

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

**UFRS VE SPK DÜZENLEMELERİ ARASINDAKİ  
FARKLILIKLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Erkan SOLMAZ**

**Enstitü Anabilim Dalı : İşletme**

**Enstitü Bilim Dalı : Muhasebe ve Finansman**

**Tez Danışmanı: Doç. Dr. Selahattin KARABINAR**

**HAZİRAN - 2008**

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

**UFRS VE SPK DÜZENLEMELERİ ARASINDAKİ**  
**FARKLILIKLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Erkan SOLMAZ**

**Enstitü Anabilim Dalı : İşletme**

**Enstitü Bilim Dalı : Muhasebe ve Finansman**

**Bu tez 10/06/2008 tarihinde aşağıdaki jüri tarafından Oybirliği ile kabul edilmiştir.**

\_\_\_\_\_  
**Jüri Başkanı**

- Kabul
- Red
- Düzeltme

\_\_\_\_\_  
**Jüri Üyesi**

- Kabul
- Red
- Düzeltme

\_\_\_\_\_  
**Jüri Üyesi**

- Kabul
- Red
- Düzeltme

## **BEYAN**

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

**Erkan SOLMAZ**

**02.05.2008**

## **ÖNSÖZ**

UFRS/UMS (Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları / Uluslar arası Muhasebe Standartları) ve SPK'nın (Sermaye Piyasası Kurulu) yayımlamış olduğu Seri: XI No:25 Tebliğ arasındaki farklılıklar ve İMKB'de (İstanbul Menkul Kıymetler Borsası) halihazırda hisse senetleri işlem gören şirketlerin mali tablolarına ilişkin etkilerinin belirlenmesini amaç edinen bu tezin yazımında emeğini esirgemeyen danışmanım Doç. Dr. Selahattin KARABINAR'a teşekkür eder. Ayrıca, desteklerini bir an olsun bile esirgemeyen aileme ve sevgili dostum SMMM A. Alper CEYHUN'a ve diğer dostlarıma şükranlarımı sunarım.

**Erkan SOLMAZ**

**02.05.2008**

## İÇİNDEKİLER

<b>KISALTMALAR</b> .....	<b>v</b>
<b>TABLolar LİSTESİ</b> .....	<b>vii</b>
<b>ŞEKİLLER LİSTESİ</b> .....	<b>viii</b>
<b>ÖZET</b> .....	<b>ix</b>
<b>SUMMARY</b> .....	<b>x</b>
<b>GİRİŞ</b> .....	<b>1</b>
<b>BÖLÜM 1: UFRS (ULUSLAR ARASI FİNANSAL RAPORLAMA</b>	
<b>STANDARTLARI)</b> .....	<b>3</b>
1.1. UFRS'nin Oluşum Süreci .....	3
1.1.1. UMSK'nın Organizasyon Yapısı .....	3
1.1.2. UMSK'nın Amaçları .....	5
1.2. UFRS'nin Amaçları .....	19
1.2.1. Mali Tabloların Sunumu İle İlgili Standartlar.....	21
1.2.2. Grup İşletmelerinin Finansal Tablolarına İlişkin Standartlar .....	24
1.2.3. Bilanço ve Gelir Tablosuna İlişkin Standartlar .....	27
1.2.4. Mali Tablolarda Yapılması Gereken Açıklamalara İlişkin	
Standartlar .....	33
1.3. Sermaye Piyasası Kurulunun Standartlara İlişkin Düzenlemesi.....	39
1.3.1. SPK'nın Oluşum Süreci .....	39
1.3.2. SPK'nın Amaçları .....	40
1.3.3. Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ	
(Seri: XI, No:25) .....	41
1.3.4. UFRS ve Seri: XI, No:25 Tebliği Arasındaki Farklılıklar .....	42
<b>BÖLÜM 2: UFRS VE SPK SERİ: XI, NO:25 TEBLİĞİ ARASINDAKİ</b>	
<b>FARKLILIKLAR</b> .....	<b>45</b>
2.1. Kavramsal Çerçeve ve İlgili Tebliğ (Kısım 1) Arasındaki Farklılıklar .....	45
2.2. UMS – 1 ve İlgili Tebliğ (Kısım 2) Arasındaki Farklılıklar .....	45

2.3. UMS – 34 ve İlgili Tebliğ (Kısım 3) Arasındaki Farklılıklar .....	46
2.4. UMS – 7 ve İlgili Tebliğ (Kısım 4) Arasındaki Farklılıklar .....	47
2.5. UMS – 18 ve İlgili Tebliğ (Kısım 5) Arasındaki Farklılıklar .....	48
2.6. UMS – 2 ve İlgili Tebliğ (Kısım 6) Arasındaki Farklılıklar .....	49
2.7. UMS – 16 ve İlgili Tebliğ (Kısım 7) Arasındaki Farklılıklar .....	49
2.8. UMS – 38 ve İlgili Tebliğ (Kısım 8) Arasındaki Farklılıklar .....	52
2.9. UMS – 36 ve İlgili Tebliğ (Kısım 9) Arasındaki Farklılıklar .....	56
2.10. UMS – 23 ve İlgili Tebliğ (Kısım 10) Arasındaki Farklılıklar .....	58
2.11. UMS – 32, UMS – 39, UFRS - 7 ve İlgili Tebliğ (Kısım 11) Arasındaki Farklılıklar.....	59
2.12. UFRS– 3 ve İlgili Tebliğ (Kısım 12) Arasındaki Farklılıklar.....	60
2.13. UMS – 27, UMS – 28, UMS - 31 ve İlgili Tebliğ (Kısım 13) Arasındaki Farklılıklar.....	64
2.14. UMS – 21 ve İlgili Tebliğ (Kısım 14) Arasındaki Farklılıklar .....	65
2.15. UMS – 29 ve İlgili Tebliğ (Kısım 15) Arasındaki Farklılıklar .....	66
2.16. UMS – 33 ve İlgili Tebliğ (Kısım 16) Arasındaki Farklılıklar .....	66
2.17. UMS – 10 ve İlgili Tebliğ (Kısım 17) Arasındaki Farklılıklar .....	67
2.18. UMS – 37 ve İlgili Tebliğ (Kısım 18) Arasındaki Farklılıklar .....	67
2.19. UMS – 8 ve İlgili Tebliğ (Kısım 19) Arasındaki Farklılıklar .....	67
2.20. UMS – 17 ve İlgili Tebliğ (Kısım 20) Arasındaki Farklılıklar .....	68
2.21. UMS – 24 ve İlgili Tebliğ (Kısım 21) Arasındaki Farklılıklar .....	69
2.22. UMS – 14 ve İlgili Tebliğ (Kısım 22) Arasındaki Farklılıklar .....	69
2.23. UFRS – 7 ve İlgili Tebliğ (Kısım 23) Arasındaki Farklılıklar.....	70
2.24. UMS – 11 ve İlgili Tebliğ (Kısım 24) Arasındaki Farklılıklar .....	72
2.25. UFRS – 5 ve İlgili Tebliğ (Kısım 25) Arasındaki Farklılıklar.....	72
2.26. UMS – 20 ve İlgili Tebliğ (Kısım 26) Arasındaki Farklılıklar .....	73
2.27. UMS – 40 ve İlgili Tebliğ (Kısım 27) Arasındaki Farklılıklar .....	73
2.28. UMS – 12 ve İlgili Tebliğ (Kısım 28) Arasındaki Farklılıklar .....	76
2.29. UMS – 19 ve İlgili Tebliğ (Kısım 29) Arasındaki Farklılıklar .....	78

2.30. UMS – 26 ve İlgili Tebliğ (Kısım 30) Arasındaki Farklılıklar .....	80
2.31. UMS – 41 ve İlgili Tebliğ (Kısım 31) Arasındaki Farklılıklar .....	80
2.32. Tebliğde Yer Almayan Standartlar .....	81

### **BÖLÜM 3: SPK SERİ: XI, NO:25 TEBLİĞİNE GÖRE HAZIRLANMIŞ**

#### **BİR BİLANÇONUN UFRS'YE UYUMLAŞTIRILMASI ÜZERİNE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ.....**

3.1. Çalışmanın Amacı .....	83
3.2. Çözüm Önerileri .....	84
3.2.1. UMS – 1 İle İlgili Çözüm Önerileri .....	84
3.2.2. UMS – 34 İle İlgili Çözüm Önerileri .....	84
3.2.3. UMS – 7 İle İlgili Çözüm Önerileri .....	85
3.2.4. UMS – 18 İle İlgili Çözüm Önerileri .....	85
3.2.5. UMS – 2 İle İlgili Çözüm Önerileri .....	86
3.2.6. UMS – 16 İle İlgili Çözüm Önerileri .....	87
3.2.7. UMS – 38 İle İlgili Çözüm Önerileri .....	90
3.2.8. UMS – 36 İle İlgili Çözüm Önerileri .....	94
3.2.9. UMS – 23 İle İlgili Çözüm Önerileri .....	97
3.2.10. UMS – 32 ve UMS - 39 İle İlgili Çözüm Önerileri .....	97
3.2.11. UFRS – 3 İle İlgili Çözüm Önerileri .....	97
3.2.12. UMS – 27, UMS – 28 ve UMS - 31 İle İlgili Çözüm Önerileri .....	100
3.2.13. UMS – 21 İle İlgili Çözüm Önerileri .....	103
3.2.14. UMS – 29 İle İlgili Çözüm Önerileri .....	103
3.2.15. UMS – 33 İle İlgili Çözüm Önerileri .....	104
3.2.16. UMS – 37 İle İlgili Çözüm Önerileri .....	107
3.2.17. UMS – 8 İle İlgili Çözüm Önerileri .....	108
3.2.18. UMS – 17 İle İlgili Çözüm Önerileri .....	110
3.2.19. UMS – 24 İle İlgili Çözüm Önerileri .....	110
3.2.20. UMS – 14 İle İlgili Çözüm Önerileri .....	110
3.2.21. UFRS – 7 İle İlgili Çözüm Önerileri .....	111

3.2.22. UFRS – 5 İle İlgili Çözüm Önerileri .....	111
3.2.23. UMS – 40 İle İlgili Çözüm Önerileri .....	115
3.2.24. UMS – 12 İle İlgili Çözüm Önerileri .....	118
3.2.25. UMS – 19 İle İlgili Çözüm Önerileri .....	124
3.2.26. UMS – 26 İle İlgili Çözüm Önerileri .....	129
3.2.27. UMS – 41 İle İlgili Çözüm Önerileri .....	129
<b>SONUÇ VE ÖNERİLER.....</b>	<b>130</b>
<b>KAYNAKLAR .....</b>	<b>134</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ.....</b>	<b>137</b>



## KISALTMALAR LİSTESİ

<b>AB</b>	: Avrupa Birliği
<b>ABD</b>	: Amerika Birleşik Devletleri
<b>AET</b>	: Avrupa Ekonomik Topluluğu
<b>A.Ş.</b>	: Anonim Şirket
<b>BDDK</b>	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
<b>CEO</b>	: Chief Executive Officer
<b>FMSK</b>	: Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
<b>GKGMİ</b>	: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
<b>GSMH</b>	: Gayri Safi Milli Hasıla
<b>HBK</b>	: Hisse Başına Kazanç
<b>IASB</b>	: International Accounting Standards Board
<b>IASC</b>	: International Accounting Standards Committee
<b>IFRIC</b>	: International Financial Reporting Interpretations Committee
<b>IFRS</b>	: International Financial Reporting Standards
<b>ISO</b>	: International Organization for Standardization
<b>K.D.V.</b>	: Katma Değer Vergisi
<b>LIFO</b>	: Last In First Out
<b>LTD</b>	: Limitet Şirket
<b>M.D.V.</b>	: Maddi Duran Varlık
<b>M.O.D.V.</b>	: Maddi Olmayan Duran Varlık
<b>SIC</b>	: Standing Interpretations Committee

<b>SMMM</b>	: Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavir
<b>SPK</b>	: Sermaye Piyasası Kurulu
<b>TFRS</b>	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
<b>TMS</b>	: Türkiye Muhasebe Standartları
<b>TMSK</b>	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
<b>TTK</b>	: Türk Ticaret Kanunu
<b>UFRS</b>	: Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları
<b>UMS</b>	: Uluslar arası Muhasebe Standartları
<b>UMSK</b>	: Uluslar arası Muhasebe Standartları Kurulu
<b>YMM</b>	: Yeminli Mali Müşavir

## TABLolar LİSTESİ

<b>Tablo 1:</b> Yetki Alanı Bakımından UFRS'nin Dünyada Kullanımı.....	6
<b>Tablo 2:</b> UFRS / UMS Listesi.....	20
<b>Tablo 3:</b> Kaldırılan veya Diğer Bir Standartla Birleştirilen UMS'ler Listesi.....	21
<b>Tablo 4:</b> Değişik Menkul Kıymet Sahipliklerinde Çözüm Önerileri.....	25
<b>Tablo 5:</b> UFRS / UMS ve İlgili Tebliğ Arasındaki Farklar Tablosu.....	43
<b>Tablo 6:</b> Zorunlu Ara Mali Tablolar.....	47
<b>Tablo 7:</b> UFRS – 5 ve UMS – 35 Arasındaki Temel Farklılıklar.....	73
<b>Tablo 8:</b> Maddi Duran Varlığa Ait Veriler Tablosu.....	94
<b>Tablo 9:</b> Maddi Duran Varlık Değer Düşüklüğü Tablosu.....	94
<b>Tablo 10:</b> Outdoor İşletmesinin Faaliyet Alanına Göre 20X2 ve 20X1 Verileri.....	112
<b>Tablo 11:</b> Outdoor 30.06.20X2 Tarihi İtibariyle Gelir Tablosu.....	112
<b>Tablo 12:</b> Finansal Tablo Dipnotlarına İlişkin Ayrıntılar.....	113
<b>Tablo 13:</b> Bayındır Sağlık Hizmetleri A.Ş. Röntgen Cihazı Bilgileri.....	113

## ŞEKİLLER LİSTESİ

<b>Şekil 1:</b> UMSK Organizasyon Şeması.....	4
---	---

<b>Tezin Başlığı:</b> UFRS ve SPK Düzenlemeleri Arasındaki Farklılıklar ve Çözüm Önerileri	
<b>Tezin Yazarı:</b> Erkan SOLMAZ	<b>Danışman:</b> Doç. Dr. Selahattin KARABINAR
<b>Kabul Tarihi:</b> 10.06.2008	<b>Sayfa Sayısı:</b> X (ön kısım) + 137 (tez)
<b>Anabilim Dalı:</b> İşletme	<b>Bilim Dalı:</b> Muhasebe ve Finansman
<p>Ülkeler arası gerek farklı kültür yapıları gerekse farklı yasal düzenlemeler sonucu, aynı muhasebe girdilerinden farklı sonuçlar alınması söz konusu olur. Muhasebe verilerinin yorumlanmasında ve denetlenebilirliğinin artırılmasında, yatırımcıları, şirketin sorumlu olduğu kurum ve kuruluşları, hissedarlarını daha etkin bir şekilde bilgilendirme ihtiyacı, tabiri caizse ortak bir muhasebe dilinin yaratılması ihtiyacını doğurur. Bu ihtiyaç kapsamında IASB (International Accounting Standarts Board – Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu) çalışmalarını yürütmektedir. Bu çalışmalar ışığında bugün birçok ülkenin, şirketin, kurum ve kuruluşların, akademisyenlerin v.b. üzerinde önemle durduğu UFRS vücut bulmuştur. Yeni TTK'nin (Türk Ticaret Kanunu) yürürlüğe girmesi ile de ülkemizde uygulanması zorunlu hale gelecektir.</p> <p>Ülkemizde konunun önemi erken yıllarda algılanmış olursa da uygulama bulma şansı pek bulmamıştır. İMKB'nin 2002 yılında yaptığı çalışmalar sonucu yayımlanan Seri: XI No:25 Tebliğ'i ile mali tabloların UFRS'ye adaptasyonu her ne kadar amaçlansa da, UFRS'de meydana gelen değişiklikler tam anlamıyla yansıtılamamıştır. Bu anlamda UFRS ile ilgili Tebliğ arasındaki farklılıklar dikkat çekilmesi gereken bir hal alır. Bu çalışma ile;</p> <ol style="list-style-type: none"><li>Bu farklılıkların ne olduğu ortaya konulacak,</li><li>Bu farklılıkların şirket bilançolarında ve mali durumlarının değerlendirilmesinde ortaya doğuracağı etkilere dikkat çekilecektir.</li></ol> <p>Aradaki farkların ortaya konulmasında UFRS ve ilgili Tebliğ'e başvurulacaktır. Farklılıkların etkileri üzerinden yola çıkılarak, bu farklılıkların giderilmesi ve uygulamada yaşanabilecek zorlukların bertaraf edilebilmesi için çözüm önerileri sağlanacaktır. Böylece Tebliğ'e göre hazırlanan mali tabloların işlevlerini yerine getirip getirmediikleri tartışılacaktır.</p>	
<b>Anahtar Kelimeler:</b> UFRS, SPK Seri: XI No:25 Tebliğ, UFRS ve Tebliğ Arasındaki Farklılıklar	

**Title of the Thesis:** Differences Between IFRS and CMB Regulations and Solutions

**Author:** Erkan SOLMAZ      **Supervisor:** Assoc. Prof. Dr. Selahattin KARABINAR

**Date:** 10.06.2008      **Nu. of pages:** X (pre text) + 137 (main body)

**Department:** Business      **Subfield:** Accounting and Finance

As a result of both different cultural constitutions and different legal arrangements, one can see different results from the same accounting inputs. In annotating the accounting data and increasing their auditing, the need of informing the shareholders, the investors, the corporations and institutions which the company is responsible for effectively caused another need what is to create a new language. At this comprehension, IASB (International Accounting Standards Board) executes its work. Thanks to these hard works, IFRS was arisen which was accentuated by many countries, companies, corporations and institutions, academics etc. It will be mandatory in our country when the new Turkish Commercial Law is announced.

Although the importance of this subject was realized in early times in our country, it wasn't able to be put in force. In İstanbul Stock Exchange work results, the serial XI, 25 numbered notification and financial statements were both aimed to adapt IFRS, but the changes appeared on IFRS couldn't be reflected well. About this subject, the changes between IFRS and the notification must be cared about seriously. With this thesis:

- a) The differences will be put on,
- b) While assessing the differences in the companies' balance sheets and their financial situations, the effects which may happen after these differences, we must be focused on them seriously.

We will have to apply to IFRS and to the notification while trying to put on the differences between them. There will be different kinds of solutions provided in order to throw away the differences and the difficulties. Thus, we can discuss if the financial statements' functions can flourish well according to the notification or not.

**Key Words:** IFRS, CMB Serial: XI No:25 Notification, Differences between IFRS and the Notification

## GİRİŞ

1980'lerin başında yükselen neo-liberal akımlar ve 1990'ların başında Birleşik Devletler ve eski Sovyetler Birliği arasındaki soğuk savaşın Sovyetler Birliği'nin dağılması ile sonuçlanması dünya ekonomisinin gidişatında köklü değişimler ortaya çıkarır. Kimi çevreler tarafından zafer olarak gösterilen bu olayın ardından dünyada hem sosyal hem siyasal hem de ekonomik anlamda daha çok serbesti sağlandığı iddia edilen görüşler önem kazanır. Her ne kadar bu olay öncesi AB (Avrupa Birliği, daha önceki adı ile Avrupa Ekonomik Topluluğu) gibi bazı oluşumlar vücut kazandırılmaya çalışılsa da, yakın tarihimize kadar bu anlamda başarılı örnekleriyle karşılaşıldığının söylenmesi güçtür. Bu akımın sonucunda sermayenin ve emeğin serbest dolaşımı gündeme gelir. Emek kısmı tam anlamıyla serbesti kazanmasa da, sermayenin bağımsız dolaşımından söz etmek mümkün olsa gerek. Teknolojik değişimlere bağlı olarak değişen üretim modelleri ve merkezleri de bu süreci hızlandıran önemli birer etken olurlar. Bu serbesti yatırımcıların hareket kabiliyetini artırır ve daha karlı ya da daha düşük maliyetler sunan bölgelerde yatırım imkanı sağlar. Bu gelişmelerin sonucu olarak da çok uluslu şirketler ve bunun gittikleri bölgelerde karşılaştıkları sorunlar ekonomi biliminde de yeni tez, görüş ve önerilerin ortaya atılmasında etkin bir rol oynar. Muhasebe dünyası da bu sahnede çok çeşitli şekilde rolünü alır. Bu çalışmanın yapılmasının altında yatan temel amaç da muhasebenin bu işlevselliğine katkı sağlamaktır.

Yukarıda bahsedilen değişim sonucu yatırımcıların birden fazla ülkede faaliyette bulunması hızlanır. Buna bağlı olarak da yatırımcıların gittikleri ülkede farklı yasal düzenlemelerle ve uygulamalarla yüzleşmesi, bunlara adaptasyon ihtiyacına yol açar. Muhasebe açısından bakıldığında, bu çabalar şu soruların sorulmasını haklı kılar:

Acaba yatırımcılar her gittikleri bölgenin finansal raporlama standartlarını ayrı ayrı uygulamaya devam etmeli midirler? Yoksa ortak bir finansal raporlama ya da ortak bir genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ortaya atılabilir mi?

Anlaşılacağı üzere ikinci soruya herkes tarafından verilebilecek evet cevabının daha yüksek oranda şansa sahip olduğu bariz olsa gerek. İşte bu çabalar sonucudur ki bugün dünyanın birçok ülkesinde, AB (Avrupa Birliği) içersinde, ülkemizde ki yeni TTK ile

bir yaptırım haline dönüşecek olan UFRS/UMS (Uluslar arası Muhasebe Standartları)'den sıkça konuşulur. Bu nedenledir ki tezin ilk bölümünde UFRS hakkında genel anlamda bilgi verilecektir. Bu sayede okuyucuya UFRS'nin işlevi, tarihsel gelişimi, dünyadaki kullanım yaygınlığı hakkında genel bir yargı kazandırılması amaçlanmaktadır.

### **Çalışmanın Amacı**

Bu çalışmanın amacı, 2003 yılında SPK tarafından kabul edilen ve 2005 yılında İMKB'de yer alan şirketlerce uygulanması zorunlu olan UFRS ile o tarihten günümüze gelinceye kadar değişikliğe uğramış olan UFRS arasındaki farklılıkları ortaya koymaktır.

### **Çalışmanın Kapsamı**

Tezin temel yazılma amacına hizmet etmesi nedeniyle ilk bölümde, UFRS'nin oluşum süreci ve tarihçesi hakkında ve SPK tarafından 2002 yılında yapılan çalışmalar sonucu vücut bulan ve 2003 yılında yayınlanan Seri: XI No:25 sayılı Tebliğ hakkında genel bir çerçeve çizilecektir. Bu ön bilgilerin verilmesinin ardından, UFRS ve ilgili Tebliğ arasındaki farklara borsada işlem gören şirketlerin yayınladıkları bilanço esasları göz önünde bulundurulmak şartıyla başlıklar halinde değinilecektir.

Tezin ikinci bölümünde, birinci bölümün sonunda UFRS'nin günümüz versiyonu ile ilgili Tebliğ arasındaki farklara ilişkin sunulan tablodaki farklılıklara detaylı bir şekilde değinilecektir.

Tezin üçüncü bölümünde bu farklılıklardan yola çıkarak, UFRS uyumlu mali tabloların hazırlanmasında farklılıkların meydana geldiği konularda çözüm önerileri sunulacaktır.

### **Çalışmanın Metodolojisi**

Çalışma temelde eleştirel kaynak incelemesine dayanmaktadır. Çalışmanın büyük bir çoğunluğunu ilgili Tebliğ ve UFRS arasındaki farklılıklar oluşturmaktadır.

Tezin sonuç kısmına gelindiğinde yukarıda bahsi geçen farklılıkların yol açtığı sorunları ve ilgili Tebliğin, günümüz UFRS' sini yansıtmakta ne kadar uzak olduğu söylemek mümkün olacak ve bunlara ilişkin çözüm önerileri getirilmeye çalışılacaktır.



## **BÖLÜM 1: UFRS (ULUSLAR ARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI)**

Bu bölümde ilk olarak UFRS'nin oluşum süreci ve dünyada kullanımını hakkında bilgi verilecektir. UFRS'nin yayıncı organizasyonu olan UMSK (Uluslar arası Muhasebe Standartları Komitesi)'nin organizasyon yapısı tanıtılacak ve amaçları sıralanacaktır. Devam eden kısımlarda her bir standart kapsam ve içerik açısından birbirleri ile ilişkilendirilerek gruplanmak suretiyle ele alınacak ve bu standartların kapsamaları hakkında genel bilgi verilecektir.

Konu ile ilgili olarak çalışmalarda bulunmuş olan SPK (Sermaye Piyasası Kurulu)'nın oluşum süreci, tarihçesi, amaçları ve konu ile ilgili yaptığı çalışmalara dair bilgilerin sunulması ile bölüm sonlandırılacaktır.

### **1.1. UFRS'nin Oluşum Süreci**

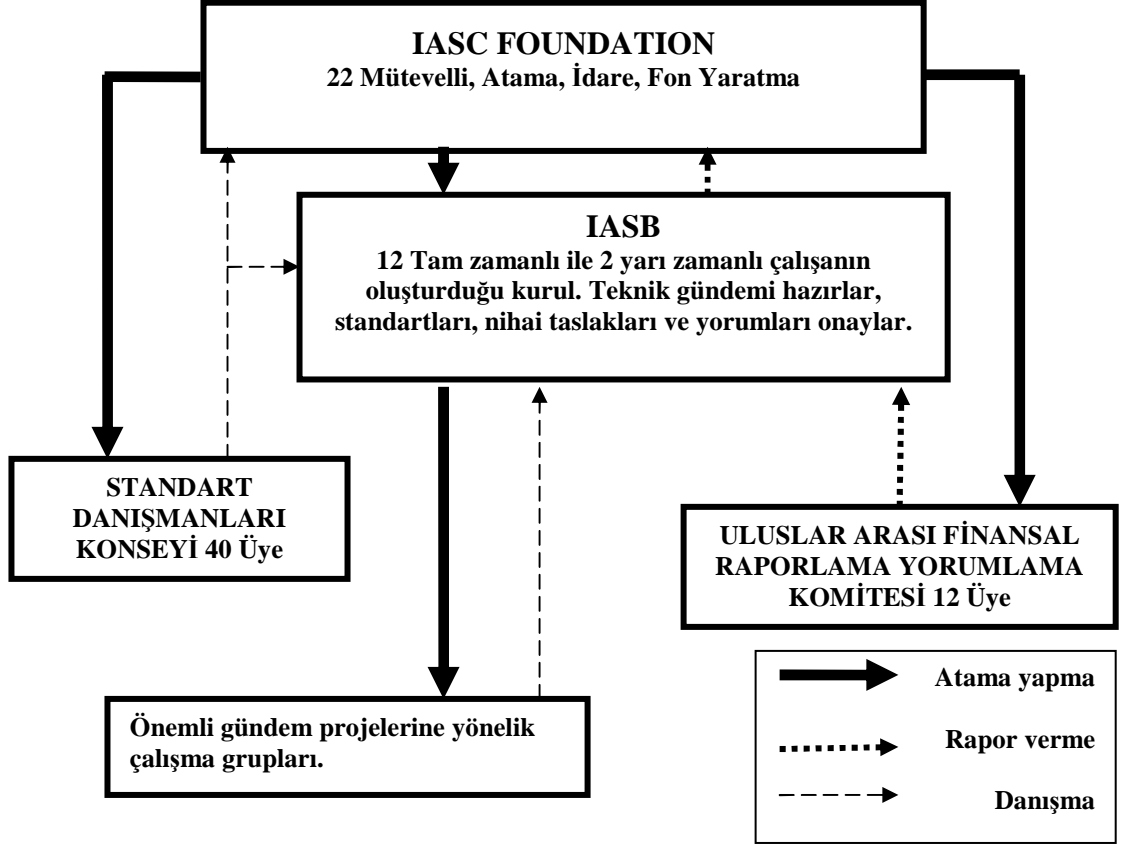
1973 yılında kurulan ve 2000 yılı sonuna kadar UMSK (Uluslar arası Muhasebe Standartları Komitesi) adıyla faaliyetlerini sürdüren ve 2001 yılı itibariyle UMSK (Uluslar arası Muhasebe Standartları Kurulu) adını alan kurul UFRS ve UMS' yi (Uluslar arası Muhasebe Standartlarını) yayınlamakla sorumludur. Bu anlamda ilgili kurulun amaçlarının ve karar alma mekanizmasının nasıl çalıştığının algılanması konu açısından önem kazanmaktadır.

#### **1.1.1. UMSK' nın Organizasyon Yapısı**

Bu kısımda UMSK'nın organizasyon yapısı hakkında şekil yardımı ile bilgi verilecek ve bu organizasyonda yer alan kişilerin seçilmelerinde kullanılan kriterler hakkında bilgi verilecektir.

UMSK'nin organizasyon yapısı aşağıdaki şekilde görüldüğü gibidir.

Şekil 1. UMSK organizasyon şeması



Kaynak: <http://www.iasplus.com/restruct/restruct.htm#diagram>, 20.01.2008

#### 1.1.1.1. IASC Vakfı

Vakfın coğrafi dağılımı ve mütevellilerin geçmişi aşağıdaki gibidir (Deloitte UFRS Cep Kitapçığı, 2007:9):

a) **Coğrafi Dağılım:** Mütevellilerin altısı Kuzey Amerika, altısı Asya Pasifik bölgesi ve dördü de diğer bölgelerden seçilir (dengeli bir coğrafi dağılım sağlanması gerekir).

b) **Mütevellilerin Geçmişi:** Tüzüğe göre mütevelliler; denetçi, mali tablo hazırlayıcıları, kullanıcıları, akademisyenler ve kamu yararına çalışan görevlilerden oluşur.

### 1.1.1.2. IASB Üyeleri

a) **Coğrafi Dağılım:** Açıkça belirtilmemekle beraber, mütevelliler kurulda belirli bir grubun veya coğrafi bölgenin egemen olmadığından emin olmalıdırlar.

b) **Mütevellilerin Geçmişi:** Tecrübeli denetçiler, mali tablo düzenleyicileri, kullanıcıları ve akademisyenler arasından oluşturulan ve bu alanların her birinde deneyimi olan en az bir üye olacak şekilde bir UMSK üye alt yapısı olmalıdır.

### 1.1.2. UMSK' nın Amaçları

UMSK ilk olarak 1973 yılında Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere/İrlanda ve Amerika Birleşik Devletleri'nin profesyonel muhasebeciler topluluğu temsilcileri tarafından kurulmuştur. UMSK'nin kendi internet sitesinde belirttiği üzere (<http://www.iasplus.com/restruct/whatis.htm#objectives,20.01.2008>);

- a) Kamu yararı göz edilerek, dünya sermaye piyasalarındaki katılımcılara ve diğer kullanıcıların ekonomik kararlar almasına yardımcı olacak yüksek kalite, şeffaflık ve karşılaştırılabilir bilgi ihtiyacı gerektiren finansal bilançoların ve diğer finansal raporların hazırlanmasında yüksek kaliteli, anlaşılabilir ve uygulanabilir tek bir küresel muhasebe standartları seti geliştirmek,
- b) Bu standartların titizlikle kullanımını yaygınlaştırmak,
- c) (a) ve (b) ile ilgili amaçların yerine getirilmesinde, küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin ve gelişen ekonomilerin özel ihtiyaçlarını dikkate almak,
- d) Ulusal muhasebe standartlarını ve UFRS ve UMS' yi yüksek kaliteli çözümlerle bir noktada buluşturmaktır.

UMSK'nin amaçlarından da anlaşılacağı üzere, her ülkede farklılık gösteren fakat ortak amaçlara sahip muhasebe düzenlemelerinin ortak bir çatı altında toplanması temel hedef olarak gözükmektedir. Bunun altında yatan gerçek sebeplere bakıldığında, küreselleşmenin büyük oranda etkilerinden söz etmek mümkün olsa gerek. Bununla birlikte UFRS'nin yakın geçmişte bu denli önemli hale gelmesinin altında diğer bir gerçeğin izlerinden söz edilebilir. Özellikle son yıllarda yaşanan dünya devi olarak

anılan ve bilançolarındaki aktiflerinin toplamı bir çok ülkenin GSMH' sinden (Gayri Safi Milli Hasıla) büyük olan şirketlerdeki yaşanan usulsüzlüklerdir. Bu açıdan bakıldığında Enron skandalı en can alıcı örnek olarak verilebilir. Bu olay sonrasıdır ki: ABD'de The Sarbanes – Oxley Act of 2002/Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act (Sarbanes – Oxley Yasası) yayımlanmıştır. Bu gibi reform ya da yasalar dünya çapında yankı bulmuş ve diğer ülkeleri de bu anlamda adım atmaya itmiştir. UFRS kullanımının geldiği noktayı aşağıdaki tablo ile özetlemek mümkündür.

**Tablo 1: Yetki alanı bakımından UFRS'nin dünyada kullanımı**

Yerel Listelenmiş Şirketler					Yerel Listelenmemiş Şirketler
Ülke veya Bölge	UFRS kullanımının izinli olduğu	UFRS'nin bazı alanlarda ihtiyaç duyulduğu	UFRS'nin bütün şirketler için ihtiyaç duyulduğu	UFRS ile Uyumlu Denetim Raporu Durumu	Listelenmemiş Şirketler Tarafından UFRS'nin kullanımı
Almanya			X (Bkz. Not 1)	Hayır. “AB tarafından adapte edildiği gibi”	UFRS hem konsolide hem de ayrı finansal tablolarda izin verilir. Yasalarla belirlenmiş hesapların ulusal GKGMİ'ne uygunluğu da gerekir.
Aruba	X			Evet	
Avustralya			X (Bkz. Not 2)	Evet	Listelenmemiş bazı büyük şirketler için Avustralya FRS'si denkliği istenir, diğer şirketler izinlidir.
Avusturya			X (Bkz. Not 1)	Hayır. “AB tarafından adapte edildiği gibi”	Konsolide finansal tabloların hazırlanmasında izin verilir, aksi takdirde izin verilmez.
Bahamalar			X	Evet	
Bahreyn			X	Evet	
Barbados			X	Evet	
Belarus		X Bankalar 2008 yılında başlıyor		Evet	Bankalar için UFRS'ye izin verilir.

Tablo 1'in Devamı

Yerel Listelenmiş Şirketler					Yerel Listelenmemiş Şirketler
Ülke veya Bölge	UFRS kullanımının izinli olduğu	UFRS'nin bazı alanlarda ihtiyaç duyulduğu	UFRS'nin bütün şirketler için ihtiyaç duyulduğu	UFRS ile Uyumlu Denetim Raporu Durumu	Listelenmemiş Şirketler Tarafından UFRS'nin kullanımı
Bermuda	X			Evet	
Belçika			X (Bkz. Not 1)	Hayır. "AB tarafından adapte edildiği gibi"	
Birleşik Arap Emirlikleri			X	Evet	
Birleşik Krallık			X (Bkz. Not 1)	Hayır. "AB tarafından adapte edildiği gibi"	UFRS hem konsolide hem de ayrı finansal tablolarda izin verilir.
Bolivya	X			Evet	
Bosna ve Hersek			X (Bütün büyük ve orta büyüklükteki işletmelerde)	Evet	
Bosvana			X	Evet	UFRS kullanımı bütün şirketler için izin verilir.
Brezilya			Bütün listelenmiş şirketler ve finansal kurumlar 2010 yılında başlar. Eğer listelenen şirketler isterlerse, 2010 yılından önce başlayabilir.	Henüz uygulamaya konmamıştır.	UFRS kullanımına izin verilmez.

Tablo 1'in Devamı

Yerel Listelenmiş Şirketler					Yerel Listelenmemiş Şirketler
Ülke veya Bölge	UFRS kullanımının izinli olduğu	UFRS'nin bazı alanlarda ihtiyaç duyulduğu	UFRS'nin bütün şirketler için ihtiyaç duyulduğu	UFRS ile Uyumlu Denetim Raporu Durumu	Listelenmemiş Şirketler Tarafından UFRS'nin kullanımı
Bulgaristan			X (Bkz. Not 1)	Hayır. "AB tarafından adapte edildiği gibi"	Listelenmeyen finansal kurumların ve bütün listelenmemiş limited şirketlerin ayrı yada konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında UFRS'ye ihtiyaç duyulur. Diğer listelenmemiş şirketlerin UFRS kullanımına izin verilir.
Burma	X			Evet	
Cayman Adaları	X			Evet	
Cebelitarık	X			Evet	Düzenlenmiş bazı şirketler hariç UFRS'ye izin verilir, bu şirketler Birleşik Krallık GKGMI altında hazırlarlar.
Çek Cumhuriyeti			X (Bkz. Not 1)	Hayır. "AB tarafından adapte edildiği gibi"	UFRS konsolide finansal tablolarda izin verilir, ayrı finansal tablolarda izin verilmez.
Danimarka			X (Bkz. Not 1)	Hayır. "AB tarafından adapte edildiği gibi"	UFRS hem konsolide hem de ayrı finansal tablolarda izin verilir.
Dominika	X			Evet	
Dominik Cumhuriyeti			X	Evet	Bütün şirketler için UFRS'ye ihtiyaç duyulur.
Dubai			X	Evet	Bütün bankalar için UFRS'ye ihtiyaç duyulur.
Ekvator			X (2008)	Evet	
Elsalvador	X			Evet	

Tablo 1'in Devamı

Yerel Listelenmiş Şirketler					Yerel Listelenmemiş Şirketler
Ülke veya Bölge	UFRS kullanımının izinli olduğu	UFRS'nin bazı alanlarda ihtiyaç duyulduğu	UFRS'nin bütün şirketler için ihtiyaç duyulduğu	UFRS ile Uyumlu Denetim Raporu Durumu	Listelenmemiş Şirketler Tarafından UFRS'nin kullanımı
Ermenistan			X	Evet	UFRS kullanımı bütün şirketler için izin verilir.
Estonia			X (Bkz. Not 1)	Hayır. "AB tarafından adapte edildiği gibi"	UFRS finansal kurumlar için hem konsolide hem de ayrı finansal tabloların hazırlanmasında ihtiyaç duyulur. Diğer şirketler için hem konsolide hem de ayrı finansal tabloların hazırlanmasında izin verilir.
Fas	X Banka ve finansal kurumlar haricindeki listelenmiş şirketler UFRS yada Fas GKGMİ'yi seçebilir. Bankalarve finansal kurumlar Fas GKGMİ'yi kullanmak zorundadırlar.			Evet	
Fiji			X	Evet	UFRS çoğunluğuna devletin sahip olduğu, bankalarda, finansal kurumlarda, büyük ve orta ölçekli ve diğer şirketlerde ihtiyaç duyulur.
Finlandiya			X (Bkz. Not 1)	Hayır. "AB tarafından adapte edildiği gibi"	UFRS hem konsolide hem de ayrı finansal tablolarda izin verilir.

Tablo 1'in Devamı

Yerel Listelenmiş Şirketler					Yerel Listelenmemiş Şirketler
Ülke veya Bölge	UFRS kullanımının izinli olduğu	UFRS'nin bazı alanlarda ihtiyaç duyulduğu	UFRS'nin bütün şirketler için ihtiyaç duyulduğu	UFRS ile Uyumlu Denetim Raporu Durumu	Listelenmemiş Şirketler Tarafından UFRS'nin kullanımı
Fransa			X (Bkz. Not 1)	Hayır. “AB tarafından adapte edildiği gibi”	UFRS, konsolide finansal tabloların hazırlanmasında izin verilir, ayrı finansal tablolarda yasaklanmıştır.
Gana			X	Evet	2007 yılından başlamak üzere bütün listelenmemiş bankalar, kamu hizmeti yapan kurumlar, komisyoncular, sigorta ve devletin sahip olduğu işletmelerde UFRS'ye ihtiyaç duyulur. 2009 yılından itibaren başlamak üzere UFRS bütün diğer kamu hizmeti yapan kurumlar için ihtiyaç duyulacaktır.
Guatemala			X	Evet	Bütün şirketler için UFRS'ye ihtiyaç duyulur.
Guyana			X	Evet	Bütün şirketler için UFRS'ye ihtiyaç duyulur.
Güney Afrika			X	Evet	
Gürcistan			X	Evet	
Haiti			X	Evet	Bütün şirketler için UFRS'ye ihtiyaç duyulur.
Hırvatistan			X (Bkz. Not 5)	?	Bütün finansal kurumlar ve listelenmemiş büyük şirketler için ihtiyaç duyulur. Diğer şirketlere izin verilir.
Hollanda			X (Bkz. Not 1)	Hayır. “AB tarafından adapte edildiği gibi”	UFRS hem konsolide hem de ayrı finansal tablolarda izin verilir.



Tablo 1'in Devamı

Yerel Listelenmiş Şirketler					Yerel Listelenmemiş Şirketler
Ülke veya Bölge	UFRS kullanımının izinli olduğu	UFRS'nin bazı alanlarda ihtiyaç duyulduğu	UFRS'nin bütün şirketler için ihtiyaç duyulduğu	UFRS ile Uyumlu Denetim Raporu Durumu	Listelenmemiş Şirketler Tarafından UFRS'nin kullanımı
Hollanda Antileri	X			Evet	
Honduras			X	Evet	Bütün şirketler için UFRS'ye ihtiyaç duyulur.
Hong Kong			X (Bkz. Not 3)	Evet. Hong Kong dışındaki anonim şirketler için. Hong Kong anonim şirketleri Hong Kong FRS kullanır.	Hong Kong UFRS denkliklerine izin verilir.
İrlanda			X (Bkz. Not 1)	Hayır. "AB tarafından adapte edildiği gibi"	UFRS hem konsolide hem de ayrı finansal tablolarda izin verilir.
İspanya			X (Bkz. Not 1)	Hayır. "AB tarafından adapte edildiği gibi"	UFRS, konsolide finansal tabloların hazırlanmasında izin verilir, ayrı finansal tablolarda yasaklanmıştır.
İsrail		X Bankalar hariç bütün şirketlerde.		Evet	UFRS'ye bankalar hariç izin verilir.
İsveç			X (Bkz. Not 1)	Hayır. "AB tarafından adapte edildiği gibi"	UFRS, konsolide finansal tablolarda hazırlanmasında izin verilir, ayrı finansal tablolarda yasaklanmıştır.
İsviçre	X Çok milletli ana kurul şirketleri 2005 yılında başlamak üzere UFRS yada ABD GKGMİ'nin birini seçmek zorundadırlar.			Evet	

Tablo 1'in Devamı

Yerel Listelenmiş Şirketler					Yerel Listelenmemiş Şirketler
Ülke veya Bölge	UFRS kullanımının izinli olduğu	UFRS'nin bazı alanlarda ihtiyaç duyulduğu	UFRS'nin bütün şirketler için ihtiyaç duyulduğu	UFRS ile Uyumlu Denetim Raporu Durumu	Listelenmemiş Şirketler Tarafından UFRS'nin kullanımı
İtalya			X (Bkz. Not 1)	Hayır. "AB tarafından adapte edildiği gibi"	UFRS'ye çok küçük şirketler hariç konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında izin verilir. UFRS'ye çok küçük ve sigorta şirketleri ve bazı düzenlenmiş şirketler hariç ayrı şirket finansal tablolarının hazırlanmasında izin verilir.
İzlanda			X (Bkz. Not 1)	Hayır. "AB tarafından adapte edildiği gibi"	UFRS hem konsolide hem de ayrı finansal tablolarda izin verilir.
Jamaika			X	Evet	Bütün şirketler için UFRS gereklidir.
Katar			X	Evet	
Kazakistan			X	Evet	Bütün bankalar, müşterek anonim şirketler ve diğer büyü kamu yararı güden şirketler, yeraltı endüstrisi ve devletin sahipliğindeki şirketler.
Kenya			X	Evet	Bütün şirketler için UFRS'ye ihtiyaç duyulur.
Kıbrıs			X (Bkz. Not 1)	Hayır. "AB tarafından adapte edildiği gibi"	Bütün şirketler için UFRS gereklidir.
Kırgızistan			X	Evet	Bütün şirketler için UFRS gereklidir.
Kosta Rika			X	Evet	Bütün şirketler için UFRS gereklidir.
Kuveyt			X	Evet	Bütün şirketler için UFRS gereklidir.
Laos	X			Evet	
Lesoto	X			Evet	

Tablo 1'in Devamı

Yerel Listelenmiş Şirketler					Yerel Listelenmemiş Şirketler
Ülke veya Bölge	UFRS kullanımının izinli olduğu	UFRS'nin bazı alanlarda ihtiyaç duyulduğu	UFRS'nin bütün şirketler için ihtiyaç duyulduğu	UFRS ile Uyumlu Denetim Raporu Durumu	Listelenmemiş Şirketler Tarafından UFRS'nin kullanımı
Letonya			X (Bkz. Not 1)	Hayır. "AB tarafından adapte edildiği gibi"	UFRS'ye finansal kurumlar için ihtiyaç duyulur, diğerleri için değil.
Lihtenştayn			X (Bkz. Not 1)	Hayır. "AB tarafından adapte edildiği gibi"	UFRS hem konsolide hem de ayrı finansal tablolarda izin verilir.
Litvanya			X (Bkz. Not 1)	Hayır. "AB tarafından adapte edildiği gibi"	UFRS'ye finansal kurumlar için ihtiyaç duyulur, diğerleri için değil.
Lübnan			X	Evet	UFRS'ye finansal kurumlar için ihtiyaç duyulur, diğerleri için değil.
Lüksemburg			X (Bkz. Not 1)	Hayır. "AB tarafından adapte edildiği gibi"	UFRS hem konsolide hem de ayrı finansal tablolarda izin verilir.
Macaristan			X (Bkz. Not 1)	Hayır. "AB tarafından adapte edildiği gibi"	UFRS hem konsolide hem de ayrı finansal tablolarda izin verilir. Yasalarla belirlenmiş hesapların ulusal GKGMİ'ne uygunluğu da gerekir.
Makedonya			X	Evet	UFRS kullanımına izin verilmez.
Malavi			X	Evet	UFRS kullanımına izin verilmez.
Maldivler	X			Evet	UFRS kullanımı bütün şirketler için izin verilir.
Malta			X (Bkz. Not 1)	Hayır. "AB tarafından adapte edildiği gibi"	Bütün şirketler için UFRS gereklidir.

Tablo 1'in Devamı

Yerel Listelenmiş Şirketler					Yerel Listelenmemiş Şirketler
Ülke veya Bölge	UFRS kullanımının izinli olduğu	UFRS'nin bazı alanlarda ihtiyaç duyulduğu	UFRS'nin bütün şirketler için ihtiyaç duyulduğu	UFRS ile Uyumlu Denetim Raporu Durumu	Listelenmemiş Şirketler Tarafından UFRS'nin kullanımı
Mauritius			X	Evet	
Meksika	X			Evet	UFRS kullanımına izin verilmez.
Montenegro			X	Evet	Bütün şirketler için UFRS gereklidir.
Mozambik	X			Evet	Bankalar için gereklidir. (2007) ve listelenmemiş büyük şirketler (2009'da başlıyor.)
Mısır			X	Evet	
Namibia			X	Evet	
Nepal			X	Evet	Bütün şirketler için UFRS gereklidir.
Nikaragua			X	Evet	Bütün şirketler için UFRS gereklidir.
Norveç			X (Bkz. Not 1)	Hayır. "AB tarafından adapte edildiği gibi"	UFRS hem konsolide hem de ayrı finansal tablolarda izin verilir.
Oman			X	Evet	Bütün şirketler için UFRS gereklidir.
Panama			X	Evet	Bütün şirketler için UFRS gereklidir. Bununla birlikte UFRS hukuksal ihtiyaçları yasal tartışma altındadır.
Papua Yeni Gine			X	Evet	
Paraguay	X			Evet	UFRS kullanımı bütün şirketler için izin verilir.
Peru			X	Evet	

Tablo 1'in Devamı

Yerel Listelenmiş Şirketler					Yerel Listelenmemiş Şirketler
Ülke veya Bölge	UFRS kullanımının izinli olduğu	UFRS'nin bazı alanlarda ihtiyaç duyulduğu	UFRS'nin bütün şirketler için ihtiyaç duyulduğu	UFRS ile Uyumlu Denetim Raporu Durumu	Listelenmemiş Şirketler Tarafından UFRS'nin kullanımı
Polonya			X (Bkz. Not 1)	Hayır. “AB tarafından adapte edildiği gibi”	Bankaların konsolide finansal tabloları için UFRS'ye ihtiyaç duyulur. Menkul kıymetler borsasına kaydedilmek üzere başvurmuş şirketlerin konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında ve bunların ana şirketlerinde kullanımları için UFRS'ye izin verilir. Menkul kıymetler borsasına kaydedilmek üzere başvurmuş şirketlerin ayrı finansal tablolarının hazırlanmasında ve bunların ana şirketlerinde kullanımları için UFRS'ye izin verilir. Diğer şirketlerin ayrı finansal tablolarının kullanımında yasaklanmıştır.
Portekiz			X (Bkz. Not 1)	Hayır. “AB tarafından adapte edildiği gibi”	Banka ve finansal kurumların konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında UFRS'ye ihtiyaç duyulur, diğer şirketlerin kullanmasına izin verilir. UFRS kullanan konsolide bir grup içerisinde yer alan bir şirketin ayrı finansal tablo hazırlamasına izin verilir. Diğer şirketler için izin verilmez.

Tablo 1'in Devamı

Yerel Listelenmiş Şirketler					Yerel Listelenmemiş Şirketler
Ülke veya Bölge	UFRS kullanımının izinli olduğu	UFRS'nin bazı alanlarda ihtiyaç duyulduğu	UFRS'nin bütün şirketler için ihtiyaç duyulduğu	UFRS ile Uyumlu Denetim Raporu Durumu	Listelenmemiş Şirketler Tarafından UFRS'nin kullanımı
Romanya			X (Bkz. Not 1)	Hayır. "AB tarafından adapte edildiği gibi"	Bankaların konsolide finansal tabloları için UFRS'ye ihtiyaç duyulur. Menkul kıymetler borsasına kaydedilmek üzere başvurmuş şirketlerin konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında ve bunların ana şirketlerinde kullanımları için UFRS'ye izin verilir. Menkul kıymetler borsasına kaydedilmek üzere başvurmuş şirketlerin ayrı finansal tablolarının hazırlanmasında ve bunların ana şirketlerinde kullanımları için UFRS'ye izin verilir. Diğer şirketlerin ayrı finansal tablolarının kullanımında yasaklanmıştır.
Rusya		X Bankalar		Evet	Listelenmemiş bankalar UFRS kullanmak zorundadırlar. Diğer listelenmemiş şirketler Rus GKGMİ'ye ek olarak UFRS finansal tabloları da hazırlayabilirler.
Sırbistan			X	Evet	Bütün şirketler için UFRS gereklidir.
Singapur			X (Bkz. Not 3)	Hayır. "Singapur FRS"	Singapur UFRS denklikleri gerekir. Bkz. Not 3

Tablo 1'in Devamı

Yerel Listelenmiş Şirketler					Yerel Listelenmemiş Şirketler
Ülke veya Bölge	UFRS kullanımının izinli olduğu	UFRS'nin bazı alanlarda ihtiyaç duyulduğu	UFRS'nin bütün şirketler için ihtiyaç duyulduğu	UFRS ile Uyumlu Denetim Raporu Durumu	Listelenmemiş Şirketler Tarafından UFRS'nin kullanımı
Slovak Cumhuriyeti			X (Bkz. Not 1)	Hayır. "AB tarafından adapte edildiği gibi"	Bütün şirketler için UFRS gereklidir.
Slovenya			X (Bkz. Not 1)	Hayır. "AB tarafından adapte edildiği gibi"	Finansal kurumlar için UFRS'ye ihtiyaç duyulur. Diğer şirketler için izin verilir.
Sri Lanka	X			Evet	UFRS kullanımına izin verilmez.
Surinam	X			Evet	UFRS kullanımı bütün şirketler için izin verilir.
Svaziland	X			Evet	
Şili			X (2009'da başlıyor)		
Tacikistan			X	Evet	Bütün şirketler için UFRS gereklidir.
Tanzanya			X	Evet	UFRs uluslar arası şirketler için gereklidir.
Trinidad ve Tobago			X	Evet	Bütün şirketler için UFRS gereklidir.
<b>Türkiye</b>			<b>X</b> <b>(Bkz. Not 4)</b>	<b>Evet</b>	
Uganda	X			Evet	
Ukrayna			X	Evet	Bütün şirketler için UFRS gereklidir.
Ürdün			X	Evet	
Venezuela			X	Evet	2007 yılından başlamak üzere UFRS'ye ihtiyaç duyulur.
Virgin Adaları (İngiliz)	X			Evet	

Tablo 1'in Devamı

Yerel Listelenmiş Şirketler					Yerel Listelenmemiş Şirketler
Ülke veya Bölge	UFRS kullanımının izinli olduğu	UFRS'nin bazı alanlarda ihtiyaç duyulduğu	UFRS'nin bütün şirketler için ihtiyaç duyulduğu	UFRS ile Uyumlu Denetim Raporu Durumu	Listelenmemiş Şirketler Tarafından UFRS'nin kullanımı
Yeni Zelanda			X (Bkz. Not 2)	Hayır. Yeni Zelanda FRS	Yeni Zelanda UFRS denkliklerine listelenmemiş büyük şirketler için ihtiyaç duyulur, diğer şirketlere izin verilir.
Yunanistan			X	Hayır. "AB tarafından adapte edildiği gibi"	Denetlenmiş konsolide ve ayrı şirket finansal tablolarının hazırlanmasında izin verilir.
Zambia	X			Evet	
Zimbabve	X			Evet	

**Kaynak:** <http://www.iasplus.com/country/useias.htm>, 20.01.2008

Not 1: Bu ülke AB üye ülkesidir. Denetim raporunun ve sunum notlarının temeli AB tarafından adapte edilmiş UFRS uygunluğuna atıfta bulunur. AB, UMS 39'un bir açıdan değiştirmesine rağmen şu anda bütün UFRS'yi adapte etmiş bulunmaktadır. Bu değişiklik sadece UFRS'yi takip eden AB bankalarının küçük bir kısmına etki eder. AB üyesi devletler 2007 yılına kadar UFRS kullanımını bazı şirketler için ertelemelerine izin verilir.

- Menkul kıymetler borsasında kayıtlı tahvilleri bulunan şirketler.
- Tahvilleri, UFRS yerine uluslararası kabul görmüş standartları (Örneğin ABD GKGMİ), AB'nin UFRS düzenlemelerinin adaptasyonundan önce kullanmaya başlamış ve bu tarihten beri bu uluslararası kabul görmüş standartları kullanan ve AB üyesi olmayan bu ülkede tahvilleri halka satışa sunulan şirketlerdir.

Not 2: Avustralya ve Yeni Zelanda UFRS denkliliği olarak tanımlanan ulusal standartları kabul etmiştir. Bu standartlar UMS 1.14 gereksinimini de içerir. UFRS uyumlu finansal tabloları olan bir işletme notlarında belirgin ve açık ifadeler kullanacaktır. Bu gibi ifadeler notlarda yapılacaktır.



Not 3: Hong Kong, bütün onay ve ölçüm opsiyonlarını da içeren, UFRS ile tamamıyla aynı olan ulusal standartları adapte etmiştir. Bazı durumlarda uygulamaya başlama durumu ve geçiş başkadır. Hong Kong orijinli şirketler fakat başka bir ülkede katılımda bulunan şirketler Hong Kong GKGMİ beyanları yerine UFRS'ye ait beyanlarda bulunmalarına izin verilir. Singapur, UFRS'yi kelime kelimesine ulusal standartlara adapte etmiştir. Birçok UFRS'yi Singapur standartlarına adapte ederken, onay ve ölçüm konularında değişiklikler yapmıştır (En belirgin değişiklik, gayri menkul yatırımlarındaki, 2007 yürürlüğe giren standart çıkarılmıştır).

Not 4: Türkiye'deki kayıtlı şirketler UFRS'nin Türkçe'ye çevrilmesindeki gecikmeler sebebiyle iki yöntemden birini seçmek suretiyle UFRS'yi takip edebilirler.

- a) UMSK tarafından yayınladığı gibi kayıtlı şirketler UFRS'nin İngilizce sürümünü takip edebilirler. Bu durumda, denetim raporu ve dipnotların sunumundaki esaslar UFR ile uyumunda açık bir beyanda bulunur.
- b) Kayıtlı şirketler UFRS'nin Türkçe çevirisini takip edebilir. Çeviri gecikmeleri sebebiyle, denetim raporu ve sunumun dipnotlarının "UFRS'nin Türkiye'de kullanımı için adapte edildiği" şeklinde finansal raporların uygun olduğunu beyan eder.

Not 5: Hırvatistan Resmi Muhasebe Hukuku, UFRS kullanan müteşebbislerden UMSK tarafından Resmi Gazete yayımlanmış ve tercüme edilmiş UFRS'nin kullanılmasını zorunlu kılar.

## **1.2. UFRS'nin Amaçları:**

Bu kısımda UFRS tek tek ele alınarak, bu standartların çıkış noktalarından ve amaçlarından bahsedilecektir. Çalışmanın amacına hizmet etmesinden dolayı böyle bir yöntem seçilmiştir. UFRS hakkındaki daha detaylı bilgiler okuyucular tarafından diğer kaynaklardan yararlanmak suretiyle elde edilebilir.

UFRS/UMS'nin bir arada düşünülmesi önemlidir ki UMS 1'in 11. paragrafında (<http://www.iasplus.com/restruct/whatis.htm>, 20.01.2008):

- a) UFRS
- b) UMS ve
- c) IFRIC (International Financial Reporting Interpretations Commiitte – Uluslar arası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi) ve önceki SIC’yi (Standing Interpretations Commiitte – Standart Yorumlama Komitesi)

kapsayacak şekilde UFRS’yi tanımlar. UFRS’yi başlıklar şeklinde aşağıdaki tabloda olduğu gibi sunmak mümkündür.

**Tablo 2: UFRS Listesi**

<b>Genel Çerçeve</b>	<b>Uluslar arası Finansal Raporlama Standartlarına Giriş</b>
<b>UFRS 1</b>	<b>Uluslar arası Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulanması</b>
UMS 1	Finansal Tabloların Sunumu
UMS 7	Nakit Akım Tablosu
UMS 8	Muhasebe Politikaları, Muhasebe Hükümlerindeki Değişiklikler ve Hatalar
<b>UFRS 3</b>	<b>İşletme Birleşmeleri</b>
UMS 27	Konsolide ve Bireysel Mali Tablolar
UMS 28	İştiraklerde Yatırımlar
UMS 31	Joint – venture’de Paylar
<b>UFRS 2</b>	<b>Hisse Bazlı Ödemeler</b>
<b>UFRS 4</b>	<b>Sigorta Sözleşmeleri</b>
UMS 2	Stoklar
UMS 11	İnşaat Sözleşmeleri
UMS 12	Gelir Vergileri
UMS 16	Gayrimenkul, Tesis ve Ekipman (Maddi Duran Varlıklar)
UMS 17	Kira Sözleşmeleri
UMS 18	Hasılat
UMS 19	Personele Sağlanan Faydalar
UMS 20	Devletin Vermiş Olduğu Teşviklerin ve Yardımların Muhasebeleştirilmesi ve Açıklanması
UMS 21	Kur Değişiminin Etkileri
UMS 23	Borçlanma Maliyetleri
UMS 36	Varlıklarda Değer Düşüklüğü
UMS 37	Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Varlıklar
UMS 38	Maddi Olmayan duran Varlıklar
UMS 39	Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme
UMS 40	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
UMS 41	Tarımsal Faaliyetler
<b>UFRS 5</b>	<b>Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler</b>
UMS 10	Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar
UMS 14	Bölmelere Göre Raporlama
UMS 24	İlişkili Taraf Açıklamaları
UMS 26	Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirilme ve Raporlama
UMS 29	Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Mali Raporlama
UMS 32	Finansal Araçlar: Sunum
UMS 33	Hisse Başına Kazanç

Tablo 2'nin Devamı

UMS 34	Ara Dönem Finansal Raporlama
UFRS 6	Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi
UFRS 7	Finansal Araçlar: Açıklamalar
UFRS 8	Faaliyet Bölümleri

**Kaynak:** Greuning,2006: V-VI ve Deloitte 2007 UFRS Cep Kitapçığı

Yukarıdaki tablodan da anlaşılacağı üzere UMS'nin bazılarının eksik olduğu düşünülebilir. Yapılan çalışmalar sonucu bazı UMS'ler aşağıdaki tabloda olduğu gibi birleştirilme yoluna gidilmiştir.

**Tablo 3: Kaldırılan veya diğer bir standartla birleştirilen UFRS'ler listesi**

Önceki Adı	Birleştirildiği UMS
UMS 3	Yürürlükten kalktı, bunun yerini UMS 27 ve UMS 28 aldı
UMS 4	Geri çekildi, bunun yerini UMS 16, 22 ve 38 aldı
UMS 5	Yürürlükten kalktı, bunun yerini UMS 1 aldı
UMS 6	Yürürlükten kalktı, bunun yerini UMS 15 aldı
UMS 9	Yürürlükten kalktı, bunun yerini UMS 38 aldı
UMS 13	Yürürlükten kalktı, bunun yerini UMS 1 aldı
UMS 22	Yürürlükten kalktı, bunun yerini UFRS 3 aldı
UMS 30	Yürürlükten kalktı, bunun yerini UFRS 7 aldı

UMSK göreve geldiği tarih itibariyle yukarıdaki değişikliklere gitmiştir. İçerik bakımından birbiriyle benzerlik gösteren standartlar birleştirilirken, yetersiz görülen standartların yerini yenileri almış ve ayrıca bazı standartların UFRS ile değiştirilmesi ve UMS hazırlanmamış olan konularda da yeni UFRS'ler hazırlanması UMSK tarafından teklife sunulmuş ve uygulanmıştır.

UFRS'lerle ulaşılmak istenen amaçlar ve işlevleri Tablo 2'de ele alındığı gibi, birbirleriyle olan ilişki dereceleri göz önünde tutulmak suretiyle aşağıda ele alınacaktır.

### 1.2.1. Mali Tabloların Sunumu İle İlgili Standartlar

#### 1.2.1.1 UFRS Kavramsal Çerçeve

UFRS'nin giriş niteliğini oluşturan bu kısım bir UMS değildir ve bu yüzden kesin ölçüm veya açıklama konularında standartları tanımlayıcı niteliğe sahip değildir. Bu kısım ile (IFRSs Framework, 2006:3);

- UMSK'ya gelecekteki UMS'lerin geliştirilmesinde yardımcı olmak ve mevcut UMS'ler hakkında görüş bildirmektir;

- b) UMS tarafından izin verilen alternatif muhasebe çözümlerinin sayısını düşürmek için kaynak sağlayarak finansal tabloların sunumuna ilişkin düzenlemelerin, muhasebe standartlarının ve prosedürlerin uyumunun artırılmasında UMSK'ya yardımcı olmak;
- c) Ulusal standartların geliştirilmesinde standart koyucu organizasyonlara yardımcı olmak;
- d) UMS kullanımında finansal tabloların hazırlanmalarına yardımcı olmak ve henüz UMS'si olmayan konularda çözüm önerileri getirmek;
- e) Finansal tabloların UMS ile uyumlu olup olmadığı konusunda görüşün biçimlendirilmesinde denetçilere yardımcı olmak;
- f) UMS ile uyum içerisinde hazırlanmış olan finansal tabloların içerdiği bilgileri yorumlamada finansal tablo kullanıcılarına yardımcı olmak ve
- g) UMS'nin açık ve kesin şekilde ifade edilmesinde UMSK'nın yaklaşım tarzı hakkında ve UMSK'nın çalışmalarıyla ilgilenen kişilere bilgi sağlamaktır.

Mevcut kavramsal çerçeve aşağıdaki konular ile ilgilenmektedir (Greuning,2006:3):

- a) Finansal tabloların amaçları,
- b) Finansal tabloların niteleyici karakteristikleri,
- c) Finansal tabloların elementleri,
- d) Finansal tabloların elementlerinin muhasebeleştirilmesi,
- e) Finansal tabloların elementlerinin ölçümleri ve
- f) Sermaye ve sermaye koruyucu konseptlerdir.

Bu kısım yukarıdaki bilgilerden de anlaşılacağı üzere daha çok finansal tabloların genel yapısı ile ilgilenmekte ve UMSK için asistan rol üstlenmektedir.

### **1.2.1.2. UFRS - 1 Uluslar arası Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulanması**

UFRS 1 ile “müteşebbislerin UFRS altındaki ilk finansal tablolarına (özel raporlama dönemleri için hazırlanan ara dönem finansal raporlar da dahil olmak üzere) uygun bir başlangıç noktası temin etmek, kullanıcılarına şeffaflık ve sunulan bütün dönemler üzerinde karşılaştırabilirliği garanti etmektir” (Greuning,2006:11). Buna ek olarak, “kullanıcılara, maliyeti faydasını aşmayacak şekilde yüksek kalitede finansal raporlarla ilgili bilgi üretmektir”(IFRSs IFRS - 1, 2006:4). Bunları gerçekleştirmek için de “ilk kez düzenlenen mali tabloların temelini oluşturacak kuralların belirlenmesini amaç edinir” (Deloitte UFRS Cep Kitapçığı, 2007:25).

### **1.2.1.3. UMS - 1 Finansal Tabloların Sunumu**

UMS 1 ile “genel kullanım amaçlı mali tabloların sunumuyla ilgili olarak mali tabloların genel kurallarının, yapıyla ilgili açıklamaların ve içerikle ilgili asgari koşulların özetlenmesi “ amaçlanır (Deloitte UFRS Cep Kitapçığı, 2007:34). Bunun yanı sıra buradaki anahtar konu “hem işletmenin önceki dönem finansal tabloları ile hem de diğer işletmelerin finansal tabloları arasındaki karşılaştırılabilirliğin garanti edilmesidir” (Greuning, 2006:15). Bazı değişik uygulama farklarından veya ihtiyaçlardan kaynaklanan bazı özel olaylar ve işlemler işletmelerde meydana gelebilir. UMS – 1 genel amaçlı olup, bazı özel durumlu ve muhasebeye konu olan başka olayların gelişiminde “muhasebeleştirme, ölçüm ve açıklamalarla ilgili problemler diğer standartlar ve yorumlarla çözüme kavuşturulur” (IFRSs IAS - 1, 2006:6).

### **1.2.1.4. UMS - 7 Nakit Akım Tablosu**

Nakit akım tablosu konsolide edilmemiş, ayrı olarak adlandırabileceğimiz kendi içinde bir bütünselliği olan ve kullanıcıları tarafından belli amaçlarla tek başına kullanılabilen bir finansal tablodur. Kullanıcılara “işletmenin borç ödeme gücü ve likitide durumunu ölçme imkanı tanır” (Greuning, 2006:31). UMS 7 ile “işletmenin nakit ve nakit benzeri varlıklarındaki tarihsel değişimleri hakkında bilginin sağlanmasını ve işletme, faaliyet, yatırım ve finansal aktivitelerine göre sınıflanarak, bir dönem boyunca oluşan nakit giriş ve çıkışların nakit akım tablosunda gösterilmesi amaçlanır” (IFRSs IAS – 7, 2006:263). Ayrıca kullanıcılarına; “nakit akımlarının zamanlaması ve kesinliği, işletmenin nakit ve

nakit benzeri varlıkları yaratma kabiliyeti ve gelecek nakit akışlarının tahmin edilmesinde -değerleme modelleri için faydalıdır -” (Greuning, 2006:31) yardımcı olur.

#### **1.2.1.5. UMS - 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Hükümlerindeki Değişiklikler ve Hatalar**

Günümüzde birçok işletme faaliyet göstermekle birlikte, bu işletmelerin muhasebe kayıtlarını tutmada belli bir politika izlemeleri gerekmektedir. Bu politikaların belirlenmesi işletmenin, bilgi sağlamakla yükümlü olduğu kişi veya grupların işletmedeki muhasebe olaylarını anlamada yardımcı olabilmektedir. Bununla birlikte muhasebe işlemlerinde meydana gelen hataların, hile olgusuyla karıştırılmasına yönelik ön yargıları da kaldırmakta görev üstlenmektedir. Bu standart ile “muhasebe hatalarının düzeltilmesindeki ve tahminindeki değişiklikler, muhasebe politikalarının değişimindeki çözümler ve açıklamalar ile muhasebe politikalarının seçim ve değişimi için kıstasların tayin edilmesi amaçlanır” (IFRSs IAS - 8, 2006:5). Ayrıca “bir işletmenin finansal tablolarının uygunluğu, güvenilirliği ve karşılaştırılabilirliğinin arttırılması amaçlanır” (Greuning, 2006:41).

Yukarıdaki açıklamalara ek olarak bu standart ile ilgili olarak dikkat edilmesi gereken bir diğer unsur daha vardır. UMS 1 bilindiği üzere işletmeler mali tabloların kullanım amaçları ve politikalarını belirler. Bu anlamda iki standart arasındaki mevcut bir ayrımın unutulmaması gerekir. “Muhasebe politikaları için açıklama zorunluluğu değişiklikleri dışındaki değişiklikler UMS 1’de düzenlenir” (IFRSs IAS - 8, 2006: 5).

#### **1.2.2. Grup İşletmelerinin Finansal Tablolarına İlişkin Standartlar**

##### **1.2.2.1. UFRS - 3 İşletme Birleşmeleri**

Günümüzde küreselleşmenin de etkileri ile şirket birleşmeleri gayet önemli bir konu haline gelmiştir. Şirket birleşmeleri değişik katılım payı oranlarında gerçekleşebilmekte ve UFRS ve UMS açısından farklı standartlar altında ele alınmaktadır. Bunu aşağıdaki tablodaki gibi özetlemek mümkündür.

**Tablo 4: Değişik menkul kıymet sahipliklerinde çözüm önerileri**

Menkul Kıymet Sahipliği		
Sahiplik Yüzdesi	Çözüm Önerisi	UFRS Refans
%20'den daha az	Adil Değer	UMS 39
%20 - %50 arası	Ortaklık Hesabı	UMS 28
%50'den fazla	Konsolidasyon ve şirket birleşmeleri	UMS 27
Diğer	Joint ventures ve	UMS 31
	Şirket birleşmeleri	IFRS 3

**Kaynak:** Greuning, 2006:49

Yukarıdaki tabloda da açıkça görüldüğü üzere UFRS 3 sadece şirket birleşmeleri üzerinde yoğunlaşmaktadır. Diğer türdeki, joint venture gibi, birleşmeleri konu almamaktadır. Bu anlamda UFRS 3 “işletme birleşmelerinde uygulanan finansal raporlama ilkelerinin tanımlanmasını” amaçlar (Deloitte UFRS Cep Kitapçığı, 2007:27). Ama UFRS 3 ile hedeflenen öncelikli amaç, “hangi kontrol amaçlanırsa amaçlansın zamanla gerçekleşen bütün şirket birleşmeleri için benzer muhasebe çözümleri belirlemektir” (Greuning, 2006:49).

#### **1.2.2.2. UMS - 27 Konsolide ve Bireysel Mali Tablolar**

UMS 27 birçok çıkar grupları, menkul kıymet düzenleyicileri, profesyonel muhasebeciler ve diğer gruplar, tarafından eleştiriye maruz kalmıştır. Çünkü UMS 27'nin 2000 yılındaki revizyon çalışmaları sırasında “Bağlı Ortaklıkların Ve İştiraklerin Muhasebeleştirilmesi Ve Konsolide Mali Tablolar” başlığı kullanılıyordu. Fakat UMS 27'nin kapsamına bakıldığında ana, ortak veya yatırımcıya ait ayrı finansal tablolarda bağlı ortaklıklardaki yatırımlar, iştirakler ve ortaklıklar için muhasebeleştirme ilkelerini kapsar. Bu nedendir ki UMS 27'nin başlığı değiştirilerek “bireysel” kavramı başlık içersine sokulmuştur.

Bu anlamda finansal tablo kullanıcılarının bilgi alma hakları göz önünde tutulduğunda, UMS 27 ile sağlanmak istenen temel amaç “ana şirket tarafından sağlanan konsolide finansal tabloların bütün bağlı ortaklıkları, iştirakleri ve ortaklıkları içine alan konsolide finansal tabloları garanti etmektir” (Greuning, 2006:60).

### **1.2.2.3. UMS – 28 İştiraklerde Yatırımlar**

UMS 28 yapısı gereği her ne kadar UMS 27'ye benzese de, iştirakler; ana şirketin etki alanı ve sahipliği açısından bakıldığında, bağlı ortaklıklardan çok farklıdırlar. Tablo 4 bu ayrımın yapılmasında faydalı bir araç olarak sunulabilir. Sahiplik yüzdesi bu ayrımı yapmada nihai bir ölçü biri olmaktadır. Ana şirket, diğer işletmeye katıldı oranda ve katılım türüne göre sorumluluk almaktadır. UMS 28'de bunlardan biri olan iştirakler konusuna yer verir ve bu konudaki ana şirketin, diğer bir işletme üzerinde yapmış olduğu yatırımların muhasebeleştirilmesine dönük çözüm önerileri getirir. Bu yatırımlar UFRS 5 kapsamında ele alınabileceği gibi, eğer şirket bu iştiraki elinde satış amaçlı tutuyorsa bu kapsama girer, UMS 39 kapsamında da, “eğer şirket gerçeğe uygun değerleri ile değerleyip, kar ve zararlar ilişkilendirme yöntemini seçen risk sermayesi şirketi, fon şirketi v.s.” ise ele alınabilir (Deloitte UFRS Cep Kitapçığı, 2007:55). UFRS 5 ve UMS 39'a ilerleyen bölümlerde değinilecektir.

### **1.2.2.4. UMS – 31 İş Ortaklıklarındaki (Joint Venture) Paylar**

Bilindiği üzere joint venture oluşumunda, vücut bulan ortaklık üzerindeki kontrol ve yönetim gücü bir ana şirket etrafında toplanmamaktadır. Bu yüzdendir ki, bu başlık altında incelenen şirketler, iştirakler ve bağlı ortaklıklardan ayrılmaktadır. UMS 31, 2000 yılında revize edilmiş olmasına rağmen, bazı konularda ikilemlere neden olmuştur. Bunlar, bazı joint ventureların yatırım amaçlı olarak elde tutulması ve UMS 39 ile ilişkilendirilmeleri idi. Bu gibi problemleri aşmak adına 2005 yılından itibaren kullanılmak üzere standardın hem isminde hem de içeriğinde değişikliklere gidilmiştir.

Bu standart ile güdülen temel amaç “iş ortaklıklarındaki net varlıkların kazançlarındaki ve teminatlarındaki yatırımcı sermaye sahiplerinin payları hakkında kullanıcılara bilgi sağlamaktır” (Greuning, 2006:74). Buna ek olarak, “yapısına ve hukuki şekline bağlı olmaksızın iş ortaklığı yatırımlarının hangi şekilde muhasebeleştirileceğinin açıklanmasını amaçlar” (Deloitte UFRS Cep Kitapçığı, 2007:57).



### **1.2.3. Bilanço ve Gelir Tablosuna İlişkin Standartlar**

#### **1.2.3.1. UFRS – 2 Hisse Bazlı Ödemeler**

Bazı şirketler çalışanlara veya üçüncü kişilere hisse ve hisse benzeri araçlar verme yoluna giderler. Bu hisse senetleri, şirket içinde en alt kademe çalışandan en üstte yer alan CEO'ya kadar verildiği görülür. Bazı şirketlerde bu yöneticileri motive etmede bir araç olarak da kullanılmaktadır. Bu ödeme şekli şirketin yakın münasebette bulunduğu tedarikçileri de kapsamı içine alabilmektedir. Bu UFRS yayınlanmadan önce, bu işlemlerin muhasebeleştirilebilirliği ve ölçüm kriterleri bulunmamaktaydı. Halbuki bu işlemler birçok ülkede yükselen bir ivmeyle kullanımı yaygınlaşmaktadır. Böyle bir boşluk UFRS'in küresel bir muhasebe ve finans kuralları bütününe oluşturulmasında büyük bir eksikliğe yol açacağı görülerek, yayınlanma kararı alınmıştır.

Bu standart ile “işletme, hisse temelli ödeme işlemleri üstlendiği zaman, işletme tarafından hazırlanan finansal raporun belirlenmesidir” (IFRSs IFRS – 2, 2006:4). Burada cevabı aranan temel problem ise “hisse bazlı ödeme muhasebeleştirilmeli mi ve ne zaman muhasebeleştirilmelidir ve ne zaman bu işlemler gelir tablosunda gider olarak gösterilmelidir” (Greuning, 2006:83).

#### **1.2.3.2. UFRS - 4 Sigorta Sözleşmeleri**

Standartın başlığından da anlaşılacağı üzere, bu standart sigorta sözleşmeleri ile ilgilidir. Bu standart öncelikle, bu anlamda meydana gelen talebi karşılama için, yüzeysel anlamda çıkarılmıştır. UMSK'nın proje aşamalarının ikincisi içerisinde yer alan bu konu tam anlamıyla tamamlanana kadar bu standardın kullanılması öngörülmüştür. Bilindiği üzere, sigorta işlemlerinin muhasebeleştirilmesi diğer sektörlerle kıyaslandığında farklılık göstermektedir. Bu açıdan bakıldığında, bu standart başlı başına ele alınması gereken önemli bir konu halini almaktadır.

Bu standart ile “sigorta sözleşmesi yayınlayan sigortacılar açısından sigorta sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde sınırlı da olsa bir gelişme sağlamak” (IFRSs IFRS – 4, 2006:4) ve “finansal tablo kullanıcılarına, sigorta sözleşmelerinden gelecek olan nakit akımlarının miktarı, zamanı ve belirsizliği anlamada” (Greuning, 2006:91) yardımcı olmaktadır. Bu standart konusunda ilk olması nedeniyle bu ve benzeri sözleşmelerin görüldüğü alanlarda kullanılması bir zorunluluk olmaktadır.

### **1.2.3.3. UMS – 2 Stoklar**

İlk olarak 1993 yılında çıkarılan UMS 2 revize edilerek, “stoklar tarihsel maliyet sistemi altında tutulur” ibaresi çıkarılmıştır. Stokları oluşturan hammadde, yarı mamul ve mamullerin çeşitliliğine göre meydana gelebilecek miktar ve değer düşüklüğü, özellikle hiperenflasyonun bulunduğu ülkelerde, enflasyon oranında ve piyasadaki belirsizlikler nedeniyle stok değerinde değişim meydana gelmektedir. Bunların tarihi maliyetle ele alınması, işletmenin sahip olduğu stoklarla doğrudan ve dolaylı olarak ilişki içerisinde bulunan finansal tabloların doğru bilgi sağlama kabiliyetini yitirmesine yol açmaktadır.

Bu standart “stokların maliyetlerinin hesaplanması, adapte edilen stok yönteminin tipi, maliyetlerin varlıklara ve giderlere dağıtımı, herhangi bir değer düşüklüğünün net paraya çevrilebilir değeri ile ilgili olarak değerlendirme bakış açıları” (Greuning, 2006:96) ile ilgilidir.

### **1.2.3.4. UMS – 11 İnşaat Sözleşmeleri**

Bu standart, sözleşmelerin niteliğinden kaynaklanan süre zarfının muhasebe uygulamalarında genellikle kabul edilen tam bir yıldan fazla olması nedeniyle ayrı bir önem arz etmektedir. Genellikle sözleşmeye konu olan iş bir muhasebe dönemi içerisinde başlamakta ve diğer muhasebe dönemi içerisinde sonlanabilmektedir. Bu da işi üstlenen işletme açısından gelir ve giderin hesaplanmasında güçlükler yol açmaktadır.

Genel olarak bu standart “inşaat sözleşmeleri ile ilgili olarak gerçekleşen gelir ve giderlerin, projeyi gerçekleştiren işletmenin kayıtlarında nasıl muhasebeleştirileceğinin tanımlanmasını” amaçlar (Deloitte UFRS Cep Kitapçığı, 2007:39). Bu sözleşmeler “tasarım hizmetleri, mülklerin inşası veya restorasyonu ve çevrenin restorasyonunu” içerir (Greuning, 2006:105).

### **1.2.3.5. UMS – 12 Gelir Vergileri**

Bu standardın en önemli unsurlarından biri, ertelenmiş vergi yükümlülükleri (ertelenmiş vergi varlıkları) kavramını işletmeler tarafından muhasebeleştirilmesini gerektirir. Bu durumun gerçekleşmesi için, işletmenin varlık ve borçlarının muhasebeleştirilmesinin doğasından kaynaklanan, işletme bu varlık ve borçlarının defter değerini telafi eder ya

da ödemeyi bekler. Eğer bu defter değerinin telafisi ya da ödemesi gelecekte olması gerekenden daha büyük bir ödemeye yol açacaksa ki bu durumda işletme vergiyle sonuçlanmayan bir duruma sahip olmuş demektir, işletme ertelenmiş vergi yükümlülükleri modelini benimser. Buna ek olarak da eğer herhangi bir işlem ya da muhasebe olayı kar ya da zarar içerisinde kayda alınmıyorsa, bu işlemlere bağlı olarak gerçekleşen vergilerde kar ya da zarar içerisinde kayda alınmalıdır.

Bu yukarıda sayılan unsurlara ek olarak, bu standardın ana konusu, gelir vergilerinin muhasebeleştirilmesinde (IFRSs IAS - 12, 2006:6);

- a) İşletmenin bilançosunda kayıtlı bulunan varlıkların (borçların) defter değerinin gelecekteki telafi değeri (ödemesi) ve
- b) İşletmenin finansal tablolarında kayıtlı bulunan mevcut dönemdeki işlemlerin ve diğer olayların yol açacağı mevcut ve gelecek vergi ödemelerinin nasıl muhasebeleştirileceğidir.

#### **1.2.3.6. UMS – 16 Maddi Duran Varlıklar**

Bu standart 2005'te uygulanmak üzere revize edilmiş ve 1998'de revize edilmiş olan versiyonunun yerini almıştır. 2005 öncesi uygulama bulan versiyonda biyolojik varlıklar (çoğunlukla tarımda kullanılan) ve mineral hak ve kaynakları, petrol, doğalgaz gibi ve yenilenemeyen benzer kaynakları kapsıyordu. Bu konular ayrı UMS standartları altında alınmaktadır. Ayrıca “gayrimenkul yatırım amaçlı olarak gelecekte kullanmak üzere inşa edilmişse ya da geliştirilmişse bu UMS 40, satış amaçlı tutulan gayrimenkul, tesis ve ekipman da UFRS 5” (Greuning, 2006:124) kapsamında ele alınır.

Bu standart ile maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde “varlıkların kayda alınması, defter değerlerinin belirlenmesi ve yıpranma payı kesintileri ve bu varlıklarla ilişkilendirilen değer düşüklüğünün kaydedilmesi” (IFRSs IAS – 16, 2006:5) amaçlanır.

#### **1.2.3.7. UMS – 17 Kira Sözleşmeleri**

Bu standardın başlığından yola çıkarak, standardın içeriği hakkında fikir yürütmek, kullanıcıları yorum yanlısına sürükleyebilir. 1997 yılında revize edilen UMS 17, 2005 yılından itibaren kullanılmak üzere yeniden revize edilmiştir. Bu revize sonucu kira sözleşmelerini iki gruba ayırmak mümkün hale gelmiştir. Yatırım amaçlı elde tutulan

gayrimenkuller sonucu ortaya çıkan kira sözleşmeleri UMS 40 altında ele alınırken, finansal kiralama sözleşmeleri ancak bu standardın kapsamında ele alınabilir.

UMS 17 ile “finansal kiralama ve faaliyet kiralaması sözleşmelerinde kiraya veren ve kiralayan tarafların uygulaması gereken muhasebe politikalarının belirlenmesini” (Deloitte UFRS Cep Kitapçığı, 2007:44) amaçlar.

#### **1.2.3.8. UMS – 18 Hasılat**

Buradaki temel konu, hasılat kavramının hangi işletme kazançlarını kapsadığıdır. Bu standart (IFRSs IAS – 18, 2006:2);

- a) Malların satışlarından,
- b) Hizmetlerin sunumundan, ve
- c) İşletme varlıklarının diğer kişilerce kullanımından kaynaklanan faiz, isim hakları ve temettü getirilerini kapsar.

Yukarıdaki işletme kazançlarının oluşması halinde hasılat kavramından söz edilebilir. Bu hasılatla ilişkin muhasebeleştirilme tekniklerinin belirlenmesi bu standardın temel hedefidir.

#### **1.2.3.9. UMS – 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar**

Bu standart ile işverenler, çalışanlara verilmek üzere sunulacak olan her türlü sosyal yardımları belirlerler. Standarda göre, işveren aşağıdaki iki durumu da muhasebeleştirmelidir (IFRSs IAS – 19, 2006:6);

- a) Bir çalışan gelecekte ödenecek sosyal yardımları değiştirecek bir hizmet sağladıysa, borç olarak kaydedilir.
- b) Sosyal hakları değiştiren hizmet bir çalışan tarafından sağlandıysa, işverenin satın aldığı bu hizmet ekonomik faydayı yükseltiyorsa, bu masraf olarak muhasebeleştirilir.

Bu iki durum, UMS 19 ile vurgulanır. Bunun dışındaki fonksiyonları diğer GKGMİ’den pek farklı olmayıp; maaşlar, yıllık izin, hastalık izni, kar paylarının ödenmesi,

ikramiyeler ve emeklilik gibi konuları içeren bir muhasebe politikasını belirlenmesi amaçlanır.

#### **1.2.3.10. UMS - 20 Devletin Vermiş Olduğu Teşviklerin ve Yardımların Muhasebeleştirilmesi ve Açıklanması**

Bu standart iki başlık altında ele alınabilir. Birincisi devlet teşvikler, ikincisi de devlet destekleridir. Bunların tarımla olan kısmı UMS 41 altında ele alınır. Devlet teşviki; “işletmenin geçmişte veya gelecekteki faaliyetleriyle ilişkili durumların varlığında, işletmeye kaynakların ve devlet yardımının direkt transferidir”, devlet yardımı ise “işletmeler için özel ekonomik faydaların devlet tarafından” (Greuning, 2006:166) sağlanmasıdır. Bu konuyla ilgili olarak dipnotların hazırlanması da şirketin sorumluluğu altındadır.

#### **1.2.3.11. UMS – 21 Kur Değişiminin Etkileri**

Tahmin edileceği üzere, işletmeler gerek yurt dışı piyasalara mallarını pazarlamak gerekse de yurt dışı piyasalardan hammadde, yarı mamul, mamul alımı söz konusu ya da yurt dışındaki yatırımları nedeniyle kasasında döviz bulunduruyor olabilir. Bunun yanı sıra yüksek enflasyonlu ve ekonomik istikrarın bulunmadığı ülkelerde, kriz beklentileri gibi faktörlerin ön plana çıkması ile işletmeler yabancı paraları bir yatırım aracı olarak da seçmiş olabilir. Eğer işletme döviz ve benzeri gibi kur farkından etkilenen araçlar seçmiş ve bunları yatırım amaçlı elinde bulunduruyorsa bu UMS 39 kapsamına girer.

Yukarıdaki kriterlerin sağlanması halinde acaba işletme hangi döviz kurunu kullanmalı, kurdaki değişimler nasıl raporlanmalı ve bunun finansal tablolarındaki etkilerinin nasıl yansıtacağı problemlerine cevap bulmak üzere UMS 21 yayınlanmıştır.

#### **1.2.3.12. UMS – 23 Borçlanma Maliyetleri**

İşletmelerde bazı varlıkların iktisap (edinme) hakkı, devralma, inşa etme ve üretimleri bir muhasebe döneminden daha uzun sürebilmektedir. “Eğer borçlanma maliyetleri, ilgili dönemde meydana geliyorsa, bunlar direk olarak ilgili özel kalemlere yüklenebilir ve satış ve ya kullanım amacına göre hazırlanan bu gibi varlıkların elde etme maliyetlerinin bir parçası olarak bu maliyetlere ilişkin meşrulaştırma olabilir”

(Greuning, 2006:178). Bunun anlamı, uygun kriterler sağlanması halinde bu giderlerin aktifleştirilmesine izin verilir. Bununla beraber bu standart genel olarak “borçlanma maliyetlerinin direkt olarak gider olarak yazılmasını icap eder” (IFRSs IAS – 23, 2006:2).

#### **1.2.3.13. UMS – 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü**

UMS 36 ile “mali tablolarda varlıkların, geri kazanılabilir değerlerinden daha yüksek olarak gösterilmesini önlemek ve geri kazanılabilir değerlerinin hesaplanmasına ilişkin esasları tespit etmek” (Deloitte UFRS Cep Kitapçığı, 2007:63) amaçlanır.

#### **1.2.3.14. UMS – 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Varlıklar**

Bu standart “finansal tablolarda yer alan notların etkin bir olarak açıklamasında karşılıkların, koşullu borçların ve varlıkların doğasının, zamanlamasının ve miktarının kullanıcılar tarafından anlaşılmasını” (IFRSs IAS - 37, 2006:6) amaçlar. Bununla birlikte, standart bazı çelişkileri de içinde barındırmaktadır. Standarda göre “karşılıklar sadece, yükümlülük teminatının karşılanması kriteri sağlandığında muhasebeleştirilir. Tam tersi, koşullu borçlar muhasebeleştirilmez; fakat açıklanmalıdır ve bu gibi bilgiler finansal tablolarda yer almalıdır” (Greuning, 2006:192).

#### **1.2.3.15. UMS – 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar**

İşletmeler bazı varlıklara sahiptir ki, bunlar herhangi bir fiziki şekle ya da forma sahip olmayabilir. Bununla birlikte, bu varlıklar yasal olarak muhasebeleştirilir ve bir ekonomik değere sahiptirler. Bunlar marka, lisanslar, patentler, know – how sözleşmeleri gibi işletme açısından bir değere sahip ekonomik değerlerdir. Bu standart ile maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesi, bu varlıkların kayıt işlemlerinin düzenlemesi, ölçümü ve bu varlıklara ilişkin açıklama ilkelerinin belirlenmesi hedeflenir. Bu işlemler sırasında da, bu standart altında belirlenmiş olan kriterlerin sağlanıp sağlanmadığı da kontrol edilir. Sağlanmaması durumunda, bu ve benzeri varlıklar, maddi duran varlık olarak kabul görmezler.

#### **1.2.3.16. UMS – 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme**

Finansal araçlar üç tane standarda konu olmuştur, bunlar; UMS 32, UMS 39 ve UFRS 7’dir. Bu yüzden bu üç standart her ne kadar birbirlerinden bağımsız olarak yayınlandığı

izlenimi verse de, finansal araçlara ilişkin herhangi bir problemde bu üç standardın birlikte ele alınması, kullanıcılara fayda sağlayacaktır. Bu standart “finansal varlıkların ve yükümlülüklerin kayıtlara alınmasının, kayıtlardan çıkarılmasının ve ölçüm ilkelerinin belirlenmesini” (Deloitte UFRS Cep Kitapçığı, 2007:69) amaçlar. “UMS 39, belirgin bir şekilde finansal varlıkların muhasebeleştirilmesinde gerçeğe uygun değer kullanımını, özellikle bilançonun varlıklar kısmında, artırır” (Greuning, 2006:203).

#### **1.2.3.17. UMS – 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller**

Bu standart “yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin muhasebe uygulamalarının ve mali dipnotlarında yapılması gereken açıklamaların tanımlanmasını”(Deloitte UFRS Cep Kitapçığı, 2007:73) amaçlar. Bu standart altında iki ortaya çıkar. Birincisi, gerçeğe uygun değer (fair value), ikincisi maliyet modeli (cost model) kavramıdır. Buradaki temel konu “müteşebbis, kayıt tutma amacıyla gayrimenkullerin saptanmasında ne zaman gerçeğe uygun değer ya da maliyet modeli adapte etmelidir. Hangi yöntem seçilirse seçilsin, gayrimenkullerin açıklanmasında gerçeğe uygun değeri” (Greuning, 2006:218) gösterilmelidir.

Burada unutulmaması gereken bir değer husus, UMS 40 yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesine konu olur. UMS 2, UMS 11, UMS 16, UMS 41 kapsamında ele alınan gayrimenkuller, bu standardın konusunun dışındadır.

#### **1.2.3.18. UMS – 41 Tarımsal Faaliyetler**

Standardın başlığından da anlaşılacağı üzere, bu standart biyolojik varlıklar, canlı hayvan ve bitki gibi ve tarımsal üretime konu her türlü işletmeye ait finansal tabloların sunumu, açıklama ve muhasebe uygulamalarını konu edinir. UMS 20’de de görüldüğü üzere bu standart altında da devlet teşviklerinden bahsetmek mümkündür. Tarımla ilişki olarak verilen devlet teşvikleri, bu standardın kapsamındadır.

### **1.2.4. Mali Tablolarda Yapılması Gereken Açıklamalara İlişkin Standartlar**

#### **1.2.4.1. UFRS – 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler**

İşletmeler bazı maddi duran varlıkları satış amaçlı alabilir ve bunları sonraki dönemlerde satarak ekonomik fayda etmek isteyebilir. Bununla birlikte bazı

faaliyetlerde aynı bu şekilde vücut bulabilir. Bu standart ile bu gibi muhasebe olaylarının muhasebeleştirilmesi, finansal tablolarda gösterilmesi ve açıklanmasına ilişkin hususlar bu standart ile belirlenir. Bu standardın uygulanmasında bazı koşullar göz önünde bulundurulması gerekir. Bunlar (IFRSs IFRS - 5, 2006:4);

- a) Maddi duran varlıklar defter değerinin daha düşüğü ve gerçeğe uygun değer daha az satıştan daha az miktara mal oluyorsa ve bu gibi varlıkların amortismanları sona ermesi; ve
- b) Bu varlıklar bilançonun içeriğinde ayrıca sunulabilmesi ve durdurulan faaliyetlerin sonuçları gelir tablosunda ayrıca sunulabilmesidir.

#### **1.2.4.2. UMS – 10 Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar**

Bazı nedenlerden dolayı işletmelerde bilanço tarihinden sonra bazı mali olaylar gerçekleşebilir. Fakat işletme bu gerçekleşen mali olayları, mali tablolarında göstermek zorundadır. Mali tablo kullanıcıların tam ve eksiksiz bilgi alması amacıyla bilanço tarihinden sonra oluşan bu mali olaylar işletmenin mali tablolarında düzeltme yoluna gidilerek ya da dipnot şeklinde mali tablo kullanıcılarına sunulmasına ilişkin standarttır. “Eğer bilanço tarihinden sonraki olaylar, işletmenin sürekliliği varsayımına uygun olmayan şekilde belirirse, işletme finansal tablolarını işletmenin sürekliliği temelinde hazırlamamalıdır” (IFRSs IAS - 10, 2006:3).

#### **1.2.4.3. UMS – 14 Bölümlere Göre Raporlama**

Bu standart ile ulaşılmak istenen amaç, işletmelerin faaliyet tabanlarına göre bir raporlama sisteminin oluşturulmasıdır. Faaliyet alanlarının gruplandırılması ürün bazlı olabileceği gibi işletmenin faaliyette bulunduğu coğrafi dağılımlara göre de gruplandırılabilir. Eğer daha büyük boyutta bir işletme ve birden fazla sektörde bulunuyorsa, sektörel bazlı bir gruplandırmaya da gidilebilir. Bu sayede finansal tablo kullanıcılarına (Greuning, 2006:243);

- a) İşletmenin geçmiş performansını,
- b) İşletmenin risklerini daha iyi ölçmede ve
- c) Daha çok bilgiye dayanan bir yargılama yapmada yardımcı olur.



Bu anlamda konsolide mali tabloların kullanılmasında ortaya çıkan riskler de indirgenebilir. Bilindiği üzere konsolide mali tablolarda işletme hakkında genel bir bakış açısı elde edilir. Özellikle grup şirketlerde, karlılık göstermeyen ve yüksek risklere sahip olan bir şirketin bu kötü performansı, diğer şirket ya da şirketlerin sahip olduğu iyi performans sonuçlarıyla gizlenebilir. Bu standart ile mali tablo kullanıcıları bu riskten de kaçınabilirler.

#### **1.2.4.4. UMS – 24 İlişkili Taraf Açıklamaları**

İşletmelerin sahip olduğu ilişkili taraf sonucu, finansal tablolarında bir etkilenme söz konusu olabilir. Bu etki işletmenin karlılığını olağandan çok gösterebileceği gibi olağandan az da gösterebilir ve bu etki işletme zararları için de geçerli olabilir. Bu standart ile finansal tablolara ilgili açıklamaların daha kapsamlı hale getirilmesi amaçlanır ve ilişkili taraf nedeniyle bir etkilenme söz konusu ise, işletmenin finansal tabloları bunlar ile ilgili açıklamalar içermelidir. Burada ilişkili taraf kavramıyla kast edilen; ana şirket, işletme sahibi, eğer aile şirketi ise aile mensupları, işletmede genişletilmiş yetkilere sahip olan üst düzey yöneticiler, bağlı ortaklıklar, iş ortakları ve iştiraklerdir.

#### **1.2.4.5. UMS – 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama**

Bu standart UMS 19'dan farklı olup, onu bütünleyici bir yapıya sahiptir. UMS 19, işverenin sahip olduğu emeklilik planlarının finansal tablolardaki emeklilik haklarının maliyetlerinin belirlenmesinde bir araç olarak kullanılırken, UMS 26, “emeklilik fayda planlarına ilişkin değerlendirme esasları ve ilgili mali tablo dipnotlarının hazırlanması” (Deloitte UFRS Cep Kitapçığı, 2007:53) ile ilgili ilkeleri kapsar. Bu standart özellikle sunulması gereken bilgi olan “belirlenmiş fayda esaslı planlar ve işverenin tazminata prim ödemeli planları arasındaki farklılığını” (Greuning, 2006:252) ortaya koyar. Anlaşılacağı üzere işletmenin, çalışanlar üzerindeki tazminat planlarına ilişkin politikaların belirlenmesi amaçlanır. Çalışan haklarından farklı; fakat onu tamamlayıcı bir standarttır.

#### **1.2.4.6. UMS – 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama**

Ülkemizde de çokça tartışılmış ve uygulamaya konmuş olan enflasyon değerlemesi, UMS 29'un konusu olmaktadır. Bu standart ile yüksek enflasyonlu ülkelerde faaliyet gösteren

işletmelerin, paranın satın alma gücünde meydana gelen olumsuz yöndeki değişimin etkilerinin ortadan kaldırılarak mali tablolarının hazırlanması ve mali tabloların anlamlılık amacını gerçekleştirilmesini ve finansal tablo kullanıcılarının işletme hakkında daha gerçekçi bilgi edinmesini amaçlar. Bir ülkenin yüksek enflasyonlu olup olmadığına niceleyici bir şekilde kararı gerekir ki bu da kolayca belirlenebilmektedir. Bir ülkenin son üç yıllık enflasyon değerlerinin toplamı %100 ve üzerinde bir rakama tekabül ediliyorsa, bu ülkede yüksek değer bir deyişle hiperenflasyonun varlığından söz edilebilir.

#### **1.2.4.7. UMS – 32 Finansal Araçlar: Sunum**

Yukarıdaki kısımlarda da bahsi yapıldığı üzere UMS 32, UMS 39 ve UFRS 7 ayrı standartlar olarak görülse de aynı muhasebe olayının birer sonuçları olarak ortaya çıkar. Bu yüzden finansal araçlar ile ilgili konularda bu üç temel standarda başvurulması önerilir. UMS 32 ile mali tablo kullanıcılarının, “işletmenin mevcut finansal pozisyon, performans, nakit akımı ile ilişkili bilanço ya da bilanço dışı finansal araçların önemini anlama ve bu finansal araçlarla ilişkili olan nakit akımlarının miktarı, zamanlaması ve kesinliği” (Greuning, 2006:261) gibi konularda kullanıcıların algılamasını arttırmayı amaçlar.

Bu standart, sadece yıllık mali tablolara ilişkin olup, bu standardın dipnotlar kısmı UFRS 7'nin yayımlanması ile yükümlülüğünü kaybetmiştir.

#### **1.2.4.8. UMS – 33 Hisse Başına Kazanç**

Standart, işletme performansının belirlenmesinde bir araç olarak mali tablo kullanıcılarına sunulur. Bu araç sayesinde, kullanıcılar işletmenin değişik mali dönemlerdeki performanslarını karşılaştırabilir, bununla birlikte belirlenen bir mali dönemde, işletmeler arasındaki performans farkının ölçülmesinde de kullanılabilir. Bu standart özellikle “hisse başına kazancın hesaplanmasındaki paydaya” (IFRSs IAS - 33, 2006:3) odaklanır. Bunun nedeni ise, hisse başına kazancın hesaplanmasında (<http://www.investopedia.com/terms/e/eps.asp>, 24.04.2008):

$$\text{Hisse Başına Kazanç} = \frac{\text{Net Gelir} - \text{Rüçhanlı Hisse Senetlerindeki Temettü Ödemeleri}}{\text{Ortalama Çıkarılmış Hisse Senedi Miktarı}}$$

formülü kullanılmaktadır. Formülde de görüldüğü üzere, hisse senedi miktarı objektif sonuçlara dayandırılabilirken, net gelir ve temettü ödemeleri farklı muhasebe politikalarından etkilenebilmektedir. Bu nedendir ki, standart daha çok çıkarılmış hisse senedi miktarına odaklanmaktadır.

#### **1.2.4.9. UMS – 34 Ara Dönem Finansal Raporlama**

Ara dönem finansal tabloları daha çok borsada işlem gören şirketler ve bu şirketlere ait mali tabloları kullanan kişi ve kurumlar tarafından önem kazanmaktadır. Bu finansal tablolar sayesinde işletmenin hisse kazançlarında ve fiyatında meydana gelebilecek değişimlere ait tahminler yürütülmesi olanaklı hale gelir. Bunlara ek olarak işletmenin sahip olduğu riskler, likidite durumu, nakit akışları, ilgili mali dönem içerisinde gerçekleşebilecek tahmini performans değerleri hesaplanabilir. Bu sebeplerden dolayı ara mali tabloların hazırlanması bu standardı önemli kılmaktadır.

Bu standart ile ara dönem finansal raporların “içermesi gereken asgari bilgilerin ve bu raporlara ilişkin kayda alma ve değerlendirme” (Deloitte UFRS Cep Kitapçığı, 2007:62) kriterlerinin belirlenmesi amaçlanır.

#### **1.2.4.10 UFRS – 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi**

Maden kaynakları ve benzeri kaynakların doğada yenilenememesi nedeniyle, bu kaynakların söz konusu olduğu mali tabloların hazırlanmasında özel bir standardın izlenmesi ön görülür. UFRS 6 bu anlamda yayımlanmış olup, bu kaynaklar işletmenin varlıklarını meydana getirmekte ve bunlarda üretimden kaynaklanan nedenlerle bir azalma söz konusu olmaktadır. Diğer bir faktör ise, işletmelerin bu doğal kaynakları araştırırken kullandıkları maliyet yaklaşımından kaynaklanmaktaydı. Bu anlamda iki yaklaşımda söz edilebilir (Holt, 2007:48);

- a) Tam maliyet (full cost) yöntemi. Bu yöntemde bütün maliyetler aktifleştirilir.
- b) Başarılı girişimler (successful efforts) yöntemi. Eğer keşif gerçekleşmezse, harcamalar gider olarak ele alınır.

Bu iki yaklaşım arasındaki farklılıklar, bazı ülkelerde uygulama bulamamaktadır. Bu amaçla UMSK, UFRS 6'yı yayımlayarak, uygulama farklılıklarını ortadan kaldırmaya amaçlar. Bununla birlikte, UFRS 6 bu iki yöntemde kullanılmasını öngörmüş ve bu

standart ile “hangi işletmenin araştırma ve değerlendirme maliyetlerinin değer düşüklüğünü test etmesi gerektiği ve ne zaman bu varlıklara ilişkin açıklama yapması gerektiği koşulları belirlemeyi”(Holt, 2007: 48) amaçlanır.

Ayrıca bu konu UMS 38 ve UMS 16'nın kapsamı dışında tutulmuş, UMS 36'dan faydalanmak koşulu ile değer düşüklüğü hesaplarının yapılması öngörülmüştür.

#### **1.2.4.11. UFRS – 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar**

Her işletme doğası gereği finansal araçlardan kaynaklanan belirli riskler üstüne alarak faaliyetlerini sürdürür. Mali tablo kullanıcıları da işletme hakkında daha yeterli bir bilgiye ulaşmada, işletmenin sahip olduğu finansal araçların risk dereceleri hakkında bilgi almak isteyebilir. Bu bilgiler finansal tabloların dipnotlarında, finansal tablo kullanıcıları ile buluşturulur. Bu dipnotlar hakkındaki hususları belirlemek amacıyla UFRS 7 yayımlanmıştır. Ayrıca UMS 32 ve UMS 39 için bir tamamlayıcı rol üstlenir. Bunlara ek olarak, işletmelerin sağladığı finansal tablo açıklamaları ile (IFRSs IFRS - 7, 2006:4):

- a) İşletmenin finansal pozisyonu ve performansı için finansal araçların önemini,
- b) İşletmenin raporlama döneminde ve dönem boyunca karşılaştığı finansal araçlardan kaynaklanan risklerin doğası ve derecesini ve işletmenin bu riskleri nasıl yönettiği,

hakkında finansal tablo kullanıcılarının değerlendirme yapabilmelerini amaçlar.

#### **1.2.4.12. UFRS – 8 Faaliyet Bölümleri**

Bu standart 2009 yılında yürürlüğe girecek olup, isteyen işletmeler bu standardı uygulama serbestisine sahiptir. Bu standardın amacı, finansal tablo kullanıcılarına “işletmenin gerçekleştirdiği faaliyetler ile faaliyette bulunduğu ekonomik ortamın niteliğini ve finansal etkilerini değerlendirmelerini mümkün kılmayı amaçlayan bilgileri” (Deloitte UFRS Cep Kitapçığı, 2007:33) sunmaktır. Bu standardın asıl çıkış noktası, “UMSK'nın, A.B.D'nin FMSK (Finansal Muhasebe Standartları Kurulu) organıyla yapmış olduğu UFRS ile A.B.D. GKGMİ arasındaki farkların azaltılmasına yönelik bir çabanın ürünüdür.” (IASB Press Release, 2006:1). Bu standartla UMS 14 yükümlülüğünü yitirecektir. UMS 14 “konsolide finansal tabloların hazırlanması ve

sunumunda adapte edilen muhasebe politikaları ile uyumluluk içersinde hazırlanan bölüm bilgisini içerir” (Deloitte IAS Plus, 2006:1). UFRS 8 ise UMS 14’ün tam zıttı “bölüm geliri, bölüm harcamaları, bölüm sonucu, bölüm varlıkları ve borçları gibi kavramları tanımlamaz, fakat her bir operasyonel bölüm için bölüm kar ve zararının, bölüm varlık ve borçlarının nasıl ölçüldüğünün açıklamasını gerektirir” (Deloitte IAS Plus, 2006:1).

### **1.3. Sermaye Piyasası Kurulunun Standartlara İlişkin Düzenlemesi**

Bu çalışmanın amacına hizmet etmek üzere, SPK’nın da bahsini geçmesi bir anlamda zorunluluk olmaktadır. Bu nedenle, aşağıda SPK’nın tarihçesi, organizasyon yapısı, kurulun kuruluş amaçları ve Seri: XI No: 25 Tebliğ’inin çıkarılış amaçlarına yer verilecektir.

#### **1.3.1. SPK’nın Oluşum Süreci**

Sermaye piyasası kısa bir tanımla, orta ve uzun vadeli fon arz ve talebinin karşılaştığı piyasalar olarak tanımlanabilir. Ülkemizde tarım toplumundan, sanayi toplumuna geçiş çabaları sonucu, Türkiye’de sanayileşmenin ivme kazanması ve yabancı şirketler tarafından Orta Doğu ve Avrupa’ya yakın yatırım yapılabilecek güvenli bir ülke olarak görülmesi, ülkemizde hukuksal ve yapısal anlamda sermaye piyasalarında bir düzenlemeye gidilmesini zorunlu kılmıştır. Sarıkamış (2000:117) bunun temel nedenlerinden biri olarak “1980’li yılların başında patlak veren Banker Olayı 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun 20 Temmuz 1981 tarihinde yürürlüğe konulmasının önemli bir nedenlerinin başında geldiğini” iddia eder. Bu tarihten beri özerk bir kurum olarak faaliyetlerini sürdürür ve Başbakan tarafından görevlendirilen bir Devlet Bakanlığı’na bağlı bulunmaktadır. 2499 sayılı kanunda en büyük anlamlı değişiklik 29 Nisan 1992 kabul tarihli ve 13 Mayıs 1992 yayım tarihli 3794 sayılı “Sermaye Piyasası Kanunu’nda Değişiklik Yapılmasına, Bankalar Kanunu’nun Bir Maddesinin Değiştirilmesine ve 35 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Bazı Maddelerinin Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Kanun” ile yapılmıştır. Bu kanun sermaye pazarına aşağıdaki alanlarda yenilikler getirmiştir (Sarıkamış, 2000:117):

- a) Sermaye Piyasası Kurulu
- b) Halka Açık Anonim Ortaklıklar

- c) Sermaye Piyasası Kurumları
- d) Kayıtlı Sermaye Sistemi
- e) Yeni Sermaye Piyasası Araçları'dır.

Dönemsel gereksinimlere bağlı olarak, SPK Mevzuatı'nda ve Tebliği'nde yapılan değişikliklerle bu ihtiyaçlara cevap verilmeye çalışılmaktadır. SPK bu anlamda iki temel göreve sahip bulunmaktadır ve gerekli değişiklikleri bu iki temel görevden uzaklaşmadan yerine getirmeyi amaçlar. Bunlar (Yılmaz, 2001:2):

- a) Sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışmasını,
- b) Tasarruf sahiplerinin yani yatırımcıların hak ve yararlarının korunmasını sağlamaktır.

### **1.3.2. SPK'nın Amaçları**

SPK'nın kuruluşunda yatan temel amaç, "yatırımcıyı ve bunun doğal sonucu olarak, tüm sermaye piyasasını korumak ve piyasanın ülke yararına çalışmasını sağlamaktır" (Ceylan:2001:373). Bu amaçları daha derinlemesine ifade etmek gerekirse (<http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&menuid=0&pid=0>, 31.01.2008):

- a) Sermaye piyasasının işleyiş kurallarını belirlemek,
- b) Piyasadan fon kullanan şirketlerin belli kurallara uygun olarak en iyi şekilde yararlanmalarını sağlamak,
- c) Sermaye piyasasına yatırım yapan tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarını korumak,
- d) Piyasaların adil ve etkin çalışmasını sağlamaktır.

SPK yukarıdaki maddeleri amaçlarken, bunları kanun, yönetmelik ve tebliğlerden aldığı hukuki güç aracılığıyla gerçekleştirir.

### **1.3.3. Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No:25)**

Genel anlamda Türkiye muhasebe sistemine bakıldığında ticari ilişkilerin yoğun olduğu ülkelerin muhasebe sistemleri ile bir etkileşimin olduğundan söz edilebilir. İlk olarak, “Fransız ve Alman, 1950’den sonra ABD ile olan ilişkilerin ekonomik ve kültürel alanda gelişmesiyle Amerikan sisteminden etkilenilmiş ve 1987 sonrası AB’ye tam üyelik başvurusu ile AB düzenlemeleri ve son yıllarda da UMS etkisinde kalınmıştır” (Başpınar,2005:46). UFRS/UMS etkisi, SPK tarafından da önemli bir şekilde konu edilmiş ve bunun sonucu olarak 2003 yılında Seri: XI, No:25 nolu tebliğ yayımlanmıştır. Tebliğin yayımlanma gerekçesi olarak,

“finansal piyasaların küreselleşmesi, çokuluslu şirketlerin ortaya çıkması, uluslar arası bağımsız denetim kuruluşlarının küresel piyasalardaki etkinliği ve rekabeti, farklı ülke bloklarınca ekonomik birlik oluşturma hedefleri ve uluslar arası alanda muhasebe kayıtlarında tespit edilen usulsüzlüklerine ilişkin olarak ortaya çıkan skandallar” (Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ Gerekçesi, 2003:1) gösterilir.

Bu tebliğ 2005 yılından itibaren uygulanmaya başlanmış olup, sadece menkul kıymetler borsasında faaliyette bulunan şirketleri kapsamaktadır. Bu tebliğ aşağıdaki konularda değişiklikler getirmiş ve daha önce değinilmemiş konular da gündeme gelmiştir. Bunlar (Aytekin ve Peri, 2003:2);

- a) Mali tabloların sunum esasları, formatları, dipnotların kapsamı,
- b) Finansal araçların muhasebeleştirilmesi,
- c) Maddi duran varlıkların amortisman yöntemleri, faydalı ömür esasına göre amortisman süreleri, kıst esası,
- d) Borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi, aktifleştirme esasları,
- e) Yabancı para işlemlerinin muhasebeleştirilmesi,
- f) Enflasyon muhasebesi,
- g) Konsolide mali tabloların hazırlanma esasları,
- h) İşletme birleşme, devir, satın almalarının muhasebeleştirilme esasları,

- i) Hisse başına kar hesabı, ağırlıklı ortalama hisse senetleri esaslı,
- j) Bölümlere göre raporlama,
- k) Finansal kiralama işlemlerinin kiracı ve kiralayan açısından muhasebeleştirme esasları,
- l) İnşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirme esasları, tamamlanma yüzdesine göre muhasebeleştirme yöntemi,
- m) Devlet yardımları, teşvik ve sübvansiyonların muhasebeleştirme esasları,
- n) Yatırım amaçlı gayrimenkuller,
- o) Vergilerin muhasebeleştirilmesi, ertelenmiş vergilere ilişkin esaslar,
- p) Varlıklarda değer düşüklüğüne ilişkin esaslar.

#### **1.3.4. UFRS ve Seri: XI, No:25 Tebliği Arasındaki Farklılıklar**

Her ne kadar bu Tebliğ yayımlanmış olsa da, UFRS ile olan farklılıklar tamamı ile giderilememiştir. Bu farklılıklar çıkarılan ilgili tebliğin gerekçe kısmında aşağıda olduğu gibi sıralanmıştır (Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ Gerekçesi, 2003:1-2) :

- a) Kiralama işlemleri,
- b) Borçlanma maliyetleri,
- c) Varlıklarda değer düşüklüğü,
- d) Çalışanlara sağlanan faydalar,
- e) Finansal bilgilerin bölümlere göre raporlanması,
- f) Durdurulan faaliyetler,
- g) İlişkili taraflarla ilgili açıklamalar,
- h) Finansal araçlar,
- i) Öz sermaye değişim tablosu,



- j) Kur değişiminin etkileri,
- k) Emeklilik planları,
- l) Hisse başına kazancın hesaplanması,
- m) İnşaat sözleşmeleri,
- n) Kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergiler,

Yukarıda başlıklar olarak verilmiş detayları aşağıdaki tabloda olduğu gibi, UFRS ve UMS ile ilişkilendirerek ele almak çalışmanın amacına daha fazla hizmet edecektir. Böylelikle, kısmen ya da birden fazla standardın birleştirilerek tek bir tebliğ hükmü olarak çıkarılmış tebliğ maddelerini anlamada aşağıdaki tablodan yararlanmak suretiyle daha efektif bir izah gerçekleştirilebilir.

**Tablo 5: UFRS ve İlgili Tebliğ arasındaki farklar tablosu**

	<b>Kavramsal ve Dipnot Farklılıkları</b>	<b>Muhasebe Kayıtları Farklılıkları</b>
UFRS 1 – Uluslar arası Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulanması	Bu standart tebliğde yer almaz	Bu standart tebliğde yer almaz
UFRS 2 – Hisse Bazlı Ödemeler	Bu standart tebliğde yer almaz	Bu standart tebliğde yer almaz
UFRS 3 – İşletme Birleşmeleri	Var	Var
UFRS 4 – Sigorta sözleşmeleri	Bu standart tebliğde yer almaz	Bu standart tebliğde yer almaz
UFRS 5 – Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler	Var	Var
UFRS 6 – Maden kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi	Bu standart tebliğde yer almaz	Bu standart tebliğde yer almaz
UFRS 7 – Finansal Araçlar: Açıklamalar	Var	Yok
UFRS 8 – Faaliyet Bölümleri	01.01.2009’da yürürlüğe girecektir.	01.01.2009’da yürürlüğe girecektir.
UMS 1 – Finansal Tabloların Sunuluşu	Var	Var
UMS 2 – Stoklar	Var	Var
UMS 7 – Nakit Akım Tabloları	Yok	Yok
UMS 8 – Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar	Var	Var
UMS 10 – Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar	Yok	Yok
UMS 11 – İnşaat Sözleşmeleri	Yok	Yok
UMS 12 – Gelir Vergileri	Var	Var
UMS 14 – Bölümlere Göre Raporlama	Var	Var
UMS 16 – Maddi Duran Varlıklar	Var	Var
UMS 17 – Kiralama İşlemleri	Var	Yok
UMS 18 - Hasılat	Var	Var
UMS 19 – Çalışanlara Sağlanan Faydalar	Var	Var
UMS 20 – Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması	Yok	Yok

**Tablo 5'in Devamı**

UMS 21 – Kur Değişiminin Etkileri	Var	Yok
UMS 23 – Borçlanma Maliyetleri	Yok	Yok
UMS 24 – İlişkili Taraf Açıklamaları	Var	Yok
UMS 26 – Emeklilik Fayda planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama	Var	Yok
UMS 27 – Konsolide ve Bireysel Mali Tablolar	Var	Var
UMS 28 – İştiraklerdeki Yatırımlar	Var	Var
UMS 29 – Yüksek enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama	Var	Yok
UMS 30 – Banka ve Benzeri Finansal Kuruluşların Finansal Tablolarında Yapılacak Açıklamalar	Var	Yok
UMS 31 – İş Ortaklıklarındaki Paylar	Var	Var
UMS 32 – Finansal Araçlar: Sunum	Var	Yok
UMS 33 – Hisse Başına Kazanç	Var	Var
UMS 34 – Ara Dönem Finansal Raporlama	Var	Yok
UMS 36 – Varlıklarda Değer Düşüklüğü	Var	Var
UMS 37 – Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	Var	Var
UMS 38 – Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Var	Var
UMS 39 – Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme	Var	Yok
UMS 40 – Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	Var	Var
UMS 41 – Tarımsal Faaliyetler	Var	Yok

## **BÖLÜM 2: UFRS VE SPK SERİ: XI, NO: 25 TEBLİĞİ ARASINDAKİ FARKLILIKLAR**

Bu bölümde birinci bölümün sonunda yer verilen tablodaki UFRS ve İlgili Tebliğ arasındaki farklılıklar ele alınacak ve bu farklılıkların nedenleri açıklanmaya çalışılacaktır.

### **2.1. Kavramsal Çerçeve ve İlgili Tebliğ (Kısım 1) Arasındaki Farklılıklar**

Bu iki düzenleme arasında farklılık bulunmamaktadır.

### **2.2. UMS - 1 ve İlgili Tebliğ (Kısım 2) Arasındaki Farklılıklar**

Gerek ilgili standart gerek de ilgili Tebliğ incelendiğinde, amaç ve kapsam yönünden aynı doğrultuda olduklarından söz edilebilir. Büyük benzerlikler göstermekle birlikte bazı noktalarda bazen net olarak bazen de açıkça fark edebilecek farklılıkların bahsi yapılabilir. Bunlar;

- a) Tebliğ yönetim kuruluna ait faaliyet raporuna ilişkin bir çerçeve çizerken, UMS 1’de bu konuya ilişkin bir bilgilendirme söz konusu değildir.
- b) Ayrıca UMS 1’e göre, “satılmak üzere elde tutulan varlıklar ile UFRS 5’e göre satılmak üzere elde tutulan ve elden çıkarılacaklar grubuna dahil olan varlıkların ve yükümlülüklerin toplamı” (TMS - 1, 2007:15) da bilançoda yer almalıdır.
- c) UMS 1’de bilançoda veya dipnotlarda sunulması gereken bilgilere ilişkin açıklamalarında “hisse senedinin nominal değeri veya hisse senetlerinin nominal değerinin olmadığı” ve ayrıca “dönem başı ve dönem sonunda bulunan hisse senetleri sayısının uyumlaştırılması” (TMS - 1, 2007:15) ile ilgili bilgilerin yer alması gerektiğini vurgular. İlgili Tebliğde bu hususlara ilişkin bir düzenleme yer almamaktadır.
- d) Gelir tablosu hazırlamada, giderlerin gösterilmesinde iki yöntem benimsenir. Bunlar giderlerin niteliği ve fonksiyon esası yöntemidir. Bu konuda UMS 1 ile Tebliğ arasında herhangi bir ayırım bulunmasa da, TMSK (Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu) tarafından Türkiye içi raporlamada fonksiyon esası

belirlenmiştir. Bu sebeptendir ki, dolaylı olarak da olsa giderlerin niteliğine göre bir ayrıma gidilmesi gelir tablolarında olağandışı bir durum olmaktadır.

- e) İlgili Tebliğ dipnotlarda muhasebe politikalarına ilişkin açıklamalarla ilgili olarak çok sayıda örnek vermekle birlikte, “konsolidasyon ilkeleri, işletme birleşmeleri, kiralamar, stoklar v.s.” (Seri: XI No: 25, 2003:29) gibi hususlara ait muhasebe politikalarının dipnotlarda açıklanması gerektiğini vurgular. Buna ek olarak bu hususların örnek niteliği taşıdığı ve bunların artırılabilirliğini önerir. UMS 1 ise, ilgili Tebliğde olduğu gibi, bu konuyla ilgili bir sınırlama getirmemekle beraber, UMS 8, 16, 23, 27, 31 ve 40 ile ilgili örnekler vererek konunun önemini vurgular.
- f) UMS 1’de dipnotlar başlığı altında sermaye alt başlığı ile anılan kısım ilgili Tebliğde yer almamaktadır. Bu kısımda işletmenin dipnotlarında sermaye politikası, amaçları ve uyguladığı teknikler ve bunlarda bir önceki dönemle kıyaslandığında meydana gelen değişiklikler, sermayenin rakamsal veri özeti gibi konularda dipnot açıklaması yapılması gerektiği vurgulanır.

### **2.3. UMS - 34 ve İlgili Tebliğ (Kısım 3) Arasındaki Farklar**

Büyük oranda benzerlikler göstermekle birlikte, bu iki düzenleyici metin arasında bazı farklar bulunmaktadır. Bunlar;

- a) UMS 34’de “yıllık finansal tablolarda aktifleştirilmeyen maliyetler ara dönemlerde de aktifleştirilemeyeceklerinden ve ara raporlama dönemindeki bir borcun yıllık raporlama tarihi itibariyle olması gerektiği gibi aynı şekilde bir yükümlülük” (TMS - 34, 2007:8) ifade ettiğini vurgularken, ilgili Tebliğde bu konuda bir açıklama yer almamaktadır.
- b) Gelir ve giderin gerçekleşmesi için ilgi varlıkların ve borçların gerçekleşmesi gerekir. “Varlık ve borç kavramlarını Kavramsal Çerçeve’de olduğu gibi karşılayan kalemlerdeki meydana gelen değişimlerin muhasebeleştirilmesine izin verilir.”(TMS - 34, 2007:8) Tebliğin ilgili kısmında bu konudan söz edilmez.

- c) UMS 34’de ara dönem mali tabloların uygulanmasına yönelik herhangi bir yaptırım yoktur; fakat ilgili Tebliğde düzenlendiği üzere aşağıdaki mali tabloların hazırlanması işletme açısından şarttır. Bunlar hesap dönemi 31/12/2008’de biten bir işletme için aşağıdaki gibidir:

**Tablo 6. Zorunlu ara mali tablolar**

	Cari dönem	Önceki dönem
Bilanço 6. ay sonundaki	30.06.2008	31.12.2007
Gelir tablosu 6 aylık	01.01.2008 – 30.06.2008	01.01.2007 – 30.06.2007
3 aylık	01.04.2008 – 30.06.2008	01.04.2007 – 30.06.2007
Nakit akım tablosu 6 aylık	01.01.2008 – 30.06.2008	01.01.2007 – 31.06.2007
Öz sermaye değişim tablosu 6 aylık	01.01.2008 – 30.06.2008	01.01.2007 – 30.06.2007

**Kaynak:** (SPK Tebliği, Seri: XI, No: 25,2003:29)

- d) İlgili Tebliğde bazı özel koşullar belirtilerek, bu koşulların oluşması halinde ara mali tabloların düzenlenmesi işaret edilmiştir. Bunlar; “işletmelerin birleşmesi, bölünme, devir veya tasfiye durumunda bulunmaları ve hesap ayının ilk 3 ayından sonraki bir süre içinde menkul kıymetlerin halka arzı için Kurula başvuruda” (Seri: XI No: 25, 2003:38) bulunulmasıdır. UMS 34’de bu konuda bir açıklama getirilmemiştir.
- e) Ara mali tabloların düzenlenmesine ilişkin sorumluluk ilgili Tebliğle yönetim kuruluna verilirken, UMS 34’de bu konuda yetkili bir organ belirtilmemiştir.

#### **2.4. UMS - 7 ve İlgili Tebliğ (Kısım 4) Arasındaki Farklar**

UMS 7 ve Tebliğin ilgili kısımlarında yer alan açıklamalar büyük oranda paralellik göstermekle birlikte, bazı hususlarda farklılıklar mevcuttur. Bunlar;

- a) Gerek UMS 7’de gerek de Tebliğin ilgili kısımlarında işletme faaliyetlerinden doğan nakit akımlarının raporlanmasında doğrudan ve dolaylı yöntemler belirlenmiş olsa da. Türkiye içi raporlamada dolaysız yöntem benimsenmektedir. Bu nedendir ki, dolaylı yöntemin işletmeler tarafından uygulanma ihtimali epeyce düşük olabileceği varsayılabilir.

- b) Nakit akımları yabancı para cinsinden de gerçekleşebilir. Bu nakit akımları Tebliğin “Kur Değişiminin Etkileri” başlıklı kısmı uyarınca ele alınır. UMS 21 de bu konuyu ele alan açıklamalar getirir. Bununla birlikte UMS 21’de, Tebliğe ek olarak “yabancı bir bağlı şirketin nakit akışlarının bilanço günündeki kurdan çevrilmesine izin vermediğine” (TMS - 7, 2007:8) dair ek bir kıstas bulunmaktadır.
- c) İlgili Tebliğ ve UMS 21, işletmelere ödenen temettülerin nakit akım tablosunda gösterilmesine ilişkin iki farklı yaklaşım sunar. Ödenen temettüler, finans faaliyetlerinden ya da işletmenin esas faaliyetlerinden kaynaklanan nakit çıkışı olarak gösterebilirler. Fakat pratikte bu şekilde mevcut bulmamaktadır. “TMSK tarafından uygulama birliği sağlanması açısından ödenen temettüler finansman faaliyetleri altında yer alır”(TMS - 7, 2007:10). Bu nedenle, ödenen temettüler kaleminin işletmenin esas faaliyetleri altında gösterilmesi imkanı ortadan kalkmaktadır.
- d) Tebliğe ilişkin nakit akım tabloları UMS 7’nin ekinde verilen tablolarla aynı olmakla beraber, UMS 7’nin Türkçe versiyonu olan ve TMSK tarafından kabul edilmiş olan TMS 7 standardı ekinde yer alan ve TMS 7’nin bir parçası olmadığı iddia edilen nakit akım tablosu gerek Tebliğ gerek UMS 7 ile azımsanacak bir farklılık meydana getirebilmektedir; fakat bu farklılık nakit akım tablosunda yer alan sayısal değerlerde bir değişikliğe yol açmaz.

## **2.5. UMS – 18 ve İlgili Tebliğ (Kısım 5) Arasındaki Farklar**

İçerik yönünden birbirleri ile örtüşen UMS 18 ve Tebliğin ilgili kısımları arasında küçükte olsa bazı ayrımlar bulunmaktadır. Bunlar;

- a) Tebliğin ilgili kısımlarında “muhtemel” ve “mümkün” kavramlarının ayrımı ortaya konulur. Bu ayrıma göre “muhtemel kavramı, mümkün kavramından farklı olup, yüksek düzeyde bir gerçekleşme ihtimalinin” (Seri: XI No: 25, 2003:52) varlığından söz edilir. Fakat UMS 18’de her ne kadar bu şekilde bir kavramsal farklılığın varlığı mevcut olsa da böyle bir vurgulamanın olmadığı görülür.

- b) İlgili Tebliğde “bir mal veya hizmetin, benzer özelliklere ve değere sahip mal veya hizmet ile değiştirilmesi” (Seri: XI No: 25, 2003:52) hasılat doğurmamakla birlikte, UMS 18’de de aynı şekilde vurgulama yapılır ve buna ek olarak “vadeli takas (swap)” (TMS - 18, 2007:4) işlemlerinin de bahsi geçer.

## **2.6. UMS – 2 ve İlgili Tebliğ (Kısım 6) Arasındaki Farklar**

UMS 2 ve Tebliğin ilgili kısmı aynı yönü işaret eden bir çizgi üzerinde yer almalarına rağmen, bazı nüans farklarının mevcudiyetinden söz edilebilir. Bunlar;

- a) Bazı üretim şekillerinden kaynaklanan nedenler nedeniyle, her işletme için bu Tebliğin ilgili Kısmı ve UMS 2 uygulanamaz. Bunun kriterleri adı geçen metinlerde belirtilmiş olup, bu metinler arasında bazı farklar bulunmaktadır. UMS 2’de ilgili Tebliğe ek olarak, “stoklarını rayiç değerlerinden satış giderlerini düşerek saptayan aracılardan elinde bulundurdukları stoklara” (TMS - 2, 2007:2) bu standardın değerlendirme esaslarının uygulanamayacağı ayrıca belirtilmektedir.
- b) UMS 2, “net gerçekleştirilebilir değer” ve “gerçeğe uygun değer” kavramlarına yer verirken, Tebliğde sadece “net gerçekleştirilebilir değer” kavramına yer verilir. İlk kavram işletmeye özgü iken, ikinci değer piyasa şartlarının göz önünde bulundurulması sonucu oluşur.
- c) UMS 2 stokların maliyetinin hesaplanmasında “son giren ilk çıkar (LIFO – last in first out)” metodunu benimsemez. Tebliğin ilgili kısımlarında bu yöntem işletmenin tercihinin bırakılmaktadır (Seri: XI No: 25, 2003:59 ve 61).
- d) UMS 2, “dönem içinde gider olarak kaydedilen stokların tutarının”(TMS - 2, 2007:9) dipnotlarda açıklanmasını zorunlu kılarken, Tebliğde böyle bir hüküm yer almamaktadır.

## **2.7. UMS – 16 ve İlgili Tebliğ (Kısım 7) Arasındaki Farklar**

Bu iki düzenleme arasındaki farklar aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- a) Bu kısma ait bazı kavramlar gerek UMS 16’da gerek de Tebliğin ilgili Kısmında tanım bulmaktadır. Bu kavramlardan biri olan “maliyet” kavramının

tanımına bakıldığında ufak bir nüans farkından söz edilebilir. Bu nüans farkı UMS 16'nın Tebliğin ilgili kısmına ek olarak, "ilk muhasebeleştirme sırasında ilgili varlığa atfedilen bedel" (TMS - 16, 2007:3) ifadesi de maliyet tanımı içerisinde yer alır. Böylelikle UFRS 2'nin konusu kapsamına giren hisse bazlı ödemeler, UMS 16'nın kapsamı dışında tutulması amaçlanır.

- b) "a" şıkkındaki farklılığa ek olarak UMS 16, "işletmeye özgü değer" kavramını da tanımlar. Bu tanıma göre; işletmeye 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"(TMS - 16, 2007:3).
- c) Maddi duran varlıklarla ilişkili olarak doğrudan ilgili varlığa atfedilebilir maliyet kalemlerine bakıldığında, UMS 16, Tebliğe ek olarak "varlığın uygun şekilde çalışıp çalışmadığına dair yapılan test maliyetlerinden, varlığı gerekli yer ve duruma getirirken üretilen kalemlerin satışından elde edilen net hasılat düşüldükten sonra kalan tutarı" (TMS - 16, 2007:6) da kapsar.
- d) UMS 16, Tebliğden farklı olarak, "belirli bir dönemde stok üretiminde kullanılan bir maddi duran varlık kaleminin sökülmesi ve taşınması ile ilgili varlığın üzerinde kullanıldığı yerin restorasyonuna ilişkin katlanılan maliyetlere UMS 2" (TMS - 16, 2007:6-7) hükümleri uygulanacağını vurgular. Tebliğin ilgili kısımlarında Stok Kısımına bir atıfta bulunulmaz; fakat UMS 16 ile paralel olarak yukarıda sayılan durumların oluşması durumunda "Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Kısmı uyarınca değerlendirileceği" (Seri: XI No: 25, 2003:64) vurgulanır.
- e) Maddi duran varlıklara ilişkin maliyet ölçümlerinde takasa konu olan maddi duran varlıklara ilişkin maliyet ölçümleri UMS 16'da belirli kurallara bağlanarak hangi işlemlerin takas niteliği taşıdığı açıkça ifade edilirken, ilgili Tebliğde bu kıstaslar net olarak çizilmemiştir (TMS - 16, 2007:9-10).
- f) Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesinden sonra ölçümüne ilişkin olarak işletmelere seçilmek üzere iki farklı yöntem sunulur. Bunlardan birincisi maliyet, ikincisi yeniden değerlendirme modelidir. Bu her iki yaklaşım tarzı hem



Tebliğ hem de UMS 16’da yer verilmiştir. Yeniden değerlendirme yöntemi ele alındığında, birikmiş amortismanların ele alınışına ilişkin alternatif sunmada UMS 16, Tebliğe kıyasla ikinci bir alternatif daha geliştirir. İlk alternatifte göre, “birikmiş amortisman, varlığın brüt defter değerindeki değişikliklerle orantılı olarak düzeltilir ve böylece yeniden değerlendirme sonrasındaki varlığın defter değeri yeniden değerlendirilmiş tutarına eşit olur” (TMS - 16, 2007:10). UMS 16 bu yönteme ek olarak “birikmiş amortismanın, varlığın brüt defter değeri ile netleştirilmesi ve net tutarın yeniden değerlendirme sonrasındaki değere getirilmesi” (TMS - 16, 2007:10) ile başka bir alternatif yöntem sunar. Bu yöntem daha çok binaların yeniden değerlemelerinden kaynaklanan amortismanlar için kullanılır.

- g) Maddi duran varlıklara amortisman uygulanmasından önce, UMS 16’ya göre, “maddi duran varlık kaleminin başlangıçta muhasebeleştirilmiş olan tutarını önemli bir maliyeti bulunan parçalara ayırır ve her bir parçayı ayrı olarak amortismanına tabi tutar” (TMS - 16, 2007:12) ibaresi yer almaktadır. Tebliğde bu yöntemle ilgili bir açıklama yer almamaktadır.
- h) UMS 16 bir varlığın amortismanına tabi tutulmasının ne zaman son bulacağına dair kıstasları da belirler ve “bir varlığın amortismanı, ilgili varlığın UFRS 5 uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılma tarihi veya varlığın bilanço dışı bırakıldığı tarihin erken olanında durdurulur” (TMS - 16, 2007:13) ibaresine yer verir.
- i) UMS 16’ya göre eğer “arsanın maliyetinin, alanın sökülme, kaldırma ve restorasyon maliyetini içermesi durumunda, arsanın söz konusu maliyetlere ilişkin bölümü, bu maliyetlere katlanılmasından elde edilen faydalardan yararlanma süresi boyunca amortismanına” (TMS - 16, 2007:14) tabi tutulur. Tebliğde bu konuda bir düzenleme bulunmamaktadır.
- j) Tebliğde yer alıp da UMS 16’da yer almayan bir diğer husus ise hurda değer kavramının ayrıntılı bir şekilde ele alınmış olmasıdır. Tebliğe göre “hurda değerde, bu Tebliğin Varlıklarda Değer Düşüklüğü başlıklı Kısımına göre mali tablolara alınan değer düşüklüğünün bir yansıması sonucu oluşan bir değişim,

amortisman tutarlarının belli aralıklarla düzeltilmesinde olduğu gibi ileriye yönelik muhasebeleştirileceğinin” (Seri: XI No: 25, 2003:68) bahsi yapılır.

- k) UMS 16’ya göre eğer “işletmenin maddi duran varlık kaleminin defter değerine, ilgili kalemin bir parçası için yenileme maliyetini dahil etmesi durumunda; yenilenen parçanın ayrı olarak itfa edilip edilmediğine bakılmaksızın, yenilenen parçanın defter değeri bilanço dışı bırakılır” (TMS - 16, 2007:16) ibaresi bulunmaktadır. Tabii ki bu parça işletmenin bir dönemden fazla kullanmayı beklediği önemli bir parça olmaması gerekir, eğer öyle ise, maddi duran varlık olarak işlem görür. Bu konuyla ilgili olarak Tebliğde herhangi bir açıklama yer almamaktadır.
- l) Maddi varlıkların yeniden değerlemeye tabi tutulması halinde açıklanacak hususlara ilişkin olan düzenlemelerde, Tebliğ, UMS 16’ya ek olarak, “yeniden değerlendirme esaslarının” (Seri: XI No: 25,2003:71) da finansal tablo dipnotlarında belirtilmesi gerektiğinin altını çizer.

## **2.8. UMS – 38 ve İlgili Tebliğ (Kısım 8) Arasındaki Farklar**

Bu iki düzenleme arasındaki ince ayırım farkları aşağıdaki gibi sıralanabilir. Bunlar:

- a) UMS 38, UFRS 5 kapsamında yer alan “satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar ve durdurulan faaliyetler kapsamında yer alan maddi olmayan duran varlıklara uygulanmaz”(TMS - 38, 2007:3) iken, Tebliğin ilgili Kısımında bu konuda bir açıklama yer alamamaktadır.
- b) UMS 38 tanımlar kısmında, Tebliğin ilgili Kısımına ek olarak “bir işletme birleşmesine ilişkin anlaşma tarihi” ve “işletmeye özgü değer” kavramlarının tanımına da yer verilir.
- c) UMS 38 ile Tebliğin ilgili Kısımında yer alan Kontrol başlığı altındaki bölümde şöyle bir farklılık vücut bulur ki, Tebliğde bu konuda bir açıklama yer almadığı görülür. UMS 38’e göre;

“Müşteri ilişkilerinin korunmasına yönelik yasal hakların bulunmaması durumunda, aynı veya benzer sözleşmeli olmayan müşteri ilişkilerinin (işletme birleşmesinin bir parçası olması dışında) takas işlemleri, işletmenin en azından müşteri ilişkilerinden gelmesi beklenen gelecekteki ekonomik yararları

kontrol altında tutabildiğine ilişkin kanıt sağlar. Bu tür takas işlemlerinin müşteri ilişkilerinin ayrılabilir olmasına ilişkin de kanıt sağlaması nedeniyle, söz konusu müşteri ilişkileri de maddi olmayan duran varlık tanımına girer.” (TMS - 38, 2007:6)

- d) Maddi olmayan varlıkların tablolara alınmasına ilişkin hususlarda büyük oranda bir görüş birliğinden söz edilebilir; fakat UMS 38 ile konu detaylandırılmış olup bazı noktalara vurgulamalar yapılır. Örneğin “bir maddi duran varlığın başlangıçta elde edilmesi ya da işletme içinde oluşturulması veya ekleme, değişiklik veya bakımının yapılması ile ilgili olarak daha sonra yüklenilen maliyetlere” (TMS - 38, 2007:7) de Standardın muhasebeleştirme kriterlerinin uygulanacağına bahsi yapılır. Aksi takdirde bu tür harcamalar oluşturdukları dönemde gider olarak ele alınırlar. Çok nadiren bu gibi harcamalar varlığın defter değerine eklenerek muhasebeleştirilir. Bunun nedeni ise, maddi olmayan varlıkların yapısından kaynaklanmaktadır.
- e) Maddi olmayan varlıkların ayrı olarak ediniminde, Tebliğin ilgili kısımlarında, “maddi olmayan bir varlık işletmenin hisse senetleri karşılığında iktisap edilmişse, varlığın elde etme maliyeti, çıkarılan hisse senetlerinin makul değeridir” (Seri: XI No: 25, 2003:76) ifadesine yer verilir. UMS 38’de bu konu ile ilgili bir açıklama getirilmez.
- f) Tebliğin ilgili Kısımlarında, UMS 38’den farklı olarak, işletme birleşmelerinden kaynaklanan hükümlere uygun olarak “iktisap eden, iktisap edileninin mali tablolarına alınmamış olsa dahi, mali tablolara alınma kriterini sağlayan maddi olmayan varlığı, mali tablolarına alır” (Seri: XI No: 25, 2003:77) ifadesine yer verilir.
- g) Yukarıdaki “f” maddesine ek olarak, “iktisap edilen bir maddi olmayan varlığın elde etme maliyeti güvenilir bir biçimde ölçülemiyorsa, söz konusu varlık ayrı bir maddi olmayan varlık olarak mali tablolara alınmaz, ancak şerefîyeye dahil olur” (Seri: XI No: 25, 2003:77) ibaresine yer verilir. Fakat UMS 38 bunun karşıtı bir yaklaşıma sahip olur ve

“bir işletme birleşmesinde elde edilen maddi olmayan duran varlık ancak onunla ilgili bir maddi ya da maddi olmayan duran varlıkla beraber ayrılabilir. Eğer gruptaki varlıkların her birinin gerçeğe uygun değeri ayrı olarak güvenilir

bir şekilde ölçülemiyorsa, devralan, varlık grubunu şerefiyeden ayrı tek bir varlık olarak muhasebeleştirir.” (TMS - 38, 2007:10)

ifadesine yer verilir.

- h) UMS 38, elde edilmiş devam eden bir araştırma ve geliştirme projesi ile ilgili olarak yapılan daha sonraki harcamalara ilişkin düzenlemeler getirirken, Tebliğde bu konuda bir açıklamaya yer verilmez (TMS - 38, 2007:11).
- i) UMS 38 ile vurgulanan bir diğer konu ise, maddi olmayan duran varlıklara ilişkin takas işlemlerinde, konu olan maddi olmayan duran varlıkların değerinin belirlenmesidir. Her iki düzenlemede de aynı doğrultuda bir yaklaşım geliştirilir; fakat UMS 38, Tebliğ oranla daha açıklayıcı ve kıstas koyucu bir yaklaşım geliştirerek, takas işlemlerinin ticari bir özünün olup olmadığının belirlenmesinin şartlarını açıkça ortaya koyar. Eğer maddi olmayan duran varlık takasında ticari bir işlem oluşması halinde, maddi olmayan duran varlık gerçeğe uygun değerinden ölçülür. Tebliğ göre de uygulanabilecek en uygun değer, gerçeğe uygun (makul) değer olmakla beraber, bu değer kullanıldığında takas işleminin ticari bir özünün olması gerektiğinin bahsi yapılmaz.
- j) UMS 38, “i” bendindeki açıklamalara ek olarak, eğer “alınan ya da vazgeçilen varlığın gerçeğe uygun değerini güvenilir bir şekilde belirleyememesi durumunda, alınan varlığın gerçeğe uygun değeri daha açık bir biçimde ortada olmadıkça, vazgeçilen varlığın gerçeğe uygun değeri alınan varlığın maliyetini ölçmede kullanılır” (TMS - 38, 2007:12) şeklinde bir ifade yer alır. Tebliğde yer almayan bu ifade ile ortaya çıkabilecek yapısal boşluklar giderilir.
- k) Tebliğ göre, işletme içerisinde oluşturulan maddi olmayan varlıkların maliyetine, o varlıkla ilgili olan genel üretim giderleri harcamaları da eklenirken, UMS 38’de işletme bünyesinde oluşturulan maddi olmayan varlığın genel üretim giderlerinden pay alıp almayacağı belirtilmemiştir.
- l) Tebliğde konu ile ilgili olarak, maddi olmayan duran varlıklar için sonradan yapılan harcamalara ilişkin düzenleme bulunmakta ve bu düzenleme bu harcamaların hangi durumlarda nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğini açıklar. Tebliğ göre;

“maddi olmayan bir varlığın iktisabı veya tamamlanmasından sonra söz konusu varlık için yapılan harcamalar, varlıktan elde edilecek faydayı, varlığa atfedilmiş bulunan performans standardını aşacak derecede artırmasının muhtemel olması, güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi ve varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilmesi haricinde, gerçekleştiği anda gider olarak mali tablolara alınması” (Seri: XI No: 25, 2003:80)

kurala bağlanmıştır.

- m) UMS 38, maddi olmayan duran varlıklara ilişkin yararlı ömrü belirlerken temel iki soruya yanıt arar: Bu varlığın yararlı ömrü sınırlı mıdır yoksa sınırsız mıdır? Eğer cevap sınırsız ise, bu varlık için aşınma payı ayrılmaz. Bu varlıklar UMS 36 kapsamında değerlendirilirler. Bununla birlikte UMS 38 ile bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrünün belirlenmesindeki unsurlar da belirlenir (TMS - 38, 2007:20). Tebliğde bu konu ile ilgili bir açıklama olmamakla birlikte, eğer “kullanılacak yöntemin güvenilir bir şekilde belirlenemediği durumlarda, azalan bakiyeler veya toplam çıktıyı esas alan yöntemler yerine eşit tutarlı (doğrusal, normal) yıpranma payı yöntemi kullanılmalıdır” (Seri: XI No: 25, 2003:83) ifadesine yer verilir. Bu ifadenin de anlaşılacağı üzere, Tebliğe göre her koşulda maddi olmayan duran varlıklardan amortisman ayrılır.
- n) UMS 38, Tebliğden farklı olarak maddi olmayan duran varlığın ekonomik ömrünün belirlenmesinde ortaya çıkan belirsizlik kavramına da yer verilir. Belirsizlikten kasıt sonsuzluk değildir. Eğer bir maddi olmayan duran varlığın ekonomik faydasının belirlenmesinde net bir yaklaşım geliştirilemiyorsa, UMS 38’de belirtildiği üzere “ihtiyatlık ilkesinin uygulanması gerektirir; ancak gerçekçi olmayacak kadar kısa bir ömrün seçilmesini gerektirmez”(TMS - 38, 2007:20). Buna rağmen, Tebliğde bu konuyla ilgili olarak 20 yıl sınırı getirilir. Eğer bir maddi olmayan duran varlığın faydalı ömrünün 20 yıldan fazla olduğu ispatlanması durumunda Tebliğ maddelerince belirtilen işlemler uygulamaya konur (Seri: XI No: 25, 2003:83).
- o) UMS 38’e göre “varlığın hurda değerlerindeki değişim, UMS 8 Standardı uyarınca muhasebe tahminlerindeki değişiklik adı altında muhasebeleştirilir”(TMS - 38, 2007:22) iken, Tebliğe göre “Varlıklarda Değer Düşüklüğü Kısmı uyarınca değer düşüklüğü olarak hesaplara yansıtılan değişikliklerden ayrı olarak, hurda değerdeki değişiklikler gelecek itfa

tutarlarında düzeltme yapılmak suretiyle muhasebeleştirilir.” (Seri: XI No: 25, 2003:84)

- p) Tebliğ, işletme birleşmelerinden kaynaklanan sebeplerden dolayı, iktisap edilen maddi olmayan duran varlığa ilişkin değer düşüklüğünün nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğini açıklar (Seri: XI No: 25, 2003:84–85). UMS 38’de bu konu hakkında bir düzenleme yoktur.

## **2.9. UMS - 36 ve İlgili Tebliğ (Kısım 9) Arasındaki Farklar**

UMS 36 ve Tebliğin ilgili kısımları arasındaki farklar aşağıdaki gibidir:

- a) UMS 36 ve Tebliğin ilgili Kısımları kapsam yönünden paralellik gösteriyor olsa da, bazı noktaların farklı standartların kapsamına girmesi nedeniyle UMS 36’nın kapsamı dışına bırakılır. Bu konular; “ertelenen edinme maliyetleri ve UFRS 4 kapsamındaki sigorta poliçelerindeki sigortacının sözleşmeden doğan haklarından kaynaklanan maddi olmayan duran varlıklar” ve “UFRS 5 kapsamındaki satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan maddi duran varlıklar - veya elden çıkarılacak varlık grupları -” (TMS - 36, 2007:2) olarak şekillenir.
- b) Varlıklarda değer düşüklüğüne ilişkin tanımsal çerçeve ele alındığında, UMS 36, Tebliğe ek olarak “anlaşma tarihi” kavramını tanımlar. Bu tanıma göre anlaşma tarihi: “bir işletme birleşmesinde birleşen taraflar arasında geçerli bir anlaşmaya varıldığı, halka açık işletmeler açısından ise ilgili anlaşmanın kamuoyuna açıklandığı tarihtir” (TMS - 36, 2007:4).
- c) UMS 36’nın 10. ve 11. paragrafında belirtilen hususlar, Tebliğde belirtilmemektedir. Bu hususlar, “işletmenin sınırsız yararlı ömre sahip veya henüz kullanımda olmayan maddi olmayan duran varlıklara ilişkin değer düşüklüğü testini, şirket birleşmesi sonucu elde edilen şerhliyenin yıllık değer düşüklüğü testini” (TMS - 36, 2007:5–6) içerir.
- d) Tebliğde sınırsız yararlı ömür kavramına yer verilmediğinden, Tebliğin ilgili kısımlarında sınırsız yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın geri kazanılabilir tutarının ölçülmesine ilişkin bir açıklamaya yer verilmez. UMS 36

bu konuda detaylı şekilde açıklamalara yer verir. Örneğin, “sınırsız yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın defter değeri geri kazanılabilir tutarı ile karşılaştırılmak suretiyle” (TMS - 36, 2007:5) değer düşüklüğü açısından test edilir.

- e) Konu ile ilişkili olarak varlığın kullanım değerinin tahmini gerekir. Kullanım değerinin belirlenmesinde “işletmenin varlıktan elde etmeyi beklediği nakit akışlarının tahmini ve bunlara ilişkin tutar ve zamanında olabilecek değişiklikler, paranın zaman değeri ve likidite azlığı” (TMS - 36, 2007:10) gibi nakit akışlarının fiyatlandırılmasına yansıtılacak unsunlar UMS 36 ile altı çizilir. Bu konuda Tebliğde bir açıklamaya rastlanmaz.
- f) UMS 36 ve Tebliğ geri kazanılabilir tutarın hesaplanmasında iskonto oranının kullanılması ve eğer varlığa özgü oran piyasada doğrudan mevcut değilse; işletmenin iskonto oranı yerine kullanılabilir bazı oranlardan faydalanabileceği açıklanır. Tebliğin ilgili Kısmında bahsi geçen yöntemler “işletmenin ağırlıklı ortalama sermaye maliyeti, işletmenin marjinal borçlanma oranı ve diğer piyasa borçlanma oranları” (Seri: XI No: 25, 2003:95) şeklindedir. UMS 36’nın Ek – A kısmında ise bu konu ile ilgili açıklama getirilir ve bu kısımda iki yöntemin bahsi geçer. Bunlar “geleneksel yöntem” ve “beklenen nakit akışları” yöntemidir. Bu anlamda iki düzenleme arasında bir farklılık meydana gelebilir.
- g) Bu konu altında ele alınan şerefiyeye ilişkin değer düşüklüğünün tespitinde UMS 36 ve Tebliğ arasında oldukça değişik bir uygulamanın varlığından söz edilebilir. Tebliğin ilgili Kısmında nakit üreten birimi değer düşüklüğü için test ederken, işletme, bu nakit üreten birim ile alakalı şerefiyenin mali tablolara alınıp alınmadığının tespitinde “aşağıdan yukarı” olarak anılan bir test uygular. Bu testin şerefiyenin ilgili nakit üreten birime uygun şekilde dağıtılmadığı kanısına varılırsa “yukarıdan aşağıya” testi uygulanır. Bu test ile şerefiyeye konu olabilecek nakit üreten en küçük birim tespit edilir. Her iki yöntemde etkin bir sonuç vermez ise, her iki yöntemin bileşimi uygulanır (Seri: XI No: 25, 2003:99). UMS 36’ya göre nakit üreten birim; “işletme içi yönetsel amaçlarla, şerefiyenin izlendiği işletmenin en alt seviyesini gösterir ve UMS 14’e göre

belirlenen temel veya ikincil raporlama esasına dayanan bir bölümden daha büyük olamaz” (TMS - 36, 2007:19). Bu anlamda UMS 36 ve Tebliğ, nakit üreten birimin tespitinde farklı yaklaşımlara sahiptirler.

- h) UMS 36, Tebliğe ek olarak, şerefiyenin dağıtımında UFRS 3 standardına göre “ana ortaklık ve azınlık paylarıyla ilişkili ve elden çıkarılan faaliyetlerle ilişkili şerefiyeye” (TMS - 36, 2007:22) ilişkin düzenlemelere yer verir.
- i) UMS 36, değer düşüklüğü testinin zamanlamasına ilişkin açıklamalar getirir. UMS 36’ya göre;

“Şerefiyenin dağıtıldığı nakit yaratan bir birimin yıllık değer düşüklüğü testi, her yıl aynı zamanda olmak koşuluyla, bir yıllık dönemin herhangi bir zamanında yapılabilir. Farklı nakit yaratan birimler, farklı zamanlarda değer düşüklüğü testine tabi tutulabilir. Ancak, şerefiyenin bir kısmının veya tamamının, cari yıllık dönemde gerçekleşen bir işletme birleşmesinde elde edilen nakit yaratan bir birime dağıtılmış olması durumunda, söz konusu birim cari yıllık dönemin bitiminden önce değer düşüklüğü testine tabi tutulur” (TMS - 36, 2007:23).

- j) UMS 36 ve Tebliğin ilgili kısımlarındaki açıklamalar alt başlığı büyük oranda benzerlik göstermekle birlikte, UMS 36’ya göre mali tablolarını hazırlayan bir işletme Tebliğde yer alan yükümlülükler ek olarak “şerefiye veya sınırsız yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar içeren nakit yaratan birimlerin geri kazanılabilir tutarlarının ölçülmesinde kullanılan tahminlere” (TMS - 36, 2007:31) ilişkin olarak kamuoyuna açıklama yapmakla yükümlüdür.

## **2.10. UMS - 23 ve İlgili Tebliğ (Kısım 10) Arasındaki Farklar**

Bu iki metin arasındaki farklar aşağıdaki gibidir;

- a) Borçlanma maliyetlerine ilişkin kamuya açıklanacak hususlarda her iki metin arasında bir görüş birliği olması ile birlikte, UMS 23 borçlanma maliyetlerine ilişkin belirlenen muhasebe politikasının açıklanması gerekip gerekmediğine ilişkin herhangi bir vurgulamada bulunmaz. Bu açıklamanın işletmeler tarafından yapılması Tebliğde bir zorunluluk olarak belirtilir.



## 2.11. UMS - 32, UMS - 39, UFRS - 7 ve İlgili Tebliğ (Kısım 11) Arasındaki Farklar

Tebliğin 11. kısmında UMS 32, UMS 39, UFRS 7 kapsamına giren konular ele alınır. Bu nedenle çalışmanın bu kısmında Tebliğin ilgili Kısmı ile karşılaştırmalar yapılırken UMS 32, UMS 39 ve UFRS 7 birlikte ele alınacaktır. UFRS 7, UMS 30 Standardının ve UMS 32'nin 51'den 95'e kadarki olan paragrafları yerine yayımlanmış bir standart olup, bu nedenle Tebliğin ilgili Kısmı ile ilgili olan bölümleri ele alınacaktır. Daha sonraki bölümlerde UFRS 7'ye ayrıntılı bir şekilde yer verilecektir. Tebliğin ilgili kısmı ve standartlar arasındaki farklar aşağıdaki gibidir:

- a) “Finansal varlık” tanımında UMS 32 ve UMS 39 ile Tebliğ arasında ufak da olsa bir farklılık bulunmaktadır. Standartlarda yer alan tanımda Tebliğe ek olarak;

“finansal varlık; işletmenin özkaynağına dayalı finansal aracıyla ödenecek ya da ödenebilecek olan ve işletmenin değişken sayıda özkaynağına dayalı finansal aracını almak zorunda olduğu ya da olabileceği bir türev olmayan sözleşme; veya işletmenin belirli sayıda özkaynağına dayalı finansal aracını, belirli bir nakdini ya da başka bir finansal varlığını takas etmesi dışındaki şekillerde ödenecek ya da ödenebilecek bir türev sözleşme.” (TMS - 32, 2007:4)

olarak da tanımlanır.

- b) “a” maddesindeki aynı farklılık “finansal borç” teriminin tanımında da ortaya çıkar.
- c) Tebliğde, UMS 32 ve UMS 39'a ek olarak “menkul kıymetleştirme”, “repo”, “itfa fonu” kavramlarına yer verilir. Bununla birlikte, UMS 39'da, Tebliğe ek olarak, “finansal teminat sözleşmesi”, “tahmini işlem” kavramlarına yer verilir.
- d) UMS 32, Tebliğin ilgili kısmına ek olarak; işletmenin özkaynağına dayalı finansal araçlarıyla yapılan ödeme, koşullu ödeme hükümleri ve ödeme seçenekleri hakkında ayrıntılı bilgilere yer verir.

Genel anlamda bakıldığında Tebliğin ilgili kısmının ilgili standartlarla birebir olmasa da çok yüksek oranda örtüştüğü kanısına varılabilir. Özellikle, amaç kapsam ve tanımlar, finansal araçların mali tablolara alınması, finansal araçların değerlendirilmesi, finansal araçların mali tablolarda gösterimi ve finansal araçlara ilişkin açıklamalar paralellik göstermektedir.

## 2.12. UFRS - 3 ve İlgili Tebliğ (Kısım 12) Arasındaki Farklar

UFRS 3 ve Tebliğin ilgili kısmı arasındaki farklar aşağıdaki gibidir:

- a) Her iki metin arasında ufak da olsa bir kapsam farkından söz edilebilir. UFRS 3, iş ortaklığı amacıyla bir araya gelmiş olan işletmelere ilişkin düzenlemeleri kapsam dışında tutar. Tebliğin ilgili Kısımında bu konuda bir açıklama yer almazken, Tebliğin bir sonraki Kısımında bu konu ele alınır. Bu nedendir ki, iş ortaklıklarının Tebliğin bu Kısımının kapsamı dışında olduğu sonucuna varılabilir. Bununla birlikte, UFRS 3 “iki ya da daha fazla ortak faydalı işletmenin birleşmesini ve herhangi bir ortaklık hakkı sağlamayan sözleşmeye dayalı bir raporlayan işletme oluşturmak üzere bir araya gelmiş aynı teşebbüs veya işletmelerin birleşmesini” (TFRS – 3,2007:3) kapsam dışı tutar. Tebliğin 12. Kısımında yer alan hükümler ise,

“özel hükümler hariç, konsolide olmayan mali tabloları ve ortak kontrole tabi grup işletmeleri arasındaki işlemler ile müşterek yönetime tabi işletmelerdeki hakların muhasebeleştirilmesi ve müşterek yönetime tabi ortaklıkların mali tabloları” (Seri: XI No: 25, 2003:161)

için uygulanmaz.

- b) Bu iki metin arasında kavramsal anlamda farklılıklar mevcuttur. Tebliğin ilgili Kısımında, UFRS 3’ten farklı olarak iktisap, hakların birleştirilmesi ve parasal varlık kavramları tanımlanmaktadır. Bununla birlikte, UFRS 3, Tebliğden farklı olarak birleşme tarihi, sözleşme tarihi, işletme, ortak kontrole tabi kuruluşları veya işletmeleri içeren işletme birleşmeleri, koşullu yükümlülük, şerefiye, maddi olmayan varlık, iş ortaklığı, ortak faydalı işletme, muhtemel, raporlayan kuruluş tanımlarına ve açıklamalarına yer verir. Kavramsal farklılık, ilgili metinler arasında konunun anlaşılması ve karşılaştırılması açısından önem taşır.
- c) UFRS 3, kullanıcılarına Tebliğden farklı olarak bir “ters iktisap kılavuzu” sunar. Her iki düzenlemede de kavramsal anlamda bir uyumsuzluk olmasa da, konunun açıklığa kavuşturulması açısından UFRS 3 daha etkin bir rol oynamaktadır.
- d) UFRS 3 işletme birleşmesi maliyetini ele alırken, Tebliğin ilgili Kısımından farklı olarak, UMS 32 ve UMS 39 kapsamına giren maliyetlere atıfta bulunarak,

eğer; “bir işletme birleşmesi amacıyla düzenlenen ve ihraç edilen finansal borçlarla ilgili giderler” (TFRS – 3, 2007:11) UMS 39’a uygun olarak finansal borç kapsamında ele alınır ve buna benzer olarak “işletme birleşmesi amacıyla ihraç edilen özkaynağa dayalı araçlar ile ilgili giderler” (TFRS – 3, 2007:11) UMS 32 kapsamında ele alınarak, sermaye araçları ihraç kazançlarını azaltacak bir unsur olarak muhasebeleştirilirler.

- e) Tebliğin ilgili Kısımındaki hükümlerde, işletme birleşmesi maliyetinin gelecekte koşula bağlı olayların gerçekleşmesine bağlı olarak düzeltilmesi ve işletme birleşmesi maliyetinin edinilen varlıklara ve üstlenilen yükümlülüklere ve koşullu yükümlülüklere dağıtılmasına ilişkin açıklamalara yer verilmez. UFRS 3 bu konularda ayrıntılı bir şekilde açıklama getirir.
- f) UFRS 3, Tebliğden farklı olarak “edinilen işletmenin tanımlanabilir varlık, yükümlülük ve koşullu yükümlülüklerinin gerçeğe uygun değerlerinin belirlenip işletme birleşme maliyetine dağıtımı konusunda” (TFRS – 3, 2007:14) bir kılavuz olarak kullanılacak düzenlemeleri ek olarak kullanıcılara sunar.
- g) Tebliğde, UFRS 3’ten farklı olarak, iktisap tarihinde iktisap eden iktisap edilenin bir yükümlülüğü olmayan bir karşılığı hangi şartlar halinde tablolara alması gerektiğinin altı çizilir (Seri: XI No: 25, 2003:164-165).
- h) Bu konuya bağlı olarak ortaya çıkan şerefiyeye ilişkin amortisman ayırımında farklı bir uygulama söz konusudur. Tebliğe göre; “ faydalı ömrü boyunca sistematik olarak itfa edilir ve şerefiyenin faydalı ömrü, aksini gerektiren deliller olmadıkça, ilk kayıt tarihinden itibaren 20 yılı geçmez” (Seri: XI, No: 25, 2003:167) iken, UFRS 3’e göre, “işletme birleşmeleri sırasında devralınan şerefiye amortismanına tabi tutulamaz, UMS 36 Standardına göre değer düşüklüğüne tabi tutulur” (TFRS – 3, 2007:19). Bununla birlikte, Tebliğe göre; “işletme en azından her mali yılda bir kere olmak üzere, değer düşüklüğüne dair hiçbir belirti olmasa dahi, mali tablolara alındığı ilk yıl itibariyle itfa süresi 20 yıldan fazla bir süre olarak belirlenen şerefiyenin geri kazanılabilir miktarını tahmin eder” (Seri: XI No: 25, 2003:168).

- i) Tebliğe göre, negatif şerefiye “işletmenin varlıklarından bir indirim kalemi olarak bilançoda şerefiyenin yer aldığı kalem içinde gösterilirken” (Seri: XI No: 25, 2003:169), UFRS 3’te önceden muhasebeleştirilmiş negatif şerefiye kavramı ortaya atılır ve “ilgili hesap dönemi başlangıcında geçmiş yıl karlarının açılış bakiyesine yapılan bir düzeltme ile bilanço dışında bırakılır” (TFRS – 3, 2007:30).
- j) UFRS 3, işletmelere birleşme sonucu edinilene ait tanımlanabilir varlıkları, yükümlülükleri ve koşullu yükümlülüklerinin gerçeğe uygun değerlerinin veya birleşme maliyetlerinin sadece geçici olarak belirlenebilmesi mümkün olması durumunda edinen taraf geçici değerler üzerinde bu işlemi muhasebeleştirmesine izin verir. Tebliğde bu konuda bir düzenleme yer almaz.
- k) Tebliğ, UFRS 3’den farklı olarak “hakların birleştirilmesi” kavramına yer verir. Bu olayın oluşması halinde, bu olaya ilişkin muhasebeleştirilme esasları Tebliğin ilgili Kısımında açıklanır. “Çıkarların havuzlanması” olarak anılan bir yöntem tabi tutularak yapılır. Bu birleşme sonucu, birleşen işletmelerin hissedarları yeni işletme üzerindeki kontrolü eşit haklara sahip olarak paylaşabilirler. Sonuç olarak risk ve menfaatler karşılıklı olarak paylaşılır. Bu işlemler sonucu şerefiye oluşmaz ve birleşme işlemine ilişkin masraflar ilgili dönemde giderleştirilir.
- l) UFRS 3 kamuya açıklanacak hususlar açısından ele alındığında, Tebliğden farklı olarak aşağıdaki unsurların da dipnotlarda yer almasını zorunlu tutar. Bunlar (TFRS – 3, 2007:25);
- Birleşme tarihinde edinilen işletmenin her bir varlık, yükümlülük ve koşullu yükümlülük gruplarının kayıt edilen tutarları ve açıklamanın mümkün olmadığı durumlar dışında, birleşme öncesinde bu kalemlerin Standartlara uygun olarak kayıtlı tutarları. Açıklamanın mümkün olamaması durumunda, bu durum gerekçeleri ile birlikte açıklanması.
  - Birleşme işlemi sonrasında gelir olarak kaydedilen fazlalık tutarı ve bu tutarın gelir tablolarında gösterildiği satır.

- Şerefiyenin elde edilmesinde maliyete katkısı olan etkenlerin tanımı - şerefiyeden ayrı kayıt edilmeyen her maddi olmayan varlığa ilişkin bilgiler ile bu maddi olmayan varlıkların makul değerlerinin neden güvenilir şekilde tespit edilemediğine ilişkin açıklama - ya da kar-zarar hesaplarına alınan fazlalığın niteliğine ilişkin açıklama.
  - Açıklamanın mümkün olması durumunda, birleşme işlemi sürecinde edinen işletmenin kar rakamlarına dahil edilen, edinilen işletmenin birleşme işlemi sonrasındaki kar ve zarar rakamına ilişkin bilgiler. Bu yönde bir açıklamanın mümkün olmaması durumunda bu durum gerekçesi ile birlikte açıklanması.
- m) Her iki metin arasında işletme birleşmeleri sonucu meydana gelebilen şerefiyeye karşı yaklaşım farklılığı oluşması nedeniyle, şerefiyeye ilişkin finansal tablo dipnotlarında yer alan açıklamalar açısından farklılıklar vücut bulur. Bu anlamda, Tebliğ UFRS 3'e ek olarak mali tablo dipnotlarında “şerefiyeye uygulanı itfa süresi, itfa süresi 20 yıldan fazla ise bunun nedenleri, şerefiyenin iftasında normal yöntem yerine farklı bir yöntem uygulanmışsa uygulanan yöntem ve neden uygulandığının nedenleri, şerefiye itfa tutarlarının dahil edildiği gelir tablosu kalemleri”(Seri: XI No: 25, 2003:173) açıklanır.
- n) Tebliğ'de, UFRS'3 ten farklı olarak negatif şerefiyeye ilişkin dipnotlarda belirtilmesi gereken hususlar yer alır. UFRS 3 yalnızca önceden muhasebeleştirilmiş negatif şerefiyeye ilişkin dipnotlara ilişkin açıklamalara yer verir.
- o) Tebliğ'de UFRS 3'ten farklı olarak hakların birleştirilmesine ilişkin dipnotlarda belirtilmesi gereken hususlar yer alır.
- p) UFRS 3, Tebliğden farklı olarak, önceden muhasebeleştirilmiş maddi olmayan varlıklar ve öz kaynak yöntemine göre muhasebeleştirilmiş iştiraklere ilişkin bilgilerin dipnotlarda açıklanmasını zorunlu tutar.
- r) UFRS 3 “konsolide finansal tabloların hazırlanması ve sunulması”, “topluluk dışı paylar (Tebliğdekine oranla daha ayrıntılı şekilde)” ve “hisse başına kazanca” ilişkin tamamlayıcı açıklamalarda bulunur.

### 2.13. UMS - 27, UMS - 28, UMS - 31 ve İlgili Tebliğ (Kısım 13) Arasındaki Farklar

Tebliğin 13. Kısımı, UMS 27, 28 ve 31 kapsamına giren konuları içerdiğinden, bu kısımda yukarıda adı geçen standartlar ile Tebliğin ilgili Kısım karşılaştırılacaktır. Bu düzenlemeler arasındaki farklar aşağıdaki gibidir;

- a) Bazı kavramsal farklılıklardan söz edilebilir. Bu kavramsal farklılıklar, uygulamada farklılığa yol açabilecek etkilere sahip olma olasılığı az olarak değerlendirilebilir. Örneğin; Tebliğin ilgili kısmında “ana ortaklık dışı öz sermaye” ve “ana ortaklık dışı kar – zarar” terimleri açıklanmıştır.
- b) UMS Standartlarında “tam konsolidasyon” terimine yer verilmez; fakat konsolidasyona ilişkin yapılan açıklamalar ile Tebliğin tam konsolidasyona ilişkin yaptığı açıklamalarda paralellik mevcuttur. Bu nedenle, Standartlarda yer alan açıklamalarda aksi belirtilmedikçe tam konsolidasyon yöntemi uygulanması gerektiği varsayımı yapılabilir.
- c) Tebliğin ilgili Kısımında UMS 27’den farklı olarak, konsolidasyon kapsamı dışında tutulma şartları ve konsolide mali tabloların düzenlenmesinde genel esaslar ve bu esasların öz sermaye ve oransal konsolidasyon yönteminde kullanılmasına ilişkin açıklamalara yer verilmiştir (Seri: XI No: 25, 2003:176).
- d) UMS 27, Tebliğden farklı olarak, hangi şartlarda bir ana ortaklığın konsolide mali tablo hazırlamayabileceği konusunda açıklamalara yer verir (TMS – 27, 2007:3).
- e) Tebliğ, UMS 27’den farklı olarak, konsolide mali tablolara ilişkin dipnotlarda aşağıdaki unsurlarında açıklanmasını zorunlu tutar (Seri: XI No: 25, 2003:179):
  - Kontrolün geçici olması nedeniyle konsolidasyona dahil edilmeyen ortaklıklar,
  - Konsolidasyona dahil edilmeyen her bir bağlı ortaklığın varlık, yükümlülük, öz sermaye, hasılat ve kar ve zararını da içerecek şekilde özet finansal verileri,

- Doğrudan veya bağıli ortaklıklar vasıtasıyla dolaylı olarak oy hakkının %50'sine sahip olunmamakla beraber, konsolidasyona dahil edilen işletmeler ile konsolide mali tablo düzenleyen işletme arasındaki ilişkinin esası.
- f) UMS 27, Tebliğden farklı olarak, konsolide finansal tablo hazırlamayı tercih eden bir ana ortaklığın bireysel finansal tablo hazırlaması durumunda ve Standardın ilgili kısmında yer alan ana ortaklık tanımı dışında kalan bir ana ortaklık, bağıli ortaklık, müştereken kontrol edilen bir işletme veya iştirak yatırımcısı bireysel finansal tablo hazırladığında bulundurması gereken dipnot açıklamalarına yer verir.
- g) Tebliğ, UMS 31 ile karşılaştırıldığında, çok dar kapsamlı kalmaktadır. UMS 31'de iş ortaklıklarının çeşitleri, iş ortaklığı sözleşmesine bağıli düzenlemeler, müştereken kontrol edilen faaliyetler, varlıklar ve işletmeler konularında açıklamalara genişçe yer verilir.
- h) Standartlara ek olarak, SIC (Standing Interpretation Committee – Standart Yorumlama Komitesi) tarafından yayımlanan 12, 13, ve 20 numaralı açıklamaların Tebliğin ilgili Kısmıyla bütünleştirilmesi, meydana gelebilecek farklılıkların ortadan kaldırılması açısından önerilebilir.

#### **2.14. UMS - 21 ve İlgili Tebliğ (Kısım 14) Arasındaki Farklar**

UMS 21 ve Tebliğin ilgili Kısmı arasındaki farklılıklar aşağıdaki gibidir:

- a) Yurt dışındaki işletmenin geçerli para biriminin ve bu geçerli para birimini raporlayan işletmeninki ile aynı olup olmadığının belirlenmesinde bir dizi faktör ele alınır. Bu faktörler karşılaştırıldığında iki uygulama arasında aynı yönlü bir açıklamanın mevcudiyetinden söz edilebilir. Bununla birlikte, Tebliğ, UMS 21'e ek olarak "yabancı işletmenin ürün veya servisleri için kullandığı, işçilik, hammadde ve diğer giderlerinin, devamlı bir şekilde ve büyük oranda raporlayan işletmenin yerleşik olduğu ülkeden ediliyor olması" (Seri: XI No: 25, 2003:187) faktörüne de yer verir.

- b) Tebliğe göre; işletme konu ile ilgili dipnotlarda “işletmenin yabancı para risk yönetim politikasını” (Seri: XI No: 25, 2003:192) açıklamakla yükümlüdür.
- c) UMS 21’e göre; eğer işletme finansal tablolarını ve finansal bilgilerini geçerli para biriminden ya da finansal tablolardaki para biriminden hazırlamazsa ve Standartta bu konu ile ilgili olarak belirtilen hususları yerine getirmemesi halinde, bu uygulama ile ilgili bilgileri “ek bilgi olarak tanımlar, ek bilgilerin hazırlandığı para birimini açıklar ve işletmenin geçerli para birimin ve ek bilgilerin çevrim yöntemini” (TMS – 27, 2007:15) açıklar.

### **2.15. UMS - 29 ve İlgili Tebliğ (Kısım 15) Arasındaki Farklar**

UMS 29 ile Tebliğin ilgili Kısmı arasındaki farklar aşağıdaki gibidir:

- a) Tebliğde fiyat endeksi, düzeltme katsayısı, düzeltme işlemi ve cari değer kavramları açıklanır.
- b) UMS 29’da vadeli alım ve satımlara ilişkin özel bir açıklama yer almaz.
- c) UMS 29’ın uygulamasına ilişkin dipnotlar Tebliğe göre daha dar kapsamlı olup, her iki uygulama da enflasyonun finansal tablolar üzerindeki etkilerinin anlaşılması amaçlanır.

### **2.16. UMS - 33 ve İlgili Tebliğ (Kısım 16) Arasındaki Farklar**

Bu iki düzenleme arasındaki farklılıklar aşağıdaki gibidir:

- a) Metinlerde geçen terimlere ilişkin tanımlamalara bakıldığında, UMS 33 Tebliğe ek olarak; “ters sulandırma”, “koşullu yeni hisse senedi çıkarma sözleşmesi”, “koşula bağlı çıkarılabilir hisse senetleri”, “sulandırma”, “satım opsiyonu” kavramlarını tanımlar.
- b) Tebliğde, çalışanların sabit veya belirlenebilir koşullara dayalı hisse edinme opsiyonları ve getirisi belli olmayan adi hisse senetleri ile çalışanların performans bazlı hisse edinme opsiyonları hakkında bir açıklama yer almaz.
- c) UMS 33; “dönüştürülebilir araç”, “koşula bağlı çıkarılabilir hisse senetleri”, “ödemesi adi hisse alımı veya nakit ile yapılabilen sözleşmeler”, “satın alınmış



opsiyon”, “yazılı satım opsiyonu” konularına değinerek, bu konuda ortaya çıkabilecek muhasebe uygulamalarına ilişkin açıklamalar getirir.

- d) UMS 33 ek metniyle, uygulamada karşılaşılabilecek sorunlar giderilmeye çalışılır. Tebliğin ilgili Kısmı bu konuda yetersiz kalabilir ve yorum farklılıklarına neden olabilir.

### **2.17. UMS - 10 ve İlgili Tebliğ (Kısım 17) Arasındaki Farklar**

Her iki metin arasında herhangi bir farklılık bulunmamaktadır.

### **2.18. UMS - 37 ve İlgili Tebliğ (Kısım 18) Arasındaki Farklar**

UMS 37 ve Tebliğin ilgili Kısmı arasındaki farklar aşağıdaki gibidir:

- a) Konu kapsam yönünden ele alındığında; UMS 37, “UMS 39 kapsamına giren finansal araçlara uygulanmaz” (TMS – 37, 2007:2) Tebliğe bakıldığında ise, “makul değer üzerinden izlenen finansal araçlar” (Seri: XI No: 25, 2003:215) kapsam altındadır.
- b) Kavramsal açıdan bazı farklılıklar bulunmaktadır. Tebliğde, UMS 37’den farklı olarak “ileri tarihli sözleşme” kavramına yer verir. UMS 37’de ise, “yeniden yapılandırma” kavramı tanımlanır. Bununla birlikte, Tebliğdeki “ivazlı sözleşme” kavramı ile Standarttaki “ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşme” kavramları birbirleriyle örtüşüyor gibi görünse de arada ufak ama önemli bir farklılık vardır. İvazlı sözleşme tanıma göre; “sözleşme kapsamındaki yükümlülüklerin yerine getirilmesi için katlanılması kaçınılmaz maliyetin söz konusu sözleşme kapsamında elde edilmesi beklenen ekonomik fayda” (Seri: XI No: 25, 2003:216) olarak ifade edilir. Ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşme tanıma göre; “sözleşme kapsamındaki yükümlülüklerin yerine getirilmesi için mutlaka katlanılması gereken maliyetin, söz konusu sözleşme kapsamında elde edilmesi beklenen ekonomik faydayı aştığı” (TMS – 37, 2007:4) sözleşmedir. Ekonomik fayda getirisine ait yaklaşım açısından bir farklılık mevcuttur.

### **2.19. UMS - 8 ve İlgili Tebliğ (Kısım 19) Arasındaki Farklar**

Her iki düzenleme arasındaki farklılıklar aşağıdaki gibidir:

- a) Her iki düzenleyici metinde yapılan tanımlamalar açısından bir farklılıktan söz edilebilir. UMS 8’de, “muhasabe tahminlerindeki değişiklik”, “geriye dönük uygulama”, “geriye dönük yeniden düzenleme” tanımlarına yer verilir ve bu konuda ayrıntılı açıklamalara yer verilir.
- b) UMS 8’e göre mali tablolarını hazırlayan işletmeler, yeni bir muhasabe politikasını veya yorumunu uygulamanın cari ve geçmiş dönem finansal tablolarına etkisi olduğu hallerde bu etkinin gelecek dönemlere etkisi olabileceği durumlarda ilgili düzeltmenin hesaplanmasının mümkün olmadığı durumlar haricinde yapılmış olan muhasabe politikası değişikliklerini mali tablo dipnotlarında açıklamakla yükümlüdürler. Bununla birlikte, işletmeler muhasabe tahminlerinde cari ve gelecek döneme etki edebilecek değişikliklerin varlığında da bu değişikliklere ilişkin açıklamaları mali tablo dipnotlarında yapmak zorundadırlar. Tebliğde böyle bir yükümlülük bulunmamaktadır.
- c) UMS 8’e göre, “önceki dönemlere ilişkin hataların düzeltme etkileri, hataların fark edildiği döneme ilişkin kar veya zarara dahil edilemez. Geçmiş dönemlere ait özet finansal veriler de dahil olmak üzere geçmiş döneme ilişkin her bilgi mümkün olan en eski döneme kadar geriye yönelik yeniden düzenlenir.” (TMS – 8, 2007:13). Tebliğe göre; “bir hata, ortaya çıktığı önceki dönemlere ilişkin karşılaştırmalı tutarların yeniden düzenlenmesi veya bir sonraki raporlama döneminden önce meydana geldiğinde, söz konusu döneme ait birikmiş karlar hesabının yeniden düzenlenmesi yolu ile düzeltilir” (Seri: XI No: 25, 2003:226).
- d) UMS 8’e göre, önceki dönem hatalarına ilişkin finansal tablo açıklamalarında UMS 33 Standardı geçerli olan işletmeler “asgari ve sulandırılmış hisse başına kar tutarlarını tekrar hesaplayarak sunmak” (TMS – 8, 2007:14) zorundadırlar.

## **2.20. UMS - 17 ve İlgili Tebliğ (Kısım 20) Arasındaki Farklar**

UMS 17 ve Tebliğin ilgili Kısmı arasındaki fark aşağıdaki gibidir:

- a) UMS 17’ye göre; ister faaliyet kiralaması olsun ister finansal kiralama işlemi olsun, kiracılar ve kiraya verenler iptal edilmeyen kiralama işlemlerine ilişkin ödenecek asgari ödemeler toplamı ile bunların bugünkü değerleri toplamını “bir yıldan az”, bir yıldan fazla ve beş yıldan az”, “beş yıldan fazla” vadeler bazında

mali tablo dipnotlarında göstermek zorundadırlar. Tebliğde ise; üst sınır beş yıl yerine dört yıldır.

### **2.21. UMS - 24 ve İlgili Tebliğ (Kısım 21) Arasındaki Farklar**

Her iki düzenleme arasındaki farklılıklar aşağıda olduğu gibidir:

- a) Tebliğe göre; “bir işletmenin olağan faaliyetleri kapsamında ödenen yönetim tazminatları, gider karşılıkları ve benzeri kalemler bu Kısım kapsamında açıklanması zorunlu kalemler değildir” (Seri: XI No: 25, 2003:236). UMS 24’de bu konuda bir açıklama yer almamaktadır.
- b) Her iki düzenlemedeki tanımlara bakıldığında, UMS 24’ün, Tebliğden farklı olarak “kilit yönetici personel” ve “tazminat” kavramlarına yer verdiği görülür. UMS 24’te tanımlandığı üzere tazminat; “UFRS 2 Standardına tabi olanlar dahil olmak üzere, çalışanlara sağlanan bütün faydaları içerir” (TMS – 24, 2007:4). Bu tazminat tanımlaması UMS 19’daki tazminat tanımlaması ile aynıdır. Kilit yönetici personel ise; “işletmenin, herhangi bir yöneticisi de dahil olmak üzere, faaliyetlerini planlama, yönetme ve kontrol etme yetki ve sorumluluğuna doğrudan veya dolaylı olarak sahip olan kişilerdir” (TMS – 24, 2007:5).
- c) Kilit yönetici kavramından kaynaklanan farklılık, mali tablolarda açıklanması gereken bilgilere de yansımaktadır. Bu nedenle işletme, kilit yönetici personele ödenen “toplam ücret ve benzeri faydaları” (TMS – 24, 2007:6) açıklamakla yükümlüdür. Bunlara ek olarak, işletmeler kilit yöneticiye sağlanan faydaları “çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar, işten ayrılma sonrası faydalar, diğer uzun vadeli faydalar, işten çıkarma nedeniyle sağlanan faydalar ve hisse bazlı ödemeler” (TMS – 24, 2007:6) kategorileri altında kamuya açıklamakla yükümlüdür.

### **2.22. UMS - 14 ve İlgili Tebliğ (Kısım 22) Arasındaki Farklar**

UMS 14 ve Tebliğin 22. Kısım arasındaki farklılıklar aşağıdaki gibidir:

- a) İki düzenlenmeye ilişkin yüksek oranda bir paralellikten söz edilebilir. Bununla birlikte, mali tablolarda açıklanacak bilgilere ilişkin ufak da olsa bir farklılıktan söz edilebilir. Her iki metinde de “işletme, sürdürülen faaliyetlere ilişkin

sonuçları durdurulan faaliyetlerden ayrı şekilde göstermek suretiyle, her bir raporlanabilir bölüme ilişkin faaliyet sonucunu açıklar” (TMS – 14, 2007:13) (Seri: XI No: 25, 2003:249). UMS 14, bu düzenlemeye ek olarak işletmelerin yukarıda bahsi geçen “durdurulan faaliyetlere ilişkin açıklama hükümlerinin en son dönem bilanço tarihi itibarıyla durdurulmuş olarak sınıflanmış faaliyetlerin tamamıyla ilişkilendirilmesi amacıyla, işletmelerin önceki dönemlerin finansal tablolarında yer alan faaliyet sonuçlarını yeniden düzenlemelerini” (TMS – 14, 2007:13) zorunlu kılar.

- b) Tebliğe göre, “bölüm hasılatına dahil edilen ve dolayısıyla bölüm sonucunun ölçülmesinde dikkate alınan önemli nakit dışı hasılatların açıklanması ve bölüm nakit akım bilgilerinin açıklanması ihtiyaridir”(Seri: XI No: 25, 2003:249-250). Standartta göre ise, “UMS 7’de olduğu gibi bu bilgilerin kamuya açıklanmasının gerekliliğinden bahseder ve teşvik eder” (TMS – 14, 2007:14).
- c) Bölüm bilgilerini etkileyecek, işletme geleninde uygulanan muhasebe politikalarındaki değişiklikler Standartta UMS 8’e göre, Tebliğde ise Kısım 19’a göre değerlendirilir. Tebliğdeki değerlendirmelere göre, “yeni bir düzenleme ile öngörülmediği sürece, muhasebe politikalarında meydana gelen değişikliklerin geriye yönelik olarak uygulanmasını ve belirli bir önceki döneme ilişkin bilgilerin aşırı bir maliyet veya çaba gerektirmediği sürece yeniden düzenlenmesi gerektiğini” (Seri: XI No: 25, 2003:252) vurgular. UMS 8’ye göre ise;

“İlgili değişikliğin birikimli ya da dönemsel etkisini belirlemek mümkün olduğu sürece, muhasebe politikasındaki bir değişiklik geçmişe yönelik olarak uygulanır ve geçmiş dönem bilgileri yeniden düzenlenir. Geçmişe yönelik uygulamanın sunulan her dönem için yapılmasının mümkün olmaması durumunda, yeni muhasebe politikası, mümkün olan en erken tarihten itibaren uygulanır ve yeni muhasebe politikasının kümülatif etkisini cari dönem başı itibarıyla belirlemek mümkün değil ise, söz konusu politika mümkün olan en erken tarihten itibaren uygulanır” (TMS – 14, 2007:17).

### **2.23. UFRS - 7 ve İlgili Tebliğ (Kısım 23) Arasındaki Farklar**

UFRS 7 01.01.2007 yılından sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere çıkarılmıştır. UFRS 7’nin yürürlüğe girmesi ile UMS 30 hükmünü yetirmiştir. UFRS 7, Tebliğin 11. Kısmı ile ilgili olduğu noktalarda yukarıda ele alınmıştır. Bu iki metin

kapsam yönünden farklılıklara sahiptirler. Tebliğin ilgili Kısmı sadece banka ve benzeri finansal kuruluşların mali tablolarının açıklanmasında uygulanırken, UFRS 7; UMS 27, UMS 28, UMS 31, UMS 19, UFRS 3, UFRS 4, UMS 39'un ilgili kısımlarını da kapsar. Bu nedenle, UFRS 7'nin getirdiği yeniliklerin neler olduğu ortaya konulursa, dolaylı olarak da olsa bir karşılaştırmaya varılacağı sonucu çıkarılabilir. UFRS 7'nin getirdiği yenilikler ve UMS 30 ile olan farklılıkları aşağıdaki gibidir:

- a) İşletmeler, “finansal araçlardan doğan her bir risk için, raporlama gününde ortaya çıkan riskler hakkında özet sayısal verileri yayınlamalıdır. Bu açıklama, kilit yöneticiye (UMS 24'te tanımlandığı gibi) içten sağlanan bilgilere dayanmalıdır” (Smith&Williamson, 2007:1 [http://www.mondaq.com/article.asp?article\\_id=52384](http://www.mondaq.com/article.asp?article_id=52384), 08.03.2008).
- b) UMS 30'a göre, “zorunlu olarak ayrı ayrı isimlendirilen muhasebe kalemleri bilançoda ya da notlarda açıklanmalıdır” (Ernst & Young,2007a:7). UFRS 7 ise, finansal varlıkların her bir kategorisi için ek bilgilerin açıklanmasını gerektirir. Örneğin; kar ve zararlar veya satılmaya hazır değerler içerisinde makul değerinde izlenen finansal varlıklar” (Ernst & Young,2007b:3).
- c) UFRS 7 ile işletmelerin daha önce açıklamaya ihtiyaç duymadığı bilgileri açıklaması gerekebilir. Örneğin, “işletmeler vadesi geçmiş finansal varlıklarının vade analizlerini açıklamakla zorludurlar” (Smith&Williamson,2007;1).
- d) İşletmeler, “makul şekilde mümkün olan pazar hareketlerindeki değişimlerin işletmenin kar ve zararları ile varlıklarını nasıl etkileyebileceğine dair bir sayısal analiz üretmek zorundadırlar” (Smith&Williamson,2007;1).
- e) UFRS 7, “dönem boyunca finansal varlıkların her bir sınıfı için borçlanma zararlarının karşılıklarındaki değişikliklerin sunulmasında mutabakata varılması ihtiyacı duyar iken, UMS 30, sadece borçlar ve avanslar için benzer bir açıklamayı gerektirir” (Ernst & Young,2007b:7).
- f) “UFRS 7'de, bir finansal varlığın ilk kez muhasebeleştirilmedeki makul değer ile değerlendirme tekniğinin kullanıldığı tarihteki değeri arasındaki herhangi bir değer farklılığı ile ilgili olarak yeni açıklama gereksinimleri vardır” (Smith&Williamson,2007;1).

- g) UMS 30, “bankalardan finansal varlıklar ve finansal yükümlüklerin her ikisi için de sözleşmeye bağlı olarak vade bilgisi açıklaması gerektirirken, UFRS 7 ise daha az yaptırımcıdır ve finansal varlıkların sözleşmeye bağlı olarak vade bilgisine ihtiyaç duymaz” (Ernst & Young,2007b:25).
- h) İşletmeler “finansal riskten korunma işlemlerinin başarısızlığı ve gerçeğe uygun değerde finansal korunma işlemleri için yeni açıklamalar yapmak zorundadır” (Smith&Williamson,2007;1).
- i) İşletmeler, “finansal varlık ve borçların takip eden kategorileri için net kar veya zararı ayrı olarak açıklamak zorundadır: vadeye kadar tutma amacıyla yapılan yatırımlar, borçlar ve alacaklar, itfa edilme maliyetiyle ölçülen finansal yükümlülükler” (Smith&Williamson,2007;1).

Yukarıdaki farklılıklar genel bir fikir verme amacıyla verilmiştir. Bu farklılıkların, Tebliğin ilgili Kısımlarında yer almayacağı farz edilebilir; çünkü Tebliğin ilgili Kısmı, UMS 30’a dayandırılmak suretiyle yayımlanmıştır.

#### **2.24. UMS - 11 ve İlgili Tebliğ (Kısım 24) Arasındaki Farklar**

Her iki düzenleme arasında herhangi bir farklılık bulunmamaktadır.

#### **2.25. UFRS - 5 ve İlgili Tebliğ (Kısım 25) Arasındaki Farklar**

UFRS 5’in yayımlanması ile UMS 35 hükmünü kaybetmiştir. UFRS 5 satış amaçlı elde tutulan duran varlıkları da kapsamına almaktadır. UFRS 5 ve Tebliğin ilgili Kısmı arasındaki farklılıklar aşağıdaki gibidir:

- a) Yukarıda sunulan nedenden ötürü amaç ve kapsam farkından söz edilebilir.
- b) Her iki düzenlemede kavramsal farklılıklar mevcuttur. Konu ile ilgili olarak Tebliğde sadece “durdurulan faaliyet” kavramı tanımlanırken, UFRS 5 Ek A’da “nakit yaratan birim”, “işletme birimi”, “satış maliyetleri”, “dönen varlık”, “durdurulan faaliyet”, “elden çıkarılacak varlık grubu”, “gerçeğe uygun değer”, “kesin alış taahhüdü”, “yüksek düzeyde olası”, “duran varlık”, “olası”, “geri kazanabilir tutar”, “kullanım değeri” kavramları tanımlanır.

- c) UFRS 5'in, UMS 35'den farklı yönlerine de bakılmakta fayda vardır. Kilit değişiklikler aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

**Tablo 7. UFRS - 5 ve UMS - 35 arasındaki temel farklılıklar**

Standart	UMS 35	UFRS 5
<b>Durudurulan faaliyetler nasıl tanımlanır?</b>	Durdurulan faaliyetler, işletmenin tek bir plana uygun olarak tamamıyla veya parça parça elden çıkarılabilecek bir parçası olarak tanımlanır. Durdurulan bir faaliyet, faaliyetssel ya da finansal raporlama amaçları için faaliyetin ayrı büyük bir hattını veya coğrafik bir bölgeyi temsil etmelidir.	Durdurulan faaliyetlere ilişkin tanım, UMS 35'teki tanımla büyük oranda aynıdır. UFRS 5, durdurulan faaliyetleri, işletmenin elden çıkarılacak yada satış amaçlı elde bulundurulan bir parçası olarak tanımlar ve <ul style="list-style-type: none"> <li>Faaliyetin ayrı büyük bir hattını veya faaliyetler için coğrafik bir bölgeyi tanımlar.</li> <li>Faaliyetin ayrı büyük bir hattını veya faaliyetlerin coğrafik bir bölgeyi elden çıkarmada tek koordineli bir planın parçasıdır.</li> <li>Bağlı ortaklık özellikle yeniden satılma bakış tarzıyla edinilir.</li> </ul>
<b>Raporlama zamanı: Durdurulan faaliyetler ne zaman bu gibi sınıflandırılmalıdır?</b>	İşletme varlığın tamamı büyük ölçüde durdurulan faaliyetlere yüklenildiği için bağlayıcı bir satış anlaşmasıyla ilişkilendirilmeye başladığında veya yönetim kurulu devam edemezlik için detaylı, resmi bir plan onayladığında ve daha önceden anons ettiğinde, açıklamalar temin edilmelidir.	Faaliyet, işletme faaliyeti elinden çıkardığı tarihte veya faaliyet satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırma ölçütlerini karşıladığında durdurulan faaliyet olarak sınıflanır.

**Kaynak:** <http://www.iasplus.com/standard/ifrs05.htm#change>,18.03.2008

## 2.26. UMS - 20 ve İlgili Tebliğ (Kısım 26) Arasındaki Farklar

Her iki metin arasında herhangi bir farklılık bulunmamaktadır.

## 2.27. UMS - 40 ve İlgili Tebliğ (Kısım 27) Arasındaki Farklar

UMS 40 ve Tebliğin ilgili Kısmı arasındaki farklılıklar aşağıdaki gibidir:

- a) Kapsam yönünden paralellikten bahsetmek mümkün olsa da, UMS 40, Tebliğin ilgili Kısmına göre kapsam açısından iki hususta farklılık sağlar. UMS 40, “UMS 41 kapsamındaki konular ve petrol, doğalgaz ve benzeri geri kazanılması mümkün olmayan kaynaklara ait maden hak ve rezervleri” (TMS – 40, 2007:2) için uygulanmaz.

b) UMS 40'a göre,

“kiralama için ödenen herhangi bir prim asgari kira ödemesiyle ilişkilendirilir, dolayısıyla varlığın maliyetine dahil edilir, ancak bu kısım borçlarda yer almaz. Kiralama yoluyla elde edilen bir gayrimenkul hakkının, yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılmış olması durumunda, gerçeğe uygun değerden muhasebeleştirilecek kalem, kiraya konu gayrimenkulün kendisi değil, üzerinde bulunan haktır” (TMS – 40, 2007:6).

c) UMS 40, takas sonucu elde edilen yatırım amaçlı gayrimenkuller hakkında da düzenlemeler getirir. Eğer takasa konu olan bir gayrimenkul gerekli şartları sağlaması halinde “gerçeğe uygun değerden ölçülür. Edinilen varlığın gerçeğe uygun değerinden ölçülmemesi durumunda, maliyet bedeli karşı tarafa verilen varlığın defter değeri olarak ölçülür” (TMS – 40, 2007:7).

d) Tebliğ, gayrimenkulün ediniminden sonra yapılan harcamalara atıfta bulunur. Tebliğe göre; “sonradan yapılan harcamaların, yatırım amaçlı gayrimenkule atfedilen performans standardından daha yüksek bir ekonomik fayda sağlaması muhtemelse, yatırım amaçlı gayrimenkulün kayıtlı değerine ilave edilmesi şarttır” (Seri: XI No: 25, 2003:281).

e) Tebliğde bahsedilen diğer bir husus ise, “d” maddesine ek olarak; “yatırım amaçlı bir gayrimenkulün kayıtlı tutarı hesaplanırken gelecekteki potansiyel bir zarar hesaba katılmışsa, varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik faydanın telafisi için yapılan harcamalar aktifleştirilir” (Seri: XI No: 25, 2003:281). Bu hususa benzer olarak, “herhangi bir varlığın alım fiyatının söz konusu varlığı işler hale getirmek için gelecekte katlanılması gereken yükümlülüğü yansıtması durumunda da aynı durum geçerlidir” (Seri: XI No: 25, 2003:281).

f) Muhasebe politikalarının uygulanması açısından her iki metin ele alındığında, aynı doğrultudaki açıklamaların varlığından söz edilebilir. Bununla birlikte, UMS 40 ek olarak “yatırım amaçlı bir gayrimenkulün gerçeğe uygun değer yönteminin kullanıldığı bir gruptan, maliyet yönteminin kullanıldığı başka bir gruba satılması durumunda, söz konusu gayrimenkulün satış tarihindeki gerçeğe uygun değeri, tahmini maliyeti haline gelir” (TMS – 40, 2007:8) ifadesi yer alır.



- g) Konu ile ilişkili olarak gerçeğe uygun değer yönteminin kullanılması ile alakalı olarak UMS 40, “bir kiracının faaliyet kiralaması işlemi çerçevesinde herhangi bir gayrimenkul hakkını elinde bulundurması durumunda, anılan gayrimenkul yatırım amaçlı bir gayrimenkul olup, gerçeğe uygun değer yöntemi uygulanacağını” (TMS – 40, 2007:8) vurgular.
- h) Makul değer yönteminin kullanılmasına ilişkin olarak, UMS 40, Tebliğe ek olarak,

“kiralama yoluyla edinilmiş olan yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri, tahmini nakit akışlarını yansıtır. Dolayısıyla, bir gayrimenkulün, yapılması beklenen tüm ödemeler düşülmek suretiyle değerlendirilmiş olması durumunda, yatırım amaçlı gayrimenkulün muhasebeleştirme amacıyla gerçeğe uygun değerini elde edebilmek için her türlü kiralama borcunun kendisine ilave edilmesi gerekir” (TMS – 40, 2007:11-12)

ifadesine yer verilir.

- i) Tebliğe göre, maliyet modelini seçen bir işletme, tüm yatırım amaçlı gayrimenkullerini maddi varlıkların ölçüm esaslarına göre ölçer. UMS 40 ise, “UFRS 5 Standardı uyarınca satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflananlar hariç olmak üzere, tüm yatırım amaçlı gayrimenkullerini UMS 16’ya göre ölçer” (TMS – 40, 2007:12-13).
- j) UMS 40, yatırım amaçlı gayrimenkullerin elden çıkarılmasına ilişkin, Tebliğe ek olarak, “yatırım amaçlı gayrimenkulün değerinin düşmesi, kayıp olması veya terk edilmesi nedeniyle üçüncü şahıslardan alınacak tazminat tahsil edilebilir olduğu zaman kâr veya zarar olarak muhasebeleştirilir” (TMS – 40, 2007:15) maddesine yer verir.
- k) Tebliğin ilgili Kısmı, bu konu ile ilgili olarak mali tablolarda açıklanması gereken bilgiler açısından UMS 40 ile bütünlük sergilemektedir. Bununla birlikte takip eden hususlara Tebliğin ilgili Kısmında değinilmemiştir. Bunlar (TMS – 40, 2007:15);
- Gerçeğe uygun değer yöntemini mi yoksa maliyet yöntemini mi uygulandığı.

- Gerçeğe uygun değer yönteminin uygulanması durumunda; faaliyet kiralaması aracılığıyla elde bulundurulmuş gayrimenkul haklarının yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılıp sınıflandırılmadığı ile bu şekilde muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmediği ve bunların hangi koşullar altında yapılmış olduğudur.

## 2.28. UMS - 12 ve İlgili Tebliğ (Kısım 28) Arasındaki Farklar

Her iki metin arasında genel anlamda bir karşılaştırma yapıldığında, büyük oranda benzerliğin olduğu görülür. UMS 12, bazı alt başlıklarda daha kapsamlı açıklamalar getirir. Bu açıklamaların Tebliğin ilgili bölümlerinde karşılıksız kalması nedeniyle bu iki metin arasında farklılıklar meydana gelir. Bu farklılıklar aşağıda olduğu gibidir:

- a) UMS 12'ye göre, “bir varlık veya borcun ilk muhasebeleştirilmesinde geçici bir fark meydana gelebilir, oluşan ertelenmiş vergi borcunu veya varlığını muhasebeleştirir ve varlık veya borcun defter değerini de aynı tutar kadar düzeltirse, mali tabloların şeffaflığını olumsuz yönde etkiler” (TMS – 12, 2007:9–10). Bu sebeple Standart, ilk muhasebeleştirme veya sonraki değişikliklere bağlı olarak çıkmış ertelenmiş vergi borçlarının veya varlığın muhasebeleştirilmesine izin vermez. Bu konu kapsamına “ertelenmiş vergi borcu veya varlığında bir varlığın yıpranma payına tabi tutulması nedeniyle daha sonra meydana gelen değişiklikleri” (TMS – 12, 2007:10) de kapsar. Bu konu ile ilişkili olarak, UMS 32 Standardına göre, bileşik finansal araç olarak tanımlanan araçlar muhasebeleştirilirken, borçlu kısmı borç hesabı, özkaynak kısmı da özkaynak hesabı altında takip edilir. Örneğin; hisseye çevrilebilir bir tahvili piyasaya süren bir işletme, bu tahville ilgili kayıtları yukarıdaki açıklamaya göre yapmalıdır. Eğer işletme açısından bu ve benzeri bir varlığın mevcudiyeti söz konusu ise ve vergi mevzuatına göre, “borç kısmının ilk muhasebeleştirmedeki vergiye esas değeri borç ve özkaynak kısımlarının ilk defter değerleri toplamına eşit sayılıyorsa, vergilendirilebilir geçici fark ticari muhasebedeki ilk muhasebeleştirmede özkaynak kısmının borç kısmından ayrı olarak muhasebeleştirilmesi sonucunda ortaya çıkar” (TMS – 12, 2007:10). Bu durumda işletme ertelenmiş vergi borcunu muhasebeleştirmekle yükümlüdür.

- b) Bazı olayların mevcudiyeti nedeniyle vergi matrahının ve mahsup edilecek vergi borçlarının belirlenmesinde bazı güçlükler sebep olabilir. Örneğin, “bazı durumlarda, hükümetin vergi oranlarına ilişkin açıklamaları yasalaşma yönünde çok önemli etkiye sahip olabilir ve açıklama yapıldıktan birkaç ay sonraki bir dönemde bu yasalaşma gerçekleşebilir. Bu gibi durumlarda vergi varlığı ve borcu açıklanan oranlar dikkate alınarak hesaplanır” (TMS – 12, 2007:16).
- c) Bazen farklı gelir dilimlerine göre farklı vergi oranları uygulanır. Böyle durumlarda ise, “geçici farkların tersine döneceği beklenen dönemlerin vergiye tabi karına ortalama vergi oranları uygulanarak ertelenmiş vergi borcu ve varlığı hesaplanır” (TMS – 12, 2007:16).
- d) Bazen işletmeler sahip oldukları maddi duran varlıkları yeniden değerlemeye tabi tutarlar ve bu yeni değer üzerinden aşınma payı hesaplarlar. Yeni değer üzerinden hesaplanan aşınma payı ile maliyet değeri üzerinden hesaplanan aşınma payı arasından kaynaklanan değer farkı yeniden değerlendirme fonu hesabında izlenir. UMS 16, bu fonunun her yıl dağıtılmamış karlara aktarılıp aktarılmayacağı hususunda bir açıklamaya yer vermez. Eğer işletme bu hesaba ait tutarların dağıtılmamış karlar hesabına aktarılmasına karar verirse, “aktarılan tutar bu tutarla ilgili ertelenmiş vergi hariç olarak belirlenir ve maddi duran varlıkların elden çıkarılmasında dağıtılmamış karlara yapılan aktarımlarda da aynı şekilde bir yöntem izlenir” (TMS – 12, 2007:21). Bununla birlikte,
- “vergisel açıdan yapılan yeniden değerlendirme ticari muhasebe açısından daha önce yapılan bir yeniden değerlendirme ile ilgili değilse veya ticari muhasebede ileride bir yeniden değerlendirme yapılması beklenmiyorsa, vergiye esas değerde yapılan düzeltmenin vergi etkisi gelir tablosuna yansıtılır” (TMS – 12, 2007:22).
- e) Bazen işletmeler birleşme işlemlerine ait muhasebe işlemlerini başlangıçta muhasebeleştirilmelerine rağmen, birleşme daha sonra gerçekleşebilir. Böyle bir durumda devralınan işletme hesaplarından aktarılan mali zarar ve ertelenmiş vergi varlıklarının kullanımı, devralan işletmeye vergisel anlamda bir faydaya yol açar. Bu konu ile ilgili UFRS 3’te düzenleme yapılmışsa da, bu düzenlenmenin karşılanmaması durumunda “devralan gelir tablosunda ertelenmiş vergi geliri muhasebeleştirir” (TMS – 12, 2007:22).

- f) Bazen işletmeler çalışanlarına hisse ve hisse benzeri finansal araçlarla ödeme yapmayı tercih edebilirler. İşletme bu ödemeleri “vergiye tabi karın hesabında gider olarak dikkate alabilir” (TMS – 12, 2007:23).
- g) Kur değişimi etkilerinden doğan bir gelir ya da giderin muhasebeleştirilmesi gerekiyorsa, bu konu UMS 21’de düzenlenmediğinden dolayı, mali tablo kullanıcılarının da bu konuda en iyi şekilde bilgilendirileceği düşünülmesi halinde, işletme bu gider veya gelirleri “ertelenmiş vergi gideri veya geliri olarak sınıflandırabilir” (TMS – 12, 2007:25).
- h) UMS 12’ye göre işletme, UMS 8 kapsamında yer alan “geriye dönük olarak muhasebeleştirilemedikleri için dönem gelir veya giderinde gösterilen tutarlarla ilgili ertelenmiş vergi gideri veya gelir tutarlarını” (TMS – 12, 2007:26) açıklamakla yükümlüdür.
- i) UMS 12’ye göre, işletme şartların oluşması halinde “ertelenmiş vergi varlığının tutarını ve muhasebeleştirilmesini destekleyen karineleri” (TMS – 12, 2007:27) açıklamakla yükümlüdür.
- j) UMS 12’ye göre, işletme “ortakların temettü dağıtmasının olası gelir vergisi etkisinin niteliklerini, belirlenmesi mümkün olan olası gelir vergilerinin tutarını ve belirlenmesi mümkün olmayan gelir vergilerini olup olmadığını” (TMS – 12, 2007:27) açıklamakla yükümlüdür.

## **2.29. UMS - 19 ve İlgili Tebliğ (Kısım 29) Arasındaki Farklar**

UMS 19 ve Tebliğın 29 numaralı Kısmı arasındaki farklılıklar aşağıdaki gibidir:

- a) UMS 19, UFRS 2 kapsamına giren öz kaynaklı faydaları kapsam dışı bırakırken, Tebliğın ilgili Kısmında bu konu ele alınır.
- b) Çok sayıda işverenin bulunduğu fayda planlarında, işletme bazen plan hakkında bu Standart hükümlerini karşılayabilecek düzeyde bilgi sahibi olmayabilir. Bu durumda işletme bu plana ilişkin muhasebe kayıtlarını katkı planı gibi muhasebeleştirme hakkına sahiptir. Eğer katılımcı bu şekilde bir muhasebeleştirme yoluna giderse ve katılımcılar arasında bir sözleşmenin varlığı mevcutsa, katılımcı UMS 19 hükümlerine göre, “sözleşmeden

kaynaklanan varlık ve borçlarını finansal tablolarına yansıtır, sonuçta meydana gelen gelir veya gideri ise kar ya da zarar olarak muhasebeleştirir” (TMS – 19, 2007:12). Tebliğde bu konuda bir açıklamaya yer verilmez.

- c) Bilançoda gösterilen tanımlanmış fayda borcuna ilişkin toplam tutar hesaplamalarında Tebliğin ilgili Kısmı ve UMS 19 arasında bir uyumdan söz etmek mümkündür. Bununla birlikte, bu toplam tutar negatif olabilir. Böyle olması halinde izlenmesi gereken yöntemler her iki metinde de aynı şekilde düzenlenmiştir. İşletmeler, eğer bir negatif değerle karşılaşılırsa, bu değer yerine “plandan yapılan geri ödemeler veya plana gelecekte yapılacak katkılardaki azalışlar şeklinde ortaya çıkan ekonomik faydaların bugünkü değerinin net toplamını” (Seri: XI No: 25, 2003:310) bilançolarında kullanabilirler. Bu limitin etkisi, UMS 19 uyarınca gelir tablosunda gösterilmesi gerekirken, Tebliğin ilgili Kısmı gelir tablosunda açıklanacak unsurlar açısından bu konuya işaret etmez.
- d) Tebliğin ilgili Kısmı ile UMS 19’da belirli fayda planı ile ilgili olarak mali tablo dipnotlarında açıklanacak hususlar arasında farklılıklar mevcuttur. UMS 19’a göre, işletme “döviz kurlarında meydana gelen değişikliğin etkilerinin, faiz maliyetinin, işletme birleşmelerinin, azaltmaların ve ödemelerin” (TMS – 19, 2007:40) açılış ve kapanış bakiyelerinin mutabakatını açıklamakla da yükümlüdür.
- e) UMS 19’a göre, işletme “özkaynağa dayalı finansal araçlar, borçlanma araçları, gayrimenkul ve tüm diğer varlıkları içeren ancak bunlarla sınırlı olmayan her bir ana plan varlığı sınıfı için, bunların toplam plan varlıklarının gerçeğe uygun değeri içindeki yüzdesi veya tutarını” (TMS – 19, 2007:42) da açıklamakla yükümlüdür.
- f) UMS 19’a göre, işletme “ana plan varlık sınıflarının etkileri de dahil olmak üzere, varlıklardan beklenen toplam getiri oranının belirlenmesinde kullanılan esasları” (TMS – 19, 2007:42) da açıklamakla yükümlüdür.

- g) UMS 19'a göre, işletme "varlık olarak muhasebeleştirilen plan varlıkları ile herhangi bir tazminat hakkının gerçek yatırım getirilerini" (TMS – 19, 2007:42) de açıklamakla yükümlüdür.
- h) UMS 19'a göre, işletme "varsayılan tıbbi maliyetler içerisindeki yüzde birlik bir artışın ve yüzde birlik bir azalışın net dönemsel emeklilik sonrası tıbbi maliyetlerin unsurları olan cari hizmet maliyeti ve faiz maliyetinin toplamı ve tıbbi maliyetlerin işten ayrılma sonrası sağlanan fayda yükümlülüğünün birikmiş tutarını" (TMS – 19, 2007:42) da açıklamakla yükümlüdür.
- i) Kıdem tazminatının uygulanması açısından farklılıklar bulunmaktadır. UMS 19'a göre kıdem tazminatı karşılığı hesaplanırken, tahmini bir enflasyon ve faiz oranı beklentisi ile bir iskonto oranının belirlenip, bilanço tarihi itibarıyla hesaplanan kıdem tazminatı yükümlülüğünün iskonto edilmiş değeri dikkate alınır.
- j) Son olarak, UMS 19'a göre (TMS – 19, 2007:42-43);

"tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değeri, plan varlıklarının gerçeğe uygun değeri ve plandaki fazla ya da açık ve tutar olarak veya bilanço tarihindeki plan borçlarının bir yüzdesi olarak gösterilen plan borçları ile plan varlıklarının bir yüzdesi olarak gösterilen plan varlıkları ile ilgili geçmiş deneyimlere dayalı düzeltmelere ait önceki dört yıllık ve cari yıllık döneme ilişkin tutarlar"

işletme tarafından mali tablo kullanıcılarına açıklanmalıdır.

### **2.30. UMS - 26 ve İlgili Tebliğ (Kısım 30) Arasındaki Farklar**

Kavramsal anlamda ufakta olsa bir farklılıktan söz etmek mümkündür. Tebliğde "kıdem tazminatına" yer verilirken, UMS 26'da bu kavram tanımlanmaz; fakat UMS 26'da "sağlanacak faydalarda kullanılacak net varlıklar" kavramına yer verilir. Bu kavramlar içerik anlamında ve uygulamada bir farklılığa yol açmaz. Kıdem tazminatı bilindiği üzere ülkemiz İş Hukuku'nda düzenlenmiş olup, bununla ilgili işlemler Tebliğin 29. Kısımının ve UMS 19'un kapsamına girmektedir.

### **2.31. UMS - 41 ve İlgili Tebliğ (Kısım 31) Arasındaki Farklar**

Bu iki düzenleme arasındaki farklılıklar aşağıdaki gibidir:

- a) Her iki metin arasında canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde tespit edilememesi halinde yapılması gerekenlerin neler olduğu konusunda bir uzlaşmadan söz edilebilir. UMS 41, Tebliğe ek olarak, “UFRS 5 kapsamına giren canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde ölçülebileceği varsayılır” (TMS – 41, 2007:7).
- b) UMS 41, Tebliğin ilgili kısmına ek olarak (TMS – 41, 2007:9);
- Tasarruf hakkı sınırlanmış ve defter değerleri borçlar için ipotek edilmiş canlı varlıkların mevcudiyeti ve defter değerleri;
  - Canlı varlıkların geliştirilmesi veya iktisap edilmesine ilişkin taahhüt tutarları; ve
  - Tarımsal faaliyetle ilgili finansal risk yönetim stratejilerinin de açıklanmasını gerektirir.
- c) Diğer bir husus da, işletmenin canlı varlıkların kayıtlı değerinde dönem başı ve dönem sonu arasında meydana gelen değişimlerin mutabakatını gösterme yükümlülüğüdür. Tebliğ, UMS 41 ile paralellik gösterse de, “UFRS 5 kapsamında satışlar ve satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflanan canlı varlıklar ile ilişkilendirilebilen azalmalara” (TMS – 41, 2007:9) ilişkin bir açıklama içermez.

### **2.32. Tebliğde Yer Almayan Standartlar**

Tebliğ hazırlandığı tarih ile günümüze kadarki dönemde UMS’lerde birçok değişiklik meydana gelmiştir. Bazı UMS’ler yürürlükten kaldırılmış ve yerini UFRS’lere bırakmıştır. Tebliğin bazı Kısımları halen çıkarılmış olan bazı UFRS’lerle belli oranda da olsa paralellik gösterebilecek seviyededir.

UFRS 1, işletmenin ilk kez UMS ve UFRS’yi mali tablolarında uygulamaya başlaması durumunda yapması gerekenleri içeren bir kılavuz niteliği taşır. İşletmelere diğer UMS ve UFRS’lerin ilk defa uygulanmasında, diğer bir deyişle işletmenin geçiş yılında yapması gerekenlerin önerildiği bir standarttır.

UFRS 2, hisse bazlı ödeme yapan işletmelerin mali tablolarını nasıl hazırlaması gerektiğine ilişkin bir standarttır. Bu standardın ilgili kısımları, Tebliğin 29. Kısımında açıklama getirilen çalışanlara sağlanan öz kaynak temelli faydalarla ilişkilendirilebilir.

UFRS 4, sigorta sözleşmesi düzenleyen işletmeleri kapsamı altına alır. Bir nevi sigortacılar için hazırlanmış bir standart denilebilir. İlk çalışma devresi tamamlanmış ve uygulanmak amacıyla yayımlanmıştır. İkinci çalışma devresi hali hazırda devam etmektedir. Bu standart da diğerleri gibi, mali tabloların hazırlanmasına yöneliktir.

UFRS 6, özellikli bir konu olup, maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesine ilişkin bir standarttır. Petrol ve gaz endüstrilerinde yaşanan çıkmazları çözmek amacıyla getirilmiş bir ara standarttır. Bunun anlamı, kısa dönemde karşılaşılabilecek problemleri çözmeye yönelik olup, hali hazırda görüşülmesi beklenen birçok konu bulunmaktadır. Buna ek olarak, işletmelere uygulama açısından bir zorunluluk getirmez. Eğer ilgili işletmelerin muhasebe politikaları UMS 8'in 10. paragrafında açıklanan kriterlere uygunluk göstermeleri halinde, işletmeler UFRS 6'yı kullanmayabilirler. Sonuç olarak, "UFRS 6 işletmelere standartlara bağlılık iddia eden oldukça farklı muhasebe politikaları kullanmasına izin verir ve etkili şekilde genel çerçeveye başvurmada muafiyet sağlar" (Holt, 2007:50).

UFRS 8, UMS 14'ün yerini alacak bir standarttır. İsteyen işletmeler 31.12.2007 ve 31.12.2008 tarihli tablolarına uygulayabilirler; fakat yürürlüğe 1.1.2009 tarihi itibarıyla girecektir. Faaliyet bölümleri standardı ile amaçlanan, işletmenin gerçekleştirdiği faaliyetler açısından, işletmenin içinde bulunduğu ekonomik ortamın tanıtılması ve bunun işletmenin finansal tablolarına olan etkilerini ölçmektir.

Yukarıda açıklanan standartların Tebliğde yer almaması nedeniyle, iki metin arasında bir karşılaştırmadan bahsetmek mümkün olmamaktadır. Bu nedenle çalışmanın bu kısmında diğer standartlarla ilgili yapılan karşılaştırma ve açıklamalara yer verilememektedir.



## **BÖLÜM 3: SPK SERİ: XI NO: 25 TEBLİĞİNE GÖRE HAZIRLANMIŞ BİR BİLANÇONUN UFRS'YE UYUMLAŞTIRILMASI ÜZERİNE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ**

### **3.1. Çalışmanın Amacı**

Çalışmanın bu kısmında, ikinci bölümde ortaya konulan farklılıkların ortadan kaldırılması amaçlanmaktadır. Bu farklılıklar özellikli farklılıklar olup, bu konu ile ilgili olarak literatürde derinlemesine yapılmış bir çalışma bulunmamaktadır. Bu zamana kadar çıkarılmış makaleler ve kitaplar UFRS'nin nasıl uygulanacağına dönük olup, çalışmada yer alan özellikli konuları kapsamakta yetersiz kalmaktadırlar. Bu nedenle, mümkün olduğunca standartlarda anlatılmak istenen amaçlar kavranıp, bu farklılıkların giderilmesine yönelik çözüm önerileri konmaya çalışılmıştır. Bazı konuların diğer yazarlar tarafından da ele alınması nedeniyle, bu konularda literatüre başvurulmuştur. Burada getirilen çözüm önerileri bir kesinlik arz etmeyip, yorum farkından kaynaklanabilecek sebeplerden dolayı, değişik kişilerce farklı yorumlanıp farklı algılanabilir ve değişik çözüm önerilerine neden olabilir. Buradaki temel amaç, UFRS kullanıcılarına bir bakış açısı sağlamak ve ülkemizde bu konunun kullanım açısından yaygınlaşması sürecinde katkı sağlayabilmektir.

Yukarıdaki açıklamalara ek olarak, çalışmanın devam eden kısımlarında ilgili Tebliğ ve Standartların bugünkü şekli arasındaki farklılıklar sunulur. Farklılık arz etmeyen konular takip eden açıklamalarda yer almayacaktır. Ayrıca bazı özellikli konular geniş bir açıklama ihtiyacı duyduğundan, yüzeysel bir çözüm önerisi sunulmak şartıyla ele alınacaktır. Bütün bunlara ek olarak, örneklerin muhasebe kaydına dökülmesinde mümkün olduğunca muhasebe kodları kullanılacaktır. Bu kayıtlarla ilgili olarak hesap adı verilecek ve bu hesap isimlerinin kullanımında da mümkün olduğunca terimsel bir birliğin sağlanması amacıyla Tekdüzen Hesap Planı'na bağlı kalınmaya çalışılacaktır. Tekdüzen Hesap Planı'nda yer almayan hesaplar için, ihtiyaca uygun olarak yeni hesap adları kullanılacaktır.

### 3.2. Çözüm Önerileri

#### 3.2.1. UMS – 1 İle İlgili Çözüm Önerileri

Satış amaçlı elde tutulan varlık ve elden çıkarılacak duran varlıklara bilançoda yer verilmesi gerekir. Bilançoya alınmalarından önce yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

**Örnek:** X A.Ş.’nin hisse senetleri İMKB’de işlem görmektedir. X A.Ş. mali tablolarını Seri: XI No:25 Tebliğine göre hazırlamaktadır. Sahip olduğu binaların 100.000 YTL’lik kısmının satış amaçlı elde tutulduğu ve bu varlığın 31.12.2005 satın alındığı ve normal amortismanına tabi tutulduğu anlaşılmaktadır. İşletme almış olduğu karar doğrultusunda Ocak 2008 itibariyle UFRS/UMS uyumlu bilanço hazırlamaya karar vermiştir. (Amortisman oranı binalar için %2’dir.)

-----	05.01.2008	-----
SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DUR. VAR.	100.000 YTL	
252 BİNALAR		100.000 YTL
-----	05.01.2008	-----
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	2.000 YTL	
679 DİĞ. OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR		2.000 YTL
-----	/	-----

Yukarıdaki kayıta Tekdüzen Hesap Planında “Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlık” adı altında bir hesap bulunmadığından ve Standart gereği bu hesaba ihtiyaç duyulduğundan kod kullanılmaksızın kayıt işlemi gerçekleştirilmiştir.

#### 3.2.2. UMS – 34 İle İlgili Çözüm Önerileri

UMS 34’ün konusu ara dönem finansal raporlamaya ilişkindir. Ara dönem finansal raporlara ilişkin örneklendirilmesi gereken bir farklılık bulunmamaktadır. Bu konu büyük oranda SPK Tebliği ile uyumluluk arz eder.

### 3.2.3. UMS – 7 İle İlgili Çözüm Önerileri

Bu konu ile ilgili büyük oranda bir benzerlikten söz edilebilir. Temel farklılık, temettü ödemeleri UMS 7'ye göre işletmenin esas faaliyetlerinden kaynaklanan bir nakit çıkışı ya da finansman faaliyetinden kaynaklanan bir nakit çıkışı olarak gösterilebilirken, Tebliğde bu giderlerin finansman faaliyetinden kaynaklanan bir çıkış olarak ele alınmasıdır. Bu konu nakit akım tablosunun yorumlanmasında azımsanacak bir farklılık meydana getirir.

### 3.2.4. UMS – 18 İle İlgili Çözüm Önerileri

SPK Tebliğine göre hazırlanmış mali tablo ve bu tablolara ilişkin dipnot bilgilerinde de açıklandığı üzere, gelecekte oluşması beklenen tahsilatların finansman maliyeti içersinde yer alan gizli faiz oranı ile gerçek değerine indirgenip, bu işlem sonucu elde edilen gerçek değer ile nominal değer arasındaki farkın faiz geliri olarak değerlendirildiği belirtilir. Bu anlamda UMS 18 ile bir paralellik söz konusudur. Eğer swap işlemlerinden doğan bir hasılat oluşursa, bu hasılat da yukarıda açıklandığı gibi aynı işleme tabi tutulup farklılık giderilir. Yukarıda belirtilen husus aşağıdaki gibi örneklendirilebilir (Demir, 2008:92-94):

**Örnek:** Güçlü İşletmesi 01.12.2007 tarihinde 18.000 YTL maliyetli bir malı 4 ay vade ile KDV hariç 21.000 YTL karşılığında satmıştır. Satışa konu mal aynı gün müşteri işletmeye teslim edilmiştir. İşletmenin satışlarının hemen hemen tamamı benzer vadelerle kredili olarak gerçekleşmektedir. Satışlar “peşin fiyatına 4 ay vade” ifadesi kullanılan reklamlar ve gazete ilanları yoluyla sürdürülmektedir. Gerçekleşen satışlarda da fatura üzerinde söz konusu satış ile ilgili herhangi bir vade farkı tutarı belirtilmemektedir. İşletme yetkilileri söz konusu malı peşin bedelle satmaları durumunda satış fiyatının yaklaşık 20.000 YTL olacağını belirtmektedirler. Bu fiyat ile satışın yapıldığı tarihte benzer malların piyasadaki peşin satış fiyatı arasında anlamlı bir fark yoktur.

**Çözüm:** Öncelikle bu kaydın yapılabilmesi için bir faiz oranının varlığından söz etmek gerekir. Bu gibi satışlarda piyasa faiz oranından bağımsız bir faiz oranı belirlenmiş olup bu oranı malın peşin fiyatı ile vadeli fiyatı arasındaki farktan yola çıkarak hesaplamak mümkündür. O halde bu satış için faiz oranı aşağıdaki gibi hesaplanabilir.

Vadeli satış fiyatı / Peşin Satış Fiyatı = 1 + faiz oranı

$(21.000 + 3.780 \text{ KDV}) / (20.000 + 3.600 \text{ KDV}) = 1 + \text{faiz oranı}$

$1,05 = 1 + \text{faiz oranı}$

$0,05 = \text{faiz oranı} = \%5$  (4 aylık). Bu basit faiz oranıdır. Normalde Standarda göre bileşik faiz oranı kullanılması gerekir bunun için de aylık faiz oranını bulmakta fayda vardır.

$1,05 = (1 + \text{aylık faiz oranı})^4$

Aylık faiz oranı = %1,23

Satış anındaki muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

-----	01.12.2007	-----
120 ALICILAR		24.780 YTL
	122 ALACAK SENETLERİ REESKONTU	1.000 YTL
	391 HESAPLANAN KDV	3.780 YTL
	600 YURTİÇİ SATIŞLAR	20.000 YTL
-----	01.12.2007	-----
621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ		18.000 YTL
	153 TİCARİ MALLAR	18.000 YTL
-----	31.12.2007	-----
122 ALACAK SENETLERİ REESKONTU		230 YTL
	642 FAİZ GELİRİ	230 YTL
-----	/	-----

### 3.2.5. UMS – 2 İle İlgili Çözüm Önerileri

Stokların değerlendirilmesinde de elde etme veya net gerçekleştirilebilir maliyetin düşük olanı uygulanır. Fakat UMS 18 ile ilgili farklılığın giderilmesine yönelik olarak verilen

örnek uygulamada gösterilen hususlar UMS 2’de karşımıza çıkar. Bu konuyu aşağıdaki gibi örneklendirmek mümkündür (Demir, 2008:76):

**Örnek:** Atılğan Ticaret İşletmesi 01.12.2007 tarihinde peşin fiyatı 100.000 YTL + %18 KDV olan ticari malı 3 ay vadeli olarak 103.000 YTL + %18 KDV senetli olarak satın almıştır.

-----	01.12.2007	-----
153 TİCARİ MALLAR		100.000 YTL
191 İNDİRİLECEK KDV		18.540 YTL
322 BORÇ SENETLERİ REESKONTLARI		3.000 YTL
	321 BORÇ SENETLERİ	121.540 YTL
-----	31.12.2007	-----
780 FİNANSMAN GİDERLERİ		1.000 YTL
	322 BORÇ SENETLERİ REESKONTLARI	1.000 YTL
-----	/	-----

### 3.2.6. UMS – 16 İle İlgili Çözüm Önerileri

Maddi duran varlıklara ilişkin olarak örneğin; teçhizatın ilk kez üretime alınması ve örnek ürünlerin üretilmesi gibi ilgili varlığı gerekli yer ve duruma getirmek için yapılan çabalar sonucu elde edilen ürünlerin satılması sonucu elde edilen hasılatın bu çabalar için katlanılan maliyetlerden düşülmesi sonucu elde edilen maliyetler de maddi duran varlığın maliyetine eklenmektedir.

**Örnek:** X işletmesi yeni aldığı makine ile ilgili olarak test amaçlı 60 adet ürün üretmeyi hedeflemektedir. Makinenin ilk kullanımından kaynaklanan nedenlerden dolayı ancak 50 adet ürün üretilmiştir. Bu ürünler 200 YTL birim fiyatla piyasada satılmaktadır. Bu üretilen parti için toplam üretim maliyeti 12.000 YTL olarak gerçekleşmiştir.

----- / -----		
100 KASA	10.000 YTL	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		10.000 YTL
----- / -----		
620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ	12.000 YTL	
152 MAMULLER		12.000 YTL
----- / -----		
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	2.000 YTL	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR	10.000 YTL	
620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ		12.000 YTL
----- / -----		

Eğer stok üretiminde kullanılan bir makine veya teçhizatın sökülmesi ve taşınması ile ilgili olarak, varlığın kullanıldığı yerin restorasyon ihtiyacı duyulsaydı bu maliyetler stoklar ile ilişkilendirilecekti. Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu varlıklar hesabına bu tutar alacak kaydedilecek, Stoklar hesabına da borç kaydedilecekti.

**Örnek:** X A.Ş. bir taş ocağı işletmesi olup, A kentinde faaliyette göstermiş olup, buradaki kaynakların tükenmesi nedeniyle faaliyetini tamamlamıştır. Taş ocağında kullanılan Revolutionary Rock Drill adlı makinenin sökülmesi ve taşınması sırasında orman arazisine verilen zarardan dolayı 10.000 YTL'lik bir ağaçlandırma gideri oluşmuştur.

**Çözüm:** İlgili makine stok üretiminde, bu mamul, yarı mamul ya da ilk madde olabilir, kullanıldığı için bu giderler üretim maliyetleri ile ilişkilendirilecektir.

----- / -----

150 İLK MADDE VE MALZEME

10.000 YTL

102 BANKALAR

10.000 YTL

----- / -----

Eğer maddi varlıklardan herhangi birinin satış amaçlı elde tutulması kararlaştırılırsa bu varlık için aşınma payı ayrılması durdurulur.

**Örnek:** X A.Ş. 70.000 YTL defter değeri bulunan ve birikmiş amortismanı 10.000 YTL olan makinesini yeni yılda satış amaçlı olarak elde tutmayı kararlaştırmıştır.

----- / -----

257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR

10.000 YTL

SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DUR. VAR.

60.000 YTL

253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR

70.000 YTL

----- / -----

Arsa ve arazilerin sınırsız ömrünün bulunması nedeniyle amortisman ayrılmaz. Bununla birlikte bu arsa ya da arazi için bir sökölme, kaldırma ve restorasyon maliyetine katlanılsa idi, bu maliyetlere ilişkin elde edilmesi beklenen fayda süresi boyunca amortisman ayrılması gerekirdi.

**Örnek:** X A.Ş. 20.000 YTL değerinde arsa almış olup, bu arsanın işletmeye ait bir mülk olduğunu belirlemek amacıyla 1.000 YTL'lik bir harcama yaparak etrafını çitle çevirtirmiştir.

----- / -----

250 ARAZİ VE ARSALAR

20.000 YTL

102 BANKALAR

20.000 YTL

----- / -----

----- / -----		
251 YER ALTI VE YER ÜSTÜ DÜZENLERİ	1.000 YTL	
102 BANKALAR		1.000 YTL
----- / -----		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	200 YTL	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		200 YTL
----- / -----		

Takas işlemleri de UFRS’de ele alınan diğer bir özel konu olarak karşımıza çıkar. Bu konu aşağıdaki gibi örneklendirilebilir (Gökçen ve diğerleri, 2006:160):

**Örnek:** ABC şirketi otomobil karşılığı bir makineyi takas etmektedir. Verilen otomobilin kayıtlı değeri 90.000 YTL olup, amortisman tutarı 40.000 YTL’dir. Takas sonucu elde edilecek makinenin makul değeri 80.000 YTL’dir.

----- / -----		
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	80.000 YTL	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	40.000 YTL	
254 TAŞITLAR		90.000 YTL
679 DİĞ. OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR	30.000 YTL	
----- / -----		

### 3.2.7. UMS – 38 İle İlgili Çözüm Önerileri

Genellikle maddi olmayan duran varlıklar bilgisayar program haklarını ve geliştirme giderlerini içermektedir. Bu varlıklar için genelde yıpranma paylarının ayrılmasında normal amortisman yöntemi kullanmakta ve beklenen fayda süresi beş yılı aşmamaktadır. Fakat bu maddi olmayan varlıklara ek olarak, bazı işletmeler bünyelerinde çeşitli maddi olmayan varlıklara sahip olabilmektedir ki, bunlar için standarda en uygun şekilde muhasebe çözümlerinin getirilmesi gerekir.



Bir önceki alt başlıkta da açıklandığı gibi, eğer işletmeler elinde satış amaçlı veya durdurulan faaliyet kapsamında ele alınabilecek bir maddi olmayan duran varlığı bulundurlar ise, bu varlık için amortisman ayrılmaz.

**Örnek:** X A.Ş. elinde bulundurduğu 50.000 YTL defter değerli ve 2.500 YTL birikmiş amortismanı bulunan distribütörlük hakkını yeni mali yıl itibariyle satış amaçlı olarak elinde bulundurmaya yönetim kurulu kararıyla kararlaştırmıştır.

----- / -----

268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR 2.500 YTL

SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DUR. VAR. 47.500 YTL

260 HAKLAR

50.000 YTL

----- / -----

İşletmeler birleşme yoluna giderlerse ve elinde bulundurduğu maddi olmayan duran varlıklarına ilişkin her birinin gerçeğe uygun değerini ayrı olarak ve güvenilir bir şekilde belirleyemezlerse, bu varlıklar şerefiyeden ayrı olarak tek bir varlık olarak muhasebeleştirilirler.

**Örnek:** X Kariyer Danışmanlık A.Ş. Y Kariyer Danışmanlık A.Ş. ile tam iktisap yöntemi ile birleşmiştir. Y A.Ş.’nin elindeki 10.000 kişilik özgeçmiş veri bankası UMS 38 kriterlerine göre güvenilir bir biçimde değerlendirilememektedir. Şirket yöneticileri bu konuda mutabakata varmış olup, bu varlık için 5.000 YTL değer biçilmiştir.

----- / -----

ŞEREFİYE DIŞI MADDİ OLMAYAN DUR. VAR. 5.000 YTL

102 BANKALAR

5.000 YTL

----- / -----

Yukarıdaki kayıta, Tekdüzen Hesap Planında “Şerefiye Dışı Maddi Olmayan Duran Varlıklar” isimli bir hesap bulunmadığından ve bunun alternatifi bir hesap bulunmadığından kod kullanılmaksızın öneri niteliğinde bir muhasebe kaydı yapılmıştır.

İşletme birleşme yoluna gitseydi ve bu birleşme sonucu, iktisap edilen işletmenin sürdürmekte olduğu araştırma geliştirme projesine ilişkin gelecekte bir araştırma harcaması meydana gelseydi bu harcama ilgili dönemde gider olarak muhasebeleştirilecekti. Eğer bu harcamalar geliştirmelere ilişkin olsaydı iki yaklaşımdan söz edilebilirdi. UMS 38’de 57. Paragraftaki kriterlerin sağlanması halinde elde edilen ve devam eden araştırma ve ya geliştirme projesinin defter değerine eklenecekti. Eğer buradaki kriterlerin sağlanmaması durumunda gider olarak ilgili dönemde muhasebeleştirilecekti.

**Örnek:** X Kariyer Danışmanlık A.Ş. Y Kariyer Danışmanlık A.Ş. ile birleşmesi esnasında, Y A.Ş. tarafından geliştirilmekte olan veritabanı yazılımının güvenli bir şekilde çalıştığı kanıtlanmış olup bunun için 120.000 YTL’lik teknolojik ve finansal giderin harcanmış olduğu tespit edilmiştir. Bu harcamanın UMS 38’deki 57. paragrafta yer alan koşulları sağladığı tespit edilmiştir.

----- / -----		
750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	120.000 YTL	
		102 BANKALAR
		120.000 YTL
----- / -----		

Bazı maddi olmayan duran varlıkların ekonomik ömrü sınırsızlık arz edebilir bu durumda bu varlıklardan aşınma payı ayrılmaz. Bu varlıklar UMS 36 kapsamında ele alınırlar. UMS 36’ya göre bu varlıklar cari yılda muhasebeleştirilirse, bu varlıklar için cari yılın bitiminden önce değer düşüklüğü testi yapılır.

**Örnek:** 20.000 YTL ticari bedelle satın alınmış bir ticari markanın, işletme tarafından iki yıldır piyasada lider konumda olan bir ürünü belirlemek ve farklı kılmak için kullanılmaktadır. Piyasaya yeni giren bir marka sonucu, lider konumda bulunan markanın pazardaki payında bir daralma meydana gelmiştir. İşletme markayı kullanmak niyetinde olup, pazarda liderliği kaybetmeyeceğini ummaktadır. Bununla birlikte pazar payında meydana gelen düşüşün bir sonucu olarak bu ticari markanın bedelinin 18.000 YTL değerine gerilediği güvenilir bir şekilde piyasa şartları altında tespit edilmiştir.

----- / -----

654 KARŞILIK GİDERLERİ

2.000 YTL

M.O.D.V DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ

2.000 YTL

----- / -----

UFRS'ye göre varlıkların değerlerinde netleştirme yapılmaz. Bu nedenle "Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü" adı altında bir hesap önerilmesi uygun görülmüştür.

İşletmenin sahip olduğu bir varlığın hurda değerinde bir değişiklik meydana gelirse bunlar UMS 8'de öngörüldüğü üzere muhasebeleştirilmeleri gerekir.

**Örnek:** X A.Ş.'nin bilançosunda 20.000 YTL defter değeri ile kayıtlı olan bir maddi olmayan duran varlığın hurda değerinin 5.000 YTL olduğu tahmin edilmiştir. Bu değerler göz önünde bulundurulmak şartıyla ilk yıl normal amortisman yöntemi kullanılmak üzere varlık amortismanına tabi tutulmuştur. İşletme bilançosunun onaylanmasından sonra, işletmenin sahip olduğu maddi olmayan duran varlığın yeni bir modeli çıkmış olup, işletme elindeki varlığın hurda değerinde değişikliğe gitmiş ve bunun 4000 YTL olacağını tahmin etmiştir. Amortismanına konu olan süre 5 yıldır.

**Çözüm:** İşletme bilançolar onaylandıktan sonra bir değişiklikle karşı karşıya kalmış bulunmaktadır. Bu değişiklik yeni bilanço dönemini etkileyecektir. Bu değişiklik nedeniyle işletme yeni hurda değerini göz önüne alarak amortisman ayıracaktır.

----- 31.12.2007 -----

İLGİLİ MALİYET MUHASEBESİ BAĞLANTI HESABI

3.000 YTL

268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR

3.000 YTL

----- 31.12.2008 -----

İLGİLİ MALİYET MUHASEBESİ BAĞLANTI HESABI

3.250 YTL

268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR

3.250 YTL

----- / -----

### 3.2.8. UMS – 36 İle İlgili Çözüm Önerileri

Bu kısımdaki temel farklılıklar değer düşüklüğü testinin muhteviyatından ve değer düşüklüğünde uygulanacak olan değer düşüklüğü yöntemlerinden kaynaklanmaktadır. Ayrıca işletme birleşmeleri sonucunda ortaya çıkmış olan şerefiyeye ilişkin değer düşüklüğünün hesaplanmasında izlenecek yolların farklılığından kaynaklanmaktadır.

Değer düşüklüğü testi aşağıdaki gibi örneklendirilebilir (Örten ve diğ, 2007:518-519)

**Örnek:** Bir işletme sahip olduğu gemi ile yolcu taşımacılığı yapmaktadır. İşletme, geminin işletmeye alındığı ikinci yılın sonunda deniz ulaşımına getirilen vergiler nedeniyle, geminin değer düşüklüğüne uğradığını tahmin etmektedir. İşletme gemiyi değer düşüklüğü testine tabi tutmak istemektedir. Gemiye ilişkin veriler aşağıdaki gibidir.

**Tablo 8. Maddi duran varlığa ait veriler tablosu**

	Kayıtlı Değer	Birikmiş Amortismanlar	Kalan Faydalı Ömür	Net Satış Bedeli	Kullanım Değeri
Gemi	50.000	10.000	8 yıl	30.000	35.000

Geminin geri kazanılabilir değeri net satış bedeli ile kullanım değerinden büyük olmaktadır. Bu durumda, 35.000 YTL'lik tutar geri kazanılabilir değer olmaktadır. 35.000 YTL varlığın kayıtlı net değerinden 40.000 YTL'den (50.000 – 10.000) küçük olduğu için değer düşüklüğü vardır.

**Tablo 9. Maddi duran varlık değer düşüklüğü tablosu**

Kayıtlı Net Değer	40.000
Geri Kazanılabilir Değer	(35.000)
Değer Düşüklüğü	5.000

İşletme geminin değerini 5.000 YTL karşılık ayırarak 35.000 YTL'ye düşürecektir.

----- / -----

654 KARŞILIK GİDERLERİ

5.000 YTL

257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR

5.000 YTL

----- / -----

----- / -----  
ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI

2.000 YTL

691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞ.

YASAL YÜK. KARŞILIKLARI

2.000 YTL  
----- / -----

Yukarıdaki kayıta “Ertelenmiş Vergi Varlığı” hesabı için Tekdüzen Hesap Planında bir hesap kodu bulunmadığı için, hesap kodu kullanılmamıştır. Bununla birlikte bu hesap için “Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları” hesabı altında bir kod kullanılması hesap planının işleyişi açısından önerilebilir.

Şerefiyenin hesaplanması özellikli bir konu olup, değer düşüklüğü testine tabi tutulmasında zorluklar meydana gelmektedir. Değer düşüklüğü testi nakit üreten her bir varlık kalemi için uygulanmakla birlikte bu varlıklara yardımcı olan varlıklara da uygulanır. Bir varlığın değerinin belirlenmesinde, genellikle o varlığın bulunduğu pazardan yararlanır. Eğer böyle bir pazarın varlığından söz edilemiyorsa bu varlık için bir makul değer belirlenmesi güçleşir. Bu konu ile alakalı diğer bir husus ise, nakit üreten birimin tek başına bir anlam ifade etmemesidir. Standartta da örneklendirildiği gibi, bir maden ocağı için kurulmuş bir tren yolunun tek başına bir değerinin olmaması gibi. Eğer maden ocağının orda olmadığını kabul edersek bu tren yolu kimse için bir şey ifade etmeyecektir. Bununla birlikte, bu maden ocağından elde edilen malın taşınmasında da olmazsa olmaz unsurlarından biridir. Bu gibi faktörler göz önünde bulundurulduğunda, şerefiye için yapılması gereken değer düşüklüğü testinin ne derece zor olacağı tahmin edilebilir. Bu hususla ilgili olarak aşağıdaki adımlar izlenebilir (Örten ve diğ, 2007:525):

- a) Öncelikle şerefiye için değer düşüklüğü oluştuğuna ilişkin yönetimde bir kanaatin oluşması
- b) Nakit üreten bir birimde meydana gelen değer düşüklüğü öncelikle şerefiyede meydana geldiği kabul edilip, şerefiyenin tamamının değeri yok edildikten sonra nakit üreten birimin varlıklarının değerinde azalma meydana geldiği kabul edilecektir.

- c) Her bir nakit üreten birimin varlıklarının kullanım değerleri bulunacaktır.
- d) Her bir nakit üreten birimin kullanım değeri ile düzeltilmiş defter değerleri karşılaştırılarak her bir nakit üreten birimde meydana gelen değer düşüklüğü hesaplanacaktır. Bu değer düşüklüğü nakit üretmeyen şerefiyeden gelen değer payı da kapsayacaktır.
- e) Nakit üreten birimlerin her birinin toplam değer düşüklüğünden, nakit üretmeyen birimin payı düşülerek her birinin tek başına değer düşüklüğü zararı hesaplanacaktır.
- f) Her bir birimin (nakit üreten veya üretmeyen) defter değerinden hesaplanan değer azalmaları düşülerek bilançoya alınması gereken net defter değerleri bulunacaktır.

Bu süreç izlendikten sonra iki şekilde muhasebe kaydı yapılabilir. İlk olarak yeniden değerlendirme fonunun bakiyesine bakılır. Eğer yeniden değerlendirme fonunda bir bakiye var ise, burada yer alan değer de dikkate alınır ve değer düşüklüğü aşağıdaki gibi muhasebeleştirilir.

----- / -----

522 M.D.V. YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI XX

654 KARŞILIK GİDERLERİ XX

M.D.V. DEĞ. DÜŞÜKLÜĞÜ KAR.

XXX

----- / -----

Yukarıdaki kayıta “Maddi Duran Varlık Değer Düşüklüğü Karşılığı” hesabı için Tekdüzen Hesap Planında bir hesap kodu bulunmadığı için, hesap kodu kullanılmamıştır. Bu hesap için “Maddi Duran Varlıklar” hesabı altında bir hesap kodunun kullanılması önerilebilir.

Eğer maddi duran varlık yeniden değerlendirme artışları hesabı bakiyesi sıfır ise, muhasebe kaydında bu hesap dikkate alınmayacaktır.

### 3.2.9. UMS – 23 İle İlgili Çözüm Önerileri

Bu kısım ile ilgili olarak mali tabloları etkileyecek bir farklılık bulunmamaktadır.

### 3.2.10. UMS – 32 ve UMS 39 İle İlgili Çözüm Önerileri

Finansal araçlara yaklaşım tarzı açısından ciddi bir farklılık bulunmamaktadır. Bu nedenle bu konu ile ilgili olarak bir çözüm önerisine yer verilmez.

### 3.2.11. UFRS – 3 İle İlgili Çözüm Önerileri

UFRS 3, bir işletme birleşmesi amacıyla düzenlenen veya ihraç edilen finansal borçlarla ilgili giderler UMS 39 konusuna girer ve işletme birleşmesi amacıyla ihraç edilen özkaynağa dayalı araçlara ilişkin giderler UMS 32 kapsamına girerler. Bu nedenle bu giderler sermaye araçlarının ihraç kazançlarını azaltacak bir unsur olarak muhasebeleştirilirler.

**Örnek:** X A.Ş. 5 YTL nominal değerli 30.000 adet hisse senedi çıkararak Y işletmesinin %60'nı satın almıştır. Hisse senedi çıkarımına ilişkin 5.000 YTL'lik harcama yapılmıştır. Hisse senedinin piyasa değeri 6 YTL'dir.

----- / -----	
İHRAÇ EDİLEN HİSSE SENETLERİ	150.000 YTL
500 SERMAYE	150.000 YTL
----- / -----	
102 BANKALAR	180.000 YTL
520 HİSSE SENEDİ İHRAÇ PRİMLERİ	30.000 YTL
İHRAÇ EDİLEN HİSSE SENETLERİ	150.000 YTL
----- / -----	

----- / -----

245 BAĞLI ORTAKLIKLAR

155.000 YTL

102 BANKALAR

155.000 YTL

----- / -----

İşletme birleşmesi sözleşmesi gelecekte bir veya birden fazla şarta bağlı olarak birleşme maliyetine etki edebilecek düzeltmeler gerektirebilir. Örneğin, “düzeltme gelecekte belirli seviyede bir karın devamlılığı veya sağlanmasına veya ihraç edilen özkaynağa dayalı araçlar gibi araçların fiyatının devamlılığına bağlı olabilir” (TFRS - 3, 2007:12). Bu düzeltmenin değeri sağlıklı bir şekilde tespit edilebilirse işletme birleşmesi tarihinde birleşme maliyetine bu düzeltme eklenir.

**Örnek:** X A.Ş. Y A.Ş. ile birleşmesi sırasında sözleşmeye Y işletmesinin borsadaki hisse senetlerinin değerinin en düşük değerinin 1 YTL olma şartı birleşme sözleşmesine konmuştur. Bunun da birleşme maliyetine olan etkisinin 10.000 YTL olduğu ve güvenli bir şekilde belirlendiği varsayılmıştır.

----- / -----

654 KARŞILIK GİDERLERİ

10.000 YTL

247 BAĞLI ORT. SER. PAY. DEĞ. DÜŞ. KRŞ.

10.000 YTL

----- / -----

Birleşme tarihinde iktisap eden işletme iktisap edinilen işletmenin UFRS 5 konusuna giren satılmak amacıyla elinde bulundurduğu duran varlıklar haricindeki tanımlanabilir varlıkları, yükümlülükleri ve koşullu yükümlülüklerini gerçeğe uygun değerinden ayrı olarak finansal tablolara alınır.

**Örnek:** X A.Ş. Y işletmesini iktisap etmiş olup, Y işletmesinin bilançosunda 15.000 YTL değerinde bir arazisi bulunmaktadır. Bu arazinin birleşme tarihindeki piyasa değeri 20.000 YTL'dir.



----- / -----		
245 BAĞLI ORTAKLIKLAR		15.000 YTL
261 ŞEREFİYE		5.000 YTL
	246 BAĞLI ORT. SERMAYE TAAHH.	20.000 YTL
----- / -----		
246 BAĞLI ORT. SERMAYE TAAHH.		20.000 YTL
	102 BANKALAR	20.000 YTL
----- / -----		

Üzerinde durulması gereken diğer bir konu ise, birleşme sırasında devralınan şerefiye için amortisman ayrılmaz. UMS 36 kapsamında ele alınarak, şerefiye için değer düşüklüğü ayrılır.

**Örnek:** X A.Ş. Y işletmesini iktisap ettiği 01.01.2007 tarihi itibarıyla 30.000 YTL'lik bir şerefiyenin varlığı söz konusu olmuştur. Cari yıldan önce yapılan değer düşüklüğü testine göre şerefiyenin değeri 24.000 YTL olarak hesaplanmıştır.

----- / -----		
654 KARŞILIK GİDERLERİ		6.000 YTL
	261 ŞEREFİYE	6.000 YTL
----- / -----		

İşletme birleşmesi sırasında bir negatif şerefiyenin varlığı söz konusu olur ise, bunun bilançoda yer almasına izin verilmez. Standartta düzenlendiği üzere, ilgili hesap dönemi başlangıcında geçmiş yıl karlarının açılış bakiyesine yapılacak bir düzeltme ile negatif şerefiye bilanço dışı bırakılır.

**Örnek:** X A.Ş. Y A.Ş.'yi 40.000 YTL bedelle iktisap etmiş olup, iktisap edilen kısmın defter değeri 50.000 YTL'dir.

----- / -----		
245 BAĞLI ORTAKLIKLAR		50.000 YTL
	246 BAĞLI ORT. SERMAYE TAAHH.	40.000 YTL
	499 DİĞ. ÇEŞ. UZUN VAD. YAB. KAY.	10.000 YTL
----- / -----		
246 BAĞLI ORTAKLIKLARA SERMAYE TAAHH.		40.000 YTL
	102 BANKALAR	40.000 YTL
----- 01.01.2008 -----		
499 DİĞ. ÇEŞ. UZUN VAD. YAB. KAY.		10.000 YTL
	671 ÖNCEKİ DÖNEM GELİR VE KARLARI	10.000 YTL
----- / -----		

### 3.2.12. UMS – 27, UMS – 28 ve UMS – 31 İle İlgili Çözüm Önerileri

Bu bölümde muhasebe kayıtlarında farklılık yaratacak büyük oranda bir ayırmadan söz edilmesi yanlış olabilir. Buradaki özellikli konu iş ortaklıkları ile ilgili olup, Tebliğde yer almayan bazı konulara ilişkin muhasebe kayıtlarının örneklendirilmesi çalışmanın amacına hizmet edecektir.

İş ortaklıklarında bir müşterek kontrolün varlığı gerek bir şarttır. İş ortaklığından kaynaklanan sebeplerle, iki ya da daha fazla sayıdaki girişimcinin sahip oldukları kaynakları, uzmanlıklarını ve yapmakta oldukları faaliyetleri birleştirerek bir ortak güç meydana getirilir. Bu uzun süreli olabileceği gibi bir projenin tamamlanmasına kadar da olabilir. Bu ortaklık bir barajın inşası ve barajdan elde edilen suyun ilgili yerleşim birimlerine ulaştırılması ve bu barajın işletilmesi gibi üretim, dağıtım ve pazarlama gibi birden fazla fonksiyonu içerebilir. Örneğin, üretim sürecinin farklı aşamaları her bir girişimci tarafından yürütülmesi halinde her girişimci ortak kontrol edilen işletmedeki katılım paylarına ilişkin “kontrol ettiği varlıkları ile üstlendiği yükümlülükler ve katlandığı giderler ile iş ortaklığının mal ve hizmet satışından kazanılan gelirlerdeki payını” (TMS - 31, 2007: 6) finansal tablolarına yansıtmalıdır.

**Örnek:** X A.Ş. Y A.Ş. ile birlikte A kentine, B barajından su teminine ilişkin açılan ihale bir iş ortaklığı kurarak teklif vermişlerdir. 260.000 YTL’lik teklifleri ile en iyi teklifi veren X ve Y işletmeleri iş ortaklığı, işin başlangıcında 120.000 YTL’lik tutarı tahsil etmişlerdir. İşin tamamlanmasında X işletmesinin katkısının %60 olacağı belirlenmiştir.

----- / -----

102 BANKALAR

72.000 YTL

İŞ ORTAKLIKLARINDAN GELİRLER

72.000 YTL

İşin başlangıcında X’in payına düşen tutara ilişkin kayıt

----- / -----

102 BANKALAR

84.000 YTL

İŞ ORTAKLIKLARINDAN GELİRLER

84.000 YTL

İşin sonunda X’in payına düşen tutara ilişkin kayıt

----- / -----

Tekdüzen Hesap Planında “İş Ortaklıklarından Temettü Gelirleri” adı altında bir hesap bulunmadığından, ilgili gelirlerin muhasebeleştirilmesi için yukarıdaki muhasebe kaydında olduğu gibi bir hesap oluşturulmuştur. Aslında iş ortaklıkları, eğer bu iş ortaklığı için bir şirket kurulmadıysa, normal faaliyetlerden sağlanan bir gelirmiş gibi algılanmaları gerekmektedir. Bununla birlikte, UFRS ile sağlanmaya çalışılan şeffaflık amaçlarına uygun olarak bu gelirlerin ayrı bir hesap altında gösterilmesi daha sağlıklı olacağı düşünülebilir.

Müştereken kontrolün diğer bir unsuru ise, ortak girişimciler tarafından iş ortaklığının amacını gerçekleştirmek üzere sahip olunan müşterek varlıklardır. Örneğin, yurtdışında faaliyette bulunan bazı servis sağlayıcıların bu yöntemi seçmeleri gösterilebilir. İki ya da daha fazla internet servis sağlayıcısı, internet sağlamada tek bir telefon hattı şebekesini ortak kullanabilirler. Böyle bir varlığın kullanımı söz konusu olduğunda, işletmeler aşağıda yer alan hususları mali tablolarına yansıtma zorundadırlar. Bunlar (TMS – 31, 2007:7);

- Varlığın niteliğine göre sınıflandırılmış olarak, müştereken kontrol edilen varlıklardaki payı,
- Üstlendiği yükümlülükleri,
- İş ortaklığına ilişkin olarak diğer ortak girişimcilerle birlikte üstlendiği yükümlülüklerdeki payı,
- İş ortaklığının ürünündeki payının kullanımı veya satışından elde edilen gelirler ile birlikte iş ortaklığının giderlerindeki katlandığı payı,
- İş ortaklığındaki payı ile ilişkili olarak katlandığı giderleri.

Bu yukarıdaki sayılan maddelerle ilgili olarak örnek muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

**Örnek:** X ve Y telekomünikasyon şirketleri bir iş ortaklığı kurarak, A kentinin internet altyapısının kurulmasına yönelik olarak açılan ihaleye teklif vermiş olup, ihaleyi kazanmış bulunmaktadır. X şirketi, iş ortaklığının reklamına yönelik olarak A şehrinde billboardlara iş ortaklığı ve proje hakkında reklam verdirmiş olup, bununla ilgili olarak 2.500 YTL'lik harcama yapmıştır.

----- / -----		
760 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	2.500 YTL	
İŞ ORTAKLIĞI İÇİN YAPILAN REKLAM GİDERİ		
	102 BANKALAR	2.500 YTL
----- / -----		

Ortak girişimci konsolide mali tablo hazırlar ise; varlıklar, yükümlülükler, gelir ve giderler ortak girişimcinin mali tablolarına yansıtıldığından, bu hususlara ilişkin herhangi bir düzeltme işlemine ve diğer konsolidasyon işlemlerine gerek duyulmaz.

Bazen ortak girişimciler müştereken kontrol etmek üzere bir işletme kurmak isteyebilirler ya da sahip oldukları faaliyeti müşterek kontrol etmek üzere yeni bir işletmenin konu haline getirebilirler. Böyle bir durumda, kurulan bu işletme diğer işletmeler gibi faaliyette bulunur ve mali tablolarını hazırlar. Her bir ortak girişimci işletme karından paya sahip olur. Bununla birlikte, her ortak girişimci müştereken kontrol edilen işletmenin varlığını sürdürmesi için ilgili işletmeye kaynak aktarımında bulunabilir. Böyle bir durumda, bu aktarılan kaynaklar muhasebe kayıtlarına dahil edilir

ve ortak girişimcinin mali tablolarında müştereken kontrol edilen işletmedeki bir yatırım olarak gösterilir.

**Örnek:** X ve Y telekomünikasyon şirketleri Z şirketi kurarak bir baraj ihalesine girmiş ve bu ihaleyi kazanmışlardır. Z müştereken kontrol edilen bir şirkettir. X şirketi, Z şirketinin ihale taahhütnamesinde geçen, ihale bedelinin %5’lik kısmı kadar olan bedelin işin bitimine kadar ihale açan kuruma depozito olarak verilmesi şartını yerine getirebilmesi için 50.000 YTL banka aracılığıyla Z işletmesi hesabına transfer etmiştir.

----- / -----

İŞ ORT. VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR                      50.000 YTL

102 BANKALAR

50.000 YTL

----- / -----

Tekdüzen Hesap Planında “İş Ortaklarına Verilen Depozito ve Teminatlar” adı altında bir hesap bulunmadığından, ilgili depozitonun muhasebeleştirilmesi için yukarıdaki şekilde bir muhasebe kaydına yer verilmesinin uygun olabileceği düşünülebilir.

### **3.2.13. UMS – 21 İle İlgili Çözüm Önerileri**

Kur değişiminin etkilerine ilişkin UMS 21 muhasebe kayıtlarına etki edecek farklılık bulunmamaktadır. Mali tabloların açıklamalarına ilişkin bazı farklılıklara sebep olacak düzeyde bir husus mevcut olup, bu çalışmanın ikinci bölümünde değinilmiştir.

### **3.2.14. UMS – 29 İle İlgili Çözüm Önerileri**

Yüksek enflasyonlu ekonomilerde finansal raporlamaya ilişkin düzenlemeler getiren UMS 29’la ilgili farklılıkların giderilmesine yönelik olarak bir farklılık bulunmamaktadır. Tam aksine Tebliğin ilgili Kısımları uygulama açısından daha açıklayıcıdır. Ayrıca yüksek enflasyon şartlarının yerine gelmemesinden dolayı Sermaye Piyasası Kurulu’nun 17.03.2005 tarih 11/367 nolu kararı ile yüksek enflasyon dönemi 2005 yılı itibariyle sona ermiş olup 01.01.2005 tarihinden itibaren İMKB’de hisse senetleri işlem gören işletmeler finansal tablolarında günümüze kadar bu yönlü bir düzeltmede bulunmamışlardır.

### 3.2.15. UMS – 33 İle İlgili Çözüm Önerileri

Hisse başına kazanca ilişkin farklılıkların giderilmesine yönelik olarak bazı muhasebe kayıtlarının yapılması ile bu farklılıkların ortadan kalkması sağlanabilir. Bu muhasebe kayıtlarının yapılabilmesi öncelikle o farklılığı doğuran muhasebe olayının vücut bulması şartına bağlıdır.

Bir işletme çalışanlarına sabit veya belirlenebilir koşullara dayalı hisse edinme opsiyonları ve getirisi belli olmayan adi hisse senetleri vermesi durumunda, bu finansal araçlar, sulandırılmış hisse başına kazanç hesaplamalarında getirileri bir koşula bağlanmış olsa dahi opsiyon işlemleri gibi muamele görürler ve bu araçların ihraç tarihinde mevcut olduğu varsayılır. Bununla birlikte, çalışanların belirlenmiş performans kriterlerini sağlama şartına bağlı olarak sahip oldukları hisse edinme opsiyonları, koşula bağlı çıkarılabilir hisse senetleri olarak kabul edilirler. Bu konu aşağıdaki gibi örneklendirilebilir (Deloitte, 19???:9):

**Örnek:** Denetim A.Ş.'nin yıllık satışlarının 3 milyon YTL'yi aşması halinde, koşula bağlı olarak ihraç edilebilecek 1 YTL'lik 100.000 adet hisse senedi mevcuttur. Araçlar 2003 yılında ihraç edilmiştir ve Denetim A.Ş. 2008 yılına kadar bu hedefi tutturmalıdır. 2005 yılında Aralık ayına kadarki satışlar 3.2 milyon YTL olup, 1 YTL'lik 100.000 adet adi hisse senedi 5 Mart 2006 tarihinde ihraç edilmiştir.

**Çözüm:** Bu durumda 2005 yılı boyunca şartlar yerine getirildiği için 100.000 adet potansiyel adi hisseyi (eğer bölücü etkisi varsa) 2005 başlangıcından itibaren bölünmüş hisse başına kazanç hesaplamasına dahil etmemiz gerekir.

Dönüştürülebilir araçların mevcudiyeti durumunda, bu araçlar dönüştürülebilir imtiyazlı hisse senedi ya da dönüştürülebilir borçturlar. Bu araçlar, dönüştürüldüklerinde adi hisse senedi özelliğine sahip olup, bu yeni adi hisse senetleri ana ortaklığın adi hisse senedi sahiplerine düşen kar veya zarara katılmaya hak kazanırlar. Bu nedenle işletmenin bu adi hisse senetlerine ilişkin işlem maliyetlerini ve etkin faiz yöntemi göz önüne alınmak koşuluyla belirlenmiş iskonto kayıtlarını içine alan muhasebe kayıtlarında düzeltilme yapılması gerekir. Dönüştürülebilir araçlara ilişkin bu açıklamalar aşağıdaki örnek ile açıklığa kavuşturulabilir (Deloitte, 19???:9):

**Örnek:** Dönüştürülebilir araçların dönem başlangıcında veya daha sonra ise, borç aracı uygulamaya konulduğunda dönüştürüldüğünü varsayın. Vergiyi göz ardı ederek, Denetim A.Ş.’nin adi hisse başına kazancı 0.90 YTL olup, 2 adet dönüştürülebilir borç aracı bulunmaktadır:

- a) 100.000 adet adi hisseye dönüştürülebilen %10 faiz oranlı 1 milyon YTL tutarında kredi, ve
- b) 200.000 adet adi hisseye dönüştürülebilen %5 getiri oranlı 1 milyon YTL tutarında imtiyazlı hisse.

**Çözüm:** Dönüştürülmüş hisse başına kredi faizi =  $(1 \text{ milyon YTL} \times \%10) / 100.000 = 1.00 \text{ YTL}$  olup, adi hisse başına kazançtan fazladır. Bu nedenle kredinin bölücü etkisi yoktur.

Dönüştürülmüş hisse başına imtiyazlı hisseler =  $(1 \text{ milyon YTL} \times \%5) / 200.000 = 0.25 \text{ YTL}$  olup, adi hisse başına kazançtan azdır. Bu nedenle imtiyazlı hisselerin bölücü etkisi vardır.

İşletme UMS 8’in 22. paragrafında belirtildiği üzere (TMS – 8, 2007;7): “işletme etkilenen her bir özkaynak kaleminin finansal tablolarda yer verilen en eski döneme ait açılış tutarını düzeltmeli ve bu yeni muhasebe politikası eskiden beri uygulanıyormuşçasına önceki dönemlerle karşılaştırılabilir bilgileri sunmalıdır.” Yukarıdaki örnekte, imtiyazlı hisse senetlerinin adi hisse senedine dönüştürülmesinde işletmenin 5.000 YTL tutarında bir masrafa katlandığını farz edersek.

----- / -----		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ		5.000 YTL
İMTİYAZLI HİSSE SENEDİNİN		
ADİ HİSSE SENEDİNE DÖNÜŞTÜRÜLMESİ		
	102 BANKALAR	5.000 YTL
----- / -----		

Bazen işletmeler ödemesinin bir adi hisse senedi karşılığı ya da nakit ile yapılabilen bir sözleşmeye sahip olabilirler. Bu gibi durumlarda hisse başına kazancın hesaplanmasında daha çok sulandırma etkisi yaratacak olan ödeme şekli dikkate alınır.

İşlemenin gerek ödeme yöntemini belirlediği gerekse sözleşmenin muhatabı tarafından ödeme şeklinin belirlendiği sözleşmelerde bir önceki cümlede olduğu gibi daha çok sulandırma etkisi yaratacak olan ödeme şekli ele alınır. Bazı yazılı satım opsiyonları ve borç araçları örnek olarak gösterilebilir.

**Örnek:** X A.Ş. satmış olduğu malın gemi ile Çin'e teslimatını üstlenen Y işletmesi ile sözleşmeleri gereği, malın teslim edilmesine ilişkin 10.000 YTL'lik taşımacılık giderinin yazılı satım opsiyonu ile ödeneceği belirtilmiştir. Bunun için işletme 50 YTL'lik uygulama fiyatlı 200 adet yazılı satım opsiyonu vermiştir.

----- / -----

760 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ 10.000 YTL

407 ÇIKARILMIŞ DİĞ. MEN. KIY.

10.000 YTL

----- / -----

Yukarıda belirtilen muhasebe olayı sonucunda yapılması gereken muhasebe kaydı yukarıdaki gibidir; fakat UMS 33'e göre bu araçlar sulandırma etkisine sahip olduğundan aşağıdaki işleme tabi tutulmaları gerekir.

**Düzeltilme:** Adi hisse senetlerinin dönem için ortalama fiyatı 40 YTL olsun. Sulandırılmış hisse başına kazancın hesaplanması işleminde, işletme, 10.000 YTL'lik yükümlülüğünü karşılamak için dönem başında hisse senedi başına 40 YTL'lik 250 adet hisse senedi ihraç ettiğini varsayar. Yazılı satım opsiyonunu karşılamak amacıyla çıkardığını varsaydı 250 adet adi hisse senedinden, 200 adet satım opsiyonunun karşılanmasından elde edilen adi hisse senedi arasındaki 50 adetlik fark, sulandırılmış hisse başına kazancın hesaplanmasında paydaya eklenir.

Hisse başına kazanç hesaplamalarında satın alınmış satım ve alım opsiyonları hisse başına kazanç hesabına dahil edilmezler. Bunun tam tersi olan, işletmenin kendi hisse senetlerini geri almasının zorunlu olduğu yazılı satım opsiyonları ve vadeli alım sözleşmeleri, sulandırma etkisine sahip oldukça, sulandırılmış hisse başına kazancın hesaplanmasında dikkate alınırlar. Bu konu ile ilgili işlemler yukarıdaki düzeltme ile aynı etkiye sahiptirler.



### 3.2.16. UMS – 37 İle İlgili Çözüm Önerileri

Karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklar konusunda çok olmamakla birlikte bazı kapsam ve kavramsal farklılıklar bulunmaktadır. Örnek işletmenin de finansal tablo dipnotlarında bu konuyla ilgili açıklamalara bakıldığında, genel anlamda bir tutarlılıktan bahsedilebilir.

Tebliğ ilgili Kısmında belirtildiği üzere bu konu makul değer üzerinden izlenen finansal araçlara uygulanır. UMS 39’da yapılan açıklamaya göre sadece “UMS 37 Standardı uyarınca karşılık olarak muhasebeleştirilen veya daha önceki bir dönemde kendisi için UMS 37 uyarınca karşılık ayrılmış olan bir yükümlülüğün yerine getirilmesi amacıyla işletme tarafından yapılması gereken harcamaların geri ödenmesine yönelik haklara” (TMS 39, 2007:3) ilişkin finansal araçlara UMS 37 uygulanabilir. Bunun dışındakilere UMS 39 hükümleri uygulanır.

**Örnek:** X A.Ş. satmış olduğu ürünün kusurlu olduğuna ilişkin açılan 250.000 YTL’lik dava nedeniyle 150.000 YTL nakit çıkışı öngörmüş olup karşılık ayırmıştır. Dava kesinleşmiş olup, 150.000 YTL tutarındaki ödemeyi çıkarmış olduğu tahvil ile ödemeyi planlamaktadır.

----- / -----

689 DİĞER OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR 150.000 YTL

479 DİĞ. BORÇ VE GİDER KAR. 150.000 YTL

----- / -----

Dava başlangıcında, UMS 37’nin şartları uyarınca eğer davanın kaybedilme ihtimali yüksek ve bir nakit çıkışının olma ihtimali yüksek ise karşılık ayrılmalıdır. Dava sonuçlanmış ve işletme bunu tahvil ile ödeyecektir.

----- / -----

479 DİĞ. BORÇ VE GİDER KAR. 150.000 YTL

405 ÇIKARILMIŞ TAHVİLLER 150.000 YTL

----- / -----

Bu konu ile çıkarılmış olan tahvillerin sahipliğinden kaynaklanan haklar UMS 39 kapsamında işlem ele alınmaz, UMS 37 kapsamında ele alınır.

### 3.2.17. UMS – 8 İle İlgili Çözüm Önerileri

Muhasebe politikaları, muhasebe tahminlerindeki değişiklikler ve hatalara ilişkin olarak kavramsal, mali tablolarda açıklanacak hususlara ilişkin ve bazı noktalarda muhasebe kayıtlarında farklılıklardan söz edilmesi mümkündür.

İşletmenin mali tablolarında bir hatanın varlığı mevcut ise, Tebliğe göre, bu hata ortaya çıktığı önceki dönemlere ilişkin karşılaştırmalı tutarın yeniden düzenlenmesi veya bir sonraki raporlama döneminden önce meydana geldiyse, söz konusu döneme ait birikmiş kar ve zarar hesabının yeniden düzenlenmesi yoluna gidilerek düzeltme işlemine tabi tutulur. UMS 8 bu konuda farklı bir yaklaşım göstererek, hatanın fark edildiği döneme ilişkin kar veya zararda bir düzeltme yoluna gidilmeyerek, geçmiş döneme ilişkin her bilgi mümkün olan en eski döneme kadar geriye yönelik yeniden düzenlenir.

**Örnek:** X A.Ş.'nin 31.12.2007 tarihi itibariyle kasasında 85.000.000 YTL bulunmakta olup, 14.02.2008 tarihinde yapılan sayım sonucu kasasında 86.000.000 YTL bulunduğu anlaşılmıştır. Bu fazlılığın nedeninin tahsilatı yapılan 1.000.000 YTL tutarında senetten kaynaklandığı anlaşılmıştır.

#### Çözüm:

----- / -----	
100 KASA	1.000.000 YTL
397 SAY. VE TES. FAZLALARI	1.000.000 YTL
----- / -----	
397 SAY. VE TES. FAZLALARI	1.000.000 YTL
121 ALACAK SENETLERİ	1.000.000 YTL
----- / -----	

İşletmede, hataya yönelik olarak işlemler sonunda işletmenin karlılığında bir değişiklik meydana gelmesi durumunda, UMS 33 kapsamındaki işletmeler asgari ve sulandırılmış hisse başına kar tutarlarını yeniden hesaplamak zorundadırlar.

**Örnek:** X A.Ş.'nin 2007 yılında adi hisse senedi sahiplerine düşen karı 250.000 YTL'dir. 2007 yılı boyunca 5 YTL'lik 50.000 adet hisse vardır. 2007 yılında 5 YTL'lik 50.000 adet adi hisseye dönüştürülecek olan 250.000 YTL bedelli %20 faiz oranlı dönüştürülebilir kredisi mevcuttur. Kredi faizine uygulanan vergi oranı %20'dir. Satılan ticari mallar hesabında yapılan hesaplamalar sonucu 10.000 YTL'lik nakliye tutarının iki kez giderleştirildiği fark edilmiştir.

**Çözüm:**

Vergi Öncesi Dönüştürülebilir Kredi Tutarı :  $250.000 \text{ YTL} \times \%20 = 50.000 \text{ YTL}$

Vergi :  $50.000 \text{ YTL} \times \%20 = 10.000 \text{ YTL}$

Vergi Sonrası Dönüştürülebilir Kredi Tutarı:  $50.000 \text{ YTL} - 10.000 \text{ YTL} = 40.000 \text{ YTL}$

Adi hisse başına kazanç : 250.000 YTL

Dönüştürülebilir kredi : 40.000 YTL

Sulandırılmış Hisse sayısı :  $50.000 \text{ adet} + 50.000 \text{ adet} = 100.000 \text{ adet}$

Asgari HBK : 5 YTL / adet

Sulandırılmış HBK : 2,9 YTL / adet

**Düzeltilme:**

Adi hisse başına kazanç : 260.000 YTL

Dönüştürülebilir kredi : 40.000 YTL

Sulandırılmış Hisse sayısı :  $50.000 \text{ adet} + 50.000 \text{ adet} = 100.000 \text{ adet}$

Asgari HBK (Düzeltilmiş) : 5,2 YTL / adet

Sulandırılmış HBK (Düzeltilmiş) : 3 YTL / adet

### **3.2.18. UMS – 17 İle İlgili Çözüm Önerileri**

Kiralama işlemlerine ilişkin Bölüm 2’de yer verildiği üzere sadece finansal tablo dipnotlarına etki edecek bir ayırmadan söz edilebilir. Bu husus dışında, farklılıkların giderilmesine yönelik bir muhasebe kaydı ihtiyacı doğmamaktadır.

### **3.2.19. UMS – 24 İle İlgili Çözüm Önerileri**

Tebliğde düzenlendiği üzere ve SPK bilanço dipnotlarında da açıklandığı üzere şirketin hissedarları, şirketin ortaklığının ya da bağlı bulunduğu gruba ait şirketler ve bunların yöneticiler, grup şirketleri tarafından kontrol edilen veya onlarla ilgili olan diğer ilişkili kuruluşlar ilişkili taraf olarak kabul edilirler. Bu konuda UMS 24 ile bir farklılık meydana gelmemektedir; fakat UMS 24’te kilit yönetici kavramına yer verilir ve bu yöneticiye ilişkin olarak Bölüm 2’de belirtilen hususların dipnotlarda yer alması zorunluluğu bulunmaktadır. Bu farklılık düzeltici bir muhasebe kaydına yol açmaz.

### **3.2.20. UMS – 14 İle İlgili Çözüm Önerileri**

Bölgümlere göre raporlamaya ilişkin UMS 14’ün uygulanmasına geçişte, UMS 8 ile farkların giderilmesinde belirtilen muhasebe politikalarında meydana gelen bir değişiklik sonucu yapılması gelen muhasebe işlemleri bölüm bazlı sunulan raporlarda da yapılması gerekmektedir.

Buna ek olarak işletme bölümlere göre raporlama standardına uygun olarak sürdürülen faaliyetlere ilişkin faaliyetlerini, durdurulan faaliyetlere ilişkin sonuçları elimine etmek suretiyle her bir faaliyet bölümü için hazırlar. Bu raporların hazırlanmasında, sözü geçen durdurulan faaliyetleri ile ilişkili olan açıklama hükümlerinin en son dönem bilanço tarihi itibarıyla durdurulmuş olarak kategorize edilmiş faaliyetlerin tamamı ile ilişkilendirilmek amacıyla, işletme önceki dönemlere ait faaliyet sonuçlarını yeniden düzenlemelidir.

Yukarıdaki farklılık mali tabloların açıklamasına yönelik bir konu olup, yönetimin ve diğer mali tablo kullanıcılarının karar almalarında yardımcı bir araç olarak kullanılır. Düzeltici ya da uyumlaştırıcı bir muhasebe kaydı ihtiyacı doğurmaz. Hennie Van Greuning’in International Financial Reporting Standards adlı kitabında yer verdiği örnek, konu ile ilgili daha detaylı bilgi ihtiyacı duyan UFRS kullanıcılarına tavsiye edilebilir.

### 3.2.21. UFRS – 7 İle İlgili Çözüm Önerileri

Standardın başlığından da anlaşılacağı üzere, bu standart işletmenin sahip olduğu finansal araçlarla ilgili açıklamalarını düzenlemektedir. Bu standardın muhteviyatından dolayı, Tebliğ ile arasında bulunan farklılıklar işletmenin hazırlamakla yükümlü olduğu finansal tablo dipnotlarını etkilemektedir. İşletme açısından düzeltici bir muhasebe kaydı ihtiyacı doğurmaz.

### 3.2.22. UFRS 5 - İle İlgili Çözüm Önerileri

Satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar ve durdurulan faaliyetlere ilişkin olarak ortaya çıkabilecek başlıca fark durdurulan faaliyetin tanımlanmasından kaynaklanır. Daha önce işletmenin elden çıkarabileceği bir varlık olarak tanımlanırken, bu tanıma işletmenin satış amaçlı elinde bulundurduğu maddi varlıklar da kapsam içine alınmaktadır. Burada bağlı ortaklıklar yeniden elden çıkarma amacıyla elde edilmiş, yani satış amacıyla alınmış varlıklar olarak değerlendirilirler.

Bu varlıklar bahsedildiği gibi sınıflandırılmaları için, daha önce olduğu gibi bağlayıcı bir satış sözleşmesi ya da yönetim kurulu veya yönetim kurulu gibi bağlayıcı kararlar alabilen bir organ tarafından durdurma ile ilgili olarak detaylı ve resmi bir planı onaylaması ve söz konusu planla ilgili duyuru yapması halinde raporlanırlar. UFRS 5 ile getirilen şartlar dikkate ele alındığında, işletmenin faaliyeti elinden çıkardığı tarih veya faaliyet satış amaçlı olarak sınıflandırma ölçülerini yerine getirdiğinde bu konu ile ilgili raporlamaya ihtiyaç duyulur. Bu konu aşağıdaki gibi örneklendirilebilir (Greuning, 2006:238-239):

**Örnek:** Outdoor işletmesi, kamp malzemeleri ve açık havada kullanılan ürünler konusunda uzmanlaşmış olup, faaliyetlerini gıda, giyim ve malzeme olmak üzere üç bölümde sürdürmektedir. İşçilik maliyetlerinin yüksek olması nedeniyle gıda bölümünde önemli zararlar meydana gelmiş olup, işletme yönetimi bu bölümü kapatmak üzere bir durdurma planı hazırlamaya karar vermiştir.

01.05.20X2 tarihi itibarıyla yönetim kurulu durdurma planını onaylamış olup ve acil olarak duyurmuştur. Aşağıdaki veriler 30 Haziran tarihi itibarıyla sona eren cari ve önceki yıl muhasebe kayıtlarından elde edilmiştir (değerler üç sıfır atılarak kısaltılmışlardır):

**Tablo 10. Outdoor işletmesinin faaliyet alanına göre 20X2 ve 20X1 verileri**

	2005			2004		
	Gıda	Giyim	Malzeme	Gıda	Giyim	Malzeme
<b>Satış Gelirleri</b>	470	1,600	1,540	500	1,270	1,230
<b>Satışların Maliyeti</b>	350	500	510	400	400	500
<b>Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri</b>	40	195	178	20	185	130
<b>Genel Yönetim Giderleri</b>	70	325	297	50	310	200
<b>Diğer Faaliyet Giderleri</b>	30	130	119	20	125	80
<b>Vergi Giderleri (yararı)</b>	(6)	137	124	3	80	90

Ayrıca yukarıdaki tabloda yer almayan ancak durdurma kararıyla doğrudan ilgili olan ek maliyet bilgileri aşağıdaki gibidir:

**01.05 ve 30.06.20X2 tarihinde tahakkuk eden maliyetler**

- Kıdem tazminatı karşılık gideri 85.000 YTL. (Vergi matrahını azaltmamaktadır.)

**30.06.2003 tarihinde sona eren dönem için bütçelenen rakamlar**

- Diğer direkt maliyetler 73.000 YTL

- Kıdem tazminatı ödemesi 12.000 YTL

- Şüpheli ticari alacaklar 4.000 YTL

Gıda bölümündeki varlıkların UMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardına göre değerlemesinden kaynaklanan ve diğer faaliyet giderleri içinde yer alan değer düşüklüğü zararı 19.000 YTL olup tamamı vergi matrahından indirilebilmektedir.

Yukarıdaki bilgiler ışığında, 30.06.20X2 tarihinde sona eren dönem için gelir tablosu aşağıdaki gibi sunulabilir:

**Tablo 11. Outdoor 30.06.20X2 tarihi itibarıyla gelir tablosu (1,000 YTL)**

	20X2	20X1
<b>Sürdürülen Faaliyetler (Giyim ve Malzeme)</b>		
Satış Gelirleri	3,140	2,500
Satışların Maliyeti	(1,010)	(900)
Brüt Satış Karı	2,130	1,600
Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri	(373)	(315)
Genel Yönetim Giderleri	(622)	(510)
Diğer Faaliyet Giderleri	(249)	(205)
<b>Vergi Öncesi Kar</b>	886	570
Vergi	(261)	(170)
<b>Net Dönem Karı</b>	625	400
<b>Durdurulan Faaliyet (Gıda)</b>	(99)	7
<b>Toplan Net Kar</b>	<b>526</b>	<b>407</b>

Finansal tabloların dipnotlarında ise aşağıdaki ayrıntıların bulunması gerekmektedir:

**Tablo 12. Finansal tablo dipnotlarına ilişkin ayrıntılar**

<b>Durdurulan Faaliyetler</b>	<b>20X2</b>	<b>20X1</b>
Satış Gelirleri	470	500
Satışların Maliyeti	(350)	(400)
Brüt Satış Karı	120	100
Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri	(40)	(20)
Genel Yönetim Giderleri	(70)	(50)
Diğer Faaliyet Giderleri (30-19)	(11)	(20)
Varlık Değer Düşüklüğü Zararı	(19)	-
Kıdem Tazminatı Karşılığı Gideri	(85)	-
<b>Vergi Öncesi Kar veya Zarar</b>	<b>(105)</b>	<b>10</b>
Vergi gideri veya yararı	12	6
Dönem Net Kar veya Zararı	(99)	7

Bu konu ile ilgili olarak muhasebe kayıtları da aşağıdaki şekilde örneklendirilebilir (Örten ve diğ., 2007:723-725).

**Örnek:** Bayındır Sağlık Hizmetleri A.Ş., 2007 yılında, 2001 yılında banka kredisi ile satın almış olduğu bir röntgen cihazını satmak amacıyla hizmetten çekmiştir. Cihaza ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

**Tablo 13. Bayındır Sağlık Hizmetleri A.Ş. röntgen cihazı bilgileri**

Alış Maliyeti	8.000
Aktifte Kayıtlı Değer	10.000
Birikmiş Amortisman Tutarı	6.000
Yeniden Değerleme Değer Artış Fonu	400
Faydalı Ömür	10 yıl
Kalan Banka Borcu	1.000

Banka borcu da varlıkla birlikte devredilecektir. Varlığın tahmini satış bedeli 4.500 YTL, tahmini satış ek maliyeti 200 YTL'dir.

----- / -----

SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DUR. VAR. 4.000 YTL

257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR 6.000 YTL

253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR 10.000 YTL

----- / -----

----- / -----		
300 BANKA KREDİLERİ		1.000 YTL
522 M.D.V. YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI		400 YTL
	SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VAR. AİT YÜKÜMLÜ.	1.000 YTL
	SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DUR. VAR. Y. DEĞ. FONU	400 YTL
----- / -----		

“Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklara Ait Yükümlülükler” ve “Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Fonu” hesapları Tekdüzen Hesap Planında yer almadığından, yukarıdaki örnekte adı geçen hesaplara ilişkin kod kullanılmamıştır. “Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklara Ait Yükümlülükler” için Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar hesabı altında, “Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Fonu” için de Sermaye Yedekleri hesabı altında bir kod kullanılması önerilebilir.

Eğer tahmini satış bedeli 2.500 YTL olsa idi, muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktı.

----- / -----		
DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ ZARARLARI		1.300 YTL
522 M.D.V. YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI		400 YTL
	M.D.V. DEĞ. DÜŞÜKLÜĞÜ KRŞ.	1.700 YTL
----- / -----		
SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DUR. VAR.		2.300 YTL
257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR		6.000 YTL
M.D.V. DEĞ. DÜŞÜKLÜĞÜ KRŞ.		1.700 YTL
	253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	10.000 YTL
----- / -----		



----- / -----

300 BANKA KREDİLERİ

1.000 YTL

SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN  
DURAN VAR. AİT YÜKÜMLÜ.

1.000 YTL

----- / -----

### 3.2.23. UMS – 40 İle İlgili Çözüm Önerileri

Yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin olarak farklılıkların giderilmesine yönelik bazı muhasebe kayıtlarının yapılması gerekebilir.

Bazen işletmeler kiraladıkları bir varlığı yatırım amaçlı olarak ellerinde bulundurabilirler. Eğer kiralanan bir varlık yatırım amaçlı elde bulunduruluyorsa ve kira için herhangi bir prim ödenmişse bu asgari kira ödemeleri ile ilişkilendirilir ve varlığın maliyetine dahil edilir; fakat ödenen prim borçlar içinde yer almaz. Bu açıklamaya ek olarak, elde edilen gayrimenkul hakkı yatırım amaçlı olarak sınıflandırıldığından, gerçeğe uygun değerden muhasebeleştirilmez, onun yerine bu gayrimenkulün üzerinde bulunan hak muhasebeleştirilir.

**Örnek:** X A.Ş. yatırım amaçlı olarak İstanbul’da bir bina kiralamış olup, binanın yapısı gereği birden fazla kiracıya kiralanamamaktadır. Bir bütün olarak kiralanan bu varlık için 2 yıllık süre zarfı için 900.000 YTL net bugünkü satın alma bedeli belirlenmiştir. Fakat işletme, bu binanın kiralamasından doğan hak itibariyle binayı bir başkasına kiralama hakkına sahip olabilmektedir. X A.Ş.’ye yapılan teklifler sonucu bina için 1.200.000 YTL gerçeğe uygun değerle kiralayabileceği hesaplanmıştır.

----- / -----

YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER

1.200.000 YTL

102 BANKALAR

900.000 YTL

649 DİĞ. OLAĞAN GEL. VE KAR.

300.000 YTL

----- / -----

Tekdüzen Hesap Planında “Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller” adı altında bir hesap kodu yer almamakla birlikte, Diğer Duran Varlıklar hesabı altında bu varlıkların kaydedilmesi önerilebilir.

İşletme yatırım amaçlı gayrimenkul ediniminde satın alma ya da kiralama gibi yöntemlerin yanı sıra takas yoluna da gidebilir. Takas edilen varlık yatırım amaçlı gayri menkul olarak sınıflandırılıyorsa, bu varlıklar gerçeğe uygun değerinden ölçülür veya gerçeğe uygun değerinin belirlenememesi halinde takasa konu olan işletme tarafından verilen varlığın defter değeri takasa konu olan varlık için kullanılır.

**Örnek:** X A.Ş. yatırım amaçlı olarak A kentinden aldığı 1.000 dönüm arazi için Y Madencilik A.Ş. B kentinde sahip olduğu bir binayı takas etmek istemektedir. X A.Ş. komşu ülkedeki genel seçimleri AB partisi kazanması halinde ticaretin gelişeceği ve bu A şehrindeki gümrük kapısının önem kazanacağını düşünmektedir. Eğer ABD partisi kazanır ise, komşu ülkeye ambargo uygulanma riskinin varlığı nedeniyle bu gümrük kapısının kapanabileceği riskini de göz önünde tutmaktadır. Bu faktörler sebebi ile bu arazinin değeri net olarak belirlenememektedir. Bununla birlikte, X A.Ş. A kentinde kiralık işyeri ihtiyacı bir hayli yüksek olduğundan, bu binadan tatmin edici seviyede kira geliri beklentisi elde edebileceğini düşünmektedir. Yönetim kurulunda bütün bu kriterler göz önüne alınmış olup, takas işlemi kabul edilmiştir. Y şirketi bilançosundaki varlığın net defter değeri 800.000 YTL’dir. Arazinin kayıtlı değeri ise 750.000 YTL’dir.

----- / -----

YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER	800.000 YTL
YATIRIM AMAÇLI GAYR.	750.000 YTL
649 DİĞ. OLAĞAN GEL. VE KAR.	50.000 YTL

----- / -----

İşletme elinde yatırım amaçlı gayrimenkul olarak bulundurduğu ve gerçeğe uygun değer ile izlediği bir varlığını, maliyet yönteminin kullanıldığı diğer bir gruba satılması halinde, kullanılan bu gerçeğe uygun değer varlık için tahmini maliyet olarak tanınmaya başlanır.

Kiracı olarak tanımlanan taraf faaliyet kiralaması sonucu elinde bir gayrimenkul hakkı bulundurur ise, bu gayrimenkul yatırım amaçlı olarak sınıflandırılır ve gerçeğe uygun değeri ile izlenir. İlk örnek, bu açıklamayla paralel olup, aynı şekilde muhasebeleştirilir.

Bir işletme kiralama yolu ile gayrimenkul elde etmesi halinde, bu gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri tahmini nakit akışlarına eşit olur. Eğer bu gayrimenkul yapılması gereken tüm ödemeler düşülmek suretiyle değerlendirilmiş ise, muhasebeleştirme amacıyla gerçeğe uygun değer belirlenmesinde her türlü kiralama borcunun üzerine ilave edilmesi gerekir.

**Örnek:** X A.Ş. yatırım amaçlı olarak 2 yıl süreyle kiralamış olduğu binanın gerçeğe uygun değerinin 4.600 YTL olacağını hesaplamıştır. Bu gayrimenkule ilişkin 200 YTL'lik bir kira borcunun varlığı mevcuttur.

**Çözüm:** UMS 40'ın 50. Paragrafının (d) bendi uyarınca “yatırım amaçlı gayrimenkulün muhasebeleştirme amacıyla gerçeğe uygun değerini elde edebilmek için her türlü kiralama borcunun kendisine ilave edilmesi gerekir.” O halde;

Gerçeğe uygun değer = 4.600 YTL + 200 YTL = 4.800 YTL

İşletmenin sahip olduğu bir yatırım amaçlı gayrimenkulün değerinde azalma meydana gelirse, bu gayrimenkul kaybolursa veya terk edilmesi nedeniyle üçüncü şahıslardan tahsil edilebilir bir tazminat hakkı doğması halinde, bu tazminat rakamı kar ya da zarar olarak muhasebeleştirilir.

**Örnek:** X işletmesi kiraya vermiş olduğu gayrimenkule ilişkin klimanın kiracı Y tarafından çalındığını fark etmiş olup, bu klima kiralanan gayrimenkulün tamamlayıcı bir parçası olup, bilançoda tek başına maddi duran varlık olarak muhasebeleştirilmediği için, ilgili menkul kıymetin gerçeğe uygun defter değerinde gösterilirler. X işletmesi kiracılık sözleşmeden kaynaklanan tazminat hakkı nedeniyle, klima bedeli olarak 300 YTL kiracı Y'den tahsil edecektir.

----- / -----

102 BANKALAR

300 YTL

649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR

300 YTL

----- / -----

### 3.2.24. UMS – 12 İle İlgili Çözüm Önerileri

Gelir vergilerinin konu alındığı bu standarda göre, şeffaflığın korunmasının sağlanması için ilk muhasebeleştirme veya sonraki değişikliklere bağlı olarak çıkmış, ertelenmiş vergi borçları veya varlığının muhasebeleştirilmesine izin verilmez. Bu konu aşağıdaki gibi örneklendirilebilir (TMS – 12, 2007: 10)

**Örnek:** X A.Ş. işletme maliyeti 1000 YTL olan bir varlığı beş yıllık ekonomik ömrü boyunca kullanmayı, bu sürenin bitiminde sıfır olan kalıntı değeri ile elden çıkarmayı planlamıştır. Vergi oranı %40'tır. Amortisman, vergi mevzuatına göre gider yazılamamaktadır. Elden çıkarma sonucunda oluşacak satış karı veya zararı da vergiye tabi kar veya mali zararın tespitinde dikkate alınamayacaktır.

**Çözüm:** İşletme bu varlığın defter değerini geri kazanmaya başladığında 1.000 YTL tutarında vergiye tabi kar elde edecek ve 400 YTL tutarında vergi ödeyecektir. İşletme varlığın ilk muhasebeleştirilmesinde çıktığı için 400 YTL tutarındaki ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilemez.

Bir sonraki yıl, varlığın defter değeri 800 YTL'dir. İşletme 800 YTL tutarında vergiye tabi kar elde ettiğinde 320 YTL tutarında vergi ödeyecektir. İşletme, varlığın ilk muhasebeleştirilmesi ile ilgili olduğu için 320 YTL için de ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirmez.

Bazen hükümetler vergi oranlarında değişikliğe gitme kararı alabilirler ve bu konuda hükümet tarafından resmi olarak bu değişikliğin yapılacağına dair bir açıklama yapıldıktan birkaç ay içerisinde bir yasalaşma gerçekleşme ihtimali yüksek ise, işletme vergi varlığı ve borcunu açıklanan oranlar dikkate alarak hesaplar.

**Örnek:** İlgili cari yılda uygulanmak üzere gelir vergisi tavanının %40'tan %35'e düşürülmesine meclis komisyonunda karar verilmiştir. Bu konu mecliste oylamaya

sunulacaktır. Eğer yeterli çoğunluğun sağlanması halinde, bu değişiklik yasalaşacaktır. X A.Ş. uzun yıllardır en üst vergi diliminde yer almaktadır. X işletmesi 100.000 YTL vergi öncesi kara sahiptir.

**Çözüm:** İşletme, UMS 12'nin 48. paragrafı gereğince 40.000 YTL vergi yerine 35.000 YTL vergi öder. Aradaki 5.000 YTL'lik fark da aşağıdaki gibi muhasebeleştirilir.

----- / -----	
691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞ. YASAL YÜK. KARŞILIKLARI	5.000 YTL
ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	5.000 YTL
----- / -----	

Genelde vergiye tabi matrahlar farklı dilimlere içerisinde yer alırlar ve buldukları dilime göre vergi oranlarında bir farklılık meydana gelebilir. Geçici farkların tersine döneceğine yönelik bir beklentinin varlığı mevcut olduğu dönemlere ait vergiye tabi kara ortalama vergi oranları uygulanarak ertelenmiş vergi varlığı veya borcu hesaplanır.

**Örnek:** X işletmesinin UMS 12 paragraf 49'da belirtilen sebeplerden kaynaklı bir beklentisi meydana gelmiştir. X işletmesinin vergiye tabi geliri 100.000 YTL'dir. Vergi dilimleri de aşağıda verildiği gibidir.

0 – 10.000 YTL	: %15
10.001 YTL – 24.000 YTL	: %20
24.001 YTL – 36.000 YTL	: %25
36.001 YTL – ve üstü	: %30

**Çözüm:** Normalde X işletmesi (10.000 YTL x %15) + (14.000 YTL x %20) + (12.000 YTL x %25) + (64.000 YTL x %30) = 1.500 YTL + 2.800 YTL + 3.000 YTL + 19.200 YTL = 26.500 YTL vergi ödeyecekti.

Ortalama vergi oranı = %22,5

Ödenecek Vergi = 100.000 YTL x %22,5 = 22.500 YTL

İşletme sahip olduğu maddi duran varlıkları yeniden değerlemeye tabi tutması sonucu, yeniden değer üzerinde amortisman ayrılır. Maliyet değeri ile yeniden değerlendirme sonucu elde edilen değer üzerinden hesaplanan amortisman arasında bir değer farkı meydana gelir. Bu değer farkı yeniden değerlendirme fonunda izlenir. Eğer işletme bu yeniden değerlendirme fonunun dağıtılmamış karlar hesabında izlenmesine karar verirse, bu tutar, bu tutarla ilgili olarak hesaplanan ertelenmiş vergi hariç olarak belirlenir ve maddi duran varlıkların elden çıkarılmasında dağıtılmamış karlara yapılan aktarımlar da aynı şekilde işlem görür.

**Örnek:** X A.Ş. aktifinde 2006 yılında kaydedilen 1.000.000 YTL'lik makineyi 2007 yılında yeniden değerlendirme işlemine tabi tutacaktır. Fakat bu yeniden değerlendirme vergi kanunlarında öngörülmemiş olup, yeniden değerlendirme fonu dağıtılmamış karlara aktarılması kararlaştırılmıştır. Makinenin 2006 yılı birikmiş amortisman tutarı 200.000 YTL'dir. 2007 yılı için yeniden değerlendirme oranı %10'dur.

**Çözüm:**

Makine : 1.000.000 YTL x %10 = 100.000 YTL

Makine Birikmiş Amortisman : 200.000 YTL x %10 = 20.000 YTL

----- / -----

253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR 100.000 YTL

257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR 20.000 YTL

522 M.D.V. YENİDEN DEĞ. ARTIŞLARI 80.000 YTL

----- / -----

Yeniden değerlendirme fonunu dağıtılmamış karlar hesabında izlenmesi kararlaştırıldığından. Bu tutarla ilişkili ertelenmiş vergi hariç olarak belirlenecektir.

----- / -----

522 M.D.V. YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI 60.000 YTL

570 GEÇMİŞ YIL KARLARI 60.000 YTL

----- / -----

Yukarıda yapılan düzeltme işlemi ticari muhasebe açısından daha önce yapılan bir yeniden değerlendirme ile ilgili değilse veya ticari muhasebede gelecekte bir yeniden değerlendirme yapılması beklenmiyorsa vergiye esas değerde yapılan düzeltmenin vergi etkisi gelir tablosuna yansıtılır.

Bazen işletme birleşmelerine ait işlemler, işletme tarafından, birleşme tamamlanmadan gerçekleştirilebilir. Böyle bir durumda devralınan finansal zararlar veya diğer ertelenmiş varlıkların devralan işletme tarafında kullanılması bir fayda olarak UFRS 3'te belirtilen şartları yerine getirmiyorsa, "devralan gelir tablosunda ertelenmiş vergi geliri muhasebeleştirir, ertelenmiş vergi varlığı belirlenebilir bir varlık olarak muhasebeleştirseydi şerefiye ne eğerde olacaksa o değere düşürür ve düşürülen bu tutar gider olarak" (TMS – 12, 2007:22) muhasebeleştirilir. Bu husus aşağıdaki gibi örneklendirilebilir (TMS – 12, 2007:23):

**Örnek:** Bir işletme indirilebilir geçici farkları 300 YTL olan bir başka işletmeyi devralmıştır. Birleşme tarihindeki vergi oranı %30'dur. Ortaya çıkan 90 YTL tutarındaki ertelenmiş vergi varlığı birleşme işleminin sonucunda 500 YTL olarak belirlenen şerefiyenin hesaplanması sırasında belirlenebilir bir varlık olarak muhasebeleştirilmemiştir. Birleşmeden iki yıl sonra işletme ileriki dönemlerde daha önceki bütün geçici farkları karşılayacak tutarlarda gelir elde edebileceğini belirlemiştir.

**Çözüm:** İşletme bilançosunda 90 YTL tutarında ertelenmiş vergi varlığı ve kar veya zarar hesabında da aynı tutarda ertelenmiş vergi geliri muhasebeleştirir. İşletme aynı zamanda şerefiyenin defter değerini 90 YTL tutarında azaltır, kar veya zarar hesabında da 90 YTL tutarında gider kaydeder. Sonuç olarak şerefiye birleşmenin gerçekleştiği tarihte 90 YTL tutarında ertelenmiş vergi varlığı belirlenebilir bir varlık olarak muhasebeleştirilseydi olacağı tutar olan 410 YTL'ye düşürülmüştür.

Eğer vergi oranı %40'a çıkarılsaydı işletme 120 YTL (300 YTL'nin %40'ı) tutarında ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirecek ve kar veya zarar hesabına da 120 YTL tutarında ertelenmiş vergi gideri kaydedecekti. Vergi oranının %20'ye indirilmesi halinde ise işletme 60 YTL (300 YTL'nin %20'si) tutarında ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirecek ve kar veya zarar hesabında da 60 YTL tutarında ertelenmiş vergi gideri kaydedecekti. Her iki halde de işletme şerhifienin defter değerini 90 YTL tutarında azaltacak, kar veya zarar hesabına da 90 YTL tutarında gider kaydedecekti.

İşletme çalışanlarına bir finansal araçla ödeme yapmayı tercih ederse, bu ödemeler vergiye tabi karın hesabında gider olarak muhasebeleştirilirler.

**Örnek:** X A.Ş. yönetim kurulu 2007 yılında satış hedeflerinin tutturulması halinde yıllık toplam maaş tutarının %5'i kadar bir katkı ödemesi yapılacağını söz vermiştir. Yıl içerisinde, satış hedefi gerçekleştiğinden bu ödemenin 40.000 YTL'lik kısmı 2007 yılı içerisinde yapılmıştır. Katkılar ödendiğın, işletmenin ilave ödeme yapma yükümlülüğü bulunmamaktadır. 2007 yılı için tüm çalışanların ücretlerinin toplamı 900.000 YTL'dir. İşletme geri kalan tutarı çıkardığı bono ile ödeyecektir. X işletmesinin 2008 yılı vergi öncesi karı 125.000 YTL'dir. Vergi oranı %40'tır.

**Çözüm:** İşletme tanımlanmış bir katkı payına sahip olduğundan, yapması gereken tutar taahhüt ettiği tutarla sınırlıdır.

Yıla ait tutar = 900.000 x %5 = 45.000 YTL.

Ödenen Tutar = (40.000) YTL

Ödenmesi Gereken Tutar = 5.000 YTL

----- xx/xx/2008 -----

335 PERSONELE BORÇLAR 5.000 YTL

305 ÇIK. BONOLAR VE SENETLER 5.000 YTL

----- / -----

Vergi matrahı aşağıdaki gibi hesaplanır:

Vergi Öncesi Gelir (2008) : 125.000 YTL



Vergilendirilebilir Geçici Fark : 5.000 YTL

**Vergilendirilebilecek Gelir : 120.000 YTL**

Cari Vergi Gideri (120.000 x %40) : 48.000 YTL

Ertelenmiş Vergi Borcu (5.000 x %40) : 2.000 YTL

----- 31/12/2008 -----

691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞ. 50.000 YTL

YASAL YÜK. KARŞILIKLARI

691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞ.

48.000 YTL

YASAL YÜK. KARŞILIKLARI

ERTELENMİŞ VERGİ BORCU

2.000 YTL

----- / -----

Kur değişimi etkilerinden kaynaklanan bir gelir ve gider oluşmuşsa ve bu UMS 21'de düzenlenmemişse işletme bunu ertelenmiş vergi geliri ya da gideri olarak sınıflandırabilir.

**Örnek:** X işletmesi, UMS 21 kapsamında düzenlenmeyen 330.000 YTL defter değerli, 300.000 \$ dolarlık bir senedi elinde bulundurmaktadır. Yapılan sözleşme gereği senet yabancı para cinsinden ödenecektir. Yıl sonu 1\$ = 1,3 YTL'dir.

----- 31/12/2008 -----

120 ALICILAR 60.000 YTL

646 KAMBİYO KARLARI

60.000 YTL

----- 31/12/2008 -----

646 KAMBİYO KARLARI 60.000 YTL

ERTELENMİŞ VERGİ BORCU

60.000 YTL

----- / -----

### 3.2.25. UMS – 19 İle İlgili Çözüm Önerileri

Çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin bazı konular Tebliğde ya düzenlenmemiş ya da farklı şekilde ele alınmaktadır. Bu nedenle işletmelerin bu konu ile ilgili olarak yapması gereken muhasebe kayıtları aşağıda olduğu gibi örneklenebilir.

Birden fazla işverenin bulunduğu fayda planlarında, bu plana ilişkin maliyetlerin planda yer alan işverenlere dağıtımında esas teşkil edecek tutarlı ve güvenilir bir temelin olmaması veya bu Standart hükümlerinin karşılanamaması durumunda, bu plan katkı planı gibi muhasebeleştirilir. Sözleşmeden kaynaklanan varlık ve borçlarını finansal tablolarına yansıtır ve bu varlık ve borçlara ilişkin gelir ve giderlerini de kar ya da zarar olarak muhasebeleştirir. Bu konu aşağıda gibi örneklendirilebilir (TMS – 19, 2007:13):

**Örnek:** Bir işletme, UMS 19'a göre değerlendirilmeyen, çok sayıda işverenin dahil olduğu bir fayda planına katılmıştır. Bu durumda işletme, ilgili planı, tanımlanmış katkı planı gibi muhasebeleştirir. UMS 19 dışı bir fonlama değerlemesi işlemi, ilgili planda 100.000 YTL bir açık bulunduğunu göstermektedir. Katılımcı işletmeler önümüzdeki beş yılda söz konusu açığı kapatmak için sözleşmeyle düzenlenmiş bir katkı ödeme planında anlaşmışlardır. İşletmenin sözleşme uyarınca ödemesi gereken toplam katkı 8.000 YTL'dir.

**Çözüm:** İşletme paranın zaman değeriyle düzeltilmiş katkısı kadar bir tutarı borç ve gider olarak muhasebeleştirir.

Bu konu ile ilgili diğer önemli bir farklılık da, kıdem tazminatı hesaplamalarında UMS 19 gereğince iskonto edilmiş değerinin dikkate alınmasıdır. Bu husus aşağıdaki gibi örneklendirilebilir (Örten ve diğ, 2007:295-306)

**Örnek:** İş gören Ahmet Kıdemli 01.01.2001 tarihinde 300 YTL ile X işletmesinde işe başlamıştır. Bilanço tarihi ise 31.12.2005'dir. Bilanço tarihi itibarıyla kıdem tazminatına esas ücreti 1.200 YTL'dir. Eğer bilanço tarihi itibarıyla işinden ayrılmış olsa 6.000 YTL kıdem tazminatı alacaktır. Bu iş görenin 10 yıl daha çalışması ve 01.01.2015'de işinden ayrılması ve kendisine ödeme yapılması beklenmektedir. Her yıl ortalama %5 zam yapılacağı ve neticede 9 defa zam alacağı varsayılmaktadır. İşçinin çalıştığı sektörde ihraç edilmiş bulunan uzun vadeli tahvillerin faizi %14'dür.

**Çözüm:** İlk olarak kıdem tazminatına esas oluşturacak ücretin bulunması gerekir.

$$\text{Kıdem Tazminatına Esas Ücret} = 1.200 \times (1,05)^9 = 1.861,59 \text{ YTL}$$

$$\text{Toplam Kıdem Tazminatı} = 1.861,59 \times 15 \text{ yıl} = 27.923,90 \text{ YTL}$$

$$\text{Kazanılmış Kıdem Tazminatı} = 1.861,59 \times 5 \text{ yıl} = 9.308 \text{ YTL}$$

$$\text{Kazanılmamış Kıdem Tazminatı} = 1.861,51 \times 10 \text{ yıl} = 18.615,10 \text{ YTL}$$

İşçinin 5 yıl itibariyle kazanmış olduğu kıdem toplamının iskonto edilmiş değeri aşağıdaki gibidir:

$$9.308 / (1 + \text{iskonto oranı})^{\text{kalan vade}} = 9.308 / (1 + 0,14)^{10} = 2.510,77$$

Bu işçi için 31.12.2005 tarihli bilançoda yer alması gereken yükümlülüktür. Bunun bir yıllık kısmı cari dönem hizmet maliyeti, diğerleri önceki dönemlere ait maliyettir. Bir yıllık kısmı bulmak için ayrılırken alacağı tutar olan her yıl için 1.861,59 YTL'nin 10 yıl üzerinden iskonto edilmesi gerekir ki, bu da 502,15 YTL'dir. Kalan 2.008,62 ise önceki dört yılın maliyetidir.

### **Kıdem Tazminatı Karşılığının Bileşenlere Ayrılması**

Eğer 2006 yılında işçinin ücreti %5 artarsa, ücreti 1.260 YTL olacaktır. Bu tarih itibariyle kazandığı kıdem tazminatı  $1.861,59 \times 6 = 11.169,54$  YTL'dir. Bunun 9 yıla göre iskonto edilmiş 2.996,73 YTL'dir.

$$2005 \text{ yılı sonu değeri} = 2.510,76 \text{ YTL}$$

$$2006 \text{ yılı sonu değeri} = 3.434,72 \text{ YTL}$$

$$1 \text{ yıllık artış tutarı} = 923,96 \text{ YTL}$$

Bu aradaki fark faiz maliyeti ve dönem hizmet maliyetlerinden oluşmaktadır. Faiz maliyeti, bilançoda yer alan tutarın iskontoda kullanılan faiz oranı ile çarpımı kadardır.

$2.510,79 \times 0,14 = 351,52$  YTL'dir. Bu tutar aşağıdaki gibi de hesaplanabilir.

$$(9.307,95 / (1 + 0,14)^{10}) - (9.307,95 / (1 + 0,14)^9) = 351,62 \text{ YTL}$$

Cari hizmet maliyeti ise, son yılda almaya hak kazandığı fayda veya maliyetin alacağı tarihteki brüt 1.861, 59 YTL'nin ödenmesine kalan süre olan 9 yıl iskonto edilmesi ile hesaplanır.

$1.861,59 / (1+0,14)^9 = 572,45$  YTL'dir. Bu 2006 yılının kıdem tazminatı maliyetidir.

Eğer işletmenin verdiği maaş zammında meydana gelebilecek değişme ve tahvil faiz oranlarında meydana gelebilecek değişme aktüaryal kazanç veya kayıba yol açar. Eğer işletme %5 yerine sadece bu yıl için %10 zam verseydi ve tahvil faizleri %10 seviyesine düşseydi aktüaryal kazanç ve kayıp olup olmadığının testi yapılması gerekirdi. Bu yeni değerlere göre;

İşçinin 2006 sonunda ücreti	= 1.320 YTL olacaktır.
Kıdem Tazminatına Esas Ücret	= $1.320 \times (1,05)^8 = 1.950$ YTL
Kazanılmış Kıdem tazminatı	= $1.950 \text{ YTL} \times 6 = 11.700$ YTL
İskonto Edilmiş Kazanılmış Kıdem Tazminatı	= $11.700 / 1,10^9 = 4.957,63$ YTL
2005 sonu değeri	= 2.510,76 YTL
2006 sonu değeri	= 4.957, 63 YTL
Artış	= 2.446,87 YTL
Faiz Maliyeti	= 351, 62 YTL
Cari Dönem Hizmet Maliyeti $1.950 / (1+0,10)^9$	= 827 YTL
Aktüaryal Kayıp $(2.446,87 - 351,62 - 827)$	= 1.268,25 YTL

### **İlk Defa Standarda Göre Kıdem Tazminatı Hesaplaması**

Eğer işletme ilk defa UMS 19'a göre bir kıdem tazminatı hesabına gitseydi ve önceki dönemlere ilişkin hesaplamış olduğu maliyetler için de ilgili yıl dahil üç yılda amortismanına tabi tutsa idi, muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olurdu.

----- 31/12/2005 -----

İLGİLİ MALİYET MUHASEBESİ BAĞLANTI HES.	502,15 YTL
681 ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLARI	502,15 YTL
472 KIDEM TAZMİNATI KAR.	1.004,30 YTL
----- / -----	
ERTELENEN KIDEM TAZMİNATI	1.004,30 YTL
ERTELENEN KIDEM TAZ. KAR.	1.004,30 YTL
----- / -----	
ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	200,86 YTL
691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞ. YASAL YÜK. KARŞILIKLARI	200,86 YTL
----- / -----	

“Ertelenen Kıdem Tazminatı” hesabı için karşılık gelen bir hesap kodu Tekdüzen Hesap Planında mevcut değildir. Nazım Hesapları altında “Ertelenen Kıdem Tazminatı” adı altında bir hesap önerilebilir. Aynı husus “Ertelenen Kıdem Tazminatı Karşılığı” hesabı içinde geçerlidir.

Yukarıdaki muhasebe kayıtları, örneğin en temel haliyle ele alınıp, kıdem tazminatının bileşenlerinin dikkate alınmaması sonucu, muhasebe kaydının nasıl olabileceğini gösterir bir kayıt şeklidir. Bu hususlara ek olarak, örnekte birçok değişken mevcut idi. Bütün bu değişkenler göz önüne alındığında ve cari hizmet maliyeti sonrası kalan yükün 5 yılda amortismanına tabi tutulacağı göz önüne alınırsa, bu işletmenin yapması gereken kayıtlar aşağıdaki gibidir.

----- 31/12/2005 -----

İLGİLİ MALİYET MUHASEBESİ BAĞLANTI HES.	502,15 YTL
681 ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLARI	401,72 YTL
ERTELENEN KIDEM TAZ. KAR.	1.606,89 YTL
472 KIDEM TAZMİNATI KAR.	903,878 YTL
GELECEK YIL. AYR. KID. TAZ. KAR.	1.606,89 YTL

----- 31/12/2005 -----

ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	180,77 YTL
691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞ. YASAL YÜK. KARŞILIKLARI	180,77 YTL

$$(502,15 + 401,72) \times 0,20 = 180,77$$

----- / -----

2006 yılındaki artışlar ise aşağıdaki gibi kayda alınabilir.

----- 31/12/2006 -----

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	827 YTL
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	351,62 YTL
681 ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLARI	401,72 YTL
ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	168,06 YTL
472 KIDEM TAZMİNATI KAR.	1.580,34 YTL
691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞ. YASAL YÜK. KARŞILIKLARI	168,06 YTL

----- / -----

Aktuaryal kayıplar Kar / Zarar etkili muhasebeleştirilirse;

----- 31/12/2006 -----

AKTUARYAL KAZANÇ VE KAYIPLAR	1.268,25 YTL
ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	253,65 YTL
472 KIDEM TAZMİNATI KAR.	1.268,25 YTL
691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞ. YASAL YÜK. KARŞILIKLARI	253,65 YTL

Aktuaryal kayıplar Özkaynak etkili muhasebeleştirilirse;

----- 31/12/2006 -----

AKTUARYAL KAZANÇ VE KAYIPLAR	1.268,25 YTL
472 KIDEM TAZMİNATI KAR.	1.268,25 YTL

----- / -----

“Aktuaryal Kazanç ve Kayıplar” için Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar hesap grubu altında bir hesap kodu kullanılması önerilebilir.

Aktuaryal kayıp Kar / Zarar’da muhasebeleştirildiğinde, diğer faaliyetlerden olağan gider ve zararlar gibi işlem görürken, özkaynak temelli muhasebeleştirildiğinde sermaye yedekleri gibi işlem görür.

### **3.2.26. UMS – 26 İle İlgili Çözüm Önerileri**

Bölüm 2’de belirtildiği üzere bu konu ile ilgili olarak kavramsal bir farklılıktan söz edilebilir. Bu farklılık herhangi bir uyumlaştırma işlemine yol açmamaktadır.

### **3.2.27. UMS – 41 İle İlgili Çözüm Önerileri**

Bu kısımda da Bölüm 2’de belirtilen bilgiler dahilinde ufak bir yaklaşım tarzı farklılığından ve mali tablolarda yapılması gereken açıklamalara ilişkin bir farklılıktan söz edilebilir. Bu hususlar herhangi bir şekilde uyumlaştırılmanın sağlanmasına yönelik bir muhasebe kaydı gerektirmez.

## SONUÇ VE ÖNERİLER

Genel olarak bir yargıya varmak gerekirse; Tebliğ, UFRS ile amaçlanan finansal tablolar setini finansal tablo kullanıcılarına doğru bir şekilde sunmaktan epeyce uzaktır. Özellikle dipnotlarda açıklanacak hususlar açısından ciddi anlamda farklılıklar meydana gelmektedir. Her ne kadar Tebliğ, UFRS'nin eski bir sürümü olsa da, aradan geçen zaman Tebliğin işlevini yitirmesine neden olmuştur. Bu hususlar aşağıdaki gibi sıralanabilir.

- Tebliğ gereği işletmeler standart bir bilanço, gelir tablosu ve nakit akım tablosu hazırlamakla yükümlü hale gelmektedir. UFRS ile kullanıcıların tercihine sunulan bilanço, gelir tablosu ve nakit akım tablosu tiplerinin seçiminde işletmelerin tercih yeteneği ortadan kaldırılmaktadır. Ayrıca önerilen bilanço tipinde, satış amaçlı elde tutulan varlıklar ayrı bir kalem olarak bilançoda gösterilmez. Bu hususlar UFRS ile çelişkilere yol açmaktadır. Çünkü işletmeler UFRS ile belirlenen mali tablo setlerinden kendilerine uygun olanı seçme hakkına sahiptirler.
- Tebliğe göre hazırlanmış mali tablolar, işletmenin sermaye politikası, amaçları ve uyguladığı teknikler açısından bilgi ihtiyacını karşılama yeteneğine sahip değildir. Bu hususlarla ilgili olarak, işletme adına karşılaştırmalı bilgi üretmek güçleşmektedir.
- Tebliğin ilgili kısımlarında net gerçekleşebilir değer temel alınarak değerlendirme işlemlerine yer verilse de, pazar temelli belirlenen gerçeğe uygun değer bazda konularda kullanımının teşvik edilmediği görülmektedir. IASB'nin üzerinde önemle durduğu ve mali tabloların hazırlanmasında inatla uygulanması gereken gerçeğe uygun değer (fair value) kavramının göz ardı edilmesine yol açmaktadır. Bunun tipik örneği kıdem tazminatı hesaplamalarında UFRS gereği iskonto edilmiş değerlerin kullanılmasıdır.
- UFRS'de yer verilip de Tebliğde değinilmemiş konular nedeniyle doğan muhasebe olaylarının muhasebeleştirilmesinde bazı görüş ayrılıkları vücut bulmakta ve farklı çözüm önerileri getirilmektedir. Bu nedenle, benzer iki olay



yorum farklılığı sebebiyle farklı işletmelerce farklı şekilde değerlendirildiğinden mali tablolara farklı şekilde yansımaktadır. Bu da SPK'ya tabi işletmelerin mali tablolarında farklılıklara yol açmaktadır.

- Tebliğ, uygulamadan kaldırılıp yerine yenisi getirilmiş ya da tamamı ile ihtiyacı uygun olarak çıkarılmış yeni standartları kapsamaz. Bu nedenle, bu yeni standartların uygulanmasında Tebliğ referans olarak alınamamaktadır. Bu konularla ilgili boşlukların nasıl çözüme kavuşturulacağı belirsizdir.
- Konsolide mali tablolarda ve işletme birleşmeleri sırasında gerçeğe uygun değeri kesin olarak belirlenemeyen varlıklar Tebliğe göre şerefiye içerisinde yer alırken, UFRS bu varlıkların şerefiyeden farklı bir muhasebe kalemi olarak değerlendirir. Tebliğ finansal tabloların bu konudaki bilgi sağlama amacına hizmet etmez.
- Tebliğ ekonomik ömrünün belirlenmesinin zor olduğu maddi olmayan duran varlıklar için uygulamada kolaylık sağlayacak zaman sınırı getirir. Fakat bu sınırlama gerçeği yansıtmaktan uzak olup, mali tabloları mümkün olan en doğru bilgiyi sağlama amacından uzak kılmaktadır. İşletmeleri de bu konuda kolaycılığa itip, maddi olmayan varlıkların ekonomik ömrünün belirlenmesi için gerçekçi yöntemlerin kullanılmasından uzaklaştırmaktadır.
- Tebliğ ile cari ve cari olmayan kalemler bir hesap döneminin uzunluğu ile sınırlandırılır. Bu da bazı cari olmayan kalemlerin, bilançoda cari kalemiş gibi gösterilmesine yol açar. Bu sayede işletmenin kısa dönem finansal performansını gösteren cari oran ve asit test oranı gibi likidite oranlarının gerçeği yansıtmasına mani olur. Bu konu vergi açısından da aynı sonuçları doğurur. Tebliğ, ertelenen vergi varlıkları ve yükümlülüklerini cari ve cari olmayan olarak iki grupta ele alınırken, UFRS'de ertelenen vergi varlıkları ve yükümlülükleri cari olmayan hususlar olarak değerlendirilirler.
- İşletmeler iş ortaklıkları nedeniyle oluşan kar ve zararları mali tablolarında göstermeleri gerekir. Tebliğ zararın finansal tablolara alınmaması gerektiğini vurgular. Bu da işletme karının normalden daha yüksek ya da zararının mali tablolarında olması gerekenden daha az görünmesine neden olur. Bu da UFRS

ile amaç edinilen mali tabloların şeffaflığını sağlamada bir engel olarak sonuçlanır.

- Önemlilik kavramı çerçevesinde, işletme sahip olduğu gelir ve gider kalemlerini kategorize edebilmeli ve finansal tablo kullanıcılarına sunabilmelidir. Tebliğ, Tekdüzen Hesap Planının kullanımından kaynaklanan nedenlerle önemli düzeyde gerçekleşen; fakat Tekdüzen Hesap Planında yer almayan unsurları diğer faaliyetler altında toplamaktadır. Bu da işletmenin esas faaliyet konusu dışında elde ettiği gelir ve zararların hangi faktörlerden dolayı kaynaklandığının önüne geçmekte ve mali tabloların açıklayıcılığını azaltmaktadır.

Bu olumsuzluklar karşısında alınması gereken önlemler aşağıdaki gibi sıralanabilir.

IASB standartlarda yorumlama farklılıklarını gidermek için uygulama örneklerine yer vermelidir.

IASB ve IASC'in içersindeki üye dağılımı tüm ülkeleri kapsayacak şekilde organize edilmelidir. Bu sayede tek bir muhasebe kültürü değil, değişik muhasebe kültürlerinin bir harmanizasyonu sonucu ortaya çıkan muhasebe standartları uygulamada daha çok benimsenebilecektir.

UFRS'ye geçişte ülkemiz için uygun bir geçiş süreci belirlenmelidir. Bu geçiş süreci boyunca özellikle SMMM'lerin ve YMM'lerin standartlarla ilgili eğitimlere katılmaları ve uygulamada karşılaşılabilecek problemlere ilişkin tedbir almaları gerekmektedir.

Tekdüzen Hesap Planı yeniden gözden geçirilmeli ve UFRS'de de belirtildiği üzere hesap kodu kullanma zorunluluğu terk edilmelidir. Hesap planındaki kodlar sadece uygulama birliği sağlama açısından referans olarak ele alınmalıdır.

Denetçilik sistemi geliştirilmeli ve denetim şirketlerinin konuya hakim olduklarından emin olunmalı ve bu şirketlerin objektifliklerini korumaları için gerekli yaptırımlar uygulanmalıdır.

Meslek odaları, üniversiteler ve devlet organları tarafından konuya ilişkin seminer, konferanslar düzenlenmeli, makaleler ve bilgilendirici materyaller yayımlanmalıdır.

UFRS’de meydana gelen değişiklikler düzenli olarak takip edilmeli ve bunlar zaman kaybedilmeden uygulamaya konulmalıdır. Özellikle SPK Seri: XI No:25 Tebliği güncelliğini korumaktan uzak kalmaktadır. Bu çalışmanın çıkış noktasını da bu geç kalınmış güncellemeler oluşturmaktadır. Bu çalışmanın hazırlanması sırasında SPK tarafından yeni tebliğ görüşe açılmış ve 09.04.2008 tarihli, 26842 sayılı resmi gazetede SPK Seri: XI, No: 29 Tebliği yayımlanmıştır. Bu tebliğe göre işletmeler, TMSK’ca yayımlanan TMS/TFRS’leri uygulamada esas alacaklardır. TMS/TFRS’ler, UMS/UFRS’nin Türkçeye tercümesidir.

Literatürde standartların nasıl anılacağına dair bir kavram birliğinin sağlanması gerekmektedir. Bu sayede UFRS, UMS, TFRS ve TMS kavramlarının birbirinden bağımsız standartlar olduğu kanısı ortadan kalkabilir. Bu anlamda UFRS kavramının kullanılması doğru olacaktır.

## KAYNAKLAR

AYTEKİN, Selda ve Esra Peri (2003), “SPK Finansal Raporlama Standartları’nın

UFRS İle Uyumunda Alınacak Önlemler”, *Activeline*, Şubat, s. 1–4

BAŞPINAR, Ahmet (2005), “Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının

Oluşumuna Genel Bir Bakış”, *Maliye Dergisi*, Sayı 148, s. 42–57

CEYLAN, Ali (2001), *İşletmelerde Finansal Yönetim*, 7. Baskı, Ekin Kitabevi

Yayınları, Bursa

DELOITTE, (19??), “UMS 33 Hisse Başına Kazanç Uygulama Örneği”, <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DenetcininNotDefteri/UMS%2033%20Hisse%20Başına%20Kazanç%20Uygulama%20Örneği%202.pdf>, 03.04.2008

DELOITTE, (2006), “IFRS 8 Operating Segments”, *IAS Plus*, Special Edition, Aralık,

s. 1–4

DELOITTE, (2007), *Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları Cep Kitapçığı*

2007, Deloitte Türkiye

ERNST & YOUNG (2007a), “IFRS In The Banking Industry Europea Roundtable

Discussion”, *Financial Communicatios and IFRS 7*, s. 1-23

ERNST & YOUNG (2007b), *IFRS 7 Financial Instruments: Disclousers*, 2. Edition,

EYGM Limited

GÖKÇEN, G.. B. Ataman Akgül ve C. Çakıcı (2006), *Türkiye Muhasebe Standartları*

*Uygulamaları*, Beta, İstanbul

GREUNING, Hennie Van (2006), *International Financial Reporting Standards*, 4.

Edition, The World Bank, Washington D.C.

HOLT, Graham (2007), “Discovery”, *Student Accountant*, Şubat, s. 48–50

IASB PRESS RELEASE, (2006), *IASB Issues Convergence Standart on Segment*

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD, (2006), *International*

*Financial Reporting Standards (IFRSs®) 2006*, IASCF Publications Department,

London

ÖRTEN, R.. H. Kaval ve A. Karapınar (2007), *Türkiye Muhasebe – Finansal*

*Raporlama Standartları*, Gazi Kitabevi, Ankara

SARIKAMIŞ, Cevat (2000), *Sermaye Pazarları*, 4. Baskı, Alfa Basım Yayım Dağıtım

Ltd. Şti., İstanbul

SARIOĞLU, Kerem (2008), “TMS – 18 Hasılat”, Editör: DEMİR, V., *Seçilmiş Türkiye*

*Finansal Raporlama Standartları*, İSMMMO Yayın No:99, s.85-95

SELVİ, Yakup (2008), “TMS – 2 Stoklar”, Editör: DEMİR, V., *Seçilmiş Türkiye*

*Finansal Raporlama Standartları*, İSMMMO Yayın No:99, s. 67-84

“Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No: 25)”,

(2003), *Resmi Gazete*, Sayı: 25290

“Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No:25)

Gerekçesi”, (2003), <http://www.spk.gov.tr/apps/teblig/displayteblig.aspx?id=179>

[http://www.spk.gov.tr/apps/teblig/displayteblig.aspx?id=179](http://www.spk.gov.tr/apps/teblig/displayteblig.aspx?id=179&ct=f&action=downloadfile)

SMITH & WILLIAMSON (2007), “IFRS Preparers Be Warned – IFRS 7 Introduces

Further Demanding Requirements”, <http://www.mondaq.com/article.asp?articleid>

<http://www.mondaq.com/article.asp?articleid>

“Türkiye Muhasebe Standartları Seti”, <http://www.tmsk.org.tr/>, 05.03.2008

YILMAZ, Celali (2001), “Sermaye Piyasası Kurumları”, <http://ozgur.beykent.edu.tr/~>

<http://ozgur.beykent.edu.tr/~>

<http://www.investopedia.com/terms/e/eps.asp>, *Hisse Başına Kazanç Nedir?*, 24.01.2008

<http://www.iasplus.com/country/useias.htm>, *UFRS'nin Dünyada Kullanımı*, 20.01.2008

<http://www.iasplus.com/restruct/restruct.htm#diagram>, *UMSK Organizasyon Şeması*,  
20.01.2008

<http://www.iasplus.com/restruct/whatis.htm>, *UFRS'nin Tanımı*, 20.01.2008

<http://www.iasplus.com/restruct/whatis.htm#objectives>, *UMSK'nin Amaçları*,  
20.01.2008

<http://www.iasplus.com/standard/ifrs05.htm#change>, *UFRS – 5 ve UMS – 35*  
*Arasındaki Temel Farklılıklar*, 18.03.2008

<http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&menuid=0&pid=0>, *SPK'nin*  
*Amaçları*, 31.01.2008

## ÖZGEÇMİŞ

1981 yılında İzmit'te doğan Erkan SOLMAZ, ilk, orta ve lise eğitimini İzmit'te tamamlamıştır. 2000 yılında Sakarya Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü'nü kazanmış, 2004 yılında üniversiteden mezun olmuştur. Aynı yıl Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalında yüksek lisans eğitimine başlamıştır. Öğrenciliği sırasında bir döneme mahsus olmak suretiyle Sakarya Üniversitesi Ali Fuat Cebesoy Meslek Yüksek Okulu'nda muhasebe dersleri vermiştir. Yüksek lisans eğitimine ara verip İngiltere'de yabancı dil eğitimi almış ve ACCA CAT Introduction ve Intermediate sertifikalarını almaya hak kazanmıştır. Erkan SOLMAZ halen ACCA CAT Advanced Level öğrencisidir.