

(ISA 560) RAPORLAMA DÖNEMİNDEN (BİLANÇO TARİHİNDEN)

SONRAKİ OLAYLAR ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

MURAT AYDIN

IŞIK ÜNİVERSİTESİ

2019

(ISA 560) RAPORLAMA DÖNEMİNDEN (BİLANÇO TARİHİNDEN)

SONRAKİ OLAYLAR ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

MURAT AYDIN

Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Tezli Yüksek Lisans,

Işık Üniversitesi, 2019

Bu Tez Işık Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü' ne
Yüksek Lisans (MA) derecesi için sunulmuştur.

IŞIK ÜNİVERSİTESİ

2019

İŞIK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

(ISA 560) RAPORLAMA DÖNEMİNDEN BİLANÇO TARİHİNDEN SONRAKİ
OLAYLAR ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

MURAT AYDIN

ONAYLAYANLAR:

Dr.Arif Engin ERGÜDEN
(Tez Danışmanı)

Serbest

Prof. Dr. Suat TEKER

Işık Üniversitesi

Dr. Öğr. Üyesi A. Hakan YÜKSEL

Işık Üniversitesi

ONAY TARİHİ : 23/05/2019

(ISA 560) RAPORLAMA DÖNEMİNDEN (BİLANÇO TARİHİNDEN) SONRAKİ OLAYLAR ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

ÖZET

Bilanço, belli bir tarihte işletmenin sahip olduğu varlıkların neler olduğu ve bunların hangi kaynaklardan sağlandığını gösteren temel mali tablolardan biridir. Finansal bilgi kullanıcıları, ihtiyaç duydukları veri ve bilgilere finansal tablolar aracılığıyla sahip olurlar. Finansal bilgi kullanıcıları karar alırken finansal tablolardaki bilgileri kullanırlar. Bilanço tarihinden sonraki olayların tespiti ve bunlarla ilgili olarak gerekli düzeltme ve açıklamaların yapılması, bilgi kullanıcılarına doğru ve zamanında bilgi sunma açısından son derece önemlidir. Bilanço tarihinden sonraki olaylar, bilanço tarihi ve finansal tabloların yayınlanması için onay verilen tarih arasında ortaya çıkan olayları kapsamaktadır. Onaylanma tarihine kadar kesinleşmiş olan düzeltme gerektiren işlemler bilançoya yansıtılır. Düzeltme gerektirmeyen işlemler ile ilgili açıklamalar bilanço dipnotlarında gösterilir. Bu çalışmada; ‘Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar’ kavramı hakkında bilgi verilmiştir. Örneklerle ve uygulamalarla açıklanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe, Bilanço, Finansal Tablolar, Denetim, Muhasebe Standardı.

EVENTS OCCURRING AFTER THE BALANCE SHEET DATE

ABSTRACT

The balance sheet is one of the main financial statements showing the assets of the entity at a certain date and from which sources they are provided. Financial information users, obtain the data and information they need through financial statements. Financial information users use the information in the financial statements for making decisions. The determination of the events after the balance sheet date and making the necessary corrections and explanations related to them are extremely important for providing accurate and timely information to the information users. Subsequent events include the date of the balance sheet and the events occurring between the date of issue for the publication of the financial statements. The transactions that require final adjustment until the approval date are reflected in the balance sheet. Disclosures related to transactions that do not require correction are shown in the footnotes of the balance sheet. In this study; Information about the concept of 'Events after Balance Sheet Date 'is given. It is explained by examples and applications.

Keywords: Balance Sheet, Subsequent Events, Financial Statements, Financial Statement Information Users.

TEŞEKKÜR

Bilanço tarihinden sonraki olaylar raporlama tarihi ile işletme yönetim kurulunun, işletmenin finansal raporlarının yayınlanması için onay verdiği tarih arasındaki süreci kapsamaktadır. Mali tabloların hazırlanması, onaylanması ve yayınlanması başlı başına bir süreçtir ve bu süreçte de sürekli olarak kabul edilen işletme, yaşamı gereği ticari işlemlerine devam etmektedir. Bu işlemlerin etkileri mali tablo kullanıcıların işletmeyle ilgili kararlarını etkileyecek nitelikte olabilir. Bilanço tarihinden sonraki olaylar düzeltme gerektireceği gibi düzeltme yapılmasını gerektirmeyen ancak finansal tablo dipnotlarında açıklama yapılmasını gerektiren olaylar şeklinde olabilmektedirler.

Bu çalışmada Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar hakkında detaylı bilgi verilmeye çalışılmış ve bir takım açıklama ve örneklere yer verilmiştir. Çalışmam süresince katkılarından dolayı başta tez danışmanım Dr. Arif Engin Ergüden hocama, manevi desteğinden dolayı sevgili aileme ve minik kızıma çok teşekkür eder ve tüm ilgililere faydalı olmasını ve ışık tutmasını temenni ederim.

İÇİNDEKİLER

ÖZET	iii
ABSTRACT	iv
TEŞEKKÜR	v
İÇİNDEKİLER	vi
TABLolar LİSTESİ	ix
KISALTMALAR LİSTESİ	x
(ISA 560) RAPORLAMA DÖNEMİNDEN (BİLANÇO TARİHİNDEN) SONRAKİ OLAYLAR ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA	1
GİRİŞ	1
1. MUHASEBE VE MUHASEBE STANDARTLARI KAVRAMI	3
1.1. Muhasebenin Tanımı ve Muhasebenin Temel Kavramları	3
1.1.1. Muhasebenin Temel Kavramları	5
1.2. Muhasebe Standartlarının Tanımı	7
1.2.1. Türkiye' de Muhasebe Standartları'nın Oluşturulması	8
1.2.2. Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği	9
1.2.4. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)	10
1.2.5. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK)	12
1.2.6. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)	13
1.3 Dünya'da Muhasebe Standartlarının Gelişimi	15
2.1. Finansal Tablolar Kavramı ve Tarihi Gelişimi	16
2.1.1. Finansal Tabloların Amaçları	18

2.1.2. Finansal Tablolar	18
2.1.2.1. Bilanço (Finansal Durum Tablosu)	19
2.1.2.2. Gelir Tablosu	25
2.1.2.3. Özkaynak Değişim Tablosu	27
3.1.2.4. Nakit Akış Tablosu	27
2.1.2.5. Dipnotlar ve Açıklayıcı Notlar	28
3. BİLANÇO TARİHİNDEN SONRAKİ OLAYLAR	29
3.1. Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar Standartı Tanımı	29
3.1.1. Bilanço Tarihinden Sonra Düzeltme Gerektiren Olaylar	33
3.1.2. Bilanço Tarihinden Sonra Düzeltme Gerektirmeyen Olaylar	43
3.2. Bilanço Tarihinden Sonraki Olayların Denetim Standartları Açısından İncelenmesi ve Denetçinin Amaç ve Görevleri	46
3.2.1. AICPA Tarafından Yapılan Düzenlemelerde Bilanço Tarihinden Sonraki Olayların Denetimi	46
3.2.2. IFAC Tarafından Yapılan Düzenlemelerde Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar ve Denetimi	48
3.2.3. Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yapılan Düzenlemelerde Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar ve Denetimi	50
4.1. Araştırmaya Konu Olan Şirketlere Ait Bilgiler	51
4.1.1. Türkcell Finansman AŞ'ye Ait Bilanço	51
4.1.1.1. Turkcell Finansman A.Ş.'nin Finansal Tablolarına Ait Açıklayıcı Dipnotlar	54
4.1.2. Eren Faktöring AŞ'ye Ait Dipnotlar	57
4.1.2.1. Eren Faktöring AŞ'nin Finansal Tablolarına Ait Açıklayıcı Dipnotlar ve Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar	58
4.1.3. Merit Turizm AŞ'ye Ait Bilanço	59
4.1.3.1. Merit Turizm 'in Finansal Tablolarına Ait Açıklayıcı Dipnotlar Ve Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar	62
4.1.4. Pınar Süt Mamulleri AŞ'ye Ait Bilanço	62
4.1.4.1. Pınar Süt Mamulleri A.Ş.'nin Finansal Tablolarına Ait Açıklayıcı Dipnotlar	67

4.1.5. Aygaz AŞ'ye Ait Bilanço	68
4.1.5.1. Aygaz A.Ş. 'nin Finansal Tablolarına Ait Açıklayıcı Dipnotlar Ve Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar	71
4.1.6. Beymen Mağazacılık AŞ'ye Ait Bilanço	74
4.1.6.1. Beymen Mağazacılık AŞ 'nin Finansal Tablolarına Ait Açıklayıcı Dipnotlar ve Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar	77
4.1.7. Ege Seramik Sanayi ve Ticaret AŞ'ye Ait Bilanço	78
➤ Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar	82
4.1.8.1 Kipa Ticaret A.Ş. 'nin Finansal Tablolarına Ait Açıklayıcı Dipnotlar ve Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar	86
SONUÇ	87
KAYNAKÇA	89
ÖZGEÇMİŞ	92

TABLULAR LİSTESİ

Şekil 2.1. Türkiye’de Geçerli Olan Finansal Raporlama Çerçevesi	12
Şekil 3.1. Finansal Tablolar	18
Şekil 4.1. Bilanço Tarihinden Sonraki Olgular	41
Tablo 5.1. Türkcell Finansman AŞ’ye Ait Bilanço	62
Tablo 5.2. Türkcell Finansman A.Ş.’nin Dipnotlarına İlişkin Tablo	64
Tablo 5.3. Kaynaklara İlişkin Tablo	64
Tablo 5.4. Birleşmelere İlişkin Tablo	65
Tablo 5.5. Merit Turizm’e Ait Bilanço	70
Tablo 5.6. Pınar Süt Mamulleri AŞ’ye Ait Bilanço	73
Tablo 5.7. Pınar Süt Mamulleri AŞ’ye Ait Dipnot	78
Tablo 5.8. Aygaz AŞ’ye Ait Bilanço	80
Tablo 5.9. Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı Hareketleri	81
Tablo 5.11. Beymen Mağazacılık A.Ş.’nin Hisse Hesaplamasına İlişkin Tablo	86
Tablo 5.12. Ege Seramik Sanayi Ve Ticaret AŞ’ye Ait Bilanço	90
Tablo 6. Kipa Ticaret AŞ’ye Ait Bilanço	93

KISALTMALAR LİSTESİ

AICPA	:	Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
BTSO		Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar
IFAC	:	Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
KGK	:	Kamu Gözetim Kurumu
SGHP	:	Standart Genel Hesap Planı
SMMM	:	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	:	Sermaye Piyasası Kurulu
TDHP	:	Tek Düzen Hesap Planı
TMSK	:	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUDESK	:	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TTK	:	Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	:	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği
VUK	:	Vergi Usul Kanunu

(ISA 560) RAPORLAMA DÖNEMİNDEN (BİLANÇO TARİHİNDEN) SONRAKİ OLAYLAR ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

GİRİŞ

Ekonominin temel yapı taşı olan işletmelerin dili finansal tablolardır. İşletmeyle ilgili çıkar ilişkisi olan, karar alacak olan bilgi kullanıcıları, ilgili oldukları işletme hakkında finansal bilgilere ihtiyaç duyarlar. Bilgi kullanıcılarının ihtiyacı oldukları bilgileri ayrı ayrı raporlama ve anlama olanağı yoktur. Bütün bilgi kullanıcılarının ihtiyacı olan bilgiler, ortak amaçla açık ve şeffaf bir biçimde açıklanmış olan finansal tablolar aracılığıyla bilgi kullanıcılarına sunulur.

.Finansal Tablolar bilgi kullanıcıları için faydalı bilgi sağlamak, işletmenin gelecekteki nakit akımları ile ilgili faydalı bilgi sağlamak ve işletme faaliyetlerinin sonuçları hakkında bilgi sağlamak gibi amaçlar taşır ve bu amaçlar bilgi kullanıcılarının kararlarını doğrudan etkiler. Bilgi kullanıcıları işletme içinden ortaklar, yöneticiler ve çalışanlar, işletme dışından ise devlet, kredi kurumları, müşteriler, tedarikçiler, rakip işletmeler, yatırımcılar, araştırmacılar, tüketiciler ve tüm kamuoyudur. Bilgi kullanıcıları karar verirken işletmenin finansal tablolarıyla yakından ilgilenirler.

Finansal tablolar normal olarak bir yıllık dönemi kapsamak üzere düzenlenmektedir. Finansal tabloları temel mali tablolar ve ek mali tablolar olarak iki ana grupta ele almak mümkündür. Bilanço da bilgi kullanıcılarının kararlarını doğrudan etkileyen temel mali tablolardan biridir.

Çalışmanın birinci bölümünde Muhasebenin Kavramsal Tanımı, Muhasebe Standartlarının Tanımı ve Türkiye ile dünyadaki Muhasebe Standartlarının Gelişiminden bahsedilerek standartlarla ilgili çalışma yapan kurumlardan bahsedilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde Finansal Tablolar ele alınmış ve Finansal Tabloların Amaçlarından bahsedilmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar ele alınmış, konu ile ilgili örnekler ve muhasebe kayıtlarına yer verilmiştir. Ayrıca Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar Denetim Standartları Açısından ele alınmıştır.

Çalışmanın dördüncü bölümünde ise çeşitli sektörlerde faaliyet gösteren işletmelerin yayımlanan Finansal Durum Tabloları örnek verilerek, Bilanço Tarihinden Sonraki Düzeltme Gerektiren ve Gerektirmeyen Olayları ele alınarak dipnotlarına yer verilmiştir. Ayrıca bu dipnotlara ilişkin Raporlama Döneminden Sonraki Analizlere yer verilmiştir.

1. MUHASEBE VE MUHASEBE STANDARTLARI

KAVRAMI

Kavramsal açıdan muhasebe ve mali tablolar terimlerinin ele alındığı bu bölümde bilinmesi açısından ve bütünlüğün sağlanması açısından muhasebe kavramlarından, muhasebe standartları kavramı ve mali tablolar kavramları birlikte ele alınacak ve konuyla ilgili bilgiler sunulacaktır.

1.1. Muhasebenin Tanımı ve Muhasebenin Temel Kavramları

Muhasebe ekonominin temel yapısı olan işletmelerin mali nitelikteki işlemlerini ve olaylarını, para ile ifade edilmiş şekilde kaydeden, sınıflandıran, özetleyerek ilgililere rapor eden ve sonuçlarını yorumlayan bir bilim dalıdır.

Muhasebenin klasik fonksiyonları olan kaydetme, sınıflandırma ve özetlemenin yanı sıra artan ekonomik ve teknolojik gelişmeler günümüz bilgi çağında ilgili bilgi kullanıcılarına bu bilgileri analiz etmek, yorumlamak ve ilgili raporu sunmak muhasebe bilimi açısından daha da önem arz eder hale gelmiştir.

Muhasebe bilimi kısaca bütün bu ekonomik ve teknolojik gelişmelerle birlikte işlemlerin basit kayıt yönteminden, yöneticilerin karar almasına yardımcı olan ve işletme faaliyetlerini kontrol eden bir araç olmuştur (Kızıllı, 2006: 1).

Dünyada yaşanan ekonomik gelişmeler ülkemizde de paralel olarak muhasebesel açıdan pek çok düzenlemeleri de beraberinde getirmiştir.

- 1981 yılında Sermaye Piyasası Kanunu
- 1983 yılında Sermaye Piyasasının kurulmasıyla birlikte SPK tarafından “Standart Mali Tablo ve Raporlar Tebliği” yayımlanması
- 1984 yılında SPK tarafından “Standart Genel Hesap Planı” tebliği
- 1984 yılında 3568 sayılı Muhasebe Meslek Kanununun yürürlüğe girmesi
- 1992 yılında Maliye Bakanlığı tarafından Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği 1994 yılında uygulanmak üzere yayımlanmıştır.

- 1994 yılında Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu TMMOB oluşturulmuştur.
- 1996 yılında TMMOB Türkiye Muhasebe Standartlarını yayımlamaya başladı.
- 1999 yılında Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu kuruldu ve 2002 yılında ilk toplantısını yaparak faaliyete geçmiştir.
- 2002 yılında BDDK bankacılık sektörü için UFRS ile uyumlu muhasebe uygulama tebliğleri yayımlamıştır.
- 2003 yılında SPK tarafından UFRS ile uyumlu 33 adet Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları yayımlanmıştır.
- 2005 yılından itibaren TMMOB tarafından UFRS ile uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları resmi gazetede yayımlanmıştır.
- 1 Temmuz 2012 tarihinde Türk Ticaret Kanunu yürürlüğe girmiştir.(Karakaya, 2010: 20)

İşletmelerin faaliyetleri sırasında karşılaştıkları karar durumları organizasyonun her kademesinde farklıdır ve ilgili konuya ilişkin bilgilere sahip olmayı gerektirir.

Üç genel bilgi vardır ki bunlar işletmenin daima ihtiyaç duyacağı bilgi niteliğindedir. Bu bilgiler şöyledir:

- İşlerin nasıl gittiği konusundaki bilgiler,
- Önemli sorunları görmemizi sağlayacak bilgiler,
- Aynı amaca ulaşmanın birden fazla yolu varsa en iyi yolun hangisi olduğunu anlatacak bilgiler (Hatipoğlu Z, Gürsoy O.T 1979: 6)

Muhasebe bu bilgileri kaydetme, sınıflandırma, özetleme, analiz etme, yorumlama ve raporlama fonksiyonlarını kullanarak ve belirli bir esasa dayanarak belirli prensipler çerçevesinde; sosyal sorumluluk, kişilik, işletmenin sürekliliği, parayla ölçülme, dönemsellik, maliyet esası, objektiflik, tutarlılık, ihtiyatlılık,

önemlilik, özün önceliği ve tam açıklama gibi temel kavramları da daima göz önünde bulundurarak finansal tablolar aracılığıyla ilgili bilgi kullanıcılarına sağlıklı, tutarlı ve karşılaştırılabilir bilgi sunulmasını temel amaç olarak esas almıştır.

1.1.1. Muhasebenin Temel Kavramları

- a) Sosyal Sorumluluk
- b) Kişilik Kavramı
- c) İşletmenin Sürekliliği Kavramı
- d) Para Ölçüsü Kavramı
- e) Dönemsellik Kavramı
- f) Maliyet Esası Kavramı
- g) Objektif Belge Kavramı
- h) Tutarlılık Kavramı
- i) İhtiyatlılık Kavramı
- j) Tam Açıklama Kavramı
- k) Önemlilik Kavramı
- l) Özün Önceliği Kavramı

a) Sosyal Sorumluluk Kavramı

Bu kavram muhasebenin işlerini yerine getirme, muhasebenin anlamını ve amacını belirtmektedir. Sosyal sorumluluk kavramı muhasebe uygulamalarının yürütülmesi, finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulması hususunda belli çıkar gruplarının değil, tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesi ve dolayısıyla sunulan bilgilerin gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranılması gerektiğini ifade eder.

b) Kişilik Kavramı

Bu kavram işletmenin başlı başına ayrı bir kişiliğe sahip olduğunu ve

muhasebesel işlemlerin bu kişilik adına yürütülmesi gerektiğini ifade eder.

c) İşletmenin Sürekliliği Karamı

İşletmenin ömrünün sahiplerinin ya da hissedarlarının yaşam sürelerine bağlı olmadığını ve işletmenin ömrünün sınırsız olduğunu ifade etmektedir. Bu kavram maliyet esasının temelini oluşturmaktadır. İşletmenin ömrünün ortadan kalktığı durumlarda bu durum mali tabloların dipnotlarında açıklanır.

d) Parayla Ölçülme Kavramı

İktisadi olay ve işlemlerin muhasebeye ortak bir para birimiyle yansıtılmasını ifade eder. Muhasebe işlemleri ulusal para birimine göre yapılır.

e) Dönemsellik Kavramı

Sınırsız kabul edilen işletmenin ömrünün belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının bağımsız olarak saptanmasıdır. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hasılat, gelir ve karların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavram gereğidir.

f) Maliyet Esası Kavramı

İşletme tarafından edinilen varlık ve hizmetlerin muhasebeleştirilmesinde bunların elde edilme maliyetlerinin esas alınması gerektiğini ifade eder.

g) Objektif Belge(Tarafsızlık ve Belgelendirme) Kavramı

Muhasebe kayıtlarının gerçek durumunu ve usulüne uygun objektif belgelere dayandırılması ve kayıtlara esas alınacak yöntemlerin seçilmesini de tarafsız ve önyargısız davranılması gerektiğini ifade eder.

h) Tutarlılık Kavramı

Benzer olay ve işlemlerde kayıt düzenleri ile değerlendirme ölçülerinin değişmezliğini ve mali toplalarda biçim ve içerik yönünden tek düzeni öngörür. Geçerli nedenleri içerir.

i) İhtiyatlılık Kavramı

İşletmenin karşılaşılabileceği risklerin göz önüne alınması gereğini ve temkinli davranılması gerektiğini ifade eder. İşletmeler muhtemel giderleri ve zararları için karşılık ayırırlar. Muhtemel gelir ve karlar için ise gerçekleşme dönemlerine kadar herhangi bir muhasebe işlemi yapmazlar.

j) Tam Açıklama Kavramı

Bilgi kullanıcıları ve mali tablolardaki verilerden yararlanacak tüm ilgililerin karar vermelerine yardımcı olacak şekilde açık ve anlaşılır olmasını ifade eder.

k) Önemlilik Kavramı

Bir hesap kalemi ve mali bir olayın nispi ağırlık ve değerinin mali tablolara dayanılarak yapılacak değerlemeleri veya alınacak kararları etkileyebilecek düzeyde olmasını ifade eder.

l) Özün Önceliği Kavramı

İşlemlerin muhasebeye yansıtılmasında ve değerlemelerin yapılmasında biçimden çok özlerinin esas alınması gereğini ifade eder. (www.ismmmo.org.tr)

1.2. Muhasebe Standartlarının Tanımı

Finansal tablolar işletmelerin faaliyetlerinin sonuçlarını yansıtır. Bu finansal tablolar, bilgi kullanıcıları olan; İşletme yöneticilerine, menfaat sahiplerine, yatırımcılara, müşterilere, kredi verenlere, rakiplere ve devlete hitap eder.

Finansal tablolar hazırlanırken ülkede uygulanan yasal mevzuat önem arz etmektedir. Ülke genelinde uygulanan yasalar ve muhasebe kuralları, muhasebesel anlamda tek düzelikli getirir ve muhasebesel bilgilerin açık ve anlaşılır olmasını sağlar. Böylelikle karar vericilerin, karar almaları büyük ölçüde kolaylaşmış olur.

Bilgi kullanıcılarına sunulmak üzere işletmelerce hazırlanan finansal tablolar amaç bakımından büyük ölçüde benzerlik gösterse de sektörel farklılıklara bağlı olarak ekonomik, sosyal ve yasal düzenlemelerdeki farklılıklar, finansal tablolarda da farklılıklar ortaya çıkarmaktadır. Örneğin aktifler, pasifler, gelir ve giderler gibi

finansal tablo unsurları farklı tanımlanmış olabilir. Finansal tabloların kapsamaları ve tablolara ilişkin açıklamalarda farklı olabilmektedir.

TMSK söz konusu farkları, finansal tabloların hazırlanması ve sunulmasına ilişkin kuralları muhasebe standartları ile uygulama usullerini uyumlaştırmak suretiyle azaltmayı amaçlamaktadır (www.muhasestandardlari.com)

1.2.1. Türkiye' de Muhasebe Standartları'nın Oluşturulması

Uluslararası Muhasebe Standartları tüm dünyada muhasebe uygulamalarının birbirine entegre eden ve finansal tabloların karşılaştırılmasına olanak sağlayan standartlardır.

UFRS (IFRS) bilgiyi dürüst bir biçimde yansıtmak, dipnotlara da yer verilerek bilginin güvenilir, uygun, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir olmasını sağlamaktadır. (Oksay, Acar 2005:1)

Yaşanan ekonomik krizler ve muhasebe skandalları, dünya genelinde muhasebe standartlarını, UFRS ile uyumlaştırma ve entegre etme çabaları içerisine girmiştir.

1973-2000 yılları arasında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) tarafından çıkarılan Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) ve bu kuruluşun devamı niteliğinde olan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından çıkarılan standartlar (UFRS) olarak adlandırılmakta olup toplam 38 adet standart yürürlükte.

Bilgi kullanıcılarına ve finansal tablo hazırlayıcılarına ölçüm, sunum ve karar almada rehberlik eden standartlar, genel nitelikli olsa da bazı sektörler için özel olarak hitap eden standartlar da mevcuttur. Örneğin; UFRS 4 sigorta sektörü, UFRS 6 madencilik sektörü, UFRS 11 inşaat taahhütleri, UMS 30 banka sektörü, UMS 41 tarım sektörü için yayımlanmış standartlardır. (Oksay, 2005:2)

Finansal piyasaların küreselleşmesi, çok uluslu şirketlerin çoğalması ve tüm dünya pazarındaki artan rekabetle birlikte finansal tabloları kullanmanın önemi ülkemizde de artmıştır.

Türk şirketlerin uluslararası pazarlarda etkinliğini arttırabilmesi, rekabet

seviyelerini arttırabilmesi, finansal tablolarının uluslararası pazarlarda geçerlilik kazandırabilmesi ve yabancı sermaye yatırımlarını teşvik edebilmesi için UFRS'nin kullanılması gereğini ortaya çıkarmıştır.

UFRS standartlarına geçişle birlikte raporlama sisteminde meydana gelen değişiklikler, nitelikli personel ihtiyacı ve bilgi kullanıcıları eğitimi gibi bazı sorunları da meydana getirmiştir. Ayrıca Muhasebe Standartlarının oluşturulması konusunda üç temel görüş vardır.

Muhasebe Standartlarının oluşturulması konusunda ileri sürülen görüşler kısaca şöyledir:

- Muhasebe Standartlarının yasama yoluyla belirlenmesi,
- Muhasebe Standartlarının özel sektör düzenleyici kuruluşlarınca belirlenmesi,
- Kamu adına muhasebe standartlarını düzenleme yetkisinin özerk bir kuruma devredilmesi.

1989 yılında yayımlanan 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile muhasebecilik mesleği yasal statüye kavuşmuş ve bu durum muhasebecilik mesleğinde yeni bir dönemin başlangıcı olmasıyla birlikte, muhasebe mesleğini disiplin altına almış ve pek çok yeniliği de beraberinde getirmiştir.

1992 yılında Maliye Bakanlığı tarafından V.U.K 'nun 175 mükerrer 257.maddelerine dayanarak, 26.12.1992 tarih ve mükerrer 21447 sayılı Resmî Gazete 'de yayımlanan 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Tekdüzen Hesap Planı yayımlanmıştır.1994 yılından geçerli olmak üzere bilanço esasına göre defter tutan işletmeler için Tekdüzen Hesap Planına uymak zorunlu hale getirilmiştir.

1.2.2. Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği

Ülkemizdeki ilk ciddi teşebbüs olan Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneğinin UMS'nı Türkçeye çevirip yayınlaması sayesinde pek çok kişi UMS ile tanışmıştır. Bu dernek yaptırım gücü olmadığından ilerleme kaydedememiştir. (www.tmud.org.tr)

1.2.3 Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TUMUDESK)

9 Şubat 1994 tarihinde TÜRMOB tarafından kurulmuştur. Ulusal Muhasebe Standartları ile meslek mensuplarının denetim faaliyetlerini doğru ve disiplinli yürütebilmeleri için ve ulusal denetim standartlarını belirlemek ve yayımlamak amacıyla taşıyan TUMUDESK 1996-2003 yılları arasında 19 adet standart yayımlamıştır. Bu standartlar daha sonra yürürlükten kaldırılmıştır. TMSK kurulması ile TUMUDESK' in faaliyetleri de sona ermiştir. (Yalkın, 1994: 260)

1.2.4. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)

15.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanun ile 2499 sayılı SPK Ek 1. Maddesi ile kurulan ve 07.03.2002 tarihinde faaliyete geçen TMSK kamu tüzel kişiliğine haiz, idari ve mali açıdan özerk bir kuruluştur.

“TMSK tarafından UFRS ile uyumlu TMS borsada işlem görme ayrımı yapılmaksızın küçük ve orta ölçekli (KOBİ) işletmeler dahil olmak üzere konsolide olan veya olmayan yıl sonu finansal tablolar için uygulanacaktır.”(Okay, 2005:6)

TMSK Türkiye’de muhasebe standartlarını belirleyen tek organdır. TMSK, Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Yüksek Öğretim Kurulu, Hazine Müsteşarlığı, SPK, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği ile TÜRMOB (bir yeminli müşavir ve bir serbest muhasebeci mali müşavir) tarafından üç yıl süreyle görev yapmak için atanan toplam 9 üyeden oluşmaktadır.

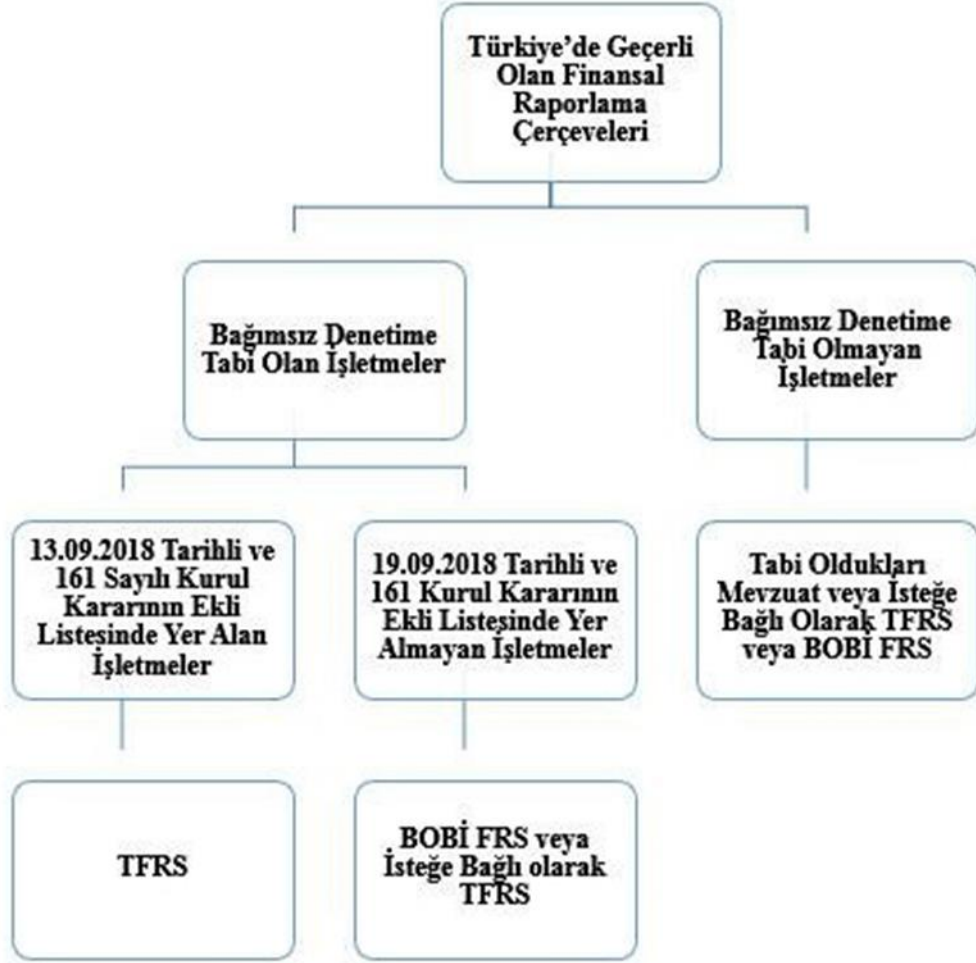
TMSK’nın temel görevi kamu yararı için uygulanacak olan ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayınlamaktır.

Kurulun başlıca görevleri şunlardır:

- Kavramsal çerçeveyi belirlemek ve Türkiye Muhasebe Standardı Taslak Metinlerini hazırlayıp kamuoyu görüşlerine sunmak,
- Gerçek, güvenilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaca uygun, anlaşılabilir ve tutarlı finansal bilgi üretilmesini sağlayacak Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak,

- Muhasebe Standartlarının değişen ve gelişen ihtiyaçlara cevap verebilmesini teminen standartların güncelliğini sağlamak için gerekli çalışmalar yapmak,
- Finansal bilgilerin karşılaştırılabilirliğinin uluslararası alanda da sağlanmasını teminen, ulusal muhasebe standartlarının, uluslararası kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve en iyi muhasebe uygulama örnekleri ile uyumunu gerçekleştirmek üzere gerekli çalışmalar yapmak,
- Finansal tabloların ihtiyaca uygun bilgi sunmasını ve belirlenecek standartlarla ilgili olarak uygulamada karşılaşılabilecek sorunlara ilişkin önlem alınabilmesini sağlamak ve standartların oluşturulması sürecinde düzenli olarak kamuoyunu bilgilendirmek,
- Gerektiğinde uygulamaya açıklık kazandırmak üzere muhasebe standartlarının uygulanmasında tereddüt oluşan konularda yorumlar yayımlamak,
- Ulusal muhasebe standartlarının benimsenmesine ve standartların uygulanmasına ilişkin kamu bilincinin yerleştirilmesine yönelik olarak toplantı, konferans, sempozyum, kongre gibi faaliyetler düzenlemek ve gerekirse çeşitli yayınlar hazırlamak ve bastırmak,

TMSK tarafından, UFRS ile birebir uyumlu şekilde oluşturulan standartlar Türkiye Muhasebe Standardı ve “Türkiye Finansal Raporlama Standardı” TFRS adıyla yayınlanmaktadır. “Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ” 16.01.2005 tarih ve 25702 sayılı resmî gazetede yayımlanmıştır. 29 adet Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) ve 8 adet Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS) olarak toplam 37 adet standart mevcuttur.



(www.muhasbevergi.com)

Şekil 2.1. Türkiye’de Geçerli Olan Finansal Raporlama Çerçevesi

1.2.5. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK)

Kurum, finansal piyasalardaki denetim ve gözetim sisteminin etkinliğinin artırılması ve bağımsız karar mekanizmalarına kavuşturulması yönündeki politikalar uyarınca, 23.06.1999 tarihli ve 23734 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan mülga 4389 sayılı Bankalar Kanunu ile kamu tüzel kişiliğini haiz, idari ve mali özerkliğe sahip bir otorite olarak kurulmuş, 01.11.2005 tarihli ve 25983 sayılı mükerrer Resmi Gazetede yayımlanan 5411 sayılı Bankacılık Kanunu ile de bağımsızlık, etkinlik ve kapasite açısından güçlendirilmiştir. (www.bddk.org.tr)

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu, bankaların finansal tablolarının Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu olması için bu standartlar paralelinde düzenlemeler yaparak 19 adet muhasebe standardı yayımlamıştır. Daha sonra BDDK

tarafından 01.11.2006 tarihinde “Bankaların Muhasebe Uygulamalarına ve Belgelerin Saklanması İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” yayımlamıştır. Bu yönetmelikte “Faaliyetlerin, 16.01.2005 tarihli ve 25702 sayılı Resmi Gazete ’de yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun 1 sıra No’lu Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ hükümleri çerçevesinde Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak muhasebeleştirilmesi esastır. Ancak, bağlı ortaklık, birlikte kontrol edilen ortaklık ve iştiraklerin muhasebeleştirilmesi ve konsolide finansal tablolar, kamuya açıklanacak finansal tablolar ile bunlara ilişkin açıklama ve dipnotların düzenlenmesine ilişkin usul ve esaslar Kurulca çıkarılacak tebliğler ile belirlenir.” Hükmü yer almaktadır. Böylelikle bankaların finansal tablolarının hazırlanması da yukarıda belirtilen beş konu dışında TMSK tarafından yayımlanan muhasebe standartlarının kapsamına alınmıştır.

1.2.6. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)

Kurulun görev ve yetkileri şunlardır:

- 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile verilen görevler ile bu Kanunun emrettiği uygulamaların yerine getirilmesini ve öngörülen neticelerin sağlanmasını teminen gerekli olan iş ve işlemleri yapmak,
- Kanunun zamanında, yeterli ve doğru olarak aydınlatılmasını sağlamak amacıyla genel ve özel nitelikte kararlar almak,
- Kanun kapsamına giren kurum ve ortaklıkların bağımsız denetim, derecelendirme, değerlendirme ve bilgi sistemleri denetimi faaliyetine ilişkin şartları ve çalışma esaslarını belirlemek ve bu şartları taşıyanları listeler halinde ilan etmek,
- Finansal istikrar, ulusal veya uluslararası mevzuatın gereklerinin sağlanması amacıyla diğer finansal düzenleyici ve denetleyici kurumlarla her türlü iş birliğini yapmak ve bilgi alışverişinde bulunmak.
- Sermaye piyasalarında düzenleme ve denetimle yetkili muadili yabancı kurumlar ile sermaye piyasalarıyla ilgili olarak mesleki sırrın korunması ilkeleri

çerçevesinde karşılıklı bilgi alışverişinde bulunulmasına ve belge taleplerinin karşılanmasına, yabancı ülkelerdeki sermaye piyasalarında faaliyet gösteren kuruluşların Türkiye'deki merkez, şube veya ortaklıkları ile yazılı bir sözleşme çerçevesinde dışarıdan hizmet aldıkları kurumlarda denetim yapılmasına ve gerekli idari tedbirlerin alınmasına, bu kapsamda yürütülecek faaliyetlere ilişkin masrafların paylaşımına yönelik ikili veya çok taraflı mutabakat zabıtları imzalamak ve sermaye piyasalarıyla ilgili her türlü iş birliğini yapmak

- Sermaye piyasalarının gelişmesini teminen yeni sermaye piyasası kurumlarına ve araçlarına ilişkin usul ve esasları düzenlemek ve bunları denetlemek,
- Halka açık ortaklıklarda görev alacaklar, sermaye piyasası kurumlarının yönetici ve diğer çalışanlarının mesleki eğitimi, mesleki yeterliliği ve mesleki ehliyetlerini gösterir sertifika verilmesine ilişkin esasları belirlemek, bu amaçlarla merkez veya şirket kurmak ve bunların faaliyet usul ve esaslarını belirlemek,
- Sermaye piyasasında yatırımcı ve tasarruf sahiplerine yönelik olarak yatırım tavsiyesinde bulunacak kişiler ve kuruluşların uyacakları ilke ve esasları belirlemek,
- Kamuyu Aydınlatma Platformunun işletim ve çalışma esasları ile bu Kanun kapsamında Kurula yapılacak bildirim ve başvuruların usul ve esaslarını belirlemek,
- Sermaye piyasası kurumlarının, halka açık şirketlerin, borsaların ve öz düzenleyici kuruluşların bilgi sistemlerinin işletimine ve bu Kanun çerçevesindeki denetimine ilişkin usul ve esasları belirlemek,
- Yerli veya yabancı akademisyen veya uygulamacılardan oluşan çalışma gruplarına veya kişilere, mevcut veya gelecekteki düzenleme tercihlerinde esas teşkil etmek üzere sermaye piyasalarına ilişkin ulusal veya uluslararası nitelikli bilimsel araştırmalar yaptırmak,
- Kurulun üyesi bulunduğu uluslararası kuruluşlar, mali, iktisadi ve mesleki teşekküller ile Türkiye'nin doğrudan üyesi bulunduğu uluslararası kuruluşların

çalışmalarına katılmak, bu kuruluşlarla ortak projeler geliştirmek ve projelerine katkıda bulunmak,

- Kurulun görev alanı ile ilgili uluslararası kuruluşlara, mali, iktisadi ve mesleki teşekküllere üye olmak.

Sermaye Piyasası Kurulu, kamunun aydınlatılması amacı ile genel ve özel nitelikte karar almak; bilanço, gelir tablosu, yıllık raporlar, denetim raporları ve diğer tablolar ile ilgili standartlar tespit etmek ve bunları tebliğlerle duyurmak yetkisine sahiptir.(ÇOLAK 2004:144)

Sermaye Piyasası Kurulu 15.11.2003 tarihinde Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No:25)'i yayımlamıştır. Bu tebliğ ile 33 adet muhasebe standardı yayımlanmıştır. Ayrıca, bu Tebliğ, Uluslararası Finansal Raporlama Sistemi (UFRS) ile uyumlu olup, 01.01.2005 tarihinden sonra sona eren ilk ara finansal tablolardan itibaren geçerli olmak üzere yayımlanmıştır.

Daha sonra ise Sermaye Piyasası Kurulu 09.04.2008 tarihinde, Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya ilişkin Esaslar Tebliğ(Seri: XI No: 29)'i yayımlamıştır. Bu Tebliğ ile Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: XI No:25) yürürlükten kaldırılmıştır.

1.3 Dünya'da Muhasebe Standartlarının Gelişimi

Ülkelerin ekonomik, siyasi, yasal vb. yapılarının farklı özellik taşımasından dolayı ekonomik gereksinimlerinin birbirinden farklı olması sonucunda farklı olarak ortaya çıkan ulusal muhasebe standartları arasında birlik sağlanabilmesi amacıyla 1973 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi kurularak çalışmaya başlamıştır(Weygandt vd.,2002:531). 1973 yılında kurulan IASC'nin (Epstein ve Mirza,2002:11) merkezi Londra'dır ve IASC, IAS'leri yayınlamakta ve alternatif uygulamaları sınırlandırarak muhasebe uygulamaları arasındaki uyumu arttırmaya çalışmaktadır(Larson ve Chiappetta,2007:28). Çeşitli ülkelerde, çeşitli kuruluşlar tarafından muhasebe standartları alanında çalışmalar yapılmıştır ve yapılmaya devam edilmektedir. Amerika, Almanya, İngiltere, Avrupa Birliği(AB), Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi(IASC), Birleşmiş Milletler (BM), Menkul Kıymetler Komisyonu Uluslararası Örgütü(OECD) gibi kuruluşlar muhasebe standartları üzerine

çalışmalar yapmışlar ve yapmaya devam etmektedirler(Sağlam vd,2008:3-4). IASB tarafından çıkarılan IFRS'ler tüm dünyada yayılırken, ülkeler ulusal düzenlemelerini IFRS'lerle harmonize etmekte ve uyumlaştırma çalışmaları yapmaktadırlar (Uysal,2006:100). IFRS'ler uluslararası alanda ortak muhasebe ve finansal raporlama seti olarak kabul edilmektedir. Birçok ülke ya IFRS'leri çevirerek kullanmakta ya da bu standartlara paralel düzenlemeler hazırlanmaktadır(SağlamV.D.,2008:4). Muhasebe standartlarının uluslararası uyum çalışmalarına yönelik faaliyetler, özel sektör kuruluşları, bölgesel oluşumlar ve uluslararası organizasyonların girişimleri sayesinde yürütülmektedir. Uluslararası muhasebe standartları, uygulamalardaki farklılıkları ortadan kaldırmak, muhasebe ilkelerinde tekdüzeni gerçekleştirmek, mali tabloların açık, anlaşılabilir, tarafsız ve karşılaştırılabilir olmasını sağlamak amaçları doğrultusunda oluşturulmaktadır. Aynı zamanda işletmeyle ilgili kişi ve kurumların (KOCAMAZ : 110) yanlış değerlendirme yapmalarına ve yanlış karar vermelerine engel olmak amacıyla uluslararası alanda finansal bilgi üretilmesi ve sunulması sırasında ortak bir dil oluşturmak amacı da güdülmektedir. Muhasebe standartları birçok çıkar grubunun ilgi odağı durumundadır. Muhasebe standartlarının kimin tarafından belirleneceği tartışma konusu olmasına rağmen standartlar üç şekilde oluşturulmaktadır; Kamu sektörü tarafından yasama yoluyla (Türkiye'de AB Direktifleri, SPK Düzenlemeleri), Özel sektör düzenleyici kuruluşları vasıtasıyla (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu), Kamu sektörünün muhasebe standartları düzenleme yetkisini bir kuruluşa devretmesi şeklindedir (Türkiye'de TMSK, Amerika'da FASB) (Epstein ve Mirza,2002:11-12).

2. FİNANSAL TABLOLAR

İşletmelerin faaliyetlerini belirli bir dönem boyunca kayıt ve sınıflandırma yaparak elde ettiği finansal bilgileri bilgi kullanıcılarının anlayacağı biçimde sistematik ve kolay bir şekilde sunan, işletmenin dili niteliğinde olan mali tablolardır.

2.1. Finansal Tablolar Kavramı ve Tarihi Gelişimi

Muhasebenin, belirli bir dönem boyunca kayıt ve sınıflandırma suretiyle biriktirdiği bilgiler, bilgi kullanıcılara cevap vermek için çeşitli tablolar halinde özetlenir. Bu tablolara “Finansal Tablolar” denilmektedir. (Cemalcılar ve Erdoğan,1997 : 17)

Avrupa’da Sanayi Devrimiyle birlikte başlayan şirketleşme hareketleri finansal tabloların oluşumuna imkân vermiştir. Bu dönemde kurulan pek çok şirket finansman ihtiyacını karşılamak için şirket dışı gruplarla finansal işlemlerde bulunmaya başlamış “Finansal Kargaşa” devri olarak bilinen belirsizliklerin arttığı o dönemde en iyi çözüm şirketlerin bütün ilgili gruplara fayda sağlayacak bir finansal tablo seti hazırlanması olmuştur. 1773 yılında yürürlüğe giren Great Western Railway Yasası, ortaklara genel kurul toplantılarında geçici finansal tabloların yasalaşmasına yönelik atılan ilk adımlardan biri olmuştur. 1845 yılında yeni bir yasa ile şirketlere bilanço hazırlama zorunluluğu getirilmiştir. Yasa da ek olarak finansal tabloların güvenilirliğinden bahsedilmiştir.

1848 yılında işletme yöneticilerinin kar payı dağıtma ihtiyaçları nedeniyle gelir tablosu hazırlanmasını zorunlu kılmıştır. 1856 yılında ise finansal tablolar son halini almıştır.

Sanayi Devriminin etkileri tüm Avrupa’da hissedilmiş ve Avrupa’da 1978 yılında Dördüncü Yönergenin kabul edilmesiyle mali tablolarda tek düzen sağlanmıştır.

2000’li yıllarda tüm dünyadan şirketlerin ticaret işlemleri nedeniyle ortak bir muhasebe diline ihtiyaç duyulmuş ve 2002 yılında Avrupa Parlamentosu’nda UMSK tarafından UMS/UFRS yayımlanarak 2005 yılından itibaren de üye ülkelere kullanma zorunluluğu hükmüne bağlanmıştır. Bu Düzenleme ile finansal tablolar günümüzdeki şeklini almıştır. (Banu Sultanoğlu 2014 Doktora Tezi UFRS’nin Borsa İstanbul’daki Şirketlerin Finansal tabloları üzerindeki etkisi)

TMS1 – Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı “Standart’ta genel amaçlı finansal tablolar, “Bir işletmenin belirli bilgi ihtiyaçları doğrultusunda uyarlanmış finansal tablo hazırlanmasına gerek duymayan kullanıcıların ihtiyaçlarını karşılamak üzere hazırlanan mali tablolardır.” olarak tanımlanmaktadır.

Finansal Tabloların düzenlemesi işletme yönetiminin sorumluluğunda olduğundan işletmeler finansal tablolarını kendi yönetim amaçlarına uygun bir biçimde düzenleyebilirler. Finansal Tabloların güvenilirliği karar vericiler açısından çok önemlidir. Finansal Tablolardaki bilgiler, bilgi kullanıcılarının kararlarını doğrudan etkilemektedir.

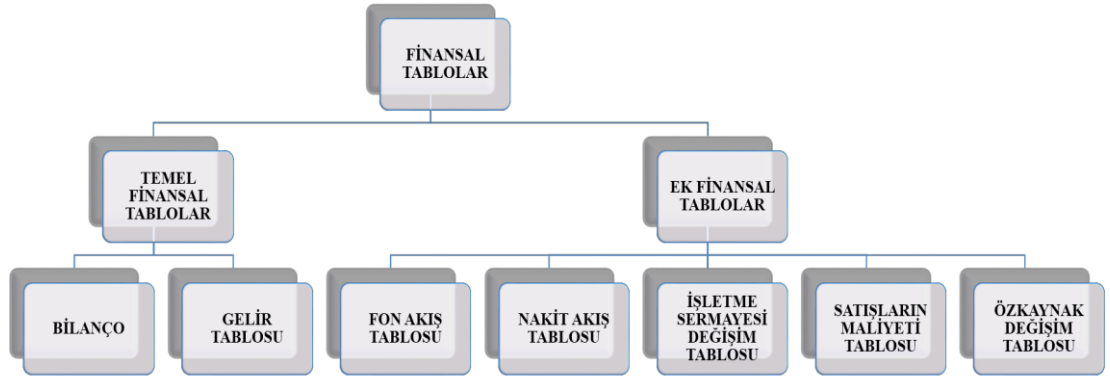
2.1.1. Finansal Tabloların Amaçları

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde Finansal Tabloların amaçları üç ana madde şeklinde belirlenmiştir:

- Yatırımcılar, kredi verenler ve diğer ilgililer için karar almada yararlı bilgiler sağlamak,
- Gelecekteki nakit akımlarını değerlendirmede yararlı bilgiler sağlamak,
- Varlıklar, kaynaklar ve bunlardaki değişiklikler ile işletme faaliyet sonuçları hakkında bilgi sağlamaktır.

Finansal Tablolardaki bilgiler karar vericiler açısından açık, anlaşılabilir, güvenilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaca uygun ve zamanında doğru bir şekilde düzenlenip sunulmuş olmalıdır ki bilgi kullanıcıları süratle ve zamanında doğru kararları verebilsin.

Finansal Tablolardaki bilgilerin bu özellikleri MSUGİ'de de açıkça belirtilmiştir. (AKDOĞAN ve SECİCENGÜL,1997:7)



Şekil 3.1. Finansal Tablolar

2.1.2. Finansal Tablolar

İşletmenin dili niteliğinde olan mali tablolar kavramsal açıdan bu bölümde ele alınmıştır.

2.1.2.1. Bilanço (Finansal Durum Tablosu)

İşletmenin mali yapısı (durumu) işletmenin varlıklarının, sermayesinin ve borçlarının çeşit ve tutar bakımından ifadesidir. İşletmenin mali yapısının bu

ifadesi “Bilanço” adını verdiğimiz mali tablo ile gösterilir. Buna göre bilanço, işletmenin belirli bir tarihteki mali yapısını (durumunu) gösteren bir mali tablo şeklinde tanımlanır. (Cemalcılar ve Sürmeli : 24)

Bilanço, işletmenin belirli bir tarihteki varlıklarını ve bu varlıkların sağladığı kaynaklarını gösteren mali bir tablodur. Bilanço muhasebe sisteminin temel tablolarından biridir. Bilanço işletmeler açısından son derece fayda sağlamaktadır. Bilanço'nun biçiminde dört bölüm bulunmaktadır Bunlar:

- Bilanço başlığı
- Aktif tarafı
- Pasif tarafı
- Bilanço dipnotlarıdır. (www.muhasebedersleri.com)

Türk Ticaret Kanunu (TDK) mad.74'e göre Bilanço; envanterde gösterilen kıymetlerin tasnifli ve karşılıklı olarak değerleri itibariyle düzenlenmiş özettir. Bilançonun aktif tablosunda, mevcutlarla alacaklar ve varsa zarar, pasif tablosunda borçlar gösterilir.

Aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark, tacirin işletmeye tahsis ettiği ana sermayeyi oluşturur. Ana sermayede pasif tablosuna kayıt edilir ve bu suretle aktif ve pasif tabloları denkleşir. Yedek akçeler ve kar ayrı gösterilseler dahi ana sermayenin unsurlarıdır.(AYBOĞA;2001:1)

Bilançonun başlığında; işletmenin adı veya ünvanı, bilanço kelimesi ve bilanço tarihi yer almalıdır.

Bilançonun aktif tarafı diğer adıyla varlıklar, dönen varlıklar ve duran varlıklar olarak iki ana grupta toplanır. Dönen varlıklar grubunda bir yıl ya da işletmenin normal faaliyet sürecinde, daha kısa sürede paraya çevrileceği ya da kullanılacağı tahmin

edilen varlıklar toplanır. Duran varlıklar da ise bir yıldan daha uzun sürede kullanılması düşünülen ya da faydası bir yılda tükenmeyecek olan varlıklar bulunur.

Bilançonun pasif tarafında ise kaynaklar, kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklarla özkaynaklar yer almalıdır. Kısa vadeli yabancı kaynaklar bir yıl içinde ödenmesi gerekirken, uzun vadeli yabancı kaynaklar ise bir yıldan uzun bir sürede ödenecek olan borçlardan oluşur. Özkaynaklar ise işletme sahiplerince işletmeye tahsis edilmiş kaynakları ifade etmektedir.

Bilanço, varlıkların içinde bulunan zamandaki değerinin veya tasfiye halinde bunların satışından elde edilecek tutarını yansıtan bir tablo değildir. Bilanço belli bir tarihte işletmenin mali durumunu açıklıklar ve ilgililer için gerçeğe uygun değeri yansıtır.

Tablo 3.1. Bilanço Örneđi

BİLANÇO ÖRNEĞİ

Dönem:2019

AKTİF		PASİF	
Dönen Varlıklar		Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	
Hazır Değerler		Mali Borçlar	
Menkul Kıymetler		Ticari Borçlar	
Ticari Alacaklar		Diğer Borçlar	
Diğer Alacaklar		Alınan Avanslar	
Gelecek Aylara Ait Gelir.ve Gider Tahakkukları		Ödenecek Veri ve Diğer Yükümlülükler	
Diğer Dönen Varlıklar		Borçlar ve Gider Karşılıklar	
Duran Varlıklar		Gelecek Aylara Ait Gelir.ve Gider Tahakkukları	
Ticari Alacaklar		Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynak	
Diğer Alacaklar		Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	
Mali Duran Varlıklar		Mali Borçlar	
Mali Olmayan Duran Varlıklar		Ticari Borçlar	
Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar		Diğer Borçlar	
Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları		Alınan Borçlar	
Diğer Duran Varlıklar		Borç ve Gider Karşılıkları	
		Gelecek Yıllara Ait Gelir ve Gider Tahakkukları	
		Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	
		Özkaynaklar	
		Ödenmiş Sermaye	
		Sermaye Yedekleri	
		Kar Yedekleri	
		Geçmiş Yıllar Karları	
		Geçmiş Yıllar Zararları (-)	
		Dönem Net Karı	
TOPLAM		TOPLAM	

Bilanço için belirlenen ilkeler varlıklar, yabancı kaynaklar ve özkaynaklara

ilişkin ilkeler olarak ana başlıklar halinde toplanmıştır.

Varlıklara İlişkin İlkeler:

1. İşletmenin bir yıl ya da normal faaliyet dönemi içinde paraya dönüşebilecek varlıkları, bilançoda dönen varlıklar grubu içerisinde gösterilir.
2. İşletmenin bir yıl ya da normal faaliyet dönemi içinde paraya dönüşemeyen, hizmetlerinden bir hesap döneminden daha uzun vadeli varlıkları, bilançoda duran varlıklar grubu içinde gösterilir. Dönem sonu bilanço gününde bir grupta yer alan hesaplardan vadeleri bir yılın altında kalanlar dönen varlıklar gurubunda ilgili hesaplara aktarılır.
3. Bilanço varlıkları, bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleri ile gösterilebilmek için, varlılardaki değer düşüklüklerini göstermek karşılıkların ayrılması zorunludur.
4. Gelecek dönemlere ait olarak önceden ödenen giderler ile cari dönemde tahakkuk eden ancak, gelecek dönemlerde tahsil edilecek olan gelirler kayıt ve tespit edilmeli ve bilançoda ayrı gösterilmelidir.
5. Dönen ve duran varlıklılar grubunda yer alan ancak senetlerini, bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleri ile gösterebilmek için reeskont işlemleri yapılmalıdır.
6. Bilançoda duran varlıklar gurubunda yer alan maddi duran varlıklar ile maddi olmayan duran varlıkların maliyetlerini çeşitli dönem maliyetlerine yüklemek amacı ile her dönem ayrılan amortismanların birikmiş tutarları ayrıca bilançoda gösterilmelidir.
7. Duran varlıklar gurubu içinde yer alan özel tükenmeye tabi varlıkların maliyetini çeşitli dönem maliyetlerine yüklemek amacı ile her dönem ayrılan tükenme paylarının birikmiş tutarları ayrıca bilançoda gösterilmelidir.
8. Bilançonun dönen ve duran gruplarında yer alan alacaklar, menkul kıymetler, bağlı menkul kıymetler ve diğer ilgili hesaplardan ve yükümlülüklerden işletmenin sermaye ve yönetim bakımından ilişkili bulunduğu ortaklara,

personelere, iştiraklere ve bağılı ortaklara ait olan tutarlarının ayrı gösterilmesi temel ilkedir.

9. Tutarları kesinlikle saptanamayan alacaklar için herhangi bir tahakkuk işlemi yapılmaz. Bu tür alacaklar bilanço dipnot veya eklerinde gösterilir.
10. Verilen rehin, ipotek ve bilanço kapsamında yer almayan diğer teminatların özellikleri ve kapsamı bilanço dipnot ya da eklerinde açıkça belirtilmelidir. (KÜÇÜKSAVAŞ,2005 : 84) (Babayiğit, 2017 : 326) (www.gib.gov.tr)

Yabancı Kaynaklara İlişkin İlkeler

1. Bir yıl (normal faaliyet dönemi) içerisinde vadesi gelecek borçlar, kısa vadeli kaynaklar içerisinde gösterilmelidir.
2. Vadeleri bir yıldan uzun bir sürede gelecek borçlar, uzun vadeli yabancı kaynaklar içerisinde gösterilmelidir.
3. Dönem sonunda uzun vadeli kaynaklar arasında yer alırken, bilanço günü itibari ile vadesinin sona ermesine bir yıldan az kalan borçlar, kısa vadeli yabancı kaynaklar arasında aktarılmalıdır.
4. Gelecek dönemde tahakkuk edecek olan, ancak önceden ödenmiş olan gelirler ile cari dönemde tahakkuk ettiği halde gelecek dönem ödenecek olan gelirler kayıt edilmeli ve bilançoda ayrıca gösterilmelidir.
5. Borç senetleri, bilanço günündeki gerçek değeri ile gösterilebilmeleri için reeskont işlemine tabi tutulmalıdır.
6. Tutarları kesinlikle saptanamayan ve durumları tartışmalı olanlarda dâhil olmak üzere, işletmenin bilinen ve tutarları tahmin edilebilen bütün borçları için kayıt ve tespit işlemi yapılmalı; bilançoda gösterilmelidir.
7. Tutarı tahmin edilemeyen borçlar bilançonun dipnotlarında ya da eklerinde açıklanır.
8. Bilançonun kısa ya da uzun vadeli yabancı kaynakları arasında yer alan borçlar, alınan avanslar ve ilgili diğer hesaplardan, işletmenin sermaye ya da yönetim

bakımından ilişkili bulunduğu ortaklara, personele, iştiraklere ve bağı ortaklara ait olan tutarların ayrı olarak gösterilmesi gerekir. (Erdamar ve Basık, 2003 : 229)

Özkaynaklara İlişkin İlkeler:

1. İşletme sahip ve ortaklarının bu sıfatları nedeni ile işletme varlıkları üzerindeki hakları özkaynaklar grubunu oluşturur.
2. Ödenmiş Sermaye, bilançoda tek kalem halinde gösterilir. Ancak esas sermaye özellikleri farklı hisse gruplarına ayrılmışsa; dipnotlarda her grubun haklarına ilişkin bilgi verilmelidir.
3. Özkaynakları oluşturan kalemler;
 - Ödenmiş Sermaye
 - Sermaye Yedekleri
 - Hisse Senedi İhraç Primleri
 - İptal Edilen Ortakları Payları
 - Yeniden Değerleme Değer Artış Fonları
 - Kar Yedekleri
 - Yasal Yedekler
 - Olağan Yedekler
 - Statü Yedekleri
 - Yedek Niteliğindeki Karşılıklar
 - Özel Fonlar
4. Sermaye Yedekleri, gelir unsuru olarak gelir tablosuna aktarılamaz.
5. Zarar ya da özkaynaklardaki herhangi bir nedenle meydana gelen azalmalar hem dönemsel hem de kümülatif olarak izlenmelidir.

6. Bu zarar kalemleri bilançonun pasifinde özkaynaklardan indirim olarak gösterilmelidir. (Küçüksavaş : 66)

2.1.2.2. Gelir Tablosu

Gelir tablosunda işletmenin belirli bir dönemde elde ettiği gelir ve giderleri gösterir. Gelir Tablosunda gelir ve giderler toplu olarak gösterilir ve gelir ve giderler arasındaki fark kar ya da zararı verir.

İşletmenin belli dönemde elde ettiği tüm gelirler ile aynı dönemde katlandığı bütün maliyet ve giderleri ve bunun sonucunda işletmenin elde ettiği dönem net karı veya zararı gösteren bir tablodur. (Kızıllı, 1994 : 18)

Gelir tablosunda gelir ve giderler ayrıntılı olarak gösterildiği için karın hangi kaynaklardan elde edildiği görülebilir.

Tablo 3.2. Ayrıntılı Gelir Tablosu

AYRINTILI GELİR TABLOSU	Dönem :	2016
	Önceki Dönem	Cari Dönem
A- BRÜT SATIŞLAR		
1-YURTİÇİ SATIŞLAR		
2-YURTDIŞI SATIŞLAR		
3-DİĞER GELİRLER		
B- SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)		
1-SATIŞTAN İADELER (-)		
2-SATIŞ İSKONTOLARI (-)		
3-DİĞER İNDİRİMLER (-)		
C- NET SATIŞLAR		
D- SATIŞLARIN MALİYETİ (-)		
1-SATILAN MAMÜLLER MALİYETİ (-)		
2-SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ (-)		
3-SATILAN HİZMET MALİYETİ (-)		
4-DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ (-)		
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI		
F- FAALİYET GİDERLERİ (-)		
1-ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ (-)		
2-PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ (-)		
3-GENEL YÖNETİM GİDERLERİ (-)		
FAALİYET KARI VEYA ZARARI		
G- DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR		
1-İŞTİRAKLERDEN TEMETTÜ GELİRLERİ		
2-BAĞLI ORTAKLIKLARDAN TEMETTÜ GELİRLERİ		
3-FAİZ GELİRLERİ		
4-KOMİSYON GELİRLERİ		
5-KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR		
6-MENKUL KIYMET SATIŞ KARLARI		
7-KAMBİYO KARLARI		
8-REESKONT FAİZ GELİRLERİ		
9-ENFLASYON DÜZELTMESİ KARLARI		
10-DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR		
H- DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)		
1-KOMİSYON GİDERLERİ (-)		
2-KARŞILIK GİDERLERİ (-)		
3-MENKUL KIYMET SATIŞ ZARARLARI (-)		
4-KAMBİYO ZARARLARI (-)		
5-REESKONT FAİZ GİDERLERİ (-)		
6-ENFLASYON DÜZELTMESİ ZARARLARI (-)		
7-DİĞER GİDER VE ZARARLAR (-)		
I- FİNANSMAN GİDERLERİ (-)		
1-KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ (-)		
2-UZUN VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ (-)		
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR		
J- OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR		
1-ÖNCEKİ DÖNEM GELİR VE KARLARI		

2-DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR		
K- OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)		
1-ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLARI (-)		
2-ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLARI (-)		
3-DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)		
DÖNEM KARI VEYA ZARARI (-)		
L- DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI (-)		
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI (-)		

XYZ Meyve Sebze Ürünleri Ltd. Şti'nin gelir tablosu örnek olarak gösterilmiştir. Tabloyu incelediğimizde 2016 yılı cari döneminde -14.546,02 TL zararda olduğu gözükmektedir.

2.1.2.3. Özkaynak Değişim Tablosu

Özkaynak kalemlerinde meydana gelen artış ya da azalışları bir bütün olarak gösteren tablodur. Özkaynak değişim tablosu düzenlenirken belli kurallara uymak gerekmektedir.

Özkaynak Değişim Tablosu cari dönem ve önceki dönem verileri içerecek biçimde sunulur. Bu itibarla özkaynakları arttıran kalemler her dönemde farklı olabilir. Bu nedenle ilgili dönemi etkileyen veri tabanı eksiksiz hazırlanır.

Tablo; ödenmiş sermaye, sermaye yedekleri; kar yedekleri ve geçmiş dönemler karı (zararı) ve dönem net karı (zararı) kalemlerinin her birinin dönem başı tutarını, dönem içinde kalemlerde meydana gelen azalışları, artışları ve dönem bakiyesini ayrı ayrı gösterecek şekilde düzenlenir.

Özkaynak kalemlerini arttıran işlemler artı, azalan işlemler ise parantez içinde gösterilerek eksi olarak dikkate alınır. (Tezsezen,archive.ismmo.org.tr)

3.1.2.4. Nakit Akış Tablosu

Nakit akış tablosu, diğer finansal tablolarla kullanıldığı zaman, okuyucuların işletmenin net aktiflerinden değişimi; finansal yapısını (likidite ve borç ödeme gücü dâhil) ve nakit akışlarının tutar ve zamanlamasını değişen koşullara ve fırsatlara uyum sağlamak amacıyla etkileme yeteneğini değerlendirebilmesi için gerekli bilgiyi sağlar. Nakit akışı bilgi işletmenin nakit ve nakit benzeri yaratma yeteneğinin

değerlendirilmesi ve kullanıcıların gelecekteki nakit akışlarını ölçmek ve başka işletmelerle karşılaştırmak için modeller geliştirmesini sağlar. Ayrıca işletmeler arasındaki aynı işlem ve olaylar için farklı muhasebe uygulamalarının etkisini elimine ederek farklı işletmelerinin performans raporlarının karşılaştırabilmelerine olanak verir. (TMS 7 Nakit Akış Tabloları Deloitte www.verginet.net)

Tablo 3.3. Nakit Akım Tablosu (Milyar TL)

A. Dönem Başı Nakit Mevcudu
B. Dönem Nakit Girişleri
1. Satışlardan Elde Edilen Nakit
a) Net Satışlar
b) Ticari Alacaklardaki Artış
2. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar
a) Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar
b) Gelir Tahakkuklarındaki Azalış
c) Gelecek Aylara Ait Gelirlerdeki Artış
d) Reeskont Faiz Geliri
3. Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklardan Sağlanan Nakit
4. Sermaye Artırımından Sağlanan Nakit
5. Diğer Nakit Girişleri
a) Ortaklardan Alacaklar
b) KDV
c) Duran Varlık Satışından
NAKİT KAYNAKLARI TOPLAMI

2.1.2.5. Dipnotlar ve Açıklayıcı Notlar

Dipnotlar bir bilanço ya da gelir tablosu kalemi hakkında, kullanıcıların ihtiyaç duyduğu ek bilgileri içerir. Bunun yanında işletmenin karşı karşıya olduğu risk ve belirsizlikleri ve bilançoya alınmayan varlık ve yükümlülükleri hakkında açıklamalara da söz konusu dipnotlarda yer verilebilir. (Sönmez ve Feriştah , 2005 : 21)

TMS-1'e göre dipnotlarda olması gereken bilgiler aşağıda sıralanmıştır.

- TFRS'ler ile uyum durumu,
- Uygulanan önemli muhasebe politikalarının özeti,
- Her tablonun ve sunulan her kalemin sıralanış biçimiyle aynı sıralama düzeninde, finansal durum tablosu, kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosunda sunulan her kalem için destekleyici bilgi,
- Koşullu borçlar ve henüz muhasebeleştirilmesi sözleşmeye bağlı borçlar,
- Finansal olmayan açıklamalar şeklindedir. (Berberoğlu;2018)

3. BİLANÇO TARİHİNDEN SONRAKİ OLAYLAR

Çalışmamızın bu bölümde Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar detaylı bir şekilde açıklanmış, Bilanço Tarihinden Sonraki Düzeltme Gerektiren ve Gerektirmeyen Olaylar hakkında bilgi verilmiştir.

3.1. Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar Standartı Tanımı

Sürekli olan işletme yaşamı, sonucun ölçülebilmesi ve belli bir anda ulaşılan yeni finansal durumu görebilmek amacı ile belirli aralıklarla sona ermiş gibi kabul edilir. Dönem sonu itibari ile finansal tablolar hazırlanır.(Pamukçu , 2009 : 69)

Finansal raporlar, işletmenin bir yıllık faaliyet dönemini kapsayacak şekilde hazırlanır. Bilanço tarihi, faaliyet ve muamelelerinin niteliğine göre özel hesap dönemi tayin edilmeyen işletmeler hariç 31 Aralık'tır. Finansal Tablolar her ne kadar hesap döneminin sonuna ilişkin düzenlense de söz konusu tablolar sonraki bir tarihte hazırlanmakta olup, bilanço tarihi ile finansal tabloların yetkili makamlarca onaylanması arasında bir süre geçmektedir. (Tüm ve Kaval,2008:168) (YILMAZ ve SARI,2013:65)

Raporlama döneminden sonraki olaylar, bilanço tarihi ile bu tabloların kesinleşmesi için gerekli onay tarihi arasında gerçekleşen, işletme lehine veya aleyhine gelişen olaylardır. (BOBI FRS:41)

Finansal raporlamanın temel amacı bilgi kullanıcılarına ihtiyaca ve gerçeğe

uygun bilgi üretmektir.

Denetçilerin bilanço tarihinden sonraki olayları dikkate alması gerekliliği denetim standartları ile düzenlenmiştir. Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Kurumu (AICPA- American Institute of Certified Public Accountant) tarafından yayımlanan “AU560 Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar” yönetmeliğinin 1. Paragrafında, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants-IFAC) tarafından yayımlanan “Uluslararası Denetim Standardı 560 Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar” standardının 6.paragrafında ve SPK tarafından yayımlanan Seri X,No:22 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ yirmi üçüncü kısım madde 4’te, denetçilerin bilanço tarihinden sonraki olayları göz önüne alması ve değerlemesi gerektiğini vurgulamıştır. (Mali Çözüm Dergisi,2010:106)

Raporlama döneminden sonraki olaylar, raporlama dönemi sonu ile finansal tabloların yönetim organı tarafından onayladığı tarih arasında işletme lehine veya aleyhine ortaya çıkan olayları ifade eder. Raporlama döneminden sonraki olaylar düzeltme gerektiren olaylar ve düzeltme gerektirmeyen olaylar şeklinde ikiye ayrılır. Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektiren raporlama dönemi sonu itibariyle mevcut olan durumları teyit eden olaylar şeklinde tanımlanır. Düzeltme gerektirmeyen olaylar ise raporlama döneminden sonra ortaya çıkan durumları gösteren

durumları ifade eder. (Erer :1)

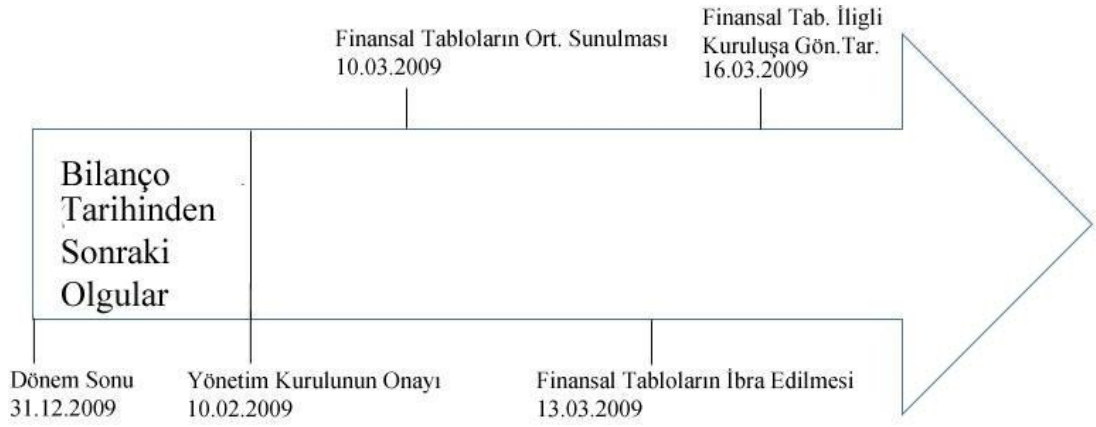
Finansal Tabloların hazırlanması, onaylanması ve yayımlanması başlı başına bir süreçtir. Bu süreçte, işletme faaliyetlerine devam etmekte ve bu süre zarfında gerçekleşen olaylar finansal tablo kullanıcılarının kararına etki edebilmektedir.

Bilanço tarihi ile finansal tabloların onaylanma tarihi arasında;

- Gelecekteki finansal tabloları etkileyecek olaylar ortaya çıkmış olabilir,
- Geçmişte ortaya çıkmış olaylarla ilgili bilgiler yeni öğrenmiş olabilir,
- Finansal tablolar düzenlenirken kullanılan muhasebe terimlerinde değişiklikler yapılabilir.

İlk iki madde TMS 10 kapsamına girerken, finansal tablolar düzenlenirken kullanılan muhasebe terimlerinde değişiklikler TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Terimlerinde Değişiklikler ve Hatalara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı kapsamında değerlendirilir. (Sümer ve Erer:3)

Bilanço tarihi sonrasındaki olaylar bilanço tarihi ile onaylama tarihi arasındaki süreyi kapsamaktadır. Bazı durumlarda işletme yönetimi, finansal tablolar yayımlandıktan sonra onaylanmak üzere genel kurula gönderir. Bu durumda onaylanma tarihi, genel kurulum onay tarihi değil, yönetim kurulunun finansal tabloların yayımlanmasına karar verdiği tarih onaylanma tarihidir.



Şekil 4.1. Bilanço Tarihinden Sonraki Olgular

Kaynak: (Sümer ve Erer,2009:Cilt11,Sf1)

Bazı durumlarda işletme yönetimlerinin, finansal tabloları tamamıyla idari olmayan şahıslardan oluşmuş bir üst kurula onaylamak üzere sunması gerekebilir. Bu durumda finansal tablolar, yönetimin üst kurula sunmasına karar verdiği tarih itibariyle onaylanmış olur. (Madde 6)

Örnek 1: 1 Mart 20x9 tarihinde, işletme yönetim kurulu, finansal tablolarını, üst kurula sunulmak üzere onaylamıştır. Üst kurul tamamıyla idari olmayan şahıslardan oluşmuştur ve çalışanların ve diğer tarafların temsilcilerini de bünyesinde bulundurmaktadır. Üst kurul, 26 Mart 20x9 tarihinde finansal tablolarını onaylamıştır. Finansal Tablolar 1 Nisan 20x9 tarihinde ortaklara ve diğer şahıslara sunulmuştur. Ortaklar 20 Mayıs 2019 tarihinde Genel Kurulda finansal tabloları ibra etmiş ve finansal tablolar 22 Mayıs 20x9 tarihinde düzenleyici kuruluşa iletilmiştir.

Bu durumda finansal tabloların onay tarihi; yönetimin, finansal tabloları üst kurula sunmak üzere onayladığı 1 Mart 20x9 tarihidir.

Finansal tabloların kamuoyuna açıklanma tarihinden ziyade onaylanma tarihi daha da önem arz etmektedir. Finansal tabloların onaylanma tarihinden önce de kamuoyuna açıklanması mümkündür.

Örnek 2: İşletme yönetimi 31 Aralık 20x8 tarihi itibarıyla hazırlanan finansal tablolarını, 28 Şubat 20x9 tarihinde düzeltmeye tabi taslak olarak hazırlamıştır. 18 Mart 20x9 tarihinde, yönetim kurulu finansal tabloları incelemiş ve yayımlamak üzere onay vermiştir.

İşletme 19 Mart 20x9 tarihinde karını ve bazı finansal bilgilerini açıklamıştır. Finansal tablolar 17 Mart 20x9 tarihinde düzenleyici kuruluşa ulaştırılmıştır.

Bu durumda finansal tabloların onay tarihi yönetim kurulunun yayım için onay verdiği tarih olan 18 Mart 20x9 tarihidir.

Örnek 3: Bir işletme yönetimi 31 Aralık 2009 tarihi itibarıyla hazırlanan finansal tablolarını, 5 Şubat 2010 tarihinde bağımsız bir denetim kuruluşu tarafından denetlenmiş ve denetim işletmesi, işletmenin finansal tabloları hakkında olumlu rapor vermiştir. 10 Şubat 2010 tarihinde, yönetim kurulu finansal tabloları incelemiş ve yayımlamak üzere onay vermiştir. İşletme 25 Şubat 2010 tarihinde, karını ve bazı finansal bilgilerini açıklamıştır. Finansal tablolar 10 Mart 2010 tarihinde, ortaklara ve diğer şahıslara sunulmuştur. Ortaklar, 13 Mart 2010 tarihli genel kurulda finansal tabloları ibra etmiş ve ibra edilen finansal tablolar 16 Mart 2010 tarihinde düzenleyici kuruluşa ulaştırılmıştır.

Buna göre finansal tabloların onay tarihi, yönetim kurulunun yayım için verdiği tarih olan 10 Şubat 2010 tarihidir. Raporlama tarihinden sonraki olaylar 31.12.2009 – 10.02.2009 tarihini kapsamaktadır. (Özerhan ve Yanık,2015:772)

Örnek 4: İşletme yönetim kurulunu 10.02.2009 tarihinde yaptığı toplantıda 2008 dönemine ait finansal tablolarının, düzenleyici kurula (BDDK, IMKB gibi) sunulması amacı ile yayımlamasına karar vermiştir. Düzenleyici kurul, 15.02.2009 tarihinde finansal tabloları onaylamıştır.

Bu bilgilere göre onay tarihi 10.02.2009'dur. (Salış,2011:63)

3.1.1. Bilanço Tarihinden Sonra Düzeltme Gerektiren Olaylar

Bilanço tarihinden sonra gerçekleşen ve finansal tablolarda düzeltme gerektiren olaylar, bilanço tarihi itibariyle ilgili olayların var olduğuna ilişkin kanıtları gösteren koşulların bulunduğu durumları ifade etmektedir. (TMS 10 Madde 3)

İşletmeler bilanço tarihinden sonra düzeltme gerektiren olayların ortaya çıkması durumunda, finansal tablolarını yeni duruma uygun şekilde düzenlerler. (Erer,2009)

İşletmelerin bu tip olayların etkilerini finansal tablolara yansıtmak için aşağıdaki adımlardan birini ya da daha fazlasını gerçekleştirmesi gerekmektedir. (Mathupandian,2008:5)

- Finansal tablolarda tahakkuk ettirilmiş tutarları düzeltmek,
- Bilanço döneminde herhangi bir tutar tahakkuk ettirilmemiş hesaplara yeni durumu yansıtmak,
- Finansal tabloların dipnotlarını güncellemek.

Diğer bir ifadeyle bu olayların ortaya çıkması durumunda, ilgili kalemin tutarı buna göre düzeltilmesi ya da daha önce finansal tablolara alınmamış olan kalemlerin finansal tablolara alınması gerekmektedir. (Gökçen, Akgül ve Çakıcı, 2006 : 94) (Mali Çözüm115) (İSMMMÖ 2013)

Düzeltilme gerektiren olaylara ilişkin olarak standardın ilgili maddesindeki örnekler şu şekildedir: (Madde 9)

- a. İşletmenin bilanço tarihi itibariyle borcu bulunduğunu teyit eden bir davanın kazanılması ya da kaybedilmesi,
- b. İşletmenin alacaklı olduğu bir müşterisinin iflası,
- c. Stokların net gerçekleşebilir değerinin altında satılması,
- d. Varlıkların satışı ile ilgili gelirlerin ya da alınması ile ilgili maliyetlerin belirli hale gelmesi,

- e. Bilanço döneminde gerçekleşen hile ya da hatalı durumların ortaya çıkması,
- f. Verilecek ikramiye ya da kardan pay tutarlarının belirli hale gelmesi,

Bilanço tarihinden sonra düzeltme yapılmasını zorunlu kılan unsurlardan biri de stok değerlemesinin doğru yapılmamasıdır. Dönem karının doğru bir şekilde tespiti, stok değerlemesinin doğru bir şekilde yapılmasından direkt olarak etkilenmektedir. Örneğin; Birçok işletme, bilanço günü elimde olan yarı mamul stoğu ve üretim artığı, hurda malzeme bulunmasına rağmen, bilançolarında bu kalemlerin karşısında herhangi bir tutar göstermez. Bu sebeple, satılmış veya hurdaya çıkmış maddi duran varlık kalemleri hala işletmenin amortisman defterlerinde gözükebilmektedir. Bu ve benzeri durumlar, finansal tablolarda düzeltme yapılmasını zorunlu kılmaktadır. (Yükçü, Yaşar ve TMS10,2013:20)

Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektiren olayların etkisini yansıtılması amacıyla ilgili dipnotlar dâhil raporlama dönemine ait finansal tablolarda yer alan tutarlar düzeltilir. Ayrıca, raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektiren olayların finansal tablolarda yer alan tutarları etkilemeyip sadece açıklamalarda bir değişiklik yapılmasını gerektirmesi durumunda ilgili açıklamalarla gerekli değişiklik yapılır. (BOBI FRS par.44)

- A. “Raporlama döneminden sonra sonuçlanan bir davanın, işletmenin raporlama dönemi sonunda mevcut bir yükümlülüğünün bulunduğu teyit etmesi”.

İşletme bu durumda “Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar bölümü uyarınca yeni bir karşılık kayda alır ya da daha önce bu dava ile ilgili olarak karşılık tutarı kayda almış ise bu karşılık tutarını revize eder. (TÜM,2018:51)(BDS 560 ve BOBI FRS Kapsam İncelemesi)

Örnek 1 : ABC AŞ’ye patent anlaşmazlığı nedeniyle XYZ firması tarafından aleyhine dava açılmış ve 2016 mali yılının sonunda 20.000 TL tutarında karşılık ayırmıştır. Dava 12.02.2017’de sonuçlanmış ve mahkeme işletmenin 25.000 TL tazminat ödemesine karar vermiştir. ABC AŞ’nin yönetim kurulu, 03.03.2017 tarihinde finansal tabloları onaylamış ve yayımlamasına karar vermiştir.

ABC AŞ’nin yönetim kurulu, işletmenin finansal tablolarını yayımlaması için 03.03.2017’de karar vermiştir. Dolayısıyla 31.12.2016 tarihi ile 03.03.2017 tarihleri

arasında geçen süre raporlama döneminde sonraki olaylar bölümü kapsamında değerlendirilmesi gerekir. Çünkü dava (12.02.2017) işletme yönetim kurulunun finansal tabloların yayımlanmak üzere onay verdiği tarihten önce sonuçlanmıştır.

Dolayısıyla finansal tabloların ilgili kalemlerinde düzeltme yapılması gerekmektedir.

Düzeltilme işleme dönem sonu kapanış kaydının yapıp yapılmadığına göre iki şekilde gerçekleştirilir.

2016 yılına ait kapanış kaydı yapılmamışsa diğer bir ifadeyle dönem sonu hesaplar kapatılmamış ise söz konusu olay dönem içerisinde gerçekleşmiş gibi düşünülerek aşağıdaki kayıt yapılır.

31.12.2016	
654 KARŞILIK GİDERLERİ	5000
379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	5000

2016 yılı kaydı yapılmışsa ve işletme dönemi karlı kapamışsa, kapanış kaydı iptal edilir ve aşağıdaki kayıtla düzeltme yapılır. Dönem zararlı kapamış ise 591 dönem net zarar hesabı kullanılır.

/	
590 DÖNEM NET KARI HESABI	5000
379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	5000

Örnek 2: İşletme hakkında marka ihlali nedeni ile açılan dava 22 Ocak 2009 tarihinde sonuçlanmış ve işletme 6000 TL tazminat ödemekle cezalandırılmıştır. İşletme 31.12.2008 tarihi itibarıyla henüz sonuçlanmamış olan bu dava nedeni ile 10.000 TL şarta bağlı zarar ve borç kayda almıştır.

Gerçekleşen tutar tahmin edilenden fazladır. 22 Ocak itibarıyla finansal tablolar henüz onaylanmadığı için bilanço sonrası ve düzeltme gerektiren bir olay gerçekleşmiştir. Bu durumda daha önce kayda alınan zararın 6000 TL'ye indirilmesi

için düzeltme kaydının gerekmektedir. (Salış,2011:64)

B. İşletmenin alacaklı olduğu bir müşterinin iflası sonrası bilanço tarihinden sonraki finansal tablolarda yapılan düzeltme kaydına ilişkin örnek:

Örnek 3: İşletmenin 31.12.2008 tarihi itibariyle X Ticaret işletmesinden 5000 TL alacağı bulunmaktadır. İşletme finansal tablolarını 3 Mart 2009 tarihinde yönetim kurulu kararı ile onaylamış ve ibra edilmek üzere genel kurula sunma kararı vermiştir. Sonrasında ise; İşletmenin alacaklı olduğu işletmenin 10 Şubat 2009 tarihinde iflasını talep ettiği bilinmektedir. İşletme henüz 2008 yılı kapanış kayıtları yapılmamıştır.

31.12.2018			
128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR	5000		
120 ALICILAR		5000	
31.12.2018			
654 KARŞILIK GİDERLERİ	5000		
129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAK KARŞILIĞI		5000	

İşletmenin 2008 yılında kapanış kaydını yapmamış olması 2009 yılı açılış kaydının da yapılmadığını anlamına gelir. Bu nedenle 2009 yılı kayıtlarında herhangi bir düzeltme yapılmasına gerek bulunmamaktadır. (AKBULUT, DİĞER BİR İFADEYLEK ve TURMOB;2015)(IFRS/IAS ile uyumlu TMS/TFRS)

C. İşletmenin stoklarının net gerçekleşebilir değerinin altında satılması durumunda bilanço tarihinden sonraki finansal tablolarda yapılan düzeltme kaydına ilişkin örnek:

Örnek 4: İşletme stoklarını net gerçekleşebilir değer üzerinden değerlemektedir. 31 Aralık 2013 tarihinde işletmenin yedek parça stokları FİFO (ilk giren ilk çıkar) yöntemine Kapanış Kaydı Yapılmamışsa finansal tablolarda belirtilen değeri 56.000,00 TL'dir. Yönetim Kurulu 15 Ocak 2014 tarihinde toplanarak tarım makinası satışı sonrası yedek parça satışlarını durdurmaya ve stokları da aynı sektörde yer alan başka bir işletmeye satmaya karar vermiştir. 20 Ocak 2014 tarihinde işletme yedek parça stokunu 43.000,00 TL'ye satmıştır. Dönem karı 100.000,00 TL'dir.(YÜKÇÜ ve YAŞAR,2013:22) Düzeltme gerektiren bir olaydır. İşletme 2013 yılı finansal tablolarında 13.000 TL stok değer düşüklüğü karşılığı ayırmalıdır.

31.12.2008	
654 KARŞILIK GİDERLERİ	5000
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	5000

Kapanış Kaydı Yapılmamışsa	
590 DÖNEM NET KARI	5000
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	5000

570 GEÇMİŞ YIL KARLARI	5000
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	5000

Bu Düzenleme kayıtlarından sonra 20 Ocak 2014 tarihinde gerçekleşen satışa ilişkin kayıt yapılabilir.

100 KASA HESABI	50.740,00
600 YURT İÇİ SATIŞ HESABI	43.000
391 HESAPLANAN KDV	7.740

621 SATILAN MAL TİCARİ MALİYETİ	43.000
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	13.000
153 TİCARİ MALLAR HESABI	56.000

Örnek 5: ABC İşletmesi'nin 31 Aralık 2008 tarihinde stoklarında modası geçmiş 10.000,00 TL'lik ticari malı 7.500,00 TL karşılık ayırmış ve modası geçen malların net değeri 2.500,00 TL'dir.

25 Ocak 2009 tarihinde bu mallar 3.500,00 TL'ye satılmış ve finansal tablolar onaylanmamıştır.

157 DİĞER STOKLAR	10.000	
157.01 MODASI GEÇEN MALLAR HESABI		10.000
153 TİCARİ MALLAR HESABI		
/		
654 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	7.500	
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI		75.00
Karşılık Giderleri		
2014 Yılında Yapılması Gereken Kayıt		
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	1.000	
644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIĞI		1.000
Stokların Defter Değerlerinin Yükseltilmesi		

Örnek 6: Bir işletme 31.12.2XX3 tarihi itibari ile 1.000 TL tutarındaki ticari malının cari değerinin 600,00 TL olduğunu tahmin etmiş ve 400,00 TL tutarında karşılık ayırmıştır. Söz konusu stoklar 25.02.2004 tarihinde 800,00 TL’den satılmıştır. Yönetim Kurulu, 15.03.2004 tarihinde yaptığı toplantıda finansal tabloların kamuoyuna duyurulmasına karar vermiştir. (ÖRTEN, KAVALL ve KARAPINAR,2018:115-116)

İşletme karşılık ayırdığı stoklarını onaylama tarihinden önce satmıştır. Bu nedenle stokların değer düşüklüğüne uğrayan tutarı finansal tablolar kesinleşmeden ortaya çıkmıştır. Bu bakımdan bilanço tarihinde yapılan tahminin düzeltilmesi ve finansal tabloların buna uygun olarak yeniden düzenlenmesi gerekmektedir.

Bu düzenleme, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar Standardı (IAS8) hükümleri dikkate alınarak gerçekleştirilir. (ÖRTEN, KAVALL ve KARAPINAR,2018:115-118)

İşletme satışın ardından şu şekilde kayıt yapar:

31.12.2004			
100 KASA HESABI	800		
600 YURTIÇİ SATIŞLAR HESABI		800	
31.12.2004			
621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ	800		
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	200		
153 TİCARİ MALLAR HESABI		1000	

En son kaydın yapılması, dönem başı, bakiyelerinin düzeltilmiş olmasına bağlıdır.

İşletme değeri düşen maldan zararını, bilançonun yayımlanmasından önce gördüğü için 31.12.2004 tarihli finansal tablolarda ve buna bağlı olarak açılış bakiyelerinde değişiklik yapılacaktır. (ÖRTEN, KAVAL ve KARAPINAR:109)

31.12.2004			
158 STOK DEĞER DÜŞÜK KARŞILIĞI	200		
570 GEÇMİŞ YIL ZARARI		200	

Böylece Düzeltme işlemi dönem başı dağıtılmamış karlar hesabı yeniden düzenlenerek yapılır. İşletmenin yayımlayacağı bilançoda ise stoklar aşağıdaki gibi raporlanır.

	Dipnot	31.12.2xx4
Ticari Mallar	12	800,00

Dipnotlarda da Ticari Mallara ilişkin aşağıdaki açıklama aşağıdaki açıklama yapılacaktır.

12. TİCARİ MALLAR

	31.12.2xx4
Ticari Mallar	1.000,00
Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	-200,00
Ticari Malların Net Değeri	800,00

D. Bilanço tarihinden önce satın alınan varlıkların maliyetlerinin ya da satılan varlıklardan elde edilen gelirlerinin bilanço tarihinden sonra belirli hale gelmesi düzeltilmesi gerektirir.

Örnek: ABC AŞ, 15 Şubat 20x2’de, ağır pazar koşulları ve yüksek zarardan dolayı küçük ev aletleri bölümünü kapatmaya karar vermiş ve bu kararını 28 Şubat 20x2’de duyurmuştur.

Kapatma kararını bilanço tarihinden sonra alınması nedeniyle düzeltme gerektirmeyen bir olaydır. Ancak bilanço dipnotlarında konuyla ilgili açıklama yapılmalıdır.(Mali Çözüm Dergisi,2013:24)

Örnek: İşletme, Aralık 2007 tarihinde bir depo satar. Satış fiyatı Ocak ayında kesinleştirilerek 1.000.000,00 TL olarak belirlenir. Diğer bir ifadeyle belirlenen fiyat (31 Aralık 2007)’de 1.000.000,00 TL olduğu için bu düzenleme gerektiren bir olaydır.

Deponun satış karı ve alacak 31 Aralık 2007 tarihli finansal raporlarda düzeltilmek zorundadır. (SALİŞ,2011:79)

E. Bilanço döneminde gerçekleşen hile ya da hatalı olayların ortaya çıkması durumunda bilanço tarihinden sonra düzeltme gerektiren durumlara örnek:

Örnek: 31 Aralık 2018 tarihi itibarıyla hazırlanan finansal tablolar 31 Mart 2019’da hazırlanmış ve 1 Mayıs 2019’da yayımlanmak üzere onaylanmıştır. Nisan 2019’da işletmenin bir bölümünün toplam hasılatının %22 fazla hesaplandığı tespit edilmiştir. Bilanço tarihinden sonra tespit edildiği için düzeltme gerektiren bir hatadır. 31 Mart 2018 tarihli finansal tabloların onaylanmadan önce düzeltilmesi gerekmektedir.

Örnek: Denetçi: 31 Mart 2006 tarihli finansal tabloları denetlerken 19 Ocak 2007 tarihinde 10.000,00 TL’lik hayali satış faturası olduğunu belirlemiştir. Hilenin

bir parçası olarak satışlarının maliyetinin de 8.000,00 TL daha yüksek gösterildiği tespit edilmiştir.

19 Ocak 200 tarihi itibari ile işletmenin finansal tabloları henüz onaylanmamış ise 31.12.2006 tarihli finansal tablolarda yer alan satışların 10.000,00 TL; satışların maliyetinin de 8.000,00 TL azaltılması için şu şekilde bir muhasebe kaydı yapılmalıdır.

31.12.2006	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HESABI	10.000,00
152 MAMÜLLER HESABI	8.000,00
620 SATILAN MAMÜLLER MAL. HSB.	8.000,00
120 ALICILAR	10.000,00

Kaynak: (SAĞLAM, ŞENGEL ve ÖZTÜRK,2009:222)

Örnek: Denetçi 31 Aralık 2008 tarihli finansal tabloları denetlerken finansal tablolar onaylanmadan satış hasılatının sehven 20.0000,00 TL eksik yazıldığını tespit edilmiştir. Bu durum tablolarda düzeltme gerektiren bir olaydır.

31.12.2008	
120 ALICILAR	23.600
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HESABI	20.000
391 HESAPLANAN KDV	3.600

F. Bilanço tarihi itibariyle kardan pay ve ikramiye gibi alacakların raporlama tarihinden sonra belirli hale gelmesi diğer bir düzeltme gerektiren olaydır.

Örnek: ABC AŞ, her yıl çalışanlarına, performanslarına ve pozisyonlarına göre değişen oranlarda, vergi öncesi karın %10'unu kar payı olarak dağıtmaktadır. 31 Aralık 20x1 finansal tablolarında ödenecek kar payı borç olarak gösterilmiştir. Bu tutar, oluşabilecek değişiklikler nedeniyle finansal tablolar onaylanana kadar ödenmemektedir. Tabloların onaylanma tarihine kadar olan sürede işletme karını da olumsuz etkilemiştir.

TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı'na göre, çalışanların hizmet sunduğu dönem sonunu takip eden on iki ay içinde ödenecek kar payları ve

ikramiyeler, kısa vadeli fayda olarak nitelendirilmektedir. Bunların kazanıldığı halde ödenemeyen kısımları bilançoda kısa vadeli borç olarak gösterilir. Stok değer düşüklüğü sonucu işletme karının düşmesi çalışanlara çalışanlara ödenecek kar payının da azalmasına yol açmıştır. Söz konusu koşullar bilanço tarihinde de mevcut olduğu için düzeltme gerektiren bir olaydır ve bilançoda gösterilen borç tutarı, yeni kar tutarına göre düşürülmüştür.

Öncelikle çalışanlara ödenecek kar payı ve ikramiyedeki düşüş karşılanmalıdır.

Karşılık gideri 400.000 TL X % 10 = 40.000 TL olmaktadır. Sonunda aslında kar dağıtım kaydı iptal edilip yeni kar dağıtım kaydı yapılır. Çünkü kardaki değişiklikten tüm yedek akçe hesaplarıyla beraber ortaklara borçlar hesabı da etkilenir. Personele borçlar hesabına etkisi aşağıda gösterilmektedir. Aşağıdaki kayda benzer biçimde yedek akçe hesapları ve ortaklara borçlar hesapları da düzeltilmelidir. (Mali Çözüm Dergisi YÜKÇÜ ve Yaşar 115.Sayı,2013:24)

31.12.20x1	
335 PERSONELE BORÇLAR	40.000
590 DÖNEM NET KARI	40.000

20x2 yılında yapılması gereken kayıt ise aşağıdaki gibidir.

31.12.20x1	
335 PERSONELE BORÇLAR	40.000
570 GEÇMİŞ YIL KARLARI	40.000

Örnek: İşletmede 31.12.2006 tarihli bilançoda yer alan denetlenmiş karın paylaşımına yönelik bir sistem olduğu varsayım altında; 26 Şubat 2007 tarihinde denetçiler işletmenin karını onaylamışlardır. 2007 yılı mart ayında dağıtılacak kar tutarı ise 2.400,00 TL'dir.

26 Şubat 2007 tarihi itibarıyla eğer işletmenin finansal tabloları henüz onaylanmamışsa 31.12.2006 tarihli finansal tablolarda yer alan işçilik maliyetlerinin 2.400,00 TL arttırılması gerekmektedir. Dolayısı ile kapanan dönemin karı bu tutar kadar azalmış olacak ve dolaylı bir kar dağıtımı yapılmış olacaktır. Buna göre

aşağıdaki gibi bir düzeltme kaydının yapılması gerekmektedir.(SAĞLAM, ŞENGEL ve ÖZTÜRK,2009: 31.12.2008

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI	2.400	
381 GİDER TAHAKKUKLARI HESABI		2.400

Örnek: İşletme yılsonunda belirli bir satış hedefine ulaşılması durumunda pazarlama biriminde çalışan personeline bir maaş ikramiye verme taahhüdünde bulunmuştur. Finansal tabloların onayından önce satış hedeflerine ulaşıldığı tespit edilmiş olup, çalışanlara ikramiye dağıtılmasına karar verilmiştir.

Kapanış kayıtlarının yapıldığı varsayımına göre, önce kapanış fişi iptal edilir ve bilanço hesapları tekrar açılır ve aşağıdaki muhasebe kaydı yapılır.

31.12.2008		
590 DÖNEM NET KARI	10.000	
381 GİDER TAHAKKUKLARI HESABI		10.000

Kaynak: (ÖZERHAN ve DİĞER BİR İFADEYLEK, 2015:779)

3.1.2. Bilanço Tarihinden Sonra Düzeltme Gerektirmeyen Olaylar

Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylar raporlama döneminden sonra ortaya çıkan durumları gösteren olaylardır. Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen olayların etkisinin yansıtılması amacıyla raporlama dönemine ait finansal tablolarda yer alan tutarlarda herhangi bir değişiklik yapılmaz. Raporlama döneminden sonra ancak finansal tabloların yayımlanması için onayladığı tarihten önce meydana gelen aşağıdaki olaylar raporlama döneminden sonra düzeltme gerektirmeyen olaylara örnek olarak verilebilir. (BOBI FRS Par. 4.6) (Tüm.2018:55)

- Yatırımların piyasa değerinde meydana gelen düşüşler,
- Raporlama dönemi sonu itibari ile şarta bağlı varlık olarak değerlendirilen bir alacağın raporlama döneminden sonra davanın lehte sonuçlanması neticesinde kesinleşmesi. Diğer yandan, raporlama dönemi sonundan önce alacak tutarı

üzerinde anlaşılması olmasına rağmen, söz konusu tutarın güvenilir bir şekilde ölçülememesi dolayısıyla kayda alınmadığı durumlarda, ilgili karar düzeltme gerektiren bir olay olabilir.

- c. Önemli bir bağlı ortaklığın elden çıkarılması veya önemli bir birleşmenin gerçekleşmesi,
- d. Bir faaliyetin durdurulmasına yönelik planının açıklanması,
- e. Önemli bir üretim tesisinin yangın sonrası tahrip olması (Tüm,2018:55)

Bilanço tarihinden sonra düzeltme gerektirmeyen olayların önemli olması durumunda bunlara ilişkin hiçbir açıklama olmaması finansal tablo kullanıcıların aldıkları kararları etkileyebilir. Bu tür olayların önemli sayılabileceklerinin mutlaka mali tablo dipnotlarında açıklanması gerekir. (TMS,10:21)

TMS’de ilgili paragraflarda geçen herhangi bir düzeltme gerektirmeyen olaylara örnek olarak şunlar verilebilir:

- Raporlama dönemi sonu ile finansal tabloların yayımı için onay verme tarihi arasında yatırımların piyasa değerlerinde ortaya çıkan değer düşürdükleri (TMS,10:11)
- Bilanço tarihinde sonra önemli bir bağlı ortaklığın elden çıkarılması veya önemli bir birleşme gerçekleştirilmesi (TMS,10:22a)
- Önemli varlık alımları, varlıkların satış amaçlı elde tutulan varlıklar olarak sınıflandırılması (TMS,10:22c)
- Varlık fiyatlarında veya döviz kurlarında bilanço tarihinden sonra olağandışı büyüklükte değişikliklerin olması (TMS;10:22g)
- Grev ve lokavt gibi ihtilafların baş göstermesi (KAVAL,2003:133)
- Tamamen bilanço tarihinde sonra gerçekleşen olaylardan kaynaklanan bir davanın başlaması (TMS,10:22j)
- Bu tür olayların önemli olabilecekleri mutlaka finansal tablo dipnotlarda açıklaması gerekmektedir. (TMS,10:21)

Önemli sayılabilecek düzenleme gerektirmeyen olaylara örnek olarak temettüleri ve işletmenin sürekliliği varsayımının geçerliliğini kaybetmesi verilebilir. Bu olaylar için düzeltme yapılmayacak ancak finansal tablo dipnotlarında gerekli açıklamalara yer verilecektir.

Düzeltilme gerektirmeyen bazı olaylara ilişkin örnekler şu şekildedir:

Örnek 1: XYZ A.Ş., 1 Şubat 2019’da atıl vaziyetteki deposunu, müşterilerden

ABC LTD. Şirketi'ne satmıştır. Bu depo raporlama bitiminden sonra satıldığı için düzeltme gerektirmeyen bir olaydır. Çünkü satış işlemi dönem sonunda sonra gerçekleştirmiştir.

Örnek 2: Türkiye'de faaliyette bulunan bir anonim şirket, 2008 yılında içerisinde New York borsasında işlem gören ve emlak piyasasında faaliyet gösteren bir işletmenin hisselerine yatırım yapmıştır. Finansal Tabloların onay tarihinden önce ABD Emlak piyasasında meydana gelen kriz nedeni ile hisselerin değeri büyük ölçüde düşmüştür. Bu durumda, ilgili olay raporlama döneminden sonra ortaya çıktığı için, 2008 yılı finansal tablolarında herhangi bir düzeltme yapılmasına gerek yoktur. İşletmenin emlak piyasasında meydana gelen bu krizi raporlama tarihi itibari ile öngörmesi mümkün değildir. İşletme sadece, yapmış olduğu yatırımın değerinde meydana gelen değer düşüklüğünü 2008 yılı finansal tablolarının dipnotlarında belirtecektir. (AKBULUT ve DİĞER BİR İFADEYLEK:757)

Örnek 3: A İşletmecisi, C İşletmesi'nin B İşletmesi'nden aldığı borcu ödememesi durumunda B İşletmesi'ne C İşletmesi'nin borcunu ödeyeceğine dair garanti vermiştir. A İşletmesi bilanço gününde borç tutarı kadar karşılık ayırmıştır. Bilanço tarihinden sonra A İşletmesi, C İşletmesi'nin B İşletmesine olan borcunu zamanında ve tam olarak ödediğini öğrenmiştir.

Bu durumda A İşletmesi'nin ayırdığı karşılığı düzeltmesine gerek yoktur. Ancak dipnotlarında karşılık ayırdığı kredinin ödendiği ile ilgili bilgi vermesi gerekmektedir.(SÜMER ve ERER:757)

Örnek 4: İşletme aleyhine 31.12.2018 tarihinden sonra çalışanı tarafından iş kazası sebebi ile 50.000 TL tazminat talep etmek amacıyla 20.02.2019 tarihinde tarihinde dava açılmıştır.

İşletme bu davaya ilişkin bir düzeltme kaydı yapmayacak ve bu olayı finansal tablo dipnotlarında açıklayacaktır. (GÖKÇEN, AKGÜL ve ÇAKICI:99)

Örnek 5: Halka açık bir işletme olan SAB Miller Plc'nin 2004 yılı finansal tablolarının dipnotlarında bilanço sonrası olaylarla ilgili olarak aşağıdaki açıklamalara yer vermiştir:

- Ocak 2004 tarihinde SAB Miller İşletmesi ve SAB Miller Finans 5 yıl vadeli 1.000.000,00 Amerikan Doları tutarında bir kredi sözleşmesi imzalamıştır. Bu sözleşme, Mart 2004 tarihinde vadesi dolacak olan 720.000.000,00 Amerikan Doları tutarındaki (31 Aralık 2004, tarihi itibari ile tutarı) kredi sözleşmesinin

yerini alacaktır.

- 5 Şubat 2003 tarihinde, Harbin İşletmesinin tümünü almak için nakit 4.300.000,00 Amerikan Doları tutarında bir teklif verilmiştir.
- Şubat 2004 tarihinde SAB Miller İşletmesi Romanya’da Kurulu AURORA SA işletmesinin % 81,1’ini almak için anlaşmaya varıldığını duyurmuştur. Bu birleşme, grubu ilgili ülkede ikinci hale getirecek önemli bir bölgede güçlü bir satış platformu kazandıracaktır.

Ödeneceği bilanço tarihinden sonra ilan edilen temettüler düzeltme gerektirmeyen önemli bir olaydır ve bu olay dipnotlarda açıklanmalıdır.

Örneğin: 2018 yılında finansal tablolarını hazırlayan bir işletme 2019 yılının Ocak ayında 500.000,00 TL kar dağıtımını yapacağını ilan etmişse herhangi bir düzeltme kaydı yapmayacak ancak 500.000,00 TL tutarındaki temettüyü dipnotlarında açıklayacaktır.

Finansal Raporlar hazırlanırken işletmenin sürekliliği esas alınır. Ancak mali yapıdaki bozulmalar ve diğer faktörler yüzünden işletmenin sürekliliği varsayımı artık uygun olmayacak duruma gelmişse bu durumun raporlama tarihinden önce veya sonra olması önemli değildir.

Finansal Tablo bilgi kullanıcıları açısından doğru bilgiyi sunmak adına işletme dönem sonu 31.12.2019 tarihinde finansal tablolarını düzenlerken tasfiye değerlerini kullanmalıdır.

3.2. Bilanço Tarihinden Sonraki Olayların Denetim Standartları Açısından İncelenmesi ve Denetçinin Amaç ve Görevleri

Çalışmanın bu kısmında bilanço tarihinden sonraki olayların denetimi ile ilgili-AICPA tarafından yayımlanan Ausection560 “Subsequent Events” (Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar),

IFAC tarafından yayımlanan ISA 560 “Subsequent Events” (Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar) ve SPK tarafından yayımlanan Seri X No: 22 Sayılı Tebliğ Kısım 23 “ Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Olaylar” başlıklı düzenleme ayrıntılı bir şekilde incelenmiştir.

3.2.1. AICPA Tarafından Yapılan Düzenlemelerde Bilanço Tarihinden Sonraki Olayların Denetimi

Bilanço tarihinden sonraki olayların denetimine ilişkin olarak Amerika Sertifikalı Muhasebeciler Kurumu(AICPA- American Institute of Certified Public Accountant) tarafından ilki 1972 yılında yayımlanan ve 2007 yılında revize edilen Au

section 560 “Subsequent Events” başlığı ile günümüzde de geçerliliğini sürdüren bir standart yayımlanmıştır.

“Standart toplam 12 paragraftan oluşmaktadır. Standartta:

1. Paragraflarında bilanço tarihinden sonraki olaylara ilişkin genel açıklamalara, 10-12 paragraflarında ise bilanço tarihinden sonraki periyotta uygulanacak denetim prosedürlerine yer verilmiştir.

Standartın birinci paragrafında bilanço tarihinden sonraki olayların tanımı yapılmıştır.

Standartta göre; işletmelerde, bilanço tarihinden sonra gerçekleşen ancak başlangıcı bilanço tarihinden önceye dayanan ve mali tablolarda etkisi olabilecek ve bu etki nedeniyle ya bir takım düzeltmeler yapılmasını gerektiren ya da dipnotlarda belirtilmesi gereken işlemler gerçekleşmektedir. Bu tür olayların hepsi bilanço tarihinden sonraki olaylar olarak ifade edilmektedir. (Ausection 560 paragraf 1)

Standartın 2-9. Paragraflarında bilanço tarihinden sonraki olayların türlerine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Denetçilerin ve işletme yönetiminin dikkat etmesi gereken iki tür bilanço tarihinden sonraki olaylar mevcuttur.

Bilanço tarihinden sonra düzeltme gerektiren ve bilanço tarihinden sonra düzeltme gerektirmeyen olaylardır.

AICPA tarafından yayımlanan standartın 10-12. Paragraflar ise bilanço tarihinden sonraki olaylara ilişkin denetim prosedürleriyle ilgilidir.

10. paragrafta denetçinin denetim çalışmalarını tamamlamadan önce üzerinde durmak zorunda olduğu bir noktanın da bilanço gününden sonraki periyot olduğu ve bu periyodun “bilanço tarihinden sonraki olaylar diye isimlendirildiği belirtilmiştir.

Aynı maddede bu süreçteki denetim işlemlerinin süresinin denetim uygulamalarının gereklerine göre çok kısa bir süreden birkaç aylık bir süreye kadar değişebileceği, ayrıca tüm denetim prosedürlerinin aynı anda uygulanıp bitirilemeyeceği bazılarının bilanço tarihinden sonraki periyot boyunca uygulanabileceği ifade edilmiştir. Denetçi bu aşamada, çözülmemiş olan denetim ve raporlama konularına yoğunlaşmalıdır. Ancak bu aşamada yer alan bazı olaylara ilişkin denetçi daha önce denetim prosedürlerini uygulamış ve istediği bilgileri de elde etmişse denetçinin bu aşamada da o olaylara ilişkin bir inceleme yapması beklenmiştir. (Ausection 560,paragraf 10)

11. paragrafta, bilanço tarihinden sonra meydana gelebilecek bazı olay ve

işlemler için uygulanabilecek denetim prosedürlerinin örneklerine yer verilmiştir.

12. paragrafta denetçinin uygulaması gereken prosedürler sayılmıştır. (Ausection 560, paragraf 11) Bu prosedürlerden bazıları şöyledir:

- a. Ara finansal tabloları okumalı, raporlama aşamasında olan mali tablolarla karşılaştırmalı, ayrıca koşullara uygun diğer karşılaştırmaları da yapmalıdır. Denetçi soruşturma yoluyla bilgi elde etmelidir.
- b. Denetçinin çalışanlar ve üst düzey yöneticilerden tüm idari ve mali bilgileri elde etmelidir.
- c. Denetçi ulaşabilirse, pay sahiplerinin, yöneticilerin ve uygunluk komitesinin toplantı tutanaklarını okumalı ve soruşturma yapmalıdır.
- d. Denetçi işletmeyle ilgili davalar ve iddialarla ilgili de soruşturma yapmalıdır.

3.2.2. IFAC Tarafından Yapılan Düzenlemelerde Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar ve Denetimi

Bu standart 17 paragraftan oluşmaktadır. Standardın 1-3 paragraflarında standardın amacının, finansal tablolarının denetiminde bilanço tarihinden sonraki olaylara ilişkin denetçinin sorumluluklarını açıklamak olduğu belirtilmiştir.

2. paragrafta ise bilanço tarihinden sonraki olaylara ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Bu paragrafta Uluslararası Denetim Standardı 10 “ Raporlama Tarihinden Sonraki Olaylar) özellikle bu tür olaylara atıfta bulunduğu ifade edilmiştir.

Standardın 3. Paragrafında ise standardın yeniden düzenlenmiş halinin 15 Aralık 2009 tarihinden sonra yürürlüğe gireceği belirtilmiştir.

Standardın 4. Paragrafında denetçinin amaçları açıklanmıştır. Denetim amaçlarına göre;

- Bağımsız denetçi denetim raporu tarihi ile finansal tabloların yayımlanma tarihine kadar olan sürede finansal tablolarda düzeltme veya açıklama gerektirebilecek olayların olup olmadığına ilişkin yeterli ve uygun kanıt toplanmalıdır.
- Eğer denetim raporu yayımlanmışsa ve denetçi gerçekten böyle bir olayın varlığından haberdar olmuşsa bu durum denetçinin raporunun değişmesine neden olabilir.

Standardın 5. Paragrafında ise, finansal tabloların tarihi, finansal tabloların onaylanma tarihi ve bilanço tarihinden sonraki olaylar gibi kavramların tanımlarına yer verilmiştir.

Standardın 6-17 paragrafları ise ”gereklikler” başlığı altında toplanmıştır.

7. Paragrafta ise mali tabloların hazırlanması tarihi ve denetim raporu tarihi arasında geçen sürede meydana gelen olaylarla ilgili uygulanacak olan denetim prosedürlerine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. (ISA 560, paragraf 7)

- a. Bilanço tarihinden sonraki olayların belirlenmesini sağlamak amacıyla işletme yönetimi tarafından prosedürlere ulaşılarak incelenmesi,
- b. Finansal tabloları etkileyebilecek herhangi bir bilanço tarihi sonrası olay olup olmadığına ilişkin işletme yönetimine yönelik soruşturma yapılması,
- c. Denetçi ulaşabilirse pay sahiplerinin, yöneticilerin ve yönetim komitesinin toplantı tutanaklarını okumasıdır.

Eğer varsa işletmenin ara dönem mali tablolarını incelemelidir.

Standardın 9. Paragrafı yazılı sunuma ilişkindir. Standardın 10.paragrafında, bağımsız denetçinin, bağımsız denetim raporu tarihinden sonra finansal tablolarla ilgili herhangi bir denetim prosedürü uygulama zorunluluğu yoktur denilmektedir. Yine aynı paragrafta finansal tabloların düzenleme tarihinden önce meydana gelmiş ancak denetim raporunun yayımlanmasından sonra denetçi tarafından öğrenilen bir olayın denetçinin bağımsız denetim raporunda değişiklik yapmasına neden olabileceği ifade edilmiştir. Bu tür olayda denetçinin yapması gerekenler aşağıdaki gibi açıklanmıştır. (ISA 560, paragraf 10)

- d. Bu konunun denetçi tarafından işletme yönetimi ve eğer varsa uygunluk komitesi ile tartışılması,
- e. Finansal tablolarda değişiklik ihtiyacı olup olmadığına karar verilmesi,
- f. İşletme yönetiminin, olayı finansal tablolarda gösterme niyetinin olup olmadığını soruşturması,

İşletme yönetiminin Finansal Tablolarda değişiklik yaptığı durumlarda denetçinin yapması gerekenler 11. Paragrafta açıklanmıştır.

12. Paragrafta ise denetçinin bilanço tarihinden sonraki uygulayacağı denetim prosedürlerini sınıflandırmasıyla ilgili bilgi vermiştir.

13. Paragrafta denetçi tablolarda değişiklik yapılması gerektiğine inanmasına rağmen işletme yönetimi herhangi bir değişiklik yapılmamışsa bağımsız denetçinin uygulaması gereken yöntemler anlatılmış ve standardın 14. Paragrafına göre finansal tablolar yayımlandıktan sonra denetçinin finansal tablolarla ilgili herhangi bir prosedür uygulayıp uygulamayacağına ve 15. Paragrafta ise mali olaylarla ilgili işletmenin aldığı önlemleri incelemeli ve değiştirilmiş olan finansal tablolar üzerine yeni bir rapor hazırlanması gerektiğini açıklamaktadır.

Standardın 16. Paragrafında ise bağımsız denetçinin hazırlayacağı yeni raporlara ilişkindir.

İşletme yönetimi daha önce yayımlanmış olan tablolar ve bağımsız denetim raporunu alan kişileri bilgilendirme görevini yerine getirmez, gerekli önlemleri almaz ve bağımsız denetçinin gerekli görmesine karşın finansal tabloları değiştirmese, bağımsız denetçi işletme yönetimini bağımsız denetim raporuna itimat edilmemesi konusunda gerekli önlemleri alacağına dair uymalıdır. (ISA 560 paragraf 17)

3.2.3. Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yapılan Düzenlemelerde Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar ve Denetimi

Bilanço tarihinden sonraki olaylar denetimine ilişkin olarak Sermaye Piyasası Kurulu'nun yaptığı düzenlemeler SPK'nın 2006 yılında çıkardığı ve temel amacı Uluslararası Denetim Standardı ile uyumun sağlanması olan Seri X No: 22 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'in Yirmi Üçüncü Kısımında bu konuya yer verildiği görülmektedir.

Tebliğ'in 23.Kısım "Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Olaylar" başlığını taşımaktadır.

Tebliğ'in amacı birinci madde de "Bağımsız Denetçinin ve İşletmenin Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Olaylara İlişkin Sorumluluklarıyla ilgili ilke usul ve esasları belirlemek" olarak açıklanmıştır. (Seri X No:22 Kısım23 m1)

İkinci madde de "bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan olayların bağımsız denetimine ve bağımsız denetim tarihinden sonra ortaya çıkan olaylara ilişkin bağımsız denetçinin ve işletme yönetiminin sorumluluklarına ilişkin hükümleri içerir".

Üçüncü madde de "bağımsız denetim raporu tarihi", "bilanço tarihi", "bilanço tarihinden sonraki olaylar", "finansal tabloların onaylandığı ve yayımlanması tarihi gibi ifadelerin açıklanmasına yer verilmiştir. (Seri X No: 22 Sayılı Tebliğ, Kısım 23,m3/c)

Tebliğ'in ikinci bölümü ise 8. ve 11. Maddeleri kapsamaktadır. 8. Madde de rapor tarihinden sonra ortaya çıkan olayların açıklanmasında sorumluluk konusuna açıklık getirilmiştir.

Eğer bağımsız denetim raporu tarihinden finansal tabloların yayımlanacağı tarihe kadar geçen zamanda finansal tabloları etkileyebilecek önemli hususlar ortaya çıkmışsa bu hususlara ilişkin denetçinin bilgilendirilmesinin işletmenin sorumluluğunda olduğu ifade edilmiştir.

Standardın üçüncü bölümünde ise finansal tablolar yayımlandıktan sonra çıkan

hususlar ve sermaye piyasası araçlarının halka arzı konularına açıklık getirilmiştir.

Eğer işletme yönetiminin finansal tabloları gözden geçirip değiştirdiği bir durum olmuşsa, bağımsız denetçi bu duruma uygun bağımsız denetim tekniklerini uygulamalı, daha sonra yayımlanmış finansal tabloları ve bağımsız denetim raporunu alan kişilerin durumdan haberdar edilmesine yönelik işletme yönetiminin aldığı önlemleri incelemeli ve değiştirilmiş finansal tablolar üzerine yeni bir tablo hazırlamalıdır.

Sermaye Piyasası araçlarının halka arzına ilişkin ise bağımsız denetçinin, halka arz tarihine kadar ilave bağımsız denetim tekniklerini uygulamasının gerekebileceği, ayrıca halka arz için gereken izah namede yer alan bilgilerin de bağımsız denetimi yapılan finansal bilgilerle tutarlı olup olmadığını denetçi tarafından değerlendirmesi gerekliliği vurgulanmıştır. (Seri X No: 22 Sayılı Tebliğ, Kısım 23,m.14) (Dönmez,2010:18-31)

4. FARKLI SEKTÖRLERDEN SEÇİLEN FİRMALARIN BİLANÇO TARİHİNDEN SONRAKİ OLAYLARINA İLİŞKİN ANALİZ

Çalışmamızın bu bölümünde çeşitli sektörlerde faaliyet gösteren firmaların yayımlanmış Mali tabloları incelenerek Bilanço Tarihinden Sonra Meydana Gelen Olaylar hakkında bilgi verilmiş ve dip notları açıklanmıştır.

4.1. Araştırmaya Konu Olan Şirketlere Ait Bilgiler

İletişim, teknoloji, turizm, gıda, giyim, seramik ve finansman alanlarında faaliyet gösteren Türkcell Finansman A.Ş., Eren Faktöring, Merit Turizm, Pınar Süt Mamulleri A.Ş., Aygaz A.Ş., Beymen Mağazacılık Anonim Şirketi, Ege Seramik Sanayi Ve Ticaret A.Ş., Kipa Ticaret A.Ş. firmalarına ait bilançoları verilerek, bilanço tarihinden sonrasındaki olayları incelenerek finansal tablo dipnotları ele alınmıştır.

4.1.1. Türkcell Finansman AŞ'ye Ait Bilanço

Financell markasıyla hizmet veren Turkcell Finansman Şirketi, Turkcell grup şirketlerinden olup BDDK'dan aldığı yetki ile ürün ve hizmet finansmanı sağlamak amacı ile faaliyete geçen finansman şirkettir.

Şirket, faaliyetlerini ilgili kanunlar çerçevesinde, Türkcell İletişim Hizmetleri A.Ş. grubu müşterilerinin teknoloji ihtiyaçlarının karşılanması için tüketici finansmanı sağlamak amacıyla sürdürmektedir.

Şirket'in 31 Aralık 2017 ve 2016 tarihleri itibarıyla doğrudan ortağı Türkcell

Bilişim Servisleri A.Ş. olup, nihai ana ortağı Türkcell İletişim Hizmetleri A.Ş.'dir.

Tablo 5.1. Türkcell Finansman AŞ'ye Ait Bilanço

AKTİF KALEMLER	Dönem	Bağımsız Denetimden Geçmiş Cari Dönem 31 Aralık 2017			Bağımsız Denetimden Geçmiş Önceki Dönem 31 Aralık 2016	
		TP	YP	Toplam	TP	Toplam
I. NAKİT, NAKİT BENZERLERİ ve MERKEZ BANKASI	5	2.211	183.714	185.925	31.037	31.037
II. GERÇEĞE UYGUN DEĞER FARKI K/Z'A YANSITILAN FV (Net)	6	79.568	-	79.568	684	684
2.1 Alım Satım Amaçlı Finansal Varlıklar		-	-	-	-	-
2.2 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kar/Zarara Yansıtılan Olarak Sınıflandırılan		-	-	-	-	-
2.3 Alım Satım Amaçlı Türev Finansal Varlıklar		79.568	-	79.568	684	684
III. BANKALAR	7	59.676	15.260	74.936	36.727	36.728
IV. TERS REPO İŞLEMLERİNDEN ALACAKLAR		-	-	-	-	-
V. SATILMAYA HAZIR FİNANSAL VARLIKLAR (Net)		-	-	-	-	-
VI. FAKTORİNG ALACAKLARI		-	-	-	-	-
6.1 İskontolu Faktoring Alacakları		-	-	-	-	-
6.1.1 Yurt İçi		-	-	-	-	-
6.1.2 Yurt Dışı		-	-	-	-	-
6.1.3 Kazanılmamış Gelirler (-)		-	-	-	-	-
6.2 Diğer Faktoring Alacakları		-	-	-	-	-
6.2.1 Yurt İçi		-	-	-	-	-
6.2.2 Yurt Dışı		-	-	-	-	-
VII. FİNANSMAN KREDİLERİ	8	4.092.531	-	4.092.531	2.377	2.377.078
7.1 Tüketici Kredileri		4.092.531	-	4.092.531	2.377	2.377.078
7.2 Kredi Kartları		-	-	-	-	-
7.3 Taksitli Ticari Krediler		-	-	-	-	-
VIII. KİRALAMA İŞLEMLERİ		-	-	-	-	-
8.1 Kiralama İşlemlerinden Alacaklar		-	-	-	-	-
8.1.1 Finansal Kiralama Alacakları		-	-	-	-	-
8.1.2 Faaliyet Kiralaması Alacakları		-	-	-	-	-
8.1.3 Diğer		-	-	-	-	-
8.1.4 Kazanılmamış Gelirler (-)		-	-	-	-	-
8.2 Kiralama Konusu Yapılmakta Olan Yatırımlar		-	-	-	-	-
8.3 Kiralama İşlemleri İçin Verilen Avanslar		-	-	-	-	-
IX. DİĞER ALACAKLAR	14	91.629	3.161	94.790	27.004	27.004
X. TAKİPTEKİ ALACAKLAR	9	60.998	-	60.998	19.294	19.294
10.1 Takipteki Faktoring Alacakları		-	-	-	-	-
10.2 Takipteki Finansman Kredileri	9	148.350	-	148.350	29.464	29.464
10.3 Takipteki Kiralama İşlemlerinden Alacaklar		-	-	-	-	-
10.4 Özel Karşılıklar (-)	9	(87.352)	-	(87.352)	10.170	(10.170)
XI. RİSKTEN KORUNMA AMAÇLI TÜREV FİNANSAL VARLIKLAR		-	-	-	-	-
11.1 Gerçeğe Uygun Değer Riskinden Korunma Amaçlılar		-	-	-	-	-
11.2 Nakit Akış Riskinden Korunma Amaçlılar		-	-	-	-	-
11.3 Yurtdışındaki Net Yatırım Riskinden Korunma Amaçlılar		-	-	-	-	-
XII. VADEYE KADAR ELDE TUTULACAK YATIRIMLAR (Net)	10	7.836	-	7.836	-	-
XIII. BAĞLI ORTAKLIKLAR (Net)		-	-	-	-	-
XIV. İŞTİRAKLER (Net)		-	-	-	-	-
XV. İŞ ORTAKLIKLARI (Net)		-	-	-	-	-
XVI. MADDİ DURAN VARLIKLAR (Net)	11	217	-	217	561	561
XVII. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR (Net)	12	28.598	-	28.598	12.381	12.381
17.1 Şerefiye		-	-	-	-	-
17.2 Diğer		28.598	-	28.598	12.381	12.381
XVII. I. PEŞİN ÖDENMİŞ GİDERLER	15	3.155	-	3.155	560	560
IXX. CARİ DÖNEM VERGİ VARLIĞI		-	-	-	-	-
XX. ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	13	-	-	-	1.109	1.109
XXI. DİĞER AKTİFLER		-	-	-	-	-
ARA TOPLAM		4.426.419	202.135	4.628.554	2.506	2.506.436
XXII. SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN VE DURDURULAN		-	-	-	-	-

	FAALİYETLERE İLİŞKİN VARLIKLAR (Net)	-	-	-	-	-
22.1	Satış Amaçlı	-	-	-	-	-
22.2	Durdurulan Faaliyetlere İlişkin	-	-	-	-	-
	AKTİF TOPLAMI	4.426.419	202.135	4.628.554	2.506	1 2.506.436

PASİF KALEMLER	Dip not	Bağımsız Denetimden Geçmiş Cari Dönem 31 Aralık 2017			Bağımsız Denetimden Geçmiş Önceki Dönem 31 Aralık 2016			
		TP	YP	Toplam	TP	YP	Toplam	
I. ALIM SATIM AMAÇLI TÜREV FİNANSAL YÜKÜMLÜLÜKLER	16	20.009	-	20.009	-	-	-	
II. ALINAN KREDİLER	17	1.575.559	1.961.210	3.536.769	1.432.109	92.788	1.524.897	
III. FAKTÖRİNG BORÇLARI		-	-	-	-	-	-	
IV. KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR		-	-	-	-	-	-	
4.1	Finansal Kiralama Borçları	-	-	-	-	-	-	
4.2	Faaliyet Kiralaması Borçları	-	-	-	-	-	-	
4.3	Diğer	-	-	-	-	-	-	
4.4	Ertelemiş Finansal Kiralama Giderleri (-)	-	-	-	-	-	-	
V. İHRAÇ EDİLEN MENKUL KIYMETLER (Net)	18	-	-	-	238.956	-	238.956	
5.1	Bonolar	-	-	-	238.956	-	238.956	
5.2	Varlığa Dayalı Menkul Kıymetler	-	-	-	-	-	-	
5.3	Tahviller	-	-	-	-	-	-	
VI. DİĞER BORÇLAR	19	175.101	900	176.001	108.978	-	108.978	
VII. DİĞER YABANCI KAYNAKLAR	20	85.053	-	85.053	545	-	545	
VIII. RİSKTEN KORUNMA AMAÇLI TÜREV FİNANSAL YÜKÜMLÜLÜKLER		-	-	-	-	-	-	
8.1	Gerçeğe Uygun Değer Riskinden Korunma Amaçlılar	-	-	-	-	-	-	
8.2	Nakit Akış Riskinden Korunma Amaçlılar	-	-	-	-	-	-	
8.3	Yurtdışındaki Net Yatırım Riskinden Korunma Amaçlılar	-	-	-	-	-	-	
IX. ÖDENECEK VERGİ VE YÜKÜMLÜLÜKLER	21	4.636	-	4.636	3.236	-	3.236	
X. BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI		44.141	-	44.141	24.868	-	24.868	
10.1	Yeniden Yapılanma Karşılığı	-	-	-	-	-	-	
10.2	Çalışan Hakları Yükümlülüğü Karşılığı	22	3.063	-	3.063	1.054	-	1.054
10.3	Diğer Karşılıklar	22	41.078	-	41.078	23.814	-	23.814
XI. ERTELENMİŞ GELİRLER	23	1.369	-	1.369	1.542	-	1.542	
XII. CARİ DÖNEM VERGİ BORCU	13	5.725	-	5.725	10.311	-	10.311	
XIII. ERTELENMİŞ VERGİ BORCU	13	7.625	-	7.625	-	-	-	
XIV. SERMAYE BENZERİ KREDİLER		-	-	-	-	-	-	
ARA TOPLAM		1.919.218	1.962.110	3.881.328	1.820.545	92.788	1.913.333	
XV. SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN VE DURDURULAN FAALİYETLERE İLİŞKİN DURAN VARLIK BORÇLARI (NET)		-	-	-	-	-	-	
15.1	Satış Amaçlı	-	-	-	-	-	-	
15.2	Durdurulan Faaliyetlere İlişkin	-	-	-	-	-	-	
XVI. ÖZKAYNAKLAR		747.226	-	747.226	593.103	-	593.103	
16.1	Ödenmiş Sermaye	24	575.000	-	575.000	-	575.000	
16.2	Sermaye Yedekleri		-	-	-	-	-	
16.2.1	Hisse Senedi İhraç Primleri		-	-	-	-	-	
16.2.2	Hisse Senedi İptal Karları		-	-	-	-	-	
16.2.3	Diğer Sermaye Yedekleri		-	-	-	-	-	
16.3	Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler veya Giderler		-	-	-	-	-	
16.4	Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler veya Giderler		-	-	-	-	-	
16.5	Kar Yedekleri		-	-	-	-	-	
16.5.1	Yasal Yedekler		-	-	-	-	-	
16.5.2	Statü Yedekleri		-	-	-	-	-	
16.5.3	Olağanüstü Yedekler		-	-	-	-	-	
16.5.4	Diğer Kar Yedekleri		-	-	-	-	-	
16.6	Kar veya Zarar		228.910	-	228.910	78.878	-	78.878

16.6.	Geçmiş Yıllar Kar veya Zararı	24	78.878	-	78.878	319	-	319
16.6.	Dönem Net Kar veya Zararı		150.032	-	150.032	78.559	-	78.559
16.7.	Ortak Kontrolde Tabi Teşebbüs veya İşletmeleri İçeren Birleşmelerin Etkisi	24	(65.746)	-	(65.746)	(65.746)	-	(65.746)
16.8.	Azınlık Payları		9.062	-	9.062	4.971	-	4.971
PASİF TOPLAMI			2.666.444	1.962.110	4.628.554	2.413.648	92.788	2.506.436

Tablodaki 2 ya da 3 basamaklı tutarların sonuna 3 sıfır eklenerek okunmalıdır.

4.1.1.1. Turkcell Finansman A.Ş.’nin Finansal Tablolarına Ait Açıklayıcı Dipnotlar

Tablo 5.2. Türkcell Finansman A.Ş.’nin Dipnotlarına İlişkin Tablo

	2017	2016
Dönem başı - 1 Ocak	10.170	-
Dönem içinde ayrılan karşılık	131.654	10.170
Dönem içinde çözülen karşılıklar / tahsilatlar (-)	(37.504)	-
Dönem içinde iptal edilen karşılıklar (-) (Dipnot 27) (*)	(16.968)	-
Dönem sonu - 31 Aralık	87.352	10.170

- 29 Aralık 2017 tarihinde toplam 22.268 TL tutarındaki finansman kredileri varlık yönetim şirketine devredilmiş olup, devredilen finansman kredilerine ait karşılık tutarı 16.968 TL’dir. (31 Aralık 2016: Bulunmamaktadır).
- Açıklandığı üzere, 8 Mart 2016 tarihinde, Şirket yönetim kurulunun aldığı karar üzerine Türkcell Ödeme Hizmetleri A.Ş. (“TÖHAŞ”)’yi (“Bağlı Ortaklık”) bütün aktif ve pasifleriyle devir olmak sureti ile satın almıştır.
- TÖHAŞ’ın faaliyet konuları, mobil ödeme sistemleri ile mobil kullanıcılara hizmet sunmak ve bu hizmetlerin geliştirilmesi kapsamındaki faaliyetlerdir. TÖHAŞ, 6943 sayılı Ödeme ve Menkul Kıymet Mutabakat Sistemleri, Ödeme Hizmetleri ve Elektronik Para Kuruluşları Kanunu, diğer ilgili mevzuat hükümleri ve BDDK düzenlemeleri çerçevesinde, ödeme kuruluşu olarak faaliyetlerini sürdürmektedir. TÖHAŞ için resmi faaliyet izni 12 Ağustos 2016 tarihinde alınmıştır.
- 31 Aralık 2017 tarihi itibarıyla Grub’un gerçekleştirmiş olduğu çapraz swap işlemlerinden oluşan yükümlülükleri 20.009 TL olup faiz oranı %12,99 - %15,25 aralığındadır. (31 Aralık 2016: Bulunmamaktadır).
- 31 Aralık 2017 tarihi itibarıyla, 2.428.475 TL (31 Aralık 2016: 259.292 TL)

tutarındaki banka kredisi Türkcell İletişim Hizmetleri A.Ş. garantisıyla kullanılmıştır.

- 31 Aralık 2017 tarihi itibarıyla Grup'un ihraç etmiş olduğu bonolar bulunmamaktadır (31 Aralık 2016: 238.956 TL).

31 Aralık 2017 ve 2016 tarihleri itibarıyla, diğer yabancı kaynakların detayı aşağıdaki gibidir:

Tablo 5.3. Kaynaklara İlişkin Tablo

	31 Aralık 2017	31 Aralık 2016
Peşin tahsil edilen sigorta ücretleri (*)	55.804	-
Peşin tahsil edilen tahsis ücretleri	12.120	-
Alacaklı geçici hesaplar (**)	11.375	328
Diğer	5.754	217
	85.053	545

- 31 Aralık 2017 tarihi itibarı ile Grup'un alacaklı geçici hesapları içerisinde yer alan 11.143 TL tutarındaki kısım, tahsilat kanalları üzerinden hesaplara giren fakat kaynağı bilanço tarihi itibarı ile belirlenemeyen banka mutabakat farklarından oluşmaktadır.
- 31 Aralık 2017 tarihi itibarıyla, Grup'un çıkarılmış her biri 1 Tam TL (31 Aralık 2016: 1 Tam TL) değerinde 575.000.000 adet (31 Aralık 2016: 575.000.000 adet) imtiyazsız hisse senedi bulunmaktadır.
- Grup'un 26 Kasım 2015 tarihinde gerçekleşen Olağanüstü Genel Kurulu kararı ile 5.000 TL olan çıkarılmış sermayesinin, tamamı Türkcell Bilişim Servisleri A.Ş. ve diğer hissedarlar tarafından nakden karşılanmak suretiyle ile 70.000 TL' ye yükseltilmesine karar verilmiştir. 26 Kasım 2015 tarihinde tescil edilen söz konusu sermaye artışı sonrasında ortaklık yapısı değişmemiştir.
- Grup'un 7 Mart 2016 tarihinde gerçekleşen Olağanüstü Genel Kurulu kararı ile 70.000 TL olan çıkarılmış sermayesinin, tamamı Türkcell Bilişim Servisleri A.Ş. ve diğer hissedarlar tarafından nakden karşılanmak suretiyle ile 500.000 TL' ye yükseltilmesine karar verilmiştir. 10 Mart 2016 tarihinde

tescil edilen söz konusu sermaye artışı sonrasında ortaklık yapısı değişmemiştir.

- Grup'un 30 Mayıs 2016 tarihinde gerçekleşen Olağan Genel Kurulu kararı ile 500.000 TL olan çıkarılmış sermayesinin, tamamı Türkcell Bilişim Servisleri A.Ş. ve diğer hissedarlar tarafından nakden karşılanmak suretiyle ile 575.000 TL' ye yükseltilmesine karar verilmiştir. 6 Haziran 2016 tarihinde tescil edilen söz konusu sermaye artışı sonrasında ortaklık yapısı değişmemiştir.

31 Aralık 2017 tarihi itibarıyla, ortak kontrole tabi işlemleri içeren birleşmelerin detayı aşağıdaki gibidir:

Tablo 5.4. Birleşmelere İlişkin Tablo

	31 Aralık 2017	31 Aralık 2016
TÖHAŞ	(65.746)	(65.746)
	(65.746)	(65.746)

- TFRS 3 kapsamında “Ortak Kontrole Tabi İşletme Birleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi” standardına istinaden, Ortak kontrole tabi işletme birleşmesi nedeniyle oluşan aktif - pasif uyumsuzluğunun giderilmesi amacıyla “Ortak Kontrole Tabi Teşebbüs veya İşletmeleri İçeren Birleşmelerin Etkisi” hesabı kullanılmıştır.

Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar

- Grup, Yönetim Kurulu'nun 29 Kasım 2017 tarih ve 2017/27 sayılı kararı ile şirket faaliyetlerinin gerektirdiği finansman faaliyetlerinin karşılanması amacıyla ana sözleşmenin 8. maddesi hükmünün Yönetim Kurulu'na verdiği yetkiye istinaden, Şirket'in kaynak kuruluşu olacağı yapıda Varlığa Dayalı Menkul Kıymet (“VDMK”) ihracı için görevlendirilen Aktif Yatırım Bankası AŞ'nin kurucusu olduğu Aktif Yatırım Bankası A.Ş. (3) No'lu Türkcell Varlık Finansmanı Fonu tarafından, 1 yıl içerisinde 100.000 TL'si kadar VDMK ihraç edilmesine karar vermiş ve bu karara istinaden ihraç

belgesi onayı için 13 Aralık 2017 tarihinde Sermaye Piyasası Kurulu'na başvurmuştur. İlgili başvurunun, 08 Ocak 2018 tarihli Sermaye Piyasası Kurulu Bülteni ile onaylandığı duyurulmuştur.(www.kap.org.tr) (www.pwc.com.tr)

Türkcell Finansman A.Ş.'ye Ait Analiz

Türkcell Ödeme Hizmetleri A.Ş.(TÖHAŞ)'nin (Bağlı Ortaklık) bütün aktif ve pasifleriyle satın alması, önemli bir ortaklığın başlaması Bilanço Tarihinden Sonraki düzeltme gerektirmeyen ancak bilanço dipnotlarında açıklanması gereken bir olaydır.

31.12.2017 tarihinden swap işleminden oluşa yükümlülüklerin faiz oranı %12,99 ile % 15,25 aralığındadır. 2016 yılında olmadığından düzeltme gerektirmeyen bir olay olup, dipnotlarda belirtilmesi gerekmektedir. Söz konusu firma dipnotlarında ilgili açıklamasına yer verilmiştir.

Yönetim Kurulunda 29 Kasım 2017 tarihinde 2017/27 sayılı kararıyla Varlığa Dayalı Menkul Kıymet İhraç edilmesine karar verilmiştir. İhraç onay belgesi 8 Ocak 2018 tarihinde SPK bülteni ile onayladığı duyurulmuştur. Bu da Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar olarak bilanço dipnotlarında detaylı bilgi verilmiştir.

4.1.2. Eren Faktöring AŞ'ye Ait Dipnotlar

Kasım 2010'da faaliyete geçen Eren Faktöring hizmet kalitesi ve müşteri memnuniyeti açısından örnek bir kuruluştur. Karşılıklı faydayı gözeterek, siz müşterilerimize iyi, güvenli ve hızlı hizmet sunmayı hedeflemiştir. Etik ve dürüst çalışma ilkelerini özümsemiş çalışanları ile faktöring mevzuatının benimsediği değerler doğrultusunda kaliteli hizmet sunmaktadır. Müşterilerinin nakit ihtiyaçlarını karşılayarak onları seçtikleri için memnuniyet sunmaktadır. Eren Faktöring nakit akışında, tahsilat ve alacak yönetiminde bütün müşterilerine kolaylık sağlamaktadır.

Faktöring Şirketlerinin Kuruluş ve Faaliyet Esasları Hakkındaki Yönetmelik kapsamında gerçekleştirdikleri faktöring işlemlerinde karşılaştıkları sorunların çözümü, haksız rekabetin önlenmesi, uygulama birliğinin sağlanması, faktöring denetiminin sağlıklı bir şekilde yapılabilmesi, ilgili yönetmelik kapsamında istenilen bilgi ve belgelerin geçerlilik ve güvenilirliğinin sağlanması için Faktöring İşlem Yönetmeliğinin yayınlanması,

Faktöring faaliyetlerinin gelişmesi, haksız rekabetin önlenmesi, mesleki

konularda üyelerin aydınlatılmasını sağlamak ve faktöring şirketlerinin sermaye piyasasının gerektirdiği özen ve disiplin içerisinde çalışmalarını için Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu çatısı altında 'Faktöring Şirketleri Birliği'nin kurulması.

4.1.2.1. Eren Faktöring AŞ'nin Finansal Tablolarına Ait Açıklayıcı Dipnotlar ve Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar

- Kıdem tazminatı tavanı 01.01.2011 tarihinden itibaren 2.623,23 TL/Yıl olmuştur.
- Şirket Yönetim Kurulu 13.01.2011 tarih ve 10 sayılı Yönetim Kurulu Kararı ile Şirketin Genel Müdürlük görevine Anıl Korkmaz'ın getirilmesine karar verilmiş olup, karara ilişkin 14.01.2011 tarihinde yazı ile Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'na bilgi verilmiştir.
- 10.10.2006 tarih ve 26315 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan Finansal Kiralama, Faktöring ve Finansman Şirketlerinin Kuruluş ve Faaliyet Esasları Hakkında Yönetmeliğin bazı hükümlerinde değişiklik yapılmış ve söz konusu değişiklikler 24.02.2011 tarih ve 27856 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Yürürlüğe giren Yönetmelik değişiklikleri uyarınca;

- Faktöring şirketlerinin ödenmiş sermayelerinin 7.500.000,00.-TL (yedi milyon beş yüz bin Türk Lirası)' den az olamayacağı,
- Faktöring şirketlerinin asgari özkaynak tutarının asgari ödenmiş sermaye tutarından az olamayacağı,
- Genel müdürün, bulunmadığı hallerde vekilinin, şirketin yönetim kurulunun doğal üyesi olacağı,

hüküm altına alınmış olup, bahis konusu değişikliklere uyum konusunda şirketlere 31.12.2011 tarihine kadar süre tanınmıştır.

Eren Finans Faktöring Hizmetleri A.Ş.' nin 31.12.2010 tarihi itibarıyla Özkaynak tutarı 4.658.480 TL olup, yukarıdaki açıklamalar kapsamında 31.12.2011 tarihine kadar ödenmiş sermayesini asgari 7.500.000,00.-TL (yedi milyon beş yüz bin Türk Lirası) ye (özkaynak tutarının da 7.500.000,00.-TL den az olmayacak şekilde) artırmak zorundadır.

Denetimi yapılan dönem bilanço tarihinden sonra yukarıda açıklanan hususların dışında ortaya çıkan ve Şirket' in mali ve hukuki durumunu etkileyebilecek önemli değişiklik ve gelişmeler olmamıştır. (www.consulta.com.tr)

Eren Holding A.Ş.'ye Ait Analiz

Eren Finans Faktöring Hizmetleri A.Ş.'nin 31.12.2010 tarihi itibarıyla 4.658.480,00 TL olup, 31.12.2011 tarihinde ödenmiş sermayesinin 7.500.000,00 TL'ye arttırmıştır.

Verilecek kıdem tazminatı 01.01.2011 tarihinde itibaren tavan 2.623,23 TL olmuştur. İkramiye ya da verilecek olan karda payın belirli hale gelmesi, düzeltilmesi gereken bir olaydır. Ancak kıdem tazminatının tavanın belirli hale gelmesi mali yapıyı önemli ölçüde etkilememiştir.

Eren Faktöring'in bilanço dipnotlarındaki açıklamalarına genel olarak baktığımızda finansal tablolarında düzeltme gerektirecek hukuki ya da mali olay yoktur.

4.1.3. Merit Turizm AŞ'ye Ait Bilanço

Merit Turizm Yatırım ve İşletmeleri A.Ş., uluslararası standartlarda modern otelcilik yönetimi doğrultusunda hizmet vermek üzere 1988 yılında kurulmuştur. Şirket günümüzde, Merit International Hotels & Resorts çatısı altında birbirinden seçkin otelleri ve iki bini aşan yatak kapasitesiyle Türkiye'nin ve dünyanın önde gelen otel yönetimi şirketlerinden biri olarak faaliyetlerine devam etmektedir. Merit International, kurum kimliği sistemini benimsemiş olmasının yanı sıra, pazarlama ve yönetim stratejilerine verdiği önem sayesinde sektöründe ayrıcalıklı bir yere sahip olmuştur.

Merit Turizm Yatırım ve İşletme Anonim Şirketi'nin esas faaliyet gelirleri Şirket'in de içinde bulunduğu Net Grubu şirketlerinden sağlanmaktadır. Şirket'in sürekliliği Net Grubu Şirketleri' nin sürekliliğine bağlıdır. (İstanbul, 31 Ağustos 2012)

Tablo 5.5. Merit Turizm'e Ait Bilanço

		İnceleme'den Geçmiş	Bağımsız Denetim'den Geçmiş
	Dipnot Referansları	30.06.2012	31.12.2011
VARLIKLAR			
Dönen Varlıklar			
		651,508	699,743
Nakit ve Nakit Benzerleri	6	6,614	9,321
Finansal Yatırımlar	7	0	0
Ticari Alacaklar			
- İlişkili taraflardan ticari alacaklar	10	221,048	0
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Alacaklar	12	0	0
Diğer Alacaklar			
- İlişkili taraflardan alacaklar	11	271,830	603,106
- Diğer alacaklar	11	0	3,050
Stoklar	13	0	0
Canlı Varlıklar	14	0	0
Diğer Dönen Varlıklar	26	152,016	84,266
(Ara Toplam)		651,508	699,743
Satış Amacıyla Elde Tutulan Duran Varlıklar	34	0	0
Duran Varlıklar			
		3,265,839	3,250,343
Ticari Alacaklar	10	0	0
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Alacaklar	12	0	0
Diğer Alacaklar	11	320	320
Finansal Yatırımlar	7	3,188,069	3,188,069
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar	16	0	0
Canlı Varlıklar	14	0	0
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	17	0	0
Maddi Duran Varlıklar	18	0	0
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	19	29,052	27,088
Şerefiye	20	0	0
Ertelenmiş Vergi Varlığı	35	48,398	34,866
Diğer Duran Varlıklar	26	0	0
TOPLAM VARLIKLAR		3,917,347	3,950,086

	Dipnot Referansları	İnceleme 'den Geçmiş	Bağımsız Denetim 'den Geçmiş
		30.06.2012	31.12.2011
KAYNAKLAR			
Kısa Vadeli Yükümlülükler		204,985	260,617
Finansal Borçlar	8	0	0
Diğer Finansal Yükümlülükler	9	0	0
Ticari Borçlar	10	30,064	7,834
Diğer Borçlar			
- İlişkili taraflara borçlar	11	5,892	6,456
- Diğer borçlar	11	21,103	28,518
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Borçlar	12	0	0
Devlet Teşvik ve Yardımları		0	0
Dönem Karı Vergi Yükümlülüğü	35	0	66,719
Borç Karşılıkları	22	147,926	151,090
Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	26	0	0
(Ara Toplam)		204,985	260,617
Satış Amacıyla Elde Tutulan Duran Varlıklara İlişkin Yükümlülükler		0	0
Uzun Vadeli Yükümlülükler		51,102	32,906
Finansal Borçlar	8	0	0
Diğer Finansal Yükümlülükler	9	0	0
Ticari Borçlar	10	0	0
Diğer Borçlar	11	0	0
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Borçlar	12	0	0
Devlet Teşvik ve Yardımları	21	0	0
Borç Karşılıkları	22	0	0
Kıdem Tazminatı Karşılığı	24	30,814	27,470
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	35	20,288	5,436
Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler	26	0	0
ÖZKAYNAKLAR		3,661,260	3,656,563
Ana Ortaklığa Ait Özkaynaklar		3,661,260	3,656,563
Ödenmiş Sermaye	27	2,550,000	255,000
Sermaye Düzeltmesi Enflasyon Farkları	27	9,703,380	11,998,380
Karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltmesi (-)	27	0	0
Hisse Senedi İhraç Primleri	27	0	0
Değer Artış Fonları		0	0
Yabancı Para Çevrim Farkları		0	0
Kardan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler	27	0	0
Geçmiş Yıllar Kar / (Zararları)	27	(8,596,817)	(8,837,533)
Net Dönem Karı / (Zararı)		4,697	240,716
Azınlık Payları	27	0	0
TOPLAM KAYNAKLAR		3,917,347	3,950,086

4.1.3.1. Merit Turizm 'in Finansal Tablolarına Ait Açıklayıcı Dipnotlar Ve Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar

Merit Turizm Yatırım ve İşletme Anonim Şirketi'nin hisseleri 10 Temmuz 2012 tarihinden itibaren Serbest İşlem Platformunda ("SİP") işlem görmeye başlamıştır.

30 Haziran 2012 tarihinde sona eren hesap döneminde üst düzey yöneticilere sağlanan menfaatlerin toplam tutarı 223,320TL (30 Haziran 2011 tarihinde sona eren hesap dönemi: 94,862 TL)'dir.

Türk Hava Kurumu ile imzalanan 16 Mayıs 1985 tarihli Kira Sözleşmesi uyarınca Loytaş Laleli Otelcilik Yatırım Turizm ve Ticaret A.Ş. ile Göksel Denizcilik Ticaret A.Ş.'nin birlikte kiracı olarak bulunduğu ve Merit Turizm Yatırım ve İşletme AŞ'nin de işletmeci sıfatıyla işletme ücreti aldığı, Merit Antique Hotel'in kira süresinin, sözleşmedeki bitim tarihi olan 2007 yılından önce sona erdirilmesi yönünde Türk Hava Kurumu tarafından bir hukuki ihtilaf süreci başlatılmıştır. Hukuki ihtilaf süreci 01 Eylül 2004 İcra Hâkimliğinin Net Grubu'nun, mülkiyeti Türk Hava Kurumu'na ait, iştiraklerinden Loytaş Laleli Otelcilik Yatırım Turizm ve Ticaret A.Ş. tasarrufundaki Merit Antique Hotel'in tahliye edilmesi kararıyla sonuçlanmıştır. Tahliye işlemi İcra Müdürlüğüne 01 Eylül 2004 tarihinde başlatılmış olup 06 Eylül 2004 tarihinde tamamlanmıştır. (Ecer,2012) (www.hlbsaygin.com.tr)

Merit Turizm A.Ş.'ye Ait Analiz

30 Haziran 2012 tarihinde sona eren hesap döneminde üst düzey yöneticilere sağlanan menfaatlerin toplamı 223.320,00 TL'dir. Önceki dönemde ise bu rakam 94.862,00 TL'dir.

Verilecek ikramiye ya da kardan paylar belirli hale gelmesi bilanço tarihinden sonra düzeltme gerektiren bir olaydır.

Türk Hava Kurumu'yla ihtilafa düşmesi ve işletmecisi olduğu Hotel'in tahliyesiyle sonuçlanan karar, davanın aleyhte sonuçlanması bilanço tarihinde sonra düzeltme gerektiren bir olay olarak değerlendirilir ve bilanço dipnotlarında da detaylı bilgi verilmektedir.

4.1.4. Pınar Süt Mamulleri AŞ'ye Ait Bilanço

Kurulduğu yıl olan 1973 tarihinden bu yana tüketicilerinin kaliteli tercihi olan ve gıda sektöründe liderliğini sürdüren PINAR, süt, et, su ürün gamında farklı

tüketici ihtiyaçlarını karşılayan ürünlerle çok geniş ürün yelpazesine sahip bir markadır.

Pınar Süt Mamulleri Sanayii A.Ş.’nin (“Şirket”) ana faaliyet konusu ağırlıklı olarak süt ve süt mamulleri (peynir, yoğurt vs.) olmak üzere meyve suları, sos ve toz ürünlerinin üretimi ile satışını gerçekleştirmektedir. Şirket’in üretim tesisleri İzmir - Pınarbaşı, Eskişehir - Organize Sanayi Bölgesi ve Şanlıurfa Organize Sanayi Bölgesi’nde bulunmaktadır. Şirket’in merkezi İzmir’dedir. Şirket, 1973 yılında kurulmuş olup gıda sektörünün öncü markalarından olan “Pınar” şemsiyesi altında ve “Pınar” markalı ürünlerle pazarda yer almaktadır.

Şirket üretmekte olduğu ürünlerin net yurtiçi satışının yaklaşık %96’sını (2016: %95) Yaşar grubu şirketlerinden ve Şirket’in iştiraki olan Yaşar Birleşik Pazarlama Dağıtım Turizm ve Ticaret AŞ’ye (“YBP”), yurtdışı satış ve dağıtımının tamamını ise Yaşar grubu şirketlerinden Yaşar Dış Ticaret AŞ’ye (“YDT”) yapmaktadır (Dipnot 5).

Şirket’in sermayesinin %37,95’ine (2016: %37,95) karşılık gelen hisse senetleri Borsa İstanbul’da (“BIST”) işlem görmektedir. Şirket’in %61,41 (2016: %61,41) oranında hissesine sahip olan Yaşar Holding A.Ş. (“Yaşar Holding”), Şirket’in ana ortağı konumundadır (Dipnot 19).

Tablo 5.6. Pınar Süt Mamulleri AŞ’ye Ait Bilanço

	Dipnot Referansları	31 Aralık 2017	31 Aralık 2016
VARLIKLAR			
DÖNEN VARLIKLAR			
Nakit ve Nakit Benzerleri	4	1.329.702	502.652
Ticari Alacaklar		250.218.193	184.074.763
- İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar	5	237.729.307	173.044.085
- İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar	6	12.488.886	11.030.678
Diğer Alacaklar		8.940.609	3.995.102
- İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar	5	1.264.623	18.029
- İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Alacaklar	7	7.675.986	3.977.073
Stoklar	8	145.837.859	103.894.123
Peşin Ödenmiş Giderler	9	4.538.093	4.676.913
- İlişkili Olmayan Taraflara Peşin Ödenmiş Giderler		4.538.093	4.676.913
Cari Dönem Vergisi İle İlgili Varlıklar	25	171.581	-
Diğer Dönen Varlıklar	18	26.141.384	20.593.514

- İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Dönen Varlıklar		26.141.384	20.593.514
TOPLAM DÖNEN VARLIKLAR		437.177.421	317.737.067
DURAN VARLIKLAR			
Finansal Yatırımlar		73.682.096	76.912.081
- Satılmaya Hazır Finansal Yatırımlar	27	73.682.096	76.912.081
Diğer Alacaklar		13.359	13.359
- İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Alacaklar	7	13.359	13.359
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar	3	72.476.747	68.474.264
Maddi Duran Varlıklar	10	614.771.847	467.910.244
- Arazi ve Arsalar		162.713.500	136.679.902
- Yeraltı ve Yerüstü Düzenlemeleri		13.860.000	13.146.798
- Binalar		79.739.500	75.171.942
- Tesis, Makine ve Cihazlar		319.726.099	222.693.884
- Taşıtlar		399.442	490.747
- Mobilya ve Demirbaşlar		11.779.410	12.726.292
- Yapılmakta Olan Yatırımlar		26.553.896	7.000.679
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	11	1.926.208	1.285.725
- Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar		1.926.208	1.285.725
Peşin Ödenmiş Giderler	9	1.492.836	1.260.407
- İlişkili Olmayan Taraflara Peşin Ödenmiş Giderler		1.492.836	1.260.407
TOPLAM DURAN VARLIKLAR		764.363.093	615.856.080
TOPLAM VARLIKLAR		1.201.540.514	933.593.147

1 Ocak - 31 Aralık 2017 hesap dönemine ait finansal tablolar yayımlanmak üzere, Pınar Süt Mamulleri Sanayii A.Ş. Yönetim Kurulu tarafından 1 Mart 2018 tarihinde onaylanmıştır. Genel kurul ve belirli düzenleyici kurullar yasal finansal tabloların yayımlanmasının ardından değişiklik yapma yetkisine sahiptir.

	Dip not Referansları	31 Aralık 2017	31 Aralık 2016
KAYNAKLAR			
KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER			
Kısa Vadeli Borçlanmalar	13	83.904.341	28.067.744
- İlişkili Olmayan Taraflardan			
Kısa Vadeli Borçlanmalar		83.904.341	28.067.744
- Banka Kredileri		83.904.341	28.067.744
Uzun Vadeli Borçlanmaların Kısa Vadeli Kısımları	13	9.961.784	8.097.564
- İlişkili Olmayan Taraflardan Uzun Vadeli			
Borçlanmaların Kısa Vadeli Kısımları		9.961.784	8.097.564
- Banka Kredileri		9.961.784	8.097.564
Diğer Finansal Yükümlülükler		-	3.510.364
- Diğer Muhtelif Finansal Yükümlülükler	13	-	3.510.364
Ticari Borçlar		240.777.554	184.764.984
- İlişkili Taraflara Ticari Borçlar	5	17.070.297	15.042.960
- İlişkili Olmayan Taraflara Ticari Borçlar	6	223.707.257	169.722.024
Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Borçlar	16	2.643.950	2.508.357
Diğer Borçlar		22.210.525	28.904.622
- İlişkili Taraflara Diğer Borçlar	5	19.867.521	26.940.123
- İlişkili Olmayan Taraflara Diğer Borçlar	7	2.343.004	1.964.499
Ertelenmiş Gelirler		23.189	53.947
- İlişkili Olmayan Taraflardan Ertelenmiş Gelirler 9		23.189	53.947
Dönem Karı Vergi Yükümlülüğü	25	-	272.538
Kısa Vadeli Karşılıklar		1.285.045	1.162.925
- Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin			
Kısa Vadeli Karşılıklar	16	1.285.045	1.162.925
Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	18	310.185	136.031
- İlişkili Olmayan Taraflara			
Diğer Kısa Vadeli		310.185	136.031
- <u>Yükümlülükler</u>			
TOPLAM KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER		361.116.573	257.479.076
UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER			
Uzun Vadeli Borçlanmalar	13	53.333.333	31.111.111
- İlişkili Olmayan Taraflardan			
Uzun Vadeli Borçlanmalar		53.333.333	31.111.111
- Banka Kredileri		53.333.333	31.111.111
Ticari Borçlar		45.819.864	23.197.010
- İlişkili Olmayan Taraflara Ticari Borçlar	6	45.819.864	23.197.010
Uzun Vadeli Karşılıklar		19.144.782	17.029.559
- Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin			
Uzun Vadeli Karşılıklar	16	19.144.782	17.029.559
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	25	31.960.112	11.438.027
TOPLAM UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER		150.258.091	82.775.707
TOPLAM YÜKÜMLÜLÜKLER		511.374.664	340.254.783

Dipnot Referansları		31 Aralık 2017	31 Aralık 2016
ÖZKAYNAKLAR			
Ana Ortaklığa Ait Özkaynaklar		690.165.850	593.338.364
Ödenmiş Sermaye	1 9	44.951.051	44.951.051
Sermaye Düzeltmesi Farkları	1 9	16.513.550	16.513.550
Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler (Giderler)		253.424.549	163.129.312
- Yeniden Değerleme ve Ölçüm Kazançları (Kayıpları)		251.904.848	163.695.910
- Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları)	1 0	261.716.422	172.665.882
- Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları (Kayıpları)		(9.811.574)	(8.969.972)
- Özkaynak Yöntemi ile Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirlerden Kar veya Zararda Sınıflandırılmayacak Paylar		1.519.701	(566.598)
Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler (Giderler)		56.943.935	57.832.637
- Yeniden Değerleme ve Sınıflandırma Kazançları		44.991.591	48.091.944
- Satılmaya Hazır Finansal Varlıkların Yeniden Değerleme veya Sınıflandırma Kazançları (Kayıpları)	2 7	44.991.591	48.091.944
- Özkaynak Yöntemi ile Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden Kar/Zararda Sınıflandırılacak Paylar		11.952.344	9.740.693
Sınıflandırılacak Paylar		11.952.344	9.740.693
Kardan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler		59.129.038	55.024.248
- Yasal Yedekler	1 9	59.129.038	55.024.248
Ortak Kontrole Tabi Teşebbüs veya İşletmeleri İçeren Birleşmelerin Etkisi		(5.537.877)	(5.537.877)
Geçmiş Yıllar Karları veya Zararları		217.659.060	201.405.899
Net Dönem Karı veya Zararı		47.082.544	60.019.544
TOPLAM ÖZKAYNAKLAR		690.165.850	593.338.364
TOPLAM KAYNAKLAR		1.201.540.514	933.593.147

4.1.4.1. Pınar Süt Mamulleri A.Ş.'nin Finansal Tablolarına Ait Açıklayıcı

Dipnotlar

- Aşağıda yer alan tablo gerçeğe uygun değeri ile taşınan ve gerçeğe uygun değeri değerlendirme yöntemiyle belirlenen finansal araçların analizini içermektedir. Gerçeğe uygun değer hesaplamaları aşağıda açıklanan aşamalar baz alınarak yapılmıştır:
- Belirli varlıklar ve yükümlülükler için, aktif piyasalardaki kote edilmiş fiyatlar (düzeltme yapılmamış) (Seviye 1).
- Seviye 1 içinde yer alan kote edilmiş fiyatlardan başka, varlık veya yükümlülükler için, ya direkt (fiyat olarak) ya da dolaylı (fiyatlardan türetilerek) gözlenebilir girdiler (Seviye 2).
- Gözlenebilir bir piyasa verisi baz alınarak belirlenemeyen varlık ve yükümlülükler için girdiler (gözlenemeyen girdiler) (Seviye 3).

Aşağıdaki tablo, 31 Aralık 2017 ve 2016 itibarıyla gerçeğe uygun değerinden hesaplanan Şirket'in varlıkları ve yükümlülüklerinden oluşmaktadır.

Tablo 5.7. Pınar Süt Mamulleri AŞ'ye Ait Dipnot

31 Aralık 2017				
	Seviye 1	Seviye 2	Seviye 3	Toplam
Varlıklar:				
Satılmaya hazır finansal varlıklar	59.831.112	-	13.850.984	73.682.096
Toplam varlıklar	59.831.112	-	13.850.984	73.682.096
31 Aralık 2016				
	Seviye 1	Seviye 2	Seviye 3 (*)	Toplam
Varlıklar:				
Satılmaya hazır finansal varlıklar	63.638.548	-	13.273.533	76.912.081
Toplam varlıklar	63.638.548	-	13.273.533	76.912.081

- 31 Aralık 2017 ve 2016 tarihleri itibarıyla sona eren yıllar içerisinde Seviye 1 ve 2 arasında transfer olmamıştır. (www.kskbkd.com.tr)

Pınar Süt Mamulleri A.Ş. 'ye Ait Analiz

Pınar Süt Mamulleri A.Ş'nin dipnotlarına baktığımızda 2017 ve 2016 tarihleri itibariyle sona eren yıllar içerisinde satılmaya hazır finansal varlıklar arasında transfer olmamıştır. Finansal araçlar gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmiştir.

Belirli varlıklar ve yükümlülükler için aktif piyasalardaki kole edilmiş fiyatlar üzerinden düzeltme yapılmıştır. Şirketin ticari alacakları önceki döneme göre artmıştır. Stoklar ve ilgili giderlerde artış göstermiş 8 ve 9 nolu dipnot referanslarıyla belirtilmiştir. Finansal yatırımlar önceki döneme göre azalmıştır.

Kısa vadeli ve uzun vadeli borçlanmaları da artış göstermiştir. Buna rağmen diğer borçları azalmıştır. Ödenmiş sermayesi aynı kalmıştır. Net Dönem Kar/Zararı önceki döneme göre azalmıştır.

4.1.5. Aygaz AŞ'ye Ait Bilanço

1961 yılında kurulan Aygaz, LPG sektöründe faaliyet gösteren halka açık ilk ve tek şirket konumundadır. Şirket, İstanbul Sanayi Odası'nın Türkiye'nin en büyük sanayi şirketleri listesinde 11'inci sırada yer almaktadır.

2003 yılından bu yana gerçekleştirilen bağımsız araştırma sonuçlarına göre Aygaz, hem tüpgaz hem de otogaz segmentlerinde sektördeki en yüksek müşteri memnuniyetine sahip marka unvanını kesintisiz bir biçimde sürdürmektedir.

Aygaz Anonim Şirketi'nin ("Şirket" veya "Aygaz"), esas faaliyet konusu sıvılaştırılmış petrol gazının ("LPG") yurtiçi ve yurtdışı piyasalardan temin edilmesi ve tüketiciye ulaştırılmasıdır. Şirket esas faaliyet konusunu destekleyen LPG'nin tüketicinin kullanımına sunulması için gerekli LPG tüp, LPG tank, regülatör ve yardımcı malzemeler üretmektedir. Şirket'in ana ortağı Koç Holding A.Ş, Koç Ailesi ve Koç Ailesi tarafından sahip olunan şirketler tarafından kontrol edilmektedir.

Şirket, Sermaye Piyasası Kurulu'na ("SPK") kayıtlıdır ve hisseleri Borsa İstanbul'da işlem görmektedir. 31 Aralık 2017 tarihi itibarıyla, Şirket'in halka açıklık oranı %24,272'dir.

Tablo 5.8. Aygaz AŞ'ye Ait Bilanço

Varlıklar	Notlar	Cari dönem	Geçmiş dönem
		Bağımsız denetimden geçmiş 31 Aralık 2017	Bağımsız denetimden geçmiş 31 Aralık 2016
Dönen varlıklar		1.587.534	1.276.787
Nakit ve nakit benzerleri	4	593.172	567.728
Ticari alacaklar		576.679	474.653
- İlişkili taraflardan ticari alacaklar	31	39.354	37.894
- İlişkili olmayan taraflardan ticari alacaklar	8	537.325	436.759
Diğer alacaklar		7.353	5.770
- İlişkili olmayan taraflardan diğer alacaklar	9	7.353	5.770
Türev araçlar	7	9.097	-
Stoklar	11	323.579	183.243
Peşin ödenmiş giderler	19	64.577	41.166
Cari dönem vergisiyle ilgili varlıklar		2.701	680
Diğer dönen varlıklar	18	10.376	3.547
Duran varlıklar		3.378.686	2.953.986
Finansal yatırımlar	5	317.124	257.928
Ticari alacaklar		8.441	5.646
- İlişkili olmayan taraflardan ticari alacaklar	8	8.441	5.646
Diğer alacaklar		81	75
- İlişkili olmayan taraflardan diğer alacaklar	9	81	75
Türev araçlar	7	22.743	22.742
Özkaynak yöntemiyle değerlendirilen yatırımlar	12	2.273.331	1.922.344
Maddi duran varlıklar	13	677.927	658.238
Maddi olmayan duran varlıklar		19.280	19.119
- Diğer maddi olmayan duran varlıklar	14	19.280	19.119
Peşin ödenmiş giderler	19	59.074	67.195
Ertelenmiş vergi varlıkları	29	685	699
Toplam varlıklar		4.966.220	4.230.773
Kısa vadeli yükümlülükler		1.278.810	923.686
Kısa vadeli borçlanmalar	6	84.784	1.102
Uzun vadeli borçlanmaların kısa vadeli kısımları	6	304.820	229.265
Ticari borçlar		670.034	470.731
- İlişkili taraflara ticari borçlar	31	165.911	136.094
- İlişkili olmayan taraflara ticari borçlar	8	504.123	334.637
Çalışanlara sağlanan faydalar kapsamında borçlar	10	53.191	43.252
Diğer borçlar		1.577	1.323
- İlişkili taraflara diğer borçlar	31	863	677
- İlişkili olmayan taraflara diğer borçlar	9	714	646
Türev araçlar	7	214	-
Ertelenmiş gelirler	20	2.483	2.487
Dönem karı vergi yükümlülüğü		2.076	5.105
Kısa vadeli karşılıklar		45.455	31.059
- Diğer kısa vadeli karşılıklar	17	45.455	31.059
Diğer kısa vadeli yükümlülükler	18	114.176	139.362
Uzun vadeli yükümlülükler		764.347	565.530
Uzun vadeli borçlanmalar	6	583.666	400.143
Diğer borçlar		97.603	89.489
- İlişkili olmayan taraflara diğer borçlar	9	97.603	89.489
Uzun vadeli karşılıklar		38.455	35.697
- Çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin uzun vadeli karşılıklar	16	38.455	35.697
Ertelenmiş vergi yükümlülüğü	29	44.623	40.201

Özkaynaklar		2.923.063	2.741.557
Ödenmiş sermaye	21	300.000	300.000
Sermaye düzeltme farkları	21	71.504	71.504
Karşılıklı iştirak sermaye düzeltmesi (-)		(7.442)	(7.442)
Kar veya zararda yeniden sınıflandırılmayacak birikmiş diğer kapsamlı gelirler (giderler)		716	(793)
Yeniden değerlendirme ve ölçüm kazançları (kayıpları)		1.187	124
- Tanımlanmış fayda planları yeniden ölçüm kazançları (kayıpları)		1.187	124
Özkaynak yöntemiyle değerlendirilen yatırımların diğer kapsamlı gelirinden kar veya zararda sınıflandırılmayacak paylar		(471)	(917)
Kar veya zararda yeniden sınıflandırılacak birikmiş diğer kapsamlı gelirler (giderler)		99.893	44.327
Yeniden değerlendirme ve sınıflandırma kazançları (kayıpları)		213.653	157.508
- Satılmaya hazır finansal varlıkların yeniden değerlendirme ve/veya Sınıflandırma kazançları (kayıpları)	21	213.653	157.508
Özkaynak yöntemiyle değerlendirilen yatırımların diğer kapsamlı gelirinden kar veya zararda sınıflandırılacak paylar		(113.760)	(113.181)
Kardan ayrılan kısıtlanmış yedekler	21	249.509	203.549
Geçmiş yıllar karları		1.631.864	1.713.648
Net dönem karı		577.019	415.670
Ana ortaklığa ait özkaynaklar		2.923.063	2.740.463
Kontrol gücü olmayan paylar	21	-	1.094
Toplam kaynaklar		4.966.220	4.230.773
Hasılat	22	8.469.276	6.748.761
Satışların maliyeti (-)	22	(7.728.139)	(5.962.215)
Brüt kar		741.137	786.546
Genel yönetim giderleri (-)	23	(204.627)	(194.586)
Pazarlama giderleri (-)	23	(285.377)	(276.395)
Araştırma ve geliştirme giderleri (-)	23	(3.652)	(4.585)
Esas faaliyetlerden diğer gelirler	25	158.314	93.682
Esas faaliyetlerden diğer giderler (-)	25	(141.071)	(96.650)
Esas faaliyet karı		264.724	308.012
Yatırım faaliyetlerinden gelirler	26	22.235	1.279
Yatırım faaliyetlerinden giderler (-)	26	(5.430)	(30)
Özkaynak yöntemiyle değerlendirilen yatırımların karlarından (zararlarından) paylar	12	388.611	185.165
Finansman geliri (gideri) öncesi faaliyet karı		670.140	494.426
Finansman gelirleri	27	89.728	91.463
Finansman giderleri (-)	28	(139.105)	(117.071)
Sürdürülen faaliyetler vergi öncesi karı		620.763	468.818
Sürdürülen faaliyetler vergi geliri (gideri)			
Dönem vergi gideri (-)	29	(42.517)	(50.902)
Ertelenmiş vergi geliri (gideri)	29	(1.227)	(1.824)
Dönem karı		577.019	416.092
Dönem karının dağılımı			
Kontrol gücü olmayan paylar	21	-	422
Ana ortaklık payları		577.019	415.670
Pay başına kazanç (TL)	30	1,923397	1,385567
Sulandırılmış pay başına kazanç (TL)	30	1,923397	1,385567
Diğer kapsamlı gelir			

Kar veya zarar olarak yeniden sınıflandırılmayacaklar	1.509	(540)
Tanımlanmış fayda planları yeniden ölçüm kazançları (kayıpları)	1.063	(94)
Özkaynak yöntemiyle değerlendirilen yatırımların diğer kapsamlı gelirinden kar ve ya zararda sınıflandırılmayacak paylar	446	(446)
<i>-Özkaynak yöntemiyle değerlendirilen yatırımların tanımlanmış fayda planları</i>		
<i>Yeniden ölçüm kazançları (kayıpları)</i>	446	(446)
Kar veya zarar olarak yeniden sınıflandırılacaklar	55.566	(72.121)
Satılmaya hazır finansal varlıkların yeniden değerlendirme ve/veya sınıflandırma Kazançları (kayıpları)	59.100	(9.850)
<i>-Satılmaya hazır finansal varlıkların yeniden değerlendirme kazançları (kayıpları)</i>	59.100	(9.850)
<i>Özkaynak yöntemiyle değerlendirilen yatırımların diğer kapsamlı gelirinden kar</i>		
<i>Ve ya zararda sınıflandırılacak paylar</i>	(579)	(62.764)
<i>-Özkaynak yöntemiyle değerlendirilen yatırımların nakit akış riskinden korunma</i>		
<i>Kazançları (kayıpları)</i>	(864)	(63.339)
<i>-Özkaynak yöntemiyle değerlendirilen yatırımların yabancı para çevrim farkları</i>		
<i>Kazançları (kayıpları)</i>	285	575
Kar veya zarar olarak yeniden sınıflandırılacak diğer kapsamlı gelire		
İlişkin vergiler	(2.955)	493
<i>-Satılmaya hazır finansal varlıkların yeniden değerlendirme ve/veya sınıflandırma</i>		
<i>Kazançları (kayıpları), vergi etkisi</i>	29	493
Diğer kapsamlı gelir (gider) (vergi sonrası)	57.075	(72.661)
Toplam diğer kapsamlı gelir	634.094	343.431
Toplam diğer kapsamlı gelirin dağılımı		
Kontrol gücü olmayan paylar	21	422
Ana ortaklık payları	634.094	343.009

4.1.5.1. Aygaz A.Ş. ‘nin Finansal Tablolarına Ait Açıklayıcı Dipnotlar Ve Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar

- 31 Aralık 2017 tarihi ve bu tarihte sona eren yıl itibarıyla hazırlanan konsolide finansal tablolar yayınlanmak üzere 14 Şubat 2018 tarihli Yönetim Kurulu toplantısında onaylanmıştır. Konsolide finansal tablolar, Genel Kurul’da onaylanması sonucu kesinleşecektir.
- Grup’un 31 Aralık 2017 itibarıyla forward 19 gün vadeli 16.000 bin ABD Doları tutarında forward işlemi bulunmaktadır (Grup’un 31 Aralık 2016 itibarıyla forward işlemi yoktur).
- Grup, 2016 yılı Haziran ayında 5 yıl vadeli, 6 ayda bir faiz ödemeli, %13,415 sabit faizli 91.350 bin TL karşılığında 31.500 bin ABD Doları tutarında 6 aylık USDLIBOR + 2,4 değişken faiz oranı ile swap işlemi yapmıştır.

Tablo 5.9. Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı Hareketleri

Şüpheli ticari alacak karşılığı hareketleri	1 Ocak-31 Aralık 2017	1 Ocak-31 Aralık 2016
Açılış bakiyesi	23.667	20.713
Dönem gideri	2.087	3.459
Tahsilatlar	(128)	(436)
Konusu kalmayan karşılıklar	-	(69)
Kapanış bakiyesi	25.626	23.667

➤ Ticari alacaklar için ayrılan şüpheli alacak karşılığı, müşteri bazında tahsil edilememe tecrübesine dayanılarak belirlenmiştir.

Ticari alacaklardaki risklerin niteliği ve düzeyine ilişkin açıklamalar 32. notta verilmiştir.

- Ödenecek tazminat, her hizmet yılı için bir aylık maaş tutarı kadardır ve bu miktar 31 Aralık 2017 tarihi itibarıyla, tam 4.732,48 TL (31 Aralık 2016: tam 4.297,21 TL) ile sınırlandırılmıştır.
- 31 Aralık 2017 tarihi itibarıyla dönen varlıklar içinde peşin ödenmiş giderler olarak tasnif edilen 36.546 bin TL (31 Aralık 2016: 36.202 bin TL) ile duran varlıklar içinde peşin ödenmiş giderler olarak tasnif edilen 58.647 bin TL (31 Aralık 2016: 66.453 bin TL), bayilik sözleşmeleri karşılığında ödenen peşte maliye ve yatırım katkı payları bulunmaktadır.
- 29 Mart 2017 tarihinde yapılan Ortaklar Olağan Genel Kurul toplantısı sonucu Şirket, 2016 yılı net dağıtılabilir karından 43.500 bin TL tutarında II.Tertip yasal yedek akçe ayırmaya ve toplam 450.000 bin TL tutarında brüt nakit temettü dağıtmaya karar vermiştir. Bu karar doğrultusunda temettü ödemelerine 5 Nisan 2017 tarihinde başlanmıştır.
- Satılmaya hazır finansal varlıkların yeniden değerlendirme ve sınıflandırma kazanç/kayıpları:

Yeniden değerlendirme ve sınıflandırma kazanç/kayıpları finansal varlıklardan kaynaklanmakta olup; detayı aşağıdaki gibidir:

	31 Aralık 2017	31 Aralık 2016
Koç Finansal Hizmetler A.Ş.	213.653	157.508
	213.653	157.508

- Bir şirketin ilişkili şirket olarak tanımlanması, şirketlerden birinin diğeri üzerinde kontrol gücüne sahip olması veya ilgili şirketin finansal ve idari kararlarını oluşturmasında önemli bir etkisi olmasına bağlı olarak belirlenmektedir. Şirket, ana ortağı Koç Holding A.Ş. Koç Ailesi ve Koç Ailesi'nin sahip olduğu şirketler tarafından kontrol edilmektedir. Finansal tablolar için hissedar şirketleri, hissedarlar ve finansal yatırımlar ile diğere Grup şirketlerinin bakiyeleri ayrı kalemler olarak gösterilmiş ve bu şirketler, ilişkili şirketler olarak adlandırılmıştır. 31 Aralık 2017 tarihinde, konsolide bilanço ilişkili taraflara diğere borçlar içerisinde 863 bin TL (31 Aralık 2016 - 677 bin TL) Koç grubu dışındaki ortaklara temettü borcu bulunmaktadır.
- Şirket'in 31 Aralık 2017 tarihinde sona eren yılda üst düzey yöneticilerine sağladığı faydalar toplamı 36.723 bin TL'dir (31 Aralık 2016: 31.662 bin TL). Bu tutar içinde üst düzey yöneticilere işten ayrılmalarından dolayı yapılan ödeme yoktur, tutarın tamamı kısa vadeli faydalardan oluşmaktadır (31 Aralık 2016: Yoktur).
- 31 Aralık 2017 tarihi itibarıyla Grup'un %13,415 sabit faizli 91.350 bin TL karşılığında, 6 aylık USDLIBOR + %2,4 değişken faizli 31.500 bin ABD Doları swap sözleşmesi mevcuttur. Swap işlemi 6 ayda bir faiz ödemeli olup; anapara geri ödemeleri 25 Haziran 2018'de başlayacak ve işlemin vade sonu 24 Haziran 2021'de son taksit ödemesi yapılacaktır.
- 26 Ocak 2018 tarihinde, Şirket tarafından, Sermaye Piyasası Kurulu'nun 27 Kasım 2017 tarih ve 43/1440 sayılı kararıyla uygun görülen ihraç limiti kapsamında, yurt içinde halka arz edilmeksizin nitelikli yatırımcılara satılmak üzere 728 gün vadeli, 6 ayda bir sabit faizli kupon ödemeli, %15,70 bileşik (%15,12 basit) faiz ile toplam 75.000 bin TL nominal değerli tahvil ihraç edilmiştir.
- Ertek'in olağanüstü genel kurul toplantısında, sermayesinin 411.095 bin TL'lik kısmı nakden, 405 bin TL'lik kısmı iç kaynaklardan karşılanmak suretiyle toplam 411.500 bin TL artırım ile 538.500 bin TL'den 950.000 bin

TL'ye yükseltilmesine karar verilmiştir.

- Şirket Yönetim Kurulu tarafından, söz konusu sermaye artırımına iştirak edilerek, Şirket'e tekabül eden 203.974 bin TL tutarındaki rüçhan hakkının tamamının 1 Mart 2018 tarihine kadar nakden ödenmesine, söz konusu sermaye artırımında kullanılmayan rüçhan hakkı olması durumunda, Ertek'in diğer ana ortağı Koç Holding A.Ş. ile birlikte pay sahipliği oranında kullanılmasına karar verilmiştir. (www.pwc.com.tr)

Aygaz A.Ş.'ye Ait Analiz

Aygaz A.Ş.'nin ticari alacakları için ayrılan şüpheli alacak karşılığı, tahsil edilmeme tecrübesine dayanılarak belirlenmiş 32.Notta verilmiştir. Şarta Bağlı Varlık ve Alacakların belirli hale gelmesi düzeltme gerektirmeyen bir olaydır. Firma dipnotlarında bu durumu açıklamıştır.

Ödenecek tazminat 2017 yılında belirli hale gelmiştir. Bu durum raporlama döneminden sonra düzeltme gerektirmeyen bir olaydır. Önemli ölçüde bir olay olduğundan dipnotlarda açıklanmıştır.

Şirket 450.000,00 TL tutarında brüt temettür dağıtmaya karar vermiştir. Finansal tablolarda düzeltilmesi gereken önemlilik arz eden bir olaydır.

4.1.6. Beymen Mağazacılık AŞ'ye Ait Bilanço

Boyner ailesinin nesiller boyunca tekstili bir iş alanı olarak yaşamın merkezine koymuş olmasının köklü mirası ile 1969 yılında hazır giyim sektörüne adım atan Beymen, ilk mağazasını 1971 yılında İstanbul'da o yılların en prestijli alışveriş semti olan Şişli'de açtı.

Tekstil ve moda alanında faaliyet gösteren Beymen Mağazacılık AŞ'nin finansal durum tablosu incelenerek, bilanço dipnotları ve Bilanço Tarihinden Sonraki Olayları ele alınmıştır.

Tablo 5.10. Beymen Mağazacılık AŞ'ye Ait Bilanço

		Bağımsız denetimden geçmiş	Yenide n düzenlenmiş (Not 2.5) Bağımsız denetimden geçmiş	Yeniden düzenlenmiş (Not 2.5) Bağımsız denetimden geçmiş
	Notlar	31 Aralık 2017	31 Aralık 2016	31 Aralık 2015
VARLIKLAR				
Dönen varlıklar		787.683.184	1.089.376.744	594.693.026
Nakit ve nakit benzerleri	5	163.180.331	41.844.444	17.898.483
Ticari alacaklar	9	130.693.706	86.359.999	84.439.194
-İlişkili taraflardan ticari alacaklar	9 ve	14.188.284	12.149.338	23.572.548
29				
-İlişkili olmayan taraflardan ticari alacaklar	9	116.505.422	74.210.661	60.866.646
Diğer alacaklar	10	73.645.268	571.838.124	185.165.382
-İlişkili taraflardan diğer alacaklar	10 ve	69.395.258	554.877.471	183.034.731
29				
-İlişkili olmayan taraflardan diğer alacaklar	10	4.250.010	16.960.653	2.130.651
Stoklar	11	384.140.925	325.102.185	278.022.807
Peşin ödenmiş giderler	12	21.133.253	51.653.431	15.877.457
-İlişkili taraflara peşin ödenmiş giderler	12 ve	-	39.328.675	1.100.000
29				
-İlişkili olmayan taraflara ticari peşin ödenmiş giderler	12	21.133.253	12.324.756	14.777.457
Türev araçlar		4.403.542	1.163.557	5.282.804
-Riskten korunma amaçlı türev araçlar	6	4.403.542	1.163.557	5.282.804
Diğer dönen varlıklar		10.486.159	11.415.004	8.006.899
-İlişkili olmayan taraflardan diğer dönen varlıklar	19	10.486.159	11.415.004	8.006.899
Satış amaçlı sınıflandırılan duran varlıklar	13	3.677.215	-	-
Toplam dönen varlıklar		791.360.399	1.089.376.744	594.693.026
Duran varlıklar		365.589.005	399.756.653	441.270.166
Finansal yatırımlar	13	-	-	-
Diğer alacaklar	10	166.909.048	201.977.633	241.323.086
-İlişkili taraflardan diğer alacaklar	10 ve	166.394.778	201.796.606	241.143.794
29				
-İlişkili olmayan taraflardan diğer alacaklar	10	514.270	181.027	179.292
Özkaynak yöntemiyle değerlendirilen yatırımlar	13	2.001.302	5.653.801	5.640.975
Maddi duran varlıklar	14	102.107.015	102.924.503	93.921.301
-Makine ve cihazlar		1.871	2.039	1.447.157
-Taşıtlar		20.812	45.198	113.474
-Mobilya ve demirbaşlar		57.905.632	56.260.382	47.487.046
-Özel maliyetler		44.072.090	41.113.617	39.548.967
-Yapılmakta olan yatırımlar		106.610	5.503.267	5.324.657
Maddi olmayan duran varlıklar	15,	66.973.031	68.235.696	66.807.975
3a				
-Şerefiye	3.	1.579.128	1.579.128	1.579.128
a				
-Markalar		53.312.292	53.312.292	53.312.292
-Bilgisayar yazılımları		4.832.919	5.115.676	4.497.926
-Lisanslar		7.248.692	8.228.600	7.418.629
Peşin ödenmiş giderler		48.732	352	-
-İlişkili olmayan taraflara peşin ödenmiş giderler		48.732	352	-
Ertelenmiş vergi varlığı	27	15.073.175	10.696.837	5.444.095
Türev araçlar		12.476.702	5.976.146	7.003.260
-Riskten korunma amaçlı türev araçlar	6	12.476.702	5.976.146	7.003.260
Diğer duran varlıklar		-	4.291.685	21.129.474
-İlişkili olmayan taraflara ilişkin diğer duran varlıklar	19	-	4.291.685	21.129.474

TOPLAM VARLIKLAR		1.156.949.404	1.489.133.397	1.035.963.192
KAYNAKLAR		Bağımsız denetimden geçmiş	(Not 2.5) Bağımsız denetimden geçmiş	(Not 2.5) Bağımsız denetimden geçmiş
	No tla r	31 Aralık 2017	31 Aralık 2016	31 Aralık 2015
Kısa vadeli yükümlülükler		636.547.168	780.287.954	613.256.579
Kısa vadeli borçlanmalar		-	153.788.676	179.959.622
İlişkili olmayan taraflardan kısa vadeli borçlanmalar		-	153.788.676	179.959.622
7				
-Banka kredileri		7	153.788.676	179.959.622
Uzun vadeli borçlanmaların kısa vadeli kısımları		120.860.264	149.798.094	137.262.244
İlişkili olmayan taraflardan uzun vadeli borçlanmaları				
kısa vadeli kısımları		7	149.798.094	137.262.244
-Banka kredileri		7	141.612.746	133.846.646
-Finansal kiralama işlemlerinden borçlar		7	8.185.348	3.415.598
Diğer finansal yükümlülükler			34.236.959	-
-Diğer muhtelif finansal yükümlülükler		8	34.236.959	-
Ticari borçlar		9	290.386.956	213.248.781
-İlişkili taraflara ticari borçlar		9 ve 29	2.694.538	2.943.187
-İlişkili olmayan taraflara ticari borçlar		9	287.692.418	210.305.594
Çalışanlara sağlanan faydalar kapsamında borçlar		10.397.753	6.493.570	2.373.312
18				
Diğer borçlar		17.811.564	2.155.923	1.874.071
-İlişkili taraflara diğer borçlar		29	2.155.923	1.864.828
-İlişkili olmayan taraflara borçlar			-	9.243
Ertelenmiş gelirler		123.219.124	114.459.725	53.057.778
-İlişkili olmayan taraflardan ertelenmiş gelirler		12	114.459.725	53.057.778
Dönem karı vergi yükümlülüğü		27	6.325.032	1.845.574
Kısa vadeli karşılıklar		42.578.253	15.116.951	20.241.487
-Çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin kısa vadeli karşılıklar		18	10.080.582	15.531.763
-Diğer kısa vadeli karşılıklar		16	5.036.369	4.709.724
Diğer kısa vadeli yükümlülükler		10.188.591	7.526.068	3.393.710
-İlişkili olmayan taraflara diğer kısa vadeli yükümlülükler		19	7.526.068	3.393.710
Uzun vadeli yükümlülükler		315.575.703	459.049.920	239.149.669
Uzun vadeli borçlanmalar		290.301.598	439.221.582	219.859.305
İlişkili olmayan taraflardan uzun vadeli borçlanmalar		7	439.221.582	219.859.305
-Banka kredileri		7	435.400.793	219.270.773
-Finansal kiralama işlemlerinden borçlar		7	3.820.789	588.532
Diğer borçlar		136.286	127.156	105.057
-İlişkili olmayan taraflara diğer borçlar			127.156	105.057
Uzun vadeli karşılıklar		9.498.648	6.992.999	3.614.412
-Çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin uzun vadeli karşılıklar		18	6.992.999	3.614.412
Ertelenmiş gelirler		13.112.992	12.708.183	15.570.895
-İlişkili olmayan taraflardan ertelenmiş gelirler		12	12.708.183	15.570.895
Diğer uzun vadeli yükümlülükler		2.526.179	-	-
İlişkili olmayan taraflara diğer uzun vadeli yükümlülükler		2.526.179	-	-

KAYNAKLAR		Bağımsız denetimden geçmiş	(Not 2.5) Bağımsız denetimden geçmiş	(Not 2.5) Bağımsız denetimden geçmiş
	Notlar	31 Aralık 2017	31 Aralık 2016	31 Aralık 2015
Ana ortaklığa ait özkaynaklar		202.645.097	248.321.743	182.288.521
Ödenmiş sermaye	20	156.225.000	106.225.000	86.275.000
Sermaye düzeltme farkları		5.323.094	5.323.094	5.323.094
Kar veya zararda yeniden sınıflandırılmayacak birikmiş diğer kapsamlı gelirler veya giderler		(8.336.660)	(7.025.504)	(4.181.419)
-Diğer yeniden değerlendirme ve ölçüm kazançları	20	2.766	2.766	2.766
-Tanımlanmış fayda planları yeniden ölçüm kayıpları	20	(8.339.426)	(7.028.270)	(4.184.185)
Ortak kontrole tabi teşebbüs veya işletmeleri içeren birleşmelerin etkisi	20	(6.855.259)	(6.855.259)	(6.855.259)
Kardan ayrılan kısıtlanmış yedekler	20	25.607.481	1.017.668	1.017.668
-Yasal yedekler		25.607.481	1.017.668	1.017.668
Ödenen kar payı avansları, net (-)	20	(28.975.675)	-	-
Geçmiş yıllar zararı / karları		(27.549.960)	100.709.437	44.985.570
Net dönem karı		87.207.076	48.927.307	55.723.867
Kontrol gücü olmayan paylar		2.181.436	1.473.780	1.268.423
TOPLAM KAYNAKLAR		1.156.949.404	1.489.133.397	1.035.963.192

4.1.6.1. Beymen Mağazacılık AŞ ‘nin Finansal Tablolarına Ait Açıklayıcı Dipnotlar ve Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar

- Pay başına kazanç, net dönem zararının Beymen hisselerinin dönem içindeki ağırlıklı ortalama hisse adedine bölünmesiyle hesaplanır.

Tablo 5.11. Beymen Mağazacılık A.Ş.’nin Hisse Hesaplamasına İlişkin Tablo

	1 Ocak – 31 Aralık 2017	1 Ocak – 31 Aralık 2016	1 Ocak – 31 Aralık 2015
Sürdürülen faaliyetler cari dönem karı (TL)	87.207.076	48.927.307	55.723.867
Ağırlıklı ortalama hisse adedi (*)	128.462.569	87.609.081	86.238.774
Ana ortaklığa ait pay başına kayıp (TL)	0,68	0,56	0,65

- Üst yönetim kadrosuna ait ücretler ve menfaatler toplamı Grup, üst düzey yönetim kadrosunu yönetim kurulu üyeleri, genel müdür ve genel müdür yardımcılarını olarak belirlemiştir. 31 Aralık 2017 tarihinde sona eren döneme ilişkin 15 kişiden oluşan üst yönetime 17.122.888 TL tutarında ücret ve menfaat sağlanmıştır (1 Ocak - 31 Aralık 2016: 18.607.147 TL, 14 kişi, 1

Ocak - 31 Aralık 2015: 11.587.622 TL, 13 kişi). Bu tutarın 41.934 TL (1 Ocak - 31 Aralık 2016: 86.999 TL, 1 Ocak - 31 Aralık 2015: 20.340 TL) tutarındaki kısmı kıdem tazminatı ödemelerinden oluşmakta olup, uzun vadeli faydalardandır. Grup'un üst düzey yönetim kadrosuna sağladığı hisse bazlı ödeme veya işten ayrılma nedeniyle sağlanan fayda bulunmamaktadır.

- Grup, 4 Ağustos 2017'de yapılan sözleşme uyarınca, % 49 oran ile iştirak ettiği Christian Dior'un hisselerinin satışını 2 Ocak 2018 tarihinde, 900.000 Euro karşılığı olan 4.063.950 TL bedelle gerçekleştirmiştir.
- Grup'un Sermaye Piyasası Kurulu'nun VII-128.1 Pay Tebliği'nin "halka açık olmayan ortaklıkların ortaklarına ait mevcut paylarının halka arzı" başlıklı 6'ncı maddesi çerçevesinde paylarının, halka arz edilmesi işlemlerine yönelik olarak, Esas Sözleşmesi'nin ilgili maddelerinde sermaye piyasası mevzuatı doğrultusunda yapılacak olan değişikliklere izin verilmesi talebiyle Sermaye Piyasası Kurulu'na yaptığı başvuru olumlu karşılanmıştır.

Beymen Mağazacılık A.Ş.'ye Ait Analiz

2016 yılında Beymen Mağazacılık A.Ş.'nin kıdem tazminatı ödemeleri belirli hale gelmiş olup (10 Ocak – 31 Aralık 2016 tarihinde 86.999,00 TL) uzun vadeli faydadır. Yöneticilere hisse bazlı ödeme yapılmamıştır. Bilanço dipnotlarında belirtilmiştir.

% 49 ile iştirak ettiği Christian Dior'un hisselerinin satışı 20 Ocak 2018 tarihinde 4.063.950,00 TL bedelle gerçekleşmiştir. Bu satış finansal tablolarda düzeltme gerektirmeyen bir olaydır. Ancak önemli ölçüde bir olay olduğu için dipnotlarda açıklamada bulunmuştur.

Halka arz başvurusu önemli bir olay olarak dipnotlarda açıklanmıştır.

4.1.7. Ege Seramik Sanayi ve Ticaret AŞ'ye Ait Bilanço

1975 yılından beri üretimde olan ve 1992 yılından bugüne kadar halka açık olan ve seramik sektöründe faaliyet gösteren Ege Seramik San. Tic. AŞ'nin Bilançosu incelenerek Bilanço Tarihinden Sonraki Olayları ele alınarak, dip notları hakkında bilgi verilmiştir.

		Cari Dönem Bağımsız Denetimden Geçmiş	Geçmiş Dönem Bağımsız Denetimden Geçmiş
VARLIKLAR	Dipnot Referansı	31 Aralık 2017	31 Aralık 2016
<u>Dönen Varlıklar</u>			
Nakit ve Nakit Benzerleri	53	29.091.984	15.719.832
Ticari Alacaklar	7	214.723.341	134.230.308
İlişkili Taraflardan Tic.Alc.	6	34.134.789	31.819.466
İlişkili Olmayan Tar. Tic.Alc.	7	107.588.552	102.410.862
Diğer Alacaklar	9	2.882.693	1.945.616
İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar	6	-	-
İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Alacaklar	9	2.882.693	1.945.616
Stoklar	10	81.856.639	72.800.473
Peşin Ödenmiş Giderler	12	72.252	279
Ertelenmiş Vergi Varlığı	40	23.841.586	19.936.465
TOPLAM DURAN VARLIKLAR		159.524.649	152.503.797
TOPLAM VARLIKLAR		421.956.267	384.962.847
Kaynaklar	<u>Dipnot</u> <u>Referansı</u>	31 Aralık 2017	31 Aralık 2016
Kısa Vadeli Yükümlülükler			
Kısa Vadeli Borçlanmalar	8	10.604.830	8.677.010
Ticari Borçlar	7	62.806.810	60.995.818
İlişkili Taraflara Ticari Borçlar	6	11.319	-
İlişkili Olmayan Taraflara Ticari Borçlar	7	62.795.491	60.995.818
Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Borçlar	27	5.803.035	4.566.308

Diğer Borçlar	9	1.724.587	1.427.114
İlişkili Taraflara Diğer Borçlar	6	290	274
İlişkili Olmayan Taraflara Diğer Borçlar	9	1.724.297	1.431.840
Ertelenmiş Gelirler	12	21.310.337	30.098.467
Dönem Karı Vergi Yükümlülüğü	25	1.232.557	1.262.146
Kısa Vadeli Karşılıklar	25	2.238.942	1.779.727
Diğer Kısa Vadeli Alacaklar	25	2.238.942	1.779.727
Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	28	4.356.168	5.795.285
TOPLAM KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER		109.357.266	114.606.875
Uzun Vadeli Yükümlülükler			
Uzun Vadeli Borçlanmalar	8	1.507.261	-
İlişkili Taraflardan Uzun Vadeli Borçlanmalar	8	-	-
İlişkili Olmayan Taraflardan Uzun Vadeli Borçlanmalar	8	1.507.261	-
Ticari Borçlar	7	-	4.840.389
İlişkili Taraflara Ticari Borçlar	6	-	-
İlişkili Olmayan Taraflara Ticari Borçlar	7	-	4.840.389
Ertelenmiş Gelirler	12	-	208.467
Cari Dönem Vergisiyle İlgili Borçlar	25	-	-
Uzun Vadeli Karşılıklar	-	26.033.818	21.124.505
<i>Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Uzun Vadeli Karşılıklar</i>	27	26.033.818	21.124.505
TOPLAM UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER		27.541.079	26.173.361
ÖZKAYAKLAR			
Ana Ortaklığa Ait Özkaynaklar		285.057.922	244.182.611
Ödenmiş Sermaye	29	75.000.000	75.000.000
Sermaye Düzeltme Farkları	29	24.778.008	24.778.008
Paylara İlişkin Primler/(İskontolar)	29	35.838.595	35.838.595
Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler (Giderler)	29	5.325.705	3.921.563
Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları (Kayıpları)	29	5.535.705	3.921.563
Kardan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler	29	17.093.487	15.357.324

Geçmiş Yıllar Karları veya Zararları	29	79.081.000	60.161.249
Net Dönem Karı veya Zararı	41	47.941.127	29.125.872
TOPLAM ÖZKAYNAKLAR		285.057.922	244.182.611
TOPLAM KAYNAKLAR		421.956.267	384.962.847

Tablo 5.12. Ege Seramik Sanayi Ve Ticaret AŞ'ye Ait Bilanço

KAR VEYA ZARAR KISMI	Dipnot	Cari Dönem	Önceki
		Bağımsız Denetimden Geçmiş	Dönem Bağımsız Denetimden Geçmiş
	Referansı	01.01-31.12.2017	01.01-31.12.2016
Hasılat	31	383.578.635	329.902.518
Satışların Maliyeti (-)	31	(263.299.467)	(242.239.683)
Ticari Faaliyetlerden Brüt Kar/(Zarar)		120.279.168	87.662.835
BRÜT KAR/(ZARAR)		120.279.168	87.662.835
Genel Yönetim Giderleri (-)	33	(32.184.234)	(26.583.628)
Pazarlama Giderleri(-)	33	(22.956.267)	(20.129.851)
Araştırma ve Geliştirme Giderleri	33	(3.362.337)	(3.088.952)
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler	34	30.888.272	23.226.173
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-)	34	(36.853.035)	(23.651.167)
ESAS FAALİYET KARI/(ZARARI)		55.811.567	37.435.410
Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler	35	2.121.085	171.945
Yatırım Faaliyetlerinden Giderler (-)	35	(719.317)	(1.420.042)
FİNANSMAN GİDERİ ÖNCESİ FAALİYET KARI/(ZARARI)		57.213.335	36.187.313
Finansman Gelirleri	37	781.759	376.084
Finansman Giderleri (-)	37	(4.307.376)	(3.120.761)
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ KARI/(ZARARI)		53.687.718	33.442.636
Sürdürülen Faaliyetler Vergi (Gideri)/Geliri		(5.746.591)	(4.316.764)
Dönem Vergi (Gideri)/Geliri	40	(9.642.747)	(6.177.651)
Ertelenmiş Vergi (Gideri)/Geliri	40	3.896.156	1.860.887
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI/(ZARARI)		47.941.127	29.125.872
DURDURULAN FAALİYETLER DÖNEM KARI/ (ZARARI)			
DÖNEM KARI/(ZARARI)		47.941.127	29.125.872
DÖNEM KARI/(ZARARININ) DAĞILIMI		47.941.127	29.125.872
Kontrol Gücü Olmayan Paylar		-	-
Ana Ortaklık Payları		47.941.127	29.125.872
DİĞER KAPSAMLI GELİR/(GİDER)			
Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacaklar			
Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları (Kayıpları)	38	1.755.178	1.278.791
Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları (Kayıpları), Vergi Etkisi	38-40	(351.036)	(255.758)
Diğer Kapsamlı Gelir/(Gider)(Vergi Sonrası)		1.404.142	1.023.033
TOPLAM KAPSAMLI GELİR		49.345.269	30.148.905
TOPLAM KAPSAMLI GELİRİN DAĞILI MI		49.345.269	30.148.905
Kontrol Gücü Olmayan Paylar		-	-
Ana Ortaklık Payları		49.345.269	30.148.905
Pay Başına Kazanç		0,006392	0,003883
Sürdürülen Faaliyetlerden Pay Başına Kazanç	41	0,006392	0,003883

4.1.1.2 Ege Seramik ve Ticaret A.Ş.'nin Finansal Tablolarına Ait Açıklayıcı Ait Açıklayıcı Dipnotlar ve Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar

- Şirket, kıdem ve ihbar tazminatı uyuşmazlıkları, işe iade ve devam etmekte olan davalar için 31 Aralık 2017 tarihi itibarıyla 2.135.703 TL (31 Aralık 2016:1.739.353 TL) dava karşılığı ayırmıştır.
- Şirket yönetimi, adı geçen davaların içeriklerinden ve benzer içtihatlardan dolayı Şirket aleyhine sonuçlanacağı kanaatinde oldukları davalar için ilişikteki finansal tablolarda karşılık ayırmıştır. Ayrılan karşılık tutarı bilançoda kısa vadeli yükümlülüklerde borç karşılıkları hesabında gösterilmiştir.
- Diğer KDV hesabında yer alan 4.239.916 TL'lik tutar, KDV Kanunu'nun 11/1-c maddesine göre yapılan ihraç kayıtlı satışlarından kaynaklanmakta olup, diğer kısa vadeli yükümlülüklerde yer alan 4.239.916 TL'lik Diğer KDV tutarından ihracat işlemleri yapıldıktan sonra vergi dairesi tarafından terkin edilerek kapatılacaktır.
- 09.05.2017 tarihinde yapılan açıklama uyarınca Sermaye Piyasası Mevzuatı ile Şirket Esas Mukavele hükümlerine göre,
 - 8.469.958,06 TL tutarında temettü dağıtımı yaparak,
 - 1.736.163 TL Genel kanuni yedek akçe ve geçmiş yıl karlarından 15.077.235,17 TL olağanüstü yedek ayırmıştır.

➤ Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar

2017 yılı ve öncesinde kurum kazancı üzerinden yüzde 20 oranında alınan kurumlar vergisi, kurumların 2018, 2019 ve 2020 yılı vergilendirme dönemlerinde yüzde 22 olarak uygulanacaktır.

➤ Finansal Tabloları Önemli Ölçüde Etkileyen Ya Da Finansal Tabloların Açık, Yorumlanabilir Ve Anlaşılabilir Olması Açısından Açıklanması Gereken Diğer Hususlar

Yoktur.(31.12.2016: Yoktur)

Ege Seramik A.Ş.'ye Ait Analiz

Ege Seramik A.Ş.'nin Raporlama Döneminden Sonraki Olaylarının incelediğimizde Tabloları önemli ölçüde etkileyen ve düzeltme yapılması gereken bir olayın olmadığını görüyoruz.

Kıdem ve İhbar Tazminat uyuşmazlıkları nedeniyle açılan davaları lehte veya aleyhte sonuçlanabilmesi ihtimalleri düşünülerek ihtiyatlı davranılmış ve karşılık ayrılmıştır. 31 Aralık 2017 itibariyle 2.135.703,00 TL'dir. Bu karşılıklar kısa vadeli yükümlülükler hesaplarında gösterilmiştir.

4.1.8 Kipa Ticaret AŞ'ye Ait Bilanço

1992 yılında faaliyetine başlayan Kipa Ticaret AŞ'ye ait Bilanço incelenerek, Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar Hakkında açıklamalar yapılmış ve Bilanço dip notlarına yer verilmiştir.

	Not lar	Bağımsız Denetimden Geçmiş 31 Aralık 2017	Bağımsız Denetimden Geçmiş 28 Şubat 2017
VARLIKLAR			
Dönen varlıklar:			
Nakit ve nakit benzerleri	3	100.402	49.166
Ticari alacaklar		12.484	10.691
- İlişkili taraflardan ticari alacaklar	23	8	207
- İlişkili olmayan taraflardan ticari alacaklar	4	12.476	10.484
Diğer Alacaklar		32.249	3.667
-İlişkili olmayan taraflardan diğer alacaklar	5	32.249	3.667
Stoklar	6	382.927	196.179
Peşin ödenmiş giderler	7	15.042	27.350
Diğer dönen varlıklar	11	2.415	1.837
Ara toplam		545.519	288.890
Satış amaçlı sınıflandırılan duran varlıklar	30	44.068	28.116
Toplam dönen varlıklar		589.587	317.006
Duran varlıklar:			
Diğer alacaklar		1.168	-
- İlişkili olmayan taraflardan diğer alacaklar	5	1.168	-
Yatırım amaçlı gayrimenkuller	8	39.510	-
Maddi duran varlıklar	9	1.856.897	1.771.812
Maddi olmayan duran varlıklar		23.713	19.510
- Diğer maddi olmayan duran varlıklar	10	23.713	19.510
Peşin ödenmiş giderler	7	13.132	15.436
Toplam duran varlıklar		1.934.420	1.806.758
Toplam varlıklar		2.524.007	2.123.764

TABLO 6 Kipa Ticaret AŞ'ye Ait Bilanço

	Notlar	Bağımsız Denetimden Geçmiş 31 Aralık 2017	(*)Yeniden Düzenlenmiş Bağımsız Denetimden Geçmiş 28 Şubat2017
KAYNAKLAR			
Kısa vadeli yükümlülükler:			
Kısa vadeli borçlanmalar	12	375.997	329.631
Ticari borçlar		598.499	329.012
- İlişkili taraflara ticari borçlar	23	93.696	4.717
- İlişkili olmayan taraflara ticari borçlar	4	504.803	324.295
Çalışanlara sağlanan faydalar kapsamında	14	20.727	15.434
borçlar			
İlişkili olmayan taraflara diğer borçlar	5	4.123	4.179
Ertelenmiş gelirler	7	4.462	5.702
Kısa vadeli karşılıklar		35.179	56.309
- Çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin kısa vadeli karşılıklar	14	2.894	13.863
- Diğer kısa vadeli karşılıklar	13	32.285	42.446
Diğer kısa vadeli yükümlülükler	11	12.398	7.652
Toplam kısa vadeli yükümlülükler		1.051.385	747.919
Uzun vadeli yükümlülükler:			
İlişkili olmayan taraflara diğer borçlar	5	2.481	1.667
Uzun vadeli karşılıklar		13.928	19.248
- Çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin karşılıklar	14	13.928	19.248
Ertelenmiş vergi yükümlülükleri	21	105.767	67.979
Toplam uzun vadeli yükümlülükler		122.176	88.894
Toplam yükümlülükler		1.173.561	836.813
ÖZKAYNAKLAR			
Ödenmiş sermaye	22	1.332.682	1.332.682
Sermaye düzeltme farkları	22	45.669	45.669
Diğer özkaynak payları	22	-	240.000
Kar veya zararda yeniden sınıflandırılmayacak birikmiş diğer kapsamlı gelirler veya giderler	9	985.719	871.638
- Maddi duran varlık yeniden değerlendirme artışları			
- Tanımlanmış fayda planları yeniden ölçüm Kazançları / (kayıpları)	14	709	47
Kardan ayrılan kısıtlanmış yedekler	22	2.213	2.213
Geçmiş yıllar zararları		(916.533)	(969.169)
Net dönem zararı		(100.013)	(236.129)
Toplam özkaynaklar		1.350.446	1.286.951
Toplam kaynaklar		2.524.007	2.123.764

4.1.8.1 Kipa Ticaret A.Ş. 'nin Finansal Tablolarına Ait Açıklayıcı Dipnotlar ve Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar

Tesco PLC, Tesco Overseas Investments Limited'in %100 oranında hissesine ve yönetim kontrolüne sahip ana ortağı olup, Tesco Overseas Investments Limited, Tesco Group içerisinde yer alan bir şirket vafındadır.

1 Mart 2017 tarihi itibarıyla Şirket'in %95,5 oranındaki hissesi Migros Ticaret AŞ'ye satılmıştır.

Şirket'in 8 Ocak 2018 tarihi itibarıyla mülkiyetinde yer alan gayrimenkullerden Çerkezköy Alışveriş Merkezi'nin Aksistem Elektromekanik San. Tic. Ltd. Şti 'ne satışı 44.068 bin TL bedel ile tamamlanmış ve tapu devri gerçekleştirilmiştir.

Şirket'in 2 Şubat 2018 tarihli Olağanüstü Genel Kurul toplantısında, SPK'nın II-23.1 sayılı "Önemli Nitelikteki İşlemlere İlişkin Ortak Esaslar ve Ayrılma Hakkı Tebliği" ve diğer ilgili düzenlemeleri uyarınca, Yönetim kurulunun Şirket'in BIST. kotundan çıkması ve bunun için SPK ve BIST'e yapılacak olan başvuru işlemleri de dahil olmak üzere ilgili işlemlerin başlatılmasına ilişkin önerisi görülmüş, reddedilmiş ve Şirket'in BIST kotundan çıkarılmamasına karar verilmiştir.(www.pwc.com.tr)

Kipa Ticaret A.Ş.'ye Ait Analiz

Kipa Ticaret A.Ş. 1 Mart 2017 tarihinde Şirket'in % 95,5 oranında hissesini Migros Ticaret A.Ş.'ye satılmıştır.

Satış amaçlı elde tutulan gayrimenkulleri de Çerkezköy Alışveriş Merkezi'nin Aksisten Elektromekanik 44.068,00 TL bedel ile satılmıştır. Bilanço Tarihinden Sonra 8 Ocak 2018'de gerçekleşen bu satış işleminde ilgili hesap kaleminde tutar güncellenmiştir.

2 Şubat 2018 tarihli Genel Kurul toplan kısmında BİST kotundan çıkarılmaması kararı bilanço dipnotlarında açıklanmıştır.

SONUÇ

Muhasebenin sistematik olarak topladığı bilgilerin doğru, güvenilir, zamanında, gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir olması açısından muhasebe standartlarına göre hazırlanması gerektirmektedir.

Muhasebenin elde ettiği bilgilerle hazırlanan finansal tablolar, işletmenin dili niteliğindedir. Finansal bilgi kullanıcıları karar verirken, işletmelerin hazırlamış olduğu finansal tabloları kullanırlar. Temel mali tablolardan olan bilançolar da işletmelerin dönemsel faaliyetleri sonucu hazırladıkları ve yayımladıkları tablolardandır.

Sürekli sayılan işletmenin ömrü, gelişmek büyümek ve yaşamını sürdürebilmek için faaliyetlerinin kesintisiz olarak devam etmesine bağlıdır. İşletmeler mali tablolarını hazırlarken, hatta mali tablolarını yayımladıktan sonra bile faaliyetlerine devam etmekte ve pek çok mali olay meydana gelmektedir. Bu meydana gelen mali olaylar hem işletmeyi hem de bilgi kullanıcıların kararlarını önemli ölçüde etkileyebilmektedir. Bilanço tarihinden sonraki olaylar, bilanço tarihi ile bilançonun yayımı için onaylandığı tarih arasında gerçekleşen olaylardır. Bilanço tarihinden sonraki olaylar düzeltme gerektiren ve düzeltme gerektirmeyen olaylar olarak iki farklı

şekilde ele alınmaktadır. Bilanço tarihinden sonra düzeltme gerektiren olaylar, bilanço tarihi itibarıyla var olan ve bilanço tarihinden sonra gerçekleşmiş durumlardır. Finansal tablolarda düzeltme gerektirmeyen olaylar ise bilanço tarihinde mevcut bulunmayan ve bilanço tarihinden sonra ortaya çıkmış olan durumlardır.

Önemlilik durumunu ifade etmek amacıyla düzeltme gerektirmeyen olayların da finansal tablo dipnotlarında açıklamaları yapılmalı ve finansal tablo bilgi kullanıcıları bilgilendirilmelidir.

Bilanço tarihinden sonra meydana gelen olaylar, bilgi kullanıcılarını ve tüm çıkar gruplarının kararlarını etkilediği için, bilanço tarihinden sonra düzeltme gerektiren veya açıklama gerektiren olayların uygulaması ve düzenlenmesi konusunda IFAC, AICPA ve ülkemizde SPK ve BDDK tarafından yapılan yayımlamalar önem arz etmektedir. SPK ve BDDK bu konuda dipnotlarda bilgi vermenin önemini vurgulamaktadır.

Çalışmamızda, Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylara ilişkin tanımlamalar yapılmış ve Bilanço Tarihinden Sonraki Olayların Muhasebe Standardı ele alınmıştır. Bilanço Tarihinden Sonra Meydana Gelen Düzeltme Gerektiren ve Düzeltme Gerektirmeyen Olaylara ilişkin örnek verilerek açıklamalar yapılmıştır.

Ayrıca Finansal Tabloların Muhasebe Standartlarına göre hazırlanması gerekliliği, araştırmayı etkileyen önemli faktörlerden olmuştur. Finansal Tablolardaki bilgiler ve Raporlama Tarihinden Sonra Meydana Gelen Olaylara ilişkin düzeltme kaydı ve açıklayıcı dipnotların, bilgi kullanıcılarının kararlarını etkilediğine de vurgu yapılmış olup VUK ve TTK 'na uygun olarak yapılan muhasebe kayıtlarına da değinilmiştir.

Çalışmamızda çeşitli sektörlerde faaliyet gösteren işletmelere ait yayımlanan finansal tablolar verilmiş olup, bunlara ait düzeltme gerektiren ve açıklama gerektiren olaylar finansal tablo dipnotlarıyla ele alınarak incelenmektedir.

BTSO Muhasebe Standartları, doğru bilgi sunma adına finansal tabloların titizlikle ve mevzuata uygun bir şekilde hazırlanması gerektiğinin önemini açıkça ifade etmekte ve düzeltme gerektiren olayların ve önemli ölçüde açıklama gerektiren olayların bilgi kullanıcılarının karar vermelerini etkilediğini vurgulamaktadır. Böylelikle BTSO 'a ilişkin açıklamalar ve uygulamalar günümüz bilgi ve teknoloji çağında uygulamada daha çok yer bulacak ve bu olayların finansal tablolara doğru bir şekilde aktarılması daha da artacaktır.

KAYNAKÇA

- Akbulut Ö., S Yanık.,2010 Bilanço Tarihinden Sonra Düzeltme Gerektiren Olaylar
- AKBULUT Y. ve Yanık, S., 2007 Uluslararası Raporlama Standartlarına Geçişin Finansal Tablolar Üzerindeki Etkileri. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Sf.69-98.
- Ausection 560 paragraf 1 Bilanço Tarihinden Sonra Düzeltme Gerektirmeyen Olaylar
- Ausection 560, paragraf 11 Bilanço Tarihinden Sonra Düzeltme Gerektirmeyen Olaylar
- Ausection 560,paragraf 10 Bilanço Tarihinden Sonra Düzeltme Gerektirmeyen Olaylar
- BDS 560 ve BOBI FRS Kapsam İncelemesi Bilanço Tarihinden Sonra Düzeltme Gerektiren Olaylar
- BOBI FRS Par. 4.6 Bilanço Tarihinden Sonra Düzeltme Gerektirmeyen Olaylar
- BOBI FRS par.44 Bilanço Tarihinden Sonra Düzeltme Gerektiren Olaylar
- Ecer,2012 Borsa İstanbul'da İşlem Gören Turizm Şirketlerinin Performanslarının Değerlendirilmesi
- Erer M., 2009 Bilanço Tarihinden Sonra Düzeltme Gerektiren Olaylar
- Gökçen, G., B. Ataman ve C. Çakıcı. 2006. Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları İstanbul: Beta Basım.
- ISA 560 paragraf 17 Bilanço Tarihinden Sonra Düzeltme Gerektirmeyen Olaylar
- ISA 560, paragraf 10 Bilanço Tarihinden Sonra Düzeltme Gerektirmeyen Olaylar
- KAVAL R.,2003 Bilanço Tarihinden Sonra Düzeltme Gerektirmeyen Olaylar, Sf. 133

Kızıl A., 1994 GELİR TABLOSU, Sf. 18,

- Küçüksavaş N., 2005 Finansal Muhasebe, Kare Yayınları, 10. Baskı, Sf. 66
- Mali Çözüm Dergisi, Sayı 115
- Mali Çözüm Dergisi, Sayı 152
- Mali Çözüm Dergisi, YÜKÇÜ S. ve Yaşar Ş. 115.Sayı,2013, Sf.24
- Mali Çözüm Dergisi,2010 Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar Standart Tanımı, Sf. 106
- Mali Çözüm Dergisi,2013 Bilanço Tarihinden Sonra Düzeltme Gerektiren Olaylar, Sf. 24
- Muthupandian, 2008; Fitzsimons, Pappas & Ramanujam, 2009; Pamukçu & Pamukçu, 2009; Sümer H. & Erer M., 2009; Rossi III, 2011; Turel, 2012; Yükçü & Yaşar, 2013; Şen, 2015 Bilanço Tarihinden Sonra Düzeltme Gerektiren Olaylar
- ÖRTEN R., KAVAL H., KARAPINAR A.,TMS – TFRS Türkiye Muhasebe Finansal Raporlama Standartları
- Özerhan ve Yanık,2015 Açıklamalı Örnek Uygulamalı TMS - TFRS – 2015, Sf. 772
- ÖZERHAN Y. Ve DİĞER BİR İFADEYLEK S.,2015 TÜRMOB Yayınları 475, TIFRS/IAS ile uyumlu TMS/TFRS, 3.Baskı,
- Pamukçu F. , 2009 Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar Standart Tanımı, Sf. 69
- SAĞLAM N, ŞENGEL S, ÖZTÜRK B. Nisan 2009 Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması, 3. Baskı, Sf. 40
- Salış İ,2011 Bilanço Tarihinden Sonraki Olayların Muhasebeleştirilmesi ve Uygulanması, 63, Marmara Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi
- SALIŞ İ,2011 Bilanço Tarihinden Sonraki Olayların Muhasebeleştirilmesi ve Uygulanması, Sf. 63, Marmara Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi
- Sönmez F. , 2005 Dipnotlar ve Açıklayıcı Notlar, Sf. 21
- Sümer H. ve Erer M.,2009 Bilanço Tarihi Sonrası Olgular Cilt11, Sf. 1
- TMS 10 Madde 3 Bilanço Tarihinden Sonra Düzeltme Gerektiren Olaylar
- TMS,10:11 Bilanço Tarihinden Sonra Düzeltme Gerektirmeyen Olaylar
- TMS,10:21 Bilanço Tarihinden Sonra Düzeltme Gerektirmeyen Olaylar

- TMS,10:21 Bilanço Tarihinden Sonra Düzeltme Gerektirmeyen Olaylar
- TMS,10:22a Bilanço Tarihinden Sonra Düzeltme Gerektirmeyen Olaylar
- TMS,10:22c Bilanço Tarihinden Sonra Düzeltme Gerektirmeyen Olaylar
- TMS,10:22j Bilanço Tarihinden Sonra Düzeltme Gerektirmeyen Olaylar
- TMS;10:22g Bilanço Tarihinden Sonra Düzeltme Gerektirmeyen Olaylar
- Tüm K. ve Kaval R.,2008 Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar Standart Tanımı, Sf. 168
- Tüm K.2018 Bilanço Tarihinden Sonra Düzeltme Gerektirmeyen Olaylar, Sf.55
- TÜRMOB Yayınları-377, Ankara, Sf. 29
- Yükçü, S. ve Yaşar Ş. TMS 10 Raporlama Tarihinden Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar Standardına İlişkin Uygulamalar, Mali Çözüm Dergisi, Ocak Şubat
- Yükçü, S. ve Yaşar Ş., 2013. TMS 10 Raporlama Tarihinden Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar Standardına İlişkin Uygulamalar
- tezsezen,archive.ismmo.org.tr (Özkaynak Değişim Tablosu)
- www.kap.org.tr (YILMAZ F. ve SARI E.,2013, Sf.65)
- www.verginet.net (TMS 7 Nakil Akış Tabloları Deloitte)
- dergipark.org.tr (TÜM K.,2011, Sf.:51)
- www.kap.org.tr (TURKCELL FİNANSMAN A.Ş.)
- www.pwc.com.tr (TURKCELL FİNANSMAN A.Ş.)
- www.consulta.com.tr (EREN FAKTORİNG)
- www.hlbsaygin.com.tr (MERİT TURİZM)
- www.kskbgd.com.tr (PINAR SÜT MAMULLERİ A.Ş.)
- www.pwc.com.tr (AYGAZ A.Ş.)

ÖZGEÇMİŞ

İstanbul'un Beyoğlu ilçesinde 1989 yılında dünyaya geldi ve aslen Sivas'lıdır. İstanbul Ataşehir ilçesinde Piri Reis İlköğretim Okulu'nda ilköğretimini tamamladı. 2006 yılında İstanbul Ataşehir ilçesinde Prof. Faik Somer Lisesi'nde mezuniyetini tamamlayarak, 2007 yılında Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Çaycuma MYO'da İşletme Bölümü'nü başarıyla tamamladı. 2011 yılında Anadolu Üniversitesi İşletme Fakültesi, Lisans derecesini aldı. 2014 yılında ikinci üniversite kapsamında İstanbul Üniversitesi Tarih Bölümü'ne başlayarak 2019 yılında mezuniyet aşamasına geldi. 2016 yılında Işık Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe ve Denetim Yüksek Lisans programına başlayarak 2019 yılında mezuniyet aşamasına gelmiştir. 2011 yılından beri muhasebe mesleğini özel sektörde icra ediyor. Ayrıca 2016 1.Dönem Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Staj Giriş sınavında başarılı olarak, 2019 yılında stajını tamamlama aşamasına gelmiştir. Evli ve bir çocuk babasıdır.