

Bağımsız Denetime Tabi Olup
TMS'leri Uygulamayan
Şirketlerin Yürürlükteki
Mevzuata İlave Olarak
Uygulayacakları Hususlar
Hakkında



Sirküler

TMS UYGULAMAYAN ŞİRKETLERDE FİNANSAL
TABLOLAR

Bağımsız Denetime Tabi Olup TMS'leri Uygulamayan Şirketlerin Finansal Tablolarının Hazırlanması ve Sunulması

TMS uygulama kapsamı dışında kalan şirketlerce uygulanacak yürürlükteki mevzuat ibaresinden genel olarak Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinin (MSUGT) anlaşılması gerekir ve MSUGT'un da gerçek durumun yansıtılmasını sağlamayı amaçladığı, vergiye ilişkin olarak yapılacak düzeltmelerin şirketlerin kendi sorumluluğundadır.

13/1/2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 88 inci ve Geçici 1 inci maddeleri ile 26/9/2011 tarihli ve 660 sayılı KHK'nın 9 uncu, 26 ncı ve Geçici 1 inci maddeleri uyarınca; 26/8/2014 tarihli ve 29100 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan "Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulama Kapsamının Belirlenmesine İlişkin Kurul Kararı" doğrultusunda bağımsız denetim kapsamında

Finansal Tablolar

Aşağıda belirtilen finansal tablolar dipnotlarıyla birlikte hazırlanır ve bunlara 700 kodlu Bağımsız Denetim Standartları çerçevesinde denetçi görüşü verilir.

- Bilanço
- Gelir Tablosu
- Nakit Akış Tablosu
- Özkaynak Değişim Tablosu

Reeskont Uygulanması:

Reeskont işlemleri ihtiyari bırakılmış olup, herhangi bir alacak (veya borç) hesap grubunun reeskonta tabi tutulması durumunda buna karşılık gelen borç (veya alacak) hesap grubu da reeskonta tabi tutulacaktır.

Reeskont uygulamasının tercih edilmesi durumunda vadesindeki değeriyle muhasebeleştirilmiş olan alacağın/borcun raporlama günündeki değerine getirilmesini sağlamak üzere alacaklar/borçlar reeskonta tabi tutulmalıdır.

Muhasebeleştirildikleri tarihteki değerleriyle kayıtlara alınan ve tahsil edildikleri tarihe

olup TMS uygulamayan şirketlerce 1/1/2014 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerine ilişkin finansal tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında yürürlükteki mevzuata ilave olarak uygulanacak hususlar aşağıdaki gibidir.

Bağımsız denetime tabi olmak zorunda olan şirketlerce hazırlanacak ve sunulacak finansal tablolar belirlenmiştir. 2 nci maddede belirtilen bu finansal tablolara 700 kodlu Bağımsız Denetim Standartları çerçevesinde denetçi görüşü verilecektir.

Finansal tablolar MSUGT'ta yer alan dipnotlarıyla birlikte hazırlanacak olup ayrıca bu düzenlemede öngörülen açıklamalara da dipnotlarda yer verilecektir.

kadar faiz, vade farkı vb. tahakkuk ettirilecek alacaklar ve borçlar reeskonta konu edilmez. Reeskont işlemlerinde alacağın/borcun senetli veya senetsiz ya da vadeli çek olmasının önemi bulunmamaktadır.

Maddi-Maddi Olmayan Duran Varlıklar İle Özel Tükenmeye Tabi Varlıkların Amortismanı:

Maddi-maddi olmayan duran varlıklar için amortisman, itfa payı vb.nin ayrılması esastır. Şirketler TMS'lerdeki faydalı ömür çerçevesinde kıst amortisman ayırabilecekleri gibi, vergi mevzuatında belirlenen süreler çerçevesinde ve öngörülen kıst amortismanına tabi kalemleri de dikkate alarak amortisman ayırabilirler.

MSUGT kapsamında Maddi Olmayan Duran Varlıklar hesap grubunda yer alan şerefiye kalemi 5 yıl içinde eşit taksitlerle itfa edilir.

Değer Düşüklüğü Karşılığı Ayrılması:

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinde (MSUGT) değer düşüklüğü (karşılıklar dahil) hesaplanması öngörülmeven varlıklar için değer düşüklüğü hesaplaması ihtiyaridir. MSUGT'ta değer düşüklüğü karşılığı ayrılması öngörülmeven kalemler için değer düşüklüğü hesaplaması ihtiyari bırakılmakla birlikte bu uygulamanın yapılması önerilmektedir.

Kıdem Tazminatı Karşılığı:

Hesap dönemi sonu itibarıyla şirketlerin kıdem tazminatı yükümlülükleri tahmin edilir ve bu tahmin nedeniyle cari dönemde ortaya çıkan kıdem tazminatı yükümlülük artışları hesaplanarak giderleştirilir.

Daha önce bir kıdem tazminatı yükümlülüğü hesaplanmış ancak finansal tablolara yansıtılmamış olabilir. Bu durumda olanlar ile ilk defa kıdem tazminatı yükümlülüğü hesaplayacak olan şirketlerden bu yükümlülüğü ilk defa finansal tablolarına yansıtacak olanlar, bu yükümlülüğün doğduğu hesap döneminden önceki dönemlere ilişkin kıdem tazminatı tutarlarını tek seferde finansal tablolarına yansıtabilecekleri gibi 10 yılı geçmemek üzere eşit taksitlerle finansal tablolarına yansıtabileceklerdir.

Önceki dönemlere ilişkin olarak hesaplanan kıdem tazminatı yükümlülüğü gelir tablosuyla ilişkilendirilmeden geçmiş yıllar kârları/zararları altında gösterilir.

Tahmin yöntemi dipnotlarda açıklanır.

Konsolide Finansal Tabloların Hazırlanması:

Konsolide finansal tabloların hazırlanması ihtiyari bırakılmıştır. Ancak, Avrupa Birliği

mevzuatına uyum çalışmaları kapsamında, 2013/34/EU sayılı Avrupa Birliği Direktifiyle uyumlu olarak yayımlanacak yerel finansal raporlama çerçevesinde konsolidasyon zorunlu tutulmaktadır.

Bağlı ortaklıkların tam konsolidasyon, iştiraklerle iş ortaklıklarının ise özkaynak yöntemiyle konsolide edildiği finansal tablolar konsolide finansal tablolardır. Konsolide finansal tablolar TMS'lere göre hazırlanır.

- Bağlı ortaklıklar TFRS 10 ve ilgili diğer standartlar uyarınca tam konsolidasyon yöntemine göre;
- İştirakler ve iş ortaklıkları ise TMS 28 ve ilgili diğer standartlar uyarınca özkaynak yöntemine göre konsolide edilir.

Konsolidasyon işlemleri açısından kontrol gücüne sahip olunan şirketler bağlı ortaklık; müşterek kontrole sahip olunan şirketler iş ortaklığı; önemli etkiye sahip olunan şirketler ise iştirak olarak nitelendirilir. Bağlı ortaklık, iştirak ve iş ortaklığı kavramları için TMS'lere başvurulacaktır.

Bağlı Ortaklıklar

İlk kez konsolidasyon yapacak şirketler; bağlı ortaklıklarının ilk edinme tarihlerine yönelik işlemlerde, TFRS 3'ün bağlı ortaklıkların varlık ve borçlarının ölçüm ve değerlemesine ilişkin hükümleri uygulamayabilirler. Bu durumda, bağlı ortaklıkların ilk edinme tarihindeki varlıkları ve borçları gerçeğe uygun değerleri yerine kendi finansal tablolarında yer alan defter değerleri üzerinden konsolide finansal tablolara alınır.

Alternatif uygulamanın seçilmesi durumunda ayrıca, kontrol gücü olmayan payların (azınlık paylarının) ve şerefiyenin ilk edinim tarihindeki ölçümlerinde de bağlı ortaklıkların kendi finansal tablolarındaki defter değerleri üzerinden hesaplanmış net aktifleri esas alınır. Başka bir ifadeyle, kontrol gücü olmayan payların (azınlık paylarının) edinim tarihindeki değeri, bağlı ortaklığın kendi finansal tablolarına göre hesaplanan net aktif

değerinin bu paylara düşen kısmı üzerinden ölçülür. Edinim tarihinden sonra ise TFRS 10'un 22-24 ve B94-B96 paragrafları uygulanarak kontrol gücü olmayan payların değerinde ilave veya eksiltmeler yapılır. Edinim tarihindeki şerefiye tutarı ise bağlı ortaklığın edinimi için ödenen bedelden, bağlı ortaklığın kendi finansal tablolarına göre hesaplanan net aktif değerinin ana ortaklığın payına isabet eden kısmı düşülerek ölçülür.

İştirak Ve İş Ortaklıkları

İştirak ve iş ortaklıklarının varlık ve borçları ilk edinim tarihinde yeniden değerlemeye tabi tutulmayabilir. Bu durumda iştirak ve iş ortaklıklarının takip eden dönemlerdeki defter değeri hesaplamalarında ilk edinim tarihindeki yeniden değerlemeden kaynaklanan artış ya da azalışlar dikkate alınmaz.

TMS 28 uyarınca, bağlı ortaklıkların ediniminde olduğu gibi, ilk edinim tarihinde iştirak ve iş ortaklıklarının varlık ve borçlarının yeniden değerlemesinin yapılması gerekmektedir. Bu çerçevede, edinim tarihinden sonra, yatırımcı şirketin iştirak ve iş ortaklıklarının kârındaki (ya da zararındaki) payı hesaplanırken, iştirak ve iş ortaklıklarının kendi finansal tablolarında yer alan kâr (veya zarar) tutarında, varlık ve borçların ilk edinim tarihindeki gerçeğe uygun değerleri baz alınarak uygun düzeltmeler yapılmaktadır (örneğin, TMS 28'e göre iştirak ve iş ortaklıklarının kendi tablolarında amortisman giderleri ilgili varlıkların defter değerleri üzerinden hesaplanırken, konsolidasyon işlemlerinde ise ilk edinim tarihindeki gerçeğe uygun değerleri üzerinden amortisman ayrılmış gibi düzeltme yapılır).

TMS 28'de öngörüldüğü şekilde iştirak ve iş ortaklıklarının varlık ve borçlarını edinim tarihinde gerçeğe uygun değeri üzerinden

İşletme Birleşmeleri:

Aynı gerçek veya tüzel kişinin kontrolü altında bulunan işletmelerin birleşmesinin muhasebeleştirilmesinde 21/7/2013 tarihli ve 28714 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Kurul Kararın 1 No'lu ekinde yer alan ilke kararı uygulanır.

yeniden değerlemesine ve edinim tarihinden sonraki raporlama dönemi sonlarında iştirak ve iş ortaklarının kârından (veya zararından) kendi paylarına düşen kısımları hesaplarken bu yatırımların varlık ve borçlarının ilk edinim tarihindeki gerçeğe uygun değerlerini baz alarak düzeltmeler yapmasına gerek bulunmamaktadır. Bu kapsamda, kolaylıktan faydalanan işletmeler her hesap dönemi sonu itibarıyla doğrudan iştirak ve iş ortaklığının aynı döneme ait kendi gelir tablosunda yer alan kârından (ya da zararından) kendi payına düşen tutarı ile nakit kâr dağıtımlarını esas alarak iştirak ve iş ortaklıklarının defter değerini artıracak (ya da azaltacaktır).

Konsolide finansal tabloların hazırlanması durumunda, kontrol gücüne ve önemli etkiye sahip olunmayan şirketler ile iş ortaklığı dışındaki yatırımların, MSUGT uyarınca hisse senedi ya da bağlı menkul kıymet olarak değerlendirilerek finansal tablolarda gösterilmesi gerekir. Konsolide finansal tablolar hazırlayan şirketler açısından bağlı ortaklık, iş ortaklığı ve iştirak ifadeleri TMS'deki anlamlarıyla kullanılmıştır. Bunların TMS'lerdeki anlamlarıyla MSUGT'taki anlamları birbirinden farklılık gösterir. Dolayısıyla, diğer şirketlerin özkaynak araçlarına yapılan yatırımlardan TMS'ler uyarınca bağlı ortaklık, iş ortaklığı veya iştirak tanımını karşılamayanlar, MSUGT uyarınca bağlı ortaklık veya iştirak tanımını karşılasa dahi, hisse senedi ya da bağlı menkul kıymet olarak değerlendirilecektir (örneğin; yatırım yapılan şirkette sahip olunan oy hakkı oranının %15 olduğu bir durumda, bu yatırım, eğer TMS'ler uyarınca iştirak olarak değerlendirilmiyorsa hisse senedi ya da menkul kıymet olarak finansal tablolara yansıtılacaktır).

Tercih edilen yöntem dipnotlarda açıklanır.

Ortak Kontrole Tabi İşletme Birleşmelerinin Muhasebeleştirilme Esasları:

Uygulamada görülen muhasebe politikalarına ilişkin farklılıkları gidermek amacıyla, söz konusu paragraflarda yer verilen hiyerarşiye uygun olarak aşağıdaki muhasebeleştirme esasları uygulanmalıdır.

- (i) Ortak kontrole tabi işletme birleşmelerinin hakların birleşmesi (pooling of interest) yöntemi ile muhasebeleştirilmesi dolayısıyla finansal tablolarda şerefiyeye yer verilmez,
- (ii) Hakların birleştirilmesi yöntemi uygulanırken, ortak kontrolün olduğu raporlama döneminin başı itibarıyla birleşme gerçekleşmiş gibi finansal tablolar düzeltilir ve ortak kontrolün olduğu raporlama döneminin başından itibaren karşılaştırmalı olarak sunulur,
- (iii) Ortak kontrole tabi işletme birleşmelerinin finansal tablolara yansıtılmasında ana ortaklık açısından bakılması uygun olduğundan, konsolidasyon işleminde grubun kontrolünü elinde bulunduran şirketin ortak kontrolde bulunan şirketlerin kontrolünü ele geçirdiği tarihte ve sonrasında TMS'ye göre finansal tablo düzenleniyormuş gibi finansal tablolar birleşme muhasebesi dahil TMS hükümlerine göre yeniden düzenlenir,
- (iv) Ortak kontrole tabi işletme birleşmesi nedeniyle oluşacak muhtemel aktif – pasif uyumsuzluğunu gidermek amacıyla özkaynaklar altında denkleştirici bir hesap

olarak "Ortak Kontrole Tabi Teşebbüs veya İşletmeleri İçeren Birleşmelerin Etkisi" hesabı kullanılır.

Karşılaştırmalı Sunum:

- Bilanço
- Gelir Tablosu
- Nakit Akış Tablosu
- Özkaynak Değişim Tablosu

Hazırlanması gereken bu finansal tabloların önceki dönemle karşılaştırmalı sunulması esastır. Karşılaştırmalı sunulacak önceki dönem bilançosu (Reeskont, Amortisman, Kıdem Tazminatı, Konsolidasyon vb işlemler için) uygulama hükümleri çerçevesinde düzeltilir. Diğer tabloların düzeltilmesi ihtiyaridir.

Karşılaştırmalı tablolar arasındaki farklı politika ve uygulamalar dipnotlarda açıklanır. Dolayısıyla şirketler isteğe bağlı olarak bilanço dışındaki önceki döneme ait karşılaştırmalı finansal tablolarını bu düzenleme çerçevesinde düzeltme yapmadan sunabilir.

Hazırlanması halinde, konsolide finansal tabloların önceki dönemle karşılaştırılması olarak sunulması zorunlu değildir. Ancak önceki dönemde konsolide finansal tablo hazırlanmış ise birlikte sunulur.

Kullanılan Mevzuatın Açıklanması:

MSUGT'tan farklı olarak yer verilen hükümlere ve MSUGT'ta belirleme yapılmayan hususlara ilişkin işlem, hesaplama ve tahminlerde TMS hükümlerinin kullanılması önerilmekle birlikte ilgili diğer mevzuatın (vergi mevzuatı, çalışma mevzuatı vb) kullanılmasına da imkân tanınmıştır. Söz konusu mevzuatın uygulanması Kurul düzenlemelerine aykırılık teşkil etmemektedir.

Örneğin, amortisman ayrılması ve kıdem tazminatı hesaplaması zorunludur. Bu konuda şirketlere herhangi bir tercih hakkı verilmemiştir. Ancak uygulanacak olan amortisman ve kıdem tazminatı hesaplama yönteminin belirlenmesinde TMS, vergi mevzuatı veya çalışma mevzuatı hükümlerine başvurulabilir.

Tercih edilen yöntemin benzer ve ilişkili kalemlerin muhasebeleştirilmesinde tutarlı bir şekilde uygulanması esastır. Örneğin amortisman uygulamalarında aynı hesap grubu içindeki kalemlere farklı mevzuat hükümlerinin uygulanması (bazı duran varlıkların faydalı ömürlerine göre; bir kısımlarına ise vergi mevzuatında öngörülen orana göre) tercih edilemez. Karşılaştırmalı sunulan hesap dönemleri arasında aynı hesap grubu içindeki kalemlere farklı mevzuat hükümlerinin uygulanması (bazı duran

varlıkların faydalı ömürlerine göre; bir kısımlarına ise vergi mevzuatında öngörülen orana göre) tercih edilmez.

Saygılarımızla.

PHMM



BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.

Oğuzlar Mahallesi 1375 Sokak No: 4/4
06520 Balgat - Çankaya / ANKARA
Tel : 0 312 287 00 25 Faks : 0 312 287 00 52
E-posta : ph@phymm.com.tr

www.phymm.com.tr