının dökümünde ise aşağıdakileri açıklamıştır:
  - a. Kısa vadeli ticari borçlarının vade gün sayılarını ve vade tarihlerini
  - b. Kısa vadeli ticari borçlarının iskonto oranlarını
  - c. İşletmedeki finansal risk yönetimi politikasının varlığını
6. Kısa ve uzun vadeli diğer alacaklarının dökümünü
7. Kısa vadeli diğer borçlarının dökümünü

Standardın 64. paragrafında farklı faaliyetleri olan işletmelerin gereksinim olması durumunda varlık ve borçlarını hem zaman hem de likidite esasına göre sınıflandırarak karma sunuma bulunabilecekleri belirtilmektedir.

İşletme varlık ve borçlarını zaman esasına (kısa ve uzun vadeli) hem de likidite esasına göre (en fazla likit olandan en az likit olana) sıralayarak standardın bu paragrafında bahsedildiği gibi karma sunum da bulunmuştur.

Standardın 65. paragrafında Finansal Araçlar: Açıklamalar Standardına (TFRS 7)' ye göre finansal varlıkların ve borçların vade tarihlerinin açıklanması gerekliliği ifade edilmektedir. Ayrıca stoklar (örneğin on iki ayı aşan sürede paraya çevrilmesi beklenen stokların tutarının açıklanması) ve karşılıklar gibi parasal olmayan varlıkların ve borçların tahsilât ve ödeme tarihlerine ilişkin bilgilerin açıklanmasının yararlı olabileceği belirtilmektedir.

İşletme standardın bu paragrafıyla ilgili değerlendirildiğinde aşağıdaki tespitler yapılmıştır;<sup>130</sup>

1. Karşılıkların vade tarihlerine ilişkin açıklamalar;
  - Dipnot ve açıklamalarında karşılıkların beklenen ödeme tarihlerine ilişkin bilgilere yer vermemiştir

---

<sup>130</sup> Brisa Bridgestone Sabancı Lastik Sanayi ve Ticaret A.Ş. 31 Aralık 2013 tarihi..., a.g.e., dipnot:5-6-13, ss.25,28,36, 38, 39.

- 2012 ve 2013 yılları için dönem başı ve dönem sonu itibariyle ilave, ödeme ve iptal hareketlerini açıklamıştır
  - Kıdem tazminatı karşılığının 1 Ocak ve 31 Aralık 2012 ve 2013 itibariyle hareketlerini
  - Çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin kısa vadeli karşılıkların 31 Aralık 2012 ve 31 Aralık 2013 itibariyle;
    - Kıdem tazminatı karşılığı 1 Ocak 31 Aralık 2013 itibariyle hareketleri
    - İkramiye ve kullanılmayan izinler için ayrılan karşılıkların hareketlerini
2. Stokların vade tarihlerine ilişkin açıklamalar; stokların beklenen paraya çevrilme tarihlerine ve on iki ayı aşan sürede paraya dönüştürülmesi muhtemel olan stokların tutarlarına dair açıklama yapılmadığı görülmüştür
3. Finansal borçların vade tarihlerine ilişkin açıklamalar; finansal borçlar ve türev araçların vade tarihlerine ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

**c. Dönen Varlıklar**

Standardın (TMS 1, 2013) 68. paragrafında dönen varlıkların normal faaliyet dönemi içinde satılan, tüketilen ve paraya dönüştürülen varlıkların (örneğin, stoklar ve ticari alacaklar) yanısıra alım satım amaçlı elde tutulan varlıkları ve uzun vadeli finansal varlıkların kısa vadeli bölümlerini de içerebileceği belirtilmiştir.

İşletmenin dönen varlık kalemleri standardın 68. paragrafındaki tanıma uygundur. Tablo 48' de dönen varlık kalemleri ve bunlara ait açıklamaların yapıldığı dipnotlar yer almaktadır.

**Tablo 48. Brisa Bridgestone A.Ş. Finansal Durum Tablosu Dönen Varlıklar**

<b>BRİSA BRIDGESTONE SABANCI LASTİK SANAYİ VE TİCARET A.Ş. / BRISA, 2013/Yıllık</b>		
<b>Finansal Durum Tablosu (Bilanço)</b>		
	<b>Dipnot Referansları</b>	<b>31 Aralık 2013 Finansal Tablolar Ve Bağ İmsiz Denetçi Raporu (Sayfa)</b>
<b>V A R L I K L A R</b>		
<b>DÖNEN VARLIKLAR</b>		
Nakit ve Nakit Benzerleri	4	s.24
Finansal Yatırımlar		
Ticari Alacaklar	7	s.29-30
- İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar	25	s.48-49
- İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar		
Diğer Alacaklar	8	s.31
- İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar	25	
- İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Alacaklar		s.48-49
Türev Araçlar	6	s.27-28
Stoklar	9	s.31
Peşin Ödenmiş Giderler	10	s.31-32
Cari Dönem Vergisiyle İlgili Varlıklar	23	s.44-45
Diğer Dönen Varlıklar	16	s.39

**d. Kısa Vadeli Borçlar**

TMS 1 standardının 70. paragrafında bazı kısa vadeli borçların (personel giderleri ve diğer faaliyet giderleri ile ilgili tahakkuklar, ticari borçlar vs.) faaliyet dönemi içinde kullanılan işletme sermayesinin bir unsuru oldukları ve bu kalemlerin raporlama döneminden itibaren bir yılı geçen bir sürede ödenecek olsalar dahi kısa vadeli yükümlülüklerde sınıflandırılacakları ifade edilmektedir.

İşletme finansal tablosunu düzenlerken, SPK' nun ilgili tebliği uyarınca uluslararası muhasebe standartlarına uygun olarak belirlenen formata uygun olarak normal faaliyet döngüsü içerisinde yer alan yükümlülüklerini sunmuş ve bunlarla ilgili detayları ve açıklamaları dipnotlarında vermiştir. Tablo 49' da işletmenin finansal durum tablosunun kısa vadeli borçlar kısmını oluşturan kalemler, ilgili dipnot referansları ile birlikte gösterilmektedir

**Tablo 49. Brisa Bridgestone A.Ş. Kısa Vadeli Borçlar**

Finansal Durum Tablosu	Cari Dönem 31 Aralık 2013	Önceki Dönem 31 Aralık 2012	Dipnot Referanslar 1	31 Aralık 2013 Finansal Tablolar Ve bağımsız Denetçi Raporu (Sayfa)
<b>K A Y N A K L A R</b>				
<b>KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER</b>	<b>468.485.205</b>	<b>719.665.431</b>		
Kısa Vadeli Borçlanmalar	241.519.501	553.667.560	5	s.24-27
Uzun Vadeli Borçlanmaların Kısa Vadeli Kısımları	7.168.174	184.617	5	s.24-25
Ticari Borçlar	190.324.013	142.302.276	7	s.30
- İlişkili Taraflara Ticari Borçlar	58.731.786	50.918.979	25	s.48-49
- İlişkili Olmayan Taraflara Ticari Borçlar	131.592.227	91.383.297		
Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Borçlar	10.500.074	9.564.051	15	s.29
Diğer Borçlar	1.937.356	1.966.812	8	
- İlişkili Taraflara Diğer Borçlar	260.151	386.380	25	s.48-49
- İlişkili Olmayan Taraflara Diğer Borçlar	1.677.205	1.580.432		
Türev Araçlar	85.475	817.029	6	s.27
Ertelenmiş Gelirler	5.598.618	668.650	10	s.32
Dönem Karı Vergi Yükümlülüğü		2.063.040	23	s.44
Kısa Vadeli Karşılıklar	11.351.994	8.431.396		
- Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Kısa Vadeli Karşılıklar	8.246.313	5.534.731	15	s.39
- Diğer Kısa Vadeli Karşılıklar	3.105.681	2.896.665	13	s.36
<b>TOPLAM KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER</b>	<b>468.485.205</b>	<b>719.665.431</b>		

Bu bağlamda TMS 1 standardının 70. paragrafında diğer kısa vadeli borçlar; faaliyet dönemi içerisinde yer almayan ancak vadeleri raporlama döneminden itibaren bir yıl içinde dolacak olan ya da ticari amaçla elde tutulan borçlar olarak tanımlanmaktadır. Bu borçlara örnek olarak; alım satım amacıyla elde bulundurulmuş finansal borçlar, temettü ödemeleri, uzun vadeli finansal borçların kısa vadeli bölümleri, kredili mevduat hesapları, gelir vergileri ve diğer ticari olmayan ödemeler sayılabilir.

Bu paragrafa ilişkin olarak işletme finansal durum tablosunda diğer kısa vadeli yükümlülüklerini 31 Aralık 2012 ve 31 Aralık 2013 itibariyle aşağıdaki başlıklar altında sunmuştur:

- Diğer kısa vadeli borçlar
  - Kamu otoritelerine diğer borçlar
  - İlişkili taraflara ticari olmayan borçlar
- İlişkili taraflarla olan bakiyeler
  - Ortaklara olan ticari olmayan kısa vadeli borçlar
  - Ana ortaklık tarafından yönetilen diğer şirketlerden olan ticari olmayan kısa vadeli borçlar

İşletme standardın (TMS 1, 2013) 70. paragrafında bahsi geçen örnek kalemleri ise finansal durum tablosunda aşağıdaki şekilde göstermiştir:

- Alım satım amacıyla elde bulundurulan finansal borçları;
  - Türev araçlar da
- Kredili mevduat hesapları ve uzun vadeli finansal borçların kısa vadeli kısımlarını;
  - Kısa vadeli borçlar ve
  - Uzun vadeli borçların kısa vadeli kısımlarında
- Temettü ödemelerini;
  - İlişkili taraflara ticari olmayan borçlarda
- Gelir vergilerini;
  - Kamu otoritelerine diğer borçlarda

Diğer taraftan TMS 1 standardının 76. paragrafında kısa borçlara ilişkin olarak raporlama dönemi sonundan finansal tabloların yayınlanmasının onaylandığı tarih arasında gerçekleşen olayların Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar (TMS 10) standardı kapsamında düzeltme gerektirmeyen olaylar olarak değerlendirilip açıklanacakları belirtilmektedir.<sup>131</sup>

İşletmenin finansal tablolarında ve açıklayıcı dipnotlarında vermiş olduğu bilgiler incelendiğinde “düzeltme gerektirmeyen olaylar” olduğuna dair bir açıklama veya bilgiye

---

<sup>131</sup> a.g.e., par.76.

rastlanmamıştır. Özetle, kısa vadeli yükümlülüklerle ilişkin olarak TMS 10 kapsamında değerlendirilecek bir husus bulunmamaktadır.

***e. Finansal Durum Tablosunda/Bilançoda Veya Dipnotlarda Yer Alacak Bilgiler***

TMS 1 standardının 77. paragrafında finansal durum tablosu kalemlerinin alt sınıflandırmalarına işletmenin faaliyetlerine hangisi daha uygun ise finansal durum tablosunda (bilançoda) ya da dipnotlarda yer verileceği belirtilmiştir.

İşletme bu paragrafa ilişkin olarak finansal durum tablosunda sunduğu kalemlere ait alt sınıflandırmaları dipnotlarında sunmuştur. Finansal durum tablosu dipnotlarında yapmış olduğu sınıflandırmalar ve açıklamalar tablo 57 ve Ek-2' de gösterilmektedir.

İşletme, standardın 79. paragrafı uyarınca dipnotlarında aşağıdaki açıklamaları yapmıştır:

- Onaylanmış ve çıkarılmış sermayesini oluşturan hisse senedi sayısını
- Çıkarılan hisselerin tamamının nakden ödenmiş olduğunu
- Hisse senetlerinin her birinin nominal değerini
- 2012 ve 2013 yılı dönem sonundaki hissedarları ve sermaye paylarının tarihi değerleri ile sunumu
- Elde tutulan hisse senetleri sayısının dönem başı ve dönem sonunu uyum durumu dipnotlarda gösterilmiştir.
- Paragrafın (v) maddesi uyarınca; sermaye sınıfıyla ilgili haklar, imtiyazlar ve sınırlamalar, temettü dağıtımı ve sermayenin geri ödenmesindeki sınırlamalara dair yapılmış bir açıklama bulunmamaktadır.
- Paragrafın (vi) maddesi uyarınca; işletmenin hissedarları ve sermaye içindeki payları tarihi değerleri ile rakamsal ve yüzdesel olarak sunulmuştur
- Paragrafın (vii) maddesinde belirtilen; opsiyon ve sözleşmelere ilişkin olarak satış amacıyla çıkarılmış hisse senedi bulunmamaktadır.
- Paragrafın (b) şıkkı uyarınca 31 Aralık 2013 ve 2012 tarihi itibarıyla kardan ayrılan kısıtlanmış yedeklerinin tutarını ve kar dağıtımında temel alınacak özkaynak tablosunu sunmuştur.

- İşletme öz kaynaklarda yer alan yedeklerin nitelik ve amaçları ile ilgili herhangi bir açıklama yapmamıştır.

### **3.2.2.3.2.3. Türkiye İşletmesinde Kâr Zarar Ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu (Tabloları)**

Bu bölümdeki değerlendirmeler TMS 1 standardından seçilen bölümlere göre yapılmıştır.

#### ***a. Kâr Zarar Bölümünde Veya Kâr Zarar Tablosunda Yer Alacak Bilgiler***

Aşağıdaki değerlendirmeler TMS 1 standardı' nın “Kâr zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu (tabloları)” bölümü dikkate alınarak yapılmıştır.

İşletmenin kâr zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunu SPK tarafından 31 Mart 2013 tarihinden sonraki dönemlerden itibaren uygulanması istenen formata göre hazırlamış olduğu belirlenmiştir. İşletme ayrı bir kâr veya zarar tablosu sunmamıştır.

İşletmenin TMS 1 (2013) Standardı'nın 81A paragrafında belirtilen aşağıdaki ek unsurları sunduğu belirlenmiştir:

- a. Dönem karı
- b. Diğer kapsamlı gelir
- c. Toplam kapsamlı gelir

İşletme standardın (TMS 1, 2013) 81B paragrafında belirtilen, dönem kâr zararı ve diğer kapsamlı gelir dağılımına ilişkin unsurları ise aşağıdaki şekilde sunmuştur:

1. 31 Aralık 2012 gelir tablosu ve kapsamlı gelir tablosundaki;
  - Net dönem karının
    - Ana Ortaklık paylarına
    - Kontrol gücü olmayan paylara
  - Döneme ait kapsamlı gelirin;
    - Ana Ortaklık paylarına
    - Kontrol gücü olmayan paylara dağılımını göstermiştir.
2. 31 Aralık 2013 yılı kar zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda;



- Dönem karının pay başına kazanç dağılımına tablo 51’ de gösterildiği şekilde yer vermiştir
- Toplam kapsamlı gelirin dağılımı yer almamaktadır.
- İşletme dağılımı özkaynak değişim tablosunda göstermiştir
- Dönem karı pay başına düşen kazancı

İşletmenin 2012 yılı gelir tablosu, kapsamlı gelir tablosu ve 2013 yılı kar zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda yapmış olduğu net dönem karı ve toplam kapsamlı gelirin dağılımları tablo 50, dönem karı pay başına düşen kazancı ise tablo 51’ de gösterilmektedir.

**Tablo 50. Brisa Bridgestone A.Ş. 2012 Yılı Net Dönem Karının ve Toplam Kapsamlı Gelirin Dağılımı**

<b>NET DÖNEM KARI</b>		<b>92.885.190</b>	<b>71.872.921</b>
<b>Net dönem karının dağılımı:</b>			
Ana ortaklık payları		92.885.190	71.871.945
Kontrol gücü olmayan paylar		-	976
		<b>92.885.190</b>	<b>71.872.921</b>
Hisse başına kazanç	22	0,27	0,22
<b>TOPLAM KAPSAMLI GELİR</b>		<b>89.780.375</b>	<b>74.218.515</b>
<b>Toplam kapsamlı gelirin dağılımı:</b>			
Ana ortaklık payları		89.780.375	74.217.539
Kontrol gücü olmayan paylar		-	976
		<b>89.780.375</b>	<b>74.218.515</b>

**Tablo 51. Brisa Bridgestone A.Ş. 2013Yılı Dönem Karının Dağılımı**

<b>DÖNEM KARI</b>		<b>144.348.171</b>	<b>95.320.182</b>
<b>Pay başına kazanç</b>	24	<b>0,427</b>	<b>0,278</b>

TMS 1 standardın 82. paragrafında kâr zarar bölümü/kâr zarar tablosu gösterilmesi mecburi olan kalemlerin yanısıra, döneme ait başka unsurları da içerdiği belirtilmektedir.

İşletmenin bu paragrafa ilişkin olarak kar zarar tablosunda veri bulunan kalemleri aşağıdaki gibidir:

- a. Hasılat
- b. Finansman giderleri
- c. “Özkaynak yöntemiyle değerlendirilen yatırımların karlarından/zararlarından paylar” kalemine ait veri bulunmamaktadır
- d. “Durdurulan faaliyetler dönem karı/ zararına” ait veri bulunmamaktadır

İşletme standardın 85. ve 86. paragraflarına bahsi geçen ek kalem başlık ve ara toplam sunumlarında bulunmamıştır.

***b. Dönem Diğer Kapsamlı Geliri (Öz Kaynaklarda Raporlanan Kar veya Zararlar)***

TMS 1 standardının 90. paragrafında diğer kapsamlı gelirin tüm unsurlarına ilişkin gelir vergisi tutarının kâr zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda ya da dipnotlarda açıklaması gerektiği ifade edilmektedir.

İşletme bu paragrafla ilgili açıklamaları ilgili dipnotlarında<sup>132</sup> yapmıştır. Bu açıklamalarda ayrıca aynı dipnot da vergi giderine ait dökümü ve vergi karşılığının mutabakatını de göstermiştir. Vergi gideri dökümü tablo 52’ de, vergi karşılığının mutabakatı ise tablo 53’ de gösterilmektedir. İşletmenin bu paragrafa ilişkin olarak açıkladığı unsurlar aşağıdaki gibidir:

- Vergi giderine ait döküm (tablo 52’ de gösterilmiştir)
- Vergi karşılığının mutabakatına ait döküm (tablo 53’ de gösterilmiştir)
- 31 Aralık 2013 ve 2012 dönemleri ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğünün cari vergi oranları ile dökümü (tablo 54’ de gösterilmiştir)

---

<sup>132</sup> Daha fazla bilgi için Bakınız: Brisa Bridgestone A.Ş. 31 Aralık 2013 tarihi..., a.g.e., dipnot 23)

**Tablo 52. Brisa Bridgestone A.Ş. Vergi Gideri Dökümü**

	1 Ocak- 31 Aralık 2013	1 Ocak- 31 Aralık 2012
Cari vergi gideri	21.926.849	21.301.987
Ertelenmiş vergi gideri / (geliri)	(12.017.798)	1.100.646
	<b>9.909.051</b>	<b>22.402.633</b>

**Tablo 53. Brisa Bridgestone A.Ş. Vergi Gideri Mutabakatı**

	1 Ocak- 31 Aralık 2013	1 Ocak- 31 Aralık 2012
<b><u>Vergi karşılığının mutabakatı :</u></b>		
Devam eden faaliyetlerden elde edilen kar	154.257.222	117.722.815
Kurumlar vergisi oranı %20 (2012: %20)	(30.851.444)	(23.544.563)
Vergi etkisi:		
- Vergiye tabi olmayan gelirlerden vergi gelir etkisi	465.227	533.069
- Kanunen kabul edilmeyen giderler den vergi gider etkisi	(386.856)	(312.320)
- İndirimli kurumlar vergisi (not 2 ) vergi gelir etkisi	20.864.022	921.181
<b>Gelir tablosundaki vergi karşılığı gideri</b>	<b><u>(9.909.051)</u></b>	<b><u>(22.402.633)</u></b>

**Tablo 54. Brisa Bridgestone A.Ş. Ertelenen Vergilerin Hareket Tablosu**

	1 Ocak- 31 Aralık 2013	1 Ocak- 31 Aralık 2012
1 Ocak itibariyle açılış bakiyesi	2.979.027	2.694.721
Gelir tablosunda muhasebeleştirilen	12.017.798	(1.100.646)
Özkaynaklarla ilişkilendirilen	(2.884.784)	1.384.952
31 Aralık itibariyle kapanış bakiyesi	<b><u>12.112.041</u></b>	<b><u>2.979.027</u></b>

İşletmenin, standardın 91(b) paragrafına ilişkin olarak diğer kapsamlı gelir kalemlerini, vergiden önceki tutarları ile ve gelir vergisinin toplam tutarı ayrı bir kaleimde gösterilmek suretiyle sunduğu belirlenmiştir.

**c. Kâr Zarar Ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosunda (Tablolarında) Ya Da Dipnotlarda Yer Alacak Bilgiler**

TMS 1 Standardı'nın 97-99. paragraflarında giderlerin nitelikleri veya fonksiyonlarına göre gruplanacağı, önemli gelir ve gider kalemlerinin nitelik ve tutarlarının açıklanacağı ve kar ya da zararda muhasebeleştirilen giderlerine ilişkin analizin sunulacağı belirtilmektedir.

İşletme bu paragraflara göre değerlendirildiğinde; kapsamlı gelir tablosunun kar veya zarar kısmında yer alan önemli gelir ve gider kalemlerini dipnotlarında nitelik ve tutar olarak açıkladığı belirlenmiştir. Ayrıca giderlerini niteliklerine göre gruplamış olduğu, bazı giderlerini ise fonksiyonel sınıflandırmaya tabi tutarak analiz ettiği gözlemlenmiştir.

İşletme dipnotlarında önemli gelir ve gider kalemlerinin niteliklerini ve tutarlarını ayrı ayrı açıklamıştır. Dipnotlarda kâr zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu unsurlarına ilişkin açıklamalar aşağıdaki gibidir:<sup>133</sup>

- Hasılat ve Satışların Maliyeti
  - Satış gelirleri
  - Satış iadeleri (-)
  - Satış iskontoları (-)
  - Satışlardan diğer indirimler (-)
- Niteliklerine göre giderler
  - İlk madde ve malzeme giderleri
  - Personel giderleri ve doğrudan işçilik giderleri
  - Satılan ticari malların maliyeti
  - Amortisman ve itfa payları
  - Genel üretim giderleri
  - Reklam giderleri
  - Royalty giderleri
  - Nakliye ve depolama giderleri
  - İletişim ve bilgi işlem giderleri
  - Sigorta giderleri
  - Enerji giderleri

---

<sup>133</sup> Brisa Bridgestone A.Ş. 31 Aralık 2013 tarihi..., a.g.e., dipnot 18-24.

- Hatalı lastik tazminatı gideri
- Mamul stoklarındaki değişim
- Yarı mamul stoklarındaki değişim
- Diğer giderler
- Amortisman ve itfa paylarının fonksiyonel gruplandırması
- Personel giderleri fonksiyonel gruplandırması
- Esas faaliyetlerden diğer gelirlerin detayı
  - Ticari alacakların vade farkı gelirleri
  - Faaliyetlerden kaynaklanan kur farkı geliri, net
  - Ticari alacakların faiz gelirleri
  - Diğer gelirler
  - Faiz geliri
- Esas faaliyetlerden diğer giderlerin detayı
  - Faaliyetlerden kaynaklanan kur farkı gideri, net
  - Ticari borçların vade farkı giderleri
  - Alım satım amaçlı türev finansal araçlardan giderler, net
  - Diğer giderler
- Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler Ve Giderler
  - Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler
    - Sabit kıymet satış geliri
  - Yatırım Faaliyetlerinden Giderler
    - Sabit kıymet satış zararı
- Finansman Giderleri
  - Banka kredileri faiz giderleri
  - Finansal kiralama faiz gideri
  - Net kur farkı gideri / (geliri)
- Gelir Vergileri
  - Kurumlar vergisi
    - Cari kurumlar vergisi karşılığı
    - Eksi: Peşin ödenmiş vergi ve fonlar (\*)
  - Cari vergi gideri
  - Ertelenen vergi gideri / (geliri)
  - Vergi giderinin mutabakatı

- Ertelenen vergi varlık ve yükümlülüklerinin dökümü
  - Ertelenen vergilerin hareket tabloları
  - Yatırım teşvik belgesi
- Pay başına kazanç

TMS 1 standardının 102. ve 103.paragraflarında giderlerin, giderlerin çeşitliliği (niteliği) ve giderlerin fonksiyonu (satışların maliyeti) yöntemlerinden birisinin seçilerek analiz edileceği belirtilmektedir.

İşletmenin bu paragraflara ilişkin olarak dipnotlarında karma yaklaşımı benimsediği ve bazı giderlerini niteliklerine göre bazı giderlerini de fonksiyonel esasa uygun olarak sınıflandırdığı belirlenmiştir. İşletme ayrıca standardın 104. paragrafı gereği amortisman ve itfa payları personel giderlerinin nitelikleri ile ilgili ek bilgide sunmuştur.

İşletmenin yukarıdaki iki yöneme göre sınıflandırdığı giderleri tablo 55’ de gösterilmiştir.

**Tablo 55. Brisa Bridgestone A.Ş. Giderlerinin Sınıflandırılması**

<b>NİTELİKLERE GÖRE GİDERLER</b>	<b>FONKSİYONEL SINIFLANDIRMA YAPILAN GİDERLER</b>
İlk madde ve malzeme giderleri	<b>Amortisman ve itfa payları</b>
Personel giderleri ve doğrudan işçilik giderleri	Satışların maliyeti
Satılan ticari malların maliyeti	Pazarlama giderleri
Amortisman ve itfa payları	Genel yönetim giderleri
Genel üretim giderleri	Araştırma ve geliştirme giderleri
Reklam giderleri	<b>Personel giderleri</b>
Royalty giderleri	Satışların maliyeti
Nakliye ve depolama giderleri	Genel yönetim giderleri
İletişim ve bilgi işlem giderleri	Pazarlama giderleri
Sigorta giderleri	Araştırma ve geliştirme giderleri
Enerji giderleri	
Hatalı lastik tazminatı gideri	
Mamul stoklarındaki değişim	
Yarı mamul stoklarındaki değişim	
Diğer giderler	

### 3.2.2.3.2.4. Türkiye İşletmesinde Özkaynak Değişim Tablosu

Bu bölümdeki değerlendirmeler TMS 1 (2013) standardından seçilen bölümlere göre yapılmıştır.

#### a. Özkaynak Değişim Tablosunda Sunulacak Bilgiler

İşletme standardın 106. paragrafı çerçevesinde değerlendirildiğinde, özkaynak değişim tablosunda sunulacak bilgilerin standart da yer aldığı paragrafa göre aşağıdaki gibi olduğu tespit edilmiştir:

- (a) Döneme ilişkin kapsamlı gelirin ana ortaklığa ait ve kontrol gücü bulunmayan paylara ait kısımları ayrı olarak gösterilmiştir
- (b) TMS 1’de yapılan değişiklikler uyarınca yapılması gereken geçmişe yönelik düzeltmelerin TM 8 e göre geriye dönük olarak uygulandığı tespit edilmiştir. Bu kapsamda diğer kapsamlı gelir kalemlerinin sunumu yeniden düzenlenmiştir. Özkaynak değişim tablosunda ise “tanımlanmış fayda planları yeniden ölçüm zararları” kapsamında diğer kapsamlı gider olan aktüeryal kayıp fonu kar zararda yeniden sınıflandırılmamış ve net dönem karına eklenmiştir.
- (d) Özkaynak kalemlerinde aşağıda sıralanan değişiklikler nedeniyle oluşan dönem başındaki ve sonundaki defter değerleri arasındaki farkların mutabakatı gösterilmiştir:
  - (i) Kâr zarar
  - (ii) Diğer kapsamlı gelir
  - (iii) Ortakların katkıları ve ortaklara yapılan dağıtımlar ayrı olarak sunulmuş olup ortaklık işlemleri ile bağlı ortaklıklardaki ortaklık paylarındaki değişimlerde gösterilmiştir.

İşletme TMS 1 106. paragrafının d maddesini şu şekilde yerine getirmiştir; Özkaynak değişim tablosunun tüm unsurları için dönem başı dönem sonu defter değerlerine ait mutabakatları tabloda göstermiştir. Dönem içerisindeki transferler, toplam kapsamlı gelir, sermaye artırım, temettü ve tanımlanmış fayda planları yeniden ölçüm kayıpları nedeniyle oluşan değişikliklerin etkilediği kalemler aşağıda gibi sıralanmıştır:

- Ödenmiş sermaye
- Sermaye düzeltme farkları
- Paylara ilişkin primler
- Kar veya zararda yeniden sınıflandırılacak birikmiş diğer kapsamlı gelirler ve giderler

- Riskten korunma kazanç ve kayıpları
- Kar veya zararda yeniden sınıflandırılmayacak birikmiş diğer kapsamlı gelirler ve giderler
  - Aktüeryal kayıp/kazanç fonu
- Kardan ayrılmış kısıtlanmış yedekler
- Birikmiş karlar
  - Geçmiş yıllar karları
  - Net dönem karı
- Ana ortağa ait öz kaynaklar
- Kontrol gücü olmayan paylar
- Öz kaynaklar

**b. Özkaynak Değişim Tablosunda Veya Dipnotlarda Sunulacak Bilgiler**

İşletme standardın 106A paragrafına ilişkin olarak aşağıdaki kalemleri özkaynak tablosunda göstermiş ve dipnotlarında açıklamıştır;

- Kar zararda yeniden sınıflandırılacak diğer kapsamlı gelirler veya giderler
  - Riskten korunma kazanç veya kayıpları
- Kar zararda yeniden sınıflandırılmayacak birikmiş diğer kapsamlı gelirler veya giderler
  - Aktüeryal kazanç veya kayıp

İşletmenin özkaynak değişim tablosunda, tablo 56' da gösterilen riskten korunma kazanç/(kayıpları) ve aktüeryal kazanç/(kayıp)larına neden olan özkaynak kalemleri, kar zararda yeniden sınıflandırılacak ve kar zararda yeniden sınıflandırılmayacak diğer kapsamlı gelir ve gider olarak ayırma tabi tutularak gösterilmiştir.

İşletme bu paragrafa ilişkin dipnotlarında aşağıdaki konularla ilgili de açıklamalar yapmıştır:

- Türev işlemler riskten korunma kaleminin gerçeğe uygun değerindeki değişikliklerinden kaynaklanan kazanç ve kayıpların öz kaynaklar altında muhasebeleştirildiği açıklanmıştır.
- Nakit akış riski amaçlı türev finansal araçların gerçeğe uygun değerindeki değişikliklere ilişkin kazanç ve kayıpların etkin bölümlerinin öz kaynaklarda, etkin olmayan bölümlerinin ise doğrudan gelir tablosunda muhasebeleştirildiği açıklanmıştır.



- Aktüeryal kazançlar ve kayıpların diğer kapsamlı gelir tablosunda muhasebeleştirildiğini; TMS 19'daki değişiklik gereği hesaplanan net etkinin ve 1 Ocak 2013 tarihli vergi sonrası aktüeryal kaybın net dönem karı aktüeryal kazanç/kayıp fonunun da sınıflandırıldığı açıklanmıştır.

Bu bağlamda standardın 107. paragrafı gereği, özkaynak değişim tablosunda dönem içerisinde ortaklara dağıtılan muhasebeleştirilmiş temettü tutarını, hisse başına düşen kazancı ise dipnotlarında (dipnot 24) açıklamıştır.

**Tablo 56. Brisa Bridgestone A.Ş. Riskten Korunma Kazanç/(Kayıpları) ve Aktüeryal Kazanç/(Kayıpları) Neden Olan Gelir ve Giderlerin Diğer Kapsamlı Gelir Sınıflandırması**

	Kar Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler ve Giderler	Kar Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler ve Giderler
	Riskten Korunma Kazanç / Kayıpları	Aktüeryal Kayıp /Kazanç Fonu
<b>1 Ocak 2012 Dönem Başı bakiyeler</b>	<b>2.463.602</b>	-
Transferler	-	-
Toplam Kapsamlı Gelir	-3.104.815	-2.434.992
Sermaye Artırımı	-	-
Temettüler	-	-
<b>31 Aralık 2012 itibariyle bakiyeler (Dönem Sonu)</b>	<b>-641.213</b>	<b>-2.434.992</b>
<b>1 Ocak 2013 Dönem Başı bakiyeler (Dönem Başı)</b>	<b>-641.213</b>	-
Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Değerleme Kayıpları (Not 2)	-	-2.434.992
<b>1 Ocak 2013 yeniden düzenlenmiş Dönem Başı bakiyeler</b>	<b>-641.213</b>	<b>-2.434.992</b>
Transferler	-	-
Toplam Kapsamlı Gelir	11.539.136	-
Temettüler	-	-
<b>31 Aralık 2013 itibariyle bakiyeler (Dönem Sonu)</b>	<b>10.897.923</b>	<b>-2.434.992</b>

İşletme standardın 108. paragrafına ilişkin olarak öz kaynağın bölümlerini aşağıdaki gibi göstermiştir;

1. Ödenmiş sermaye
2. Sermaye düzeltme farkları
3. Paylara ilişkin primler
4. Kar veya zararda yeniden sınıflandırılacak birikmiş diğer kapsamlı gelirler ve giderler
  - Riskten korunma kazanç/kayıpları
5. Kar veya zararda yenden sınıflandırılmayacak birikmiş diğer kapsamlı gelirler ve giderler
  - Aktüeryal kayıp/kazanç fonu
6. Birikmiş karlar
  - Kardan ayrılan kısıtlanmış yedekler
  - Geçmiş yıllar karları
  - Net dönem karı
7. Ana ortağa ait öz kaynaklar
8. Kontrol gücü olmayan paylar
9. Özkaynaklar

### **3.2.2.3.2.5. Türkiye İşletmesinde Dipnotlar**

Bu bölümdeki değerlendirmeler TMS 1 (2013) standardından seçilen bazı paragraflar dikkate alınarak yapılmıştır.

#### ***a. Yapı***

TMS 1 standardının 113. paragrafında işletmenin dipnotlarının mümkün olduğunca sistematik olarak ve tam set finansal tablolardaki tüm unsurların dipnotlarda verilen bilgilere atıfta bulunacak şekilde sunulması gerekliliği ifade edilmektedir.

İşletmenin yukarıdaki paragrafa ilişkin olarak dipnotlarını sistematik bir biçimde sunduğu ancak finansal tablo kalemlerinin tümünde değil bazılarında dipnotlara atıf da bulunduğu tespit edilmiştir. Finansal tablo dipnotları açıklamaları ile birlikte Ek-2' de sunulmuştur. Dipnotlara atıfta bulunduğu kalemler ve dipnot açıklamaları yer aldıkları finansal tabloya göre tablo 58, tablo 59, tablo 60 ve tablo 61 de gösterilmiştir. Atıf yapılan dipnot başlıkları tablo 57' de yer almaktadır.

**Tablo 57. Brisa Bridgeston Sabancı Lastik Sanayi ve Ticaret A.Ş. Finansal Tablolara İlişkin Dipnotları**

Dipnot numarası	Dipnot Açıklaması
1.	Şirketin Organizasyonu Ve Faaliyet Konusu
2.	Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Esaslar
3.	İşletme Birleşmeleri
4.	Nakit Ve Nakit Benzerleri
5.	Finansal Borçlar
6.	Türev Araçlar
7.	Ticari Alacak Ve Borçlar
8.	Diğer Alacak Ve Borçlar
9.	Stoklar
10.	Peşin Ödenmiş Giderler Ve Ertelemiş Gelirler
11.	Maddi Duran Varlıklar
12.	Maddi Olmayan Duran Varlıklar
13.	Karşılıklar, Koşullu Varlık Ve Borçlar
14.	Taahhütler
15.	Çalışanlara Sağlanan Faydalar
16.	Diğer Varlık Ve Yükümlülükler
17.	Sermaye, Yedekler Ve Diğer Özkaynak Kalemleri
18.	Hasılat Ve Satışların Maliyeti
19.	Niteliklere Göre Giderler
20.	Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler Ve Giderler
21.	Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler Ve Giderler
22.	Finansman Giderleri
23.	Gelir Vergileri
24.	Pay Başına Kazanç
25.	İlişkili Taraf Açıklamaları
26.	Finansal Araçlardan Kaynaklanan Risklerin Niteliği Ve Düzeyi
27.	Finansal Araçlar
28.	Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar

**Tablo 58. Brisa Bridgestone A.Ş. Finansal Durum Tablosunda Dipnotlara Atf Yapılan Kalemler ile İlgili Oldukları Standartlar ve Dipnot Açıklamaları**

Finansal Durum Tablosu		Dipnot Referansları	Dipnot Açıklaması
<b>İLGİLİ UMS</b>	<b>V A R L I K L A R</b>		
	DÖNEN VARLIKLAR		
UMS 1.54(i)	Nakit ve Nakit Benzerleri	4	Nakit Ve Nakit Benzerleri
	Finansal Yatırımlar		
UMS 1.54(h)	Ticari Alacaklar	7	Ticari Alacak Ve Borçlar
UMS 1.55	- İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar	25	İlişkili Taraf Açıklamaları
UMS 1.55	- İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar		
UMS 1.54(h)	Diğer Alacaklar	8	Diğer Alacak Ve Borçlar
	- İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar	25	İlişkili Taraf Açıklamaları
	- İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Alacaklar		
UMS 1.54(d)	Türev Araçlar	6	Türev Araçlar
UMS 1.54(g)	Stoklar	9	Stoklar
	Canlı Varlıklar		
UMS 1.55	Peşin Ödenmiş Giderler	10	Peşin Ödenmiş Giderler Ve Ertelenmiş Gelirler
UMS 1.54 (k)	Cari Dönem Vergisiyle İlgili Varlıklar	23	Gelir Vergileri
	Diğer Dönen Varlıklar	16	Diğer Varlık Ve Yükümlülükler
	<b>DURAN VARLIKLAR</b>		
UMS 1.54 (h)	Ticari Alacaklar	7	Ticari Alacak Ve Borçlar
	- İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar	7	Ticari Alacak Ve Borçlar
UMS 1.54 (h)	Diğer Alacaklar	8	Diğer Alacak Ve Borçlar
	- İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Alacaklar	8	Diğer Alacak Ve Borçlar
UMS 1.54 (a)	Maddi Duran Varlıklar	11	Maddi Duran Varlıklar
UMS 1.54 (c)	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	12	Maddi Olmayan Duran Varlıklar
	- Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	12	Maddi Olmayan Duran Varlıklar
UMS 1.55	Peşin Ödenmiş Giderler	10	Peşin Ödenmiş Giderler Ve Ertelenmiş Gelirler
UMS 1.54 (o), 56	Ertelenmiş Vergi Varlığı	23	Gelir Vergileri
	<b>TOPLAM VARLIKLAR</b>		
	<b>K A Y N A K L A R</b>		
	<b>KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER</b>		
UMS 1.54 (m)	Kısa Vadeli Borçlanmalar	5	Finansal Borçlar
UMS 1.54 (m)	Uzun Vadeli Borçlanmaların Kısa Vadeli Kısımları	5	Finansal Borçlar
UMS 1.54 (k)	Ticari Borçlar	7	Ticari Alacak Ve Borçlar
	- İlişkili Taraflara Ticari Borçlar	25	İlişkili Taraf Açıklamaları
	- İlişkili Olmayan Taraflara Ticari Borçlar		
UMS 1.55, 78(d)	Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Borçlar	15	Çalışanlara Sağlanan Faydalar
UMS 1.54 (k)	Diğer Borçlar	8	Diğer Alacak Ve Borçlar
	- İlişkili Taraflara Diğer Borçlar	25	İlişkili Taraf Açıklamaları
	- İlişkili Olmayan Taraflara Diğer Borçlar		
UMS 1.54 (m)	Türev Araçlar	6	Türev Araçlar
UMS 11.42(b)	Ertelenmiş Gelirler	10	Peşin Ödenmiş Giderler Ve Ertelenmiş Gelirler
UMS 1.54 (k)	Dönem Karı Vergi Yükümlülüğü	23	Gelir Vergileri
UMS 1.54 (l)	Kısa Vadeli Karşılıklar		
UMS 1.54 (l)	- Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Kısa Vadeli Karşılıklar	15	Çalışanlara Sağlanan Faydalar
	- Diğer Kısa Vadeli Karşılıklar	13	Karşılıklar, Koşullu Varlık Ve Borçlar
	<b>ARA TOPLAM</b>		
	<b>UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER</b>		
UMS 1.54 (m)	Uzun Vadeli Borçlanmalar	5	Finansal Borçlar
UMS 20.24	Ertelenmiş Gelirler	10	Peşin Ödenmiş Giderler Ve Ertelenmiş Gelirler
UMS 1.54 (l)	Uzun Vadeli Karşılıklar	15	Çalışanlara Sağlanan Faydalar
UMS 1.55, 78(d)	- Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Uzun Vadeli Karşılıklar		
	<b>Ö Z K A Y N A K L A R</b>		
	<b>ANA ORTAKLIĞA AİT ÖZKAYNAKLAR</b>		

**Tablo 59. Brisa Bridgestone A.Ş. Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosunda Dipnotlara Atıf Yapılan Kalemler ve Dipnot Açıklamaları**

Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu		
Kar veya Zarar Tablosu		
	Dipnot Referansları	Dipnot Açıklaması
KAR VEYA ZARAR KISMI		
Hasılat	18	Hasılat Ve Satışların Maliyeti
Satışların Maliyeti (-)	19	Niteliklere Göre Giderler
Ticari Faaliyetlerden Brüt Kar (Zarar)		
BRÜT KAR/ZARAR		
Genel Yönetim Giderleri (-)	19	Niteliklere Göre Giderler
Pazarlama Giderleri (-)	19	Niteliklere Göre Giderler
Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	19	Niteliklere Göre Giderler
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler	20	Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler Ve Giderler
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-)	20	Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler Ve Giderler
ESAS FAALİYET KARI/ZARARI		
Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler	21	Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler Ve Giderler
Yatırım Faaliyetlerinden Giderler (-)	21	Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler Ve Giderler
FİNANSMAN GİDERİ ÖNCESİ FAALİYET KARI/ZARARI		
Finansman Giderleri (-)	22	Finansman Giderleri
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ KARI/ZARARI		
- Dönem Vergi Gideri (-)/Geliri	23	Gelir Vergileri
- Ertelenmiş Vergi Gideri (-)/Geliri	23	Gelir Vergileri
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI/ZARARI		
DÖNEM KARI/ZARARI		
Dönem Karı/Zararının Dağılımı		
- Ana Ortaklık Payları		
Pay Başına Kazanç		
- Sürdürülen Faaliyetlerden Pay Başına Kazanç	24	Pay Başına Kazanç

**Tablo 60. Brisa Bridgestone A.Ş. Nakit Akış Tablosunda Dipnotlara Atıf Yapılan Kalemler ve Dipnot Açıklamaları**

Nakit Akış Tablosu		
	Dipnot	Dipnot Açıklaması
A. İŞLETME FAALİYETLERİNDEN NAKİT AKIŞLARI		
- Amortisman ve İtfa Giderleri İle İlgili Düzeltmeler	11, 12	Maddi Duran Varlıklar Maddi Olmayan Duran Varlıklar
- Karşılıklar İle İlgili Düzeltmeler		
- Faiz Gelirleri ve Giderleri İle İlgili Düzeltmeler	20, 22	Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler Ve Giderler Finansman Giderleri
Türev Araçlardan (Karlar) / Zararlar	6	Türev Araçlar
- Gerçekleşmemiş Yabancı Para Çevirim Farkları İle İlgili Düzeltmeler		
- Vergi Gideri/Geliri İle İlgili Düzeltmeler	23	Gelir Vergileri
Düzeltmeler	21	Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler Ve Giderler
B. YATIRIM FAALİYETLERİNDEN KAYNAKLANAN NAKİT AKIŞLARI		
Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Alımından Kaynaklanan Nakit Çıktıları	11, 12	Maddi Duran Varlıklar Maddi Olmayan Duran Varlıklar

**Tablo 61. Brisa Bridgestone A.Ş. Özkaynak Değişim Tablosunda Dipnotlara Atıf Yapılan Kalemler ve Dipnot Açıklamaları**

Özkaynak Değişim Tablosu	Dipnot Referansları	Açıklama	Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler ve Giderler	Birikmiş Karlar	
				Geçmiş Yıllar	Net Dönem
			Aktüeryal Kayıp /Kazanç Fonu	Kar	Kar
1 Ocak 2013 itibariyle bakiyeler (Dönem Başı)			-	18.540	92.885.190
Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden	2	Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Esaslar			
Ölçüm Kayıpları (Not 2)			-2.434.992 -		2.434.992

İşletmenin standardın 114.paragrafına uygun olarak dipnotlarını aşağıdaki sırada sunduğu belirlenmiştir:

114. paragrafın (a) maddesine ilişkin olarak;

- Finansal tabloların sunumuna ilişkin esaslar :

- TMS' na uygunluk beyanı
- Kullanılan para birimi
- Yüksek enflasyon dönemlerinde finansal tabloların düzeltilmesi ve TMS 29 standardına ilişkin uygulamalar yapılmadığına dair açıklama

114. paragrafın (b) maddesine ilişkin olarak;

- Muhasebe politikalarındaki değişiklikler; 2013 yılında muhasebe politikalarında değişiklik yapılmadığına ilişkin açıklama
- Muhasebe tahminlerindeki değişiklikler ve hatalar; 2013 yılında muhasebe tahminlerinde değişiklik yapılmadığına ve belirlenmiş muhasebe hatası bulunmadığına ilişkin açıklama
- Yeni ve değiştirilmiş TFRS;
  - Raporlanmış tutarlara etki eden TFRS 'de yapılan değişiklikler
  - Finansal tabloları etkilemeyen standartlar, mevcut standartlardaki değişiklikler ve yorumlar
  - Erken uygulaması benimsenmeyen standartlar
- Önemli muhasebe politikalarının özeti

114. paragrafın (c) maddesine ilişkin olarak;

- Tam set finansal tablolarıyla aynı sıralama düzeninde sunulan kalemler için Ek-2 de gösterilen destekleyici bilgiler
- Finansal araçların riskleri ve seviyeleri
- Finansal risklerin yönetimi
  - Finansal risk etmenleri
  - Likidite riski
  - Piyasa Riski
    - Faiz oranı riski
    - Kur riski
    - Yabancı Para Kur Riski
  - Fonlama riski
  - Kredi Riski
- Sermaye risk yönetimi ile ilgili amaç ve politikalarını açıkladığı tespit edilmiştir.

### 3.2.2.3.2.6. Türkiye İşletmesinde Muhasebe Politikalarının Açıklanması

Standardın 117. ve 118. paragraflarında muhasebe politikalarının özetinde açıklanması gereken hususlar şu şekilde belirtilmektedir:

- Finansal tabloların düzenlenmesinde kullanılan ölçüm esasları
- Finansal tabloların açık ve anlaşılır durumda sunulması için kullanılan muhasebe politikaları
- Varlık ve borçların değerlemesinde birden fazla ölçüm esası kullanılması durumunda farklı ölçüm esasının uygulandığı varlık ve borçların gösterilmesi

İşletme bu paragrafla ilgili olarak dipnotlarında aşağıdaki açıklamaları yapmıştır:

- Finansal tabloların tarihi maliyet esasına göre hazırlandığını, finansal varlık ve yükümlülüklerin makul değerleri ile gösterildiğini, tarihi maliyetin tespitinde varlıkların gerçeğe uygun değeri alınmıştır.
- İşletmenin kullandığı önemli muhasebe politikaları Ek-2 de gösterilmiştir.<sup>134</sup>
- Raporlanan varlık ve yükümlülük tutarlarını etkileyecek raporlama dönemi itibariyle muhtemel yükümlülükler, taahhütler ve gelir gider tutarları ile ilgili tahmin ve varsayımlar

Standardın 121. paragrafında Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardı (TMS 8)'e istinaden uygulanan muhasebe politikalarının açıklanmasının uygun olacağı belirtilmektedir.

İşletme 2013 yıllık hesap dönemi içerisinde muhasebe politikaları ve muhasebe tahminlerinde değişiklik yapılmadığını açıklamıştır. Uygulanan muhasebe politikalarının özetini Ek-2' de<sup>135</sup> gösterilen dipnotlarında açıklamıştır.

Standardın 125. paragrafında gelecek mali yılda önemli düzeltmelere neden olabilecek risk ve belirsizliklerin, temel nedenlerine, niteliklerine ve raporlama dönemi sonundaki defter değerlerine ilişkin bilgilerin raporlama dönemi sonunda dipnotlarda açıklanacağı belirtilmektedir.

<sup>134</sup> Brisa Bridgestone A.Ş. 31 Aralık 2013 tarihi..., a.g.e., dipnot 2.5

<sup>135</sup> a.g.e., dipnot 2.5



İşletme bu paragrafa ilişkin olarak dipnotlarında, finansal araçlardan kaynaklanan risklerin niteliklerini, defter değerlerini ve seviyelerini açıklamıştır. Bu açıklamalar tablo 62' de gösterilmiştir.

### 3.2.2.3.2.7. Türkiye İşletmesinde Sermaye

İşletmenin, standardın 134. paragrafına ilişkin olarak aşağıdaki açıklamaları yaptığı tespit edilmiştir:<sup>136</sup>

- Yönetilen sermayenin içeriği;<sup>137</sup>
  - Şirket'in onaylanmış ve çıkarılmış sermayesini oluşturan hisse senedi adeti
  - Hisselerin tümünün ödenmiş olduğunu ve imtiyazlı hisse senetlerinin bulunmadığını, çıkarılan bütün hisselerin nakden ödendiğini
  - İşletmenin 2012 ve 2013 yılı sonu itibarıyla hissedarları ve sermaye paylarını ve nominal sermaye tutarının tarihi değerini
- Sermaye artırımına ihtiyaç duyulması durumunda, bu zorunluluğun niteliği ve sermaye yönetim sürecine dâhil edilme yöntemleri açıklanmıştır. Bu bağlamda dipnotlarda sermaye yapısı ile ilgili yapılacak düzenlemeler; ödenecek temettü tutarının tespit edilmesi, hisse çıkarılması ve borçlanmanın telafi edilmesi için varlıklarını satışa çıkarılması olarak açıklanmıştır.
- Yönetilen sermayeye ilişkin rakamsal bilgiler ve önceki hesap dönemine göre oluşan değişiklik ve yenilikler,
- İşletme sermaye ile ilgili verilerini geçmiş dönem ile karşılaştırmalı olarak sunmuştur.
- İşletme standardın 134.d ve 134.e paragraflarına ilişkin olarak; hesap dönem içerisinde dışarıdan kaynaklanan zorunluluklar nedeniyle sermaye ihtiyacının oluşması ve bu ihtiyacın karşılanmasına yada karşılanamaması durumunda oluşacak sonuçlara ilişkin bir açıklamalarda bulunmamıştır.

Bu paragraf kapsamında (par.134) işletmenin kar dağıtımında temel alınan özkaynak unsurları tablo 63' de gösterilmiştir.

---

<sup>136</sup> a.g.e., par.134.

<sup>137</sup> a.g.e., par.134.i.

**Tablo 62. Brisa Bridgestone A.Ş. TMS 1 (par.125) İlişkin Olarak Açıklanan Finansal Araçlardan Kaynaklanan Risklerin Niteliği ve Düzeyi İle İlgili Açıklamalar**

<b>Finansal Araçlardan Kaynaklanan Risklerin Niteliği ve Düzeyi</b>
• Finansal risk yönetimi
<i>Finansal risk faktörleri</i>
<i>(a) Likidite riski</i>
• Bilanço içi finansal yükümlülükleri için ödeyeceği nakit çıkışları ve
• Beklenen indirgenmemiş nakit akımları dikkate alınarak
• Finansal yükümlülüklerinin vadelerine göre analizi
<i>(b) Piyasa Riski</i>
• <i>Faiz oranı riski</i>
○ Faiz haddi duyarlılığı olan varlık ve yükümlülüklerini dengelenmesi suretiyle oluşan doğal tedbirler
○ En uygun koşullardaki oranlardan borçlanma
• <i>Kur riski</i>
○ Yabancı para ve forward işlemiyle risklere karşı koruma
○ Kur riski politikası uygulamaları ve türev işlemleri, “Kur Riski Hedge Politikası” olarak resmileştirilmiş
• <i>Yabancı Para Kur Riski</i>
○ Döviz pozisyonu tablosu: Varlık ve yükümlülüklerin yabancı para cinsinden karşılıkları
• Döviz kuru duyarlılık analizi tablosu
• Vadeli döviz alım/satım sözleşmeleri
<i>(c) Fonlama riski</i>
○ Fonlama imkânı yüksek borç verenlerden yeterli fonlama taahhütlerinin sağlanması
<i>(d) Kredi Riski</i>
○ Karşı taraf için ortalama riski kısıtlayarak ve gerektiği takdirde teminat alarak karşılamaktadır
○ Finansal araç türleri itibarıyla maruz kalınan kredi risklerini gösterir tablo
○ Vadesi geçmiş ancak değer düşüklüğüne uğramamış alacaklarının hazırlanan yaşlandırma tablosu
<i>(e) Sermaye risk yönetimi</i>
• Şirket sermayeyi net borç/(öz kaynaklar + net borç + kontrol gücü olmayan pay) oranını kullanarak izler
• 31 Aralık 2013 ve 2012 tarihleri itibarıyla net borç/(öz kaynaklar + net borç+) oranları
○ Sermaye risk yönetimi
○ Toplam yükümlülükler
○ Nakit ve nakit benzerleri
○ Net Borç
○ Öz kaynaklar
○ Öz kaynaklar + net borç
○ Net borç / (Öz kaynaklar + net borç) oranı
27. Finansal Araçlar
• Finansal Araçların Gerçeğe Uygun Değerleri
• Finansal araçların makul değeri
• Şirket, finansal araçların tahmini makul değerlerini, hali hazırda mevcut piyasa bilgileri ve uygun değerlendirme yöntemlerini kullanarak belirlemiştir
• Finansal araçların makul değerinin tahmini:
○ Finansal varlıklar Türk Lirası'na çevrilmektedir
○ Nakit ve nakit benzeri maliyet değerleri ile taşınırlar

<b>Finansal Araçlardan Kaynaklanan Risklerin Niteliği ve Düzeyi</b>	
○	Ticari alacakların kayıtlı değerlerinin makul değeri yansıttığı öngörülmektedir
○	Finansal yükümlülüklerin makul değerlerine yaklaştığı varsayılmaktadır
●	Gerçeğe uygun değer tahmini
○	Gerçeğe uygun değer ile ölçülen finansal varlık ve yükümlülüklerinin sınıflandırması
28.	Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar
●	Toplu İş Sözleşmesi görüşmeleri
●	Yatırım Teşvik Belgesi

**Tablo 63. Brisa Bridgestone A.Ş. TMS 1 (par.134) İlişkin Kar Dağıtımında Baz Alınacak Özkaynak Tablosu**

	31 Aralık 2013	31 Aralık 2012
Ödenmiş sermaye	305.116.875	305.116.875
Sermaye enflasyon düzeltme farkları	54.985.701	54.985.701
Paylara ilişkin primler	4.903	4.903
Kardan ayrılan kısıtlanmış yedekler	48.631.690	37.950.734
Aktüeryal kayıp/kazanç	(2.434.992)	(2.434.992)
Finansal riskten korunma fonu	10.897.923	(641.213)
Net dönem karı	144.348.171	95.320.182
Geçmiş yıllar karları	6.916.230	18.540
<b>Toplam özkaynaklar</b>	<b><u>568.466.501</u></b>	<b><u>490.320.730</u></b>

### 3.2.2.3.2.8. Türkiye İşletmesinde Diğer Açıklamalar

Standardın (TMS 1, 2013) 137 (b) paragrafında dipnotlardaki diğer açıklamalarından birinin “henüz muhasebeleştirilmemiş herhangi birikimli imtiyazlı temettü” olduğunu belirtilmektedir.

Bu paragrafa ilişkin olarak işletmenin imtiyazlı hisse senedinin bulunmadığı belirlenmiştir. İşletmenin, standardın 138. paragrafına göre ise açıkladığı diğer hususlar aşağıdaki gibidir:

- İşletme kayıtlı adresi ve yasal yapısı,
- Faaliyet alanı; tekerlek lastiği üretimi pazarlaması ve satışı
- Esas kontrolü ortak olarak elinde tutan taraflar

### 3.2.2.4. Türkiye İşletmesinin UMS 7 Standardına göre Değerlendirilmesi

Bu bölümdeki değerlendirmeler TMS 7 (2013) standardından seçilen bazı paragraflar dikkate alınarak yapılmıştır

#### 3.2.2.4.1. Türkiye İşletmesinde Yatırım Ve Finansman Faaliyetlerine İlişkin Nakit Akışlarının Raporlanması

##### a. Nakit Akış Tablosunun Sunumu

TMS 7 (2013) standardı 10.paragrafında nakit akış tablosunda nakit akışlarının işletme, yatırım ve finansman faaliyetleri olarak gruplanarak raporlanacağı ifadesi yer almaktadır.

İşletme nakit akış tablosunu bu sınıflandırmaya uygun olarak aşağıdaki gibi üç ayrı bölüm halinde düzenlemiştir:

- İşletme Faaliyetlerinden Sağlanan Nakit Akışları
- Yatırım Faaliyetlerinden Sağlanan Nakit Akışları
- Finansman Faaliyetlerinden Sağlanan Nakit Akışları

Standardın 16.paragrafında finansal durum tablosunda sadece varlık olarak muhasebeleştirilecek harcamaların yatırım faaliyeti olarak sınıflandırılabilmesi ve 17. Paragrafında ise finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarının sermaye sağlayanların gelecekteki nakit akışlarından isteyecekleri bölümlerin tespit edilmesini sağlamak amacıyla ayrı olarak açıklanacağı ifade edilmektedir.<sup>138</sup>

İşletmenin standardın bu paragraflarıyla ilgili sunmuş olduğu kalemler tablo 64' de gösterilmiştir.

---

<sup>138</sup> a.g.e., par.17.

**Tablo 64. Brisa Bridgestone A.Ş. Standarda Göre Yatırım Faaliyetleri ve Finansman Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akış Kalemleri**

<b>YATIRIM FAALİYETLERİNDEN NAKİT AKIŞLARI</b>	<b>TMS 7 PARAGRAF</b>	<b>FİNANSMAN FAALİYETLERİNDEN NAKİT AKIŞLARI</b>	<b>TMS 7 PARAGRAF</b>
Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Satışından Nakit Girişleri	16 (b)	Borçlanmadan Kaynaklanan Nakit Girişleri, net	17 (c)
Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Alımından Nakit Çıktıları	16 (a)	Finansal Kiralama Sözleşmelerinin Borç Ödemelerine İlişkin Nakit Çıktıları	17 e
Türev Araçlardan Kaynaklanan Nakit Çıktıları	16 (g)		
Türev Araçlardan Nakit Girişleri	16 (g)	Ödenen Temettümler	17 (b)
Alınan Faiz	16 (f)	Ödenen Faiz	17 (d)

**b. İşletme faaliyetlerinden sağlanan nakit akışlarının raporlanması**

Standardın 18. ve 20. paragraflarında nakit akışlarının raporlanacağı yöntemler aşağıdaki gibi belirtilmiştir:

- a. Nakit girişleri ve nakit çıkışlarının brüt olarak gruplandığı brüt/dolaysız yönetime göre veya
- b. Düzeltile net kar/zararın dikkate alındığı net/dolaylı yönetime göre: Bu yöntemde net dönem kar/zararı aşağıda sıralanan kalemlerdeki etkilere göre düzeltilerek işletme faaliyetlerinden nakit akışları belirlenir:
  - i. Hesap dönemi süresince stoklar ve faaliyete ilişkin alacak ve borçlarda ortaya çıkan değişiklikler
  - ii. Nakit olmayan kalemler: iştiraklere ait dağıtılmamış kârlar, karşılıklar, ertelenmiş vergi, amortisman, gerçekleşmeyen kambiyo kar/zararları vb.
  - iii. Yatırım/finansman faaliyetlerinden nakit akışlarına ilişkin diğer tüm kalemler.

İşletmenin nakit akış tablosu bu paragraflara göre değerlendirildiğinde; nakit akışlarını net (dolaylı) yönetime göre raporladığı tespit edilmiştir. Bu yöntemde dönem karı mutabakatı

sonucu yapılan ilgili düzeltmeler nakit akış tablosunda gösterilmektedir. Buna ilişkin olarak işletmenin nakit akış tablosunda işletme faaliyetlerinden nakit akışlarında dönem karının mutabakatına ilişkin yapmış olduğu düzeltmeler tablo 65’ de gösterilmiştir.

**Tablo 65. Brisa Bridgestone A.Ş. Nakit Akış Tablosunda Dönem Net Karı Mutabakatı ile İlgili Düzenlemeler**

	Dipnot	Cari Hesap Dönemi Ocak-Aralık 2013	Düzeltilmiş Önceki Dönem Ocak-Aralık 2012
<b>Dönem Karı</b>		<b>144.348.171</b>	<b>95.320.182</b>
<b>Dönem Net Karı Mutabakatı ile İlgili Düzeltmeler</b>		<b>139.120.728</b>	<b>150.690.711</b>
Amortisman ve İtfa Giderine İlişkin Düzeltmeler	11,12	78.506.615	66.697.643
Karşılıklara İlişkin Düzeltmeler		18.609.841	12.466.256
Faiz Gelirlerine İlişkin Düzeltmeler	20	-34.656	-66.885
Faiz Giderlerine İlişkin Düzeltmeler	22	41.005.134	48.736.055
Kur Farkı Gideri / Geliri		5.612.368	-2.399.341
Türev Araçlardan (Karlar) / Zararlar	6	-10.277.936	5.859.367
Vergi Gideri/Gelirine İlişkin Düzeltmeler	23	9.909.051	22.402.633
Duran Varlıkların Elden Çıkarılmasından			
Kayıp/Kazançlara İlişkin Düzeltmeler	21	-555.692	-181.610
Yatırım ya da Finansman Faaliyetlerinden Nakit			
Akışları İle İlgili Diğer Kalemlere İlişkin Düzeltmeler		-3.653.997	-2.823.407

**c. Yatırım ve finansman faaliyetlerinden nakit akışlarının raporlanması**

TMS 7 (2013) standardının 21. paragrafında yatırım ve finansman faaliyetlerinden netleştirme esaslı uygulananlar hariç brüt nakit girişleri ve nakit çıkışlarının grup halinde sınıflandırılmış olarak ayrıca gösterileceği belirtilmektedir.

Bu paragrafla ilgili işletmenin nakit akış tablosu incelendiğinde yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarını beş grup, finansman faaliyetlerinden nakit akışlarını ise dört grup altında sunmuş olduğu görülmüştür. Bu gruplamalar tablo 66’ da gösterilmiştir.

**Tablo 66. Brisa Bridgestone A.Ş. Yatırım ve Finansman Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışları**

	Dipnot Referans No	Cari Dönem Hesap Dönemi 31.12.2013	Yeniden Düzenlenmiş Geçmiş Dönem Ocak-Aralık 2012
Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Satışından Nakit Girişleri		1.097.821	482.045
Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Alımından Nakit Çıkışları	11,12	-110.564.852	-187.349.727
Türev Araçlardan Kaynaklanan Nakit Çıkışları		-42.871	-7.654.530
Türev Araçlardan Kaynaklanan Nakit Girişleri		14.900.754	975.194
Alınan Faiz		34.656	66.885
<b>B. YATIRIM FAALİYETLERİNDEN KAYNAKLANAN NAKİT AKIŞLARI</b>		<b>-94.574.492</b>	<b>-193.480.133</b>
Borçlanma nedeniyle oluşan Nakit Girişleri net		2.113.767	165.690.832
Finansal Kiralama Sözleşmelerinden Borç Ödemelerine İlişkin Nakit Çıkışları		-1.022.982	-
Ödenen Temettüleri		-77.741.536	-71.218.519
Ödenen Faiz		-52.800.438	-34.029.701
<b>C. FİNANSMAN FAALİYETLERİNDEN NAKİT AKIŞLARI</b>		<b>-129.451.189</b>	<b>60.442.612</b>

### 3.2.2.4.2. Türkiye İşletmesinde Nakit Akışlarının Netleştirilmesi

İşletmenin standardın 22. paragrafı gereği, yatırım ve finansman faaliyetleri nedeniyle oluşan nakit akışlarını netleştirme prensibine uygun sunmuş olduğu ancak buna dair bir açıklama da bulunmadığı tespit edilmiştir.

### 3.2.2.4.3. Türkiye İşletmesinde Yabancı Paralı İşlemlere İlişkin Nakit Akışları

TMS 7 (2013) standardının 28. paragrafında yabancı para cinsinden nakit ve nakit benzerlerinde oluşan kur farklarının nakit akış tablosunda işletme, yatırım ve finansman faaliyetlerine ilişkin nakit akışlarında ayrı olarak gösterileceği belirtilmektedir.

İşletmenin bu paragraf ile ilgili olarak, işletme faaliyetlerinden nakit akışları kısmında, net dönem karına ilişkin olarak yapılan düzeltmelerde cari dönem için (2013) 5.612.368 TL kur farkı geliri, yeniden düzenlenmiş geçmiş dönem için ise (2012) 2.399.341 TL kur farkı gideri göstermiş olduğu belirlenmiştir.

#### **3.2.2.4.4. Türkiye İşletmesinde Faiz Ve Temettüleri**

TMS 7 (2013) standardı 31-32-33-34. paragraflarında faiz ve temettülerin aşağıdaki gibi sunulacağı ifade edilmiştir;

- Faiz ve temettülere ilişkin nakit giriş ve çıkışlarının ayrı olarak açıklanacağı ifade edilmiştir.
- Aktifleştirilen dönem toplam faiz giderlerinin nakit akış tablosunda açıklanacağı belirtilmiştir.
- Faiz geliri ve faiz giderleri ile temettü gelirini net kar zararın belirlenmesinde dikkate alınmaları durumunda esas faaliyetlerinden nakit akışlarında, finans kaynaklarının sağlanması nedeniyle maliyet oluşturmaları durumunda finansman faaliyetlerinden nakit akışlarında, yapılmış yatırımın getirisi olmaları durumunda yatırım faaliyetlerinden nakit akışlarında gösterilirler.
- Temettü ödemeleri ise finansman kaynağı sağlama maliyeti oluşturuyorsa finansman faaliyetlerinden nakit akışı olarak gösterilirler.

İşletmenin nakit akış tablosunda, standardın bu paragrafları ile ilgili koşulları yerine getirmiş olduğu tespit edilmiştir. Bu tespitler aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Faiz gelirleri ve faiz giderleri işletme faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışları bölümünde,
- Alınan faiz yatırım faaliyetlerinden nakit akışı olarak,
- Ödenmiş faiz ve ödenmiş temettüleri ise finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları bölümünde gösterilmiştir.

Bu kalemler ve yer aldıkları bölümler tablo 67' de gösterilmiştir.



**Tablo 67. Brisa Bridgestone A.Ş. Nakit Akış Tablosunda Faiz ve Temettülerin Sunuluşu**

Faiz Geliri/Faiz Gideri/Temettü	Cari Dönem 31.12.2013	Düzeltilmiş Önceki Dönem Ocak-Aralık 2012
<b>İŞLETME FAALİYETLERDEN NAKİT AKIŞLARI</b>		
<b>Dönem Net Karının Mutabakatına İlişkin Düzeltmeler</b>		
Faiz Gelirleri	-34.656	-66.885
Faiz Giderleri	41.005.134	48.736.055
<b>YATIRIM FAALİYETLERİNDEN NAKİT AKIŞLARI</b>		
Alınan Faiz	34.656	66.885
<b>FİNANSMAN FAALİYETLERİNDEN KAYNAKLANAN NAKİT AKIŞLARI</b>		
Ödenen Temettüleri	-	-
	77.741.536	71.218.519
Ödenen Faiz	-	-
	52.800.438	34.029.701

### 3.2.2.4.5. Türkiye İşletmesinde Vergiler

TMS 7 (2013) standardının 35. ve 36. paragraflarında finansman ve yatırım faaliyetleriyle ilişkili olmayan vergilere ilişkin nakit akışlarının işletme faaliyetlerinden nakit akışlarında sınıflandırılarak ayrıca açıklanacağı belirtilmektedir. Yatırım veya finansman faaliyetleri ile ilgili nakit akışı oluşturan vergilerin ise yatırım veya finansman faaliyetlerinden nakit akışlarında raporlanacağı ifade edilmektedir. Vergilere ilişkin nakit akışlarının farklı faaliyetlerden kaynakladığı ve farklı faaliyet gruplarında gösterildiği durumlarda ise ödenmiş toplam vergi tutarının dipnotlarda açıklanması gerektiği belirtilmektedir.

Bu paragraflar ile ilgili olarak işletmenin nakit akış tablosu incelendiğinde, tablo 68’ de gösterilen vergi ile ilgili kalemlerin işletme faaliyeti ile ilgili nakit akışları bölümünde gösterilmiş olduğu saptanmıştır. Bu kalemlerin net dönem karının mutabakatına ilişkin düzeltmeler bölümünde “vergi gelirine ilişkin düzeltmeler” ve faaliyetlerden elde edilen nakit akışları bölümünde “vergi ödemeleri” kalemleri olduğu saptanmıştır.

Ayrıca işletmenin dipnotlarında, vergi ile ilgili olarak aşağıdaki açıklamaları yaptığı belirlenmiştir:

- Cari kurumlar vergisi için ayrılan karşılık

- Eksi: Peşin ödenmiş vergiler ve fonlar
- Cari vergi giderleri
  - Ertelenen vergi gideri / (geliri)
- Gelir tablosundaki vergi karşılığı gideri
- Ertelenmiş vergi varlıkları
  - Ertelenmiş vergi yükümlülükleri
  - Ertelenen vergi varlıkları, net
  - Ertelenen vergilerin 31 Aralık 2013 ve 2012 dönemlerine ait hareket tabloları

**Tablo 68. Brisa Bridgestone A.Ş. Vergilerin Nakit Akış Tablosunda Sunulması**

VERGİLER	Cari Dönem 31.12.2013	Düzeltilmiş Geçmiş Dönem Ocak- Aralık2012
<b>İŞLETME FAALİYETLERDEN NAKİT AKIŞLARI</b>	<b>221.105.370</b>	<b>140.177.239</b>
<b>Dönem Net Karı Mutabakatına İlişkin Düzeltmeler</b>		
Vergi Giderleri veya Gelirlerine İlişkin Düzeltmeler	9.909.051	22.402.633
<b>Faaliyetlerden Elde Edilen Nakit Akışlarına İlişkin Vergi Ödemeleri veya İadeleri</b>	<b>-32.491.409</b>	<b>-21.683.709</b>

### **3.2.2.4.6. Türkiye İşletmesinde İştirakler, Bağlı Ortaklıklar Ve İş Ortaklıklarında Bulunan Yatırımlar**

İşletme standardın 38. paragrafına ilişkin olarak bağlı ortaklığının bulunmadığını açıklamıştır. İşletmenin iştirakleriyle (ilişkili taraf) olan ilişkilerinden kaynaklanan nakit akışı bulunduğu dair bir açıklaması da bulunmamaktadır.

### **3.2.2.4.7. Türkiye İşletmesinde Nakit Ve Nakit Benzerlerinin Unsurları**

Standardın 46. paragrafında nakit yönetimine ilişkin uygulamaların ve nakit ve nakit benzerlerinin kompozisyonu ile ilgili politikaların, bankacılık kuralları ve TMS 1 standardına uygun olacak şekilde dipnotlarda açıklanacağı belirtilmektedir

İşletme nakit ve nakit benzerlerinin, tablo 69' da gösterilen kompozisyonuna ilişkin bilgileri dipnotlarında açıklamıştır. Ayrıca nakit ve nakit benzerleri ile ilgili önemli muhasebe politikalarına ilişkin olarak da dipnotlarında aşağıdaki açıklamaları yapmıştır:

- Nakit ve nakit benzerlerinin bilançoda maliyet değeri ile yansıtıldığına,
- Nakit ve nakit benzerlerinin; elde bulunan mevcut nakit, banka mevduat hesapları ve kısa vadeli ve yüksek likiditeli, değer değişim riski önemsiz kabul edilen ve 3 ay veya daha kısa vadeli yatırımları içerdiğine,
- Nakit ve nakit benzerleri ile ilgili risklerin özellikleri ve seviyelerine ilişkin açıklamalar
- Nakit ve nakit benzerlerinin kompozisyonuna ilişkin muhasebe politikalarına dipnotların da yer vermiştir.

İşletmenin bu paragraf ile ilgili olarak açıklama yaptığı bir diğer husus da nakit ve nakit benzerleri ile ilgili risklerin özellikleri ve seviyeleridir. Bunlarla ilgili olarak işletmenin dipnotlarında<sup>139</sup> açıkladığı hususlar aşağıdaki gibidir:

- Vadesiz TL mevduatların niteliği
- Finansal risk yönetimi
- Finansal risk faktörleri
  - Likidite riski
  - Piyasa Riski
    - Faiz oranı riski
    - Kur riski
    - Yabancı Para Kur Riski
    - Fonlama riski
  - Kredi Riski
- Sermaye risk yönetimi

---

<sup>139</sup> Daha fazla bilgi için Bakınız: **a.g.e.**, dipnot 26

**Tablo 69. Brisa A.Ş. Nakit ve Nakit Benzerlerinin Kompozisyonu**

<b>NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ</b>	<b>Cari Dönem 31.12.2013</b>	<b>Önceki Dönem 31.12.2012</b>
Kasa	-	1.153
Bankada bulunan nakit	7.968.100	10.887.258
Vadesiz mevduat hesapları	7.968.100	10.885.020
Üç aydan kısa vadeli mevduat hesapları	-	2.238
<b>TOPLAM</b>	<b>7.968.100</b>	<b>10.888.41</b>

### **3.2.3. İngiltere ve Türkiye İşletmelerinin Raporlama ve Sunuma İlişkin Karşılaştırmalı Analizi**

Bu kısımda tablo 70' de yapılan değerlendirme ile araştırma kapsamında yer alan Türkiye ve İngiltere işletmesinin raporlama ve finansal tablolarının sunumuna ilişkin uygulamalarının karşılıklı olarak incelenmesi amaçlanmıştır. Bu değerlendirmeler, UMS 1, UMS 7, UMS 10, UMS 12, UMS 18, UMS 19, UMS 24, UMS 28, UMS 33, UMS 36 ve UFRS 5 kapsamındaki muhasebe politikaları ışığında finansal tablolar ve raporlamaya ilişkin seçilmiş özellikler dikkate alınarak yapılmıştır.

Bu noktada finansal tablo formatı olarak İngiltere işletmesinin UFRS' ye uygun modeli, Türk işletmesinin ise SPK tarafınca belirlenmiş modeli benimsemiş olduğunun belirtilmesi gerekmektedir. İşletmelerin finansal tablolarını hazırlarken yararlandıkları/kullandıkları bu formatlar Ek-3 ve Ek-4' de gösterilmiştir.<sup>140</sup>

Bu bağlamda karşılıklı değerlendirmeler yapılırken, bu formatlarda yer alan bazı unsurlara ilişkin olayların işletmede mevcut olmaması nedeniyle raporlama yapılmadığı ve değerlendirmenin de bu doğrultuda yapıldığı hususunun altının çizilmesi gerekmektedir.

<sup>140</sup> İngiltere işletmesinin yararlandığı format UFRS' ye uygun bir model önerisi getirmek ve bunu açıklamak amacıyla tasarlanmıştır. Formatlar kurgulanmış bir örnek üzerinden açıklanmıştır

**Tablo 70. İngiltere ve Türkiye işletmelerinin Raporlama ve Sunuma İlişkin Karşılaştırmalı Analizi**

	<b>RAPORLAMA / SUNUM ÖZELLİKLERİ</b>	<b>İNGİLTERE İŞLETMESİ (TATE &amp; LYLE PLC)</b>	<b>TÜRKİYE İŞLETMESİ (BRİSA BRIDGESTONE A.Ş.)</b>
<b>Finansal Tablolara İlişkin Genel Hususlar</b>	<b>Finansal Tabloların UFRS/TFRS' ye Uyumlu Olduğunun Belirtilmesi / Mevzuata Uygunluk Beyanı</b>	UFRS' na uygunluk beyanı bulunmaktadır. Finansal tabloların İngiliz mali otoritesinin borsaya kote olma kurallarına ve Şirketler Kanuna (2006) uygun olarak hazırlandığı belirtilmiştir.	TMS/TFRS ve SPK Seri II. 14.1 no' lu Tebliği'ne uygunluk beyanı dipnotlarda bulunmaktadır
	<b>Tam Finansal Tablolar Setinin Uygulanması</b>	Konsolide Gelir Tablosu, Konsolide Kapsamlı Gelir Tablosu, Konsolide Finansal Durum Tablosu, Konsolide Nakit Akış Tablosu, Konsolide Özkaynak Değişim Tablosu ve Finansal Tablo Dipnotlarından oluşan Tam Finansal Tablolar seti sunulmuştur.	Bilanço, Kar veya Zarar Tablosu (Gelir Tablosu), Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu, Özkaynaklar Değişim Tablosu, Nakit Akış Tablosu ve Dipnotlardan oluşan Tam Finansal Tablolar seti sunulmuştur.
	<b>Finansal Tabloların Şirket/Şirketler Grubuna Ait Olması</b>	Şirketler grubuna ait konsolide finansal tablolar sunulmuştur. İşletmenin bağlı ortaklıkları, ortak girişimleri ve iştirakleri bulunmaktadır. Bunlara ve kontrol gücü olmayan paylara ilişkin muhasebe politikaları dipnotlarda açıklanmıştır.	Finansal tablolar tek bir şirket' e ait olduğu belirtilmiştir. Bağlı ortaklık veya müşterek anlaşma bulunmamaktadır
<b>Finansal Durum Tablosu</b>	<b>İlişkili Taraflardan Alacakların ve Borçların Raporlanması</b>	İlişkili taraflardan alacak ve borçlar finansal durum tablosunda ayrı bir kalem olarak raporlanmamıştır. "İlişkili taraf açıklamaları" na ilişkin dipnotlarda açıklanmıştır. Ayrıca konsolidasyonda elimine edilmiş olan bu borç ve alacakların ortak girişimlerine ait olduğu, bağlı ortaklıklarından alacak ve borçlarının bulunmadığı açıklanmıştır.	İlişkili taraflar önemli muhasebe politikalarının özetinde açıklanmış. Bilançoda ayrı bir kalem olarak raporlanmıştır. Dipnotlarda ilişkili taraf alacakları dâhil finansal araçlardan kaynaklanan riskleri ile ilgili bilgi verilmiştir.
	<b>Bilanço Tablosunun "Finansal Durum Tablosu" Olarak Adlandırılması</b>	"Finansal Durum Tablosu" olarak adlandırma yapılmıştır.	"Bilanço" olarak adlandırma yapılmıştır.
	<b>Bilanço Tablosunda Varlıkların ve Borçların Sınıflandırılması - Bilanço Formatı</b>	Finansal durum tablosunda varlıkların en az likitten en fazla likite doğru borçların ise en az likitten en fazla likite doğru sıralandığı belirlenmiştir. Bir başka deyişle İngiltere'de bilançoda iki türlü sunumdan biri olan; varlıkların duran varlıklar dönen varlıklar, özkaynaklar ve yabancı kaynakların ise özkaynaklar, uzun vadeli yabancı kaynaklar ve kısa vadeli yabancı kaynaklar olarak sıralandığı formatta sunulmuştur.	Bilançoda varlıkları ve borçları en fazla likitten en az likite doğru sıralanmıştır. Varlıklar dönen/duran ayrımına göre, borçlar kısa vade/uzun vade ayrımına göre sunulmuştur.
<b>Sermayenin Raporlanması</b>	Dönem sonuna ait yönetilen sermaye tutarına (paylara bölünmüş sermaye) finansal durum tablosunda, ilgili ayrıntılara ise "paylara bölünmüş sermaye ve hisse senedi ihraç primleri" adlı dipnot da yer verilmiştir. İşletme sermaye yönetimine ilişkin politikalarını ve bu politikaların nasıl karşılandığını "paylara bölünmüş sermaye" ve "sermaye risk yönetimi" kapsamındaki dipnotlarda açıklamıştır. Grubun finansal gücünü ölçmek için iki anahtar performans göstergesi	Dönem sonuna ait yönetilen sermaye tutarına bilançoda, ilgili ayrıntılara ise "sermaye yedekler ve diğer özkaynak" kalemlerine ilişkin dipnotlarda yer verildiği tespit edilmiştir. İşletmenin sermaye yönetimine ilişkin politikalarını finansal araçlardaki risklerin özellikleri ve seviyelerinin açıklandığı dipnotta sermaye riskinin yönetimi politikası olarak açıklamıştır. İşletme sermayeyi net Borç/(özkaynaklar+net borç+kontrol gücü bulunmayan paylar) oranını	

<b>RAPORLAMA / SUNUM ÖZELLİKLERİ</b>	<b>İNGİLTERE İŞLETMESİ (TATE &amp; LYLE PLC)</b>	<b>TÜRKİYE İŞLETMESİ (BRİSA BRIDGESTONE A.Ş.)</b>
	(KPI) belirlenmiştir. Bu göstergeler için hedef seviyeleri "net borç / FAVÖK oranının" ve iki kez "faiz karşılama oranının" beş kez aşılması olarak belirlenmiştir. Grup'un finansal profili ve finansal risk düzeyinin ekonomik koşullardaki değişiklikler ışığında düzenli olarak değerlendirilmekte olduğu ve Moody's kredi derecelendirmesinin sağlanmış bulunduğu açıklanmıştır.	kullanarak izlemektedir.
<b>Ertelenmiş Vergi Varlığı İle Ertelenmiş Vergi Borcunun Mahsup Edilmesi</b>	Finansal durum tablosunda ertelenmiş vergi varlığı ile ertelenmiş vergi yükümlülüğünün ayrı ayrı raporladığı tespit edilmiştir. Mahsup olmamasına karşın aynı çevrede vergi mükellefi olunması veya grubun mevcut vergi varlıkları ve yükümlülükleri netleştirmek niyeti olması durumunda ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin birbirine mahsup edilebileceği muhasebe politikası olarak açıklanmıştır.	Bilanço da ve gelir tablosunda ertelenmiş vergi varlığı ile ertelenmiş vergi borcu mahsup edilerek gösterilmiştir. Mahsuba ilişkin dipnotlarda açıklanan genel ifadeler bulunmakla birlikte dayandığı gerekçe ve hüküme dair bir açıklamaya rastlanamamıştır.
<b>Ertelenmiş Vergi Varlığı İle Ertelenmiş Vergi Borcunun Bilançoda Raporlanması</b>	Ertelenmiş vergi varlıkları duran varlıklarda, ertelenmiş vergi borçları ise uzun vadeli yabancı kaynaklar içerisinde raporlanmıştır.	Ertelenmiş vergi varlığı duran varlıklarda raporlanmıştır. Mahsup işlemi yapıldığı için uzun vadeli yabancı kaynaklarda yer alan ertelenmiş vergi borcu bulunmamaktadır.
<b>Faizin Etkin Faiz Yöntemine Göre Muhasebeleştirilmesi</b>	Faizin etkin faiz yöntemine göre muhasebeleştirilmesine ilişkin muhasebe politikaları önemli ölçüde açıklanmıştır. Etkin faiz yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen faizin oluştuğu unsurlar: gelir tahakkukları, borçlanmalar, kısa dönem depozitoları, girişimlerden olan alacaklar olarak dipnotlarda açıklanmıştır.	Vadeli satışları sonucu oluşan alacaklarının itibari değeri ile gerçeğe uygun değerleri arasındaki farkın faiz geliri olarak etkin faiz oranı yöntemine göre ait oldukları dönemlere yansıtılacağı dipnotlarda açıklanmıştır.
<b>İştiraklerin Muhasebeleştirilmesi</b>	İşletmenin bünyesinde iştirakleri bulunmaktadır. İşletme iştiraklerin muhasebeleştirilmesinde "öz kaynak yöntemi" kullandığını finansal tablo dipnotlarında ve iştiraklere ait muhasebe politikalarında açıklamıştır.	İşletmenin iştiraki, bağlı ortaklıkları veya müşterek anlaşmaları yoktur.
<b>İştiraklerin Bilançoda Raporlanmasına</b>	İştirakler finansal durum tablosunda "iştiraklerdeki yatırımlar" adı altında duran varlıklar grubunda raporlanmıştır.	İşletmenin iştiraki bulunmamaktadır.
<b>Varlıklarda Değer Düşüklüğü İle İlgili Muhasebe Politikasının Mevcudiyeti</b>	Varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğine ilişkin muhasebe politikası açıklanmıştır.	Varlıkların defter değerini geri kazanılabilir tutarını aştığı zaman ilgili varlığın değer düşüklüğüne uğramış olduğu ve değer düşüklüğü tutarının zarar yazılabileceğine ilişkin muhasebe politikasını açıklamıştır.
<b>Yeniden Değerleme Değer Artışları</b>	Yeniden değerlendirme değer artışlarının gelir tablosunda yer aldığı ve öz kaynaklarda "diğer yedeklerin" içerisinde yer aldığı finansal tablo dipnotlarında belirtilmiştir	-

	<b>RAPORLAMA / SUNUM ÖZELLİKLERİ</b>	<b>İNGİLTERE İŞLETMESİ (TATE &amp; LYLE PLC)</b>	<b>TÜRKİYE İŞLETMESİ (BRİSA BRIDGESTONE A.Ş.)</b>
	<b>Durdurulan Faaliyetler</b>	İşletmenin durdurulan faaliyetlerinin bulunduğu ve ilişkin muhasebe politikasının açıklandığı belirlenmiştir. Durdurulan faaliyetler, kapsamlı gelir tablosunda kâr veya zarar içerisinde ve nakit akış tablosunda ayrı olarak sunulmuştur. Ayrıca durdurulan faaliyetlere ilişkin kar zarar ve nakit akış detayları ise ayrı bir dipnotta açıklanmıştır.	İşletmenin bu guruba ilişkin bir sınıflandırması bulunmamaktadır.
	<b>Satış Amacıyla Elde Tutulan Duran Varlıkların Bilançoda Ayrı Bir Kalem Olarak Sınıflandırılması</b>	Satış amacıyla elde tutulan duran varlıkları bulunmaktadır. Finansal durum tablosunda ayrı olarak ve dönen varlıklarda sınıflandırılmıştır. Nakit akış tablosunda ayrı olarak sınıflandırılmıştır. İlgili muhasebe politikası açıklanmıştır. Varlık satış amacıyla elde tutulacak varlıklara transfer edilecek kısımlarına ait açıklamalar ve satış amacıyla elde tutulacak varlıkların dökümü dipnotlarda verilmiştir.	İşletmenin bu guruba ilişkin bir sınıflandırması bulunmamaktadır.
<b>Gelir Tablosu / Kapsamlı Gelir Tablosu</b>	<b>Gelir Tablosu ve Kapsamlı Gelir Tablosunun Sunumu</b>	UMS 1 (2007) uyarınca raporunda kapsamlı konsolide gelir tablosunu sunmuştur.	TMS 1(2012) standardı uyarınca kapsamlı gelir tablosu sunmuştur. Kapsamlı gelir tablosu iki tabloluya yaklaşıma göre Gelir tablosu (kar veya zarar tablosu) ve diğer kapsamlı gelir tablosu olmak üzere birbirini takip eden iki ayrı tabloda sunulmuştur.
	<b>İki tabloluya yaklaşımda Gelir Tablosu - Kapsamlı Gelir Tablosunun adlandırılması</b>	UMS 1(2007) Standardı'nın gelir tablosunun kapsamlı gelir tablosundan hemen önce sunulmasına ilişkin hükmüne uygun olarak gelir tablosu ile kapsamlı gelir tablosunu birbirini takip eden sayfalarda ve tabloların birbirleri ile olan finansal iletişimini kesmeyecek şekilde raporladıkları tespit edilmiştir. İki tabloluya yaklaşıma göre birinci tablo olan gelir tablosunun adlandırılması "gelir tablosu" olarak kapsamlı gelir tablosunun ise "kapsamlı gelir tablosu" olarak yapılmıştır.	İki tabloluya yaklaşıma göre birinci tablo konumunda gelir tablosu "kâr-zarar tablosu" gelir tablosunun devamı niteliğinde olan ve diğer kapsamlı gelirin unsurlarını gösteren kapsamlı gelir tablosu ise diğer kapsamlı gelir tablosu olarak adlandırılmıştır.
	<b>Gelir Tablosunda Giderlerin Sınıflandırılma Esası</b>	Giderlerin gelir tablosunda çeşitli esasına göre sınıflandırılması yapılmıştır.	Fonksiyon esasına göre sınıflandırma yapılmıştır. (Amortisman ve itfa payları ile personel giderleri)
	<b>Kapsamlı Gelir Tablosundaki Kalemlerin Net/Brüt (Vergiden Önceki) Tutarla Sunumu</b>	Diğer kapsamlı gelire ilişkin kalemler vergiden önceki tutarla raporlanmıştır.	İşletme kapsamlı gelir tablosunda diğer kapsamlı gelire ilişkin kalemleri "net tutarla" raporlanmıştır.
	<b>Gelir Tablosunda Olağan Dışı Gelir ve Gider Kalemlerinin Raporlanması</b>	UMS 1 standardı uyarınca olağan dışı olarak adlandırılmış gelir ve gider kalemi raporlanmamıştır	TMS 1 standardı uyarınca olağan dışı olarak adlandırılmış gelir ve gider kalemi raporlanmamıştır
	<b>Gelir Tablosunda Finansal Gelir ve Giderlerin Ayrı/Net Raporlanması</b>	UMS 1 standardı uyarınca konsolide gelir tablosunda finansal gelir ve giderler ayrı ayrı raporlanmıştır.	UMS 1 standardı uyarınca gelir tablosunda finansal gelir ve giderler ayrı ayrı raporlanmıştır.
	<b>Hasılatının Ölçümüne İlişkin Muhasebe Politikası</b>	UMS 18 uyarınca hasılatın ölçümüne ilişkin "hasılat satın alınan veya alınabilecek olan satış veya hizmet bedelinin gerçeğe uygun değerini	Hasılat Standardı (TMS 18) uyarınca alınan/alınması beklenen bedelin gerçeğe uygun değerinin tahakkuk esasına göre

<b>RAPORLAMA / SUNUM ÖZELLİKLERİ</b>	<b>İNGİLTERE İŞLETMESİ (TATE &amp; LYLE PLC)</b>	<b>TÜRKİYE İŞLETMESİ (BRİSA BRIDGESTONE A.Ş.)</b>
	içermektedir" ifadesi kullanılarak muhasebe politikası açıklanmıştır.	muhasebeleştirileceği/ölçüleceğini açıklamıştır.
<b>Hasılatın Muhasebeleştirilmesine İlişkin Muhasebe Politikası</b>	İşletme "Müşteriye teslimat noktası başta olmak üzere satış noktalarında veya satış sözleşmesi şartlarına ilişkin yükümlülüklerini yerine getirdiği tüm noktalarda bunun karşılığını elde etmeye hak kazanacaktır" ifadesi ile hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin koşulları belirtmiştir.	Gelirlerin, teslimat gerçekleştiğinde elde edilecek gelir tutarının emniyetli bir şekilde tespit edilebilmesi ve işleme ilişkin ekonomik faydanın işletmeye yönelmesinin olası hale gelmesi durumunda hasılat olarak muhasebeleştirilebileceğine dair muhasebe politikası beyan edilmiştir.
<b>Çalışanlara Sağlanan Faydalar-Tanımlanmış Fayda Planlarına İlişkin Yükümlülüklerin Aktüeryal Değerleme Yöntemi</b>	Tanımlanmış fayda planlarına ilişkin yükümlülüklerin bugünkü değerinin belirlenmesinde aktüer değerlendirme yöntemi olarak "öngörülen yükümlülük yönteminin" kullanıldığı ve yükümlülüklerin bağımsız aktüerler tarafından yıllık olarak hesaplandığı dipnotlarda açıklanmıştır.	Tanımlanmış fayda planlarına ilişkin yükümlülüklerin bugünkü değerinin belirlenmesinde aktüeryal değerlendirme yöntemi olarak aktüer öngörüler (öngörülen yükümlülük yöntemi) kullanıldığı dipnotlarda açıklanmıştır.
<b>Aktüeryal Kazanç Ve Zararların Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılması</b>	Raporlama dönemine ilişkin aktüeryal kayıp söz konusudur ve bu kayıp diğer kapsamlı gelirden raporlanmıştır. Aktüeryal kayıp ve kazançların analizi "emeklilik fayda planlarının" açıklandığı dipnotta detaylandırılmıştır. Ayrıca aktüeryal varsayımlardaki ayarlamalar ve değişikliklerden kaynaklanan aktüeryal kazanç ve kayıpların hemen konsolide kapsamlı gelir tablosunda alacak kaydı yapılarak muhasebeleştirileceğine ilişkin açıklamalar dipnotlarda yapılmıştır.	Raporlama dönemine ilişkin aktüeryal kayıp ve kazanç söz konusudur ve bunların diğer kapsamlı gelire yansıtıldığı tespit edilmiştir.
<b>Gelir Tablosunda Sürdürülen Faaliyetler İle Durdurulan Faaliyetler Ayrımı</b>	Gelir tablosu ve kapsamlı gelir tablosunda sürdürülen durdurulan ayrımına yer verilmiştir. Dönem karı için "sürdürülen faaliyetlerden kaynaklanan kar" ile "durdurulan faaliyetlerden kaynaklanan kar", dönem kapsamlı geliri için "durdurulan faaliyetler" ve "sürdürülen faaliyetler" ifadeleri kullanılarak sürdürülen durdurulan ayrımı dikkate alınmıştır.	İşletmenin durdurulan faaliyetlere ilişkin açıklaması yoktur. Gelir tablosunda sürdürülen faaliyetler raporlanmıştır. Dönem karı raporlarken "sürdürülen faaliyetler dönem karı" ifadesi kullanılmıştır.
<b>İştiraklerden Kaynaklanan Kar veya Zararın Gelir Tablosunda Raporlanması</b>	Gelir tablolarında iştiraklerden kaynaklanan kar veya zarar paylarının raporlanmadığı tespit edilmiştir. İştiraklerin kar veya zarar paylarına ilişkin tutarlar dipnotlarda açıklanarak raporlanmıştır.	İşletmenin iştiraki bulunmamaktadır.
<b>Gelir Tablosunda Brüt Kar İle Faaliyet Karı Ayrımı</b>	Konsolide gelir tablosunda brüt kar faaliyet karı ayrımı gösterilmemiştir.	Gelir tablosunda brüt kar ile esas faaliyet karı ayrımı gösterilmiştir
<b>Vade Farkından Finansman Geliri/Gideri</b>	Vade farkından finansman gelir/giderleri diğer faaliyet gelirleri kapsamında raporlanmıştır.	Vadeli alış ve satışlar nedeniyle üstlenilen gelir/giderler kastedilmektedir. Vade süresince esas faaliyetlerden gelir /gider esas faaliyetlerden diğer gelir giderlere dâhil edilirler.



	<b>RAPORLAMA / SUNUM ÖZELLİKLERİ</b>	<b>İNGİLTERE İŞLETMESİ (TATE &amp; LYLE PLC)</b>	<b>TÜRKİYE İŞLETMESİ (BRİSA BRIDGESTONE A.Ş.)</b>
<b>Özkaynak Değişim Tablosu</b>	<b>Özkaynak Değişim Tablosu'nun Finansal Tablolar Setinde Sunumu</b>	UMS 1 standardı uyarınca konsolide özkaynak değişim tablosu diğer konsolide finansal tablolarla birlikte raporlanmıştır.	TMS 1 standardı uyarınca özkaynak değişim tablosu diğer finansal tablolarla birlikte raporlanmıştır.
<b>Nakit Akış Tablosu</b>	<b>Nakit Akış Tablosunda İşletme Faaliyetlerinden Nakit Akışlarının Raporlanmasında Kullanılan Yöntemler</b>	İşletme işletme faaliyetlerinden nakit akışlarını net dönem karının düzeltildiği net (endirekt-dolaylı) yönteme göre raporlanmıştır ancak dipnotlarında tercih edilen yönteme dair bir açıklama yapmamıştır.	İşletmenin nakit akış tablosunun bu bölümünü net dönem karının düzeltildiği net (dolaylı) yönteme göre raporladığı ancak dipnotlarında tercih ettiği yönteme dair bir açıklama yapmadığı belirlenmiştir.
	<b>Faiz Gelir Ve Giderlerinin Nakit Akış Tablosunda Raporlanması</b>	Faiz gelirleri ve faiz giderlerini işletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarında raporlanmıştır. Bu kaleme ait detaylar "finansman geliri ve finansman gideri" alı dipnotta açıklanmıştır	Faiz gelirlerini ve faiz giderlerini "nakit akış faaliyetlerine uygun olacak şekilde" raporlanmıştır. Net karın tespitinde dikkat alındı ise işletme faaliyetlerinden, finans kaynaklarının elde edilmesi için katılan maliyeti olan faizi finansman faaliyetlerinde, yatırımın kazancı olan faizi ise yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarında raporlanmıştır.
	<b>Vergilerle İlgili Nakit Akışlarının Nakit Akış Tablosunda Raporlanması</b>	İşletme faaliyetlerinden nakit akışlarında ayrıca raporlanmıştır.	İşletme faaliyetlerinden nakit akışlarında ayrıca raporlanmıştır.
	<b>Kur Çevrim Farklarının Nakit Akış Tablosunda Raporlanması</b>	Kur çevrim farkları finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarından sonra sırasıyla şu şekilde raporlanmıştır: 1. Nakit ve nakit benzerlerindeki azalış tutarı 2. Nakit ve nakit benzerleri dönem başı tutarı 3. Döviz kurundaki değişimlerin etkisi 4. Nakit ve nakit benzerleri dönem sonu tutarı	Yabancı paralı işlemlerin nakit akışına etkisinin ayrı olarak gösterildiği bir satır bulunmamaktadır. Yabancı para kur çevrim farkları kur farkı gelir ve gideri olarak işletme faaliyetlerinden nakit akışlarında raporlanmıştır.
	<b>Verilen Ve Geri Alınan Avansların Nakit Akış Tablosunda Raporlanması</b>	Nakit akış tablosu raporlanan (yatırım faaliyetlerinden nakit akışlarında) avans ödemesi/taahhütü tespit edilmemiştir. Alınan avansların (ön ödemeler) finansal durum tablosunda dönen varlıklar grubunda ticari ve diğer alacaklar da raporlandığı belirlenmiştir.	İşletme verilen ve geri alınan avanslara ilişkin nakit akış tablosunda raporlama yapmamıştır.
<b>Dipnotlar</b>	<b>Raporlama Tarihinden Sonraki Olayların Açıklanması</b>	İşletmenin finansal tabloları bilanço tarihinden sonraki olaylar, açısından incelendiğinde bu kapsamda değerlendirilecek açıklama ve raporlamaya rastlanmamıştır.	İşletme ayrı bir dipnot açarak bilanço tarihinden sonraki olaylarının bulunduğunu açıklamıştır. İşletme raporlama döneminden sonra "gerçekleştirileceği ilan edilen ya da raporlama döneminden sonra yürürlüğe girecek olan bir değişikliğin finansal tabloların dipnotlarında açıklanması zorunluluğuna" ilişkin olarak. Yapılan toplu iş sözleşmesinin ve yararlanılan yatırım teşvikini ve buna ilişkin vergi indirimi oranlarını açıklamıştır. Açıklanan olayların düzeltme gerektirdiğine dair bir açıklaması bulunmamaktadır.

<b>RAPORLAMA / SUNUM ÖZELLİKLERİ</b>	<b>İNGİLTERE İŞLETMESİ (TATE &amp; LYLE PLC)</b>	<b>TÜRKİYE İŞLETMESİ (BRİSA BRIDGESTONE A.Ş.)</b>
<b>Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıkların Ölçümüne İlişkin Muhasebe Politikaları</b>	Bu duran varlıklara ilişkin muhasebe politikasının açıklandığı belirlenmiştir. Ölçüme ilişkin olarak satış amaçlı elde tutulan duran varlıkların UFRS 5 kapsamında değerlendirilerek, defter değeri ve satış maliyetleri düşülen makul değerinden daha düşüğü ile ölçüldüğü ve finansal durum tablosunda ayrı bir satırda raporlandığı temel muhasebe politikalarında açıklanmıştır.	İşletmenin bu guruba ilişkin bir sınıflandırması ve açıklaması bulunmamaktadır.
<b>Satış Amaçlı Elde Tutulan Varlıkların Bir Yıl İçinde Elden Çıkarılmasına İlişkin Muhasebe Politikası</b>	İşletme bu tür duran varlıkların bir yıl içinde elden çıkarılmasına ilişkin olarak temel muhasebe politikasını açıkladığı tespit edilmiştir. Buna ilişkin ifade "Duran bir varlığın defter değeri bir satış işlemi nedeniyle geri kazanılabilir durumda ise bu duran varlık satış amacıyla elde tutulan duran varlık olarak sınıflandırılır. Böyle bir sınıflandırma için varlığın; hâlihazırda satılabilmesi için uygun koşulların olması, satılabilme ihtimalinin yüksek olması ve satışın bir yıl içerisinde tamamlanmasının beklenmesi gerekmektedir" şeklindedir	-
<b>Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklarda Amortisman Ayırmanın Durdurulduğuna İlişkin Muhasebe Politikası</b>	Satış amacıyla elde tutulan duran varlık olarak sınıflandırılan varlıklar için amortisman ayrılmadığı ancak amortisman ayrılmayacağına ilişkin muhasebe politikasının açıklanmadığı tespit edilmiştir.	-
<b>Sürdürülen Faaliyetler Üzerinden Adi ve Sulandırılmış Hisse Başına Kar Tutarının Açıklanması</b>	İşletme hem adi hem de sulandırılmış hisse başına kar tutarlarını açıklanmıştır. Söz konusu tutarlar gelir tablosunda eşit öncelik ve önemde sunulmuştur. Sürdürülen faaliyetlerden kaynaklanan kar açıklayan işletme adi hisse başına düşen kazanç ve sulandırılmış hisse başına düşen kazanç tutarlarını sürdürülen faaliyetler itibariyle ayrıca raporlamıştır.	İşletme sadece gelir tablosunda belirtilen adi hisse başına düşen kazancı açıklanmıştır. Sulandırılmış hisse başına kar tutarı ile ilgili bilgi bulunmamaktadır.
<b>Durdurulan Faaliyetler Üzerinden Adi ve Sulandırılmış Hisse Başına Kazanç Tutarının Açıklanması</b>	Durdurulan faaliyeti bulunan işletmenin, ilgili durdurulan faaliyetine ilişkin adi hisse başına düşen kazanç tutarı ve sulandırılmış hisse başına düşen kazanç tutarını kapsamlı gelir tablosunda ayrıca raporlamadığı belirlenmiştir. Söz konusu tutarın dipnotlarda (hisse başına kazanç) açıklandığı belirlenmiştir.	İşletmenin durdurulan faaliyetlere ilişkin bir sınıflandırması bulunmamaktadır.

## **A. Finansal Tablolarda Genel Hususlara İlişkin Değerlendirme**

### **1. Finansal Tabloların UFRS/TFRS' ye Uyumlu Olduğunun Belirtilmesi / Mevzuata Uygunluk Beyanı**

Her iki işletmenin finansal tablo dipnotlarında finansal tablolarının UFRS' larına uyumlu olduğuna ilişkin bilgi yer almaktadır. Ayrıca işletmeler finansal tabloların yerel mali otorite ve düzenlemelerine uygun olarak hazırlandığı da ifade etmişlerdir

### **2. Tam Finansal Tablolar Setinin Uygulanması**

Her iki işletmenin de tam bir finansal tablolar seti sunmuş olduğu belirlenmiştir.

### **3. Finansal Tabloların Şirket/Şirketler Grubuna Ait Olması**

Finansal tablolar Türkiye işletmesinde tek bir şirket 'e ait verileri sunarken, İngiltere işletmesi bağlı ortaklık ve iştiraklerinden oluşan şirketler grubunu temsilen konsolide finansal tablolar hazırlamıştır.

## **B. Finansal Durum Tablosuna İlişkin Değerlendirme**

### **1. İlişkili Taraflardan Alacakların ve Borçların Raporlanması**

İngiltere işletmesinde ilişkili taraflardan alacak ve borçlar finansal durum tablosunda ayrı bir kalem olarak raporlanmamış, dipnotlarda açıklanmıştır. Türkiye işletmesinde ilişkili taraflar bilançoda ayrı bir kalem olarak raporlanırken muhasebe politikası olarak dipnotlarda açıklanmıştır.

### **2. Bilanço Tablosunun “Finansal Durum Tablosu” Olarak Adlandırılması**

Bilanço tablosu İngiltere işletmesinde “Finansal durum tablosu” olarak adlandırılırken Türkiye işletmesinde "Bilanço" olarak adlandırılmıştır.

### **3. Bilanço Tablosunda Varlıkların ve Borçların Sınıflandırılması - Bilanço Formatı**

İngiltere işletmesinde finansal durum tablosunda varlıkların en az likit' ten en fazla likite doğru borçların ise en az likitten en fazla likide doğru sıralandığı belirlenmiştir. Bir başka deyişle İngiltere'de bilançoda iki türlü sunumdan biri olan; varlıkların duran varlıklar dönen varlıklar, kaynakların ise özkaynaklar, uzun vadeli yabancı kaynaklar ve kısa vadeli yabancı kaynaklar olarak sıralandığı formatta sunulmuştur. Türkiye işletmesinde ise varlıklar ve borçlar en fazla likit 'ten en az likite doğru sıralanmıştır. Varlıklar dönen/duran ayrımına göre, borçlar kısa vade/uzun vade ayrımına göre sunulmuştur.

### **4. Sermayenin Raporlanması**

Her iki işletmenin dönem sonuna ait yönetilen sermaye tutarına (paylara bölünmüş sermaye) finansal durum tablosunda, ilgili ayrıntılara ise dipnotlarda yer verdikleri

belirlenmiştir. Her iki işletmesinde sermaye risk yönetimine ilişkin politikaları mevcuttur. Sermayeyi ölçmek için İngiltere işletmesi iki anahtar performans göstergesi olan (KPI) "net borç / FAVÖK oranı" ve "faiz karşılama oranı" nı kullanırken, Türk işletmesinde sermaye net borç/(özkaynaklar+net borç+kontrol gücü olmayan pay) oranını kullanarak izlenmektedir.

#### **5. Ertelenmiş Vergi Varlığı İle Ertelenmiş Vergi Borcunun Mahsup Edilmesi**

Ertelenmiş vergi varlığı ile ertelenmiş vergi yükümlülüğü İngiltere işletmesinde finansal durum tablosunda ayrı ayrı raporlanırken Türkiye işletmesinin bilanço da ve gelir tablosunda birbirine mahsup edilerek gösterilmiştir. İngiltere işletmesinde mahsup işleminin netleştirmek niyeti olması durumunda gerçekleştirileceği açıklanırken Türkiye işletmesinde netleştirmeye ilişkin genel ifadeler bulunmakla birlikte mahsubun dayandığı gerekçe ve hüküme dair bir açıklama yapılmamıştır.

#### **6. Ertelenmiş Vergi Varlığı İle Ertelenmiş Vergi Borcunun Bilançoda Raporlanması**

İngiltere işletmesinde ertelenmiş vergi varlıkları duran varlıklarda, ertelenmiş vergi borçları ise uzun vadeli yabancı kaynaklar içerisinde raporlanırken Türkiye işletmesinde ise ertelenmiş vergi varlığı duran varlıklarda raporlanmıştır.

#### **7. Faizin Etkin Faiz Yöntemine Göre Muhasebeleştirilmesi**

Her iki işletmede de faizin etkin faiz yöntemine (iç verim) göre muhasebeleştirildiğine ilişkin muhasebe politikaları dipnotlarda açıklanmıştır.

#### **8. İştiraklerin Muhasebeleştirilmesi**

İngiltere işletmesinin iştirakleri "özkaynak yöntemi" kullanılarak muhasebeleştirilmekte olduğu dipnotlarında ve muhasebe politikalarında açıklanmıştır. Türkiye işletmesinin iştirakleri bulunmamaktadır.

#### **9. İştiraklerin Bilançoda Raporlanmasına**

İngiltere işletmesinde iştirakler finansal durum tablosunda "iştiraklerdeki yatırımlar" adı altında duran varlıklar grubunda raporlanmıştır. Türkiye işletmesinin iştiraki bulunmamaktadır.

#### **10. Varlıklarda Oluşan Değer Düşüklüğü İle İlgili Muhasebe Politikasının Varlığı**

İngiltere işletmesinde varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğine, Türkiye işletmesinde ise varlığın defter değerinin geri kazanılabilir tutarını geçmiş olması durumunda değer düşüklüğü tutarının zarar yazılabileceğine ilişkin muhasebe politikası açıklanmıştır.

## **11. Yeniden Değerleme Değer Artışları**

İngiltere işletmesinde yeniden değerlendirme değer artışlarının gelir tablosunda ve özkaynaklar da "diğer yedeklerin" içerisinde raporlandığı dipnotlarda belirtilmiştir. Türkiye işletmesinde bu konuda raporlanmış veya açıklanmış bilgi bulunmamaktadır.

## **12. Durdurulan Faaliyetler**

İngiltere işletmesinde durdurulan faaliyetleri bulunmaktadır. Durdurulan faaliyetler, kapsamlı gelir tablosunda kâr veya zarar içerisinde ve nakit akış tablosunda “ayrı” olarak sunulmuş ve durdurulan faaliyetlere ilişkin kar zarar ayrı bir dipnotta açıklanmıştır. Türkiye işletmesinin bu guruba ilişkin bir sınıflandırması bulunmamaktadır.

## **13. Satış Amacıyla Elde Tutulan Duran Varlıkların Bilançoda Ayrı Bir Kalem Olarak Sınıflandırılması**

İngiltere işletmesinin satış amacıyla elde tutulan duran varlıkları finansal durum tablosunda ayrı olarak ve dönen varlıklarda sınıflandırılmıştır. Türkiye işletmesinin bu guruba ilişkin bir sınıflandırması bulunmamaktadır.

## **C. Gelir Tablosu ve Kapsamlı Gelir Tablosu**

### **1. Gelir Tablosu ve Kapsamlı Gelir Tablosunun Sunumu**

Her iki işletmede de UMS 1 (2007) uyarınca kapsamlı gelir tablosu sunulmuştur. Türk işletmesinde kapsamlı gelir tablosu iki tablolulu yaklaşıma göre gelir tablosu (kar/zarar tablosu) diğer kapsamlı gelir tablosu adı altında, İngiltere işletmesinde ise konsolide gelir tablosu ve konsolide kapsamlı gelir tablosu olarak birbirini takip eden iki ayrı tabloda sunulmuştur.

### **2. İki tablolulu yaklaşımda Gelir Tablosu - Kapsamlı Gelir Tablosunun adlandırılması**

Kapsamlı gelir tablosu Türkiye işletmesinde diğer kapsamlı gelir tablosu, İngiltere işletmesinde ise kapsamlı gelir tablosu olarak adlandırılmıştır.

### **3. Gelir Tablosunda Giderlerin Sınıflandırılma Esası**

İngiltere işletmesinde giderler çeşit esasına göre sınıflandırılırken Türkiye işletmesinde fonksiyon esasına göre sınıflandırma yapıldığı belirlenmiştir.

### **4. Kapsamlı Gelir Tablosundaki Kalemlerin Net/Brüt (Vergiden Önceki) Tutarla Sunumu**

İngiltere işletmesinde diğer kapsamlı gelire ilişkin kalemler vergiden önceki (brüt) tutarla raporlanırken Türkiye işletmesinde "net tutarla" raporlanmıştır.

## **5. Gelir Tablosunda Olağan Dışı Gelir ve Gider Kalemlerinin Raporlanması**

Her iki işletmede de UMS/TMS 1 standardı uyarınca olağan dışı olarak adlandırılmış gelir ve gider kalemi raporlanmadığı belirlenmiştir.

## **6. Gelir Tablosunda Finansal Gelir ve Giderlerin Ayrı/Net Raporlanması**

Her iki işletmede de UMS/TMS 1 standardı uyarınca konsolide gelir/gelir tablosunda finansal gelir ve giderler ayrı ayrı raporlanmıştır.

## **7. Hasılatının Ölçümüne İlişkin Muhasebe Politikası**

Her iki işletmede de UMS/TMS 18 uyarınca hasılatın ölçümüne ilişkin "hasılat satın alınan veya alınabilecek olan satış veya hizmet bedelinin gerçeğe uygun değerini içermektedir" ifadesi kullanılarak muhasebe politikası açıklanmıştır.

## **8. Hasılatın Muhasebeleştirilmesine İlişkin Muhasebe Politikası**

Her iki işletmede de hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin koşulları belirleyen muhasebe politikası açıklamıştır.

## **9. Çalışanlara Sağlanan Faydalar-Tanımlanmış Fayda Planlarına İlişkin Yükümlülüklerin Aktüeryal Değerleme Yöntemi**

Her iki işletmede de tanımlanmış fayda planlarına ilişkin yükümlülüklerin bugünkü değerinin belirlenmesinde aktüer değerlendirme yöntemi olarak "öngörülen yükümlülük yönteminin" kullanıldığını dipnotlarda açıklamıştır.

## **10. Aktüeryal Kazanç Ve Zararların Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılması**

İngiltere işletmesinde raporlama dönemine ilişkin aktüeryal kayıp Türkiye işletmesinde ise aktüeryal kayıp ve kazanç söz konusudur. Her iki işletmede de bunların diğer kapsamlı gelirden raporlandığı tespit edilmiştir.

## **11. Gelir Tablosunda Sürdürülen Faaliyetler İle Durdurulan Faaliyetler Ayrımı**

İngiltere işletmesinde gelir tablosu ve kapsamlı gelir tablosunda sürdürülen durdurulan ayrımına yer verilmiştir. Dönem karı için ve dönem kapsamlı geliri "durdurulan faaliyetler" ve "sürdürülen faaliyetler" olarak ayrı raporlanmıştır. Türkiye işletmesinde durdurulan faaliyet olmadığı için gelir tablosunda sürdürülen faaliyetler raporlanmıştır.

## **12. İştiraklerden Kaynaklanan Kar veya Zararın Gelir Tablosunda Raporlanması**

İngiltere işletmesinde iştiraklerden kaynaklanan kar veya zarar paylarına ilişkin tutarlar dipnotlarda açıklanarak raporlanmıştır. Türkiye işletmesinin iştiraki bulunmamaktadır.

## **13. Gelir Tablosunda Brüt Kar İle Faaliyet Karı Ayrımı**

İngiltere işletmesinde konsolide gelir tablosunda brüt kar faaliyet karı ayrımı gösterilmezken, Türkiye işletmesinde brüt kar ile esas faaliyet karı ayrımı gösterilmiştir.

## **14. Vade Farkı Finansman Geliri/Gideri**

Vade farkı finansman geliri ve giderinin İngiltere işletmesinde finansman gelir/ (giderleri) diğer faaliyet gelirlerine Türkiye işletmesinde ise esas faaliyetlerden gelir /gider esas faaliyetlerden diğer gelir giderlere dâhil edildiği tespit edilmiştir.

### **D. Özkaynak Değişim Tablosu' nun Finansal Tablolar Setinde Sunumu**

Her iki işletmede de UMS 1/TMS 1 standardı uyarınca konsolide özkaynak/özkaynak değişim tablosu diğer finansal tablolarla birlikte raporlanmıştır.

### **E. Nakit Akış Tablosu**

#### **1. Nakit Akış Tablosunda İşletme Faaliyetlerinden Nakit Akışlarının Raporlanmasında Kullanılan Yöntemler**

Her iki işletmede de işletme faaliyetlerinden nakit akışlarını net dönem karının düzeltildiği net (endirekt-dolaylı) yöntemle göre raporlandığı ancak dipnotlarında tercih edilen yöntemle ilişkin açıklama yapılmadığı belirlenmiştir.

#### **2. Faiz Gelir Ve Giderlerinin Nakit Akış Tablosunda Raporlanması**

İngiltere işletmesi faiz gelirleri ve faiz giderlerini işletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarında raporlayıp ilgili dipnotta açıklamıştır. Türkiye işletmesi ise "nakit akış faaliyetlerine uygun olacak şekilde" raporlamıştır. Başka bir deyişle; net karın tespitinde dikkat alınan kısmı işletme faaliyetlerinden nakit akışlarında, finans kaynaklarının sağlanması maliyetini oluşturan faizi finansman faaliyetlerinde, yatırım getirisi olan faizi ise yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarında raporlamıştır.

#### **3. Vergilerle İlgili Nakit Akışlarının Nakit Akış Tablosunda Raporlanması**

Her iki işletmede de vergilerle ilgili nakit akışlarını işletme faaliyetlerinden nakit akışlarında ayrıca raporlamıştır.

#### **4. Kur Çevrim Farklarının Nakit Akış Tablosunda Raporlanması**

İngiltere işletmesinde kur çevrim farkları finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarından sonra nakit ve nakit benzerleri bölümünde “döviz kurundaki değişimlerin etkisi” satırında raporlanmıştır. Türkiye işletmesinde ise ayrı bir satır yerine “yabancı para kur çevrim farkları kur farkı gelir ve gideri” olarak işletme faaliyetlerinden nakit akışlarında raporlanmıştır.

## **5. Verilen Ve Geri Alınan Avansların Nakit Akış Tablosunda Raporlanması**

Her iki işletmede de nakit akış tablosunda yatırım faaliyetlerinden nakit akışlarında raporlanan avans ödemesi veya tahsilatı tespit edilmemiştir.

## **F. Dipnotlar**

### **1. Raporlama Tarihinden Sonraki Olayların Açıklanması**

İngiltere işletmesinin finansal tabloları bilanço tarihinden sonraki olaylar, açısından incelendiğinde bu kapsamda değerlendirilecek açıklama ve raporlamaya rastlanmamıştır.

Türkiye işletmesinin ise bilanço tarihinden sonraki olaylarının bulunduğu dipnotlarda açıklamış olduğu ancak açıklanan olayların düzeltme gerektirdiğine ilişkin bir açıklama yapmadığı belirlenmiştir.

### **2. Satış Amacıyla Elde Tutulan Duran Varlıkların Ölçümüne İlişkin Muhasebe Politikaları**

İngiltere işletmesinde satış amacıyla elde bulunduran duran varlıkların, defter değerleri ile satış maliyetleri düşülmüş makul değerinin daha az olanı üzerinden ölçüldüğü ve finansal durum tablosunda ayrı bir satırda raporlandığı ve temel muhasebe politikalarında açıklandığı, Türkiye işletmesinin ise bu guruba ilişkin bir sınıflandırması ve açıklamasının bulunmadığı belirlenmiştir.

### **3. Satış Amaçlı Elde Tutulan Varlıkların Bir Yıl İçinde Elden Çıkarılmasına İlişkin Muhasebe Politikası**

İngiltere işletmesinde satış amaçlı elde tutulan duran varlıkların böyle bir sınıflandırma için; hali hazırda satılabilecek durumda olması, satış olasılığının yüksek olması ve satışın bir yıl içerisinde tamamlanmasının beklenmesi gerektiği temel muhasebe politikalarında belirtilmiştir. Türkiye işletmesinin ise bu guruba ilişkin bir sınıflandırması bulunmamaktadır.

### **4. Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklarda Amortisman Ayırmanın Durdurulduğuna İlişkin Muhasebe Politikası**

İngiltere işletmesinde satış amacıyla elde tutulan duran varlık olarak sınıflandırılan varlıklar için amortisman ayrılmadığı, ancak amortisman ayrılmayacağına ilişkin muhasebe politikasının açıklanmadığı tespit edilmiştir. Türkiye işletmesinin ise bu guruba ilişkin bir sınıflandırması bulunmamaktadır.

### **5. Sürdürülen Faaliyetler Üzerinden Adi ve Sulandırılmış Hisse Başına Kar Tutarının Açıklanması**



İngiltere işletmesinde hem adi hem de sulandırılmış hisse başına kar tutarlarını açıklanarak sürdürülen faaliyetler itibariyle ayrıca raporlanırken Türkiye işletmesinde sadece, gelir tablosunda belirtilen adi hisse başına kazancı açıklanmış olup sulandırılmış hisse başına kar tutarına ilişkin bilgi bulunmamaktadır.

#### **6. Durdurulan Faaliyetler Üzerinden Adi ve Sulandırılmış Hisse Başına Kazanç Tutarının Açıklanmasına**

İngiltere işletmesinde durdurulan faaliyete ilişkin olarak adi hisse başına düşen kazanç ve sulandırılmış hisse başına düşen kazanç tutarlarının kapsamlı gelir tablosunda ayrı raporlamadığı ancak dipnotlarda (hisse başına kazanç) açıklandığı tespit edilmiştir.

Türkiye işletmesinde durdurulan faaliyetlere ilişkin bir sınıflandırma bulunmamaktadır.

## BÖLÜM IV. SONUÇ VE ÖNERİLER

Bu araştırmada uluslararası finansal raporlama standartları kapsamında UMS 1, UMS 7 açısından finansal tabloların sunulmasının incelenmesi amaçlanmıştır. Bu doğrultuda uluslararası finansal raporlama düzenlemelerinin güncel durumu hakkında literatür incelemesi yapılmış daha sonra İngiltere ve Türkiye den örnek olarak seçilen işletmelerin tam set finansal tabloları ve dipnotları UMS 1 ve UMS 7 standartlarına ilişkin olarak değerlendirilmiş ve işletmelerin raporlama ve finansal tablo sunumlarına ilişkin uygulamaları karşılıklı olarak incelenerek mevcut durumun tespitine yönelik bir çalışma yapılmıştır. UFRS ile birlikte finansal tabloların standart, doğru, anlaşılır ve karşılaştırılabilir çıktılar olarak sunulmasının önemi artmıştır. Bu bağlamda araştırmanın kapsamı için UMS 1 ve UMS 7 standartları, finansal tabloların yapısal özelliklerini ve içeriğini belirleyici olmaları nedeniyle seçilmişlerdir. Ülkeler arasında finansal tablo sunumlarında, yerel uygulama farklılıkları ve UFRS' nin stabilizasyonu nedeniyle oluşan farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıklar karşılaştırılabilir finansal tablolar açısından sorun yaratmaktadır. Bu durum ve konu ile ilgili fazla çalışmanın olmaması araştırmanın önemini artırmaktadır.

Araştırmada öncelikle uluslararası finansal raporlama kavramı standartlaştırmaya dayalı muhasebe ve bilgi esaslı finansal raporlama ayırımında incelenmiştir. Bu doğrultuda uluslararası finansal raporlama standartlarının tarihi ve kurumsal gelişimi ve uluslararası finansal raporlama standartları ile Türkiye ve İngiltere deki finansal raporlamaya ilişkin düzenlemeler ve kurumlardan söz edilmiştir. Daha sonra finansal raporlama ile ilgili Avrupa Birliği muhasebe düzenlemelerine yer verilmiş, bu konudaki güncel gelişmeler ile birlikte yapılan karşılaştırmalar ortaya konmuştur.

Bu araştırma için Türkiye uygulaması ile karşılaştırılması açısından, UFRS' ye göre raporlama yapan ülkelerden İngiltere seçilmiştir. Ülkenin muhasebe düzenlemeleri ve finansal raporlama açısından anavatan niteliğine sahip olması bu seçim de etken olmuştur. Ülke uygulamaları için ise seçim, hisseleri menkul kıymetler borsasında işlem gören sanayi işletmeleri arasından yapılmıştır. Araştırmanın verileri ise örnek işletmelerin 2012 ve 2013 yıllarına ait tam set finansal tablolarının içerikleri analiz edilerek elde edilmiştir.

Araştırmanın son bölümünde ise İngiltere ve Türkiye işletmelerinin UMS 1 ve UMS 7 standartlarına ilişkin uygulamaları ile finansal raporlama ve finansal tablo sunumlarına ilişkin uygulamaları değerlendirilip yapılan tespitler ve sonuçları açıklanmıştır. Her iki ülke uygulaması UMS 1 standardına ilişkin olarak; finansal tabloların genel özellikleri, yapıları ve içerikleri açısından değerlendirilmiş, sonuçları açıklanmıştır. UMS 7 standardına ilişkin olarak ise nakit akış tablosunun sunumu, nakit akışlarının raporlaması, netleştirilmesi ve nakit akış tablosunda gösterimi, faiz ve temettüleri, vergiler, yabancı paraya dayalı işlemlere ilişkin nakit akışlarının, bağlı ortaklıkların, iştiraklerdeki yatırımların, nakit ve nakit benzerlerinin nakit akış tablosunda gösterilmesi açısından değerlendirilerek tespitlerde bulunulmuştur. İngiltere ve Türkiye işletmelerinin finansal tablolarından seçilen bazı unsurların raporlanmasına ilişkin uygulamaları tespit edilmiştir. Bu çerçevede aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır:

1. İngiltere işletmesi UMS 1 standardına göre “finansal tabloların genel özellikleri” açısından değerlendirildiğinde aşağıda sıralanan tespitler yapılmıştır:
  - Finansal araçların ve türev finansal araçların gerçeğe uygun değerindeki değişikliklerine ilişkin “netleştirme” yapılmıştır.
  - Cari dönem ve önceki döneme ait “karşılaştırmalı bilgileri” içeren “tam finansal tabloları seti” sunulmuştur.
  - “İlave karşılaştırmalı bilgi” olarak, yeniden belirlenmiş olan vergi mükellefiyeti ve emeklilik sonrası faydalarına ait faizler açıklanmıştır.
  - İşletmenin “geriye dönük uygulanmış muhasebe politikası ve uygulaması” bulunmamaktadır.
  - “Yeniden sınıflandırma” satış amaçlı elde tutulan ticari alacaklar ve nakit riski hedge işlemlerine ait finansal tablo kalemlerinde yapılmıştır.
  - Finansal tabloların UFRS’ na uyumlu olarak hazırlandığı ve gerçeğe uygun sunuş yapıldığı dipnotlarda belirtilmiştir.
2. İngiltere işletmesi UMS 1 standardına göre “finansal durum tablosunun yapısı ve içeriği” açısından değerlendirildiğinde aşağıda sıralanan tespitler yapılmıştır:
  - Finansal tablolar 12 aylık faaliyet döngüsünde standart da yer alan asgari hesap gruplarını kapsamaktadır.
  - İlave kalemlere yer verilmiş ve varlıklar “farklı ölçüm esasları” ve “nitelik” veya “fonksiyonlarına” göre sınıflandırılmıştır.

- Varlıklar ve borçlar zaman ve likidite esasına göre sınıflandırılarak karma sunum da bulunulmuştur. Varlıklar duran/dönen, borçlar ise uzun vade/kısa vade ayırımına göre sunulmuştur.
3. İngiltere işletmesi UMS 1 standardına göre “kâr veya zarar tablosunun yapısı ve içeriği” açısından değerlendirildiğinde aşağıda sıralanan tespitler yapılmıştır.;
- İki tablolulu yaklaşıma göre, konsolide gelir tablosu ve konsolide kapsamlı gelir tablosu olmak üzere iki tablo halinde sunulmuştur.
  - Gelir tablosu, kapsamlı gelir tablosundan önce sunulmuştur.
  - Kapsamlı gelir tablosunda ek kalem ve başlıklara yer verilmiştir.
  - Kâr veya zararın ve diğer kapsamlı gelirin ana ortaklık paylarına kontrol gücü olmayan paylara dağılımı gösterilmiştir
  - Gelir vergisi tutarı dipnotlarda açıklanmıştır
  - Tüm gelir ve gider kalemlerini, dipnotlarda nitelik ve tutar olarak açıklanmıştır.
  - Giderler niteliklerine (çeşitlerine) göre gruplanmış, devam eden ve durdurulmuş faaliyetlere göre sınıflandırılmıştır
  - Amortisman, itfa payları ve personel giderleri ile ilgili ek bilgiler dipnotlarda sunulmuştur
4. İngiltere işletmesi UMS 1 standardına göre “özkaynak değişim tablosunun yapısı ve içeriği” açısından değerlendirildiğinde aşağıdaki tespitler yapılmıştır:
- Tüm unsurları için dönem başı dönem sonu defter değerlerine ait mutabakatlar gösterilmiştir
  - Özkaynağın bileşenleri 1. Paylara bölünmüş sermaye ve hisse senedi ihraç primleri 2. Sermaye itfa rezervi 3. Diğer rezervler 4. Dağıtılmamış geçmiş yıllar karları 5. Ana ortaklık payları 6. Kontrol gücü olmayan paylar 7. Toplam öz kaynaklar olarak sunulmuştur.
  - Özkaynak değişim tablosunda temettü tutarı gösterilmiş, hisse başına düşen kazancı ise dipnotlarda açıklanmıştır
5. İngiltere işletmesi UMS 1 standardına göre "dipnotların içeriği" açısından değerlendirildiğinde aşağıdaki tespitler yapılmıştır;
- Önemli muhasebe politikaları ve muhasebe tahmin ve varsayımları açıklanmıştır
  - Karşılıklar, finansal varlıklar ve finansal borçlar hakkında açıklamalar yapılmıştır
  - Koşullu borçlar ve ticari garantilere ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

- Varlık ve borç kalemlerinin tahsilatı ve ödenmesi on iki ayı geçen sürelerde yapılacak olanlar açıklanmıştır.
  - Kısa vadeli borçlar, stokların vade tarihlerine ilişkin açıklamalar yapılmıştır.
  - Cari vergi varlıkları ve yükümlükleri ve ertelenmiş vergi varlıkları hakkında detaylı açıklamalar yapılmıştır.
  - Dağıtılan temettülerin ödeme zamanlarını açıklanmıştır
  - İşletme kimliği ve adres bilgileri, ana faaliyet konusu, şirketin türü, halka açık olma durumu açıklanmıştır
6. İngiltere işletmesi UMS 7 standardına göre "nakit akış tablosu" na ilişkin olarak değerlendirildiğinde aşağıdaki tespitler yapılmıştır:
- Nakit akış tablosu dört bölüm halinde düzenlenmiştir: 1. İşletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları 2. Yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları 3. Finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları 4. Nakit ve nakit benzerleri
  - Nakit akışları net (dolaylı) yöntemle göre raporlanmıştır
  - Netleştirme esasına göre sunulan kalemler ve dipnotlarda açıklanan kalemler aşağıdaki gibidir:
    - Durdurulan faaliyetlerinden kaynaklanan net nakit akımları
    - Ortak girişimlerin ve işletmelerin elden çıkarılmasından elde edilen net nakit
  - Döviz kurlarındaki değişimlerin etkisinden kaynaklanan nakit giriş ve çıkışları gösterilmiştir.
  - Faiz ve temettüler nakit akış tablosunda aşağıdaki gibi gösterilmiştir:
    - Ödenen faizler işletme faaliyetlerden nakit akışları bölümünde,
    - Alınan faizler yatırım faaliyetlerine ilişkin nakit akışları bölümünde,
    - Temettülere ilişkin ödemeler finansman faaliyetlerinden nakit akışları bölümünde
  - Ödenen vergi kalemi, işletme faaliyetlerinden nakit akışları bölümünde sunulmuştur
  - Nakit ve nakit benzerleri ile ilgili dipnotlarda yapılan açıklamalar aşağıdaki gibidir:
    - Nakit ve nakit benzerlerinin kompozisyonu
    - Nakit ve nakit benzerlerinin para birimleri, risklerin niteliği ve düzeyi, muhasebe politikalarında nakit ve nakit benzeri sayılacak unsurlar
7. Türkiye işletmesi TMS 1 standardına göre "finansal tabloların genel özellikleri" açısından değerlendirildiğinde aşağıdaki tespitler yapılmıştır;
- Tam bir finansal tablolar seti "üç, altı, dokuz ve on iki aylık" hesap dönemleri için yılda dört kez sunulmaktadır.

- Finansal varlık ve yükümlülükler “net” olarak gösterilmiş ve dipnotlarda açıklanmıştır.
  - Her finansal tablo biri cari döneme, diğeri önceki döneme ait” karşılaştırmalı bilgileri içerecek şekilde sunulmuştur.
  - İlave karşılaştırmalı finansal tablo ve ilave karşılaştırmalı bilgi sunulmamıştır.
  - Cari dönemde geriye dönük uygulanmış muhasebe politikası ve geriye dönük uygulama bulunmamaktadır. Ancak 2012 yılına ait tam set finansal tablolarında geriye dönük olarak yeniden düzenleme yapılmıştır.
  - Sunuşun tutarlılığı prensibi uygulanmıştır
8. Türkiye işletmesi TMS 1 standardına göre “finansal durum tablosunun yapısı ve içeriği” açısından değerlendirildiğinde aşağıdaki tespitler yapılmıştır:
- Finansal tablolar SPK’ nun finansal tablo formatına göre düzenlemiş olup standart da yer alan asgari hesap gruplarını içermektedir.
  - Varlık ve borçlarını hem zaman esasına (kısa ve uzun vadeli), hem de likidite esasına göre (en fazla likit olandan en az likit olana) sınıflandırarak karma sunum da bulunmuştur.
  - Ek kalemler, başlıklar ve ara toplamalar kullanılmıştır. Bunlar: İlişkili olan ve ilişkili olmayan taraflardan olan ticari alacaklar, peşin ödenen giderler, çalışanlara sağlanan faydalar için ayrılan karşılıklar, paylar ile ilgili primler/iskonto kalemleridir.
  - Finansal tablolar tarihi maliyet temel alınarak Türk Lirası olarak hazırlanıp sunulmuştur. Finansal tablolarda yuvarlama yapılmamıştır.
  - Varlık kalemleri için kullanılan ölçüm esasları; türev araçlar için piyasa fiyatları, finansal araçlar için tahmini makul değerdir.
  - Çalışanlara sağlanan faydalar ile ilgili yükümlülükler aktüeryal değerlendirme yöntemleri ile maddi duran varlıkların kayıtlı değeri geri kazanılabilir değerine indirgenmek suretiyle, maddi olmayan duran varlıklar ise karşılık ayrılmak suretiyle geri kazanılabilir değerine indirilmektedir.
9. Türkiye işletmesi TMS 1 standardına göre “kâr veya zarar tablosunun yapısı ve içeriği” açısından değerlendirildiğinde aşağıdaki tespitler yapılmıştır:
- Diğer kapsamlı gelir tablosu SPK formatına göre hazırlanmıştır
  - Ayrı bir kâr veya zarar tablosu sunulmamıştır
  - Standart uyarınca sunulan ek unsurlar: dönem karı diğer kapsamlı gelir, toplam kapsamlı gelirdir.

- Dönem kâr/zararının ve dönem diğer kapsamlı gelirinin ana ortaklık paylarına ve kontrol gücü olmayan paylara dağılımı gösterilmiştir.
- Ek kalem, ek başlık ve ek ara toplam sunumu bulunmamaktadır.
- TMS 8 standardına göre diğer kapsamlı gelir kalemlerinin sunumu yeniden düzenlenmiştir
- Diğer kapsamlı gelire ilişkin dipnotlarda açıklanan unsurlar şöyledir:
  - Vergi giderine ait döküm,
  - Vergi karşılığının mutabakatına ait döküm,
  - Ertelenen vergi varlık ve yükümlülüklerinin dökümü
- Giderler niteliklerine göre gruplanmıştır. Bazı giderler ise fonksiyonel sınıflandırmaya tabi tutulmuştur.
- Dipnotlarda amortisman ve itfa payları ve personel giderleri ile ilgili ek bilgiler sunulmuştur

10. Türkiye işletmesi TMS 1 standardına göre "özkaynak değişim tablosunun yapısı ve içeriği" açısından değerlendirildiğinde aşağıdaki tespitler yapılmıştır:

- Öz kaynağın bölümleri: 1.Ödenmiş sermaye 2. Sermayenin düzeltilmesi ile ilgili farklar 3. Paylar ile ilgili primler 4. Kar/zararda yeniden sınıflandırılması gereken birikmiş diğer kapsamlı gelir ve giderler 5. Riskten korunmaya ilişkin kazançlar/kayıplar 6. Kar/zararda yeniden sınıflandırılmayacak olan birikmiş diğer kapsamlı gelirler ve giderler: Aktüeryal kayıp/kazanç fonu 7. Birikmiş karlar: Kardan ayrılmış kısıtlanmış yedekler, geçmiş yıllar karları net dönem karı 8. Ana ortaklık öz kaynakları 9.Kontrol gücü olmayan paylar 10. Özkaynaklar olarak gösterilmiştir.
- Kâr/zarar, diğer kapsamlı gelir, ortaklarca yapılan katkılar ile ortaklara yapılan dağıtımlar, bağlı ortaklıktaki ortaklık paylarındaki değişim kalemlerinden dönem başı-sonu mutabakatı gösterilmiştir.
- Özkaynak tablosunda gösterilen ve dipnotlarda açıklanan kalemler aşağıdaki gibidir:
  - Riskten korunma kazanç/(kayıpları)
  - Aktüeryal kazanç/(kayıp)
- Dipnotlarda açıklanan kalemler: Ortaklara dağıtılmak amacıyla muhasebeleştirilmiş olan temettünün tutarı ve hisse başına düşen kazançtır.

11. Türkiye işletmesi TMS 1 standardına göre "dipnotların içeriği" açısından değerlendirildiğinde şu açıklamaların yapıldığı belirlenmiştir: 1. TMS' na uygunluk beyanı, kullanılan para birimi, yüksek enflasyon düzeltme uygulaması, uygulanan TFRS

2. Muhasebe politikaları ve muhasebe varsayım ve tahminlerine ilişkin açıklamalar. 3. Finansal risklerin özellikleri ve seviyesi, finansal risk ve sermaye risk yönetimi ile ilgili açıklamalar. 4. Finansal durum tablosu alt sınıflandırmalar. 5. Paylara bölünmüş sermaye ve değeri ile ilgili açıklamalar. 6. Finansal borçlarını oluşturan unsurlar ve finansal kiralama borçları. 7. Finansal varlıkların ve finansal borçların vade tarihlerine ilişkin yapılan açıklamalar, kullanılan banka kredilerinin vadelerine göre dökümleri. 8. Ticari alacakları ve ticari borçlar ve diğer borç ve alacaklarının dökümü. 9. Karşılıkların vade tarihlerine ilişkin açıklamalar. 10. Kontrolü müşterek olarak elinde tutan taraflar ve imtiyazlı hisse senedinin mevcudiyeti ile ilgili bilgiler 11. İşletme kayıtlı adresi ve yasal yapısı, ana faaliyet alanı.

12. Türkiye işletmesi TMS 7 standardına göre nakit akış tablosuna ilişkin olarak değerlendirildiğinde aşağıdaki hususlar tespit edilmiştir:

- Üç ayrı bölüm halinde düzenlemiştir: 1. İşletme faaliyetlerinden sağlanan nakit akışları, 2. Yatırım faaliyetlerinden sağlanan nakit akışları, 3. Finansman faaliyetlerinden sağlanan nakit akışları
- İşletme faaliyetlerinden sağlanan nakit akışları net (dolaylı) yöntemle raporlanmaktadır
- İşletme faaliyetlerinden nakit akışları bölümünde dönem karı mutabakatı ile ilgili düzeltmeler yer almaktadır
- Yatırım ve finansman faaliyetlerinden elde edilen nakit akışları netleştirme prensibi uygulanarak sunulmuştur.
- Yabancı paraya dayalı işlemlere ilişkin olarak; dönem net karı ile ilgili düzeltmelerde kur farkı geliri, yeniden düzenlenmiş geçmiş dönem için ise kur farkı gideri gösterilmiştir.
- Faiz gelirleri ve faiz giderleri işletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları bölümünde, alınan faizler yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları bölümünde ödenmiş temettüleri, ödenmiş faiz kalemleri ise finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları bölümünde gösterilmiştir.
- Nakit ve nakit benzerlerinin kompozisyonuna ilişkin dipnotlarda şu bilgilere yer verilmiştir: Nakit ve nakit benzerlerinin; bilançoya maliyet değerleri ile yansıtıldıkları, oluşturan unsurlar, muhasebe politikaları, risklerin niteliği ve düzeyine ilişkin açıklamalar



13. İngiltere ve Türkiye işletmelerinin finansal tablolarından seçilen bazı unsurların UFRS kapsamında raporlanmasına ilişkin tespit edilen benzerlik ve farklılıklar aşağıdaki gibidir;

- İşletmelerin finansal raporlamalarında farklı uygulama yapılan unsurların; Finansal tabloların şirket / şirketler grubuna ait olması, bilanço tablosunun adlandırılması, iki tablolulu yaklaşımda gelir tablosu - kapsamlı gelir tablosunun adlandırılması, İlişkili taraflardan alacak ve borçların finansal durum tablosunda raporlanması olduğu belirlenmiştir. Ayrıca bilanço formatı, ertelenmiş vergi varlığı ile ertelenmiş vergi yükümlülüğünün finansal durum tablosunda raporlanması, yeniden değerlendirme değer artışlarının raporlanması, giderlerin sınıflandırılması, diğer kapsamlı gelire ilişkin kalemlerin brüt veya net tutarla raporlanması, vade farkı finansman geliri ve giderinin raporlanmasında farklı uygulama yapıldığı belirlenmiştir. Faiz gelirleri ve faiz giderlerinin nakit akış tablosunda raporlanması, kur çevrim farklarının nakit akış tablosunda raporlanması, raporlama tarihinden sonraki olayların açıklanması, yeniden değerlendirme değer artışlarının raporlanması, giderlerin sınıflandırılmasına ilişkin olduğu tespit edilmiştir
- Türkiye işletmesinde veri bulunmaması nedeniyle sadece İngiltere işletmesinin raporlama uygulamasında değerlendirilen unsurların; İştiraklerin muhasebeleştirilmesi, İştiraklerin bilançoda raporlanması, Durdurulan Faaliyetlerin raporlanması, Satış amacıyla elde tutulan duran varlıkların bilançoda ayrı bir kalem olarak sınıflandırılması, İştiraklerden kaynaklanan kar veya zararın gelir tablosunda raporlanması, Satış amaçlı elde tutulan duran varlıkların ölçümü, bir yıl içinde elden çıkarılması ve amortisman ayırmanın durdurulduğuna ilişkin muhasebe politikaları, Dönem karı ve dönem kapsamlı gelirinin "durdurulan faaliyetler "ve "sürdürülen faaliyetler" olarak ayrı raporlanmasına ilişkin olduğu tespit edilmiştir.
- İşletmelerin benzer/aynı uygulama yapılmış unsurlarının; tam finansal tablolar setinin uygulanması, varlıklarda değer düşüklüğüne ilişkin muhasebe politikasının varlığı, dönem sonuna ait sermaye tutarının finansal durum tablosunda ve dipnotlarda raporlanması, gelir tablosu ve kapsamlı gelir tablosunun sunumu, özkaynak değişim tablosu' nun finansal tablolar setinde sunumu, yönetilen sermaye tutarının raporlanması, faiz etkin faiz yöntemine göre muhasebeleştirilmesi, finansal gelir ve giderlerin gelir tablosunda sunumu, hasılatın gerçeğe uygun değer ile ölçülmesi, tanımlanmış fayda planlarına ilişkin yükümlülüklerin bugünkü değerinin belirlenmesinde kullanılan yöntemler, aktüeryal kayıp ve kazançların kapsamlı gelirden

raporlanması, işletme faaliyetlerinden nakit akışlarını raporlama yöntemi, vergilerle ilgili nakit akışlarının nakit akış tablosunda raporlanmasına ilişkin olduğu tespit edilmiştir.

Araştırmanın bulguları genel olarak; Türkiye ve İngiltere işletmesinin finansal tablolarının hazırlanması ve sunumunda UMS 1/TMS 1 ve UMS 7/TMS 7 standartlarının gereklerini büyük ölçüde yerine getirdiklerini göstermektedir. Ayrıca her iki işletmenin finansal tabloları ve dipnotlarını oldukça kapsamlı olarak özenle hazırlanmış oldukları, yerel muhasebe mevzuatı ve uygulamalarının finansal tablo formatları üzerinde belirleyici olduğu görülmüştür. UMS 1/ TMS 1 standardı açısından genel değerlendirme yapıldığında; her iki işletmeninde finansal tablo ve dipnotlarında UFRS'lere uyumlu olduğunu açıklayarak tam bir finansal tablolar setinde yer alan finansal tabloları hazırlayıp sundukları belirlenmiştir. İki ülke işletmesinde de tam set finansal tablolara ilave karşılaştırmalı finansal tablo ve ilave karşılaştırmalı bilgi sunulmamıştır. Raporlama dönemleri Türkiye işletmesinde bir yıldan kısa dönemleri de içermekte olup bunun nedeni açıklanmamıştır. İngiltere işletmesinde yıllık raporlama yapılmakta, bir yıldan daha kısa dönemler için raporlama yapılmamaktadır. Türkiye işletmesinin finansal tablolarında yuvarlama yapılmamış, İngiltere işletmesinde de yuvarlama yapılmış ve dipnotlarda açıklanmıştır. Finansal durum tablosu Türkiye işletmesinde halen "bilanço" olarak adlandırılmış, İngiltere işletmesinde "finansal durum tablosu" adı benimsenmiştir. Kapsamlı gelir tablosu her iki ülkede iki tabloluya yaklaşıma göre düzenlenmiştir. Diğer kapsamlı gelir tablosundan önce Türkiye işletmesinde kar zarar tablosu, İngiltere işletmesinde ise konsolide gelir tablosu sunulmuştur. Gelir tablosunda giderlerin çeşit ve fonksiyon esasına göre sunumu açısından İngiltere işletmesinde giderlerin çeşitliliği (niteliği) yaklaşımı benimsenmiştir. Türkiye işletmesinde ise bazı giderler niteliklerine göre bazı giderler ise fonksiyonel sınıflandırmaya tabi tutulmuştur. İngiltere işletmesinde gelir tablosu, nakit akış tablosu ve dipnotlarda bazı kalemler "olağan dışı" olarak sunulmuştur. Standartta uygun olmayan bu sunumun gerekçeleri dipnotlarda izah edilmiştir. Özkaynak değişim tablosu her iki işletmede UMS 1 Standardı'nın finansal tabloların eşit derecede önemle sunulması maddesine uygun olarak tam set finansal tablo setinin içerisinde sunulmuştur. Her iki ülke işletmesinde dönem içerisinde sermaye ihtiyacı bulunduğu dair bir açıklama yapılmamıştır. Ayrıca Türkiye işletmesinde imtiyazlı hisse senedi bulunmadığı açıklanmıştır, İngiltere işletmesinin imtiyazlı hisse senedi bulunmaktadır ve kompozisyonu dipnotlarda açıklanmıştır. UFRS da finansal durum tablosunun sunumuna ait bir format olmadığı için her iki ülke işletmesi, ülkelerin yerel düzenlemelerinde (İngiltere için Şirketler

Kanunu 2006, Türkiye için SPK) yer alan formatlara göre sunumda bulunmuştur. UMS 7 / TMS 7 standartlarına ilişkin genel değerlendirme yapıldığında; nakit akış tablosunun her iki ülke işletmesinde işletme faaliyetlerinden, yatırım faaliyetlerinden ve finansman faaliyetlerinden nakit akışları olmak üzere üç grup altında raporlandığı görülmektedir. Her iki işletmede de işletme faaliyetlerinden elde edilen nakit akışları net (dolaylı) yöntemle raporlanmaktadır. Faiz, temettü, vergi kalemlerinin nakit akışlarının raporlanmasına ilişkin olarak; alınan faiz her iki işletmede de yatırım faaliyetlerinden nakit akışları bölümünde, ödenen temettüler her iki işletmede de finansman faaliyetlerinde nakit akışları bölümünde, ödenen faizler Türkiye işletmesinde finansman faaliyetlerinden İngiltere işletmesinde işletme faaliyetlerinden nakit akışları bölümünde sunulmuştur. Vergi ödemeleri ise her iki işletmede işletme faaliyetlerinden nakit akışları bölümünde raporlanmıştır. Ayrıca Türkiye işletmesinin bağlı ortaklık ve iştirakleri ile ilgili nakit akışı bulunmamaktadır. İngiltere işletmesinin bağlı ortaklık ve iştiraklerinden kaynaklanan nakit akışları olup nakit akış tablosunda gösterilmiştir. Bunların dışında; UMS 10 / TMS 10 standardı ile bağlantılı olarak; İngiltere işletmesinde raporlama dönemi sonrası iktisap mevcut olup buna ilişkin geriye dönük uygulama yapılmadığı belirlenmiştir. Türkiye işletmesinde bu kapsamda değerlendirilecek bir husus bulunmamaktadır. Yine UMS 2/TMS 2 Stoklar Standardı ile bağlantılı olarak ise Türkiye ve İngiltere işletmesinde dipnotlarda stokların vade tarihlerine ilişkin açıklama yapılmadığı görülmüştür. İngiltere ve Türkiye işletmelerinin UFRS kapsamındaki finansal raporlanmasına ilişkin yapılan karşılaştırmada, işletmelerin bazı finansal tablo unsurlarının birbirine benzer ya da aynı şekilde raporlanmış olduğu, bazı unsurlar için ise işin nevi, yerel ve kişisel eğilimler nedeniyle farklı uygulamaların tercih edildiği tespit edilmiştir.

Konu ile ilgili bundan sonraki araştırmalar için AB muhasebe düzenlemeleri ve UFRS açısından finansal tabloların sunumuna ait son durumun, kıta Avrupası ülkeleri veya AB'ne yeni üye olan ülkeler yönünden daha geniş kapsamda incelenmesi önerilebilir. Bu doğrultuda Kobi ve mikro işletmelerinin finansal raporlamasındaki güncel gelişmelerin araştırılmasının da faydalı olacağı düşünülmektedir.

## KAYNAKÇA

- Ağca, A. ve Aktaş, R. (2007). Uluslararası muhasebe/finansal raporlama (IAS/UFRS) standartları İMKB’de yer alan firmaların finansal tablolarını nasıl etkiledi?. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Ağustos 2007 (18), 1–17.
- Akdoğan, N. (2010). Kobi finansal raporlama standardına genel bakış ve tam set IAS/UFRS’ ler den farklılığı. *Muhasebe Ve Denetime Bakış*, Ocak 2010, 1–26.
- Akdoğan, N. ve Tenker, N. (2001). *Finansal tablolar ve mali analiz teknikleri* (Genişletilmiş 7.Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi
- Akdoğan, N. ve Tenker, N. (2010). *Finansal tablolar ve mali analiz teknikleri* (Gözden geçirilmiş 13.Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akgül, B.A. (2005). *Fransız genel hesap planı ile tekdüzen hesap planının incelenmesi, karşılaştırılması ve uygulamalar*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Aksoy, T. (2005). Mevzuat süreci ışığında AB muhasebe hukukunda düzenlemeler. *Mevzuat Dergisi*, 8 (93), Eylül 2005.
- Alkan, G.İ. ve Doğan, O. (2012). Uluslararası finansal raporlama standartları’ nın finansal rasyolara kısa ve uzun dönemli etkileri: İMKB ’de bir araştırma. *Muhasebe Ve Finansman Dergisi*, (Nisan 2012), 87-100.
- Alali, F. ve Cao, L. (2010). International financial reporting standards credible and reliable? An overview. *Advances In Accounting, Incorporating Advances In International Accounting*, 26 (2010), 79–86
- Archer, S., Delvaile, P. ve Mcleay, S. (1996). A statistical model of international accounting harmonization. *Abacus*, 32 (1), 1–29.
- Arzova, S. B. (2011). *Finansal muhasebe (3. Baskı)*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Aslan, S. (2004). Global muhasebe sürecinde yakınsama eğilimleri. *Muhasebe Ve Finansman Dergisi*, (23), 93–100.
- Ataman, B. ve Özden, E.A. (2009). Tek düzen hesap planına göre hazırlanan finansal tabloların UFRS' ye uyarlanması ve rasyo yöntemi ile analizi. *Journal Of Accounting & Finance*. October 2009 (44), 59-73.
- Akgün, A.İ. (2012). Muhasebenin uluslararası harmonizasyonu ve ilke bazlı muhasebe anlayışına yönelik. *Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Yönetim Ve Ekonomi Dergisi*, 19 (2), 1–16.
- Balsarı, Ç. ve Dalkılıç, A.F. (2007). Kural-bazlı ve ilke-bazlı finansal raporlama standartlarının karşılaştırılması. *Muhasebe Ve Denetime Bakış*, (22), 105-118.
- Benston, G.J., Bromwich, M., Litan, R.E. ve Wagenhofer, A. (2006). *Worldwide financial reporting, the development and future of accounting standards*. (First Edition). New York: Oxford University Press.
- Bonnier, C., Demerens, F., Hossfeld, C. ve Manh, A.L. (2013). A french experience of an UFRS transition. *American Accounting Association Issues In Accounting Education*, 28 (2), 221-234.
- Boyar, E., Okudan, F. ve Acar, G. (2013). *Fatih üniversitesi finansal raporlama standartları, kamu gözetimi muhasebe ve denetim standartları kurumu geçiş dönemi eğitimi notları*. 26 Şubat 2014, <<http://www.kgk.gov.tr/contents/files/pdf/egitim/fatih/frs.pdf>>.
- Brisa Bridgestone Sabancı Lastik Sanayi ve Ticaret A.Ş. (26 Şubat 2014). *Brisa bridgestone sabancı lastik sanayi ve ticaret a.ş. 31 Aralık 2013 tarihi itibarıyla hazırlanan finansal tablolar ve bağımsız denetçi raporu*. 21 Aralık 2014, <<http://www.brisa.com.tr/Download/Brisa-2013-finansal-dipnotlar.pdf>>.

- Brisa Bridgestone Sabancı Lastik Sanayi Ve Ticaret A.Ş. (28 Şubat 2014). *Brisa 01.01.2013 – 31.12.2013 dönemi kurumsal yönetim ilkeleri uyum raporu*. 21 Aralık 2014, <[http://www.brisa.com.tr/Download/Kurumsal-Yonetim-Ilkeleri-Uyum Raporu\\_2013.pdf](http://www.brisa.com.tr/Download/Kurumsal-Yonetim-Ilkeleri-Uyum-Raporu_2013.pdf)>.
- Çankaya, F. ve Hatipoğlu, O. (2011). Türkiye’de uluslararası muhasebe standartları’ nın uygulanabilirliğini etkileyen faktörlerin meslek mensuplarınca değerlendirilmesine yönelik bir araştırma. *International Journal of Economic and Administrative Studies*, 4 (7, Yaz 2011), 61-89.
- Çankaya F. ve Dinç, E. (2012). Türkiye finansal raporlama standartlarının uygulama başarısını etkileyen faktörler: Bağımsız denetçiler üzerine bir araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17 (1), 81–102.
- Çimenli, A. (2006). *İngiltere muhasebe sistemi*. Yayınlanmamış yüksek lisans tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Davide Campari-Milano S.P.A. Financial Reports. (30 Nisan 2014). *Annual report at 31 december 2013*. 19 Aralık 2014, <[http://www.camparigroup.com/sites/default/files/docs/annual\\_report\\_2013.pdf](http://www.camparigroup.com/sites/default/files/docs/annual_report_2013.pdf)>.
- Deloitte. (3 Temmuz 2013). *New EU accounting directive (including country by country reporting)*. 22 Mayıs 2014, <[http://www.deloittelux-library.com/regulatorynewsalert/2013/lu\\_newaccountingdirective\\_020713.pdf](http://www.deloittelux-library.com/regulatorynewsalert/2013/lu_newaccountingdirective_020713.pdf)>.
- Deloitte Audit Luxembourg. (19 Eylül 2014). *Deloitte regulatory news alert. implementation of accounting directive 2013/34/EU via draft law 6718*. (b.t.). 24 Mayıs 2015, <[http://www.deloitte.com/view/en\\_LU/lu/services/accountancyservices/ca25c4c8ec4af310VgnVCM2000003356f70aRCRD.htm#.UrXeC5g5mM8](http://www.deloitte.com/view/en_LU/lu/services/accountancyservices/ca25c4c8ec4af310VgnVCM2000003356f70aRCRD.htm#.UrXeC5g5mM8)>.
- Deloitte Denetimnet.net. *Kobi'ler için UFRS*. (b.t.). 12 Mayıs 2015. <<http://www.denetimnet.net/Pages/Kobiler-icin-ufrs.aspx>>.
- Deloitte Denetimnet.net. (05 Mart 2012). *UFRS cep kitapçığı 2011*. 12 Mayıs 2015, <<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/2012/UFRS-Cep-Kitapcigi-2011.pdf>>.
- Deloitte IAS Plus. *International accounting standards IAS 1 — presentation of financial statements*. (b.t.). 5 Mayıs 2015, <<http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias1>>.
- Deloitte IAS Plus. *International accounting standards IAS 7 - statement of cash flows*. (b.t.). 5 Mayıs 2015, <<http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias7>>.
- Deloitte IAS Plus. *Jurisdictions: United Kingdom, financial reporting framework in the United Kingdom, sources of accounting requirements*. (b.t.). 24 Şubat 2014, <<http://iasplus.com/en/jurisdictions/europe/uk>>.
- Deloitte IAS Plus. *Jurisdictions: United Kingdom, small or nonlisted enterprises* .(b.t.). 24 Şubat 2014, <<http://iasplus.com/en/jurisdictions/europe/uk>>.
- Deloitte UK Accounting Plus. *Standards, FRSSSE*. (b.t.). 19 Mart 2014, <<http://www.iasplus.com/en-gb/standards/uk-gaap/frsse>>.
- Deloitte UK Accounting Plus. (29 Nisan 2014). *News: FRC publishes amendments to the FRSSSE*. 19 Mart 2015, <<http://www.iasplus.com/en-gb/news/2014/04/frc-frsse-amendments-microentities>>.
- Demir, V. ve Bahadır, O. (2014). Yeni Avrupa birliği yönergesi (2013/34 EU) kapsamında bireysel finansal tablolar. *Mali Çözüm*, (Ocak-Şubat 2014), 13-33.
- Deutz AG Business Reports. (9 Nisan 2014). *A tradition of achievement. Annual report 2013*. 11 Aralık 2014, <[http://www.deutz.com/file/ae23f58644bff26f0144d54f4cb66ecd.en.0/deutz\\_annual\\_report\\_2013\\_sec.pdf](http://www.deutz.com/file/ae23f58644bff26f0144d54f4cb66ecd.en.0/deutz_annual_report_2013_sec.pdf)>.

- Ding, Y., JeanJean, T. ve Stolowy, H. The impact of firms' internationalization on financial statement presentation: Some french evidence. *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, 24 (2008), 145–156.
- Erer, M., Çatıkkaş, Ö. ve Perek, A. (Haziran 2013). *Marmara üniversitesi sürekli eğitim merkezi eğitim alanı: TMS / TFRS ders notları*. 26 Şubat 2014, <<http://www.kgk.gov.tr/contents/files/pdf/egitim/marmara/MuhasebeStandartlari.pdf>>
- EUR-Lex Access To European Union Law. (26 Haziran 2013). *Directive 2013/34/EU of the European parliament and of the council of 26 june 2013*. 10 Mart 2016, <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32013L0034>>
- EUR-Lex Access To European Union Law. (2 Şubat 2009). *Fourth Directive: Annual accounts of companies with limited liability*. 19 Şubat 2016, <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=URISERV:l26009>>
- EUR-Lex Access To European Union Law. (2 Aralık 2009). *Seventh Directive: Consolidated accounts of companies with limited liability*. 20 Şubat 2016, <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=uriserv%3Al26010>>
- EUR-Lex Access To European Union Law. (16 Temmuz 2009) . *Seventh council directive*. 18 Aralık 2013, <<http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:1983L0349:20090716:EN:PDF>>.
- EUR-Lex Access To European Union Law. (10 Nisan 2012). *Fourth council directive*. 14 Aralık 2013, <<http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:1978L0660:20120410:EN:PDF>>.
- European Commission Banking And Finance. (26 Mart 2015). *Accounting: Legal framework*. 28 Mart 2015, <[http://ec.europa.eu/finance/accounting/legal\\_framework/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/finance/accounting/legal_framework/index_en.htm)>.
- European Commission Enterprise and Industry. (7 Ekim 2009). *Implementing the SME definition*. 5 Mart 2015, <[http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/files/sme\\_definition/sme\\_report\\_2009\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/files/sme_definition/sme_report_2009_en.pdf)>.
- European Commission Internal Market. (07 Ocak 2013). *Company law directives and other official acts: Directives*, 20 Aralık 2013, <[http://ec.europa.eu/internal\\_market/company/official/index\\_en.htm#directives](http://ec.europa.eu/internal_market/company/official/index_en.htm#directives)>.
- European Commission The EU Single Market. (16 Temmuz 2009). *Community accounting legislation brochure 2009*. 14 Mayıs 2015, <[http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/legal\\_framework/cal\\_2009\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/legal_framework/cal_2009_en.pdf)>.
- European Commission The EU Single Market. (24 Mart 2010). *International accounting standard 7 statement of cash flows*. 20 Ocak 2015, <[http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/consolidated/ias7\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias7_en.pdf)>.
- European Commission The EU Single Market. (18 February 2011). *International accounting standard 1 presentation of financial statements*. 20 Ocak 2015, <[http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/consolidated/ias1\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias1_en.pdf)>.
- FRC Financial Reporting Council. (July 2013). *Financial reporting standard for smaller entities FRRSSE (effective january 2015)*. 22 Mart 2014, <[https://www.frc.org.uk/Our-Work/Publications/Accounting-and-Reporting/Policy/FRSSE-\(effective-January-2015\).aspx](https://www.frc.org.uk/Our-Work/Publications/Accounting-and-Reporting/Policy/FRSSE-(effective-January-2015).aspx)>.
- Gençoğlu, Ü.G. ve Ertan, Y. (2012). Muhasebe kalitesini etkileyen faktörler ve Türkiye'deki durum. *Muhasebe Ve Finansman Dergisi*, (Ocak 2012), 1-24.

- Gökçen, G., Ataman B. Ve Çakıcı C. (2011). *Türkiye finansal raporlama standartları uygulamaları*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Hatipoğlu, Z. (2003). *Tekdüzen yöntemiyle temel muhasebe (2. Baskı)*. İstanbul: Lebib Yalkın Yayınları.
- Iatridis, G. (2010). International financial reporting standards and the quality of financial statement information. *International Review Of Financial Analysis*, 19 (2010), 193– 204
- ICAEW Library & Information Service. *Accounting in the UK: Accounting requirements for SMEs: United Kingdom*. (b.t.).18 Kasım 2014, <[http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/businessenvironment/files/annexes\\_accounting\\_report\\_2011/united\\_kingdom\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/businessenvironment/files/annexes_accounting_report_2011/united_kingdom_en.pdf)>.
- UFRS Foundation and the IASB. (2015). *2014 IASB updates*. (b.t). 12 Şubat 2015, <<http://www.UFRS.org/Updates/IASB-Updates/2014/Pages/IASB-Update-2014.aspx>>.
- UFRS Foundation and the IASB. (2015). *2015 IASB updates*. (b.t). 12 Şubat 2015, <<http://www.UFRS.org/Updates/IASB-Updates/Pages/IASB-Updates.aspx>>.
- UFRS Foundation and the IASB. (May 2015). *Conceptual framework: Exposure draft conceptual framework for financial reporting*. 20 Ocak 2015, <[http://www.UFRS.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Documents/May%202015/ED\\_CF\\_MAY%202015.pdf](http://www.UFRS.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Documents/May%202015/ED_CF_MAY%202015.pdf)>.
- UFRS Foundation and the IASB. (2015). *How we are structured*. (b.t). 12 Şubat 2015, <<http://www.UFRS.org/About-us/Pages/How-we-are-structured.aspx>>.
- UFRS Foundation and the IASB. *UFRS application around the world, jurisdictional profile: United Kingdom*. (b.t.). 20 Şubat 2014, <<http://www.UFRS.org/Use-around-the-world/Documents/Jurisdiction-profiles/United-Kingdom-UFRS-Profile.pdf>>.
- UFRS Foundation and the IASB. (19 Mart 2015). *UFRS application around the world jurisdictional profile: United Kingdom. application of the UFRS for SMEs*. 26 Mart 2015, <<http://www.UFRS.org/Use-around-the-world/Documents/Jurisdiction-profiles/United-Kingdom-UFRS-Profile.pdf>>.
- UFRS Foundation and the IASB. (2015). *UFRS for SMEs. project history*. (b.t.). 12 Şubat 2015, <<http://www.UFRS.org/UFRS-for-SMEs/history/Pages/History.aspx>>.
- UFRS Foundation and the IASB. (2015). *Organisation history*. (b.t). 16 Ocak 2015, <<http://www.UFRS.org/About-us/UFRS-Foundation/Pages/Organisation-history.aspx>>.
- UFRS Foundation International Accounting Standards Board (IASB). (2015). *Who we are and what we do*. (b.t). 20 Şubat 2015, <<http://www.UFRS.org/The-organisation/Documents/2015/Who-We-Are-January-2015.pdf>>.
- İbiş, C. ve Biçer, A.A. (2009). *Küçük ve orta büyüklükteki işletmeler (Kobi)'de denetim*. I. Uluslararası Denetim Standartları Konferansı: 14–17 Mayıs 2009 – Konya.
- Karakaya, M. (2010). Kobi'lerin küresel ekonomik iklimde uyumunda uluslararası finansal raporlama standartları. *Muhasebe Ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 2010 (2), 1-25.
- Kaval, H. (2008). *Muhasebe denetimi* (3. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. *KGK tanıtım kitapçığı*. (b.t.) a.17 Ocak 2015, <[http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/KGK\\_Brosur.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/KGK_Brosur.pdf)>.
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. (2 Kasım 2011) b. *Kamu gözetimi, muhasebe ve denetim standartları kurumunun teşkilat ve görevleri hakkında kanun hükmünde kararname*. 4 Mayıs 2013, <[http://www.kgk.gov.tr/contents/files/mevzuat/660\\_khk.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/mevzuat/660_khk.pdf)>.

- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. *Türkiye muhasebe standartları TMS/IFRS 2015 seti.* (b.t.) c. 8 Ocak 2015, <[http://www.kgk.gov.tr/content\\_detail-345-1055-tms-tfrs-2015-seti.html](http://www.kgk.gov.tr/content_detail-345-1055-tms-tfrs-2015-seti.html)>.
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. *Türkiye muhasebe standartları TMS/IFRS 2013 seti. TMS 1 finansal tabloların sunuluşu.* (b.t.). 5 Şubat 2014, <<http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS7.pdf>>.
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. *Türkiye muhasebe standartları TMS/IFRS 2013 seti. TMS 7 nakit akış tabloları.* (b.t.). 5 Şubat 2014, <<http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS7.pdf>>.
- Kavcıoğlu, Ş. (2013). Avrupa birliği üyeliği sürecinde Türkiye’de Kobi’ler. *Akademik Araştırmalar Dergisi*, (56), 185–214.
- Lehman, G. (2005). Critical perspective on the harmonisation of accounting in a globalising world. *Critical Perspectives On Accounting*, 16 (2005), 975–992.
- McCarthy, M. ve McCarthy, R. (2014). Financial statement preparers’ revenue decisions: Accuracy in applying rules-based standards and the IASB-FASB Revenue recognition model. *Journal Of Accounting And Finance*, 14 (6), 21–43.
- Mackenzie, B., Danie, C., Tapiwa, N., Raymond, C., Blaise, C. ve Brandon, H. (2012). *Wiley 2012: Interpretation and application of international financial reporting standards.* New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Memiş, M.Ü. ve Güner, M.F. (2011). Avrupa birliği müktesebatına uyum sürecinde muhasebe ve denetim alanında yapılan düzenlemeler. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 20 (2), 149-164.
- Nobes, C. (2005). Rules-based standards and the lack of principles in accounting. *Accounting Horizons*, 19 (1), 25–34. 21 Ocak 2015, General OneFile.
- Nuhoğlu, İ. ve Parlak, D. (2008). Türkiye’de üretim sektöründe gelir tablosu sunum farklılıkları; UFRS ve kurumlar vergisi beyannamesi karşılaştırmalı analiz. *Möдав*, 2008 (4), 104-116.
- Official Journal of the European Union. (29 Haziran2013). *Directives. Directive 2013/34/EU of the european parliament and of the council of 26 june 2013 (L 182/19).* 25 Mayıs 2015, <<http://www.oroc.pt/fotos/editor2/diretivacont.pdf>>.
- Official Journal of the European Union. (29 Haziran2013). Directives. Directive 2013/34/EU of the european parliament and of the council of 26 june 2013 (L 182/19). 25 Mayıs 2015, <[http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/muhasebe\\_Yönergei.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/muhasebe_Yönergei.pdf)>.
- Özdemir, F.S. (2013). Kobi sınıflandırmaları ve Kobi’ler için finansal raporlama standardını uygulama gereksiniminin değerlendirilmesi. *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi*, 14 (1), 461–485.
- Özkan, M. ve Terzi, S. (2010). Avrupa Birliği’nde finansal raporlama: İngiltere, Fransa ve Almanya örnekleri. *Mali Çözüm*, (Temmuz-Ağustos 2010), 21-44.
- Özkan, S. ve Acar, E. (2010). Uluslararası muhasebe/finansal raporlama standartlarının finansal tablolar analizi üzerindeki etkilerine genel bakış. *Mali Çözüm*, (97-2010), 49-85.
- Öztürk, C. (2011). *Finansal tabloların dipnotlarında sunulan muhasebe politikalarının uluslararası finansal raporlama standartları açısından incelenmesi.* Yayınlanmamış doktora tezi, Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Pacter, P. (17 January 2014). Perspectives standard setting global accounting standards from vision to reality assessing the state of UFRS adoption, jurisdiction by jurisdiction. *The CPA Journal*, (January 2014). 14 Aralık 2014. <<http://www.UFRS.org/Alerts/Publication/Documents/2014/CPA-Journal-Global-Accounting-Standards-January-2014.pdf>>



- Palea, V. (2013). *Financial reporting under IAS/IFRS theoretical background and capital market evidence -a european perspective*. (5th ed.). Hungary: Peter Lang ag. International Academic Publishers.
- Parlakkaya, R. (2009). Kobi'ler için uluslararası finansal raporlama standartları ve kapsamlı uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarından farklılıkları. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 12 (1-2), 343-359. 5 Mayıs 2014, <[http://abs.mehmetakif.edu.tr/upload/0484\\_46\\_yayinDosya.pdf](http://abs.mehmetakif.edu.tr/upload/0484_46_yayinDosya.pdf)>.
- Peytcheva, M., Wright, A.M. ve Majoor, B. (2014). The impact of principles-based versus rules-based accounting standards on auditors' motivations and evidence demands. *Behavioral Research In Accounting*, 26 (2), 51-72. 26 Ocak 2015, General OneFile.
- Price Water House Coopers Türkiye. (16.01.2014) (a). *İkincil düzenlemeler ışığında yeni TTK*. 05.04.2015, <<http://www.pwc.com.tr/tr/turk-ticaret-kanunu/dokumanlar/ikincilduzenlemeler-isiginda-yeni-ttk.pdf>>.
- Price Water House Coopers. (Ağustos 2005) (b). *Similarities and differences: A comparison of UFRS, US GAAP and UK GAAP*. 18 Şubat 2014, <[http://pwc.blogs.com/finance\\_and\\_treasury/files/simsdiffsUFRSsusuk\\_aug05.pdf](http://pwc.blogs.com/finance_and_treasury/files/simsdiffsUFRSsusuk_aug05.pdf)>.
- Saft Investor Pack. (18 Şubat.2014). *Advanced batteries. Designed for industry. Annual report 2013*. 7 Aralık 2014, <<http://www.saftbatteries.com/investor-centre/investor-relations/investor-pack>>.
- Senal, S. (2011). *Bağımsız denetim kalitesinin artırılmasında kamu gözetim kurulu' nun rolü: Bağımsız denetim firmaları üzerine bir araştırma*. Yayınlanmamış doktora tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Sevilengül, O. (2009). *Genel muhasebe* (15.Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Sunder, S. (2010). Adverse effects of uniform written reporting standards on accounting practice, education, and research. *J. Account. Public Policy*, 29 (2010), 99-114.
- Şenel, K.M. (2012). *Kobilerde uluslararası raporlama standartları*. Yayınlanmamış yüksek lisans tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Şensoy, N. ve Perek, A. (2010). Kobiler için uluslararası finansal raporlama standardı ve vergi usul kanunundaki değerlendirme esaslarına toplu bakış. *Muhasebe Ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 2010 (2), 47-73.
- Tate & Lyle Annual Reports. (29 Mayıs 2013). *Building for growth. Annual report 2013*. 21 Aralık 2014, <<http://www.tateandlyle.com/InvestorRelations/Documents/Annual%20Reports/Annual%20Report%202013.pdf>>.
- T.C. Başbakanlık Sermaye Piyasası Kurulu. *Kurulun görev, yetki ve sorumlulukları*. (b.t.). 19 Ocak 2015, <<http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&showmenu=yes&menuid=0&pid=0&subid=1&submenuheader=0>>
- Terzi, S., Şen, İ.K. ve Bülbül, F. (2008). UFRS' ye göre cari dönem bilanço ve gelir tablosunun hazırlanması. *Mali Çözüm*, (90-2008), 103-129.
- TOBB Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği Kobi Bilgi Sitesi. (04 Kasım.2012). *Türkiye'deki Kobi tanımı*. 7 Mayıs 2014, <<http://www.Kobi.org.tr/index.php/tanimi/layout>>.
- Türkiye İstatistik Kurumu. (02 Ekim 2014). *Küçük ve orta büyüklükteki girişim istatistikleri, 2014*, [Haber Bülteni]. 07 Nisan 2015, <<http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=18521>>.
- Varıcı, İ. (2009). Uluslararası finansal raporlama standartlarına (UFRS) uyum aşamasında etkisi olan faktörlerin incelenmesi: Avrupa ve Amerika kıtası ülkeleri üzerinde bir araştırma. *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, XXVII, (II), 279-296.

- Varıcı, İ. ve Özdemir, F.S. (2013). Uluslararası finansal raporlama standartlarına yönelişin kültür bağlamında değerlendirilmesi. *Mali Çözüm*, (Eylül-Ekim 2013), 15–41.
- Yıldırım, S. (2011). Türk ticaret kanunu'na göre anonim şirketlerde denetçi. *Mali Çözüm*, (Temmuz-Ağustos 2011), 43–52.

## EK 1 TATE & LYLE TAM FİNANSAL TABLOLAR SETİ

### Tate & Lyle Konsolide Gelir Tablosu

Tate & Lyle – Annual Report 2013 Consolidated Income Statement		Year to 31 March	
		Notes	2013 £m
Continuing operations			
Sales	4, 5	<b>3 256</b>	3 088
Operating profit	4, 6	<b>336</b>	404
Finance income	10	<b>3</b>	8
Finance expense	10	<b>(30)</b>	(33)
Profit before tax		<b>309</b>	379
Income tax expense	11	<b>(49)</b>	(72)
Profit for the year from continuing operations		<b>260</b>	307
Profit for the year from discontinued operations	12	<b>18</b>	2
Profit for the year		<b>278</b>	309
Profit for the year attributable to:			
– owners of the Company		<b>277</b>	305
– non-controlling interests	12	<b>1</b>	4
Profit for the year		<b>278</b>	309
		<b>pence</b>	pence
Earnings per share attributable to the owners of the Company			
from continuing and discontinued operations:			
– basic	13	<b>59,7</b>	65,5
– diluted		<b>58,5</b>	64,3
Earnings per share attributable to the owners of the Company			
from continuing operations:			
– basic	13	<b>56,0</b>	65,9
– diluted		<b>54,9</b>	64,6
Analysis of adjusted profit before tax from continuing operations		<b>£m</b>	£m
Profit before tax		<b>309</b>	379
Adjust for:			
– exceptional items	7	<b>12</b>	(68)
– amortisation of intangible assets acquired through business combinations	15	<b>10</b>	12
– post-retirement benefit interest	10	<b>(2)</b>	(5)
Adjusted profit before tax, exceptional items, amortisation of intangible assets acquired through business combinations and post-retirement benefit interest		<b>329</b>	318

**Kaynak:** Tate & Lyle Annual Reports. (29 Mayıs 2013). *Building for growth. Annual Report 2013*. 21 Aralık 2014, <http://www.tateandlyle.com/InvestorRelations/Documents/Annual%20Reports/Annual%20Report%202013.pdf>, s.67

**Tate & Lyle Konsolide Kapsamlı Gelir Tablosu**

**Tate & Lyle – Annual Report 2013**

Consolidated Statement of Comprehensive Income

	Notes	Year to 31 March	
		2013 £m	2012 £m
Profit for the year		<b>278</b>	309
Actuarial losses in post-employment benefit plans	30	<b>(153)</b>	(87)
Deferred tax relating to actuarial losses in post-employment benefit plans	11	<b>(3)</b>	33
Net fair value losses on cash flow hedges	25	<b>(3)</b>	(2)
		<b>4</b>	(3)
Cash flow hedges reclassified and reported in the income statement during the year	25		
Valuation losses on available-for-sale financial assets	18	<b>(1)</b>	(1)
Net exchange differences		<b>27</b>	(30)
Items recycled to the income statement on disposal	37	<b>(14)</b>	(11)
Deferred tax relating to the other above components	11	<b>(6)</b>	(6)
Other comprehensive expense for the year, net of tax		<b>(149)</b>	(107)
Total comprehensive income for the year		<b>129</b>	202
Total continuing operations		<b>117</b>	211
Total discontinued operations		<b>12</b>	(9)
		<b>129</b>	202
Attributable to:			
– owners of the Company		<b>127</b>	198
– non-controlling interests		<b>2</b>	4
		<b>129</b>	202
		<b>pence</b>	pence
Dividends per share:	14		
– interim paid		<b>7,4</b>	7,1
– final proposed		<b>18,8</b>	17,8
		<b>26,2</b>	24,9

**Kaynak:** Tate & Lyle Annual Reports. (29 Mayıs 2013). *Building for growth. Annual Report 2013*. 21 Aralık 2014, <http://www.tateandlyle.com/InvestorRelations/Documents/Annual%20Reports/Annual%20Report%202013.pdf>, s.68.

**Tate & Lyle Konsolide Finansal Durum Tablosu**

<b>Tate &amp; Lyle – Annual Report 2013</b>			
Consolidated Statement of Financial Position			
	Notes	Year to 31 March	
		2013 £m	2012 £m
<b>ASSETS</b>			
<b>Non-current assets</b>			
Goodwill and other intangible assets	15	356	325
Property, plant and equipment	16	958	922
Investments in associates	17	6	5
Available-for-sale financial assets	18	27	23
Derivative financial instruments	20	54	57
Deferred tax assets	29	8	37
Trade and other receivables	23	3	2
Retirement benefit surplus	30	12	146
		<b>1 424</b>	1 517
<b>Current assets</b>			
Inventories	22	510	450
Trade and other receivables	23	383	332
Current tax assets		4	3
Derivative financial instruments	20	86	80
Cash and cash equivalents	33	379	424
		<b>1 362</b>	1 289
Assets held for sale	18, 38	1	100
		<b>1 363</b>	1 389
		<b>2 787</b>	<b>2 906</b>
<b>TOTAL ASSETS</b>			
<b>SHAREHOLDERS' EQUITY</b>			
<b>Capital and reserves attributable to the owners of the Company</b>			
Share capital	24	117	117
Share premium	24	406	406
Capital redemption reserve		8	8
Other reserves	25	139	128
Retained earnings		366	374
Total shareholders' funds		<b>1 036</b>	1 033
Non-controlling interests		–	25
		<b>1 036</b>	<b>1 058</b>
<b>TOTAL EQUITY</b>			
<b>LIABILITIES</b>			
<b>Non-current liabilities</b>			
Trade and other payables	27	3	4
Borrowings	28	821	805
Derivative financial instruments	20	21	19
Deferred tax liabilities	29	24	25
Retirement benefit deficit	30	277	286
Provisions for other liabilities and charges	31	15	18
		<b>1 161</b>	1 157

**Tate & Lyle – Annual Report 2013**  
 Consolidated Statement of Financial Position

	Notes	Year to 31 March	
		2013 £m	2012 £m
<b>Current liabilities</b>			
Trade and other payables	27	<b>382</b>	382
Current tax liabilities		<b>53</b>	49
Borrowings and bank overdrafts	28	<b>75</b>	141
Derivative financial instruments	20	<b>60</b>	94
Provisions for other liabilities and charges	31	<b>20</b>	10
		<b>590</b>	676
Liabilities held for sale	38	–	15
		<b>590</b>	691
<b>TOTAL LIABILITIES</b>		<b>1 751</b>	<b>1 848</b>
<b>TOTAL EQUITY AND LIABILITIES</b>		<b>2 787</b>	<b>2 906</b>

**Kaynak:** Tate & Lyle Annual Reports. (29 Mayıs 2013). *Building for growth. Annual Report 2013*. 21 Aralık 2014, <http://www.tateandlyle.com/InvestorRelations/Documents/Annual%20Reports/Annual%20Report%202013.pdf>, s.69

**Tate & Lyle Konsolide Nakit Akış Tablosu**

<b>Tate &amp; Lyle – Annual Report 2013</b>			
Consolidated Statement of Cash Flows			
		Year to 31 March	
		2013	2012
	Notes	£m	£m
<b>Cash flows from operating activities</b>			
Profit before tax from continuing operations		<b>309</b>	379
Adjustments for:			
– depreciation of property, plant and equipment	6, 16	<b>91</b>	85
– exceptional items, net of cash flow impact		<b>(9)</b>	(84)
– amortisation of intangible assets	6,15	<b>17</b>	18
– share-based payments charge	9, 26	<b>13</b>	11
– finance income	10	<b>(3)</b>	(8)
– finance expense	10	<b>30</b>	33
Change in working capital	32	<b>(107)</b>	(121)
Change in net retirement benefit obligations		<b>(44)</b>	(80)
Cash generated from continuing operations		<b>297</b>	233
Interest paid		<b>(36)</b>	(43)
Income tax (paid)/received		<b>(18)</b>	(16)
Cash generated from discontinued operations	12	<b>8</b>	25
Net cash generated from operating activities		<b>251</b>	231
<b>Cash flows from investing activities</b>			
Proceeds on disposal of property, plant and equipment		<b>3</b>	2
Interest received		<b>1</b>	3
Purchase of available-for-sale financial assets	18	<b>(4)</b>	(6)
Disposal of available-for-sale financial assets	18	–	(18)
Acquisitions of businesses, net of cash acquired	37	–	(7)
Disposal of joint ventures, net of cash disposed	37	<b>15</b>	–
Disposal of businesses, net of cash disposed	37	<b>36</b>	1
Purchase of property, plant and equipment		<b>(92)</b>	(102)
Purchase of intangible assets and other non-current assets		<b>(42)</b>	(28)
Net cash generated from investing activities in discontinued operations	12	–	2
Net cash used in investing activities		<b>(83)</b>	(117)
<b>Cash flows from financing activities</b>			
Proceeds from issuance of ordinary and treasury shares		<b>1</b>	3
Repurchase of ordinary shares	24	<b>(23)</b>	(19)
Cash outflow from repayment of borrowings		<b>(117)</b>	(188)
Cash inflow from additional borrowings		<b>24</b>	8
Cash outflow from repayment of capital element of finance leases		<b>(2)</b>	(5)
Dividends paid to the Company's owners	14	<b>(117)</b>	(112)
Dividends paid to non-controlling interests		<b>(2)</b>	–
Net cash used in financing activities in discontinued operations	12	–	(2)
Net cash used in financing activities		<b>(236)</b>	(315)
Net decrease in cash and cash equivalents	34	<b>(68)</b>	(201)

**Tate & Lyle – Annual Report 2013**  
Consolidated Statement of Cash Flows

	Notes	Year to 31 March	
		2013 £m	2012 £m
Cash and cash equivalents			
Balance at beginning of year		<b>446</b>	654
Effect of changes in foreign exchange rates		<b>1</b>	(7)
Net decrease in cash and cash equivalents		<b>(68)</b>	(201)
Balance at end of year	33	<b>379</b>	446
As presented in the consolidated statement of financial position			
Cash and cash equivalents		<b>379</b>	424
Assets held for sale	38	–	22
Balance at end of year	33	<b>379</b>	446

**Kaynak:** Tate & Lyle Annual Reports. (29 Mayıs 2013). *Building for growth. Annual Report 2013*. 21 Aralık 2014, <http://www.tateandlyle.com/InvestorRelations/Documents/Annual%20Reports/Annual%20Report%202013.pdf>, s.70



## Tate & Lyle Konsolide Özkaynak Değişim Tablosu

### Tate & Lyle – Annual Report 2013

#### Consolidated Statement of Changes in Shareholders' Equity

	Share capital and share premium (Note 24) £m	Capital redemption reserve £m	Other reserves (Note 25) £m	Retained earnings £m	Attributable to the owners of the Company £m	Non- controlling interests £m	Total equity £m
Balance at 1 April 2011	523	8	175	244	950	23	973
Other comprehensive expense for the year	–	–	(47)	(60)	(107)	–	(107)
Profit for the year	–	–	–	305	305	4	309
Total comprehensive (expense)/income for the year	–	–	(47)	245	198	4	202
Share-based payments charge, including tax	–	–	–	13	13	–	13
Share repurchase	–	–	–	(19)	(19)	–	(19)
Proceeds from shares issued	–	–	–	3	3	–	3
Dividends paid	–	–	–	(112)	(112)	(2)	(114)
<b>Balance at 31 March 2012</b>	<b>523</b>	<b>8</b>	<b>128</b>	<b>374</b>	<b>1 033</b>	<b>25</b>	<b>058</b>
Other comprehensive income/(expense) for the year	–	–	11	(161)	(150)	1	(149)
Profit for the year	–	–	–	277	277	1	278
Total comprehensive income for the year	–	–	11	116	127	2	129
Share-based payments charge, including tax	–	–	–	15	15	–	15
Share repurchase	–	–	–	(23)	(23)	–	(23)
Proceeds from shares issued	–	–	–	1	1	–	1
Non-controlling interests disposed	–	–	–	–	–	(25)	(25)
Dividends paid	–	–	–	(117)	(117)	(2)	(119)
<b>Balance at 31 March 2013</b>	<b>523</b>	<b>8</b>	<b>139</b>	<b>366</b>	<b>1 036</b>	<b>–</b>	<b>036</b>

**Kaynak:** Tate & Lyle Annual Reports. (29 Mayıs 2013). *Building for growth. Annual Report 2013*. 21 Aralık 2014, <http://www.tateandlyle.com/InvestorRelations/Documents/Annual%20Reports/Annual%20Report%202013.pdf>, s.71

## EK 2 BRİSA TAM FİNANSAL TABLOLAR SETİ

### Brİsa A.Ş. 31 Aralık 2013 Tarihli Finansal Durum Tablosu (Bilanço)

#### BRİSA BRIDGESTONE SABANCI LASTİK SANAYİ VE TİCARET A.Ş. / BRİSA, 2013/Yıllık Finansal Durum Tablosu (Bilanço)

Finansal Tablo Türü Dönem Raporlama Birimi	Dipnot Referansları	Cari Dönem	Önceki Dönem
		Konsolide Olmayan 31.12.2013 TL	Konsolide Olmayan 31.12.2012 TL
<b>V A R L I K L A R</b>			
<b>DÖNEN VARLIKLAR</b>		844.245.872	727.173.889
Nakit ve Nakit Benzerleri	4	7.968.100	10.888.411
Finansal Yatırımlar			
Ticari Alacaklar	7	454.204.141	429.346.828
- İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar	25	20.367.562	15.707.671
- İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar		433.836.579	413.639.157
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Alacaklar			
- Finans Sektörü Faaliyetleri İlişkili Taraflardan Alacaklar			
- Finans Sektörü Faaliyetlerinden İlişkili Olmayan Taraflardan Alacaklar			
Diğer Alacaklar	8	8.317.415	6.315.010
- İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar	25	2.068.975	2.672.163
- İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Alacaklar		6.248.440	3.642.847
Türev Araçlar	6	40.451.879	15.513
Stoklar	9	281.133.660	250.775.471
Canlı Varlıklar			
Peşin Ödenmiş Giderler	10	25.812.669	21.264.376
Cari Dönem Vergisiyle İlgili Varlıklar	23	8.501.520	
Diğer Dönen Varlıklar	16	17.856.488	8.568.280
<b>ARA TOPLAM</b>		<b>844.245.872</b>	<b>727.173.889</b>
Satış Amaçlı Sınıflandırılan Duran Varlıklar			
<b>DURAN VARLIKLAR</b>		561.179.099	516.958.004
Finansal Yatırımlar			
Ticari Alacaklar	7	5.847.250	2.714.118
- İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar			
- İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar	7	5.847.250	2.714.118
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Alacaklar			
- Finans Sektörü Faaliyetleri İlişkili Taraflardan Alacaklar			
- Finans Sektörü Faaliyetlerinden İlişkili Olmayan Taraflardan Alacaklar			
Diğer Alacaklar	8	98.415	93.090
- İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar			
- İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Alacaklar	8	98.415	93.090
Türev Araçlar			

**BRİSA BRIDGESTONE SABANCI LASTİK SANAYİ VE TİCARET A.Ş. / BRISA, 2013/Yıllık**  
**Finansal Durum Tablosu (Bilanço)**

	Dipnot Referansları	Cari Dönem	Önceki Dönem
		Konsolide Olmayan	Konsolide Olmayan
Finansal Tablo Türü		31.12.2013	31.12.2012
Dönem		TL	TL
Raporlama Birimi			
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar			
Canlı Varlıklar			
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller			
Maddi Duran Varlıklar	11	502.422.151	482.888.598
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	12	34.194.851	27.492.274
- Şerefiye			
- Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	12	34.194.851	27.492.274
Peşin Ödenmiş Giderler	10	6.504.391	790.897
Ertelenmiş Vergi Varlığı	23	12.112.041	2.979.027
Diğer Duran Varlıklar			
<b>TOPLAM VARLIKLAR</b>		<b>1.405.424.971</b>	<b>1.244.131.893</b>
<b>K A Y N A K L A R</b>			
KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER		468.485.205	719.665.431
Kısa Vadeli Borçlanmalar	5	241.519.501	553.667.560
Uzun Vadeli Borçlanmaların Kısa Vadeli Kısımları	5	7.168.174	184.617
Diğer Finansal Yükümlülükler			
Ticari Borçlar	7	190.324.013	142.302.276
- İlişkili Taraflara Ticari Borçlar	25	58.731.786	50.918.979
- İlişkili Olmayan Taraflara Ticari Borçlar		131.592.227	91.383.297
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Borçlar			
- Finans Sektörü Faaliyetleri İlişkili Taraflara Borçlar			
- Finans Sektörü Faaliyetlerinden İlişkili Olmayan			
Taraflara Borçlar			
Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Borçlar	15	10.500.074	9.564.051
Diğer Borçlar	8	1.937.356	1.966.812
- İlişkili Taraflara Diğer Borçlar	25	260.151	386.380
- İlişkili Olmayan Taraflara Diğer Borçlar		1.677.205	1.580.432
Türev Araçlar	6	85.475	817.029
Devlet Teşvik ve Yardımları			
Ertelenmiş Gelirler	10	5.598.618	668.650
Dönem Karı Vergi Yükümlülüğü	23		2.063.040
Kısa Vadeli Karşılıklar		11.351.994	8.431.396
- Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Kısa Vadeli			
Karşılıklar	15	8.246.313	5.534.731
- Diğer Kısa Vadeli Karşılıklar	13	3.105.681	2.896.665
Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler			
<b>ARA TOPLAM</b>		<b>468.485.205</b>	<b>719.665.431</b>
Satış Amaçlı Sınıflandırılan Varlık Gruplarına İlişkin			
Yükümlülükler			
<b>UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER</b>		<b>368.473.265</b>	<b>34.145.732</b>
Uzun Vadeli Borçlanmalar	5	333.061.902	3.783.766
Diğer Finansal Yükümlülükler			

**BRİSA BRIDGESTONE SABANCI LASTİK SANAYİ VE TİCARET A.Ş. / BRISA, 2013/Yıllık  
Finansal Durum Tablosu (Bilanço)**

	Dipnot Referansları	Cari Dönem	Önceki Dönem
		Konsolide Olmayan 31.12.2013 TL	Konsolide Olmayan 31.12.2012 TL
Finansal Tablo Türü			
Dönem			
Raporlama Birimi			
Ticari Borçlar			
- İlişkili Taraflara Ticari Borçlar			
- İlişkili Olmayan Taraflara Ticari Borçlar			
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Borçlar			
- Finans Sektörü Faaliyetlerinden İlişkili Taraflara Borçlar			
- Finans Sektörü Faaliyetlerinden İlişkili Olmayan Taraflara Borçlar			
Diğer Borçlar			
- İlişkili Taraflara Diğer Borçlar			
- İlişkili Olmayan Taraflara Diğer Borçlar			
Türev Araçlar			
Devlet Teşvik ve Yardımları			
Ertelenmiş Gelirler	10	1.130.662	
Uzun Vadeli Karşılıklar	15	34.280.701	30.361.966
- Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Uzun Vadeli Karşılıklar			
- Diğer Uzun Vadeli Karşılıklar			
Cari Dönem Vergisiyle İlgili Borçlar			
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü			
Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler			
<b>Ö Z K A Y N A K L A R</b>		568.466.501	490.320.730
<b>ANA ORTAKLIĞA AİT ÖZKAYNAKLAR</b>		568.466.501	490.320.730
Ödenmiş Sermaye	17	305.116.875	305.116.875
Sermaye Düzeltme Farkları		54.985.701	54.985.701
Geri Alınmış Paylar (-)			
Karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltmesi (-)			
Paylara İlişkin Primler/İskontolar		4.903	4.903
Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler veya Giderler			
- Yeniden Değerleme ve Ölçüm Kazanç/Kayıpları			
- Diğer Kazanç/Kayıplar			
Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler veya Giderler		8.462.931	-3.076.205
- Yabancı Para Çevirim Farkları			
- Riskten Korunma Kazanç/Kayıpları		10.897.923	-641.213
- Yeniden Değerleme ve Sınıflandırma Kazanç/Kayıpları			
- Diğer Kazanç/Kayıplar			
Aktüeryal Kazanç / (Kayıp)		-2.434.992	-2.434.992
Kardan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler		48.631.690	37.950.734
Geçmiş Yıllar Karları/Zararları		6.916.230	18.540
Net Dönem Karı/Zararı		144.348.171	95.320.182

**BRİSA BRIDGESTONE SABANCI LASTİK SANAYİ VE TİCARET A.Ş. / BRISA, 2013/Yıllık  
Finansal Durum Tablosu (Bilanço)**

	<b>Dipnot Referansları</b>	<b>Cari Dönem</b>	<b>Önceki Dönem</b>
Finansal Tablo Türü		Konsolide	Konsolide
Dönem		Olmayan	Olmayan
Raporlama Birimi		31.12.2013	31.12.2012
KONTROL GÜCÜ OLMAYAN PAYLAR		TL	TL
TOPLAM KAYNAKLAR		1.405.424.971	1.244.131.893

**Kaynak:** Brisa Bridgestone Sabancı Lastik Sanayi ve Ticaret A.Ş. (26 Şubat 2014). *Brisa bridgestone sabancı lastik sanayi ve ticaret a.ş. 31 Aralık 2013 tarihi itibariyle hazırlanan finansal tablolar ve bağımsız denetçi raporu.* 21 Aralık 2014, <http://www.Brisa.com.tr/Download/Brisa-2013-finansal-dipnotlar.pdf>, s.1-2

**Brisa A.Ş. 1 Ocak - 31 Aralık 2013 Dönemine Ait Kar veya Zarar Tablosu**

Cari Dönem 2013	Dipnot Referansları	Cari Dönem 1 Ocak- 31 Aralık 2013	Yeniden Düzenlenmiş Geçmiş Dönem 1 Ocak - 31 Aralık 2012
Hasılat	18	1.489.491.658	1.424.003.474
Satışların Maliyeti (-)	19	(1.098.300.837)	(1.099.053.958)
<b>Ticari Faaliyetlerden Brüt Kar</b>		<b>391.190.821</b>	<b>324.949.516</b>
<b>BRÜT KAR</b>		<b>391.190.821</b>	<b>324.949.516</b>
Genel Yönetim Giderleri (-)	19	(55.997.751)	(55.487.362)
Pazarlama Giderleri (-)	19	(148.143.701)	(115.618.890)
Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	19	(13.917.700)	(12.204.293)
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler	20	41.470.649	28.363.296
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-)	20	(9.485.454)	(6.369.307)
<b>ESAS FAALİYET KARI</b>		<b>205.116.864</b>	<b>163.632.960</b>
Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler	21	947.914	255.361
Yatırım Faaliyetlerinden Giderler (-)	21	(392.222)	(73.751)
<b>FİNANSMAN GİDERİ ÖNCESİ FAALİYET KARI</b>		<b>205.672.556</b>	<b>163.814.570</b>
Finansman Giderleri (-)	22	(51.415.334)	(46.091.755)
<b>VERGİ ÖNCESİ KARI</b>		<b>154.257.222</b>	<b>117.722.815</b>
<b>Vergi Gideri/Geliri</b>		(9.909.051)	(22.402.633)
Dönem Vergi Gideri/Geliri	23	(21.926.849)	(21.301.987)
Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri	23	12.017.798	(1.100.646)
<b>SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI</b>		<b>144.348.171</b>	<b>95.320.182</b>
<b>DÖNEM KARI</b>		<b>144.348.171</b>	<b>95.320.182</b>
<b>Pay başına kazanç</b>	<b>24</b>	<b>0,427</b>	<b>0,278</b>

**Kaynak:** Brisa Bridgestone Sabancı Lastik Sanayi ve Ticaret A.Ş. (26 Şubat 2014). *Brisa bridgestone sabancı lastik sanayi ve ticaret a.ş. 31 Aralık 2013 tarihi itibarıyla hazırlanan finansal tablolar ve bağımsız denetçi raporu.* 21 Aralık 2014, <http://www.Brisa.com.tr/Download/Brisa-2013-finansal-dipnotlar.pdf>, s.3-4.

**Brisa A.Ş. 1 Ocak - 31 Aralık 2013 Dönemine Ait Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu**

<b>DİĞER KAPSAMLI GELİR TABLOSU</b>	<b>Yeniden Düzenlenmiş Geçmiş Dönem</b>	
	<b>Cari Dönem</b>	<b>1 Ocak-31.Ara 2012</b>
	<b>1 Ocak-31.Ara 2013</b>	<b>1 Ocak-31.Ara 2012</b>
<b>DÖNEM KARI</b>	<b>144.348.171</b>	<b>95.320.182</b>
<b>DİĞER KAPSAMLI GELİRLER:</b>		
<b>Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacaklar</b>	11.539.136	-3.104.815
Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları/(Kayıpları)	14.423.920	-3.881.019
Ertelenmiş Vergi (Gideri) / Geliri	2.884.784	776.204
<b>Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacaklar</b>	-	-2.434.992
Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazanç / (Kayıpları)	-	-3.043.740
Ertelenmiş Vergi (Gideri) / Geliri	-	608.748
<b>DİĞER KAPSAMLI GELİR</b>	<b>11.539.136</b>	<b>-5.539.807</b>
<b>TOPLAM KAPSAMLI GELİR</b>	<b>155.88</b>	<b>89.780.375</b>

**Kaynak:** Brisa Bridgestone Sabancı Lastik Sanayi ve Ticaret A.Ş. (26 Şubat 2014). *Brisa bridgestone sabancı lastik sanayi ve ticaret a.ş. 31 Aralık 2013 tarihi itibariyle hazırlanan finansal tablolar ve bağımsız denetçi raporu.* 21 Aralık 2014, <http://www.Brisa.com.tr/Download/Brisa-2013-finansal-dipnotlar.pdf>, s.5

## Brisa A.Ş. 1 Ocak - 31 Aralık 2013 Dönemine Ait Öz Kaynaklar Değişim Tablosu

(Tüm tutarlar Türk Lirası (TL) olarak gösterilmiştir)

	Ödenmiş Sermaye	Sermaye Düzeltme Farkları	Paylara İlişkin Primler	Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler ve Giderler	Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler ve Giderler	Kardan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler	Geçmiş Yıllar Kar	Net Dönem Karı	Ana Ortağa Ait Özkaynaklar	Kontrol Gücü Olmaya Paylar	Özkaynaklar
				Riskten Korunma Kazanç / Kayıpları	Aktüeryal Kayıp /Kazanç Fonu						
<b>1 Ocak 2012 itibariyle bakiyeler</b>											
<b>(Dönem Başı)</b>	<b>7.441.875</b>	<b>352.660.701</b>	<b>4.903</b>	<b>2.463.602</b>	-	<b>30.866.091</b>	<b>6.448.617</b>	<b>71.871.945</b>	<b>471.757.734</b>	<b>1.140</b>	<b>471.758.874</b>
Transferler	-	-	-	-	-	7.084.643	64.788.442	-71.871.945	1.140	-1.140	-
Toplam Kapsamlı Gelir	-	-	-	-3.104.815	-2.434.992	-	-	95.320.182	89.780.375	-	89.780.375
Sermaye Artırımı	297.675.000	-297.675.000	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Temettüleri	-	-	-	-	-	-	-71.218.519	-	-71.218.519	-	-71.218.519
<b>31 Aralık 2012 itibariyle bakiyeler</b>											
<b>(Dönem Sonu)</b>	<b>305.116.875</b>	<b>54.985.701</b>	<b>4.903</b>	<b>-641.213</b>	<b>-2.434.992</b>	<b>37.950.734</b>	<b>18.540</b>	<b>95.320.182</b>	<b>490.320.730</b>	-	<b>490.320.730</b>
<b>1 Ocak 2013 itibariyle bakiyeler</b>											
<b>(Dönem Başı)</b>	<b>305.116.875</b>	<b>54.985.701</b>	<b>4.903</b>	<b>-641.213</b>	-	<b>37.950.734</b>	<b>18.540</b>	<b>92.885.190</b>	<b>490.320.730</b>	-	<b>490.320.730</b>
Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kayıpları (Not 2)	-	-	-	-	-2.434.992	-	-	2.434.992	-	-	-
<b>1 Ocak 2013 itibariyle yeniden düzenlenmiş bakiyeler (Dönem Başı)</b>											
	<b>305.116.875</b>	<b>54.985.701</b>	<b>4.903</b>	<b>-641.213</b>	<b>-2.434.992</b>	<b>37.950.734</b>	<b>18.540</b>	<b>95.320.182</b>	<b>490.320.730</b>	-	<b>490.320.730</b>
Transferler	-	-	-	-	-	10.680.956	84.639.226	-95.320.182	-	-	-
Toplam Kapsamlı Gelir	-	-	-	11.539.136	-	-	-	144.348.171	155.887.307	-	155.887.307
Temettüleri	-	-	-	-	-	-	-77.741.536	-	-77.741.536	-	-77.741.536
<b>31 Aralık 2013 itibariyle bakiyeler (Dönem Sonu)</b>											
	<b>305.116.875</b>	<b>54.985.701</b>	<b>4.903</b>	<b>10.897.923</b>	<b>-2.434.992</b>	<b>48.631.690</b>	<b>6.916.230</b>	<b>144.348.171</b>	<b>568.466.501</b>	-	<b>568.466.501</b>



**Brisa A.Ş. 1 Ocak - 31 Aralık 2013 Dönemine Ait Nakit Akış Tablosu**

	Dipnot Referansları	Cari Dönem 1 Ocak- 31 Aralık 2013	Yeniden Düzenlenmiş Geçmiş Dönem 1 Ocak- 31 Aralık 2012
<b>Dönem Karı</b>		<b>144.348.171</b>	<b>95.320.182</b>
<b>Dönem Net Karı Mutabakatı ile İlgili Düzeltmeler</b>		<b>139.120.728</b>	<b>150.690.711</b>
Amortisman ve İtfa Gideri ile İlgili Düzeltmeler	11,12	78.506.615	66.697.643
Karşılıklar ile İlgili Düzeltmeler		18.609.841	12.466.256
Faiz Gelirleri	20	(34.656)	(66.885)
Faiz Giderleri	22	41.005.134	48.736.055
Kur Farkı Gideri / ( Geliri)		5.612.368	(2.399.341)
Türev Araçlardan (Karlar) / Zararlar	6	(10.277.936)	5.859.367
Vergi Gideri/Geliri ile İlgili Düzeltmeler	23	9.909.051	22.402.633
Duran Varlıkların Elden Çıkarılmasından Kaynaklanan Kayıp/Kazançlar ile İlgili Düzeltmeler	21	(555.692)	(181.610)
Yatırım ya da Finansman Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışlarına Neden Olan Diğer Kalemlere İlişkin Düzeltmeler		(3.653.997)	(2.823.407)
<b>İşletme Sermayesinde Gerçekleşen Değişimler</b>		<b>(25.106.213)</b>	<b>(78.795.277)</b>
Stoklardaki Artış/Azalışla İlgili Düzeltmeler		(29.658.158)	53.145.962
Ticari Alacaklardaki Artış/Azalışla İlgili Düzeltmeler		(21.017.248)	(103.846.001)
Faaliyetlerle İlgili Diğer Alacaklardaki Artış/Azalışla İlgili Düzeltmeler		(29.939.459)	(2.181.322)
Ticari Borçlardaki Artış/Azalışla İlgili Düzeltmeler		47.482.315	(24.013.794)
Faaliyetlerle İlgili Diğer Borçlardaki Artış/Azalışla İlgili Düzeltmeler		8.026.337	(1.900.122)
<b>Faaliyetlerden Elde Edilen Nakit Akışları</b>		<b>(37.257.316)</b>	<b>(27.038.377)</b>
Vergi Ödemeleri/İadeleri		(32.491.409)	(21.683.709)
Diğer Nakit Girişleri/Çıkışları		(4.765.907)	(5.354.668)
<b>A. İŞLETME FAALİYETLERDEN NAKİT AKIŞLARI</b>		<b>221.105.370</b>	<b>140.177.239</b>
Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Satışından Kaynaklanan Nakit Girişleri		1.097.821	482.045
Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Alımından Kaynaklanan Nakit Çıkışları	11,12	(110.564.852)	(187.349.727)
Türev Araçlardan Nakit Çıkışları		(42.871)	(7.654.530)
Türev Araçlardan Nakit Girişleri		14.900.754	975.194
Alınan Faiz		34.656	66.885
<b>B. YATIRIM FAALİYETLERİNDEN KAYNAKLANAN NAKİT AKIŞLARI</b>		<b>(94.574.492)</b>	<b>(193.480.133)</b>
Borçlanmadan Kaynaklanan Nakit Girişleri, net		2.113.767	165.690.832
Finansal Kiralama Sözleşmelerinden Kaynaklanan Borç Ödemelerine İlişkin Nakit Çıkışları		(1.022.982)	-
Ödenen Temettüleri		(77.741.536)	(71.218.519)
Ödenen Faiz		(52.800.438)	(34.029.701)
<b>C. FİNANSMAN FAALİYETLERİNDEN NAKİT AKIŞLARI</b>		<b>(129.451.189)</b>	<b>60.442.612</b>
<b>Nakit ve Nakit Benzerlerindeki Net Artış / (Azalış) (A+B+C)</b>		<b>(2.920.311)</b>	<b>7.139.718</b>
Dönem Başındaki Nakit ve Nakit Benzeri Değerler		10.888.411	3.748.693
<b>Dönem Sonundaki Nakit ve Nakit Benzeri Değerler</b>		<b>7.968.100</b>	<b>10.888.411</b>

**Kaynak:** Brisa Bridgestone Sabancı Lastik Sanayi ve Ticaret A.Ş. (26 Şubat 2014). *Brisa bridgestone sabancı lastik sanayi ve ticaret a.ş. 31 Aralık 2013 tarihi itibarıyla hazırlanan finansal tablolar ve bağımsız denetçi raporu.* 21 Aralık 2014, <http://www.Brisa.com.tr/Download/Brisa-2013-finansal-dipnotlar.pdf>, s.6.

## EK 3 İNGİLTERE İŞLETMESİ FİNANSAL TABLO MODELİ

Source	International GAAP Holdings Limited		
IAS 1.10 A, 10(xa), 51(b)(c) IAS 1.113	<b>Consolidated statement of profit or loss for the year ended 31 December 2014</b>		<b>[Ait 2]</b>
		Notes	Year ended 31/12/14
			Year ended 31/12/13
IAS 1.51(d)(a)			CU'000
	<b>Continuing operations</b>		
IAS 1.82(a)	Revenue	5	140,934
IAS 1.85	Investment income	7	3,633
IAS 1.85	Other gains and losses	8	647
IAS 1.99	Changes in inventories of finished goods and work in progress		7,674
IAS 1.99	Raw materials and consumables used		(84,990)
IAS 1.99	Depreciation and amortisation expenses	13	(12,224)
IAS 1.99	Employee benefits expense	13	(10,553)
IAS 1.82(b)	Finance costs	9	(4,420)
IAS 1.99	Consulting expense		(3,120)
	Other expenses		(9,048)
IAS 1.82(c)	Share of profit of associates	20	866
IAS 1.82(c)	Share of profit of a joint venture	20A	337
IAS 1.85	Gain recognised on disposal of interest in former associate	20	581
IAS 1.85	Others (describe)		-
			<u>30,317</u>
IAS 1.85	Profit before tax		32,257
IAS 1.82(d)	Income tax expense	10	(11,485)
			<u>20,589</u>
IAS 1.85	Profit for the year from continuing operations	13	18,832
	<b>Discontinued operations</b>		
IAS 1.82(aa) IFRS 5.33A	Profit for the year from discontinued operations	11	8,310
			<u>9,995</u>
IAS 1.81A(a)	<b>PROFIT FOR THE YEAR</b>		<u>27,142</u>
	Attributable to:		
IAS 1.81B(a)(i)	Owners of the Company		22,750
IAS 1.81B(a)(ii)	Non-controlling interests		4,392
			<u>27,142</u>
	<b>Earnings per share</b>	14	
	From continuing and discontinued operations		
IAS 33.66, 67A	Basic (cents per share)		129.8
IAS 33.66, 67A	Diluted (cents per share)		113.4
			<u>135.4</u>
	From continuing operations		
IAS 33.66, 67A	Basic (cents per share)		82.1
IAS 33.66, 67A	Diluted (cents per share)		71.9
			<u>85.7</u>
	<b>Commentary:</b>		
	<i>The format outlined above aggregates expenses according to their nature.</i>		
	<i>See the previous page for a discussion of the format of the statement of profit or loss and other comprehensive income. Note that where the two-statement approach is adopted (above and on the next page), as required by IAS 1.10A, the statement of profit or loss must be displayed immediately before the statement of comprehensive income.</i>		

Source	International GAAP Holdings Limited		
IAS 1.10A, 10(ea), 51(b);(c)	<b>Consolidated statement of profit or loss and other comprehensive income for the year ended 31 December 2014</b>		
IAS 1.113			<b>[Aft 2]</b>
	Note	Year ended 31/12/14	Year ended 31/12/13
IAS 1.51(d),(e)		CU'000	CU'000
IAS 1.10A		<u>27,142</u>	<u>30,584</u>
		<b>Profit for the year</b>	
	29	<b>Other comprehensive income</b>	
IAS 1.82A(a)	<b>Items that will not be reclassified subsequently to profit or loss:</b>		
		1,643	–
		–	–
		806	191
		–	–
IAS 1.91(b)		<u>(735)</u>	<u>(57)</u>
		<u>1,714</u>	<u>134</u>
IAS 1.82A(b)	<b>Items that may be reclassified subsequently to profit or loss:</b>		
		75	121
		(12)	–
		(166)	–
		46	–
		<u>(57)</u>	<u>121</u>
		94	81
		–	–
		<u>94</u>	<u>81</u>
		436	316
		(123)	(86)
		<u>(257)</u>	<u>(201)</u>
		<u>56</u>	<u>29</u>
		–	–
IAS 1.91(b)		<u>(27)</u>	<u>(69)</u>
IAS 1.81A(b)		<u>1,780</u>	<u>296</u>
IAS 1.81A(c)		<u>28,922</u>	<u>30,880</u>
	<b>TOTAL COMPREHENSIVE INCOME FOR THE YEAR</b>		
	Attributable to:		
IAS 1.81B(b)(i)		24,530	27,653
IAS 1.81B(b)(ii)		4,392	3,227
		<u>28,922</u>	<u>30,880</u>

Source	International GAAP Holdings Limited			
IAS 1.10(a),(es),(f) 51(b),(c)	<b>Consolidated statement of financial position at 31 December 2014</b>			
IAS 1.113	Notes	31/12/14	31/12/13	01/01/13
IAS 1.51(d), (e)		CU'000	CU'000	CU'000
	<b>Assets</b>			
IAS 1.60	<i>Non-current assets</i>			
IAS 1.54(a)	15	105,215	130,541	157,212
IAS 1.54(b)	16	4,968	4,941	4,500
IAS 1.55	17	20,485	24,260	24,120
IAS 1.54(c)	18	9,739	11,325	12,523
IAS 1.54(e)	20	5,402	5,590	4,406
IAS 1.54(e)	20A	3,999	3,662	3,420
IAS 1.54(p)	10	2,083	1,964	1,843
IAS 1.55	26	830	717	739
IAS 1.54(d)	22	10,771	9,655	7,850
IAS 1.55	23	-	-	-
		<u>163,492</u>	<u>192,655</u>	<u>216,613</u>
IAS 1.60	<i>Current assets</i>			
IAS 1.54(g)	24	27,673	25,132	25,928
IAS 1.54(r)	25	18,869	13,744	12,708
IAS 1.55	26	198	188	182
IAS 1.55	27	240	230	697
IAS 1.54(d)	22	8,757	6,949	5,528
IAS 1.54(r)	10	125	60	81
IAS 1.55	23	-	-	-
IAS 1.54(i)	46	24,096	20,278	8,052
		<u>79,958</u>	<u>66,581</u>	<u>53,176</u>
IAS 1.54(j)	12	<u>22,336</u>	-	-
		<u>102,294</u>	<u>66,581</u>	<u>53,176</u>
		<u>265,786</u>	<u>259,236</u>	<u>269,789</u>
<b>Commentary:</b>				
<i>IAS 1.40A requires an entity to present a statement of financial position as at the beginning of the preceding period (third statement of financial position) if:</i>				
<i>(a) it applies an accounting policy retrospectively, makes a retrospective restatement of items in its financial statements or reclassifies items in its financial statements; and</i>				
<i>(b) the retrospective application, retrospective restatement or the reclassification has a material effect on the information in the third statement of financial position.</i>				
<i>Other than disclosures of certain specified information as required by IAS 1.41-44 and IAS 8 Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors, the related notes to the third statement of financial position are not required to be disclosed.</i>				
<i>In this model, despite the fact that the application of the amendments to IFRSs and Interpretations has not resulted in any retrospective restatement or reclassification of items in the Group's consolidated financial statements (see note 2), a third statement of financial position has been presented for illustrative purposes only.</i>				



Consolidated statement of financial position  
at 31 December 2014 – continued

	Notes	31/12/14 CU'000	31/12/13 CU'000	01/01/13 CU'000	
<b>Equity and liabilities</b>					
<i>Capital and reserves</i>					
IAS 1.55	Issued capital and share premium	28	32,439	48,672	48,672
IAS 1.55	Other reserves	29	4,237	2,226	1,726
IAS 1.55	Retained earnings	30	111,539	95,378	74,366
			148,215	146,276	124,764
IAS 1.55	Amounts recognised directly in equity relating to assets classified as held for sale	12	–	–	–
IAS 1.54(r)	Equity attributable to owners of the Company		148,215	146,276	124,764
IAS 1.54(q)	Non-controlling interests	31	26,761	22,058	18,831
	Total equity		174,976	168,334	143,595
<i>Non-current liabilities</i>					
IAS 1.55	Borrowings	32	13,560	25,886	22,072
IAS 1.54(m)	Other financial liabilities	34	15,001	–	–
IAS 1.55	Retirement benefit obligation	39	1,954	1,482	2,194
IAS 1.54(o)	Deferred tax liabilities	10	6,782	5,224	4,677
IAS 1.54(l)	Provisions	35	2,294	2,231	4,102
IAS 1.55	Deferred revenue	41	59	165	41
IAS 1.55	Other liabilities	36	180	270	–
	Total non-current liabilities		39,830	35,258	33,086
<i>Current liabilities</i>					
IAS 1.54(k)	Trade and other payables	37	15,659	20,422	51,957
IAS 1.55	Amounts due to customers under construction contracts	27	36	15	245
IAS 1.55	Borrowings	32	22,446	25,600	33,618
IAS 1.54(m)	Other financial liabilities	34	116	18	–
IAS 1.54(n)	Current tax liabilities	10	5,328	5,927	4,990
IAS 1.54(l)	Provisions	35	3,356	3,195	2,235
IAS 1.55	Deferred revenue	41	265	372	63
IAS 1.55	Other liabilities	36	90	95	–
			47,296	55,644	93,108
IAS 1.54(p)	Liabilities directly associated with assets classified as held for sale	12	3,684	–	–
	Total current liabilities		50,980	55,644	93,108
	Total liabilities		90,810	90,902	126,194
	<b>Total equity and liabilities</b>		<b>265,786</b>	<b>259,236</b>	<b>269,789</b>

Source	International GAAP Holdings Limited	
IAS 1.10(d), (ea), 51(b),(c)	<b>Consolidated statement of cash flows for the year ended 31 December 2014</b>	
		<b>[Aft 2]</b>
IAS.113	Year ended 31/12/14	Year ended 31/12/13
IAS 1.51(d),(e)	CU'000	CU'000
IAS 7.10	<b>Cash flows from operating activities</b>	
IAS 7.18(b)	Profit for the year	27,142
	Adjustments for:	30,584
	Income tax expense recognised in profit or loss	14,645
	Share of profit of associates	(866)
	Share of profit of a joint venture	(337)
	Finance costs recognised in profit or loss	4,420
	Investment income recognised in profit or loss	(3,633)
	Gain on disposal of property, plant and equipment	(6)
	Gain arising on changes in fair value of investment property	(30)
	Gain on disposal of a subsidiary	(1,940)
	Gain on disposal of interest in former associate	(581)
	Net (gain)/loss arising on financial liabilities designated as at fair value through profit or loss	(125)
	Net (gain)/loss arising on financial assets classified as held for trading	(156)
	Net loss/(gain) arising on financial liabilities classified as held for trading	51
	Hedge ineffectiveness on cash flow hedges	(89)
	Net (gain)/loss on disposal of available-for-sale financial assets	-
	Impairment loss recognised on trade receivables	63
	Reversal of impairment loss on trade receivables	(103)
	Depreciation and amortisation of non-current assets	15,210
	Impairment of non-current assets	1,439
	Net foreign exchange (gain)/loss	(819)
	Expense recognised in respect of equity-settled share-based payments	206
	Expense recognised in respect of shares issued in exchange for consulting services	8
	Amortisation of financial guarantee contracts	6
	Gain arising on effective settlement of legal claim against Subseven Limited	(40)
		<u>54,465</u>
	Movements in working capital:	64,277
	Increase in trade and other receivables	(3,113)
	(Increase)/decrease in amounts due from customers under construction contracts	(10)
	(Increase)/decrease in inventories	(2,231)
	(Increase)/decrease in other assets	-
	Decrease in trade and other payables	(4,763)
	Increase/(decrease) in amounts due to customers under construction contracts	21
	Increase/(decrease) in provisions	224
	(Decrease)/increase in deferred revenue	(213)
	(Decrease)/increase in other liabilities	(95)
		<u>365</u>
	Cash generated from operations	44,285
IAS 7.31	Interest paid	(4,493)
IAS 7.35	Income taxes paid	(10,910)
		<u>(10,426)</u>
	<b>Net cash generated by operating activities</b>	<u>28,882</u>
		<u>13,951</u>

Source		International GAAP Holdings Limited		
	<b>Consolidated statement of cash flows</b>		<b>[Alt 2] continued</b>	
	<b>for the year ended 31 December 2014 – continued</b>		Notes	Year ended
				31/12/14
				31/12/13
				CU'000
				CU'000
IAS 7.10	<b>Cash flows from investing activities</b>			
	Payments to acquire financial assets		(1,890)	–
	Proceeds on sale of financial assets		–	51
IAS 7.31	Interest received		2,315	1,054
	Royalties and other investment income received		1,162	1,188
IAS 24.19(d)	Dividends received from associates		30	25
IAS 7.31	Other dividends received		156	154
	Amounts advanced to related parties		(738)	(4,311)
	Repayments by related parties		189	1,578
	Payments for property, plant and equipment		(21,473)	(11,902)
	Proceeds from disposal of property, plant and equipment		11,462	21,245
	Payments for investment property		(10)	(202)
	Proceeds from disposal of investment property		–	58
	Payments for intangible assets		(6)	(358)
IAS 7.39	Net cash outflow on acquisition of subsidiaries	44	(477)	–
IAS 7.39	Net cash inflow on disposal of subsidiary	45	7,566	–
	Net cash inflow on disposal of associate		–	120
	Net cash (used in)/generated by investing activities		(1,714)	8,700
IAS 7.10	<b>Cash flows from financing activities</b>			
	Proceeds from issue of equity instruments of the Company		414	–
	Proceeds from issue of convertible notes		4,950	–
	Payment for share issue costs		(6)	–
	Payment for buy-back of shares		(17,011)	–
	Payment for share buy-back costs		(277)	–
	Proceeds from issue of redeemable preference shares		15,000	–
	Proceeds from issue of perpetual notes		2,500	–
	Payment for debt issue costs		(595)	–
	Proceeds from borrowings		16,953	24,798
	Repayment of borrowings		(38,148)	(23,417)
	Proceeds from government loans		–	3,000
IAS 7.42A	Proceeds on disposal of partial interest in a subsidiary that does not involve loss of control		213	–
IAS 7.31	Dividends paid on redeemable cumulative preference shares		(613)	–
IAS 7.31	Dividends paid to owners of the Company		(6,635)	(6,479)
	Net cash used in financing activities		(23,255)	(2,098)
	Net increase in cash and cash equivalents		3,913	20,553
	Cash and cash equivalents at the beginning of the year		19,900	(469)
IAS 7.2B	Effects of exchange rate changes on the balance of cash held in foreign currencies		(80)	(184)
	Cash and cash equivalents at the end of the year	46	23,733	19,900
<i>Commentary: The above illustrates the in direct method of reporting cash flows from operating activities.</i>				

Source	International GAAP Holdings Limited				
IAS 1.10(c), (ea), 51(b),(c) IAS.1.106	<b>Consolidated statement of changes in equity for the year ended 31 December 2014</b>				
		Share capital	Share premium	General reserve	Properties revaluation reserve
IAS 1.51(d),(e)		CU'000	CU'000	CU'000	CU'000
	<b>Balance at 1 January 2013 (as previously reported)</b>	23,005	25,667	807	51
	Adjustments (see note 2.1)	—	—	—	—
	<b>Balance at 1 January 2013</b>	23,005	25,667	807	51
	Profit for the year	—	—	—	—
	Other comprehensive income for the year, net of income tax	—	—	—	—
	Total comprehensive income for the year	—	—	—	—
	Recognition of share-based payments	—	—	—	—
	Payment of dividends	—	—	—	—
	<b>Balance at 31 December 2013</b>	23,005	25,667	807	51
	Profit for the year	—	—	—	—
	Other comprehensive income for the year, net of income tax	—	—	—	1,150
	Total comprehensive income for the year	—	—	—	1,150
	Payment of dividends	—	—	—	—
	Additional non-controlling interests arising on the acquisition of Subsix Limited (note 44)	—	—	—	—
	Additional non-controlling interests relating to outstanding share-based payment transactions of Subsix Limited (note 44)	—	—	—	—
	Disposal of partial interest in Subone Limited (note 19)	—	—	—	—
	Recognition of share-based payments	—	—	—	—
	Issue of ordinary shares under employee share option plan	314	—	—	—
	Issue of ordinary shares for consulting services performed (note 28.1)	3	5	—	—
	Issue of convertible non-participating preference shares	100	—	—	—
	Issue of convertible notes	—	—	—	—
	Share issue costs	—	(6)	—	—
	Buy-back of ordinary shares	(5,603)	(10,853)	—	—
	Share buy-back costs	—	(277)	—	—
	Transfer to retained earnings	—	—	—	(3)
	Income tax relating to transactions with owners	—	84	—	—
	<b>Balance at 31 December 2014</b>	17,819	14,620	807	1,198



Investments revaluation reserve	Equity-settled employee benefits reserve	Cash flow hedging reserve	Foreign currency translation reserve	Option premium on convertible notes	Retained earnings	Attributable to owners of the parent	Non-controlling interests	Total
CU'000	CU'000	CU'000	CU'000	CU'000	CU'000	CU'000	CU'000	CU'000
470	-	258	140	-	74,366	124,764	18,831	143,595
-	-	-	-	-	-	-	-	-
470	-	258	140	-	74,366	124,764	18,831	143,596
-	-	-	-	-	27,357	27,357	3,227	30,584
57	-	20	85	-	134	296	-	296
57	-	20	85	-	27,491	27,653	3,227	30,880
-	338	-	-	-	-	338	-	338
-	-	-	-	-	(6,479)	(6,479)	-	(6,479)
527	338	278	225	-	95,378	146,276	22,058	168,334
-	-	-	-	-	22,750	22,750	4,392	27,142
66	-	39	(39)	-	564	1,780	-	1,780
66	-	-	(39)	-	23,314	24,530	4,392	28,922
-	-	-	-	-	(6,635)	(6,635)	-	(6,635)
-	-	-	-	-	-	-	127	127
-	-	-	-	-	-	-	5	5
-	-	-	-	-	34	34	179	213
-	206	-	-	-	-	206	-	206
-	-	-	-	-	-	314	-	314
-	-	-	-	-	-	8	-	8
-	-	-	-	-	-	100	-	100
-	-	-	-	834	-	834	-	834
-	-	-	-	-	-	(6)	-	(6)
-	-	-	-	-	(555)	(17,011)	-	(17,011)
-	-	-	-	-	-	(277)	-	(277)
-	-	-	-	-	3	-	-	-
-	-	-	-	(242)	-	(158)	-	(158)
593	544	317	186	592	111,539	148,215	26,761	174,976

## Index to the notes to the consolidated financial statements

	Page
1 General information	25
2 Application of new and revised International Financial Reporting Standards	25
3 Significant accounting policies	32
4 Critical accounting judgements and key sources of estimation uncertainty	53
5 Revenue	56
6 Segment information	56
7 Investment income	62
8 Other gains and losses	63
9 Finance costs	64
10 Income taxes relating to continuing operations	65
11 Discontinued operations	70
12 Assets classified as held for sale	72
13 Profit for the year from continuing operations	73
14 Earnings per share	75
15 Property, plant and equipment	78
16 Investment property	82
17 Goodwill	85
18 Other intangible assets	88
19 Subsidiaries	90
20 Associates	96
20A Joint venture	100
21 Joint operation	102
22 Other financial assets	103
23 Other assets	104
24 Inventories	104
25 Trade and other receivables	105
26 Finance lease receivables	107
27 Amounts due from (to) customers under construction contracts	108
28 Issued capital	109
29 Reserves (net of income tax)	111
30 Retained earnings and dividends on equity instruments	115
31 Non-controlling interests	116
32 Borrowings	116
33 Convertible notes	118
34 Other financial liabilities	119
35 Provisions	120
36 Other liabilities	121
37 Trade and other payables	121
38 Obligations under finance leases	122
39 Retirement benefit plans	123
40 Financial instruments	129
41 Deferred revenue	148
42 Share-based payments	149
43 Related party transactions	152
44 Business combinations	154
45 Disposal of a subsidiary	157
46 Cash and cash equivalents	158
47 Non-cash transactions	158
48 Operating lease arrangements	159
49 Commitments for expenditure	160
50 Contingent liabilities and contingent assets	161
51 Events after the reporting period	161
52 Approval of financial statements	161

## EK 4 TÜRKİYE İŞLETMESİ FİNANSAL TABLO MODELİ

### I. FİNANSAL DURUM TABLOSU (BİLANÇO)

... ŞİRKETİ (VE BAĞLI ORTAKLIKLARI)  
BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ (GEÇMEMİŞ)  
... TARİHLİ (KONSOLİDE) FİNANSAL DURUM TABLOSU (BİLANÇO)  
(Tüm tutarlar, TL olarak gösterilmiştir)

	Dipnot Referansları	Cari Dönem 20..	Geçmiş Dönem <sup>1</sup> 20..
<b>VARLIKLAR</b>			
<b>Dönen Varlıklar</b>			
Nakit ve Nakit Benzerleri			
Finansal Yatırımlar			
Ticari Alacaklar			
İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar			
İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar			
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Alacaklar			
Finans Sektörü Faaliyetleri İlişkili Taraflardan Alacaklar			
Finans Sektörü Faaliyetlerinden İlişkili Olmayan Taraflardan Alacaklar			
Diğer Alacaklar			
İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar			
İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Alacaklar			
Türev Araçlar			
Stoklar			
Canlı Varlıklar			
Peşin Ödenmiş Giderler			
Cari Dönem Vergisiyle İlgili Varlıklar			
Diğer Dönen Varlıklar			
<b>ARA TOPLAM</b>			
Satış Amaçlı Sınıflandırılan Duran Varlıklar			
<b>TOPLAM DÖNEN VARLIKLAR*</b>			
<b>Duran Varlıklar</b>			
Finansal Yatırımlar			
Ticari Alacaklar			
İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar			
İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar			
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Alacaklar			
Finans Sektörü Faaliyetleri İlişkili Taraflardan Alacaklar			
Finans Sektörü Faaliyetlerinden İlişkili Olmayan Taraflardan Alacaklar			
Diğer Alacaklar			
İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar			
İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Alacaklar			
Türev Araçlar			
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar			
Canlı Varlıklar			
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			
<b>TOPLAM DURAN VARLIKLAR*</b>			
<b>TOPLAM VARLIKLAR*</b>			

<sup>1</sup> TMS 1 (par. 10) uyarınca muhasebe politikalarındaki geçmişe yönelik bir değişiklik, geçmişe yönelik bir hatanın düzeltilmesi veya finansal tablolar kalemlerinin yeniden sınıflandırılması söz konusu olduğunda karşılaştırılabilir en erken dönemin başlangıcına ait ek bir finansal durum tablosu ve ilgili dipnotlar sunulur.

\* İlgili kalem gruplarının toplamları, en alt kısımlarda ayrıca açılan başlıklarda gösterilebileceği gibi, tabloda yer alan grup başlıklarının ("Varlıklar", "Dönen Varlıklar", "Duran Varlıklar" vb. gibi) karşısında da gösterilebilir. İkinci alternatifin seçilmesi durumunda, kalem gruplarının alt kısımlarındaki toplamlara ilişkin satırlar çıkarılır.

<b>KAYNAKLAR</b>			
<b>Kısa Vadeli Yükümlülükler</b>			
Kısa Vadeli Borçlanmalar			
Uzun Vadeli Borçlanmaların Kısa Vadeli Kısımları			
Diğer Finansal Yükümlülükler			
Ticari Borçlar			
İlişkili Taraflara Ticari Borçlar			
İlişkili Taraflara Olmayan Ticari Borçlar			
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Borçlar			
Finans Sektörü Faaliyetleri İlişkili Taraflara Borçlar			
Finans Sektörü Faaliyetlerinden İlişkili Olmayan Taraflara Borçlar			
Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Borçlar			
Diğer Borçlar			
İlişkili Taraflara Diğer Borçlar			
İlişkili Olmayan Taraflara Diğer Borçlar			
Türev Araçlar			
Devlet Teşvik ve Yardımları			
Ertelemiş Gelirler			
Dönem Karı Vergi Yükümlülüğü			
Kısa Vadeli Karşılıklar			
Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Kısa Vadeli Karşılıklar			
Diğer Kısa Vadeli Karşılıklar			
Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler			
<b>ARA TOPLAM</b>			
Satış Amaçlı Sınıflandırılan Varlık Gruplarına İlişkin Yükümlülükler			
<b>TOPLAM KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER*</b>			
<b>Uzun Vadeli Yükümlülükler</b>			
Uzun Vadeli Borçlanmalar			
Diğer Finansal Yükümlülükler			
Ticari Borçlar			
İlişkili Taraflara Ticari Borçlar			
İlişkili Olmayan Taraflara Ticari Borçlar			
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Borçlar			
Finans Sektörü Faaliyetlerinden İlişkili Taraflara Borçlar			
Finans Sektörü Faaliyetlerinden İlişkili Olmayan Taraflara Borçlar			
Diğer Borçlar			
İlişkili Taraflara Diğer Borçlar			
İlişkili Olmayan Taraflara Diğer Borçlar			
Türev Araçlar			
Devlet Teşvik ve Yardımları			
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			
<b>TOPLAM UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER*</b>			
<b>OZKAYNAKLAR</b>			
<b>Ana Ortaklığa Ait Ozkaynaklar</b>			
Ödenmiş Sermaye			
Sermaye Düzeltme Farkları			
Geri Alınmış Paylar (-)			
Karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltmesi (-)			
Paylara İlişkin Primler/İskontolar			
Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler veya Giderler			
Yeniden Değerleme ve Ölçüm Kazanç/Kayıpları			
Diğer Kazanç/Kayıplar			
Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler veya Giderler			
Yabancı Para Çevirim Farkları			



Risken Korunma Kazanç/Kayıpları			
Yeniden Değerleme ve Sınıflandırma Kazanç/Kayıpları			
Diğer Kazanç/Kayıplar			
Kardan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler <sup>ii</sup>			
Geçmiş Yıllar Karları/Zararları			
Net Dönem Karı/Zararı			
Kontrol Gücü Olmayan Paylar			
<b>TOPLAM ÖZKAYNAKLAR*</b>			
<b>TOPLAM KAYNAKLAR*</b>			

<sup>ii</sup> Kardan ayrılan kısıtlanmış yedekler ise, genelde olağanüstü yedekler olup, özleri itibarıyla birikmiş kar/zarar niteliğinde olduklarından "Geçmiş Yıllar Kar/Zararları" kaleminde gösterileceklerdir.

## 2. Alternatif: İki Tablolu Sunum

... ŞİRKETİ (VE BAĞLI ORTAKLIKLARI)  
BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ (GEÇMEMİŞ) ... - ... DÖNEMİNE AİT (KONSOLİDE)  
KAR VEYA ZARAR TABLOSU  
(Tüm tutarlar, TL olarak gösterilmiştir)

	Dipnot Referansları	Cari Dönem 20..	Önceli Dönem 20..
<b>KAR VEYA ZARAR KISMI</b>			
Hasılat		X	X
Satışların Maliyeti (-)		(X)	(X)
<b>Ticari Faaliyetlerden Brüt Kar/Zarar</b>		X	X
Finans Sektörü Faaliyetleri Hasılatı		X	X
Finans Sektörü Faaliyetleri Maliyeti (-)		(X)	(X)
<b>Finans Sektörü Faaliyetlerinden Brüt Kar/Zarar</b>		X	X
		X	X
<b>BRÜT KAR/ZARAR</b>			
Genel Yönetim Giderleri (-)		(X)	(X)
Pazarlama Giderleri (-)		(X)	(X)
Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)		(X)	(X)
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler		X	X
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-)		(X)	(X)
		X	X
<b>ESAS FAALİYET KARI/ZARARI</b>			
Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler		X	X
Yatırım Faaliyetlerinden Giderler (-)		(X)	(X)
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Karlarından/Zararlarından Paylar**		X	X
		X	X
<b>FINANSMAN GİDERİ ÖNCESİ FAALİYET KARI/ZARARI</b>			
Finansman Giderleri (-)		(X)	(X)
		X	X
<b>SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ KARI/ZARARI</b>			
Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gideri/Geliri		X	X
Dönem Vergi Gideri/Geliri		X	X
Ertelemiş Vergi Gideri/Geliri		X	X
		X	X
<b>SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI/ZARARI</b>			
		X	X
<b>DURDURULAN FAALİYETLER DÖNEM KARI/ZARARI</b>			
		X	X
<b>DÖNEM KARI/ZARARI</b>			
Dönem Karı/Zararının Dağılımı		X	X
Kontrol Gücü Olmayan Paylar		X	X
Ana Ortaklık Payları		X	X
<b>Pay Başına Kazanç</b>		X	X
Sürdürülen Faaliyetlerden Pay Başına Kazanç		X	X
Durdurulan Faaliyetlerden Pay Başına Kazanç		X	X
<b>Sulandırılmış Pay Başına Kazanç</b>		X	X
Sürdürülen Faaliyetlerden Sulandırılmış Pay Başına Kazanç		X	X
Durdurulan Faaliyetlerden Sulandırılmış Pay Başına Kazanç		X	X

\*\* Özkaynak yöntemi ile değerlendirilen yatırımların raporlayan işletmenin esas faaliyetinin parçası olması durumunda (holdingler vb.) bu kalemler Faaliyet Karı/Zararı toplamını içerisinde raporlanacaktır.

... ŞİRKETİ (VE BAĞLI ORTAKLIKLARI)  
BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ (GEÇMEMİŞ) ... - ... DÖNEMİNE AİT (KONSOLİDE)  
DİĞER KAPSAMLI GELİR TABLOSU  
(Tüm tutarlar, TL olarak gösterilmiştir)

	Dipnot Referansları	Cari Dönem 20..	Önceki Dönem 20..
<b>DÖNEM KARI/ZARARI</b>		X	X
<b>DİĞER KAPSAMLI GELİRLER</b>			
<b>Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacaklar</b>		X	X
Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları/Azalışları		X	X
Maddi Olmayan Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları/Azalışları		X	X
Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları/Kayıpları		X	X
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden			
Kar/Zararda Sınıflandırılmayacak Paylar		X	X
Diğer Kar veya Zarar Olarak Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelir Unsurları		X	X
Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelire İlişkin Vergiler <sup>41</sup>		X	X
Dönem Vergi Gideri/Geliri		X	X
Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri		X	X
<b>Kar veya Zarar Olarak Yeniden Sınıflandırılacaklar</b>		X	X
Yabancı Para Çevirim Farkları		X	X
Satılmaya Hazır Finansal Varlıkların Yeniden Değerleme ve/veya Sınıflandırma Kazançları/Kayıpları		X	X
Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları/Kayıpları		X	X
Yurtdışındaki İşletmeye İlişkin Yatırım Riskinden Korunma Kazançları/Kayıpları		X	X
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden		X	X
Kar/Zararda Sınıflandırılacak Paylar		X	X
Diğer Kar veya Zarar Olarak Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelir Unsurları		X	X
Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelire İlişkin Vergiler Gelir/Giderleri <sup>41</sup>		X	X
Dönem Vergi Gideri/Geliri		X	X
Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri		X	X
<b>DİĞER KAPSAMLI GELİR</b>		X	X
<b>TOPLAM KAPSAMLI GELİR</b>		X	X
<b>Toplam Kapsamlı Gelirin Dağılımı</b>		X	X
Kontrol Gücü Olmayan Paylar		X	X
Ana Ortaklık Payları		X	X

III. ÖZKAYNAKLAR DEĞİŞİM TABLOSU																
... ŞİRKETİ (VE BAĞLI ORTAKLIKLARI)																
BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ (GEÇMEMİŞ)																
... TARİHLİ (KONSOLİDE) ÖZKAYNAKLAR DEĞİŞİM TABLOSU																
	Ödenmiş Sermaye	Sermaye Düzeltme Farkları	Geri Alınmış Paylar	Karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltmesi	Pay İhraç Primleri/ İskontoları	Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler ve Giderler		Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler ve Giderler				Birikmiş Karlar			Kontrol Gücü Olmayan Paylar	Özkaynaklar
						Yeniden Değerleme ve Ölçüm Kazanç / Kayıpları	Diğer Kazanç / Kayıplar	Yabancı Para Çevirim Farkları	Rikitten Konuma Kazanç / Kayıpları	Yeniden Değerleme ve Sınıflandırma Kazanç / Kayıpları	Diğer Kazanç / Kayıplar	Kardan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler	Geçmiş Yıllar Kar / Zararları	Net Dönem Karı / Zararı		
<b>ÖNCEKİ DÖNEM</b>																
... itibariyle bakiyeler (Dönem Başı)																
Muhasebe Politikalarındaki Değişikliklere İlişkin Düzeltmeler																
Hatalara İlişkin Düzeltmeler																
Transferler																
Toplam Kapsamlı Gelir																
Sermaye Artırımı																
Temettümler																
Payların Geri Alım İşlemleri Nedeniyle Meydana Gelen Artış/Azalış																
Pay Bazlı İşlemler Nedeniyle Meydana Gelen Artış																
Bağlı Ortaklıklarda Kontrol Kaybı ile Sonuçlanmayan Pay Oranı Değişikliklerine Bağlı Artış/Azalış																
Kontrol Gücü Olmayan Pay Sahipleri ile Yapılan İşlemler																
Diğer Değişiklikler Nedeniyle Artış /Azalış																
... itibariyle bakiyeler (Dönem Sonu)																
<b>CARİ DÖNEM</b>																
... itibariyle bakiyeler (Dönem Başı)																
Muhasebe Politikalarındaki Değişikliklere İlişkin Düzeltmeler																
Hatalara İlişkin Düzeltmeler																
Transferler																
Toplam Kapsamlı Gelir																
Sermaye Artırımı																
Temettümler																
Payların Geri Alım İşlemleri Nedeniyle Meydana Gelen Artış/Azalış																
Pay Bazlı İşlemler Nedeniyle Meydana Gelen Artış																
Bağlı Ortaklıklarda Kontrol Kaybı ile Sonuçlanmayan Pay Oranı Değişikliklerine Bağlı Artış/Azalış																
Kontrol Gücü Olmayan Pay Sahipleri ile Yapılan İşlemler																
Diğer Değişiklikler Nedeniyle Artış/Azalış																
... itibariyle bakiyeler (Dönem Sonu)																



**Alternatif 2: Nakit Akış Tablosu (Dolaylı Yöntem)**

**... ŞİRKETİ (VE BAĞLI ORTAKLIKLARI)  
BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ (GEÇMEMİŞ) ... - ... DÖNEMİNE AIT (KONSOLİDE) NAKİT AKIŞ  
TABLOSU**

(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir.)	Cari Dönem	Öncelci Dönem
<b>A. İŞLETME FAALİYETLERİNDEN NAKİT AKIŞLARI</b>		
Dönem Karı/Zararı		
<b>Dönem Net Karı/Zararı Mutabakatı ile İlgili Düzeltmeler</b>		
Amortisman ve İhtif Gideri ile İlgili Düzeltmeler		
Değer Düşüküğü İptali ile İlgili Düzeltmeler		
Karşılıklar ile İlgili Düzeltmeler		
Faiz Gelirleri ve Giderleri ile İlgili Düzeltmeler		
Gerçekleşmemiş Yabancı Para Çevirimi Farkları ile İlgili Düzeltmeler		
Pay Bazlı Ödemeler ile İlgili Düzeltmeler		
Gerçeğe Uygun Değer Kayıpları/Kazançları ile İlgili Düzeltmeler		
İştiraklerin Dağıtılmamış Karları ile İlgili Düzeltmeler		
Vergi Gideri/Geliri ile İlgili Düzeltmeler		
Duran Varlıkların Elden Çıkarılmasından Kaynaklanan Kayıp/Kazançlar ile İlgili Düzeltmeler		
Yatırım ya da Finansman Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışlarına Neden Olan Diğer Kalemlere İlişkin Düzeltmeler		
Kar/Zarar Mutabakatı ile İlgili Diğer Düzeltmeler		
<b>İşletme Sermayesinde Gerçekleşen Değişimler</b>		
Stoklardaki Artış/Azalışla İlgili Düzeltmeler		
Ticari Alacaklardaki Artış/Azalışla İlgili Düzeltmeler		
Finans Sektöründe Faaliyetlerinden Alacaklarda Artış/Azalış		
Faaliyetlerle İlgili Diğer Alacaklardaki Artış/Azalışla İlgili Düzeltmeler		
Ticari Borçlardaki Artış/Azalışla İlgili Düzeltmeler		
Finans Sektöründe Faaliyetlerinden Borçlardaki Artış/Azalış		
Faaliyetlerle İlgili Diğer Borçlardaki Artış/Azalışla İlgili Düzeltmeler		
İşletme Sermayesinde Gerçekleşen Diğer Artış/Azalışla İlgili Düzeltmeler		
<b>Faaliyetlerden Elde Edilen Nakit Akışları</b>		
Ödenen Temettümler*		
Alınan Temettümler*		
Ödenen Faiz*		
Alınan Faiz*		
Vergi Ödemeleri/İadeleri		
Diğer Nakit Girişleri/Çıkışları		
<b>B. YATIRIM FAALİYETLERİNDEN KAYNAKLANAN NAKİT AKIŞLARI</b>		
Bağlı Ortaklıkların Kontrolünün Kaybı Sonucunda Doğuracak Satışlara İlişkin Nakit Girişleri		
Bağlı Ortaklıkların Kontrolünün Elde Edilmesine Yönelik Alışlara İlişkin Nakit Çıkışları		
Bağlı İşletmelerin veya Fonların Paylarının veya Borçlanma Araçlarının Satılması Sonucu Elde Edilen Nakit Girişleri		
Bağlı İşletmelerin veya Fonların Paylarının veya Borçlanma Araçlarının Edimini İçin Yapılan Nakit Çıkışları		
Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Satışından Kaynaklanan Nakit Girişleri		
Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Alımından Kaynaklanan Nakit Çıkışları		
Diğer Uzun Vadeli Varlıkların Satışından Kaynaklanan Nakit Girişleri		
Diğer Uzun Vadeli Varlık Alımlarından Nakit Çıkışları		
Verilen Nakit Avansı ve Borçları		
Verilen Nakit Avansı ve Borçlardan Geri Ödemeler		
Türev Araçlardan Nakit Çıkışları		
Türev Araçlardan Nakit Girişleri		
Devlet Teşviklerinden Elde Edilen Nakit Girişleri		
Alınan Temettümler*		
Ödenen Faiz*		
Alınan Faiz*		
Vergi Ödemeleri/İadeleri		
Diğer Nakit Girişleri/Çıkışları		
<b>C. FİNANSMAN FAALİYETLERİNDEN NAKİT AKIŞLARI</b>		
Pay ve Diğer Özkaynağa Dayalı Araçların İlacından Kaynaklanan Nakit Girişleri		
İşletmenin Kendi Paylarını ve Diğer Özkaynağa Dayalı Araçlarını Almasıyla İlgili Nakit Çıkışları		
Borçlanmadan Kaynaklanan Nakit Girişleri		
Borç Ödemelerine İlişkin Nakit Çıkışları		
Finansal Kiralama Sözleşmelerinden Kaynaklanan Borç Ödemelerine İlişkin Nakit Çıkışları		
Devlet Teşviklerinden Elde Edilen Nakit Girişleri		
Ödenen Temettümler*		
Alınan Faiz*		
Ödenen Faiz*		

Vergi Ödemeleri/İadeleri Diğer Nakit Girişleri/Çıkışları <b>YABANCI PARA ÇEVİRİM FARKLARININ ETKİSİNDEN ÖNCE NAKİT VE NAKİT BENZERLERİNDEKİ NET ARTIŞ/AZALIŞ (A+B+C)</b> <b>D. YABANCI PARA ÇEVİRİM FARKLARININ NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ</b> <b>NAKİT VE NAKİT BENZERLERİNDEKİ NET ARTIŞ/AZALIŞ (A+B+C+D)</b> <b>E. DÖNEM BAŞI NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ</b> <b>DÖNEM SONU NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ (A+B+C+D+E)</b>		
---	--	--

\* TMS 7(para 31) uyarınca nakit akış tablosunda, faiz ve temettünlere ilişkin nakit giriş ve çıkışları ayrı ayrı açıklanır. Bu kalemlerin her biri dönemler arasında tutarlı bir şekilde işletme, yatırım veya finansman faaliyetleriyle ilgili oluşlarına göre sınıflandırılır.

## DİPNOTLAR

	<b>Dipnot Adı</b>	<b>İlgili TMS/IFRS'ler</b>
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	IFRS 3, vd.
4	Diğer İşletmelerdeki Paylar	TMS 28, TFRS 11, 12, vd.
5	Bölgelere Göre Raporlama	IFRS 8
6	İlişkili Taraf Açıklamaları	TMS 24
7	Ticari Alacak ve Borçlar	TMS 32, 39, TFRS 7, (IFRS 9)vd.
8	Finans Sektörü Faaliyetlerinden Alacak ve Borçlar	TMS 32, 39, TFRS 7, (IFRS 9) vs.
9	Diğer Alacak ve Borçlar	TMS 32, 39, TFRS 7, (IFRS 9) vd.
10	Stoklar	TMS 2
11	Canlı Varlıklar	TMS 41, vd.
12	Peşin Ödenmiş Giderler ve Erteleilmiş Gelirler	TMS 1, TMS 18 vd.
13	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	TMS 40, 16, 17, 36, vd.
14	Maddi Duran Varlıklar	TMS 16, 17, 23, 36, TFRS 6, vd.
15	Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Çevre Rehabilitasyon Fonlarından Kaynaklanan Paylar Üzerindeki Haklar	IFRS Yorum 5, vd.
16	Üyelerin Kooperatif İşletmelerdeki Hisseleri ve Benzeri Finansal Araçlar	IFRS Yorum 2, vd.
17	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	TMS 38, 36, 17 TFRS 6, vd.
18	Şerefiye	IFRS 3, TMS 36, vd.
19	Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi	IFRS 6, TMS 16, TMS 38, vd.
20	Kiralama İşlemleri	TMS 17, TFRS Yorum 4, vd.
21	İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları	IFRS Yorum 12, vd.
22	Varlıklarda Değer Düşüklüğü	TMS 36, vd.
23	Devlet Teşvik ve Yardımları	TMS 20, vd.
24	Borçlanma Maliyetleri	TMS 23, vd.
25	Karşılıklar, Koşullu Varlık ve Borçlar	TMS 37, 2, 10, 11, 12, 18 28, TFRS 6, 12vd.
26	Taahhütler	TMS 16, 17, 31, 38, 40, TFRS 11, 12vd.
27	Çalışanlara Sağlanan Faydalar	TMS 19, vd.
28	Niteliklerine Göre Giderler	

29	Diğer Varlık ve Yükümlülükler	TMS 1, vd.
30	Sermaye, Yedekler ve Diğer Özkaynak Kalemleri	TMS 1, 21, 28, 29, 32 39, TFRS 7, 10, 11, 12 vd.
31	Hasılat	TMS 18, vd.
32	İnşaat Sözleşmeleri	TMS 11, vd.
33	Genel Yönetim Giderleri, Pazarlama Giderleri, Araştırma ve Geliştirme Giderleri,	TMS 1, 16, 19, 36, 38, vd.
34	Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler ve Giderler	TMS 18, TMS 1, vd.
35	Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler ve Giderler	TMS 16, TMS 38, TMS 40, vd.
36	Çeşit Esasına Göre Sınıflandırılmış Giderler	TMS 1
37	Finansman Giderleri	TMS 21, 23, 32, 39, TFRS 7, (TFRS 9) vd.
38	Diğer Kapsamli Gelir Unsurlarının Analizi	TMS 1 vd.
39	Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler	TFRS 5, vd.
40	Gelir Vergileri (Ertelemiş Vergi Varlık ve Yükümlülükleri Dahil)	TMS 12
41	Pay Başına Kazanç	TMS 33
42	Pay Bazlı Ödemeler	TFRS 2, vd.
43	Sigorta Sözleşmeleri	TFRS 4, vd.
44	Kur Değişiminin Etkileri	TMS 21, vd.
45	Yüksek Enflasyonlu Ekonomide Raporlama	TMS 29, vd.
46	Türev Araçlar	TMS 32, 39, TFRS 7, (TFRS 9) vs.
47	Finansal Araçlar	TMS 32, 39, TFRS 7, 9 vd.
48	Finansal Araçlardan Kaynaklanan Risklerin Niteliği ve Düzeyi	TMS 1, TFRS 7
49	Finansal Araçlar (Gerçeğe Uygun Değer Açıklamaları ve Finansal Riskten Korunma Muhasebesi Çerçevesindeki Açıklamalar)	TFRS 7
50	Raporlama Döneminden Souraki Olaylar	TMS 10
51	Finansal tabloların önemli ölçüde etkileyen ya da finansal tabloların açık, yorumlanabilir ve anlaşılabilir olması açısından açıklanması gereken diğer hususlar	TMS 1, TMS 8 vd.
52	TMS'ye İlk Geçiş	TFRS 1
53	Nakit Akış Tablosuna İlişkin Açıklamalar	TMS 7, vd.
54	Özkaynaklar Değişim Tablosuna İlişkin Açıklamalar	TMS 1, vd.

