

Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin

FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI

Bağımsız Denetime Tabi Olup
TFRS'leri Uygulamayan İşletmeler İçin

Modül 24

ARA DÖNEM
FİNANSAL RAPORLAMA

Bu doküman, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) Muhasebe Standartları Dairesi tarafından Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardının (BOBİ FRS'nin) tutarlı bir şekilde uygulanmasına yardımcı olmak amacıyla hazırlanmıştır.

Bu dokümanın üzerinde veya içinde yer alan KGK logosu kullanılamaz ve çoğaltılamaz.

Bu dokümanın tamamı ve bir kısmından alıntı yapılması durumunda, yapılan alıntının kaynağının "*KGK tarafından yayımlanan BOBİ FRS Modülü*" olduğunun belirtilmesi gerekmektedir. "*KGK tarafından yayımlanan BOBİ FRS Modülleri*" için yapılması planlanan herhangi bir başka kullanım KGK'nın yazılı onayını gerektirmektedir.

Bu dokümandan yapılacak herhangi bir alıntının doğru bir şekilde çoğaltıldığından ve yanıltıcı bir bağlamda kullanılmadığından emin olunması gerekmektedir.

BÖLÜM 24 – ARA DÖNEM FİNANSAL RAPORLAMA

1. GİRİŞ

Ara dönem, bir yıllık hesap döneminden daha kısa süreli finansal raporlama dönemi olup, ara dönem finansal rapor ise tam bir finansal tablo setinin veya özet ara dönem finansal tablo setini içeren finansal rapordur. Zamanında yapılan ve güvenilir bir ara dönem raporlama; yatırımcıların, kredi veren kuruluşların ve diğer tarafların işletmenin gelir ve nakit akışı yaratma kapasitesi ile finansal durumunu ve likiditesini daha iyi anlamasını sağlar.

BOBİ FRS Bölüm 24 Ara Dönem Finansal Raporlama'da ara dönem finansal raporlamanın asgari içeriği tanımlanmakta ve ara döneme ilişkin özet veya ayrıntılı finansal tablolardaki muhasebeleştirme ve ölçme ilkelerini belirlenmektedir. Bu bölüm ara dönem finansal raporlama yükümlülüğü getirmediği gibi ara dönem finansal raporlamanın zamanlamasını ya da sıklığını da belirlememektedir. Ancak işletmelerin ara dönem finansal raporlarının BOBİ FRS'yle uyumlu sayılabilmesi için bu bölümün tüm hükümleriyle uyumlu olması gerekir.

Bu bölümde ara dönem finansal raporlamaya ilgili olarak;

- Ara dönem finansal tabloların nelerden oluştuğu,
- Ara dönem finansal tablolarda sunulması gereken dönemler,
- Ara dönem finansal tablolarda yapılması zorunlu açıklamalar ile açıklanması gereken önemli işlem ve olaylar,
- Ara dönem finansal tablolarda ölçüm ve kayda alma ilkeleri açıklanmaktadır.

2. BÖLÜM ÖZETİ

AMAÇ	KAPSAM
<p>Bu bölümün amacı; ara dönem finansal raporlamanın asgari içeriğinin tanımlanması ve ara döneme ilişkin özet veya ayrıntılı finansal tablolardaki muhasebeleştirme ve ölçme ilkelerini belirlemektir.</p>	<ul style="list-style-type: none">➤ Yasal olarak ara dönem finansal raporlama yapma zorunluluğu bulunan veya ara dönem finansal raporlama yapmayı tercih eden işletmeler tarafından uygulanır.➤ Bu bölüm, hangi işletmelerin ara dönem finansal rapor hazırlayacağını düzenlemez.➤ Ara dönemde tam set yayımlanmış olması durumunda; “<i>Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar</i>” bölümü uyarınca sunulması gereken tablolar sunulmalıdır.➤ Özet tabloların yayımlanması durumunda, ara dönem finansal rapor asgari olarak aşağıdakilerden oluşur:<ul style="list-style-type: none">○ Özet Finansal Durum Tablosu, Özet Kâr veya Zarar Tablosu, Özet Özkaynak Değişim Tablosu, Özet Nakit Akış Tablosu ile bu bölüm uyarınca sunulması zorunlu olan açıklamalar.➤ Özet tablolar asgari olarak aşağıdakileri içerir:<ul style="list-style-type: none">○ En son yıllık finansal tablolarda yer alan başlık ve alt toplamların her biri,○ Geçmiş yıllık hesap döneminden bu yana finansal durum/performanstaki değişikliklerin anlaşılmasında önem arz eden olay ve işlemlerin açıklandığı dipnotlar,○ Yer verilmemesi halinde özet finansal tabloların yanıltıcı olmasına neden olacak seçilmiş hesap kalemleri veya açıklamalar.
TANIMLAR	
<p>Ara dönem: Bir yıldan kısa süreli finansal raporlama dönemidir.</p> <p>Ara dönem finansal rapor: tam bir finansal tablo seti veya özet finansal tablo setidir</p>	

KAYDA ALMA VE ÖLÇÜM	
MUHASEBE POLİTİKALARI	SUNULACAK TABLOLAR
<p>Bir sonraki yıllık finansal tablolara yansıtılacak muhasebe politikası değişiklikleri hariç olmak üzere, varlık, yükümlülük, gelir ve giderler için uygulanan ilkeler en son yıllık finansal tablolardakiler ile aynı olmak zorundadır.</p>	<ul style="list-style-type: none">➤ Cari ara dönem Finansal Durum Tablosu (Örneğin, 31 Haziran 2020) ile bir önceki raporlama Dönemi Sonu Finansal Durum Tablosu (Örneğin, 31 Aralık 2019),➤ Cari ara döneme ilişkin Kâr veya Zarar Tablosu (Örneğin, Mart- Haziran 2020) ve cari yıla ilişkin raporlama dönemi başından ara dönem sonuna kadar kümülatif bilgileri içeren Kâr veya Zarar Tablosu (Örneğin, Ocak-Haziran 2020) ile aynı ara dönemlere ilişkin karşılaştırmalı bilgilerin sunulduğu Kâr veya Zarar Tablosu➤ Bir önceki yılın aynı ara dönemi ile karşılaştırmalı olarak hazırlanmış, cari yıla ilişkin raporlama dönemi başından ara dönem sonuna kadar olan Özkaynak Değişim Tablosu,➤ Bir önceki yılın aynı ara dönemi ile karşılaştırmalı olarak hazırlanmış, cari yıla ilişkin raporlama dönemi başından ara dönem sonuna kadar olan Nakit Akış Tablosu.
TAHMİNLERİN KULLANIMI	
<p>Ara dönem raporlar, yıllık raporlardan daha fazla tahmin kullanımını gerektirir.</p>	

3. BÖLÜM HÜKÜMLERİNİN AÇIKLANMASI VE ÖRNEKLENDİRİLMESİ

3.1. ARA DÖNEM FİNANSAL RAPORLARIN İÇERİĞİ

Paragraf 24. 2 - Kapsam

Bu Standartla işletmelere ara dönem finansal raporlar hazırlama yükümlülüğü getirilmemektedir. Bu bölüm tâbi oldukları mevzuat uyarınca zorunlu ya da isteğe bağlı olarak ara dönem finansal raporlar hazırlayan işletmeler tarafından uygulanır.

Açıklama:

Bu bölüm, hangi işletmelerin ara dönem raporlama yapacağını belirlemediği gibi ara dönem finansal raporlama yapacak işletmelerin hangi sıklıkta raporlama yapacağını ya da ara dönem raporları, finansal raporlama dönemi sonundan ne kadar sonra sunacağını da belirlemez.

Bu bölümde yalnızca ara dönem finansal raporlamanın asgari içeriğinin tanımlanması ve ara döneme ilişkin özet veya ayrıntılı finansal tablolardaki kayda alma ve ölçüm ilkeleri belirlenmektedir.

Soru 24.1:

Ara dönem ve ara dönem finansal rapor nedir?

BOBİ FRS'de ara dönem bir yıllık raporlama döneminden daha kısa süreli finansal raporlama dönemi olarak; ara dönem finansal rapor ise tam bir finansal tablo setinin veya bu bölümde tanımlanan ara döneme ilişkin özet finansal tablo setini içeren finansal rapor olarak tanımlanmaktadır.

Ara dönem finansal raporlamanın amacı yayımlanan en son yıllık tam finansal tablo setinde yer alan finansal bilgilerin güncellenmesidir. Bu nedenle ara dönem finansal raporlarda; en son yıllık raporlama döneminden sonra finansal durum veya faaliyet sonuçlarında meydana gelen değişikliklerin anlaşılması amacıyla önemli nitelikteki işlem ve olaylar açıklanır.

Böylelikle, yatırımcıların, kredi veren kuruluşların ve diğer tarafların işletmenin gelir ve nakit akışı yaratma kapasitesi ile finansal durumunu ve likiditesini daha iyi anlamasını ve işletmeye ilişkin en güzel verilere ulaşmasını sağlayacaktır.

Paragraf 24.3 - Ara Dönem Finansal Raporların İçeriği

Ara dönem finansal raporlar açık ve anlaşılır şekilde bu bölümün hükümlerine tam uyumlu olarak hazırlanır. Ara dönem finansal raporlarda, işletmenin ara döneme ilişkin finansal durumunun ve performansının anlaşılması için ihtiyaca uygun olan tüm bilgilerin verilmesi amaçlanır.

Soru 24.2:

İşletmenin ara dönem finansal tablo düzenlememesi ya da düzenlediği ara dönem finansal tabloların BOBİ FRS'ye uygun olmaması durumu işletmenin yıllık finansal tablolarının BOBİ FRS'ye uygunluğunu etkiler mi?

Yıllık ya da ara dönem finansal tabloların herbiri, BOBİ FRS'ye uygunluk açısından ayrı olarak değerlendirilir. Dolayısıyla işletmenin bir yıllık hesap dönemi boyunca ara dönem finansal rapor yayınlamaması veya BOBİ FRS'ye uygun olmayan ara dönem finansal rapor yayımlamış olması, işletmenin yıllık finansal tablolarının, BOBİ FRS'ye uygunluğunu etkilemez.

Paragraf 24.4 - Konsolide Finansal Tablo Hazırlayan İşletmeler İçin Ara Dönem Finansal Raporlama

Zorunlu olarak ya da isteğe bağlı olarak konsolide finansal tablo hazırlayan işletmeler ara dönemlerde raporlama yapacaklarsa ara dönem konsolide finansal tablolar da hazırlar.

Paragraf 24.5 - Ara Dönem Finansal Tabloların Sunumu

İşletmeler, zaman ve maliyet unsurlarını göz önünde bulundurarak ara dönem finansal raporlarında yıllık finansal tablolarında sunması gereken bilgilerin tamamını içeren finansal tabloları ya da bu bölümde asgari içeriği belirlenen özet finansal tabloları sunabilir.

Paragraf 24.6 - Ara Dönem Finansal Tabloların Sunumunda Kavramsal Çerçeveye Uyum

Ara dönem finansal raporlarında, yıllık finansal tablolarında sunması gereken bilgilerin tamamını içeren finansal tabloları sunmak isteyen işletmeler, ara dönem finansal tablolarını "Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar" bölümünde belirlenen biçim ve içeriğe uygun olarak hazırlar. Ancak ölçüm ve kayda alma bakımından bu bölümdeki ("Ara Dönem Finansal Raporlama") hükümler uygulanır. Ayrıca bu finansal tablolarda bu bölümde zorunlu kılınan açıklamaların yanı sıra bu Standartta öngörülen diğer açıklamalara da yer verilir

Açıklama:

İşletmeler ara dönem finansal tablolarını;

- Yıllık finansal tablolarında sunması gereken bilgilerin tamamını içerecek şekilde ya da
- Özet finansal tablolar şeklinde sunmak konusunda serbesttirler.

Eğer işletme ara dönem finansal raporlarını yıllık finansal tablolarında sunması gereken bilgilerin tamamını içerecek şekilde sunmak isterse “*Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar*” bölümü uyarınca aşağıdaki tabloları sunmalıdır:

- Finansal Durum Tablosu,
- Kâr veya Zarar Tablosu,
- Nakit Akış Tablosu,
- Özkaynak Değişim Tablosu ve
- Önemli muhasebe politikalarını ve diğer açıklayıcı bilgileri içeren dipnotlar.

Paragraf 24.7 - Ara Dönem Finansal Tabloların Özet Olarak Sunulması

Ara dönem raporlaması olarak özet finansal tablolarını sunmak isteyen işletmeler asgari olarak Özet Finansal Durum Tablosunu, Özet Kâr veya Zarar Tablosunu, Özet Nakit Akış Tablosunu, Özet Özkaynak Değişim Tablosunu ve bu bölümde zorunlu kılınan açıklamaları sunar. Özet finansal tablolarda asgari olarak, en son yıllık finansal tablolarda gösterilen başlıklara ve ara toplamlara yer verilir. Ayrıca yer verilmemesi halinde özet finansal tabloların yanıltıcı olmasına neden olacak ek kalemler veya açıklamalar bu tablolarda sunulur.

Açıklama:

Ara dönem finansal raporlama ile en son yıllık tam finansal tablo setinde yer alan finansal bilgilerin güncellenmesi amaçlanır. Dolayısıyla ara dönem finansal raporlamada; yeni faaliyetler, olaylar ve durumlar üzerine yoğunlaşılır ve daha önce raporlanan finansal bilgilerin tekrarından kaçınılır.

Bu kapsamda zaman ve maliyet unsurları da göz önüne alındığında ve daha önce raporlanan bilgilerin tekrarını önlemek amacıyla işletmeler ara dönemlerde yıllık finansal tablolarındaki bilgilere kıyasla daha az bilgi sunmayı tercih ederek özet finansal tablolar sunabilir.

İşletmeler ara dönem finansal tablolarını ister yıllık finansal tablolarında sunması gereken bilgilerin tamamını içerecek şekilde, ister özet finansal tablolar şeklinde hazırlasın, söz konusu finansal tabloların aşağıdaki ilkelere dayandırılması esastır:

- İşletmenin Sürekliliği,
- Tahakkuk Esası,
- İhtiyatlılık,
- Önemlilik,
- Netleştirme,
- Raporlamanın sıklığı,
- Karşılaştırmalı bilgi.

3.2. ARA DÖNEM FİNANSAL RAPORLARDA YER VERİLMESİ GEREKEN AÇIKLAMALAR

Paragraf 24.8 - Ara Dönem Finansal Tablolarda Açıklanması Zorunlu Bilgiler

Ara dönem finansal raporlarda aşağıdaki bilgilerin açıklanması zorunludur. Ayrıca bu açıklamalarla birlikte ara döneme ilişkin finansal durumun ve performansın finansal tablo kullanıcıları tarafından anlaşılması için gerekli olan ek açıklamalar yapılır. Ara dönem finansal raporlarda yapılacak açıklamalar, içinde bulunulan yıllık raporlama döneminin başından cari ara dönemin sonuna kadar geçen süre esas alınarak yapılır.

- a) İşletmenin ara dönem finansal raporlarını bu bölüme göre hazırladığını ve ara dönem finansal raporların bu Standart hükümleriyle tam olarak uyumlu olduğunu belirten açıklama.
- b) Ara dönem finansal tablolarda, en son yıllık finansal tablolarda esas alınan muhasebe politikalarının ve hesaplama yöntemlerinin kullanıldığına ilişkin açıklama. Söz konusu politikalarda veya yöntemlerde değişikliğe gidilmiş olması durumunda, bu değişikliğin niteliği ve etkisi hakkında bilgi.
- c) Ara dönem faaliyetlerinin mevsimsel veya dönemsel özelliklerine ilişkin açıklamalar.
- ç) Varlıkları, yükümlülükleri, özkaynakları, nakit akışlarını veya dönem net kârını etkileyen ve niteliği, büyüklüğü veya sıklığı nedeniyle olağandışı olan kalemlerin mahiyeti ve tutarı.
- d) İçinde bulunulan yıllık raporlama döneminin önceki ara dönemlerinde veya önceki yıllık raporlama dönemlerinde raporlanan tutarlara ilişkin tahminlerde meydana gelen değişikliklerin niteliği ve tutarı.
- e) Borçlanma ve özkaynak araçlarının ihracı, geri alımı ve geri ödemelerine ilişkin bilgiler.
- f) Adi paylar ve diğer paylar için ayrı ayrı olmak üzere ödenen temettüleri (pay başına veya toplam olarak).
- g) Ara dönemden sonra ortaya çıkan ve ara dönem finansal tablolarına yansıtılmayan olaylar.
- ğ) İş birleşmesi, bağlı ortaklık edinimi, bağlı ortaklık üzerindeki kontrolün kaybı, yeniden yapılandırmaya gidilmesi dâhil, işletmenin yapısında ara dönemde meydana gelen değişikliklerin etkileri.
- h) Ara dönemde gerçekleşen her bir iş birleşmesi için aşağıdaki bilgiler:
 - (i) Edinilen taraf hakkında genel bilgi,
 - (ii) Birleşme tarihi,
 - (iii) Edinilen oy haklarının oranı,

(iv) Birleşmenin maliyeti ve maliyetin unsurları,

(v) Her bir Finansal Durum Tablosu kalemine dâhil edilen şerefiye dâhil varlıkların ve üstlenilen yükümlülüklerin birleşme tarihindeki tutarı,

(vi) Şerefiyenin veya negatif şerefiyenin hesaplanış biçimi ve tutarı.

- ı) Gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen finansal araçların değerinin değerlendirme tekniği uygulanarak tahmin edildiği durumlarda değerlendirme tekniğinin altında yatan önemli varsayımlar.
- i) Güvenilir bir şekilde ölçülemediği için gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülemeyen finansal araçlar için bu durumun gerekçeleri.

Paragraf 24.9 - Ara Dönem Finansal Tablolarda Açıklanması Gereken Önemli İşlem ve Olaylar

İşletmelerin finansal durumu ve faaliyet sonuçlarında en son yıllık raporlama döneminden sonra meydana gelen değişikliklerin anlaşılması açısından önemli nitelikteki işlem ve olaylar ara dönem finansal raporlarında açıklanır. Önemli olması durumunda, açıklama yapılması gereken olayların ve işlemlerin listesi bunlarla sınırlı olmamakla birlikte, aşağıdaki gibidir:

- a) Stoklara değer düşüklüğü ayrılması ve değer düşüklüğünün iptali,
- b) Finansal varlıklar, maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar veya diğer varlıkların değerlerinde ortaya çıkan değer düşüklüklerinden kaynaklanan bir zararın finansal tablolara yansıtılması ve bu tür bir değer düşüklüğü zararının iptali,
- c) Yeniden yapılandırma maliyetleri için ayrılan karşılıkların iptali,
- ç) Maddi duran varlıkların elde edilmesi ve elden çıkarılması,
- d) Maddi duran varlık satın alınmasına ilişkin taahhütler,
- e) Davaların sonuçlanması,
- f) Önceki dönemlerde raporlanan finansal bilgilerdeki yanlışlıkların düzeltilmesi,
- g) Gerçeğe uygun değerle ya da itfa edilmiş değeriyle muhasebeleştirilmiş finansal varlıkların ve finansal yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerini etkileyen ekonomik şartlardaki değişiklikler,
- ğ) Borçların ödenmesinde temerrüde düşülmesi,
- h) İlişkili taraflarla gerçekleştirilen işlemler,
- ı) Finansal araçların gerçeğe uygun değerinin ölçümünde kullanılan gerçeğe uygun değere ilişkin hiyerarşi sıraları arasındaki yer değiştirmeler,
- i) Finansal varlıkların amacında ya da kullanımında meydana gelen değişikliklerden dolayı bu varlıkların sınıflandırılmasındaki değişiklikler ve
- j) Şarta bağlı varlık ve şarta bağlı yükümlülüklerde meydana gelen değişiklikler

Açıklama:

Bir olay veya işlem bir işletmenin finansal durumundaki veya performansındaki değişimlerin anlaşılması açısından en son yıllık raporlama döneminden itibaren gerçekleşen olay veya işlemler arasında önemli bir yere sahipse, söz konusu işletmenin yıllık raporlama dönemine ilişkin finansal tablolarına da dâhil olan bu olay veya işlemle ilgili bilgiye dair açıklamaya ve güncellemeye ara dönem finansal raporda yer verilir.

Ara dönem finansal rapor kullanıcısı, işletmenin en güncel yıllık finansal raporuna erişecektir. Bu yüzden, en güncel yıllık finansal raporun dipnotlarında raporlanan bilgiye ilişkin göreceli olarak önemsiz nitelikteki güncellemelere ara dönem finansal raporda yer verilmesi gerekmez.

Soru 24.3:

Yapılacak dipnot açıklamaları ne kadar detaylı olmalıdır?

Yapılacak olan açıklamaların ne kadar detaylı olacağına ilişkin BOBİ FRS'de bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak ara dönem finansal raporlarda yapılacak olan açıklamalarda esas alınması gereken esas ilke, işletmenin finansal durumundaki ve performansındaki son yıllık raporlama döneminden bu yana meydana gelen değişikliklerin anlaşılması açısından önemli olup olmadığıdır.

Bu nedenle genel olarak ara dönem finansal raporlarda yapılacak dipnot açıklamalarının yıllık finansal raporlardaki dipnot açıklamalarındaki detaylı olmasına gerek yoktur.

Örnek 24.1:

(Dipnot Örnekleri)

NOT X: MADDİ DURAN VARLIKLAR

9. Maddi Duran Varlıklar

Edinim ve Elden Çıkarmalar

30 Haziran 2020 tarihinde sona eren altı aylık dönemde, İşletme 120.000 TL maliyete katlanarak maddi duran varlık satın almıştır (31 Haziran 2019 tarihinde sona eren altı ay: 90.000 TL).

30 Haziran 2020 tarihinde sona eren altı aylık dönemde defter değeri 40.000 TL olan (30 Haziran 2019 tarihinde sona eren altı ay: 30.000 TL) maddi duran varlıklar satılarak elden çıkarılmıştır.

NOT X: STOKLAR

30 Haziran 2020 tarihinde stokları net gerçekleşebilir değerlerine indirmek için 6.000 TL tutarında bir karşılık ayrılmıştır (31 Mart 2020 5.000 TL ve 30 Haziran 2019 tarihinde 4.500 TL).

3.3. ARA DÖNEM FİNANSAL TABLOLARDA SUNULMASI GEREKEN DÖNEMLER

Paragraf 24.10

Ara dönem raporlar, aşağıda belirtilen dönemlere ilişkin ara dönem finansal tabloları içerir:

- a) Cari ara dönem sonundaki Finansal Durum Tablosu ile bu tabloyla karşılaştırmalı olarak sunulan bir önceki yıllık raporlama dönemi sonundaki Finansal Durum Tablosu.
- b) Cari ara döneme ilişkin Kâr veya Zarar Tablosu ile içinde bulunulan yıllık raporlama dönemi başından cari ara dönemin sonuna kadar geçen süredeki kümülatif bilgileri içeren Kâr veya Zarar Tablosu. Bu tabloların her biriyle karşılaştırmalı olarak bir önceki yıllık raporlama döneminin aynı ara dönemlerine ait Kâr veya Zarar Tabloları sunulur.
- c) İçinde bulunulan yıllık raporlama dönemi başından cari ara dönemin sonuna kadar geçen süredeki kümülatif bilgileri içeren Nakit Akış Tablosu. Bu tabloyla karşılaştırmalı olarak bir önceki yıllık raporlama döneminin aynı ara dönemine ait Nakit Akış Tablosu sunulur.
- ç) İçinde bulunulan yıllık raporlama dönemi başından cari ara dönemin sonuna kadar geçen süredeki kümülatif bilgileri içeren Özkaynak Değişim Tablosu. Bu tabloyla karşılaştırmalı olarak bir önceki yıllık raporlama döneminin aynı ara dönemine ait Özkaynak Değişim Tablosu sunulur.

Şekil 1 – Ara Dönem Finansal Tablolarda Sunulması Gereken Dönemler

24.10 paragrafı uyarınca işletmeler ara dönem tabloları ile aşağıda yer alan tabloları karşılaştırmalı olarak sunar:

Sunulacak Tablolar	Cari Ara Dönem	Karşılaştırmalı
Finansal Durum Tablosu	Cari Ara Dönem Sonu	Bir Önceki Yıllık Raporlama Dönemi Sonu
Kâr veya Zarar Tablosu	<ul style="list-style-type: none">➤ Cari Ara Döneme İlişkin ve➤ Kümülatif (İçinde bulunulan yıllık raporlama dönemi başından cari ara dönemin sonuna kadar)	Bir Önceki Yıllık Raporlama Döneminin Aynı Ara Dönemlerine Ait Tablolar
Nakit Akış Tablosu	Kümülatif (Yıllık raporlama dönemi başından cari ara dönemin sonuna kadar)	Bir Önceki Yıllık Raporlama Döneminin Aynı Ara Dönemine Ait Tablo
Özkaynak Değişim Tablosu	Kümülatif (Yıllık raporlama dönemi başından cari ara dönemin sonuna kadar)	Bir Önceki Yıllık Raporlama Döneminin Aynı Ara Dönemine Ait Tablo

Örnek 24.2:

Raporlama dönemi 1 Ocak - 31 Aralık olan bir işletme altışar aylık dönemlerle ara dönem finansal raporlarını hazırlamaktadır. Söz konusu işletme 30/6/2020 tarihinde sona eren ilk 6 aylık cari ara dönemde ve karşılaştırmalı olarak aşağıdaki finansal tabloları sunacaktır:

Sunulacak Tablolar	Cari Ara Dönem	Karşılaştırmalı
Finansal Durum Tablosu	30/6/2020	31/12/2019
Kâr veya Zarar Tablosu	1/1/2020 - 30/6/2020	1/1/2019 - 30/6/2019
Nakit Akış Tablosu	1/1/2020 - 30/6/2020	1/1/2019 - 30/6/2019
Özkaynak Değişim Tablosu	1/1/2020 - 30/6/2020	1/1/2019 - 30/6/2019

Örnek 24.3:

Raporlama dönemi 1 Ocak - 31 Aralık olan bir işletme üçer aylık dönemlerle ara dönem finansal raporlarını hazırlamaktadır. Bu doğrultuda işletme, 31 Mart 2020, 30 Haziran 2020, 30 Eylül 2020 ile 31 Aralık 2020 tarihinde sona eren ara dönemde ve karşılaştırmalı olarak aşağıdaki finansal tabloları sunacaktır:

Birinci Çeyrek Raporlama Dönemi:

	Cari Ara Dönemin Sonu	Karşılaştırmalı Sunulacak Ara Dönem Sonu	Karşılaştırmalı Sunulacak Yıllık Dönem Sonu
	31/03/2020	31/03/2019	31/12/2019
Finansal Durum Tablosu	√		√
Kâr veya Zarar Tablosu			
▪ 3 aylık cari ara dönem	√	√	
▪ 12 Aylık			
Nakit Akış Tablosu			
▪ 3 aylık cari ara dönem	√	√	
▪ 12 Aylık			
Özkaynak Değişim Tablosu			
▪ 3 aylık cari ara dönem	√	√	
▪ 12 Aylık			

İkinci Çeyrek Raporlama Dönemi:

	Cari Ara Dönemin Sonu	Karşılaştırmalı Sunulacak Ara Dönem Sonu	Karşılaştırmalı Sunulacak Yıllık Dönem Sonu
	30/06/2020	30/06/2019	31/12/2019
Finansal Durum Tablosu	√		√
Kâr veya Zarar Tablosu			
▪ 3 aylık cari ara dönem	√	√	
▪ 6 Aylık	√	√	
▪ 12 Aylık			
Nakit Akış Tablosu			
▪ 6 Aylık	√	√	
▪ 12 Aylık			
Özkaynak Değişim Tablosu			
▪ 6 Aylık	√	√	
▪ 12 Aylık			

Üçüncü Çeyrek Raporlama Dönemi

	Cari Ara Dönemin Sonu	Karşılaştırmalı Sunulacak Ara Dönem Sonu	Karşılaştırmalı Sunulacak Yıllık Dönem Sonu
	30/09/2020	30/09/2019	31/12/2019
Finansal Durum Tablosu	√		√
Kâr veya Zarar Tablosu			
▪ 3 aylık cari ara dönem	√	√	
▪ 9 Aylık	√	√	
▪ 12 Aylık			
Nakit Akış Tablosu			
▪ 9 Aylık	√	√	
▪ 12 Aylık			
Özkaynak Değişim Tablosunu			
▪ 9 Aylık	√	√	
▪ 12 Aylık			

İşletmenin, son ara dönem (finansal yılının dördüncü çeyreği) için ayrı bir ara finansal rapor sunması durumunda, 31 Aralık 2020 tarihinde sona eren ara dönem için aşağıdaki finansal tabloları sunacaktır.

Dördüncü Çeyrek Raporlama Dönemi

	Cari Ara Dönemin Sonu	Karşılaştırmalı Sunulacak Ara Dönem
	31/12/2020	31/12/2019
Finansal Durum Tablosu	√	√
Kâr veya Zarar Tablosu		
▪ 3 aylık cari ara dönem	√	√
▪ 12 Aylık	√	√

Nakit Akış Tablosu		
▪ 12 Aylık	√	√
Özkaynak Değişim Tablosunu		
▪ 12 Aylık	√	√

3.4. ÖNEMLİLİK

Paragraf 24.11 - Önemlilik

Ara dönem finansal raporlamada bir kalemin ne şekilde ölçüleceğine, kaydedileceğine, sınıflandırılacağına ve açıklanacağına ilişkin karar verilirken, önemlilik ölçütleri ara dönem finansal veriler çerçevesinde değerlendirilir. Önemlilik ölçütlerinin değerlendirilmesinde, ara dönem ölçümlerinin yıllık raporlama dönemindeki ölçümlere göre daha fazla tahmine dayanabileceği dikkate alınmalıdır.

Açıklama:

“Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar” bölümünde “bir bilginin verilmemesinin veya yanlış verilmesinin finansal tablo kullanıcılarının bu tablolara dayanarak verecekleri kararları etkilemesinin beklenmesi durumunda söz konusu bilginin önemli olacağı” ifade edilmiştir.

Her ne kadar BOBİ FRS’de yapılan önemlilik tanımı işletmelerin muhakemesine dayansa da, bu bölümde ara döneme ait verilerin kayda alınıp açıklanmasına yönelik olarak verilecek kararda, ara dönem tutarlarının anlaşılması esas alınmaktadır. Örneğin, açıklanmaması halinde ortaya çıkabilecek yanıltıcı sonuçlardan kaçınmak amacıyla, muhasebe politikalarında veya tahminlerinde meydana gelen değişiklikler ve hatalar ara dönem verilerine dayanılarak belirlenecek önemlilik kriteri çerçevesinde kayda alınacak ve açıklanacaktır. Burada amaçlanan, işletmenin ara dönem finansal raporunun, ara döneme ilişkin finansal durum ve faaliyet sonuçlarının anlaşılabilmesi için, ilgili tüm bilgileri içermesinin sağlanmasıdır.

Paragraf 24.12 - Son Ara Döneme ait Ayrı Bir Raporun Düzenlenmediği Durumlar

Ara dönemde raporlanan bir tutara ilişkin tahminin, yıllık raporlama döneminin en son ara döneminde önemli ölçüde değiştiği, ancak son ara dönem için ayrı bir ara dönem finansal rapor düzenlenmediği durumda; ilgili tahminde meydana gelen değişikliklerin niteliği ve tutarı yıllık raporlama dönemine ait finansal tablolarda açıklanır. Bununla birlikte yıllık raporlama dönemine ait finansal tablolarda, bu açıklama dışındaki ara dönem finansal raporlara mahsus diğer açıklamaların yapılması gerekli değildir.

3.5. ÖLÇÜM VE KAYDA ALMA

Uygulanan Muhasebe Politikaları ve Yapılan Ölçümler İçin Esas Alınan Süre

Paragraf 24.13

En son yıllık finansal tablo tarihinden sonra meydana gelen ve etkileri içinde bulunulan dönemin yıllık finansal tablolarına yansıtılacak olan muhasebe politikası değişiklikleri hariç olmak üzere, ara dönem finansal tablolarda yıllık finansal tablolarda uygulananlarla aynı muhasebe politikaları uygulanır. Bununla birlikte raporlama sıklığının yıllık sonuçların ölçümünü etkilememesi için ara dönem finansal raporlarda yapılan ölçümler, içinde bulunulan yıllık raporlama döneminin başından cari ara dönemin sonuna kadar geçen süre esas alınarak yapılır.

Paragraf 24.14

Dolayısıyla ara dönemlerde yapılan ölçümlerde, ilgili ara dönem bağımsız bir raporlama dönemi olarak değil yıllık raporlama döneminin bir parçası olarak dikkate alınır. Bu ölçümlerde ilgili ara döneme ait finansal tablolar hazırlanırken mevcut olan bilgiler kullanılır. Cari ara dönemde raporlanan tutarlar bir önceki ara dönemde raporlanan tutarlara ilişkin tahminlerde meydana gelen değişiklikleri yansıtır ve tahmin değişikliklerinin önemli olması durumunda 24.8 (d) ya da 24.12 paragraflarında belirtilen açıklamalar yapılır. Bununla birlikte bir önceki ara dönemde raporlanan tutarlar geriye dönük olarak düzeltilmez.

Açıklama:

24.13 paragrafı uyarınca işletmelerin ara dönem finansal tablolarında yıllık finansal tablolarında kullandıklarıyla aynı muhasebe politikalarını uygulamaları, her bir ara dönemin bağımsız bir raporlama dönemi olarak dikkate alınarak raporlama yapıldığı şeklinde yorumlanmasına yol açabilir. Ancak, 24.14 paragrafında belirtildiği üzere ara dönem, yıllık raporlama döneminin bir parçası olup, işletmenin raporlama sıklığı yıllık faaliyet sonuçlarının ölçümünü etkilemez.

Örneğin; ara dönemde ortaya çıkan ve stokların değer düşüklüğü ya da varlıklarda değer düşüklüklerinden kaynaklanan zararların finansal tablolara yansıtılmasında uygulanacak ilkeler, sadece yıllık finansal tablo düzenlenmesi durumunda uygulanacak ilkelerle aynı olmalıdır. Ancak, bir ara dönemde finansal tablolara yansıtılan bir kalemlle ilgili olarak tahminlerde izleyen (söz konusu finansal yıl içindeki ara dönemde) değişiklikler meydana gelmesi durumunda; ilk tahmin tutarının, ek bir zarar tutarının finansal tablolara yansıtılması veya daha önce kayda alınan tutarın iptal edilmesi suretiyle ilgili ara dönemde değiştirilmesi gerekmektedir.

Örnek 24.4:

İşletmenin yıllık raporlama dönemi 31 Aralık 2020 tarihinde sona ermektedir ve 30 Haziran 2020 tarihi itibarıyla ara dönem finansal tablolar hazırlamaktadır.

İşletmenin sahip olduğu ürünlerinin fiyatı değişme eğilimindedir. 30 Haziran 2020 tarihi itibarıyla 100.000 adet stokun birim fiyatı 1,40 TL'dir. 30 Haziran 2020 tarihi itibarıyla stokların net gerçekleşebilir değeri birim başına 1,20 TL'dir. 31 Aralık 2020 tarihi itibarıyla beklenen net gerçekleşebilir değer ise birim başına 1,55 TL'dir.

31 Aralık 2020 tarihi itibarıyla net gerçekleşebilir değer sadece yıllık finansal tablolarla ilgilidir. Bu nedenle, 30 Haziran 2020 tarihi itibarıyla ara dönem finansal tablolarda yer alan stokların değeri 120.000 TL (100.000 x 1,20 TL) olarak belirlenecektir.

3.6. TAHMİNLERİN KULLANIMI

Paragraf 24.15

Hem yıllık hem de ara dönem finansal raporlardaki ölçümler makul tahminlere dayalı olarak yapılırsa da ara dönem finansal raporlar genellikle yıllık finansal raporlara göre tahmin yöntemlerinin daha fazla kullanımını gerektirir. Bundan dolayı ara dönem finansal raporlarda izlenecek ölçüm esasları, finansal bilgilerin güvenilir olmasını ve işletmenin finansal durumunun ve performansının anlaşılması için ihtiyaca uygun olan tüm önemli bilgilerin açıklanmasını sağlayacak şekilde belirlenmelidir.

Soru 24.4:

Ara dönemde hangi kalemler için genellikle tahmin kullanımı gerekebilir?

➤ Stoklar:

Ara dönem raporlama yapılırken stoklar, yıllık raporlama yapılırken uygulanan muhasebe ilkelerine göre ölçülür. Dolayısıyla ara dönemde de stokların maliyetinin belirlenmesine yönelik olarak sayım yapılması, değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığının belirlenmesi gerekmektedir. Ancak, işletmeler zaman ve maliyet tasarrufu sağlamak amacıyla çoğunlukla stokların ara dönem sonundaki değerini tahmin kullanarak belirlemektedirler.

➤ Karşılıklar:

Bir karşılık için (garantiler, çevresel maliyetler ve saha restorasyon maliyetleri gibi) uygun tutarın belirlenmesi karmaşık ve çoğu zaman maliyetli ve zaman alıcı olabilir. İşletmeler bazen yıllık hesaplamalarda dış uzmanlardan destek alırlar. Ara dönemlerde bu hesaplamaların tekrar yapılması zor ve zahmetli olacağı için yeni bir hesaplama yapmaktan ziyade genellikle önceki yıl tutarlarının tahminler doğrultusunda güncellenmesi yeterli olabilir.

3.7. DAHA 6NCEDEN RAPORLANAN ARA D6NEM FİNANSAL TABLOLARIN DÜZELTİLMESİ

Paragraf 24.16

Bu Standartta bir değişiklik yapılması nedeniyle bir muhasebe politikasında zorunlu olarak değişikliğe gidilmesi halinde, bu politika değişikliğinin ne şekilde uygulanacağıının Standart değişikliğinde belirtilmesi durumunda bu hükümler uygulanır. Bu durum dışında muhasebe politikasındaki bir değişiklik aşığıdaki şekilde finansal tablolara yansıtılır:

- a) İçinde bulunulan raporlama döneminin önceki ara dönemlerine ait finansal tablolar ile bu ara döneme ilişkin karşılaştırmalı ara dönemlere ait finansal tablolar düzeltilir.
- b) Yeni muhasebe politikasının önceki dönemlere uygulanması sonucu ortaya çıkacak cari dönemin başındaki birikimli etkinin belirlenmesi mümkün değilse, karşılaştırmalı ara dönemlere ait finansal tablolar, uygulamanın mümkün olduğu en erken tarihten itibaren yeni muhasebe politikasının ileriye yönelik uygulanmasını sağlayacak şekilde düzeltilir.

Soru 24.5:

Muhasebe politikasındaki bir değişikliğin geriye dönük olarak ya da birikimli etkinin belirlenebildiği tarihten itibaren ileriye yönelik olarak uygulanma sebebi nedir?

Bir raporlama dönemi içerisindeki muhasebe politikasındaki değişikliklerin ara dönem tarihi itibarıyla finansal tablolara yansıtılmasına izin verilmesi, aynı raporlama dönemi içerisindeki belirli tür işlemlere iki farklı muhasebe politikası uygulanması sonucunu doğurabilir. Bu husus da, ara dönemde dağıtım güçlükleri ile faaliyet sonuçları gibi ara dönem bilgilerinin ve nakit akışlarının anlaşılabilirliğinde ve analizinde güçlüklerle neden olabilir.

4. ARA DÖNEM FİNANSAL RAPORLAMAYA İLİŞKİN DİPNOT AÇIKLAMALARI

Ara dönem finansal tablolara ilişkin yapılacak dipnot açıklamalarında temel olarak 24.8 paragrafında yer alan hususların ele alınması gerekmektedir.

Bununla birlikte, 24.8 paragrafında da belirtildiği üzere, söz konusu paragrafta yer verilen hususlar yanında ara döneme ilişkin finansal durumun ve performansın finansal tablo kullanıcıları tarafından anlaşılması için gerekli olan ilâve açıklamaların yapılması da zorunludur. Söz konusu ilâve açıklamalara ilişkin ise 24.9 paragrafında rehberlik sağlanmıştır.

5. KARŞILAŞTIRMA TABLOSU

Bu bölümde, Muhasebe Sistemi Uygulamaları Genel Tebliği (MSUGT), BOBİ FRS ve TFRS'lerin konuyla ilgili hükümleri karşılaştırılarak söz konusu düzenlemeler arasındaki benzerlik ve farklılıklara dikkat çekilecektir.

Kriterler	MSGUT/VUK	BOBİ FRS	TFRS
Temel Kavramlar, İlkeler ve Özellikler	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Sosyal Sorumluluk ✓ Kişilik ✓ İşletmenin Sürekliliği ✓ Dönemsellik ✓ Parayla Ölçülme ✓ Maliyet Esası ✓ Tarafsızlık ve Belgelendirme ✓ Tutarlılık ✓ Tam Açıklama ✓ İhtiyatlılık ✓ Önemlilik ✓ Özün Önceliği 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ İşletmenin Sürekliliği ✓ Tahakkuk Esası ✓ İhtiyatlılık ✓ Önemlilik ✓ Netleştirme ✓ Raporlamanın Sıklığı ✓ Karşılaştırmalı Bilgi ✓ Sunumda Tutarlılık 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ İhtiyatlılık ilkesi hariç olmak üzere BOBİ FRS'yle uyumlu.
Finansal Tanlolar	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Bilanço ✓ Gelir Tablosu 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Finansal Durum Tablosu ✓ Kar veya Zarar Tablosu 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ BOBİ FRS ile uyumlu

Kriterler	MSGUT/VUK	BOBİ FRS	TFRS
	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Satışların Maliyeti Tablosu ✓ Fon Akım Tablosu ✓ Nakit Akım Tablosu ✓ Kar Dağıtım Tablosu ✓ Özkaynak Değişim Tablosu 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Nakit Akış Tablosu ✓ Özkaynak Değişim Tablosu ve ✓ Dipnotlar 	
Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu	Sunulmaz	Sunulmaz	Sunulur
Kar veya Zarar Tablosu	Fonksiyon Esası Çeşit Esası	Fonksiyon Esası	Fonksiyon Esası Çeşit Esası
Nakit Akış Tablosunun Sunumu	Nakit akışlarının sunumunda sınıflandırma yapılmaz.	Nakit akışları sınıflandırılarak (esas/yatırım/finansman faaliyetleri) sunulur	✓ BOBİ FRS ile uyumlu
Dipnotlar	Bilanço dipnotları ve gelir tablosu dipnotları öngörülmektedir.	Ayrıntılı dipnot açıklamaları öngörülmektedir.	Dipnotlara ilişkin ayrı bir Standart bulunmamakta, her Standartın içerisinde dipnotlar bölümüne yer verilmektedir.

FAYDALANILAN KAYNAKLAR

- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. TMS 34 *Ara Dönem Finansal Raporlama*
(Erişim:https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/K%C4%B1rm%C4%B1z%C4%B1_Kitap/TMS%2034.pdf)
- IFRS Foundation – IAS 38 *Interim Financial Reporting Illustrative Examples*
(Erişim:http://eifrs.ifrs.org/eifrs/ViewContent?num=34&fn=Chunk38410941.html&collection=2021_Annotated_Issued_Standards)
- Croner-i (2019). *Deloitte IGAAP 2019: A Guide to IFRS Reporting*, Croner-i Limited.