

## İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa No</u>
<b>TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI (TMS)</b> .....	1
Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve .....	3
TMS - 1 Finansal Tabloların Sunuluşu .....	16
TMS - 2 Stoklar .....	27
TMS - 7 Nakit Akış Tablosu .....	34
TMS - 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar .....	40
TMS - 10 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar .....	47
TMS - 12 Gelir Vergileri .....	52
TMS - 16 Maddi Duran Varlıklar .....	58
TMS - 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar .....	69
TMS - 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması .....	75
TMS - 21 Kur Değişiminin Etkileri .....	80
TMS - 23 Borçlanma Maliyetleri .....	84
TMS - 24 İlişkili Taraf Açıklamaları .....	89
TMS - 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama .....	93
TMS - 27 Bireysel Finansal Tablolar .....	95
TMS - 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama .....	97
TMS - 33 Hisse Başına Kazanç .....	99
TMS - 34 Ara Dönem Finansal Raporlama .....	102
TMS - 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü .....	105
TMS - 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar .....	114
TMS - 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar .....	122
TMS - 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller .....	131
TMS - 41 Tarımsal Faaliyetler .....	139

**SET : FİNANSAL ARAÇLARLA YAPILAN YATIRIMLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

A) BİR İŞLETMENİN TEK BAŞINA VE MÜŞTEREKEN, KONTROLÜNÜN VE ÖNEMLİ ETKİSİNİN DE BULUNMADIĞI YATIRIMLAR .....	142
TMS - 32 Finansal Araçlar: Sunum .....	143
TMS - 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme .....	149
TFRS - 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar .....	157
TFRS - 9 Finansal Araçlar .....	162
B) BİR İŞLETMENİN ÖNEMLİ ETKİSİNİN BULUNDUĞU, FAKAT TEK BAŞINA VEYA MÜŞTEREKEN KONTROLÜNÜN BULUNMADIĞI YATIRIMLAR .....	182
TMS - 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar .....	182
C) BİR İŞLETMENİN TEK BAŞINA VEYA MÜŞTEREKEN KONTROLÜNÜN BULUNDUĞU YATIRIMLAR .....	188
TFRS - 10 Konsolide Finansal Tablolar .....	188
TFRS - 11 Müşterek Anlaşmalar .....	197

	<u>Sayfa No</u>
<b>BOBİ FRS - BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI</b>	199

### **TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI (TFRS)**

TFRS - 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması .....	232
TFRS - 2 Hisse Bazlı Ödemeler .....	235
TFRS - 3 İşletme Birleşmeleri .....	238
TFRS - 4 Sigorta Sözleşmeleri .....	246
TFRS - 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler .....	248
TFRS - 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi .....	254
TFRS - 8 Faaliyet Bölümleri .....	257
TFRS - 12 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar .....	260
TFRS - 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü .....	262
TFRS - 14 Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesapları .....	265
TFRS - 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat .....	267
TFRS - 16 Kiralamalar .....	284

### **ÇÖZÜMLÜ DENEMELER**

DENEME - 1 .....	301
DENEME - 1 ÇÖZÜMLER .....	307
DENEME - 2 .....	315
DENEME - 2 ÇÖZÜMLER .....	323
DENEME - 3 .....	333
DENEME - 3 ÇÖZÜMLER .....	340

## TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI (TMS)

Türkiye Muhasebe Standartlarını hazırlamak ve görevi; 2002 yılından itibaren Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'na verilmiştir. Eylül 2011 tarihinden itibaren kurulun adı "**Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu**" olarak değiştirilmiştir.

Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları aşağıdaki gibidir;

### Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve

TMS - 1	Finansal Tabloların Sunuluşu
TMS - 2	Stoklar
TMS - 7	Nakit Akış Tablosu
TMS - 8	Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar
TMS - 10	Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar
TMS - 12	Gelir Vergileri
TMS - 16	Maddi Duran Varlıklar
TMS - 19	Çalışanlara Sağlanan Faydalar
TMS - 20	Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması
TMS - 21	Kur Değişiminin Etkileri
TMS - 23	Borçlanma Maliyetleri
TMS - 24	İlişkili Taraf Açıklamaları
TMS - 26	Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama
TMS - 27	Bireysel Finansal Tablolar
TMS - 28	İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar
TMS - 29	Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama
TMS - 32	Finansal Araçlar: Sunum
TMS - 33	Hisse Başına Kazanç
TMS - 34	Ara Dönem Finansal Raporlama
TMS - 36	Varlıklarda Değer Düşüklüğü
TMS - 37	Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar
TMS - 38	Maddi Olmayan Duran Varlıklar
TMS - 39	Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme
TMS - 40	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
TMS - 41	Tarımsal Faaliyetler

BOBİ FRS	Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama
TFRS - 1	Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması
TFRS - 2	Hisse Bazlı Ödemeler
TFRS - 3	İşletme Birleşmeleri
TFRS - 4	Sigorta Sözleşmeleri
TFRS - 5	Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler
TFRS - 6	Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi
TFRS - 7	Finansal Araçlar: Açıklamalar
TFRS - 8	Faaliyet Bölümleri
TFRS - 9	Finansal Araçlar
TFRS - 10	Konsolide Finansal Tablolar
TFRS - 11	Müşterek Anlaşmalar
TFRS - 12	Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar
TFRS - 13	Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü
TFRS - 14	Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesapları
TFRS - 15	Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat
TFRS - 16	Kiralamalar

Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB), muhasebe standartları oluşturmuştur. FASB'ın oluşturduğu muhasebe standartlarında, muhasebe uygulamalarını çok ayrıntılı bir şekilde düzenlendiği için bu standartlar kural esaslıdır.

Merkezi İngiltere'nin Londra şehrinde olan "Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)" da muhasebe ve finansal raporlama standartları çıkarmaktadır. Bu standartlar ilke esaslıdır. FASB ve IASB, 2002 tarihinde uluslararası finansal raporlamada kullanılacak yüksek kaliteli ve birbirleriyle uyumlu muhasebe standartlarının geliştirilmesi taahhütlerini imzaladıkları bir anlaşma ile kabul etmişlerdir. Norwalk anlaşması olarak da adlandırılan bu anlaşma ile FASB ve IASB arasında günümüzde de devam eden muhasebe standartlarında yakınsama süreci başlamıştır.

Avrupa Birliği sınırları içinde bulunan ve borsada kayıtlı bulunan bütün işletmeler için, 2005 yılı başından itibaren AB tarafından kabul edilen Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarını uygulamak zorunlu hale getirilmiştir. Bugün dünyada Avrupa Birliği ülkeleri dışında da bir çok ülkede bu standartlar kullanılmaktadır. Türkiye'de bu ülkelerden biridir.

Türkiye finansal raporlama ve muhasebe standartları, "Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)" tarafından çıkartılan "Uluslararası Muhasebe Standartları"nın Türkçeye çevrilmiş halidir. "Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu" 2006 yılında uluslararası muhasebe standartlarının Türkçeye çevirisini yaparak "Türkiye Muhasebe Standartları"nı çıkarttı. Bu standartlar her yıl güncellenmektedir. 2011 yılında çıkartılan yeni "Türk Ticaret Kanunu" da, tacirlerin Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun defter tutmalarını ve ticari işlemleriyle mal varlığı durumunu standartlara göre belirlemelerini istemektedir.

Ülkemizde "Türkiye Muhasebe Standartları"nı sadece Sermaye Piyasası Kanunu hükümlerine tabi halka açık anonim şirketler uygulamak zorundadır. Halka açık olmayan şirketler ise "Türkiye Muhasebe Standartları"nı uygulamak veya uygulamamak konusunda serbest bırakılmıştır.

Yukarıda belirtilen muhasebe standartları özet olarak aşağıda kısaca açıklanmıştır. Muhasebe standartlarının tam metinleri [www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr) internet adresinden görülebilir.

## FİNANSAL RAPORLAMAYA İLİŞKİN KAVRAMSAL ÇERÇEVE

### Kavramsal Çerçeve'nin Statüsü ve Amacı

SA1.1. Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve (Kavramsal Çerçeve) genel amaçlı finansal raporlamanın amacını ve ilgili kavramları tanımlamaktadır. Kavramsal Çerçeve'nin amacı:

- (a) Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kuruluna (Kurul) tutarlı kavramlara dayalı olan TFRS'leri (Standartları) geliştirmede yardımcı olmak,
- (b) Finansal tabloları hazırlayanların, belirli bir işlem veya başka bir olaya uygulanan bir Standart bulunmadığında veya bir Standart muhasebe politikası konusunda seçim yapma imkânı verdiğiğinde tutarlı muhasebe politikaları geliştirmesine yardımcı olmak ve
- (c) Tüm tarafların Standartları anlama ve yorumlamasına yardımcı olmaktır.

SA1.2. Kavramsal Çerçeve bir Standart değildir. Kavramsal Çerçeve'de yer alan hiçbir hüküm, herhangi bir Standartın veya herhangi bir Standarttaki bir hükmün yerine geçmez.

SA1.3. Kurul genel amaçlı finansal raporlamanın temel amacına ulaşmak için bazen Kavramsal Çerçeve'nin bazı yönlerinden sapan hükümler belirleyebilir. Kurul'un bunu yapması halinde, söz konusu Standartın Karar Gerekçelerinde bu sapmayı açıklar.

SA1.4. Kavramsal Çerçeve, Kurulun Kavramsal Çerçeve ile çalışma deneyimlerine dayalı olarak zaman zaman revize edilebilir. Kavramsal Çerçeve'nin revize edilmiş halleri kendiliğinden Standartlarda değişikliğe yol açmaz. Bir Standartın değiştirilmesi yönünde verilecek bir karar, Kurulun gündemine bir proje eklenmesini ve söz konusu Standartta bir değişiklik yapılması konusundaki sürecin tamamlanmasını gerektirir.

SA1.5. Kavramsal Çerçeve, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun (KGK) bir parçası olan Kurulun beyan edilen misyonuna katkıda bulunur. Bu misyon, finansal piyasalara şeffaflık, hesap verebilirlik ve verimlilik getiren Standartlar geliştirmektir. Kurulun çalışmaları ekonomide güveni, büyümeyi ve uzun vadeli finansal istikrarı geliştirerek kamu yararına hizmet eder. Kavramsal Çerçeve aşağıdaki özelliklere sahip Standartlara yönelik dayanak sağlar. Söz konusu Standartlar:

- (a) Yatırımcıların ve diğer piyasa katılımcılarının ekonomik kararlar hakkında bilgilendirilmelerine imkân sağlamak suretiyle finansal bilgilerin uluslararası karşılaştırılabilirliğini ve kalitesini artırarak şeffaflığa katkıda bulunur.
- (b) Sermaye sağlayanlara ve onlara paralarını emanet eden insanlar arasındaki bilgi boşluğunu azaltarak hesap verebilirliği güçlendirir. Kavramsal Çerçeve'ye dayalı Standartlar yönetimi sorumlu tutmak için ihtiyaç duyulan bilgileri sağlar. Küresel olarak karşılaştırılabilir bilgilerin bir kaynağı olarak, bu Standartlar tüm dünyadaki düzenleyici kuruluşlar için de oldukça önemlidir.
- (c) Yatırımcıların dünya çapındaki risk ve fırsatları belirlemelerine yardımcı olarak ekonomik verimliliğe katkıda bulunur ve bu nedenle sermaye tahsisini iyileştirir. İşletmeler için, Kavramsal Çerçeve'ye dayalı Standartlardan türetilen tek, güvenilir bir muhasebe dilinin kullanılması, sermaye maliyetini düşürür ve uluslararası raporlama maliyetlerini azaltır.

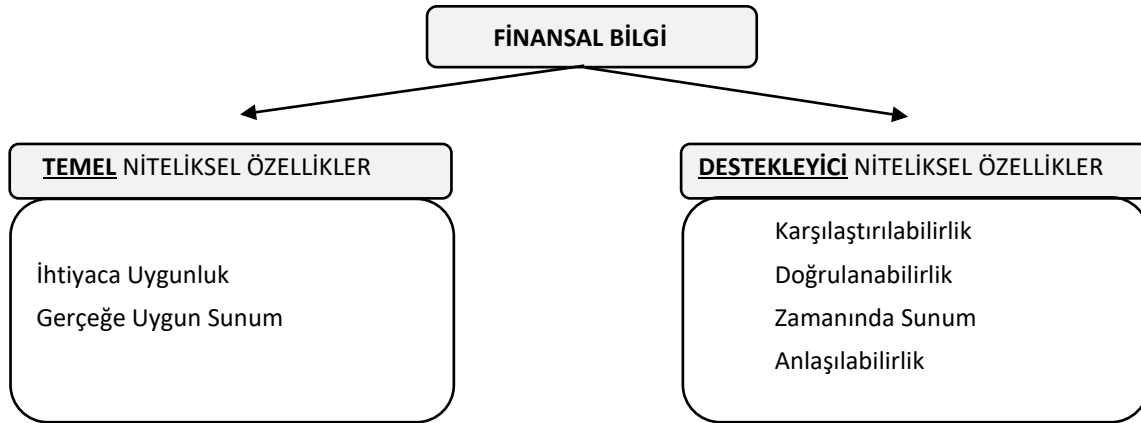
Kavramsal Çerçeve aşağıda belirtilen konuları düzenler:

- (a) Genel amaçlı finansal raporlamanın amacı
- (b) Faydalı finansal bilginin niteliksel özellikleri
- (c) Finansal tabloların unsurları, ölçümü, sunum ve açıklama
- (d) Sermaye kavramları ve sermayenin korunması

### Genel Amaçlı Finansal Raporlamanın Amacı, Faydası ve Sınırları

1.2. Genel amaçlı finansal raporlamanın amacı, mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç verenler ve kredi veren diğer taraflara, raporlayan işletme hakkında o işletmeye kaynak sağlamaya ilişkin kararlar verirken faydalı olacak finansal bilgiyi sağlamaktır. Bu kararlar aşağıdakileri içerir:

- (a) Özkaynak araçlarının ve borçlanma araçlarının satın alınması, satılması veya elde tutulması,  
 (b) Kredi ve benzerlerinin sağlanması ya da ödenmesi veya  
 (c) Yönetimin işletmenin ekonomik kaynaklarının kullanımını etkileyen faaliyetlerini oylama ya da başka bir şekilde etkileme gibi hakları kullanması.
- 1.3. 1.2'nci paragrafta tanımlanan kararlar mevcut ve potansiyel yatırımcıların, borç verenlerin ve kredi veren diğer tarafların beklediği getirilere, örneğin temettü, anapara ve faiz ödemelerine ya da piyasa fiyatlarında meydana gelen artışlara bağlıdır. Yatırımcıların, borç verenlerin ve kredi veren diğer tarafların beklediği getiriler, işletmenin gelecekteki net nakit girişlerinin tutarı, zamanlaması ve belirsizliği ile bunların, işletmenin ekonomik kaynaklarını yönetimin idare etme sorumluluğunu değerlendirmesine bağlıdır. Mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç verenler ve kredi veren diğer taraflar, bu değerlendirmeleri yapmak için bilgiye ihtiyaç duyar.
- 1.4. 1.3'üncü paragrafta tanımlanan değerlendirmeleri yapmak için mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç verenler ve kredi veren diğer taraflar aşağıdaki hususlar hakkında bilgiye ihtiyaç duyar:
- (a) İşletmenin ekonomik kaynakları, işletmeye karşı ileri sürülebilen talep hakları ve söz konusu kaynaklarda ve talep haklarında meydana gelen değişiklikler ve  
 (b) İşletme yönetimi ve yönetim kurulunun işletmenin ekonomik kaynaklarını kullanmadaki sorumluluklarını ne ölçüde verimli ve etkin bir şekilde yerine getirdiği.
- 1.5. Mevcut ve potansiyel yatırımcıların, borç verenlerin ve kredi veren diğer tarafların birçoğunun, raporlayan işletmelerden doğrudan kendilerine bilgi sağlanmasını talep etme imkânı bulunmamaktadır ve ihtiyaç duydukları finansal bilgilerin çoğu için genel amaçlı finansal raporlara güvenmek durumundadırlar. Dolayısıyla bu tür kullanıcılar, genel amaçlı finansal raporların yöneltildiği asli kullanıcılarıdır.
- 1.6. Ancak, genel amaçlı finansal raporlar mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç verenler ve kredi veren diğer tarafların ihtiyaç duyduğu tüm bilgileri sağlamaz ve sağlamaları mümkün değildir. Söz konusu kullanıcıların, örneğin genel ekonomik koşullar ve beklentiler, siyasi olaylar ve siyasi iklim, sektör ve şirket görünümü gibi diğer kaynaklardan elde edilecek ilgili bilgileri de göz önünde bulundurması gerekir.



#### Faydalı Finansal Bilginin Niteliksel Özellikleri

- 2.4. Finansal bilginin faydalı olması için, ihtiyaca uygun olması ve sunmayı amaçladığı hususu gerçeğe uygun olarak sunması gerekir. Finansal bilginin faydası; söz konusu bilginin karşılaştırılabilir, doğrulanabilir, zamanında sunulmuş ve anlaşılabilir olması durumunda arttırılmış olur.

#### A) Temel Niteliksel Özellikler

- 2.5. Temel niteliksel özellikler, ihtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygun sunumdur.

✓ **İhtiyaca Uygunluk**

- 2.6. İhtiyaca uygun finansal bilgi, kullanıcılar tarafından verilen kararlarda fark yaratma gücüne sahiptir. Bazı kullanıcıların bilgidan faydalanmayı tercih etmemesi veya bilgiyi diğer kaynaklardan elde etmiş olması durumunda dahi bilgi, verilen kararda fark yaratma gücüne sahip olabilir.
- 2.7. Finansal bilgi; tahmin değeri, doğrulama değeri veya her ikisini birden taşıyorsa, verilen kararlarda fark yaratma gücüne sahiptir.
- 2.8. Finansal bilgi, kullanıcıların gelecekteki sonuçları tahmin etmek için yararlandığı süreçlerde girdi olarak kullanılabiliriyorsa, tahmin değerine sahiptir. Finansal bilginin tahmin değerine sahip olması için bir tahmin veya öngörü olması gerekmez. Tahmin değerine sahip olan finansal bilgi, kullanıcılar tarafından tahminde bulunulurken kullanılır.
- 2.9. Finansal bilgi, önceki değerlendirmelere yönelik geri bildirim sağlıyorsa (önceki değerlendirmeleri doğruluyor ya da değiştiriyorsa) doğrulama değerine sahiptir.
- 2.10. Finansal bilginin tahmin değeri ve doğrulama değeri birbiriyle ilişkilidir. Tahmin değerine sahip olan bilgi, genellikle doğrulama değerine de sahiptir. Örneğin; cari yıl hasılat tutarına ilişkin bilgi gelecek yıllara ilişkin hasılat tutarlarının tahmin edilmesinde kullanılabilereceği gibi geçmiş yıllarda, cari yıl hasılat tutarı için yapılmış olan tahminlerle de karşılaştırılabilir. Bu karşılaştırmaların sonuçları, daha önceki tahminlerin yapılması sırasında uygulanan süreçlerin düzeltilmesi ve iyileştirilmesinde kullanıcılara yardımcı olur.
- 2.11. Bilgilerin verilmemesinin, yanlış verilmesinin veya gizlenmesinin; genel amaçlı finansal raporların asli kullanıcılarının belirli bir raporlayan işletme hakkında finansal bilgi sağlayan finansal raporlara dayanarak verecekleri kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa, bu bilgi önemlidir. Diğer bir ifadeyle önemlilik, ihtiyaca uygunluğun, bireysel bir işletmenin finansal raporu bağlamında bilgilerin ilgili olduğu kalemlerin niteliğini veya büyüklüğünü ya da her ikisini birden esas alan işletmeye özgü halidir. Bu nedenle, önemlilik için standart bir sayısal eşik belirlenmemiş veya özellikli bir durumda hangi bilginin önemli olabileceği belirtilmemiştir.

✓ **Gerçeğe Uygun Sunum**

- 2.12. Finansal raporlarda, ekonomik olaylar kelimelerle ve sayılarla ifade edilir. Finansal bilginin kullanıcılara faydalı olabilmesi için sadece ilgili olayları sunması değil, aynı zamanda açıklamayı amaçladığı ekonomik olayların özünü gerçeğe uygun olarak sunması gereklidir. Birçok durumda, ekonomik bir olayın özü ve hukuki biçimi aynıdır. Aynı olmadığı durumda, sadece hukuki biçimi hakkında bilgi sağlamak, ekonomik olayın gerçeğe uygun sunulduğunu göstermez.
- 2.13. Gerçeğe uygun sunumun tam anlamıyla sağlanabilmesi için üç özelliğe sahip olması gerekir. Buna göre sunum; - Tam  
- Tarafsız ve  
- Hatasız olmalıdır.
- 2.14. Tam bir sunum; bir kullanıcının sunulan olayı anlaması için gerekli tanımlamalar ve açıklamalar dâhil olmak üzere gereken tüm bilgileri içerir. Örneğin, bir varlık grubuna ilişkin tam bir sunum, asgari olarak, grupta yer alan varlıkların niteliklerinin tanımını, grupta yer alan bütün varlıkların rakamsal ifadesini ve rakamsal ifadenin neyi temsil ettiğini içerir (örneğin, tarihi maliyet veya gerçeğe uygun değer). Bazı kalemler için tam bir sunum, kalemlerin niteliğine ve yapısına ilişkin önemli gerçekleri, söz konusu kalemlerin niteliğini ve yapısını etkileyebilecek faktörleri ve durumları ve rakamsal ifadenin belirlenmesinde kullanılan sürece ilişkin açıklamaları da gerektirebilir.
- 2.15. Tarafsız sunum, finansal bilginin seçiminde ve gösteriminde tarafsızlığın olmadığı sunumdur. Tarafsız sunumda finansal bilgi; söz konusu bilginin kullanıcılar tarafından olumlu ya da olumsuz olarak değerlendirilmesi olasılığını arttırmak amacıyla taraflı, ağırlıklandırılmış, vurgulu, vurgu yapılmamış olarak gösterilmemiş ya da başka bir şekilde manipüle edilmemiştir. Tarafsız bilgi, belirli bir amaca

yönelik olmayan veya davranışlar üzerinde etkisi olmayan bilgi anlamına gelmez. Aksine, ihtiyaca uygun finansal bilgi tanımı itibarıyla, kullanıcıların kararlarında fark yaratma gücüne sahiptir.

- 2.16. Tarafsızlık, ihtiyatlı davranışla desteklenir. İhtiyatlılık, belirsizlik koşullarında yargıda bulunurken temkinli davranmaktır. İhtiyatlı davranmak, varlıkların ve gelirin olduğundan yüksek gösterilmemesi ve yükümlülüklerin ve giderlerin olduğundan düşük gösterilmemesi anlamına gelir. Aynı şekilde, ihtiyatlı davranmak varlıkların ve gelirlerin olduğundan düşük, yükümlülüklerin ve giderlerin olduğundan yüksek gösterilmesine izin vermez. Bu tür yanlışlıklar, gelecek dönemlerde gelir veya giderlerin olduğundan yüksek veya düşük gösterilmesine yol açabilir.
- 2.18. Bilginin gerçeğe uygun sunumu her açıdan doğru olduğu anlamına gelmez. Hatasız sunum, ekonomik olayın tanımlanmasında hataların veya ihmallerin olmaması ve raporlanan bilginin elde edilmesinde kullanılan sürecin hatasız olarak seçilmiş ve uygulanmış olması anlamına gelir. Bu bağlamda hatasız sunum, her açıdan kusursuz doğruluk anlamına gelmez. Örneğin, gözlemlenemeyen bir fiyat ya da değere ilişkin tahminin doğru veya yanlış olup olmadığı belirlenemez. Ancak söz konusu tutarın bir tahmin olduğunun açıkça ve doğru bir şekilde tanımlanması, tahmin sürecinin yapısının ve sınırlamaların açıklanması ve tahminin yapılması için uygun bir sürecin seçiminde ve uygulanmasında hata yapılmamış olması durumunda bu tahminin sunumu gerçeğe uygun olabilir.

#### Temel Niteliksel Özelliklerin Uygulanması

- 2.20. Bilginin faydalı olması için hem ihtiyaca uygun olması, hem de sunmayı amaçladığı hususu gerçeğe uygun olarak sunması gerekir. İhtiyaca uygun olmayan bir olayın gerçeğe uygun olarak sunulması ya da ihtiyaca uygun bir olayın gerçeğe uygun olmayan şekilde sunulması kullanıcıların doğru karar vermelerine yardımcı olmaz.

#### B) Destekleyici Niteliksel Özellikler

- 2.23. Karşılaştırılabilirlik, doğrulanabilirlik, zamanında sunum ve anlaşılabilirlik, hem ihtiyaca uygun olan hem de gerçeğe uygun olarak sunulması amaçlanan bilginin faydasını arttıran niteliksel özelliklerdir.

##### ✓ Karşılaştırılabilirlik

- 2.24. Kullanıcıların verdiği kararlar, bir yatırımı satmak veya elde tutmak ya da bir raporlayan işletmeye veya diğerine yatırım yapmak gibi alternatifler arasında tercih yapmalarını gerektirir. Sonuç olarak, raporlayan işletmeye ilişkin bilgiler, diğer işletmelere ilişkin benzer bilgilerle ve aynı işletmenin başka bir dönemine ya da başka bir tarihe ait benzer bilgileriyle karşılaştırılabilirliği durumunda daha faydalıdır.
- 2.25. Karşılaştırılabilirlik, kullanıcıların kalemler arasındaki benzerlikleri ve farklılıkları belirleyebilmesini ve anlayabilmesini sağlayan niteliksel bir özelliktir. Diğer niteliksel özelliklerden farklı olarak karşılaştırılabilirlik, tek bir kalemle ilgili değildir. Karşılaştırma yapılabilmesi için en az iki kalem gereklidir.
- 2.26. Tutarlılık, karşılaştırılabilirlikle ilişkili olsa da aynı anlama gelmez. Tutarlılık, raporlayan işletme bünyesinde dönemden döneme ya da işletmeler arasında tek bir dönemde, aynı kalemler için aynı yöntemlerin kullanılması anlamına gelir. Amaç karşılaştırılabilirlik olmakla birlikte tutarlılık, bu amacı gerçekleştirmeye yardımcı olur.
- 2.27. Karşılaştırılabilirlik yeknesaklık değildir. Bilginin karşılaştırılabilir olması için benzer şeylerin benzer, farklı şeylerin ise farklı görünmesi gerekir. Finansal bilginin karşılaştırılabilirliği benzer şeylerin farklı gösterilmesiyle arttırılamayacağı gibi farklı şeylerin benzer gösterilmesiyle de arttırılmaz.
- 2.28. Belirli bir seviyede karşılaştırılabilirliğe ulaşılması temel niteliksel özelliklerin sağlanması ile mümkündür. Bir ekonomik olayın gerçeğe uygun sunumu ile benzer bir ekonomik olayın başka bir raporlayan işletme tarafından gerçeğe uygun sunumunun, kendiliğinden belirli bir seviyede karşılaştırılabilirliği sağlaması gerekir.
- 2.29. Tek bir ekonomik olay birden fazla yöntemle gerçeğe uygun olarak sunulabilse de, aynı ekonomik olay için alternatif muhasebe yöntemlerine izin verilmesi karşılaştırılabilirliği azaltır.



**✓ Doğrulanabilirlik**

2.30. Doğrulanabilirlik, kullanıcıların, bilginin açıklamayı amaçladığı ekonomik olayı gerçeğe uygun olarak sunduğu konusunda temin edilmesine yardımcı olur. Doğrulanabilirlik, bilgili ve bağımsız farklı gözlemcilerin belirli bir açıklamanın gerçeğe uygun sunulduğu hususunda, tam bir anlaşmaya varmasalar da görüş birliğine varabilmeleri anlamına gelir. Nicel bilginin doğrulanabilir olması için tek bir nokta tahmini olması gerekmez. Bir dizi olası tutarlar ve ilgili olasılıklar da doğrulanabilir niteliktedir.

2.31. Doğrulama, doğrudan ya da dolaylı olabilir. Doğrudan doğrulama, nakdin sayılması gibi bir tutarın ya da başka bir sunumun doğrudan yapılan bir gözlemlerle doğrulanması anlamına gelir. Dolaylı doğrulama, bir modelde, formülde ya da diğer bir yöntemde kullanılan girdilerin kontrol edilmesi ve aynı yöntem kullanılarak çıktılarının yeniden hesaplanması anlamına gelir. Stoğun defter değerinin, girdiler (miktar ve maliyetler) kontrol edilerek doğrulanması ve dönem sonu stoğunun aynı maliyet akışı varsayımı kullanılarak (örneğin, ilk giren ilk çıkar yöntemi kullanılarak) yeniden hesaplanması dolaylı doğrulamaya bir örnektir.

**✓ Zamanında Sunum**

2.33. Zamanında sunum, bilginin, karar verenlerin kararlarını etkileyebilecek bir zamanda kullanıma sunulması anlamına gelir. Genellikle, bilgi eskidikçe faydası da azalır. Ancak, bazı bilgiler, bazı kullanıcıların eğilimleri belirlemeye ve değerlendirmeye ihtiyaç duyması gibi nedenlerle raporlama dönemi sona erdikten uzun süre sonra da kullanışlı olmaya devam edebilir.

**✓ Anlaşılabilirlik**

2.34. Bilginin açık ve öz olarak sınıflandırılması, tanımlanması ve sunulması onu anlaşılabilir kılar.

2.35. Bazı olaylar, yapısı gereği karmaşıktır ve anlaşılması kolaylaştırılmaz. Bu tür olaylara ilişkin bilgilerin finansal raporların dışında bırakılması, raporlardaki bilgilerin daha kolay anlaşılmasını sağlayabilir. Fakat bu şekildeki raporlar, eksik olmalarından dolayı yanıltıcı olabilecektir.

**Destekleyici Niteliksel Özelliklerin Uygulanması**

2.37. Destekleyici niteliksel özellikler, mümkün olduğu ölçüde azami seviyeye çıkarılmalıdır. Ancak, bilgi ihtiyaca uygun olmadığında veya sunmayı amaçladığı husus gerçeğe uygun olarak sunulmadığında, destekleyici niteliksel özellikler bu bilgiyi, tek başına ya da grup olarak faydalı kılamaz.

**İşletmenin Sürekliliği Varsayımı**

3.9. Finansal tablolar genellikle işletmenin sürekliliği ve öngörülebilir gelecekte de faaliyetlerini sürdüreceği varsayımına dayanılarak hazırlanır. Böylece, işletmenin tasfiyeye girme veya faaliyetlerini durdurma niyetinin veya ihtiyacının olmadığı varsayılır. Böyle bir niyet veya ihtiyaç olduğu takdirde finansal tablolar farklı bir gereğe ile hazırlanmalı, kullanılan esas da finansal tablolarda tanımlanmalıdır.

**Finansal Tabloların Unsurları**

4.1. Kavramsal Çerçeve'de tanımlanan finansal tabloların unsurları şunlardır:

- Raporlayan işletmenin finansal durumuyla ilgili varlıklar, yükümlükler ve özkaynak ve
- Raporlayan işletmenin finansal performansı ile ilgili gelir ve giderler.

**a) Varlık**

4.3 - 4.4. Varlık, geçmişteki olayların bir sonucu olarak işletme tarafından kontrol edilen mevcut bir ekonomik kaynaktır. Ekonomik kaynak, ekonomik fayda üretme potansiyeline sahip bir haklıdır.

4.6. Ekonomik fayda yaratma potansiyeline sahip haklar aşağıdakileri de içeren birçok biçimde olabilir:

- Başka bir taraf için bir mükellefiyet teşkil eden haklar. Örneğin:
  - Nakit alma hakları
  - Mal veya hizmet alma hakları
  - Ekonomik kaynakları başka bir tarafla lehte şartlarda takas etme hakkı
  - Önceden belirtilmiş gelecekteki belirsiz bir olayın meydana gelmesi durumunda başka bir tarafın bir ekonomik kaynağı devretme mükellefiyetinden faydalanma hakları

- (b) Başka bir taraf için bir mükellefiyet teşkil etmeyen haklar. Örneğin:
- (i) Maddi duran varlıklar veya stoklar gibi fiziksel nesnelere üzerindeki haklar
  - (ii) Fikri mülkiyet kullanma hakları.

4.14. Ekonomik kaynak, ekonomik fayda üretme potansiyeline sahip bir haktır. Bu potansiyelin var olması için hakkın ekonomik faydalar üreteceğinin kesin, hatta muhtemel olması gerekli değildir. Hakkın yalnızca hâlihazırda mevcut olması ve en az bir durumda işletme için diğer tüm tarafların elde edebildiği ekonomik faydaların ötesinde ekonomik faydalar üretebilmesi gereklidir.

4.19. Kontrol bir ekonomik kaynağı işletmeye bağlar. Kontrolün mevcut olup olmadığı değerlendirilmesi, işletmenin muhasebeleştirildiği ekonomik kaynağın belirlenmesine yardımcı olur. Örneğin, bir işletme bir taşınmazın tamamının mülkiyetinden kaynaklanan hakları kontrol etmeksizin, o taşınmazda belli bir orana sahip hisseyi kontrol ediyor olabilir. Bu tür durumlarda, işletmenin varlığı, taşınmazda kontrol ettiği hissesi olup, taşınmazın tamamının mülkiyetinden kaynaklanan kontrol etmediği haklar değildir.

#### b) Yükümlülük

4.26. Yükümlülük, işletmenin geçmişteki olayların bir sonucu olarak bir ekonomik kaynağı devretme konusundaki mevcut mükellefiyettir.

4.27. Bir yükümlülüğün mevcut olması için üç şartın karşılanması gerekir:

- (a) İşletmenin bir mükellefiyeti olması,
- (b) Mükellefiyetin bir ekonomik kaynağı devretmek yönünde olması ve
- (c) Mükellefiyetin geçmişteki olaylar sonucunda var olan mevcut bir mükellefiyet olması.

a) Yükümlülük konusundaki ilk kriter, işletmenin bir mükellefiyetinin olmasıdır. Mükellefiyet, bir işletmenin kaçınma imkânının olmadığı bir görev veya sorumluluktur. Bir mükellefiyetin daima alacaklı olan bir karşı tarafı (veya tarafları) vardır. Karşı taraf (veya taraflar) bir şahıs veya başka bir işletme, bir grup şahıs veya bir grup başka işletme veya toplumun geneli olabilir. Mükellefiyetin borçlu olduğu tarafın (veya tarafların) kimliğinin bilinmesi gerekmez.

b) Bir yükümlülüğün ikinci kriteri, bir ekonomik kaynağın devredilmesi yönünde bir mükellefiyetin olmasıdır. Bu kriterin karşılanması için mükellefiyetin, işletmenin bir ekonomik kaynağı başka bir tarafa (veya taraflara) devretmesini zorunlu tutma potansiyeline sahip olması gerekir. Bu potansiyelin var olması için işletmenin bir ekonomik kaynağı devretmek zorunda kalacağı kesin veya muhtemel olması gerekmez - devir, örneğin ancak gelecekteki tanımlanmış belirsiz bir olayın meydana gelmesi durumunda gerekli olabilir. Sadece mükellefiyetin hâlihazırda mevcut olması ve en az bir durumda işletmenin bir ekonomik kaynağı devretmesini gerektirebilecek nitelikte olması gerekmektedir.

c) Bir yükümlülüğe ilişkin üçüncü kriter, mükellefiyetin geçmişteki olaylar sonucunda var olan mevcut bir mükellefiyet olmasıdır. Mevcut bir mükellefiyet geçmişteki olayların sonucunda ve ancak aşağıdaki durumların varlığı halinde meydana gelmiştir:

- ✓ İşletmenin ekonomik fayda elde etmiş olması veya bir edimde bulunmuş olması durumunda ve
- ✓ Sonuç olarak, işletmenin aksi halde devretmek zorunda kalmayacağı bir ekonomik kaynağı devretmek zorunda olacağı veya olabileceği durumda.

#### c) Özkaynak

4.63. Özkaynak, işletmenin tüm yükümlülükleri düşüldükten sonra varlıkları üzerinde kalan haklarıdır.

4.64. Özkaynak üzerindeki talep hakları, işletmenin tüm yükümlülükleri düşüldükten sonra geriye kalan varlıkları üzerindeki haklarına yönelik talep haklarıdır. Başka bir ifadeyle, işletmeye yöneltilen, yükümlülük tanımını karşılamayan talep haklarıdır. Bu tür talep hakları sözleşme, mevzuat veya benzer araçlarla tesis edilmiş olabilir ve yükümlülük tanımını karşılamadıkları ölçüde aşağıdakileri içerebilir:

- (a) İşletme tarafından ihraç edilen çeşitli türlerdeki payları ve
- (b) İşletmenin özkaynağı üzerinde başka bir talep hakkı ihraç etme yönündeki bazı mükellefiyetleri.

**d) Gelir ve Gider**

4.68. Gelir, özkaynak üzerindeki talep hakkı sahiplerinin yaptığı katkılar haricinde, özkaynakta artışlara yol açan varlıklardaki artışlar veya yükümlülüklerdeki azalışlardır.

4.69. Gider, özkaynak üzerindeki talep hakkı sahiplerine yapılan dağıtımlar haricinde, özkaynaklarda azalışlara yol açan varlıklardaki azalışlar veya yükümlülüklerdeki artışlardır.

**Finansal Tabloların Unsurlarının Ölçüm Esasları**

6.1. Finansal tablolara alınan unsurlar parasal tutar olarak ölçülür. Bu bir ölçüm esası seçilmesini gerektirir. Ölçüm esası, bir kalemin ölçülen tanımlanmış bir özelliğidir, örneğin, tarihi maliyet, gerçeğe uygun değer ya da ifa değeri. Bir ölçüm esasının bir varlık veya yükümlülüğe uygulanması, söz konusu varlık veya yükümlülüğe ve ilgili gelir ve giderlere ilişkin bir ölçüm ortaya çıkarır.

6.2. Faydalı finansal bilginin niteliksel özellikleri ve maliyet kısıtının değerlendirilmesi sonucunda farklı varlıklar, yükümlülükler, gelir ve giderler için muhtemelen farklı ölçüm esasları seçilir.

**a) Tarihi Maliyet**

6.5. Bir varlık edinildiğinde veya oluşturulduğunda söz konusu varlığın tarihi maliyeti, varlığın edinilmesi veya oluşturulması sırasında katlanılan maliyetlerin değeridir. Bu değer varlığı edinmek ve oluşturmak için ödenen bedel artı işlem maliyetlerinden oluşur. Bir yükümlülüğe katlanıldığında veya bir yükümlülük devralındığında, o yükümlülüğün tarihi maliyeti, yükümlülüğe katlanmak veya onu üstlenmek için alınan bedelin değeri eksi işlem maliyetleridir.

6.7. Uygulanabilir olması durumunda, bir varlığın tarihi maliyeti aşağıdakileri gösterecek şekilde zamanla güncellenir:

- Varlığı oluşturan ekonomik kaynağın tamamının veya bir kısmının tüketilmesi (amortisman veya itfa),
- Varlığın tamamını veya bir kısmını ortadan kaldıran tahsilatlar,
- Varlığın tarihi maliyetinin tamamının veya bir kısmının artık geri kazanılamaz hale gelmesinin neden olan olayların etkisi (değer düşüklüğü) ve
- Varlığın herhangi bir finansman bileşeni içerdiğini yansıtan faiz tahakkuku.

6.8. Uygulanabilir olması durumunda, bir yükümlülüğün tarihi maliyeti aşağıdakileri gösterecek şekilde zamanla güncellenir:

- Yükümlülüğün bir kısmını veya tamamını yerine getiren ödemeler yapılarak ya da mal teslimi gibi bir mükellefiyeti yerine getirerek yükümlülüğün bir kısmının veya tamamının ifa edilmesi,
- Yükümlülüğün yerine getirilmesi için gereken ekonomik kaynakları devretme mükellefiyetinin değerini, yükümlülüğü ekonomik açıdan dezavantajlı hale getirecek şekilde artıran olayların etkisi. Bir yükümlülük, tarihi maliyetin artık yükümlülüğü yerine getirme mükellefiyetini göstermek için yeterli olmaması halinde ekonomik açıdan dezavantajlıdır ve
- Yükümlülüğün herhangi bir finansman bileşeni yansıtacak şekilde faiz tahakkuku.

6.69. Birçok durumda, tarihi maliyeti ölçmek, cari bir değeri ölçmekten daha basit ve dolayısıyla daha az maliyetlidir. Ayrıca, tarihi maliyet ölçüm esası uygulanarak belirlenen ölçümler genellikle iyi anlaşılır ve çoğu durumda doğrulanabilir durumdadır.

**b) Cari Değer**

6.11. Cari değer ölçüm esasları şunları içerir:

- Gerçeğe uygun değer
- Varlıklar için kullanım değeri ve yükümlülükler için ifa değeri ve
- Cari maliyet

**b1) Gerçeğe Uygun Değer**

6.12. Gerçeğe uygun değer, piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde olağan bir işlemde, bir varlığın satışından elde edilecek veya bir yükümlülüğün devrinde ödenecek fiyattır.

6.13. Gerçeğe uygun değer piyasa katılımcılarının (işletmenin erişimi olan bir piyasadaki katılımcıların) bakış açısını yansıtır. Varlık veya yükümlülük, söz konusu piyasa katılımcılarının kendilerine en iyi gelen ekonomik çıkarları doğrultusunda hareket etmeleri durumunda bu varlık veya yükümlülüğü fiyatlandırırken kullanacağı varsayımlarla aynı varsayımlar kullanılarak ölçülür.

6.14. Bazı durumlarda, gerçeğe uygun değer, doğrudan aktif bir piyasadaki fiyatlar gözlemlenerek belirlenebilir. Diğer durumlarda, nakit akışına dayalı ölçüm teknikleri gibi ölçüm teknikleri kullanılarak ve aşağıdaki tüm faktörleri yansıtacak şekilde dolaylı yoldan belirlenir:

- (a) Gelecekteki nakit akışlarına ilişkin tahminler
- (b) Ölçülmekte olan varlık veya yükümlülüğe ilişkin gelecekteki nakit akışlarının tahmini tutarında, nakit akışlarının yapısında var olan belirsizlikten kaynaklanan muhtemel değişimler
- (c) Paranın zaman değeri
- (d) Nakit akışlarının yapısında var olan belirsizliğe katlanmanın fiyatı (risk primi ya da risk iskontosu)
- (e) Piyasa katılımcılarının söz konusu şartlarda dikkate alacağı, örneğin likidite gibi, diğer faktörler.

**b2) Kullanım Değeri ve İfa Değeri**

6.17. Kullanım değeri, işletmenin bir varlığın kullanımından ve nihai olarak elden çıkarılmasından elde etmeyi beklediği nakit akışlarının ya da diğer ekonomik faydaların bugünkü değeridir. İfa değeri, işletmenin bir yükümlülüğü yerine getirdiğinde devretmek zorunda olmayı beklediği nakit ya da diğer ekonomik kaynakların bugünkü değeridir. Bu nakit ve diğer ekonomik kaynak tutarları sadece yükümlülüğün karşı tarafına devredilecek tutarları değil, aynı zamanda işletmenin yükümlülüğü ifa etmesine imkân vermeleri için diğer taraflara devretmek zorunda olmayı beklediği tutarları da içerir.

**b3) Cari Maliyet**

6.21. Bir varlığın cari maliyeti, söz konusu varlığa eşdeğer bir varlığın ölçüm tarihindeki maliyetidir. Cari maliyet, ölçüm tarihinde söz konusu varlık için ödenecek bedel artı o tarihte katlanılabilecek işlem maliyetlerinden oluşur. Bir yükümlülüğün cari maliyeti, ölçüm tarihinde söz konusu yükümlülüğe denk bir yükümlülük için alınabilecek olan bedel eksi o tarihte yüklenilebilecek işlem maliyetlerinden oluşur. Cari maliyet, tarihi maliyet gibi, bir giriş değeridir. İşletmenin varlığı edinebileceği veya yükümlülüğe katlanabileceği piyasadaki fiyatları yansıtır. Bu nedenle, çıkış değerleri olarak ele alınan gerçeğe uygun değer, kullanım değeri ve ifa değerinden farklıdır. Bununla birlikte tarihi maliyetten farklı olarak cari maliyet, ölçüm tarihindeki koşulları yansıtır.

**Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir**

7.15. Gelir ve giderler aşağıdakilerden herhangi birinde sınıflandırılır ve herhangi birine dâhil edilir:

- (a) Kâr veya zarar tablosunda ya da
- (b) Kâr veya zarar tablosu dışında, diğer kapsamlı gelirdedir.

7.16. Kâr veya zarar tablosu, bir işletmenin raporlama dönemindeki finansal performansı ile ilgili bilgilerin temel kaynağıdır. Bu tablo, işletmenin raporlama dönemindeki finansal performansının yüksek düzeyde özetlenmiş bir gösterimini sağlayan toplam kâr veya zararı içerir. Birçok finansal tablo kullanıcısı, bu toplamı ya analizleri için bir başlangıç noktası olarak, ya da işletmenin dönemdeki finansal performansının temel göstergesi olarak analizlerine dâhil eder. Bununla birlikte, işletmenin dönemdeki finansal performansının anlaşılması için, finansal tablolara alınan tüm gelir ve giderlerin — diğer kapsamlı gelire dâhil edilen gelir ve giderleri de içeren— yanı sıra finansal tablolara dâhil edilen diğer bilgilerin analiz edilmesi gerekir.

7.17. Kâr veya zarar tablosu, işletmenin dönemdeki finansal performansı ile ilgili bilginin temel kaynağı olduğundan, temelde tüm gelir ve giderler bu tabloya dâhil edilir. Bununla birlikte Kurul, Standartları geliştirirken istisnai koşullarda, bir varlık veya yükümlülüğün cari değerinde meydana gelen bir değişiklikten kaynaklanan gelir veya giderlerin, diğer kapsamlı gelire dâhil edilmesinin kâr veya zarar

tablosunun ihtiyaca daha uygun bilgi sağlamasına ya da işletmenin dönemdeki finansal performansının gerçeğe daha uygun şekilde sunumunu sağlamasına neden olacağı durumda söz konusu değişikliklerin diğer kapsamlı gelire dâhil edilmesine karar verebilir.

#### **Sermaye Kavramları ve Sermayenin Korunması**

- 8.1. Çoğu işletme, finansal tablolarını hazırlarken sermayeyi finansal bir kavram olarak benimser. Sermaye, yatırılan para veya yatırılan satın alma gücü gibi finansal bir kavram olarak ele alındığında, işletmenin net varlıkları ya da özkaynağı ile eş anlamlı hale gelir. Sermaye, faaliyette bulunabilme kabiliyeti gibi fiziki bir kavram olarak ele alındığında işletmenin, örneğin günlük üretim miktarına dayalı olan üretim kapasitesi olarak kabul edilir.
- 8.3. 8.1'inci paragraftaki sermaye kavramları, aşağıda belirtilen sermayenin korunması kavramlarını ortaya çıkarmaktadır:
- (a) Finansal Sermayenin Devamlılığı: Bu kavrama göre, dönem içinde hissedarlara yapılan ödemeler ve hissedarların işletmeye koyduğu tutarlar hariç olmak üzere, yalnızca net varlıkların dönem sonundaki finansal tutarının (para cinsinden) dönem başındaki finansal tutarını (para cinsinden) aşması halinde bir kâr elde edilmiştir. Finansal sermayenin devamlılığı nominal parasal birimlerle veya sabit satın alma gücü birimleri ile ölçülebilir.
- (b) Fiziki Sermayenin Devamlılığı: Bu kavrama göre, dönem içinde hissedarlara yapılan ödemeler ve hissedarların işletmeye koyduğu tutarlar hariç olmak üzere, yalnızca işletmenin dönem sonundaki fiziki üretim kapasitesinin (veya faaliyet kapasitesi) (veya o kapasiteye ulaşmak için ihtiyaç duyulan kaynak veya fonlar) dönem başındaki fiziki üretim kapasitesini aşması halinde bir kâr elde edilmiştir.

#### **Tanımlar**

Asli Kullanıcılar: Mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç verenler ve kredi veren diğer taraflardır.

Birleşik Finansal Tablolar: Tamamının ana ortaklık-bağlı ortaklık ilişkisi içinde olmadığı iki ya da daha fazla işletmeden oluşan raporlayan işletmenin finansal tablolarıdır.

Çıktı Belirsizliği: Bir varlık veya yükümlülüğün kaynaklanacak herhangi bir ekonomik fayda giriş veya çıkışının tutarı ve zamanlamasıyla ilgili belirsizliktir.

Ekonomik Kaynak: Ekonomik fayda üretebilme potansiyeline sahip bir haktır.

Faydalı Finansal Bilgi: Genel amaçlı finansal raporların asli kullanıcılarına, raporlayan işletme hakkında işletmeye kaynak sağlama kararları verirken faydalı olacak finansal bilgidir. Finansal bilginin faydalı olması için, ihtiyaca uygun olması ve sunmayı amaçladığı hususu gerçeğe uygun olarak sunması gerekir.

Gelir: Özkaynak üzerindeki talep hakkı sahiplerinin yaptığı katkılar haricinde, özkaynakta artışlara yol açan varlıklardaki artışlar veya yükümlülüklerdeki azalışlardır.

Gider: Özkaynak üzerindeki talep hakkı sahiplerine yapılan dağıtımlar haricinde, özkaynaklarda azalışlara yol açan varlıklardaki azalışlar veya yükümlülüklerdeki artışlardır.

Hesap Birimi: Finansal tablolara alma kriterleri ve ölçüm kavramlarının uygulandığı bir hak ya da bir haklar grubu; bir mükellefiyet ya da bir mükellefiyetler grubu veya bir haklar ve mükellefiyetler grubudur.

İhtiyatlılık: Belirsizlik koşulları altında yargıda bulunurken temkinli davranmaktır. İhtiyatlı davranmak, varlıkların ve gelirin olduğundan yüksek gösterilmemesi ve yükümlülük ve giderlerin olduğundan düşük gösterilmemesi anlamına gelir. Aynı şekilde, ihtiyatlı davranmak varlıkların ve gelirlerin olduğundan düşük, yükümlülüklerin ve giderlerin olduğundan yüksek gösterilmesine izin vermez.

Müccel Sözleşme: Taraflarca eşit ölçüde yerine getirilmeyen bir sözleşme veya sözleşmenin bir bölümüdür. Bu tür sözleşmelerde, taraflar mükellefiyetlerinden hiçbirini hâlihazırda yerine getirmemiş veya her bir taraf hâlihazırda mükellefiyetlerini eşit ölçüde yerine getirmiştir.

Önemli Bilgi: Belirli bir raporlayan işletme hakkında finansal bilgi sağlayan, verilmemesi veya yanlış verilmesi genel amaçlı finansal raporların asli kullanıcılarının bu raporlara dayalı olarak vereceği kararları etkileyecek olan bilgilerdir.

Özkaynak: İşletmenin tüm yükümlülükleri düşüldükten sonra varlıkları üzerinde kalan haklıdır.

Sınıflandırma: Varlık, yükümlülük, özkaynak, gelir veya giderlerin, sunum ve açıklama amaçları açısından benzer özelliklerine göre tasnif edilmesidir.

Toplulaştırma: Ortak özelliklere sahip olan ve aynı sınıflandırmaya dâhil edilen varlık, yükümlülük, özkaynak, gelir veya giderlerin birbirine eklenmesidir.

Varlık: Geçmişteki olayların bir sonucu olarak, işletme tarafından kontrol edilen mevcut bir ekonomik kaynaktır.

Yükümlülük: İşletmenin geçmişteki olayların bir sonucu olarak bir ekonomik kaynağı devretme konusundaki mevcut mükellefiyetidir.

**FİNANSAL RAPORLAMAYA İLİŞKİN KAVRAMSAL ÇERÇEVE**

1. Aşağıda yer alan ifadelerden hangisi ya da hangileri *Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve*'ye göre doğrudur?

- I- Kâr veya Zarar Tablosu işletmenin ilgili dönemine ait finansal performansına ilişkin bilgi sunan tek tablodur.
- II- Temelde, tüm gelir ve giderler Kâr veya Zarar Tablosuna dâhil edilir.
- III- İşletmenin kâr veya zarara dâhil edilen tüm gelir ve giderleri işletmenin olağan faaliyetlerinden kaynaklanır.

- A) Yalnız I
- B) Yalnız II
- C) Yalnız III
- D) I-II
- E) I-III

(2020-I)

2. Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve'de (2018 Sürümü) "*işletmenin tüm yükümlülükleri düşüldükten sonra varlıkları üzerinde kalan hakları*" şeklinde tanımlanan kavram aşağıdakilerden hangisidir?

- A) Gelir
- B) Kâr veya zarar
- C) Özkaynak
- D) Diğer kapsamlı gelir
- E) Kazanç

(2019-II)

3. Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve'ye (2018 Sürümü) göre önemlilikle ilgili aşağıdaki bilgilerden hangisi doğrudur?

- A) Önemlilik, faydalı bilginin üç temel niteliksel özelliğinden biridir.
- B) Önemlilik, faydalı bilginin destekleyici niteliksel özelliklerinden biridir.
- C) Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve'de önemlilikle ilgili bir sayısal eşik değeri belirlenmiştir.
- D) Bir bilginin önemsiz olduğuna karar verilebilmesi için ilgili kalemin belirli bir sayısal eşikten düşük olması her zaman yeterlidir.
- E) Önemlilik, ihtiyaca uygun bilginin işletmeye özgü yönüdür.

(2019-II)

4. Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve Ekim 2018 tarihinde revize edilmiştir. Bu kapsamda mevcut Kavramsal Çerçeve'nin bazı bölümleri yenilenmiş, bazıları güncellenmiş ve bazılarına ise açıklık getirilmiştir.

Revize Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçevenin (2018 Sürümü) aşağıda yer alan bölümlerinden hangisinde herhangi bir değişikliğe gidilmemiştir?

- A) Finansal Tablolar ve Raporlayan İşletme
- B) Sermaye Kavramları ve Sermayenin Korunması
- C) Finansal Tabloların Unsurları
- D) Ölçüm
- E) Faydalı Finansal Bilginin Niteliksel Özellikleri

(2019-I)

5. Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve uyarınca finansal tablolar genellikle hangi varsayıma dayanılarak hazırlanır?

- A) İhtiyatlılık
- B) Doğrulanabilirlik
- C) Tahakkuk esası
- D) Karşılaştırılabilirlik
- E) İşletmenin sürekliliği

(2019-I)

6. Aşağıdakilerden hangisi Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçevenin amaçlarından değildir?

- A) Yeni Standartları geliştirmede ve mevcut Standartları gözden geçirmede yardımcı olmak
  - B) Bağımsız denetçilere, finansal tabloların Standartlara uygun olup olmadığı konusundaki görüşlerini belirlemelerinde yardımcı olmak
  - C) Finansal tablolarını Standartlara göre hazırlayanlara, Standartların uygulanmasında ve henüz herhangi bir Standartların kapsamına girmeyen konularda yardımcı olmak
  - D) Kendi görev alanları dahilinde muhasebe kural ve uygulamalarını belirleyebilen otoritelere yardımcı olmak
  - E) Belirli bir TFRS ile Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve çatıştığında geçerli olmak
- (2018-I)

7. I. İhtiyaca uygunluk  
II. Gerçeğe uygun şekilde sunum  
III. Karşılaştırılabilirlik  
IV. Doğrulanabilirlik  
V. Zamanında sunum  
VI. Anlaşılabilirlik

Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve uyarınca yukarıdakilerden hangileri faydalı finansal bilginin niteliksel özelliklerindedir?

- A) I-II
  - B) III-IV-V-VI
  - C) I-II-III
  - D) I-II-III-IV-V-VI
  - E) I-II-III-IV
- (2018-I)

8. Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve uyarınca, varlıklar aynı varlığın veya bu varlıkla eşdeğer olan bir varlığın alınması için hâlihazırda gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilmesi hangi ölçüm esasının kullanılması anlamına gelmektedir?

- A) Piyasa değeri
  - B) Tarihi maliyet
  - C) Gerçeğe uygun değer
  - D) Cari maliyet
  - E) Yerine koyma değeri
- (2018-I)

9. I. İhtiyaca uygun sunum  
II. Gerçeğe uygun sunum  
III. İşletmenin sürekliliği  
IV. Tahakkuk esası  
V. Tahsil esası

Yukarıdakilerden hangileri Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve uyarınca genel amaçlı finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin temel varsayımlardandır?

- A) II-IV
  - B) III-IV
  - C) IV-V
  - D) II-III-IV
  - E) I-II-III-IV-V
- (2017-II)

10. Aşağıdakilerden hangisi Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve uyarınca faydalı finansal bilginin niteliksel özelliklerinden değildir?

- A) İhtiyaca uygunluk
  - B) Gerçeğe uygun şekilde sunum
  - C) Doğrulanabilirlik
  - D) Zamanında sunum
  - E) Yönetimin teyidi
- (2017-II)



11. I. İhtiyaca uygunluk temel niteliksel özelliklerdendir.  
 II. İhtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygun şekilde sunum niteliklerinin her ikisini de karşılamayan bilgi faydalı olamaz.  
 III. İhtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygun şekilde sunum niteliklerinin her ikisini de karşılamayan bilgi karşılaştırılabilir, doğrulanabilir, zamanında ve anlaşılabilir şekilde sunulurken faydalı hale getirilemez.  
 IV. Destekleyici niteliksel özellikleri karşılamasa bile ihtiyaca uygun ve gerçeğe uygun şekilde sunum sağlayan bilgi faydalı olabilir.

**Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve uyarınca yukarıdaki ifadelerden hangisi veya hangileri doğrudur?**

- A) Yalnızca IV  
 B) I-II  
 C) I-II-III  
 D) I-II-IV  
 E) I-II-III-IV

(2017-II)

12. I. Muhtemelen ileride işletmeye ekonomik yarar sağlayacak veya işletmeden ekonomik yarar çıkışına neden olacaktır.  
 II. Maliyeti veya değeri güvenilir bir şekilde ölçülebilmektedir.  
 III. İşletme tarafından kontrol edilebilmektedir.

**Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve uyarınca finansal tablo kalemleri yukarıdaki ölçütlerden hangisi ve hangilerine uygun olmaları halinde finansal tablolara alınmalıdır?**

- A) I-II  
 B) I  
 C) I-II-III  
 D) II  
 E) II-III

(2016-II)

13. **Karşılaştırılabilirlik; Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve uyarınca, ihtiyaca ve gerçeğe uygun bir şekilde sunulan bilginin faydasını arttıran (destekleyici) niteliksel özelliklerdendir. Bu durumda aşağıdakilerden hangisi karşılaştırılabilirliği artırmaz?**

- A) Bir muhasebe politikası değişikliğinde önceki dönemin de yeniden düzenlenmesi  
 B) Daha önce ortaya çıkmamış işlem veya olaylar için yeni bir muhasebe politikasının uygulanması  
 C) Bir TMS/TFRS tarafından gerekli kılınmıyorsa muhasebe politikası değişikliğine gidilememesi  
 D) Durdurulan faaliyetlerin finansal tablolarda yer alması  
 E) Aynı ekonomik olay için alternatif muhasebe yöntemlerine izin verilmemesi

(2016-II)

14. **Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçevede yer alan temel varsayım aşağıdakilerden hangisidir?**

- A) Tarafsızlık  
 B) İşletmenin sürekliliği  
 C) Tahakkuk  
 D) Uygunluk  
 E) Gerçeğe uygun sunum

(2016-II)

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
B	C	E	B	E	E	D	D	B	E

11	12	13	14
E	A	B	B

## TMS - 1 “FİNANSAL TABLOLARIN SUNULUŞU”

### Tanımlar

**Genel Amaçlı Finansal Tablolar:** Kendi özel bilgi ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik raporlar hazırlanmasını talep edebilme imkânı bulunmayan finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik finansal tablolardır.

**Önemli:** Bilgilerin verilmemesinin, yanlış verilmesinin veya gizlenmesinin; genel amaçlı finansal tabloların asli kullanıcılarının belirli bir raporlayan işletme hakkında finansal bilgi sağlayan finansal tablolara dayanarak verecekleri kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa, bu bilgi önemlidir.

**Diğer Kapsamlı Gelir:** Diğer TFRS’ler tarafından kâr veya zarara yansıtılması zorunlu kılınmayan veya yansıtılmasına izin verilmeyen gelir ve gider kalemlerinden (yeniden sınıflandırma düzeltmeleri dâhil) oluşur.

**Diğer kapsamlı gelirin bileşenleri aşağıdakileri içerir:**

- Yeniden değerlendirme fazlasındaki değişimler (bakınız: TMS 16 Maddi Duran Varlıklar ve TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar)
- Tanımlanmış fayda planlarının yeniden ölçümleri (bakınız: TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar)
- Yurtdışındaki bir işletmenin finansal tablolarının çevriminden kaynaklanan kazanç ve kayıplar (bakınız: TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri)
- TFRS 9 Finansal Araçlar’ın 5.7.5 paragrafı uyarınca gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılan olarak tanımlanan özkaynak araçlarına yapılan yatırımlardan kaynaklanan kazanç veya kayıplar
- TFRS 9’un 4.1.2A paragrafı uyarınca gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılarak ölçülen finansal varlıklardan kaynaklanan kazanç ve kayıplar
- Nakit akış riskinden korunma işlemindeki korunma aracından kaynaklanan kazanç ve kayıpların etkin kısmı ile TFRS 9’un 5.7.5 paragrafı uyarınca gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılarak ölçülen özkaynak aracı yatırımlarına yönelik korunma sağlayan korunma aracına ilişkin kazanç ve kayıplar (bakınız: TFRS 9 Bölüm 6)
- Gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılan olarak tanımlanan belirli yükümlülüklerin gerçeğe uygun değer değişimlerinin, kredi riskinde meydana gelen değişimlerle ilişkilendirilen kısmı (bakınız: TFRS 9’un 5.7.7 paragrafı)
- Bir opsiyon sözleşmesinin gerçek değeri ile zaman değerinin ayrıştırılması ve opsiyonun gerçek değerindeki değişimlerin korunma aracı olarak tanımlanması durumunda, opsiyonun zaman değerinde meydana gelen değişimler (bakınız: TFRS 9 Bölüm 6) ve
- Bir forward sözleşmesinin forward bileşeni ile spot bileşeninin ayrıştırılarak yalnızca spot bileşenindeki değer değişiminin korunma aracı olarak tanımlanması durumunda, forward sözleşmesindeki forward bileşeninin değerindeki değişimler ile bir finansal aracın döviz bazlı farkının finansal araçtan ayrıştırılması ve bunun korunma aracı olarak tanımlanan finansal araca ilişkin yapılan tanımlamanın dışında tutulması durumunda, döviz bazlı farkın değerindeki değişimler (bakınız: TFRS 9 Bölüm 6).

**Toplam Kapsamlı Gelir:** İşletmenin ortaklarıyla gerçekleştirdiği ve ortakların ortaklık sıfatıyla taraf oldukları işlemlerden kaynaklanan değişimler hariç olmak üzere, bir dönem boyunca işlem ve diğer olaylar sonucunda özkaynakta meydana gelen değişimdir. Toplam kapsamlı gelir, “kâr veya zararın” ve “diğer kapsamlı gelirin” tüm bileşenlerinden oluşur.

### Finansal Tablolar

9. Finansal tablolar, işletmenin finansal durumunun ve finansal performansının biçimlendirilmiş sunumudur. Finansal tabloların amacı; işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında geniş bir kullanıcı kitlesine ekonomik kararlar alırken faydalı olacak bilgi sağlamaktır. Finansal tablolar ayrıca, yöneticilerin kendilerine emanet edilen kaynakları nasıl kullandığının sonuçlarını gösterir. Finansal tablolar, bu amaca ulaşmak için aşağıdakiler hakkında bilgi sağlar:

- (a) Varlıklar
- (b) Yükümlülükler
- (c) Özkaynak
- (d) Kazanç ve kayıplar dahil, gelir ve giderler
- (e) Ortakların, ortaklık sıfatıyla yaptığı katkılar ve ortaklara yapılan dağıtımlar ve
- (f) Nakit akışları.

10. Tam bir finansal tablolar seti aşağıdakilerden oluşur:

- (a) Dönem sonuna ait finansal durum tablosu
- (b) Döneme ait kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu
- (c) Döneme ait özkaynak değişim tablosu
- (d) Döneme ait nakit akış tablosu
- (e) Önemli muhasebe politikalarını ve diğer açıklayıcı bilgileri içeren dipnotlar
- (f) Bir önceki döneme ait karşılaştırmalı bilgiler ve
- (g) İşletmenin, bir muhasebe politikasını geriye dönük uygulaması veya finansal tablo kalemlerinde geriye dönük bir düzeltme yapması ya da finansal tablo kalemlerini yeniden sınıflandırması durumunda bir önceki dönemin başına ait finansal durum tablosu.

İşletme, finansal tabloları için bu Standartta belirtilenlerden farklı başlıklar kullanabilir. Örneğin, işletme “kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu” yerine “kapsamlı gelir tablosu” başlığını kullanabilir.

10A. İşletme, kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelirin iki ayrı bölüm halinde sunulduğu tek bir kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu sunabilir. Bu bölümler, ilk olarak kâr veya zarar bölümü, bu bölümün ardından da diğer kapsamlı gelir bölümü gelmek üzere birlikte sunulur. Bununla birlikte işletme, kâr veya zarar bölümünü ayrı bir kâr veya zarar tablosunda sunabilir. Bu durumda, ayrı kâr veya zarar tablosu, kapsamlı gelirin sunulduğu ve kâr veya zarar tutarıyla başlayan tablodan önce yer alır.

11. İşletme, tam bir finansal tablolar setini oluşturan finansal tabloların tamamını eşit derecede önemle sunar.

#### **Gerçeğe Uygun Sunum ve TFRS'lerle Uyum**

- 15. Finansal tablolar işletmenin finansal durumunu, finansal performansını ve nakit akışlarını gerçeğe uygun bir şekilde sunar. Gerçeğe uygun sunum; işlem, olay ve koşulların etkilerinin; varlıklara, yükümlülüklerle, gelir ve giderlere ilişkin olarak Kavramsal Çerçeve’de yer alan tanımlara ve finansal tablolara alma kıstaslarına uygun olarak gerçeğe uygun bir şekilde gösterilmesini gerektirir. TFRS’lerin uygulanmasıyla, gerektiğinde ek açıklamalar yapılarak gerçeğe uygun sunum sağlayan finansal tabloların ortaya çıkacağı varsayılır.
- 16. Finansal tabloları TFRS’lerle uyumlu olan bir işletme, bu uyumu açık ve koşulsuz bir şekilde dipnotlarda belirtir. İşletme, TFRS’lerin tüm hükümleriyle uyumlu olmadığı sürece, finansal tablolarını TFRS’lerle uyumlu olarak tanımlayamaz.
- 18. İşletme, uygun olmayan muhasebe politikalarını, bu politikaları açıklayarak ya da dipnotlarla veya diğer açıklamalarla uygun hale getiremez.

#### **İşletmenin Sürekliliği**

- 25. Yönetim finansal tabloları hazırlarken, işletmenin sürekliliğini devam ettirebilme gücünü değerlendirir. Yönetimin işletmeyi tasfiye etme veya işletmenin ticari faaliyetine son verme niyeti bulunmadığı ya da bunları yapmak dışında gerçekçi bir alternatifi olduğu sürece işletme, finansal tablolarını işletmenin sürekliliği esasına göre hazırlar. Yönetimin, değerlendirme yaparken, işletmenin sürekli olarak faaliyetlerini devam ettirebilmesini ciddi şekilde şüpheli hale getirebilecek olay veya koşullarla ilgili önemli belirsizliklerin farkına varması durumunda, bu belirsizlikler işletme tarafından açıklanır. Finansal tablolarını süreklilik esasına göre hazırlamaması durumunda işletme, bu durum ile birlikte finansal tablolarını hangi esasa göre hazırladığını ve neden işletmenin sürekliliği esasının geçerli olmadığını açıklar.

26. Yönetim, işletmenin sürekliliği varsayımının geçerli olup olmadığını değerlendirirken, bununla sınırlı olmamakla birlikte, raporlama döneminin sona erdiği tarihten itibaren en az on iki aylık dönemi kapsayacak şekilde gelecek hakkında elde edilebilen bütün bilgileri dikkate alır.

#### Muhasebeleştirmede Tahakkuk Esası

27. İşletme, nakit akış bilgileri hariç, finansal tablolarını tahakkuk esasına göre hazırlar.

#### Önemlilik ve Birleştirme

29. İşletme, benzer kalemlerden oluşan her bir önemli sınıfı ayrı bir şekilde sunar. İşletme, nitelik ve fonksiyonları itibarıyla farklı olan kalemleri, önemsiz olmadıkları sürece ayrı olarak sunar.

#### Netleştirme

32. İşletme, bir TFRS'de zorunlu kılınmadıkça veya izin verilmedikçe, varlıklar ile yükümlülükleri veya gelirler ile giderleri netleştiremez.

33. İşletme, varlıklar ile yükümlülükleri ve gelirler ile giderleri ayrı olarak raporlar. İşlem veya olayların özünü yansıttığı durumlar dışında, kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda veya finansal durum tablosunda yapılan netleştirmeler, finansal tablo kullanıcılarının hem gerçekleşmiş işlem, olay ve koşulları anlamalarını hem de işletmenin gelecekteki nakit akışlarını değerlendirmelerini zorlaştırır. Varlıkların değer düşüklükleri (örneğin, stok değer düşüklüğü karşılığı ve şüpheli alacaklar değer düşüklüğü karşılığı) indirilerek net tutarıyla ölçülmesi netleştirme değildir.

34. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat uyarınca işletmenin, müşteri sözleşmelerinden hasılatı, taahhüt edilen mal veya hizmetin devri karşılığında hak kazanılması beklenen tutar üzerinden ölçmesi gerekir. Örneğin finansal tablolara yansıtılan hasılat tutarı, işletme tarafından uygulanan bütün ticari iskontoları ve miktar indirimlerini yansıtır. İşletme, olağan iş akışı sırasında, hasılat yaratmayan ancak hasılat yaratan ana faaliyetlerle birlikte ortaya çıkan diğer çeşitli işlemler de gerçekleştirir. İşletme, bu işlemlerin sonuçlarını, işlemlerin ve olayların özünü yansıtmaması durumunda, elde edilen gelirler ile aynı işlemde kaynaklanan ilişkili giderleri netleştirerek sunar. Örneğin, işletme;

(a) Yatırımlar ve işletme faaliyetlerinde kullanılan varlıklar da dâhil duran varlıkların elden çıkarılmasında ortaya çıkan kazanç ve kayıpları, elden çıkarma sonucu elde edilen tutardan varlığın defter değerini ve ilişkili satış giderlerini düşerek sunar ve

(b) TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar uyarınca finansal tablolara yansıtılan bir karşılıkla ilgili olan ve üçüncü taraflarla yapılmış olan bir sözleşme (örneğin, tedarikçiyle yapılan garanti sözleşmesi) kapsamında tazmin edilen harcamalarla, ilgili tazminatlar sonucu tahakkuk eden gelirleri netleştirebilir.

35. İşletme ayrıca, benzer işlem gruplarından kaynaklanan kazanç ve kayıpları (örneğin kur farkı kazanç ve kayıplarını veya ticari amaçla elde tutulan finansal araçlardan kaynaklanan kazanç ve kayıpları) netleştirerek sunar. Ancak işletme, söz konusu kazanç ve kayıplar önemli ise bunları ayrı olarak gösterir.

#### Raporlamanın Sıklığı

36. İşletme, tam bir finansal tablolar setini (karşılaştırmalı bilgileri de içerecek şekilde) yılda en az bir kez sunar. İşletmenin raporlama dönemi sonunu değiştirmesi ve finansal tablolarını bir yıldan daha uzun veya daha kısa bir dönem için sunması durumunda, finansal tabloların kapsadığı dönemin yanı sıra aşağıdakiler açıklanır:

- (a) Bir yıldan daha uzun veya daha kısa bir dönem kullanılmasının nedeni ve  
(b) Finansal tablolarda sunulan tutarların tam olarak karşılaştırılabilir olmadığı.

#### Karşılaştırmalı Bilgi

38. TFRS'lerin aksine izin verdiği veya aksini zorunlu kıldığı durumlar dışında işletme, cari dönemin finansal tablolarında raporlanan tüm tutarlarla ilgili bir önceki döneme ait karşılaştırmalı bilgileri sunar. Cari

dönemin finansal tablolarının anlaşılması açısından ihtiyaca uygun olması durumunda işletme, açıklayıcı ve tanımlayıcı bilgilerle ilgili karşılaştırmalı bilgilere de yer verir.

- 38A. İşletme asgari olarak; iki finansal durum tablosu, iki kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, iki ayrı kâr veya zarar tablosu (sunulması durumunda), iki nakit akış tablosu ve iki özkaynak değişim tablosu ile bunlara ilişkin dipnotları sunar.
40. İşletme aşağıdaki durumlarda, 38A paragrafındaki asgari karşılaştırmalı finansal tablolara ilave olarak bir önceki dönemin başına ait üçüncü bir finansal durum tablosu sunar:
- (a) İşletmenin; bir muhasebe politikasını geriye dönük uygulaması, finansal tablo kalemlerinde geriye dönük bir düzeltme yapması veya finansal tablo kalemlerini yeniden sınıflandırması ve
  - (b) Geriye dönük uygulamanın, geriye dönük düzeltmenin veya yeniden sınıflandırmanın, bir önceki dönemin başındaki finansal durum tablosundaki bilgiler üzerinde önemli bir etkiye sahip olması.
41. Finansal tablo kalemlerinin sunumunu veya sınıflandırmasını değiştirmesi durumunda işletme, yeniden sınıflandırma mümkün olduğu sürece, karşılaştırmalı tutarları yeniden sınıflandırır. İşletme, karşılaştırmalı tutarları yeniden sınıflandırdığında (bir önceki dönemin başına ait bilgiler de dâhil olmak üzere) aşağıdakileri açıklar:
- (a) Yeniden sınıflandırmanın niteliği
  - (b) Yeniden sınıflandırılan her bir kalemin veya kalem sınıfının tutarı ve
  - (c) Yeniden sınıflandırmanın gerekçesi.
42. İşletme, karşılaştırmalı tutarların yeniden sınıflandırılması mümkün olmadığında aşağıdakileri açıklar:
- (a) Söz konusu tutarların yeniden sınıflandırılmamasının gerekçesi ve
  - (b) Söz konusu tutarlar yeniden sınıflandırılabilseydi, yapılacak olan düzeltmelerin niteliği.

#### **Finansal Tabloların Tanımlanması**

49. İşletme, finansal tabloları açık bir şekilde tanımlar ve birlikte yayımlandıkları dokümanlarda yer alan diğer bilgilerden ayırır.
50. TFRS'ler yalnızca finansal tablolara uygulanır. TFRS'lerin yıllık raporlarda, düzenleyici kurumlara gönderilen belgelerde veya başka bir dokümanda sunulan diğer bilgilere uygulanması gerekmez.
51. İşletme, her bir finansal tabloyu ve dipnotları açıkça tanımlar. Ayrıca, işletme aşağıdaki bilgileri belirgin bir biçimde gösterir ve sunulan bilgilerin anlaşılabilir olması açısından gerekli olduğu durumlarda bunları tekrarlar:
- (a) Raporlayan işletmenin ticaret unvanı veya işletmeyi tanımlayan diğer bilgiler ve bir önceki raporlama döneminin sonundan itibaren bu bilgilerde meydana gelen değişiklikler
  - (b) Finansal tabloların tek bir işletmeye mi yoksa bir işletmeler grubuna mı ait olduğu
  - (c) Raporlama döneminin sona erdiği tarih veya finansal tablolar setinin ya da dipnotların kapsadığı dönem
  - (d) TMS 21'de tanımlanan şekilde sunum para birimi ve
  - (e) Finansal tablolarda sunulan tutarlarda yapılan yuvarlama derecesi.
53. İşletme genellikle bilgileri, sunum para biriminin "bin" veya "milyon" cinsinden ifade edilen tutarlarıyla sunarak, finansal tabloları daha anlaşılabilir hale getirir. Böyle bir sunum, yuvarlama derecesi açıklandığı ve önemli bilgilerin verilmesi engellenmediği sürece kabul edilebilir.

#### **Finansal Durum Tablosunda Sunulacak Bilgiler**

54. Finansal durum tablosunda aşağıdakilere ilişkin tutarları gösteren kalemlere yer verilir:
- (a) Maddi duran varlıklar
  - (b) Yatırım amaçlı gayrimenkuller
  - (c) Maddi olmayan duran varlıklar