

**T.C.**  
**KAMU GÖZETİMİ**  
**MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI KURUMU**

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

Kurumumuz tarafından 26/8/2014 tarihli ve 29100 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 26 sayılı Kurul Kararı çerçevesinde raporlama tarihi itibarıyla bağımsız denetime tabi olup TMS'leri uygulamayan şirketlerin yürürlükteki mevzuata ilave olarak uygulayacakları hususlara ilişkin 29/12/2014 tarihli ve 41 sayılı Kurul Kararının ekinde yer alan düzenlemeyle ilgili olarak aşağıdaki açıklamaların yapılmasına ihtiyaç duyulmuştur.

Bu düzenlemede uygulaması ihtiyari bırakılmış olan hususlar, 2013/34/EU sayılı Avrupa Birliği Direktifiyle uyumlu bir şekilde oluşturulacak yerel raporlama çerçevesinin esaslı unsurlarını oluşturacağından söz konusu hususların uygulanması önerilmektedir. Örneğin reeskont ve konsolidasyon uygulaması ihtiyari bırakılmış olmakla birlikte, bu uygulamaların yapılması önerilmektedir.

**Madde 1** – Kurumumuzun [5/11/2014](#) ve [14/11/2014](#) tarihli duyurularında; TMS uygulama kapsamı dışında kalan şirketlerce uygulanacak yürürlükteki mevzuat ibaresinden genel olarak Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinin (MSUGT) anlaşılması gerektiği ve MSUGT'un da finansal tablolarda gerçek durumun yansıtılmasını sağlamayı amaçladığı, vergiye ilişkin olarak yapılacak düzeltmelerin şirketlerin kendi sorumluluğunda olduğu belirtilmiştir.

Bağımsız denetim kapsamında olup MSUGT'u uygulayan şirketlerin finansal tabloları aracılığıyla ilgililere sunduğu bilgilerin gerçeğe ve ihtiyaca uygunluğu ile karşılaştırılabilirliğinin artırılmasına yönelik olarak 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 bu düzenleme yapılmıştır.

Bu düzenleme bağımsız denetime tabi olup TMS'leri uygulamayan şirketlerin, 1/1/2014 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerine ilişkin finansal tablolarının hazırlanması ve sunulmasında uygulanacaktır.

**Madde 2** – Düzenlemenin 2 nci maddesiyle; kapsamda bulunanlarca hazırlanacak ve sunulacak finansal tablolar belirlenmiştir. 2 nci maddede belirtilen bu finansal tablolara 700 kodlu Bağımsız Denetim Standartları çerçevesinde denetçi görüşü verilecektir.

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

**Madde 3** – 3 üncü maddeyle, reeskont işlemleri ihtiyari bırakılmış olup, herhangi bir alacak (veya borç) hesap grubunun reeskonta tabi tutulması durumunda buna karşılık gelen borç (veya alacak) hesap grubu da reeskonta tabi tutulacaktır. Hesap grubu ifadesi MSUGT'ta belirtildiği anlamda kullanılmıştır.

Reeskont uygulamasının tercih edilmesi durumunda vadesindeki değeriyle muhasebeleştirilmiş olan alacağın/borcun raporlama günündeki değerine getirilmesini

sağlamak üzere alacaklar/borçlar reeskonta tabi tutulur. Muhasebeleştirildikleri tarihteki değerleriyle kayıtlara alınan ve tahsil edildikleri tarihe kadar faiz, vade farkı vb. tahakkuk ettirilecek alacaklar ve borçlar reeskonta konu edilmez.

Reeskont işlemlerinde alacağın/borcun senetli veya senetsiz ya da vadeli çek olmasının önemi bulunmamaktadır.

**Madde 4** – 4 üncü maddeyle, maddi-maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıklar için amortisman, itfa payı, vb. ayrılacağı düzenlenmiştir.

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

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

**Madde 5** –MSUGT'ta değer düşüklüğü karşılığı ayrılması öngörülen kalemler itibarıyla söz konusu uygulama olduğu gibi devam edecektir. 5 inci maddeyle, MSUGT'ta değer düşüklüğü karşılığı ayrılması öngörülmeyen kalemler için değer düşüklüğü hesaplaması ihtiyari bırakılmakla birlikte bu uygulamanın yapılması önerilmektedir.

**Madde 6** – 6 ncı maddeyle, ilgili bulunduğu hesap dönemi sonu itibarıyla şirketlerin kıdem tazminatı yükümlülüklerinin tahmin edileceği ve bu tahmin nedeniyle cari dönemde ortaya çıkan kıdem tazminatı yükümlülük artışlarının hesaplanarak giderleştirileceği düzenlenmiştir.

Muhtemel kıdem tazminatı yükümlülükleri şirketin durumu (işgücü devir hızı, işgücü yaş ortalaması, işgücü kıdem ortalaması, önceki yıllara ilişkin kıdem tazminatı gerçekleştirmeleri vb etkenler) dikkate alınarak tahmin edilir ve tahminlerde ve hesaplamalarda kullanılan yöntem dipnotlarda açıklanır.

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

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

**Madde 7** –Konsolide finansal tabloların hazırlanması ihtiyari bırakılmıştır. Ancak, Avrupa Birliği mevzuatına uyum çalışmaları kapsamında, 2013/34/EU sayılı Avrupa Birliği Direktifiyle uyumlu olarak yayımlanması planlanan yerel finansal raporlama çerçevesinde konsolidasyonun zorunlu tutulması öngörülmektedir.

Bağlı ortaklıkların tam konsolidasyon, iştiraklerle iş ortaklıklarının ise özkaynak yöntemiyle konsolide edildiği finansal tablolar konsolide finansal tablolardır.

Konsolide finansal tablolar TMS'lere göre hazırlanır. Bu durumda bağlı ortaklıklar TFRS 10 ve ilgili diğer standartlar uyarınca tam konsolidasyon yöntemine göre; iştirakler ve iş ortaklıkları ise TMS 28 ve ilgili diğer standartlar uyarınca özkaynak yöntemine göre konsolide edilir.

Ayrıca düzenlemenin 7 nci maddesinin 2 nci fıkrasıyla, ilk kez konsolidasyon yapacak şirketler için konsolide finansal tabloların hazırlanmasında bazı kolaylıklar sağlanmıştır.

Bu çerçevede, ilk 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 gerçeğe uygun değerleri yerine kendi finansal tablolarında yer alan defter değerleri üzerinden konsolide finansal tablolara alınacaktır.

Alternatif uygulamanın seçilmesi durumunda ayrıca, kontrol gücü olmayan payların (azınlık paylarının) ve şerefiyenin ilk edinim tarihindeki ölçümlerinde de bağlı ortaklıkların kendi finansal tablolarındaki defter değerleri üzerinden hesaplanmış net aktifleri esas alınacaktır. Başka bir ifadeyle, kontrol gücü olmayan payların (azınlık paylarının) edinim tarihindeki değeri, bağlı ortaklığın kendi finansal tablolarına göre hesaplanan net aktif değerinin bu paylara düşen kısmı üzerinden ölçülecektir. Edinim tarihinden sonra ise TFRS 10'un 22-24 ve B94-B96 paragrafları uygulanarak kontrol gücü olmayan payların değerinde ilave veya eksiltmeler yapılacaktır. Edinim tarihindeki şerefiye tutarı ise bağlı ortaklığın edinimi için ödenen bedelden, bağlı ortaklığın kendi finansal tablolarına göre hesaplanan net aktif değerinin ana ortaklığın payına isabet eden kısmı düşülerek ölçülecektir.

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

Dolayısıyla, düzenlemenin 7 nci maddesinin 2 nci fıkrasıyla sağlanan kolaylıktan faydalanan şirketlerin, TMS 28'de öngörüldüğü şekilde iştirak ve iş ortaklıklarının varlık ve borçlarını edinim tarihinde gerçeğe uygun değeri üzerinden yeniden değerlemesine ve edinim tarihinden sonraki raporlama dönemi sonlarında iştirak ve iş ortaklarının kârından (veya zararından) kendi paylarına düşen kısımları hesaplarırken bu yatırımların varlık ve borçlarının ilk edinim tarihindeki gerçeğe uygun değerlerini baz alarak düzeltmeler yapmasına gerek bulunmamaktadır. Bu kapsamda, kolaylıktan faydalanan şirketler her hesap dönemi sonu itibarıyla doğrudan iştirak ve iş ortaklığının aynı döneme ait kendi gelir tablosunda yer alan kârından (ya da zararından) kendi payına düşen tutarı ve kâr dağıtımlarını esas alarak iştirak ve iş ortaklıklarının defter değerini artıracak (ya da azaltacaktır).

Düzenlemenin 7 nci maddesinin üçüncü fıkrasına göre, konsolide finansal tabloların hazırlanması durumunda, kontrol gücüne ve önemli etkiye sahip olunmayan şirketler ile iş ortaklığı dışındaki yatırımların, MSUGT uyarınca hisse senedi ya da bağlı menkul kıymet olarak değerlendirilerek finansal tablolarda gösterilmesi gerekmektedir. Bu düzenlemede, konsolide finansal tablolar hazırlayan şirketler açısından bağlı ortaklık, iş ortaklığı ve iştirak ifadeleri TMS'lerdeki anlamlarıyla kullanılmıştır. Bunların TMS'lerdeki anlamlarıyla MSUGT'teki anlamları birbirinden farklılık gösterdiğinden, bu tür yatırımların muhasebeleştirilmesinde ortaya çıkabilecek tereddütlerin giderilmesi amacıyla düzenlemenin 7 nci maddesinin üçüncü fıkrasına yer verilmiştir. Dolayısıyla, diğer şirketlerin özkaynak araçlarına yapılan yatırımlardan TMS'ler uyarınca bağlı ortaklık, iş ortaklığı veya iştirak tanımını karşılamayanlar, MSUGT uyarınca bağlı ortaklık veya iştirak tanımını karşılasa dahi,

hisse senedi ya da bağı menkul kıymet olarak değerlendirilecektir (örneğin; yatırım yapılan şirkette sahip olunan oy hakkı oranının %15 olduğu bir durumda, bu yatırım, eğer TMS'ler uyarınca iştirak olarak değerlendirilmiyorsa hisse senedi ya da menkul kıymet olarak finansal tablolara yansıtılacaktır).

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin olarak tercih edilen yöntem dipnotlarda açıklanır.

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

**Madde 8** – Aynı gerçek veya tüzel kişinin kontrolü altında bulunan işletmelerin birleşmesinin muhasebeleştirilmesinde Kurumumuz tarafından 21/7/2013 tarihli ve 28714 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Kurul Kararın 1 No'lu ekinde yer alan [ilke kararı](#) uygulanır.

**Madde 9** – 9 uncu maddede, 2 nci maddeye göre hazırlanması gereken finansal tabloların önceki dönemle karşılaştırmalı sunulmasının esas olduğu, karşılaştırmalı sunulacak önceki dönem bilançosunun bu düzenlemede yer verilen hükümler çerçevesinde düzeltileceği, diğer tabloların düzeltilmesinin ihtiyari olduğu, karşılaştırmalı tablolar arasındaki farklı politika ve uygulamaların dipnotlarda açıklanacağı hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla şirketler isteğe bağı olarak bilanço dışındaki önceki döneme ait karşılaştırmalı finansal tablolarını bu düzenleme çerçevesinde düzeltme yapmadan sunabileceklerdir.

Konsolide finansal tabloların önceki dönemle karşılaştırılmalı olarak sunulması zorunlu değildir. Ancak önceki dönemde konsolide finansal tablo hazırlanmış ise cari dönem konsolide finansal tabloları ile birlikte sunulur.

**Madde 10** – Bu düzenleme, kapsadığı hesap dönemlerine ilişkin finansal tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında uygulanacak olup, 10 uncu maddeyle, bu düzenlemede MSUGT'tan farklı olarak yer verilen hükümlere ve MSUGT'ta belirleme yapılmayan hususlara ilişkin işlem, hesaplama ve tahminlerde TMS hükümlerinin kullanılması önerilmekle birlikte ilgili diğer mevzuatın (vergi mevzuatı, çalışma mevzuatı vb) kullanılmasına da imkân tanınmıştır. Söz konusu mevzuatın uygulanması bu düzenlemeye aykırılık teşkil etmemektedir.

Bu düzenleme, kapsamında bulunan finansal tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında uygulanacaktır. Örneğin, bu düzenleme hükümlerine göre amortisman ayrılması ve kıdem tazminatı hesaplaması zorunludur. Bu konuda şirketlere herhangi bir tercih hakkı verilmemiştir. Ancak uygulanacak olan amortisman ve kıdem tazminatı hesaplama yönteminin belirlenmesinde TMS, vergi mevzuatı veya çalışma mevzuatı hükümlerine başvurulabilecektir.

Bu düzenleme kapsamında tercih edilen yöntemin benzer ve ilişkili kalemlerin muhasebeleştirilmesinde tutarlı bir şekilde uygulanması esastır. Örneğin amortisman uygulamalarında aynı hesap grubu içindeki kalemlere farklı mevzuat hükümlerinin uygulanması (bazı duran varlıkların faydalı ömürlerine göre; bir kısımlarına ise vergi mevzuatında öngörülen orana göre) tercih edilmemelidir. Karşılaştırmalı sunulacak bilançoda, aynı hesap grubu içindeki kalemlere dönemler arasında farklı mevzuat hükümlerinin uygulanması (bazı duran varlıkların faydalı ömürlerine göre; bir kısımlarına ise vergi mevzuatında öngörülen orana göre) tercih edilmemelidir.

**Madde 11** – 11 inci maddeyle, bu düzenleme hükümlerinin 1/1/2014 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerine ilişkin finansal tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Özel hesap dönemi kullanan şirketler, yukarıda belirtilen dönemlere ilişkin finansal tablolarının hazırlanmasında ve sunulmasında bu düzenlemeyi uygulayacaktır.

**Madde 12** – 12 inci maddeyle, bu düzenleme hükümlerinin, 1/1/2014 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe gireceği düzenlenmiştir.

**Madde 13** – Bu düzenleme hükümlerini Başkan yürütür.