

**SİRKÜLER**  
Sayı: 2014/227

İstanbul, 31.12.2014  
Ref: 4/227

**Konu:**

**BAĞIMSIZ DENETİME TABİ OLUP TMS'LERİ UYGULAMAYAN ŞİRKETLERİN FİNANSAL TABLOLARININ HAZIRLANMASINDA VE SUNULMASINDA UYGULANACAK İLAVE HUSUSLAR HAKKINDA KAMU GÖZETİMİ KURULU KARARI YAYINLANMIŞTIR**

30.12.2014 tarih ve 29221 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 29.12.2014 tarih ve 75935942-050.01.04 – [01/41] karar sayılı Kamu Gözetimi Kurulu Kararı'nda, 26.08.2014 tarihli ve 29100 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan “*Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulama Kapsamının Belirlenmesine İlişkin Kurul Kararı*” doğrultusunda **bağımsız denetim kapsamında olup TMS uygulamayan şirketlerce** 01.01.2014 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerine ilişkin finansal tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında yürürlükteki mevzuata ilave olarak uygulanacak hususlar açıklanmıştır. (26.08.2014 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan Kurul kararı hakkında [01.09.2014 tarih ve 2014/159](#) sayılı sirkülerimiz yayınlanmıştı. Söz konusu kararda yapılan değişiklik ile ilgili olarak ise [05.11.2014 tarih ve 2014/192](#) sayılı sirkülerimiz yayınlanmıştı.)

Kamu Gözetimi Kurulu'nun 41 numaralı kararı ile açıklanan hususlar, bağımsız denetime tabi olup TMS'leri uygulamayan şirketler tarafından **01.01.2014 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerine ilişkin finansal tabloların hazırlanması ve sunulmasında uygulanacaktır.**

**Finansal Tablolar**

Aşağıda belirtilen finansal tablolar dipnotlarıyla birlikte hazırlanacak ve bunlara Türkiye Bağımsız Denetim Standardı 700 çerçevesinde denetçi görüşü verilecektir.

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

**Reeskont İşlemleri**

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

### **Amortisman**

Maddi-maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıklar için amortisman, itfa payı, v.b. ayrılacaktır.

### **Değer Düşüklüğü**

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinde (MSUGT) değer düşüklüğü (karşılıklar dahil) hesaplanması öngörülmeyen varlıklar için değer düşüklüğü hesaplaması ihtiyari olacaktır.

### **Kıdem Tazminatı**

İlgili bulunduğu hesap dönemi sonu itibarıyla şirketlerin kıdem tazminatı yükümlülükleri tahmin edilecek ve bu tahmin nedeniyle cari dönemde ortaya çıkan kıdem tazminatı yükümlülük artışları hesaplanarak giderleştirilecektir.

Kıdem tazminatı yükümlülüğünü ilk defa finansal tablolarına yansıtacak şirketler, bu yükümlülüğün doğduğu hesap döneminden önceki dönemlere ilişkin kıdem tazminatı tutarlarını 10 yılı geçmemek üzere eşit taksitlerle finansal tablolarına yansıtacaktır. Tahmin edilen kıdem tazminatı toplam tutarı ile bu tutarın finansal tablolara yansıtılmayan kısmı dipnotlarda açıklanacaktır. Finansal tablolara yansıtılan bu tutarlar gelir tablosuyla ilişkilendirilmeden geçmiş yıllar kârları/zararları altında gösterilecektir.

Tahmin yöntemi dipnotlarda açıklanacaktır.

### **Konsolidasyon**

Konsolide finansal tabloların hazırlanması ihtiyari olacaktır. Bağlı ortaklıkların tam konsolidasyon, iştiraklerle iş ortaklıklarının ise özkaynak yöntemiyle konsolide edildiği finansal tablolar konsolide finansal tablolardır. Konsolide finansal tabloların hazırlanması halinde, konsolidasyon işlemleri TMS'lere göre yapılacaktır.

İlk kez konsolidasyon yapacak şirketler, bağlı ortaklıklarının ilk edinme tarihlerine yönelik işlemlerde, TFRS 3'ün bağlı ortaklıkların varlık ve borçlarının ölçüm ve değerlemesine ilişkin hükümlerini uygulamayabileceklerdir. Bu durumda, bağlı ortaklıkların ilk edinme tarihindeki varlıkları ve borçları, kendi finansal tablolarında yer alan defter değerleri üzerinden konsolide finansal tablolara alınacaktır. Ayrıca, kontrol gücü olmayan payların (azınlık paylarının) ve şerefiyenin ilk edinim tarihindeki ölçümünde bağlı ortaklıkların kendi finansal tablolarına göre hesaplanan net aktif değeri esas alınacaktır. Benzer şekilde iştirak ve iş ortaklıklarının varlık ve borçları, ilk edinim tarihinde yeniden değerlemeye tabi tutulmayabilecektir. Bu durumda iştirak ve iş ortaklıklarının takip eden dönemlerdeki defter değeri hesaplamalarında ilk edinim tarihindeki yeniden değerlemeden kaynaklanan artış ya da azalışlar dikkate alınmayacaktır. Bu tercihler dipnotlarda açıklanacaktır.

Konsolide finansal tabloların hazırlanması durumunda, kontrol gücüne ve önemli etkiye sahip olunmayan şirketler ile iş ortaklığı dışındaki yatırımlar, MSUGT uyarınca hisse senedi ya da bağlı menkul kıymet olarak değerlendirilerek finansal tablolarda gösterilecektir.

Yukarıda geçen bağlı ortaklık, iştirak ve iş ortaklığı kavramları TMS'lerdeki anlamlarıyla dikkate alınacaktır.

### **Ortak Kontrole Tabi İşletmelerin Birleşmeleri**

Ortak kontrole tabi işletme birleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde 21/7/2013 tarihli ve 28714 sayılı Resmî Gazete'de Kurum tarafından yayımlanan Kurul Kararının 1 No.lu ekinde yer alan ilke kararı uygulanacaktır.

### **Karşılaştırmalı Sunum**

Finansal tabloların önceki dönemle karşılaştırmalı sunulması esas olup, karşılaştırmalı sunulacak önceki dönem bilançosu bu düzenlemede yer verilen hükümler çerçevesinde düzeltilecek; diğer tabloların düzeltilmesi ise ihtiyari olacaktır. Karşılaştırmalı tablolar arasındaki farklı politika ve uygulamalar dipnotlarda açıklanacaktır.

Karşılaştırmalı olarak sunulan önceki dönem finansal tablolarının konsolide finansal tabloları içermesi zorunlu olmayacaktır.

### **TMS ve İlgili Diğer Mevzuat Hükümlerinin Uygulanması**

Bu düzenlemede MSUGT'den farklı olarak yer verilen hükümlerin ve MSUGT'de belirleme yapılmayan hususların uygulanmasında (işlem, hesaplama ve tahminlerde) TMS hükümlerinin kullanılması önerilmekte olup, bununla birlikte ilgili diğer mevzuatın kullanılması bu düzenlemeye aykırılık teşkil etmeyecektir. Kullanılan mevzuat dipnotlarda açıklanacaktır.

Mahiyeti itibarıyla benzer ve ilişkili kalemler için tercih edilen uygulamada tutarlılık esas olacaktır.

### **Düzenlemenin Uygulanacağı Hesap Dönemi**

Bu düzenleme hükümleri, 1/1/2014 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerine ilişkin finansal tablolara uygulanır.

### **Yürürlük**

Bu düzenleme hükümleri, **1/1/2014 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere** yayımı tarihinde (30.12.2014) yürürlüğe girmiştir.

Saygılarımızla,

**DENGE İSTANBUL YEMİNLİ  
MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.**

**EK:**

29.12.2014 tarih ve 75935942-050.01.04 – [01/41] karar sayılı Kamu Gözetimi Kurulu Kararı

(\*) Sirkülerlerimizde yer verilen açıklamalar sadece bilgilendirme amaçlıdır. Tereddüt edilen hususlarda kesin işlem tesis etmeden önce konusunda uzman bir danışmandan görüş ve destek alınması tavsiyemiz olup; sadece sirkülerlerimizdeki açıklamalar dayanak gösterilerek yapılacak işlemler sonucunda doğacak zararlardan müşavirliğimiz sorumlu olmayacaktır.

(\*\*) Sirkülerlerimiz hakkında görüş, eleştiri ve sorularınız için aşağıda bilgileri yer alan uzmanlarımıza yazabilirsiniz.

**Erkan YETKİNER**

**YMM**

Mazars/Denge Vergi Departmanı, Ortak

[eyetkiner@mazarsdenge.com.tr](mailto:eyetkiner@mazarsdenge.com.tr)

**Güray ÖĞREDİK**

**SMMM**

Mazars/Denge Vergi Departmanı, Kıdemli Müdür

[gogredik@mazarsdenge.com.tr](mailto:gogredik@mazarsdenge.com.tr)

**KURUL KARARI**

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan:

**Karar No:** 75935942-050.01.04 – [01/41]

**Toplantı Tarihi:** 29/12/2014

13/1/2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 88 inci ve Geçici 1 inci maddeleri ile 26/9/2011 tarihli ve 660 sayılı KHK'nın 9 uncu, 26 ncı ve Geçici 1 inci maddeleri uyarınca; 26/8/2014 tarihli ve 29100 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan "Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulama Kapsamının Belirlenmesine İlişkin Kurul Kararı" doğrultusunda bağımsız denetim kapsamında olup TMS uygulamayan şirketlerce 1/1/2014 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerine ilişkin finansal tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında yürürlükteki mevzuata ilave olarak uygulanacak hususlar ekteki gibi kararlaştırılmıştır.

**EK**

**Bağımsız Denetime Tabi Olup TMS'leri Uygulamayan Şirketlerin Finansal Tablolarının Hazırlanmasında ve Sunulmasında Uygulanacak İlave Hususlar**

**Amaç ve Kapsam**

**Madde 1 –** (1) Kurumumuz tarafından 26/8/2014 tarihli ve 29100 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 26 sayılı Kurul Kararı çerçevesinde, bağımsız denetime tabi olup TMS'leri uygulamayan şirketlerin yürürlükteki mevzuata ilave olarak uygulayacakları hususlar bu düzenlemenin amacını ve kapsamını oluşturmaktadır.

(2) Bu düzenleme, 1 inci fıkra kapsamında bulunan şirketler tarafından, 1/1/2014 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerine ilişkin finansal tabloların hazırlanması ve sunulmasında uygulanır.

**Finansal Tablolar**

**Madde 2 –** (1) Aşağıda belirtilen finansal tablolar dipnotlarıyla birlikte hazırlanır ve bunlara 700 kodlu Bağımsız Denetim Standartları çerçevesinde denetçi görüşü verilir.

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

**Reeskont İşlemleri**

**Madde 3 –** (1) Reeskont işlemleri ihtiyari olup herhangi bir alacak (veya borç) hesap grubunun reeskonta tabi tutulması durumunda buna karşılık gelen borç (veya alacak) hesap grubu da reeskonta tabi tutulur.

**Amortisman**

**Madde 4 –** (1) Maddi-maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıklar için amortisman, itfa payı, vb. ayrılır.

**Değer Düşüklüğü**

**Madde 5 –** (1) Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinde (MSUGT) değer düşüklüğü (karşılıklar dahil) hesaplanması öngörülme varlıklar için değer düşüklüğü hesaplaması ihtiyaridir.

**Kıdem Tazminatı**

**Madde 6 –** (1) İlgili bulunduğu hesap dönemi sonu itibarıyla şirketlerin kıdem tazminatı yükümlülükleri tahmin edilir ve bu tahmin nedeniyle cari dönemde ortaya çıkan kıdem tazminatı yükümlülük artışları hesaplanarak giderleştirilir.

(2) Kıdem tazminatı yükümlülüğünü ilk defa finansal tablolarına yansıtacak şirketler, bu yükümlülüğün doğduğu hesap döneminden önceki dönemlere ilişkin kıdem tazminatı tutarlarını 10 yılı geçmemek üzere eşit taksitlerle finansal tablolarına yansıtır. Tahmin edilen kıdem tazminatı toplam tutarı ile bu tutarın finansal tablolara yansıtılmayan kısmı dipnotlarda açıklanır. Finansal tablolara yansıtılan bu tutarlar gelir tablosuyla ilişkilendirilmeden geçmiş yıllar kârları/zararları altında gösterilir.

(3) Tahmin yöntemi dipnotlarda açıklanır.

**Konsolidasyon**

**Madde 7–** (1) Konsolide finansal tabloların hazırlanması ihtiyaridir. Bağlı ortaklıkların tam konsolidasyon, iştiraklerle iş ortaklıklarının ise özkaynak yöntemiyle konsolide edildiği finansal tablolar konsolide finansal tablolardır. Konsolide finansal tabloların hazırlanması halinde, konsolidasyon işlemleri TMS'lere göre yapılır.

(2) İlk kez konsolidasyon yapacak şirketler; bağlı ortaklıklarının ilk edinme tarihlerine yönelik işlemlerde, TFRS 3'ün bağlı ortaklıkların varlık ve borçlarının ölçüm ve değerlemesine ilişkin hükümlerini uygulamayabilirler. Bu durumda, bağlı ortaklıkların ilk edinme tarihindeki varlıkları ve borçları, kendi finansal tablolarında yer alan defter

değerleri üzerinden konsolide finansal tablolara alınır. Ayrıca, kontrol gücü olmayan payların (azınlık paylarının) ve şerefiyenin ilk edinim tarihindeki ölçümünde bağlı ortaklıkların kendi finansal tablolarına göre hesaplanan net aktif değeri esas alınır. Benzer şekilde iştirak ve iş ortaklıklarının varlık ve borçları, ilk edinim tarihinde yeniden değerlemeye tabi tutulmayabilir. Bu durumda iştirak ve iş ortaklıklarının takip eden dönemlerdeki defter değeri hesaplamalarında ilk edinim tarihindeki yeniden değerlemeden kaynaklanan artış ya da azalışlar dikkate alınmaz. Bu tercihler dipnotlarda açıklanır.

(3) Konsolide finansal tabloların hazırlanması durumunda, kontrol gücüne ve önemli etkiye sahip olunmayan şirketler ile iş ortaklığı dışındaki yatırımlar, MSUGT uyarınca hisse senedi ya da bağlı menkul kıymet olarak değerlendirilerek finansal tablolarda gösterilir.

(4) Bu maddede geçen bağlı ortaklık, iştirak ve iş ortaklığı kavramları TMS'lerdeki anlamlarıyla kullanılmıştır.

#### **Ortak Kontrole Tabi İşletmelerin Birleşmeleri**

**Madde 8** – (1) Ortak kontrole tabi işletme birleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde 21/7/2013 tarihli ve 28714 sayılı Resmî Gazete'de Kurumumuz tarafından yayımlanan Kurul Kararının 1 No'lu ekinde yer alan ilke kararı uygulanır.

#### **Karşılaştırmalı Sunum**

**Madde 9** – (1) 2 nci maddeye göre hazırlanması gereken finansal tabloların önceki dönemle karşılaştırmalı sunulması esas olup, karşılaştırmalı sunulacak önceki dönem bilançosu bu düzenlemede yer verilen hükümler çerçevesinde düzeltilir; diğer tabloların düzeltilmesi ise ihtiyaridir. Karşılaştırmalı tablolar arasındaki farklı politika ve uygulamalar dipnotlarda açıklanır.

(2) Karşılaştırmalı olarak sunulan önceki dönem finansal tablolarının konsolide finansal tabloları içermesi zorunlu değildir.

#### **TMS ve İlgili Diğer Mevzuat Hükümlerinin Uygulanması**

**Madde 10** – (1) Bu düzenlemede MSUGT'tan farklı olarak yer verilen hükümlerin ve MSUGT'ta belirleme yapılmayan hususların uygulanmasında (işlem, hesaplama ve tahminlerde) TMS hükümlerinin kullanılması önerilmekle birlikte ilgili diğer mevzuatın kullanılması bu düzenlemeye aykırılık teşkil etmez. Kullanılan mevzuat dipnotlarda açıklanır.

(2) Mahiyeti itibarıyla benzer ve ilişkili kalemler için tercih edilen uygulamada tutarlılık esastır.

#### **Düzenlemenin Uygulanacağı Hesap Dönemi**

**Madde 11** – (1) Bu düzenleme hükümleri, 1/1/2014 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerine ilişkin finansal tablolara uygulanır.

#### **Yürürlük**

**Madde 12** – (1) Bu düzenleme hükümleri, 1/1/2014 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

#### **Yürütme**

**Madde 13** – (1) Bu düzenleme hükümlerini Başkan yürütür.