

**T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**TEK DÜZEN HESAP PLANI VE UFRS'YE GÖRE
HAZIRLANAN FİNANSAL TABLOLARIN MALİ
ANALİZİNDEKİ FARKLILIKLAR**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Selin BAYRAK

**Enstitü Ana Bilim Dalı : İşletme
Enstitü Bilim Dalı : Muhasebe ve Finansman**

Tez Danışman: Doç. Dr. Selahattin KARABINAR

KASIM-2011

T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TEK DÜZEN HESAP PLANI VE UFRS'YE GÖRE
HAZIRLANAN FİNANSAL TABLOLARIN MALİ
ANALİZİNDEKİ FARKLILIKLAR

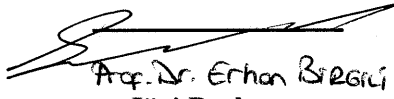
YÜKSEK LİSANS TEZİ

Selin BAYRAK

Enstitü Ana Bilim Dalı : İşletme

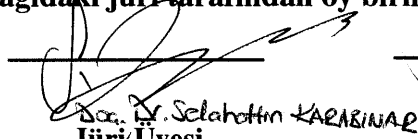
Enstitü Bilim Dalı : Muhasebe ve Finansman

Bu tez 14/09/2011.. tarihinde aşağıdaki jüri tarafından oy birliği ile kabul edilmiştir.


Prof. Dr. Erhan BİRGİCİ

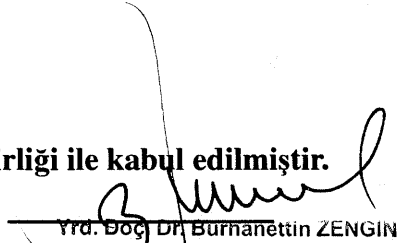
Jüri Başkanı

- Kabul
 Red
 Düzeltme


Doç. Dr. Selahattin KARAKINAR

Jüri Üyesi

- Kabul
 Red
 Düzeltme


Yrd. Doç. Dr. Burnanettin ZENGİN

Jüri Üyesi

- Kabul
 Red
 Düzeltme

BEYAN

Bu tezin yazılmasında bilimsel ahlak kurallarına uyulduğunu, başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunulduğunu, kullanılan verilerde herhangi bir tahrifat yapılmadığını, tezin herhangi bir kısmının bu üniversite veya başka bir üniversitedeki başka bir tez çalışması olarak sunulmadığını beyan ederim.

Selin BAYRAK

14 Kasım 2011

ÖNSÖZ

Ülkemizde 01.07.2012 yılında yürürlüğe girecek olan Yeni Türk Ticaret Kanunu ile birlikte tüm işletmelere muhasebe ve finansal raporlama konularında TMSK tarafından yayımlanan Türkiye Muhasebe standartlarına uyma zorunluluğu getirilmiştir. Yeni Türk Ticaret Kanununun yürürlüğe girmesi ile beraber TMS'ye uygun olarak hazırlanacak mali tablolar, kullanıcılara daha doğru, şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgi sunacaktır.

Bu çalışmanın amacı Tek Düzen Muhasebe Sistemine göre hazırlanan bilanço ile UFRS'ye göre hazırlanan bilançoların mali analizini yaparak aradaki farklılıkları açıklamaktır. Mevcut tek düzen hesap planı UFRS için gerekli olan bazı hesap kodlarını içermemekte, bazı hesap kodları için ise farklı sınıflamalar bulunmaktadır. Çalışmada bulunan örnek uygulamada hesap sınıflandırmaları UFRS'ye uygun olarak yapılan bilanço oluşturulmuş ve tek düzen hesap planı ile karşılaştırılması yapılmıştır.

Bu çalışmanın hazırlanmasında yardımlarını esirgemeyen danışman hocam Doç.Dr. Selahattin KARABINAR'a teşekkürlerimi sunmayı bir borç bilirim. Ayrıca, bu günlere ulaşmamda emeklerini hiçbir zaman ödeyemeyeceğim aileme de teşekkürlerimi sunarım.

Selin BAYRAK

14 Kasım 2011

İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR	iv
TABLO LİSTESİ	v
ÖZET.....	vi
SUMMARY.....	vii

GİRİŞ.....	1
BÖLÜM 1: ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI....	4
1.1. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Amacı.....	4
1.2. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK).....	5
1.3. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Kabulü.....	6
1.4. Türkiye ve Uluslararası Muhasebe Standartları.....	8
1.5. UFRS Temel Kavramları	9
1.5.1. İşletmenin Sürekliliği (Going Concern).....	10
1.5.2. Gerçeğe Uygun Sunum (Fair Presentation)	10
1.5.3. Netleştime (Offsetting)	11
1.5.4. Önemlilik ve Bilgilerin Birleştirilmesi (Materiality and Aggregation).	11
1.5.5. Karşılaştırmalı Bilgi (Comparative Information)	11
1.5.6. Tutarlılık (Consistency of Presentation)	11
1.5.7. Anlaşılabilirlik (Comprehensibility).....	12
1.5.8. İhtiyaca Uygunluk.....	12
1.5.9. Özün Önceliği (Substance Over Form).....	12
1.5.10. Maliyet Esası (Historical Cost).....	13
1.6. Yürürlükteki Uluslararası Muhasebe Standartları.....	13
1.6.1. Finansal Tabloların Sunuluşu	15
1.6.1.1. Bilanço Ya da Dipnotlarda Sunulması Gereken Bilgiler.....	15
1.6.1.2. Gelir Tablosu veya Dipnotlarında Sunulması Gereken Bilgiler.....	16
1.6.1.3. Özkaynak Değişim Tablosunda veya Dipnotlarında Sunulması Gereken Bilgiler	17
1.6.1.4. Dipnotlar	17
1.6.2. Stoklar.....	18
1.6.3. Nakit Akış Tabloları.....	19
1.6.4. Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar.....	21

1.6.5. Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar	22
1.6.6. İnşaat Sözleşmeleri	23
1.6.7. Gelir Vergileri	26
1.6.8. Bölümlere Göre Raporlama	28
1.6.9. Maddi Duran Varlıklar	29
1.6.10. Kiralama İşlemleri.....	30
1.6.11. Hasılat.....	32
1.6.12. Çalışanlara Sağlanan Faydalar	33
1.6.13. Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yatırımlarının Açıklaması	35
1.6.14. Kur Değişiminin Etkileri.....	36
1.6.15. Borçlanma Maliyetleri	38
1.6.16. İlişkili Taraflar	39
1.6.17. Fayda Esaslı Emeklilik Planlarının Muhasebesi ve Raporlaması.....	41
1.6.18. Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar	42
1.6.19. İştiraklerdeki Yatırımlar.....	44
1.6.20. Hiperenfasyonist Ortamlarda Finansal Raporlama	46
1.6.21. Banka ve Benzeri Finans Kuruluşlarına Ait Finansal Tabloların Kamuya Açıklanması	47
1.6.22. İş Ortaklıklarındaki Katılım Paylarının Finansal Raporlaması.....	49
1.6.23. Finansal Araçlar: Dipnotlar ve Sunum	51
1.6.24. Hisse Başına Kazanç	52
1.6.25. Ara Dönem Finansal Raporlama.....	54
1.6.26. Varlıklarda Değer Düşüklüğü	55
1.6.27. Karşılıklar Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	57
1.6.28. Maddi Olmayan Duran Varlıklar	59
1.6.29. Finansal Araçlar	60
1.6.29.1. Muhasebeleştirme ve Finansal Durum Tablosu Dışı Bırakma.....	61
1.6.29.2. Ölçme	62
1.6.29.3. Finansal Riskten Korunma Muhasebesi.....	62
1.6.30. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	63
1.6.31. Tarım.....	64

BÖLÜM 2: ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI VE TEK DÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ	66
2.1. Tek Düzen Hesap Planı ve UFRS Arasındaki Farkların Hesap Kalemleri	
Bazında İncelenmesi	66
2.1.1. Mali Tablolar.....	66
2.1.2. Kasa.....	66
2.1.3. Alınan Çekler	66
2.1.4. Bankalar	67
2.1.5. Verilen Çekler	67
2.1.6. Alacaklar ve Reeskont Uygulaması	67
2.1.7. Şüpheli Alacaklar	67
2.1.8. Stoklar.....	68
2.1.9. Yıllara Sari İşler	68
2.1.10. Karşılıklar	70
2.1.11. Sabit Kıymetler	71
2.1.12. Amortisman ve İtfa Payları	71
2.1.13. Yeniden Değerleme.....	71
2.1.14. İştirakler	72
2.1.15. Finansal Kiralama	72
2.1.16. Ertelenmiş Vergi Borcu ve Alacağı	73
2.1.17. Finansal Araçlar	73
2.1.18. Çalışan Hakları.....	74
2.2. UFRS ve Tek Düzen Hesap Planına Göre Bilanço Farklılıkları.....	74
2.2.1. Tek Düzen Muhasebe Sistemine Göre Bilanço	74
2.2.2. UFRS'ye Göre Bilanço.....	75
2.2.3. Farklılıkların Analizi.....	77
BÖLÜM 3: ÖRNEK UYGULAMA.....	86
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	126
KAYNAKÇA.....	135
ÖZGEÇMİŞ.....	141

KISALTMALAR

- IAS** : International Accounting Standards
- IFAC** : International Federation of Accounting Committee
- GKD** : Geri Kazanılabilir Değer
- FASB** : Financial Accounting Standards Board
- TDMS**: Tek Düzen Muhasebe Sistemi
- THP** : Tek Düzen Hesap Planı
- UFRS** : Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
- UMS** : Uluslararası Muhasebe Standartları
- VUK** : Vergi Usul Kanunu

TABLO LİSTESİ

Tablo 1: Tamamlanma Yüzdesi Hesaplama.....	69
Tablo 2: Gelir Tablosu	69
Tablo 3: Değer Düşüklüğü Hesaplama	70
Tablo 4: Yeniden Değerleme Fark Hesaplama	72
Tablo 5: UFRS'ye Göre Bilançoda Yer Alması Gereken Hesap Grupları	80
Tablo 6: SEBA Madencilik San. Ve Tic. Ltd.Şti. 31.12.2010 Tarihli Bilançosu (VUK Hükümlerine Göre).....	86
Tablo 7: SEBA Madencilik İşletmesi Finansal Varlık Tablosu.....	96
Tablo 8: SEBA Madencilik San. Tic.Ltd.Şti. Alıcılar Detay Tablosu.....	96
Tablo 9: SEBA Madencilik San. Tic.Ltd.Şti. Alacak Tahsil Vadeleri.....	102
Tablo 10: SEBA Madencilik San. Tic.Ltd.Şti. Alacak Reeskont Tablosu.....	103
Tablo 11: SEBA Madencilik San. Ve Tic.Ltd.Şti. AR-GE Gider Tablosu.....	108
Tablo 12: Ertelenen Vergi Varlıkları ve Yükümlülükleri Hesaplaması.....	111
Tablo 13: SEBA Madencilik San Tic.Ltd.Şti. Karşılaştırmalı Bilançosu.....	112
Tablo 14: SEBA Madencilik San. Tic.Ltd.Şti. Karşılaştırmalı Gelir Tablosu.....	114

Tezin Başlığı: “Tek Düzen Hesap Planı ve UFRS’ye Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Mali Analizindeki Farklılıklar”

Tezin Yazarı: Selin BAYRAK

Danışman: Doç. Dr. Selahattin KARABINAR

Kabul Tarihi: 14 Kasım 2011

Sayfa Sayısı: vii (ön kısım) + 141 (tez)

Ana bilimdalı: İşletme

Bilimdalı: Muhasebe ve Finansman

Dünya genelinde çok sayıda ülke, işletmelerin finansal raporlarını Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından yayınlanan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)’na uygun olarak hazırlanmasını istemeye başlamıştır. Bu nedenle Türkiye’deki işletmeler de finansal tablolarını bu standarda göre düzenlemek zorunda olacaktır.

Bu çalışmanın amacı Tek Düzen Muhasebe Sistemi’ne ve Türkiye Muhasebe Finansal Raporlama Standartları’na göre düzenlenen bilançoların karşılaştırmalı analizini yapmaktır. Çalışma Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını uygulamaya başlayan işletmelerin bilançolarında biçimsel yapı, kapsam ve içerik açısından meydana gelen farklılıkları kapsamaktadır. Karşılaştırmalı analiz sonuçları Tek Düzen Muhasebe Sistemi’ne ve Türkiye Muhasebe Finansal Raporlama Standartları’na göre düzenlenen bilançolar arasında biçimsel yapı, kapsam ve içerik açısından önemli farklılıklar olduğunu göstermektedir. Finansman giderlerinin aktifleştirme esasları, duran varlık ve stok değerlemeleri, zamanlama farklarından kaynaklanan ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğü, ayrılması gereken karşılıklar ve konsolidasyon gibi birçok konuda ülkemizde uygulanan Tek Düzen Muhasebe Sistemi ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartları arasında farklılıklar bulunmaktadır. Çalışma içerisinde hesap grupları bazında meydana gelen bu farklılıklar bir örnek uygulama ile açıklanmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Bilanço, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, Tek Düzen Muhasebe Sistemi

Title of the Thesis: “Comparative Analysis of The Forming Structure of Financial Statements A With The Turkish Uniform Accounting System and The International Accounting and Financial Standards”

Author :Selin BAYRAK

Supervisor: Assoc. Prof. Dr. Selahattin KARABINAR

Date: 14 November 2011

Nu. of pages: vii (pre text) + 141 (main body)

Department: Business

Subfield: Accounting and Finance

The many countries in all over the world starts to adopt teh firms financial reports according to International Financial Reporting Standards, which were issued by International Accounting Standards Board (IASB). For this reason the Turkish firms should adapt their financial reports to these standards.

Aim of this study comparatively analyses the balance sheets that are prepared in accordance with the Turkish Uniform Accounting System and the Turkish Accounting Financial Reporting Standards. The study involves the differences occurred in the balance sheets of companies in terms of forming structure, scope and content. The results of comparative analysis illustrate the significant differences between the balance sheets prepared in accordance with the Turkish Uniform Accounting Systems and the Turkish Accounting Financial Reporting Standards in terms of forming structure, scope and content. There are differences between International Financial Reporting Standards and Turkish Uniform Accounting System about principles of capitalization of financing expenses, fixes assets and inventory valuation, deferred tax assets and liabilities arising from timing differences and consolidation. In the study, differences occurred on the bases of group of accounts are explained through a sample application.

Key Words: Balance Sheet, International Financial Reporting Standards, Uniform Accounting Systems.

GİRİŞ

Günümüzde küreselleşme ile işletmelerin faaliyetleri geniş bir alana yayılmıştır. Küreselleşme kavramı, 20.yüzyılın sonları ile birlikte işletmeleri kendileri açısından en karlı bölgelerde faaliyet göstermeye yöneltmiştir. Bu da işletmeler arasında yeterli ve güvenilir finansal bilgi akışının önemini bir kat daha arttırmıştır. Ayrıca bu yönelmeyle birlikte para ve sermaye piyasalarının da entegrasyonu, farklı ülkelerdeki farklı yasal düzenlemeler ve farklı muhasebe uygulamaları, tüm işletmelerin ana birimlerinden olan muhasebelerinde ortak bir dil kullanım zorunluluğu getirmiştir.

Tutarlı şekilde uygulanan ortak bir dil, yatırımcıların ve farklı alanlarda faaliyetlerini sürdüren işletmelerin finansal sonuçlarını daha kolay bir şekilde karşılaştırmalarına, çeşitlilik ve yatırım adına daha fazla fırsat yaratmalarına imkan verir. Farklı ulusal muhasebe sistemlerinde görülen farklılıkların tam olarak anlaşılammış olmasından kaynaklanan önemli yatırım risklerinin ortadan kaldırılması ile sermaye maliyeti azaltılacak, çeşitlilik ve yatırımların geri dönüşü adına yeni fırsatlar yaratılmış olacaktır. Bu konu ülkelerin, işletmelerin ve bireylerin çalışanlarına güvenli bir emeklilik sağlamaları için sermaye piyasalarına giderek daha da bağımlı olduğu bu günlerde daha fazla önem kazanmaktadır.

Aslında farklı standart uygulamaları yalnızca ülkemizde karşılaşılan bir durum değildir. 2005 yılında Avrupa Birliği (AB) üyesi ülkelerde International Accounting Standards (IAS) uygulamasına geçilmesi hisse senetleri borsaya kote edilmiş şirketler için zorunludur. Örneğin Almanya'da Türkiye'de olduğu gibi şirketler bir taraftan şirketler hukuku hükümlerine göre finansal tablo düzenlerken, bir taraftan da IAS'e göre mali tablo düzenlemek zorundadır ve farklılıkları ortadan kaldırmak için Alman şirketler hukukunda değişiklik çalışmaları yapmaktadırlar. Örnek olarak gösterebileceğimiz bir başka sorun da ABD'de uygulanmakta olan United States Generally Accepted Accounting Standards (US GAAP) ile IAS arasında farkların bulunmasıdır. Bu farkların minimum seviyeye indirilmesi amacıyla 18.09.2002'de International Accounting Standards Board (IASB) ve Financial Accounting Standards Board (FASB) arasında Norwalk anlaşması yapılmıştır.

Türkiye'de muhasebe uygulamaları ve finansal raporlama genel olarak vergi matrahının

tespitine yönelik öncelikler dikkate alınarak, vergi mevzuatına göre şekillenmiştir. (Örnek bkz. Akdoğan, 2007, 108; Dinç, 2007,23). Muhasebe sisteminde tekdüzeni sağlamak ve denetimi kolaylaştırmak amacıyla, Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan ve 1994 yılında yürürlüğe giren Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile muhasebenin temel kavramları tanımlanmış, muhasebe politikalarının açıklanması, mali tabloların hazırlanması ve sunulması ile tekdüzen hesap planı (TDHP) ve hesap çerçevesi düzenlenmiştir. 1 Sayılı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (06.12.1992 Tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazetenin mükerrer sayısında yayımlanan); ondört yıldır muhasebe uygulamalarında tek düzeni sağlamış, büyük küçük bütün işletmelerde aynı muhasebe dilinin kullanılmasını temin etmiştir. Tebliğ'in düzenleme amacıyla belirtilen "Bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmasının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması" hedefinin büyük ölçüde gerçekleşmiş olduğu meslek mensuplarının ve diğer ilgi gruplarının beyanlarında sıkça görülmektedir. Muhasebe sistemi uygulama genel tebliğleri ile;

- Muhasebe bilgilerinin karar alma durumunda bulunan ilgililere yeterli ve doğru olarak ulaştırılması,
- Farklı işletmeler ile aynı işletmenin farklı dönemlerinin karşılaştırılması,
- Mali tablolarda yer alan hesap adlarının tüm kesimleri için aynı anlamı vermesi,
- Muhasebede terim birliğinin sağlanması suretiyle anlaşılabilir olması,
- İşletmelerde ilgililer arasında güven unsurunun oluşturulması sağlanmıştır.

Tekdüzen Muhasebe Sistemi (TDMS) olarak adlandırılan bu düzenlemeler, Türkiye'de anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir muhasebe kayıt düzeninin ve finansal raporlamanın yerleşmesinde; ulusal düzeyde muhasebenin standartlaşmasında önemli kazanımlar sağlamıştır. TDMS'de bilanço ve gelir tablosu temel finansal tablolar olarak belirlenmiş ve özellikle bilanço ve gelir tablosunun şekil ve içeriğine yönelik düzenlemeler yer almıştır. TDMS varlıkların ve kaynakların değerlemesi açısından vergi mevzuatına bağlılığı sürdürmekle birlikte, ticari ve mali karın ayrı ayrı hesaplanmasına olanak

sağlayarak, muhasebe uygulamalarında ve finansal raporlamada vergi mevzuatından göreceli ayrışmayı da mümkün kılmıştır.

Muhasebede tekdüzenin sağlanmasında ve finansal raporlamadaki katkılarına rağmen, TDMS'nin esnek olmaması ve zamanla ortaya çıkan ihtiyaçlara göre yeni düzenlemeler yapılmaması, muhasebe uygulamalarında çeşitli zorluklarla karşılaşılmasına neden olmuştur. Diğer taraftan ülkeler arasındaki standart farklılıklarını kaldırarak, bütün ülkelerde aynı şekilde muhasebenin uygulanmasını ve finansal raporlama yapılmasını hedefleyen ve Türkiye'nin de içinde bulunduğu birçok ülke tarafından kabul gören Uluslararası Muhasebe Finansal Raporlama Standartları (UMS-UFRS), muhasebe anlayışında ve muhasebeye bakış tarzında önemli yenilikler ve TDMS'ne göre şekillenen muhasebe uygulamalarında kapsamlı değişiklikler meydana getirmektedir.

Çalışmanın Amacı ve Yöntemi

Bu çalışmanın amacı, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Tek Düzen Hesap Planı'na göre hazırlanan bilançoların karşılaştırmalı analizini yapmaktır. Bu bağlamda çalışmanın birinci bölümünde Uluslararası Finansal Raporlama Standartları hakkında bilgi verilmiş ve öncelikle ülkemizde yaygın olarak kullanılmakta olan düzeltme işlemlerine yer verilmiş ve bu doğrultuda “Nakit ve Benzerleri”, “Ticari Alacaklar”, “Stoklar”, “Maddi Duran Varlıklar”, “Maddi Olmayan Duran Varlıklar”, “Ticari Borçlar”, “Karşılıklar ve Şarta Bağlı Yükümlülükler”, “Çalışanlara Sağlanan Faydalar”, “Satışlar”, “Ertelenmiş Vergi” gibi mali tablolarda bulunan kalemler yer verilmiştir. İkinci bölümünde Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Tek Düzen Hesap Planına göre bilanço farklılıkları açıklanmış, üçüncü bölümde ise örnek uygulama üzerinde mali analiz yapılarak farklılıklar ortaya konulmaya çalışılmıştır.

BÖLÜM 1: ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI

1.1 Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Amacı

Bir kuruluşun ekonomik faaliyetlerini ölçmek, tasnif etmek, kaydetmek, değerlendirmek, raporlamak, analiz etmek ve yorumlamak işlevlerinden oluşan muhasebe faaliyetlerinde; bilginin kayıt edilme aşamasına getirilmesi, tasnif edilerek kayıt edilen bu bilgilerin değerlendirilmesi, elde edilen sonuçların ilgili çıkar gruplarının bilgi gereksinimlerini gidermek üzere, gerekli analizleri ve yorumlamaları gerçekleştirecek şekilde sunulmalarına ilişkin, ülkeden ülkeye farklılık gösteren teknik ve uygulamalar oluşmuştur (Bostancı, 2010:10). Bu oluşumların tarihsel süreci içinde, muhasebe bilimi gelişmiş, teknolojik gelişmelere paralel olarak muhasebe uygulamalarında da önemli aşamalar kaydedilmiştir. Başlangıçta sermayenin kendi ülkesindeki bilgi gereksinimini gideren finansal raporların, o ülkenin muhasebe teknikleri içinde üretilmesi sorun olmuyordu. Bu anlamda, her ülkede, muhasebenin ekonomik faaliyetlerin sonuçlarını ölçmede; ilgili ülkeye özgün olarak ürettiği finansal raporlar yeterli görülüyordu. Bu nedenle ülkeden ülkeye farklılık gösteren ekonomik faaliyetleri ölçme ve değerlendirme ile raporlama kuralları gelişmiş, başka bir deyişle, her ülkede muhasebenin dili anlamında farklı kurallar ve standartlar oluşturulmuştur.

Uluslararası ticaretin gelişmesiyle birlikte, farklı ülkelerde aynı anda faaliyet gösteren işletmeler, farklı ülke muhasebe uygulamalarıyla karşı karşıya kalmışlar ve her bir ülkedeki muhasebe kurallarına göre ayrı finansal tablolar düzenlemişlerdir. Yine sermaye piyasaları, gelişen ticaret faaliyetleri için fon bulma ve fon sağlama anlamında birer çekim merkezi olmakta, işletmeler finansman ihtiyaçlarının karşılanmasında ulusal ve uluslararası sermaye piyasalarını kullanmakta ve finansal bilgilerin iletilmesinde ortak bir muhasebe diline ihtiyaç duyulmaktadır. Diğer taraftan bu alanda ihtiyaçlara tam olarak cevap verebilecek bir gelişme sağlanamamış olup, muhasebe uygulamalarında ülkeler arasında farklılıklar hala devam etmektedir. Bu farklılıkların sonucu olarak değişik ülkelerde faaliyet gösteren işletmelerin finansal bilgilerinin karşılaştırılabilir olmaması, farklı raporlama yükümlülükleri nedeniyle maliyetleri arttırmakta, yatırımcıların yabancı sermaye piyasalarında yatırım yapmalarını caydırmakta, uluslararası menkul kıymet arzlarında, hem arzedenlere hem de

yüklenicilere ek maliyetler yükleyerek yabancı sermaye piyasalarından fon toplanmasında güçlüklerle yol açmaktadır.

Uluslararası ticaretin hızla geliştiği, elektronik ortamda ticaretin ve mobil iletişimin bu gelişmeye büyük ölçüde ivme kazandırdığı günümüzde, ekonomik gelişmelere paralel olarak farklı ülkelerde üretilen finansal raporların benzer şekilde değerlendirilip yorumlanması gereksinimi doğmuştur. Bu da muhasebede uluslararası geçerli bir dilin oluşturulması gereğine yol açmıştır. Bu ortak dil, uluslararası muhasebe standartları olarak adlandırılmaktadır. Uluslararası muhasebe standartları, farklı ülkelerdeki ekonomik faaliyetlerin benzer muhasebe uygulamaları ile değerlendirilmesini, benzer şekilde ve değerlerde raporlanmasını uyumlaştırarak, karşılaştırılabilir ölçülerde algılanmalarını sağlamaktadır.

1.2. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK)

Ekim 1972’de Sidney’de toplanan X. Dünya Muhasebe Kongresi’nde, İngiltere, Galler ve Amerika Birleşik Devletleri’nin oluşturduğu ‘Muhasebecilerin Uluslararası Çalışma Grubu’nun (AISG) girişimiyle uluslararası muhasebe standartlarını düzenlemek amacıyla bir uluslararası komite kurulması önerisi ortaya atılmış, bu öneri kısa zamanda, dokuz ay sonra, 29 Haziran 1973’de gerçekleşmiş; dokuz kurucu üyeden oluşan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee) kurulmuştur (Bostancı, 2010:5).

Bu komitenin amacı uluslararası muhasebe standartlarını (International Accounting Standards – IAS) üretmek ve kullanımını yaygınlaştırarak, muhasebe mesleğinin uluslararası platformda sağlıklı bilgiler üreten yapıya kavuşmasını sağlamaktır. 1977 Yılında Münih’te yapılan XI. Dünya Muhasebe Kongresi’nde ise Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) (International Federation of Accountants) kurularak, muhasebe mesleğini dünya çapında geliştirmeyi amaçlamıştır. IASC ve IFAC arasında 1982 yılında yapılan bir anlaşma ile çalışmaların koordine edilmesi kararı alınmış ve IFAC üyelerinin aynı zamanda IASC üyeleri olduğu kabul edilmiştir. Böylece IFAC ve IASC aynı çatı altında toplanmış¹ ve IASC, IFAC bünyesinde ancak bağımsız ve özerk çalışan bir komite olmuştur. 1983 yılından itibaren ise Uluslararası

¹ IASC ve IFAC kuruluşlarıyla ilgili detaylı bilgi için bkz. www.iasc.org.uk,

Muhasebeciler Federasyonu'na (International Federation of Accountants-IFAC) üye tüm profesyonel organlar IASC üyeliğine dahil olmuşlardır. Halen 125 ülkeden 164 üyesi olan komite menkul kıymet borsaları, Avrupa Komisyonu, ulusal standart belirleyici kuruluşlar, Birleşmiş Milletler OECD gibi kalkınma kuruluşları ile işbirliği içinde çalışmaktadır. Böylece yatırımcıların, kredi verenlerin, hükümetlerin, politika ve kaynakların dağılımı ile ilgili kararlarında yetenekleri iyileştirilmeye çalışılmaktadır.

1.3. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Kabulü

Muhasebe ilkeleri ile ilgili kararlar UMSK yönetim kurulu tarafından alınmakta ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları olarak açıklanmaktadır. UMSK'nın çok açık ve net bir uygulama süreci vardır. UMSK ve UFRS yorumlama komitesi (önceki adıyla Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi) ile resmi çalışma gruplarının tüm toplantıları halka açık olarak yapılmakta ve webcastler aracılığıyla duyurulmaktadır. Projeler için olan resmi uygulama süreci, her zaman olmamakla birlikte genelde aşağıdaki aşamalardan oluşur (Deloitte Touche Tohmatsu,2009:13).

- Kurul çalışanlarının, olası gündem konularıyla ilgili sorunları, Kavramsal Çerçeve'nin bu konulardaki uygulanması da göz önünde bulundurularak belirlenmesi ve incelemesi,
- Yerel muhasebe gereklilikleri üzerinde çalışılması, uygulanması ve yerel standart koyucular ile bu konularda görüşlerin paylaşılması,
- UMSK'nın gündemindeki konular ve öncelikli projeler üzerinde UFRS Vakfı'ndaki mütevelliler ile UFRS Danışman Konseyi'ne danışılması,
- Proje ile ilgili olarak UMSK ile çalışanlarına yardımcı olması açısından bir danışman grubunun oluşturulması (genellikle çalışma grubu olarak ifade edilir),
- Bir tartışma dokümanının kamuoyunun yorumu için yayınlanması (genellikle Tartışma Bildirisi olarak tanımlanır ve Kurul'un projedeki bazı konular üzerindeki taslak görüşlerini içerir)
- UMSK'nın en azından 9 üyesinin onayladığı (16 üye olması durumunda 10 oy) ve UMSK üyeleri tarafından benimsenen muhalif görüşlerin de yer aldığı bir nihai taslağın kamuoyunun yorumu için yayınlanması (Nihai taslaklarda yer alan muhalif görüşler için "alternatif görüşler" ifadesi kullanılır),

- Nihai taslakta ve tartışma dokümanlarında, belirtilen yorum dönemi içinde gelen tüm yorumların dikkate alınması ve halka açık toplantılarda tartışılması,
- Kamuya açık bir oturumun yapılması ve saha testlerinin gerçekleştirilmesi ile ilgili taleplerin göz önünde bulundurulması, talep olması halinde, bunların gerçekleştirilmesi,
- Bir standardın en azından 9 UMSK üyesi tarafından onaylanması (16 üye olması durumunda 10 oy) ve bu standart içinde karşıt görüşlerin yer alması ,ve
- Sonuçların gerekçelerinin Standartta yer alması ve diğer konuların yanı sıra, UMSK'nın uygulama sürecindeki aşamalar ile UMSK'nın nihai taslağında kamu tarafından yapılan yorumları ne şekilde ele aldığını açıklaması.

Avrupa Birliği, birlik üyesi ülkeler arası mal, hizmet, insan ve sermaye serbest dolaşımının yanı sıra, ortak para birimine (EURO) geçerek tek bir parasal birlik olma sürecini de başlatmıştır. Birlik alanı içinde (Euro Zone) kur riskinin ortadan kalkması ve tek bir para politikası izlenmeye başlanması, para ve sermaye piyasalarında da uyum ve konsolidasyonu gerekli hale getirmiştir (Özkök, 2000:88). Bu zorunluluk uluslararası ve özellikle ABD menşeli fonlardan yararlanma gereksinimi nedeniyle, uluslararası muhasebe standartlarına uyumu gündeme getirmiştir.

Uluslararası muhasebe standartlarının AB tarafından evrensel biçimde ele alınmasında ise, Almanya'nın meşhur markası BMW otomobillerine ilişkin şu örnek hayli çarpıcıdır: ABD'nde BMW otomobilleri ilgi ile karşılanır. Ama Bayerische Motoren Werke A.G. (BMW şirketi) hisse senetleri değil Bunun temel nedeni, Avrupa'nın birçok büyük şirketi gibi BMW'nin de Almanya kurallarına göre hazırlanmış finansal tablolarını SEC kurallarına göre değiştirmeyi reddetmesidir. Böylelikle, dünyanın en karlı otomobil şirketlerinden birinin hisse senetlerinin Amerikan borsalarında yer alması mümkün olmamaktadır' (Göksel, 1996:20).

Küreselleşen muhasebede aynı dili konuşabilmeyi teşvik eden Avrupa Birliği de, 14 Kasım 1995'te, Avrupa Komisyonu muhasebe standartlarının uyumunda yeni stratejisini, uluslararası muhasebe standartlarına uyumunun belirlenmesinde

IASC/IOSCO² girişimlerinin desteklenmesi ve Avrupa Birliği muhasebe uygulamalarının International Accounting Standards (IAS) ile uyumlu hale getirilmesi yönünde belirlemiştir. Birtakım gelişmelerden sonra Avrupa Birliği Komisyonu, Avrupa Birliği'ne üye ülke borsalarında hisse senetleri işlem gören şirketlerin 2005 yılından itibaren, mali tablolarını IAS ile uyumlu hazırlamalarını istemiştir. Bu yaklaşım, uluslararası muhasebe standartlarının AB ülkelerinde de kullanım tercihini zorunlu hale getirmiştir.

1.4. Türkiye ve Uluslararası Muhasebe Standartları

Avrupa Birliği'ne giriş sürecinde, UFRS uyum esası gerektiğinden ve Avrupa Birliği'nde, hisse senetleri borsalar ve diğer teşkilatlanmış piyasalarda işlem gören tüm işletmelerin konsolide finansal tablolarının 1.1.2005 tarihinden itibaren UFRS ile uyumlu olarak hazırlanmasının zorunlu olması da bu standartların Türkiye'de de kabul edilmesi için zorlayıcı faktörler olmuştur. Türkiye'de de, finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin uygulama birliği sağlamak, Türk şirketlerinin dünya piyasalarında kendilerini kabul ettirebilmelerini desteklemek, AB'ye uyum sürecinde Türk şirketlerinin Avrupalı şirketler karşısındaki rekabet seviyelerini artırabilmek, Türk şirketlerinin finansal tablolarına uluslararası pazarlarda geçerlilik kazandırabilmek, Türk şirketlerinin finansman kaynaklarına daha kolay erişmelerini sağlamak ve yabancı şirketlerin Türkiye'deki yatırımlarının artırılmasını teşvik etmek için, UFRS'nin kullanılması esası benimsenmiştir. Tüm şirketler için UFRS'ye uyumlu ve tek tip finansal tabloların hazırlanması için, tamamen UFRS'ye uyumlu ve "Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)" adı verilen standartları çıkarmak üzere Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur. Kurul'un kuruluş gerekçesi, denetlenmiş finansal tabloların sunumunda; finansal tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için uygulanacak ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayımlamaktır. Kurul Kamu tüzel kişiliğini haiz, idari ve mali özerkliğe sahiptir ve Başbakanlığın ilgili kuruluşudur.

² IOSCO (International Organisation of Securities Commission) Menkul Kıymetler Komisyonları Uluslararası Örgütü, küreselleşen sermaye piyasalarının ihtiyaç duyduğu düzenlemeleri yapmak ve birlikteliği sağlamak amacıyla, yaklaşık elli ülkenin sermaye piyasaları düzenleyici kuruluşları tarafından oluşturulmuştur.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Yüksek Öğretim Kurumu, Hazine Müsteşarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği'nden birer, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odası'ndan (TÜRMOB) bir yeminli mali müşavir ve bir de serbest muhasebeci mali müşavir olmak üzere toplam dokuz üyeden oluşmaktadır.

Ülkemizde, küreselleşen dünyada, küreselleşen muhasebenin dili olan uluslararası muhasebe standartlarına uyumlu standartların oluşturulması halinde, küresel çevrelere ait sermayenin ülkemize akışı hızlanır. Ulusal ekonomik girişimlere ve muhasebe sistemimize destek verecek uluslararası standartlara uyumlu bir muhasebe yapısı, Türkiye'nin çağdaş dünya ile entegrasyonunu sağlayacaktır. Bu da Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun çıkartacağı standartların uygulanması ile gerçekleşecektir. Bu işlevi dolayısıyla, Kurul'un çalışmaları, gerek yurt içinde ve gerek yurt dışında izlenmekte ve beklenmektedir.

1.5. UFRS Temel Kavramları

Uluslararası Finansal raporlama Standartlarında, genel amaçlı finansal tabloların başka işletmelerin finansal tabloları ile ve işletmenin önceki dönem finansal tabloları ile karşılaştırmaya olanak verecek şekilde sunulması ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının amaçlarını yerine getirebilmesi için uyulması gereken bir takım ilkeleri mevcuttur.

-İşletmenin Sürekliliği

-Gerçeğe uygun sunum

-Netleştirme

-Önemlilik ve bilgilerin birleştirilmesi

-Karşılaştırmalı bilgi

-Tutarlılık

-Anlaşılabilirlik

-İhtiyaca Uygunluk

-Özün Önceliği

-Maliyet Esası

1.5.1. İşletmenin Sürekliliği (Going Concern)

UFRS' ye göre finansal tablolarını hazırlayan işletmenin faaliyetlerinin ömrünün sonsuz olduğu varsayılır. İşletmelerin faaliyetlerini bir süreye bağlı olmaksızın sürdüreceğini ifade eder. Bu nedenle işletme sahiplerinin ya da hissedarlarının yaşam süreleriyle bağlı değildir. İşletmenin sürekliliği kavramı maliyet esasının temelini oluşturur. Bu kavramın, işletmeler açısından geçerliliğinin bulunmadığı veya ortadan kalktığı durumlarda ise, bu husus mali tabloların dipnotlarında açıklanır. Eğer işletmenin sürekliliği konusunda belirsizlikler varsa bu belirsizlikler açıklanmalıdır. İşletmenin sürekliliğinin belirsizliği durumuna örnek olarak işletmenin başka bir işletmeye devrolması veya yeni bir yapıda başka bir işletme ile birleşmesi verilebilir. Bu standardın içerisinde yer alan bir diğer standart Dönemsellik (Periodicity) işletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hasılat, gelir ve kârların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir. Bu kavramın, işletmeler açısından geçerliliğinin bulunmadığı veya ortadan kalktığı durumlarda ise, bu husus mali tabloların dipnotlarında açıklanır.

1.5.2. Gerçeğe Uygun Sunum (Fair Presentation)

UFRS' ye göre finansal tablolar kuruluşun finansal durumunu, finansal performansını ve nakit akışlarını gerçeğe uygun olarak sunmalıdır. Gerçeğe uygun sunum, ticari işlemler ve diğer işlemler ile koşulların standartta ortaya konulan varlıklar, borçlar, gelir ve giderler ilişkin tanım ve belirleme kriterleri ile uyumlu olmasıdır. İşletmeler finansal tabloların UFRS ile uyumlu olduğunu dipnotlarında sınıflandırılmamış biçimde beyan etmek zorundadır. İşletmenin finansal tablolarının herhangi bir standart ile uyumsuz olması işletme tarafından kullanılan muhasebe politikalarının dipnotlarda veya diğer açıklamalarda yer verilmesi ile telafi edilemez. Diğer bir ifade ile tüm standartlara istisnasız uyulacaktır.

1.5.3. Netleştime (Offsetting)

Başka bir standart veya yorum ile zorunlu olmadıkça veya izin verilmedikçe varlıklar ile borçlar veya gelirler ile giderler netleştirilemez. Değer düşüklüğü zararı ya da şüpheli alacaklar için ayrılan karşılıkların maliyet bedellerinden düşülmesi, netleştirme kapsamında değerlendirilmemektedir

1.5.4. Önemlilik ve Bilgilerin Birleştirilmesi (Materiality and Aggregation)

İşletmenin benzer kalemlerden oluşan her bir önemli kalem sınıfını ayrı ayrı sunması gerekmektedir. Finansal tablo kalemleri, finansal tablolara dayanarak karar alan finansal bilgi kullanıcılarının ekonomik kararlarını etkiliyorsa, bu kalemlerin ihmal edilmesi veya yanlış raporlanmasının önemli olduğu kabul edilir. Önemlilik, ihmalin ya da yanlışlığın niteliğine ve büyüklüğüne bağlı olarak değişmektedir. Bu önemlilik kavramı UMS 1'de şöyle tanımlanmıştır: “Eksik ve yanlış bilgiler bir arada ya da tek başlarına finansal tablolara dayalı ekonomik karar alıcıların kararlarını etkileyebiliyorsa önemlidirler”.

1.5.5. Karşılaştırmalı Bilgi (Comparative Information)

Başka bir standartta hüküm olmadığı sürece finansal tablolardaki bilgilerin önceki dönemdeki bilgilerle karşılaştırılmalı olarak sunulması gerekir. Sunulan bilgilerin önceki dönem ile karşılaştırılarak verilmesi esası dipnotlar için de geçerlidir.

1.5.6. Tutarlılık (Consistency of Presentation)

İşletmelerin finansal tablolarda yer alan kalemlerin sunumunu ve sınıflandırmasını bir dönemden diğer döneme değiştirmemesi gerekir. Bu gerekliliğin istisnaları ise şunlardır:

- Farklı bir sunumun ve sınıflandırmanın, muhasebe politikalarının seçimi ve uygulanmasına ilişkin kriterlere göre daha uygun olacağının anlaşılması,

- Standardın sunumda bir değişiklik yapılmasını gerektirmesi.

Kalemlerin sunumunun ve sınıflandırılmasının değiştirilmesi halinde, mümkün olmayan durumlar haricinde karşılaştırmalı tutarların yeniden sınıflandırılmaları gerekir. İşletme karşılaştırmalı tutarları yeniden sınıflandırdıktan sonra aşağıdakileri açıklamalıdır:

- Yeniden sınıflandırmanın niteliği,
- Yeniden sınıflandırılmış her bir kalemin ya da kalem sınıfının tutarı,
- Yeniden sınıflandırmanın nedeni.

1.5.7. Anlaşılabilirlik (Comprehensibility)

Finansal tablolarda yer alan taşınması gereken önemli bir özellik bilginin kullanıcılar tarafından tam olarak anlaşılabilir olması gerekliliğidir. Anlaşılabilirlik hem “kullanıcı ile ilgili” hem de “konu ile ilgili” bir özelliktir. İşletme konuları ile ilgili kişiler tarafından kolayca anlaşılabilmesi kullanıcı ile ilgilidir. Kullanıcıların ilgilenilen konudaki belirli durumlar hakkında bilgi sahibi olabilmek için çabalarını ortaya koyabilmeleri konu ile ilgili anlaşılabilirliktir.

1.5.8. İhtiyaca Uygunluk

Bilginin faydalı olabilmesi için kullanıcıların karar verme sırasındaki ihtiyaçlarına uygun olması gerekir. Eğer muhasebe bilgisi, bilgi kullanıcısının kararlarını geçmiş, şimdiki ve gelecekteki olayların sonuçlarını şekillendirerek (tahmini değeri) veya önceki beklentilerini düzeltme veya kabul etmesini sağlayarak değiştirme kapasitesine sahipse ilgili ya da ihtiyaca uygun bilgidir. Finansal tabloların ihtiyaca uygun olabilmesi (geçerli olabilmesi) için, önemli unsurlardan biri, işletmenin gelecekteki performansı hakkında bilgidir. Finansal tabloların, işletmenin gelecekteki performansı hakkında bilgi verebilmesi tahminler yapılmasını gerektirir. Eğer ekonomide ideal şartlar altında belirlilik yok ise tahminlerin güvenilirliği sorgulanabilir. Bu durum ihtiyaca uygunluk ile güvenilirlik arasında denge kurmayı gerektirir. Finansal tabloların finansal bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarına odaklanması, finansal tablolardaki açıklama ve dipnotlarla ilgili bazı konuların geliştirilmeye devam ettirilmesini gerektirmektedir

1.5.9. Özün Önceliği (Substance Over Form)

Özün önceliği kavramı işletmelerin muhasebe uygulamasına yansıtılmasında ve işlemlere ilişkin değerlendirmelerin yapılmasında biçimlerinden çok özlerinin esas alınması gereğini ifade eder. Genel olarak biçimler ile özlere paraleldir. Ancak bu paralelliğin olmadığı durumlarda özün önceliği esastır. Vadeli çekler için THP'de hazır değerler adı altında bir hesap kodu yer alsa da özün önceliği kavramı gereğince ticari

alacaklar altında yer alması gerekmektedir.

1.5.10. Maliyet Esası (Historical Cost)

Maliyet esası kavramı; para mevcudu, alacaklar ve maliyetinin belirlenmesi mümkün veya uygun olmayan diğer kalemler hariç, işletme tarafından edinilen varlık ve hizmetlerin muhasebeleştirilmesinde, bunların elde edilme maliyetlerinin esas alınması gereğini ifade eder. Türkiye’de maliyet esasına getirilmiş olan en önemli istisna sabit kıymetlerin enflasyonun etkilerinden arındırılması amacıyla yeniden değerlemeye tabi tutulmasıdır. UFRS’de ise enflasyonun etkileri daha kapsamlı olarak ele alınmış ve yüksek enflasyonlu ortamlarda sadece sabit kıymetlerin değil parasal olmayan tüm varlık ve borçların UFRS 29’a göre enflasyon muhasebesine tabi tutulup bilanço tarihi itibari ile satın alma gücünde yansıtılmasını öngörmüştür. Türkiye’de uygulamada olan diğer bir istisna ise senetli alacak/borçların değerlemesidir (reeskont).

1.6. Yürürlükteki Uluslararası Muhasebe Standartları

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASB), 31 tanesi halen yürürlükte olan 41 tane uluslararası muhasebe standardı yayınlamıştır. IASB tarafından yayınlanan standartlar aşağıdaki gibidir:

- Finansal Tabloların Sunuluşu (Presentation of Financial Statements)
- Stoklar (Inventories)
- Nakit Akış Tabloları (Cash Flow Statements)
- Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler, Hatalar (Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors)
- Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar (Events After the Balance Sheet Date)
- İnşaat Sözleşmeleri (Construction Contracts)
- Gelir Vergileri (Income Tax)
- Bölümlere Göre Raporlama (Segment Reporting)
- Maddi Duran Varlıklar (Property, Plant and Equipment)

- Kiralama İşlemleri (Leases)
- Hasılat (Revenue)
- Çalışanlara Sağlanan Faydalar (Employee Benefits)
- Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yatırımlarının Açıklaması (Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance)
- Kur Değişiminin Etkileri (The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates)
- Borçlanma Maliyetleri (Borrowing Cost)
- İlişkili Taraflar (Related Party Disclosures)
- Fayda Esaslı Emeklilik Planlarının Muhasebesi ve Raporlaması (Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans)
- Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar (Consolidated and Separate Financial Statements)
- İştiraklerdeki Yatırımlar (Investments in Associates)
- Hiperenflasyonist Ortamlarda Finansal Raporlama(Financial Reporting in Hyperinflationary Economics)
- Banka ve Benzeri Finans Kuruluşlarına Ait Finansal Tabloların Kamuya Açıklanması (Disclosures in the Financial Statements of Banks and Similar Financial Institutions)
- İş Ortaklıklarındaki Katılım Paylarının Finansal Raporlaması (Financial Reporting of Interests in Joint Ventures)
- Finansal Araçlar: Dipnotlar ve Sunum (Financial Instruments: Disclosure and Presentation)
- Hisse Başına Kazanç (Earnings Per Share)
- Ara Dönem Finansal Raporlama (Interim Financial Reporting)
- Varlıklarda Değer Düşüklüğü (Impairments of Assets)
- Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar (Provisions, Contingent Liabilities)

and Contingent Assets)

-Maddi Olmayan Duran Varlıklar (Intangible Assets)

-Finansal Araçlar (Financial Instruments: Recognition and Measurement)

-Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller (Investment Property)

-Tarım (Agriculture)

1.6.1. Finansal Tabloların Sunuluşu

Bu standart, genel amaçlı finansal tablolar ile ilgili olup bu tablolarda hangi bilgilerin nasıl sunulacağını ve uyulması gereken muhasebe ilkelerini açıklar. Genel amaçlı finansal tablolardan maksat bilanço, gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosudur. Finansal Tabloların Hazırlanması ve Sunulması Genel Çerçevesinde' de belirtildiği gibi finansal raporlamanın amacı işletmenin finansal durumu, performansı ve finansal durumundaki değişiklikler hakkında finansal tablo kullanıcılarına rasyonel ekonomik kararlar almalarını sağlayacak bilgiler sunmaktır. Standart, genel amaçlı finansal tabloların başka işletmelerin finansal tabloları ile ve işletmenin önceki dönem finansal tabloları ile karşılaştırmaya olanak verecek şekilde sunulmasının temel ilkelerini belirler (Köse, 2006:39).

Standart gelir ve gider kalemlerinin “olağandışı” olarak sunumuna izin vermemektedir. Varlıklar, dönen ve duran varlıklar olarak; borçlar ise kısa ve uzun vadeli borçlar olarak sınıflandırılır ya da varlık ve borçlar likidite sırasına göre sunulur. Dönen varlıklar; işletme sermayesinin bir parçasıdır. Kısa vadeli borçlar ise raporlama dönemi sonundan (bilanço tarihinden) itibaren on iki ay içinde vadesi gelecek borçlardır. Söz konusu sınıflandırma, raporlama dönemi sonu itibarıyla var olan koşullara dayanır ve bu tarihten sonra oluşabilecek, borcun yenilenmesi gibi olaylardan etkilenmez. Yönetimin önemli değerlendirmelerine ve tahminlerin dayanak noktalarına dair bilgiler, finansal tablo kullanıcılarına sunulmalıdır.

1.6.1.1. Bilanço Ya da Dipnotlarda Sunulması Gereken Bilgiler

Standart bir bilanço formatı vermemekle beraber bilançoda ayrı ayrı verilmesi gereken unsurları açıklamaktadır (Özpınar, 2006:16).

- Maddi Duran Varlıklar
- Maddi Olmayan Duran Varlıklar
- Finansal Varlıklar
- İştirakler
- Stoklar
- Ticari ve Diğer Borçlar
- Nakit ve Nakde Eşdeğer Varlıklar
- Ticari ve Diğer Alacaklar
- Vergi Borçları ve Alacakları
- Karşılıklar
- Uzun Vadeli Faizli Borçlar
- Azınlık Payları
- Sermaye ve Yedek Akçeler

1.6.1.2. Gelir Tablosu veya Dipnotlarında Sunulması Gereken Bilgiler

Gelir tablosunda bulunması gereken asgari bilgiler aşağıdaki gibidir:

Gelir

Finansman Giderleri

Özkaynak yöntemi uygulanan bağlı ortaklık ve iştiraklerden kar ya da zarar payları

Vergi harcamaları

Kar ya da zarar

Azınlık kar ya da zarar payları

Ana şirket kar ya da zarar payları

Varlıkların elden çıkarılması veya faaliyetin sona erdirilmesi ile ilgili olarak borçların

tasfiyesi nedeniyle tahakkuk eden vergi öncesi kar veya zarar.

1.6.1.3. Özkaynak Değişim Tablosunda veya Dipnotlarında Sunulması Gereken Bilgiler

Özkaynak değişim tablosunda aşağıdaki bilgilerin yer alması gerekmektedir:

Dönem kar veya zararı,

Diğer standart ve yorumlar tarafından istenen, doğrudan özkaynaklarda tahakkuk ettirilen dönemin herbir gelir ve gider kalemi ve bu kalemlerin toplamı,

Dönemin toplam gelir ve giderlerinden ana şirkete ve azınlıklara düşen pay ve,

Özkaynakların her bir bölümü için tahakkuk ettirilen, muhasebe politikalarındaki değişikliklerin ve düzeltilen hataların etkileri.

Nakit akım tablosu içeriği “**Nakit Akış Tabloları**” standardında anlatılacaktır.

1.6.1.4. Dipnotlar

Dipnotlar finansal tabloların önemli bir bölümünü oluştururlar. Amaç bilanço, gelir tablosu, nakit akım tablosu ve özkaynak değişim tablosundaki bilgileri daha anlaşılır ve yararlı hale getirmektir. Dipnotlarda açıklanması gereken bilgiler aşağıdaki gibidir:

-Uluslararası muhasebe standartlarına uyum beyanı

-Finansal tabloların hazırlanmasında esas alınan ilkeler ve değerlendirme ölçüleri

-Finansal tabloların anlaşılması ile ilgili diğer muhasebe politikaları

-İzleyen mali yılda varlıkların ve borçların defter değerlerinde önemli düzeltmelere neden olmanın ciddi risklerini taşıyan geleceğe yönelik temel varsayımlar ve tahmindeki belirsizliklerin ana kaynakları ile ilgili bilgiler (Örneğin varlıklardaki değer düşüklüğü ile ilgili tahminler)

-UFRS'ye göre gerekli olmakla birlikte genel amaçlı finansal tablolarda zorunlu olmayan bilgiler

-Genel amaçlı finansal tablolarda ve UFRS'de belirtilmemekle birlikte finansal tabloların anlaşılabilirliği için gerekli görülen hususlar.

1.6.2. Stoklar

UFRS 2, özellikle ticaret işletmelerinde malların, üretim işletmelerinde ise ilk maddelerin, yarı mamullerin, ve mamullerin stoklanmasına yönelik muhasebe işlemlerinin nasıl gerçekleştirileceği hakkında bir tekdüzelik sağlamayı amaçlamaktadır (Ekergil, 2006:71). Bilindiği gibi hizmet işletmeleri tarafından sunulan hizmetlerin stoklanma olanağı bulunmamaktadır. Ancak bu standartla, hizmet işletmeleri de dahil olmak üzere tüm işletmelerin çıktılarının maliyetlerini nasıl belirlemesi gerektiği konusunda da bilgiler vermektedir. Ayrıca standart, işletmelerin belirli koşullar altında hangi stok değerlendirme yönteminin kullanılması gerektiği konusunda da işletmeleri aydınlatmaktadır. Ancak tarım, aracılık gibi alanlarda faaliyet gösteren işletmelerin stoklarla ilgili özel durumları nedeniyle bu standardın kapsamında farklı standardın kapsamı dışında farklı standartlarda incelenmektedir.

Stoklar, maliyet ve net gerçekleşebilir değerin düşük olanı ile değerlendirilir. Stok maliyetleri: Satın alma maliyetleri, stokların mamullere dönüştürülmesi sürecinde katlanılan maliyetler ve hizmetin elde edilme sürecinde katlanılan maliyetleri içerir. Net gerçekleşebilir değer ise; işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının, düşürülmesiyle elde edilen tutarı ifade eder. Satın alma maliyetleri; stoğun satın alma fiyatı, stoğun ithalat vergileri ve diğer ilgili vergiler (vergi iadeleri hariç), Nakliye ve yükleme- boşaltma maliyetleridir. Dönüştürme maliyetleri, üretim veya hizmet işletmelerinde üretime sunulan ilk madde ve malzemelerin mamule dönüştürülmesi sırasından katlanılan direk işçilik, genel üretim veya hizmet üretim maliyetlerini içermektedir.

Standarta göre, stokların maliyetine alınmayan ve oluştukları dönemin gideri olarak kabul edilen stoklar aşağıda sıralanmaktadır:

- Normalin üstünde gerçekleşen; üretim kayıpları (fire, artık, kusurlu mamuller ve bozuk mamuller), işçilik (kontrol edilebilir boşa geçen işçilik maliyetleri gibi) veya diğer üretim maliyetleri,
- Bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olanlar dışındaki depolama giderleri,
- Stokların bulunduğu konum ve duruma gelmesinde katkısı olmayan genel yönetim

giderleri ve satış giderleri' dir.

Maliyet, ilk giren ilk çıkar (FIFO) veya ağırlıklı ortalama maliyet gibi uygulanmasına imkan tanınan bir maliyet yöntemi kullanılarak, ikame edilemeyen ya da belirli bir proje için tahsis edilmiş her bir stok kalemine dağıtılır.

Stoklar; net gerçekleşebilir değer maliyet değerinden düşükse, net gerçekleşebilir değere indirgenir. Defter değerinin net gerçekleşebilir değere indirgenmesi (defter değerinin düşürülmesi); stokların zarar görmesi, kısmen veya tamamen kullanılamaz hale gelmesi, satış fiyatının düşmesi ya da ürünün tamamlanma ve satışa hazır hale getirilme maliyetlerinin artması gibi durumlarda gerekli olabilmektedir. Söz konusu indirgeme, ilgili kalemlerin benzer kullanıma sahip olması, aynı coğrafi bölgede üretilmesi veya pazarlanması ve ilgili olduğu ürün grubundaki diğer kalemlerden kolayca ayrılamaması durumunda her bir stok kalemi ve stok grubundaki kalemler baz alınarak yapılır. Son giren ilk çıkar (LIFO) yönteminin kullanımına izin verilmemektedir.

Bazı bölgelerde, vergisel amaçlı stok ölçümünün, yıllık finansal tablolarda kullanılan ölçümle aynı olması zorunlu tutulmaktadır.

Benzer niteliğe ve kullanım alanlarına sahip tüm stoklar için aynı maliyet yöntemi kullanılmalıdır. Stokların farklı coğrafi bölgelerde bulunması ya da vergi mevzuatındaki bir farklılık, benzer stoklar için değişik bir maliyet hesaplama yönteminin kullanılmasına gerekçe olamaz.

1.6.3. Nakit Akış Tabloları

Bir işletmenin bilançosu ile açıklanmaya çalışılan finansal durumu ile gelir tablosu ile açıklanmaya çalışılan faaliyet sonuçlarının yanısıra, işletmeler için yaşamsal öneme sahip nakit ve nakit benzeri değerlerin durumu, dönem içindeki nakit giriş ve çıkışlarının ortaya konulması süreci sonunda, nakit akış tablosuyla sunulmaktadır. Bilanço ve gelir tablosunu tamamlayıcı bir rolü bulunan nakit akış tablosunda, belirli bir dönemde bir işletmeye giren ve işletmeden çıkan nakit ve benzeri değerler; işletme faaliyetleri, yatırım faaliyetleri ve finansman faaliyetleri gruplarında raporlanmaktadır (Gündüz, 2006:151). Bu standardın amacı da, işletmenin nakit ve nakde eşdeğer varlıklarında meydana gelen değişmelerin (nakit akımlarının) yukarıda da bahsettiğimiz işletme faaliyetleri, yatırım faaliyetleri ve finansman faaliyetleri şeklinde

sınıflandırılarak nakit akım tablosunda sunulmasını açıklamaktır.

Nakit akış tablosunun sunumu, tam bir finansal tablo setinin bir parçası olması dolayısıyla zorunludur. UFRS 7'de açıklanan nakit akım tablosuna ilişkin temel tanımlar ve kurallar şu şekildedir. Nakde eşdeğer varlıklar, tutarı belirli bir nakde kolayca çevrilebilen, kısa vadeli ve yüksek likiditeye sahip ve değerindeki değişim riski önemsiz olan varlıklardır. Hisse senedi yatırımları bu tanıma dahil değildir. Nakit akışları ile işletmeye “nakit ve benzerlerinin giriş ve çıkışları” olarak ifade edilmektedir. Yatırım faaliyetleri, uzun vadeli varlıkların ve nakit benzeri olmayan yatırımların elde edilmesi ile elden çıkarılmasına ilişkin faaliyetlerdir. Finansman faaliyetleri, işletmenin özkaynağında ve borçlarında değişiklik meydana getiren faaliyetlerdir. İşletme faaliyetleri, işletmenin gelir getirici faaliyetleri ile yatırım ve finansman faaliyetleri dışındaki her türlü faaliyettir.

Bazı istisnalar mevcut olmakla birlikte, nakit akışları genellikle brüt olarak raporlanır. Yatırım ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akımları sadece brüt tutarlar kullanılarak raporlanmalıdır. Bu kural sadece aşağıda verilen nakit hareketleri için geçerli değildir;

Müşteriler adına yapılan ödeme ve tahsilatlar,

Devir hızı yüksek, tutarları büyük ve kısa vadeli kalemlere ilişkin ,

Sabit vadeye sahip mevduatların kabulü ve geri ödenmesinden kaynaklanan,

Diğer finansal kuruluşlara yatırılan ve çekilen mevduatlar,

Müşterilere verilen krediler, borçlar ve bunların tahsilatı.

Yabancı para cinsinden yapılan işlemler ve yabancı bir ülkede yerleşik iştiraklerden kaynaklanan nakit akımları, nakit hareketinin gerçekleştiği tarihteki kambiyo kurları kullanılarak fonksiyonel para birimine çevrilmelidir. Olağandışı işlemlere ait nakit hareketleri ilgili oldukları grup içinde ayrı olarak gösterilmelidir. Dönem karına ilişkin vergiler ile ilgili nakit hareketleri ayrıca açıklanmalı ve kesin bir şekilde finansman ve yatırım faaliyetleri ile ilgili olmadıkları taktirde işletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akımı olarak sınıflandırılmalıdır. Bağlı ortaklıkların satın alınması ve elden çıkarılmasından kaynaklanan nakit hareketleri yatırım faaliyetlerinden ayrı olarak

raporlanmalıdır.

İşletme faaliyetlerinden sağlanan nakit akışlarının sunumunda alternatif yöntemler bulunmaktadır:

- Dolaysız yöntem – nakit girişleri ve nakit çıkışları brüt tutarlar üzerinden gösterilir veya
- Dolaylı yöntem – işletme faaliyetlerinden sağlanan nakit akışlarının belirlenmesi amacıyla kâr ya da zarar düzeltilir.

1.6.4. Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar

Bu standardın amacı, muhasebe politikalarının seçilmesi ve değiştirilmesine yönelik koşulları belirlemek ve muhasebe politikalarında değişiklik yapıldığı durumlarda bu değişikliklerin muhasebe/finansal raporlama açısından hangi işlemleri gerektirdiğini düzenlemektedir. Standart ayrıca, muhasebe politikaları veya tahminlerinin değiştirilmesinin ya da geçmiş dönem hatalarının düzeltilmesinin gerektiği durumlarda yapılması gereken açıklamaları da içermektedir (Erdoğan, 2007:187).

Muhasebe politikaları Standartlarla uyumlu olmalıdır. Bir işlem veya olaya hiçbir Standartın uygulanmadığı durumlarda, işletme yönetimi, muhakeme gücünü kullanmak suretiyle, ihtiyaca uygun ve güvenilir bilgiyi sağlayacak olan muhasebe politikasını kendisi geliştirmelidir. Bu tür durumlarda, işletme yönetimi, benzer konularla ilgili Standartları, “Finansal Tabloların Hazırlanışı ve Sunuluşuna ilişkin Kavramsal Çerçeve”de yer alan tanımları, muhasebeleştirme ve ölçme ilkelerini ve benzer bir kavramsal çerçeve kullanan standart belirleyici organlarca yapılan en son düzenlemeleri göz önünde bulundurur. Muhasebe politikaları, benzer işlem ve olaylara tutarlı bir şekilde uygulanmalıdır. Yeni ya da değiştirilmiş bir Standart ya da Yorum, muhasebe politikasında bir değişiklik yapılmasını gerektirebilir ve belirli geçiş hükümleri içerebilir. Diğer durumlarda, muhasebe politikalarındaki değişiklikler, yeni politika her zaman uygulanıyormuş gibi geçmişe dönük olarak uygulanır ve geçmiş dönem tutarları da düzeltilir. Yapılan değişiklik ve bu değişikliğin finansal tablolardaki etkisi hakkında açıklamada bulunulur.

Finansal tablolardaki birçok kalem kesin bir şekilde ölçülemez ve sadece tahmin

edilebilir. Tahminler, en son ve en güvenilir bilgiye dayanmalıdır. Yapılan tahminler, yeni bilgi ve değişen durumlar sonucunda gözden geçirilmelidir. Tahmindeki bir değişiklik, cari dönemde ve değişiklikten etkilenen gelecek dönemlerde muhasebeleştirilir. Politika değişikliğinin aksine, geçmiş dönem tutarları düzeltilmez.

Hatalar, yanlışlıklardan ve dikkatsizlikten veya mevcut bilginin yanlış yorumlanmasından kaynaklanabilir. Hatalar, tespit edilmelerinin ardından yayımlanan ilk finansal tablolarda düzeltilerek sunulur. Geçmiş dönem tutarları, hiç hata olmamış gibi yeniden ifade edilir. Hatalı işlem ve hatanın finansal tablolarda düzeltilmesinin yarattığı etki açıklanır. Muhasebe politikalarında değişiklik yapılması ve hataların düzeltilmesi işlemlerinin cari dönem kâr/zararında ayrıca açıklamayı gerektiren bir etkileri bulunmaz. Sözü edilen işlemin geçmiş dönem finansal tablolarında etkisi bulunur ve bu nedenle, geçmiş dönemlerin cari dönemle karşılaştırılabilir olması için geçmiş dönemler düzeltilir.

1.6.5. Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar

Sürekli olan işletme yaşamı, sonucun ölçülebilmesi ve belirli bir anda ulaşılan yeni finansal durumu görebilmek amacıyla belirli aralıklarla sona ermiş gibi kabul edilir ve dönem sonu itibarıyla finansal tablolar hazırlanır. Doğal olarak finansal tabloların hazırlanma tarihi ile yayımlanması için onaylandığı tarih arasında kalan sürede de işletme ile ilgili olaylar oluşmaya devam edecektir. Bu sürede gerçekleşen olayların etkileri finansal tablo kullanıcılarının işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçları hakkındaki kararlarını etkileyecek nitelikte olabilir. Bu durumda bilanço tarihinden sonra ortaya çıkmış olsalar bile bazı olayların etkilerinin finansal tablolara yansıtılması veya tabloların eklerinde açıklanmaları gerekebilir (Önce, 2006:213). Bu standardın amacı bilanço tarihinde sonra ancak mali tabloların yayınlanmasından önce ortaya çıkan olaylarla ilgili olarak işletmeler tarafından yapılacak düzeltmeleri ve mali tablo dipnotlarında yapılması gereken açıklamaları düzenlemektir. Bilanço tarihinden sonra gerçekleşen olaylar, bilanço tarihi ile finansal tabloların yayımı için onaylandığı tarih arasında gerçekleşen olayları ifade etmektedir. Finansal tabloların yayım için onaylandığı tarih, genel kurulda genel kurula sunulmak üzere yönetim kurulu tarafından yapılan nihai onayın verildiği tarihtir. Ancak yıllık genel kurul toplantısında eğer finansal tablolar düzeltildikten sonra onaylanmışsa, genel kurulun yapıldığı tarih

finansal tabloların yayım için onaylandığı tarih olarak kabul edilir.

Bilanço tarihinden sonra gerçekleşen olaylar iki gruba ayrılmıştır. Bu olayların bir kısmı bilanço tarihinde mevcut koşullar nedeniyle finansal tablo kalemlerinde ve onların tutarlarında düzeltme yapılmasını gerektirirken bir kısmı ise düzeltme gerektirmeyecektir. Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektiren olaylara örnek olarak; işletmenin raporlama dönemi sonu itibariyle mevcut bir yükümlülüğünün bulunduğunu teyit eden bir davanın raporlama döneminden sonra sonuçlanması, işletmenin alacaklı olduğu bir müşterisinin raporlama döneminden sonra iflas etmesi veya işletmenin stoklarının raporlama döneminden sonra maliyet değerinin altında bir bedelle satılması durumlarında olduğu gibi raporlama dönemi sonu itibariyle bir varlığın değerinde düşüklük olduğuna işaret eden nitelikte bir bilginin raporlama döneminden sonra ortaya çıkması gösterilebilir. Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylara örnek olarak, yatırımların piyasa değerlerinde ortaya çıkan değişiklikler ile döviz kurlarında meydana gelen değişiklikler gösterilebilir.

Dağıtılacağı, raporlama döneminden sonra ilan edilen temettüler, raporlama dönemi sonunda borç olarak finansal tablolara yansıtılmaz; çünkü raporlama tarihi itibariyle, söz konusu temettüler mevcut bir yükümlülük niteliğinde değildir. Düzeltme gerektirmeyen önemli olayların — örneğin; önemli bir işletme birleşmesinin ya da işletme tasfiyesinin, bir faaliyetin durdurulmasına yönelik bir planın, ana üretim tesisinin tahrip olmasına neden olan bir yangının, vergi kanunlarına veya vergi oranlarına ilişkin olarak raporlama döneminden sonra gerçekleştirileceği ilan edilen ya da raporlama döneminden sonra yürürlüğe girecek olan bir değişikliğin - finansal tabloların dipnotlarında açıklanması gerekmektedir.

1.6.6. İnşaat Sözleşmeleri

UFRS 11 inşaat sözleşmelerinden elde edilecek hasılat ile sözleşme maliyetlerinin muhasebeleştirme usullerini belirlemektedir. Bu Standart, proje yöneticileri ve mimarlar gibi, inşaat projesi ile doğrudan ilişkili hizmet sağlayanlar da dahil olmak üzere, taahhüt işletmeleri için geçerlidir. Bilindiği gibi yıllara yaygın inşaat sözleşmelerinde sözleşmeye konu olan faaliyetin başladığı tarih ile bu faaliyetin tamamlandığı tarih farklı hesap dönemlerine isabet etmektedir. Standartın oluşturulmasına konu olan sorun, inşaat taahhüt işletmelerinin yıllara yaygın inşaat sözleşmesinden elde edilen gelir ve

maliyetlerin yine aynı sözleşme doğrultusunda yürütülen inşaat işinin gerçekleştirildiği hesap dönemleri ile ilişkilendirilip ilişkilendirilemeyeceği, ilişkilendirilebilecekse bunu nasıl gerçekleştirebileceği sorundur. Standart, sözleşme sonucunun güvenilir bir biçimde tahmin edilebilmesi koşulu ile söz konusu gelir ve maliyetlerin inşaat işinin gerçekleştirildiği hesap dönemleri ile ilişkilendirilmesi gerektiği yönünde duruş sergilemektedir. Bu doğrultuda standardın amacı yıllara yaygın inşaat işlerinde iş süresince ortaya çıkan gelir ve maliyetlerin nasıl tespit edilip gelir tablosunda ne zaman gelir ve gider olarak gösterileceklerini açıklayarak Uluslararası alanda konuya ilişkin farklı muhasebe düzenlemelerinden kaynaklanan sorunları ortadan kaldırmaktır (Epstein ve Mirza, 2005:184).

Standardın amacı ve kapsamı incelendiğinde standardı uygulayacak işletmelerin “yüklenici işletmeler” (contractors) olarak adlandırıldığı görülmektedir. Yüklenici işletme, başkası nam ve adına inşa faaliyeti yürüten işletmelerdir (ülkemizde kullanılan genel adı ile “inşaat taahhüt işletmeleri”). Yine standartta adı geçen inşaat sözleşmeleri ile, inşaat taahhüt işletmelerinin üstlendiği, başlangıç ve bitiş tarihleri farklı muhasebe dönemlerine isabet eden inşa faaliyeti (yine ülkemizdeki adı ile “yıllara yaygın”) ile ilgili sözleşmeler kastedilmektedir. Yüklenici işletmenin kendi nam ve hesabına gerçekleştirdiği yıllara yaygın inşa faaliyetleri bu standardın kapsamı dışındadır.

Standartta inşaat sözleşmesi köprü, baraj, boru hattı (kanal), yol, gemi, tünel gibi tek bir varlığın ya da tasarım-teknoloji-fonksiyon son amaç ve kullanım açısından birbirine bağlı birden fazla varlığın inşası için işveren ve müteahhit arasında imzalanan sözleşme olarak tanımlanmıştır. İnşaat sözleşmesinin birden çok varlığı kapsamaması durumlarında;

-Her bir varlık için ayrı tekliflerin sunulması,

-Her bir varlığın ayrı ayrı görüşme konusu olması ve kabul ya da red edilmesinin mümkün olması,

-Her bir varlığın maliyet ve gelirlerinin ayrı ayrı belirlenebilmesi durumunda her bir varlığın inşası için ayrı bir inşaat sözleşmesinin olduğu kabul edilmelidir. Yukarıda açıklanan durumların tersi durumlarda, yani sözleşme ya da sözleşmeler grubunun bir ya da birden çok müşteri ile yapılmasına bakılmaksızın sözleşmeler grubu için tek bir teklif sunuluyor ise, sözleşmelerin toplam kar marjlı tek bir projenin parçası olacak

kadar birbirine yakın olması durumunda, sözleşmelerin aynı anda ya da birbirini izleyen evrelerde gerçekleşmesi durumunda tek bir inşaat sözleşmesinin olduğu kabul edilmelidir.

Bir inşaat sözleşmesi müşterinin ihtiyacına bağlı olarak ek varlık inşaatını kapsayabilir. Bu durumda; ek varlığın orijinal sözleşmenin kapsadığı varlık ya da varlıklarda tasarım, teknoloji ve fonksiyon açısından önemli farklılıklar gösterdiği durumlarda ve ek varlığın fiyatının orijinal sözleşmeden ayrı olarak belirlenmesi durumunda yeni bir inşaat sözleşmesinin varlığı kabul edilmelidir.

Standart, inşaat sözleşmelerini, sözleşmeye esas teşkil eden fiyatlandırma yöntemlerine göre “Sabit Fiyatlı Sözleşme” ve Maliyet Artı Sözleşme” şeklinde sınıflandırmıştır.

Sabit fiyatlandırma esasına dayalı sözleşmelerde sözleşme bedeli iki şekilde tespit edilebilir:

-Yüklenicinin sabit bir sözleşme fiyatını kabul ettiği sözleşmeler (ülkemizde “götürü bedel üzerinden sözleşme” olarak anılmaktadır), veya

-Yüklenicinin üretim birimi başına sabit bir tutarı kabul ettiği sözleşmeler e(ülkemizde “birim fiyat üzerinden sözleşme” olarak anılmaktadır).

Standart bu tür sözleşmelerde belli koşullarda maliyet güncelleştirmesi (eskalasyon) yapılarak sözleşme bedelinin değiştirilebileceğini vurgulamıştır.

Maliyet artı şeklinde yapılan sözleşmelerde sözleşme bedeli tarafların anlaşmasına bağlı olarak belirlenen maliyetlerin üzerine belli bir oran veya sabit bir tutar ilave edilerek tespit edilmektedir.

Sözleşme geliri, gelecekteki olaylardan ve belirsizliklerden etkilenebilir. Bu sebepten, sözleşme geliri dönemden döneme artabilir ve azalabilir. Belirli bir sözleşme ile ilişkisi kurulabilen maliyetleri (işçilik maliyetleri, inşaatla kullanılacak tesis ve makine amortismanları, tesis ekipman ve malzemenin inşaat alanına taşınması, tasarı ve teknik maliyetler, garanti maliyetleri, taşeron hizmetleri vs.), sözleşme faaliyetleri ile genel olarak ilgisi kurulabilen maliyetleri (sigorta maliyetleri, inşaat genel giderleri), sözleşme hükümlerine göre müşteriye yüklenebilen diğer maliyetleri kapsar. Bir inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir bir biçimde tahmin edilebiliyor ise, inşaat ilişkin gelirler

bilanço günü itibariyle “tamamlanma yüzdesi yöntemi” esas alınarak tahakkuk ettirilir. İnşaat sözleşmesine ilişkin beklenen zararlar ise hemen gider kaydedilmelidir. Tamamlanma yüzdesi yönteminde sözleşme geliri işin yapıldığı mali dönemlere ilişkin gelir tablosunda gelir olarak gösterilir. Sözleşme maliyetleri ise katlanıldıkları dönemde gider olarak gösterilir. Bir inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir bir biçimde tahmin edilmediği zaman, gelir, yalnızca katlanılmış maliyetlerden tahsil edilebilme olasılığı yüksek olan kısım esas alınarak tahakkuk edilir. Tamamlanma yüzdesi yöntemi, her mali dönemde sözleşme geliri ve maliyetlerine ilişkin tahminlere birikimli olarak uygulanır. Sözleşmelerle ilgili olarak mali tablo ve dipnotlarda gösterilmesi gereken husular aşağıdaki gibidir:

- Dönemde gelir olarak kaydedilen sözleşme geliri tutarı,
- Sözleşme gelirini belirlemede kullanılan yöntem,
- Yapılmakta olan sözleşme konusu işlerin tamamlanma düzeylerinin belirlenmesinde kullanılan yöntem,
- Bilanço gününe kadar katlanılan toplam maliyetler,
- Alınan avans tutarları,
- Alınan hakediş tutarları.

1.6.7. Gelir Vergileri

Gelir Vergileri standardı aşağıda belirtilen durumların cari ve gelecek dönemlerdeki vergisel sonuçlarının nasıl muhasebeleştirileceği de dahil olmak üzere gelir vergilerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin yöntemleri ortaya koymaktadır.

Finansal tablolarda muhasebeleştirilen cari döneme ilişkin işlem ve olaylar,

- Finansal durum tablosunda (bilançoda) yer alan varlıkların defter değerlerinin gelecek dönemlerde geri kazanılması,
- Finansal durum tablosunda (bilançoda) yer alan borçların defter değerlerinin gelecek dönemlerde ödenmesi.

Standart, mali kar ve ticari kara etki eden gelir ve gider kalemlerinin ticari ve mali kara dahil olup olmadıklarının ve buna bağı olarak ertelenen vergi borcu ya da alacağı yaratıp yaratmadıklarının tespitini ve muhasebeleştirilmesini düzenler.

Dönem vergisi; vergilendirilebilir kâr üzerinden ödenecek (ya da geri kazanılacak) olan, cari döneme ilişkin gelir vergisi tutarıdır. Ertelenmiş vergi, varlıkların ve borçların finansal durum tablosundaki defter değerleri ile vergiye esas değerleri arasındaki her türlü fark ile bağlantılıdır. Bazı istisnai durumlar söz konusu olmakla birlikte, ertelenmiş vergi varlığı ya da borcu; varlıkların (borçların) geri kazanımının (ödenmesinin), gelecek dönemlerde ödenecek vergi tutarlarını etkilemesi durumunda ortaya çıkmaktadır. Bununla birlikte, ertelenmiş vergi varlığı, kullanılmamış mali zararlar ile kullanılmamış vergi avantajlarından da kaynaklanabilmektedir. Ertelenmiş vergi varlıkları yalnızca, gelecek dönemlerde, söz konusu zararların, avantajların ya da indirilebilir farkların elimine edilmesine yetecek düzeyde bir vergilendirilebilir kâr oluşacağı muhtemel olması durumunda muhasebeleştirilir. Kullanılmamış mali zararların varlığı, gelecek dönemlerde vergilendirilebilir kârın ortaya çıkmasının muhtemel olmadığına işaret edebilmektedir.

Ertelenmiş vergi, ertelenmiş vergi varlığı (borcu) geri kazanıldığında (ödediğinde) uygulanması öngörülen vergi oranları dikkate alınarak ölçülür ve söz konusu ölçüm, varlıkların (borçların) defter değerlerinin ne şekilde geri kazanılacağına (ödeneceğine) ilişkin raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) itibariyle oluşan beklentilerin vergisel sonuçlarını yansıtır. Ertelenmiş vergi varlıkları ve borçları iskonto edilmez (Akdoğan, 2006:3). Raporlama dönemi sonu itibariyle yürürlükte olan vergi oranı genellikle, gelecek dönemlerde uygulanması beklenen vergi oranı ile örtüşmektedir. Ertelenmiş vergi varlıkları ya da borçları, yeni bir vergi oranının yürürlüğe girmesi kesinleştiğinde düzeltilir. Söz konusu düzeltme, muhasebe tahmininin revize edilmesi şeklinde muhasebeleştirilir. Diğer bir ifadeyle; düzeltme işlemi ilgili dönemin kâr ya da zararını etkiler.

İşlem ve olayların vergisel sonuçları, ilgili işlem veya olayın muhasebeleştirildiği finansal tabloda muhasebeleştirilir. Başka bir deyişle, kapsamlı gelir tablosunda ya da doğrudan özkaynaklarda raporlanır. İşletme birleşmesi sırasında, ertelenmiş vergi varlıklarının veya borçlarının muhasebeleştirilmesi, şerefiyenin tutarını etkiler.

1.6.8. Bölümlere Göre Raporlama

Bölümlere göre raporlama standardının amacı; finansal tablo kullanıcılarına aşağıdaki hususlarda yardımcı olmak amacıyla, finansal bilgilerin bölümlere göre – işletmenin ürettiği farklı tür mal ve hizmetler ile faaliyette bulunduğu farklı coğrafi alanlar itibariyle- raporlanmasına ilişkin ilkeleri belirlemektir: (Sağlam, 2006:397)

-İşletmenin geçmiş performansının daha iyi anlaşılması,

-Risk ve getirilerinin daha iyi değerlendirilmesi ve

-İşletme hakkında bir bütün olarak daha doğru bir karar varılması.

Standart, Türkiye Finansal Raporlama Standartları ile uyumlu olarak düzenlenen finansal tablolar setinin tamamına uygulanmaktadır. Halka açık işletmeler ve özkaynağa dayalı borçlanma senetlerini kamuya açık menkul kıymet piyasalarında ihraç etme aşamasında olan işletmeler tarafından uygulanır. Halka açık olmayan bir işletmenin, kendi isteğiyle finansal tabloların Türkiye Finansal Raporlama Standartları ile uyumlu olarak hazırlaması durumunda, söz konusu işletme finansal bilgilerini bölümlere göre açıklaması konusunda teşvik edilmelidir.

Bölümlere göre raporlama “endüstriyel dağılım” ve “coğrafi dağılım” olmak üzere iki şekilde yapılmalıdır. İşletmelerin bunların birini “birincil” diğerini “ikincil” bölümlenme olarak seçmesi gerekir. Bu seçim işletmenin risk ve getirilerinin esası ve temel kaynağı göz önüne alınarak yapılır. İşletmenin risk ve getirileri ürettiği mal ve hizmetlerdeki farklılıklardan etkileniyorsa birincil raporlama olarak endüstriyel raporlama, eğer farklı bölgelerdeki faaliyetlerinden etkileniyorsa birincil raporlama olarak coğrafi raporlama seçilir.

İşletmelerin getiri ve risklerini belirlemede temel kaynak olarak işletmelerin kullandığı içsel raporlar, işletmelerin örgüt yapıları ve yönetsel yapıları kullanılır. Finansal raporda kullanılacak bölüm raporlamaları, içsel finansal raporlardan daha kısa ya da uzun olabilir, belirli endüstriler ya da coğrafi bölgeler birleştirilebilir, ya da işletme açısından stratejik öneme sahip olduğu düşünülen bölümler farklı olarak raporlanabilir.

1.6.9. Maddi Duran Varlıklar

Türkiye Muhasebe Standartları'ndan 16 numaralı standart Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi, defter değerlerinin belirlenmesi ve bunlarla ilgili olarak finansal tablolara yansıtılması gereken amortisman tutarları ile değer düşüklüğü zararları gibi konuları içermektedir. Bu standardın amacı, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin maddi duran varlıklardaki yatırımını ve bu yatırımdaki değişimleri belirleyebilmelerini sağlayan maddi duran varlıklarla ilgili muhasebe işlemlerini düzenlemektir (Akgün, 2006:461).

Maddi duran varlıklar, işletmelerde bir etkinlik döneminden daha uzun sürelerde işletmenin çalışmalarının gerçekleştirilmesinde kullanılmak üzere edinilen maddi değerlerdir. Buna göre bir varlığın maddi duran varlık sayılabilmesi için;

-Maddi bir yapıya sahip olması,

-Muhasebe kişiliğine ait bulunması,

-İşletmenin mal ve hizmet üretim çalışmalarında veya yönetim işlerinde kullanılmak ya da kiralanmak üzere edinilmiş olması, normal koşullarda satılmasının düşünülmemesi,

Özel durumlar dışında, 1 yıl olarak belirlenen işletme etkinlik döneminden daha uzun ömre sahip olması gerekir. Tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar, madenlere ilişkin arama, hazırlık, çıkarma ve değerlendirme harcamalarının/varlıklarının muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi veya petrol, doğal gaz ve benzer nitelikli yenilenebilir olmayan doğal kaynaklar gibi madenler üzerindeki haklar ve madeni kaynaklar için bu standart uygulanmaz. Standartta;

Defter Değeri, bir varlığın birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra finansal tablolara yansıtıldığı tutarıdır.

Amortisman tabi tutar, bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değer düşülmesiyle bulunan tutarı ifade eder.

İşletmeye özgü değer, bir işletmenin bir varlığın devamlı kullanımından ve yararlı ömrünün sonunda elden çıkarıldığında elde edilmesi beklenen veya bir yükümlülüğün karşılanmasında oluşması beklenen nakit akışlarının bugünkü değerini ifade eder.

Gerçeğe uygun değer, karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.

Maddi duran varlıklar, başlangıçta, maddi duran varlık kalemini kullanılabilir duruma getirilmesi için katlanılan harcamaların tamamını içerecek şekilde maliyet bedeli ile kaydedilir. Tamir ve bakım harcamaları gider olarak muhasebeleştirilir. İşletmeler, maddi duran varlığın farklı yararlı ömre sahip unsurlarının ayrı olarak muhasebeleştirilmesine imkân verecek detayda kayıt yapmalıdır. Maddi duran varlığın bir unsurunun yenilenmesi durumunda, yeni iktisap edilen kıymet varlık olarak muhasebeleştirilir.

Maddi duran varlık ilk muhasebeleştirilmesinin ardından, maliyetinden birikmiş amortisman düşüldükten sonraki değerinden ya da gerçeğe uygun değerinden (yeniden değerlendirilmiş tutarından) ölçülebilir. Yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değerdir. Yeniden değerlendirme yönteminin seçilmesi durumunda, maddi duran varlıklar sınıfında yer alan bütün varlıklar yeniden değerlendirilmeli ve tespit edilen değerler sürekli olarak güncellenmelidir. Yeniden değerlendirme değer artışları genellikle, doğrudan özkaynaklarda muhasebeleştirilir. Eğer bir değer düşüşü söz konusu ise bu tutar yeniden değerlemenin yapıldığı dönemde gider olarak kaydedilmelidir. Daha önceden gider olarak kaydedilmiş bir değer düşüklüğü olan varlıklarda ortaya çıkacak değer artışları ise gelir olarak kaydedilmelidir. Maddi duran varlıkların amorti edilebilir tutarları, söz konusu varlıkların faydalı ömürleri boyunca sistematik olarak ayrılmalıdır. Uygulanacak amortisman yöntemi işletmenin faaliyetlerini ve varlıktan elde edilecek ekonomik faydayı en iyi şekilde yansıtmalıdır. Standartta izin verilen amortisman yöntemleri “doğrusal yöntem”, “azalan bakiyeler yöntemi” ve üretim miktarları yöntemleridir. Bir varlık için seçilen amortisman yöntemi, bir dönemden diğerine, ekonomik yararlarında bir değişiklik olmadığı sürece değiştirilmemelidir.

1.6.10. Kiralama İşlemleri

Günümüzde işletmelerin faaliyetlerini başarılı bir şekilde sürdürebilmeleri için gereksinim duydukları fonları kendi kaynaklarından sağlaması güçtür. İşletme

özsermayesinin varlıklara bağlanması durumunda işletmeler kaynak bulma ve likidite açısından sıkıntıya girmektedirler. Bu durumda işletme faaliyetlerinin sürdürülebilmesi için gereksinim duyulan bazı maddi duran varlıkların kiralanması yoluyla işletme varlıklarının orta vadeli kaynaklarla finanse edilmesi işletmeleri likidite sıkıntısına sokmayacaktır. Bu nedenle son zamanlarda duran varlıkların orta vadeli bir finansman tekniği olan finansal kiralama ile edinilmesi alternatif bir yöntem olarak ortaya çıkmaktadır. Bu yöntem ile işletmeler varlıklarını satın almak yerine kiralayabilmektedirler. Kiralama işlemi, bir varlığın kullanım hakkının belirli bir süreliğine kiracıya devredildiği sözleşme olarak tanımlanmaktadır. Kiralama işlemleri, muhasebe tekniği ve uygulamaları açısından finansal kiralama ya da faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılır. Bu standardın amacı, finansal ve operasyonel kiralamalarda, kiracı ve kiralayan açısından muhasebe politikalarının ve raporlama esaslarının açıklanmasıdır. Söz konusu standartta maden, petrol, doğalgaz ve benzeri yeniden teşekkülü mümkün olmayan kaynakların araştırılması ve kullanılmasına ilişkin kiralama işlemlerinin ve sinema filmleri, videokasetler, oyunlar, el yazıları, patentler ve telif hakları gibi hak ve ürünlerin lisans anlaşmalarının finansal kiralamaya konu olamayacağı belirtilmiştir. Ayrıca FKK'nın 5. maddesine göre finansal kiralama sözleşmesine taşınır ve taşınmaz mallar konu olabilir. Yani patent gibi fikri ve sınai haklar finansal kiralama sözleşmelerine konu olamazlar.

Kiralanan varlığın sahipliğine ait risk ve yararların tamamına yakınının kiracıya devredildiği sözleşmeler finansal kiralama olarak sınıflandırılır. Bunun dışında kalan diğer tüm kiralama işlemleri, faaliyet kiralaması olarak değerlendirilir. Arazi ve binayı birlikte içeren kiralama sözleşmelerinde, arazi ve binalar kiralama işleminin sınıflandırılmasında ayrı ayrı dikkate alınır. Kiralama süresinin sonunda mülkiyet kiracıya geçmediği sürece, sözleşmenin araziye ilişkin kısmı normal koşullar altında faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılır. Faaliyet kiralaması çerçevesinde yapılan kira ödemeleri genellikle, kiralama süresi boyunca doğrusal (eşit) bir biçimde gider olarak muhasebeleştirilir. Kiraya veren, faaliyet kiralamasına konu varlığı, finansal durum tablosunda göstermeye devam eder.

Finansal kiralama sözleşmeleri, kiracılar tarafından, ekonomik özleri itibariyle, varlık edinimine yönelik bir borç olarak muhasebeleştirilir. Kiracı, finansal kiralamayı, varlık

ve borç olarak finansal durum tablosuna yansıtır. Kira ödemeleri, kiralama işleminden kaynaklanan yükümlülüklerde azalma (borç anapara ödemesi) ve finansman gideri şeklinde ayrıştırılır. Diğer yandan, kiraya veren, kira ödemelerini alacak olarak muhasebeleştirir ve kiralama işleminden kaynaklanan alacaklarda meydana gelen bir azalma (yatırmış olduğu anaparanın geri dönüşü) ve finansman geliri olarak ayrıştırır.

Finansal kiralama sözleşmesi ile satın alınan maddi duran varlıklar, diğer maddi duran varlıklar gibi amortismanına tabi tutulmalıdır. Finansal kiralamaya konu varlıklar kiralayan bilançosunda “maddi duran varlık” olarak değil net kira yatırımı (net kira alacağı) şeklinde gösterilmelidir.

1.6.11. Hasılat

Hasılat standardı, işletmenin olağan işlemler ve olaylar sonucu elde edilen gelirler ve karların muhasebeleştirilme yöntemlerini açıklamaktadır. Hasılat, işletmenin olağan faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan satış, ücret, faiz, temettü, lisans ücreti ve kira gibi gelirleridir. Hasılat işletmenin gelecekte ekonomik yararlar sağlayacağı belirlendiğinde ve bu yararlar güvenilir biçimde ölçülebildiğinde tahakkuk ettirilmelidir. Bu standart aşağıdaki işlem ve olaylardan kaynaklanan gelirlerin ve karların ortaya çıkma koşullarını ve muhasebeleştirilmesini açıklamaktadır.

İşletmenin esas faaliyet sonucu elde edilen gelirleri, ticari mal satışı, mamul satışı, diğer stok kalemleri satışı ve hizmet satışını içermektedir.

Mal satışları: Satılmak üzere elde edilmiş ticari mallar, ürettiği mamuller ve bunlara ek olarak satış amaçlı elde tutulan arsa ve diğer gayrimenkulleri içermektedir. Mal satışına ilişkin gelirin tahakkuk edilmesi için, malların sahipliği ile ilgili risklerin alıcıya devredilmesi, malların üzerinde etkin kontrolün ya da malların yönetimi ile ilgili hakların sahiplerinin gerektirdiği derecede devredilmesi, gelirin tutarlı ve güvenilir bir biçimde ölçülmesi ve ekonomik faydanın işletmeye girişinin muhtemel olması gereklidir (TMS-18 mad.3).

Hizmet satışları: Taraflarca belirlenen bir süre içerisinde tamamlanacak ve sözleşmeye bağlı hizmet sunularından elde edilen gelirlerdir. Hizmetin sunumu bir muhasebe dönemi veya bu dönemden daha uzun veya kısa olabilir. Hizmet sunularında hasılat, hizmet sunuldukça muhasebeleştirilir. Söz konusu muhasebeleştirme yöntemi, genel

olarak, tamamlanma yüzdesi yöntemi olarak adlandırılır. (TMS 18 mad.4).

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ilişkin gelirlerin muhasebeleştirilmesinde “İnşaat Sözleşmeleri” standardı uygulanmaktadır. Standartta gelir olarak tanımlanan diğer olağan gelir ve kar unsurları işletmenin varlıklarının üçüncü kişilere kullandırılmasından elde edilen faiz, temettü, isim hakları gibi gelirlerdir. Bu gelirler hasılat standardına göre muhasebeleştirilir.

Temettüler, hissedarların ödemeleri tahsil etme hakları ortaya çıktığında muhasebeleştirilir. Hasılat, işletmenin kendi adına aldığı veya alacağı bedelin gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür. Üçüncü kişiler adına tahsil edilen tutarlar hasılat olarak nitelendirilemez.

Mal veya hizmetlerin benzer nitelikteki mal ve hizmet kalemleriyle değiştirilmesi, hasılat yaratmamaktadır. Farklı nitelikteki kalemlerin değiştirilmesi sonucu elde edilen hasılat, alınan mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür.

Standartta göre, gelirin kayıtlara alınmasında kullanılan muhasebe politikaları (tamamlanma düzeyinin belirlenmesinde kullanılan yöntem dahil), ilgili dönemde kayıtlara alınan her bir gelir kategorisinin tutarları, mal ve hizmet değişiminden (takas) kaynaklanan gelirlerin gruplar itibari ile tutarları mali tablolarda ve dipnotlarında açıklanmalıdır.

1.6.12. Çalışanlara Sağlanan Faydalar

Türkiye Muhasebe Standartları'ndan 19 numaralı standart bir işletmenin, çalışanlara, sunmuş oldukları hizmetler karşılığında gelecekte sağlayacağı faydalara ilişkin olarak borç ve çalışanlara sağlanan faydalar karşılığında çalışanların sunmuş oldukları hizmetler sonucunda ortaya çıkan ekonomik faydanın işletme tarafından kullanılması durumunda, gider muhasebeleştirilmesi gibi konuları içermektedir. Bu standardın amacı, çalışanlara sağlanan faydaların muhasebeleştirilmesi ve açıklanmasına ilişkin hususları belirlemektir.

Çalışanlara sağlanan faydalar, çalışanların sundukları hizmetler karşılığında kendilerine ödenen her türlü bedeldir. Söz konusu faydalar; (TMS-19 mad.3)

-Ücret, maaş, ücretli yıllık izin, ücretli hastalık izni, temettü ve ikramiye gibi kısa vadeli faydalar ile parasal olmayan faydaları (sağlık yardımı, lojman, taşıt, ücretsiz veya indirimli olarak sunulan mal veya hizmetleri),

-Emekli maaşı, hayat sigortası ve sağlık yardımı gibi işten ayrılma sonrasında sağlanan Faydaları,

-Uzun süreli hizmet izni, ikramiyeler ve on iki ay içinde ödenebilir durumda bulunmayan diğer uzun vadeli faydaları; ve

- Erken emeklilik ve işten çıkarma tazminatı gibi işten çıkarma tazminatlarını, kapsamaktadır.

Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar, hizmet sunulduğu sürece gider olarak muhasebeleştirilir. Birikmeyen izinler (örneğin, bazı durumlarda, hastalık izni), yalnızca izin alındığında; temettü ve ikramiye ödemeleri ise ödenmelerine ilişkin bir yükümlülük bulunduğu muhasebeleştirilir. Ödenmeyen kısa vadeli faydalar da borç olarak muhasebeleştirilir.

Çok sayıda işverenin dâhil olduğu fayda planları da dâhil olmak üzere işten ayrılma sonrası sağlanan faydalara ilişkin planlar, tanımlanmış katkı planları veya tanımlanmış fayda planları olarak sınıflandırılır. Tanımlanmış fayda planı, işletmenin şimdiki ve önceki çalışanları ile üzerinde anlaştıkları fayda miktarını sağlama yükümlülüğüdür. Fayda, yaş, hizmet süresi ve tazminat gibi faktörlere dayanır (Türkiye'de uygulanan kıdem tazminatı, ihbar tazminatı).

Plana ilişkin düzenlemeler, resmi ya da gayri resmi şekilde yapılabilir. Tanımlanmış katkı planı çerçevesinde, işletmeler, ayrı bir işletmeye (fona) sabit katkı payları öderler. Söz konusu fonun çalışanlara sağlanan faydaları ödemek için yeterli varlığının bulunmadığı durumda ise, işletmenin ek katkı payı ödeme yükümlülüğü bulunmaz. İşten ayrılma sonrasında sağlanan diğer bütün faydalara ilişkin planlar, tanımlanmış fayda planı niteliğindedir. Tanımlanmış katkı planına ödenecek katkı payları, çalışanlar tarafından katkı payları karşılığında hizmet sunulduğu sürece gider olarak muhasebeleştirilir.

Tanımlanmış fayda planları ya hiç fonlanmamış ya da tamamen veya kısmen fonlanmış olabilir. Tanımlanmış fayda planında, tanımlanmış fayda yükümlülüğü, aktüeryal varsayımlara dayanılarak plan varlıklarının net gerçeğe uygun değeri üzerinden muhasebeleştirilir. Aktüeryal varsayımlardaki ve plan varlıklarının gerçeğe uygun değerindeki beklenmeyen değişiklikler, aktüeryal kazanç veya kayıplara yol açar. Raporlama döneminin başlangıcı itibariyle borç ya da varlık değerinin maksimum % 10'luk bir aralığına (koridora) denk düşen bu tür kazanç ve kayıpların, anında muhasebeleştirilmesine gerek bulunmamaktadır. Ancak aktüeryal kazanç ve kayıpların, kapsamlı gelir tablosunda kâr ya da zararın dışında muhasebeleştirilmesi şeklindeki bir politikanın benimsenmesi durumunda, aktüeryal kazanç veya kayıp tutarının tamamının, olduğu dönemde muhasebeleştirilmesi gerekir.

1.6.13. Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yatırımlarının Açıklaması

Devletin desteği olmaksızın işletmeler tarafından yapılma ihtimali zayıf olan bir takım faaliyetleri özendirmek ve teşvik etmek amacıyla devlet; sektörler, ülkelere, bölgelere, ürünlere ve iş kollarına göre çeşitli devlet teşvikleri ve yardımlarını uygulamaya koymaktadır (Sevim, 2007:637). Devlet teşvikleri, belirli koşulların yerine getirilmesi karşılığında devletin muhtelif kaynaklarının işletmeye transfer edildiği işlemlerdir.³ Devlet teşvikleri, devlete olan borçlarda yapılan indirimleri ve devlet kredilerinden piyasa faiz oranının altında bir orandan faydalanmayı içerir. Devlet yardımları; belirli koşulları sağlayan işletmelere sağlanan faydalardır. Teşvikler (parasal olmayan bağışların gerçeğe uygun değeri de dahil olmak üzere) işletmenin söz konusu teşvikin şartlarına uyacağı ve söz konusu teşviki elde edebileceğine ilişkin makul bir güvence oluşana kadar kayıtlara alınmamalıdır. Teşvikin kayıtlara alınması kararlaştırıldığında, karşılanması amaçlanan maliyetler ile ilişkilendirmek amacı ile teşvikin süresi boyunca sistematik bir şekilde gelir tablosuna kaydedilmeli, doğrudan özkaynaklara dahil edilmemelidir.

İşletmenin kullanım amacı ile arsa ve diğer kaynaklar gibi parasal olmayan varlık transferi şeklinde teşvik alınabilir. Bu durumda varlığın gerçeğe uygun değerinin hesaplara alınması gerekir. Varlıklara ilişkin devlet teşvikleri, başlangıçta, finansal

³ <http://www.tbb.org.tr>, 13.07.2010.

durum tablosunda (bilançoda) ertelenmiş gelir ya da ilgili varlıklardan indirim olarak muhasebeleştirilir. Alınan teşvik, ilk muhasebeleştirme işlemi sonrasında, ilişkili bulunduğu varlığın yararlı ömrü boyunca, ertelenmiş gelir tutarları iptal edilmek veya ilgili dönemlerde teşvik tutarı kadar eksik amortisman ayrılmak suretiyle kâr ya da zararla ilişkilendirilir.

İade edilme gereği doğan devlet teşvikleri, geriye kalan ertelenmiş gelir tutarları ters kayıtlarla kapatılmak veya ilgili varlığın brüt defter değeri ve birikmiş amortismanları artırılmak suretiyle muhasebeleştirilir. Diğer durumlarda, yapılan geri ödeme gider olarak muhasebeleştirilir.

Standartta aşağıdaki hususların finansal tablo ve dipnotlarda açıklanması gerektiği vurgulanmaktadır.

-Finansal tablolarda sunum yöntemleri de dahil olmak üzere, devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi için benimsenen muhasebe politikaları,

-Finansal tablolara yansıtılan devlet teşviklerinin türü, tutarı ve süresi ile işletmenin doğrudan faydalandığı diğer devlet yardımları ve

-Finansal tablolara yansıtılmış devlet yardımlarına ilişkin yerine getirilmemiş koşullar ve diğer koşullar.

1.6.14. Kur Değişiminin Etkileri

Kur değişimleri standardının amacı, yabancı para işlemlerinin ve yurtdışındaki işletmelerin finansal tablolara nasıl dahil edileceğini ve finansal tablolarda kullanılan para birimine nasıl çevrileceğini düzenlemektir. Bir işletme; yabancı para birimlerinde işlemler yapmak ya da yurtdışında işletmeye sahip olmak suretiyle yabancı faaliyetlerde bulunabilir. Ayrıca, bir işletme finansal tablolarını bir yabancı para biriminde sunabilir. Bu nedenle standart, yabancı para işlemlerinin ve yurtdışındaki işletmelerin finansal tablolara nasıl dahil edileceğini ve finansal tablolarda kullanılan para birimine nasıl çevrileceğini düzenlemektedir. Hangi döviz kuru/kurlarının kullanılacağı ve döviz kurlarındaki değişimin finansal tablolar üzerindeki etkilerinin nasıl raporlanacağı bu standardın temel konularını oluşturmaktadır.

Bir diğer ifadeyle standardın hedefi kur farkları, yabancı para işlemleri ve yurtdışındaki

faaliyetlerle ilgili muhasebe uygulamalarının belirlenmesidir. İşletme iki şekilde yabancı para birimine dayalı faaliyette bulunabilir:

-Yurt içinde yabancı para birimlerinde işlemler

-Yabancı ülkede faaliyetler

Yabancı paraya dayalı kalemlere ilişkin finansal koruma işlemlerinin (hedging) muhasebeleştirme işlemi UFRS 21'in kapsamı dışında tutulmuştur.

Parasal varlıklar ve borçlar raporlama dönemi sonundaki geçerli (spot) kur (kapanış kuru) üzerinden; parasal olmayan kalemler ise tutarlarının (maliyet ya da gerçeğe uygun değer) belirlendiği tarihteki kur üzerinden çevrilir.

Parasal kalemlerden kaynaklanan kur farkları, oluştukları dönemde gelir ya da gider olarak muhasebeleştirilir. Ancak, yurt dışındaki faaliyeti ve raporlayan işletmeyi birlikte içeren finansal tablolarda (konsolide finansal tablolar gibi), yurt dışındaki faaliyetteki net yatırımın bir parçasını oluşturan parasal kalemlerden kaynaklanan kur farkları, net yatırım elden çıkarılıncaya kadar doğrudan özkaynaklarda muhasebeleştirilir. Bu tür kur farkları, net yatırım elden çıkarıldığında kâr ya da zararda yeniden sınıflandırılır ve elden çıkarmadan kaynaklanan kazanç veya zarar finansal tablolara yansıtılır.

Yurtdışındaki faaliyetlerin finansal tablolara dönüştürülmesinde kullanılan yöntem, raporlayan işletme ile ilişkilerindeki finansman ve faaliyet şekline bağlıdır. Bu amaçla UFRS 21 'de yurt dışındaki faaliyetler;

-Raporlayan işletmenin ayrılmaz bir parçası olan yurtdışı faaliyetler (sadece raporlayan işletmeden ithal ettiği malları satan bir yapı)

-Yabancı işletmeler olarak ikiye ayrılmıştır. Raporlayan işletmenin ayrılmaz bir parçası olan yurtdışı faaliyetlere ait finansal tablolar, belirtilen yöntemler doğrultusunda, yabancı ülkedeki faaliyetler raporlayan işletmenin işleriymiş gibi raporlanmalıdır. Kullanılacak kur, işlemlerin gerçekleştiği tarihteki kur olmalıdır.

Bu standart, yabancı para işlemlerinden kaynaklanan Nakit Akış Tablosundaki sunumunda ya da yurtdışındaki işletmenin nakit akışlarının çevriminde uygulanmaz (TMS-7 mad.3).

Yabancı para işlemlerinden doğan kazanç ve kayıpları ile işletmenin (yurtdışındaki işletme dahil) faaliyet sonuçlarının ve finansal durumunun farklı bir para birimine çevrilmesinden doğan kur farklarından kaynaklanabilecek etkilerinin muhasebeleştirilmesinde UFRS 12 standardı hükümleri uygulanır.

Raporlayan işletme finansal tablolarda birleştirme yapmak için;

-Yabancı işletmenin hem parasal hem de parasal olmayan varlık ve borçlarını kapanış kuru ile raporlama birimine dönüştürmeli,

-Yabancı işletmelerin gelir ve gider kalemlerini işlem tarihindeki kurdan raporlama birimine dönüştürmeli,

-Ortaya çıkan dönüştürme farklılıkları özkaynak grubunda raporlanmalıdır (yatırım elden çıkarılmasına kadar).

1.6.15. Borçlanma Maliyetleri

İşletmeler faaliyetlerini ve yatırımlarını özkaynakları ve yabancı kaynaklar ile finanse ederler (Bektöre ve Sağlam:705). Yabancı kaynakların da bir borçlanma maliyeti söz konusudur. Borçlanma maliyetleri bir işletmenin finansman faaliyetlerinin maliyeti olarak karşısına çıkar. Borçlanma maliyetlerinin en önemli kısmı kullanılan yabancı fonlarla ilgili katlanılan maliyettir. Borçlanma maliyetlerinin raporlanması konusunda ulusal ve Uluslararası standartlar mevcuttur. Uluslararası muhasebe standartlarının açıklamalarında borçlanma maliyetleri, kısa ve uzun vadeli borçlanmalara ait faizler, yapılan indirim ve iskontoların itfası (tahvilli borçlarda, finansman bonusu ihracında), finansal kiralama faaliyetlerine ait katlanılan maliyetler, yabancı paralı borçlanmalarda katlanılan kur farkları olarak ifade edilir.

Standardın amacı, borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilme esaslarını açıklamaktır. Bu standart, genel uygulama olarak borçlanma maliyetlerinin oluştuğu anda gider olarak muhasebeleştirilmesini gerektirir. Bununla birlikte standart, alternatif bir uygulama olarak; özellikli bir varlığın satın alınması, inşaatı veya üretimi ile doğrudan ilgili olan borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine izin verir. Özellikli varlık, amaçlandığı şekilde kullanıma ya da satışa hazır hale getirilmesi uzun zaman gerektiren aktiflerdir (satılabilir hale getirilmesi işletmenin normal faaliyetlerinden önemli şekilde uzun

zaman gerektiren stoklar, üretim tesisleri, enerji santralleri, yatırım amaçlı gayrimenkuller). Aktifleştirmenin yapılabilmesi için katlanılan maliyetlerin gelecekte işletmeye yarar sağlaması ve doğru olarak ölçülmesi gerekir. Doğrudan doğruya özellikli varlık ile ilgili olmayan krediler ile borçlanma maliyetleri katlanıldıkları dönemde gider olarak kaydedilmelidir.

Bir işletmenin özellikli bir varlık ile ilgili aktifleştirilecek borçlanma maliyeti, cari dönem süresince söz konusu borçlanmadan kaynaklanan gerçek maliyetlerden, bu borçlanmadan temin edilen fonların varsa geçici olarak değerlendirilmesinden elde edilen gelirlerin düşülmesi ile hesaplanır.

Standart, borçlanma maliyetlerinin⁴ muhasebeleştirilmesinde uygulanır. Borç olarak sınıflandırılmayan imtiyazlı hisse senedi dahil olmak üzere, özkaynakların gerçekleşen veya tahmini maliyetleri ile ilgili konular bu standardın kapsamında değildir.

Borçlanma maliyetlerine ilişkin uygulanan muhasebe politikaları, ilgili dönem boyunca aktifleştirilen borçlanma maliyetlerinin tutarı, aktifleştirilebilecek borçlanma maliyetleri tutarının belirlenmesinde kullanılan aktifleştirme oranı bilgileri finansal tablolarda ve dipnotlarda belirtilmelidir.

1.6.16. İlişkili Taraflar

İlişkili taraf açıklamaları standardının amacı, bir işletmenin finansal durumunun ve kar ya da zararının ilişkili tarafların varlığından ve ilişkili taraflarla gerçekleştirilen işlemler ve mevcut bakiyelerden etkilenebileceği olasılığına dikkat çekmek amacıyla işletmenin finansal tablolarının gerekli açıklamaları içermesini sağlamaktır. (TMS-23, mad.1).

İlişkili taraf, finansal tablolarını hazırlayan işletmeyle ilişkili olan kişi veya işletmedir. Söz konusu tanıma ilişkin olarak Standartta şu açıklamalara yer verilmiştir:

a. İlişkili tarafın bir veya birden fazla aracı vasıtasıyla doğrudan veya dolaylı olarak:

-İşletmeyi kontrol etmesi işletme tarafından kontrol edilmesi, ya da işletme ile ortak kontrol altında bulunması (Bu ana ortaklıkları, bağlı ortaklıkları ve aynı iş dalındaki bağlı ortaklıkları içerir).

⁴ Borçlanma maliyetleri ile ilgili olarak uygulanan muhasebe politikaları finansal tablo dipnotlarında açıklanır.

-Bir işletmede o işletme üzerinde önemli etki sağlayacak paya sahip olması; veya

-İşletme üzerinde müşterek kontrole sahip olması

b. Tarafın işletmenin bir iştiraki olması,

c. Tarafın işletmenin ortak girişimci olduğu bir iş ortaklığı olması,

d. Tarafın işletmenin ya da onun ana ortaklığının kilit yönetici personelinden bir üye olması,

e. Tarafın (a) ve (d)şıklarında belirtilen her hangi bir bireyin aile üyelerine yakın biris olması,

f. Bir taraf olan işletmenin; kontrol edilen, ortak kontrol edilen ya da önemli etki altında veya (d) ya da (e)de bahsedilen her hangi bir bireyin doğrudan ya da dolaylı olarak önemli oy hakkına sahip olduğu bir işletme olması; veya

g. Tarafın, işletmenin ya da işletme ile ilişkili taraf olan bir işletmenin çalışanlarına işten ayrılma sonrasında sağlanan fayda planları olması.

Bir bireyin ailesinin yakın aile üyeleri işletme ile ilgili işlemler üzerinde etkisi olabilecek ya da işlemlerden etkilenebilecek aile bireyleridir. Bunlar aşağıdaki kimseleri içerebilir:

a. Bireyin eş ve çocukları,

b. Bireyin eşinin çocukları ve

c. Bireyin ya da bireyin eşinin bakmakla yükümlü olduğu kişiler.

İlişkili kuruluş işlemlerinde açıklanması gereken konulardan biri ilişkili kuruluşlar arasında yapılan işlemlerin fiyatlandırılmasıdır. Standarda göre bu işlemler “karşılaştırılabilir fiyat” yöntemi kullanılarak yapılmalıdır. Karşılaştırılabilir fiyat, birbirleri ile ilişkisi olmayan alıcı ve satıcıların bir araya gelerek yaptıkları alışveriş sırasında ortaya çıkan fiyat olarak tanımlanmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 12'nci maddesinde düzenlenen “Örtülü Sermaye” ve 13'üncü maddesi ile düzenlenen “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı” ilişkili taraf işlemlerini ve bunların vergisel boyutlarını hüküm altına

alan vergisel düzenlemelerdir. “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”na göre; “Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır”. Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde her hangi bir tarihte kurumun özsermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır.

Bu Standart, finansal durum ve faaliyet sonuçlarının ilişkili tarafların varlığından, bu taraflarla yapılan işlemlerden ve söz konusu işlemlere ilişkin mevcut bakiyelerden etkilenme olasılığının bulunmasına dayanır.

1.6.17. Fayda Esaslı Emeklilik Planlarının Muhasebesi ve Raporlaması

Emeklilik fayda planları, çalışanlara, hizmetlerinin sona ermesi aşamasında ya da sona ermesinden sonraki dönemlerde fayda sağlayan resmi ya da gayri resmi düzenlemelerdir. Söz konusu faydalar, yıllık maaş bağlanması, toplu ödeme ya da her ikisini de içerecek şekilde sağlanabilir. UFRS 26, bir emeklilik fayda planını, şekli veya yapısı nasıl olursa olsun, işverenden ayrı raporlama yapan farklı bir işletme olarak dikkate alır. Bu standardın amacı, emeklilik planlarının değerlendirme esasları ve ilgili mali tablo dipnotlarının hazırlanması ile ilgili ilkelerin belirlenmesidir.

Emeklilik fayda planları, tanımlanmış katkı planları veya tanımlanmış fayda planları niteliğinde olabilir. Tanımlanmış katkı planına ilişkin emeklilik faydaları, katkı payları ve yatırımlardan elde edilen kazançlara; tanımlanmış fayda planına ilişkin emeklilik faydaları ise, genellikle, çalışanların kazançlarına, hizmet sundukları yıllara ya da her iki unsura dayalı olarak belirlenir.

Finansal tablo kullanıcılarının, tanımlanmış katkı ve tanımlanmış fayda planlarına ilişkin bilgi gereksinimleri farklıdır. Bu nedenle UFRS 26, emeklilik fayda planlarının her bir türü için farklı finansal raporlama hükümleri ortaya koymaktadır. Standarda göre tanımlanmış katkı planı için hazırlanacak rapor,

-Faydalar (ikramiyeler) için ayrılacak net varlıkları,

-Ayrılan net varlıklardaki değişiklikleri,

-Plandaki değişikliklerin muhtemel etkilerini,

-Ödeme planının nasıl fonlanacağını,

Tanımlanmış Fayda Planı için hazırlanmış rapor ise:

-Faydalar (ikramiyeler) için ayrılabilir net varlıkları,

-Taahhüt edilen faydaların istatistiki bugün değerini,

-Ortaya çıkan fazlalık ya da eksiklikleri gösteren bir tabloyu,

-Bu bilgilere referans olabilecek detayları gösteren bir raporu içermelidir.

UFRS 26, emeklilik fayda planlarına ilişkin yatırımların gerçeğe uygun değer üzerinden ölçümünü öngörmektedir. Emeklilik fayda planına ilişkin beklenen ödemelerin bugünkü değeri, katılımcıların cari maaş düzeyleri ya da emekli olunacak zamana kadar öngörülen maaş düzeyleri dikkate alınarak ölçülebilir.

Emeklilik fayda planlarının, tanımlanmış katkı planları ya da tanımlanmış fayda planları olup olmadığının belirlenmesi için değerlendirmede bulunulması gerekir. Bazı planlar, her iki planın da temel özelliklerini içerirler. Bu tür karma planlar, UFRS 26 uyarınca tanımlanmış fayda planı olarak kabul edilir.

Tanımlanmış bir fayda planı, gereken tutardan fazla ya da eksik düzeyde fonlanmış olabilir. Emeklilik fayda planı raporu, taahhüt edilen faydaların nasıl finanse edileceğine ilişkin açıklamalar da içermelidir.

1.6.18. Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar

Halka açık şirketlerin, kontrol ettikleri bağlı ortaklıkları ile birlikte tek bir şirketmiş gibi ele alınarak hazırlanan mali tabloları, konsolide mali tablolardır (Şagar, 2006:757). Konsolide mali tablolar, bağlı ortaklıkların varlıklarını ve borçlarını da içerdiğinden, kontrol eden halka açık şirketin (ana ortaklık) mali durumunu daha doğru, gerçeğçi ve tam olarak yansıtır. Zira halka açık şirketin bireysel mali tablolarında söz konusu bağlı ortaklıklar ilk bağlı ortaklık ilişkisinin olduğu tarihteki elde etme maliyeti ile yer alabilmekte, bu durum söz konusu halka açık şirketin gerçek mali durumundan oldukça

farklı olabilmektedir. Bu nedenle konsolide mali tabloların hazırlanması ve kamuya açıklanması, özellikle halka açık şirketlerin mali durumunun tam, doğru ve gerçekçi olarak yansıtılması bakımından önem arz etmektedir.

Bu standardın amacı, bir ana ortaklığın kontrolünde olan şirketler topluluğunun konsolide mali tablolarının hazırlanması ve sunulması ile ilgili gerekliliklerin ve ana ortaklığın konsolide olmayan mali tablolarında bağlı ortaklıkların nasıl muhasebeleştirileceğinin belirlenmesidir. Standarda göre, bir işletmenin faaliyetlerinden fayda sağlamak amacıyla, faaliyet ve finansal politikalarını yönetme gücüne (kontrol) sahip olan işletmeler ana ortaklık, bir ana ortaklık tarafından kontrol edilen işletmeler ise bağlı ortaklık olarak adlandırılır. Konsolide mali tablolar ana ortaklık ve onun bütün bağlı ortaklıklarından oluşan grubun mali tablosudur. Burada önemli olan husus grubun (ana ortaklık ve bağlı ortaklıklarının) tek bir işletme olarak ele alınarak mali tabloların hazırlanmasıdır.

Bir ana ortaklığın kendi bağlı ortaklığının sermayesinde sahip olduğu pay oranı yüzde yüzün altında olabilir. Konsolide mali tabloların hazırlanması aşamasında tamamına sahip olunmayan bağlı ortaklıkların bulunması durumunda, ana ortaklık dışındaki ortakların bulunması durumunda, ana ortaklık dışındaki ortakların bağlı ortaklığın net aktiflerinde veya kar ve zararında sahip oldukları kısımlar azınlık payı olarak adlandırılır. Azınlık payı ana ortaklığa ait olmadığından konsolide mali tablolarda ayrı olarak gösterilir.

Kontrol, bir işletmenin faaliyetlerinden fayda sağlamak amacıyla söz konusu işletmenin finansal politikaları ile faaliyet politikalarını yönetme gücüdür. Ana ortaklığın diğer bir işletmedeki oy haklarının yarısından fazlasını elinde bulundurduğu durumlarda, kontrolün de bulunduğu kabul edilir. Bununla birlikte, kontrolün var olup olmadığının belirlenmesi, eldeki tüm bilgiler çerçevesinde bir değerlendirme yapılmasını gerektirir. Kontrol ayrıca, yatırımcının adi hisse senedine dönüştürülebilir finansal araçlara, oy haklarına ya da yönetim gücüne sahip olduğu durumlarda da ortaya çıkabilmektedir.

UFRS 27 ayrıca, bir işletmenin diğer bir işletmeyi, oy haklarının yarısından fazlasına sahip olmadan da kontrol edebileceği durumları belirtmektedir. Bu durumlar;

-Diğer yatırımcılar ile yapılan anlaşmalar ile oy haklarının yarısından fazlasını kullanma

gücü olması,

-Yapılan anlaşmalar gereği işletmenin finans ve faaliyet politikalarını yönetme gücünün bulunması,

-Yönetim kurulu ya da eşdeğer yönetim organlarındaki üyelerin çoğunu atama ve yerlerini değiştirme gücünün bulunması,

-Yönetim kurulu ya da eşdeğer yönetim organlarının toplantılarında oyların çoğunluğunun elde bulunması olarak açıklanmıştır. Eğer bağlı ortaklıklar yakın zamanda elden çıkarılmak amacı ile elde tutuluyor ise ya da bağlı ortaklık uzun dönemde ciddi kısıtlamalar altında ise konsolidasyon dışı bırakılmalıdır. Standartta konsolidasyon prosedürleri başlığı altında uyulması gereken prosedürler açıklanmıştır. Bu açıklamalara göre konsolide mali tablolar hazırlanırken ;

-Ana ortaklığın ve mali ortaklıkların mali tabloları satır satır birleştirilmelidir. Ana ortaklığın ve bağlı ortaklıkların her bir bağlı ortaklıktaki net defter değeri ile her bir bağlı ortaklıktaki özkaynak tutarları mahsup edilmelidir.

-Grup içi bakiyeler ve grup içi işlemler mahsup edilmelidir.

-Azınlık payları hesaplanmalıdır. Satın alınan bir bağlı ortaklık satın alındığı tarihten itibaren, satılan bir bağlı ortaklık ise satıldığı tarihe kadar konsolidasyona dahil edilmelidir.

Bir bağlı ortaklık, faaliyet konusunun grup içerisindeki diğer işletmelerin faaliyet konularından farklı olması dolayısıyla konsolidasyon kapsamı dışında bırakılmamalıdır.

Ana ortaklık ile bağlı ortaklığın raporlama tarihlerinin farklı olması durumunda, konsolidasyon amacıyla, genellikle bağlı ortaklık tarafından, ana ortaklığın finansal tabloları ile aynı tarihli ilave finansal tablolar hazırlanır. Konsolide finansal tablolarda tek tip muhasebe politikaları kullanılmalıdır.

1.6.19. İştiraklerdeki Yatırımlar

Bu standardın amacı, iştiraklerin ve mali yatırımların bir yatırımcı tarafından muhasebeleştirilmesine ilişkin usul ve esasları tespit etmektir. Standartta yer alan kavramlar aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır (Aslan ve Subaşı, 2007:790).

İştirak: Yatırımcı işletmenin, adi ortaklık gibi tüzel kişiliği olmayan işletmeler de dahil olmak üzere, iş ortaklığı veya bağlı ortaklık niteliğinde olmayan, ancak üzerinde önemli etkisinin bulunduğu işletmelerdir.

Önemli etki: Yatırım yapılan şirketin faaliyet ve finansal politika kararlarına, katılma gücüdür.

Söz konusu katılım gücü, bağlı ortaklığın göstergesi niteliğindeki “kontrol” ya da iş ortaklığındaki payın göstergesi niteliğindeki “müşterek kontrol”den farklı bir anlam taşır.

Yatırım yapılan işletmenin oy hakkının %20’sini ya da daha fazlasını elinde bulunduran bir yatırımcının, yatırım yapılan işletme üzerinde önemli etkisinin bulunduğuna yönelik aksi ispat edilebilir bir karine mevcuttur. Bununla birlikte, yatırımcının yatırım yapılan işletme üzerindeki etki derecesini belirlemek amacıyla, eldeki bütün bilgiler çerçevesinde bir değerlendirmenin yapılması gerekir. Örneğin; yatırımcı işletme, yatırım yapılan işletmenin oy hakkının %20’sinden daha azına sahip olduğunda dahi, yönetim kurulunda temsil, temettü dağıtımına ilişkin alınan kararlara katılım da dahil olmak üzere politika belirleme sürecine katılım, yatırımcı ile yatırım yapılan işletme arasındaki önemli bazı işlemlerin gerçekleştirilmesi şeklinde ortaya çıkan yakın bir ilişki, işletmeler arası yönetici personel değişimi ya da işletme için gerekli temel teknik bilginin sağlanması gibi faktörler dolayısıyla, yatırım yapılan işletme üzerinde önemli bir etkiye sahip olabilir.

İştirakler, özkaynak yöntemi ile maliyet yöntemi esas alınarak yapılır. Özkaynak yönteminde, maliyet bedeli ile muhasebeleştirilen iştirakin değeri, iştirakin özkaynağındaki değişimden işletmeye düşen paya göre artırılır ya da azaltılır. Özkaynaktaki kar/zarar kaynaklı artış ya da azalışlar iştirakler hesabına karşılık gelir tablosu hesabına yansıtılır. İştirak kar payı dağıtıldığında ise alınan kar payı iştirakler hesabından düşülür. İştirakin özkaynağında meydana gelen kar dışındaki nedenlerden kaynaklanan artışlardan işletmeye düşen pay iştirakler hesabına karşılık sermaye yedeklerine eklenir. Konsolide finansal tablolardaki iştiraklere ilişkin yatırım, daha sonra satılmak amacı ile yapılmadığı sürece özkaynak yöntemi ile muhasebeleştirilir. Daha sonra satılmak amacı ile yapılan yatırımlar maliyet yöntemi ile muhasebeleştirilir. Standarda göre özkaynak yöntemi ile muhasebeleştirilen iştirakler bilançoda duran

varlık olarak sınıflandırılmalı ve ayrı olarak sunulmalıdır. Bu yatırımlardan elde edilen gelirler de gelir tablosunda ayrı olarak belirtilmelidir.

1.6.20. Hiperenflasyonist Ortamlarda Finansal Raporlama

Bu standart, geçerli (işlevsel) para birimi yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi olan işletmeler için geçerlidir. Geçerli (işlevsel) para birimi, işletmenin faaliyet gösterdiği temel ekonomik çevrenin para birimidir. Bu Standart, yüksek enflasyonu tanımlamamaktadır. Bir fiyat endeksine bağlanmış faiz oranı, fiyat ve ücret düzeyi ile son üç yılın kümülatif enflasyon oranının % 100'e yaklaşması ya da söz konusu oranı aşması gibi faktörler, yüksek enflasyonun varlığına işaret eder. Yüksek enflasyonlu bir ekonomide faaliyet sonuçlarını ve finansal durumu yeniden düzenlenmemiş yerel para birimi ile raporlamak kullanışlı değildir. Farklı zamanlarda, hatta aynı muhasebe döneminde gerçekleşen olay ve işlemlerin parasal değerlerinin karşılaştırılması paranın satın alma gücünün azalmasından dolayı yanıltıcı olmaktadır. Bu sebeple yüksek enflasyonlu ekonomilerde mali tablolar enflasyonun etkisinden arındırılarak hazırlanmalıdır. Standartta göre yüksek enflasyon aşağıdaki durumların gerçekleşmesi durumunda ekonomide varlığını göstermiştir.

-Faiz oranları, ücretler ve fiyatlar fiyat endeksine bağlanmışsa,

-Nüfusun geneli parasal işlemlerde yabancı para birimini kullanıyorsa, fiyatlar yabancı para birimi ile belirleniyorsa,

-Üç yıllık toplam enflasyon % 100'ün üzerinde ise,

-Kredili alım satımlarda, vade kısa olsa dahi fiyatlar kredi süresi boyunca satın alım gücünde beklenen zarara dikkate alınarak belirleniyorsa.

Tarihi maliyet esasına göre hazırlanmış mali tabloların enflasyona göre düzeltilmesi aşağıdaki esaslara göre yapılmalıdır.

-Bilanço tutarlarının genel fiyat endeksi kullanılarak cari değerleri saptanır.

-Parasal kalemler (nominal değerini koruyan ancak satın alma gücü para değerindeki değişimlere göre ters hareket eden kalemler; nakit ve nakde eşdeğer varlıklar, alacaklar) bilanço günündeki gerçeğe eşdeğer tutardan gösterildiklerinden yeniden değerlendirilmezler.

-Parasal olmayan varlıklar (para değerindeki değişimlere paralel olarak nominal değerleri değişen ancak satın alma güçleri sabit kalan kalemler, gayrimenkuller, maddi duran varlıklar, stoklar) yeniden değerlendirilir, bu değerlemede baz fiyat olarak maliyet ya da daha önce cari değere getirilmiş ise cari değer kullanılır.

-Endekse bağlı tahvil ve borçlar gibi fiyatlardaki değişime bir anlaşma ile bağlanmış varlık ve borçlar, anlaşmaya dayanarak değerlendirilir.

-Özkaynak ve yedek akçeler yeniden değerlendirilir.

-İştirakler, özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilmiş ise yeniden değerlendirilir.

-Gelir tablosunda gösterilen tüm kalemler yeniden değerlendirilir.

-Parasal varlık ve parasal borçların farkından doğan kazanç ve kayıplar gelir tablosunda net karın hesaplanmasında dahil edilir (kur farkları parasal kalemlerin değerlendirilmesi ile ilgili olduğundan net karın hesaplanmasına dahil edilir). Mali tabloların yeniden düzenlenmesi sebebi ile vergilendirilecek kar ve muhasebe karı değişecektir.

Parasal Varlık: Kasa bakiyesi, bankalar bakiyesi, ticari alacaklar, diğer alacaklar, menkul kıymetler, verilen avanslar (satın alma fiyatı sabit değilse)

Parasal Borçlar: Banka kredileri, ticari borçlar, borç ve gider karşılıkları, alınan avanslar (satış fiyatı sabit değilse).

Parasal Olmayan Varlıklar: Stoklar, verilen avanslar (satın alma fiyatı sabit ise), peşin ödenmiş vergiler, bağlı ortaklıklar, iştirakler, maddi ve maddi olmayan duran varlıklar, elden çıkarılacak olan varlıklar.

Parasal Olmayan Borçlar: Alınan avanslar (satış fiyatı sabit ise), sermaye, peşin tahsil edilmiş gelirler, sermaye yedekleri, kar yedekleri, geçmiş yıllar kar/zararı.

1.6.21. Banka ve Benzeri Finans Kuruluşlarına Ait Finansal Tabloların Kamuya

Açıklanması

Bu standardın amacı, bankaların ve diğer finansal kuruluşların mali tablolarının açıklanmasına ilişkin usul ve esaslarının belirlenmesidir.

Bankaların temel mali tablolarından oluşan bilançonun düzenlenmesine ilişkin ilkelerin

önemlileri aşağıdaki gibidir;

-Bankalar, varlık ve borçlarını niteliklerine göre gruplayan ve söz konusu varlık ve borçları likiditelerini yansıtacak düzende sıralayan bir bilanço sunmalıdır.

-Aksi belirtilmedikçe hiçbir hesap diğer başka bir hesapla mahsup edilmemelidir.

-Bankaların varlık ve borçlarının sınıflandırılmasında en uygun yaklaşım, söz konusu varlık ve borçları niteliklerine göre gruplamak ve likiditelerine göre yaklaşık bir sıralama yapmaktır; likidite sıralaması genel olarak varlık ve borçların vadelerine göre belirlenebilir.

Bankalar ve para piyasasının diğer unsurları ile olan bakiyelerin arasında ayırım yapılması ve söz konusu kalemlerin diğer mevduat sahipleriyle olanlardan ayrılması; bankanın diğer bankalar ve para piyasasıyla ilişkilerini ve bu unsurlara bağımlılık düzeyini göstermesi nedeniyle gerekli bir bilgidir. Bu nedenle, bir banka aşağıdaki hususları ayrı ayrı açıklamalıdır:

-Merkez Bankası ile olan bakiyeler

-Diğer bankalarla plasmanlar

-Diğer para piyasası plasmanları

-Diğer bankaların banka nezdindeki mevduatları

-Diğer para piyasası mevduatları

-Diğer mevduatlar.

Banka ve diğer finansal kuruluşların temel mali tablolarından olan gelir tablosunun düzenlenmesine ilişkin ilkelerin önemlileri aşağıdaki gibidir;

-Banka ve diğer finansal kuruluşlar gelir ve giderlerinin niteliklerine göre gruplayan ve başlıca gelir ve gider türlerinin tutarlarını kamuya açıklayan bir gelir tablosu sunmalıdır.

Gelir tablosunda kamuoyuna açıklanacak bilgilerin ya da finansal tablolara ilişkin notların, aşağıdaki gelir ve gider kalemlerini içermesi zorunludur:

-Faiz ve benzeri gelirler

- Faiz gideri ve benzeri giderler
- Temettü gelirleri
- Ücret ve komisyon gelirleri
- Ücret ve komisyon giderleri
- Alım satım amaçlı menkul kıymetlerden doğan net kazanç ve kayıplar
- Yatırım amaçlı menkul kıymetlerden doğan net kazanç ve kayıplar
- Yabancı para işlemlerinden doğan net kazanç ve kayıplar
- Diğer faaliyet gelirleri
- Kredi ve avanslardaki değer düşüklükleri
- Genel yönetim giderleri ve
- Diğer faaliyet giderleri

Gelir ve gider unsurları gelir tablosunda mahsup edilmelidir. Fakat, TMS 32 Finansal Araçlar: Açıklamalar ve Sunum” Standardına uygun olarak netleştirilen varlık ve borçlar ile finansal riskten korunma amaçlı işlemler hariç olmak üzere, gelir ve gider kalemleri netleştirilmez.

Standarda göre bir bankanın faaliyetlerinden kaynaklanan başlıca gelir türleri; faiz, hizmetlerden alınan ücretler, komisyonlar ve alım-satım işlem sonuçlarını içerir. Gider türleri ise; faiz, komisyon, kredi ve avanslardan zararlar, yatırımların defter değerinin azalması ile ilgili giderler ve genel yönetim giderlerini içerir.

1.6.22. İş Ortaklıklarındaki Katılım Paylarının Finansal Raporlaması

Ortak girişimdeki payların muhasebeleştirilmesi ve ortak girişimin varlık, borç, gelir ve giderlerinin ortak girişimcilerin ve yatırımcıların finansal tablolarında raporlanması bu standart hükümlerine göre yapılır. İş ortaklıkları birçok farklı yapı ve biçimde oluşabilir ancak hepsinde görülen ortak karakteristik özellik iki ya da daha fazla ortağın yazılı bir sözleşme ile yükümlülük altına girmesi ve bu yazılı sözleşmenin de “ortak kontrolün” temelini oluşturmasıdır (Şengel, 2006:811).

Ortak kontrolün, yalnızca, iş ortaklığının ekonomik faaliyetine ilişkin stratejik, finansal ve operasyonel kararların, tüm girişimcilerin oy birliği ile alındığı durumlarda var olduğu kabul edilir. Bununla birlikte, ortak girişimcilerden biri, diğer ortak girişimciler tarafından üzerinde uzlaşmaya varılan faaliyet politikaları ile stratejik ve finansal politikalar çerçevesinde hareket eden, iş ortaklığının işletmecisi veya yöneticisi konumunda bulunabilir. İş ortaklıkları; ortak kontrol edilen faaliyetleri, ortak kontrol edilen varlıkları ve ortak kontrol edilen işletmeleri kapsar.

Ortak kontrol edilen faaliyetler, herhangi bir hukuki kişilik ya da bağımsız bir ekonomik yapı oluşturmadan bir projenin, bir faaliyetin ortak girişim sözleşmesi çerçevesinde ortaklar tarafından birlikte gerçekleştirilmesidir. Bu tür bir ortak girişimde her ortak girişimci kendi maddi duran varlıklarını kullanır ve stoklarını kendisi kayıt altına alır. Ayrıca tüm giderleri kendisi yapar ve kayıt altına alır, kendi yükümlülüklerini yerine getirmek açısından gerekli kaynakları kendisi bulur. Ortak kontrol edilen faaliyetler ortak girişimcinin çalışanları tarafından yürütülebilir. Bu durumda ortak kontrol edilen faaliyet şu şekilde karakterize edilebilir;

-Ortak kontrol edilen faaliyet olarak bir ortak girişim varlıklara sahip değildir

-Ortak kontrol edilen faaliyet olarak bir ortak girişim hukuki bir kişilik olarak ortaya çıkmaz.

Ortak kontrol edilen faaliyet olarak, iki veya daha fazla ortağın, faaliyetlerini, kaynaklarını, deneyimlerini, bir uçağı ortaklaşa üretip, pazarlamak ve dağıtmak için birleştirmeleri örnek olarak verilebilir. Her bir ortak üretimin farklı bir kısmını yapar. Üretim ulusal sınırlar içinde yapılabileceği gibi Uluslararası düzeyde farklı ülkelerde de yapılabilecektir. Her ortak kendi maliyetlerini, yükümlülükleri üstlenir ve uçak satışından doğan gelirden ortak girişim sözleşmesinde belirli oranda pay alır.

Ortak kontrol edilen varlıklar, ortak kontrol edilen faaliyetlere olduğu gibi, herhangi bir hukuki kişiliğin kuruluşunu gerektirmeden varlıklar üzerinde ortak yönetimi ve sahipliği ifade eden bir ortak girişim türüdür. Bu tür bir ortak girişimin amaçlarına ulaşabilmesi için varlıklar ya ortaklar tarafından ortak girişime getirilir ya da ortak girişim tarafından satın alınır. Ancak ortak girişim varlıklar üzerinde doğrudan bir tasarrufta bulunmamaktadır. Ortak kontrol edilen varlığın ekonomik olarak kullanımı

ortaklardadır. Ortaklar, varlıkları amaçlarına uygun olarak kullanırlar, fayda hizmetinden yararlanırlar. Aynı zamanda varlığın kullanımından veya işletilmesinden doğan giderlerden de kendi paylarına düşen kısmı üstlenirler.

Ortak kontrol edilen işletmeler, diğer iki ortak girişim şekli (ortak kontrol edilen faaliyetler ve ortak kontrol edilen varlıklar) ile farklılıklar göstermektedir. Ortak kontrol edilen bir işletme şeklindeki ortak girişim, her bir ortak girişimcinin pay sahibi olduğu bir şirket, ortaklık veya başka bir işletmenin kurulmasını gerektirir. İşletme, ortak girişimcilerin aralarında yapacakları sözleşme ile işletmenin ekonomik faaliyeti üzerinde ortak kontrol oluşturur. Ortak kontrol edilen işletmelerde varlıklar üzerinde, ortaklar değil ortak girişim tasarruflarında bulunur, hukuki kişilik oluşur ve ortak kontrol edilen işletme Uluslararası muhasebe standartlarına göre kurulan bir işletmedir.

Ortak girişimci, ortak kontrol edilen bir işletmedeki payını, oransal konsolidasyon ya da özkaynak yöntemlerinden birini kullanmak suretiyle muhasebeleştirir. Oransal konsolidasyon yönteminde, üzerinde ortak kontrol bulunan işletmenin bilançosu ve gelir tablosu ortaklıkta bulunan pay oranında satır satır birleştirilir. Özkaynak yönteminde ise, iş ortaklığı öncelikle maliyet değerinden muhasebeleştirilir ve sonraki dönemlerde net aktif değerinde oluşan değişimler için düzeltme kayıtları yapılır.

1.6.23. Finansal Araçlar: Dipnotlar ve Sunum

Bu standardın amacı, bilanço ve bilanço dışı finansal araçların, işletmenin finansal durumu, performansı ve nakit akımları üzerindeki etkilerinin daha iyi açıklanmasının sağlanmasıdır. Bu amaca yönelik olarak standart, hem bilançoda yer alacak hem de bilanço dışında tutulacak finansal araçlar için yapılması gereken açıklamalar ve bilançoda yer alacak olan finansal araçların sunumu için belirli gereklilikleri tanımlar.

Finansal araçlar, sunum açısından, finansal varlık, finansal borç ve özkaynağa dayalı finansal araç olarak sınıflandırılır. Finansal borç ile özkaynak arasındaki farklılık, nakit (veya diğer bazı finansal varlıklar) verme yükümlülüğünün bulunup bulunmamasından kaynaklanır. Ancak, bu konuda bazı istisnalar mevcuttur. İşlemin, ihracatçının kendi hisseleri vasıtasıyla gerçekleştirilmesi durumunda, yapılacak sınıflandırma, ihraç edilecek hisselerin sabit ya da değişken sayıda olup olmamasına göre değişecektir. Finansal araç ilk defa mali tablolara alınacağı zaman, anlaşmayla yapılan düzenlemenin

“özüne” uygun olarak yabancı kaynak ya da özkaynak olarak sınıflandırılmalıdır. Yapılan sınıflandırma, finansal araç işletmenin bilançosunun dışına çıkana kadar devam etmelidir.

Dönüştürülebilir bono gibi bir bileşik finansal araç, özkaynak ve borç bileşenlerine ayrılır. Bu tür bir finansal araç ihraç edildiğinde, söz konusu finansal aracın özkaynak bileşeni, bileşik finansal aracın gerçeğe uygun değeri ile borç bileşeninin gerçeğe uygun değeri arasındaki fark şeklinde ölçülür. Bir finansal borcu, özkaynaktan ayıran özellik, finansal araç karşılığında ihraç edenin elinde bulundurana nakit ya da başka bir finansal varlık teslim etmesini ya da oluşacak koşullar altında başka bir finansal araç ile değiştirilmesini gerektiren bir yükümlülüğün mevcudiyetidir. Böyle bir yükümlülük belirlenmiş ise, finansal araç, yükümlülüğün ifa şeklinden bağımsız olarak finansal borç olarak sınıflandırılmalıdır.

Finansal varlıklar ve finansal borçlar, yalnızca, işletmenin, muhasebeleştirilen tutarları netleştirme konusunda yasal bir hakkı bulunduğu ve net esasa göre ödeme yapma ya da varlığı edinme ve borcu ödeme işlemlerini eş zamanlı olarak gerçekleştirme niyeti bulunduğu netleştirilir.

Bazı finansal araçlar, yasal açıdan özkaynak görünümünde olmalarına rağmen, özleri itibariyle borç niteliğindedirler ve UFRS 32’ye tabidirler. Örneğin; istisnalar mevcut olmakla birlikte, geri ödeme zorunluluğu bulunan paylar ve bir yatırım fonu üzerinde sahip olunan itfa edilebilir veya nakit karşılığında fona iade edilebilir nitelikteki paylar, borç olarak sınıflandırılır. Finansal aracın finansal borç ya da özkaynak olarak sınıflandırılması, finansal araca ilişkin faiz, temettü, kayıp ve kazançların, gelir veya gider ya da özkaynakta meydana gelen değişim şeklinde değerlendirilmesini de belirlemektedir. Borç olarak sınıflandırılan paylardan kaynaklanan temettüler, gider olarak muhasebeleştirilir ve kâr ya da zararı etkiler.

1.6.24. Hisse Başına Kazanç

33 No’lu UFRS’nin birinci paragrafında standardın amacı, “hem aynı raporlama dönemi içinde farklı işletmelerin, hem de aynı işletmenin farklı raporlama dönemlerindeki performansının karşılaştırılmasına yardımcı olmak amacıyla, hisse başına kazancın belirlenmesine ve finansal tablo kullanıcılarına sunulmasına ilişkin ilkeleri belirlemek”

olarak ifade edilmiştir. Standart, adi hisse senetleri veya potansiyel hisse senetleri (hisse senedine dönüştürülebilen finansal araçlar, opsiyonlar ve hisse alım hakkı veren finansal araçlar gibi) borsalarda işlem gören işletmeler için geçerlidir (Sandıkçıoğlu, 2007:843).

Standart hisse başına kar hesaplamasının iki şekilde yapılmasını öngörür. Bunlar Adi Hisse Senedi Başına (Ordinary Shares) ve Sulandırılmış Hisse Başına (Diluted Shares) olarak sınıflandırılır. Adi hisse senedi, diğer tüm özkaynağa dayalı finansal araç sınıflarından sonra gelen, özkaynağa dayalı bir finansal araçtır. Adi hisse senedi başına kar, dönem net karından, adi hisse senetlerine isabet eden kısmın, adi hisse senetlerinin dönem içindeki ağırlıklı ortalamasına bölünmesi ile hesaplanır. Dönem net karı, imtiyazlı hisse senetlerine ödenecek temettüleri sonrası kalan net dönem karıdır. Sulandırma, dönüştürülebilir araçların dönüşümünün gerçekleştiği, opsiyon ve hisse alım hakkı veren araçların kullanıldığı veya belirli koşulların yerine gelmesini takiben adi hisse senetlerinin ihraç edildiği varsayımı sonucunda, hisse başına kazancın azalması veya hisse başına karın artmasıdır.

Sürdürülen faaliyetlerden kaynaklanan kar ya da zararı da açıklayan işletmeler, adi hisse başına kazanç ve sulandırılmış hisse başına kazanç tutarlarını, sürdürülen faaliyetler itibariyle ayrıca raporlamalıdır. Durdurulan bir faaliyeti bulunan işletmeler, ilgili durdurulan faaliyete ilişkin adi hisse başına kazanç tutarı ile sulandırılmış hisse başına kazanç tutarını kapsamlı gelir tablosunda ya da dipnotlarda açıklamak zorundadır.

Hisse başına kazançla ilişkin ilk olarak açıklanması gereken kavramlar adi hisse senedi-potansiyel adi hisse senedi ayrımıdır. Potansiyel adi hisse senedi, sahibine adi hisse senedi alım hakkı verebilen bir finansal araç ya da benzeri sözleşmedir. Adi hisse senedi başına kazanç hesaplanırken sadece adi hisse senetleri dikkate alınır, potansiyel hisse senetlerinin etkisi ise hiçbir şekilde hesaplamaya dahil edilemez. Dönem içinde, herhangi bir zamanda ortakların sahip olduğu adi hisse senetleri farklı sebeplerle değişebilir (sermaye artışı, imtiyaz verilmesi vs.). Hisse senetlerinin ağırlıklı ortalamaya dahil edilmesi gereken tarih, hisse senetlerinin karşılıklarının elde edilme tarihi olarak alınmalıdır.

Adi hisse başına kazanç, finansal tabloların analizinde önemli bir ölçüdür. Fiyat/kazanç oranlarının hesaplanmasında ve bunun gibi birçok değerlendirme işleminde kullanılır. Sulandırılmış hisse başına kazancın hesaplanmasında, sadece, hisse sayısındaki

potansiyel değişimlerden hisse başına kazancın azalmasına sebep olabilecek olanlar dikkate alınır. Hisse başına kazancı arttıracak potansiyel değişimler dikkate alınmaz.

1.6.25. Ara Dönem Finansal Raporlama

Ara dönem finansal raporlamanın en önemli amacı, bir işletmenin yaşam süresinde uygun zamanda bilgi sağlamaktır. Accounting Principles Board APB (Muhasebe İlkeleri Kurulu)'ın 28.maddesindeki koşullar ara dönem raporlama için genel görüşü yansıtır. Financial Accounting Standarts Board-FASB (Amerikan Muhasebe Standartları Kurulu)'ın tartışma memorandumunun sonunda potansiyel amaçlar genişletildi. Tartışma Memorandumu ara dönem finansal raporlamanın amaçları (McEwen-Ruth Ann; Schwartz, Bill N., s.75)

- Yıllık sonuçların tahminine yardım etmek,
- İleriye dönük planlamaya yardımcı olmak,
- Kritik zamanda kazanç trendinde karar vermek,
- İdari performansı değerlendirmek,
- Yıllık raporları desteklemek olarak ele alınmıştır.

Ara dönem, tam bir hesap döneminden daha kısa olan bir mali raporlama dönemidir. Ara dönem finansal raporu, bir mali yıldan daha kısa bir süreyi kapsayan döneme ilişkin tam ya da özet finansal tablolar setini ifade eder.

Ara dönem finansal tabloları, asgari olarak; finansal durum tablosu, kapsamlı gelir tablosu, nakit akış tablosu, özkaynak değişim tablosu ve seçilmiş dipnotları da içeren özet bir finansal tablolar setinden oluşur. Genellikle, işletmenin en yakın tarihli yıllık finansal tablolarında mevcut olan bilgilerin, ara dönem tablolarında tekrar edilmek yerine güncellenerek sunulması istenmektedir. Ara dönem finansal tabloları, en son yıllık raporlama döneminin sonundan itibaren ortaya çıkan değişimleri gösterir.

Ara dönem finansal tablolarında, en yakın tarihli yıllık finansal tablolarda uygulanan politikalarla aynı muhasebe politikaları uygulanır. Ara dönem raporlamada varlıklar ve borçlar, raporlama dönemi başlangıcından itibaren elde edilen bilgilere dayalı olarak muhasebeleştirilir ve ölçülür. Yıllık finansal tablolar ile ara dönem finansal tablolarının

ağırlıklı olarak tahminlere dayandığı durumlarda, ilgili tahmin yöntemlerinin, ara dönem finansal tabloların hazırlanması aşamasında, genellikle, yıllık finansal tabloların hazırlanması aşamasındakine kıyasla daha çok kullanılması gerekmektedir.

Bir işletme ara dönem finansal rapor olarak özet finansal tablolarını yayınlaması durumunda; bu özet tabloların asgari olarak, en son yıllık finansal tablolarda yer alan başlık ve alt toplamlarından her biri ile bu standart çerçevesinde belirlenen seçilmiş dipnotları içermesi şarttır. Ara dönem finansal tablolara ilişkin dipnotlarda asgari olarak, önemliyse ve ara dönem finansal raporun başka bir bölümünde açıklanmadıysa, aşağıda belirtilen asgari bilgilerin yer alması zorunludur.

-Stokların net gerçekleştirilebilir değerine indirilmesi ve böyle bir indirimin iptali,

-Yeniden yapılandırma maliyetleri için ayrılan karşılıkların iptali,

-Maddi duran varlıkların elde edilmesi ve elden çıkarılması,

-Maddi duran varlıkların satın alınmasına ilişkin taahhütler,

-Maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar veya diğer varlıkların değerinde ortaya çıkan değer düşüklüklerinden kaynaklanan bir zararın finansal tablolara yansıtılması ve bu tür bir değer düşüklüğü zararının iptali,

-Davaların sonuçlandırılması,

-Önceki dönemlerde raporlanan finansal bilgilerdeki hataların düzeltilmesi,

-İlişkili taraflarla gerçekleştirilen işlemler.

1.6.26. Varlıklarda Değer Düşüklüğü

Bir varlık, finansal tablolarda, kullanım ya da satış işlemi sonucunda geri kazanılabilecek olan tutarından daha yüksek olan bir değerden izlenmemelidir. Defter değerinin geri kazanılabilir tutarı aşması durumunda varlık, değer düşüklüğüne uğramış demektir. Bu tür durumlarda işletmeler, varlığın defter değerini geri kazanılabilir tutarına indirmek ve değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirmek durumundadırlar. Bu standardın ana amacı mali tablolarda varlıkların geri kazanılabilir değerinden daha yüksek gösterilmemesini sağlamaktır. Bu standart genel olarak işletmenin faaliyetlerinde kullandığı arsa, bina, makine ve teçhizat gibi maddi duran varlıklara

(gerçeğe uygun değerden izlenen TMS 16 kapsamındaki maddi duran varlıklar dahil olmak üzere); yatırım amaçlı tutulan ve maliyetten gösterilen gayrimenkullere; şerefiye dahil olmak üzere maddi olmayan duran varlıklara; bağlı ortaklıklar, iştirakler ve iş ortaklıkları gibi belirli finansal varlıklara ve maden kaynaklarının araştırma ve değerlendirme varlıklarına uygulanır. Standart stoklar, inşaat sözleşmesine konu edilen varlıklar, ertelenmiş vergi alacakları, çalışan hakları, finansal varlıklar (ilgili standartta açıklandığı şekli ile) ve yatırım amaçlı elde tutulan varlıklara uygulanmamaktadır.

Bu Standart ayrıca, “nakit yaratan birimler” olarak bilinen varlık grupları açısından da geçerlidir. Sınırsız yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar, henüz kullanıma hazır olmayan maddi olmayan duran varlıklar ve şirket birleşmesi sırasında edinilen şerefiye gibi varlıkların geri kazanılabilir tutarları her yıl yeniden değerlendirilmelidir. Diğer varlıkların geri kazanılabilir tutarları, varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğine ilişkin bir belirtinin bulunduğu durumlarda değerlendirilir.

Geri kazanılabilir tutar net satış tutarı ve kullanım değerinden daha yüksek olmalıdır. Bir varlığın kullanım değeri; mevcut koşullarda varlıktan elde edilmesi beklenen gelecekteki nakit akışlarının, uygun bir vergi öncesi iskonto oranı kullanılmak suretiyle bugüne indirgenen değeridir. Bazen varlığın kullanım değeri belirlenemeyebilir. Böyle bir durumda, geri kazanılabilir tutar, bağımsız nakit akışları yaratan en küçük varlık grubu (nakit yaratan birim) açısından belirlenir. Şerefiyenin değer düşüklüğü, şerefiyenin dağıtıldığı nakit yaratan birim(ler)in geri kazanılabilir tutar(lar)ı dikkate alınmak suretiyle değerlendirilir.

Değer düşüklüğü zararı, “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar” veya “ TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar” Standardı uyarınca yeniden değerlendirme değer azalışı olarak dikkate alınmadıkça, doğrudan kapsamlı gelir tablosunda muhasebeleştirilir. Varlığın (ya da nakit yaratan birimin) defter değeri azaltılır. Nakit yaratan birimde öncelikle şerefiye azaltılır; sonrasında ise diğer varlıklar oransal olarak azaltılır. Amortisman tutarı (itfa payı); varlığın düzeltilmiş defter değerinin, geriye kalan yararlı ömrüne dağıtılmasını sağlamak amacıyla gelecek dönemlerde düzeltilir.

Şerefiyeye ilişkin değer düşüklüğü zararı hiçbir zaman iptal edilmez. Diğer varlıklar açısından ise, değer düşüklüğü zararına neden olan koşullar ortadan kalktığında, söz konusu değer düşüklüğü, ilgili varlık TMS 16 veya TMS 38 uyarınca yeniden

değerlenmiş tutarı üzerinden izlenmediği sürece, kapsamlı gelir tablosunda iptal edilir. İptal durumunda varlığın defter değeri artırılır; ancak artırılan defter değeri, önceki yıllarda ilgili varlığa ilişkin herhangi bir değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmediği durumdaki defter değerini aşamaz. Amortisman tutarı (itfa payı) gelecek dönemlerde düzeltilir.

Bu standardın zorunlu kıldığı ve çoğu dipnotlarda gösterilecek açıklamaları da kısaca şöyle özetleyebiliriz:

-Her bir varlık sınıfı için gelir tablosunda kaydedilmiş ve iptal edilmiş değer düşüklüğü zararları tutarı ve hangi gelir tablosu hesabında kayda geçirildiği,

-“TMS 14 Bölümlere Göre Raporlama” standardına göre her bir raporlanabilen ana faaliyet alanı için, gelir tablosunda kaydedilmiş ve iptal edilmiş değer düşüklüğü zararları tutarı,

-Değer düşüklüğü zararına veya iptaline yol açan olay ve durumlar ve zararın tutarı; her bir varlık için, varlığın niteliği ve ait olduğu raporlanabilir faaliyet alanı her bir nakit yaratan birim için, birimin tanımı ve varlık sınıfı ve faaliyet alanı itibariyle kaydedilen veya iptal edilen değer düşüklüğü zararı tutarı; eğer GKD gerçeğe uygun değer eksi satış maliyetleri (kullanım değeri) olarak ölçülmüşse, kullanılan gerçeğe uygun değer (iskonto oranı).

-Etkilenen temel varlık sınıfları; zarar veya iptale neden olan başlıca olay ve durumlar

-Her bir nakit yaratan birim için, dağıtılan maddi olmayan varlıkların defter değerleri; GKD ölçümünde kullanılan değerlendirme esasları satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değer ise veya kullanım değeri ise bu değerlerin hesaplanmasında kullanılan detaylı varsayım ve tahminler.

1.6.27. Karşılıklar Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar

Bu standardın amacı; uygun muhasebeleştirme kriterleri ve ölçüm esaslarının karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklara uygulanmasını ve kullanıcıların bunların nitelikleri, zamanlamaları ve tutarlarını anlamalarını sağlamak üzere gerekli bilgilerin finansal tablo eklerinde gösterilmesini sağlamaktır. Standardın kapsamına; ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmelerden kaynaklanan karşılıklar, koşullu varlıklar

ve koşullu borçlar, yeniden yapılandırmalara ilişkin karşılıklar (durdurulan faaliyetler dahil), başka bir standartta düzenlenmemiş olan karşılıklar, koşullu varlık ve koşullu borçlar girmektedir. Aşağıda yer alan durumlardan kaynaklanan olaylar ise bu standardın kapsamına girmemektedir. Bu olaylar; (Aslan ve Demir, 2008:955)

-Belirli koşullar altında yürürlüğe girecek sözleşmelerden⁵ kaynaklanan karşılıklar, koşullu varlıklar ve koşullu borçlar,

-Diğer standartlarda tanımlanan karşılıklar, koşullu varlıklar ve koşullu borçlar. Örneğin; inşaat sözleşmeleri, çalışanlara sağlanan faydalar, sigorta sözleşmeleri, finansal araçlar, gelirin muhasebeleştirilmesi standartlarında tanımlanan karşılık, koşullu borç ve koşullu varlıklar bu standart kapsamına girmez.

-Değerleme karşılıkları (örneğin; amortisman, varlıklarda değer düşüklüğü ve şüpheli alacaklar gibi) ve yedek niteliğindeki karşılıklar bu standart kapsamına girmemektedir.

-Gelecek faaliyet zararları standartta yer alan tanımlamaya uymaması ve doğabilecek zararlar varlıklarda değer düşmesine neden olacağı için bu standardın kapsamı dışındadır.

Karşılıklar, gerçekleşme zamanı veya tutarı belli olmayan borçlardır. Karşılıklara örnek olarak, garanti yükümlülükleri, kirletilmiş bir arazinin temizlenmesine veya tesislerin onarılmasına yönelik hukuki ya da zımni kabulden doğan yükümlülükler ve satıcıların müşterilerine paralarını iade etme politikaları gösterilebilir. Karşılık, raporlama döneminin sonu itibarıyla (bilanço tarihinde) yükümlülüğün yerine getirilmesi ya da üçüncü kişilere devredilmesi durumunda işletmenin ödemesi gereken tutar üzerinden ölçülür. Karşılık olarak finansal tablolara yansıtılacak tutarın belirlenmesi aşamasında, riskler ve belirsizlikler de dikkate alınmalı; ayrıca, paranın zaman değerinin etkisinin önemli olduğu durumlarda, karşılık bugünkü değerine indirgenmelidir.

Koşullu Borçlar, geçmişteki olaylardan kaynaklanan, işletmenin tamamen kontrolü altında olmayan olası bir yükümlülüktür. Bu nedenle koşullu borçlar istenebilir duruma gelmiş ancak henüz ödenmemiş borçlardan yani karşılıklardan farklı niteliktedir. Ancak

⁵ Belirli koşullar altında yürürlüğe girecek sözleşmeler, taraflardan hiçbirinin yükümlülüklerini yerine getirmediği veya aynı ölçüde kısmen yerine getirdikleri sözleşmelerdir. Bu standart, ekonomik açıdan dezavantajlı olmadığı sürece belirli koşullar altında yürürlüğe girecek sözleşmelere uygulanmaz.

koşullu borç zaman içerisinde kesinlik kazanırsa karşılığa dönüşür.

Koşullu Varlık, geçmişteki olaylardan kaynaklanan olası bir varlıktır. Planlanmamış veya beklenmeyen olaylardan oluşur. Koşullu varlıklara örnek olarak bir işletmenin yasal işlemler sonucunda elde edeceği ama sonucu belli olmayan hak talepleri verilebilir. Koşullu varlıklarda koşullu borçlar gibi işletmenin tamamen kontrolü altında değildir ve gerçekleşmesinde kesinlik yoktur.

UFRS 37, karşılıkların finansal tablolara yansıtılabileceği durumları sınırlandırmaktadır. Bu Standart, gelecekte gerçekleşme olasılığı bulunan bir olay için karşılık ayrılmasına izin vermemektedir. Karşılık ayrılabilmesi için, raporlama dönemi sonu itibariyle mevcut bir yükümlülüğün (borcun) bulunması gerekir.

Her karşılık sınıfı için aşağıdaki hususlar mali tablo dipnotlarında açıklanmalıdır.

- Dönem başı ve dönem sonundaki kayıtlı değerler,
- Dönem içinde ayrılan ek karşılıklar,
- Dönem içinde kullanılan karşılıklar,
- Dönem içinde kapatılan , kullanılmayan tutarlar,
- Dönem içinde iskonto edilmiş tutarlardaki zamandan kaynaklanan artış ve iskonto oranlarındaki değişikliklerin etkileri.

1.6.28. Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Bu standardın amacı başka bir standartta özel hüküm bulunmayan maddi olmayan duran varlıklarla ilgili muhasebeleştirme yöntemlerini belirlemektir (Sengel, 2006:981).Bu standart, işletmenin, maddi olmayan duran varlığı sadece ve sadece belirlenmiş kriterlerin sağlanmış olması durumunda muhasebeleştirilmesini zorunlu kılar. Bu standart, ayrıca, maddi olmayan duran varlıkların defter değerinin nasıl ölçüleceğini belirleyip, maddi olmayan duran varlıklarla ilgili bazı özel açıklamalar yapılmasını gerektirir. Bu standart, aşağıdakiler hariç tüm maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanır: (Madde2)

- Başka bir standardın kapsamına giren maddi olmayan duran varlıklar,

-”TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme” standardında tanımlanan finansal varlıklar,

-Araştırma ve değerlendirme varlıklarının muhasebeleştirilmesi ve ölçümü,

-Madenler, petrol, doğal gaz ve benzeri yenilenemeyen kaynakların geliştirilmesi ve çıkarılmasına ilişkin harcamalar.

Bir maddi olmayan duran varlık ancak; varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydanın işletmeye akışı muhtemel ise, varlığın maliyeti güvenilir biçimde ölçülebiliyor ise aktif olarak kaydedilip mali tablolara alınır.

İşletme içinde yaratılan maddi olmayan duran varlığın maliyetini, işletme faaliyetlerine ilişkin bakım veya geliştirme maliyetlerinden ya da şerefiyeden ayırtmak genelde zordur. Bu nedenle, işletme içinde yaratılan markalar, işletme adı ve ticari unvanlar, yayın hakları, müşteri listeleri ve benzeri kalemler maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmez. İşletme içinde yaratılan diğer maddi olmayan duran varlıkların üretim maliyetleri, araştırma safhası harcamaları ve geliştirme safhası harcamaları şeklinde sınıflandırılır. Araştırma safhasındaki harcamalar gider olarak muhasebeleştirilirken; belirli koşulları sağlayan geliştirme safhasındaki harcamalar, maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilir. Maddi olmayan duran varlıklar, başlangıçta maliyet değerleri üzerinden ölçülür.

Maddi olmayan duran varlık, ilk muhasebeleştirme işleminin ardından, maliyetinden birikmiş amortismanlar düşülmek suretiyle ölçülür. Gerçeğe uygun değer, aktif bir piyasa referans alınarak belirlenebiliyorsa, söz konusu varlık, gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülebilir. Bir maddi olmayan duran varlık yeniden değerlendirildiğinde, ilgili maddi olmayan duran varlık sınıfı içerisinde yer alan diğer tüm maddi olmayan duran varlıkların da yeniden değerlendirilmesi ve bu değerlemelerin düzenli olarak güncellenmesi gerekir. Genellikle, yeniden değerlendirme artışları için doğrudan özkaynaklara alacak kaydı yapılır.

1.6.29. Finansal Araçlar

Finansal araçları asıl finansal araçlar ve türev finansal araçlar olmak üzere iki bölüme ayırmak mümkündür (Yörük, 2006:1043). Asıl finansal araçlar hisse senedi, katılma

intifa senetleri, kar zarar ortaklığı katılma belgeleri, tahvil, hazine bonosu, altın-gümüş-platin bonoları, varlığa dayalı menkul kıymet, mevduat sertifikası, gayrimenkul sertifikaları, Eurodollar gibi sermaye piyasasında kullanılan menkul kıymetlerdir. Riskten korunma amaçlı olarak mevcut bir finansal araçtan türetildikleri için türev ürünler olarak adlandırılan forward, future, swap, opsiyon, faiz tavanı, faiz tabanı, faiz koridoru vb. Araçlar da finansal varlıklardır.

Bu standardın amacı; finansal varlıkların, finansal borçların ve finansal olmayan kalemlerin alım ve satımına ilişkin sözleşmelerin muhasebeleştirme ve ölçülmesine yönelik ilkeleri belirlemektir. Bu standart tüm işletmeler tarafından, aşağıda belirtilenler dışında tüm finansal araçlara uygulanmalıdır.

-TMS 27, TMS 28 ve TMS 31 standartlarının hükümlerine göre muhasebeleştirilen bağlı ortaklıklar, iştirakler ve iş ortaklıklarındaki paylar,

-”TMS 17 Kiralama İşlemleri” standardının uygulandığı kiralama işlemlerindeki hak ve yükümlülükler,

-”TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar” standardının uygulandığı çalışanlara sağlanan fayda planlarındaki işveren hak ve yükümlülükleri,

-İşletme tarafından ihraç edilen ve TMS 32'de yer verilen özkaynağa dayalı finansal araç tanımına giren finansal araçlar,

-İşletme birleşmelerindeki koşullu ödemeler için düzenlenen sözleşmeler,

-İşletme birleşmelerinde, edinilen ile satıcı arasında, edinilenin gelecek bir tarihte alımı veya satımına ilişkin olarak yapılan sözleşmeler,

-TMS 39 md.4'de yer alan kredi taahhütleri dışında kalan kredi taahhütleri,

-TMS 32'de tanımlanan sigorta sözleşmeleri kapsamındaki haklar ve yükümlülükler.

1.6.29.1. Muhasebeleştirme ve finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakma

Bir finansal araç, işletmenin ilgili finansal araç sözleşmesine taraf olması durumunda finansal tablolara yansıtılır. Finansal borca ilişkin yükümlülüğün yerine getirilmesi durumunda söz konusu borç, finansal durum tablosu dışı bırakılır. Finansal varlıklar,

aşağıdaki durumlarda finansal durum tablosu dışı bırakılır:

-İşletmenin ilgili varlığın nakit akışlarına ilişkin sözleşmeden doğan haklarının süresinin dolması,

-Varlığın ve sahiplikten kaynaklanan risk ve yararların önemli ölçüde devredilmesi,

-Varlığın devredilmesi ve sahiplikle ilgili bazı önemli risk ve yararların elde bulundurulmasıyla birlikte, karşı tarafın varlığı satma olanağının bulunması. Elde bulundurulan risk ve yararlar varlık olarak muhasebeleştirilir.

1.6.29.2. Ölçme

Finansal varlık veya borç, ilk muhasebeleştirmede gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür. Daha sonraki ölçüm, finansal aracın yer aldığı sınıfa bağlıdır. Bazı sınıflarda yer alan finansal varlık veya borçlar itfa edilmiş maliyet değerleri üzerinden, bazıları ise gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülür. Finansal garanti sözleşmelerinde olduğu gibi bazı durumlarda ise diğer ölçüm esasları uygulanır. İtfa edilmiş maliyet değeri üzerinden ölçülen finansal varlık veya borçlar, aşağıdaki şekilde sınıflandırılan finansal varlık veya borçlardır:

-“Vadeye kadar elde tutulacak”. Bunlar, işletmelerin vadeye kadar elde tutma niyet ve imkânının bulunduğu türev olmayan finansal varlıklardır.

-“Kredi ve alacaklar”. Bunlar, sabit veya belirlenebilir nitelikte ödemelere sahip olan ve aktif bir piyasada işlem görmeyen türev olmayan finansal varlıklardır.

1.6.29.3. Finansal Riskten Korunma Muhasebesi

Finansal riskten korunma muhasebesinde, finansal riskten korunma araçlarına ve finansal riskten korunmaya konu olan kaleme ilişkin nakit akışlarında veya söz konusu araçların ve kalemin gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişimlerin denkleştirici etkileri muhasebeleştirilir. Finansal riskten korunma muhasebesi uygulanmadan önce aşağıda sıralanan koşulların sağlanması gerekmektedir:

· Finansal riskten korunma işlemine ilişkin risk yönetimi de dahil olmak üzere, finansal riskten korunma işlemine ilişkin resmi bir tespit ve belgenin bulunması gereklidir.

· Finansal riskten korunma aracının, finansal riskten korunmaya konu kalemin gerçeğe

uygun değeri veya söz konusu kaleme ilişkin nakit akışları üzerindeki, korunulan risk ile ilişkilendirilebilen değişimleri dengelemede çok etkin olacağıın beklenmesi gerekmektedir.

· Nakit akışına ilişkin finansal riskten korunmada, finansal riskten korunmaya konu tahmini işlemin gerçekleşme olasılığı yüksek olmalıdır.

· Finansal riskten korunma işleminin etkinliği güvenilir bir biçimde ölçülebilmelidir – yani, finansal riskten korunma konusu kalemin gerçeğe uygun değerinin veya nakit akışlarının ve finansal riskten korunma aracının gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi gerekmektedir.

· Finansal riskten korunma işlemi devamlı bir biçimde değerlendirilmeli ve çok etkin olmalıdır.

İşletmeler, türev ürünler de dahil olmak üzere tüm finansal araçlarını muhasebeleştirmelidir. Türev ürünler gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülür (yani, piyasa fiyatına göre değerlendirilir). Ancak, borsaya kote olmamış ve gerçeğe uygun değerleri güvenilir bir biçimde ölçülemeyen özkaynağa dayalı finansal araçlara bağlı olan ve bu araçların karşı tarafa teslimi suretiyle ödenmesi gereken türev ürünler, ilk muhasebeleştirmelerinin ardından maliyet bedelleri üzerinden ölçülür.

1.6.30. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

Bu standart işletmelerin sahip olduğu diğer varlıklardan büyük ölçüde bağımsız nakit akışları yaratan ve bu nedenle sahibi tarafından kullanılan gayrimenkullerden ayrı düşünülmesi gereken kira ve/veya değer artış kazancı elde etmek amacıyla elde tutulan gayrimenkullerin finansal tablolarda raporlanmasına ilişkindir.

Standardın amacı; kira ve /veya değer artış kazancı elde etmek amacıyla elde tutulan gayrimenkullerin (arsa ve bina) muhasebeleştirilmesi ve kamuya açıklanmasına ilişkin esasların belirlenmesidir. Bu kapsamda yatırım amaçlı gayrimenkuller ile finansal kiralama işlemi çerçevesinde kiracının finansal tablolarında muhasebeleştirilen ve yatırım amaçlı gayrimenkul tanımını karşılayan gayrimenkuller ile faaliyet kiralaması işlemi çerçevesinde kiraya verenin ve kiracının finansal tablolarında muhasebeleştirilen ve yatırım amaçlı gayrimenkul tanımını karşılayan gayrimenkuller bu standart

kapsamındadır. UFRS 40'a göre yatırım amaçlı gayrimenkuller ile ilgili olarak iki muhasebe modelinden biri seçilebilir. Bunlar "gerçeğe uygun değer⁶ ve maliyet modelidir. Seçilen model işletmenin tüm yatırım amaçlı gayrimenkulleri için uygulanmalıdır.

Gerçeğe uygun değer yöntemi uyarınca, yatırım amaçlı gayrimenkuller her raporlama dönemi sonunda yeniden ölçülür. Gerçeğe uygun değerdeki değişimden kaynaklanan kazanç veya kayıplar, oluştukları dönemde kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Gerçeğe uygun değer; işlem maliyetleri düşülmeksizin, karşılıklı pazarlık ortamında bilgili ve istekli taraflar arasında gayrimenkulün el değiştirmesi sonucunda ortaya çıkacak olan fiyattır. Maliyet yöntemi uyarınca yatırım amaçlı gayrimenkuller, ilgili gayrimenkulün maliyet bedelinden, gayrimenkule ilişkin birikmiş amortismanlar ve birikmiş değer düşüklüğü zararları düşülmek suretiyle tespit edilen değer üzerinden ölçülür.

Yatırım amaçlı gayrimenkulün elden çıkarılması durumunda ortaya çıkan kazanç ve kayıplar, kâr veya zararda muhasebeleştirilir.

-Mali tabloların dipnotlarında açıklanması gereken hususlar ise,

-Değerlemede hangi yöntemin kullanıldığı,

-Gerçeğe uygun değer yönteminin uygulanması durumunda; faaliyet kiralaması yoluyla elde bulundurduğu gayrimenkul haklarının yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılıp sınıflandırılmadığı ve muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmediği,

-Gerçeğe uygun değer modelinde dönem başı ve dönem sonu değerler,

-Maliyet modelinde kullanılan amortisman modeli,

-Maliyet modelinde dönem başı/ dönem sonu brüt değerler ve birikmiş amortisman değerleri mutabakatı olarak sıralanabilir.

1.6.31. Tarım

Bu standardın amacı, tarımsal faaliyetlere bağlı muhasebe uygulamalarını, mali tabloların sunumunu ve bunlara bağlı ortaya çıkan diğer konuları açıklamaktır. Tarımsal

⁶ Gerçeğe uygun değer yönteminin uygulanmasında Uluslararası Değerleme Standartları çerçevesinde Pazar Değerinin benimsenmesi uygun olmaktadır. TMS 40 ise yeniden değerlemenin yıllık yapılmasını zorunlu kılar.

faaliyetler, canlı hayvanların veya bitkilerin (biyolojik/canlı varlıklar) biyolojik dönüşümünün yönetilmesi amacıyla yapılan işlemler ile canlı varlıkların satış amacıyla veya tarımsal ürünlere ya da farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi amacıyla hasat edilmesi işlemlerini içerir.

Standartta özetle, aşağıdaki muhasebeleştirme ilkelerine yer verilmiştir:

- Canlı varlıklar, gerçeğe uygun değerlerinden pazar yeri maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülür.
- Hasat noktasındaki tarımsal ürünler de gerçeğe uygun değerlerinden pazar yeri maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülür.
- Canlı varlıkların değerindeki değişimler, kâr ya da zarara yansıtılır.
- Araziye bağlı canlı varlıklar (örneğin; ağaç dikim alanındaki ağaçlar) araziden ayrı olarak ölçülür.

Hasat sonrası işlemler bu standardın kapsamında değildir. Hasat sonrası işlemler için stoklar hakkındaki UFRS 2 ve diğer uygun UFRS' ler dikkate alınmalıdır.

Tarımsal faaliyette bulunan bir işletme açısından, canlı hayvan ve bitkinin fiziki özelliklerinde meydana gelen değişiklikler, bu varlıklardan elde edilecek ekonomik faydalarda değişime neden olur. Tarihi maliyetleri esas alan muhasebeleştirme yönteminde, söz konusu faydalar, hasat ve satış işlemlerine kadar muhasebeleştirilmez. Bu durum, örneğin ormanlar açısından, ekimin ardından 30 yıl gibi bir süre geçmesini dahi gerektirebilir. Buna karşılık, gerçeğe uygun değer yöntemi, canlı varlıklarda oluşan büyümeyi ölçerek oluşumu anında finansal tablolara yansıtmayı amaçlar.

Konu ile ilgili mali tablolarda açıklanması gereken hususlar ise;

- Biyolojik varlıkların miktarsal değişimlerinin ayrı ayrı mutabakatları,
- Biyolojik varlıkların tanımı,
- Gerçeğe uygun değerın güvenilir bir biçimde ölçülememesi durumunda bunun nedenlerini,
- Gerçeğe uygun değerın yüksek oranda bulunabileceği tahmin edilen değer aralıkları,

BÖLÜM 2: ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI VE TEK DÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ

2.1. Tek Düzen Hesap Planı ve UFRS Arasındaki Farkların Hesap Kalemleri Bazında İncelenmesi

Tek düzen hesap planı ve Uluslararası muhasebe standartları aynı ilkelere dayalı olsa da uygulanması gereken muhasebe politikaları konusunda bir takım farklı yaklaşımlar bulunmaktadır. Bu farklı yaklaşımların en önemli nedeni ise tek düzen hesap planının özellikle vergi mevzuatı tarafından etkilenmesi ve temel amacın sağlıklı, güvenilir, şeffaf ve anlaşılabilir mali tablo sunumundan çok vergisel anlamda bir takım düzenlemeler yapılmasıdır. Temel bakış açısı olarak özün önceliği ve tahakkuk esasını alan Uluslararası muhasebe standartları ile formun önceliği ve tahsil esasını alan tekdüzen hesap planı ve vergi mevzuatı arasındaki önemli farklar aşağıda özetlenmiştir (Üst, 2008:40)

2.1.1. Mali Tablolar

UFRS'de mali tablolar olarak tanımlanan ve ara dönemler dahil olmak üzere her raporlama döneminde hazırlanması ve yayınlanması gereken mali tablolar bilanço, gelir tablosu, nakit akım tablosu, özkaynak değişim tablosu ve açıklayıcı dipnotlardır. Tek düzen hesap planı ya da vergi mevzuatına göre hazırlanması ve yayınlanması zorunlu olan mali tablolar ise bilanço ve gelir tablosuyla sınırlıdır.

2.1.2. Kasa

Tek düzen hesap planına göre bu hesapta nakit paralar yer alır. TL'ler üzerindeki değerle, dövizler TL karşılıkları ile gösterilir. Değerleme farkları 646/656 hesaplara aktarılır. UFRS'de kasadaki paraların nasıl değerlendirileceğine dair özel bir hüküm yoktur. Değerleme, yabancı paralar bakımından Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) olduğu gibi Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası (TCMB) efektif alış kuru ile yapılır.

2.1.3. Alınan Çekler

Tek düzen hesap planında vadesi gelmiş ancak henüz tahsil edilmemiş çekler 101 Alınan Çekler hesabında izlenir. Çek vadeli ise 121 Alacak Senetleri hesabına aktarılır.

Ancak yaygın uygulama 101 Alınan Çekler hesabında izlemesi yönündedir. UFRS'de Vadesi gelen ve gelmeyen çeklerin ayrımının yapılması gerekir. Vadesi gelmemiş olanlar mutlaka 101 Alınan Çekler hesabından 121 Alacak Senetleri hesabına aktarılır.

2.1.4. Bankalar

Bankadaki paralar TDHP'ye göre kayıtlı değeriyle değerlenir. Mevduatlar vadeli ise, faiz tahakkuku yapılarak 642 Faiz Gelirleri hesabına gelir yazılır. (181/642) Aynı işlem repo hesapları için de yapılır. UFRS' de VUK'a benzer işlem yapılmaktadır. Ancak faiz gelirleri tahakkuk tutarı anaparanın üzerine ilave edilir. (102/181) A ve B tipi likit fon yatırım araçları VUK-TDHP'de 102 Bankalar hesabında gösterildiyse, 118 Diğer Menkul Kıymetler hesabına çekilir. (118/102)

2.1.5. Verilen Çekler

TDHP'ye göre vadesi gelmeyen verilen çeklerin 321 Borç Senetleri hesabında, vadesi gelenlerin 103 Verilen Çekler hesabında izlenmesi gerekir. Uygulamada tamamını 103'de izlendiği görülmektedir. UFRS' ye göre vadesi gelen çekler 103'de, gelmeyenler ise 321'de izlenir. VUK'da vadesi gelmeyenlerden 103'te izlenenler ters kayıtlı 321 hesaba aktarılır. (103/321)

2.1.6. Alacaklar ve Reeskont Uygulaması

TDHP'de alacaklar; başta alıcılar olmak üzere kayıtlı değeri ile değerlenir. Reeskont isteğe bağlı ve sadece senetli alacaklar için geçerlidir. Reeskont işlemi için iç iskonto yöntemi uygulanır. UFRS' de ise çeşitli alacakların içinde bulunan ve ilişkili taraflara ait olanlar "ilişkili taraftan alacaklar" hesabının altına kaydedilir. (131/120) Tüm alacaklar reeskonta tabidir.(657/122) Reeskont işlemi iç verim oranı metoduna göre yapılır. Bu esasa göre bulunan tutar, VUK'a göre yapılan işleme göre bulunan değer dikkate alınarak düzeltilir.

2.1.7. Şüpheli Alacaklar

TDHP'ye göre şüpheli alacak karşılığı ayırmak için alacağın dava ve icra safhasında olması gerekir. (128/120 ve 654/129) UFRS'ye göre, tahsil edilemeyeceği düşünülen her türlü alacak için karşılık ayrılır. (İşletme ve denetçiye aşırı takdir hakkı) (128/120 ve 632/129) Karşılık giderleri VUK'taki gibi 654 hesaba değil, 770-632 hesaba aktartılır.

Geçmiş döneme ait oluşan şüpheli alacak tutarı, cari dönem mali tablosu hazırlanırken 120 Alıcılar hesabına aktarılır ve daha sonra geçmiş dönem zararları (580) hesabına kaydedilir.

2.1.8. Stoklar

Genel olarak stokların değerlendirme ölçüsü maliyet bedelidir. Ancak tek düzen hesap planında ya da vergi mevzuatında maliyet bedelinin hangi unsurları içereceği ve hangi yöntemlerle saptanacağı konusunda yeterli açıklama yapılmamıştır. Bu temel farklılığın dışında, uygulamadaki en önemli farklardan biri de tek düzen hesap planında ve vergi mevzuatında finansman maliyetlerinden stok maliyetlerine (dolayısı ile satılan malın maliyetine) pay verilmesidir. Uluslararası muhasebe standartlarında ise bu paya ancak özelliği stoklar için (satışa hazır hale getirilmesi için belirli ve önemli bir süreye ihtiyaç duyulan) izin verilir. Dolayısı ile UFRS'ye göre hazırlanan mali tablolar daha muhafazakar olup fiktif kar dağıtımını önlemektedir. Stoklar maliyet değeri veya net gerçekleştirilebilir değerin düşük olanı ile değerlendirilir. Zarar görmüş mallarda, modası geçmiş mallarda, satış fiyatı azalan mallarda net gerçekleştirilebilir değere göre değerlendirme yapılması gerekir. Net gerçekleştirilebilir değer, işletme faaliyetleri kapsamında elde edileceği beklenen satış fiyatından tamamlama ve satışı gerçekleştirme maliyetleri düşülerek bulunur. Örneğin, 100,00 TL'lik malı şirket piyasada 105,00 TL'ye satabiliyorsa ve satışı gerçekleştirmek için 10,00 TL'lik masrafa katlanması gerekiyorsa bu malın net gerçekleştirilebilir değeri 95,00 TL'dir.

Net Gerçekleştirilebilir Değer = 105,00 (TL) - 10,00 (TL) = 95,00 (TL)

2.1.9. Yıllara Sari İşler

Tek düzen hesap planında yıllara sari işler konusunda herhangi bir düzenleme olmadığından vergi mevzuatında geçerli hükümler dikkate alınmaktadır. Geçerli olan uygulama ise “tamamlanmış sözleşme” yöntemidir. Bu yöntemle göre inşaat maliyetleri ve hak edişlerin bitiminde sonuç hesaplarına aktarılır, işin tamamlanmasına kadar doğabilecek zararlar için herhangi bir karşılık ayrılmaz. UFRS'de ise “tamamlanma yüzdesi” yöntemi belirlenmiştir. Bu yöntemle göre her dönem işin tamamlanma yüzdesine göre maliyet ve gelir unsurları gelir tablosuna aktarılır, dönem içinde doğabilecek zararlar için de ihtiyatlılık ilkesi gereği karşılık ayrılır.

Örnek: (D) firmasının yapmış olduğu yıllara sari inşaat işine ait bilgiler aşağıdaki gibidir.

İşten Elde Edilecek Tahmini Toplam Gelir: 700.000,00 TL

İşin Toplam Tahmini Maliyeti : 600.000,00 TL

Şimdiye Kadarki Maliyetler : 350.000,00 TL

Firma bu iş ile ilgili olarak 500.000 TL'lik hakediş düzenlemiş ve 375.000,00TL tahsilat yapmıştır.

Tablo 1: Tamamlanma Yüzdesi Hesaplama

Tamamlanma Yüzdesi:	$\frac{\text{Şimdiye Kadarki Maliyet}}{\text{Toplam Maliyet}} * 100$
Tamamlanma Yüzdesi:	$\frac{350.000,00}{600.000,00} * 100$
Tamamlanma Yüzdesi:	58,33%
Hasılat Olarak Kaydedilecek Tutar:	$700.000,00 * \%58,33 = 408.310,00 \text{ TL}$

-----/-----

120 Alıcılar 408.310,00

600 Yurt İçi Satışlar 408.310,00

-----/-----

Gelir tablosu şu şekilde olmaktadır,

Tablo 2: Gelir Tablosu

Satışlar	408.310,00 TL
Satışların Maliyeti	350.000,00 TL
Kar	58.310,00 TL

2.1.10. Karşılıklar

UFRS'de ihtiyatlılık ilkesi gereği herhangi bir varlığın değerinde bir düşme olduğu görüldüğü ya da tahmin edildiği anda (stok değer düşüklüğü, şüpheli ticari alacaklar vb) karşılık ayrılması ve gider olarak kaydedilmesi gerekmektedir. Oysa vergi usul kanununda böyle bir karşılığın ayrılabilmesi ve gider olarak kabul edilebilmesi için mahkeme kararları gibi zorunluluklar getirilmiştir. Bir örnekle açıklamak gerekirse;

Bir nakit üreten birim 100.000,00 TL şerefiye, 60.000,00 TL patent ve 180.000,00 TL maddi varlıktan oluşmaktadır. Rakiplerden birinin yeni yarattığı üründen teknolojik olarak geri kaldığı için değer düşüklüğüne uğramıştır. Nakit üreten birimin geri kazanılabilir değeri 140.000,00 TL'ye düşmüştür. 200.000,00 TL değer düşüklüğü olmuştur.

Varlığın Değeri : 100.000,00 + 60.000,00 + 180.000,00 = 340.000,00 TL

Değer Düşüklüğü : 340.000,00 – 140.000,00 = 200.000,00 TL

Tablo 3: Değer Düşüklüğü Hesaplama

	Defter Değeri	Değer Düşüklüğü	Değer Düşüklüğü Sonrası
Şerefiye	100.000,00	100.000,00	0,00
Patent	60.000,00	20.000,00	40.000,00
Maddi Varlıklar	180.000,00	80.000,00	100.000,00
	340.000,00	200.000,00	140.000,00

-----/-----

654 Karşılık Giderleri Hs. 200.000,00

261 Şerefiye Hs. 100.000,00

257 Birikmiş Amortis.Hs. 100.000,00

Değer Düşüklüğü Karşılığı

-----/-----

2.1.11. Sabit Kıymetler

Stoklarda olduğu gibi sabit kıymetlerde de UFRS ancak özellikli varlık olması durumunda, sabit kıymetin kullanıma hazır hale gelmesine kadar geçen sürede, finansman giderlerinin aktifleştirilmesine izin vermektedir. Tek düzen hesap planı ve vergi mevzuatında da sabit kıymetlerin kullanıma girmesinden sonraki dönemlerde de finansman giderlerinin aktifleştirilmesinde izin vermektedir.

2.1.12. Amortisman ve İtfa Payları

UFRS' ye göre maddi duran varlıklar için uygulanan amortisman ve maddi olmayan duran varlıklar için uygulanan itfa payları süreleri ve sistematığı varlığın ekonomik ömrü ya da varlıktan sağlanacak ekonomik fayda süresi ile orantılı olmalıdır. Prensipite tek düzen hesap planı ya da aynı görüşü savunmasına rağmen vergi mevzuatındaki bir takım kurallar uygulamada farklılıklar yaratmaktadır. Vergi mevzuatında genel uygulama maddi ve maddi olmayan duran varlıkların 5 yılda amorti ya da itfa edilmesi yönündedir. Dolayısı ile işletmeler için ekonomik ömrü çok daha kısa olan varlıklar (teknolojik ekipmanlar gibi) ekonomik fayda sağladıkları dönemlerden daha uzun sürelerde amorti ya da itfa edilebilmektedir. Önemli bir başka fark ise maddi duran varlıkların amortismanına tabi tutarlarının belirlenmesidir. UFRS'ye göre maddi duran varlıkların amortismanına tabi değerleri kayıtlı değerleri ile artık değerleri arasındaki fark olarak hesaplanırken tek düzen hesap planında ve vergi mevzuatı uygulamalarında böyle bir fark dikkate alınmamaktadır.

2.1.13. Yeniden Değerleme

UFRS varlığın gerçeğe uygun değerlerinin kayıtlı değerlerinden önemli oranda farklılık olması durumunda yeniden değerlemeye izin verirken özellikle maddi ve maddi olmayan duran varlıklarda yeniden değerlendirme vergi mevzuatı uygulamaları uyarınca her sene yapılabilmektedir. Her ne kadar bu UFRS kapsamında uygulama enflasyonist ortamlarda mali raporlama ile paralel olsa da sadece belirli varlıklarda uygulanıyor olması önemli farklılık yaratan unsurlardan biridir.

UFRS'de yeniden değerlendirme seçimliliklidir. Fakat yapıldığı zaman aynı tür varlıkların tümüne uygulanır ve düzenli sıklıklarda tekrarlanması gerekir. (örneğin senede bir) İlk yapılan yeniden değerlemede varlık değeri artıyorsa Özkaynak grubuna alacak

kaydedilir. Değer azalırsa gelir tablosuna gider yazılır. Sonraki yeniden değerlemelerde ortaya çıkan fark geçmiş azalışı terse çeviriyorsa gelir tablosuna alacak, çevirmiyorsa özkaynaklara alacak kaydedilir.

Tablo 4: Yeniden Değerleme Fark Hesaplama

Defter Değeri	1.400.000,00	
Tarihi Maliyet	1.100.000,00	
Piyasa Değeri	900.000,00	
Yeniden Değerleme Farkı	500.000,00	(1.400.000,00-900.000,00)
Önceki Fark	300.000,00	(1.400.000,00-1.100.000,00)

2.1.14. İştirakler

Tek düzen hesap planı ve vergi mevzuatı iştirak ve bağlı ortaklıkların elde etme maliyetiyle değerlendirilmelerini öngörmüştür. UFRS ise bu konuda kesin farklılıklar göstermektedir. İştirak ve bağlı ortaklıkların değerlendirilmelerinde UFRS'de şu kurallar geçerlidir; iştirak oranının % 20'nin altında olması maliyet esasi iştirak oranının % 20- % 50 arasında olması ve yönetimde söz sahibi olunmaması özkaynak metodu iştirak oranının % 50'nin üstünde olması ya da yönetimde söz sahibi olunması konsolidasyondur.

2.1.15. Finansal Kiralama

Türkiye'deki mevzuat ve uygulama 1 Temmuz 2003 'ten önce imzalanan finansal kiralama sözleşmeleri için herhangi bir özel tanım getirmemiştir. Dolayısı ile finansal kiralama da normal kiralama işlemleri gibi değerlendirilmekte ve ödenen tutarların tamamı kira bedeli olarak değerlendirilip gider olarak kaydedilmelidir. Ayrıca finansal kiralamaya konu maddi duran varlıklar kiralayanın mali tablolarında durmakta ve amortisman kiralayan tarafından ayrılmaktadır. UFRS ise finansal kiralama sözleşmelerini, hukuki formları ile değil özleri ile değerlendirip, işlemi sadece bir finansman yöntemi olarak yorumlar. Bu yorumun sonucu olarak da ödenen kira bedelleri iç verim oranına göre ayrıştırılarak faiz bölümleri gider olarak kaydedilirken

ana para bölümleri ise finansal yükümlülüklerden düşülür. Yine UFRS' ye göre finansal kiralamaya konu maddi duran varlıklar kiracı işletmenin mali tablolarında kaydedilir ve kiracı işletme tarafından amortismanına tabi tutulur. 1 Temmuz 2003'ten sonra imzalanan finansal kiralama sözleşmeleri ise UFRS ve tekdüzen hesap planı ve vergi mevzuatı uyarınca aynı şekilde değerlendirilmektedir.

2.1.16. Ertelenmiş Vergi Borcu ve Alacağı

Bu deyim UFRS uygulamasına aittir. Mali ve ticari kar arasındaki farklılığın uyumlaştırılması için “Ertelenmiş Vergi Varlığı” ve “Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü” hesapları kullanılır. Mali ve ticari karı farklılaştıran unsurlar sürekli ve geçici farklar olarak sınıflandırılabilir.

Sürekli farklara örnek olarak; gecikme zamları ve faizleri, yasal sınırı aşan bağış ve yardımları, ilgili yılda unutulmuş amortismanları gösterebiliriz. Bunlar vergi matrahından hiç indirilmez.

Geçici farklara örnek olarak, kıdem tazminatı karşılığı, çekler için ayrılan reeskontlar, henüz indirilemeyen geçmiş yıl zararları, menkul değer ve VUK md. 278'e uymayan stok değer düşüklüğü karşılığı gösterebiliriz.

Bunlar bir dönemde matraha ilave edilmekle birlikte sonraki dönemde vergi matrahından indirilir. Ertelenmiş vergi varlığı (borçlu hesap) ve ertelenmiş vergi yükümlülüğü (alacaklı hesap) yukarıda değinilen geçici farklardan doğar. Geçici farklardan kıdem tazminatı karşılığı, VUK md.323'e uymayan şüpheli ticari alacak karşılığı kazançtan indirilebilir bir unsur olup, “Ertelenmiş Vergi Varlığı” doğurur. (EVV/691) Geçici farklardan stok değer farkları, sabit kıymet değerlendirme fonu vergilendirilebilir bir unsur olup, “Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü” doğurur.(691/EVY) Ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi yükümlülüğü hesapları birlikte bulunduğu bilançoda uzun vadeli kalemlerin altında netleştirilerek gösterilir.

2.1.17. Finansal Araçlar

UFRS'de finansal araçlar finansal yükümlülük ya da özkaynak olarak sınıflandırılarak bu sınıflandırmaya istinaden değerlendirilir. Tek düzen hesap planında ise konu ile ilgili herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Yine tek düzen hesap planında bilanço dışı

taşınan finansal araçlar (swap,forward,hedge) UFRS'ye göre bilanço içi taşınması gereken finansal araçlar olarak değerlendirilmektedir.

2.1.18. Çalışan Hakları

UFRS'ye göre çalışan hakları (ihbar tazminatları, kıdem tazminatları, emeklilik hakları, izin hakları) her dönem için istatistiki yöntemler kullanılarak hesaplanmalı ve giderler ait oldukları dönemde kayıtlara alınmalıdır. Tek düzen hesap planında ve vergi mevzuatında ise çalışan hakları ödendikleri dönemde gider olarak kabul edilmekte ve kayıt altına alınmaktadır. UFRS'ye göre kıdem tazminatı ve kullanılmayan izinler için karşılık ayrılır ve gider yazılır. Stok ve maliyetle ilgilendirilmez. Kıdem tazminatı karşılıkları toplam rakam olarak değil, net bugünkü değere göre hesaplanarak gider yazılır. İskonto oranı olarak devlet tahvil faiz oranı dikkate alınır. (632/373,632/472)

2.2. UFRS ve Tek Düzen Hesap Planına Göre Bilanço Farklılıkları

2.2.1. Tek Düzen Muhasebe Sistemine Göre Bilanço

Tek düzen muhasebe sisteminde temel finansal tablolardan biri olarak kabul edilen bilanço, varlıklar ve kaynaklar olmak üzere iki ana gruptan oluşmaktadır (Bayri, 2010:92). Bilançoda varlıklar, likidite düzeylerine göre, en çok likitten en az likit varlıklara doğru hesap grupları ve ana hesaplar bazında sıralanmaktadır. Tek düzen hesap planına göre varlıklar dönen ve duran varlık olarak gruplandırılmakta, bir yıldan kısa sürede satılması, nakde çevrilmesi, tüketilmesi veya kullanılması beklenen varlıklar dönen varlık, diğerleri ise duran varlık olarak kabul edilmektedir. Aynı şekilde kaynaklar da vadeleri dikkate alınarak en kısa vadeli kaynaktan en uzun vadeli kaynağa doğru hesap grupları ve ana hesaplar bazında sıralanmaktadır. Kaynaklar, kısa vadeli yabancı kaynaklar, uzun vadeli yabancı kaynaklar ve özkaynaklar olarak üç gruba ayrılır. Kısa vadeli yabancı kaynaklar bir yıl içinde, uzun vadeli yabancı kaynaklar da bir yıldan uzun sürede ödenmesi gereken borçlar ve yükümlülüklerden oluşmaktadır. Özkaynaklar ise, işletme sahip veya ortakları tarafından işletme kişiliğine tahsis edilmiş kaynaklar ile işletme faaliyetleri sonucu elde edilen ve işletmede alıkonulan kaynaklardan oluşmaktadır. Kısacası tek düzen hesap planında varlıklar dönen ve duran varlıklar kaynaklar da kısa ve uzun vadeli kaynaklar olarak gruplandırılırken, bir yıllık normal faaliyet dönemi dikkate alınarak gruplandırma yapılmıştır. Tek düzen muhasebe

sistemine göre varlıklar ve bilançoda hem brüt değerleri hem de varlık kaynak hesaplarındaki değer azalışları, ilgili varlık ve kaynak hesaplarının altında eksi olarak yer alarak net değerleriyle gösterilmektedir.

Tek düzen muhasebe sistemi içerisinde yer alan tek düzen hesap çerçevesi ve hesap planı, hesap grupları ve ana hesap isimlerinden oluşan kodlanmış kesin bir formattan oluşturulmuş ve bu formatın dışında ana hesap açılmasına ve bilanço hesapları arasında mahsup yapılmasına izin vermemiştir. Ancak bilançoda “diğer” başlığı altında yer alan bir hesap kalemi tutarının, ait olduğu grubun toplam tutarının %20'sini aşması durumunda, bu hesap kaleminin ayrı bir başlık altında ayrıca gösterilmesi istenmiştir.

2.2.2. UFRS'ye Göre Bilanço

UFRS'ye göre bilançonun biçimsel yapısı, kapsamı ve içeriğine yönelik düzenlemeler genel olarak ve öncelikle UFRS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı'nda yapılmıştır. UFRS 1'de cari/cari olmayan varlık ve kaynak ayırımına göre sınıflama ve likidite esaslı sınıflama olmak üzere bilançonun iki yöntemden birine göre sunulabileceği belirtilmektedir. Yöntemlerden hangisine göre bilançonun sunulacağına karar verirken, işletmenin normal faaliyet döngüsünün açıkça belirlenip belirlenememesine ve hangi yöntemin güvenilir bilgi sağlayacağına bakılması gerekmektedir.

UFRS'de normal faaliyet döngüsü, işleme tabi tutulmak üzere tedarik edilen varlıkların nakit ve nakde dönüşme süreci olarak tanımlanmıştır. Tipik faaliyet döngüsü, borçlanarak veya nakten stok alımı, sonra stokların satılarak nakde veya alacağı ve son olarak da alacakların tahsiliyle nakde dönüşmesi ve borçların ödenmesi şeklinde işlemektedir. İşletmenin normal faaliyet döngüsünün açıkça belirlenemediği durumlarda likidite esaslı sunuş tercih edilir. Örneğin finansal kuruluşlar, açıkça belirlenebilen bir faaliyet döngüsü içinde mal ve hizmet sunmadıklarından, likidite esaslı sunum yapmak durumundadırlar.

Güvenilir bilgi ise, finansal tablo kullanıcılarının doğru ve tutarlı ekonomik kararlar almalarına yardımcı olacak bilgidir. Normal faaliyet döngüsü açıkça belirlenebilmekle birlikte, likidite esaslı sınıflamanın daha güvenilir bilgi sağlayacağı durumlarda, bu yöntemin kullanılması gereklidir. Örneğin cari/cari olmayan varlık/kaynak ayırımına

göre raporlama yapan bir işletmenin net sermayesi pozitif dahi olsa, borç ödeme gücü zayıflamışsa, alacak ve stok devir hızı ile nakit oranı düşmüşse likidite esaslı sınıflama daha güvenilir bilgi sağlayabilir (Örten, Kaval ve Karapınar, 2007, 20). Normal faaliyet döngüsünün açıkça belirlenemediği ve likidite esaslı sunumun daha güvenilir bilgi sağladığının kabul edildiği istisnai durumlar dışında, bilançoda varlıklar ve kaynaklar cari/cari olmayan ayrımına göre sınıflandırılır. Bilançoların sunumunda cari/cari olmayan varlık ve kaynak ayrımına göre sunumunun esas alınması halinde , cari/cari olmayan varlık ve kaynak ayrımının nasıl yapılacağı aşağıdaki gibi açıklanmıştır Buna göre;

-Bilanço tarihinden sonraki 12 ay içinde paraya dönüşmesi beklenen,

-İşletmenin normal faaliyet döngüsü içinde satılması, tüketilmesi veya paraya çevrilmesi beklenen veya satış ya da kullanım amaçlı olarak elde tutulan,

-Öncelikle ticari amaçlı olarak elde bulundurulan,

-Bilanço tarihinden sonra en az 12 ay için borçların ödenmesi veya alışveriş için kullanılması kısıtlanmamış nakit ve nakit benzeri varlıklar cari varlıklar olarak sınıflandırılır.

Bu sınıflandırmada cari/cari olmayan varlık ayrımının tek düzen muhasebe sistemindeki geleneksel dönen/duran varlık ayrımından biraz farklılaştığı görülmektedir. Çünkü UFRS öncelikle normal faaliyet döngüsünün parçası olarak bilanço tarihinden sonraki 12 aydan daha uzun sürede satılması tüketilmesi ya da paraya çevrilmesi beklenen alacaklar, stoklar ve diğer varlıkları cari varlıklar kapsamına almaktadır. Dolayısıyla cari/cari olmayan ayrımında önemli bir husus bilanço tarihinden sonraki 12 ay içinde nakde dönüşmesi beklenmiyor olsa dahi ticari alacaklar, personelden alacaklar, normal faaliyet döngüsü içinde satılan tüketilen ve nakde çevrilen stoklar gibi varlıkların cari varlıklar arasında gösterilmesidir. UFRS 1'e göre normal faaliyet döngüsünün parçası olmayan varlıklar ise, tek düzen muhasebe sisteminde olduğu gibi 12 aylık normal faaliyet dönemi dikkate alınarak cari/cari olmayan varlık ayrımının yapılması gerekmektedir. Normal faaliyet döngüsü ve dönemine göre cari varlık olarak sınıflandırılan varlıkların dışındaki bütün cari varlıklar cari olmayan varlık olarak sınıflandırılır.

Varlık yapısının oluşumuna paralel olarak kaynakların sınıflandırılmasında da aynı kriterler esas alınmaktadır.

Kaynakların sınıflandırılmasında cari-cari olmayan kaynak ayrımı da tek düzen muhasebe sistemindeki kısa ve uzun vadeli kaynak ayrımından biraz farklıdır. Normal faaliyet döngüsünün parçası olarak satıcılara borçlar, personele borçlar gibi bilanço kalemleri vadeleri bir yıldan uzun dahi olsa cari borçlar arasında yer alacaktır (Örten, Kaval ve Karapınar, 2007, 22). Dolayısıyla cari varlıklara benzer şekilde cari kaynaklar bilanço tarihinden itibaren 12 aydan daha uzun sürede ödenmesi beklenen borçları kapsayabilmektedir (Alfredson ve ötekiler, 2005, 560). Normal faaliyet döngüsünün parçası olmayan borç ve yükümlülükler ise, normal faaliyet dönemine göre cari ve cari olmayan kaynak olarak gruplandırılır. Buna göre bilanço tarihinden 12 ay içinde ödenmesi beklenen borç ve yükümlülükler cari kaynak, 12 aydan uzun sürede ödenmesi beklenen borç ve yükümlülükler de cari olmayan kaynak olarak gruplandırılır. Borç ve yükümlülüklerin sınıflandırılmasında UFRS 1'de dikkat çeken bir diğer husus ise “erteleme hakkı”dır. Eğer bir finansal borç 12 aydan kısa sürede ödenecek dahi olsa, işletmenin bilanço tarihinden itibaren 12 ay içinde borcu yeniden finanslama veya döndürme beklentisi varsa borç cari olmayan borç olarak sınıflandırılır. Buna paralel şekilde işletmenin borcu uzun vadeli dahi olsa, sözleşmede yer alan bir taahhüdün yerine getirilmemesi veya ihlali durumunda önlenebilir hale geliyorsa, bu borç cari borç olarak sınıflandırılır.

2.2.3. Farklılıkların Analizi

Tek düzen muhasebe sistemi ile karşılaştırıldığında, UFRS cari/ cari olmayan varlık ve kaynak ayrımına göre sınıflamanın dışında, finans ve hizmet sektöründeki işletmelerin farklı yapı ve niteliklerini de dikkate alarak likidite esaslı sınıflandırmaya göre raporlama seçeneğini kabul etmektedir. Yine cari/cari olmayan varlık ve kaynak ayrımında UFRS 1 ile getirilen en önemli yeniliklerden biri normal faaliyet döngüsü kavramıdır. Buna göre tek düzen muhasebe sisteminde dönen varlık ve duran varlıkların, kısa vadeli yabancı kaynaklar ile uzun vadeli yabancı kaynakların ayrımında sadece normal faaliyet dönemi dikkate alınırken, UFRS'de önce normal faaliyet döngüsü dikkate alınarak faaliyet döngüsünün unsuru olan varlık ve kaynakların cari varlık ve kaynaklarda raporlanması istenmektedir. Faaliyet döngüsünün unsuru olmayan

varlık ve kaynakların ise, Tek düzen muhasebe sisteminde olduğu gibi normal faaliyet dönemine göre ayrıma tutulması istenmektedir.

Tek düzen muhasebe sistemi ile UFRS arasında varlık ve kaynakların alt gruplarının ve ana hesapların oluşumunda da farklılıklar mevcuttur. Tek düzen muhasebe sisteminde alt hesap grupları ve hesap isimleri kesin bir formatla belirlenmiş ve bu formatın dışında ana hesap açılmasına ve bilanço hesapları arasında mahsup yapılmasına izin verilmezken, UFRS 1'de hesap grupları ve ana hesap ayırımına değinilmeden bilançoda en azından yer alması gereken başlıklar ve bu başlıklara ilaveten hangi hallerde bilançoda ek ve alt başlıklar açılması gerektiği açıklanmıştır. UFRS'ye göre bilançoda yer alması gereken başlıklar şu şekilde sıralanabilir:

- Maddi duran varlıklar,
- Yatırım malları (yatırım amaçlı gayrimenkuller),
- Maddi olmayan duran varlıklar,
- Finansal varlıklar,
- Özkaynak yöntemine göre izlenen yatırımlar (bağlı ortaklıklar, iştirakler)
- Biyolojik varlıklar,
- Stoklar,
- Ticari ve diğer alacaklar,
- Nakit ve nakit benzerleri,
- Ticari ve diğer borçlar,
- Karşılıklar,
- Finansal borçlar,
- Dönem vergisi ile ilgili borçlar ve varlıklar,
- Ertelenen vergi borçları ve ertelenen vergi varlıkları,
- Özkaynaklarda gösterilen azınlık hakları,

-Ana şirketin ortaklarına ait çıkarılmış sermaye ve yedekler,

-Satılmak üzere elde tutulan varlık ve yükümlülükler.

Bilançoda asgari olarak yer alması gereken başlıklara ek olarak, standartta farklı ölçü ile değerlendirilen varlıkların, nitelik ve işlevleri farklı olan varlık ve kaynakların ayrı başlıklarda sunulması gerektiği belirtilmektedir. Bu duruma örnek olarak aşağıdaki varlık ve kaynakları gösterebiliriz:

-Özkaynak yöntemi ile değerlendirilen iştirakler ile satışa hazır finansal varlık olarak sınıflandırılan varlıklar,

-Personele sağlanan faydalar ve personel için katlanılan yükümlülükler,

-Şerefiye.

Aşağıdaki tabloda asgari düzeyde bulunması gereken hesap grupları ile varlık ve kaynakların farklı nitelik ve işlevlerine göre bilançoda yer alması gereken ana hesap gruplarını dikkate alan bir bilanço örneği bulunmaktadır.

NOT: UFRS'ye göre açılan hesap grupları koyu italik olarak yazılmıştır.

Tablo 5: UFRS ‘ye Göre Bilançoda Yer Alması Gereken Hesap Grupları

VARLIKLAR	KAYNAKLAR
CARİ VARLIKLAR	CARİ KAYNAKLAR
NAKİT VE NAKİT BENZERİLERİ	FİNANSAL BORÇLAR
FİNANSAL YATIRIMLAR	TİCARİ BORÇLAR
TİCARİ ALACAKLAR	İLİŞKİLİ TARAFLARA BORÇLAR
İLİŞKİLİ TARAFLARDAN ALACAKLAR	DİĞER BORÇLAR
DİĞER ALACAKLAR	ALINAN AVANSLAR
STOKLAR	YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ
CANLI VARLIKLAR	
İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNE İLİŞKİN VARLIKLAR	ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER
GELECEK AYLARA İLİŞKİN GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI	DEVLET TEŞVİK VE YARDIMLARI
DİĞER CARİ VARLIKLAR	BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI
SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN CARİ OLMAYAN VARLIKLAR	GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GİDER TAHAKKUKLARI
	DİĞER CARİ KAYNAKLAR
	SATIŞ AMACIYLA ELDE TUTULAN CARİ OLMAYAN VARLIKLARA İLİŞKİN YÜKÜMLÜLÜKLER
CARİ OLMAYAN VARLIKLAR	CARİ OLMAYAN KAYNAKLAR
FİNANSAL YATIRIMLAR	FİNANSAL BORÇLAR
İLİŞKİLİ TARAFLARDAN ALACAKLAR	İLİŞKİLİ TARAFLARA BORÇLAR
DİĞER ALACAKLAR	DİĞER BORÇLAR
CANLI VARLIKLAR	ALINAN AVANSLAR
YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER	ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER
MADDİ VARLIKLAR	DEVLET TEŞVİK VE YARDIMLARI
ŞEREFİYE	BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI
MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GİDER TAHAKKUKLARI
ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR	ERTELENMİŞ VERGİ BORÇLARI (YÜKÜMLÜLÜKLERİ)
GELECEK YILLARA AİT GİDELER VE GELİR TAHAKKUKLARI	
ERTELENEN VERGİ VARLIKLARI	ÖZKAYNAKLAR
DİĞER CARİ OLMAYAN VARLIKLAR	ÖDENMİŞ SERMAYE
	SERMAYE YEDEKLERİ
	KAR YEDEKLERİ
	GEÇMİŞ YILLAR KARLARI
	GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI
	DÖNEM KAR(ZARARI)
TOPLAM VARLIKLAR	TOPLAM KAYNAKLAR

Kaynak: Bayri (2010:103)

Bilanço kalemleri itibariyle tek düzen muhasebe sistemi ve UFRS karşılaştırıldığında, kesin bir format önerilmemekle birlikte, UFRS'nin daha şeffaf ve detaylı bilgi sunmayı hedeflediği söylenebilir. UFRS'nin uygulanmasıyla tek düzen muhasebe sistemindeki hesap gruplarının bazıları bölünerek yeni hesap gruplarının oluşturulması gerekecektir. Örneğin ilişkili taraflardan alacaklar diğer alacaklardan, canlı varlıklar stoklardan ve maddi duran varlıklardan, satış amaçlı elde tutulan cari olmayan varlıklar ve yatırım amaçlı gayrimenkuller maddi duran varlıklardan, şerefiye maddi olmayan duran varlıklardan ayrı raporlanacaktır. Bunun dışında tek düzen muhasebe sisteminden farklı olarak ertelenen vergi varlıkları, ertelenen vergi yükümlülükleri ve devlet teşvik ve yardımları gibi tamamen yeni hesap gruplarının da eklenmesi gerekmektedir.

Hesap grupları ve bu hesap grupları için de yer alacak hesaplarla ilgili değişikliklerin bazıları şu şekilde özetlenebilir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007). Tek düzen hesap planındaki hazır değerler grubu, UFRS'ye göre nakit ve nakit benzeri varlıklar grubu olarak isimlendirilmektedir. Nakit ve nakit benzeri varlıklar grubu tek düzen muhasebe sistemindeki hazır değerlere ilaveten banka mevduatlarına tanınan ve hesap bakiyesinin eksiye inebilmesine neden olan kredi kullanımlarını ve nakit benzeri yatırımları da kapsamaktadır. UFRS 7 Nakit Akış Tablosu Standardına göre, cari hesaplara tanınan limitler dahilinde çekilen tutarların kredi olarak mali borçlar grubunda değil, nakit benzeri varlıklar grubunda raporlanması gerekmektedir. Standartlar açısından, likidite değeri yüksek olan ve paraya çevrilmesinde herhangi bir değişim riski bulunmayan varlıkların nakit benzeri varlıklar grubunda izlenmesi gerekmektedir. Bu nedenle tek düzen muhasebe sistemine göre menkul kıymetler grubunda izlenen likit fonlar v.b. varlıkların, standartlar açısından finansal varlıklar grubunda değil, nakit ve benzeri varlıklar grubunda izlenmesi gerekmektedir.

Tek düzen muhasebe sistemindeki menkul kıymetler grubu standartlarda finansal varlıklar olarak ifade edilmektedir. Tek düzen muhasebe sisteminde göre menkul kıymetler esas olarak hisse senetleri, özel kesim tahvil, senet ve bonoları ile kamu kesimi tahvil, senet ve bonoları olarak sınıflandırılırken, standartlar açısından finansal varlıklar, alım satım amaçlı varlıklar, satılmaya hazır finansal varlıklar ve vadeye kadar elde tutulacak finansal varlıklar şeklinde sınıflandırılmaktadır. Ayrıca, finansal varlıkların kapsamı türev finansal varlıkları da kapsayacak şekilde genişlemektedir.

UFRS'ye göre alacaklar ticari alacaklar, ilişkili taraflardan alacaklar ve diğer alacaklar hesap gruplarına ayrılabilir. Cari-cari olmayan varlık ve kaynak ayırımına göre raporlama yapan işletmelerde, normal faaliyet döngüsü gereğince vadesi bir yıldan daha uzun olan ticari alacaklarda cari varlıklar grubundaki ticari alacaklar hesap grubunda yer alacaktır. Özün önceliği ve önemlilik ilkeleri gereğince standartlar açısından ticari alacaklar hesap grubunda banka garantisi olmayan kredi kartlarından ticari alacaklar ve alınan ileri tarihli çekler için ana hesaplar açılabilir. Ayrıca tek düzen hesap planında sadece senetli alacaklar için reeskont ayrılabilceği dikkate alınarak açılan Alacak Senetleri Reeskontu Hesabı tüm ticari alacakların reeskontunu kapsayacak şekilde Ertelenmiş Faiz Gelirleri veya Ticari Alacaklar Reeskontu Hesabına dönüştürülebilir. UFRS açısından bilançoda ilişkili taraflardan alacaklar için oluşturulacak hesap grubuna Tek düzen muhasebe sistemi'ne göre diğer alacaklar grubunda yer alan ortaklardan alacaklar, iştiraklerden alacaklar ve bağıli ortaklıklardan alacaklar aktarılabilir. Bu grubun kapsamına yöneticilerden alacaklar, iş ortaklıklarından alacaklar, ilişkili taraflardan diğer alacaklar, ilişkili taraflardan tahsili şüpheli alacaklar, ilişkili taraflardan tahsili şüpheli alacaklar karşılığı (-) ve ilişkili taraflardan alacak reeskontları (-) dahil edilebilir. Diğer alacaklar grubu ise personelden alacaklar, vergi idaresinden alacaklar, kiracılardan alacaklar, verilen depozito ve teminatlar, diğer çeşitli alacaklar, tahsili şüpheli diğer alacaklar ve diğer alacaklar reeskontları (-) şeklinde oluşturulabilir.

UFRS 2 stoklar standardına göre hizmet maliyetleri de stoklanabilir olarak kabul edildiği için Tek düzen muhasebe sistemine göre önce bilanço kapsamında raporlanmayan tamamlanmamış ve tamamlanmış hizmet maliyetlerinin, stoklar grubu kapsamında raporlanması gerekmektedir. Yine cari-cari olmayan varlık ve kaynak ayırımına göre raporlama yapan işletmelerde normal faaliyet döngüsü gereğince bir yıldan daha uzun sürede kullanılacak olan stoklar da bu grupta yer alacaktır. Tek düzen muhasebe sistemine göre stoklar grubunda izlenen canlı varlıklar için UFRS'ye göre ayrı bir hesap grubu oluşturulduğundan canlı varlıklar stoklar hesap grubunda değil, canlı varlıklar hesap grubunda raporlanacaktır. UFRS'ye göre oluşturulan canlı varlıklar hesap grubu ürün veren bitkiler, ürün vermeyen bitkiler, büyükbaş hayvanlar, küçükbaş hayvanlar, kümes hayvanları, suda yaşayan hayvanlar, diğer canlı varlıklar, canlı varlıklar değer düşüklüğü karşılığı (-) ve canlı varlıklar için verilen sipariş avansları şeklinde sınıflandırılabilir. Cari- cari olmayan varlık ve kaynak ayırımına göre normal

faaliyet döngüsünün parçası olan canlı varlıklar da bir yıldan uzun süreli olarak işletmede tutulsalar da cari varlıklar grubundaki canlı varlıklar alt hesap grubunda raporlanmalıdır.

Tek düzen muhasebe sistemindeki mali duran varlıklar UFRS'ye göre cari olmayan finansal varlıklar olarak ifade edilebilir ve bu grupta satılmaya hazır finansal varlıklar, vadeye kadar elde tutulacak finansal varlıklar, iş ortaklıkları ve türev finansal araçlar izlenebilir. Standartlar gereği iştirakler önemli etkiye sahip olup olmamalarına göre ayrı ayrı izlenebilirler.

Bir yıldan uzun süre işletmede kullanılmak üzere elde tutulan ve faaliyet döngüsünün parçası olmayan canlı varlıklar için cari olmayan varlıklar grubunda canlı varlıklar alt hesap grubu oluşturulmalıdır. Bu alt hesap grubunda yer alacak hesaplar meyve ağaçları, meyve vermeyen ağaçlar, büyükbaş hayvanlar, küçükbaş hayvanlar, kümes hayvanları, suda yaşayan hayvanlar, diğer canlı varlıklar, canlı varlıklar değer düşüklüğü karşılıkları ve canlı varlıklar için verilen sipariş avansları şeklinde sınıflandırılabilir.

Cari olmayan varlıklar grubunda açılacak yatırım amaçlı gayrimenkuller alt hesap grubu yatırım amaçlı arazi ve arsalar, yatırım amaçlı binalar, yatırım amaçlı tesisler, yatırım amaçlı diğer gayrimenkuller, yatırım amaçlı gayrimenkul amortismanı (-) ve yatırım amaçlı gayrimenkul değer düşüklüğü karşılığı (-) şeklinde sınıflandırılabilir. Dolayısıyla standartlar açısından yatırım amaçlı gayrimenkuller maddi duran varlıklar grubundan çıkarılarak bu grupta izlenecektir. Tek düzen muhasebe sistemine göre oluşturulan maddi duran varlıklar grubuna standartlar açısından maddi duran varlık değer düşüklüğü karşılıkları (-) eklenebilir. Çünkü standartlara göre değer düşüklüğünün de bilançoda raporlanması gereklidir.

UFRS'ye göre şerefiye için ayrı bir hesap grubu oluşturulursa, şerefiye maddi olmayan duran varlıklar grubundan çıkarılmalıdır. Standartlar açısından kuruluş ve örgütlenme giderleri aktifleştirilemediğinden kuruluş ve örgütlenme giderleri maddi olmayan varlıklar ve dolayısıyla bilanço kapsamında yer almayacak; bu tür giderler ortaya çıktıkları dönemde gider kaydedilecektir. Başka bir deyişle, bu giderler bilanço kapsamında değil, gelir tablosu kapsamında ele alınacaktır. Standartlar açısından araştırma giderleri de aktifleştirilemediğinden maddi olmayan duran varlıklar grubunda

sadece geliştirme giderlerinin aktifleştirilebilen kısmı yer alacaktır. Yine standartlar açısından bu grup yazılım programları, görsel sanat varlıkları, maddi olmayan varlıklar değer düşüklüğü karşılığı (-) ve yapımı devam eden programlar ve projeler şeklinde sınıflandırılabilir.

UFRS açısından bilanço kapsamına alınması gereken bir başka unsur ise ertelenmiş vergi varlıklarıdır. Ertelenmiş vergi varlıkları bilançoda diğer cari olmayan varlıklar hesap grubunda gösterilebileceği gibi (Akdoğan ve Sevilengül, 2007) ayrı bir hesap grubu olarak da gösterilebilir. Muhasebe karı ile mali kar arasında farklılıklara neden olan indirilebilir geçici farklar nazım hesaplar grubunda ayrıntılı olarak izlenebilir. Vergi oranına göre indirilebilir geçici farklar üzerinden hesaplanan tutarlar bilançoda ertelenen vergi varlıkları (alacakları) hesabına veya hesap grubuna kaydedilebilir.

UFRS açısından cari-cari olmayan varlık ve kaynak ayırımına göre raporlama yapan işletmelerde normal faaliyet döngüsünün parçası olan tüm stoklar cari varlıklar grubundaki stoklar alt grubunda raporlanacakları için, Tek düzen muhasebe sistemine göre diğer duran varlıklar grubunda yer alan gelecek yıllar ihtiyacı stoklar bu gruptan çıkarılacaktır. Tek düzen muhasebe sistemine göre diğer duran varlıklar hesap grubunda izlenen elden çıkarılacak stoklar da standartlar açısından cari varlıklar grubundaki stoklar grubunda raporlanacağından diğer cari olmayan varlıklar grubunda stoklar için herhangi bir hesap açılmasına gerek kalmamaktadır.

Cari kaynaklar grubunda borçlar mali borçlar, ticari borçlar, ilişkili taraflara borçlar ve diğer borçlar şeklinde hesap gruplarına ayrılabilir. Tek düzen muhasebe sistemindeki mali borçlar grubuna standartlar açısından türev finansal borçlar ve finansal borçlar reeskontu (-) eklenerek yeniden sınıflandırma yapılabilir. Tek düzen muhasebe sisteminden farklı olarak verilen ileri tarihli çekler ticari borçlar grubunda ayrı bir hesap açılarak izlenebilir. Borç senetleri reeskontu tüm ticari borçları kapsayacak şekilde ertelenmiş faiz giderleri veya ticari borçlar reeskontu olarak genişletilebilir. Yine cari-cari olmayan varlık ve kaynak ayırımına göre bilanço hazırlayan işletmelerde normal faaliyet döngüsünün bir parçası olarak bir yıldan uzun vadeli ticari borçların da bu gruba aktarılması gerekmektedir. Tek düzen muhasebe sistemindeki diğer borçlar grubunda yer alan ortaklara borçlar, iştiraklere borçlar, bağlı ortaklıklara borçlar ve yönetici personele borçlar ilişkili taraflara borçlar grubuna alınabilir. Ayrıca bu grupta iş

ortaklıklarına borçlar, ilişkili taraflara diğer borçlar ve ilişkili taraflara borçlar reeskontu için hesaplar açılabilir.

UFRS açısından borç ve gider karşılıkları grubunda kıdem tazminatı karşılıklarına ilaveten çalışanlara sağlanacak diğer faydalara ilişkin karşılıklar, garanti yükümlülükleri karşılıkları, maddi varlıklar sökölme ve restorasyon maliyetleri karşılıkları (-) ayrı başlıklarda izlenebilir. Maliyet gider karşılıkları tüm gider karşılıklarını kapsayacak şekilde gider karşılıklarına dönüştürülebilir.

Geçmiş yıllara ilişkin düzeltmeler ve standartlara geçiş farklarından kaynaklanan kar ve zararlar için özkaynaklar grubunda geçmiş yıllar karları ve geçmiş yıllar zararları hesapları açılabilir. Muhasebe standartlarının değerlendirme hükümleri çerçevesinde sermaye yedekleri grubunda maddi olmayan varlıklar yeniden değerlendirme artışları, özel tükenmeye tabi varlıklar yeniden değerlendirme artışları ve finansal varlıklar değerlendirme farkları için bu hesap grubunda ilave hesaplar açılabilir.

BÖLÜM 3: ÖRNEK UYGULAMA

**Tablo 6: SEBA Madencilik Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi 31.12.2010 Tarihli
Bilançosu (VUK Hükümlerine göre)**

VARLIKLAR	31 Aralık 2010
Cari/Dönen Varlıklar	15.571.371,00
Hazır Değerler	32.104,00
Menkul Kıymetler (Net)	60.000,00
Ticari Alacaklar	5.859.243,00
İlişkili Taraflardan Alacaklar (Net)	60.168,00
Diğer Alacaklar (Net)	100.159,00
Stoklar (Net)	8.708.584,00
Diğer Cari Dönen Varlıklar (Net)	751.113,00
Cari Olmayan/Duran Varlıklar	14.800.747,00
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	
Maddi Varlıklar (Net)	11.627.794,00
Arsalar	10.175.000,00
Binalar	112.000,00
Demirbaşlar	2.495.000,00
Birikmiş Amortismanlar	-1.154.206,00
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	2.857.440,00
Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri	2.143.000,00
Haklar	657.840,00
Araştırma ve Geliştirme Giderleri	1.252.600,00
Bitmiş İtfa Payları	-1.196.000,00
Diğer Cari Olmayan/Duran Varlıklar	315.513,00
TOPLAM VARLIKLAR	30.372.118,00

[.../...]

Tablo 6'ın Devamı

YÜKÜMLÜLÜKLER	
Kısa Vadeli Yükümlülükler	14.279.185,00
Finansal Borçlar (Net)	7.430.329,00
Finansal Kiralama İşlemlerinden Doğan Borçlar	84.520,00
Diğer Finansal Yükümlülükler	144.362,00
Ticari Borçlar (Net)	5.365.432,00
İlişkili Taraflara Borçlar (Net)	527.910,00
Alınan Avanslar	635.134,00
Borç Karşılıkları	79.363,00
Diğer Yükümlülükler (Net)	12.135,00
Uzun Vadeli Yükümlülükler	11.027.935,00
Finansal Borçlar (Net)	9.213.471,00
İlişkili Taraflara Borçlar (Net)	1.596.428,00
Borç Karşılıkları	218.036,00
ÖZSERMAYE	5.064.998,00
Sermaye	1.725.000,00
Sermaye Yedekleri	6.261.738, 00
Öz Sermaye Enflasyon Düzeltmesi Farkları	6.261.738,00
Kar Yedekleri	101.776,00
Yasal Yedekler	48.053,00
Olağanüstü Yedekler	33.567,00
Özel Yedekler	20.156,00
Net Dönem Karı/Zararı	41.530,00
Geçmiş Yıllar Kar/Zararları	-3.065.046,00
TOPLAM YÜKÜMLÜLÜKLER	30.372.118,00

Şirketin Organizasyonu ve Faaliyet Konusu

SEBA Madencilik Sanayi ve Ticaret Ltd.Şti. 2000 yılında madencilik sektörüne hizmet etmek amacıyla Türkiye'de kurulmuştur. Ödenmiş sermaye 1.725.000 TL'dir.

31.12.2010 tarihi itibarıyla şirketin ortaklık yapısı aşağıdaki gibidir:

<u>Adı Soyadı</u>	<u>Pay Oranı</u>
Çiğdem Erdoğan	50,30
Nezir Erdoğan	10,00
Mustafa Erdoğan	12,75
Diğer	<u>26,95</u>

100

31 Aralık 2010 tarihi itibariyle SEBA Madencilik Sanayi ve Ticaret Ltd.Şti.'de çalışan ortalama personel sayısı 22 kişidir. 31.12.2010 tarihi itibariyle kategorilere göre ayrımı aşağıdaki gibidir.

31 Aralık 2010

İdari Personel	9
Diğer Personel	<u>13</u>
	22

Mali Tabloların Sunumuna İlişkin Esaslar

Uygulanan Muhasebe Standartları

Şirket, defterlerini ve kanuni mali tablolarını Türk Ticaret Kanunu ve Vergi mevzuatınca belirlenen muhasebe ilkelerine uygun olarak tutmakta ve hazırlamaktadır. Ekli mali tablolar Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uygun olarak şirketin yasal kayıtlarına yapılan düzeltmeleri ve sınıflamaları içermektedir.

Uygulanan Değerleme İlkeleri ve Muhasebe Politikaları

Konsolidasyon Esasları

Kontrol gücü ana ortaklıkta bulunan Kızılgöl Madencilik Sanayi ve Ticaret Ltd.Şti.'nin gerek aktif toplamının küçüklüğü, gerekse faaliyet hacminin düşük olması nedeniyle konsolidasyon kapsamı dışında tutulmuştur.

Karşılaştırmalı bilgiler ve önceki dönem tarihli mali tabloların düzeltilmesi

Cari dönem mali tabloların sunumu ile uygunluk sağlanması açısından karşılaştırmalı bilgiler gerekli görüldüğünde yeniden sınıflandırılmıştır.

Stoklar

Stoklar aylık hareketli ağırlık ortalama metoduna göre değerlendirilir. Stoklar, maliyetin veya net makul değerinin düşük olanı ile değerlendirilir. Stokların maliyeti, stokların yerine getirilişi sırasında oluşan tüm masraflar ve üretimle ilgili bir genel masraf da hesaba katılarak üretime başlayana kadar oluşan tüm masraflardan oluşur.

Maddi Varlıklar

Maddi varlıklara ilişkin amortismanlar, varlıkların faydalı ömürlerine göre varlıklara giriş tarihleri esas alınarak doğrusal amortisman yöntemi kullanılarak ayrılmıştır. Şirketin kullandığı yıllık amortisman oranları aşağıdaki gibidir:

Yer altı ve yerüstü düzenleri	10-15 yıl
Binalar	50 yıl
Makine ve Cihazlar	7-15 yıl
Taşıtlar	5 yıl
Döşeme ve Demirbaşlar	3-10 yıl

Maddi Olmayan Varlıklar

Maddi olmayan varlık itfa payları gelir tablosunda, ilgili varlıkların tahmini ekonomik ömürleri üzerinden eşit tutarda doğrusal amortisman yöntemi kullanılarak hesaplanması sonucu muhasebeleştirilir. Maddi olmayan duran varlıklar kullanıma hazır oldukları tarihten itibaren itfa edilir. Maddi olmayan duran varlıklar için kullanılan itfa oranı yıllık %6,6 ila %25' dir.

Varlıklarda Değer Düşüklüğü

Ertelenmiş vergi aktifi ve finansal varlıklar dışındaki her varlık, her bilanço tarihinde, söz konusu varlığa ilişkin değer kaybının olduğuna dair herhangi bir gösterge olup olmadığı tespit için değerlendirilir. Bir varlığın kayıtlı değeri, tahmini ikame değerinden büyük ise değer düşüklüğü karşılığı ayırmak gerekmektedir. İkame değeri, varlığın net satış değeri ile kullanım değerinden yüksek olanı olarak kabul edilir.

Borçlanma Maliyetleri

Tüm finansman giderleri, oluştukları dönemlerde gelir tablosuna kaydedilmektedir.

Finansal Araçlar

Yatırım amaçlı varlıklar, alım satım amaçlı finansal varlıklar, vadeye kadar elde tutulacak finansal varlıklar ve satılmaya hazır finansal varlıklar gruplarında

sınıflandırılmıştır. Fiyatlardaki kısa vadeli dalgalanmalardan kar elde etmek amacıyla satın alınan finansal araçlar alım-satım amaçlı finansal varlıklar olarak sınıflandırılmış ve cari varlıklara dahil edilmiştir. Şirket yönetiminin vade tarihine kadar elinde tutma niyetinde ve yeteneğinde olduğu belirli veya sabit ödemeleri olan ve sabit bir vadesi bulunan finansal araçlar, vadeye kadar elde tutulacak finansal varlıklar olarak sınıflandırılmıştır.

Netleştirme/Mahsup

Finansal varlıklar ve yükümlülükler, yasal olarak netleştirme hakkının var olması, net olarak ödenmesi veya tahsilinin mümkün olması, veya varlığın elde edilmesi ile yükümlülüğün yerine getirilmesinin eş zamanlı olarak gerçekleşebilmesi halinde, bilançoda net değerleri ile gösterilirler.

İlişkili Taraflar

Ekteki mali tablolarda; Çiğdem Erdoğan, Nezir Erdoğan, Mustafa Erdoğan ve onların sahibi oldukları şirketler, bunların yöneticileri ve ilişkili oldukları bilinen diğer kişiler ve kuruluşlar, ilişkili şirketler olarak tanımlanmıştır.

Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması

Şirket Türkiye'de ve sadece madencilik alanında faaliyet gösterdiği için finansal bilgilerini bölümlere göre raporlamamıştır.

Çalışanlara Sağlanan Faydalar ve Kıdem Tazminatları

Yürürlükteki kanunlara göre, şirket emeklilik dolayısıyla veya İstifa ve İş Kanunu'nda belirtilen davranışlar dışındaki sebeplerle istihdamı sona eren çalışanlara belirli bir toplu ödeme yapmakla yükümlüdür. Kıdem tazminatı karşılığı tüm çalışanların emeklilikleri dolayısıyla ileride doğacak yükümlülük tutarlarının net bugünkü

değerine göre hesaplanmış ve mali tablolara yansıtılmıştır.

Emeklilik Planları

Bulunmamaktadır.

Tarımsal Faaliyetler

Bulunmamaktadır.

Hazır Değerler

	<u>31 Aralık 2010</u>
Kasa	550,00
Banka	31.554,00
-Vadesiz Mevduatlar	<u>31.554,00</u>
	32.104,00

Menkul Kıymetler- Net

	<u>31 Aralık 2010</u>
Hisse Senetleri	60.000,00

Finansal Borçlar-Net

	<u>31 Aralık 2010</u>
Kısa Vadeli Banka Kredileri	7.430.329,00
Uzun Vadeli Banka Kredileri	<u>9.213.471,00</u>
Toplam Finansal Borçlar	16.643.800,00

Finansal Kiralama Alacakları ve Borçları

Kısa vadeli finansal kiralama işlemlerinden alacaklar: Bulunmamaktadır.

Kısa vadeli finansal kiralama işlemlerinden borçlar:

	<u>31 Aralık 2010</u>
Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar	92.375,00
Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyeti (-)	<u>(7.855,00)</u>
	84.520,00

İlişkili Taraflardan Alacak ve Borçlar

31 Aralık 2010

İlişkili Ortaklardan Kısa Vadeli Alacaklar

Çiğdem ERDOĞAN	25.290,00
Nezir ERDOĞAN	34.378,00

İlişkili Ortaklara Kısa Vadeli Borçlar

Ortaklara Temettü Borcu	407.462,00
Mustafa ERDOĞAN	44.925,00
Personele Borçlar	<u>75.523,00</u>
	527.910,00

İlişkili Ortaklara Uzun Vadeli Borçlar

Mustafa ERDOĞAN	1.596.428,00
-----------------	--------------

Diğer Alacaklar ve Borçlar-Net

Kısa Vadeli Diğer Alacaklar

31 Aralık 2010

Diğer Çeşitli Alacaklar (*)	100.159,00
-----------------------------	------------

(*) Diğer Çeşitli alacakların tamamı vergi dairesinden ve diğer kurumlardan olan alacaklardan oluşmaktadır.

Kısa Vadeli Diğer Finansal Yükümlülükler

31 Aralık 2010

Ödenecek Vergi ve Fonlar	23.880,00
Vadesi Geçmiş veya Ertelenen Diğer Yükümlülükler	91.216,00
Ödenecek SSK Primleri	<u>29.266,00</u>
	144.362,00

Diğer Cari/ Cari Olmayan Varlıklar ve Kısa/Uzun Vadeli Yükümlülükler

Diğer Cari Varlıklar

	<u>31 Aralık 2010</u>
Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar	54.612,00
Personele Verilen Avanslar	499.240,00
İş Avansları	49.834,00
Gelir Tahakkukları	<u>47.427,00</u>
	751.113,00

Diğer Cari Olmayan Varlıklar

	<u>31 Aralık 2010</u>
Gelecek Yıllara Ait Giderler	315.513,00

Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler

	<u>31 Aralık 2010</u>
Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	7.959,00
Diğer KDV	<u>4.176,00</u>
	12.135,00

Borç Karşılıkları

Kısa Vadeli Borç Karşılıkları

	<u>31 Aralık 2010</u>
Dönem Karı ve Diğer Yasal Yük. Karşılığı	79.363,00

Uzun Vadeli Borç Karşılıkları

	<u>31 Aralık 2010</u>
Kıdem Tazminatı Karşılığı	42.233,00

Türkiye'de mevcut kanunlar çerçevesinde, şirket bir yıllık hizmet süresini dolduran ve herhangi bir geçerli neden bağlı olmaksızın işine son verilen, askerlik görevine çağrılan, emeklilik yaşına gelmiş personeline kıdem tazminatı ödemesi yapmalıdır.

Geçmiş Yıl Kar Veya Zararları

31 Aralık 2010

Geçmiş Yıl Zararları (3.065.046)

Esas Faaliyet Gelirleri

31 Aralık 2010

a) Satış Gelirleri

Yurtiçi Satışlar	4.186.483
Yurtdışı Satışlar	10.822.848,94
Diğer Gelirler	197.300,60
Satıştan İadeler(-)	(192.144,08)
Satış İskontoları(-)	(39.911,42)
Diğer İndirimler (-)	<u>(158.211,13)</u>
	14.816.366,04

b) Satışların Maliyeti

31 Aralık 2010

Satılan Mamüller Maliyeti(-)	(11.262.391,19)
Satılan Ticari Mal Maliyeti(-)	<u>(196.339,64)</u>
	(11.458.730,83)

Faaliyet Giderleri

31 Aralık 2010

Arge Gideri	(1.252.600,00)
Paz.Sat.Dağ.Gideri	(2.412.840,46)
Genel Yön. Gideri	<u>(833.146,24)</u>
	(4.498.586,70)

Diğer Faaliyetlerden Gelir/Gider ve Kar/Zararlar

a) Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karlar

31 Aralık 2010

Kambiyo Karları 427.240,78

b) Diğer Faaliyetlerden Gider ve Zararlar

Kambiyo Zararları 250.700,53

Finansman Giderleri

31 Aralık 2010

Kısa Vadeli Borçlanma Maliyeti (137.546,64)

Vergiler

31 Aralık 2010

Kurumlar Vergisi Karşılığı (79.362,89)

Şirket Türkiye’de geçerli olan kurumlar vergisine tabidir. Şirketin cari dönem faaliyet sonuçlarına ilişkin tahmini vergi yükümlülükleri için gerekli karşılıklar ayrılmıştır. Vergiye tabi kurum kazancı üzerinden tahakkuk ettirilecek kurumlar vergisi oranı, ticari kazancın tespitinde gider yazılan vergi matrahından indirilemeyen giderlerin eklenmesi ve yurtiçinde yerleşik şirketlerden alınan temettüleri, vergiye tabi olmayan gelirler ve kullanılan yatırım indirimleri düşüldükten sonra kalan matrah üzerinden hesaplanmaktadır.

Zararlar, gelecek yıllarda oluşacak vergilendirilebilir kardan düşülmek üzere, maksimum 5 yıl taşınabilir. Ancak oluşan zararlar geriye dönük olarak, önceki yıllardan oluşan kardan düşülemez.

Türkiye’de vergi değerlendirmesiyle ilgili kesin bir mutabakatlaşma prosedürü bulunmamaktadır. Şirketler ilgili yılın hesap kapama dönemini takip eden yılın 15 Nisan tarihine kadar vergi beyannamelerini hazırlamaktadır. Vergi dairesi tarafından bu beyannameler ve buna baz olan muhasebe kayıtları 5 yıl içerisinde incelenerek değiştirilebilir.

İşlemler

1- İşletmenin kasasında TL dışında, 5.208,27 USD ve 9.428,00EURO bulunmaktadır. Bilanço tarihi itibariyle efektif döviz alış kuru USD için 1.500, EURO için 1,8500' dir. İşletme tarafından dönem sonu değerlendirme işlemi yapılmıştır.

2- İşletme tarafından finansal varlıkların yeniden sınıflandırılması amacıyla yapılan incelemeler sonucunda;

Tablo 7: SEBA İşletmesi Finansal Varlık Tablosu

Halka Açıklık Durumu	İşletme Adı	Hisse Payı
Halka Açık	Köseoğlu Maden Ürünleri Sanayi Tic.Ltd.Şti.	% 15
Halka Açık	Sertas Maden Ürünleri Sanayi ve Ticaret Ltd.Şti.	% 8

hisselerin satılmasına ilişkin karar, yönetim kurulu tarafından alınmıştır. Bilanço tarihi itibariyle Köseoğlu Maden Ürünleri Tic.Ltd.Şti'ne ait hisse senedi Hisse Senetleri hesabına 60.000,00 TL olarak tespit edilmiştir. Sertas Maden Ürünleri Sanayi ve Tic.Ltd.Şti. işletmesine ait hisse senedi Bağlı Menkul Kıymetler Hesabına 45.000,00 TL olarak kaydedilmiş olup, borsa değeri 48.500,00 TL olarak tespit edilmiştir.

3- İşletmenin ticari alacaklarına ilişkin reeskont işleminin sadece alacak senetleri için yapıldığı tespit edilmiş olup, alıcılar için yapılmamıştır. Alacak senetlerinin itibari değeri 3.570,210 TL olup, 1.850,00 TL reeskont ayrılmıştır. Alıcılara ait detay aşağıdaki gibidir.

Tablo 8: SEBA Madencilik Sanayi Tic. Ltd. Şti. Alıcılar Detay Tablosu

Alıcılar	Kayıt Tarihi	Peşin Fiyat	Vadeli Fiyat	Ortalama Va-de
Berna Duman	15.12.2010	123.500,00	124.800,00	30 gün
Ayla Akyüz	25.12.2010	60.850,00	62.100,00	25 gün
Gözde Kara	20.12.2010	1.753.410,00	1.815.800,00	15 gün
Ömer Şayan	29.12.2010	804.200,00	806.400,00	15 gün
Bircan Süreççi	01.11.2010	223.000,00	238.000,00	10 gün
Nihal Öztürk	30.11.2010	185.250,00	198.400,00	15 gün
		3.150.210,00	3.245.500,00	

4- Ticari malların tahmin satış fiyatı 7.945,200 TL ve tahmini satış gideri ise 675.000,00 TL' dir.

5- Demirbaşlar kredili olarak alınmış, VUK' un 262. maddesi ve 163 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği' ne göre kredi maliyeti olan 12.000,00 TL makinanın maliyeti içersine intikal ettirilmiştir. Demirbaşın ömrü 10 yıldır.

6- 20.000,00 TL değerindeki sondaj makinesinin faydalı ömrü 8 yıl olarak belirlenmiştir. Birikmiş amortismanı 2.000,00 TL olarak kaydedilmiştir. Makinenin işletmeye giriş tarihi 01.04.2010'dur. Ayrıca, makinenin geri kazanılabilir değeri 18.000,00 TL' dir.

7- Şirket avukatları ile yapılan görüşmede, şirket aleyhine satmış olduğu kusurlu mallarla ilgili 4.000,00 TL'lik dava devam etmekte ve davayı kaybetme olasılığı %60' dır.

8- Aralık 2010'da yürürlüğe giren madenlerin geri kazanılması ve rehabilitasyonu yönetmeliği gereği, şirket işletmekte bulunduğu madenleri doğaya geri kazandırmak amacı ile açılan alanların üzerilerini kapatma zorunluluğu getirmiştir. Bu rehabilitasyonu için 2.500,00 TL karşılık ayırmıştır.

9- Şirket Rusya' ya 23.12.2010 tarihi itibari ile 5.859,243 TL maliyetli 6.210,00 TL değerinde Andezit yer döşemesi ihracatı gerçekleştirmiş olup, mal teslim şekli DAF(Delivered at Frontier) tır. Gemi 31.12.2010 itibari ile varış limanına varmamıştır. Yasal kayıtlarda yurtdışı satış olarak muhasebeleştirilmiştir.

10-Şirket Güngören' de bulunan maliyeti 75.000,00 TL tutarındaki arsasını kiraya vermeye karar vermiştir. Arsa' nın piyasa rayıcı 82.000,00 TL' dir.

11- Şirket satmış olduğu ürünlere karşı garanti vermektedir. Satışı yapılan ürünler için altı aylık garanti çerçevesi içerisinde büyük hatalar olması durumunda 50,00 TL/br, küçük hatalar olması durumunda 15,00 TL/br onarım maliyeti olacaktır. Geçmiş tecrübelerden satışı yapılan ürünlerin %80' i hatasız %5' i büyük hatalı, %15' i ise küçük hatalı olduğu hesaplanmıştır. Yıl içerisinde 1000 br ürün satılmıştır.

12- Kuruluş ve örgütlenme giderlerinin aktifleştirildiği anlaşılmıştır. Birikmiş amortisman tutarı 592.878,00 TL' dir.

13- Aktifleştirilen araştırma ve geliştirme giderlerinin 245.300,00 TL' lik kısmının araştırma aşamasındaki faaliyetlerle ilgili olduğu anlaşılmıştır. Şirket bu aktifleştirme

işlemi ile ilgili amortismanlarını genel yönetim giderlerinde takip etmiştir.

14- Kıdem tazminatı karşılığı 42.233,00 TL olarak hesaplanmıştır.

15- İşletme 31 Aralık 2010 tarihi itibarıyla 2010 yılına ait depo kirasının tamamını peşin olarak ödemiştir. Yasal kayıtlarda ödemenin tamamını cari dönem gideri olarak kaydetmiştir. Aylık kira ödemesi 3.500,00 TL' dir.

16- 2010 yılında işletme depolarından birinde elektrik kontağından yangın çıkmıştır. Yangın sonucunda işletmenin bir kısım stoklarında hasar meydana gelmiştir. Depo çalışanları ve sigortacılar tarafından yapılan tespit sonucunda 10.210,00 TL tutarındaki stokun satılmaz hale geldiği ve 15.000,00 TL tutarındaki stokun dış ambalajında hasar olduğu tespit edilmiştir. İşletme aktiflerini sigortalatmış olup muhtemel olarak sigorta şirketinden 15.000,00 TL civarında sigorta hasar geliri elde edileceği öngörülmektedir.

17- Şirket Zonguldak'ta bulunan 72.000,00 TL 'lik binasını kiraya vermeye karar vermiştir.

18-07.05.2010 tarihinde Petron Madencilik Sanayi ve Ticaret Ltd.Şti.'nin hisse senetlerinin %90'ını 20.000,00 TL nakit vermek ve SEBA Madencilik'in 800 adet hisse senedini 10,00TL nominal değerli ve piyasa değeri toplam 8.000,00 TL olan hisse senetlerini Petron Madencilik hissedarlarına vermek suretiyle satın almıştır. Söz konusu satın alma işleminde 1.600,00 TL SPK kayıt ücreti, 1.000,00 TL diğer işlemler için verilmiştir.

19- Ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğünü hesaplayınız. Şirketin 1 hissesi 1 lira olarak kabul edilmiştir.

UFRS'ye Göre Çözümler

1-Kasa ile ilgili TFRS'ye uygun düzeltme işlemi, yabancı para kasası açısından söz konusu olmaktadır. 21 no.lu standarda göre işletmeler, yabancı para cinsinden işlemlerini fonksiyonel para birimine çevirirken, işlem tarihindeki geçerli kur dikkate alınmaktadır. (TMS 21, par.21) Türkiye'de gerek VUK açısından gerekse de TFRS'ye uygunluk açısından geçerli kur olarak bilanço tarihindeki Merkez Bankasının Efektif Döviz Alış Kuru kullanılmaktadır. Bu bakımdan VUK'a göre yapılan değerlendirme işlemi ile TFRS'ye göre yapılan değerlendirme işlemi arasında herhangi bir farklılık olmayacaktır. İşletme VUK'a göre değerlendirme yaptığı için herhangi bir ilave değerlendirme yapmaya gerek yoktur.

2- Menkul Kıymetler

- 1- Alım-satım amaçlı olanlar,
- 2- Vadesine kadar elde tutulacak olanlar,
- 3- Satılmaya hazır menkul kıymetler.

TFRS' ye uyum için, işletme tarafından menkul kıymetleri yukarıdaki ayırıma paralel olarak yeniden sınıflandırılmalı ve 39 no.lu standardın belirttiği değerlendirme ölçeklerine göre değerlendirilip finansal tablolara alınmalıdır.

VUK açısından menkul kıymetler alış bedeli üzerinden değerlendirilir ve finansal tablolarda bu bedel üzerinden gösterilir. Ancak 39 no.lu standarda göre menkul kıymetler (alım-satım amaçlı olanlar) gerçeğe uygun değer üzerinden değerlendirilmektedir. (Menkul kıymetlerde gerçeğe uygun değer borsa değeridir. Borsa değeri olarak da, değerlendirme günündeki en iyi alış değeri, eğer en iyi alış değeri yoksa, en iyi satış değeri dikkate alınmalıdır. (kapanış değeri olarak)

Borsada işlem görmeyen menkul kıymetlerin gerçeğe uygun değeri ise, etkin faiz yöntemi (iç verim oranı) kullanılarak tespit edilmektedir. (TMS 39, 49/c) Uygulamada iç verim oranı olarak T.C. Merkez Bankasının Kısa Vadeli Avanslar için yayınlamış olduğu iskonto haddi (emsal faiz oranı olarak) kullanılmaktadır.

Eğer hisse senetlerinin gerçeğe uygun değeri güvenilir bir biçimde ölçülemiyorsa, elde

etme maliyeti üzerinden değerlendirilmektedir. Hisse senetleri alım-satım amaçlı olduğundan, bunların gerçeğe uygun değerleri ile kayıtlı değeri arasında ortaya çıkacak olan fark, Geçmiş Yıl Kar/Zararı ile ilişkilendirilecektir. (TMS 39, par.45/a)

Örnekte, SEBA Madencilik Sanayi ve Tic. Ltd. Şti, Köseoğlu Maden Ürünleri Tic.Ltd.Şti.'ne ait hisse senedini alım-satım amaçlı olarak kullanmaktadır.

Maliyet Bedeli: 60.000,00

Borsa Değeri : 58.300,00

Zarar : 1.700,00

-----31/12/2010-----

659 Diğer Gider ve Zararlar	1.700,00
110 Hisse Senetleri	1.700,00

Gerçeğe Uygun Değerinden Değişim Nedeniyle

-----/------

Satılmaya hazır menkul kıymetler de gerçeğe uygun değer üzerinden kaydedilmelidir. Menkul kıymet aktif bir piyasada işlem görüyorsa, bu piyasadaki işlem değeri gerçeğe uygun değeridir. Bunun en güzel örneği, borsada işlem görmesi durumunda borsa değerinin, gerçeğe uygun değer olmasıdır. Eğer menkul kıymet aktif bir piyasada işlem görmüyorsa, bu durumda amorti edilmiş maliyet bedeli üzerinden (etkin faiz yöntemine göre) muhasebeleştirilmelidir.

Satılmaya hazır menkul kıymetlerin, borsa değeri ile tespit edilmiş gerçeğe uygun değeri ile VUK'a göre kaydedilen alış bedeli arasındaki değer artış ve azalışları ile kur farkları, öz kaynak içerisinde muhasebeleştirilmelidir. Bu varlığın elden çıkarılması durumunda ise, gelir tablosu ile ilişkilendirilir. (TMS 39, par.55/b)

Örnekte, SEBA Madencilik Sanayi ve Tic. Ltd.Şti., Sertas Maden Ürünleri Sanayi ve Ticaret Ltd.Şti. işletmesine ait hisse senedini satmaya karar vermiştir. Bundan dolayı duran varlıklar grubundan çıkartılıp, dönen varlık grubu içerisinde ayrı bir başlık altında sınıflandırılmalıdır.

Maliyet Bedeli: 45.000,00

Borsa Değeri : 48.500,00

Değer Artışı : 3.500,00

-----31/12/2010-----

113 Satılmaya Hazır Finansal Varlıklar	45.000,00
240 Bağlı Menkul Kıymetler	45.000,00

Yeniden Sınıflandırma

-----31/12/2010-----

113 Satılmaya Hazır Finansal Varlıklar	3.500,00
523 Finansal Varlık Değer Artışları	3.500,00

Değer Artışı Nedeniyle

-----/-----

3- Ticari Alacaklar VUK' a göre, senetsiz borçlar, senetsiz alacaklar ve vadeli çeklerin reeskonta tabi tutulması mümkün değildir. Ancak TMS 39' a göre, tüm ticari alacak ve borçlar için reeskont işlemi zorunludur.

Ticari alacaklar içerisinde yer alan Alacak Senetlerine reeskont ayrılmış olmasına rağmen, Alıcılar hesabı reeskonta tabi tutulmamıştır. TMS 18 standardına göre vadeli satışlara ilişkin vade farklarının satışlar içerisinde değil, ertelenen faiz geliri hesabında raporlanması gerekmektedir. Bu nedenle satış işlemi sonucunda ortaya çıkan ve henüz tahsil edilmemiş olunan faiz gelirlerinin alacaklardan indirilmiş olması ve karşı ayağının da pasif karakterli bir hesapla ilişkilendirilmiş olması gerekmektedir. Böylece satışlar içerisinde yer alan vade farkları, çıkarılmış olmaktadır.

Vergi Usul Kanunu açısından senetsiz alacaklara reeskont ayrılması kanunen kabul edilmeyen gider olarak kabul edilmiştir. Ancak TFRS ve SPK açısından vadeli satışlar, reeskonta tabi tutularak gerçeğe uygun değeri üzerinden gösterilmektedir.

Alacaklar ayrıca, tahsil edilme imkanı bakımından incelenmek suretiyle şüpheli durumda olup olmadığı tespit edilmelidir. Buna göre, bir alacağın şüpheli alacak olarak değerlendirilebilmesi için işletmeler değişik göstergelerden yararlanabilmektedir.

Bunlar;

- İşletmenin önceki yıllarda tahsil edilemeyen alacaklarına ilişkin veriler,
- Borçlunun ödeme yeteneği,
- İşletmenin içinde bulunduğu sektörde ve cari ekonomik ortamda ortaya çıkan olağanüstü koşullardır.

İşletmeler bu verilerden yararlanmak suretiyle ve makul bir gerekçeye dayandırarak şüpheli alacak tahmini yapabilirler ve bununla birlikte bu alacaklara karşılık ayırabilirler. Alacaklar etkin faiz yöntemine göre iskonto edilmiş değer üzerinden finansal tablolarda gösterilmelidir. Burada kullanılan etkin faiz oranı alacağın peşin değerini tahsil tarihindeki vadeli fiyatına eşitleyen orandır. Ancak reeskont ayrılmadan önce alacaklar içinde tahsil kabiliyeti zayıflamış olanlar tespit edilerek düşülmelidir. Bu alacaklara karşılık ayrılmalıdır.

Buna göre örnekteki alacaklara bakıldığında tahsil vadeleri aşağıdaki gibi olacaktır:

Tablo 9: SEBA Madencilik Sanayi Tic.Ltd.Şti. Alacak Tahsil Vadeleri

Alıcılar	Kayıt Tarihi	Ortalama Vade	Tahsil Tarihi
Berna Duman	15.12.10	30 gün	14.01.11
Ayla Akyüz	25.12.10	25 gün	19.01.11
Gözde Kara	20.12.10	15 gün	04.04.11
Ömer Şayan	29.12.10	15 gün	13.01.11
Bircan Sürekçi	01.11.10	10 gün	11.11.10
Nihal Öztürk	30.11.10	15 gün	15.12.10
TOPLAM			

Yukarıdaki tabloya bakıldığında Bircan Sürekçi ve Nihal Öztürk'e ait alacaklar 2010 yılında tahsil edilmesi gerektiği halde, tahsil edilememiş olduğu görülmektedir (2011 yılındaki hesap hareketleriyle teyit edilmelidir). Bundan dolayı bu alacaklara 31.12.2010 tarihi itibarıyla karşılık ayrılmalıdır. (238.000,00+198.400,00 =436.400,00)

-----31/12/2010-----

128 Şüpheli Ticari Alacaklar 436.400,00
121 Alacak Senetleri 436.400,00

Şüpheli Alacak Kaydı

-----/-----

Şüpheli alacak çalışması yapıldıktan sonra reeskont çalışması yapılmalıdır. Reeskont çalışması aşağıdaki gibi yapılmalıdır.

Reeskont = Tutar x Vadeye Kalan Gün Sayısı x Faiz Oranı / 360 +(Vadeye Kalan Gün Sayısı x Faiz Oranı)

Tablo 10. SEBA Madencilik Sanayi Tic.Ltd.Şti. Alacak Reeskont Tablosu

Alıcılar	Peşin Fiyat	Ortalama Va- de	Tahsil Tari- hi	Reeskont Gün	BD
Berna Duman	123.500,00	30 gün	14.01.2011	14	123.401,00
Ayla Akyüz	60.850,00	25 gün	19.01.2011	19	60.696,00
Gözde Kara	1.753.410,00	15 gün	04.01.2011	4	1.753.250,00
Ömer Şayan	804.200,00	15 gün	13.01.2011	13	803.650,00
TOPLAM	2.741.960,00				2.740.997,00

Reeskont işlemine ilişkin yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir.

Defter Değeri : 2.741.960,00

Bugünkü Değer : 2.740.997,00

Reeskont Tutarı : 963.000,00

-----31/12/2010-----

600 Yurtiçi Satışlar 963.000,00
122 Alacak Senetleri Reeskontu 963.000,00

Şüpheli Alacak Kaydı

-----/-----

4- Stoklar

VUK 274. madde hükmüne göre emtia maliyet bedeliyle değerlendirilir. Emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri %10 veya daha fazla bir düşüklük

gösterdiği hallerde mükellef, maliyet bedeli yerine 267. maddenin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere, emsal bedeli ölçüsünü tatbik edebilir. Bu hüküm 275. madde de yazılı mamuller için de uygulanabilir. Uygulamada stok ile ilgili değer düşüklüğü ayırabilmenin temel şartı olarak VUK 267. maddenin üçüncü sırası uygulanmaktadır. Dolayısı ile değer düşüklüğü karşılığı ayırabilmenin temel şartı takdir komisyonuna başvurarak emsal bedeli tespit edilmelidir. TMS 2' ye göre stoklar maliyet bedelleri ya da net gerçekleşebilir değerlerinin düşük olanı ile değerlendirilir. Net gerçekleşebilir değer tahmini satış fiyatından tahmini tamamlanma maliyetleri ve satış giderleri düşülerek bulunmaktadır. Mamulün VUK' a göre değeri 8.708.584 TL iken tahmini net gerçekleşebilir değerleri 7.270.200 TL' dir.

Net Gerçekleşebilir Değer: 7.945.200 (tahmini satış fiyatı)-675.000(tahmini satış gideri)

Net Gerçekleşebilir Değer : 7.270.200 TL

Bu durumda (8.708.584-7.270.200)= 1.438.384 TL' lik stok değer düşüklüğü karşılığı ayırmak gerekmektedir. Stok değer düşüklüklerinin muhasebeleştirilmesi şu şekilde olmalıdır.

-----31/12/2010-----	
157 Diğer Stoklar	8.708.584
153 Ticari Mallar	8.708.584
-----31/12/2010-----	
621 Satılan Malın Maliyeti	1.438.384
158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	1.438.384
-----/-----	

5- TMS 23' e göre özellikli varlıklar hariç olmak üzere yabancı kaynak kullanmak suretiyle edinilen varlıkların maliyetine borçlanma maliyetlerini intikal ettirmek mümkün değildir. Dolayısıyla varlık maliyeti içerisinde yer alan yabancı kaynak kullanım maliyetinin sonuç hesaplarına intikali gerekir. Fazla ayrılan amortismanda geri çekilmelidir.

-----31/12/2010-----

660 Finansman Giderleri	12.000,00
255 Demirbaşlar	12.000,00

-----31/12/2010-----

257 Birikmiş Amortismanlar	1.200,00
621 Satılan Mamul Maliyeti	1.200,00

-----/-----

6- Makinenin amortismanlarının düzeltilmesi gerekmektedir. UMS 16' ya göre kıst amortisman uygulanmalıdır. Makine, Nisan ayında alındığı için 1 yıllık yerine 9 aylık amortisman giderinin dikkate alınması gerekmektedir.

Makinenin Amortismanı = 20.000/8 *9/12 =1.875

-----31/12/2010-----

257 Birikmiş Amortismanlar	2.000,00
257 Birikmiş Amortismanlar	1.875,00
632 Genel Yönetim Giderleri	125,00

-----/-----

7- TMS 37' e göre mali tablolarda bir karşılık ayrılabilmesi için geçmişteki olaylardan kaynaklanan mevcut bir yükümlülük olması, bu yükümlülük ile ilgili muhtemel bir nakit çıkışı öngörülmesi ve bu nakit çıkışının güvenilir olması gerekmektedir. Kusurlu mal ile ilgili davada mevcut bir yükümlülük bulunmakta, dava aleyhte seyretmesi nedeniyle nakit çıkışı öngörülmekte ve %60 olasılıkla bu tutar 4.000,00 TL gösterilmiştir. Karşılık, vaka tek bir olaydan kaynaklandığı için en olası sonuç yönteminde göre muhasebeleştirilmelidir.

-----31/12/2010-----

654 Karşılık Giderleri	4.000,00
379 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	4.000,00

-----/-----

8- Maden çıkartma faaliyetleri ilgili yönetmeliğin yürürlüğe girmesi ile maden sahalarının rehabilitasyonu TMS 37' e göre mevcut bir yükümlülük haline gelmiştir. Oluşan yükümlülük maden çıkartıldıkça artmaktadır. Bir önceki örnekte olduğu gibi maden faaliyetin başlamadan önce, oluşacak sorumluluğu tahmin etmek mümkün değildir. Bu nedenle, maden çıkartıldıkça oluşan yükümlülük gider olarak mali tablolara alınacaktır.

-----31/12/2010-----

654 Karşılık Giderleri	2.500,00
379 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	2.500,00

-----/-----

9- INCOTERMS teslim şekillerine göre DAF teslimde, risk alıcıya kendi limanında geçmektedir. Söz konusu işlemde mallar henüz yolda olduğu için risk Akc işletmesindedir. Bu nedenle satış olarak görülen bu işlemi geri almak gerekecektir.

-----31/12/2010-----

601 Yurtdışı Satışlar	5.859.243
153 Ticari Mallar	6.210.000
120 Ticari Alacaklar	5.859.243
621 Satılan Malın Maliyeti	6.210.000

-----/-----

10- TMS 40 Yatırım Amaçlı Elde Tutulan Gayri menkuller standardı gereği, esas faaliyet dışında yatırım amaçlı tutulan varlıkların ayrı sınıflandırılması gerekmektedir. Yatırım amaçlı tutulan bu gayrimenkuller ya maliyet bedeli üzerinden ya da gerçeğe uygun değeri üzerinden raporlanmaktadır. Örneğimizde olduğu gibi oluşan gerçeğe uygun değer farkı gelir tablosuna alınacaktır ve amortisman ayrılmayacaktır. Ek olarak şirket satış amaçlı elde tuttuğu varlıkları dönen varlıklar içersine alması gerekecek ve bunlar için de amortisman ayırmayacaktır.

-----31/12/2010-----

250 Arsa ve Araziler 82.000,00

250.01 Yatırım Amaçlı Gayrimenkul

250 Arsa ve Araziler 75.000,00

649 Diğer Olağan Gelirler 7.000,00

-----/-----

11-Şirket UMS 37 çerçevesinde, beklenen değer yöntemine göre mevcut garanti yükümlülükleri için karşılık ayırmak gerekecektir. İlgili standart ayrılması gereken karşılığı bu gibi durumlarda ağırlandırılması gerektiğini belirtmektedir.

Onarımların Beklenen Değeri = (50.000 x %5)+(0 x %80) + (15.000 x %15) = 4.750

-----31/12/2010-----

654 Karşılık Giderleri 4.750,00

379 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları 4.750,00

-----/-----

12- Gerçekleştiği anda gider olarak muhasebeleştirilen harcamalarla ilgili diğer örnekler şunlardır: “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı uyarınca bir maddi duran varlık kaleminin maliyetine dahil edilmiş olmadıkça, faaliyete başlanmasına ilişkin harcamalar (başlangıç maliyetleri gibi) Başlangıç maliyetleri, bir tüzel kişiliğin oluşturulması için yapılan yasal ve sekreteryaya türü maliyetler, yeni bir tesis veya işyeri açmak için yapılan harcamalar (yani açılış öncesi maliyetler) veya yeni faaliyetlerin başlatılması, yeni ürün veya süreçlerin oluşturulması için yapılan harcamalar (yani faaliyet öncesi maliyetler) gibi kuruluş maliyetlerinden oluşabilir. (UMS 38, 69/a) Buna göre kuruluş ve örgütlenme giderlerinin aktifleştirilmeyip, gider olarak yazılması gerekmektedir.

-----31/12/2010-----

632 Genel Yönetim Giderleri 1.550.122

268 Birikmiş Amortismanlar 592.878

262 Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri 2.143.000

-----/-----

13- Araştırma giderlerinin dönem gideri olarak kaydedilir. (UMS 38 par.54) Geliştirme

safhasındaki harcamalar ise aktifleştirilir.

-----31/12/2010-----

630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri 245.300
263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri 245.300

-----31/12/2010-----

268 Birikmiş İtfa Payları 149.600
632 Genel Yönetim Giderleri 149.600

-----/------

Tablo 11: SEBA Madencilik Sanayi ve Ticaret Ltd.Şti. Ar-ge Giderleri Tablosu

Araştırma ve Geliştirme Giderleri		1.252.600
-Araştırma Giderleri	245.300	
-Geliştirme Giderleri	1.007.300	
Birikmiş Amortismanlar		748.000
-Araştırma Giderleri	149.600	
-Geliştirme Giderleri	598.400	

14- İşletme, işten ayrılma sonrası ayrılan faydalar: tanımlanmış katkı planlarını ölçer, muhasebeleştirir ve açıklar (UMS 19 par. 43, 44, 46) Buna göre işletmenin kıdem tazminatı karşılığı ayırması gerekmektedir.

-----31/12/2010-----

632 Genel Yönetim Giderleri 42.233,00
472 Kıdem Tazminatı Karşılığı 42.233,00

-----/------

15- Tahakkuk esaslı ve dönemsellik ilkeleri gereği, kira ödemeleri gerçekleştikleri aylarda gider niteliğinde olup gelir tablosuna yansıtılmalıdır. Yasal kayıtlarda yapılan kaydın UFRS' ye göre düzeltilmesi sonucu verilecek kayıt aşağıda yer almaktadır.

-----31/12/2010-----

180 Gelecek Aylara Ait Giderler 3.500.00
632 Genel Yönetim Giderleri 3.500.00

-----/------

16- UMS 37-Karşılıklar, Koşullu Varlık ve Yükümlülükler standardına göre, işletme

ilgili yangın döneminden sonra çıkmış olsa dahi, 31.12.2010 tarihi itibariyle yangından oluşan hasara ait karşılık ayırmaktadır. 2011 yılında şirketin kaynaklarından muhtemel bir çıkış meydana gelecek olup tutar güvenilir şekilde ölçülebilmektedir. Buna karşılık olarak sigorta şirketinden alacağı muhtemel 15.000.00 TL ancak şirketin hesaplarına girdiği takdirde gelir kaydedilebilecektir.

-----31/12/2010-----

157 Diğer Stoklar	15.000,00
153 Ticari Mallar	15.000,00

-----31/12/2010-----

654 Karşılık Giderleri	15.000.00
659 Diğer Gider ve Zararlar	10.210.00
153 Ticari Mallar	10.210.00
158 Stok Değer Düşüklüğü	15.000.00

-----/-----

17- -----31/12/2010-----

252 Binalar	72.000,00
252.01 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	
252 Binalar	72.000,00

-----/-----

18- Bağlı ortaklığın satın alınmasına ilişkin kayıt;

-----/-----

240 Bağlı Ortaklıklar	160.000,00
100 Kasa	20.000,00
500 Sermaye	8.000,00
520 Hisse Senedi İhraç Primi	132.000,00

-----/-----

-----/-----	
240 Bağlı Ortaklıklar	2.600,00
100 Kasa	2.600,00
-----/-----	

19- Burada UMS 12 Gelir Vergileri Standardı, işletme finansal tablolarına uygulanacaktır. 12 no.lu standardın amacı, gelir vergilerinin muhasebeleştirilmesini dzenlemek, bir işletmenin bilançosunda yer alan varlık ve borçların defter değerlerinin, ileride varlıklar için fayda elde etme, borçlar için ise ödeme yapılmasının cari dönemde oluşan ve sonuçları işletmenin finansal tablolarına yansıyan işlemler veya diğer olayların cari ve ileriki dönemlerdeki vergisel sonuçlarının belirlenmesidir.

şirket vergi karı ile UMS' ye göre dzenlenmiş kar arasında geçici fark yaratan bilanço kalemleri için UMS-12 çerçevesinde ertelenmiş vergi hesaplayacaktır. Geçici fark yaratan kalemlerin yarattığı vergisel etki aşağıdaki gibidir. Vergi oranı %20' dir.

Satış amaçlı elde tutulan bağlı menkul kıymetlerin piyasa düzeltme etkisi sermayenin altında değer artışları olarak gösterildiği için ertelenmiş vergi borcu etkisi da buradan alınıp ertelenmiş vergi hesabına alınacaktır.

-----31/12/2010-----	
110 Hisse Senetleri	3.500.00
523 Satılmaya Hazır Finansal	2.800.00
Varlık Değer Artışı	
499 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	700.00
-----/-----	

Tablo 12. Ertelenen Vergi Varlıkları ve Yükümlülükleri Hesaplanması

	Mizan	UFRS	Geçici Zamanlama Farkları	Yükümlülük	Vergi Varlığı
110 Hisse Senetleri	60.000,00	58.300,00	1.700,00	-	340,00
120 Alıcılar	3.245.500,00	3.007.500,00	238.000,00	-	47.600,00
121 Alacak Senetleri	5.169.480,00	4.971.080,00	198.400,00	-	39.680,00
122 Alacak Senetleri Reeskontu (-)	-2.555.737,00	-2.556.700,00	963,00	-	192,60
128 Şüpheli Alacaklar		436.400,00	-436.400,00	-87.280,00	-
128 Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)		-436.400,00	436.400,00	-	87.280,00
153 Ticari Mallar	7.255.200,00	7.251.200,00	4.000,00	-	800,00
158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)		-1.453.384,00	1.453.384,00	-	290.676,80
180 Gelecek Aylara Ait Giderler		-	-3.500,00	-700,00	-
255 Demirbaşlar	2.495.000,00	2.494.000,00	1.000,00	-	200,00
257 Birikmiş Amortismanlar (-)	1.154.206,00	1.155.531,00	-1.325,00	-265,00	-
262 Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri	2.143.000,00		2.143.000,00	-	600,00
268 Birikmiş Amortismanlar (-)	1.196.000,00	597.600,00	-598.400,00	-119.680,00	-
250 Arsa ve Araçlar	10.175.000,00	10.093.000,00	82.000,00		16.400,00
252 Binalar	112.000,00	40.000,00	72.000,00		14.400,00
379 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları		-11.250,00	11.250,00	-	2.250,00
472 Kıdem Tazminatı Karşılığı		-42.233,00	-42.233,00	-	-8.446,60
523 Finansal Varlık Değer Artışları		-	3.500,00	-700,00	-
GENEL TOPLAM			3.563.739,00	-208.625,00	491.972,80
					283.347,80

Tablo 13: SEBA Madencilik Sanayi ve Tic.Ltd.Şti. Karşılaştırmalı Bilançosu

SEBA Madencilik Sanayi ve Ticaret Ltd.Şti.'nin 31 Aralık 2010 Bilançosu					
	Tekdüzen Hesap Planı ve Vergi Kanunlarına Göre	Bağımsız Denetimden Geçmiş		Tekdüzen Hesap Planı ve Vergi Kanunlarına Göre	Bağımsız Denetimden Geçmiş
	31.12.2010	31.12.2010		31.12.2010	31.12.2010
Dönen Varlıklar	15.571.371	13.657.524	Kısa Vadeli Kaynaklar	14.279.185,00	14.290.435,00
Nakit ve Nakit Benzerleri	32.104,00	9.504,00	Finansal Borçlar	7.514.849,00	7.514.849,00
Finansal Yatırımlar	60.000,00	63.500,00	Diğer Finansal Yükümlülükler	144.362,00	144.362,00
Ticari Alacaklar	5.859.243,00	5.421.880,00	Ticari Borçlar	5.365.432,00	5.365.432,00
- İlişkili Taraflardan Alacaklar	60.168,00	60.168,00	İlişkili Taraflara Borçlar	527.910,00	527.910,00
-Diğer Ticari Alacaklar	100.159,00	100.159,00	Diğer Ticari Borçlar	635.134,00	635.134,00
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Alacaklar			Diğer Borçlar		
Diğer Alacaklar			Devam Eden İnşaat Sözleşmeleri Hakediş Bedelleri		
Stoklar	8.708.584,00	7.251.200,00	Finans Sektörü Faaliyetlerinden Borçlar		
Canlı Varlıklar			Devlet Teşvik ve Yardımları		
Devam Eden İnşaat Sözleşmelerinden Alacaklar			Dönem Karı Vergi Yükümlülüğü		
Diğer Dönen Varlıklar	751.113,00	751.113,00	Borç Karşılıkları	79.363,00	90.613,00
Satış Amacıyla Elde Tutulan Duran Varlıklar			Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	12.135,00	12.135,00
			Satış Amacıyla Elde Tutulan Duran Varlıklara İlişkin Yükümlülükler		

[.../...]

Tablo 13'ün Devamı

Duran Varlıklar	14.800.747,00	13.379.747,00	Uzun Vadeli Yükümlülükler	11.027.935,00	11.562.140,80
Ticari Alacaklar			Finansal Borçlar	9.213.471,00	9.213.471,00
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Alacaklar			Diğer Finansal Yükümlülükler	0,00	0,00
Diğer Alacaklar			Ticari Borçlar	1.596.428,00	1.596.428,00
Finansal Yatırımlar		162.600,00	Diğer Borçlar		
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar			Finans Sektörü Faaliyetlerinden Borçlar		
Canlı Varlıklar			Devlet Teşvik ve Yardımları		
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller		154.000,00	Borç Karşılıkları	218.036,00	218.036,00
Maddi Duran Varlıklar	11.627.794,00	11.471.469,00	Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar		42.233,00
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	2.857.440,00	1.067.540,00	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü		491.972,80
Şerefiye			ÖZKAYNAKLAR	5.064.998,00	1.184.736,00
Ertelenmiş Vergi Varlığı		208.625,00			
Diğer Duran Varlıklar	315.513,00	315.513,00	Ödenmiş Sermaye	1.725.000,00	1.725.000,00
			Sermaye Düzeltmesi Farkları		
			Diğer Sermaye Yedekleri	6.261.738,00	6.261.738,00
			Karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltmesi (-)		
			Hisse Senedi İhraç Primleri		72.000,00
			Değer Artış Fonları		2.800,00
			Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Fonu		
			Kardan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler	101.776,00	101.776,00
			Geçmiş Yıllar Kar/(Zararları)	-3.065.046,00	-3.065.046,00
			Net Dönem Karı/(Zararı)	41.530,00	-3.913.532,00
			Azınlık Payları		
TOPLAM VARLIKLAR	30.372.118	27.037.271	TOPLAM KAYNAKLAR	30.372.118	27.037.271

Tablo 14. SEBA Madencilik Sanayi ve Tic. Ltd.Şti. Karşılaştırmalı Gelir Tablosu

SEBA Madencilik Sanayi ve Ticaret Ltd.Şti.'nin 31 Aralık 2010 Tarihli Gelir Tablosu		
	TDHP'ye Uygun	UFRS'ye Uygun
A-BRÜT SATIŞLAR	15.206.632,67	9.346.426,67
1-Yurtiçi Satışlar	4.186.483,13	4.185.520,13
2-Yurtdışı Satışlar	10.822.848,94	4.963.605,94
3-Diğer Gelirler	197.300,60	197.300,60
B-SATIŞ İNDİRİMLERİ(-)	390.266,63	390.266,63
1-Satıştan İadeler(-)	192.144,08	192.144,08
2-Satış İskontoları(-)	39.911,42	39.911,42
3-Diğer İndirimler(-)	158.211,13	158.211,13
C-NET SATIŞLAR	14.816.366,04	8.956.160,04
D-SATIŞLARIN MALİYETİ(-)	11.458.730,83	16.230.346,83
1-Satılan Mamül Maliyeti(-)	11.262.391,19	16.034.007,19
2-Satılan Ticari Mal Maliyeti(-)	196.339,64	196.339,64
3-Satılan Hizmet Maliyeti(-)	0,00	0,00
4-Diğer Satış Maliyetleri(-)	0,00	0,00
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI	3.357.635,21	-7.274.186,79
E-FAALİYET GİDERLERİ	3.245.986,70	3.942.147,39
1-Araştırma ve Geliştirme Giderleri(-)	0,00	245.300,00
2-Pazarlama,Satış ve Dağıtım Giderleri(-)	2.412.840,46	2.412.840,46
3-Genel Yönetim Giderleri(-)	833.146,24	1.284.006,93
FAALİYET KARI VEYA ZARARI	111.648,51	-11.216.334,18
F-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR	427.240,78	427.240,78
1-İştiraklerden Temettü Gelirleri	0,00	0,00
2-Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri	0,00	0,00
3-Komisyon Gelirleri	0,00	0,00
4-Konusu Kalmayan Karşılıklar	0,00	0,00
5-Menkul Kıymet Satış Karları	0,00	0,00
6-Kambiyo Karları	427.240,78	427.240,78
7-Reeskont Faiz Gelirleri	0,00	0,00
8-Diğer Olağan Gelir ve Karlar	0,00	0,00
G-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR(-)	269.700,39	269.700,39
1-Komisyon Giderleri(-)	0,00	0,00
2-Karşılık Giderleri(-)	18.999,86	18.999,86
3-Menkul Kıymet Satış Zararları(-)	0,00	0,00
4-Kambiyo Zararları(-)	0,00	0,00
5-Reeskont Faiz Giderleri(-)	250.700,53	250.700,53
6-Diğer Olağan Gider ve Zararlar(-)	0,00	0,00

[.../...]

Tablo 14'ün Devamı

H-FİNANSMAN GİDERLERİ(-)	137.546,64	137.546,64
1-Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri(-)	137.546,64	137.546,64
2-Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri(-)	0,00	0,00
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR	131.642,26	-11.196.340,43
I-OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR(-)	53.805,32	7.053.805,32
1-Önceki Dönem Gelir ve Karları	0,00	0,00
2-Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	53.805,32	7.053.805,32
J-OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR(-)	64.554,69	54.344,07
1-Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları(-)	0,00	0,00
2-Önceki Dönem Gider ve Zararları(-)	0,00	0,00
3-Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar(-)	64.554,69	54.344,07
DÖNEM KARI VEYA ZARARI	120.892,89	-4.196.879,18
K-DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI(-)	-79.362,89	0,00
ERTELENMİŞ VERGİ VARLIK VE YÜKÜMLÜLÜKLERİ		283.347,18
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	41.530,00	-3.913.532,00

BİLANÇO ANALİZİ

A- Likidite Oranları

$$\text{1- Cari Oran: } \frac{\text{Dönen Varlıklar}}{\text{Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar}}$$

$$\text{UFRS: } \frac{13.657.524,000}{14.290.435} = 0,96$$

$$\text{Tek Düzen: } \frac{15.571.371}{14.279.185} = 1,09$$

Stokların UFRS'ye göre maliyet değeri değil de, net gerçekleşebilir değer ve gerçeğe uygun değerden düşük olanı ile değerlendirilmesi sonucunda stok tutarında azalma meydana gelmiş bunu takiben dönen varlıklar kaleminde de düşme olmuştur. Diğer taraftan borç karşılık tutarında meydana gelen artıştan dolayı kısa vadeli yükümlülüklerde de artma meydana gelmiştir. Bunların sonucunda UFRS'ye göre yapılan cari oran analizi tek düzen hesap planına göre yapılan cari analiz oranından daha düşük tutarda bir değer göstermiştir. Dönen varlıklar içerisinde likiditesi düşük olan varlıklardan stoklar büyük yer tutmaktadır. Bu nedenle cari orana baktığımızda borç ödeme ve günlük faaliyetleri yürütmeye zorluk çekilebileceği görülmektedir.

$$\text{2- Asit Test Oranı: } \frac{\text{Dönen Varlıklar- Stoklar}}{\text{Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar}}$$

$$\text{UFRS: } \frac{13.657.524-7.251.200}{14.290.435} = 0,45$$

$$\text{Tek Düzen: } \frac{15.571.371-8.708.584}{14.279.185} = 0,48$$

Asit test oranını incelediğimizde; UFRS'ye göre stok değerlendirme yöntemindeki farklılıktan dolayı stok değerinin daha düşük olması dönen varlıklar kalemini düşürmüş, borç karşılıklarının artmasından dolayı kısa vadeli yükümlülükler artmış ve diğer dönen varlıklar kalemi sabit kalmıştır. Bunları asit test oranına göre formüle ettiğimizde UFRS'ye göre hesaplanan asit test oranı Tek düzen hesap planına göre hesaplanan asit test oranından daha düşük çıkmıştır.

3- Nakit Oranı:
$$\frac{\text{Hazır Değerler} + \text{Menkul Kıymetler}}{\text{Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar}}$$

UFRS:
$$\frac{9.504,00 + 63.500,00}{14.290.435} = 0,005$$

Tek Düzen:
$$\frac{32.104,00 + 60.000,00}{14.279.185} = 0,006$$

İşletmenin, Sertas Maden Ürünleri'ne ait hisse senedini satmaya karar vermesinden dolayı UFRS'ye göre hisse senedi tutarı bağlı menkul kıymetler hesabından çıkarılıp duran varlıklar grubu içerisinde değil, satılmaya hazır finansal varlıklar kalemi içinde dönen varlıklar grubu altında incelenmektedir. Menkul kıymetler hesabında dolayısıyla dönen varlıklar grubunda meydana gelen bu artış nakit oranı hesaplamasında UFRS'ye göre yapılan hesaplama sonucunun tek düzene göre yapılan hesaplama sonucundan yüksek çıkmasına neden olmuştur.

4- Stoklar/Dönen Varlıklar Oranı:
$$\frac{\text{Stoklar}}{\text{Dönen Varlıklar}}$$

UFRS:
$$\frac{7.251.200}{13.657.524} = 0,53$$

Tek Düzen:
$$\frac{8.708.584}{15.571.371} = 0,56$$

Stokların dönen varlıklara oranına baktığımızda, UFRS'ye göre stokların daha düşük olarak değerlendirilmesi stoklar kaleminde azalma meydana getirmiş buda eş zamanlı olarak dönen varlıklar tutarının düşmesine neden olmuştur. Her iki kalemden meydana gelen bu azalmadan dolayı stokların dönen varlıklara oranı analizi UFRS'ye göre daha düşük bir tutar göstermiştir.

5- Stoklar/ Toplam Aktif Oranı:
$$\frac{\text{Stoklar}}{\text{Toplam Aktifler}}$$

UFRS:
$$\frac{7.251.200}{27.037.271} = 0,26$$

Tek Düzen:
$$\frac{8.708.584}{30.372.118} = 0,29$$

Araştırma ve geliştirme giderlerinde sadece geliştirme giderlerinin aktifleştirilip

araştırma giderlerinin gider olarak kaydedilmesi araştırma ve geliştirme giderleri kaleminde azalma meydana getirmiştir. Bunun yanısıra TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına göre bir maddi duran varlık kaleminin maliyetine dahil olmadığı süreçte, faaliyete başlamaya ilişkin harcamalar başlangıç maliyetleri, tüzel kişiliğin oluşması için yapılan harcamalar, yeni bir işyeri açmak için oluşan maliyetler kuruluş giderlerini oluşturur. Örnekte kuruluş ve örgütlenme giderleri altında bulunan tutarın aktifleştirilmemesi gerektiği varsayımı yapılmış bu yüzden bu tutar geri çekilip giderleştirilmiştir. Yapılan bu işlemlere ek olarak yukarıdaki analizlerde de açıklandığı üzere stoklar kaleminde meydana gelen azalışı da dikkate aldığımızda şirketin toplam aktiflerinde düşme meydana gelmektedir. Bu nedenlerden dolayı stokların toplam aktiflere oranı analizinde bulunan değer UFRS'ye göre daha düşük olduğu görülmektedir.

6- Stok Bağımlılık Oranı: Kısa Vadeli Kaynaklar- (Hazır Değerler+Menkul Kıymetler)

Stoklar

$$\text{UFRS: } \frac{14.290.435 - (9.504.00 + 63.500.00)}{7.251.200} = 1,96$$

$$\text{Tek Düzen: } \frac{14.279.185 - (32.104.00 + 60.000.00)}{8.708.584} = 1,63$$

B- Finansal Yapı Oranları

1- Maddi Duran Varlık/ Uzun Vadeli Kaynak: Maddi Duran Varlıklar
Oranı Uzun Vadeli Kaynaklar

$$\text{UFRS: } \frac{11.471.469}{11.562.140,80} = 0,99$$

$$\text{Tek Düzen: } \frac{11.627.794}{11.027.935} = 1,05$$

UFRS 40 Yatırım amaçlı gayrimenkuller standardına göre; olağan iş akışı içerisinde satılmak, yakın gelecekte elden çıkarılmak amacıyla elde tutulan veya satış amacıyla

inşa, geliştirme aşamasında olan gayrimenkuller ve işletmenin sahip olduğu veya finansal kiralama işlemi çerçevesinde işletme tarafından elde tutulan bir veya daha fazla faaliyet kiralamasına konu edilen binalar maddi duran varlıklar grubu altında değil dönen varlık gurubu altında izlenmektedir. İşletmenin bina ve arsalarının bir kısmını faaliyet kiralamasına konu etmesinden dolayı bu tutarlar maddi duran varlıklar grubundan çıkarılarak yatırım amaçlı gayrimenkuller olarak ayrı bir kaleme izlenmektedir. Bu da maddi duran varlıklar kaleminde azalmaya neden olmaktadır. Bunun yanısıra TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar standardına göre işletmenin kıdem tazminatı karşılığı ayırması gerekmektedir. Kıdem tazminatı karşılığı ayrılmasında uzun vadeli yükümlülükler kaleminde artış meydana getirmektedir. Tüm bu işlemler sonucunda UFRS' ye göre maddi duran varlıkların uzun vadeli yükümlülükler içerisindeki oranını analiz ettiğimizde elde ettiğimiz sonucun tek düzen hesap planına göre yapılan analiz sonucundan daha düşük olduğunu görülmektedir.

**2- Duran Varlık/Toplam Yabancı :
Kaynak Oranı**

$$\frac{\text{Duran Varlıklar}}{\text{Kısa Vadeli Yabancı Kaynak+Uzun Vadeli Yabancı Kaynak}}$$

$$\text{UFRS: } \frac{13.379.947}{14.290.435 + 11.562.140,8} = 0,51$$

$$\text{Tek Düzen: } \frac{14.800.747}{14.279.185+ 11.027.935} = 0,58$$

Maddi duran varlıklar kaleminde bulunan binalar ve arsaların bir kısmının kira faaliyetine konu olması dolayısıyla UFRS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller standardına göre kiraya konu olan bu kısmın bilançoda duran varlıklarda değil dönen varlıklarda izlenmesi, kuruluş ve örgütlenme giderlerinin aktifleştirilmeyip gider olarak yazılması sonucu duran varlık kaleminden geri çekilmesi, araştırma ve geliştirme giderlerinden geliştirme giderlerinin aktifleştirilip araştırma maliyetlerinin gider olarak kayıtlara alınması sonucunda duran varlıklar toplamında azalma meydana gelmiştir.

Bunun yanısıra borç karşılıklarının artması uzun vadeli yükümlülükleri, Çalışanlara

Sağlanan Faydalar Standardı gereği kıdem tazminatı ayırma zorunluluğu kısa vadeli yükümlülükleri arttırmıştır.

Bu işlemler sonucunda UFRS'ye göre hazırlanan bilançoda duran varlıkların yabancı kaynaklara oranı tek düzen hesap planı verilerine göre hesaplanan orandan daha düşük çıkmaktadır.

3- Duran Varlık/Özkaynak

$$\text{Oranı: } \frac{\text{Duran Varlıklar}}{\text{Öz Kaynaklar}}$$
$$\text{UFRS: } \frac{13.379.947}{1.184.736} = 11,2$$

$$\text{Tek Düzen: } \frac{14.800.747}{5.064.998} = 2,92$$

4- Kısa Vadeli Yabancı Kaynak/

$$\text{Toplam Yabancı Kaynak Oranı: } \frac{\text{Kısa Vadeli Yabancı Kaynak}}{\text{Toplam Yabancı Kaynak}}$$

$$\text{UFRS: } \frac{14.290.435}{25.852.575,80} = 0,55$$

$$\text{Tek Düzen: } \frac{14.279.185}{25.307.120} = 0,56$$

$$\text{5- Dönen Varlıklar/Toplam Aktif Oranı: } \frac{\text{Dönen Varlıklar}}{\text{Toplam Aktifler}}$$

$$\text{UFRS: } \frac{13.657.524}{27.037.271} = 0,50$$

$$\text{Tek Düzen: } \frac{15.571.371}{30.372.118} = 0,51$$

Bağlı ortaklık hisselerinin bir kısmının nakit olarak alınması sonucunda hazır değerlerde azalma meydana gelmiş, ayrıca UFRS 2 Stoklar standardı gereği stokların maliyet bedeli değil de net gerçekleşebilir değer ve gerçeğe uygun değerden düşük olanı ile değerlendirilmesi sonucunda stoklar kaleminde de azalma olmuştur. Bu nedenlerle UFRS'ye göre yapılan analiz sonucunda dönen varlıkların toplam aktiflere oranı daha

düşük çıkmaktadır.

6- Maddi Duran Varlıklar/Toplam Aktif Oranı: $\frac{\text{Maddi Duran Varlıklar}}{\text{Toplam Aktifler}}$

$$\text{UFRS: } \frac{11.471.469}{27.037.271} = 0,42$$

$$\text{Tek Düzen: } \frac{11.627.794}{30.372.118} = 0,38$$

7- Duran Varlıklar/ Devamlı Sermaye Oranı: $\frac{\text{Duran Varlıklar}}{\text{Uzun Vadeli Yabancı Kaynak+Özkaynak}}$

$$\text{UFRS: } \frac{13.379.747}{12.746.876,80} = 1,05$$

$$\text{Tek Düzen: } \frac{14.800.747}{16.092.933} = 0,92$$

8- Uzun Vadeli Yabancı Kaynak/Toplam Pasif Oranı: $\frac{\text{Uzun Vadeli Yabancı Kaynak}}{\text{Toplam Pasif}}$

$$\text{UFRS: } \frac{11.562.140,80}{27.037.271} = 0,42$$

$$\text{Tek Düzen: } \frac{11.027.935}{30.372.118} = 0,36$$

9- Varlık (Aktif) Top./Özkaynak Oranı: $\frac{\text{Toplam Aktifler}}{\text{Özkaynaklar}}$

$$\text{UFRS: } \frac{27.037.271}{1.184.36} = 22,83$$

$$\text{Tek Düzen: } \frac{30.372.118}{5.064.998} = 5,99$$

10- Öz Kaynak./Yabancı Kay. Top. Oranı: $\frac{\text{Öz Kaynaklar}}{\text{Toplam Yabancı Kaynaklar}}$

$$\text{UFRS: } \frac{27.037.271}{25.852.575,80} = 1,04$$

$$\text{Tek Düzen: } \frac{5.064.998}{25.307.120} = 0,20$$

C-KARLILIK ORANLARI

$$\text{1-Faaliyet Karı/Net Satışlar Oranı: } \frac{\text{Faaliyet Karı}}{\text{Net Satışlar}}$$

$$\text{UFRS: } \frac{-11.216.334,18}{8.956.160,04} = -1,25$$

$$\text{Tek Düzen: } \frac{111.648,51}{14.816.366,04} = 0,01$$

INCOTERMS teslim şekillerine göre mal teslim işlemlerinde risk alıcıya kendi limanında geçmektedir. Mallar henüz yolda olduğu için UFRS'ye göre satış işlemi geri çekilmiştir. Satış işleminde yapılan bu geri çekme işlemi gelir tablosunda brüt satışlar kaleminde azalma meydana getirmiş ve bu da işletmenin faaliyet karlılığını azaltmıştır. UFRS'ye göre yapılan analizde faaliyet karlılığının azalma eğiliminde olması işletmenin ana faaliyetlerinde başarılı olmadığını gösterir. İşletme borç bulmakta zorlanabilir

$$\text{2-Brüt Kar/Net Satışlar Oranı: } \frac{\text{Brüt Kar}}{\text{Net Satışlar}}$$

$$\text{UFRS: } \frac{-7.274.186,79}{8.956.160,04} = -0,81$$

$$\text{Tek Düzen: } \frac{3.357.635,21}{14.816.366,04} = 0,23$$

UFRS'ye göre SEBA Maden İşletmesinin yurtdışı satış işlemi kaydının geri alınması brüt satışlarını düşürmüş ve toplam satışlar içinde satılan malın maliyeti payını arttırmıştır. Bu da yapılan analizde UFRS'ye göre brüt kar marjını düşürmüştür. Brüt kar marjı şirketlerin diğer gelir ve giderlerinin dikkate alınmadığı, sadece satışların ne kadarlık bir kar marjı ile gerçekleştiğini gösteren bir oran olduğundan, bu oranın düşme

eğiliminde olması satışların verimsiz olduğunu gösterir.

$$\mathbf{3- Net Kar/Net Satışlar:} \quad \frac{\text{Net Kar}}{\text{Net Satışlar}}$$

$$\text{UFRS: } \frac{-3.913.532,00}{8.956.160,04} = -0,44$$

$$\text{Tek Düzen: } \frac{41.530,00}{14.816.366,04} = 0,0028$$

Şirketin TDHP'ye göre yapılan kayıtlarında aktifleştirilen bazı kalemlerinin aktiften çekilerek gider olarak yazılması, borç karşılıklarının artması ve satış işleminin geri çekilmesi sonucunda satılan mal maliyeti kaleminin yükselmesi dönem net karında önemli ölçüde düşüş meydana getirmiştir.

$$\mathbf{4- Net Kar/Özkaynak Oranı:} \quad \frac{\text{Net Kar}}{\text{Öz Kaynak}}$$

$$\text{UFRS: } \frac{-3.913.532,00}{1.184.736,00} = -3,3033$$

$$\text{Tek Düzen: } \frac{41.530,00}{5.064.998,00} = 0,0082$$

Özkaynakların amortisman oranı, herşeyden önce işletmenin ve dolayısıyla yönetimin başarısının bir göstergesi olmaktadır. Diğer taraftan faizler ve vergiler karşılandıktan sonra işletme sahiplerine kardan ne kaldığı yine bu oran ile ölçülmüş olur. Yıllar itibarıyla işletme karlarındaki bu değişimler bu oran kullanılarak izlenilebilir. Bu şekilde sermayedarın kazanç gücünün artma ve azalma eğilimini görmek olanaklıdır. SEBA İşletmesi'nin Özkaynak karlılık oranının UFRS'ye göre yapılan düzeltmelerde düşük çıkması işletmeye ortaklarca tahsis edilen değerlerin çok etkin bir şekilde kullanılmadığını göstermektedir.

D-DEVİR HIZLARI

$$\mathbf{1-Stok Devir Hızı:} \quad \frac{\text{Satışların Maliyeti}}{\text{Stoklar}}$$

$$\text{UFRS: } \frac{16.230.346,83}{7.251.200,00} = 2,2383$$

$$\text{Tek Düzen: } \frac{11.458.730,83}{8.708.584,00} = 1,3158$$

Stok devir hızı, stokların yıl içinde kaç kez satıldığını gösterir. UFRS'ye göre yapılan düzeltme sonucu yapılan analizde bu oranın yüksek çıkması daha az sermayenin stoklara yatırılmış olduğunu ifade eder. Bu da işletmenin maruz kaldığı fiyat, moda değişimlerinden kaynaklanan riski azaltır.

$$\text{2-Alacak Devir Hızı: } \frac{\text{Net Satışlar}}{\text{K.V.Alacaklar+U.V.Alacaklar}}$$

$$\text{UFRS: } \frac{8.956.160,04}{5.421.880,00} = 0,32$$

$$\text{Tek Düzen: } \frac{14.816.366,04}{5.859.243,00} = 2,53$$

Alacak devir hızı, ticari alacakların bir hesap döneminde kaç defa tahsil edildiğini gösterir. Alacaklar ne kadar sık tahsil edilirse o kadar iyidir. Çünkü bu ticari alacakların vadelerinde kolaylıkla tahsil edilebildiği fonları tekrar tekrar satışa konu olup iş hacminin ve dolayısıyla karlılığın artacağı anlamına gelir. UFRS'ye göre yapılan analizde alacak devir hızının düşük çıkması, alacakların daha uzun sürede tahsil edilebildiği, şüpheli alacak zararlarının büyüyebileceği, kredi ve tahsil giderlerinin artacağı ve daha yüksek bir cari orana ihtiyaç olacağı düşünülebilir.

$$\text{2- Çal.Sermaye Devir Hızı: } \frac{\text{Net Satışlar}}{\text{Dönen Varlıklar}}$$

$$\text{UFRS: } \frac{8.956.160,04}{13.657.524,00} = 0,66$$

$$\text{Tek Düzen: } \frac{14.816.366,04}{15.571.371,00} = 0,95$$

Çalışma sermayesi devir hızı, şirketlerin faaliyetlerini sürdürebilmeleri için gereken minimum çalışma sermayeleri ile hangi ölçüde satış hacmi başarıları gösterdiklerini ölçen bir orandır. UFRS'ye göre yapılan analizde bu oranın düşük çıkması, işletmenin aşırı net çalışma sermayesine sahip olduğunu, stok ve alacakların devir hızının yavaş

olduğunu, işletmenin gereğinden fazla nakit değere sahip olduğunu gösterir.

3- Maddi Duran

$$\text{Varlık Devir Hızı: } \frac{\text{Net Satışlar}}{\text{Maddi Duran Varlıklar}}$$

$$\text{UFRS: } \frac{8.956.160,04}{11.471.469,00} = 0,78$$

$$\text{Tek Düzen: } \frac{14.816.366,04}{11.627.794,00} = 1,27$$

Maddi duran varlık devir hızı, şirketlerin faaliyetlerini yürütebilmeleri için yaptıkları maddi yatırımlar ile hangi ölçüde satış hacmi başarısı gösterdiklerini ölçen bir orandır. Bu oran bize maddi duran varlıklara aşırı yatırım yapıp yapılmadığını, atıl kapasitenin olup olmadığını gösterir. UFRS'ye göre yapılan analizde oranın düşük çıkması işletmenin atıl kapasite ile çalıştığını gösterir.

4-Özkaynak Devir Hızı: $\frac{\text{Net Satışlar}}{\text{Özkaynaklar}}$

$$\text{UFRS: } \frac{8.956.160,04}{1.184.736,00} = 7,56$$

$$\text{Tek Düzen: } \frac{14.816.366,04}{5.064.998,00} = 2,93$$

Özkaynak devir hızı, işletmenin özkaynaklarının verimli kullanılıp kullanılmadığını gösteren bir orandır. UFRS'ye göre yapılan analizde özkaynak devir hızının yüksek çıkması, işletmenin borçlarını ödemede zorlanacağını, özkaynaklarının yetersiz olduğu ve işletmenin yabancı kaynak kullandığı anlamına gelmektedir. Bu durum kredi verenler açısından olumsuz bir durumdur.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nın yürürlüğe girmesi sadece raporlama değil kayıt düzeninde de değişiklik meydana getirecektir. Bu yüzden Tek Düzen Muhasebe Planı'nda bazı değişiklikler yapılması kaçınılmaz hale gelmiştir. Kuşkusuz hesap planında değişiklik yapılırken vergi kanunlarında da bir takım değişiklikler yapılması gerekecektir. Aksi takdirde, hesap planında gerekli değişikliklerin yapılmasından sonra bile, vergi için ayrı, standartlara uygun muhasebe için ayrı kayıt tutulması ihtiyacı varlığını sürdürecektir. Vergi yasalarının tanımladığı gelir ile muhasebenin tanımladığı gelirin aynı olması, doğal olarak beklenmemektedir. Tanımlanan gelirler arasındaki farklar mevcut uygulamada da beyanname aşamasında giderilmektedir. Ancak standartların getirdiği birçok düzenlemenin beyanname aşamasındaki çalışmalarla vergi yasalarına uygun karın belirlenmesini imkansız kılmasa da büyük güçlükler yaratacaktır. İki uygulama arasındaki farklılıkların izlenebilmesi, bazı yasal hükümlerin standartlara paralel hale getirilmesi ile mümkün olacaktır. Eğer mevcut hesap planı UFRS'lerin raporlamasında kullanılacak olursa, uygulamacılar açısından bazı zorluklar ortaya çıkacaktır. Bunun nedeni ise raporlamanın hesap planına dayanmasıdır. Örneğin TMS 18 "Hasılat" standardı gereği, alacaklara yaşlandırma ve reeskont uygulanmalıdır. Yapılan bu yaşlandırma işlemi sonucunda ortaya çıkan reeskont tutarı, ertelenmiş gelir olarak pasifte veya aktifte aktifi düzenleyici hesap olarak yazılmalıdır. Mevcut hesap planında alacaklara ait yaşlandırma tutarının kaydedileceği bir hesap yoktur. Sadece boş hesaplar kullanılarak bu ihtiyaç giderilebilmektedir. Eğer mevcut hesap planı UFRS'ye uygun olarak düzenlenmeyecek olursa iki tane finansal tablo ortaya çıkacaktır. UFRS ile uyumlu raporlama yapılması ayrıca maliyetleri de düşürecektir.

Tek Düzen Muhasebe Sistemine göre bilanço kesin bir formatla belirlenmiş ve bilançoda yer alacak hesap grupları ve ana hesaplar ayrı ayrı kesin bir şekilde açıklanmışken, UFRS bilançonun sunumu konusunda cari- cari olmayan varlık kaynak ayırımına göre bilanço ve likidite esaslı bilanço olmak üzere iki seçenek ortaya koymakta; bilançoda yer alması gereken başlıkları belirlemekte, önemlilik ilkesine göre bilançoda yeni ve ilave başlıklar açılmasına izin vermekte, önemsiz olan unsurlarında birleştirilerek sunulmasına olanak sağlamaktadır. Ayrıca UFRS bilançoda yer alacak başlıkların hesap gurubu ve hep ismi olarak ayırımını da yapmamaktadır.

UFRS'ye göre düzenlenen bilançolara ilişki taraflardan alacaklar, canlı varlıklar, satılmak amacıyla elde tutulan cari olmayan varlıklar, yatırım amaçlı gayrimenkuller gibi yeni başlıkların eklenmesi gerekmektedir. Bu nedenle gerek bilançoda yer alacak başlıklar, gerekse dipnotlarda yapılması gereken açıklamalar dikkate alındığında, UFRS'ye göre düzenlenecek bilançoların Tek Düzen Muhasebe Sistemine göre düzenlenecek bilançolardan daha kapsamlı şeffaf bilgi sağlayacağı söylenebilir.

Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve UFRS'ye göre düzenlenecek bilançolar arasında sınıflandırma, kapsam ve içerik açısından önemli farklılıklar olduğu görülmektedir. UFRS cari-cari olmayan varlık ve kaynak ayırımına göre bilanço düzenleme seçeneği benimseyen işletmeler için normal faaliyet dönemine ilaveten normal faaliyet döngüsüne göre de varlık ve kaynak ayırımının yapılmasını dikkate almaktadır. Yukarıdaki SEBA Madencilik Sanayi ve Ticaret Ltd.Şti. İşletmesi üzerinde uygulamada görüleceği gibi dönen ve duran varlık ile kısa vadeli yabancı kaynak ve uzun vadeli yabancı kaynak toplamları, Tek Düzen Muhasebe Sistemi UFRS'ye göre düzenlenen bilançolarda önemli farklılıklar göstermektedir. Bu bilançolara istinaden yapılan mali analiz sonuçları da bu farklılıklardan etkilenmektedir. Bu farklılıkları kısaca özetlemek gerekirse;

-UFRS 2 Stoklar standardına göre stokların maliyet bedeli yerine gerçeğe uygun değer ve net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile değerlendirilmesi UFRS'ye göre yeniden hazırlanan bilançoda stoklar kaleminde düşme meydana getirmiştir.

-UFRS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar standardı gereği işletmenin kıdem tazminatı ayırma yükümlülüğü bulunmaktadır. Bundan dolayı UFRS'ye göre hazırlanan bilanço bu kaleme eklenmiştir. Bu da uzun vadeli yükümlülükleri arttırmıştır.

-UFRS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller standardına göre faaliyet kiralmasına konu olan gayrimenkuller bilançoda duran varlıklar kaleminden çıkarılarak yatırım amaçlı gayrimenkuller adı altında başka bir kaleme tekrar sınıflandırılmıştır. Bu işlemde maddi duran varlık kaleminde düşme meydana getirmiştir.

-UFRS'ye göre araştırma ve geliştirme giderlerinden sadece geliştirme safhasında olan giderler aktifleştirildiğinden araştırma maliyeti duran varlık grubundan çıkarılıp gider olarak yazılmıştır.

-UFRS 39' a göre, tüm ticari alacak ve borçlar için reeskont işlemi zorunlu olduğundan işletmenin tüm ticari alacaklarına reeskont işlemi uygulanmıştır.Bu da UFRS'ye göre hazırlanan bilançoda net ticari alacaklar kaleminde azalmaya neden olmuştur.

-VUK açısından menkul kıymetler alış bedeli üzerinden değerlendirir ve finansal tablolarda bu bedel üzerinden gösterilir. Ancak 39 no.lu standarda göre menkul kıymetler (alım-satım amaçlı olanlar) gerçeğe uygun değer üzerinden değerlendirildiğinden işletmenin menkul kıymetleri üzerinde yeniden değerlendirme işlemi yapılmış bu işlem sonucunda hisse senetleri hesabında değişme meydana gelmiştir.

Yapılan bu kayıt düzeltmeleri sonucunda, TDHP'ye göre hazırlanan bilanço ve gelir tablosu ile UFRS'ye göre hazırlanan bilanço ve gelir tabloları analizleri karşılaştırıldığında arada farkların olduğu görülmektedir. Bu farklar bir yatırımcı gözüyle incelendiğinde TDHP'ye göre hazırlanan gelir tablosunda karlılığın yüksek olduğu görülmekteyken, UFRS'ye göre yeniden düzenlenen gelir tablosunda zarar rakamı ile karşılaşılmaktadır. Bunun nedeni ise UFRS'ye göre dönem içerisinde aktifte bulunmaması gereken kalemlerin aktife alınmış olması, UFRS'ye göre ayrılması gereken karşılıkların bulunması ve yeniden değerlendirme işlemleridir.

Karşılaştırmalı tablolar analiz tekniği ile SEBA Madencilik San. Ve Tic. Ltd.Şti.'deki değişimleri şu şekilde yorumlayabiliriz;

-SEBA Madencilik San. Ve Tic. Ltd.Şti.'nin hazır değerler kaleminin artış göstermiş olması; dönen varlıklarda görmüş olduğumuz finansal yatırımlardaki artış kaynaklıdır. İşletmenin gerek borçlarını ödemesi gerekse faaliyetlerinin gerektirdiği nakdi karşılması bakımından hazır değerler kaleminin azalış göstermesi olumsuz bir durumdur. İşletme borç ödeme ve günlük giderleri karşılamada sorun yaşayacaktır.

-SEBA Madencilik San. Ve Tic. Ltd.Şti.'nin stoklar kalemi UFRS'ye göre yapılan analizde azalış göstermektedir. Azalışın olması işletmenin satış zorluğu çekmediğinin göstergesi olabilir. Bu durum stoklara bağlanan fonların faaliyetlere katılabilmesi ve hasılat oluşturması nedeniyle olumludur.

-İşletmenin maddi duran varlık kaleminde azalış olması kapasite oluşturma sıkıntısı yaşamadığını gösterir. Fakat maddi duran varlık kalemi toplam varlıkların %42'lik kısmını oluşturmaktadır. Bir maden işletmesi olarak maddi duran varlıkların duran

varlıklar içerisindeki yüzdesi yeterlidir ve normal karşılanır.

-SEBA Madencilik San. Ve Tic. Ltd. Şti.'nin Özsermaye kalemi UFRS'ye göre azalış göstermiştir. Özsermayenin düşüklüğü yanında yabancı kaynakların yüksek olması sağlıklı bir net çalışma sermayesinin varlığını göstermemektedir.

-İşletmenin brüt satış karı kalemi tek düzene göre net satışların %23'lük bir kısmını oluşturuyordu. UFRS'ye göre bu oran azalma göstermiştir. Bu azalışın nedeni satışların artmasına rağmen satışların maliyetinin daha büyük miktarda artış göstermesidir. Satışlar artarken marjinal maliyetlerin artması nedeniyle işletme karını arttıramayacaktır. %50'ye yakın olması tercih edilen bu oranın bu şekli yetersizdir. İşletmenin gelecekte karını arttırmak için satışların yanında satış maliyetlerine de dikkat etmesi gerekir.

-SEBA Madencilik San. ve Tic.Ltd.Şti. faaliyet karı/ net satışlar oranına baktığımızda azalma görülmektedir. Azalmanın nedeni brüt satış karındaki azalmadır. Diğer faaliyet gelir ve karlar kaleminin artış göstermesi işletmenin süreklilik gösteren tüm faaliyetlerinin sonucu olması bakımından olumlu bir durumdur. Genel olarak oranın düşük çıkmasının nedeni satışların artmasına rağmen satış maliyetlerinin daha fazla artmasıdır.

-SEBA Madencilik San. ve Tic. Ltd.Şti. dönem net karının satışlara oranı UFRS'ye göre yapılan analizde düşüş göstermektedir. Bu oranla birlikte faaliyet karının net satışlara oranı beraber değerlendirilir. Bu iki oranın birbirine yakın çıkması istenir. Düşük bir oran işletmenin faaliyetlerinin başarılı olmadığını ve faaliyetlerin mali yapıya olumlu katkı sağlamadığını gösterir ve bu durum işletmenin aleyhinedir. İşletme ortaklarına doyurucu bir kar dağıtmayabilir.

-Özkaynak devir hızı, ticari açıdan 1TL'lik özkaynak ile hangi tutarda iş çevrilebildiğini gösterir. Yatırım yapanlar açısından risk derecesini belirtir. Rasyonun küçük olması, özkaynak ile yeterince iş çevrilemediğini gösterir. Bu da özkaynakların bir kısmının atıl olduğunun ya da yeterince kullanılmadığının göstergesidir. Aynı zamanda yatırılan sermaye riskinin fazla olduğunun işaretidir. SEBA Maden işletmesinde görüldüğü gibi oranın büyük olması, işletmede özkaynakların verimli kullanıldığının göstergesi olabileceği gibi, özkaynak yetersizliğinden dolayı büyük ölçüde yabancı kaynaklardan

yararlanıldığıının göstergesi olabilir. Daha çok yabancı kaynak kullanıldığında alacakların güven marjı küçülür. Bu durum alacaklıları daha dikkatli olmaya sevkeder. İşletme aynı iş hacmini sürdürebilmek için gelecekte finansal güçlüklerle karşılaşabilir.

-Net Satışların ortalama maddi duran varlıklara oranına baktığımızda bu oran, işletme esnekliği hakkında bilgi verir. Ayrıca 1 TL'lik duran varlık yatırımına kaç liralık satış düştüğünü belirtir. Maddi duran varlıkların kullanımındaki etkinliği ölçer. UFRS'ye göre yapılan analizde oranın düşük olması işletmenin kapasitesinden tam olarak yararlanılmadığını ya da duran varlık yatırımının gereğinden fazla yapıldığını gösterir. Dolayısıyla duran varlık giderlerinin karşılanması büyük satış hacmi gerektirdiğinden kara geçiş noktasına geç ulaşılacaktır. Bu durumda esneklik azalır. Başka bir ifadeyle ekonomik dalgalanmalar sebebiyle satış hacmindeki çok küçük bir azalış kara büyük etki yapar ve düşürür. Bu nedenle işletme güç durumlarla karşılaşabilir. Bunun için duran varlığı azaltmak ya da satışları arttırmak yolları üzerinde durmalıdır.

-SEBA Maden İşletmesinin duran varlıklarının devamlı sermayeye oranına baktığımızda UFRS'ye göre bu oranın arttığı görülmektedir. Bu oran, şirketin duran varlıklarının ne kadarlık kısmının uzun vadeli kaynaklar tarafından finanse edilebildiğini gösterir. Bu oran sayesinde şirketlerin maddi yatırımlarını fonlamada ne kadar başarılı olduğunu ölçmede yardımcı olur. Duran varlıkların tamamının özsermaye ile karşılanmayan şirketlerde bu oran önem kazanır. Böylece uzun vadeli varlıkların, en azından hangi oranda uzun vadeli kaynaklarla karşılanıyor olduğunu görürüz. Bu oranın %100'den küçük olması, şirketlerin duran varlıklarının tamamını uzun vadeli kaynaklarla finanse edebildiklerini ve bu varlıkların finansmanı için vadesi bakımından risk teşkil eden kısa vadeli borçlara gerek kalmadığını göstermektedir. Oranın %100'den büyük olması durumunda, duran varlıkların finansmanında kısa vadeli yabancı kaynakların kullanıldığını, sermayenin yetersiz olduğunu ve ek bir fon ihtiyacı duyulduğunu düşünebiliriz. Ancak sermaye yoğun teknoloji kullanan şirketlerin yatırımlarını tamamladıkları ilk yıllarda bu oranın %100'den büyük olması normal karşılanmalıdır. UFRS'ye göre SEBA Maden işletmesi için yapılan analizde bu oranın %100'den büyük olduğu görülmektedir. Mali tabloyu incelediğimizde ise şirketin kısa vadeli yabancı kaynak kullanım oranının fazla olduğu görülmektedir. Bu koşullarda SEBA Maden işletmesinin sermayesinin duran varlıkları karşılamada yetersiz olduğu

söylenbilir.

-Finansal kaldıraç ile benzer sonuçlar veren özsermaye çarpanı, aktiflerin özsermayenin kaç katı olduğunu, başka bir deyişle özsermayenin aktifler içerisindeki ağırlığını göstermektedir. Özsermaye çarpanının %200'den küçük olması gereği batılı finans kuruluşlarında genel bir kural olarak kabul edilmiş olmasına rağmen sermaye arzının düşük olduğu ülkemizde ilgili oran %250 civarındadır. Özsermaye çarpanının düşük olması yani işletmenin iktisadi varlıklarının göreceli olarak daha fazla özsermaye ile fonlanması kreditorler için düşük risk anlamına gelir. Fakat satışlarda kar marjı yüksek olan şirketler optimal yabancı kaynak kullanımıyla özsermaye karlılığını arttırabilirler. Oranın bu şekilde artması şirketin riskinin artması şeklinde yorumlanabileceği gibi, ortakların sermaye başına daha fazla kar payı elde ettiği anlamına da gelmektedir. SEBA maden işletmesinin aktiflerinin özsermayeye oranına baktığımızda özsermaye çarpanının %200'den fazla olduğu görülmektedir. Şirketin aktifleri özsermayenin 22 katıdır. Şirket kreditorler açısından yüksek risk taşımaktadır.

Türkiye IASB, IOSCO ve AB üyesi bir ülkedir. Ayrıca Türkiye'de ki bazı işletmelerin yurtdışında finansal yatırımları bulunmaktadır. Bundan dolayı Türkiye'nin UFRS ile uyumlu raporlamaya geçmesi Türkiye'yi Dünya ile bütünleştirecektir. Diğer bir ifade ile Dünya'da kullanılan ortak muhasebe dilini kullanmış olacaktır. Bu durum da işletmelerin gerek yurtdışına yatırım yapmalarını, gerekse de yurtdışındaki işletmelerin Türkiye'de yatırım yapmasını kolaylaştıracaktır.

1 Ocak 2005 tarihinden itibaren AB üyesi ülkelerde UFRS'nin kullanımı zorunlu hale gelmiştir. Bu standartlar setinin uygulanmasını zorunlu kılmak, yönetmelikler hazırlamak ve uygulanmaması durumunda belirli yaptırımlar koymak kanun yapıcıların ve idarecilerin sorumluluğundadır. Uygulayıcıların bu konuda ne düşündüğü ve bu geçişe hazır olup olmadığı konusunda AB'nin ekonomi ve finansal yapısını örnekleyen 650'den fazla şirketin finansal konularından sorumlu yöneticileri arasında yapılan araştırmalar birçok farklı görüş bulunduğunu belirtse de, "büyük bir Avrupa sermayesi piyasası oluşturmak için UFRS gereklidir ve uygulanmalıdır". Araştırmaya konu AB üyesi ülkelerde bulunan şirketlerin finansal konulardan sorumlu tepe yöneticileri UFRS'nin ulusal standartlar yerine kullanılacak standartlar haline getirilmesinin Avrupa çapında bir sermaye piyasası oluşturulmasını sağlayacağını ve bunun AB için çok

yararlı olacağını belirtmektedir. Halen UFRS'yi uygulayan şirketlerin %71'i bu uygulamalardan önemli yararlar sağladıklarını söylemektedir. Sadece bu verilerden dahi UFRS uygulamalarına yadsınamayacak bir destek olduğunu söylemek mümkündür. UFRS'nin ulusal standartlar yerine uygulanmasına izin verilen ülkelerde birçok şirket ulusal standartları değil UFRS'yi asıl standart olarak belirlemiştir. Avusturya ve Almanya'da bu oran %40 olarak ölçülmüştür.

Avrupa Birliği'ndeki ülkelerde UFRS'lerin uygulanmaya başlanmasıyla özellikle yatırımcıların ne yönde etkilendiğine yönelik 2007 yılında PWC adlı denetim firmasının Belçika, Almanya, İtalya, Hollanda, Norveç,Portekiz,ve İngiltere'deki 187 fon yöneticisiyle yaptığı bir araştırma vardır. Bu fon yöneticilerinin uzmanlıkları ise hedge fonlar, emeklilik fonları,pazar çeşitliliği ve özel varlık yönetimi dir. Yapılan araştırmanın sonuçları şu şekildedir;

Fon yöneticilerine UFRS'ye göre hazırlanmış finansal tabloların işletmenin finansal riskini ölçmede ne kadar saydamlık sağlamaktadır diye sorulmuş. Cevabında ise %60'ı açık olarak ölçebildiklerini, %15'i çok açık ölçebildiklerini ve kalan %25'lik kesimin ise bu konuda olumsuz yanıtlar verdikleri görülmüştür.

Fon yöneticilerine UFRS'ye göre hazırlanmış finansal tabloların işletmenin faaliyet riskini ölçmede ne kadar saydamlık sağlamaktadır diye sorulmuş. Cevabında ise %57'ı açık olarak ölçebildiklerini, %9'i çok açık ölçebildiklerini ve kalan %26'lık kesimin çok açık olmadığı ve % 8'lik kesiminde ise bu konuda olumsuz yanıtlar verdikleri görülmüştür.

1 Ocak 2005 tarihinden sonra UFRS daha yoğun bir şekilde şirketlerin yönetim katlarında konuşulur hale gelmiştir. Araştırmaya konu şirketlerin yönetim kurulu başkan ve üyelerinin %72'si UFRS'nin getirdiklerinden haberdardır. Finansal konulardan sorumlu yöneticilerde ise bu oran %100'e ulaşmaktadır ve finansal konulardan sorumlu yöneticilerin çoğunluğu UFRS'ye geçişi için finansal bilgilerin yeniden düzenlenmesi ile ilgili teorik bir çalışma değil stratejik bir değişim olarak ele almaktadır. UFRS'yi kullanan şirketlerin %72'si standartları sadece açıklanması gereken mali raporları için değil, kendi iç raporları için de kullandıklarını belirtmiştir.

Son yıllarda yaşanan birçok muhasebe skandalı (Enron, Parmalat vs.), bilanço dışı

finansman teknikleri, “vitrin düzenleme”, finansal borcun özkaynak olarak gösterilmesi ve yeniden yapılanma için ayrılan fonların amaç dışında kullanımı gibi açıklayıcı, güvenilir ve küresel muhasebe standartlarının olmadığı alanlarda ortaya çıkmıştır. 1920’lerden itibaren yaşananlar, düzenlenme standartların olmadığı yer ve zamanlarda, finansal raporlamanın kullanıcıların bilgilendirilmiş bir şekilde karar vermelerini sağlayamadığını göstermiştir. Muhasebe standartları, bu hedefe ulaşmak için, karşılaştırılabilirlik, tutarlılık ve şeffaflığı ön plana çıkarmaktadır. Verimli ve iyi bir finansal raporlama sistemi ise sağlıklı bir sermaye piyasası ortamı sağladığı gibi, sermaye maliyetlerini de düşürmektedir. Bunlara ek olarak, son dönemlerde yaşanan muhasebe skandalları sebebi ile yatırımcılar şirket yöneticilerinin finansal raporları “cilalayıp cilalamadıkları” konusundaki göstergelere aşırı hassasiyet göstermektedirler. UFRS ya da genel standartlardan herhangi bir sapma hem analistler ve sermayedar gruplar, hem de medya tarafından ciddi şekilde takip edilmektedir.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS), uyumlaştırma çalışmaları ile muhasebe uygulamalarını küresel boyutta büyük bir hızla düzene sokan olağanüstü olarak nitelendirilebilecek bir düzenlemedir.

Şirketler, karmakarışık hesaplamalar yapmadan çok daha fazlası olan Uluslar arası finansal raporlama standartlarını uygulamaya başlamakla işletmelerinin çok daha şeffaf ve anlaşılabilir bir hale geldiğini fark ettiler. Yeni uluslar arası muhasebe standartları varlıkları , borçları, özkaynakları ve karı daha doğru ölçüyordu. Geleceğe yönelik risk tahminlerinin ve olasılık değerlemelerinin daha gerçeğe yakın ve tutarlı olması şirket yönetimleri için ön plana çıkan konulardı. Ayrıca dünya pazarlarında rekabet gücü kazanmak, yabancı yatırımcıyı yönlendirmek , ekonomik dar boğazlardan çıkabilmek için UFRS’ler bir dünya gerçeği ve zorunluluğudur. Şirket yönetimi için olduğu kadar yatırımcı, kredi kurumları ,sermaye piyasaları, ülke yönetimleri için de bir ihtiyaçtır.

Saydamlık bağlamında, karşılaştırılabilir, doğruluk, güvenilirliği yüksek finansal tablolar için tek çözüm yolu UFRS’lerdir.

Uyumlaştırma, muhasebedeki kurallarını değiştirmekten çok UFRS’lerin uyumlaştırılmasına yönelik bir sunumdur. Buda işletmenin yönetim kurulundan en son kademedeki çalışana kadar tüm sistemin performansını ölçmeye yönelik bir yaklaşımdır. Bu yaklaşım ile hazırlanacak finansal tabloların daha şeffaf, karşılaştırılabilir, açık, objektif olarak hazırlanmasının tek alternatifi UFRS’lerdir.

Uyumlaştırma finansal ürünler, ertelenmiş vergiler, şirket birleşmeleri ve çalışanlara sağlanan faydalar konularındaki muhasebe uygulamalarında çok önemli farklılıklar getirmektedir. Farklılaşmalar finansal tablolardaki varlık ve borçlara doğrudan etki etmekte buda işletmenin faaliyet sonuçlarına ve mali durumuna yansımalarında bulunmaktadır ki bilgi kullanıcıları açısından alacakları kararlarda bu farklılıklar büyük önem taşımaktadır.

UFRS'lere uyumlaştırma çabaları işletmeleri, ülkeleri raporlanan bilgiler bağlamında kaliteyi arttırmaya yönelir. Bu da doğru, güvenilir karşılaştırılabilir finansal bilgiler doğrultusunda kaliteli ve tutarlı kararlar alınmasını sağlar. Küreselleşen ortamda artan rekabet koşullarında hem işletmelerin hem de ülkelerin karşılaşılabilecek sorunlarla başa çıkabilmenin tek yolu UFRS'ye göre hazırlanmış finansal tablolardır. Çünkü UFRS'ler ile finansal tablolardaki istenilen şeffaflık ve karşılaştırılabilirlik sağlanmış olmaktadır.

KAYNAKÇA

- ADRIAN P. Fitzimos, LAURA Lee Mannino, **“FASB Issurs New Statements on Reporting Accounting Changes nad Error Corrections”** , Commercial Lending Review, September-October 2005, s.35-40
- AĞCA, Ahmet (2006), **“TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri”** Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması, Maliye ve Hukuk Yayınları, Yayın No:52, s.231
- AKDOĞAN, Nalan (2007),**“Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanma Süreci: Sorunlar, Çözüm Önerileri”** Yıl 2007, Sayı 80, Mart
- AKDOĞAN, Nalan ve AYDIN Hamdi (1987),” **Muhasebe Teorileri”** , Gazi Üniversitesi Yayın No:98, İİBF yayın No:44, Ankara
- AKDOĞAN, Nalan ve SEVİLENGÜL, Orhan (1999), **“Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması”**, Gazi Kitabevi, Ankara
- AKGÜN, Melek (2006), **“Maddi Duran Varlıklar”** Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması, Maliye ve Hukuk Yayınları, Yayın No:52, s.459
- AKSOY, Tamer (2005), **“Finansal Muhasebe ve Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma ve UMS/UFRS Bazında Küresel Muhasebe Standartları Setine Yöneliş Eğilimi”** Mali Çözüm, 71,s.182-189
- ALFREDSON, K. (2005), **“Applying International Accounting Standards”**, John Wiley and Sons.
- ASLAN, Ümmühan ve DEMİR, Berna (2006), **“ TMS-37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar”** Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması, Maliye ve Hukuk Yayınları, Yayın No:52, s.949
- ATAMAN A. Başak (2005), **“Maddi Olmayan Duran Varlıkların İtfasına İlişkin IAS 38 ile TFRS 3 Standardında Yer Alan Düzenlemeler ve Türk Vergi Mevzuatıyla Karşılaştırılması”**, Muhasebe ve Finansman Dergisi, MUFAD Yayınları, Sayı 25

- AYDIN, Hamdi, “**Muhasebe Teorileri**”, Gazi Üniversitesi”, Yayın No:98, İİBF Yayın No:44 Ankara
- AYDIN, Nurhan, “**Uluslararası Doğrudan Yatırımlar ve Ortak Girişimler (Joint Ventures)**”, Eskişehir, 1997
- BAŞAK, A.Akgül ve AKAY, Hüseyin (2002), “**Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma**”, Türkmen Kitabevi, İstanbul
- BLOOM, Robert, FUGLISTER Jayne, “**SFAS 154: Accounting Changes and Error Corrections**”, The CPA Journal, March 2006, s.44-47
- BOSTANCI, Serpil (2010), “**Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu**”, İSMMMO Yayınları
- BRAGG, S.M. (2005), “**Ultimate Accountants Reference Including GAAP, IRS and SEC Regulations, Leases, and More**”, John Wiley & Sons, Incorporated: Hoboken, NJ, USA.
- BRITTON, Alexander D.(2005), “**International Financial Reporting and Analysis**”, Thomson: London
- CEMALCILAR, Özgül ve ÖNCE, Saime (1999), “**Muhasebenin Kuramsal Yapısı**”, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları No:1093).
- CHORAFAS N.D. and STEINMANN H. (1994), “**Off-Balance Sheet Financial Instruments**”, Bankline Publication: Chicago.
- ÇÖMLEKÇİ, Ferruh (2002), “**Tek Düzen Genel Muhasebe ve Temel Mali Tablolar**”, Eskişehir: Birlik Ofset Yayıncılık
- DELOITTE, Touche Tohmatsu (2005), “**An IAS Plus Guide: Comparison of IFRS and US GAAP**”, London
- EBSTEIN, B.J. (2006), “**Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards**”, John Wiley and Sons. NJ.
- ERDOĞAN, Nurten (1998), “**Günümüzde Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri Nasıl**

- Muhasebeleştirilmeli?”**, Anadolu Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt 14, sayı 1-2
- EKERGİL, Vedat (2006), **“TMS-2 Stoklar ve Uygulaması”** Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması, Maliye ve Hukuk Yayınları, Yayın No:52, s.73
- ERDOĞAN, Nurten (2006), **“TMS-8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar”** Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması, Maliye ve Hukuk Yayınları, Yayın No:52, s.187
- FASB (December 2003), **“Interpretation No.46”**, (<http://www.fasb.org>), 1-22
- GREENBERG, Herb, **“Don’t Count On Cash Flow”**, Fortune Magazine, Vol:145, (http://money.cnn.com/magazines/fortune/fortune_archive/2002/05/13/322883/index.htm.)
- GREUNING VAN, HENNIE (2004), **“International Financial Reporting Standards: Practical Guide”** , Herndon, VA, USA : World Bank Publication.
- GÜNDÜZ, Erdin (2006), **“TMS-7 Nakit Akış Tabloları”** Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması, Maliye ve Hukuk Yayınları, Yayın No:52, s.151
- HUSSEY, R. And Ong, A. (2005), **“International Financial reporting Standards Desk Reference”**, John Wiley and Sons.NJ.
- IASB, **IAS 27 Consolated and Seperate Financial Statements**, (<http://www.ifrs.org/Home.htm>)
- IASB, **IAS 1 Presentation of Financial Statements, Guidance and Implementation of IAS 1**
- IASB, **“Standards IAS 7 Cash Flow Statements”**, (<http://www.iasplus.com.standard/ias07.htm>.)
- IFRS Workbooks for Accounting Professionals, **“IAS 10 Events After the Balance Sheet Date**, (<http://www.accountingreform.ru>)”
- IASB, **“IAS 37- Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets”**.
- İBİŞ, Cemal ve ÖZKAN, Serdar (2006), **“ Uluslararası Finansal Raporlama**

- Standartları (UFRS)'na Genel Bakış**", Mali Çözüm, 74.s.25-42
- KAVAL, H.(2005), **"Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Uygulamalı Örnekler İle Muhasebe Denetimi"**, Gazi Kitabevi, 570-584
- KAYA, İdil (2000), **"İştiraklerin Muhasebeleştirilmesi ve Özkaynak Yöntemi"**, İstanbul.
- KIRK, Robert J., **"International Accounting Standards, The Key Issues in IAS 8 and 10"**, Financial Reporting/IAS,s.24-27
- KPMG (2003), **"Implementing IAS Extract from: IAS Compared with US GAAP and UK GAAP"**, (http://www.kpmg.co.uk/pubs/ias_comp_ukusgaap.pdf)
- MISIRLIOĞLU, İ.U.(2005), **"Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıklarda Değer Artış ve Azalışının Tespiti ve kaydı"**
- ÖNCE, Saime (2006), **"TMS-10 Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar"** Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması, Maliye ve Hukuk Yayınları, Yayın No:52, s.211
- ÖRTEN, Remzi, KAVAL Hasan ve KARAPINAR, Aydın (2007), **"Türkiye Muhasebe Finansal Raporlama Standartları"**, Gazi Kitabevi, Ankara.
- ÖZKAN, Azzem (2000), **"Karşılıklar ve Muhasebe Uygulamaları"**, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı 16:179-202
- ÖZPINAR, İlhan (2006), **"Uluslararası Finansal Raporlama Standartları UFRS 1 Örnek Uygulaması ve THP Arasındaki Ortaya Çıkabilecek Sorunlar"** Uludağ Üniversitesi Yüksek Lisans Tezi
- ÖZTÜK,B. ve ÖZER M. (2003). **"Finansal Kiralamaya İlişkin Yeni Esaslar"**, Vergi Sorunları, Sayı 182.
- PEKDEMİR,R. (2003). **"Finansal Kiralama İşlemlerinde Değerleme ve Raporlama"** TURMOB Yayınları 225, Ankara.
- PWC (2006), **"Similarities and Differences A Comparison of IFRS and US GAAP"**, (http://www.pwc.com/gx/eng/about/svcs/corporate_reporting/SandD_06.pdf)

- SAĞLAM, Necdet, ŞENGEL, Salim ve ÖZTÜRK, Bünyamin (2007), “**UFRS/UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması (Yorum, Açıklama ve Örnekler)**”, Maliye ve Hukuk Yayınları, Yayın:52, Mart, İstanbul
- SANLI, Nail (2002), “**Global Muhasebe Standartları**”, Mali Çözüm Dergisi, İSMMMO Yayını, Sayı:60, Temmuz, Ağustos, Eylül
- SAĞLAM, Necdet ve BEKTÖRE, Sabri (2006), “**TMS-23 Borçlanma Maliyetleri**” Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması, Maliye ve Hukuk Yayınları, Yayın No:52, s.703
- SAYARI, M.(2002), “**Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Sözleşmeleri Standardı**”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Şubat 2002:1-16.
- SEVİM, Adnan (2006), “**Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklaması**” Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması, Maliye ve Hukuk Yayınları, Yayın No:52, s.635
- SÜER, A.Z. ve ŞENYİĞİT Y.B. (2006). “**Amortisman Uygulamasının Ertelemiş Vergiler Üzerindeki Etkisi ve Finansal Raporlarda Uygulanması**”, Mali Çözüm, İSMMMO,74, Ocak-Şubat-Mart
- ŞENGEL, Salim, “**Ortak Girişim (Joint Venture) Faaliyetlerinin Raporlanması**”, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2004, Eskişehir
- TERGESEN, Anne (2002), “**Cash Flow Hocus Pocus**”, Business Week Online, July 15, (http://www.businessweek.com/magazine/content/02_28/b3791114.htm.)
- TMSK, **Türkiye Muhasebe Standartları-TFRS (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları /IAS ile Uyumlu)**, Ankara, 2006. S.585-597
- TMSK, Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 7): “**Nakit Akış Tabloları**” , http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145&Itemid=6
- TIFFIN, Ralph (2004), “**Complete Guide to International Reporting Standards: Including IAS and Interpretation**” , London, GBR: Thorogood.
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu**, 21 Haziran 2006 Tarih Resmi Gazete, s:26205

USLU, Selçuk (1998), **“Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı TMS-1:Yorum ve Açıklamalar”** MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt 1, Sayı 4.

ZAIF, F. ve AYANOĞLU ,Y. (2006), **“Finansal Tabloların Sunuluşu Standardının Getirdikleri ve Ülkemizdeki Uygulamalarla Karşılaştırılması”**, 25. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu. Fethiye

ÖZGEÇMİŞ

Selin Bayrak 02.01.1988 tarihinde İstanbul'da doğdu. İstanbul Yenilevent Lisesi'ni bitirdikten sonra Sakarya Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme bölümünden 2008 yılında mezun oldu. 2008 yılında Sakarya Üniversitesi İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe-Finansman bölümünde yüksek lisans öğrenimine başladı ve öğrenimini halen burada sürdürmektedir. 2009 yılında Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik sınavını kazanarak meslek mensubu adayı olmaya hak kazandı. Çok iyi derecede İngilizce ve iyi derecede İtalyanca bilmektedir.