

**ARA DÖNEM FİNANSAL RAPORLAMA ve
TÜRKİYE'DE UYGULAMASI**

Hüseyin BAŞ
(Yüksek Lisans Tezi)

Eskişehir 2002

ARA DÖNEM FİNANSAL RAPORLAMA VE TÜRKİYE'DE
UYGULAMASI

Hüseyin BAŞ

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İşletme Anabilim Dalı
Danışman: Doç. Dr. Necdet SAĞLAM

Eskişehir
Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
Ekim 2002

YÜKSEK LİSANS TEZ ÖZÜ

ARA DÖNEM FİNANSAL RAPORLAMA VE TÜRKİYE'DE UYGULAMASI

Hüseyin BAŞ

İşletme Anabilim Dalı

Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eylül 2002

Danışman: Doç. Dr. Necdet SAĞLAM

Muhasebenin bilgi üretme fonksiyonunu yerine getiren finansal raporlar, hangi ara dönemlerde ve ne şekilde düzenlenmeleri gerektiği bu çalışmada ele alınmıştır. Finansal rapor ve finansal tablo ayrımı ile finansal raporlamanın tarihçesi üzerinde durulmuştur. Ara dönem finansal raporların kuramsal olarak nasıl düzenlenmesi gerektiği ve Türkiye'deki uygulanmasının bir parçası olan geçici vergi uygulaması anlatılmıştır. Ayrıca ara dönem finansal raporlamanın (A) Şirketindeki uygulaması gösterilmiştir.

ABSTRACT

Financial reports, which carry out the function of knowledge production of accountancy and how often and how they should be prepared have been explained in this research. The difference between Financial Reporting and Financial tables and the history of Financial Reporting have been taken into consideration. How theoretically the Financial İnterim reports should be arranged and the temporary tax application which is a part of implementation of İnterim Reporting in Turkey have been stated. Moreover, the implementation of Financial İnterim Reporting in (A) Company has been shown as an example.

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

Hüseyin BAŞ'ın "Ara Dönem Finansal Raporlama ve Türkiye'de Uygulaması" başlıklı tezi 18 Ekim 2002 tarihinde, aşağıdaki jüri tarafından Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca, İşletme (Muhasebe) Anabilim Dalında, yüksek lisans tezi olarak değerlendirilerek kabul edilmiştir.

İmza

Üye (Tez Danışmanı) : Doç.Dr.Necdet SAĞLAM
Üye : Prof.Dr.Necdet TİMUR
Üye : Yrd.Doç.Dr.Salim ŞENGEL


Prof.Dr. Nurihan AYDIN
Anadolu Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

İÇİNDEKİLER

	Sayfa
ÖZ	ii
ABSTRACT	iii
JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI	iv
ÖZGEÇMİŞ	v
TABLolar LİSTESİ	x
ŞEKİLLER LİSTESİ	xi
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

FİNANSAL RAPORLAMA

1. FİNANSAL RAPORLAMA ve FİNANSAL TABLO KAVRAMI	2
2. ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA	5
3. FİNANSAL RAPORLAMANIN AMAÇLARI	7
4. FİNANSAL RAPORLAMANIN TARAFLARI	9
4.1. İşletme Sahip yada Ortakları	9
4.2. Yöneticiler	10
4.3. Yatırımcılar	10
4.4. Yatırım Analistleri ve Yatırım Kurumları	10
4.5. İş İlişkisinde Olan Diğer İşletmeler	11
4.6. Yerli ve Yabancı Finans Kurumları	11
4.7. Devlet	11
4.8. İşletme Çalışanları (Sendikalar)	11
4.9. Kamuoyu	11
5. FİNANSAL TABLO TÜRLERİ	13
5.1. Bilanço	14
5.2. Gelir Tablosu	15
5.3. Satışların Maliyeti Tablosu	16
5.4. Mizanlar	17
5.5. Fon Akım Tablosu	18
5.6. Nakit Akım Tablosu	20
5.7. Net İşletme Sermayesindeki Değişim Tablosu	23
5.8. Özkaynaklardaki Değişim Tablosu	25
5.9. Kar Dağıtım Tablosu	26
5.10. Konsolide Finansal Tablolar	27
6. EK BİLGİLER (DİPNOTLAR)	28
7. FİNANSAL RAPORLARIN SUNULMASI	29
7.1. Yasal Zorunluluk Olarak Açıklama	29
7.2. Gönüllü Açıklamalar	29

İKİNCİ BÖLÜM

ARA DÖNEM FİNANSAL RAPORLAMA VE UYGULAMASI

1. TANIMI ve KAPSAMI	32
2. ARA DÖNEM FİNANSAL RAPORLAMANIN TARİHÇESİ	33
2.1. Amerika Birleşik Devletleri	33
2.2. Avrupa Birliği	34
2.3. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASC)	37
3. AMAÇ	38
4. FAYDALARI ve SAKINCALARI	38
5. ARA DÖNEM VERİLERİ RAPORLAMAYA YÖNELİK YAKLAŞIMLAR	40
6. ARA DÖNEMİN BÖLÜMSSEL VERİLERLE İLİŞKİSİ	41
7. ARA DÖNEMDE DÜZENLENECEK FİNANSAL TABLOLAR	43
8. DEĞERLEME	45
9. DENETİMLE İLİŞKİSİ	46
10. ARA DÖNEM FİNANSAL RAPORLARIN HAZIRLANMASI	47
10.1. Bilanço	48
10.1.1. Varlıkların Raporlanması	49
10.1.1.1. Hazır Değerlerin Raporlanması	50
10.1.1.2. Geçici Yatırım Amaçlı Menkul Kıymetler	50
10.1.1.3. Alacaklar	51
10.1.1.4. Stokların Değerlemesi	52
10.1.1.4.1. Stok Değer Düşüklüğü	52
10.1.1.4.2. Standart Maliyet Sistemi	52
10.1.1.4.3. Brüt Kar Metodu	53
10.1.1.5. Duran Varlıklar.....	53
10.1.1.5.1. Amortisman Giderleri	53
10.1.1.5.2. Yeniden Değerleme	54
10.1.2. Kaynakların Raporlanması	54
10.1.2.1. Borçların(Yabancı Kaynakların) Raporlanması	54
10.1.2.2. Özkaynakların Raporlanması	55
10.1.3. Bilançoda Raporlanacak Ek Bilgiler	56
10.1.3.1. Şarta Bağlı Durumlar	56
10.1.3.2. Değerleme ve Muhasebe Politikaları	58
10.1.3.3. Sözleşmeler, Anlaşmalar ve Görüşmeler..	59
10.1.3.4. Bilanço Sonrası Olaylar	59
10.2. Gelir Tablosu	60
10.2.1. Hasılat (Satışlar ve Diğer Gelirler)	60
10.2.1.1. Kredili Satışlar	61
10.2.1.2. Şüpheli Alacaklar	61
10.2.1.3. Satış İskontoları ve Satış İndirimleri	62
10.2.1.4. Satış İadeleri	62
10.2.2. Satışların Maliyeti	62
10.2.3. Diğer Giderler	63
10.2.3.1. Ara Dönem Raporlardaki Yıllık Gelir ve Giderler	64

10.2.3.2. Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri	65
10.2.3.3. Genel Yönetim Giderleri	65
10.2.3.4. Araştırma ve Geliştirme Giderleri	66
10.2.3.5. Finansman Giderleri	66
10.2.4. Olağan Gelir ve Giderler	66
10.2.5. Gelir Vergileri	66
10.2.6. Tahmini Yıllık Efektif Vergi Oranının Hesabı	67

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ARA DÖNEM FİNANSAL RAPORLAMANIN TÜRKİYE'DE UYGULANMASI

1. TÜRKİYE'DE ARA DÖNEM RAPORLAMASI	72
1.1. Sermaye Piyasası Kurulu Uygulamaları	73
1.1.1. Periyodik Ara Mali Tablo Düzenleme Yükümlülüğü	73
1.1.2. Ara Mali Tabloların Düzenlenmesinde Zorunlu Özel Durumlar	74
1.1.3. Kıst (Zaman İle Orantılı Pay) Esas	74
1.1.4. Mali Tabloların Kesinleşmesi	75
1.1.5. Diğer Mali Tablolar	75
1.1.6. Ara Mali Tablo ve Raporların İlan ve Kurula Bildirimi	75
1.2. Türkiye'de Geçici Vergi Süreci	77
2. GEÇİCİ VERGİ UYGULAMASI	78
2.1. Geçici Vergi Mükellefleri	78
2.2. Geçici Vergi Kapsamına Girmeyen Kazançlar	79
2.3. Geçici Vergi Dönemleri	79
2.4. Kıst Hesap Dönemlerinde Geçici Vergi	80
2.5. Geçici Vergide Yapılacak Değerlemeler	80
2.5.1. Yabancı Paraların ve Yabancı Para Cinsinden Borç ve Alacakların Değerlemesi	85
2.5.2. Menkul Kıymetler	90
2.5.3. Alacak ve Borç Senetlerinde Reeskont Uygulaması	92
2.5.4. Şüpheli Alacaklar	94
2.5.5. Değersiz Alacaklar	97
2.5.6. Maliyet Tespit Yönteminin Seçimi	98
2.5.7. Yeniden Değerleme Uygulaması	98
2.5.8. Amortisman Uygulaması	100
2.5.9. Dönem Sonu Mal Mevcutlarının Tespiti ve Değerlemesi	101
2.6. Geçici Verginin Ödenmesi ve Muhasebe Kayıtları	103
2.7. Geçici Verginin Mahsubu	105

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

ARA DÖNEM RAPORLAMANIN (A) İŞLETMESİNDE UYGULAMASI

1. UYGULAMANIN KAPSAMI	107
2. İŞLETMENİN TANITILMASI	107
2.1. Organizasyon Yapısı	108
2.1.1. Yönetim Kurulu	109
2.1.2. Denetçi	109
2.1.3. Genel Müdür ve Genel Müdür Yardımcıları	109
3. ÜRETİM YAPISI	109
4. ARA DÖNEM RAPORLAMA	112
5. (A) İŞLETMESİNİN YAPTIĞI DEĞERLEMELER	114
5.1. Yabancı Paraların ve Yabancı Para Cinsinden Borç ve Alacaklar	114
5.1.1. Bankalar	115
5.1.2. Yabancı Para Cinsinden Borçlar	116
5.1.3. Yabancı Para Cinsinden Alacaklar	118
5.2. Menkul Kıymetler	118
5.3. Alacak ve Borç Senetlerinde Reeskont Uygulaması	118
5.4. Şüpheli veya Değersiz Alacaklar	118
5.5. Yeniden Değerleme ve Amortisman Uygulaması	118
5.6. Dönem Sonu Mal Mevcutlarının Tespiti ve Değerlemesi	120
6. MUHASEBE SİSTEMİ	120
6.1. Gelir Tablosu Hesapları	121
6.1.1. Satılan Mamuller Maliyeti	121
6.1.2. Araştırma-Geliştirme Giderleri	122
6.1.3. Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri	122
6.1.4. Genel Yönetim Giderleri	122
6.1.5. Finansman Giderleri	122
6.2. Maliyet Hesapları	124
6.3. Bilanço Hesapları	125
6.3.1. Nakit ve Benzeri Varlıklar	125
6.3.2. Alacaklar	125
6.3.3. Stoklar	126
6.3.4. Duran Varlıklar	129
6.3.5. Yabancı Kaynaklar ve Özkaynaklar	131
7. (A) İŞLETMESİNİN ARA DÖNEM RAPORLAMADAN ELDE ETTİĞİ YARARLAR	132
SONUÇ	134
KAYNAKÇA.....	137

TABLOLAR LİSTESİ

	<u>Sayfa</u>
Tablo 1: A İşletmesinin bölümsel verileri	43
Tablo 2: Tahmini vergi oranının belirlenmesi(Milyon TL)	69
Tablo 3: Tahmini dönemsel gelirler ve vergiler(Milyon TL)	69
Tablo 4: Ara dönemler için tahmini vergi sonrası net kâr(Milyon TL)	70
Tablo 5: Yabancı para ve yabancı para cinsinden olan borç ve alacakların değerleme ölçüleri	86
Tablo 6: Menkul kıymetlerin değerlendirme ölçüleri	91
Tablo 7: Şubat 2002 Üretim-Satış ve Stok Bilgileri	113
Tablo 8: Mart 2002 Maliyet Tablosu (Duvar karosu için sadece üç safha ele alınmıştır.)	114
Tablo 9: Tahmini amortisman hesabı	119
Tablo 10: A Şirketi 01.01.2002-31.03.2002 Tarihleri arası ara dönem gelir tablosu	123
Tablo 11: A Şirketi Stok Kartı	128
Tablo 12: A şirketinin toplam varlıkları (31.03.2002 Tarihli ara dönem bilançosu)	130
Tablo 13: A Şirketinin toplam kaynakları (31.03.2002 Tarihli ara dönem bilançosu)	132

ŞEKİLLER LİSTESİ

	<u>Sayfa</u>
Şekil 1: Avrupa Birliği'nde Muhasebe Standartlarının oluşumu	36
Şekil 2: (A) Şirketi organizasyon yapısı	108
Şekil 3: A Şirketinin üretim akışı	111

GİRİŞ

Günümüzde muhasebe sisteminin en önemli fonksiyonu bilgi üretmesidir. Muhasebe sisteminde üretilen bilgiler finansal raporlar yoluyla bilgi kullanıcısı olan iç ve dış kullanıcılara ulaştırılır. Dünyadaki sermaye hareketlerinin uluslararası bir boyut kazanması finansal raporlamanın önemini ülkelerin sınırları dışına taşımıştır. Son yıllardaki “küresel” düşünce de bunu göstermektedir. Piyasa ekonomisindeki yoğun rekabet koşulları muhasebe bilgisinin niteliğini ve zamanlılığına da etki etmeye başlamıştır. Çünkü zamansız bilginin hiçbir sorunu çözemeyeceği ve alınacak kararların sonuçlarının da olumsuz olacağı kesindir.

İşte bu düşüncelerle yıllık finansal raporlamanın yasal zorunluluktan öteye pek fayda getirmediği düşünülmektedir. Buna karşılık, yıllık dönemden daha kısa zaman aralıklarında finansal raporların düzenlenmesi; muhasebe bilgisinin kullanılmasını, karar almadaki etkinliğini, işletmenin risklerinin kısa zamanda görülmesini ve gerekli tedbirlerin alınabilmesini, amaçlardan meydana gelen sapmaların zamanında tespiti gibi yararlar sağlamaktadır.

Bu çalışma zamanlı, doğru ve güvenilir muhasebe bilgisinin işletmelere daha yararlı olacağı düşüncesi ile yapılmıştır. Konunun önemi Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunun(IASC) çalışmaya konu olan “ara dönem finansal raporlamayı” 34. Uluslararası Muhasebe Standardı(IAS) olarak kabul etmesinden de anlaşılmaktadır.

Bu çerçevede, ara dönem finansal raporlama inceleme konusu olarak seçilmiştir. Ara dönem finansal raporlama bütün yönleriyle incelenerek, Türkiye’de yasal uygulama alanlarından birisi olan “geçici vergi uygulaması” ele alınmış ve bütün yönleriyle incelenmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

FİNANSAL RAPORLAMA

1. FİNANSAL RAPORLAMA ve FİNANSAL TABLO KAVRAMI

Finansal raporlama kavramını tam olarak açıklayabilmek için muhasebenin tanımını göz önünde bulundurmak gerekir. Muhasebe “mali karaktere sahip olayları para birimi ile ifade ederek sınıflayan, tarih sırası ile kaydeden, raporlayan ve bu raporları yorumlayan mali bir bilgi sistemidir.”¹

Bu tanıma göre, muhasebenin başta gelen görevi işletmede yaşanan finansal karakterdeki olayları, belirli zaman dilimlerinde (dönemlerde), yöneticilere, ortaklara, kredi kuruluşlarına, yatırımcılara, devlete ve diğer ilgililere aktarmaktır. İşletmenin finansal durumu ile ilgili olan bu gruplar işletmenin finansal yapısını, karlılığını ve kullandığı fonların kaynaklarını bilmek isterler, işte bu bilgilere ihtiyaç duyan grupların bilgilendirilmeleri finansal raporlar ile yerine getirilir.

Her ne kadar aynı amaca yöneliklerse de finansal tablolar ve finansal raporlar birbirleriyle özdeş değildirler. Bazı bilgiler finansal tablolarda bazı bilgiler de finansal raporlarda daha iyi iletilebilirler. Hatta bazı bilgiler finansal raporlar tarafından verilebilmektedir. Örneğin işletmenin satış durumu ile ilgili bilgiyi iletme finansal tablolar ile mümkün değildir, alınacak satış raporu ile bu bilgiyi iletme daha uygun olacaktır. Finansal tablolar, finansal muhasebenin sonucu elde edilen raporların aslını oluştururlar. Bu tablolar işletme dışındaki kişi ve kurumlara muhasebe bilgilerini ulaştırmanın ana araçlarıdır. Finansal tablolar aşağıda sıralanmış olup daha sonraki bölümlerde geniş olarak açıklanacaktır.

¹ N. Akdoğan-N. Tenker, **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, (Lebib Yalkın Yayınları, İstanbul, Mart 1997), s.3

- Bilanço,
- Gelir tablosu,
- Fon akım tablosu,
- Nakit akım tablosu,
- Net çalışma sermayesindeki değişim tablosu,
- Öz kaynaklardaki değişim tablosu,
- Kar dağıtım tablosu,
- Konsolide finansal tablolar.

Finansal raporlar ise, muhasebe sistemi tarafından sağlanan ve doğrudan veya dolaylı olarak muhasebe sistemi ile ilgili bilgilerin iletişimde kullanılan diğer rapor araçlarını da kapsar. Bu raporlar tarafından sağlanan işletmeye ilişkin bilgiler; işletmenin varlıkları, kaynakları, gelirleri ve giderleri gibi bilgilerdir. Yönetim bu tür bilgileri işletmenin dışındaki kişi ve kurumlara resmi raporlar dışındaki raporlar yoluyla, ya yasal bir zorunluluktan dolayı ya gelenek haline geldiği için yada kendileri uygun gördükleri için açıklamayı gerekli görebilirler.² Finansal raporlar;

- Yıllık faaliyet raporu,
- Sermaye Piyasası Kuruluna verilen bilgiler,
- Satış raporları,
- Mizanlar,
- Satışların maliyeti tablosu(Mamul Maliyeti veya Üretilen Hizmet Maliyeti Tabloları)
- Hammadde raporları,
- Cari hesap raporları,
- Stok raporları,
- Bölüm veya şubelere ilişkin raporlar,
- Üretim raporları,
- Hasılat, gelir ve giderlerle ilgili raporlar,

² N. Akdoğan-II. Aydın, **Muhasebe Teorileri**, (Gazi Üniversitesi Yayın No: 98, İİBF Yayın No: 44, Ankara 1987), s.190

- Gider dağıtım tabloları,
- Maliyet raporları,
- Finansal analiz raporları ve benzeri diğer finansal muhasebe süreciyle direkt yada endirekt ilişkisi olan bilgileri içeren raporlardır.

Finansal raporların içerdikleri bilgiler, önemli ölçüde sonuçlandırılmış olay ve işlemlerin işletmeler üzerindeki finansal etkilerinin yaklaşık olarak ölçülmesi esasına dayanan finansal bilgilerdir.³ Örneğin, bir şirketin Sermaye Piyasası Kuruluna bilgi verdiği raporlar ya da bir işletmenin çeşitli bölümlerine ilişkin finansal durum ile ilgili raporlar bu türden bir raporlardır.

Finansal tablolar ise; finansal muhasebenin kayıt ve sınıflama yoluyla ürettiği veri ve bilgilerin, çeşitli karar süreçlerinde kullanılmak üzere özetlediği tablolara denir.⁴ Finansal tablolar, işletmedeki finansal işlemlere ait bilgi verme aracıdır. Muhasebe kendinden beklenen bu görevi işletme içi ve dışı gruplara finansal tablolar yardımıyla ulaştırır.

Finansal tablolar, işletme dışına işletme ile ilgili finansal bilgi sunmanın temel araçlarıdır ve işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını para birimi ile ifade ederek gösterirler. Ancak işletme ile ilgili bilgilerin tümünün bu temel finansal tablolara sunulması her zaman mümkün değildir. Muhasebenin birinci işlevi sonucunda özetlenmiş bilgilere dayanılarak elde edilen bu tabloların yanı sıra finansal muhasebe süreciyle doğrudan ya da dolaylı ilişkili olan bilgilerin de raporlanması gerekir. Bu da finansal tabloların yanı sıra muhasebe süreciyle doğrudan ya da dolaylı olarak ilişkili olan bilgilerin iletilmesi ile ilgili olan araçları da kapsayan finansal raporlamayı da ifade eder. Görüldüğü gibi finansal raporlama daha geniş kapsamlıdır ve finansal tablolara birlikte finansal tablolarda sunulmayan finansal olmayan verileri de kapsar. Örneğin, işletme ile ilgili olarak hazırlanan yıllık faaliyet raporlarında finansal tabloların yanı sıra analiz ve yorum sonuçları, yönetim kurulu başkanının mektubu, yönetimin tahminleri,

³ Akdoğan-Aydın, A.g.e. s.191

⁴ N. Akıncı-N. Erdoğan, **Finansal Tablolar ve Analizi**, (Fakülteler Kitabevi Barış Yayınları, İzmir, Eylül 1995), s.4

işletmenin sosyal ve çevresel etkileri yer alabilir. Bu tür bilgiler bazı düzenleme ve kurallar gereğince bazen zorunlu olarak açıklanırken bazen de yönetim tarafından gönüllü olarak açıklanabilir.⁵

2. ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA

Günümüzde ulusal raporlamanın yanında, yaşanan küreselleşme ile uluslar arası raporlama da önem kazanmıştır. Bir ülkede finansal muhasebe uygulamalarını belirleyen çok çeşitli çevresel değişkenler mevcuttur. Bunları şu şekilde sıralayabiliriz;⁶

- İşletmelerle fon sağlayanlar arasındaki ilişkiler,
- Diğer ülkelerle politik ve ekonomik bağlar,
- Yasal sistemin etkisi,
- Enflasyon seviyesi,
- İşletmelerin büyüklüğü ve karmaşıklığı, yönetim ve finansal camianın birbirine bağlılığı ve genel eğitim düzeyidir.

Finansal tablolar hem biçim açısından hem de içerdikleri bilgi açısından farklılıklar gösterirler. **Uluslar ötesi finansal raporlama**, ülke sınırları dışında rapor yayınlamasıdır. Başka bir anlatımla, finansal sonuçların, işletmenin merkezi dışındaki ülkelerde yerleşik olan kullanıcı gruplara ulaştırılmasıdır.

Uluslar ötesi finansal raporlamayı önemli hale getiren iki olgu söz konusudur. Bunlardan birincisi çok uluslu şirketlerin uluslararası finansman sağlam yöntemlerdir.(Global Finansman Stratejileri) Uluslararası finansman sağlama üç yolla yapılabilir.

- a) İşletmenin bulunduğu ülke dışındaki diğer ülkelerin sermaye piyasalarında hisse senetleri ihraç etmek,

⁵ Özgül Cemalcılar ve Saime Önce, **Muhasebenin Kuramsal Yapısı**, (Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir 1999), s.14-15

⁶ İdil Kaya, **Uluslararası Muhasebe Ders Notları**, (İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi İşletme Bölümü 1998-1999 Ders Yılı), s.30,31

- b) Çeşitli ülkelerde tahvil satmak,
- c) Yabancı bankalardan kredi almak.

Çok uluslu şirketler fon sağlamak için sadece kendi ülkelerinin hisse senedi, tahvil piyasaları ve bankalarından yararlanmazlar. Pazarın ucuz olduğu ve uygun koşullarda olduğu her yere yönelirler.

İkinci olgu uluslar ötesi yatırımdır. Çok uluslu şirketler kendi ülkelerindekilere ek olarak yabancı ülkelerin şirketlerinin hisse senetlerine ve tahvillerine de yatırım yaparlar. Böylece çok uluslu şirketler hem “kaynak kullanıcı” olarak hem de “kaynak sağlayan” olarak bu iki olgunun da sorumlusudurlar.

Uluslar ötesi finansal raporlama, bu işlemler açısından bir sorun oluşturmaktadır. Zira, bir işletme kendi ülkesinde finansal tablolarını yayınladığında şu hususların kullanıcılar tarafından anlaşıldığı varsayımında bulunmaktadır;⁷

- Muhasebenin kime yönelik olarak tablo hazırladığı,
- İşletmenin uyguladığı özel muhasebe teknikleri,
- Finansal tabloların düzenlenmesinde kullanılan dil,
- Finansal tablolardaki para birimi.

Çok uluslu şirketler için bunların hepsi finansal raporlama yönünden sorun olmaktadır. Uluslar arası alanda faaliyet gösteren işletme gruplarının finansal tablolarının hazırlanmasında karşılaştıkları teknik sorunlar şunlardır;⁸

- Konsolide finansal tabloların hazırlanması
- Konsolide tabloların hazırlanabilmesi için farklı ülke paralarının birbirine çevrilmesi

⁷ Ümit Gücenme, **Uluslararası Muhasebede Teknik Sorunlar**, (Hünkar Ofset ve Matbaacılık, İstanbul, Ekim 1998), s.18

⁸ Aynı, s.18

- Konsolide edilen finansal tabloların ait oldukları ülkelerdeki farklı enflasyon oranlarının ortaya çıkardığı sorunların çözülmesi.

Üç ana başlık altında toplanabilen bu konular farklı ülkelerde faaliyet gösteren şirketlerin uygulamada karşılaştıkları sorunlardır. Özellikle finansal raporların düzenlenmesi ve yayımlanmasında ülkelerdeki farklı uygulamalar, uluslar arası muhasebede uyumlaştırma ve standardizasyon konusunda bir dizi çalışma yapılmasına yol açmıştır. Muhasebede uyumlaştırma çeşitli ve değişik muhasebe uygulamalarını tek düzeliğe doğru yönlendiren çalışmalar olarak nitelendirilebilir. Standardizasyon muhasebe tekniği ile ilgili bazı uluslar arası kurallar biçiminde ortaya çıkmaktadır. Uyumlaştırma deyimi ise Avrupa Birliği Komisyonu tarafından ortaya atılan ve bu birliğe üye ülkelerin muhasebe uygulamalarında bir birlik sağlanmasını amaçlayan çalışmalardan oluşmaktadır. Standardizasyon deyimi ise, genellikle Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunun (IASC) çalışmaları için kullanılmaktadır.

Bu gün uluslar arası muhasebe standartları giderek daha çok kabul görmeye başlamıştır. Özellikle yirminci yüzyılın son yarısından itibaren ticari ve sosyal çevre, uluslar arası muhasebe kurallarını fiilen uygulamaktadır.⁹

3. FİNANSAL RAPORLARIN AMAÇLARI

Finansal raporlama, karar almada yararlı olan bilgiler sağlar. İşletme dışına yayımlanan genel finansal raporlamanın amaçları, yönetimin ilettiği bilgiyi kullanmak zorunda olan bilgili dış kullanıcıların (özellikle yatırımcıların ve kredi verenlerin) gereksinimlerinden kaynaklanır. Bilgili dış kullanıcı, işletme (özellikle muhasebe) ve iktisat disiplinlerinde belli bir bilgi birikimi olan kişi olarak tanımlanabilir.

Finansal raporlar iş hayatıyla ilgili ve ekonomik kararların verilmesinde yararlı olabilecek bilgileri sağlamayı amaçlar. Diğer bir ifade ile, finansal raporlar işletme ve ekonomik faaliyetlerin yürütülmesinde kıt kaynakların kullanma seçenekleri arasında

⁹ Hakkı Soydan-Ümit Gücenme, *Uluslararası Muhasebe*, (Eskişehir 1989), s.5

mantıklı seçimlerin yapılmasında kullanılırlar. Burada sözü edilen amaçlar, bilgilerin kendilerine sağlanması hedeflenen kişi veya grupların gereksinimlerinden, bu da giderek bu bilgileri kullananların içinde buldukları ekonomik faaliyetlerin ve kararların niteliğinden kaynaklanır. Buna bağlı olarak finansal raporların amaçları ekonomik, hukuki, politik ve sosyal çevreden ve oluşumlardan etkilenirler. Finansal raporların amaçları ayrıca, finansal raporların içerdikleri bilgilerin nitelikleri ve sınırları tarafından da etkilenirler.¹⁰

Muhasebe standartlarının oluşumuna öncülük eden finansal raporlamanın amaçlarını şöyle sıralayabiliriz:¹¹

- Yatırım, kredi ve benzeri kararlarda bu bilgileri kullanacak olan yatırımcılara, potansiyel yatırımcılara, kredi kurumlarına ve potansiyel kredi kurumlarına yararlı olacak bilgileri sağlama.
- Yatırımcılara, potansiyel yatırımcılara, kredi kurumlarına, potansiyel kredi kurumlarına tutar, zamanlama ve belirsizlik açılarından gelecekte ortaya çıkacak özellikle temettü ve faize ilişkin nakit akımlarını değerlemede yararlı olacak bilgileri sağlama.
- İşletmenin varlıkları ve bu varlıklar üzerindeki haklar (borçlar ve öz sermaye) konusunda yararlı olacak bilgileri sağlama.

Finansal raporlamada odak noktası karlar ve karları oluşturan öğelere ilişkin bilgilerdir. Karların analizi ile yönetimin başarısı, işletmenin uzun vadeli kar yetenekleri, gelecekteki karlar, işletmeye yapılan yatırımlar ve verilen krediler ile ilgili olarak riskler konularında bilgiler edinilir. Ancak karlara ve karları oluşturan öğelere ilişkin bilgi, nakit akımlarına ilişkin bilgi ile desteklendiğinde daha anlamlıdır.

Finansal raporlama, işletme varlıklarının hissedarlar adına yönetimce nasıl korunduğunu ve bu varlıkların ne denli etkin ve karlı kullanıldığı konularında da bilgi sağlamalıdır. Ancak yönetimce raporlanan bilgiyi kullanan yatırımcılar, kredi kurumları

¹⁰ Akdoğan- Aydın, A.g.e, s.191

¹¹ A.Tevfik-G. Tevfik, **Finansal Tablolar Analizine Giriş**, (Günler Ofset, İstanbul 1996), s.13

ve diğer bilgi kullanıcıları, bu raporlara bütünüyle bağlı kalmaksızın kendi değerlemelerini, tahminlerini ve hesaplamalarını yapmak zorundadır.

4. FİNANSAL RAPORLAMAMANIN TARAFLARI

Günümüzde muhasebe geleneksel olarak işletme sahip yada sahiplerine ve vergilendirme yönünden devlete olan bilgi üretme görevini aşmak zorunda kalmıştır. Giderek daha fazla kişi, grup ve kuruluşlar işletmelerin faaliyetleri, sonuçları, bunların yorumu ve değerlendirilmesi ile ilgilenmektedir. Çünkü işletmelerle doğrudan ilgili olan işletme sahip yada sahiplerinin yanı sıra, o işletme ile ticari, mali ilişkiler kuran diğer işletmeler, kredi, finans ve yatırım kuruluşları, çeşitli kamu kurum ve kuruluşları, işletmede çalışanlar ve nihayet toplum bireyleri, işletmelerin faaliyet sonuçları hakkında bilgi sahibi olmak istemektedirler.¹²

İşletmelerin faaliyet sonuçları ile ilgilenen kişi ve kuruluşları şu şekilde gruplandırabiliriz.

- Yöneticiler
- İşletmenin sahip yada ortakları
- Yatırımcılar (Sermaye sahipleri)
- Yatırım analistleri ve yatırım kurumları
- İşletme ilgili olan diğer işletmeler
- Yerli ve yabancı finans kurumları
- Kamu kurum ve kuruluşları ile devlet
- İşletme çalışanları (Sendikalar)
- Kamuoyu

Bu gruplar sırayla aşağıda kısaca ele alınmıştır.

4.1. İşletme Sahip yada Ortakları: Büyük ekonomik ve teknolojik gelişmeler sonucu işletmeler büyümüş ve daha karmaşık birimler haline gelmiştir. Bu gelişmeler, işletme sahipliği ile işletme yönetiminin ayrımına neden olmuştur. Bu ayırdan sonra

¹² Öztin Akgüç, *Mali Raporlar Analizi*, (Anadolu Üniversitesi Yayınları No:899, Eskişehir 2000), s.6

işletme sahiplerinin işletme yönetiminde fonksiyonları kalmamıştır.¹³ Bu yüzden işletme sahip yada sahipleri işletmeye yatırdıkları fonların etkin kullanılıp kullanılmadığını, yöneticiler ve diğer işletme çalışanlarının başarılarını muhasebenin ürettiği bilgilerden ve finansal raporlardaki verilerden ölçebilirler. Ayrıca gelecek için alacakları yatırım kararlarında da bu bilgilerden yararlanırlar, işletmedeki yatırımlarını devam ettirme veya yatırımlarını çekme konularında kararlar alırlar.

4.2. Yöneticiler: Bir işletmeyi sahipleri adına yöneten işletmenin yapmış olduğu faaliyetlerden ve mali durumundan dolayı işletme sahiplerine karşı sorumluluğu bulunan yöneticilerin, muhasebenin ürettiği bilgilere ve mali raporlara ihtiyaç duyacakları kesindir. Yöneticiler, planlama, denetim, faaliyet sonuçlarını değerlendirme, karar alma işlevlerini yerine getirirken muhasebenin ürettiği bilgilerden ve finansal raporlardan yararlanırlar. Bu bilgilerden yararlanmayan, finansal raporları yorumlamayan yöneticiler bu sorumluluklarını yerine getiremezler.

4.3. Yatırımcılar: Yatırımcılar işletmelerin ödeme güçleri, mali yapıları, karlılıkları, fon yaratma gücü, kâr dağıtma politikaları ve benzeri finansal verileri finansal raporlar yardımıyla sağlayabilirler. Sağladıkları bu bilgiler yardımıyla yatırımlarına yön verirler.

4.4. Yatırım Analistleri ve Yatırım Kurumları: Yatırımcılara ve yatırım kuruluşlarına danışmanlık yapan, onlara yol gösteren ve tavsiyelerde bulunan analistler görüşlerine esas teşkil edecek bilgileri muhasebenin ürettiği bilgilerden ve finansal raporlardan yararlanarak elde ederler. Bu düşüncelerini yatırımcıların bilgisine sunarlar.

4.5. İş İlişkisinde Olan Diğer İşletmeler: İşletmeler satıcılar ve müşterilerle sürekli olarak iş ilişkisinde bulunmak durumundadırlar. Bunlardan satıcılar mal veya hizmetlerini satacakları alıcılar ararlarken bunların mal ve hizmet bedellerini ödeyip ödeyemeyeceklerini de araştırırlar. İşletmeler mal ve hizmet satacakları işletmelerin ve

¹³ Yüksel Koç Yalkın, *Genel Muhasebe İlkeleri ve Uygulaması*, (Turhan Kitabevi Yayınları, 9. Baskı, Ankara, Kasım 1995), s.6

rakip işletmeler ile ilgili bilgileri finansal raporlar yardımıyla elde ederek bu doğrultuda davranırlar.

4.6. Yerli ve Yabancı Finans Kurumları: İşletmelere kredi veren yerli ve yabancı finans kurumları işletmelerin; ödeme gücünü, kredi değeri ve kredi riskini değerlendirmelerinde işletmelerin Finansal raporlarından yararlanırlar. Finans kurumları kredi verecekleri işletmelerden Finansal raporlarını isteyerek hem kredi verip vermemede hem de kredi müşterilerini izlemeye yararlanmaktadır.

4.7. Devlet: Devlet, öncelikle vergi denetimi sonrada milli gelir hesapları ve ülke ekonomisiyle ilgili istatistiklerin çıkarılmasında, kalkınma planlarının yapılmasında, ulusal ve uluslar arası sermaye hareketlerinin düzenlenmesinde, ekonomik faaliyetlerin denetlenmesinde, yönlendirilmesinde, ekonomik kararların alınmasında finansal raporlardan yararlanır.

4.8. İşletme Çalışanları(Sendikalar): Çalışanlar özellikle iş güvenceleri konusunda hassastırlar. Finansal durumu iyi olan bir işletmelerin çalışanlarının hem iş güvenceleri hem de alacakları ücret düzeyleri yüksek olacaktır. Ayrıca bazı işletmelerde çalışanlar yönetime katılmakta ve kârdan pay almaktadırlar. Çalışanlar çalıştıkları işletmenin başarı derecesi, faaliyet sonuçları, finansal gücü, yatırımları, büyüme potansiyeline ilişkin bilgileri finansal raporlar yardımıyla elde ederler.

Sendikalar toplu pazarlıklarda izleyecekleri stratejiyi finansal raporlardan elde edecekleri bilgiler yardımıyla tespit ederler.

4.9. Kamuoyu: İşletmelerin içinde buldukları topluma karşı hem ekonomik hem de sosyal sorumlulukları vardır. İşletmelerin elde ettikleri faaliyet sonuçları kendilerini olduğu kadar kamuoyunu da ilgilendirir. Bu nedenle işletmelerin faaliyetleri konusunda kamuoyunun da bilgilendirilmesinde yarar vardır. Kamuyu aydınlatma, işletmelerin Finansal raporlarının açıklanması ve yayınlanması ile sağlanır. Basın ve yayın organlarının toplumu ekonomik açıdan bilgilendirme görevi de bu şekilde gerçekleşmiş olur.

Yukarıdaki tarafları işletmeyle ilgili doğrudan çıkarı olanlar ve olmayanlar olarak sınıflandırılarak da incelenebilir;¹⁴

a)Doğrudan Çıkarı Olanlar: Bazı bilgi kullanıcılarının işletmede doğrudan çıkarları vardır yada işletme ile doğrudan ekonomik çıkar ilişkisine sahip olmayı düşünürler. Bunlar;

- İşletme sahipleri
- Kredi verenler ve satıcılar
- Muhtemel ortaklar, kredi kurumları ve satıcılar
- Yönetim (Yöneticiler ve personel dahil)
- Vergi kurumları
- Çalışanlar
- Müşterilerdir.

b)Dolaylı Çıkarı Olan Kullanıcılar: Bazı bilgi kullanıcıları da işletmeyle doğrudan bir çıkar ilişkisine girmek isteyen veya halen bu tür ilişkisi olan kişilere yardım etmek ve bunları korumak işlevlerinden dolayı çıkar ilişkisine sahip olurlar. Bunlar;

- Finansal çözümleyiciler ve danışmanlar
- Menkul kıymet borsaları
- Avukatlar
- Düzenleyici ve kontrole yetkili kurumlar
- Finansal basın ve rapor kurumları
- Mesleki örgütler
- İşçi sendikalarıdır.

Yukarıdaki bilgilerden de anlaşılacağı üzere muhasebe bilgilerini kullanan grupların farklı bilgi gereksinimleri vardır. Bilgi kullanıcılarının ortak veya özel bilgi

¹⁴ Akdoğan-Aydın, A.g.e, s.175

gereksinimlerini karşılayabilmek için finansal raporlar hazırlanabilir. Ortak bilgi gereksinimini karşılayacak raporlara; bilanço, gelir tablosu ve finansal durumda değişiklik yapacak raporlar örnek olarak verilebilir. Bilgi kullanıcılarının özel bilgi gereksinimlerini karşılayacak raporlara; denetim kuruluşlarına sunulan finansal raporlar, kredi almak için finans kuruluşlarına hazırlanan raporlar, yöneticilere sunulan raporlar, istatistiki bilgileri içeren raporları örnek olarak verilebilir.

5. FİNANSAL TABLO TÜRLERİ

Muhasebenin bilgilendirme görevini yerine getiren finansal tabloları şu şekilde sıralayabiliriz.

- Bilanço
- Gelir tablosu
- Satışların maliyeti tablosu(Mamul Maliyeti veya Üretilen Hizmet Maliyeti Tabloları)
- Mizanlar
- Fon akım tablosu
- Nakit akım tablosu
- Net çalışma sermayesindeki değişim tablosu
- Öz kaynaklardaki değişim tablosu
- Kar dağıtım tablosu
- Konsolide finansal tablolar

Finansal tablolara ilişkin dipnotlar ve diğer açıklayıcı bilgiler finansal tabloların ayrılmaz parçalarıdır. Finansal tablolardan bilanço ve gelir tablosu temel finansal tablolardır. Diğer tablolar işletmelerin finansal bilgilerinin kamuoyuna aktarılmasına olanak verirler.

Yukarıdaki tablolar aşağıda sırayla ele alınmıştır.

5.1. Bilanço: Bilançonun literatürde çeşitli tanımları yapılmıştır. Bunlardan bazıları aşağıdaki gibidir;¹⁵

-Bilanço belirli bir tarihte bir firmanın varlıklarını (aktif değerlerini) borçlarını ve öz sermayesini tasnifli bir şekilde gösteren bir tablodur.

-Bilanço muhasebe prensiplerine göre tutulan defterlerdeki hesapların, belirli bir tarihte fiilen veya kuramsal olarak kapatılmasıyla saptanan ve gelecek döneme devrolunan borç ve alacak bakiyelerinin bir listesi veya özettir.

-Bilanço bir firmanın sahip olduğu ekonomik değere sahip faaliyet araçları ile bu araçların hangi kaynaklardan sağlandığını gösteren bir tablodur.

-Bilanço bir işletmenin varlıklarını ve bu varlıklar üzerindeki hakları gösteren bir temel durum raporudur.

-Bilanço, bir işletmenin belli bir tarihteki varlıklarının, öz sermayesinin ve borçlarının ayrıntılı listesidir.¹⁶

-Bilanço, bir işletmenin belli bir andaki mali durumunu gösterir.¹⁷

Bilanço aktif ve pasif olmak üzere iki ana bölümden oluşur. Aktif işletmelerin varlıklarını(dönen ve duran), pasif ise kaynaklarını(yabancı ve öz kaynaklar) gösterir.

Bilanço temel eşitliği;

Varlıklar(Dönen ve Duran)=Kaynaklar(Yabancı Kaynaklar veya Öz Kaynaklar)

veya Aktif=Pasif şeklindedir.

¹⁵ Öztin Akgüç, *Mali Tablolarda Analizi*, (Avcıol Basım-Yayın, İstanbul 1995), s.20

¹⁶ Koç Yalkın, *A.g.e.*, s.48

¹⁷ Ersin Gürelin ve Diğerleri, *Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz*, (Anadolu Üniversitesi Yayınları, Veb Ofset, Eskişehir Şubat 2001), s.227

Muhasebe uygulamalarında bir hata yapılmadığı sürece bu temel denklik bozulmaz. Bilanço, işletmenin sahip olduğu varlıkları göstermesinin yanında , bu varlıkların sağlandığı yerleri ya da işletmenin varlıkları üzerindeki sahip veya sahiplerin haklarını da gösterir.

Bilançolar iki şekilde düzenlenir. Bunlar;

- Hesap Tipi
- Rapor Tipidir.

Hesap tipi bilançoda işletmenin varlıkları(aktifler) sol tarafta, kaynakları (pasif) ise sağ tarafta birbirlerine eşit olarak yer alırlar. Bilanço kalemlerinin kolaylıkla karşılaştırılabilmesini sağlar.

Rapor tipi bilançolarda ise varlıklar ve kaynaklar alt alta sıralanırlar. Rapor tipi bilançolar birbirini izleyen dönemler arasında yapılacak karşılaştırmaları kolaylaştırır. Bu yüzden finansal analizde özellikle kullanılır.

Bilançolar üretim ve ticaret işletmelerinde aynı şekilde düzenlenirken, bankacılık, sigortacılık şirketleri ile aracı kurumlarda farklılıklar göstermektedir. Ayrıca **ayrıntılı** ve **özet** bilançolar şeklinde de düzenlenebilirler.

5.2. Gelir Tablosu: Temel mali tablolardan ikincisi gelir tablosudur. Gelir tablosuna kâr zarar cetveli(Tablosu) adı da verilmektedir. Gelir tablosu ile ilgili değişik tanımlamalar yapılmıştır, bunlardan bazıları aşağıdadır.

Gelir tablosu, işletmenin belli bir dönemde elde ettiği tüm gelirler ile aynı dönemde katlandığı bütün maliyet ve giderleri ve bunların sonucunda işletmenin elde ettiği dönem kârını ya da uğradığı dönem zararını gösteren muhasebe raporudur.¹⁸

¹⁸ J. Sıhay-O. Sevilengül, **Genel Muhasebe**, (Bilim Yayınları, Ankara Kasım 1993, 4. Baskı), s.320

Gelir tablosu, bir işletmenin belli bir dönemine ait faaliyet sonuçlarını gösteren tabloya denir.¹⁹

Gelir tablosu, bir işletmenin belirli bir hesap döneminde elde ettiği gelirle katlandığı tüm gider ve maliyetleri tasnifli bir şekilde gösteren ve dönem faaliyetinin net sonucu, kâr veya zarar olarak özetleyen bir tablodur.²⁰

Gelir tablosu işletmenin belli bir zaman dilimindeki faaliyetleri ile ilgili gelirlerini, giderlerini ve maliyetlerini ve de bunların sonuçlarını kâr veya zarar şeklinde bilgi kullanıcılarına sunan bir finansal rapordur. Bilgi kullanıcıları gelir tablosu yardımıyla işletmenin kâr veya zararı ve bunların sağlandığı ya da yapıldığı yerlere ilişkin bilgilere ulaşarak bilgi sahibi olurlar. Özellikle yöneticilerin bu bilgileri kullanarak işletmenin gelecek dönemlerdeki gelir, gider ve maliyet akışlarına ilişkin planlama yapmalarına olanak sağlanmış olur. Yatırımcılar işletmenin kârlılığına bakarak yatırımlarına yön verebilirler. Devlet gelir tablosunda ki vergiye tabi kârı esas alarak alacağı vergiyi belirlemiş olur. Bunların dışında diğer bilgi kullanıcıları da kâr veya zararla ilgili olarak istedikleri bilgilere gelir tablosu yoluyla ulaşabilirler.

Bilançoda olduğu gibi gelir tablosu da hesap ve rapor tipi olmak üzere iki şekilde düzenlenebilir. Ancak son yıllarda gelir tabloları tamamen rapor tipi olarak hazırlanmaktadır.

Hesap tipi gelir tablosunda sol tarafa giderler, sağ tarafa da gelirler yazılmaktadır. Rapor tipi gelir tablosunda ise satış hasılatından başlayarak bütün gider ve gelirler alt alta yazılarak dönem net kârı veya zararına ulaşılır.

5.3. Satışların Maliyeti Tablosu: Gelir tablosunu tamamlamak üzere satışların maliyeti tablosunun düzenlenmesine ihtiyaç vardır. Satışların maliyeti tablosu ticaret, hizmet ve sınai işletmelerde farklı farklı düzenlenmektedir.

¹⁹ Koç Yalkın, A.g.e, s.67

²⁰ Akgüç, Mali Tablolar..., s.195

Ticaret işletmelerinde hesap dönemi içinde satılan malın maliyetini saptamak için hesap dönemi başındaki stoklara, o hesap dönemi içindeki mal alışları (Net Alışlar=Brüt Alışlar-Alış İade ve İndirimleri) eklendikten sonra dönem sonundaki stok tutarı çıkarılır.

Sınai işletmelerde ise ticaret işletmelerine göre biraz daha karmaşıktır. Satılan mamul maliyetinin doğru olarak hesaplanabilmesi için tam bir maliyet muhasebesinin tutulması gerekir. Üretilen mamullerde başlıca maliyet unsurları şunlardır.

- Direkt ilk madde ve malzeme (hammadde)
- Direkt işçilik
- Genel üretim giderleri

Hizmet sektöründe ise satılan hizmet maliyeti tablosu olarak isimlendirilir. Hizmet sektöründe daha kısa sürelerde (Genellikle ay sonlarında) düzenlenen bir tablodur. Turizm sektörü özel bir örnek olarak verilebilir.

5.4.Mizanlar: İşletmelerde muhasebe kayıtları ile işlemler arasındaki uygunluğun kontrolü mizanlar ile yapılır. Ayrıca mizanlar muhasebenin kaydetme fonksiyonu ile sınıflandırma fonksiyonunun arasındaki ilişkinin paralelliğini de yönetir. Muhasebe kayıtlarının doğruluğu mizanlar yoluyla test edilir.

Mizanlar (kontrol çizelgesi) şu şekilde tanımlanabilir; “yevmiye defterine tarih sırasına göre kaydedilen işlemlerin defteri kepire, matematiksel açıdan, doğru aktarılıp aktarılmadığını kontrol etmeye yarayan bir çizelgedir”.²¹

Yevmiye defterinin o döneme (mizanın düzenlendiği dönem) ait borç ve alacak bölümlerinin toplamı ile mizanın tutar bölümünün borç ve alacağının toplamı birbirine eşit olması gerekir. Şöyle ki;

Yevmiye defter toplamı=Mizanın borç toplamı(tutar)=Mizanın alacak toplamı(tutar)

²¹ J. Sihay-O. Sevilengül, Genel Muhasebe, (Bilim Yayınları, Ankara, Kasım 1993, 4. Baskı), s.54

Mizanın tutar bölümünün borç ve alacağı birbirine eşit olduğundan kalan bölümünün borç ve alacak toplamları da birbirine eşit olması gerekecektir. Şöyle ki;

Tutar Bölümü İçin: Borç=Alacak, Kalan Bölümü İçin: Borç=Alacak

Mizanlardaki bu eşitlikler kayıtların kesin doğruluğunu göstermez. Rakam hatalarının kontrolünü sağlamasına rağmen diğer hataların ortaya çıkarılabilmelerini sağlayamaz.

Mizanlar düzenledikleri zaman dilimlerine göre isimlendirilir;

- Günlük Mizanlar
- Haftalık Mizanlar
- Aylık Mizanlar (Üçer aylık çeyrek dönemler sonunda da mizanlar düzenlenebilir)
- Yıllık Mizanlar (Genel geçici mizan ve kesin mizan olarak ikiye ayrılır)

Ayrıca mizanlar ana hesapların borç ve alacaklarının tali hesaplar ile de uyumunun kontrolünü de sağlar.

Günlük, haftalık ve aylık mizanlar düzenledikleri zamana göre isim almışlardır. Yıllık mizanlardan envanter öncesi mizana **genel geçici mizan**, envanter sonrası mizana da **kesin mizan** denir. Mizanlar büyük defterlerin borç ve alacakları ayrı ayrı toplanarak mizanın tutar bölümüne yazılmasıyla düzenlenir.

5.5. Fon Akım Tablosu: Bilanço, bir işletmenin belli bir zamandaki varlıklarını ve bu varlıkların sağlandığı kaynakları göstermektedir. Bilanço bu haliyle statiktir, halbuki işletme dinamik bir yapıya sahip olup, bilanço da yer alan unsurlar sürekli hareket göstermektedirler. Bilanço ancak düzenlendiği tarihteki durumu gösterebilmektedir. Gelir tablosu ise bilançoya göre daha dinamik bir yapıya sahiptir. Mali durumdaki değişmelerin faaliyetler ile olan yönünü göstermektedir. Faaliyetler sonucunda oluşan

gelirin ne kadarının işletmede kaldığını gelir tablosu göstermektedir. Ancak her iki finansal tablo da işletmenin likidite yapısı ile ilgili bilgi verememektedir. İşte bu yüzden belirli bir dönemde işletmenin faaliyetlerini finanse etmek için sağladığı kaynakları ve bu kaynakların kullanıldığı yerleri gösteren (özetleyen) finansal değişimleri açıklayan fon akım tablolarına ihtiyaç vardır.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, fon akım tablosu, bir işletmenin finansman faaliyetlerini fonların elde edildikleri kaynaklar ve kullanıldıkları yerler bakımından gösteren bir tablodur.²²

Fon kavramı değişik anlamları ifade etmektedir;

- Fon, para ve para benzeri değerlerdir,
- Fon, net çalışma sermayesidir,
- Fon, bir işletmenin yasal olarak kullanabileceği tüm haklarıdır.

Yukarıdaki ifadelerden birincisini karşılayabilmek için **nakit akım tablosu**, ikincisini karşılayabilmek için **net çalışma (işletme) sermayesindeki değişim tablosu**, üçüncüsünü karşılayabilmek için de **fon akım tablosunun** düzenlenmesi gerekmektedir.

Bunlardan fon akım tablosuna geçmeden önce fonların neler olduklarını açıklamakta yarar vardır. Fon akım tablosundaki fon kavramı; para, çek, senet, alacak, mal, menkul kıymet, gayrimenkul gibi finansal araçlardır. Bir dönem içerisinde bunların bir veya birkaçında meydana gelen artış, yine bunların bir kısmındaki azalıştan veya ilave borçlanmalardan yada özkaynaklardan (kâr veya sermaye artışından) karşılanmış olabilir.²³

²² Akdoğan-Tenker, **Mali Tablolar...**, s.122

²³ Necdet Sağlam, **Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve Uygulaması**, (TESMER Eskişehir Şubesi Yayınları N:2, Eskişehir 2001), s.448

Fon kaynakları, işletmenin her türlü varlık azalışları ile borçları ve öz kaynaklarındaki artışlardır. İşletmenin fon kaynakları şu şekilde gruplandırılabilir;²⁴

- Faaliyet sonucu yaratılan kaynaklar,
- Olağandışı faaliyetlerden sağlanan kaynaklar,
- Dönen varlık azalışı sonucu sağlanan kaynaklar,
- Duran varlık azalışı sonucu sağlanan kaynaklar,
- Yabancı kaynaklardaki artışlardan sağlanan kaynaklar,
- Sermaye artırımını yoluyla sağlanan kaynaklar.

Fon kullanımları, işletmeden fon çıkışına neden olan bütün işlemlerdir. Fon kullanımları genel olarak aktifteki artışlar ile pasifteki azalışlardır. Fon kullanımlarını da şu şekilde gruplandırabiliriz;²⁵

- İşletmenin faaliyetleri sonucu ortaya çıkan net zarar,
- Duran varlıklardaki artışlar,
- Dönen varlıklardaki artışlar,
- Kısa ve uzun vadeli borç azalışları,
- Sermayenin azaltılması,
- Kâr payları tahakkuk veya ödemeleri,
- Vergi tahakkuk veya ödemeleri.

5.6. Nakit Akım Tablosu: Nakit akım tablosu bir işletmenin belli bir dönemdeki likit fonlarındaki değişimleri gösteren bir tablodur. Burada fon kavramı en dar anlamıyla kullanılmaktadır. İşletmenin kasasındaki ve bankasındaki para giriş ve çıkışları bu tabloda yer alır. Diğer bir deyişle işletmenin tahsilatlarını ve ödemelerini gösteren bir tablodur.

²⁴ Akdoğan- Tenker, *Mali Tablolar...*, s.125

²⁵ Aynı, s.132

Çoğu zaman nakit ve kâr kavramı karıştırılmaktadır. Özellikle de konuyla ilgili olarak bilgisi olmayan kişiler işletmenin kârı kadar nakdinin olacağını düşünürler. Halbuki kârlı bir işletme nakit konusunda sıkıntılı olabilir. Örneğin işletme kârlı satışlar yapmasına rağmen satışların kredili ağırlıkta olması nakit konusunda sıkıntı doğurabilir. Hatta zarar eden bir işletmenin nakit durumu iyi olabilir. İşletmenin kâr elde etmesiyle para mevcudunun azalıp çoğalması ayrı olaylardır. Bu yüzden gelir ile para ayrı şeyler olup gelir tablosunda yer alan kalemler nakit hareketi doğurmazlar. Gelir tablosu, bir dönem içinde elde edilen gelirlerle yapılan giderleri para hareketine neden olsun veya olmasın dikkate almaktadır. Yani dönemin gelir ve gider unsurları hem tahakkuk hem de nakit esasına göre dikkate alınmaktadır. Oysa nakit akım tablosunun düzenlenmesinde nakit esası geçerlidir.²⁶

Bir işletmenin nakit durumundan iyi olarak bahsedebilmek için dönen varlıklarının kısa vadeli yabancı kaynakları karşılıyor olması gerekir.

Nakit akım tablosunda kasa ve bankadaki nakitlerin dışında, herhangi bir vade taşımayan ibraz edildiğinde tahsili mümkün olan çekler de yer alır.

Nakit akım tablosu, işletmelerin para akışını gösteren, geçmişteki para akışı bilgilerinden yararlanarak gelecek dönemler için nakit planlamasının yapılmasına olanak vererek yöneticilere önemli bilgiler sunar.

Nakit akım tablosu, işletmenin daha likit fonlarındaki değişimi gösterir. Bu nedenle gerek Uluslar arası Muhasebe Standartlarında, gerekse A.B.D. ve Kanada gibi bir çok ülkede fon akım tablosuna tercih edilen bir tablo haline gelmiştir. A.B.D.'de 1971 yılından 1987 yılına kadar düzenlenmesi zorunlu olan fon akım tablosu, 1987 yılından itibaren yerini nakit akım tablosuna bırakmıştır. Keza 1979 yılından bu yana Uluslar arası Muhasebe Standartlarına göre düzenlenmesi zorunlu olan fon akım tablosu 1992 yılında alınan bir kararla 01.01.1994 tarihinden itibaren fon akım tablosunun düzenlenmesinden vazgeçilerek nakit akım tablosunun düzenlenmesine geçilmiştir. Türkiye'deki uygulama ise, Sermaye Piyasası Kuruluna tabi işletmelerde SPK. Seri 11

²⁶ Akdoğan- Tenker, *Mali Tablolar...*, s.189-190

no 1 sayılı tebliğine göre, 1989 yılından itibaren hem fon akım tablosu hem de nakit akım tablosu zorunlu olarak düzenlenmektedir.²⁷

Nakit akım tablosu düzenlenirken dönem başı nakit mevcuduna dönem içi nakit girişleri eklenip, dönem içi nakit çıkışları çıkarıldığında dönem sonu nakit mevcudu bulunur. Nakit artış veya azalışı ise dönem içi nakit girişlerinden dönem içi nakit çıkışları çıkarılarak bulunur. Şöyle ki;

(D.Başlı Nak. Mev.+D.İçi Nak. Girişleri)-D.İçi Nak. Çıkışları=Dönem Sonu Nakit Mevcudu



$$\text{Dönem sonu nakit mevcudu}=(A+B)-C$$

$$\text{Nakit artış veya azalışı} =B-C$$

Sermaye Piyasası Kurulunun Tebliğine göre :

Nakit Girişi Sağlayan İşlemler;

1. Satışlardan elde edilen
2. Diğer faaliyetlerden olağan gelir ve kârlardan sağlanan
3. Olağan dışı gelir ve kârlardan sağlanan
4. Kısa vadeli yabancı kaynaklardaki artışlardan sağlanan
5. Uzun vadeli yabancı kaynaklardaki artışlardan sağlanan
6. Sermaye artırımından sağlanan
7. Hisse senedi ihraç primlerinden sağlanan
8. Diğer nakit girişleri

²⁷ Ahmet Demir, *Mali Tablolar ve Uygulaması*, (Kaptan Ofset, İstanbul, Nisan 1997), s.253

Nakit Çıkışı Sağlayan İşlemler;

1. Maliyetlerden kaynaklanan
2. Faaliyet giderlerine ilişkin
3. Diğer faaliyetlerden olağan gider ve zararlara ilişkin
4. Finansman giderlerine ilişkin
5. Olağan dışı gider ve zararlara ilişkin
6. Duran varlık yatırımlarına ilişkin
7. Kısa vadeli yabancı kaynak ödemelerine ilişkin
8. Uzun vadeli yabancı kaynak ödemelerine ilişkin
9. Vergi ve benzeri ödemeler
10. Temettü ödemeleri
11. Diğer nakit çıkışları

5.7. Net İşletme Sermayesindeki Değişim Tablosu: Net çalışma sermayesi adı da verilen bu tablo, bir faaliyet döneminden net işletme sermayesinde meydana gelen artış yada azalışları ve net işletme sermayesinin kaynaklarını ve kullanım yerlerini göstermektedir. Net işletme sermayesi; dönen varlıklar, kısa vadeli yabancı kaynakların ödenmesi ile günlük faaliyetlerin sürdürülmesine yarayan değerler demektir. Bu bakımdan dönen varlıkların tamamına **brüt işletme sermayesi** denirken, dönen varlıkların kısa vadeli yabancı kaynakları aşan kısmına da **net işletme sermayesi** adı verilir.²⁸

İşletme sermayesi ve işletme sermayesindeki değişimler, gerek işletme yöneticileri, gerek işletmeye kredi veren finansman kurumları yönünden büyük önem taşır. İşletme sermayesinin yetersiz olması veya ekonomik bir şekilde kullanılmaması, teşebbüslerin başarılı olamamalarının başlıca nedenlerinden biridir. İş hayatında geleceği çok parlak olabilecek bazı firmalar işletme sermayesi yetersizliği nedeniyle zor duruma düşmüşler, tasfiye olunmuşlardır. İşletme sermayesinin bu büyük önemi nedeniyle günümüzde

²⁸ Güredin, A.g.e, s.351

bilançolar, işletme sermayesi öğelerinin ilk bakışta görülmesini sağlayacak şekilde düzenlenmektedir.²⁹

Net işletme sermayesi, bir firmanın borç ödeme gücünü belirten önemli göstergelerden biridir. Bu nedenle kredi kurumları için, borç isteyenlerin net işletme sermayesi durumu her zaman için önem verilen bir etken olmaktadır. Net işletme sermayesinin yeterliliği net işletme sermayesinin tutarından çok, cari oran(dönen varlıkların kısa vadeli borçlara oranı) ile ölçülür. Bu oran(2 olması idealdir) ne kadar yüksek ise borç ödeme gücü de o oranda yüksektir. Oranın gereğinden yüksek olması işletmede atıl fonların bulunduğunu gösterir. Ancak her işletmenin net işletme sermayesi kompozisyonunun farklı olduğu da bir gerçektir.

Net işletme sermayesini artıran işlemler, net işletme sermayesinin kaynaklarını, azaltan işlemlerde kullanım yerlerini göstermektedir.

Net işletme sermayesinin kaynakları;³⁰

- Faaliyet sonucu yaratılan kaynaklar
- Duran varlık azalışlarından sağlanan kaynaklar
- Uzun vadeli borçlanma suretiyle sağlanan kaynaklar
- Sermaye artırımını suretiyle sağlanan kaynaklar

Net işletme sermayesinin kullanım yerleri;³¹

- İşletme faaliyetlerinin zararlarla sonuçlanması(faaliyet sonucu fon kullanımı)
- Duran varlık alışları
- Uzun vadeli borç ödemeleri
- Sermayenin azaltılması
- Ödenen kâr payları

²⁹ Akgüç, **Mali Tablolar...**, s.255

³⁰ Akdoğan-Tenker, **Mali Tablolar...**, s.175

³¹ Aynı, s.177

- Ödenen vergiler

5.8. Özkaynaklardaki Değişim Tablosu: İşletmede öz kaynağın(öz sermayenin) iki önemli fonksiyonu vardır. Öz sermaye bir yandan işletmenin faaliyetlerini yürütülmesi için gerekli kaynakları sağlarken diğer yandan işletmeden alacaklı olanlara karşı bir güvence oluşturarak işletmenin yabancı kaynaklardan yararlanmasına olanak verir.³²

Bu nedenle öz kaynaklarda meydana gelen değişimler finansal analistler için büyük önem taşır. Öz kaynaklardaki değişim tablosu bilanço ve gelir tablosu kalemlerinden yararlanılarak düzenlenir. Tabloya öz kaynakları artıran ve azaltan işlemler yazılır. Öz kaynakları artıran işlemler;

- Dönem net kârı
- Sermaye artışı
- Hisse senedi emisyon primi
- Çıkarılan katılma intifa senetleri
- Yeniden değerlemeden doğan değer artışları
- Diğer artışlar

Öz kaynakları azaltan işlemler;

- Dönem zararı
- Dağıtılan kâr payları
- Firmadan çekilen kıymetler
- Sermayenin azaltılması ve itfası
- Geri satın alınan katılma intifa senetleri

³² Akgüç, Mali Tablolar..., s.247

Özkaynaklardaki değişim tablosu ile öz kaynak unsurlarının artış ve azalış nedenlerini, nelerden sağlandığını ve nerelerde kullanıldığını öğrenme imkanı sağlarız.³³

5.9. Kâr Dağıtım Tablosu: Kâr dağıtım tablosu, kanuni yükümlülüklerin , ana sözleşme hükümlerinin ve genel kurul kararlarının sonucu dönem kârının nasıl ve nerelere dağıtıldığını gösteren bir finansal tablodur.³⁴ Şirkete sermaye koymuş olan hissedarlar haklı olarak bir temettü beklentisi içindedirler. Yöneticilerde işletmenin faaliyetlerini iyi yürüttüklerini göstermek ve sürekli olarak görevlerinin başında kalabilmek için kâr beklentisi içindedirler. Hatta yöneticiler şirketin durumunu olduğundan daha iyi göstermek eğilimindedirler. Bütün bunlar kârı artırıcı yaklaşımlardır. Bunun için kârı azaltıcı bazı işlemler(amortisman, karşılık ayırma vb.) göz ardı edilebilmektedir.³⁵ Kâr, işletmenin varlıklarının kaynaklarına göre meydana gelen artışıdır. Kârın doğru hesaplanmasında yöneticilerin en önemli görevlerindedir. İşte doğru hesaplanan bu kârın dağıtımını kâr dağıtım tablosu ile yapılacaktır.

Kâr dağıtım tablosu, özetle işletmenin dönem kârının dağıtım biçimini gösteren tablo olarak tanımlanır. Bu tablo, ortaklara ve diğer ilgililere ana sözleşme ve/veya yasa hükümleri uyarınca dağıtılacak kâr payını göstermek, dönem kârından ödenecek vergileri ve diğer yasal yükümlülükleri belirlemek, yedek akçeleri hesaplamak, dönem sonucunun finansal yapıya etkisini ortaya koymak, yatırım alanı arayan birikim sahiplerine işletmenin kâr dağıtımını hakkında bilgi vermek amacıyla düzenlenir. Kâr dağıtım tablosunun düzenlenmesi sermaye şirketlerinde özellikle anonim şirketlerde önem taşır.³⁶

Kâr dağıtım tablosu üç ana bölüme ayrılır. Şöyle ki;

- Ödenecek vergiler ve yasal yükümlülükler
- İşletmede bırakılacak yedekler

³³ Demir, A.g.e, s.619

³⁴ Akdoğan-Tenker, Mali Tablolar ..., s.95

³⁵ Sağlam, Tek. Düzen..., s.458

³⁶ Aynı, s.458

- İlgililere dağıtılacak kâr payı (temettü)

5.10. Konsolide Finansal Tablolar: Finansal tablolar bir işletmenin belirli bir dönemdeki işlemlerinin finansal bir özetini ilgililere aktarmak, böylece bunların işletme hakkında ayrıntılı bir bilgiye sahip olması için hazırlanmaktaydı.

Konsolide finansal tablolarda aynı amacı gerçekleştirmek için düzenlenirler. Ancak konsolide tablolardaki bilgiler diğer finansal tablolardan farklı olarak birden fazla işletmenin işlemlerini ifade eder.³⁷

Finansal tabloların düzenlenmesi yasal olduğu kadar ekonomik zorunluluktur. Konsolide tabloların düzenlenmesi ise sadece ekonomik zorunluluktur. Konsolide tabloların düzenlenmesini ekonomik koşullar zorunlu hale getirmektedir.

İşletme yapıları çok değişik şekillerde karşımıza çıkmaktadır. Şahıs işletmeleri yada şirketler şeklinde örgütlenme yapıları ile faaliyetlerini sürdürmektedirler. Her iki durumda da eğer sahiplik birden fazla işletme üzerinde oluşmuş ise ekonomik şartlar konsolide finansal tabloları da zorunlu hale getirmektedir. Küreselleşen dünya ekonomisi ve günümüzün ekonomik yapısı içerisinde firmaları çok değişik alanlarda birlikteliğe ve piyasa koşulları içinde acımasız bir rekabete sürüklemiştir. Bu koşullara ayak uydurabilmek için firmalar, başka firmalara yatırımlarda bulunmaktalar hatta bu firmaların yönetimlerini ele geçirmek, söz sahibi olabilmek için hisse alma uğraşı vermektedirler. Birinci yol, başka firmalar iştiraklerdir, ikinci yol ise holding kavramını karşımıza çıkarmıştır. Holding; bir şirketin en az başka bir şirketin sermayesine onun yönetimine etkili olabilecek oranda katılan bir şirket tanımlanabilir.³⁸ Türkiye’de de birçok holding şirket (Koç Holding, Sabancı Holding, Zorlu Holding vb.) bulunmaktadır. Genellikle büyük bir şirketin etrafındaki yavru şirketler şeklinde görülmektedir. Daha karmaşık yapıları bir örgütlenmede görülmektedir. Ayrıca çok uluslu

³⁷ Akdoğan-Tenker, *Mali Tablolar...*, s.211

³⁸ Aynı, s.211

şirketler için de konsolide finansal tabloların uluslar arası muhasebe standartlarına göre hazırlanması gerekmektedir. Örnek FIAT, COCA COLA Company, BP vb.

Konsolide finansal tabloların düzenlenmesi temel olarak ana şirketin yavru şirketlerin üzerindeki kontrol kuvvetinin derecesine bağlıdır. Bu kuvvet ana şirketin yavru şirketin sermayesinin en az %51'ine sahipliğidir.(Sermayenin tabana yayılması ile bu oran daha aşağılara da düşebilir.)

Konsolide finansal tablolar, bir şirket grubuna dahil olan ayrı ayrı her bir şirketin faaliyet sonuçlarını bir arada göstermek amacıyla düzenlenirler.

6. EK BİLGİLER(DİPNOTLAR)

İşletmelerin finansal karakterli bilgilerinden bazıları yapıları itibariyle finansal tabloların içinde doğrudan doğruya yer almayabilir. Finansal tabloların içinde yer almayan bu bilgilerin de bir şekilde bilgi kullanıcılarına sunulması gerekir. İşte finansal tablolarda doğrudan doğruya yer almayan bu bilgiler ek bilgiler şeklinde raporlanarak sunulur. Bu muhasebenin sosyal sorumluluk ve tam açıklama kavramlarının gereğidir. Ek bilgiler; finansal tabloların içinde, parantez içi açıklamayla veya dipnotlar şeklinde sunulurlar. Pratikte daha çok dipnotlar şeklindeki uygulama yaygındır. Mali Tablo dipnotları, tablodaki bilgilerle ilgili açıklayıcı notlar, raporlar ve ek tablolar olup; Mali tabloların ayrılmaz birer parçasıdır. Dipnotlar; bilanço ve gelir-gider tablolarında gösterilemeyen bilgilerin, bu tabloların sonunda ek olarak standartlaştırılmış özel notlar şeklinde verilen halidir. Dipnotların önemli olmasının nedeni, bilanço ve gelir-gider tablolarında belirtilemeyen fakat bu tabloları daha anlaşılır kılan bilgiler sunmalarıdır.

Finansal tablolarda raporlanan ek bilgiler genel olarak şu dört tür bilgiyi içerirler.³⁹

Bunlar;

- Şarta bağlı durumlar,
- Değerleme yöntemleri ve önemli muhasebe politikaları,

³⁹ Cemalçılar-Önce, A.g.e, s.105

- Sözleşmeye bağlı özel finansman anlaşmaları,
- Bilanço sonrası olaylar.

7. FİNANSAL RAPORLARIN SUNULMASI

Finansal bilgilerin kamuya açıklanması iki açıdan söz konusu olabilir. Bunlardan ilki yasal zorunluluk olarak kamuya açıklama, diğeri ise gönüllü olarak yapılan açıklamalardır.

7.1. Yasal Zorunluluk Olarak Açıklama: Şirketler yasal düzenlemeler ile belirlenen dönemler itibariyle finansal tablolarını denetlemeye tabi tutturarak kamuya açıklamak zorundadırlar. Bunların dışında ayrıca halka açık anonim şirketlerde özel durumların meydana gelmesi halinde, ilgili durumun meydana geldiğinde özel durumun açıklamasını en hızlı haberleşme aracıyla ilgili kurum ve kuruluşlara iletmek zorundadır.

7.2. Gönüllü Açıklamalar: Şirketlerin finansal raporlarını gönüllü olarak açıklamaları onların yatırımcı kitlelere daha yakın olmalarını sağlar. Ancak finansal bilgilerden kamuya gönüllü olarak (isteğe bağlı olarak) duyuracakları bilgilerin yasalarla sınırlı olması söz konusudur. Yatırımcılardan bir kısmının aleyhine sonuçlanacak taraflı bildirimden kaçınılması gerekir.

Gönüllü açıklamalar kapsamına şirketin finansal başarıları, yönetim planları ve stratejileri ile gelecekteki bir takım çalışmaları girmektedir. Gönüllü açıklamalar zaman içinde belirli faydaları sağlar. Bunlar ;

a-İşletmelerin gelecekteki çevrelerinin gelişmesini sağlamak,

b-Maddi olmayan duran varlıkların şirket değerleri içinde yer alması gibi, şirket değerini ortaya çıkarmak.

c- Gönüllü açıklamalar sadece iyi haberleri içermemelidir. Aynı zamanda iyi olmayanları da kapsmalıdır. Açıklamalar önceki ve sonraki olmak üzere bir sınıflamaya tabi tutularak varılan sonuçların değerlendirilmesiyle birlikte ortaya koymak,

d-İşletmenin faaliyetlerini ölçmede kullandığı değerlendirme ölçüleri gönüllü açıklamalar sayesinde daha da yararlı hale gelmektedir.

Finansal raporlamanın amaçlarını gerçekleştirebilmek için yönetimin ortaklara ve kamuya ilgili finansal raporları sunması gerekir. Finansal tablolar cari dönem ve önceki dönem verilerini içerecek biçimde sunulur. Finansal tabloda yer alması öngörülen kalemlerin tutarları yoksa bu kalemlerin ilgili tabloda yer almasına gerek yoktur. Yine finansal tablolarda yer alan kalemler arasında mahsup işleminin yapılmaması ve finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde düzenlenip sunulması gerekir. Finansal tablolar ara dönemlerde ve dönem sonlarında işletme ilgililerinin kullanımına sunulurlar. Finansal tablolar dönem sonlarında genellikle faaliyet raporu ile birlikte sunulur. Faaliyet raporu, finansal tablolarla birlikte bir işletmenin ekonomik uğraşlarını en iyi biçimde tanımlayabilen, işletme ile ilgili ayrıntılı bilgilerin toplandığı bir bilgi dağarcığıdır.

Faaliyet raporlarında işletme sonuçlarının yorumuna da yer verilmesi ve sonuçların türlü biçim ve grafiklerle sunulması finansal tablolardaki bilgilerin karmaşıklığının yarattığı sakıncayı ortadan kaldırır.

Bugün faaliyet raporlarının işletmelerin büyüklüğü ile orantılı olarak belirli bir düzen içinde, nitelikli kâğıda basılmış, renklendirilmiş ve resimlendirilmiş olması aranmaktadır. Gelişmiş ülkelerde faaliyet raporları ortak sayısının iki üç katı üzerinde bastırılmakta ve ortakların dışında hisse senedi satışına aracı kuruluşlara, müşterilere, bankalara, sigorta şirketlerine, okullara ve tüm diğer arzu edenlere gönderilmektedir. Gelişmiş ülkelerde faaliyet raporlarının hazırlanması ve kullanıcılarının yararına sunulması öylesine yaygınlaşmıştır ki, bu konuda ilginç uygulamalar göze çarpmaktadır. Örneğin, ABD'de American Telephone and Telegram Company, kör

ortakları için körler alfabesine göre hazırlanmış faaliyet raporu gönderirken, bazı açıklamalarda plak üzerine yapılmıştır.⁴⁰

Faaliyet raporları genel olarak üç ana bölümden oluşur.⁴¹

- Genel bilgiler.
- Finansal tablolar.
- Denetçi raporu.

Genel bilgilerde , çeşitli mali bilgilerin yanında, ekonomi ve işletmeler arasındaki ilişkilere ve bu ilişkilerin yorumuna yer verilir. Finansal tablolarda, işletmenin mali durumu ile ilgili bilgi veren gerekli tablolar (bilanço, gelir tablosu, fon akım tabloları vb.) yer alır. Denetçi raporu bölümünde ise işletmenin denetleme kurulunun ve bağımsız denetçinin hazırladığı raporlar yer alır.

⁴⁰ Akdoğan-Tenker, **Finansal Tab.**, s.36

⁴¹ Aynı, s.37

İKİNCİ BÖLÜM

ARA DÖNEM FİNANSAL RAPORLAMA VE UYGULANMASI

1. TANIMI ve KAPSAMI

Ara dönem Finansal raporlamaya geçmeden önce ara dönem kavramının tanımlanmasında yarar vardır. Ara dönem; bütün/tam bir dönemin parçalarından her birine verilen isimdir. Başka bir anlatıma göre; normal bir sürecin (olağan bir zaman diliminin) çeşitli etken yada etkenler tarafından kesintiye uğratılmasıdır. Örneğin Türkiye’de 1980’de ordunun ülke yönetimine el koyması çoğu söylemlerde ara dönem veya ara dönem rejimi olarak değerlendirilmiştir.

Finansal açıdan ara dönem; bütün/tam bir mali yıldan daha kısa finansal raporlama dönemidir. (Çoğunlukla; aylık, çeyrek dönem-üç aylık yada yarı mali yıl-altı aylık).⁴² Yıllık finansal tablolar, yatırımcılar ve kredi kurumlarının zamanında bilgi almasını sağlayacak nitelikte değildir. Yatırımcılar ve kredi kurumları daha kısa süreli dönemleri kapsayan finansal raporlar isterler. Bu nedenle ara finansal tablolar, daha kısa süreli zaman dönemleri için bilgi kaynağı olmaktadır. Ara finansal tablolar ya denetlenmiş ya da sınırlı incelemeden geçmiş finansal tablolar olup, bu tabloları kullananların tabloların neyi açıkladığını ve tabloların sınırlılıklarını bilmeleri gerekir.

Ara finansal tablolar bir aylık, üç aylık ya da altı aylık dönemleri kapsar. Muhasebe ilke ve uygulamalarında bazı değişiklikler yapılmakla birlikte, genel olarak ara dönemin sonuçları, son faaliyet raporunda kullanılan genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri raporlama uygulamalarına dayandırılmalıdır. Ara finansal tablolarla yapılan dönemsel raporlama, genellikle yıllık raporlamanın bir parçası olarak kabul edilir.

⁴² (Standards: IAS 34 İnterim Financial Reporting History of IAS 34/August 1997 Exposure Draft E 57, İnterim Financial Reporting/June 1998 IAS 34, İnterim Financial Reporting/ 01 July 1999 Effective Date of IAS 34 (1998) <http://accouting.rutgers.edu/raw/> (15Ekim2001)

Ara tablolar genellikle üç ayda bir yayınlanır. Bu tablolar denetim şirketlerince sınırlı incelemeden geçmiş tablolardır. Bu tablolarda da hasılat, yıllık faaliyet raporunda kabul edildiği gibi belirlenir. Ancak mamul maliyetlerinin çıkarılmasında daha özgür tahminler söz konusu olabilir. Vergi gideri, tahmini yıllık efektif vergi oranı ara tabloların çıkarıldığı dönem sonu vergi öncesi karına uygulamak suretiyle bulunur. Ayrıca ara tablolarda şartta bağlı olaylar açıklanmalıdır.⁴³

2. ARA DÖNEM FİNANSAL RAPORLAMAMANIN TARİHÇESİ

Sanayi devrimi, ABD ve İngiltere’de refah düzeyini inanılmaz ölçüde artırmıştır. Şirketler büyüdükçe sermaye ihtiyacı da büyümüş, buna paralel olarak tasarruf sahiplerinin tasarruflarının sermaye piyasasına çekilebilmesi önem kazanmıştır. Bütün bunlar muhasebe bilgisinin niteliğini ve özelliğini çok önemli hale getirmiştir. Sermaye hareketleri uluslar arası bir boyut kazanmış, çok uluslu şirketler ortaya çıkmıştır. Muhasebenin ürettiği bilgiler küreselleşme ile birlikte çok farklı anlamlar çıkarmaya başlamıştır. Bu durum finansal raporlamanın şeklini, önemini ve standartlaşması gerekliliğini ve ara dönem raporlama ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. ABD ve İngiltere’de sermaye piyasalarının gelişmesi kamuya açıklanan finansal raporlarda daha fazla bilgi verilmesine neden olmuştur.⁴⁴

Ara dönem raporlamaya ilişkin girişimler özel sektör kuruluşları, bölgesel oluşumlar ve devletler arası organizasyonlar tarafından yürütülmektedir. Ara dönem finansal raporlama ulusal ve uluslar arası organizasyonlar tarafından da muhasebe standardı olarak kabul edilmiş ve halen başta ABD olmak üzere bir çok ülkede uygulanmaktadır.

2.1. Amerika Birleşik Devletleri: 1939-1959 Yılları arasında AICPA (Amerikan Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü) muhasebe standartları konusunda etkili olmuştur. 1959-1973 Yılları arasında faaliyet gösteren APB (Accounting Principles Board)’nin 28. maddesi ara dönem finansal raporlama ile ilgilidir. 1973’ten önce hisse

⁴³ Akdoğan-Aydın, A.g.e, s.175

⁴⁴ Kaya, A.g.e, s.3

senedi sahiplerine ihraç edilen ara dönem mali raporların özetinde çok az benzerlik vardı. Bu durum ve yatırımcılara hazırlanan dönem raporlarının artan önemi APB madde 28 “ara dönem mali raporlama” ile ortaya konmuştur.⁴⁵ 1973 Yılında kurularak APB'nin yerini alan FASB (Financial Accounting Standarts Board) halen Amerika Birleşik Devletlerindeki muhasebe standartlarının oluşturulması fonksiyonunu yerine getirmektedir. FASB 2000 yılı itibariyle 140 adet standart yayımlamıştır.⁴⁶ FASB ara dönem finansal raporlamayı 3. standart olarak açıklamış ve uygulamaktadır. ABD’de standartların bütününe (GAAP Generaly Accepted Accounting Priciples) Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri denir.⁴⁷ Bu ülkede özel sektör standartların oluşturulmasında esas kaynaktır, ancak SEC’in (Securities and Exchange Commision) etkisi önemlidir. SEC ve Newyork Borsasının gerekliliklerine uygun olarak halka açık şirketlerin ara dönem mali bilgiyi kendi hissedarlarına hazırlamaları gerekmektedir.⁴⁸

2.2. Avrupa Birliği: Bazı Avrupa ülkelerinin ekonomik olarak örgütlenmesini ifade eden Avrupa Birliğine üye ülkelerin ekonomik alandaki birleşmelerinden doğan sorunlardan biri de muhasebe konusunda ortaya çıkmıştır. Birliğin oluşmasını sağlayan 25.03.1957 tarihli Roma Antlaşması, üye ülkelerin ekonomik ve hukuki yapılarındaki ulusal özelliklerinin harmanizasyonunu öngörmektedir.⁴⁹ Birlik ülkeleri arasında muhasebe ilke ve yöntemlerinde birliği sağlamak amacıyla Teknik ve Araştırma Komitesi kurulmuştur. Bu komite tarafından 1978 yılında Dördüncü Direktif (Muhasebe ilkeleri ve mali tablo formatları), 1983 yılında Yedinci Direktif (Konsolide Mali Tablolar), 1986 yılında 86/635/EEC (Banka ve diğer finansal kurumların bireysel ve konsolide mali tabloları), 1991 yılında ise 91/674/EEC (Sigorta işletmelerinin bireysel ve konsolide mali tabloları) yayınlanmıştır. Bu direktiflerin tamamı Avrupa Birliği’ne üye ülkelerin muhasebe ve finansal raporlama uyumlaştırılmasına yöneliktir.

Bir direktifin kabul edilmesinde süreç şekil-1’de görüldüğü gibidir. Ayrıca 23 Avrupa ülkesinin kurduğu Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE) direktiflerin

⁴⁵ Floyd A. Beams-John A. Brozovsky-Craig D. Snoulders, *Advanced Accounting*, (Prentice-Hall, Seventh Edition, Newjersey 1999), s.581

⁴⁶ Sağlam, Bölümsel..., s.19

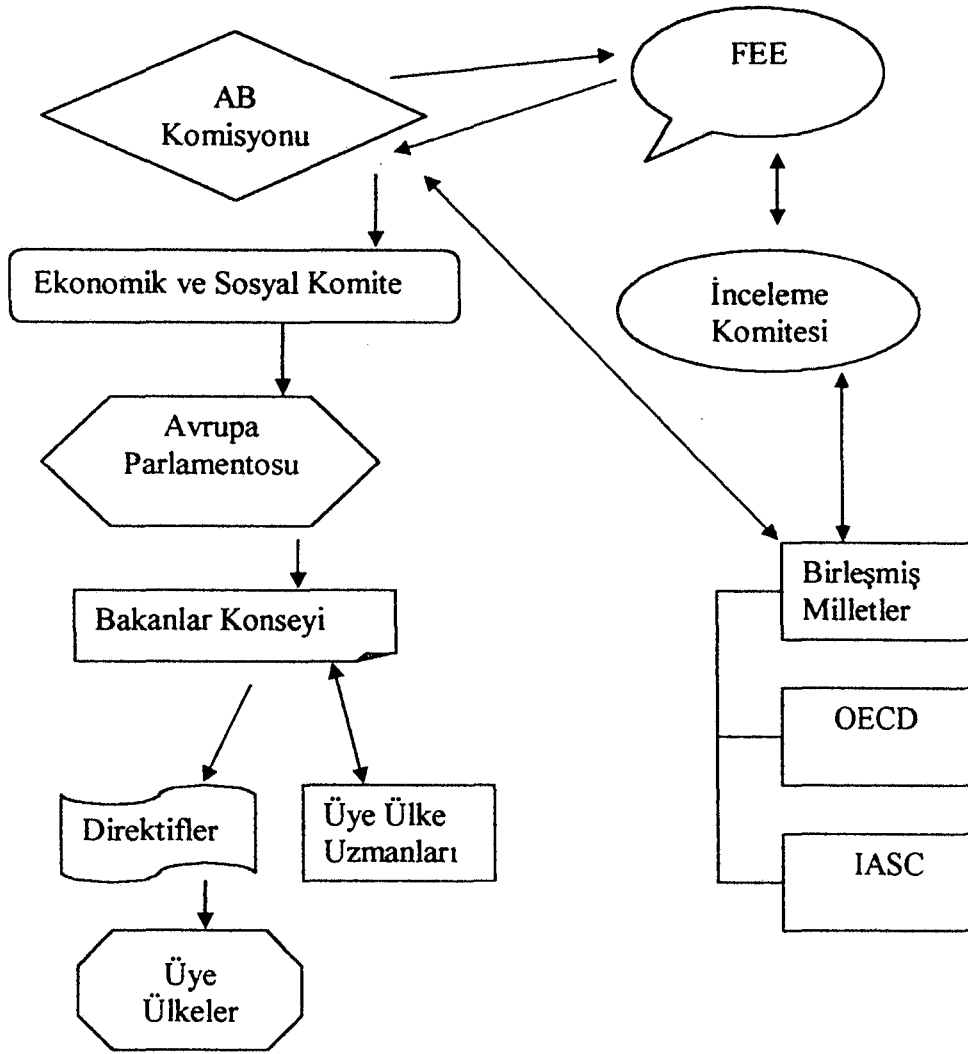
⁴⁷ Kaya, A.g.e, s.15

⁴⁸ Beams-Brozovsky-Snoulders, A.g.e, s.581

⁴⁹ Gücenme, A.g.e, s.16

Avrupa ülkesinin kurduğu Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE) direktiflerin oluşmasında önemli bir rol oynar. Genellikle bütün muhasebe direktifleri taslağı FEE tarafından hazırlanmıştır. Bunun yanı sıra, FEE çatısı altında oluşturulan Avrupa Muhasebe Uzmanları İnceleme Komitesi de muhasebeyle ilgili tasarıların oluşmasına büyük katkıda bulunmaktadır. FEE, 1988'de Avrupa'yı IASC'nin çalışmasından yararlanmaya çağırılmış ve 1999 yılında AB direktifleri e ABD GAAP'taki aşamalar olmadan Avrupa işletmelerinin IAS'ları kullanmalarına destek vermiştir. Haziran 2000'de AB Komisyonu bir rapor hazırlayarak, Avrupalı şirketlerin konsolide mali tablo hazırlamada IAS veya Amerikan GAAP'a uymaları konusunda serbestlik getirmiş ve AB Ekonomi ve Maliye Bakanları zirvesinde (ECOFIN) bu konuya destek verilmiştir.⁵⁰

⁵⁰ Sağlam, Bölümsel..., s.28-29



Şekil 1:Avrupa Birliği'nde Muhasebe Standartlarının oluşumu

Necdet Sağlam, Bölümsel Raporlama ve Uygulaması, (Anadolu Üniversitesi Yayınları, No:1282, Eskişehir 2001), s.29

AB Muhasebenin uyumlaştırılması ülkelerin önemli bir sorunu değildir ve uluslar arası muhasebenin küresel işletmelerin karşılaştıkları farklı muhasebeden kaynaklanan sorunların giderilmesi ve ticari ilişkilerin sonuçlarının muhasebe aracılığı ile elde edilmesi açısından önemlidir. Mali tabloların sonuçlarının doğru ve güvenilir bilgilere dayanması (true and fair view) ise onlara olan güvenilirlik açısından önem kazanmaktadır. Bu nedenle, Avrupa Birliği Komisyonu, 2005 yılından önce tüm Avrupa Komisyonu borsa üyesi işletmeler için IASC standartları gerekli planları duyurmuş ve bu tarihe kadar belirlenen 7500 şirketin konsolide finansal tablo hazırlama

standartlarına göre finansal tablo hazırlamalarını istemiştir.⁵¹

2.3. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASC): Uluslar arası alanda birliğin sağlanması ihtiyacı ile 29 Haziran 1973'te On birinci Muhasebe Kongresinin kararıyla Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standarts Committee-IASC) kurulmuştur. Günümüzde yaklaşık 104 ülkenin muhasebe kuruluşları IASC'ye üyesidir. IASC'nin amaçları; mali tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında uyulması gereken muhasebe standartlarını oluşturmak ve yayımlamak, bunları dünya üzerinde genel kabul görmelerini sağlamak ve uygulamalarını geliştirmektir.⁵²

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASC) ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants Committee-IFAC) arasında 1982 yılında yapılan bir anlaşma ile çalışmaların koordine edilmesi kararı alınmış, ayrıca bu anlaşma ile IFAC üyelerinin aynı zamanda IASC üyeleri olduğu kabul edilmiştir. Böylece IASC ve IFAC aynı çatı altında toplanmış olmaktadır. Türkiye'den Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği ile Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TURMOB) IASC üyesidirler.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunun (IASC) halen yayınlanmış ve uygulamada olan 41 adet muhasebe standardı bulunmaktadır. Kurul standartları Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS) adıyla yayınlamaktadır. Bu çalışmada konu edinilen "ara dönem finansal raporlama" IAS'ın 34. standardı olarak yayınlanmıştır.

⁵¹ Sağlam, Bölümsel..., s.29-30

⁵² Gücenme, A.g.e, s.17

3. AMAÇ

Ara dönem raporlamanın en önemli amacı, bir işletmenin yaşam sürecinde uygun zamanda bilgi sağlamaktır.

Accounting Priciples Board-APB(Muhasebe İlkeleri Kurulu)'ın 28. maddesindeki koşullar ara dönem raporlama için genel görüşü yansıtır. Financial Accounting Standarts Board-FASB (Amerikan Muhasebe Standartları Kurulu)'ın tartışma memorandumunun sonunda potansiyel amaçlar genişletildi. Tartışma memorandumu ara dönem raporlamanın amaçlarının;⁵³

- 1) Yıllık sonuçların tahminine yardım etmek,
- 2) İleriye dönük planlamaya yardımcı olmak,
- 3) Kritik zamanda kazanç trendinde karar vermek,
- 4) İdari performansı değerlendirmek,
- 5) Yıllık raporları desteklemek olarak ele alınmıştır.

Bu amaçlar hakkında tartışılan husus bütün görüşün, bölümsel görüşün yada her iki görüşün bileşiminin en iyi başarıyı sağlayacağı düşüncesindedir. Ara dönem raporları yıllık gelirlerin tahminini kolaylaştıran bilgiyi de sağlamalıdır. Mantıksal açıdan ele alındığında ara dönem raporlamanın yıllık raporlamadan daha başarılı ve karşılaştırılabilir olduğu ileri sürülmektedir. Diğer görüşler, ara dönem kazançların yıllık kazançların geliştirilmesi ve dönemsel kazançlar için tahmini değerlere sahip olduğunu belirtirler.

4. FAYDALARI ve SAKINCALARI

Ara dönem raporların faydalı olabilmesi için öncelikle genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine dayalı verilerden hazırlanmış olması gerekir. Ara dönem finansal raporların en önemli faydası zamanlı bilgi sunmasıdır. Ara finansal raporlar,

⁵³ McEwen-Ruth Ann; Schwartz, Bill N., Financial Statements, İnterim—United States, *Accounting Horizons*, (Mar 1992, Vol. 6 Issue 1), p 75, 5 charts,

yatırımcılara, kredi kurumlarına ve diğer ilgililere bir işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçları konusunda daha zamanlı bilgi sağlamada gerekli olan tablolardır. Ara finansal raporların yararlılığı büyük ölçüde yıllık raporla olan ilişkisine bağlıdır. Ara raporlamanın başlıca kullanım alanları şunlardır;

- Yıllık kârları tahmin etmek,
- Diğer bilanço ve gelir tablosu kalemleri konusunda tahminlerde bulunmak,
- Finansal durum ve faaliyetlerin dönüm noktalarını belirlemek,
- Yönetimin daha kısa süreler için başarımını değerlendirmek,
- Yıllık raporda sunulan bilgilere ek bilgiler vermek.

Eğer bilgi zamanlı bir şekilde sağlanırsa, finansal bilginin uygunluğu artar. Ara dönem finansal raporlama zamanlı bilgi için gereksinime cevap verir ve o anki değerlendirme için kullanılacak uygun veriler ile kullanıcıları sağlar ve gelecek sonuçların belirlenmesine yardım eder. Ara dönem raporların yatırımcılara, kreditoörlere ve diğerlerine şirketin gelecek kazançlarını ve net nakit akışının miktarı, zamanı ve belirsizliğinin değerlendirilmesinde faydalı bilgiler sağladığını ortaya koyar.⁵⁴ Yıllık raporlama döneminin daha kısa ara dönemlere bölünmesi önemli muhasebe problemlerinin de ortaya çıkmasına neden olmaktadır.⁵⁵ Örneğin değerlendirme yöntemlerinin neden olacağı sorunlar vb.

Ara dönem raporlar cari ara dönem ile geçmiş aynı ara dönemler ile de karşılaştırma yapmaya imkan verir. Böylece işletmenin konjonktürel gelir ve giderlerinin karşılaştırılması yapılarak aradaki farklardan yola çıkılarak faaliyetlerin değerlendirilmesi yapılabilir.

Türkiye gibi kamu merkezli muhasebe otoritesinin olduğu ülkelerde merkezi yönetimin vergi kaybını önleyici etkileri de içine almaktadır. Örneğin geçici vergi uygulamasında olduğu gibi.

⁵⁴ McEwen-Ruth Ann; Schwartz, Bill N. A.g.e, s.75

⁵⁵ Fischer-Taylor-Leer, *Advanced Accounting*, (Fourth Edition, Ohio 1990), s.748

Yatırımcılar şirketlerin kısa süreli bilgilerini elde ederek yapacakları yatırımlarda daha sağlıklı karar almalarına imkan sağlarlar.

Yöneticiler de kısa süreli bu bilgilerden yola çıkarak finansal durum ve faaliyetlerle ilgili olarak daha çabuk ve doğru kararlar alarak, gelecek dönemler için planlamalar yapabileceklerdir.

Ara dönem finansal raporların en önemli sakıncası dönemin kısıllığı ve daha fazla tahminin kullanılması nedeniyle ara tabloların güvenilirliğinin daha az olmasıdır. Ayrıca ara tablolar yönetimin daha çok manipülasyonuna da açıktır.

5. ARA DÖNEM VERİLERİ RAPORLAMAYA YÖNELİK YAKLAŞIMLAR

Ara dönem raporlamanın önceki formları net gelir hesaplanmasından ziyade çeşitli açıklamalarla böyle verilerin kullanımını sağlamıştır. Fakat, ara dönem gelir tablolarının önemi arttıkça, ara dönem hakkında farklı görüşler gelişmiştir. Bunlardan birincisi **ara dönemin yıllık hesaplama döneminden farklı kendi başına bağımsız bir muhasebe dönemi** olduğudur. Bu yüzden, ara dönem net gelir hesaplanırken yıllık hesap dönemi gibi algılanarak aynı ilkeler ve tahminler kullanılarak tespit edilmesi gerekir. Örneğin, ara dönemde karşılaşılan yıllık bakım-onarım giderleri gelecek ara dönemlere dağıtmaktan ziyade cari dönemin gideri olarak gösterilmelidir.⁵⁶

Ara döneme ait diğer görüş de bu dönemin **yıllık dönemin önemli ayrılmaz bir parçası** olduğudur. Bu yüzden, kendi başına bağımsız bir dönem olarak ele alınmamalıdır. Böylece, ara dönem sonundaki ertelemeler, tahakkuklar ve tahminler yıllık gelirin tahminlerine ve gider bağlantılarına dayandırılmalıdır. Bu görüş, bağımsız dönem ile ilgili olmayan tahminleri gerektirse de, yıllık değerleri daha iyi gösterici, tahmin ve karşılaştırma amaçları için daha kullanışlı olan ara dönem verileriyle ortaya çıkarabilir.⁵⁷

⁵⁶ Fischer-Taylor-Leer, A.g.e, s.749

⁵⁷ Aynı, s.749

Ara dönemin, yıllık dönemin önemli ayrılmaz bir parçası görüşüne dayanarak, önceden tanımlanan yıllık bakım-onarım giderlerinin bir kısmı yılın sonraki, kâr getiren ara dönemlerine aktarılmalıdır.⁵⁸ Örneğin, ilk dönemde meydana gelen bakım-onarım gideri 12.000.000- TL ise, veriler yıllık bakım-onarım giderlerinin yanlış bir şekilde 48.000.000- TL olarak tahmin etmekte kullanılabilir. Bu yüzden 12.000.000- TL giderin dönemsel dağılımı yıllık giderlerin oranlanması için en iyi temeli oluşturabilir.

6. ARA DÖNEMİN BÖLÜMSEL VERİLERLE İLİŞKİSİ

Son yıllarda dünya ekonomisindeki gelişmeler, küreselleşme anlayışı ve uluslar arası rekabet nedeniyle işletmelerin ürettikleri ve satışa sundukları mal ve hizmetlerin ve faaliyet gösterdikleri coğrafi bölgelerden elde ettikleri sonuçların finansal tablolarda raporlanmasının önemi artmıştır. Bununla beraber, işletme sahip ve yöneticilerinin, işletmeye kredi verenlerin işletmeye ait bilgi ihtiyaçları sürekli artmakta ve bu bilgiler işletmenin çeşitli yönleriyle ilgili olmaktadır.⁵⁹ Örneğin bir tekstil firmasının takım elbise, gömlek ve triko üzerine üretim yaptığını düşünürsek, her bir bölümün mali yapısını ve diğer yönlerini ayrı ayrı raporlayarak görmek oldukça faydalı olacaktır. Bunun yanında birden çok coğrafi bölgede faaliyet gösteren bir firmanın bölgesel verileri de önem arz etmektedir.

Bölümsel bilgilerden mali analistler, bankalar ve işletmeye borç verenler, çeşitli kamu kuruluşları, işletme yönetici ve sahipleri yatırım kararlarında, performans ölçümlemesinde ve işletmeler arası karşılaştırmalar yapılmasında kullanırken, kredi kurumları kredi kararlarında, kamu ise çeşitli istatistiksel ulusal hesapların çıkarılmasında kullanır. Dolayısıyla bölümsel bilgilerin üretilmesi yukarıdaki taraflar için önem arz etmektedir.⁶⁰

APB(Muhasebe İlkeleri Kurulu) 28. Standart, madde 131, paragraf 33 ara dönem raporlarda bulunması gereken bölümsel verilerin neler olduğunu gösteren bilgileri

⁵⁸ Fischer-Taylor-Leer, A.g.e, s.749

⁵⁹ Sağlam, Bölümsel..., s.169

⁶⁰ Aynı, s.170

kapsamaktadır. Ara dönem raporlar her rapor edilebilir bölüm hakkında aşağıdaki bilgileri kapsamalıdır;⁶¹

- 1) Müşterilerden gelir,
- 2) Bölümler arası gelir,
- 3) Bölüm kâr veya zarar tablosu,
- 4) Son yıllık raporda açıklanan bilgilerden bu yana meydana gelen değişimler,
- 5) Son yıllık rapordan bu yana bölüm kâr veya zararının bölümsel ve değerlendirme esasında olan farklılıklarının açıklanması,
- 6) Bölümler ve toplam kâr arasındaki ilişki. (Yıllık raporda olduğu gibi)

Bölümsel veriler ara dönem raporlarda yer alırlar. Her bölümün toplam sonuçlar üzerindeki pozitif ve negatif etkileri ayrı ayrı belirtilir. Bu özellikle yönetimin planlamalarına çok yüksek düzeyde etki edecektir. Bazı kârlılığı düşük yada zarar eden bölümlerin tasfiyesi veya bu bölümlerde yapılabilecek yapısal ve teknik değişimlere karar verilebilecektir. Ara dönem raporlardaki bölümsel veriler konsolide edilerek raporlanır.⁶² Örneğin A İşletmesinin Mart 2001 dönemsel mali tablosu tablo 1'de aşağıdaki bölümsel açıklamayı bildirmiştir.

⁶¹ Beams-Brozovsky-Snoulders, A.g.e, s.584-585

⁶² Aynı, s.585

Tablo 1: A İşletmesinin bölümsel verileri

	2001	2000
NET SATIŞLAR:		
Bireysel İlgili Ürünleri	1.331.400	1.262.700
Kâğıda Dayalı Ürünler	1.565.500	1.765.000
Haber, Basım, Kâğıt ve Diğer	165.100	224.500
Bölümlerarası Satışlar	-13.400	-14.600
Konsolide Edilmiş Satışlar	3.048.600	3.237.600
FAALİYET KARI:		
Bireysel İlgili Ürünleri	212.900	250.800
Kâğıda Dayalı Ürünler	205.000	253.800
Haber, Basım, Kâğıt ve Diğer	37.100	40.800
Dağıtılmamış Kalemler	-10.700	-1.100
Konsolide Edilmiş Kar	444.300	544.300

Floyd A. Beams-John A. Brozovsky-Craig D. Snoulders, Advanced Accounting, (Prentice-Hall, Seventh Edition, Newjersey 1999), s.585

Burada raporlanan bilgilere göre örneğin; bireysel ilgi ürünleri net satışları 1.331.400.000-TL iken aynı ürünün net satışları içinde elde edilen kâr 212.900.000-TL'dir. Bölümlerin toplam satışları 3.048.600.000-TL buna karşılık konsolide edilmiş toplam kar 444.300.000-TL'dir. Diğerleri de aynı şekilde değerlendirilecektir.

Her zaman ve genellikle her şeyin yenisi makbul olduğu gibi bu yoğun ve karmaşık iş yaşamı içinde de kullanıcılara sunulacak bilgilerin de yenisi makbuldür. İşletme içi ve işletme dışı bilgi kullanıcılarına zamanlı, yeni ve ayrıntılı (bölümsel veriler) bilgilerin ara dönem raporlar ile sunumu en kısa yoldur. Bu yüzden ara dönem raporlar hazırlanırken bölümsel verilerin de birlikte sunulması bilgi üretme görevi olan muhasebe sistemi için en ideal olandır denilebilir.

7. ARA DÖNEMDE DÜZENLENECEK FİNANSAL TABLOLAR

Ara dönemde yıllık dönemde düzenlenen mali tabloların tümüne yer verilmez, genellikle ara dönemlerde temel mali tablolar olan bilanço ve gelir tablosu hazırlanır. **Bilanço ve gelir tablosu** ara dönemlerde düzenlenecek en önemli finansal tablolardır. Bunların dışında, işletmenin nakit durumu ile ilgili bilgi sunabilmek için **nakit akım tablosu** ve **özkaynak değişim tabloları** da düzenlenir. Halka açık anonim şirketlerde

hisse senedi değişim tablosu da dñzenlenmelidir.⁶³ Normal raporlama sñrecinde olduğu gibi finansal tablolar ile ilgili açıklanması gerekenler (Muhasebe politikaları ve açıklamalar) bu tabloların dipnotlarında sunulur. Çalışmamızda ara dñnemde dñzenlenecek olan bilanço ve gelir tablosu üzerinde durulacaktır.

Finansal tablolar dñzenlenirken, **genel kabul gñren gñrñş ara dñnemin bñtñn bir mali yılın önemli, ayrılmaz bir parçası (integral theory)** olarak alınmasıdır. Bunun için bağımsız bir muhasebe periyodu olarak değil, öncelikle her ara dñnem yıllık periyodun ayrılmaz bir parçası olarak alınır. Genellikle, ara dñnem sonuçlarının en son yıllık finansal tablolarda kullanılan muhasebe ilkelerine ve uygulamalarına dayandırılması gerekir. Ancak bu konuda bazı değişikliklere ihtiyaç duyulabilir, bu ara dñnem sonuçlarını yıllık sonuçlara anlamlı bir tarzda bağlamak içindir.⁶⁴

Ara dñnem hesaplarının sonuçları yıllık işlemlerdeki gibi aynı önemde yapılmalıdır. Her ara dñnem periyodun sonunda gelişmeler, gecikme ve tahminler yıllık dñnem çalışmalarına uygulanan aynı esasları izler. Diğer bir şekilde, **ara dñnem raporlamanın bñtñnñ ara dñnem periyodlarını yıllık dñnemin önemli bñlñmleri (discrete theory)** olarak dikkate alır. Bu gñrñşte, her dñnemin sonundaki gecikme, gelişme ve tahminler bñtñn yıl için esas alınan işlemlerden etkilenir. Normalde yıllık esaslara gñre oluşacak maliyetler ara dñnem periyodlarına bazı tahmini oranlarda bñlñřtñrñlebilir.⁶⁵

Ara dñnem finansal tablolar dñzenlenirken gelirlerin ve giderlerin değerlemelerinde uyulacak esaslar çok önemlidir. ñnkñ ara dñnemde yapılacak hesaplamalar ve dağıtımlar diğer dñnemlere ve yıllık dñneme yansımaları da etkileyecektir.

Eğer finansal tablolar zet olarak sunulursa en azından başlıkların her biri ve en son yıllık finansal tabloların ve gerekli olan açıklama notlarında içerilen alt toplamlar bu tablolarda belirtilmelidir. Ayrıntılı bilgiler atıldığında yanlışlığa yol aacaksa

⁶³ New Report, *Journal of Accountancy*, "New İnterim Reporting Guidance" May 1998, p.26

⁶⁴ Beams-Brozovsky-Snoulders, A.g.e, s.586

⁶⁵ McEwen-Ruth Ann; Schwartz, Bill N., A.g.e, s. 75

atılmayıp bu raporlarda belirtilmelidir. Eğer yıllık finansal tablolar birleştirilmiş tablolar ise, ara dönem tabloları birleşik(konsolide) olmalıdır.⁶⁶

Ara dönem finansal raporlar ile kapsanacak periyotlar aşağıdaki gibidir.⁶⁷

- Mevcut dönemin sonu itibariyle bilanço ve önceki mali yılın sonu esas alınarak yapılan karşılaştırmalı bilanço,
- Mevcut ara dönem için gelir tabloları ve mevcut mali yıl için kümülatif şekilde karşılaştırmalı, ara dönemler için karşılaştırmalı gelir tabloları,
- Mevcut mali yıl için kümülatif olarak eşitlikteki değişiklikleri gösteren tabloları bir önceki mali yılın değerleriyle karşılaştırmaya uygun tablolar olmalıdır,
- Mevcut mali yıl için kümülatif nakit akım tablosu, bir önceki yıllarla karşılaştırmalı tablo ile eğer şirketin işi çoğunlukla dönemsel ise, ara dönem mali tablolara ilaveten önceki 12 aylık dönem için karşılaştırmalı bilgi.

8. DEĞERLEME

Ara dönem raporlama amaçları için değerlemeler esas alınan tarihte yapılmalıdır. Böylece şirketin raporlama sıklığı yıllık sonuçların ölçümünü etkilemez.

Önemli birkaç değerlendirme noktası; Bir mali yıl içindeki mevsimsel, dönüşümlü veya aralıklı elde edilen gelirler mali yılın sonunda katılımı veya ertelenmesi uygun olmayacaksa, ara döneme katılmalı veya ertelenmelidir.⁶⁸

⁶⁶ <http://accouting.rutgers.edu/raw/> (15 Ekim2001) A.g.e.

⁶⁷ Aynı, (IAS 34.20)

⁶⁸ Aynı

Mali yıl süresince beklenmedik şekilde ortaya çıkan giderler eğer mali yıl sonunda bu giderin katılımı yada ertelenmesi uygun olacaksa ara dönem raporlama amaçları için katılmalı veya ertelenmelidir.⁶⁹

Gelir vergisi ödemeleri bütün mali yıl için beklenen yıllık ortalama tahmin edilen gelir vergisi oranına dayandırılarak tanımlanmalıdır.⁷⁰

9. DENETİMLE İLİŞKİSİ

Finansal raporlama konusundaki muhasebe literatürü, esas itibariyle, bütün bir yılı kapsayan finansal durum tablolarını kapsar. Bütün ülkelerdeki işyerleri; işletme hayatının suni bir ayrımla yıllık sonuçlar itibariyle incelenmesinin, mesela altı aylık veya iki yıllık dönemlerde incelenmesine nazaran hangi nispi faydaları sağladığının bir değerlendirilmesi yapılmaksızın, klasik yıllık raporlar usulüne bağlı kalmakta devam ede gelmişlerdir. Ayrıca pek çok ülkede, hisse senetleri borsaya kayıtlı halka açık anonim şirketler üç aylık veya altı aylık kâr zarar raporları ve istatistiki bilgileri yayınlamaktadırlar. Bu ara dönem raporlarda bir denetçinin görüşünün bulunması, onun rolünün önemli ölçüde genişlediğini gösterecektir. Denetçi ara finansal raporlar hakkında görüş hususunda resmi bir sorumluluk taşımamakla beraber, müşteri, denetçiden böyle ara dönem finansal durum tabloları hakkında görüş isteyebilir ve bu şartlar altında o da bildirdiği görüşten tabiatıyla sorumlu olur. Ara dönem finansal raporlar hakkında görüş bildirme sorumluluğunun yerine getirilmesi yüzünden denetçinin özel bazı problemler ile karşılaşması pek olası değildir. Ancak, söz konusu ilave çabayı haklı çıkaracak, bu yönde gerçek ve samimi bir talebin yatırım yapanlarca yapılmış olduğunu gösterir deliller olmalıdır. Geriye, denetim fonksiyonunun bu özel genişlemesinin gerçekleşmesini beklemek kalmaktadır.⁷¹ Finansal raporların kapsadığı zaman periyodu ne kadar kısa olursa denetçi ihtiyacı da o kadar azalır. Zamanlılık için ihtiyaç, ara dönemin uzunluğuna ve kısa dönem ölçmelerine bağlıdır ve doğrulanması

⁶⁹ <http://accounting.rutgers.edu/raw/> (15 Ekim2001) A.g.e, (IAS 34.39)

⁷⁰ Aynı, (IAS 34. b. 12)

⁷¹ 10. Uluslar arası Muhasebeciler Kongresi(Sydney-Avustralya 1972), Editör Feridun Özgür, Mayıs 1976 Eskişehir, s.150,(John B. Studdy, Çeviren Celal Kepekçi)

zordur. Ara dönem raporların dış denetçilerin onayından geçmesi denetim hatalarını da azaltarak ve zamandan da tasarruf sağlar.

10. ARA DÖNEM FİNANSAL RAPORLARIN HAZIRLANMASI

Finansal tabloların en az yılda bir kere hazırlanıp sunulması genel kuraldır. Ancak işletmelerin özelliklerine göre bunun istisnaları olabilir, finansal raporların tarihi değişebilir ve bir yıldan daha kısa süreli veya daha uzun olarak düzenlenebilir.⁷² Bir yıldan veya bir hesap döneminden daha kısa zaman dilimleri için düzenlenen finansal raporlar ara dönem raporlar olarak isimlendirilir.

Ara dönem finansal raporların düzenlenmesinde, yıllık raporlarda olduğu gibi muhasebenin temel kavramları ile eşitlik ve eşleştirme ilkeleri esas alınır. Ara dönem bilanço ve gelir tablosunun düzenlenmesinde muhasebenin temel kavramlarından sosyal sorumluluk, kişilik, işletmenin sürekliliği, parayla ölçülme, maliyet esası, tarafsızlık, tutarlılık, tam açıklama, ihtiyatlılık, özün önceliği, önemlilik, dönemsellik ve belgelendirme kavramları ile bilanço ve gelir tablosu ilkelerine tam olarak uyulmalıdır. Ara dönem raporların düzenlenmesinde dönemsellik kavramının etkisi özel bir öneme sahiptir. Bütün değerlemeler ve eşleştirmeler yapılırken bütün işlemlerde dönemsellik kavramı doğrultusunda hareket edilir. Ara döneme ait kazancın yada zararın tespitinde bu şarttır. Aksi halde işletmeye ait elde edilen ara dönem sonucu gerçeği yansıtmayacaktır. Ayrıca ara dönem finansal raporların hazırlanmasında belgelendirme kavramına genel olarak uyulmadığı gözlemlenen bir durumdur. Envanter işleminin tahmini olarak yapılması bu duruma örnek olarak verilebilir. Tabi ki her şeyin yüzde yüz belgelere dayanması mümkün olmamaktadır. Ara dönem finansal raporlarda işletmenin finansal durumu ile ilgili sonuçlarda önemli hatalara yol açmayacak tahminlerden faydalanılması mümkündür. Ara dönem finansal raporlar, yıllık raporlar ile bağlantılı okunmalıdır. Elde edilen her sonuç yılın göstergesi olmayabilir.

⁷² Selçuk Uslu, "Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı TMS-1: Yorum ve Açıklamalar" MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt 1, Sayı 4, (Aralık 1998), s.23

Dönemsellik kavramı; işletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hasılat, gelir ve karların aynı döneme ait gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir.⁷³

Ara dönem finansal raporlarda, muhasebenin sosyal sorumluluk kavramı gereği, raporu hazırlayanlar duyarlı olmalı ve ahlaki sorumluluklarını yerine getirmelidirler. Raporu hazırlayanların etiğe uygun olarak davranmaları; genel kabul görmüş muhasebe kavram ve ilkelerine uygun davranmakla gerçekleşecektir. Ara dönemlerde düzenlenen finansal tablolar, genel olarak yıllık finansal tablo düzenlemeleri için uygulanan genel kabul görmüş muhasebe kavram, ilke ve standartları ile yasal düzenlemelere uygun olmalıdır.⁷⁴ Ayrıca ara dönem finansal raporlar, **carî dönem ve önceki bir yada birkaç dönemle karşılaştırmalı olarak** düzenlenmelidir.

10.1 Bilanço

Bilanço bir işletmenin finansal durumunu yani bir işletmenin belirli bir anda sahip olduğu varlıklar ve bu varlıklar üzerindeki haklar ile belirlenir. Varlıklar, borçlar ve özkaynaklar finansal durumu oluşturan bileşenlerdir; dolayısıyla bilançonun temel bileşenlerini oluştururlar.⁷⁵ Bilançoju oluşturan bu bileşenler ve alt grupları aşağıda ele alınarak sırasıyla incelenecektir.

⁷³ Rüstem Hacırustemoğlu, "4369 Sayılı Kanuna Göre Ara Dönem Bilanço ve Gelir Tablolarının Düzenlenmesi" MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi, (Temmuz 1999, Sayı:3), s.10

⁷⁴ Aynı, s.7

⁷⁵ Cemalcılar-Önce, A.g.e, s.36

10.1.1. Varlıkların Raporlanması

Varlıklar, işletmelerin belirli bir zamanda sahip olduğu ve geçmişteki işlemlerinin sonucu elde etmiş olduğu ve tasarrufunda bulunan ekonomik değerlerdir. Bunlar; nakit, çek, mallar, mamuller, taşıtlar, demirbaşlar, haklar vb. ekonomik değerlerdir. Dönen ve döner olmayan varlıklar(sabit varlıklar) olarak ayrılırlar, ancak çalışmamızda bu ayrıntıdan ziyade varlıklara genel olarak bakılacak ve alt grupları ele alınacaktır. Bilançoyu oluşturan ana unsurların başında gelen varlıklar ile ilgili olan şu ilkelerin bilinmesinde gerekir;⁷⁶

- Dönen-duran varlık ayrımı, (Bazı sektörlerde dönen ve duran varlık ayrımına gerek olmayabilir, bu durumda sıralama en likit varlıktan en az likit olana doğru sıralanır.)
- Duran varlıklardan dönen varlıklara dönüşen unsurların belirlenmesi,
- Uygun değer düşüklüğü karşılıklarının ayrılması,
- Dönem ayırıcı işlemlerin ayrıca gösterilmesi,
- Alacak senetlerinin bilanço günündeki değeriyle gösterilmesi,
- Birikmiş amortismanların gösterilmesi,
- Birikmiş tükenme paylarının gösterilmesi,
- Alacakların niteliklerine göre ayrılması,
- Kesin olmayan alacakların tahakkuk ettirilmemesi,
- Kullanımı hukuken sınırlı varlıkların belirtilmesi ilkesidir.

Bilançonun aktifinde yer alan varlık unsurlarının ne şekilde raporlanacağı aşağıda sırasıyla ele alınmıştır.

⁷⁶ Cemalcılar-Önce, A.g.e, s.66-67-68

10.1.1.1. Hazır Değerlerin Raporlanması

İşletmenin en likit varlıkları (Yerli ve yabancı paralar, bankalar, alınan çekler ve diğer) hazır değerleri oluşturur. Hazır değerlerde ulusal para cinsinden olan kalemler için herhangi bir işlem yapılmasına gerek yoktur, ancak yabancı para cinsinden olan kalemler ara dönem sonu itibariyle o günkü milli kur üzerinden değerlendirilerek raporlanacaktır. Bu değerlemede ki kayıplar gider/zarar olarak, kazançlar da gelir/kâr olarak değerlendirilip muhasebeleştirilip finansal raporlara yansıtılacaktır. Örneğin; İşletmenin daha önce 1.300.000-TL'den almış olduğu 100 Amerikan Dolarının ara dönem rapor tarihindeki kur değeri 1.450.000-TL olduğunda;

$1.300.000 \times 100 = 130.000.000$ -TL Alış Değeri

$1.450.000 \times 100 = \underline{145.000.000}$ -TL Ara Dönem Kur Değeri

15.000.000-TL Kur farkı (Pozitif)

Kur farkından dolayı kazanç olacak ve ara dönem tarihindeki duruma göre finansal raporlarda yer alacaktır. Yabancı para cinsinden olan çekler de aynı şekilde değerlemeye tabi tutulacaktır.

Yabancı para cinsinden olan bütün kalemler (Senetli ve senetsiz alacaklar ile borçlar) de yukarıdaki gibi değerlendirilecektir. Bu yüzden alacaklar ve borçlar konusunda tekrar üzerinde durulmayacaktır.

10.1.1.2. Geçici Yatırım Amaçlı Menkul Kıymetler

Geçici yatırım amaçlı menkul kıymetler, hisse senetleri, kamu ve özel kesim tahvil senet ve bonoları alış değerleri ile kayda alınır. Menkul kıymetlerin ara dönemde değerlemesinde aşağıdaki yöntemler kullanılır.

- Maliyet değeri ile değerlendirme,
- Maliyet veya piyasa değerinden düşük olanı ile değerlendirme,
- Piyasa değeri ile değerlendirme,

- Gerçeğe uygun değer ile değerlendirme

Ayrıca bu değerlendirme yöntemlerinin uygulanmasında da;

- Tüm menkul kıymetler portföyü üzerinden uygulama,
- Menkul kıymetler bazında uygulama olmak üzere iki yöntem bulunmaktadır.

Seçilen değerlendirme ve uygulama yöntemlerine göre işlemler yapılarak ara dönem finansal raporlara negatif farklar zarar, pozitif farklarda kâr olarak muhasebeleştirilerek yansıtılırlar.⁷⁷

10.1.1.3. Alacaklar

Alacaklar değişik şekilde gruplandırılmaktadır. Vadelerine göre; kısa vadeli (dönen varlıklar) ve uzun vadeli (duran varlıklar), fonksiyonlarına göre; ticari olanlar- ticari olmayanlar ve diğer alacaklar, belgeli olup olmamasına göre senetli-senetsiz alacaklar olarak sınıflandırılabilir. Senetli alacaklar ara dönem itibariyle nominal değerlerinden raporlama tarihindeki peşin değerlerine indirilerek raporlanmalıdır. Diğer bir deyişle reeskont işlemine tabi tutulmalıdır.

Şüpheli duruma gelmiş alacaklar için karşılık ayrılmalı, ilgili ara döneme ait olup henüz gerçekleşmemiş tahmini iskontoların dikkate alınmaları, ara dönem satışlarından ertesi dönemde gerçekleşeceği tahmin edilen iadelerin (Her iki durum içinde satış iskontoları ve satış iadeleri karşılığı ayrılmalıdır.) dikkate alınmaları gerekmektedir. Bunlar dönemsellik kavramı gereğince mutlaka yapılmalıdır. Tahmini yapılan değerlendirmeler dipnotlarda gösterilmelidir.

⁷⁷ Türkiye'de geçici yatırım amaçlı edinilen menkul kıymet zararları kabul edilmeyen giderler kapsamındadır.

10.1.1.4. Stokların Değerlemesi

Stokların değerlemesinde kullanılan değerlendirme yöntemlerinde tutarlılık kavramı gereği dönemler arasında zorunlu olmadıkça değişiklik yapılmamalıdır. Eğer değişiklik gerekiyor ise, bu ara dönem raporların dipnotlarında açıklanmalıdır. LİFO ara dönemde stok değerlendirme yöntemi olarak kullanılabilir. Ticaret işletmeleri ise ara dönem değerlemelerinde aralıklı envanter yöntemini veya devamlı envanter yöntemlerinden herhangi birini kullanabilirler.

LİFO Stok metodunda bir değişiklik durumunda, dönem başındaki bir değişikliğin kümülatif etkisi hesaplanamaz. Eğer değişiklik ilk dönemde olursa sorun değildir, değişiklik başka bir dönemde olursa, değişiklik ara dönem finansal periyotlar bilgisiyle beraber açıklanacaktır.⁷⁸

10.1.1.4.1. Stok Değer Düşüklüğü: Ara dönem sonunda bir stok değer düşüklüğü varsa bu diğer dönemlere aktarılmayıp, ilgili ara dönem değerlemelerinde dikkate alınır.⁷⁹ Eğer stoklardaki değer düşüklükleri gelecek dönemleri de kapsayacak boyutlarda ise; ilgili ara döneme düşen tahmini pay kadar giderleştirilir ve karşılık ayrılır. Gelecek dönemlerde de aynı şekilde hareket edilmelidir.

10.1.1.4.2. Standart Maliyet Sistemi: Envanter hesaplamasında standart maliyetlerin kullanımı yıllık amaçlar için gerekli görüldüğü gibi aynı temelde uygulanmalıdır. Yıl sonuna kadar devretmesi beklenen standart maliyet sistemindeki planlanmış sapmalar ara dönem tarihinde genellikle ertelenir. Dönemler ile ilgili olarak belirlenmiş standartlardaki sapmalar ara döneme ait finansal raporlara yansıtılmalıdır.⁸⁰

⁷⁸ Beams-Brozovsky-Snoulders, A.g.e, s.582

⁷⁹ Aynı, s.582

⁸⁰ Bkz. Mehmet Uragn, **Maliyet Muhasebesi ve Mali Tablolar**, Safha ve Sipariş Maliyet Sistemleri ve diğerleri için

10.1.1.4.3 Brüt Kâr Metodu : Brüt kâr metodunu⁸¹ yıllık amaçlar için kullanılmaz, ara dönem amaçları için kullanılabilir ve ara dönem stok fiyatlaması için kullanan işletmeler yıllık stok miktarları ile uyumu ve metodu açıklamalıdır.⁸² Brüt kâr yöntemi sadece bir tahmindir. Bu nedenle, finansal raporlarda normal koşullarda kabul edilemez. Dönem sonunda finansal raporların çıkarılabilmesi için fiziki sayım ve değerlendirme yapılması şarttır. Brüt kâr metodu fiziki envanter çıkartmanın çok masraflı olduğu veya değişen envanter kayıtlarının yetersiz kaldığı veya güvenilir olmadığı durumlarda kullanılabilir. Brüt kâr yöntemi bu aşamada sadece bir kontrol görevi görür. Bu yöntemin kullanılabilmesi için brüt kâr oranının birbirini izleyen dönemler için yaklaşık olarak aynı olması gerekir.⁸³ Brüt kâr metodunu ara dönem stok fiyatlaması için kullanan firmalar yıllık stok miktarları ile uyumu ve metodu açıklamalıdır.

10.1.1.5 Duran Varlıklar

Duran varlıklar nitelikleri gereği mevcut bir dönemden daha fazla ömre sahip varlıklardır. Bu yüzden alısta; alış değeri ile kayda alınırlar. Amortisman tabi duran varlıklar; her hesap döneminde **amortisman** ayrılarak giderleştirilirler. Ayrıca enflasyon olan ülkelerde bu varlıkların kayıtlı değerleri raporlama tarihinde gerçek rakamları göstermeyecektir. Burada da varlıkların gerçek değerlerinin hesaplanıp düzenlenecek finansal raporlara yansıtılması gerekecektir. İşte bunun içinde varlıkların **yeniden değerlendirilmesi** yöntemiyle gerçek duruma veya gerçeğe yakın duruma ulaşılabilecektir.

10.1.1.5.1. Amortisman Giderleri: Varlıkların maliyetinin ait oldukları dönemlere dağıtılması işlemine amortisman denir. Amortisman hesap dönemi sonunda hesaplanmakta ve kayda alınmaktadır. Ara dönem finansal raporlara da amortisman giderlerinin yansıtılması gerekir. Dönemsellik kavramı gereği bir hesap dönemine ait amortisman giderlerinin ilgili ara dönemler için tahmini olarak hesaplanması suretiyle ara dönem finansal raporlara yansıtılması gerekmektedir. Uygulanan amortisman

⁸¹ **Brüt kar metodu:** Stok büyüklüğünün fiziki envanter yapılmadan yaklaşık olarak saptaması yöntemidir.

⁸² Beams-Brozovsky-Snoulders, A.g.e, s.582

⁸³ Cemalcılar-Önce, A.g.e, s.272

yöntemlerinin ana hesap dönemi ile ara dönemler için aynı olmalı ve değiştirilmemelidir. Örneğin; bir hesap dönemi için hesaplanan amortisman gideri 1.200.000.000- lira ise birinci üç aylık dönem için ayrılacak amortisman gideri tutarı: $1.200.000.000/4$ dönem=300.000.000- lira olarak hesaplanır ve kayıtlara geçirilir.

10.1.1.5.2 Yeniden Değerleme: İşletmelerin amortismanına tabi olan varlıklarının enflasyondan etkisinden dolayı ortaya çıkan değer artışların güncelleştirilmesi işlemidir. Dünyada İngiltere ve Brezilya gibi bazı ülkelerde yeniden değerlendirme yapılabilmesine izin verilirken, Almanya ve Japonya gibi ülkelerde ise izin verilmemektedir. Türkiye’de ise yüksek enflasyon bulunması nedeniyle enflasyonun yarattığı tahribatlar ve etkilerin giderilebilmesi için halen uygulanmaktadır.

Yeniden değerlemenin ara dönemlerde yine amortisman giderlerinde olduğu gibi bütün hesap dönemine ait olarak verilen yeniden değerlendirme oranının ilgili ara döneme düşen payı oranında hesaplanarak muhasebeleştirilir. Yapılan bu uygulama amortismanına tabi varlıkların ara dönemlerdeki raporlanmasında, finansal raporlar üzerinde daha gerçeğe yakın gösterim açısından etkili olacaktır.⁸⁴

10.1.2. Kaynakların Raporlanması

Bilançonun pasifinde yer alan kaynaklar; yabancı kaynaklar(borçlar) ve özkaynaklar olarak iki gruba ayrılırlar. Bunlar aşağıda sırayla incelenmiştir.

10.1.2.1. Borçların (Yabancı Kaynakların) Raporlanması

İşletmeler yabancı kaynaklarını raporlarken yabancı kaynaklar ile ilgili olan ilkelere uymalıdırlar. Bu ilkeler ise şunlardır;⁸⁵

⁸⁴ Türkiye’de geçici vergilendirme dolayısıyla her üç aylık dönem için Maliye Bakanlığı tarafından yeniden değerlendirme oranı açıklanmakta, buna göre işletmeler yeniden değerlendirme işlemlerini yapmaktadırlar.(Maliye Bakanlığı 12. ay içinde yıllık yeniden değerlendirme oranını da açıklamaktadır.)

⁸⁵ Cemalcılar-Önce, A.g.e, s.68-69

- Kısa ve uzun vadeli yabancı kaynak ayrımı,(Bazı sektörlerde kısa ve uzun vadeli ayrımına gerek olmayabilir, bu durumda sıralama en likit kaynaktan en az likit olana doğru sıralanır.)
- Borçların tümünün gösterilmesi,
- Uzun vadeli yabancı kaynaklardan kısa vadeliye dönüşenlerin belirlenmesi,
- Dönem ayırıcı işlemlerin ayrıca gösterilmesi,
- Borç senetlerinin bilanço günündeki değeriyle gösterilmesi,
- Yabancı kaynakların özelliklerine göre ayrılması ilkeleridir.

Borçlar değişik şekilde gruplandırılmaktadır.Vadelerine göre; kısa vadeli ve uzun vadeli, belgeli olup olmamasına göre senetli ve senetsiz, fonksiyonlarına göre; ticari olanlar ve ticari olmayanlar ve diğer borçlar. Senetli borçlar ara dönem itibariyle nominal değerlerinden raporlama tarihindeki peşin değerlerine indirilerek raporlanmalıdır. Diğer bir deyişle reeskont işlemine tabi tutulmalıdır. Reeskont tutarı borçlar içinde negadif bir unsur olarak raporlanmalıdır. Yabancı para ile ifade edilen borçlar ara dönem raporlama tarihindeki kur değerleri ile değerlendirilerek (Hazır değerlerde olduğu gibi) ara dönem raporlarda gösterilir. Borçların içerdikleri faizler önemli büyüklükte değil ise borç tutarı içinde raporlanabilir.

Çeşitli yollarla sağlanan (İpotek karşılığı gibi) borçların durumu ile ilgili olarak muhasebenin **tam açıklama** kavramı gereğince ara dönem finansal raporların eklerinde gerekli açıklamalara yer verilmesi gerekir. Uzun vadeli borçların ödenecek hale gelen kısımları ilgili ara dönemlerde kısa vadeli borçlara aktararak raporlanır.

10.1.2.2 Özkaynakların Raporlanması

Özkaynaklar, işletmenin kuruluşunda işletme sahibi veya ortaklar tarafından sağlanan kaynakları ifade eder. Ancak sonradan, faaliyetler sürerken (direkt olarak işletme sahibi veya ortaklardan sağlanmasa da azaltılmasa da) sahip veya ortakların varlıklar üzerindeki hakları değişime uğrar. Özkaynaklar; **ödenmiş sermaye, otofinansman yoluyla sağlanmış özkaynaklar ve değer artış fonu** olarak

sınıflandırılabilir. Özkaynakların bir mevcudiyetleri olmayıp net varlıklara eşittirler.⁸⁶ Özkaynaklar hem yıllık raporlarda hem de ara döneme ait raporlar da yukarıda sınıflandırıldığı şekilde kayıtlı değerleri ile raporlanır. Geçmiş yıl zararları ve ödenmemiş sermaye bilançoda negatif olarak yer alır. Değer artış fonları ve ayrılan yedekler gerekli değerlemeler ve işlemler yapıldıktan sonra oluşan tutarları üzerinden ara dönem finansal raporlarda yer almalıdır. Özkaynaklar ile ilgili olarak literatürde yer alan ilkeler şunlardır;⁸⁷

- Sermaye paylarının özelliklerine göre belirlenmesi,
- Özkaynaklardaki azalmanın belirtilmesi,
- Zararın özkaynaklardan indirim olarak gösterilmesi,
- Sermaye yedeklerinin özkaynaklar grubunda gösterilmesi,
- Hisse senedi satın alma ve hakları kullanmada öncelik haklarının belirtilmesi ilkeleridir.

10.1.3. Bilançoda Raporlanacak Ek Bilgiler

Firmalar yarım kalan işlemlerin etkilerini, olağandışı maddeleri (vergi neti) ve hesaplama kaidelerindeki değişiklikleri açıklamak zorundadırlar. Olağan dışı yada sık görülmeyen işlem ve olaylar da ayrı ayrı açıklanmalıdır. (muhasabe tahminleri, şarta bağlı durumlar ve mali pozisyonlardaki önemli değişikliklerde olduğu gibi)

10.1.3.1 Şarta Bağlı Durumlar: Şarta bağlı durumlar, gelecek zaman dilimi içinde ortaya çıkması veya çıkmaması muhtemel olaylar sonucundan işletmenin kâr veya zararı üzerinde belirsizlik yaratan koşul yada koşullardır. Bilanço tarihinde belirsizlik içeren bazı durum veya koşullar, bazı değişimleri ya da olayları işletmenin kâr veya zarar olarak raporlayıp raporlayamayacağı konusunu belirsiz kılabilir ve bu durumda sonuç, gelecekte bazı olayların oluşmasına veya oluşmamasına bağlı olarak belirlenir. Belirsizliğin ortadan kalkması bir varlığın edinilmesini veya bir varlığın azalmasını; bir

⁸⁶ Cemalcılar-Önce, A.g.e., s.561

⁸⁷ Aynı, s.70

borcun oluşmasını veya borcun azalmasını, kârı veya zararı geçerli hale getirebilir. Bunlar şarta bağlı zarar veya şarta bağlı kâr olarak bilinir veya ilgili hesapların kurulmasıyla ya da dipnotlarda açıklamalarla finansal tablolarda yer alırlar.⁸⁸ Örneğin, raporlama tarihinde işletme aleyhine açılan davada, katlanılacak zararın tutarı kesin olarak bilinemeyecektir. Muhasebe tahminleri ile ilgili belirsizlikler (duran varlığın ekonomik ömrü, şüpheli alacaklar, stokların net gerçekleşebilir değerleri, varlıkların değerinin tahmini gibi) bu bölümün dışında kabul edilmektedir.

Şarta bağlı zararlar tahakkuk ettirilerek gelir tablosuna yansıtılırlar. Tahakkuk ettirilen zararın üzerinde bir zarara uğrama riski varsa bu ilave risk dipnotlarda gösterilmelidir. Şarta bağlı zararın tutarının tahmini mümkün değil ise bu durum ilgili ara dönemde tahakkuk ettirilmemeli fakat açıklanmalıdır. Zararın tahakkuku zarar tutarının tahmin edilebildiği dönemlerde yapılmalıdır.

Şarta bağlı kârlarla ilgili olarak, kârın gerçekleşme ihtimali çok yüksek olsa dahi herhangi bir işlem yapılmamalıdır. Şarta bağlı kârların gerçekleşme ihtimali çok yüksek ise bu bilanço dipnotlarında açıklanmalıdır. Şarta bağlı olaylar genellikle şu durumlardan meydana gelmektedir;

- Açılan ve halen devam eden davalar,
- Ciro edilen bonolar(satıcılara ciro),
- İşletmenin aleyhine veya lehine tazminat talepleri,
- Kefaletler ve verilen teminat mektupları,
- Varlıkların kamulaştırılmasına yönelik niyet ve hazırlıkların görülmesi,
- Benzeri olaylar.

İşletmenin şarta bağlı durumları tam açıklama kavramı gereğince finansal raporlarda yada eklerinde mutlaka açıklanmalıdır.

⁸⁸ Cemalcılar-Önce, A.g.e, s.105

10.1.3.2. Değerleme ve Muhasebe Politikaları: Gerekli görülen açıklama notları son yıllık raporlama tarihinden buyana işletmenin performansı ve finansal durumundaki değişikliklere ışık tutacak işlemler ve olayların açıklamasının sağlayacak şekilde düzenlenirler.

IAS 34 Bir şirketin ara dönem raporunu okuyan kişi şirketin en son yıllık raporuna da ulaşacağı tahminini belirtmektedir. Sonuç olarak IAS 34 ara dönem raporlarda yıllık açıklamaların tekrarından sakınır.(IAS 34.15)⁸⁹

Ara dönem raporlardaki açıklama notlarının örnekleri (IAS 34.16-17) aşağıdaki bilgiyi içermektedir.⁹⁰

- Muhasebe politikası değişiklikleri,
- Dönemsellik yada işlemlerin dönüşümü,
- Tahminlerdeki sapmalar,
- Tekrar alımlar ve borç ödemeleri eşitlik teminatları,
- Bölümlerle ilgili açıklamalar,
- Ara dönemden sonraki önemli olaylar,
- İş kombinasyonları,
- Uzun dönem yatırımlar,
- Yeniden yapılanmalar ve bunların karşılıklarının tekrar dönmesi,
- Devam etmeyen işlemler,
- Hata düzeltmeleri,
- Envanter netleştirmeleri ,
- Varlıklarda kötüye giden kayıp, fabrika ekipman, gayri menkuller ve diğer varlıklar ve böyle kayıpların çevrilmesi,
- Kanuni düzenlemeler,
- Borç zararları,
- İlgili parti işlemleri,
- Olağanüstü işlemler,

⁸⁹ <http://accouting.rutgers.edu/raw/> (15Ekim2001) A.g.e, (IAS 34.15)

⁹⁰ Aynı, (IAS 34.16-17)

- Haklar ve bina, fabrika ve ekipman kaybı,
- Bina, fabrika ve ekipman alma anlaşmaları,
- Muhasebe politikaları.

Aynı muhasebe politikaları şirketin yıllık finansal tablolarında uygulandığı gibi ara dönem raporlama için de uygulanmalıdır. Fakat bir daha ki yıllık finansal tabloda yansıtılacak en son yıllık finansal tabloların tarihinden sonra yapılacak muhasebe politikaları değişikliklerin haricinde.

10.1.3.3. Sözleşmeler, Anlaşmalar ve Görüşmeler: Önem arz eden bütün sözleşmeler ve müzakereler mali tabloların dipnotlarında açıklanmalıdır. Örneğin; kıdem tazminatı karşılıkları, finansal kiralamar ve diğer taahhütler.

10.1.3.4. Bilanço Sonrası Olaylar: Finansal tablolar hemen hesap döneminin sona erdiği tarihte hazırlanıp basılamazlar. Çünkü hesapların kapatılması, denetim raporunun tamamlanması ve gerekli düzeltmelerin yapılabilmesi için bir süreye gereksinim vardır.⁹¹ Bu yüzden bilanço tarihinden sonra fakat finansal tabloların basımından önce ortaya çıkan önemli finansal olaylar –eğer açıklanmazlarsa bu tablolar hakkında yanlış fikir edinilmesine neden olacak önemdeyse- **sosyal sorumluluk, tam açıklama ve önemlilik** kavramları gereği finansal tabloların eklerinde açıklanmalıdır. Yukarıda belirtilenler yıllık dönemle ilgili olmasına karşın ara dönemlerde de bilanço sonrası olaylarla ilgili olarak aynı yöntem izlenmelidir. Böylece ara dönem finansal raporla ilgili olan bilgi kullanıcıları doğru bilgilendirilmiş olacaktır. Ara dönemin kapanış tarihinden sonra ortaya çıkan olaylar da bilançonun eklerinde açıklanmalıdır.

Ancak bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan olaylarda; bilançonun içeriğinde düzeltme gerekiyor ise bu günümüz teknolojik koşullarında kolaylıkla yapılabilecektir, düzeltme gerektirmeyen olaylar için dipnotlarda açıklanması yeterli olacaktır. Örneğin; yangından dolayı stok kaybı olması bilanço içeriğinde değişiklik gerektirmez, ek bilgi olarak verilmesi yeterlidir.

⁹¹ Cemalcılar-Önce, A.g.e, s.107

10.2. Gelir Tablosu

Ara dönemde düzenlenecek olan gelir tablolarında, hesap döneminde olduğu gibi gelir tablosu ilkelerine uyulmalıdır. Bu ilkeler şunlardır;⁹²

- Hasılatın gerçekleşmiş olması,
- Eşleştirme ilkesi,
- Uygun amortisman ve tükenme payı,
- Maliyetlerin uygun şekilde dağıtımı,
- Olağanüstü kar ve zararların ayrı gösterilmesi,
- Tüm kar ve zararların gelir tablosunda gösterilmesi,
- Uygun karşılık ayırma,
- Değerleme esasları ve maliyet sistemlerinde tutarlılık,
- Şarta bağlı giderlerin tahakkuku ilkeleridir.

Gelir tablosu ilkelerinin amacı; satışların, gelirlerin, satış maliyetlerinin, giderlerin, kar ve zararlara ait hesapların ve belli dönemlere ait işletme faaliyeti sonuçlarının sınıflandırılmış ve gerçeğe uygun olarak gösterilmesini sağlamaktır.⁹³ Ara dönemin ve hesap döneminin gelir tablosunu oluşturan bütün unsurlar, gelir tablosunda brüt tutarları üzerinden yer almaları gerekir. Bunun dışında kısmen dahi olsa herhangi bir hesaplama ve değerlendirme ile düzeltme yapılarak tablo düzenlenmez.

10.2.1. Hasılat (Satışlar ve Diğer Gelirler)

Hasılat; malların teslimi veya hizmetlerin yerine getirilmesi ana faaliyetleri ile birlikte bunlara yardımcı olan etkinlikleri kapsayan tüm olağan faaliyetlerin sonucunda bir dönem içinde varlıklardaki artış veya borçlardaki azalışlardır.⁹⁴

⁹² Cemalcılar-Önce, A.g.e, s.64-65

⁹³ Hacirüstemoğlu, A.g.e, s.7

⁹⁴ Cemalcılar-Önce, A.g.e, s.633

Hasılatın ne zaman hangi tutar üzerinden kayda alınacağı muhasebenin sorunlarından biridir. Yöntem ne olursa olsun hasılat en erken noktada kayda alınmalıdır. Örneğin kredili yapılan satışta hasılat satışın gerçekleştiği faturanın düzenlendiği anda kayda alınmalıdır. Ancak kredili satışta satışın nakde dönüşüp dönüşmeyeceği belli değildir. Böyle durumlarda nakde dönüşmesinde sorun olan kredili işlemler için başka muhasebe yolları (karşılık ayırma gibi) kullanılarak, hasılat olarak kayıtlanan işlem giderleştirilmiş olacaktır.

Hasılat tutarının ölçülebilmesi için bazı özel durumların bilinmesi gerekir. Bunlar;

- Kredili satışlar (ertelenmiş ödemeler)
- Şüpheli alacaklar
- Satış iskontoları ve satış indirimleri
- Satış iadeleri

Bu durumlar aşağıda sırayla ele alınarak incelenmiştir.

10.2.1.1. Kredili Satışlar : işletmeler müşterilerine yaptıkları satışları bazen kredili yapabilirler, bunu yaparlarken satış fiyatını hasılatın nakde dönüşeceği zaman dilimine göre vade farkı veya faizini de hesaplayarak belirlerler. Böyle bir durumda ara dönem raporlama tarihinde kredili alacakların peşin değeri hesaplanmalı ve ilgili finansal raporlara bu değer üzerinden yansıtılmalıdır. (Türkiye’de reeskont işlemi buna örnektir) Kredili satışlarda uygulanan vade farkları satış fiyatının içinde yer aldığı bu farkın satış hasılatı olarak değil **faiz geliri** olarak kayda alınması, hasılatın daha doğru belirlenmesini sağlayacaktır.⁹⁵

10.2.1.2. Şüpheli Alacaklar: işletmeler çeşitli sebepler ile kredili satışlar yapmaktadırlar. Yapılan bu kredili satışlar doğan alacaklar her zaman vadelerinde işletmeye ödenmemektedir. Bu durumda tahsil edilemeyen, tahsilinin nasıl olacağı

⁹⁵ Cemalçılar-Önce, A.g.e, s.641

belirsiz olan alacağa **ihtiyatlılık kavramı**, ilgili ara dönemi ilgilendirdiğinden **dönemsellik kavramı** ve **eşleştirme ilkesi** gereğince ara dönemin karının veya zararının doğru belirlenebilmesi için karşılık ayrılması gerekecektir. Çünkü şüpheli duruma gelmiş olan alacak o dönemin satışları ile ilgili olarak doğmuştur.

10.2.1.3. Satış İskontoları ve Satış İndirimleri: işletmeler satışlarını artırabilmek veya nakit karşılığı satışlarını geliştirebilmek gibi sebepler ile müşterilerine satış tutarları üzerinden nakit yada mal fazlası şeklinde indirimler yapabilirler. Bu durumlarda işletmenin satışlarından beklediği nakit tutarları azalmış olacak veya stoklarındaki mallarda (mamullerde) nakit karşılığı olmayan çıkışlar olacaktır. Bütün bunlar işletmelerin satış hasılatını azaltıcı işlemler olup hasılatın indirilerek raporlanmalıdır.

10.2.1.4. Satış İadeleri: satılan malların (mamullerin) çeşitli sebepler ile (bozuk çıkması, anlaşma şartlarına uymaması, yasal nedenlerle vb.) müşteriler tarafından iade edilmeleri halinde yine o dönem içindeki hasılatın indirilmesi ile ilgili ara döneme ait hasılat daha doğru olarak belirlenecektir.

10.2.2. Satışların Maliyeti

Satışı yapılan malların maliyetleri elde etme maliyetleri üzerinden raporlanır. Satışı yapılan mamuller için ise kullanılan değerleme ölçüleri (LİFO, FİFO, Ortalama fiyat, Piyasa fiyatı vb.) ve maliyet hesaplama metotları ile bulunan tutarlar üzerinden raporlanmalıdır. Hizmet üretim maliyetleri de mamullerde olduğu gibi raporlanmalıdır. Satış maliyetlerinin raporlanmasında çok fazla sorunlarla karşılaşılmamaktadır. Giderlerde asıl sorun diğer giderlerin ilgili ara döneme ait olanını hesaplamaktır.

10.2.3. Diğer Giderler

Mamuller veya verilen hizmetlere dağıtılmayan ama satılan malların maliyetlerinin ve harcamalarının raporlanmasında aşağıdaki standartlar uygulanır. (Dönem içinde gelir ile karşılaştırılan)⁹⁶

a) Diğer giderler ve harcamalar ara dönemdeki gelir tablosuna dahil edilmelidir. Karşılanan olarak veya ara dönemler arasında zaman tahminine dayanarak dağıtılmalıdır, kar sağlanan veya ara dönemle ilişkili olan giderler ve harcama kalemlerinin ara döneme paylaştırılması için uygulanan işlemler, işletmenin yıllık raporlama tarihlerindeki faaliyet sonuçlarının dayandığı temellerle uyumlu olmalıdır. Fakat yıllık raporlama amaçları için harcamaya kaydedilen özel giderler ve harcama kalemleri diğer dönemlere taşıyor ise, giderler ve harcama kalemleri ara dönemlere paylaştırılabilir.

b) Bir dönemde karşılaşılan giderler ve harcamalar diğer ara dönem faaliyet ve karlarıyla gerçekte tanımlanamaz ve meydana geldikleri dönemde gider gösterilmelidir.

Karşılaştırmalı kalemler hem mevcut ara dönemde hem de bir önceki yılın ara döneminin kıyaslanmasında kapsamadıkça böyle giderlerin özü ve miktarı belirtilerek açıklama yapılmalıdır.

c) Ara dönemde belirtilecek giderlerin miktarının keyfi devri yapılmamalıdır.

d) Bunlara benzer dönem içinde meydana gelen kar ve zararlar yıl sonuna ertelenmeyecek, aynı mali yıl içindeki başka bir döneme de ertelenmeyecektir.

Yukarıdaki kavramları açıklamak için, aşağıdaki harcamaların ikinci dönemin başındaki meydana geldiğini varsayalım:

⁹⁶ Beams-Brozovsky-Snoulders, A.g.e, s.750-751

- 1) 1.200.000.000- liralık önceki 12 ayın sigorta giderleri ödendi.
- 2) 18.000.000.000- liralık araştırma bedelleri ödendi ve sonraki 18 ayda kar sağlanması beklenir.
- 3) Sonraki dönem karları belirsiz olmasına rağmen 1.000.000.000- liralık katkı sağlandı.

İkinci dönemde belirtilen harcamalar aşağıdaki gibidir:

Sigorta harcamaları (1.200.000.000/12*3 ay)	300.000.000-
Araştırma bedelleri(18.000.000.000/3 dönem yılsonu ötesine ertelenmez)6.000.000.000-	
Katkı harcaması	1.000.000.000-
Toplam.....	7.300.000.000-

10.2.3.1. Ara Dönem Raporlardaki Yıllık Gelir ve Giderler: Yıllık amaçlar için harcama gösterilen miktarlar kâr edileceği beklenen ara dönemlere dağıtılmalıdır. Dağıtım işlemleri tutarlılık kavramı gereği yıllık raporlar için kullanılanlar ile uyumlu olmalıdır. Bir ara dönemde ortaya çıkan harcamalar yıl içindeki dönemlerde ayrılarak, gelecek döneme ait olanlar ertelenir. Mesela, gayri menkule tahakkuk eden veya ertelenen vergiler ara (yıllık amaçlar için) dönemler için tahakkuk eder veya ertelenir.

Ara dönemde ortaya çıkmış ancak henüz alacaklısı tarafından istenebilir duruma gelmemiş borç ve giderler(**borç ve gider karşılıkları**) dönemsellik kavramı ve eşleştirme ilkesi gereğince ilgili ara dönemin gelirinden indirilmelidir.(karşılık ayrılması suretiyle) Örneğin kıdem tazminatı ve vergi karşılıkları bu türdendir.

Ara finansal raporların düzenlendiği gün itibariyle alacaklısı tarafından istenebilir duruma gelmemiş giderlerin(**gider tahakkukları**) içinde bulunulan ara döneme ait kısmı giderleştirilerek yüklenir kalanı ise gelecek ara dönemlere ertelenirler.

Gelecek aylara ait peşin ödenmiş olan giderler, dönemsellik kavramı gereğince, içinde bulunulan ara döneme ait olan kısımları o ara dönemin gideri olarak kaydedilir. Kalan tutarları ilgili hesapta takip edilmeye devam edilecektir. Gelecek yıllara ait peşin

ödenmiş giderler; içinde bulunulan yıla ait olanları gelecek aylara ait giderlere alınarak buradan raporlamaya esas ara dönem için hesaplanan tutarları ilgili ara dönemde giderleştirilir, kalan tutarlar gelecek ara dönemlere ertelenir. Bu uygulama hem dönemsellik kavramı hem de eşleştirme ilkesi gereğidir.

Gelecek aylara ait peşin tahsil edilmiş gelirlerin içinde bulunulan ara döneme ait tutarları, o ara dönemin gelirlerine kaydedilir, kalan tutarlar gelecek ara dönemlerde gelir kaydedilmek üzere ilgili hesapta bekletilir. Bu uygulama hem dönemsellik kavramı hem de eşleştirme ilkesi gereğidir. Gelecek yıllara ait peşin tahsil edilmiş gelirler içinde aynı uygulama yapılacaktır.

10.2.3.2. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri: Pazarlama satış ve dağıtım giderleri de dönemsellik kavramı gereğince ait oldukları ara dönemler için gider yazılarak ara finansal raporlara yansıtılmış olurlar, diğer dönemleri ilgilendiren kısımları o dönemlerde giderleştirilmek üzere ertelenirler. Reklam maliyetleri kârlar bir sonraki ara döneme açıkça uymadıkça ertelenmezler.⁹⁷ Örneğin ürün dağıtımı için kiralanan taşıtlar için yapılan toplu ödemeden ara döneme ait olanı raporlanır, diğerleri gelecek ara dönemlere veya gelecek hesap dönemlerinde giderleştirilmek üzere ertelenir. Taşıtların kullandıkları yakıt giderleri ise ara dönemde giderleştirilerek raporlanmış olur.

10.2.3.3. Genel Yönetim Giderleri: Genel yönetim faaliyetleri ile ilgili olarak yapılan ve üretim ya da satılan malın maliyeti ile doğrudan ilişkisi kurulamayan endirekt malzeme, endirekt işçilik, personel giderleri, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler, çeşitli giderler, vergi, resim, harçlar ve amortisman giderlerinden oluşan

⁹⁷Beams-Brozovsky-Snoulders, A.g.e, s.582 Reklam giderleri; bütün bir hesap dönemini etkileyeceğinden gelecek dönemlere ertelenmesi yerine bütün ara dönemlere ağırlığı oranında yüklenmelidir. Örneğin; dondurma imalatı ile uğraşan bir işletmenin reklam giderlerindeki ağırlığı yılın sıcak dönemlerine vermesi son derece mantıklı bir yaklaşım olacaktır, salt bu dönemlere yüklenmesi de tam olarak doğru olmayacaktır. Çünkü, diğer ara dönemlerde de işletmenin üretimi ve satışları devam etmektedir.

giderler de **dönemsellik kavramı ve eşleştirme ilkesi** gereğince muhasebeleştirilerek ara dönemin giderleri içerisinde raporlanmalıdır.

10.2.3.4. Araştırma ve Geliştirme Giderleri: İşletmenin yeni mamuller üretmek, satışları arttırmak, yeni üretim biçimi geliştirmek, maliyetleri düşürmek ve yeni teknolojiler üretmek amacıyla yapmış oldukları giderlerin ara dönem ile ilgili olanları da ara dönem finansal raporlarda yer alacak biçimde kayıtlanmalıdır.

10.2.3.5. Finansman Giderleri: İşletmenin finansman sağlamak amacıyla yapmış olduğu faiz vb. giderlerdir. Yapılan finansman giderleri birden fazla dönemi ilgilendiriyor ise dönemsellik kavramı gereği ilgili ara döneme ait olan kısmı ara dönemin finansman giderleri olarak kaydedilerek raporlanır.

10.2.4. Olağan Gelirler ve Giderler

İşletmenin diğer faaliyetlerinden elde ettiği olağan gelirleri ve yapmış olduğu giderleri de dönemsellik kavramı ve eşleştirme ilkesi gereği ilgili ara döneme isabet eden tutarları o ara dönemin kazanç hesabında dikkate alınarak düzenlenecek finansal raporlarda gösterilirler.

10.2.5. Gelir Vergileri

Bir varlığın net gelirini oluşturan belli elementler ayrı ayrı rapor edilir veya vergi neti olarak gösterilir. Bu elementler geçici işlemleri, olağanüstü kalemleri ve muhasebe ilkelerindeki değişikliklerin kümülatif etkilerini içerir. Önceden belirtildiği gibi bu kalemler normal gelire uygulanan tahmini efektif vergi oranının belirlenmesinde dikkate alınmazlar. Bundan dolayı, bu olağandışı kalemlerin vergi etkisi bağımsız olarak artan temelde belirlenmelidir.⁹⁸

Ara dönem raporlama için gelir vergileri ikiye ayrılır.⁹⁹

⁹⁸ Fischer, Taylor, Leer, A.g.e, s.759

⁹⁹ Beams-Brozovsky-Snoulders, A.g.e, s.582

1. Vergiden önce devam eden işlemlere uygulanabilenler(olağandışı ve nadiren meydana gelenler haricinde)
2. Önemli olağandışı veya nadiren meydana gelen devam etmeyen işlemlere uygulanabilenler.

Bir ara dönem için gelir vergisi harcaması, olağandışı veya nadiren meydana gelen işlemlerin dışında kalan devamlı işlemlerden alınan vergilenebilir gelire uygulanan yıllık vergi tahmini efektif vergi oranına dayandırılır. O ana kadarki vergi masrafı, önceki ara dönemde belirlenenden daha azdır, geçerli ara dönem için vergi harcamasıdır. Normal dışındaki işlemlerin vergi etkileri ayrı olarak hesaplanır ve bu işlemlerin rapor edildiği ara dönem vergi harcamasına eklenir. Kazançlar ve kayıplar yıllık rapordaki gibi net vergide belirtilir.¹⁰⁰

10.2.6. Tahmini Yıllık Efektif Vergi Oranının Hesabı

Tahmini vergi cari yılın vergisine mahsup edilmek üzere yıl içinde ödenmektedir. Tahmini verginin matrahı önceden kesin olarak belli değildir. Verginin belli esaslara göre tahmin edilip ödenmesi gerekir. Vergi tutarının kesinleşmesi cari yılın beyannamesi verilirken ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle gerçekten tahmin edilmiş bir vergidir.¹⁰¹

Tahmini vergi ile cari yılın kesinleşen vergisi arasında noksanlık olur ise yükümlüler noksan vergi için ceza ödeyeceklerdir. Bu durum vergilerin doğru tahmin edilip hesaplanmasını ve ödenmesini gerektirmektedir.

¹⁰⁰ Beams-Brozovsky-Snoulders, A.g.e, s.583

¹⁰¹ Kazım Yılmaz, *Geçici Vergi Uygulaması*, (Ankara SMMM Odası Yayınları No:14, Ankara Şubat 1999), s.131

Aşağıdaki örnek A Şirketinin dönemsel mali raporları hazırlama amacı için yıllık efektif vergi oranını nasıl tahmin ettiğini gösterir. A Şirketi tahminlerini geçerli yıl için şirketin aşağıdaki tahmini vergi oranını programına dayandırır.¹⁰²

¹⁰² Beams-Brozovsky-Snoulders, A.g.e, s.583-584

ABD'de yıllık geliri belli bir tutarın üstüne çıkmış olan bütün gerçek kişiler gelir vergisi beyannamesi vermek zorundadırlar. Kurumların gelirleri üzerinden ödedikleri vergi Türkiye'deki gibi ayrı bir vergi olarak düzenlenmemiş olup, yine gelir vergisi olarak, ancak ayrı bir beyanname ile beyan edilmektedir. Bu nedenle tahmini vergi düzenlenirken gerçek ve tüzel kişi yükümlülerin vergileri ve bunlara uygulanacak cezalar ayrı yasa maddeleri düzenlenmelerine karşın çok büyük farklılıklar elde ettikleri kaynaklar dikkate alınmadan düzenlenmiş ve daha sonra bazı özel düzenlemeler getirilmiştir.

Tahmini vergide ceza her taksit dönemi için ayrı ayrı hesaplanır. Hiç ödeme yapılmamış ise taksitlerin ödenmeleri gereken tarihten beyanname verme süresinin son gününe kadar hesaplanır. Buna göre stopajları dikkate alındıktan sonra önceki taksitlerde durumu düzeltmek için fazla ödeme yapılmış olsa dahi, önceki dönemdeki noksan ödeme için ceza hesaplanır. Ceza her dönem için dönemin son gününden başlar ve noksan tutar ödeninceye kadar sürer.

Tahmini vergide yükümlüleri verginin hesaplanmasından çok cezanın hesaplanması uğraştırır. Çünkü vergi tamamen tahmine dayandığı için cezadan kurtulmak oldukça zordur. Ceza ödememenin en güvenli yolu önceki yıl vergisini esas alarak tahmini vergi ödemelerini yapmaktır. Ancak önceki yıl vergisinin kullanılmasına önemli sınırlamalar getirilmiş olup, tahmini vergi ödemek zorunda olan yükümlülerin hemen hiçbiri önceki yıl vergisini esas alamayacaktır.

ABD'ndeki bu uygulamanın amacı verginin bir kısmını peşin tahsil etmek değil tamamını tahsil etmektir. Vergi yılı kapanmadan verginin matrahının ve dolayısıyla kendisinin kesin olarak hesaplanması mümkün olmadığından bazı kabullerin yapılması gerekir. ABD'ndeki bu kabul, peşin ödenecek verginin tahmininde yanılma payı olarak bir alt sınır belirlemek ve bu alt sınırın üstünde ödeme yapılmış olması durumunda, verginin tamamı peşin olarak ödenmemiş olsa dahi ceza kesilmemek suretiyle yapılmıştır.

Tablo 2: Tahmini vergi oranının belirlenmesi(Milyon TL)

Vergiye Tabi Kar		Vergi	
Alt Sınırı(TL)	Üst Sınırı(TL)	Vergi Oranı (%)	Ödenen Vergi (TL)
0	5.000.000	15	0
5.000.000	7.500.000	25	750.000
7.500.000	10.000.000	34	1.375.000
10.000.000	33.500.000	39*	2.225.000
33.500.000		34	

Floyd A. Beams-John A. Brozovsky-Craig D. Snoulders, **Advanced Accounting**, (Prentice-Hall, Seventh Edition, Newjersey 1999), s.583'ten uyarlandı.

*10.000.000.000- TL ile 33.500.000.000- TL vergiye tabi kâr arasında % 5'lik ilave vergi oranı uygulanır.

Yukarıdaki tabloda işletmenin elde edeceği tahmini gelir eğer 10.000.000.000- liranın üzerine çıkmış olsaydı fazlalık kadar tutar üzerinden ayrıca %5'lik daha vergi hesaplanacaktı. Örneğin gelir 10.000.000.000- lira yerine 15.000.000.000- lira olsaydı; 5.000.000.000-.*%5=250.000.000- lira daha ek vergi hesaplanmış olacaktı. Tabloda 2.225.000.000- lira olan vergi; 2.225.000.000+250.000.000=2.475.000.000- lira olacaktı.

A Şirketi 20x2 takvim yılı için dönemsel geliri aşağıdaki gibi tahmin eder:

Tablo 3: Tahmini dönemsel gelirler ve vergiler(Milyon TL)

Dönem	Tahmini Gelir(TL)	Oran (%)	Tahmini Vergi(TL)
1.	2.000.000	15	300.000
2.	3.000.000	15	450.000
3.	2.500.000	25	625.000
4.	2.500.000	34	850.000
Toplam	10.000.000		2.225.000

Floyd A. Beams-John A. Brozovsky-Craig D. Snoulders, **Advanced Accouting**, (Prentice- Hall, Seventh Edition, Newjersey 1999), s.583

Tahmini dönemsel gelir ve gelir vergi tahminleri A Şirketinin hiç muhasebe değişikliğine yarım kalan işlemler veya yıl içindeki olağandışı işlemlere katılmadığı varsayılır. Böylece, tahmini yıllık efektif vergi oranı % 22.25, tahmini gelir ile bölüldüğünde tahmini vergiye eşittir.(2.225.000.000/10.000.000.000=%22.25) ilk dönem için gelir vergisi 2.000.000.000*%22.25 veya 445.000.000-TL Bu hesaplamada her ara dönemin yıllık dönemin önemli bir parçası olduğunu yani kendi başına devamsız, bağımsız bir muhasebe dönemi olmadığını yani integral teoriyi yansıtır. Bu integral teori APB madde 28 ile gerekli görülmektedir. Buna göre tahmini efektif vergi oranı;

Tahmini Efektif Vergi Oranı=Tahmini Vergi/Tahmini Gelir

Tahmini vergi karşılığı ise;

Vergi Karşılığı=Ara Dönem Geliri*Tahmini Efektif Vergi Oranı

formülleri ile hesaplanacaktır.

Eğer yıl boyunca tahminlerde hiç değişiklik olmazsa dönem itibariyle gelir aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Tablo 4: Ara dönemler için tahmini vergi sonrası net kâr(Milyon TL)

	1. Dönem	2.Dönem	3. Dönem	4. Dönem	Toplam
O Tarihe Kadar Gelir	2.000.000	5.000.000	7.500.000	10.000.000	10.000.000
Dönem Kâr	2.000.000	3.000.000	2.500.000	2.500.000	10.000.000
T. Efektif Vergi Oranı	%22.25	%22.25	%22.25	%22.25	%22.25
Vergi Karşılığı	-445.000	-667.500	-556.300	-556.300	-2.226.000
Net Kâr	1.555.000	2.332.500	1.943.800	1.943.800	7.775.000

Floyd A. Beams-John A. Brozovsky-Craig D. Snoulders, **Advanced Accounting**, (Prentice- Hall, Seventh Edition, Newjersey 1999), s.584'ten uyarlandı.

Tahmini yıllık efektif vergi oranının o tarihli gelire uygulanacağına ve bir önceki dönem gelir vergilerinin geçerli dönem gelir vergi harcamasını karşılamak için azaltılacağına dikkat edilmelidir. Mesela, 3. dönem vergi masrafı aşağıdaki gibi hesaplanır.

$$7.500.000.000 * \%22.25 - (445.000.000 + 667.500.000) = 556.300.000 - \text{TL}$$

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ARA DÖNEM FİNANSAL RAPORLAMANIN TÜRKİYE'DE UYGULAMASI

1. TÜRKİYE'DE ARA DÖNEM RAPORLAMASI

Ara dönem finansal raporlama ekonomik olarak gelişmiş ülkelerde sermayenin tabana yayılmış olması sebebiyle yasal sebeplerden ziyade hissedarların, tasarrufçuların bilgilendirilmesine yönelik özelliğinden dolayı uygulanmaktadır. Zaten bu ülkelerin muhasebe standartları arasında da yerini almıştır. Türkiye'de henüz Türk Muhasebe Standartları içinde yer almamaktadır. Ara dönem finansal raporlama böyle yönergelerin olmamasına karşın Türkiye'de ihtiyari ve yasal zorunluluklardan dolayı uygulanmaktadır. Yasal zorunluluk olarak Sermaye Piyasası Kurulunun uygulamalarını ve Geçici Vergi uygulamaları görülmektedir. İşletmeler istek ve ihtiyaçlarına göre ara dönem raporlar düzenliyorlar. Özellikle son yıllarda çok büyük bir gelişme içindeki turizm sektöründe (diğer hizmet sektörleri de dahil) her ay sonunda gelir tablosu düzenleniyor. İşletmeler belli zaman aralıklarındaki faaliyetlerini ve sonuçlarını görebilmek için özellikle gelir tablosu üzerinde durmaktadırlar. Gelir tablosundan elde ettikleri bilgiler ile hem önceki aylara ait faaliyet durumunu görüyorlar hem de gelecek aylara ait faaliyetlerle ilgili öngörülerde bulunup buna göre planlamalar yapabiliyorlar. Ancak tüm bunlara karşın Türkiye'deki muhasebe sistemi yasal zorlamalar sebebiyle, zora dayanan nedenler ile uygulandığından direkt olarak kamuoyuna yönelik olarak bilgi üretmemektedir. Bu durum ara dönem raporlamaya da yansımaktadır. Bu gün devletin yaptırımları olmasa küçük ve orta ölçekli işletmelerde bilimsel manada muhasebeden ve dolayısıyla muhasebenin bilgi üretme özelliğinden (Raporlamadan) söz etmek oldukça zor olacaktır.

1.1. Sermaye Piyasası Kurulu Uygulamaları

Türkiye’de sermaye piyasasını yöneten, denetleyen ve idare eden kuruluş SPK’ dır. SPK Halka açık şirketler, menkul kıymet yatırım ortaklıkları, menkul kıymet yatırım fonları, aracı kurumlar ve bankalar ile ilgili olduğundan sorumlulukları ve görevleri ağırdır. Hem devleti, hem tasarruf sahiplerini hem de şirketleri korumak ve bu üçgenin organizasyonunu sağlamakla uğraşmaktadır. Kurum bu görevlerini icra edebilmek için uluslararası muhasebe ve sermaye normlarını esas alarak bu doğrultuda hareket etmektedir.

Sermaye Piyasası Kurulu’nun Sermaye Piyasasından Ara Mali Tablolara İlişkin Kurallar Hakkındaki Tebliği ile ara dönem mali raporlama uygulaması düzenlenmiştir.¹⁰³ Bu tebliğe göre;

Ara dönem;Hesap dönemi başından ara mali tabloların çıkarıldığı tarihe kadar geçen bir yıldan kısa ve en az bir aylık dönemi ifade etmektedir.

1.1.1. Periyodik Ara Mali Tablo Düzenleme Yükümlülüğü: (Seri:XI, No:8 Tebliğ ile eklenen madde):

Madde 3/A Tebliğ kapsamındaki işletmelerden,

a) Menkul kıymet yatırım ortaklıkları dahil hisse senetleri menkul kıymet borsalarında işlem görenler 3’er aylık ara dönemleri,

b) Aracı kurumlar ve menkul kıymet yatırım fonları hesap dönemlerinin ilk 6 aylık dönemi,

için bu tebliğde yer alan esaslara göre, bir önceki yılın aynı dönemiyle karşılaştırmalı ara bilanço ve gelir tablosu düzenlemekle yükümlüdürler. Ancak bu

¹⁰³ Sermaye Piyasası Kurulu’nun Seri:XI, No:3 Sermaye Piyasasından Ara Mali Tablolara İlişkin Kurallar Hakkındaki Tebliği

tebliğ uyarınca ilk kez hazırlanması durumunda, ara bilanço ve gelir tablosu, bir hesap dönemine mahsus olmak üzere karşılaştırmalı olarak hazırlanmayabilir. Bu durumda tutarlılık kavramının bir sonucu olarak gerekli açıklamaların mali tablo dipnotlarında bulunması zorunludur.

1.1.2. Ara Mali Tabloların Düzenlenmesinde Zorunlu Özel Durumlar:
(Seri:XI, NO:8 sayılı tebliğ ile eklenen madde)

Madde 3/B Aşağıdaki hallerde bu tebliğde yer alan esaslara göre ara mali tablo düzenlenmesi zorunludur.

a) Tebliğ kapsamındaki işletmelerin birleşme, devir veya tasfiye durumunda bulunmaları,

b) Hesap döneminin ilk üç ayından sonraki bir süre içinde menkul kıymetlerin halka arzı için kurula başvuruda bulunulması.

1.1.3. Kıst (Zaman ile orantılı pay) Esas

Madde 4 İşletmelerin gelir ve giderleri, ilgili buldukları ara dönemde tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilir. Ara döneme ait hasılat, gelir ve kârların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması zorunludur.

Ara mali tabloların kapsadığı dönemi aşan tahakkuk etmiş gelir ve gider unsurları ile ara dönemden sonra tahakkuk etmekle birlikte ara döneme yansıtılması gereken gelir ve giderler kıst esasına göre dikkate alınır. Kıst esasının uygulanmasında; ara dönemi aşan gelir ve gider unsurlarının kullanım süresi, elde edilecek fayda ve dönemin faaliyetleri ile olan ilişkisi göz önüne alınır. Ancak, kullanım süreleri veya ara dönemle olan fayda ve ilişkileri kesin olarak belirlenemeyen gelir ve giderler tahakkuk ettikleri dönemde düzenlenen malî tablolara yansıtılırlar. Bu şekilde yapılan işlemler, malî tablo dipnotlarında parasal tutarlarıyla birlikte açıklanır.

1.1.4. Malî Tabloların Kesinleşmesi

Madde 8 Kurul'un Seri: XI, No : 1 Sermaye Piyasasında Malî Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Tebliği'nin, bilânço tarihinden sonra ortaya çıkan hususlar ile şarta bağlı olaylarla ilgili 40 ve 41 inci maddelerinde yer alan malî tabloların kesinleşme tarihleri deyimi; bu Tebliğ'in uygulanmasında ara malî tabloların genel kurulca, Kurul'un genel kurul kararını aramadığı hallerde yönetim kurulunca kabul tarihini ifade eder.

Menkul kıymet ihracı nedeniyle düzenlenecek ara malî tabloların, bağımsız denetleme kuruluşlarınca denetime tabî tutulmuş olmaları halinde, yönetim kurulunca tasdiki yeterli sayılacaktır.

1.1.5. Diğer Malî Tablolar

Madde 9 Kurul'un Seri : XI, No : 1 Sermaye Piyasasında Malî Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliği'nin 48 inci maddesi 2'nci fıkrasında yer alan kriterlere göre bilânço ve gelir tablosu ile birlikte düzenlenmesi zorunlu olan diğer malî tablolar, "Kâr Dağıtım Tablosu" hariç bu Tebliğ uygulanmasında da düzenlenir.

Menkul kıymetlerin halka arzı nedeniyle Kurul'a başvurulması halinde, birinci fıkrada yazılı Tebliğ maddesinde öngörülen kâr dağıtım tablosu haricindeki diğer malî tablolar, anılan maddede yer alan kriterler dikkate alınmaksızın bütün işletmelerce, bilânço ve gelir tablosu eki olarak düzenlenmek zorundadır.

1.1.6. Ara Mali Tablo ve Raporların İlan ve Kurul'a Bildirimi (Seri: XI, No: 8 sayılı Tebliğle değişik şekli)

Madde 10 Ara mali tablo ve raporların ilan ve Kurula bildiriminde aşağıdaki hükümlere uyulur.

a) Ara mali tabloların Kurula bildirim ve kamuya duyurulmalarında bağımsız denetlemeden geçmeyen mali tablo başlıklarında "Bağımsız Denetlemeden Geçmemiş" ibaresine yer verilir.

(Seri: XI, No: 11 sayılı Tebliğ ile değişik "b ve c" bendleri.)

b) Hisse senetleri borsada işlem gören ortaklıklar, bağımsız denetlemeden geçmiş ayrıntılı ara bilanço ve gelir tabloları bağımsız denetleme rapor özeti ile birlikte yayınlanmak üzere ilgili ara dönemi izleyen 6 hafta içinde; bağımsız denetlemeden geçmemiş ayrıntılı ara bilanço ve gelir tablolarını ise ilgili ara dönemi izleyen 4 hafta içinde Kurula ve borsa bülteninde yayınlanmak üzere hisse senetlerinin işlem gördüğü borsalara, gönderirler.

Hisse senetleri borsada işlem gören bankalar için bu süreler bağımsız denetlemeden geçmiş ara mali tablolar için 8, bağımsız denetimden geçmemiş ara mali tablolar için 6 haftadır.

c) Aracı kurumlar ve menkul kıymet yatırım fonları ayrıntılı ara bilanço ve gelir tablolarını ilgili ara dönemi izleyen 6 hafta içinde Kurula gönderirler. Menkul kıymet yatırım fonlarınca düzenlenen ayrıntılı ara bilanço ve gelir tabloları bağımsız denetleme rapor özet ile birlikte aynı süre içinde katılma belgelerinin alınıp satıldığı yerlerde ilan edilir. İlanın bir örneği ile mali tablolar ilanı izleyen 5 iş günü içinde Kurula gönderilir.

d) Birleşme, devir veya tasfiye durumunda düzenlenecek ara mali tablolar ve tablolara ilişkin bağımsız denetleme raporu özeti ilgili genel kurul toplantısından önce pay sahiplerinin emrine hazır bulundurulur ve genel kurulda okunur. Mali tablolar ve bağımsız denetleme raporu ilgili genel kurul toplantısını izleyen 30 gün içinde Kurula gönderilir.

1.2. Türkiye’de Geçici Vergi Süreci

Geçici vergi “**collection lag**” olarak bilinen gelirin doğduğu tarih ile verginin ödendiği tarihe kadar meydana gelen tahsilat gecikmesi nedeniyle enflasyonist ortamda Hazine’nin uğradığı kaybı ortadan kaldırmayı amaçlayan bir peşin vergi uygulamasıdır.¹⁰⁴ Geçici vergi, ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabının ve kurumlar vergisi mükelleflerinin cari dönem gelirleri üzerinden, yıl sonunda tespit edilecek olan gelir üzerinden hesaplanacak vergiye mahsup edilmek üzere ödedikleri vergidir. Basit usulde vergi mükellefleri geçici vergi ödemekle yükümlü değildir. Geçici vergi peşin vergi olarak da adlandırılmaktadır. Geçici vergi ismindeki gibi geçici olmayan, yıl sonunda ortaya çıkacak olarak vergiye mahsup edilmek üzere alınan bir vergidir.

Zirai kazanç sahipleri, kazançları üzerinden zirai ürünlerin alımları sırasında, ücretlerden, gayrimenkul sermaye iratlarından, menkul sermaye iratlarından ve serbest meslek kazançları üzerinden cari yıl içinde kesinti (tevkifat) yoluyla vergi ödenir. Diğer kazançlardan ise teknik sebeplerden dolayı vergi alabilmek oldukça zordur. Diğer vergi uygulamalarında olduğu gibi geçici vergide de istisnalar bulunmaktadır.

Geçici vergi uygulaması Türkiye’de 1986 yılında **Dahili Tevkifat** adıyla başlamıştır. Dahili Tevkifat karmaşık yapılı ve sorunlu bir vergi uygulaması olduğundan 3505 sayılı yasa ile 01.01.1989 tarihinden itibaren kaldırılmış ve GVK’na eklenen mükerrer 120’inci madde ile geçici vergi adı altında yeni bir peşin vergi uygulamasına geçilmiştir. Bu yeni vergi, geçen yıla ait tahakkuk eden (beyan edilen) verginin esas alınarak, cari yılda ortaya çıkacak vergiden mahsup edilmesi esasına dayanmaktaydı. Bu yönüyle uygulanması kolay bir vergi idi. Ancak geçen hesap döneminin esas alınması cari dönemde işletmelerin zarar etseler bile vergi ödeyecek olmaları en büyük sakıncası olmuştur. Bu ve diğer bazı sebepler yüzünden bu vergi uygulaması 3496 sayılı yasa ile 01.01.1994 tarihinden itibaren yürürlüğe giren şekliyle değiştirilmiştir. Bu değişikliğe göre isteyen mükellefler cari yılın üç aylık bilanço ve gelir tablosuna göre

¹⁰⁴ Tezcan Atay, “Geçici Vergide Çözüm Bekleyen Sorunlar ve Bakanlığın Acilen Bir Tebliğ Yayımlaması Gerektiği” *Yaklaşım Dergisi*, (Ocak 2001, Sayı:97), s.147

hesaplanan kazançların %25'ini geçici vergi olarak ödeyebileceklerdir. Bu uygulama bugünkü geçici vergi uygulamasının başlangıcı olmuştur.

4369 Sayılı yasa ile GVK'nun mükerrer 120 ve KVK'nun 25'inci maddesinde yapılan değişiklikler ile, bütün mükelleflerin cari yılda üç aylık (bir süre 6 aylık olarak uygulanmıştır) dönemlerde kazanç hesaplayarak üzerinden geçici vergi ödemeleri zorunlu hale getirilmiştir.

2. GEÇİCİ VERGİ UYGULAMASI¹⁰⁵

2.1. Geçici Vergi Mükellefleri

Basit usulde vergilendirilenler hariç ticari kazanç sahipleri, serbest meslek erbabı ve kurumlar vergisi mükellefleri geçici vergi ödemek zorundadırlar.¹⁰⁶

Adi ortaklıklar ve kollektif şirketler ile adi komandit şirketler ortaklık olarak gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmadıklarından geçici vergi mükellefi değillerdir. Ancak, adi ortaklıklar ile kollektif şirketlerde ortakların, komandit şirketlerde komandite ortakların şirketten aldıkları kazançlar, şahsi ticari veya mesleki kazanç sayıldığından geçici verginin konusuna girerler.

Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi bulunan dar mükellefiyete tabi kurumlar, bu faaliyetleri dolayısıyla geçici vergi ödemek zorundadırlar.

¹⁰⁵ GVK Genel Tebliği, 27.12.1998 (GVK'nun mükerrer 120. ve KVK'nun 25. maddelerinde 4369 sayılı kanunla yapılan değişiklikler), s.1

¹⁰⁶ Basit Usul: 4369 sayılı Kanunla Türk Vergi Sisteminde köklü değişiklikler yapılmıştır. Yapılan önemli değişikliklerden biri de "Basit Usulde Vergilendirme" esasına geçilmesidir. Buna göre; kayıt dışı ekonominin kontrol altına alınması, belge düzeninin yerleştirilmesi ve vergilendirmede gerçek kazancın esas alınmasının sağlanması amacıyla ticari kazancın götürü usulde tespiti uygulaması kaldırılmıştır. Bu usul yerine belirli şartları taşıyan mükelleflerin ticari kazançlarının basit usulde tespit edilmesi esas getirilmiştir.

Yukarıda sayılanlardan olmakla beraber, gelir ve kurumlar vergisinden muaf olanlar geçici vergi ödemeyeceklerdir. Bunlardan muafiyet şartlarını kaybedenler, mükellef oldukları tarihten itibaren geçici vergi ödemekle yükümlü olacaklardır.

Zirai kazanç sahipleri ile ücret, menkul ve gayrimenkul sermaye iradı, diğer kazanç ve irat elde eden gelir vergisi mükelleflerinin geçici vergi ödeme yükümlülüğü bulunmamaktadır.

2.2. Geçici Vergi Kapsamına Girmeyen Kazançlar

Senelere sari inşaat ve onarma işi yapan mükellefler ile noter bulunmayan yerlerde Adalet Bakanlığı tarafından geçici yetkili noter yardımcısı olarak görevlendirilenler, bu kazançları dolayısıyla geçici vergi ödemeyeceklerdir. Ancak söz konusu mükellefler, senelere sari inşaat ve onarma veya geçici yetkili noter yardımcılığı işlerinden elde ettikleri kazançları dışında kalan ticari veya mesleki kazançları için geçici vergi ödemek zorundadırlar.

2.3. Geçici Vergi Dönemleri

Geçici vergi hesap dönemi bir takvim yılı olanlar için, ilgili hesap döneminin üçer aylık dönemler itibariyle dönemi takip eden ikinci ayın 15'ine kadar beyan edilecek ve ödenecektir. Dönemler, beyan ve ödeme(en geç) zamanları şöyledir;

- | | |
|---------------------------------|-----------------------------|
| 1. Dönem : Ocak-Şubat-Mart | Ödeme ve Beyan : Mayıs 15 |
| 2. Dönem : Nisan-Mayıs-Haziran | Ödeme ve Beyan : Ağustos 15 |
| 3. Dönem : Temmuz-Ağustos-Eylül | Ödeme ve Beyan : Kasım 15 |
| 4. Dönem : Ekim-Kasım-Aralık | Ödeme ve Beyan : Şubat 15 |

Hesap dönemi özel olan(kendilerine özel hesap dönemi tayin edilmiş olanlar) gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, içinde buldukları üç aylık dönemi takip eden dönemden başlayarak geçici vergi ödeyeceklerdir.

2.4. Kıst Hesap Dönemlerinde Geçici Vergi

Kıst hesap dönemlerinde geçici verginin hesap döneminin başlanma tarihinden itibaren üçer aylık dönemler olması ve hesap döneminin bitim tarihinde de son geçici vergi döneminin sona ermesi en mantıklı yaklaşımdır. Ancak Türkiye’de Maliye Bakanlığının uygulaması, bu yönde olmayıp ilk geçici vergi döneminin sonuna kadar olan zaman dilimi için geçici vergi ödenmesini gerçekleştirme yönünde olmuştur. Örneğin; 12 Mayıs 2002 tarihinde işe başlayan bir mükellef 12 Mayıs-30 Haziran 2002 dönemi için kâr-zarar tespit ederek geçici vergi ödeyecektir.

İşi bırakma halinde; geçici vergilendirme dönemi, en son geçici vergilendirme dönemi ile başlayıp işin bırakıldığı tarihte sona erer. Örneğin, 20 Nisan 2002 tarihinde işi bırakan mükellef için geçici vergilendirme dönemi; 31 Mart 2002 tarihinde birinci geçici vergilendirme dönemi sona erdiğinden, 01 Nisan-20 Nisan 2002 tarihleri arasındadır.

Hesap dönemi değiştiğinde; geçici vergilendirme dönemi hesap döneminin değiştiği tarihte biter.

2.5. Geçici Vergide Yapılacak Değerlemeler

Finansal tablolarda yer alacak varlık, kaynak, gelir ve gider kalem değerleri, uygulanacak değerlendirme ölçüleri ile belirlenmektedir. Çünkü bir işletmeye ait iktisadi kıymetler ile borçlar değerlendirme gününde sahip oldukları değerler ile finansal tablolara aktarılırlar. Dolayısıyla değerlendirme ve değerlemede kullanılacak ölçüler finansal tablo büyüklüklerinin oluşmasında direkt olarak etkili olur.¹⁰⁷ Değerleme ise; vergi matrahının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarındaki değerlerinin tespiti olarak tanımlanır.¹⁰⁸ Geçici vergilendirmede değerlendirme işlemleri dönemsellik ilkesi gereği yapılır. Dönemsellik ilkesine göre, belli

¹⁰⁷ İrfan Sarıkaya, “Mali Tabloların Teklifi İlkesi Çerçevesinde Mevzuatımızdaki Değerleme Hükümlerine Toplu Bakış” *Vergi Dünyası*, (Sayı 248, Nisan 2002), s.38

¹⁰⁸ E. Sönmez-G. Ayaz, *Geçici Vergi Uygulamaları*, TÜRMÖB Yayınları, No:68, Ankara 1999, s.60

bir dönemin hasılatı ve gelirleri o dönemin maliyet ve giderleri ile karşılaştırılmasını gerektirir. Bu şekilde işletmelerin kazançları hesaplanmış olur.

Değerleme, bir iktisadi kıymetin, belirli zamanlardaki değerinin para cinsinden ifadesidir. Miktarı belli olmayan bir iktisadi kıymetin değerlendirilmesi söz konusu olmadığı için, değerlendirme iki aşamalı bir işlem olarak karşımıza çıkmaktadır. Birinci aşama değerlendirilecek iktisadi kıymetin sayım, tartım vb. yöntemlerle miktarının belirlenmesi, ikinci aşama miktarı belirlenen kıymetin para ile ifade edilmesidir.¹⁰⁹ V.U.K'na göre ise değerlendirme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir.¹¹⁰

Türkiye'de değerlemeler; SPK Mevzuatı, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Türk Ticaret Kanunu, Vergi Mevzuatı ve Uluslararası Muhasebe Standartlarının etkilerini içermektedir. SPK şirketlerin uymaları gereken değerlendirme ölçülerini yayınlamış olduğu Seri XI, No:1 "Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkındaki Tebliğ" ile belirtmiştir. TTK'ndaki düzenlemelerde ise; diğer mevzuatlardaki düzenlemeler sebebiyle uygulama alanı kalmamıştır. VUK'ndaki düzenlemeler uygulamada öne çıkmış olup bu düzenlemeler aşağıda açıklanacaktır. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ise maliyet esasında bir değerlendirme ölçüsünü içermemektedir. Uluslararası Muhasebe Standartlarını ise; Türkiye'de iş yapan çok uluslu şirketler ile yurt dışında da faaliyet gösteren yerli işletmeler açısından uygulama alanı bulmaktadır.

Geçici vergi döneminde yapılacak olan değerlemede kesin olarak bilinmesi gereken iki konu vardır; bunlar değerlendirme günü ve değerlendirme ölçüsüdür. Mükellefler için vergi adaletinin sağlanması ve kazançların objektif olarak belirlenmesi bütün mükelleflerin aynı zaman diliminde, aynı iktisadi kıymetler için, aynı değerlendirme ölçüsünü kullanmasıyla mümkündür. Böylece işlemler ve uygulamalarda birliktelik sağlanmış olur. **Değerleme zamanı bilanço günüdür.** Bu da hesap döneminin başladığı tarihten

¹⁰⁹ M. Emin Akyol, "Dönem Sonu Değerleme Ölçüleri ve Geçici Vergide Uygulama", *Yaklaşım Dergisi*, (Ocak 2001, Sayı:97), s.56

¹¹⁰ VUK Madde 258

bilançonun düzenleneceği tarihe kadar geçen zaman dilimidir. Geçici vergide bu zaman dilimleri yukarıda açıklandığından burada tekrar üzerinde durulmayacaktır. Değerleme ölçüleri ise iktisadi kıymetin konusuna ve çeşidine göre Vergi Usul Kanununda aşağıdaki gibi belirlenmiştir.¹¹¹

- 1- Maliyet bedeli,
- 2- Borsa rayici,
- 3- Tasarruf değeri,
- 4- Borsa rayici,
- 5- İtibari değer,
- 6- Vergi değeri,
- 7- (2365 sayılı Kanunun 46'ncı maddesiyle eklenen bent) Rayiç bedel,
- 8- (2365 sayılı Kanunun 46'ncı maddesiyle 7 numaralı bent 8 numaralı bent olmuştur). Emsal bedeli ve ücreti.

Vergi Usul Kanununda belirlenen bu değerlendirme yöntemleri aşağıda sırasıyla kısaca açıklanacaktır.

1. Maliyet Bedeli : “Maliyet bedeli; iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder.”¹¹² Değerleme ölçüleri arasında sayılmamış olmasına rağmen alış bedeli ölçüsü bir değerlendirme ölçüsü olarak Türk ve yabancı esham ve tahvilatın değerlemesinde kullanılır. Alış bedelinin, maliyet bedelinden farkı, satın alma bedeline, bu satın alma ile ilgili bilumum giderlerin katılmayacak olmasıdır.¹¹³

2. Borsa Rayici: “Borsa rayici; gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden evvelki son muamele gününde borsadaki muamelelerinin ortalama değerlerini ifade eder.”¹¹⁴

¹¹¹ VUK Madde 261

¹¹² VUK Madde 262

¹¹³ B. Öztürk-M. Özer, Dönem Sonu Envanter İşlemleri, **Maliye ve Hukuk Yayınları**, (Ocak 2001 Ankara), s.6

¹¹⁴ VUK Madde 263

Bu ölçünün kullanılabilmesi için iktisadi kıymetin, menkul kıymetler ve kambiyo borsalarına veya ticaret borsalarına kayıtlı olması gerekmektedir. Bu ölçü ile değerlendirilecek iktisadi kıymetler şöyledir;¹¹⁵

- Yabancı paralar(VUK Madde 280),
- Özel haller(VUK'nda değerlendirme ölçüsü olmayan veya olup da, o ölçüyle değerlendirilmesine imkan bulunmayan iktisadi kıymetler.(VUK Madde 289)

Borsa rayicinin uygulanmasında her türlü yetki Maliye Bakanlığına ait olduğundan bakanlığın uygun gördüğü şekilde uygulama yapılmak zorundadır.

3. Tasarruf Değeri: “Tasarruf değeri; bir iktisadi kıymetin değerlendirme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değerdir.”¹¹⁶

Tasarruf değeri, iktisadi kıymetin değerlendirme gününde elden çıkarılması durumunda elde edilecek değeri ifade eder. Değerleme işlemlerinde çok kullanılan bir yöntem olmayıp sadece senede bağlı borç ve alacakların değerlemesinde kullanılabilir, o da isteğe bağlıdır. Banka, banker ve sigorta şirketleri alacak ve borçlarını tasarruf değeri ile değerlemek zorundadırlar.

4. Mukayyet Değer: “Mukayyet değer; bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir.”¹¹⁷ Kayıtlı değer olarak ta anılan bu değerlendirme ölçüsü en sık kullanılan yöntemdir. Senetli ve senetsiz borçlar ve alacaklar, kuruluş giderleri, peşin ödenen giderler, gelir tahakkukları, idrak edilmemiş mahsuller için yapılan giderler, peşin tahsil edilmiş hasılat, henüz ödenmemiş giderler, karşılıklar, amortismanlar ve bazı özel haller bu değerlendirme ölçüsü ile değerlendirilirler.¹¹⁸

¹¹⁵ Öztürk-Özer, A.g.e, s.7

¹¹⁶ VUK Madde 264

¹¹⁷ VUK Madde 265

¹¹⁸ Öztürk- Özer, A.g.e, s.8-9

5. İtibari Değer : “İtibari değer; her nevi senetlerde, esham ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerdir.”¹¹⁹ Nominal değer olarak da adlandırılmaktadır. Kasa mevcutları (TL) ve tahviller bu yöntemle değerlendirilir.

6. Vergi Değeri : “Vergi değeri; bina ve arazinin rayiç bedelidir.” Bu bedel Emlak Vergisi Kanununun 29. maddesi ile aynı maddede belirtilen tüzük hükümlerine uygun olarak tespit olunur. Bina ve araziler maliyet bedelleri ile değerlendirilir. Ancak maliyet bedeli ile değerlemenin mümkün olmadığı hallerde bunların vergi değerleri değerlendirilmede esas alınır.¹²⁰

7. Rayiç Bedel : “Rayiç bedel; bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal satım değeridir.”¹²¹ İşletmelere dahil iktisadi kıymetlerden rayiç bedelle değerlendirilmesi gereken bir kıymet VUK’nda sayılmamıştır. Emlak, Veraset ve İntikal Vergileri Kanunlarının uygulanmasında yeri olan bir ölçüdür.¹²²

8. Emsal Bedeli ve Emsal Ücreti : “Emsal bedeli; gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir.”¹²³

Emsal bedeli, ortalama fiyat, maliyet bedeli esas ve takdir esaslarından birisine göre belirlenir. Bunlar sırasıyla aşağıda açıklanacaktır.¹²⁴

a) Ortalama Fiyat Esası(Birinci Sıra): Aynı cins ve mevkiideki mallardan sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir önceki veya bir daha önceki aylarda satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarlarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan ortalama satış fiyatı ile hesaplanır. Bu esasın uygulanması için, aylık

¹¹⁹ VUK Madde 266

¹²⁰ VUK Madde 268

¹²¹ VUK Mükerrer madde 266

¹²² Öztürk- Özer, A.g.e, s.10

¹²³ VUK Madde 267

¹²⁴ Öztürk-Özer, A.g.e, s.10

satış miktarının, emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına nazaran %25'ten az olmaması gerekir.

b) Maliyet Bedeli Esası (İkinci Sıra): Emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için %5, perakende satışlar için %10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli eder.

c) Takdir Esası (Üçüncü Sıra): Yukarıda yazılı esaslara göre belli edilemeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatları üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir. Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa bina ve arazi vergi değeriyle, diğerleri varsa borsa rayici ile yoksa mukayyet değeriyle, o da yoksa emsal bedeliyle değerlendirilmelidir.

Vergi Usul Kanununa göre, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri ister geçici vergi dönemlerinde ister yıl sonu değerlemelerinde yukarıdaki değerlendirme ölçülerini kullanarak kazançlarını tespit edecekler ve bu kazançları üzerinden gelir, kurumlar ve geçici vergilerini ödeyeceklerdir. Değerleme ölçüleri yıllık dönem ile geçici vergi dönemleri arasında herhangi bir farklılık göstermeyip sadece bazı işlemlerde tercihler yapılması mükellefin inisiyatifine bırakılmıştır. Geçici vergi döneminde ki bu tercihlerin değiştirilmemesi isabetli olacaktır. Tercihlerdeki değişiklikler yıl sonundaki sonuçlar ile geçici vergi dönemindeki sonuçlar arasında fark yaratacağından; hem ara dönem ile yıllık dönem arasındaki bağın kurulması hem de muhasebenin tutarlılık kavramı gereğince değiştirilmemelidir.

2.5.1 Yabancı Paraların ve Yabancı Para Cinsinden Olan Borç ve Alacakların Değerlemesi: Yabancı paraların borsa rayici ile değerlendirileceği ve bu hükmün yabancı para ile olan senetli veya senetsiz alacaklar ile borçlar hakkında da cari olduğu belirtilmiştir. Geçici vergiye tabi kazançların tespitinde yabancı paralar ile yabancı para cinsinden olan alacak ve borçların değerlendirilmesinde T.C. Merkez Bankasınınca Resmi Gazete'de geçici vergi döneminin kapandığı tarih itibarıyla yayımlanan döviz (efektif)

alış kurları esas alınacaktır. Bu değerlendirme ölçüleri aşağıdaki tabloda ayrıntılı olarak gösterilmiştir.

Tablo 5: Yabancı para ve yabancı para cinsinden olan borç ve alacakların değerlendirme ölçüleri

İktisadi Kıymet	Değerleme Ölçüsü
Kasa(Döviz)	T.C. Merkez Bankası efektif alış kuru
Bankalar(Döviz)	T.C. Merkez Bankası döviz alış kuru
Alınan Çekler(Döviz)	T.C. Merkez Bankası döviz alış kuru
Senetli Borçlar(Döviz)	T.C. Merkez Bankası döviz alış kuru
Senetsiz Borçlar(Döviz)	Döviz alış kuru (Maliye Bakanlığınca belirlenen)
Banka Kredileri(Döviz)	T.C. Merkez Bankası döviz alış kuru
Senetli Alacaklar(Döviz)	T.C. Merkez Bankası döviz alış kuru
Senetsiz Alacaklar(Döviz)	Döviz alış kuru (Maliye Bakanlığınca belirlenen)

Yabancı paraların ve yabancı para cinsinden olan borç ve alacaklar aşağıdaki örnekler ile daha detaylı olarak açıklanacaktır.

Örnek: X Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketinin 31.03.2002 tarihindeki yabancı para kasası hesabı ve mevcutları aşağıdaki gibidir.

<u>Cinsi</u>	<u>Miktarı</u>	<u>Kayıtlı Değeri</u>
ABD Doları-\$	1.000-	1.350.000.000-
Euro	3.000-	<u>3.600.000.000-</u>
	Toplam.....	4.950.000.000-

31.03.2002 Tarihindeki T.C. Merkez Bankası efektif alış kurları aşağıdaki gibidir.

ABD Doları =1.500.000- (1.000\$*1.500.000-=1.500.000.000-TL)
Euro =1.400.000- (3.000E*1.400.000-=4.200.000.000-TL)
Toplam.....5.700.000.000-TL

31 Mart 2002 Kayıtlı Değer Fark

ABD Doları= 1.500.000.000-1.350.000.000=150.000.000-TL

Euro = 4.200.000.000-3.600.000.000=600.000.000-TL ✓

Toplam... 750.000.000-

31.03.2002 Tarihindeki birinci geçici vergi dönemine ilişkin değerlemede aşağıdaki gibi muhasebe kaydı yapılacaktır.

----- / -----	
100 KASA HESABI	750.000.000-
100.10 Yabancı Para Kasası	
100.10.00 ABD Doları	150.000.000-
100.10.01 Euro	600.000.000-
646 KAMBİYO KÂRLARI HESABI	750.000.000-
----- / -----	

Döviz kurunda azalış olmuş olsaydı yukarıdaki kayıt 656 Kambiyo Zararları borçlu 100 Kasa Hesabı alacaklı şeklinde yapılacaktı. Ancak kambiyo zararları V.U.K. göre kabul edilmeyen gider olarak ayrıca kaydedilecekti. (Kambiyo zararları V.U.K. göre kanunen kabul edilmeyen giderdir.)

Yabancı para cinsinden senetli ve senetsiz borç ve alacaklar da değerleme gününde geçici vergilendirme dönemi sonu itibariyle değerlendirilir. Yabancı para cinsinden doğan kur artış farklarını, mükellef isterse stokların maliyetine, isterse doğrudan faaliyet giderlerine yazabilecektir.¹²⁵ Bu durum aşağıdaki örnek üzerinde daha iyi anlaşılacaktır.

¹²⁵ V.U.K. Genel Tebliği No:38

Örnek: X Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketinin 05.03.2002 tarihinde 1.000.- Euro karşılığı (Bir Euro 1.400.000.- TL) %18 KDV hariç mal imzalanan bono karşılığı alınmış KDV nakit (TL olarak) ödenmiştir. 31.03.2002 Tarihindeki Euro T.C. Merkez Bankası kuru 1.500.000-TL'dir.

-----05.03.2002 -----		
153 TİCARİ MALLAR HESABI	1.400.000.000-	
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI	252.000.000-	
100 KASA HESABI		252.000.000-
321 BORÇ SENETLERİ HESABI		1.400.000.000-
----- / -----		

Geçici vergilendirme döneminin son günü olan 31.03.2002 tarihinde ise aşağıdaki kayıt yapılır.

Kur farkının maliyete alınması;

-----31.03.2002 -----		
153 TİCARİ MALLAR HESABI	100.000.000-	
321 BORÇ SENETLERİ HESABI		100.000.000-
----- / -----		

Kur farkının faaliyet giderlerine alınır ise kayıt şöyle olacaktır;

-----31.03.2002 -----		
656 KAMBİYO ZARARLARI HESABI veya		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ HESABI	100.000.000-	
321 BORÇ SENETLERİ HESABI		100.000.000-
----- / -----		

Örneğin kayıtlı değeri 1.400.000.000-TL ve 1.000-\$ karşılığı olan senetli alacak geçici vergi döneminin son günü T.C. Merkez Bankası ABD Dolar kuru 1.600.000-TL olduğundan aşağıdaki gibi değerlendirilip kaydedilecektir.

-----31.03.2002 -----		
121 ALACAK SENETLERİ HESABI	200.000.000-	
646 KAMBİYO KÂRLARI HESABI		200.000.000-
----- / -----		

***Yabancı para cinsinden peşin ödenen giderler ile peşin tahsil edilen gelirlerin geçici vergi dönemlerinde muhasebeleştirilmeleri ve değerlemelerinde izlenecek yöntem Türk Lirası ödemeleri veya tahsilatları ile aynı şekildedir.** Her dönem içinde ilgili giderlere veya gelirlere kayıtlar yapılırken o günkü kur ile giderleştirilir veya gelir kaydı yapılır. Diğer bir deyişle; **gider veya gelir yazılacak dönemdeki kur esas alınarak kayıt yapılacaktır.** Örneğin; işletme 15 Ocak 2002 tarihinde 12 aylık işyeri kirası(yönetim gideri olarak) olarak 6.000-Euro ödemiştir. 15 Ocak 2002 Euro kur değerinin 1.400.000-TL olduğunu varsayalım.

Ödeme Yapıldığında; (Ocak Ayı Kira Gideri;6.000. Euro / 12=500- Euro bir aylık kira bedeli 500Euro*1.400.000=700.000.000-TL)

-----15.01.2002 -----		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	700.000.000-	
180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER	7.700.000.000-	
100 KASA HESABI		8.400.000.000-
100.01 Yabancı Para Kasası		
100.011 Euro		
----- / -----		

Şubat ayında kur değerinin 1.500.000-TL olduğunu varsayarsak; Şubat ayı kirası: 500Euro*1.500.000=750.000.000-TL olur.

-----15.02.2002 -----		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.	750.000.000-	
180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER	750.000.000-	
----- / -----		

Kayıtlar bu şekilde yapıldığında; 12. ayın sonunda 180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER HESABI alacak bakiyesi verecektir. Ortaya çıkan bu alacak bakiyesi aşağıdaki gibi kaydedilerek denkleştirilecektir.(Gelecek Yıllara Ait Giderler için aynı uygulama yapılacaktır.)

-----15.12.2002 -----
 180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER XXXX
 679 D.OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR XXXX
 ----- / -----

Yabancı para cinsinden tahsil edilen gelirler içinde aşağıdaki kayıtlar yapılacaktır.

----- / -----
 100 KASA HESABI XXXX
 100.01 Yabancı Para Kasası
 100.011 Euro
 380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER XXXX
Euro xTL'den kira geliri.
 ----- / -----
 380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER XXXX
 649 D. OLAĞAN GELİR VE KARLAR XXXX
 ----- / -----
 689 D.OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR XXXX
 380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER XXXX
 Son dönemde oluşan kur farkı (Kur artmışsa)
 ----- / -----

(Peşin tahsil edilen gelirler uzun vadeli olursa 480 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER HESABI kullanılacaktır.)

2.5.2 Menkul Kıymetler: Hisse senetleri, özel ve kamu kesimi tahvil, senet ve bonolarından oluşan geçici yatırım araçlarıdır. Menkul kıymetler V.U.K.'nun 279'ncü

maddesine göre her türlü aktife kayıtlı bono, senet ve tahviller hesap dönemi sonunda değerlendirilerek değerlendirilme, farklarının kazanca dahil edilmesi gerekmektedir.¹²⁶

Tablo 6: Menkul kıymetlerin değerlendirilme ölçüleri

İktisadi Kıymet	Değerlendirilme Ölçüsü
Hisse Senetleri	Alış bedeli
Hazine Bonoları	Borsa rayici
Devlet Tahvili	Borsa rayici
Özel Kesim Tahvilleri	Borsa rayici ile değerlendirilmeleri gerekir.
İntifa Senetleri	Ancak borsada işlem görmedikleri için
Finansman Bonoları	işlemiş gelirleri alış bedeline eklenerek
V.D.M. Kıymetler	değerlendirilir.
Konut Sertifikaları	
Gayrimenkul Sertifikaları	
İpotekli Borç Senetleri	
Fon portföyünün en az %51'i Türkiye'de kurulu şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri	Alış bedelleri ile.
Fon portföyünün en az %51'i Türkiye'de kurulu şirketlerin hisse senetlerinden oluşmayan yatırım fonu katılma belgeleri	Borsa rayici ile değerlendirilmeleri gerekir. Ancak borsada işlem görmediklerinden işlemiş gelirleri alış bedeline eklenerek değerlendirilir.

Hisse senetlerinin değerlendirilme gününde borsa rayicinin artması halinde aşağıdaki kayıt yapılır;

¹²⁶ V.U.K. Madde 279 : Hisse senetleri ile fon portföyünün en az %51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedelleriyle, bunlar dışında kalan her türlü menkul kıymetler borsa rayici ile değerlendirilir. Borsa rayici yoksa veya borsa rayicinin muvazaalı bir şekilde oluştuğu anlaşılırsa değere esas bedel, menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin(kur farkları dahil) iktisap tarihinden değerlendirilme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle hesaplanır. Ancak, borsa rayici bulunmayan, getirisi ihraç edenin kâr ve zararına bağlı olarak doğan ve değerlendirilme günü itibariyle hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler, alış bedeli ile değerlendirilir.

----- / -----
 110 HİSSE SENETLERİ HESABI XXX
 649 DİĞ. OLAĞAN GEL. Ve KÂR. HES. XXX
 ----- / -----

Menkul kıymetlerin kârlı satışında Menkul Kıymet Satış Kârları, zararlı satışında ise Menkul Kıymet Satış Zararları hesapları kullanılır.

2.5.3. Alacak ve Borç Senetlerinde Reeskont Uygulaması: Vergi Usul Kanununun 280,281 ve 285'inci maddeleri uyarınca mükellefler, geçici vergiye tabi kazançların tespitinde, isterlerse vadesi gelmemiş senede bağlı borç ve alacaklarını değerlendirme gününün kıymetine getirebileceklerdir.

Alacak ve borçlar mukayyet değerleriyle değerlendirilir.(VUK Md. 281 ve 285) Mukayyet değer, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir.(VUK Md.265) Genel kural böyle olmakla birlikte mükellefler isterlerse vadesi gelmemiş olan senede bağlı borç ve alacaklarını reeskonta tabi tutmak suretiyle tasarruf değeri ile değerleyebilirler. Banka, banker ve sigorta şirketi dışındaki mükellefler, alacak ve borç senetlerini reeskonta tabi tutmak zorunda değildirler. Bu konuda seçimlik hakları vardır.¹²⁷

Herhangi bir geçici vergi döneminde matrah tespiti sırasında reeskont yapılması halinde izleyen dönemlerde veya hesap dönemi sonu itibariyle reeskont yapılması zorunlu değildir. Reeskont işlemini bilanço esasına göre defter tutan mükellefler uygulayabilirler. Reeskont hesapları(Alacak Senetleri Reeskontu ve Borç Senetleri Reeskontu) aktif ve pasifi düzenleyici hesaplar olarak bilançoda yer alırlar.

Reeskont işlemi VUK açısından ihtiyari olmasına karşılık Sermaye Piyasası Kuruluna tabi şirketler için mecburi bir uygulamadır.¹²⁸ Reeskont işlemi senede bağlı

¹²⁷ Mustafa Dağıstı, "Alacak ve Borçlarda Reeskont", *Dönem Sonu İşlemleri*, (TÜRMOB Yayınları-146, Ankara 2000), s.33

¹²⁸ Dağıstı, A.g.e, s.34

olmayan borçlar ve alacaklar hatta vadeli çekler içinde yapılabilir.¹²⁹ Çeklerin vade ve faiz kaydı taşımamasının yasal olarak mümkün bulunmadığından, uygulamada çeşitli sebeplerle çekin vadeli düzenlenmiş olmasının adına çek düzenlenen kişi veya kurumun, ancak değerlendirme gününde vadesi gelmemiş senede bağlı alacakları için uygulanması öngörülen VUK. 281. maddedeki düzenlemeden yararlanmasına imkan yoktur. Vadeli çekleri Muhasebe Uygulama Genel Tebliği gereğince alacak senetleri olarak takip ederek, değerlendirme gününde vadesi gelmemiş olanlar için hesaplanan reeskont faiz gideri **kanunen kabul edilmeyen giderler** olarak dikkate alınır.¹³⁰ Ayrıca teminata ve tahsile verilen senetler reeskonta tabi tutulabilir. Ancak hatır senetleri, vadeli satışlar ve bitmemiş yıllara sari inşaat ve onarma işleri dolayısıyla edinilen alacak senetleri için reeskont işlemi yapılmaz yapılmış olsa bile kanunen kabul edilmeyen gider olarak düşünülür.¹³¹

Geçici vergi uygulamasında da, alacak senetlerini reeskonta tabi tutanlar borç senetleri için de aynı uygulamayı yapmak zorundadırlar. Reeskont hesaplaması iç iskonto yöntemine göre yapılır;

$$İ = A * n * t / 36000 + (n * t) \text{ veya } A - (A * 360 / 360 + n * \%t)$$

Örneğin birinci geçici vergi döneminin son gününde alacak senetlerinin bakiyesi 100.000.000-TL ve vadesine 120 gün ve borç senetlerinin bakiyesi de 200.000.000-TL ve vadesine 70 gün vardır, reeskont faiz oranı %77'dir.

Alacak senetleri;

$$İ = 100.000.000 * 120 * 77 / 36000 + (120 * 77)$$

$$İ = 924.000.000.000 / 45.240$$

$$İ = 20.424.403-$$

¹²⁹ Senede bağlı olmayan borç ve alacakların reeskont tutarları vergi matrahı ile ilişkilendirilmez, ticari karın hesaplanmasında kullanılır.

¹³⁰ Mahmut Tayyar Ergül, "Vadeli Çeklerde Reeskont Uygulaması" **Vergi Raporu**, (Vergi Denetmenleri Yayını, Sayı:58, Nisan-Mayıs 2002), s.124

¹³¹ Sönmez-Ayaz, A.g.e, s.98-99-100

----- 31.03.2002 -----		
657 REESKONT FAİZ GİDERİ HESABI	20.424.403-	
122 ALACAK SEN. REESKONT. HES.		20.424.403-
----- / -----		

Yeni dönemin ilk günü ise şu kayıt yapılır.

----- 01.04.2002 -----		
122 ALACAK SEN. REESKONT. HES.	20.424.403-	
647 REESKONT FAİZ GEL. HES.		20.424.403-
----- / -----		

Borç senetleri;

$$İ = 200.000.000 * 70 * 77 / 36000 + (70 * 77)$$

$$İ = 1.078.000.000.000 / 41.390$$

$$İ = 26.044.938-$$

----- 31.03.2002 -----		
322 BORÇ SENETLERİ REESKONTU HESABI	26.044.938-	
647 REESKONT FAİZ GELİRLERİ HES.		26.044.938-
----- / -----		

Yeni dönemin ilk günü ise şu kayıt yapılır.

----- 01.04.2002 -----		
657 REESKONT FAİZ GİDERİ HESABI	26.044.938-	
322 BORÇ SENT. REES. HESABI		26.044.938-
----- / -----		

2.5.4. Şüpheli Alacaklar : Şüpheli hale gelen alacaklar için değerlendirme günü itibariyle karşılık ayırma şartlarının bulunup bulunmadığına bakılarak, şartların gerçekleşmesi halinde karşılık ayrılabilir. Şüpheli hale gelen alacağın içinde bulunduğu hesap dönemini aşmamak üzere geçici vergi dönemlerinden herhangi birinde

karşılık ayırmak mümkündür.¹³² Geçici vergi döneminde karşılık ayrılan alacaklar için yıl sonunda ayrıca karşılık ayrılmayacaktır. Geçici vergi döneminde karşılık ayrılan şüpheli alacağın sonraki vergilendirme dönemlerinde tahsil edilmesi halinde iptal edilen karşılıklar gelir yazılarak kapatılacaktır. **Şüpheli alacaklar VUK. Göre tasarruf değeri ile değerlendirilir.** Şüpheli alacakların muhasebe kayıtları için aşağıdaki örnek verilmiştir.

Örnek: X Sanayi ve Ticaret A.Ş. 20.02.2002 vadeli 200.000.000-liralık senetli alacak borçlusu tarafından ödenmediğinden 01.03.2002 tarihinden itibaren icra takibine başlanmıştır.

----- 01.03.2002 -----	
128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR HES.	200.000.000-
121 ALACAK SENETLERİ HES.	200.000.000-
121.00 Cüzdandaki Senetler	
----- / -----	

Geçici vergilendirme dönemi sonuna kadar tahsil edilemediğinden aşağıdaki gibi karşılık ayrılmıştır.

----- 31.03.2002 -----	
654 KARŞILIK GİDERLERİ HES.*	200.000.000-
129 ŞÜP. TİC. ALAC. KARŞILIĞI HES.	200.000.000-
----- / -----	

* 654 Karşılık Giderleri Hesabı geçici vergi dönemi sonunda 690 Dönem Karı veya Zararı Hesabına devredilecektir.

¹³² Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili alacakların hangi hallerde şüpheli sayılacağı VUK 323'üncü maddesinde belirlenmiştir. Bu maddede hükmünde sayılan koşulların olduğu geçici vergilendirme döneminde veya içinde bulunulan hesap dönemi aşımamak kaydıyla izleyen geçici vergilendirme dönemlerinde şüpheli alacak karşılığı ayrılacaktır.(Necdet Sağlam, Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve Uygulaması, TESMER Eskişehir Şubesi Yayınları No:2, Eskişehir 2001, s.404)

Yukarıdaki örnekteki alacak senedinin 15.04.2002 tarihinde borçlusundan 220.000.000-lira olarak tahsil edildiğini varsayıldığında da şu kayıtlar yapılacaktır.

----- 15.04.2002 -----	
100 KASA HESABI	220.000.000-
100.00 TL Kasası	
128 ŞÜP. TİC. ALACAKLAR HES.	200.000.000-
642 FAİZ GELİRLERİ HESABI	20.000.000-
----- 15.04.2002 -----	
129 ŞÜP. TİC. ALAC. KARŞILIĞI HES.	200.000.000-
644 KONUSU KALM. KARŞ. HES.	200.000.000-
----- / -----	

Yabancı para cinsinden şüpheli alacaklar; VUK'nun 280. maddesine göre değerlendirilmelidir.¹³³ Yabancı para cinsinden olan alacak şüpheli duruma geldiği sırada, bu alacak için o günkü döviz alış kuru ile değerlendirilip, ortaya çıkan kur farkı KAMBİYO KAR veya ZARARI hesabına atılır. KAMBİYO KAR veya ZARARI hesabından da dönem sonunda DÖNEM KAR veya ZARARI hesabına kaydedilir. Şüpheli duruma gelmiş bu alacak için dönem sonunda değerlendirilerek, **dönem sonundaki kur artışı da dahil edilerek karşılık ayrılır.**¹³⁴ Bu konunun uygulamasını gösterebilmek için aşağıdaki örnek verilmiştir.

Örnek: X A.Ş.'nin 100 Dolarlık bir senetli alacağı(1\$=1.400.000-TL) vardır. Bu alacak için 12.08.2002 tarihinde dava açılmıştır.(12.08.2002 Tarihindeki kur 1.600.000-TL'dir.) 30.09.2002 Tarihinde bu alacak için karşılık ayrılmıştır.(1\$=1.650.000-TL)

¹³³ 280. Maddeye göre yabancı paralar; borsa rayici ile şayet yabancı paraların işlem gördüğü bir borsa yoksa Maliye Bakanlığı'nca tespit edilecek kur ile değerlendirilir. VUK'nun 323. maddesi ise şüpheli hale gelen alacaklar için TL veya yabancı para gibi bir ayrıma gitmemiştir.

¹³⁴ Burhan Gündoğdu, "Döviz Cinsinden Şüpheli Alacaklar İçin Karşılık Ayrılması" Vergi Dünyası, (Sayı:246, Şubat 2002), s.135

Buna göre kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır.

----- 12.08.2002 -----		
128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR HS.	160.000.000-	
121 ALACAK SENETLERİ HS.		140.000.000-
646 KAMBİYO KARLARI HS.		20.000.000-
----- 30.09.2002 -----		
654 KARŞILIK GİDERLERİ HS.	160.000.000-	
129 ŞÜP. TİC. ALAC. KARŞILIĞI HS.		160.000.000-
----- / -----		

Yukarıdaki örnekteki şüpheli alacağın 15.10.2002 tarihinde (Kur: 1\$=1.800.000-TL) tahsil edildiğini varsayalım;

----- 30.09.2002 -----		
100 KASA HESABI	180.000.000-	
100.01 Yabancı Para Kasası		
100.010 ABD Doları		
129 ŞÜP. TİC. ALAC. KARŞILIĞI HS.	160.000.000-	
128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR HS.		160.000.000-
644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR		160.000.000-
646 KAMBİYO KARLARI HS.		20.000.000-
----- / -----		

2.5.5. Değersiz Alacaklar: Vergilendirme döneminde tahsiline imkan kalmadığı anlaşılan alacaklar kayıtlı değerleri ile gider yazılmak suretiyle yok edilir.¹³⁵ Değersiz alacaklar için aşağıda örnek uygulama verilmiştir.

Örnek: X San. Ve Tic. A.Ş.'nin 23.03.2002 tarihinde 100.000.000-lira değerindeki bir alacağın tahsilinin imkansız olduğu mahkemenin tebliği ile anlaşılmıştır.

¹³⁵ V.U.K madde 322

----- 15.04.2002 -----

689 DİĞ. OL.DIŞI GİDER ve ZARARLAR HES. 100.000.000-

127 DİĞER TİCARİ ALACAKLAR HES. 100.000.000-

----- / -----

2.5.6. Maliyet Tespit Yönteminin Seçimi: Değerleme işleminde mükellefe seçimlik hak tanındığı durumlarda, yıllık olarak yapılacak tercih geçici vergi uygulamasında dikkate alınacaktır. Örneğin maliyet tespit yöntemi olarak LİFO yöntemini seçen bir mükellefin geçici vergi açısından da uygulama süresi boyunca bu yöntemi kullanması gerekmektedir. Aynı şekilde geçici vergi döneminde LİFO yöntemi, uygulanmaya başlanmışsa hesap dönemine ilişkin gelir veya kazancın tespitinde de bu yöntem kullanılacaktır.

2.5.7. Yeniden Değerleme Uygulaması: Geçici verginin hesaplanmasında esas alınacak kazançların tespiti ile ilgili olarak mükellefler, amortisman tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutabilecekler ve yeniden değerlendirilmiş bedelleri üzerinden amortisman ayırabileceklerdir. Yeniden değerlendirme işlemi, Maliye Bakanlığınca üç aylık dönemler itibariyle açıklanacak yeniden değerlendirme oranı kullanılmak suretiyle yapılacaktır. Hesap dönemi takvim yılı olan mükelleflerin 2002 yılının birinci üç aylık geçici vergi döneminde uygulayacakları yeniden değerlendirme oranı % 15.22, ikinci üç aylık dönemde ise % 12.43'tür. (Altı aylık olarak % 27.65'tir) Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen mükellefler, geçici vergi dönemlerinin ilk ayının içinde bulunduğu dönem için ilan edilen yeniden değerlendirme oranını dikkate alacaklardır. Yeniden değerlendirme uygulamasına istenilen geçici vergi döneminde başlanacak ancak bu tercih hesap dönemi sonuna kadar değiştirilemeyecektir. Ancak ikinci, üçüncü yada dördüncü dönemlerden birinde yeniden değerlendirme yapmaya başlayanlar daha önce yapmadıkları dönemlerin değerlemesini yıl sonunda yapmak zorundadırlar. Bir amortisman tabi iktisadi varlığın yeniden değerlendirilebilmesi için işletmeye giriş tarihinden itibaren bir tam yıl geçmiş olması gerekmektedir.

İktisadi kıymetlerin maliyet bedellerine eklenen kur farkları ve kredi faizleri, sinema filmleri, alameti farika hakları, peştamallıklar, ilk tesis ve taazzuv giderleri, organizasyon, etüt ve arama giderleri ile nitelikleri ve amortisman süre ve tarzları

itibariyle bunlara benzeyen sair aktif kıymetler yeniden değerleme kapsamına girmezler.¹³⁶ Yeniden değerlendirme aşağıda bir örnek ile açıklanmıştır.

Örnek: X San. Ve Tic. A.Ş.'nin aktifine kayıtlı değeri 2.000.000.000-lira, birikmiş amortismanı 400.000.000-lira olan bir taşıtın birinci üç aylık vergilendirme dönemi sonunda Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen % 15.22 oranında yeniden değerlendirilmiş ve normal usule göre % 20 amortisman ayrılmıştır.

Taşıtlar.....2.000.000.000- \times %15.22=304.400.000-
 Birikmiş Taşıtlar Amortismanı.....400.000.000- \times %20 = 80.000.000-
 Yeniden Değerleme Artışı..... =224.400.000-

I. Geçici Vergi Dönemi Amortismanı (üç aylık):

$(2.304.400.000 \times \%20) / 4 = 115.220.000-$

----- 31.03.2002 -----	
254 TAŞITLAR HES.	304.000.000-
254.00 Yen. Değ. Artışı	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HES.	80.000.000-
257.05 Yeniden Değerleme	
522 MDV YEN. DEĞER ARTIŞI HES.	224.400.000-
522.04 Taşıtların Yeniden Değerlemesi	
----- 31.03.2002 -----	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI	115.220.000-
730.05 Amort. Ve Tük. Payları	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HES.	115.220.000-
257.04 Bir. Taşıtlar Amort.	
----- / -----	

Geçici vergilendirme döneminde yeniden değerlendirilmiş varlıkların satışında; yeni değer üzerinden amortisman ayrılan veya değerlemeye tabi tutulmadan amortisman ayrılan duran varlıkların satışından elde edilen kârlar satışın yapıldığı geçici vergi

¹³⁶ Hacıüstemoğlu, A.g.e, s.12

döneminde kazanca dahil edilecektir. Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde birikmiş amortismanlar ve yeniden değerlendirme artışları (şirket sermayesine eklenenler hariç) kâr yazılır. Maddi duran varlık satış kârı, satış bedeli birikmiş amortismanı ve yeniden değerlendirme artış fonu ile kayıtlı değer arasındaki olumlu farktır. Fark negadif olursa zarar yazılır. Duran varlık satışından elde edilen kâr kazanca eklenir, zarar kazançtan düşülür. Duran varlığın satışından aşağıdaki örnekte olduğu gibi kayıtlar yapılacaktır.

Örnek: X San. Ve Tic. A.Ş.'nin aktifine kayıtlı değeri 4.000.000.000-lira, birikmiş amortismanı 1.600.000.000-lira, yeniden değerlendirme artış fonu 1.000.000.000-lira olan bir taşıt 2.000.000.000+% 1 KDV ile 02.02.2002 tarihinde peşin satılmıştır

----- 31.03.2002 -----		
100 KASA HESABI		2.020.000.000-
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HES.		1.600.000.000-
522 MDV YEN. DEĞER. ARTIŞI HES.		1.000.000.000-
254 TAŞITLAR HESABI		4.000.000.000-
391 HESAPLANAN KDV HES.		20.000.000-
679 DIĞ. OL.DIŞI GELİR ve KÂR. HES.		600.000.000-
----- / -----		

2.5.8. Amortisman Uygulaması: Mükellefler yıllık olarak hesaplayacakları amortisman tutarının ilgili döneme isabet eden kısmını geçici vergiye ilişkin kazançlarının tespitinde dikkate alabileceklerdir. Yıl içinde iktisap edilen amortismanına tabi iktisadi kıymetler için yıllık olarak ayrılacak amortisman tutarından kazancın ilgili olduğu döneme isabet eden kısım dikkate alınacaktır. Örneğin ikinci üç aylık geçici vergi döneminde alınan amortismanına tabi bir varlık için bir yıllık amortisman ayrılacaktır. V.U.K.'nin 320. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan binek otomobillerin amortismanına tabi tutulmasına ilişkin hüküm, geçici vergiye esas kazancın hesaplanmasında dikkate alınacaktır.

Geçici vergi döneminin son gününde aktifte bulunan kıymetler için yıllık amortisman hesaplanacak ve bu tutarın ilgili geçici vergi dönemine ait kısmı vergi

matrahından indirilebilecektir. Amortisman uygulamasında yıllık olarak seçilen usul(normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi veya madenlerde amortisman ve olağanüstü amortisman yöntemi) geçici vergi dönemlerinde de geçerli olup, değiştirilmeyecektir. Amortisman uygulamasına aşağıda örnek verilmiştir.

Örnek: X San. Ve Tic. A.Ş. önceki dönemden iktisap edilmiş kayıtlı değeri 600.000.000-lira olan demirbaşları için %10 amortisman ayırmıştır.(Genel yönetim) Birinci üç aylık dönemi için amortismanın hesabı: $600.000.000 * \%10 / 4 = 15.000.000-$

----- 31.03.2002 -----	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI	15.000.000.-
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN. HES.	15.000.000.-
257.05 B. Demirbaş Amortismanı	
Birinci üç aylık dönem demirbaş amortismanı.	
----- / -----	

2.5.9. Dönem Sonu Mal Mevcutlarının Tespiti ve Değerlemesi: Yıllık beyanname ile beyan edilen kazançların tespitinde, mükelleflerin mal mevcutlarını fiilen saymak, ölçmek veya tartmak suretiyle belirlemeleri gerekir. Ancak, Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 120'inci maddesine göre, geçici vergide matrahın hesaplanmasında dönem sonu mal mevcutlarının kayıtlar üzerinden tespit edilmesine imkan tanınmıştır. Dolayısıyla geçici vergiye esas kazançlarının tespitinde mükellefler, dönem sonu mal mevcutlarını kaydi olarak(muhasebe kayıtlarına göre) tespit edebileceklerdir. Bununla birlikte dileyen mükellefler dönem sonu mal mevcutlarını fiili envanter yapmak suretiyle de belirleyebileceklerdir. İster kaydi, ister fiili envanter sonucu tespit edilmiş olsun dönem sonu mal mevcutlarının değeri Vergi Usul Kanununda yer alan değerlendirme hükümlerine göre tespit edilecektir. Üretim işletmeleri ise; ürettikleri mamulleri ve yarı mamulleri maliyet bedeli ile değerlerler.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda geçici vergilendirme döneminde satılan mamul ve ticari mallar maliyet bedelleri ile satışların maliyeti hesaplarına alınacaktır. Geçici vergi matrahının tespitinde ya sürekli envanter yöntemi ya da aralıklı envanter yöntemlerinden birisi uygulanacaktır. Mamul-mal koşulları elveriyor ise sürekli

----- / -----		
689 DİĞ.OLAĞANDIŞI GİDER ve ZARAR.HES.	XXX	
153 TİCARİ MALLAR HESABI		XXX
391 HES. KDV. HESABI		XX
----- / -----		

Geçici vergiye tabi kazancın saptanmasında ticari ve mesleki kazanç sahipleri Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine, kurumlar ise Kurumlar Vergisi Kanunu hükümlerine tabidirler. Geçici vergiye tabi kazancın saptanmasında dönemsellik, belgeye dayalılık ve değerlendirme işlemleri önem arz eder. Özellikle sanayi işletmelerine ait faaliyet sonuçlarının elde edilmesi ve standartlara uygun ara dönem finansal tabloların düzenlenebilmesinde maliyet kayıtları ve hesaplamalara özen gösterilmelidir.¹³⁷

Geçici vergi döneminin sonunda; tüm yansıtma hesapları borçlandırılır, tüm fonksiyonel gider hesapları(7 kodlu hesaplar) alacaklandırılır. Sonuçta; 6 kodlu hesaplar Çalışma Tablosunda netleştirilerek işletmenin gelir tablosu oluşturulur.¹³⁸

2.6. Geçici Verginin Ödenmesi ve Muhasebe Kayıtları

Basit usulde vergilendirilenler hariç ticari kazanç sahipleri, serbest meslek erbabı ve kurumlar vergisi mükellefleri cari dönemin gelir ve kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere, **üçer aylık beyan ve ödemeler üçer aylık dönemleri izleyen ikinci ayın 15'inci günü mesai saati sonuna kadar vergi dairesine ödenir.**

Geçici vergi kümülatif gelir veya zarar kalemleri üzerinden hesaplandığı için önce, son dönem geçici vergisinden bir önceki döneme ait vergilerin indirilmesi gerekir. Bu şekilde cari döneme ait vergi bulunmuş olur. Sonra da vergi hesaplanmasında dönem içinde kesinti yoluyla ödenen vergilerin, hesaplanan geçici vergiden indirilmesi gerekir. Bu takdirde kesinti yoluyla ödenen vergilerin belgelenmesi zorunludur.

¹³⁷ Hacırüstemoğlu, A.g.e, s.9

¹³⁸ Aynı, s.9

Birinci dönem geçici vergide, bir önceki dönem geçici vergisi mevcut olmadığı için herhangi bir mahsup işlemi yapılmayacaktır.

Geçici vergi ilgili vergilendirme döneminin kazancı üzerinden ödenir. Kurumlar vergisi mükellefleri üç aylık kazançlarının % 25'ini, gelir vergisi mükellefleri de yine üç aylık kazançlarının % 15'ini geçici vergi olarak vergi dairesine ödemek zorundadırlar.

Üçer aylık dönemlere ilişkin bildirimler ile yıllık bildirim arasında 4369 sayılı kanunla % 10'luk bir sapma payı bırakılmıştır. Yapılan incelemelerde % 10'u aşan nispette bir eksik beyanda bulunulduğunun saptanması halinde, eksik bildirilen kısım için re'sen veya ikmalen geçici vergi tarh edilir. Mahsup süresi geçtikten sonra, kesinleşen geçici vergiler terkin edilir, ancak gecikme faizi ve ceza tahsil edilir.

Geçici vergi ödenirken, önceki dönemde ödenen geçici vergi düşüldükten sonra kalan tutar vergi olarak ödenecektir. Örneğin, Ocak-Şubat-Mart dönemlerine ilişkin 500.000.000.- lira geçici vergi ödenmiştir, Nisan-Mayıs-Haziran döneminde hesaplanan geçici vergi tutarı 900.000.000.- lira olduğunda, önceki dönemde ödenen mahsup edilip (900.000.000-500.000.000=400.000.000.) 400.000.000.- lira ödenecektir.

Geçici vergi beyannamesi verilip, geçici vergi tahakkuk ettiğinde aşağıdaki muhasebe kayıtları yapılacaktır;

----- / -----
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR XXX
 193.05 Geçici Vergi
 193.050 Kurumlar Vergisi
 360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR XXX
 360.05 Geçici Vergi
----- / -----

Geçici vergi ödendiğinde;

----- / -----		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	XXX	
360.05 Geçici Vergi		
100 KASA HESABI		XXX
----- / -----		

Yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi verildiğinde;

----- / -----		
371 DÖN. KAR. PEŞİN ÖDENEN YÜKÜM.	XXX	
371.05 Geçici Vergi		
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR		XXX
193.05 Geçici Vergi		
193.050 Kurumlar Vergisi		
----- / -----		

2.7. Geçici Verginin Mahsubu

Yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden ilgili hesap döneminin üçer aylık dönemlerine ilişkin olarak ödenen geçici vergi mahsup edilecektir.

Mahsup işleminin yapılabilmesi için üçer aylık dönemlerde tahakkuk ettirilmiş geçici vergilerin mutlak surette ödenmiş olması gerekmektedir. Dolayısıyla üçer aylık dönemler itibariyle tahakkuk ettirilmiş ancak ödenmemiş bulunan geçici verginin yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün değildir.

Üçer aylık kazançlar üzerinden tahakkuk ettirilmiş ancak tahsil edilmemesi dolayısıyla yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup imkanı

bulunmayan geçici vergi tutarları terkin edilecektir. Terkin edilen geçici vergi tutarlarına vade tarihinden terkin edilmesi gereken tarihe kadar gecikme zammı uygulanacaktır.

Ödenen geçici vergi tutarının, geçici verginin ilgili olduğu döneme ilişkin olarak verilen beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden fazla olması halinde; mahsup edilemeyen tutar, mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilecektir. Bu mahsuba rağmen arta kalan bir miktarın bulunması halinde, kalan kısım mükellefin o yılın sonuna kadar yazılı olarak başvurması kaydıyla kendisine nakden iade edilecektir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

ARA DÖNEM RAPORLAMANIN (A) İŞLETMESİNDE UYGULAMASI

1. UYGULAMANIN KAPSAMI

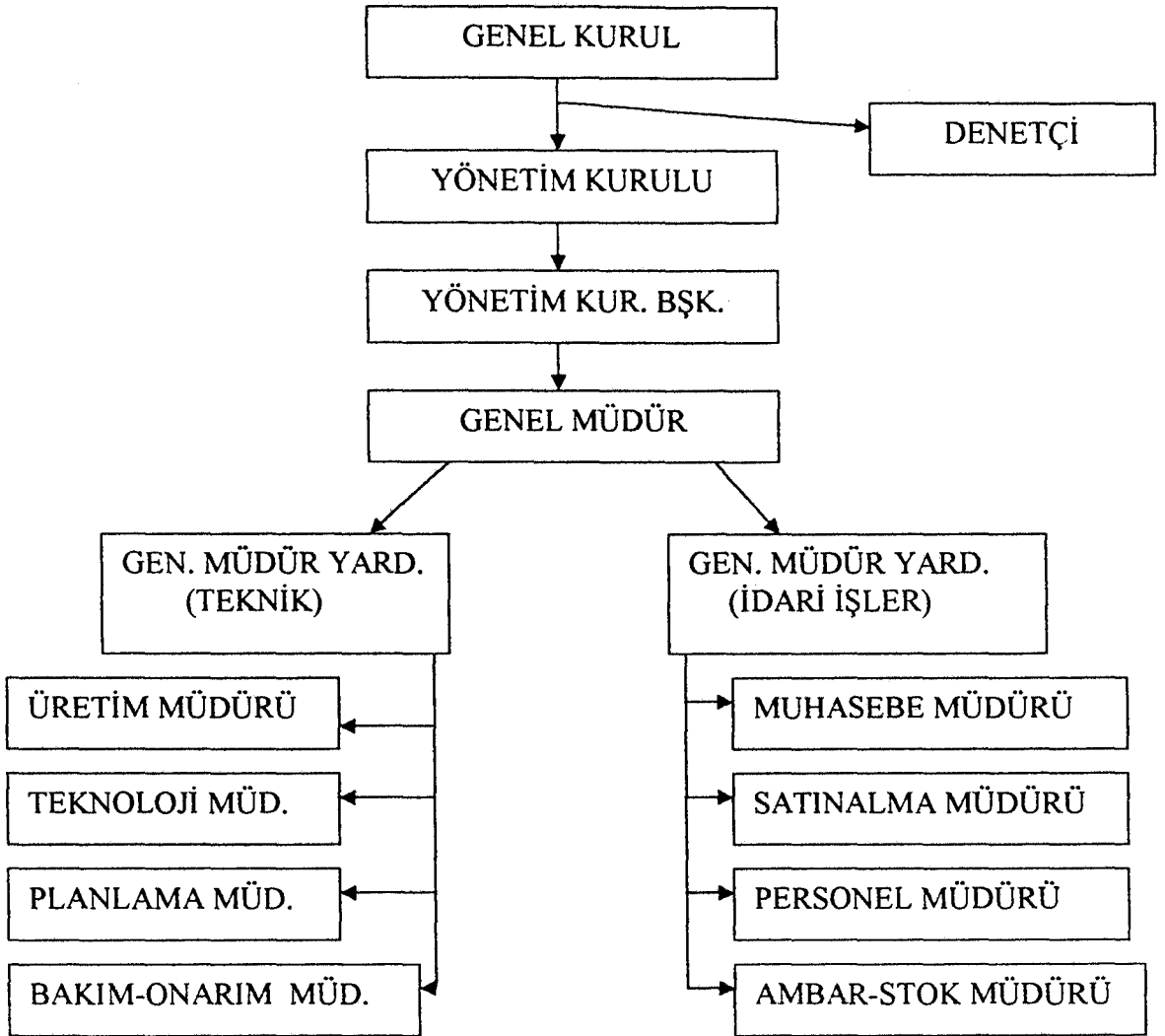
A İşletmesindeki uygulamada şirketin ara dönem finansal uygulamaları ve muhasebe sistemi ele alınarak incelenmiştir. Şirketin ulusal faaliyetleri yanında ihracata yönelik işlemlerde de bulunduğu gözlenmiştir. Bu durumda şirket çok uluslu bir şirket olmadığından raporlama stratejilerinin de sınırlı olmasına karşılık üretim işletmesi olması sebebiyle belirli bir düzeyde ara dönem finansal raporlama uygulamasının olduğu görülmüştür. Şirketin 2001 yılının tamamı ile 2002 yılının ilk altı ayına ilişkin ara dönem uygulamaları incelenerek ele alınmıştır.

2. İŞLETMENİN TANITILMASI

Çalışmamıza konu olan (A) Şirketi 1995 yılı Mayıs ayında kurulup 1996 yılı Ekim ayında Eskişehir'de üretime başlamıştır. Şirketin kanuni merkezi Zonguldak olmasına karşın bütün faaliyetler fabrika binasının bulunduğu Eskişehir'de yapılmaktadır. (A) Şirketi Türk ve Avrupa Standartlarına uygun olarak yer ve duvar karoları üretmektedir. Şirket üretiminin %55 iç pazara ve %45'i de dış pazara yöneliktir. Yer ve duvar karosu üretiminde önemli bir yer edinmiş olan şirket, bir İtalyan tasarım firması ile kurulan birliktelik bu yeri daha da sağlamlaştıracaktır.

Şirket Anonim şirket olarak kurulmuştur. Ortak sayısı az olup daha çok bir aile şirketi görüntüsü vermektedir. Şirketin 2002 Ağustos ayı sonu itibariyle toplam 308 çalışanı bulunmaktadır.

2.1. Organizasyon Yapısı: Şirketin aile şirketi yapısında olması sebebiyle profesyonel anlamda bir organizasyon yapısına sahip değildir. Şirketin organizasyon yapısı içinde en üstte genel kurul bulunmaktadır. Yönetim kurulu ve denetçi genel kurul tarafından seçilmektedir. Şirketin organizasyon yapısı şekil 2’de sunulmuştur.



Şekil 2: (A) Şirketi organizasyon yapısı

Şekil 2’de de görüldüğü gibi şirkette satış ile ilgili bir birim bulunmamaktadır. Şirket ürettiği ürünleri aynı gruba dahil diğer bir pazarlama şirketi aracılığı ile satmaktadır. Bu yüzden ayrıca bir satış organizasyonuna gerek kalmamıştır. Organizasyon yapısı içindeki organlar aşağıda ele alınmıştır.

2.1.1. Yönetim Kurulu: Şirketin yönetiminden sorumlu olan kuruldur. Yönetim kurulu genel kurul tarafından seçilen beş kişiden oluşmaktadır. Ortaklar adına şirketi yönetmektedir. Yönetim kurulu A Şirketini Ana sözleşmede belirtilen hükümlere göre yönetmektedir. Yönetim kurulu kendi içinden bir tane “Yönetim Kurulu Başkanı” seçmiş olup şirketin idare ve temsil yetkisi bu kişi tarafından kullanılmaktadır.

2.1.2. Denetçi: Şirket ana sözleşmesine göre genel kurulda bir adet denetçi seçilmiştir. Denetçi ortaklar dışından iki yıllığına seçilip, denetçi seçiminin kararı şirketin karar defterine yazılır. Denetçi, şirket faaliyetleri yürütülürken; alınan kararları, yapılan muhasebe kayıtlarının düzgün, yasalara uygun ve doğru tutulup tutulmadığını, kasa kontrolü, mali tabloları denetlemek, genel kurulu olağanüstü toplantıya çağırarak vb. kontrolleri ortakların haklarını korumak adına yapmaktadır.

2.1.3. Genel Müdür ve Genel Müdür Yardımcıları: Genel müdür yönetim kurulunca atanmaktadır. Yönetim kurulu adına şirketin her türlü faaliyetlerini şirket amaçları doğrultusunda planlayarak yürütür ve şirketi temsil eder.

Genel müdür yardımcıları iki adet olup; bunlardan birisi üretim faaliyetleri(üretim, teknoloji, planlama ve bakım-onarım) ile ilgili teknik genel müdür yardımcısı, diğeri ise idari işlerden(mali işler, muhasebe, personel, satın alma ve ambar-stok) sorumlu olan genel müdür yardımcısıdır. Genel müdür ve yardımcıları sektörü iyi bilen uzman kişilerden oluşmaktadır.

3. ÜRETİM YAPISI

Seramik alanında faaliyet gösteren şirket yer ve duvar karosu üretmektedir. Üretimin %45'i ihracata yöneliktir. Bağlı kuruluşlar ve diğer kuruluşların muhasebeleri bu şirketin muhasebe departmanınca yürütülmektedir. Şirket üretimde safha maliyet sistemini uygulamaktadır. Üretim duvar karosu için 11 safhada, yer karosu için ise 10 safhada tamamlanmaktadır. Safha maliyet sistemi her ay her bir departman için ayrı ayrı takip edilip gerekli hesaplamalar yapılmaktadır. Hesaplamalar mamuller-yarı mamuller ve birimler-tutarlar esas alınarak yapılmaktadır.

4. ARA DÖNEM RAPORLAMA

(A) Şirketi ara dönem olarak, bir aylık, üç aylık ve altı aylık dönemleri kullanmaktadır. Ancak bazı finansal raporlar günlük olarak da hazırlanmaktadır. Bunlar aşağıda olduğu gibidir.

Bilanço ve gelir tablosu; her ay düzenlenir. Şirketin ilişkide olduğu bütün bankalara veriliyor. Çünkü, nakit sıkıntısı olduğunda kredi alabilmek için bu her ay hazır tutuluyor. Ayrıca her ay sonunda işletmenin faaliyet sonuçları ile varlık ve kaynak yapısı görülmektedir.

Satış raporları(miktar ve tutar olarak); günlük olarak hazırlanır ve genel müdüre sunulur. Her ay yapılan ciro görülmüş olduğundan buna göre gelecek aylardaki harcama planlamalarının yapılmasına olanak verir.

Kasa raporu; günlük olarak hazırlanıp muhasebe müdürüne verilir. Her gün eldeki nakit durumu görülüp, zorunlu ödemeler için şirket merkezinden nakit istenip istenmemesi konusunda karar almayı sağlar.

Üretim-satış-stok bilgileri tablosu; aylık olarak hazırlanıp genel müdüre ve yönetim kuruluna verilir. Bu tablo satış bilgilerini ve stok rakamlarını da içerdiğinden karar almada çok etkin bir rapordur. Her ay eldeki stoklar pazarlama şirketine bildirilir, pazarlama şirketi de elindeki siparişlere bakarak hangi ürünün stok durumunun yeterli, hangi ürünün stok durumunun yetersiz olduğunu (A) Şirketine bildirir. Buna göre takip eden ayların üretimi elde edilen sonuçlara göre planlanır.

Örneğin aşağıda Şubat-2002 dönemine ait üretim-satış ve stok bilgilerinin bulunduğu tablo-7'de görülmektedir. Bu tabloda; Ocak ayından devreden stoklar miktar olarak, Şubat ayı içindeki üretim ise miktar, satışlar da hem miktar hem de tutar olarak ve satıştan iadeler ile bayilere gönderilen numune mamuller ise sadece miktar olarak yer almaktadır. Genel Müdür ve Yönetim Kurulu tabloyu incelediğinde yukarıda belirtilen bilgilerin tamamına aynı anda ulaşabilmektedir.

Tablo 7: Şubat 2002 Üretim-Satış ve Stok Bilgileri

Ebatlar	Ocak Devir (M2)	Üretim Miktarı (M2)	Satış Miktarı (M2)	Satış Tutarı (TL)	Satıştan Ladeler (M2)	Nümunec Miktarı (M2)	3. Pişirme verilen(M2)	Mart 2002 Devir(M2)
20x20 Yer Karosu	118.175	39.162	20.967	71.998.921	—	0.88	—	136.370
40x40 Yer Karosu	107.612	—	9.388	29.130.554	—	186.48	—	98.037
Toplam	225.787	39.162	30.355	101.129.475	—	187.36	—	234.407
25x35 Duvar Karosu	110.229	61.384	14.358	56.781.901	—	12.64	76.50	157.167
20x20 Duvar Karosu	11.347	—	5.280	20.205.151	—	—	—	6.067
Toplam	121.676	61.384	19.638	76.987.052	—	12.64	76.50	163.234
Genel Toplam	347.463	100.546	49.993	178.116.527	—	200.00	76.50	397.641

Aylık maliyet tabloları; genel müdüre verilir.(Üretimi yapılan her mamul için ayrı ayrı hazırlanarak verilir.) Satış fiyatlarının tespit edilmesinde ve giderlerin tasarrufunda kullanılan bir ara rapordur. Aşağıdaki tablo-8’de işletmenin ürettiği mamullerden duvar karosu üretiminin sadece ilk üç aşaması için hazırlanan maliyetleri gösterilmiştir. Bu tabloda, çamur hazırlama, şekillendirme ve kurutma aşamalarında harcanan maliyetler hem dönem başı devirleri hem dönem içindeki maliyetleri miktar ve tutar olarak gösterilmektedir. Ayrıca birim maliyetlerde hesaplanmış ve satışlar da miktar olarak yer almıştır.

Tablo 8: Mart 2002 Maliyet Tablosu (Duvar karosu için sadece üç safha ele alınmıştır.)

DUVAR KAROSU		Kod:1211	Kod:1212	Kod:1213	TOPLAM
		Masse Hazırlama	Presler(Şekil)	Bisküvi Kurutma	
		(KG)	(M2)	(M2)	
Dönem Başı	Miktar	1.000.000	0	0	1.000.000
	Tutar	37.279.189	0	0	37.279.189
Gelen	Miktar	0	292.340	292.340	584.680
	Tutar	0	124.385.275	161.711.656	286.096.931
Dönem İçi	Miktar	3.935.125	0	0	3.935.125
	Tutar	127.067.889	38.991.456	8.004.281	174.063.626
Yekun	Miktar	4.935.125	292.340	292.340	5.519.805
	Tutar	164.347.078	161.711.656	169.715.937	495.774.671
Birim Maliyet		33,30	553,16	580,54	1.167,01
Sonraki Safhaya	Miktar	3.735.125	292.340	287.940	4.315.405
	Tutar	124.385.275	161.711.656	167.161.548	453.258.479
Dönem Sonu	Miktar	1.200.000	0	4.400	1.204.400
	Tutar	39.961.803	0	2.554.389	42.516.192
Satış	Miktar	50.000	0	0	0
	Tutar	0	0	0	0
Stok Oranı		0,2430000	0,0000000	0,0150500	0,2580500

Aylık fabrika harcamaları raporu; yönetim kuruluna verilir. Aylık kasadan, bankadan yapılan masraflar, personele yapılan ücret avans ödemeleri detaylı olarak her ay raporlanır. Bu rapor özel olduğundan örneklenmeyecektir.

Mizanlar; genellikle her ay düzenlenir. Ancak ihtiyaç olduğu her zaman da düzenlenmektedir. Mizanlar muhasebe sistemlerindeki hesaplar ile kayıtlar arasındaki kontrol görevlerini yerine getirmektedir.

5. (A) ŞİRKETİNİN YAPTIĞI DEĞERLEMELER

5.1. Yabancı Paralar ve Yabancı Para Cinsinden Borçlar ve Alacaklar:

Yabancı paralar bankalardaki döviz tevdiat hesaplarında tutulmaktadır. Bundan dolayı şirket bu konudaki değerlemeleri; bankalar, borçlar ve alacaklar olarak ayırarak yapmaktadır. Bunlar aşağıda sırayla ele alınmıştır.

----- 31.01.2002-----	
102 BANKALAR HS.	10.000.000-
102.02 BANKALAR DÖVİZ TEVDİAT	
102.02.003 İŞ BANK BOZÜYÜK ŞB.	
646 KAMBIYO KARLARI	10.000.000-
646.001 KAMBIYO KARLARI	
646.001.001 KUR FARKI GELİRLERİ	
----- / -----	

Görüldüğü gibi döviz tevdiat hesabından çıkış olmadıkça 900 'lü hesaplarda herhangi bir kayıt gerekmeyecektir.

5.1.2. Yabancı Para Cinsinden Borçlar: Dövizli borçlar ilgili yıla ait dönemler ile ilgili ise bankalarda olduğu gibi değerlendirilir. Ancak kur farkı 150 MAMULLER veya 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ hesaplarından birine atılır. Eğer değerlemeye konu borç önceki yıla ait ise o zaman 780 FİNANSMAN GİDERLERİ hesabına kaydedilmektedir.

Örneğin 05.01.2002 tarihinde kredili olarak %18 KDV hariç 200 Euro karşılığı hammadde alınmıştır. Döviz kuru 1.400.000- liradır.

----- 05.01.2002-----	
150 İLK MAD. Ve MALZEMELER HS.	280.000.000-
150.01 HAMMADDELER	
320 SATICILAR HS.	280.000.000-
320.001 SATICILAR	
320.001.002 Yurt Dışı Satıcılar	
320.001.002.0012 Tecno İtalia	
----- / -----	

----- 05.01.2002-----

900.01.001 BORÇLU NAZIM HS. 200 (Euro)

900.01.001.007 SATICILARA DÖVİZLİ BORÇ

900.01.002 ALACAKLI NAZIM HS. 200 (Euro)

900.01.002.007 SATICILARA DÖVİZLİ BORÇ

----- / -----

Ocak ayı sonun yapılan değerlemede döviz kuru 1.500.000-TL olmuştur. Buna göre değerlendirme sonucunda ortaya çıkan 20.000.000-TL kur farkı için yapılacak kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

----- 05.01.2002-----

150 İLK MAD. Ve MALZEMELER HS. 20.000.000-

150.01 HAMMADDELER

320SATICILARHS. 20.000.000-

320.001 SATICILAR

320.001.002 Yurt Dışı Satıcılar

320.001.002.0012 Tecno İtalia

----- / -----

Borç geçmiş yıla ait ise kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

----- / -----

780 FİNANSMAN GİDERLERİ XXX

320SATICILARHS. XXX

320.001 SATICILAR

320.001.002 Yurt Dışı Satıcılar

----- / -----

Senetli borçlar için de aynı uygulama yapılmaktadır.

5.1.3. Yabancı Para Cinsinden Alacaklar: Yabancı para cinsinden senetli veya senetsiz alacakların değerlemesinde, dövizli alacak aynı yıl içinden ise kur farkı 602 DİĞER GELİRLER hesabına, önceki yıldan ise kur artışı olduğunda 646 KAMBIYO KARLARI kur azalışı olmuş ise 656 KAMBIYO ZARARLARI hesaplarına kaydedilir. Alacaklar da borçlardaki gibi değerlendirilir. Örneğin 1000 Euro(kayıt sırasındaki kur:1.300.000-TL'dir) değerindeki kayıtlı yurt dışına senetli alacak Şubat ayı sonunda kur değeri 1.400.000-TL olarak değerlendirilmiştir. Kur farkı 100.000.000- liradır. Buna göre kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

----- 28.02.2002-----		
121 ALACAK SENETLERİ HS.	100.000.000-	
602 DİĞER GELİRLER HS.		100.000.000-
602.001 KUR FARKLARI		
----- / -----		

5.2. Menkul Kıymetler: Şirketin yatırım politikası gereğince, geçici yatırım amaçlı ve değerlendirilmesi gereken menkul kıymetleri bulunmadığından bu konuda herhangi bir değerlendirme yapılmasına gerek olmamaktadır.

5.3. Alacak ve Borç Senetlerinde Reeskont Uygulaması: Yurtiçi satışları, aynı gruba dahil pazarlama şirketine fatura edildiğinden, satışın tahsilatı da pazarlama şirketinden nakit yapılmakta olup çek veya senet işlemi olmamaktadır. Yurtdışına yapılan satışlar da döviz cinsinden ve banka teminatı olduğundan reeskont işlemine gerek kalmamaktadır.

5.4. Şüpheli veya Değersiz Alacaklar: Şirketin kurulduğu tarihten itibaren bu güne kadar şüpheli veya değersiz bir alacakla karşılaşılmamıştır. Bu şirketin yurtiçi satışlarını pazarlama şirketine yapmasından kaynaklanmaktadır.

5.5. Yeniden Değerleme ve Amortisman Uygulaması: Yeniden değerlendirme her ay enflasyon oranına(endeksler ile) göre tahmini olarak bulunan oranlar üzerinden yapılmaktadır. Yeniden değerlendirme oranları Maliye Bakanlığı tarafından geçici vergi

dönemlerinde üçer aylık olarak açıklanmaktadır. Geçici vergideki değerlemelerde bu oran kullanıldıktan sonra amortisman tekrar hesaplanır; fiili değerlendirme oranı ile hesaplanan amortisman ve tahmini olarak alınan hesaplanan amortisman arasındaki fark denkleştirme işlemi yapılarak eşit duruma getirilir. Her ay ayrılan amortismanlar, üretimi yapılan her tür mamule ebatları esas alınarak üretim içindeki yüzdesi bulunarak yüklenir. Bu durumu aşağıdaki tablo-9'da görüldüğü gibi örneklenebilir.

Tablo 9: Tahmini amortisman hesabı.

Departman	2001 Dur. Var. Tutarı	2002 Yılı Tah.Enf. Or.	Tah. Yen. Değerlenmiş Tutar	Amort. Oranı	Tah. Yıl. Amort.
Masse Çam. Haz.	10.000.000.000-	%20	12.000.000.000-	%20	2.400.000.000-

Yapılan araştırmada fiili ve tahmini amortismanlar aşağıda olduğu gibidir

Masse Tahmini Amortisman Tutarı : 200.000.000-(2.400.000.000-/12)

Masse Fiili Amortisman Tutarı : (170.000.000-)

Fark : 30.000.000-

Yukarıdaki örnekteki fark(fazla hesaplanan 30.000.000-'luk tutar) için aşağıdaki gibi muhasebe kaydı yapılarak bu denkleştirme işlemi yerine getirilir.

----- 31.03.2002-----

712 D. İLK MADDE ve MALZEME GİD. 30.000.000-

(732,752,762 veya 772 nolu hesaplar)

620 SATILAN MAMUL MALİYETİ 30.000.000-

620.1.1YER MAROLARI

620.1.1.01 20x20 Yer Karosu

----- / -----

Eğer her ay tahmini olarak hesaplanan amortisman gideri eksik hesaplanmış ise; eksik kalan tutar kadar amortisman ayrılarak denkleştirme yapılır.

5.6. Dönem Sonu Mevcutların Tespiti ve Değerlemesi: Her ay sonunda hammadde, yardımcı malzeme, ambalaj malzemeleri, yedek parçalar ve mamul stokları fiili olarak sayılır. Fiili sayımlar, sistemdeki kayıtlı miktarlar ile karşılaştırılıp, sayım noksanları veya sayım fazlaları bulunur. Sayım noksanları bedellendirilerek sanki üretimde kullanıldığı varsayımı ile 620 SATILAN MAMUL MALİYETİ hesabına aşağıdaki örnekte olduğu gibi kaydedilir.

<u>Hammadde</u>	<u>Ay Sonu Sayım</u>	<u>Sistemde Kayıtlı Olan</u>	<u>Fark</u>
Kil	900 Kg.	950 Kg.	50 Kg.(noksan)

Bir kilogram kilin üretime verilen tutarının 1.000.000- lira olduğunu varsaydığımızda;
50 Kg.*1.000.000-TL=50.000.000-TL Sayım noksanı tutarı(bedellendirilmesi)

----- / -----		
620 SATILAN MAMUL MALİYETİ HS.	50.000.000-	
150 İLK MAD. ve MALZEME. HS.		50.000.000-
----- / -----		

Sayım fazlaları bulunduğunda kayıt aşağıdaki gibi yapılır.

----- / -----		
150 İLK MAD. ve MALZEME. HS.	XXX	
679 D.O.DIŞI GEL. ve KARLAR HS.		XXX
----- / -----		

6. MUHASEBE SİSTEMİ

Şirket çok aşamalı ve bilgisayar destekli bir muhasebe sistemi kurmuş ve bunu kullanmaktadır. Sistem muhasebe müdürünün koordinasyonunda, muhasebe şefi ve

diğer yardımcı personeller tarafından yürütölmektedir. Muhasebe sistemi tarafından elde edilen bütün raporlar şirket merkezine gönderilerek değerlendirilmektedir.

6.1. Gelir Tablosu Hesapları: Şirket satışlarını ürün bazında ayrı ayrı olarak hesap planında düzenlenmiştir. Ayrıca defolu ürünler için ayrı bir kodlama yapılmıştır. Satış raporları aylık olarak hazırlanmaktadır. Satışlar kredili olarak yapıldığında döviz bazında fiyatlandırılmaktadır. Bu yüzden şirketin elde ettiği karların büyük bir bölümünü kur farkı karları oluşturmaktadır. Bu durum her ay sonunda düzenlenen gelir tablolarına yansımaktadır. Şirketin hammadde alışları genellikle yurtdışından olduğu için borçları da dövize endekslidir, bundan dolayı kur artışından ortaya çıkan kambiyo zararları da oluşmaktadır. Bütün bu anlatılanlar tablo-10'daki gelir tablosunda net olarak görölmektedir. Satışlar hesabı da aşağıdaki gibi kodlanmıştır;

600 YURTIÇİ SATIŞLAR

600.01001001 20X20 YER KAROSU

.....

600.02001001 15X20 DUVAR KAROSU

.....

600.03001001 8X20 BORDÜR

.....

601 YURTDIŞI SATIŞLAR

601.01001001 20X20 YER KAROSU

.....

601.02001001 15X20 DUVAR KAROSU

.....

601.03001001 8X20 BORDÜR

.....

602 DİĞER GELİRLER

.....

6.1.1. Satılan Mamuller Maliyeti: Mamul maliyetleri ambara malzeme girişinden itibaren üretimi tamamlanıncaya kadarki bütün safhalarda ve satışa kadar bilgisayar ortamında entegre olarak kayıtlanarak takip edilmektedir. Bütün maliyetler 620

SATILAN MAMULLER MALİYETİ hesabında toplanmaktadır. Bu hesap planda aşağıdaki gibi yer almaktadır.

620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ

620.1 YURTIÇİ SATILAN MAMULLER

620.1.1.01 YER KAROLARI

.....

620.2 YURTDIŞI SATILAN MAMULLER

.....

620.3 BORDÜR

.....

620.4 DEKOR

.....

6.1.2. Araştırma-Geliştirme Giderleri : Araştırma ve geliştirme faaliyetleri üretim işletmeleri için önemli bir faaliyettir. Bu faaliyetler için yapılan giderler bilgisayar ortamında izlenmekte ve bu şekilde gelir tablosunda gösterilmektedir.

6.1.3. Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri: Şirketin faaliyetlerini sürdürebilmesi için yapmış olduğu pazarlama satış ve dağıtım giderleri bilgisayar ortamında izlenip her ay hesaplanan giderler kayıt altına alınarak gelir tablosuna yansıtılır.

6.1.4. Genel Yönetim Giderleri: Şirketin faaliyetlerini sürdürebilmesi için yapmış olduğu genel yönetim giderleri de bilgisayar ortamında izlenip her ay hesaplanan giderler kayıt altına alınarak gelir tablosuna yansıtılır.

6.1.5. Finansman Giderleri: İşletmenin kısa vadeli olarak kullandığı krediler bulunmakta bunları; takip etmektedir. Ayrıca işletmenin önceki yıla ilişkin kur farklarını da finansman giderleri olarak kaydetmektedir.

Faaliyet giderleri ve diğer olağan ve olağandışı giderler ile ilgili olarak çok özel bir düzenlemeye gidilmemiş Tek Düzen Hesap Planındaki düzenlemeye aynen uyulmuştur. Aşağıda 01.01.2002-31.03.2002 tarihleri arasında işletmenin faaliyet sonuçlarını gösteren ara dönem gelir tablosu görülmektedir.

Tablo 10: A Şirketi 01.01.2002-31.03.2002 Tarihleri arası ara dönem gelir tablosu

(A) İŞLETMESİ 31.03.2002 TARİHLİ GELİR TABLOSU		
A BRÜT SATIŞLAR		6.243.311.427.803
1.Yurtiçi Satışlar	2.948.540.815.080	
2.Yurtdışı Satışlar	3.228.791.498.919	
3. Diğer Gelirler	65.979.113.804	
B- SATIŞ İNDİRİMLERİ(-)		-597.332.103.753
1. Satıştan İadeler	30.406.557.410	
2. Satış İskontoları	566.925.546.343	
C- NET SATIŞLAR		5.645.979.324.050
D- SATIŞLARIN MALİYETİ(-)		-3.843.255.214.555
1. Satılan Mamuller Maliyeti	3.807.561.377.616	
2. Satılan Ticari Mallar Maliyeti	35.693.836.939	
BRÜT SATIŞ KARI		1.802.724.109.495
E- FAALİYET GİDERLERİ(-)		-643.534.056.742
1. Araştırma Geliştirme Gid.	7.224.368.098	
2. Paz. Sat. Ve Dağıtım Gid.	461.966.574.106	
3. Genel Yönetim Giderleri	174.343.114.538	
FAALİYET KARI		1.159.190.052.753
F- DİĞ. FAAL.OL. GEL.ve KAR.		1.126.367.446.985
3. Faiz Gelirleri	19.916.991.985	
7. Kambiyo Karları	1.105.942.371.109	
9. Diğ. Olağan Gelir ve Karlar	508.083.891	
G- D. FAAL. OL.GİD. Ve ZAR.(-)		-238.725.950.302
4. Kambiyo Zararları	238.725.950.302	
H- FİNANSMAN GİDER.(-)		-27.915.122.368
1. KV. Borçlanma Giderleri	27.915.122.368	
OLAĞAN KAR		2.018.916.427.068
I- O.DIŞI GEL. Ve KARLAR		410.342.601
3. Önceki Dönem Gel. Ve Kar.	410.342.601	
J- O.DIŞI GİD. Ve ZAR.(-)		-75.496.966.995
2. Önceki Dön. Gid. Ve Zar.	10.326.174.407	
3. D.Olağandışı Gid. Ve Zar.	54.023.995	
4. Kan. Kab. Ed. Gid.	65.116.768.593	
DÖNEM KARI		1.943.829.802.674

6.2. Maliyet Hesapları: Şirketin üretim faaliyetleri için yapmış olduğu direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerini bilgisayar ortamında takip edebilmek için çok geniş bir düzenleme yapılmıştır. Maliyet hesaplarında oluşan tutarlar her ay sonunda mamul ve bitmemiş safhalar için ayrı ayrı hesaplanmaktadır. Satışı yapılan mamullerin maliyetleri gelir tablosuna yansıtılmaktadır. Maliyet hesaplarına ilişkin düzenleme aşağıda özet olarak gösterilmiştir.

710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME

710.1 HAMMADDELER

710.1.01 KİLLER

710.1.01.1111 YER KAROSU MASSE

.....

710.1.02 KAOLENLER

710.2.02.2100 ÜÇÜNCÜ PİŞİRİM

.....

710.2 YARDIMCI MADDELER

.....

720 DİREKT İŞÇİLİK

720.2 KAPSAM DIŞI DİREKT İŞÇİLİK

720.2.1 NORMAL ÇALIŞMA ÜCRETİ

720.2.1.01 NORMAL ÇALIŞMA ÜCRETİ

720.2.1.01.1111 YER KAROSU MASSE

.....

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ

730.01 AMBALAJ MALZEME GİDERLERİ

730.01.01 KUTULAR

730.01.01.1116 YÜKSEK KALİTE AYIRIM

730.01.01.1216 DÜŞÜK KALİTE AYIRIM

.....

6.3. Bilanço Hesapları

6.3.1. Nakit ve Benzeri Varlıklar: Nakit ve benzeri varlıklar, şirket merkezi ve fabrika binasının bulunduğu yer şube olarak düşünülerek düzenlenmiştir. Buna göre kasa ve bankalar hesapları muhasebe sisteminde aşağıdaki gibi yer almaktadır.

100 KASA HESABI

100.01 KASA HESABI(TL)

100.01.001 MERKEZ KASASI(ÇAYCUMA)

100.01.002 ŞUBE KASASI(ESKİŞEHİR)

102 BANKALAR HESABI

102.01 BANKALAR HESABI (TL)

102.01.001 İŞ BANK. BOZÜYÜK ŞB.

102.01.002 İŞ BANK. ÇAYCUMA ŞB.

102.01.003 TC. ZİR. BANK.(BOZÜYÜK)

.....

102.02 BANKALAR DÖVİZ TEVDİAT HESABI

102.02.003 İŞ BANK.ÇAYCUMA-EURO

102.02.009 İŞ BANK. ÇAYCUMA-DOLAR

102.02.019 AKBANK ÇAYCUMA-DOLAR

.....

Nakit ve benzeri varlıklar her ay sonunda ve geçici vergi döneminde VUK'ndaki değerlendirme yöntemleri ile değerlendirilmektedir.

6.3.2. Alacaklar: Şirketin yurtiçine, yurtdışına, kendi personeline ve diğer alıcılara satışları olduğundan aşağıdaki gibi bir düzenleme yapılmıştır. Bayilik sistemi olduğundan her alıcı için bir tali hesap açılmıştır.

Şirketin alacaklarının büyük bir çoğunluğu yabancı para cinsinden olup her ay sonunda ve geçici vergi dönemi sonunda kur değerleri ile değerlendirilmektedir, senetli olanlar reeskonta tabi tutulmamaktadır.

Alacaklar, Tek Düzen Hesap Planına uygun olarak aşağıda olduğu gibi sınıflandırılmıştır.

120 ALICILAR HESABI

120.001 ALICALAR HESABI

120.001.001 YURTIÇİ ALICILAR

120.001.001.003 İSTANBUL SERAMİK SANAYİ

120.001.001.008 SERANİT SERAMİK SANAYİ

.....

120.001.002 YURTDIŞI ALICILAR

120.002.0003 ANATOLIA TILE INC.

120.002.0015 TRADING AND CONSULT

.....

120.001.003 PERSONEL ALICILAR

.....

120.001.004 DİĞER ALICILAR

.....

6.3.3. Stoklar: Stoklar, bilgisayar ortamında stok kartları yardımıyla takip edilir. Gelen malzemenin irsaliyesi ambara gider. Ambar, irsaliyeden her malzeme kartını oluşturup, bu karta sadece miktarları girer ve rapor alıp, irsaliye ekine bu raporu ekleyip muhasebeye gönderir. Muhasebe bu irsaliyeyi ait olduğu fatura ile eşleştirip tekrar bilgisayar ortamında ambarın girdiği ilgili stok kartını bularak birim fiyatını girip bedellendirir. Daha sonra bu malzemeler ambardan çeken departmanlara sarf olarak girilir. Bu sarf fişleri ağırlıklı ortalama maliyet sistemine göre değerlendirilip sarf maliyetleri hesaplanır. Aşağıda işletmede kullanılan malzemelerden kablo bağına ilişkin stok kartı örneği verilmiştir.

Şirket, bir üretim işletmesi olduğundan stok hesapları da buna uygun olarak düzenlenmiştir. Stok hesapları sistemi aşağıdaki gibidir.

150 İLK MADDE ve MALZEME HESABI

150.01 HAMMADDELER

150.01.001 KİLLER

150.01.002 KAOLENLER

.....

150.02 YARDIMCI MALZEMELER

150.02.001 HAZIR FRİTLER

150.02.002 OPAK FRİT

.....

150.03 AMBALAJ MALZEMELERİ

150.03.001 KUTULAR

150.03.002 PALETLER

.....

150.04 İŞLETME MALZEMELERİ

.....

150.05 YAKITLAR

.....

150.06 DİĞER

.....

151 YARI MAMULLER-ÜRETİM

151.01 YER KAROSU

151.01.001 YER KAROSU MASSE HAZIRLAMA

151.01.002 YER KAROSU BİSKÜVİ

.....

151.02 DUVAR KAROSU

151.02.001 YER KAROSU MASSE HAZIRLAMA

151.02.002 YER KAROSU BİSKÜVİ

.....
151.04 BORDÜR-DEKOR
.....

152 MAMULLER

152.01 YER KAROLARI
.....

152.02 DUVAR KAROLARI
.....

152.03 BORDÜR
.....

152.04 DEKOR
.....

Aşağıdaki tablo-11 A Şirketinin kablo bağına ait stok kartı örneği verilmiştir. Bu tabloda yer alan kablo bağı işletmenin üretimde kullandığı bir yardımcı malzeme olup; burada satın alınan malzeme miktar, birim fiyat ve tutar olarak, üretime gönderilen malzemelerde(sarf) yine miktar, birim fiyat ve tutar olarak yer alır.

Tablo 11: A Şirketi Stok Kartı

A Şirketi Ayrıntılı Maliyet Analizi

Stok Kodu: 150.400100010688

Rapor Tarihleri : 01.01.2002-31.03.2002

Açıklama : CT292-3C Kablo Bağı

Birim : Adet

Tarih	Fiş Türü	Giriş Miktarı	Birim Fiyat	Giren Malzeme Tutarı	Çıkan Miktar	Birim Fiyat	Çıkan Malzeme Tutarı
11.01.2002	Mal Alım İrsaliye	300	21.600	6.840.000			
12.01.2002	Sarf Fişi				100	21.600	2.160.000
19.01.2002	Sarf Fişi				100	21.600	2.160.000
22.01.2002	Mal Alım İrsaliye	500	21.600	10.800.000			
22.01.2002	Sarf Fişi				100	21.600	2.160.000
05.02.2002	Sarf Fişi				100	21.600	2.160.000
05.02.2002	Sarf Fişi				100	21.600	2.160.000
19.02.2002	Mal Alım İrsaliye	500	20.400	10.200.000			
19.02.2002	Sarf Fişi				200	20.850	4.170.000
20.02.2002	Sarf Fişi				500	20.850	10.425.000
	TOPLAM	1.300		27.480.000	1.200		25.395.000

6.3.4 Duran Varlıklar: Şirketin üretim işletmesi olması sebebiyle çok sayıda duran varlığı bulunmaktadır. Ayrıca yapılmakta olan fabrika ek binası sebebiyle de yapılmakta olan yatırımları vardır. Yapılmakta olan yatırımlarla ilgili verilen avanslar ve iştiraklere sermaye vb. maddi olmayan duran varlıklarda yer almaktadırlar. Duran varlıklar da bilgisayar ortamında takip edilmekte; amortismanlar ve yeniden değerlendirme tabloları yine bilgisayar ortamında hazırlanmaktadır. Duran varlıklar, bilanço aktif toplamının yarısından daha fazla tutara sahiptir. Duran varlıklar hesaplarından bazıları hesap planında aşağıdaki gibi yer almaktadır.

242 İŞTİRAKLER HESABI

242.01 İŞTİRAKLER

242.01.001 YURTBAY ENERJİ SAN.

.....

250 ARAZİ VE ARSALAR

250.01 ARAZİ VE ARSALAR

250.001.001 1997 YILINDA ALINAN

.....

252 BİNALAR

252.01 BİNALAR

252.001.001 FABRİKA BİNASI

.....

253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR

.....

254 TAŞITLAR

.....

257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR

257.001 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR

257.001.001 DEMİRBAŞ BİRİKMİŞ AMORTİSMANLARI

.....

258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR

258.001 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR

258.001.001 TEŞVİKLİ YATIRIMLAR

258.001.001.001 FABRİKA BİNA İNŞAATI

Şirketin toplam varlıklarına ilişkin ara dönem bilanço gösterimi tablo-12'de olduğu gibidir.

Tablo 12: A şirketinin toplam varlıkları (31.03.2002 Tarihli ara dönem bilançosu)

I-DÖNEN VARLIKLAR		16.049.364.308.276
A- Hazır Değerler		952.663.488.767
01. Kasa	1.142.152.100	
03. Bankalar	951.521.336.667	
B- Menkul Kıymetler		625.968.081.684
03. Kamu Kes. Tahvil Sen. ve Bono.	500.289.039.000	
04. Diğer Menkul Kıymetler	125.679.042.684	
C- Ticari Alacaklar		6.764.703.636.141
01. Alıcılar	6.764.703.636.141	
D- Diğer Alacaklar		127.792.186.682
02. İştiraklerden Alacaklar	53321230000	
05. Diğer Alacaklar	74470956682	
E- Stoklar		6.324.828.075.103
01. İlk Madde ve Malzeme	2.263.802.466.630	
02. Yarı Mamuller	147.998.650.674	
03. Mamuller	3.913.026.957.799	
H- Diğer Dönen Varlıklar		253.398.899
03. Diğer KDV	253.708.328.577	
06. Personel Avansları	-309.488.678	
II-DURAN VARLIKLAR		22.399.908.018.304
A- Ticari Alacaklar		191.540.000
04. Verilen Depozito ve Teminatlar	191.540.000	
B- Finansal Duran Varlıklar		34.000.000.000
03. İştirakler	68.000.000.000	
04. İştiraklere Sermaye Taahhüt. (-)	-34.000.000.000	
C- Maddi Duran Varlıklar		22.322.495.703.306
01. Arazi ve Arsalar	1.525.522.826	
02. Yerüstü ve Yeraltı Düzenleri	1.019.663.109.954	
03. Binalar	2.271.148.190.605	
04. Makine Tesis ve Cihazlar	14.779.230.813.322	
05. Taşıtlar	142.131.673.235	
06. Demirbaşlar	541.390.454.173	
08. Birikmiş Amortismanlar (-)	13.715.904.685.011	
09. Yapılmakta Olan Yatırımlar	15.894.241.203.350	
10. Verilen Sipariş Avansları	1.389.069.420.852	
D-Gelecek Yıllara Ait Gid. ve Gelir Tah.		43.220.774.998
01. Gelecek Yıllara Ait Giderler	43.220.774.998	
TOPLAM AKTİFLER (VARLIKLAR)		37.449.262.326.580

6.3.5. Yabancı Kaynaklar ve Özkaynaklar: Şirketin yabancı kaynakları Tek Düzen Hesap Planına uygun olarak düzenlenmiştir. Ticari borçlar yurtiçi ve yurtdışı borçlar olarak ayrılmıştır. Ticari borçlar çoğunlukla satıcılar hesabında açık hesap şeklindedir. Daha çok döviz olarak borçlanılmaktadır. Geçici vergi dönemleri ve her ay sonunda dövizli borçlar değerlenmekte olup bilanço gösteriminde değerlenmiş olarak yer almaktadır. Satıcılar Hesabı aşağıdaki gibi düzenlenmiştir.

320 SATICILAR

320.001 SATICILAR

320.001.001 YURTIÇİ SATICILAR

.....

320.001.002 YURTDIŞI SATICILAR

.....

Özkaynaklar da Tek Düzen Hesap Planı çerçevesinde düzenlenmiş ve her geçici vergi dönemi sonundaki değerlemeler ile yeni tutarları ile bilançoda yer almaktadır. Sermaye Hesabı aşağıdaki gibi düzenlenmiştir.

500 SERMAYE

500.001 SERMAYE

500.001.001 ZEKİ YURTBAY SERMAYE

.....

Yabancı ve Özkaynakların ara dönem bilanço gösterimi tablo-13de olduğu gibi aşağıdadır.

Tablo 13: A Şirketinin toplam kaynakları (31.03.2002 Tarihli ara dönem bilançosu)

III- KISA VADELİ BORÇLAR		9.506.836.043.364
A- Finansal Borçlar		514.916.407.243
01. Banka Kredileri	514.916.407.243	
B- Ticari Borçlar		3.929.748.109.123
01. Satıcılar	634.306.187.259	
02. Borç Senetleri	3.295.441.921.864	
C- Diğer Borçlar		3.432.907.894.155
01.Ortaklara Borçlar	3.339.261.603.685	
05. Diğer Çeşitli Borçlar	93.646.290.470	
F- Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler		157.690.287.128
01. Ödenecek Vergi Harç ve Diğer Kes.	26.666.814.073	
02. Öden. Sosyal Güvenlik Kesintileri	131.023.473.055	
G- Borç ve Gider Karşılıkları		1.281.064.199.951
01. Dön. K. Ver. ve Diğ. Yas. Yük. Kar.	1.281.064.199.951	
02.D. Kar. Peş. Öd. Ver.ve Diğ. Yük.(-)	-548.591.619	
H. Gelecek Ay. Ait Gelirler ve Gider Tah.		190.509.145.764
02. Gider Tahakkukları	190.509.145.764	
IV- UZUN VADELİ BORÇLAR		9.532.850.512.269
B- Ticari Borçlar		9.000.855.744.468
02. Borç Senetleri	9.000.855.744.468	
E- Borç ve Gider Karşılıkları		531.994.767.801
01. Kıdem Tazminatı Karşılığı	531.994.767.801	
V- ÖZ SERMAYE		16.466.745.968.273
A- Ödenmiş Sermaye		2.000.000.000.000
01. Sermaye	2.000.000.000.000	
B- Sermaye Yedekleri		7.189.046.138
03. MDV Yeniden Değerleme Artışları	7.189.046.138	
C- Kar Yedekleri		2.265.805.749.647
01. Yasal Yedekler	65.489.232.070	
03. Olağanüstü Yedekler	2.200.316.517.577	
D- Geçmiş Yıllar Karları		5.010.894.079.673
E- Dönem Karı		1.943.829.802.674
PASİF TOPLAMI		37.449.262.326.680

7. (A) İŞLETMESİNİN ARA DÖNEM RAPORLAMADAN ELDE ETTİĞİ YARARLAR

İşletme yöneticileri finansal bilgileri zamanında, gerçeğe uygun ve güvenli olarak sağlayabilmek ve bu bilgilerin analizlerini sağlıklı bir biçimde yapabilmek, ilgililere zamanında ulaştırabilmek için muhasebe sisteminde üretilen finansal raporlardan

135

yararlanmaktadır. İşletme merkezinin başka bir kentte olması bilgi akışının önemini artırmaktadır. Ara dönem finansal raporlar daha çok iç kullanıcılara(yönetici ve ortaklara) yönelik olarak düzenlenmektedir. Dış kullanıcılara(özellikle bankalar) yönelik olarak sadece bilanço ve gelir tablosu sunulmaktadır.

Yasal zorunluluk olmamasına karşılık her ay bilanço ve gelir tablosu düzenlenmesi işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını bir ay gibi kısa bir süre için görebilmesi açısından yararlı olmaktadır.

İhtiyari olarak düzenlenen diğer finansal raporlarda işletmenin gelecek ara dönemlerde ve gelecek yıllardaki planlamaların ve bütçelerinin yapılmasına çok büyük katkılar sağlamaktadır. Ara dönemlerdeki finansal raporlar yardımıyla geçmiş yıllardaki aynı dönemin faaliyetleri ve finansal durumu karşılaştırılabilmekte, dönemsel ve mevsimsel değişimler izlenmektedir. Buda özellikle üretim planlamalarında faydalı olmaktadır. Ara dönemlerdeki bütçe sapmaları da bu ara raporlar sayesinde tespit edilip buna göre tedbirler alınabilmesine de olanak sağlamaktadır.

Ara dönemlerde hazırlanan tüm finansal raporlar, işletmenin yaşam sürecinde karşılaşılabileceği riskleri önceden görmek ve buna karşı işletme politikaları oluşturulmasına da katkı sağlamaktadır.

SONUÇ

Son yıllarda dünya ekonomisindeki liberalizasyon anlayışının yaygınlaşması ile birlikte neredeyse bütün ülkeler bu liberal anlayışın içine girmişlerdir. Teknoloji ve ulaşımdaki baş döndürücü gelişmeler ve acımasız rekabet uluslararası ticareti mükemmel denebilecek boyutlara ulaştırmıştır. Her ne kadar karşıtları olsa da uluslararası ticarete ülke sınırları çoktan aşılmış “küreselleşme” ya da “globalleşme” anlayışı ortaya çıkmıştır.

Bu durum dünyadaki bütün gelişmiş, az gelişmiş hatta geri kalmış ülkelerin birbirlerine entegre bir ağın parçaları gibi bağlanmasına yol açmıştır. Uluslararası ticaretin bu entegre yapı içinde gelişmesi yerel ve uluslararası ticaretin en önemli unsuru ve destekleyicisi olan muhasebe sisteminin ürettiği bilgilerin önemini artırmıştır. Bununla birlikte sermaye akışının ülke sınırlarını aşması muhasebe bilgisinin de entegrasyonunu gerektirmiş, bu amaçla uluslararası kuruluşların ortaya çıkmasına ihtiyaç duyulmuştur. İşte bu entegrasyonu sağlayabilmek için Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASC) kurulmuştur. Bu kuruluş muhasebe standartları yayınlayarak bu entegrasyonu sağlamaya çalışmaktadır. Çalışmamıza konu olan “ara dönem finansal raporlama” da Uluslararası Muhasebe Standardı(IAS) 34. standart olarak yayınlanmış ve 01 Ocak 1999 tarihinde uygulamaya konmuştur.

Sermaye akışının ve uluslararası ticaretin küresel anlayışı “ara dönem finansal raporların” düzenlenmesinin ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Bilgi kullanıcıları, ihtiyaç duydukları bilgileri en kısa sürede ve en sağlıklı biçimde elde etmek isterler. Bu istekten öte artık zorunluluk haline gelmiştir. Türkiye’de ve diğer ülke borsalarına kayıtlı şirketler belli ara dönemlerde(aylık, üç aylık veya altı aylık) denetimden geçmiş finansal tablolarını ilgili borsa kurumuna sunmak zorundadırlar. Hatta yatırımcının bilgilenmesi açısından direk muhasebe bilgisi olmayan bilgileri de iletmeleri gerekir. Örneğin bir Spor A.Ş.’nin transfer ettiği bir sporcuyla borsa kurumuna bildirmesi gibi.

Ülkelerin arasındaki yasal ve sistem farklılıkları ara dönem finansal raporların düzenlenmesinde de sorunlara yol açmaktadır. Ara dönem finansal raporlama standardı bu sorunları gidermeye yöneliktir.

Uygulamada çok farklı ara dönem raporlar düzenlenmesine karşın en çok düzenlenen finansal raporlar; bilanço ve gelir tablosu olmaktadır. Bunlara ilaveten nakit akım tablosunun da düzenlenmiş olması ara dönem finansal raporlamanın yararlarını artıracaktır.

Çalışmamızda (A) işletmesinde yapılan uygulama, ara dönem finansal raporların finansal bilgilerin zamanlı elde edilmesi, yönetici ve ortaklara doğru bilgilerin sunulması, elde edilen bilgilerin sağlıklı bir biçimde analizinin sağlanması ve gelecek zaman dilimlerindeki ile gündelik planlamaların yapılabilmesi için hazırlandığı tespit edilmiştir. (A) İşletmesi ara dönemlerde özellikle çeşitli karar süreçlerinde kendisinin ihtiyaç duyduğu bilgileri elde etmeye yönelik olarak ara dönem finansal raporlamadan yararlanmaktadır. Ara dönemlerde elde edilen bilgiler işletme merkezine gönderilmekte burada değerlendirilmektedir. Bazı bilgiler ise işletme bünyesinde değerlendirilmektedir. Örneğin günlük kasa raporu bu türdendir.

İşletmenin maliyet raporlarının biraz yüzeysel hazırlanmış olduğu görülmüştür. Bu da işletmenin mamul satış fiyatlarını direk olarak etkilemektedir. Şöyle ki; bütün dağıtımlar üretilen mamulün metrekaşe ölçüsüne göre yapılmakta, halbuki aynı ölçülere sahip iki ürünün boya(farklı renkler değişik fiyatlardan satın alınmakta) ya da diğer kullanılan malzemelerinin maliyet değerleri çok farklılık göstermektedir. Ayrıca ara finansal raporların geçen yılın aynı dönemleri ile karşılaştırmalı olarak sunulmaması(ihtiyaç olduğunda ayrıca karşılaştırılıyor) bir eksiklik olarak görülmüştür. Diğer ara dönem finansal raporlar şirketin halka açık bir şirket olmaması sebebiyle bilgi ihtiyaçlarını karşılayabilecek nitelik ve seviyededir.

Türkiye’de ara dönem finansal raporlama ile ilgili olarak, Sermaye Piyasası Kurulunun tebliği ile Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulunun Tebliği uygulama ile ilgili olarak yapılan düzenlemelerdir. Bunlar yeterli olmayıp, Türkiye’nin

de bu uluslararası entegrasyon içinde yer alması için uluslararası muhasebe standardı olan “ara dönem finansal raporlamanın” Türkiye Muhasebe Standardı olarak kabul edilmesi ve uygulanmasında yarar vardır.

Muhasebe sisteminin ürettiği bilgiler zaman içinde eskimektedir. Bu nedenle karar almada ve planlamada yeni bilgilere ihtiyaç vardır. Ara dönem finansal raporlar yeni bilgi ihtiyacını karşılayabilecek en önemli araçtır.

Ara dönem finansal raporlama işletmelerin mevcut durumlarını yıl sonunu beklemeden yıl içindeki çeşitli zaman dilimlerinde raporlanmasını sağlayan bir sistemdir. Ara dönem finansal raporların düzenlenmesi işletmelerin özellikle kendi iç işleyişleri açısından çok önemlidir. Çünkü zorunlu düzenlemeler yerine işletmenin yaşam sürecinde karşılaşılabileceği riskleri zamanında görmek ve buna karşı işletme politikaları oluşturmak, gelecek zaman dilimlerindeki planlamalara ve bütçe çalışmalarına katkıda bulunmak, geçmiş aynı ara dönemler ile karşılaştırma yapabilmek düzenlenecek ara dönem finansal raporlar ile çok daha sağlıklı olacaktır. Bu durum özellikle yöneticiler ve işletme ortakları için çok büyük faydalar sağlayacaktır. Bu sistemin bütün işletmelerce kullanılmasında yarar vardır. Bu sistemin Türkiye’de de muhasebe sistemine yerleştirilmesi bilgi kullanıcısı olan iç ve dış kullanıcılara çok büyük yararlar sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

Akdoğan, Nalan ve Aydın, Hamdi. **Muhasebe Teorileri**, Gazi Üniversitesi Yayın No:98, İİBF Yayın No: 44, Ankara 1987

Akdoğan, Nalan ve Tenker, Nejat. **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, Lebib Yalkın Yayınları, İstanbul, Mart 1997

_____. **Mali Tablolar Analizi**, Savaş Kitap ve Yayınevi, Ankara Eylül 1985

Akgüç, Öztin. **Mali Raporlar Analizi**, Anadolu Üniversitesi Yayınları No:899, Eskişehir 2000

_____. **Mali Tablolar Analizi**, Avcıol Basım-Yayın, İstanbul 1995

Beams, Floyd A.- Brozovsky, John A.- Snoulders, Craig D. **Advanced Accounting**, Prentice-Hall, Seventh Edition, Newjersey 1999

Akıncı, Nejat ve Erdoğan, Necmettin. **Finansal Tablolar ve Analizi**, Fakülteler Kitabevi Barış Yayınları, İzmir, Eylül 1995

Cemalcılar, Özgül ve Önce, Saime. **Muhasebenin Kuramsal Yapısı**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir 1999

Dağüstü, Mustafa. "Alacak ve Borçlarda Reeskont", **Dönem Sonu İşlemleri**, TÜRMOB Yayınları-146, Ankara 2000

Demir, Ahmet. **Mali Tablolar ve Uygulaması**, Kaptan Ofset, İstanbul, Nisan 1997

Fischer-Taylor-Leer, **Advanced Accounting**, Fourth Edition, Ohio 1990

Gücenme, Ümit. **Uluslararası Muhasebede Teknik Sorunlar**, Hünkar Ofset ve Matbaacılık, İstanbul, Ekim 1998

Güredin, Ersin-Çömlekçi, Ferruh-Durmuş, Ahmet Hayri-Gönenli, Atilla. **Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Veb Ofset, Eskişehir Şubat 2001

Kaya, İdil. **Uluslararası Muhasebe Ders Notları**, İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi İşletme Bölümü 1998-1999 Ders Yılı

McEwen-Ruth Ann; Schwartz, Bill N., Financial Statements, İnterim—United States, **Accounting Horizons**, Mar 1992, Vol. 6 Issue 1, p 75, 5 charts,

Öztürk, Bünyamin ve Özer, Mustafa. **Dönem Sonu Envanter İşlemleri**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ocak 2001 Ankara

Sağlam, Necdet. **Bölümsel Raporlama ve Uygulaması**, Anadolu Üniversitesi Yayınları No:1282, Eskişehir 2001

_____. **Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve Uygulaması**, TESMER Eskişehir Şubesi Yayınları N:2, Eskişehir 2001

Sihay, Jale ve Sevilengül, Orhan. **Genel Muhasebe**, Bilim Yayınları, Ankara Kasım 1993, 4. Baskı

Soydan, Hakkı ve Gücenme, Ümit. **Uluslararası Muhasebe**, Eskişehir 1989

Sönmez, Erdal ve Ayaz, Garip. **Geçici Vergi Uygulamaları**, TÜRMOB Yayınları, No:68, Ankara 1999

Tevfik, Arman ve Tevfik, Gürman. **Finansal Tablolar Analizine Giriş**, Günler Ofset, İstanbul 1996

Yalkın, Yüksel Koç. **Genel Muhasebe İlkeleri ve Uygulaması**, Turhan Kitabevi Yayınları, 9. Baskı, Ankara, Kasım 1995

Yılmaz, Kazım. **Geçici Vergi Uygulaması**, Ankara SMMM Odası Yayınları No:14, Ankara Şubat 1999

DERGİLER-MAKALELER

Akyol, M. Emin. "Dönem Sonu Değerleme Ölçüleri ve Geçici Vergide Uygulama", **Yaklaşım Dergisi**, Ocak 2001, Sayı:97

Atay, Tezcan. "Geçici Vergide Çözüm Bekleyen Sorunlar ve Bakanlığın Acilen Bir Tebliğ Yayımlaması Gerektiği" **Yaklaşım Dergisi**, Ocak 2001, Sayı:97

Ergül, Mahmut Tayyar. "Vadeli Çeklerde Reeskont Uygulaması" **Vergi Raporu**, Vergi Denetmenleri Yayını, Sayı:58, Nisan-Mayıs 2002

Gündoğdu, Burhan. "Döviz Cinsinden Şüpheli Alacaklar İçin Karşılık Ayrılması" **Vergi Dünyası**, Sayı 246, Şubat 2002

Hacıüstemoğlu, Rüstem. "4369 Sayılı Kanuna Göre Ara Dönem Bilanço ve Gelir Tablolarının Düzenlenmesi" **MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Temmuz 1999, Sayı:3

New Report, **Journal of Accountancy**, "New İnterim Reporting Guidance" May 1998

Sarıkaya, İrfan. "Mali Tabloların Tekliği İlkesi Çerçevesinde Mevzuatımızdaki Değerleme Hükümlerine Toplu Bakış" **Vergi Dünyası**, Sayı 248, Nisan 2002

Uslu, Selçuk. "Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı TMS-1: Yorum ve Açıklamalar" **MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt 1, Sayı 4, Aralık 1998

YASALAR VE TEBLİĞLER

Sermaye Piyasası Kurulu'nun Seri:XI, No:3 Sermaye Piyasasından Ara Mali Tablolara İlişkin Kurallar Hakkındaki Tebliği

GVK Genel Tebliği, 27.12.1998 (GVK'nun mükerrer 120. ve KVK'nun 25. maddelerinde 4369 sayılı kanunla yapılan değişiklikler

Vergi Usul Kanunu

V.U.K. Genel Tebliği No:38

DİĞER

John B. Studdy, Çeviren Celal Kepekçi "Ara Dönem Finansal Raporların Denetimle İlişkisi" **10. Uluslar arası Muhasebeciler Kongresi**(Sydney-Avustralya 1972), Editör Feridun Özgür, Mayıs 1976 Eskişehir

[http://accouting.rutgers.edu/raw/\(15Ekim2001\)](http://accouting.rutgers.edu/raw/(15Ekim2001))