T.C.
KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TEMEL MALİ TABLOLARIN DÜZENLENMESİ AÇISINDAN ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ GETİRDİKLERİ VE TEKDÜZEN HESAP PLANI İLE KARŞILAŞTIRMALI BİR ÖRNEK

YÜKSEK LİSANS TEZİ

BADE BAYRAKTAR

ANABİLİM DALI : İŞLETME
PROGRAMI : MUHASEBE - FİNANSMAN

KOCAELİ - 2008

T.C.
KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TEMEL MALİ TABLOLARIN DÜZENLENMESİ AÇISINDAN ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ GETİRDİKLERİ VE TEKDÜZEN HESAP PLANI İLE KARŞILAŞTIRMALI BİR ÖRNEK

YÜKSEK LİSANS TEZİ

BADE BAYRAKTAR

ANABİLİM DALI : İŞLETME
PROGRAMI : MUHASEBE - FİNANSMAN

TEZ DANIŞMANI : DOÇ.DR. SAMİ KARACAN

KOCAELİ - 2008

T.C.
KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TEMEL MALİ TABLOLARIN DÜZENLENMESİ AÇISINDAN ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ GETİRDİKLERİ VE TEKDÜZEN HESAP PLANI İLE KARŞILAŞTIRMALI BİR ÖRNEK

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Tezi Hazırlayan: BADE BAYRAKTAR
Tezin Kabul Edildiği Enstitü Yönetim Kurulu Tarihi ve No: 05/11/2008-2008/26

Prof.Dr.Selman Aziz ERDEN Doç.Dr.Sami KARACAN Yrd.Doç.Dr.Zümrüt SATI

KOCAELİ-2008

ÖNSÖZ

Öncelikle tez konusunu seçmemde bana yardımcı olan, çalışmalarım sırasında bilgi ve deneyimlerini benimle paylaşan tez danışmanım Doç.Dr. Sami KARACAN'a ve yüksek lisans çalışmalarım boyunca birlikte çalışma fırsatını bulduğum İşletme Anabilim Dalı Araştırma Görevlilerine teşekkürlerimi sunuyorum.

Ayrıca, çalışmalarım sırasında desteğini hiçbir zaman benden esirgemeyen annem, babam ve kardeşim Hülya-Ercan-Zeki Bayraktar'a ve de müstakbel eşim Erdinç Kılıç'a teşekkür ederim.

Son olarak; çalışmalarım sırasında bana yardımcı olan ve tecrübelerini benden esirgemeyen mesai arkadaşlarıma da teşekkür sunmayı bir borç bilirim.

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ II
ÖZET V
ABSTRACT VI
KISALTMALAR LİSTESİ VII
TABLOLAR LİSTESİ VIII
GİRİŞ 1

BİRİNCİ BÖLÜM

1. ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA GENEL BAKIŞ 2
1.1. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI KURULU VE UMS'NİN TARİHÇESİ 2
1.2. UMSK'NIN KRONOLOJİSİ 4
1.3. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI ÇALIŞMALARI 7
1.3.1. DÜNYA'DA UFRS ÇALIŞMALARI 7
1.3.2. ABD'DE UFRS ÇALIŞMALARI 8
1.3.3. IOSCO'NUN UFRS ÇALIŞMALARI 8
1.3.4. BASEL KOMİTESİ UFRS ÇALIŞMALARI 9
1.3.5. AVRUPA BİRLİĞİ'NDE UFRS ÇALIŞMALARI 9
1.3.6. TÜRKİYE'DE UFRS ÇALIŞMALARI 10
1.4. YAYIMLANMIŞ MUHASEBE STANDARTLARI 10
1.5. TÜRKİYE'DE TMS'LERİN UYGULANMA SÜRECİ 12
1.6. TMS UYGULAMALARINDA KARŞILAŞILAN SORUNLAR 12
1.7. UFRS'NİN YARARLARI 12
1.8. TMS / TFRS'LERİN UYGULANMA SÜRECİNDE İZLENECEK YOL 13

İKİNCİ BÖLÜM

2. TEKDÜZEN HESAP PLANI VE ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI 16
2.1. TEKDÜZEN HESAP PLANI 17
2.2. UFRS'YE GÖRE DÜZENLENEN TEMEL FİNANSAL TABLOLARIN BAŞLICA ÖZELLİKLERİ 22
2.2.1. FİNANSAL TABLOLARIN AMACI 23
2.2.2. FİNANSAL TABLOLARIN NİTELİKSEL ÖZELLİKLERİ 23
2.3. FİNANSAL TABLOLARIN UNSURLARI 26
2.3.1. FİNANSAL DURUM 26
2.3.2. FAALİYET SONUÇLARI 27
2.3.3. FİNANSAL DURUMDAKİ DEĞİŞİKLİKLER 28
2.4. FİNANSAL TABLOLARIN UNSURLARININ ÖLÇÜM ESASLARI 28
2.5. SERMAYE VE SERMAYENİN KORUNMASI KAVRAMLARI 29
2.6. FİNANSAL TABLOLARIN SUNULUŞU STANDARDI 30
2.7. STANDART KAPSAMINDA DÜZENLENECEK TEMEL FİNANSAL TABLOLAR 31
2.7.1. BİLANÇO 32
2.7.2. GELİR TABLOSU 35
2.8. UFRS'NİN FİNANSAL TABLOLARA ETKİSİ 39

2.9. UFRS'NİN FİNANSAL TABLOLARA ETKİSİNE İLİŞKİN ÖRNEK 42
2.10. UFRS İLE UYUMLU TMS'LERİN İLK UYGULANMASINDA İLKELER 45
2.10.1. DÜZENLECEK FİNANSAL TABLOLAR 47
2.10.2. AÇILIŞ BİLANÇOSU 47
2.10.3. BİLANÇO KALEMLERİNİN DEĞERLEMESİ 48
2.11. UMS/UFRS VE THP BİLANÇO KALEMLERİ ARASINDAKİ FARKLILIKLAR 60
2.11.1. ALIŞLAR VE SATIŞLAR 60
2.11.2. SABİT KIYMETLER 61
2.11.3. KIDEM TAZMİNATLARI 61
2.11.4. STOK UYGULAMALARI 62
2.11.5. PARASAL KAZANÇ/KAYIP 63
2.11.6. ERTELENEN VERGİ 64

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. ÜRETİM İŞLETMESİ THP VE UMS RAPORLAMA FARKLILIKLARI 66
3.1. GENEL BİLGİ 66
3.2. ÖRNEĞİN AMACI 66
3.3. ÖRNEĞİN YÖNTEMİ 66
3.4. ÖRNEĞİN KAPSAMI 66
3.5. ÖRNEK PROBLEMİNİN TANIMI 67
3.6. ÖRNEK FİNANSAL TABLOLAR VE KARŞILAŞTIRILMASI 67
SONUÇ 83
KAYNAKÇA 85
ÖZGEÇMİŞ 89

ÖZET

Son zamanlarda muhasebe alanının en büyük değişikliği olan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS), finansal tablo bilgi kullanıcılarının, finansal tablolardaki bilgilerin; güvenilir, anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, tarafsız, karşılaştırılabilir, tam, özün önceliğine uygun bilgiler içermesi için ortak bir muhasebe dil anlayışını benimsemelerini sağlayan bir finansal tablo setidir.

UFRS sayesinde, yatırımcılar dünyanın her yerinden, şirketlerin finansal tablolarını daha iyi anlayıp karşılaştırma imkanı bulabileceklerdir. Finansal tablolar, kullanıcılarına ve işletmelere daha doğru, anlaşılır ve şeffaf bilgiler sunacak, UFRS'ye uyumlu olmaları sebebiyle işletmelerin küreselleşen dünya pazarında rekabetçi bir pozisyon almalarını sağlayacaktır.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan UFRS'ler, 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren başlamak kaydıyla birçok ülkede uygulanmaya başlamıştır.

UFRS'ye geçiş basit bir işlem değildir. Yoğun çalışma gerektiren bir süreci kapsamaktadır. UFRS'ye tam olarak geçiş de yetmemektedir, UFRS'ye geçişte oluşturulan finansal tabloların etkin bir şekilde denetimi gerekmektedir. Bu nedenle, UFRS'deki değişiklikler sürekli izlenmeli ve TMS'ler bu kapsamda revize edilmelidir.

Bu çalışmada UFRS'nin ortaya çıkışı ve standartların finansal raporlamadaki etkilerinden yola çıkılmış, UFRS ile THP arasındaki farklılıklara değinilerek, bu farklılıkların raporlama sonuçlarında oluşturduğu değişiklikler ortaya konmaya çalışılmıştır.

ABSTRACT

International Financial Reporting Standards (IFRS) which are the most important variation of last times are a financial table series for financial table users' reliable, understandable, appropriate for need, impartial and exact datas in financial tables to supply an adoption for a joint accounting language.

Investors can find a possibility for better understanding and comparing financial tables of companies everywhere in the world. Financial tables will present more exact, more understandable and more transparent datas to their users and supply them to compete in global world.

IFRS that is broadcast by IASB has been practised in a lot of countries by 1st January, 2005.

Passing IFRS is not a basic procedure. It has a busy process that needs so much studying. Passing IFRS is insufficient, it is needed to audit financial tables when passed to IFRS. So, improvements and changes must be followed permanently and Turkish Accounting Standards must be revised all time.

In this studying, it is started out IFRS coming up and its' effects on financial reporting, mentioned the differences between IFRS and THP and tried to be focuse on improvements that are caused differences in financial report results.

KISALTMALAR LİSTESİ

ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
a.g.e	: Adı Geçen Eser
a.g.m	: Adı Geçen Makale
AMF	: Avrupa Muhasebe Federasyonu
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
FASB	: Financial Accounting Standards Board
FIFO	: First-in-First-Out
FMSK	: Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
IASB	: International Accounting Standards Board
IASC	: International Accounting Standards Committee
IAS	: International Accounting Standards
IFRS	: International Financial Reporting System
IMF	: International Money Fund
IOSCO	: International Organization of Securities Commissions
KKDF	: Kaynak kullanımı destek fonu
LIFO	: Last-in-First-Out
ROFM	: Reel Olmayan Finansman Maliyeti
SEC	: Security and Exchange Commission
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
SYK	: Standart Yorumlama Komitesi
SYKT	: Standart Yorumlama Komitesi Tebliğleri
THP	: Tekdüzen Hesap Planı
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUD	: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
TOBB	: Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği
TÜRMOB	: Türkiye Serbest ve Yeminli Mali Müşavirler Derneği
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UFRYK	: Uluslararası Finansal Raporlama ve Yorumlama Komitesi
UMFK	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Konseyi
UMMKO	: Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonu Organizasyonu
UMSK	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
UMSKo	: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
US GAAP	: United States General Accepted Accounting Principles
VÖK	: Vergi Öncesi Kâr
VSK	: Vergi Sonrası Kâr

TABLOLAR LİSTESİ

TABLO-1 YAYIMLANMIŞ MUHASEBE STANDARTLARI…… 11
TABLO-2 THP'NİN YAPISI……..17
TABLO-3 BİLANÇO HESAPLARI……18
TABLO-4 GELİR TABLOSU HESAPLARI…… 19
TABLO-5 7/A HESAPLARI……20
TABLO-6 FARK HESAPLARI……57
TABLO-7 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU……..57
TABLO-8 FARK HESAPLARI DENKLEŞTİRME… ……....57
TABLO-9 TFRS AÇILIŞ BİLANÇOSU……59
TABLO-10 THP ÖZET GELİR TABLOSU…….……67
TABLO-11 THP DETAY GELİR TABLOSU……..…….....68
TABLO-12 THP-UMS KARŞILAŞTIRMALI GELİR TABLOSU ……...69
TABLO-13 KÜMÜLE SATIŞ TABLOSU.....……..……..…..70
TABLO-14 PEŞİN SATIŞLAR TABLOSU.....……..……..71
TABLO-15 MALZEME ALIMLARI TABLOSU.....……..……..73
TABLO-16 DAĞITIM TABLOSU.....…….……74
TABLO-17 SMM DAĞITIM TABLOSU.....……..…….……..74
TABLO-18 SMM TABLOSU.....……..……..76
TABLO-19 THP VERGİ TABLOSU.....……..……..77
TABLO-20 ERTELENEN VERGİ TABLOSU.....…….77
TABLO-21 THP ÖZET BİLANÇOSU.....……..78
TABLO-22 THP-UMS KARŞILAŞTIRMALI BİLANÇO.....……..79
TABLO-23 UMS GELİR TABLOSU.....…….……80
TABLO-24 FONKSİYONEL GELİR TABLOSU (UMS).....……..80
TABLO-25 İŞLETME UMS BİLANÇOSU.....……..……..81
TABLO-26 UMS BİLANÇOSU.....……..……..……..81

GİRİŞ

İçinde yaşadığımız bilgi çağında; küreselleşme, teknolojik gelişmeler, internet ve elektronik ticaret, bilgi yönetimi ve bilginin etkin şekilde kullanımı, dünyada yaşanan önemli gelişmeleri oluşturmaktadır. Bu gelişmeler sonucunda, ülke ekonomileri arasındaki sınırlar kalkmış, ekonomiler birbirine bağımlı hale gelmiş, işletmelerin uluslararası faaliyetlerinde artış olmuş ve işletmeler uluslararası sermaye piyasalarında menkul kıymet ihraç etmeye başlamıştır.

Ülkeler aynı anda farklı ülkelere menkul kıymet ihracı yaptıklarından, farklı mali raporlama yükümlülükleriyle karşı karşıya kalmışlardır. Değişik ülkelerin muhasebe standartlarındaki farklılıklar elde edilen mali bilgilerin karşılaştırılmasını zorlaştırmış, sermaye piyasalarından fon toplanması sürecine engel teşkil ederek, uluslararası şirket alım satım ve birleşmelerinde birtakım zorlukların yaşanmasına neden olmuştur. Bütün bu olumsuzlukların giderilmesi ise, farklı ülkelerde uygulanan farklı muhasebe ve finansal raporlama standartlarının birbirine uyumlu hale getirilmesi, tüm ülkelerde aynı muhasebe ve finansal raporlama standartlarının aynı biçimde uygulanması zorunluluğunu ortaya çıkartmıştır. Bu zorlukların giderilmesi Uluslararası Kabul Gören Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları ile mümkün olabilecektir.

Temel mali tabloların düzenlenmesi açısından UFRS ile THP arasındaki farklılıkların ortaya konması temel amacına yönelik olarak hazırlanan bu çalışma, üç bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın birinci bölümünde; Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun ortaya çıkışı, UMS'nin tarihçesi, UMSK'nın kronolojisi, UMS ile ilgili olarak yapılan çalışmalar, Türkiye'de yayımlanmış muhasebe standartları, TMS'lerin Türkiye'de uygulanma süreci, uygulamada karşılaşılan sorunlar ve UFRS'nin yararları gibi konulardan bahsedilmiştir. İkinci bölümde, finansal tabloların UFRS'ye göre düzenlenme şekilleri ve Tekdüzen Hesap Planı (THP) ile farklılıkları ortaya konulmuş ve son bölümde ise bir üretim işletmesinden UFRS'ye ve THP'ye göre yapılmakta olan raporlamalara ilişkin bir örnek verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA GENEL BAKIŞ

Benzer işlem ve olayların farklı ülke uygulamalarında farklı şekilde mali tablolara yansıtılması, uluslararası alanda açıklanması güç olan farklı faaliyet sonuçlarının ortaya çıkmasına neden olabilmektedir. Sermaye piyasalarının küreselleşmesi ile birlikte, sermaye hareketlerinin hızlanması, uluslararası yatırım kararlarında ve uluslararası şirket alım-satım ve birleşmelerinde görülen yoğun artış da bu gerekliliği artırmakta, uygulanan farklı muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarının birbirine uyumlu hale getirilmesi gereğini doğurmaktadır. Muhasebe çalışmalarının yöntemini belirleyen ve uygulamaya yönelik kuralları ifade eden muhasebe standartlarının yakınlaştırılması, diğer bir ifadeyle dünya çapında genel kabul görmüş bir Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın oluşturulması girişimleri bu gereklilikler sonucunda ortaya çıkmaktadır[1].

1.1. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI KURULU VE UMS'NİN TARİHÇESİ

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Committee - UMSK) 29 Haziran 1973 tarihinde Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve Amerika Birleşik Devletleri muhasebe örgütlerinin anlaşması sonucu kurulmuştur[2]. Merkezi Londra'da bulunan ve bağımsız bir organizasyon niteliğindeki komiteye, 100'den fazla ülkeden 2.000.000'u aşkın muhasebeciyi temsil eden 140'dan fazla muhasebe kuruluşu üyedir[3].

UMSK'nın amacı, "Kamuya açıklanan denetlenmiş mali tablolarda uygulanması gereken muhasebe standartlarını belirlemek ve bu standartların

---

[1] Cemal İbiş, "UFRS'ye Genel Bakış", 2007, www.horwathturkey.com/denetim/UFRS/UFRS-GENELBAKIS.ppt (27.08.2008), s.6-8.

[2] Preface to Statements of International Accounting Standards, **"International Accounting Standards Board"**, 2002,s.1.

[3] Başak Akgül, Hüseyin Akay, **Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye'de Uygulanma Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, [tarih yok], s.36.

dünya çapında benimsenmelerini sağlamaktır". UMSK, ilk dönemlerinde benzer işlem ve olayların kaydedilmesi için biri "Benchmark uygulama" diğeri ise "Alternatif uygulama" olmak üzere genellikle iki muhasebe yaklaşımını öneren standartları oluşturmuştur. 1993 yılında tamamlanan "Karşılaştırılabilirlik projesi" ile standartlardaki alternatiflerin sayısı önemli ölçüde azaltılmıştır[1].

Bu amaçla UMSK tarafından bugüne kadar 41 adet muhasebe standardı yayınlanmıştır. UMSK, üyelerinin Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS)'na uyumunu, her ülkenin özel durumunu dikkate alarak zorunlu tutmamıştır, ikna yolu ile uluslararası yaklaşım sağlamayı ümit etmiştir. UMSK üyelerinin hükümetlere ve standart koyan kurullara UMS'ye uygun hareket etmeleri konusunda baskı yapmaları üyelik anlaşması gereği istenmiştir[2]. Bunun için muhasebe mesleğinin toplumda sahip olduğu önemli yer ve saygınlık, ikna aracı olarak kullanılmaktadır[3].

UMSK'nın, Uluslararası Muhasebe Standartlarına ilişkin çalışmaları, birçok ulusal ve uluslararası örgüt tarafından da desteklenmekte ve harmonizasyon çalışmaları sürdürülmektedir. Bu örgütlere örnek olarak IOSCO, Dünya Bankası, Birleşmiş Milletler, Avrupa Birliği verilebilir[4].

Türkiye'den, Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) 1974 yılından, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) 1994 yılından beri UMSK üyesidir. UMSK, 1977 yılında amaçlarını gerçekleştirmek için her ülkedeki yerel muhasebe standartlarının daha nitelikli olan UMS'ye yakınlaştırılması ile ilgili çözüm yolları bulunması gerektiği sonucuna varmıştır. Bu nedenle UMSK'nın yeniden yapılandırılması gündeme gelmiş ve Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı, Mart 2001'de kurulmuştur[5].

---

[1] Cemal İbiş, Serdar Özkan, "Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Genel Bakış", **Mali Çözüm Dergisi**, İSMMO, Sayı :74, Ocak-Şubat-Mart 2006, s.28.
[2] Haluk Yeşiloğlu, "Standartlaşan Muhasebe Uygulamalarının İşletmelerde Sağladığı Yararlar ve Getirdiği Güçlükler", **Türkiye 3.Muhasebe Denetim Sempozyumu**, İSMMMO, 30 Nisan-4 Mayıs 1997,s.3.
[3] İbiş, Özkan, a.g.m, s.28.
[4] Başak Ataman Gül, Cemal Çakıcı, Gürbüz Gökçen, **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları,** İstanbul : Beta Yayınevi, 2.b, 2006,s.15.
[5] İbiş, Özkan, a.g.m, s.29.

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı, Mütevelli Heyeti ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board – IASB) olmak üzere iki ana bölümden oluşmaktadır. Ayrıca, Standart Yorumlama Komitesi ve Standart Danışma Kurulu da Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı'nın organlarıdır[1].

Mütevelli Heyetinin görevi, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, Standart Yorumlama Komitesi ve Standart Danışma Kurulu'nun üyelerini atamak, kontrol etmek ve gerektiğinde mali kaynak sağlamaktır[2].

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunun sorumluluğu ise standartları ve taslakları geliştirmek, yayınlamak ve Standart Yorumlama Komitesi'nin yorumlarını onaylamaktır. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu bu görevi 01 Nisan 2001 tarihinde devralmıştır[3].

Kurul, 18-20 Nisan 2004 tarihleri arasında yaptığı toplantılarında daha önce UMSK tarafından çıkarılan tüm Uluslararası Muhasebe Standartlarını ve ilgili yorumları onaylamıştır. Uluslararası Muhasebe Standartlarını Kurulu tarafından çıkarılacak tüm muhasebe standartları "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları - UFRS" nı oluşturacaktır[4].

1.2. UMSK'NIN KRONOLOJİSİ[5]

1973: Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere/İrlanda ve ABD'nin profesyonel muhasebeciler topluluğu temsilcileri UMSKo'yu kurmak amacıyla anlaşmaya imza attılar. Çalışma Komiteleri, UMSKo'nun ilk üç projesi için belirlendi.

1975: İlk UMS standartları yayınlandı: UMS 1 (1975), Muhasebe Politikalarının Kamuoyuna Açıklanması ve UMS 2 (1975), Tarihi Maliyet Kapsamında Stokların Değerlenmesi ve Sunumu.

---

[1] İbiş, Özkan, a.g.m, s.29.
[2] İbiş, Özkan, a.g.m, s.29.
[3] İbiş, Özkan, a.g.m, s.29.
[4] Deloitte Touche Tohmatsu, "Uluslararası Muhasebe Standartları", **UFRS Cep Kitapçığı**, Mayıs 2001, s.5.
[5] Deloitte Touche Tohmatsu, "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları", **UFRS Cep Kitapçığı**,2008,http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/UFRS/UFRS%20cep%20kitapcigi%202008.pdf, (28.09.2008), s.10-13.

1982: UMSKo Kurulu, üye sayısını toplam 17'ye çıkarttı. Bu üyelerin 13'ü üye ülkede Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Konseyi (UMFK) tarafından atanan üyelerden ve 4'ü finansal raporlama ile ilgili kuruluşlardan olan üyelerden oluşmaktadır. UMFK'nın tüm üyeleri UMSKo'nun da üyeleridir. UMFK UMSKo'yu global muhasebe standartlarının öncüsü olarak tanır ve kabul eder.

1989: Avrupa Muhasebe Federasyonu (AMF) uluslararası uyum ve Avrupa'nın UMSKo'ya olan ilgisini destekler. UMFK, UMS'yi uygulaması gerekli devlet kuruluşları için bir kamu sektörü rehberini benimser.

1994: UMSKo Danışman Konseyi'nin kurulması ve yönetim ve finans alanındaki sorumlulukları üstlenmesi onaylandı.

1995: Avrupa Topluluğu, ana standartların tamamlanması amacıyla UMSKo ile Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonu Organizasyonu (UMKKO) arasında olan anlaşmayı destekledi ve Avrupa Birliği'ndeki çokuluslu şirketlerin UMS'ye tabi olmasına karar verdi.

1996: MKTK (ABD), UMSKo'nun mali tabloların ülke dışındaki halka arz amaçlı mali tabloların hazırlanmasında kullanılabilecek olan muhasebe standartlarının en kısa zamanda geliştirilmesi ile ilgili hedefine destek verdiğini bildirdi.

1997: UMSKo'nun Standart Yorumlama Komitesi (SYKT), 12 üye tarafından UMS yorumlarının geliştirilmesi amacıyla oluşturuldu. Bu yorumlara ait son onay UMSKo tarafından verilir. UMSKo'nun faaliyetleri ve gelecekteki yapısı ile ilgili tavsiyelerde bulunmak için Strateji Çalışma Grubu oluşturuldu.

1998: UMF/UMSKo üyeliğinin sayısı 101 ülkede 140 muhasebe topluluğuna çıktı. UMSKo, UMS 39'un onayı ile ana standartları tamamladı.

1999: G7 Maliye bakanları ve IMF, "uluslararası finansal mimariyi güçlendirme" konusunda UMS'leri destekledi. UMSKo Kurulu, bağımsız bir tevelli heyetinin altında 12'si tam zamanlı olmak üzere 14 üyeden oluşan bir kurula dönüşme yolundaki yeniden yapılandırmayı onayladı.

2000: UMKKO, üyelerinin çokuluslu kullanıcılara sınır ötesi halka arz ve borsaya kotasyon işlemlerinde UMSKo standartlarını kullanmalarına izin vermesini tavsiye etti. MKTK (ABD) Yönetim Kurulu Başkanı Arthur Levitt başkanlığında, yeni UMSK yapısını idare edecek mütevellileri oylamak için geçici bir oylama komitesi oluşturuldu. UMSKo'nun üye kuruluşları UMSKo'nun yeniden yapılandırılmasını ve yeni bir UMSKo Tüzüğünü onayladı. Oylama Komitesi seçilen ilk mütevellileri açıkladı. Sir David Tweedie isimli mütevelli (İngiltere Muhasebe Standartları Yönetim Kurulu Başkanı) yeniden yapılandırılmış Uluslararası Muhasebe Standartları Yönetim Kurulunun ilk başkanı oldu.

2001: UMSK'nın yeni ismi ve üyeleri açıklandı. UMSKo Vakfı kuruldu. 1 Nisan 2001 tarihinde, yeni UMSK, UMSKo'nun standart belirleyici sorumluluklarını üstlendi ve mevcut UMS'ler ile SYK tebliğleri, UMSK tarafından uyarlandı. UMSK, 30 Cannon St. Londra adresindeki yeni ofisine taşındı. UMSK, gündem koordinasyonuna başlamak ve değişik standartlar arasındaki yakınlaşma amaçlarını belirlemek için sekiz adet ulusal muhasebe standart belirleyici kuruluş ile görüştü.

2002: SYK'nin ismi Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi (UFRYK) olarak değiştirildi ve sadece mevcut UMS ve UFRS'leri yorumlamak değil aynı zamanda söz konusu standartlarda değinilmeyen konular hakkında güncel ve uygun bir şekilde rehberlik yapmakla yeniden görevlendirildi. Avrupa'da 2005 yılından itibaren borsada işlem gören şirketlerin UFRS'leri uygulamaları öngörüldü. UMSK ve FMSK yakınlaşma üzerine ortak bir anlaşma yürürlüğe koydular.

2003: İlk nihai UFRS ve UFRYK'nın ilk taslağı yayınlandı. 14 Uluslararası Muhasebe Standardı'nda önemli değişiklikler yapan geliştirme projesi tamamlandı.

2004: Avrupa'da UMS 39 hakkında yapılan kapsamlı müzakereler sonucunda AB'nin desteği ile UMS 39'a ilişkin iki bölüm iptal edildi. UMSK'nın toplantılarının webcast olarak yayını başladı. UMSK'nın ilk tartışma bildirisi ile ilk nihai UFRYK yorumu yayınlandı. UFRS 2, UFRS 3, UFRS 4, UFRS 5 ve

UFRS 6 yayınlandı. UFRYK 1, UFRYK 2, UFRYK 3, UFRYK 4 ve UFRYK 5 yayınlandı.

2005: UMSK Yönetim Kurulu üyesi, UFRYK'nin Yönetim Kurulu Başkanı oldu. Tüzük değişiklikleri yapıldı. UFRS-US GAAP mutabakatını kaldırmak için MKTK(ABD) bir "yol haritası" hazırladı. AK, UMS 39'a ilişkin değişiklikle, gerçeğe uygun değer seçeneğine kısıtlama getirdi. Çalışma Gruplarının düzenlediği toplantılar halka açıldı. UFRS 7 yayınlandı. UFRYK 6 ve UFRYK 7 yayınlandı (UFRYK 3 kaldırıldı).

2006: UMSK/FMSK'nın uyum ile ilgili anlaşması güncellendi. Diğer standart düzenleyiciler ile ilişkiler üzerine UMSK bir beyan yayınladı. UMSK, 2009 tarihinden önce yeni bir ana standardın yürürlüğe girmeyeceğini açıkladı. UFRS 8 yayınlandı. UFRYK 8, UFRYK 9, UFRYK 10, UFRYK 11 ve UFRYK 12 yayınlandı.

2007: Şubat-UMSK KOBİ'lere yönelik UFRS'ler için bir nihai taslak çıkardı. Mart-Borçlanma maliyetlerinin tümünün giderleştirilmesi opsiyonunun kaldırılması amacıyla UMS 23 güncellendi.

1.3. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI ÇALIŞMALARI

UMSK'nın 2000 yılına kadar yayımlamış olduğu standartlar UMS (IAS) olarak tanımlanmıştır. 2001 yılından sonra ise UMSK, o güne kadar yayımlanmış olan standartlarla ilgili olarak uyumlaştırma ve güncelleştirme çalışmaları yaparak, yeni yürürlüğe koyduğu standartları UFRS (IFRS) adı altında tanımlamaya başlamıştır[1].

1.3.1. DÜNYA'DA UFRS ÇALIŞMALARI

Dünyada muhasebe uygulamalarında kabul edilen iki muhasebe standart seti bulunmaktadır. Bunlardan biri Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK) tarafından oluşturulan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS; International Financial Reporting Standards), diğeri ise ABD'de

[1] Nalan Akdoğan, "Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanma Süreci : Sorunlar, Çözüm Önerileri", **MÖDAV**, İSMMO, Sayı :80, Mart-Nisan 2007, s.102.

Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) tarafından oluşturulan ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (US GAAP)'dir. Bu iki muhasebe standart seti arasındaki temel fark ise, UMSK tarafından oluşturulan muhasebe standartlarının "İlke Bazlı" standartlar olmasına karşın; US GAAP standartlarının "kural bazlı" olmasıdır. UFRS' nin " İlke Bazlı" standartları, konuya ilişkin ilkeleri ve standardın nihai amacını ortaya koyan bir yaklaşım doğrultusunda hazırlanmaktadır. İlke bazlı standartlar, finansal raporlamada işlemlerin şeklini değil, ekonomik yüzünü yansıtmasını temel almaktadır. US GAAP'in "Kural Bazlı" standartları ise her türlü uygulamayı kapsamaya çalışan detaylı düzenlemelerdir[1].

Kural Bazlı yaklaşım, finansal raporlamada uygulamaları tam şeffaflıktan alıkoymakta, standartların esas amacı kapsamında yapılacak değerlendirmeleri bir anlamda engellemekte, mali tablo hazırlayanları ve bağımsız denetçileri daha rutin uygulamalara yönlendirmektedir[2].

1.3.2. ABD'DE UFRS ÇALIŞMALARI

Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) esas alınan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri olan US GAAP; geniş uluslararası kabul gören, gelişen ve gelişmekte olan ülkelerce örnek alınan standartlardır. Ancak son dönemde yaşanan muhasebe skandalları (Enron, WorldCom, Adelphia, Xerox, Tyco, Global Crossing vb.) etkinlik konusunda US GAAP standartlarının birtakım kusurları olduğunu göstermiştir[3].

1.3.3. IOSCO'NUN UFRS ÇALIŞMALARI

Yüzden fazla ülkenin sermaye piyasaları düzenleyici kurulları tarafından oluşturulan ve uluslararası fon akımlarının artmasına paralel olarak son yıllarda uluslararası arenada önemli bir güç olarak ortaya çıkan Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO) de, menkul kıymet ihraçlarında uluslararası kabul gören muhasebe standartlarının oluşturulması konusuna ilgi göstermektedir. UMSK'nın çalışmalarını destekleme politikasını

[1] İbiş, Özkan, a.g.m, s.30.
[2] İbiş, Özkan, a.g.m, s.30.
[3] İbiş, Özkan, a.g.m, s.31.

benimsemiş olan IOSCO, bu konuda yürüttüğü bir projenin sonucu olarak; 2000 yılı Mayıs ayında uluslararası menkul kıymet ihraçlarını da kullanılmak üzere UMSK tarafından oluşturulan temel standartlar setini onaylamıştır. IOSCO kararları üye ülkeler açısından bağlayıcı olmamakla birlikte, ABD Sermaye Piyasası Kurulu (SEC)'nun da IOSCO üyesi olduğu düşünüldüğünde, IOSCO ve UMSK'nın ortak girişimlerinin, muhasebe standartlarının uluslararası uyumu konusunda kayda değer gelişmeler sağladığı görülmektedir[1].

1.3.4. BASEL KOMİTESİ UFRS ÇALIŞMALARI

Bankacılık işlemleri düzenleyici otoriteler tarafından oluşturulmuş olan Basel Komitesi (Basel Committee on Banking Supervision), UFRS üzerinde yürüttüğü çalışmalar sonucunda, Nisan 2000'de UFRS'yi ve uluslararası muhasebe uygulamalarında yakınsama çabalarını desteklediğini açıklamıştır. Türkiye'de Bankacılık sektöründe Basel - II kurallarının 2009 yılından itibaren uygulanmaya başlanması ile birlikte UFRS'ye göre mali tablo hazırlayan şirketlerin sayısı hızla artacaktır. Bu durum aynı zamanda mali tablo hazırlayıcılarına ve denetim profesyonellerine de çok iş düşeceğinin göstergesidir. Onlar için yoğun çalışma gerektiren bir süreç başlamaktadır[2].

1.3.5. AVRUPA BİRLİĞİ'NDE UFRS ÇALIŞMALARI

Avrupa Komisyonu, Haziran 2000'de halka açık şirketlerin, 2005 yılından itibaren ise hisse senetleri borsalar ve teşkilatlanmış piyasalarda işlem gören şirketlerin (bankalar ve sigorta şirketleri dahil olmak üzere) konsolide mali tablolarının UFRS ile uyumlu hazırlanması yönünde karar almıştır. Mart 2002'de Avrupa Parlamentosu söz konusu düzenlemeyi onaylamış ve Eylül 2002'de düzenlemeyi yayınlamıştır. Böylece Avrupa Birliği üyesi yaklaşık 7000 şirket ve bunların bağlı ortaklıkları ile iştirakleri ve iş ortaklıkları UFRS uygulamasına geçmişlerdir. Ayrıca yapılan düzenlemeye göre, üye ülkeler bu

[1] İbiş, Özkan, a.g.m, s.31.
[2] Deloitte Touche Tohmatsu, "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları", **UFRS Cep Kitapçığı**, 2008, http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/Turkey-tr_audit_UFRScepkitapcigi2008_090508.pdf, (09.05.2008), s.2.

yükümlülüğü tüm şirketleri kapsayacak şekilde genişletme konusunda serbest bırakılmıştır[1].

1.3.6. TÜRKİYE'DE UFRS ÇALIŞMALARI

Türk şirketlerinin dünya piyasalarında kendilerini kabul ettirebilmeleri, finansman kaynaklarına daha kolay erişmeleri, yabancı şirketlerin Türkiye yatırımlarının önünün açılması, Avrupa Birliği'ne girmeye hazırlanan Türkiye'nin, Avrupalı şirketler karşısında rekabetçi olabilmesi için, Uluslararası Finansal Raporlama standartlarına geçişi çok önemlidir[2].

Türkiye'de şirketlerin halka açılması, hisse senetlerinin dünya borsalarında işlem görmesi ve uluslararası ticaret ilişkilerinin önemli boyutlara ulaşması UFRS'ye uygun mali raporların kullanılmasını ön plana çıkartmıştır. Bu nedenle, Türkiye'deki muhasebe standartlarının UFRS ile uyumunun sağlanması kaçınılmaz hale gelmiştir[3].

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını set olarak aynısını uygulama konusunda ilke kararını almış ve UMSK ile yapılan telif hakkı sözleşmesi kapsamında Uluslararası Muhasebe Standartlarının Türkçe çevirilerini Türk Muhasebe Standartları olarak Resmi Gazete'de yayımlamıştır. Orta ve küçük büyüklükteki işletmeler için de, söz konusu standartların daha basitleştirilmiş versiyonunun yürürlüğe girmesi konusunda çalışmalar yapılmaktadır[4].

1.4. YAYIMLANMIŞ MUHASEBE STANDARTLARI

Şu ana kadar yayımlanmış 8 adet UFRS (IFRS) ve 30 adet UMS (IAS) kodlu muhasebe standardı olmak üzere toplam 38 standart ve Finansal Tabloların Hazırlanması ve Sunuluşu ile ilgili Kavramsal Çerçeve yürürlükte bulunmaktadır. Ayrıca Uluslararası Muhasebe Standartları ile ilgili olarak 16 yorum yayımlanmıştır [5] .Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının

---

[1] İbiş, Özkan, a.g.m, s.31.
[2] Ufuk Doğruer, **"AB Sürecinde UFRS'den TFRS'ye Geçiş"**, 2008, http://www.muhasebetr.com/yazarlarımız/ufukdoğruer/003 (18.02.2008), par.1.
[3] İbiş, Özkan, a.g.m, s.32.
[4] İbiş, Özkan, a.g.m, s.32.
[5] Nalan Akdoğan, " Türkiye Muhasebe Standartlarının İlk Uygulamasında Uyulacak Esaslar ve TFRS'ye Geçiş Bilançosunun Düzenlenmesi", **MÖDAV,** Sayı:1, 2006, s.6.

hangi konuları kapsadığı ve Türkiye'de bu standartlarla uyumlu olarak yayımlanan Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) Tablo-1'de gösterilmiştir:

Tablo 1.YAYIMLANMIŞ MUHASEBE STANDARTLARI	
IAS - IFRS	**TMS - TFRS**
Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements	Kavramsal Çerçeve
IAS-1: Presentation of Financial Statements	TMS 1: Finansal Tabloların Sunuluşu
IAS-2: Inventories	TMS 2: Stoklar
IAS-3: Bu standart yürürlükten kaldırılmış, yerini IAS 27 ve IAS 28 almıştır.	
IAS-4: Bu standart yürürlükten kaldırılmış, yerini IAS 16 ve IAS 38 almıştır.	
IAS-5: Bu standart yürürlükten kaldırılmış, yerini IAS 1 almıştır.	
IAS-6: Bu standart yürürlükten kaldırılmış, yerini IAS 15 almıştır.	
IAS-7: Cash Flow Statements	TMS-7: Nakit Akış Tabloları
IAS-8: Profit or Loss for the Period, Fundemental Errors and Changes in Accounting Policies	TMS-8: Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklik ve Hatalar
IAS-9: Bu standart yürürlükten kaldırılmış, yerini IAS 38 almıştır.	
IAS-10: Events After the Balance Sheet Date	TMS-10: Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar
IAS-11: Construction Contracts	TMS-11: İnşaat Sözleşmeleri
IAS-12: Income Taxes	TMS-12: Gelir Vergileri
IAS-13: Bu standart yürürlükten kaldırılmış, yerini IAS 1 almıştır.	
IAS-14: Segment Reporting	TMS-14: Bölümlere Göre Raporlama
IAS-15: Information Reflecting the Effects of Changes Prices	
IAS-16: Property Plant and Equipment	TMS-16: Maddi Duran Varlıklar
IAS-17: Leases	TMS-17: Kiralama İşlemleri
IAS-18: Revenue	TMS-18: Hasılat
IAS-19: Employee Benefits	TMS-19: Çalışanlara Sağlanan Faydalar
IAS-20: Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance	TMS-20: Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması
IAS-21: The Effects of Changes in Foreign Exchange Rate	TMS-21: Kur Değişiminin Etkileri
IAS-22: Business Combinations	
IAS-23: Borrowing Costs	TMS-23: Borçlanma Maliyetleri
IAS-24: Related Party Disclosures	TMS-24: İlişkili Taraf Açıklamaları
IAS-25: Bu standart yürürlükten kaldırılmış, yerini IAS 39 ve IAS 40 almıştır.	
IAS-26: Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans	TMS-26: Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama
IAS-27: Consolidated Financial Statements and Accounting for Investments and Subsidiaries.	TMS-27: Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar
IAS-28: Accounting for Investments in Associates	TMS-28: İştiraklerdeki Yatırımlar
IAS-29: Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	TMS-29: Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama
IAS-30: Disclosures in teh Financial Statements of Banks and Similar Financial Institutions	
IAS-31: Financial Reporting of Interests in Joint Ventures	TMS-31: İş Ortaklıklarındaki Paylar
IAS-32: Financial Instruments: Disclosures and Presentation	TMS-32: Finansal Araçlar : Açıklama ve Sunum
IAS-33: Earnings Per Share	TMS-33: Hisse Başına Kazanç
IAS-34: Interim Financial Reporting	TMS-34: Ara Dönem Finansal Raporlama
IAS-35: Discontiuning Operations	
IAS-36: Impairment of Assets	TMS-36: Varlıklarda Değer Düşüklüğü
IAS-37: Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assests	TMS-37: Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar
IAS-38: Intangible Assets	TMS-38: Maddi Olmayan Duran Varlıklar
IAS-39: Financial Instruments: Recognition and Measurement	TMS-39: Finansal Araçlar : Muhasebeleştirme ve Ölçümleme
IAS-40: Investment Property	TMS-40: Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
IAS-41: Agriculture	TMS-41: Tarımsal Faaliyetler
IFRS 1: First-Time Adoption of International Financial Reporting Standards	TFRS 1: Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması
IFRS 2: Share-based Payment	TFRS 2: Hisse Bazlı Ödemeler
IFRS 3: Business Combinations	TFRS 3: İşletme Birleşmeleri
IFRS 4: Insurance Contracts	TFRS 4: Sigorta Sözleşmeleri
IFRS 5: Non-current Assets for Sale and Discontinued Operations	TFRS 5: Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler
IFRS 6: Exploration for and Evaluation of Mineral Assets	TFRS 6: Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi
IFRS 7: Financial Instruments:Disclosures	TFRS 7: Finansal Araçlar : Açıklamalar
IFRS 8: Operating Segments	TFRS 8: Faaliyet Bölümleri

Kaynak:TMSK,"TMS/TFRS'ler",http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=41&Itemid=38, (28.10.2008), s.1

1.5. TÜRKİYE'DE TMS'LERİN UYGULANMA SÜRECİ

Borsaya kayıtlı işletmeler TFRS (IFRS) esaslı konsolide finansal tabloları hazırlamaya başlamıştır. Bazı firmalarda 2004 yılından itibaren konsolide tabloların hazırlanmasında bu uygulama kısmen yapılmaktadır[1].

BDDK yayımladığı yönetmeliklerle TMS'lere uyulacağını açıklamıştır. Bankalar TMS/TFRS esaslı konsolide tablo hazırlamaya başlamışlardır[2].

İkili uygulama halen devam etmektedir. Borsada yayımlananlar TMS/TFRS esaslarına göre hazırlanırken, yasal tablolar henüz eski uygulamalara (Tekdüzen ve Vergi Kanunlarına) göre düzenlenmektedir[3].

Konsolide tabloları TMS esaslı düzenlenirken, bireysel bilançolar halen eski uygulamaya göre düzenlenmektedir. Borsaya kayıtlı olmayan işletmeler henüz TMS esaslarını uygulamaya başlamamıştır[4].

1.6. TMS UYGULAMALARINDA KARŞILAŞILAN SORUNLAR

TMS uygulamaları sürecinde karşılaşılan en önemli sorun, bu standartların anlaşılmasının zor olması, standartların teknik karmaşık bilgilerle donatılmış olması, bu nedenle uygulamada farklı uygulamaları bünyesinde taşımış olmasıdır. Teknik olarak standartların uygulanması zordur. Bu nedenle, başlangıçta uygulanacak muhasebe politikalarının belirlenmesi gerekir. Ayrıca, TMS'lerin uygulanmasını bilen eğitimli personel ihtiyacı vardır[5].

1.7. UFRS'NİN YARARLARI

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, dünya çapında bir kıyaslama ve değerlendirmeye olanak sağlayan kalite ve güvenilir bilginin üretilmesi için son derece disiplinli ve titiz bir çerçeve olarak karşımıza çıkmaktadır. Dünya çapında kullanılabilecek, kaliteli tek bir finansal

[1] Akdoğan, "Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının….",a.g.m, s.108.
[2] Akdoğan, "Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının….",a.g.m, s.108.
[3] Akdoğan, "Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının….",a.g.m, s.108.
[4] Akdoğan, "Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının….",a.g.m, s.108.
[5] Akdoğan, "Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının….",a.g.m, s.113.

raporlama standartları setinin oluşturulması durumunda aşağıdaki yararlar elde edilecektir[1];

- Şirketler açısından farklı muhasebe uygulamalarından doğan ek maliyetler ortadan kalkacak,
- Yurtdışı iştiraklerin bulunan veya yurtdışı bir ana ortaklığın iştiraki konumundaki şirketlerin konsolide mali tablolarını düzeltme gerekliliği ortadan kalkacak,
- Yatırımcılar ve borç verenler açısından yatırımların taşıdığı riskler nedeniyle artan yüksek faiz maliyetleri azalacak,
- Uluslararası piyasalardan fon toplamayı veya borçlanmayı amaçlayan şirketlerin mali tablolarını ilgili ülke uygulamasına dönüştürmek zorunlulukları azalacak,
- Çokuluslu şirketlerin mali tablolarının konsolidasyonu, uluslararası faaliyetlerin performansının değerlendirilmesinde fayda sağlanacak,
- Ekonomik işbirlikleri oluşturma çabalarında önemli bir engel ortadan kalkmış olacaktır.

1.8. TMS / TFRS'LERİN UYGULANMA SÜRECİNDE İZLENECEK YOL

TMS/TFRS'lerin uygulanma sürecinde aşağıdaki işlemlerin yapılması gerekir[2] :

a. Dünyadaki muhasebe uygulamalarına paralel olarak, muhasebede ortak dilin oluşturulması amacıyla, Türkiye Muhasebe Standartlarının Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile uyumlu olması gerekir. Bu koşul UFRS'ler aynen alınarak ve tam set olarak yayımlanarak yürürlüğe konmak suretiyle sağlanmıştır. Türkiye, UFRS'leri uygulamaya koyarken yasal düzenleme yolunu seçmiş ve tam metni çevirmiştir.

[1] İbiş, Özkan, a.g.m, s.27.
[2] Akdoğan, "Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının….",a.g.m, s.108-112.

b. Muhasebe standartlarının uygulanabilirliğinin sağlanabilmesi için yasal nitelik taşıması ve bağlayıcı olması gerekir. TMS/TFRS'ler Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Bu yasal bir düzenlemedir. Ayrıca, Türk Ticaret Yasası taslağında bu standartlara atıflar vardır. Kanunla, Türkiye Muhasebe Standartları yayımlama yetkisi bulunan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur. Dolayısıyla Türkiye Muhasebe Standartlarının yasal dayanağı bulunmaktadır.

c. Muhasebe Standartlarının kolayca uygulamaya girebilmesi için ilgi gruplarının bu standartları benimsemesi, önemine inanması ve uygulamayı başlatarak bu standartlara göre hazırlanan muhasebe bilgilerini kullanmayı istemesi gerekir. Aşağıda sıralanan ilgi gruplarının TMS/TFRS'leri benimsemesi ve uygulama konusunda talimat ve destek vermesi gerekmektedir :

- Ortaklar
- Yönetim Kurulları
- TÜRMOB
- SPK
- BDDK
- TOBB
- Maliye Bakanlığı
- Hazine Müsteşarlığı
- Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu
- Bankalar
- Yatırımcılar
- Muhasebeciler, Mali Müşavirler, Yeminli Mali Müşavirler
- Denetim Şirketleri
- Diğer İlgililer

d. TMS'lere paralel olarak bu uygulamanın denetlenmesini sağlayacak uluslararası denetim standartları ile uyumlu Türkiye Denetim Standartları'nın uygulamaya etkin bir şekilde konması gerekir.

e. Finansal tabloların uluslararası denetim standartlarına uygun olarak denetlendiğinden emin olmak için kalite güvencesi gözetim programı oluşturulmalıdır. Gözetimin hangi yetkili kuruluş tarafından yapılacağı hususu da ayrıca belirlenmelidir.

f. Muhasebe mesleğindeki etik kurallar işletilmelidir. Profesyonel anlamda etik kurallar aşağıdakileri içerir :

- Dürüstlük
- Tarafsızlık
- Mesleki Yeterlilik, Mesleki Özen ve Titizlik
- Güvenilirlik
- Mesleki Davranış.

g. UFRS'lerdeki değişiklikler sürekli olarak yakından izlenmeli ve TMS'ler bu değişiklikler kapsamında devamlı olarak güncelleştirilmelidir. Standartlar sürekli olarak değiştiğinden meslek mensupları da bilgilerini sürekli olarak yenilemek durumundadır. Bu nedenle sürekli eğitim programları uygulanmalıdır.

Yukarıda sıralanan hususlar birlikte düzenlendiği zaman Türkiye Muhasebe Standartları uygulamalarında başarıyı yakalamak ve dünya ile birlikte ortak muhasebe dilini kullanmak mümkün olabilecektir. Yoksa sadece standartların yayımlanmış olması yeterli olmaz. Bunların benimsenerek doğru ve tam olarak uygulanması gerekir[1].

[1] Akdoğan, "Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının….",a.g.m, s.108-112.

İKİNCİ BÖLÜM

2. TEKDÜZEN HESAP PLANI VE ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI

Bilanço usulüne göre defter tutan işletmelerde, mali nitelik taşıyan işlemlerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre kaydedilerek, güvenilir bilgi üretilmesini ve bu bilgilerin tutarlı mali tablolar aracılığı ile raporlamasını amaç edinen sisteme "Tekdüzen Muhasebe Sistemi" denir[1].

Maliye Bakanlığı'nın 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 1 sayılı Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği İle zorunlu hale getirilen Tekdüzen Hesap Uygulamasının, Ocak 1994'te yürürlüğe girmesi ile ulusal muhasebe ve raporlama standartlarının uyumlaştırılması çabalarında ciddi bir adım atılarak ardı ardına çıkarılan 14 adet Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile bilanço usulüne göre defter tutan işletmelerin faaliyetlerinin ve faaliyet sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile hissedarlara sunulması gereken bilgilerin tutarlılık ve karşılaştırılabilirliği sağlanmaya çalışılmıştır[2].

Maliye Bakanlığı'nın 1992'de yayımladığı muhasebe sistemi uygulama genel tebliği kapsamında[3]:

- Muhasebenin temel kavramları,
- Muhasebe politikalarının açıklanması,
- Finansal tablo ilkeleri,
- Finansal tabloların hazırlanması ve sunumu,
- Tekdüzen Hesap Planı bulunmaktadır.

---

[1] Abitter Özulucan, **Genel Muhasebe İlkeleri ve Uygulamaları**, İstanbul:Türkmen Kitabevi, 3.b., 2005, s.49.

[2] Murad Kayacan, "Kurumsal Yönetim İlkeleri Ve Ulusal Finansal Raporlama Standartları AçısındanGelişmeler",http://www.tkyd.org/files/downloads/KURUMSALYONETIMizsmmmo1206.pdf, (19 Ekim 2007), s.79.

[3] Nalan Akdoğan ve Orhan Sevilengül, **"Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler",** Mali Çözüm Dergisi , İSMMO , Sayı: 84, 2007, s.30.

2.1. TEKDÜZEN HESAP PLANI

Türkiye'de 1994 yılı başından itibaren finansal kurumlar dışında kalan işletmelerin tümünde uygulanma zorunluluğu getirilen Tekdüzen Hesap Planı'nda hesaplar önce 9 ana gruba bölünmüştür [1]:

Tablo 2. THP'nin Yapısı

1-5 BİLANÇO HESAPLARI	
1- DÖNEN VARLIKLAR	3- KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR
2- DURAN VARLIKLAR	4- UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR
	5- ÖZKAYNAKLAR

6- GELİR TABLOSU HESAPLARI
7- MALİYET HESAPLARI
8- SERBEST HESAPLAR
9- NAZIM HESAPLAR

Kaynak: Orhan Sevilengül, **Genel Muhasebe**, 12.b., Ankara: Gazi Kitabevi, 2005, s.119.

Bu hesaplar aşağıdaki şekilde tanımlanır [2]:

1. Dönen varlıklar: Nakit mevcudu ile 1 yıl içinde paraya çevrilebilen veya kullanılabilen varlıklardır.
2. Duran varlıklar: 1 yıldan daha uzun sürede paraya çevrilebilen varlıklar ile 1 yıldan daha uzun süre sonra veya 1 yıldan uzun süre kullanılacak varlıklardır.
3. Kısa vadeli yabancı kaynaklar: Vadesi 1 yıla kadar olan borçlardır.
4. Uzun vadeli yabancı kaynaklar: Vadesi 1 yıldan daha uzun olan borçlardır.
5. Özkaynaklar: Varlıkların borçları aşan kısmı: (İşletme sahiplerinin getirdiği kıymetlerin karşılıkları ile işletmede tuttukları kârlardan oluşan tutardır).
6. Gelir tablosu hesapları: Gelir ve gider hesaplarıdır.

[1] Orhan Sevilengül, **Genel Muhasebe**, 12.b., Ankara: Gazi Kitabevi, 2005,s.119.
[2] Sevilengül, a.g.e, s.119-120.

7. Maliyet hesapları: İşletme giderlerinin oluşumunun izlendiği hesaplardır.
8. Boş (Serbest) hesaplar: Özel ihtiyaçlar için işletmeler tarafından açılacak hesaplardır.
9. Nazım hesaplar: Bilanço dışı hak ve yükümlülüklerin ve diğer bilgilerin izlendiği hesaplardır.

Tekdüzen Hesap Planı'nda 1-5. hesap gruplarını oluşturan Bilanço hesapları bilançoyu oluşturacak şekilde, alt gruplara bölünmüştür[1].

Tablo 3. Bilanço Hesapları

<table>
<tr><th colspan="2">BİLANÇO HESAPLARI</th></tr>
<tr><th>I-DÖNEN VARLIKLAR</th><th>III-KISA VADELİYABANCI KAYNAKLAR</th></tr>
<tr><td rowspan="2">10 HAZIR DEĞERLER
11 MENKUL DEĞERLER
12 TİCARİ ALACAKLAR
13 DİĞER ALACAKLAR
15 STOKLAR
17 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ
18 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI
19 DİĞER DÖNEN VARLIKLAR</td><td>30 MALİ BORÇLAR
32 TİCARİ BORÇLAR
33 DİĞER BORÇLAR
34 ALINAN AVANSLAR
35 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ
36 ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER
37 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI
38 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI
39 DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</td></tr>
<tr><th>II-DURAN VARLIKLAR</th><th>IV-UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</th></tr>
<tr><td rowspan="2">22 TİCARİ ALACAKLAR
23 DİĞER ALACAKLAR
24 MALİ DURAN VARLIKLAR
25 MADDİ DURAN VARLIKLAR
27 ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR
28 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI
29 DİĞER DURAN VARLIKLAR</td><td>40 MALİ BORÇLAR
42 TİCARİ BORÇLAR
43 DİĞER BORÇLAR
44 ALINAN AVANSLAR
47 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI
48 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI
49 DİĞER UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</td></tr>
<tr><td>V.ÖZKAYNAKLAR
50 ÖDENMİŞ SERMAYE
52 SERMAYE YEDEKLERİ
54 KAR YEDEKLERİ
57 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI
58 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI
59 DÖNEM NET KARI (ZARARI)</td></tr>
</table>

Kaynak: Orhan Sevilengül, **Genel Muhasebe**, 12.b., Ankara: Gazi Kitabevi, 2005, s.120.

[1] Sevilengül, a.g.e, s.120.

Alt grupları, defterikebir hesapları oluşturur. Örneğin "10 HAZIR DEĞERLER" alt grubunda;

100 KASA
101 ALINAN ÇEKLER
102 BANKALAR
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ (-)
108 DİĞER HAZIR DEĞERLER

şeklinde defterikebir hesapları yer alır[1].

Tekdüzen Hesap Planı'nda 6.grubu oluşturan Gelir Tablosu Hesapları, gelir tablosunu oluşturacak şekilde, aşağıdaki gibi alt gruplara ayrılmıştır[2] :

Tablo 4.Gelir Tablosu Hesapları

GELİR TABLOSU HESAPLARI
60 BRÜT SATIŞLAR 61 SATIŞ İNDİRİMLERİ (-) 62 SATIŞLARIN MALİYETİ (-) 63 FAALİYET GİDERLERİ (-) 64 DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR 65 DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR 66 FİNANSMAN GİDERLERİ 67 OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR 68 OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-) 69 DÖNEM NET KARI (ZARARI)

Kaynak: Orhan Sevilengül, **Genel Muhasebe**, 12.b., Ankara: Gazi Kitabevi, 2005, s.121.

Gelir Tablosundaki alt grupları da defterikebir hesapları oluşturur. Örneğin; "63 FAALİYET GİDERLERİ" alt grubunda :

630 ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİDERLERİ

631 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ

632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ

şeklinde defterikebir hesapları yer alır[1].

[1] Sevilengül, a.g.e, s.121.
[2] Sevilengül, a.g.e, s.121.

Maliyet hesapları, Tekdüzen Hesap Planı'nın 7. grubunda yer almakta olup, 7/A ve 7/B şeklinde iki çeşide sahiptir. 7/A seçeneğinde maliyetler fonksiyon esasına göre izlenirken, 7/B seçeneğinde ise gider çeşitleri esasına göre izlenmektedir[2].

7/A Seçeneğinde Gider Hesapları, Çeşitleri ve Yerleri 7/A seçeneğine göre, giderler bir taraftan yapıldıkları anda ilgili büyük defter hesaplarına, fonksiyon esasına göre kayıtlanırken aynı zamanda yardımcı defterlerde hem çeşit hem de gider yerleri açısından izlenecek şekilde kayıtlanmaktadır[3].

7/A seçeneğinde yer alan hesaplar; gider hesapları, gider yansıtma hesapları ve fark hesapları olmak üzere üç ana gruptan oluşmaktadır[4] :

Tablo 5. 7/A Hesapları

GİDER HESAPLARI	YANSITMA HESAPLARI
710 Direkt İlk Madde Malzeme Giderleri 720 Direkt İşçilik Giderleri 730 Genel Üretim Giderleri 740 Hizmet Üretim Maliyeti 750 Araştırma Geliştirme Giderleri 760 Pazarlama, Satış, Dağıtım Giderleri 770 Genel Yönetim Giderleri 780 Finansman Giderleri	711 Direkt İlk Madde Malzeme Yansıtma Hesabı 721 Direkt İşçilik Yansıtma Hesabı 731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı 751 Araştırma Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı 761 Pazarlama, Satış, Dağıtım Giderleri Yansıtma Hesabı 771 Genel Yönetim Giderleri Yansıtma Hesabı 781 Finansman Giderleri Yansıtma Hesabı
FARK HESAPLARI	
712 Direkt İlk Madde Malzeme Giderleri Fark Hesabı 722 Direkt İşçilik Giderleri Fark Hesabı 732 Genel Üretim Giderleri Fark Hesabı 742 Hizmet Üretim Maliyeti Fark Hesabı 752 Araştırma Geliştirme Giderleri Fark Hesabı 762 Pazarlama, Satış, Dağıtım Giderleri Fark Hesabı 772 Genel Yönetim Giderleri Fark Hesabı 782 Finansman Giderleri Fark Hesabı	

Kaynak: Ekrem Yaman, **"Maliyet Muhasebesi I",** 2008, www.muhasebenet.net/makale_ekrem%20yaman_smmm_maliyet%20muhasebesinin%20tanimi%20ve%20amaclari%2..., (27.09.2008), s.3.

---

[1] Sevilengül, a.g.e, s.121.
[2] Sevilengül, a.g.e, s.121.
[3] Sevilengül, a.g.e, s.122.
[4] Ekrem Yaman, **"Maliyet Muhasebesi I"**, 2008, www.muhasebenet.net/makale_ekrem%20yaman_smmm_maliyet%20muhasebesinin%20tanimi%20ve%20amaclari%2..., (27.09.2008), s.3.

7/B seçeneği ticaret işletmelerinin, küçük üretim ve hizmet işletmelerinin faaliyetlerini gerçekleştirirken yaptıkları harcamalarla ilgili giderleri içermektedir. 7/B seçeneği gider çeşitlerine göre bir gider sınıflandırmasını temsil etmektedir. Bu seçenekte işletmeler 79 nolu kümedeki maliyet hesaplarını kullanırlar ve giderler aşağıdaki gibi sıralanmıştır [1]:

790 İlk Madde ve Malzeme Giderleri
791 İşçi Ücret ve Giderleri
792 Memur Ücret ve Giderleri
793 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler
794 Çeşitli Giderler
795 Vergi, Resim ve Harçlar
796 Amortisman ve Tükenme Payları
797 Finansman Giderleri
798 Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı
799 Üretim Maliyeti Hesabı.

7/B seçeneğinde giderler defterikebirde dönem boyunca çeşit esasına göre izlenir. Dönem sonlarında fonksiyonlarına dönüştürülerek hizmet veya mamul maliyetlerine ve sonuç hesaplarına aktarılır[2].

Giderler önce 7. gruptaki defterikebir hesaplarında toplanmakta; toplam giderler, yapılan hesaplamalar sonucunda, "798 GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA HESABI" aracılığı ile ilgili fonksiyonlara yüklenmektedir. Üretim fonksiyonunun giderleri 799 no'lu hesapta mamul maliyetlerine dönüştürülmekte ve mamul stoklarına girmektedir. Üretilen mamullerden satılan kısma düşen giderler (maliyet) ise mamuller hesabından 6. gruptaki gelir tablosu hesaplarına aktarılmaktadır. Hizmet üretim fonksiyonu ile diğer fonksiyonların giderleri için mamullerde olduğu gibi bir dönüştürme ve stoklama işlemi söz konusu olmadığından bu fonksiyonların giderleri 798 no'lu hesaptan doğrudan 6. gruptaki hesaplara aktarılır[3].

[1] Vasfi Haftacı, **Maliyet Muhasebesi**, 4.b.,Trabzon: Derya Kitabevi, 2003, s.35.
[2] Sevilengül, a.g.e, s.125.
[3] Sevilengül, a.g.e, s.126-127.

Tekdüzen Hesap Planı'nda 9. Grubu oluşturan Nazım Hesaplar için Tekdüzen Hesap Planı'nda alt grup ve defterikebir hesabı açılmamış, bölümleme işletmelere bırakılmıştır [1].

2.2. UFRS'YE GÖRE DÜZENLENEN TEMEL FİNANSAL TABLOLARIN BAŞLICA ÖZELLİKLERİ

Finansal (mali) tablolar, belli bir süre içinde oluşan mali nitelikteki olayların işletmenin varlık ve kaynak unsurlarında yarattığı değişmelerin bir özetidir. Temel finansal (mali) tablolar iki tür olup bilanço ve gelir tablosu olarak adlandırılır[2].

Muhasebe standartlarının temel yapı taşını kavramsal çerçeve oluşturmaktadır. Kavramsal çerçeve muhasebe standardı değildir, finansal tabloların hazırlanmasında temel ilkeleri ele almaktadır. Kavramsal çerçeve, ilgililerin kullanımı için hazırlanan ve sunulan finansal tabloların tabi olacakları usül ve esasları belirlemektedir[3].

Kavramsal Çerçeve aşağıda belirtilen konuları düzenler[4]:

- Finansal tabloların amacı,
- Finansal tablolarda yer alan bilgilerin yararlılığını belirleyen niteliksel özellikler,
- Finansal tabloları oluşturan unsurların tanım, tahakkuk ve ölçümleme esasları,
- Sermaye ve sermayenin devamlılığı (korunması) kavramları.

[1] Sevilengül, a.g.e., s.127.
[2] **"Mali Tablolar"**, 2008, http://www.aofsitesi.com/genelmuhasebe2.htm, (29.09.2008), par.4, [Yazar yok]
[3] İsmail Ufuk Mısırlıoğlu, "UFRS ve BASEL-II'nin İşletme Faaliyetleri Üzerindeki Etkileri - The Effects Of IFRS And BASEL-II On The Business Operations", **Mali Çözüm Dergisi,** İSMMMO, Sayı:76, 2006, s.24.
[4] Remzi Örten, Hasan Kaval, Aydın Karapınar, **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS)**, 1.b.,Ankara: Gazi Kitabevi, 2007, s.2.

2.2.1. FİNANSAL TABLOLARIN AMACI

Finansal tablolar kullanıcılara, ekonomik kararlar verirken, işletmenin finansal durumu, performansı (faaliyet sonuçları) ve finansal durumundaki değişiklikleri hakkında bilgi sağlamaktadır[1].

Bir işletmenin finansal durumu, kontrol ettiği ekonomik kaynaklardan, finansal yapısından, likit kıymetlerinden, finansal durumunun güçlüğünden ve içinde bulunduğu koşullardaki değişime ayak uydurma kapasitesinden etkilenir. Finansal durum hakkındaki bilgiler öncelikle bilançoda yer alır[2].

Performans, işletmeye bağlanan kaynaklardan kar elde edebilme kabiliyetini ifade eder. İşletmenin performansı (faaliyet sonuçları) hakkındaki bilgilere öncelikle gelir tablosunda yer verilir. IAS 1 tarafından 4.temel finansal tablo olarak belirlenen özkaynaklar değişim tablosu da işletmenin faaliyet sonuçlarına ilişkin bilgi verir[3].

İşletmenin finansal durumundaki değişikliklere ilişkin bilgiler, işletmenin raporlama dönemindeki yatırım, finansman ve işletme faaliyetlerini değerlendirmeye yarar. Nakit akım tabloları bu yönde bilgi sağlayan finansal tablolardır[4].

2.2.2. FİNANSAL TABLOLARIN NİTELİKSEL ÖZELLİKLERİ

Finansal tablolarda yer alan bilgilerin kullanıcılar tarafından faydalı olmasını sağlayan dört niteliksel özellik vardır[5] :

a. Anlaşılabilirlik,
b. İhtiyaca uygunluk,
c. Güvenilirlik,
d. Karşılaştırılabilirlik.

---

[1] Örten, Kaval, Karapınar, a.g.e, s.3.
[2] Örten, Kaval, Karapınar, a.g.e, s.4.
[3] Örten, Kaval, Karapınar, a.g.e, s.4
[4] Örten, Kaval, Karapınar, a.g.e, s.4
[5] Orhan Çelik**,** "Muhasebe Kuramı ve Uygulamaları Açısından Muhasebe Bilgilerinin Niteliği", **Ankara Üniversitesi Tartışma Metinleri**, Sayı:52, Ocak 2003, s.11.

2.2.2.1. ANLAŞILABİLİRLİK

Finansal tablolarda yer alan bilgilerin kullanıcılar tarafından kolayca anlaşılabilmesi, finansal tabloların en önemli niteliksel özelliğidir. Ticari ve ekonomik faaliyetler ve muhasebe konusunda makul düzeyde bilgiye sahip olup, sunulan bilgileri makul bir dikkatle değerlendirmeye istekli kişiler tarafından anlaşılabilecek düzeyde, finansal tabloların anlaşılabilirlik özelliğini taşıdıkları kabul edilir. Ekonomik karar almada önemli olan ve doğası itibariyle karmaşık olan finansal bilgiler, anlaşılmaları zor olduğu gerekçesiyle finansal tablolardan çıkarılamaz[1].

2.2.2.2. İHTİYACA UYGUNLUK

Finansal tablolarda sunulan bilgilerin kullanıcılara faydalı olabilmesi için, kullanıcıların ekonomik karar alma gereksinmelerine uygun olması gereklidir[2].

Geçmiş, şimdiki ve gelecek olayların değerlendirilmesini veya önceki değerlendirmelerin gözden geçirilmesini sağlamak suretiyle, finansal tablo kullanıcılarının ekonomik kararlarını etkileyen bilgi, ihtiyaca uygunluk özelliğini taşıyor kabul edilir[3].

Bilginin tahmin ve teyit etme rolü birbiriyle ilişkilidir. Örneğin; varlıkların mevcut tutarı ve yapısı, bir işletmenin karşılaşılan fırsatlardan yararlanma ve zor durumları karşılama yeteneği hakkında bilgi sahibi olmayı amaçlayan kullanıcılara önemli bilgi vermektedir. İşletmenin varlıklarının tutarı ve yapısı, aynı zamanda geçmişte yapılan tahminlerin sonuçlarını teyit açısından da bilgi vermektedir. Örneğin; planlanmış faaliyetlerle ilgili olarak geçmişte yapılan tahminlerin gerçekleşip gerçekleşmediği, varlıkların mevcut tutarı ve yapısının sunduğu bilgi ile teyit edilebilmektedir. İşletmenin finansal durumu ve geçmiş performansı hakkındaki bilgi; işletmenin gelecekteki finansal durumu ve performansı ile finansal tabloyu kullananların ilgili olduğu alanlarda, örneğin; temettü, ücret ödemeleri, menkul kıymetlerin fiyat

[1] Çelik, a.g.m, s.13.
[2] Çelik, a.g.m, s.14.
[3] Çelik, a.g.m, s.14.

hareketleri ve işletmenin yükümlülüklerini vadesinde ödeme gücü gibi konular hakkında tahmin yapmaya elverişli bir temel sağlamaktadır. Finansal tabloların sunuş biçiminin, işletmenin geçmiş verilerinden, gelecekteki performansını tahmin etme gücünü artıracak şekilde belirlenmesi gereklidir[1].

2.2.2.3. GÜVENİLİRLİK

Bilginin kullanıcılarına fayda yaratabilmesi için güvenilir olması da gereklidir. Önemli hataları içermeyen, taraflı olmayan ve temsil etmesi beklenen veya temsil ettiği iddia edilen işlem ve olayları, gerçeğe uygun bir şekilde temsil etmek suretiyle kullanıcılara dayanak olabilen bir bilginin güvenilir olma özelliğini taşıdığı kabul edilir. Bir bilgi ihtiyaca uygunluk özelliğini taşımakla beraber güvenilir olmayabilir. Örneğin; işletme aleyhine açılmış bir davada talep edilen tazminatın miktarı ve geçerliliği şüpheli ise, talep edilen tutarın tamamı için mali tablolarda karşılık ayrılması uygun olmayabilir. Bunun yerine sadece dipnotlarda açıklama yapılması da yeterli olmayabilir. Bir bilginin güvenilir olabilmesi için temsil etmesi beklenen veya temsil ettiği iddia edilen işlem ve olayları aslına uygun bir şekilde temsil etmesi gereklidir. Örneğin; bilanço, bilanço tarihinde finansal tablolara alınma kriterlerini taşıyan ve varlık borç ve özkaynak olarak sonuçlanan işlem ve olayları aslına uygun bir şekilde yansıtmalıdır[2].

2.2.2.4. KARŞILAŞTIRILABİLİRLİK

Kullanıcıların bir işletmenin belli bir zaman içerisinde finansal durumundaki ve faaliyetlerindeki değişmeleri takip edebilmeleri için işletmenin finansal tablolarını karşılaştırma imkanları olmalıdır. Kullanıcıların aynı zamanda bu işletme ile başka bir işletmeyi de karşılaştırabilmek suretiyle bunların kendine özgü finansal durumlarını, faaliyet sonuçlarını ve finansal durumlarındaki değişimleri değerlendirebilme imkanına da sahip olması gerekir[3].

---

[1] Çelik, a.g.m, s.14.
[2] Çelik, a.g.m, s.14-15.
[3] Örten, Kaval, Karapınar, a.g.e, s.8.

2.3. FİNANSAL TABLOLARIN UNSURLARI

Finansal tablolar, işlemlerin ve diğer olayların finansal etkilerini, bunları ekonomik karakterlerine göre geniş gruplar içinde sınıflandırarak gösterirler. Bu geniş gruplar finansal tabloların unsurları olarak tanımlanır[1].

Finansal tabloların unsurları finansal durum, faaliyet sonuçları ve finansal durumdaki değişiklikler ile ilgili bilgilerin sunulmasında kullanılmaktadır[2].

2.3.1. FİNANSAL DURUM

Finansal durumun ölçümlenmesiyle doğrudan ilgili unsurlar varlıklar, borçlar ve özkaynaklardır[3].

Varlık, geçmişte olan işlemlerin sonucunda ortaya çıkan ve halihazırda işletmenin kontrolünde olan ve gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlaması beklenen değerlerdir. Bir varlığın ekonomik faydası, işletmeye nakit ve nakit benzeri akımına doğrudan ve dolaylı olarak katkı sağlayacak potansiyeldir. Varlıkların her zaman fiziken var olmaları şart değildir. Eğer gelecekte oluşacak ekonomik değer taşıyorlarsa ve işletme tarafından kontrol ediliyorlarsa, örneğin patentler ve telif haklarında olduğu gibi varlık olarak kabul edilir[4].

Borç, geçmiş olaylardan kaynaklanan ve ödenmesi işletmenin ekonomik fayda sağlayabilecek değerlerinde bir çıkışa neden olacak mevcut yükümlülüklerdir. Yükümlülük belli bir şekilde hareket etmeyi veya davranmayı gerektiren bir görev veya sorumluluktur. Bazı borçların tutarları sadece önemli ölçülerde tahminlerde bulunarak belirlenebilir. Bu tür borçlar işletmelerce karşılık olarak tanımlanmaktadır.[5]

[1] Örten, Kaval, Karapınar, a.g.e, s.8.
[2] Örten, Kaval, Karapınar, a.g.e, s.8.
[3] Örten, Kaval, Karapınar, a.g.e, s.8.
[4] Örten, Kaval, Karapınar, a.g.e, s.8.
[5] Örten, Kaval, Karapınar, a.g.e, s.8.

Özkaynaklar, işletmenin varlıklar toplamından yabancı kaynakların indirilmesiyle kalan kısmıdır. Bilançoda, özkaynaklara ilişkin alt sınıflandırmalara yer verilebilir[1].

Örneğin; şirket olarak faaliyet gösteren bir işletmede hissedarların işletmeye koyduğu fonlar, dağıtılmamış karlar, dağıtılmamış karlardan ayrılan yedekler ve sermaye yedekleri (sermaye koruma düzeltmeleri) ayrı ayrı gösterilebilir. Böyle bir alt sınıflandırma yasal düzenlemeler ve diğer kısıtlamalar çerçevesinde işletmenin özkaynaklarını dağıtma veya mevcut işte kullanma imkanlarını göstereceği için finansal tabloları kullananların karar verme ihtiyaçlarına uygun olabilir. Bu alt sınıflandırma aynı zamanda bir işletmede hissedarlığı olan tarafların temettü dağıtımı veya sermayenin geri ödenmesi durumlarında farklı haklara sahip olduğunu da gösterebilir[2].

2.3.2. FAALİYET SONUÇLARI

Faaliyet sonuçlarına ilişkin ana gösterge kardır. Karın belirlenmesi ile doğrudan ilgili olan unsurlar gelirler ve giderlerdir[3].

Gelir, muhasebe döneminde, ekonomik yararlarda işletme bünyesine varlık girişi veya diğer şekillerdeki varlık çoğalmaları sonucundaki artışı veya özkaynaklarda hissedarların yatırdıkları fonlar dışındaki kalemlerde artış meydana getiren borçlardaki azalmayı ifade eder. Gelirin tanımı hasılatın ve kazancın ikisini birden içerir. Hasılat işletmenin esas faaliyetleri neticesinde ortaya çıkar; satış, ücret, faiz, temettü, lisans ücreti ve kira gibi adlar taşır. Kazançlar gelir tanımına giren diğer kalemleri belirtir. Kazançlar, örnek olarak uzun vadeli varlıkların elden çıkarılmasından elde edilen kazançları da kapsar. Kazançlara ilişkin bilgiler ekonomik karar vermede faydalı olduğu için bunlar gelir tablosunda genellikle ayrı bir şeklide gösterilirler. Kazançlar genellikle ilgili giderler düşüldükten sonra kalan net tutarı ile raporlanırlar[4].

Giderler, muhasebe döneminde, ekonomik yararlarda varlık çıkışı veya diğer şekillerdeki varlık eksilmeleri sonucundaki azalışları veya

[1] Örten, Kaval, Karapınar, a.g.e, s.8.
[2] TMS Tebliğ, Sıra No :1, m.65.
[3] Işıl Aksoy, "Uluslararası Muhasebe Standartları", (Arçelik A.Ş Semineri, İstanbul, 2002), s.5.
[4] Örten, Kaval, Karapınar, a.g.e, s.9.

özkaynaklarda hissedarlara yapılan ödemelerin sonucunda ortaya çıkan azalmaların dışında özkaynaklarda azalma sonucunu doğuran borçlarda meydana gelen artışları ifade eder. Gider tanımı, zararları olduğu gibi işletmenin olağan faaliyetleri sırasında doğan giderleri de içerir. İşletmenin olağan faaliyetleri ile ilgili giderler, satışların maliyeti, ücretler ve amortismanlar gibi giderlerdir. Zararlar gider tanımına giren diğer kalemleri belirtir. Zararlar ekonomik yarardaki azalışları ifade eder ve özellikleri itibariyle giderlerden bir farkları yoktur. Zararlar; yangın, sel gibi felaketler sonucu oluşan zararlar ile uzun vadeli varlıkların elden çıkarılması sonucunda oluşan zararlar gibi zararları da kapsar. Zararlar genellikle ilgili gelirler düşüldükten sonra kalan net tutarı ile raporlanırlar[1].

2.3.3. FİNANSAL DURUMDAKİ DEĞİŞİKLİKLER

Finansal durumdaki değişim tablosunun unsurları, gelir tablosunun unsurlarını ve bilanço unsurlarındaki değişiklikleri yansıtır[2]. Sözkonusu unsurların bilançoda ve gelir tablosunda gösteriminde alt sınıflandırmalar da yapılmaktadır. Örneğin, varlıklar ve borçlar kullanıcıların ekonomik kararlar vermelerinde en uygun şekilde yardımcı olmak üzere özelliklerine ve işletmenin iş kolundaki fonksiyonlarına göre sınıflandırılabilirler[3].

2.4. FİNANSAL TABLOLARIN UNSURLARININ ÖLÇÜM ESASLARI

Ölçüm, finansal tablolarda yer alan unsurların bilançoda ve gelir tablosunda tahakkuk ettirilecekleri ve gösterilecekleri parasal tutarların belirlenmesi işlemini ifade eder. Bu işlem uygulanacak ölçüm esasının da seçilmesini içerir[4].

Finansal tablolarda değişik biçimlerde ve değişik derecelerde kullanılan farklı ölçüm esasları vardır. Standartlarda birçok ölçüm esası olmasına rağmen, kavramsal çerçeve sadece dört ölçüm yöntemi belirlemiştir[5]:

[1] Örten, Kaval, Karapınar, a.g.e, s.9.
[2] TMS Tebliğ, Sıra No :1, m.47.
[3] TMS Tebliğ, Sıra No :1, m.48.
[4] TMS Tebliğ, Sıra No :1, m.99.
[5] Örten, Kaval, Karapınar, a.g.e, s.12.

a. Tarihi Maliyet (Historical Cost) : Varlıklar elde edildikleri tarihte alımları için ödenen nakit veya nakit benzerlerinin tutarları ile veya onlara karşılık gelen varlıkların piyasa değerleri ile ölçümlenir.

b. Cari Maliyet (Current Cost) : Varlıklar aynı varlığın ve bu varlıkla eşdeğer olan bir varlığın alınması için halihazırda gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilirler. Borçlar, yükümlülüğün kapatılması için gereken nakit ve nakit benzerlerinin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir. UFRS'nin halen geçerli olan kurallarına göre spekülatif amaçlı türev finansal araçların değerlemesinde, genelde cari değer esas alınarak, oluşan olumlu ve olumsuz tutarlar kar-zarar olarak kaydediliyor. Koruma amaçlı türev ürünlerin değerlemesinde ise bunların türlerine göre farklı muameleler öngörülüyor.

c. Gerçekleşebilir Değer (Ödeme Değeri) (Net Realisable Value) : Varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, bir varlığın elden çıkarılması halinde ele geçecek olan nakit ve nakit benzerlerinin tutarıdır. Borçlar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ödenmesi gereken nakit ve nakit benzeri değerlerin iskonto edilmemiş tutarı ile gösterilir.

d. Bugünkü Değer (Present Value) : Varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, ileride yaratacakları net nakit girişlerinin bugünkü iskonto edilmiş değerleri ile gösterilirler. Borçlar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ileride ödenmesi gereken net nakit çıkışlarının bugünkü iskonto edilmiş değerleri ile gösterilir.

2.5. SERMAYE VE SERMAYENİN KORUNMASI KAVRAMLARI

Sermayenin korunması nominal ve üretim gücü itibariyle korunmayı ifade etmektedir [1]. Çoğu işletmeler, finansal tablolarını hazırlarken sermayeyi nominal tutarı (finansal anlamı) ile kullanır. Finansal açıdan yatırılan para veya yatırılan satın alma gücünü ifade eden sermaye, işletmenin net varlıkları veya özkaynakları ile aynı anlama gelmektedir[2].

[1] Örten, Kaval, Karapınar, a.g.e, s.12.
[2] TMS Tebliğ Sıra No :1, m.102.

Sermayenin korunması iki şekilde olmaktadır[1] :

a. Sermayenin Nominal Olarak Korunması (Finansal Sermayenin Devamlılığı) : Bu kavrama göre, dönem içinde hissedarlara yapılan ödemeler ve onların işletmeye koyduğu tutarlar hariç olmak kaydıyla, eğer net varlıkların dönem sonundaki finansal (para cinsinden) tutarı dönem başındaki finansal (para cinsinden) tutarını aşıyorsa bir gelir elde etmiş demektir. Nominal (finansal) sermayenin devamlılığı nominal parasal birimlerle veya sabit satın alma gücü birimleri ile ölçülebilir.

b. Sermayenin Üretim Gücünün Korunması (Fiziki Sermayenin Devamlılığı) : Bu kavrama göre, dönem içinde hissedarlara yapılan ödemeler ve onların işletmeye koyduğu tutarlar hariç olmak kaydıyla, eğer net varlıkların dönem sonundaki fiziki üretim kapasitesi (veya faaliyet kapasitesi) dönem başındaki fiziki üretim kapasitesini (veya faaliyet kapasitesini) aşıyorsa bir gelir elde edilmiş demektir.

Sermayenin korunması (devamlılığı) kavramı, kar kavramı ile bağlantılıdır. Söz konusu kavram hangi karın ölçüleceğini belirler. Buna göre, sadece varlıkların fiyatlarındaki, genel fiyat seviyesinin üstündeki artışlar kar olarak dikkate alınır. Artışın geri kalan kısmı sermaye koruma düzeltmesi, dolayısıyla özkaynakların bir parçası sayılır.

Ölçüm esaslarının ver sermayenin korunması kavramlarının seçimi finansal tabloların hazırlanmasında kullanılacak olan muhasebe modellerini belirler. Farklı muhasebe modelleri değişik derecelerde uygunluk ve güvenilirlik gösterir. Diğer alanlarda olduğu gibi, yönetim, uygunluk ve güvenilirlik arasında bir denge kurmayı amaçlamalıdır.

2.6. FİNANSAL TABLOLARIN SUNULUŞU STANDARDI

Bu standart diğer standartlardan farklıdır. Diğer standartlar her bir özellikli muhasebe konusunda hem değerleme, hem şekil şartları getirirken, bu standart diğer tüm standartları birleştiren, onları bütüncül bir hale getiren bir nitelik taşımaktadır. Diğer standartlarda belirlenen veya belirlenemeyen tüm

[1] Örten, Kaval, Karapınar, a.g.e, s.12-13.

mali tablolara genel şekil standardı getirmektedir. Ancak bundan da öte, işletmelere; hangi finansal tabloları, hangi asgari şekil koşullarına göre düzenlemeleri konusunda genel bir çerçeve sunmaktadır. Tüm işletmeler tarafından düzenlenmesi ve yayınlanması zorunlu finansal tablolar bu standart ile belirlenmektedir[1].

2.7. STANDART KAPSAMINDA DÜZENLENECEK TEMEL FİNANSAL TABLOLAR

Standart ile Türkiye'de olduğu gibi Temel Finansal Tablolar, Ek Finansal Tablolar şeklinde bir ayrım yapmadan, doğrudan düzenlenmesi zorunlu mali tablolar belirlenmiştir. Standart finansal tabloların genel amaçlı ve özel amaçlı olabileceklerini belirtmiş, bunlardan sadece genel amaçlı finansal tabloları düzenlemiştir. Özel amaçlı tablolar, özellikli bilgi sunmak için talep edilmesi halinde hazırlanan tablolardır. Özel amaçlı tablolara kar dağıtımına, fon ve net işletme sermayesi hareketlerine, tasfiye ve mali kar/zararına ilişkin bilgiler, işletme içi karar almayı destekleyen raporlar örnek verilebilir.[2]

Genel amaçlı finansal tablo seti[3] ;

- Bilanço
- Gelir tablosu
- Nakit akış tablosu
- Özkaynak değişim tablosu ve
- Dipnotlar olarak belirlenmiştir.

Bu standartta belirlenen finansal tablolar yıl sonlarında düzenlenecek finansal tablolar olup, ara dönem finansal tabloların yapı ve içeriğine uygulanmaz[4].

Genel amaçlı finansal tablolar, özel bilgi ihtiyaçlarını karşılamak için isteğe göre hazırlanmış raporları talep etme durumunda olmayan kullanıcıların gereksinimlerini karşılamaya yönelik tablolardır[1].

[1] Örten, Kaval, Karapınar, a.g.e, s.15.
[2] Örten, Kaval, Karapınar, a.g.e, s.16.
[3] TMS Tebliğ 1, m.8.
[4] TMS Tebliğ 1, m.13.

2.7.1. BİLANÇO

Bilanço en azından aşağıdaki kalemleri içerir[2]:

a. Maddi duran varlıklar,
b. Yatırım amaçlı gayrimenkuller,
c. Maddi olmayan duran varlıklar,
d. Finansal varlıklar (e, h ve i şıklarında gösterilen varlıkların içerisinde bulunan finansal varlıklar hariç),
e. Özkaynak yöntemi kullanılarak izlenen yatırımlar (mali duran varlıklar),
f. Biyolojik varlıklar,
g. Stoklar,
h. Ticari ve diğer alacaklar,
i. Nakit ve nakit benzerleri,
j. Ticari ve diğer borçlar,
k. Karşılıklar,
l. Finansal borçlar (j ve k sıklarında gösterilen borçların içerisinde bulunan finansal borçlar hariç),
m. Cari dönem vergisiyle ilgili borçlar ve varlıklar,
n. Ertelenen vergi borçları ve ertelenen vergi varlıkları,
o. Özkaynaklarda sunulan azınlık payları,
p. Sermaye ve yedekler.

Bilanço, ayrıca aşağıda gösterilen kalemleri de içerir[3] :

a. Satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar ile satış amaçlı elde tutulan duran varlık olarak sınıflandırılan elden çıkarılacak duran varlıklar;
b. Satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar ile satış amaçlı elde tutulan duran varlık olarak sınıflandırılan elden çıkarılacak duran varlıklara ilişkin borçlar;

---

[1] Mehmet Civan, **"Türkiye Muhasebe Standartları 1 Finansal Tabloların Sunuluşu"**, 2008, http://www.mardin.smmmo.org.tr/mehmetcivansunum1.pps,(23.09.2008) s.3.
[2] Şeref Demir, "UFRS (TMS) Değerleme Hükümleri", **TÜRMOB Yayınları-303**, Seri No:2007-1, s.5-6.
[3] UMS ve TMS 1,m.68/A.

UMS 1, madde 68'de bilanço kalemlerine ilişkin herhangi bir diziliş sırası ve bir format belirtilmemiştir. Sadece nitelik ve işlevsel yönden yeterli derecede farklılık taşıyan kalemlerin bilançoda ayrı olarak sınıflandırılması için bir liste verilmiştir[1].

2.7.1.1. BİLANÇODA İLAVE KALEMLERİN SUNULMASI

İşletmenin finansal durumunun daha iyi anlaşılabilmesi için farklı bir bilanço sınıflandırması uygun olabilir. Standart bu konuda esneklik getirmektedir. Gerekli ise ilave kalemler kullanılabilir; benzer kalemler bir araya toplanabilir. UMS 1, madde 71 buna izin vermektedir.[2]

İlave kalemlerin ayrıca sunulup sunulmayacağına ilişkin karar aşağıdaki hususlara göre değerlendirilir[3]:

a. Varlıkların niteliği ve likiditesi;
b. Varlığın işletme içerisindeki işlevi;
c. Borcun tutarı, niteliği ve vadesi.

Varlıkların nitelikleri ya da işlevlerinin farklı olması farklı kalemler olarak sunulmalarını gerektirdiğinden, farklı varlık grupları için farklı değerleme ölçülerinin kullanılması önerilmektedir. Örneğin; UMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardı uyarınca, maddi duran varlıkların farklı grupları maliyet bedeliyle veya yeniden değerlenmiş tutarlarıyla gösterilir[4].

Bir işletme, sunulan kalemlerin alt sınıflarını işletmenin faaliyetlerine uygun olacak tarzda bilançoda ya da dipnotlarda gösterir. Alt sınıflandırmada sağlanan ayrıntı, UMS/UFRS gerekliliklerine ve tutarların gerektirdiği ölçü, nitelik ve işleve dayanır. UMS 1 madde 72'de düzenlenen faktörler alt sınıflandırma tespiti için de kullanılır. Her kalem için açıklamalar farklılık gösterir. Örneğin[5];

[1] UMS ve TMS 1, m.71.
[2] Demir, a.g.m, s.7.
[3] UMS ve TMS 1, m.72.
[4] Demir, a.g.m, s.7.
[5] UMS ve TMS 1, m.75.

a. Maddi duran varlıklar UMS 16 uyarınca kendi içinde sınıflandırılmaktadır,

b. Alacaklar; müşterilerden ticari alacaklar, ilişkili kişilerden alacaklar, peşin ödemeler ve diğer tutarlar olarak sınıflandırılmaktadır,

c. Stoklar, UMS 2 uyarınca, ticari mal, ilk madde ve malzeme, yarı mamul ve mamul olarak sınıflandırılmaktadır,

d. Karşılıklar, personele sağlanan faydalar ve diğer kalemler olarak sınıflanır,

e. Özkaynaklar, ödenmiş sermaye, hisse senedi primleri ve yedekler olarak sınıflanır.

2.7.1.2. UMS/UFRS VE THP BİLANÇO FARLILIKLARI

UMS/UFRS ve Tekdüzen Hesap Planı bilanço farklılıkları aşağıdaki gibi sıralanabilir[1]:

1. UMS/UFRS bilanço formatı olarak standart bir hesap planı sunmamakta; bilançoda yer alacak asgari kalemleri ve ilkeleri belirlemektedir. THP ise bunun aksine bilanço formatını tüm ayrıntısıyla belirlemiştir.

2. THP'de "Hazır Değerler" olarak yer alan sınıflandırma UMS/UFRS' de "Nakit ve Nakit Benzerleri" olarak yer almaktadır.

3. THP'de "Maddi Duran Varlıklar" olarak yer alan sınıflandırma UMS/UFRS' de "Maddi Duran Varlıklar", "Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller", "Satış Amaçlı Gayrimenkuller" olarak ayrıca yer almaktadır.

4. THP'de "Menkul Kıymetler" olarak yer alan sınıflandırma UMS/UFRS' de "Finansal Varlıklar" olarak yine yatırım amaçlı ve satış amaçlı olarak ayrıca sınıflandırmaya tabi tutulmaktadır.

[1] Demir, a.g.m, s.8-9.

5. THP'de "Mali Duran Varlıklar" olarak yer alan sınıflandırma UMS/UFRS' de "Özkaynak Yöntemi Kullanılarak İzlenen Yatırımlar" olarak yer almaktadır.

6. THP'de yer almayan "Ertelenen Vergi Borçları", "Ertelenen Vergi Alacakları" UMS/UFRS' de yeni kalemler olarak yer alacaktır.

2.7.2. GELİR TABLOSU

Gelir tablosunda dönemde tahakkuk eden gelir ve gider kalemleri raporlanır. Bu kalemlerin raporlanmasında standardın yaklaşımı, süreklilik gösteren ve durdurulan faaliyet sonucunun ayrı başlıklarda raporlanmasıdır. Böylece işletmenin kar/zarar yaratma potansiyeli hakkında şeffaflık sağlanmış olacaktır[1].

Gelir tablosu en azından aşağıdaki kalemleri içerir[2] :

a. Gelir,
b. Finansman maliyetleri,
c. Özkaynak yöntemine göre izlenen yatırımların (iştirakler ve bağlı ortaklıklar) kar/zarar payı,
d. Vergi gideri,
e. Faaliyetin sona erdirilmesi ve varlıkların elden çıkarılması nedeniyle gerçekleşen vergi öncesi gelir/gider,
f. Kar veya zarar.

Aşağıdaki kalemler dönem kar/zararının dağıtımı olarak gelir tablosunda açıklanacaktır[3]:

a. Azınlık payına ilişkin kar/zarar;
b. Ana şirket ortaklarına ilişkin kar/zarar.

İşletmenin finansal performansının anlaşılabilmesi için yararlı olacaksa gelir tablosunda, ilave kalemler, başlıklar ve ara toplamlar sunulacaktır[1].

[1] Örten, Kaval, Karapınar, a.g.e, s.24.
[2] UMS ve TMS 1, m.81.
[3] UMS ve TMS 1, m.82.

Finansal performansın açıklanması gerektiğinde ilave kalemler gelir tablosuna dahil edilir; yapılan açıklamalar ve kalemlerin sıralaması değiştirilir. Bu durumda dikkate alınması gereken faktörler önemlilik, gelir ve gider unsurlarının nitelik ve işlevidir. Gelir ve gider kalemleri birbirinden mahsup edilmez[2].

İşletme, hiçbir gelir ve gider kalemini olağan dışı kalemler olarak bilançoda ya da dipnotlarda sunmayacaktır[3].

Gelir ve gider kalemleri önemliyse, bunların niteliği ve tutarı ayrı ayrı açıklanacaktır[4].

Gelir ve gider kalemlerinin ayrı açıklanması ile ilgili hususlar şunlardır[5]:

a. Stokların net gerçekleşebilir değere veya maddi duran varlıkların geri kazanılabilir tutara indirgenmesi karşılıkların iptali,
b. İşletmenin faaliyetlerinin yeniden yapılandırılması ve her nevi yeniden yapılandırma karşılıklarının iptali,
c. Maddi duran varlıkların elden çıkarılması,
d. Yatırımların elden çıkarılması,
e. Sona erdirilen faaliyetler,
f. Dava süreç sonuçları,
g. Karşılıklara ilişkin diğer iptaller.

2.7.2.1. GİDERLERİN NİTELİKLERİNE VE FONKSİYONLARINA GÖRE SINIFLANDIRILMASI

Giderler, finansal performans unsurlarını vurgulamak için tekrarlanma sıklığı, kar/zarar potansiyeli ve öngörülebilirlik yönünden alt sınıflara ayrılır. Bu analiz giderlerin niteliklerine göre sınıflandırılması ve giderlerin

[1] UMS ve TMS 1, m.82.
[2] UMS ve TMS 1, m.84.
[3] UMS ve TMS 1, m.85.
[4] UMS ve TMS 1, m.86.
[5] UMS ve TMS 1, m.87.

fonksiyonlarına göre sınıflandırılması veya satışların maliyeti yöntemlerinden birisi ile sağlanır[1]:

1. GİDERLERİN NİTELİKLERİNE GÖRE SINIFLANDIRILMASI YÖNTEMİ:

Bu yönteme göre giderler, gelir tablosunda niteliklerine göre (Örneğin; amortisman, malzeme alışları, nakliye maliyetleri, çalışanlara sağlanan faydalar ve reklam maliyetleri) bir araya toplanırlar; işletme içerisinde çeşitli fonksiyonlara yeniden dağıtılmazlar. Fonksiyonlara göre giderlerin dağıtılması gerekmediği için bu yöntemin uygulanması kolay olabilir[2].

Giderlerin niteliklerine göre sınıflandırılmasına ilişkin bir örnek aşağıdaki gibidir[3]:

Gelir		X
Diğer gelir		X
Mamul ve yarı mamul stoklarında değişimler	X	
Kullanılan hammadde ve malzemeler	X	
Çalışanlara sağlanan fayda gideri	X	
Amortisman ve itfa gideri	X	
Diğer giderler	X	
Toplam giderler		(X)
Kâr		X

2. GİDERLERİN FONKSİYONLARINA GÖRE SINIFLANDIRILMASI VEYA SATIŞLARIN MALİYETİ YÖNTEMİ:

Bu yöntem, giderleri satışların maliyeti ya da örneğin dağıtım veya yönetim faaliyetlerinin bir parçası olarak fonksiyonlarına göre sınıflandırır. Yönteme göre, bir işletme en azından satışların maliyetini diğer giderlerden ayrı olarak sınıflandırır. Bu yöntem, finansal tablo kullanıcılarına giderleri niteliklerine göre sınıflandırmadan daha yararlı bilgi sağlar; ancak maliyetlerin

[1] UMS ve TMS 1, m.90.
[2] Demir, a.g.m, s.12.
[3] Demir, a.g.m, s.12.

fonksiyonlara dağıtımı insiyatife dayalı dağıtım gerektirebilir ve bu beraberinde önemli kararlar alınmasını zorunlu kılar[1].

Giderlerin fonksiyonlara göre sınıflandırılmasına ilişkin bir örnek aşağıdaki gibidir[2]:

Gelir	X
Satışların maliyeti	(X)
Brüt kâr	X
Diğer gelir	X
Dağıtım maliyetleri	(X)
Yönetim giderleri	(X)
Diğer giderler	(X)
Kâr	X

Giderleri fonksiyonlara göre sınıflandıran işletmeler, amortisman ve itfa giderleri ve işçilere sağlanan fayda giderlerini de içeren bilgileri ilave bilgiler olarak açıklayacaklardır[3].

Giderlerin fonksiyonlara göre sınıflandırılması yöntemi ve giderlerin niteliklerine göre sınıflandırılması yöntemi arasındaki seçim; tarihe, endüstriyel faktörlere ve işletmenin niteliğine dayanır. Her iki yöntem de, işletmenin üretim ya da satış seviyesiyle doğrudan ya da dolaylı olarak değişebilir maliyetlerle ilgili gösterge sağlar. Her sunuş yöntemi, farklı tür işletmeler için üstün özelliklere sahip olduğundan, bu standart en uygun ve en güvenilir sunuşun seçilmesini ister. Ancak, giderlerin niteliğine ilişkin bilgi, gelecek nakit akışlarının öngörülebilmesinde yararlı olduğu için, giderler fonksiyonlara göre sınıflandırıldıklarında ilave açıklamalar zorunludur[4].

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nca, uygulama birliğinin sağlanması bakımından Türkiye içi raporlamada giderlerin fonksiyona göre sınıflandırılması yöntemi tercih edilmiştir[5].

[1] Demir, a.g.m, s.13.
[2] Demir, a.g.m, s.13.
[3] Demir, a.g.m, s.14.
[4] Demir, a.g.m, s.14.
[5] Demir, a.g.m, s.14.

2.7.2.2. UMS/UFRS VE THP GELİR TABLOSU FARKLILIKLARI

UMS/UFRS ve Tekdüzen Hesap Planı gelir tablosu farklılıkları aşağıdaki gibi sıralanabilir[1]:

1. UMS/UFRS gelir tablosunda yer alacak asgari kalemleri ve ilkeleri belirlemektedir. Giderlerin niteliğine veya fonksiyonlarına göre dağıtımında iş ve işletmenin niteliği belirleyici olacaktır. THP ise bunun aksine bir gelir tablosu formatı belirlemiştir.

2. THP'de "Olağan Gelir/Kârlar" ve "Olağan Dışı Gelir/Kârlar" olarak yer alan sınıflandırma, UMS/UFRS'de "Diğer Gelirler" olarak sınıflandırmaya tabi tutulmaktadır.

2.8. UFRS'NİN FİNANSAL TABLOLARA ETKİSİ

UFRS uygulamaları, mevcut uygulamaya bazı değişiklikler getirmektedir. Özellikle UFRS'lerin finansal tablolara etkisi aşağıdaki gibi özetlenebilir[2]:

a. Mali tabloların biçimsel yapısındaki (sınıflandırılmasındaki) değişiklikler,
b. Kapsamdaki değişiklikler,
c. Ölçme - Değerlemedeki değişiklikler,
d. Dipnot ve açıklayıcı bilgilerdeki değişiklikler.

a. Biçimsel Yapı (Sınıflandırmadaki) Değişiklikler

UFRS uygulamalarıyla, bilanço ve gelir tablosunda sınıflandırmada bazı değişiklikler olmakta ve biçimsel yapı etkilenmektedir. UFRS kriterlerine göre bütün aktif ve pasif kalemler, gelir ve giderler belirlenecektir. Bilançoda aktif ve pasif kalemlerin sınıflandırılması UFRS esaslarına göre yeniden yapılacaktır [3].

[1] Demir, a.g.m, s.14-15.
[2] Akdoğan, "Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının…",a.g.m, s.113.
[3] Akdoğan, "Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının…",a.g.m, s.113.

Örneğin [1]:

- Yatırım amaçlı gayrimenkuller,
- Canlı varlıklar (Biyolojik Varlıklar),
- Satış için elde tutulan ve durdurulan faaliyetlerle ilgili varlık ve borçlar,
- İnşaat sözleşmeleri,
- İlişkili taraflardan alacak ve borçlar,
- Hizmet maliyetlerinin sınıflandırılması vb. gibi yeni başlıklar da yer alacaktır.

Gelir tablosunda, gelir ve giderlerin sınıflaması, kârların oluşumu yeniden yapılacaktır. Olağandışı gelir ve kârlar ile olağandışı gider ve zararlar ayrı bölüm olarak raporlanmayacak ve durdurulan faaliyetlerle ilgili gelir ve kârlar, gider ve zararlar ayrı raporlanacaktır. Gelir tablosunda, iştiraklerin öz kaynak yöntemiyle değerlenmesinden kaynaklanan kârlar zararlar açıkça görülecek şekilde raporlanacaktır. Azınlık paylarına düşen dönem net kâr veya zararları dönem net kârının veya zararının içeriğinde; fakat tutarı ayrıca gösterilmek suretiyle raporlanacaktır. Çalışmayan kısım giderlerinin raporlanacağı bölüm değişecektir. Stok değer düşüklüğü karşılık giderleri, karşılık giderlerinin yer aldığı diğer olağan giderlerden çıkartılarak satışların maliyeti bölümünde yer alacaktır, aynı şekilde stoklarla ilgili konusu kalmayan karşılıklar da satışların maliyetini azaltacak şekilde raporlanacaktır [2].

b. Kapsamdaki Değişiklikler

UFRS politikalarına göre bilançoda yer almaması gereken; fakat önceki ulusal muhasebe standartları ve mevzuat gerekleri nedeniyle bilançoda yer alan aktif ve pasif kalemler bilançodan çıkartılır[3].

[1] Akdoğan, "Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının…",a.g.m, s.113-114.
[2] Akdoğan, "Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının…",a.g.m, s.114.
[3] Akdoğan, "Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının…",a.g.m, s.114.

Örneğin [1]:

- Özellikli varlıklarla ilgili olmadığı halde aktifleştirilen finansman giderleri ve kur farkları,
- Araştırma giderleri gibi.

Veya UFRS politikalarına göre bilançoda yer alması gereken; fakat önceki ulusal muhasebe standartları ve mevzuat gerekleri nedeniyle bilançoda yer almayan aktif ve pasif kalemler bilançoya dahil edilir[2].

Örneğin [3]:

- Ertelenmiş vergi varlığı veya ertelenmiş vergi borcu,
- Kıdem tazminatı karşılıkları,
- Garanti karşılıkları gibi.

Veya UFRS politikalarına göre gelir tablosunda yer alması gereken; fakat önceki ulusal muhasebe standartları ve mevzuat gerekleri nedeniyle gelir tablosunda yer almayan gelir ve gider kalemleri gelir tablosuna dahil edilir[4].

Örneğin [5]:

- Alım satım amaçlı menkul kıymetlerin gerçeğe uygun değerindeki artış veya azalışlar,
- Ertelenmiş vergi gelir etkisi, ertelenmiş vergi gider etkisi,
- Maddi duran varlık, maddi olmayan duran varlık değer düşüklüğü karşılığı gibi.

c. Ölçümleme ve Değerleme Ölçütlerinde Değişiklikler

Değerlemede kullanılan ölçütler şunlardır [6]:

[1] Akdoğan, "Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının…",a.g.m, s.114.
[2] Akdoğan, "Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının…",a.g.m, s.114.
[3] Akdoğan, "Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının…",a.g.m, s.114.
[4] Akdoğan, "Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının…",a.g.m, s.114.
[5] Akdoğan, "Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının…",a.g.m, s.114.
[6] Akdoğan, "Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının…",a.g.m, s.115.

- Gerçeğe uygun değer,
- Net gerçeğe uygun değer,
- Maliyet bedeli,
- Net gerçekleştirilebilir değer,
- Geri kazanılabilir tutar,
- Net bugünkü değer (iskonto edilmiş maliyet),Tahmini (Varsayılan) Maliyet.

d. Dipnot ve açıklayıcı bilgilerdeki değişiklikler

UFRS'ler eski uygulamalara göre işletmenin uyguladığı muhasebe politikaları ve ölçme ve değerleme esasları ile ilgili olarak daha fazla ayrıntılı bilginin dipnotlarda ve açıklayıcı bilgilerde verilmesini istemektedir [1].

2.9. UFRS'NİN FİNANSAL TABLOLARA ETKİSİNE İLİŞKİN ÖRNEK

Aşağıda UFRS'nin finansal tablolara etkisini gösteren bir örnek verilmiştir[2] :

Bir işletmenin 31.12.2006 tarihli bilançosunun aşağıdaki gibi olduğu kabul edilsin.

Varlıklar	**(YTL)**
Nakit Değerler	10.000
Hisse Senetleri	50.000
Ticari Alacaklar	150.000
Ticari Mallar	400.000
Makineler	900.000
B.Amortisman	(180.000)
Toplam Varlıklar	**1.330.000**

Borçlar	**(YTL)**
Ticari Borçlar	320.000
Ödenecek Giderler	90.000
Tahviller	210.000

Öz Sermaye	**(YTL)**
Öz Sermaye	500.000
Dönem Kârı	210.000
Borçlar ve Özsermaye	**1.330.000**

[1] Akdoğan, "Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının…",a.g.m, s.115.
[2] Mısırlıoğlu, a.g.m., s.26-29'dan alınmıştır.

İlave bilgilerin aşağıdaki gibi olduğu ve kıdem tazminatı karşılığının ihmal edildiği varsayılmıştır:

1. Hisse senetlerinin İMKB kapanış fiyatları esas alınarak hesaplanan yıl sonu değeri 65.000 YTL'dir.
2. Ticari alacakların ortalama 45 gün vadeli olduğu ve 31.12.2006 tarihindeki geçerli faiz oranının da %15 olduğu varsayılmıştır.
3. Ticari malların %10'unu oluşturan bir parti malın tahmini net satış değeri 30.000 YTL olarak ölçümlenmiştir.
4. Makineler, Temmuz 2006 tarihinde satın alınmış olup ekonomik ömrü 10 yıldır. Hurda değerinin bulunmadığı varsayılmıştır.
5. Ticari borçların ortalama vadesi 60 gündür.
6. Tahvillerin nominal değeri 250.000 YTL olup, yıllık %10 üzerinden faiz ödemeli ve iki yıl vadeli olarak 01.07.2006 tarihinde ihraç edilmiştir. İhraç tarihinde piyasada geçerli olan faiz oranı %12'dir.
7. Vergi oranı %30'dur.

UFRS ile uyumlu bir bilanço düzenlenmesi için yukarıdaki bilgilere göre düzeltme işlemlerinin yapılması gerekir.

Varlıklar	**Notlar**	**(YTL)**
Nakit Değerler		10.000
Hisse Senetleri	**(1)**	65.000
Ticari Alacaklar	**(2)**	147.402
Ticari Mallar	**(3)**	390.000
Makineler	**(4)**	900.000
B.Amortisman		(45.000)
Toplam Varlıklar		**1.467.402**

Borçlar	**Notlar**	**(YTL)**
Ticari Borçlar	**(5)**	312.632
Ödenecek Diğer Borç.	**(7)**	153.000
Ertelenen Vergi Borcu	**(7)**	25.271
Tahviller	**(6)**	270.534

Öz Sermaye	**Notlar**	**(YTL)**
Öz Sermaye		500.000
Dönem Kârı	**(7)**	210.000
Borçlar ve Öz sermaye		**1.467.402**

(1) Hisse senetleri piyasa değeriyle ifade edilerek aradaki fark kâr veya zarar hesabına kaydedilmiştir.

(2) Ticari alacakların %15 faiz oranı üzerinden bilanço tarihine indirgenmesi gerekir. Buna göre alacakların bugünkü değeri =150.000/(1+%15)(45/360) = 147.402 YTL olup aradaki fark gider kaydedilmiştir.

(3) Ticari malların %10'unu oluşturan bölümün net gerçekleşebilir değeri 30.000 YTL olduğundan, 10.000 YTL'lik kısım gider kaydedilmiştir.

(4) Makinelerin yıllık amortisman tutarı, 10 yıllık ekonomik ömre göre 90.000 YTL'dir. Ancak makinelerin kullanımına Temmuz ayı içinde başlanması nedeniyle birikmiş amortisman tutarının 45.000 YTL olarak raporlanması gerekir. Bu yüzden aradaki fark olan 135.000 YTL'nin (180.000-45.000) gider kaleminden çıkarılması zorunludur.

(5) Ticari borçların bilanço tarihindeki değerinin hesaplanarak raporlanması gerekir. Buna göre ticari borçların 320.000 / (1+%15)(60/360) = 312.632 YTL olması ve aradaki farkın gelir kaydedilmesi gerekir.

(6) Tahvillerin, teşekküllü bir piyasada işlem görmemesi nedeniyle, itfa edilmiş maliyet değeriyle ifade edilmesi gerekir. Öncelikle tahvillerin, ihraç tarihi itibariyle, bugünkü değerinin ve iki yıllık tahvil faizlerinin bugünkü değerlerinin hesaplanarak toplanması gerekir. Bu değer 250.000 / $(1+\%12)^2$ = 199.298 YTL ve [25.000 x $(1-1/(1+\%12)^2)$ / %12] = 42.251 YTL toplamından oluşur, 241.549 YTL (= 199.298+42.251). Buna göre tahvilin 31.12.2006'daki değeri 241.549 x 1.12 = 270.534 YTL olacaktır.

(7) Yukarıda yer alan düzeltme işlemlerinden sonra kâr tutarı 294.236 YTL'ye ulaşmaktadır. Bu tutar üzerinden vergi karşılığı ayırarak, ödenecek vergi tutarı ile söz konusu vergi karşılığı arasındaki farkın ertelenmiş vergi tutarı olarak bilançoda raporlanması gerekir.

Vergi matrahı tutarı	210.000 YTL x %30 = 63.000 ödenecek vergi
İlaveler:	
Hisse senedi artışı **(1)**	15.000
Amortisman farkı **(4)**	135.000
Ticari borçlar reeskontu **(5)**	7.368
Çıkartmalar:	
Ticari alacaklar reeskontu **(2)**	(2.598)
Değer düşüklüğü zararı **(3)**	(10.000)
Tahvil değerindeki fark **(6)**	(60.534)
Ticari kâr tutarı **(7)**	294.236 x %30 = 88.271 vergi gideri karşılığı
Vergi gideri karşılığı	88.271
Ertelenen vergi borcu	25.271
Vergi sonrası ticari kâr	205.965

2.10. UFRS İLE UYUMLU TMS'LERİN İLK UYGULANMASINDA İLKELER

Finansal raporlama standartlarının ilk kez uygulanmasında, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na geçiş işlemlerinin nasıl yapılması gerektiği konusunda IFRS-1 kodu ile IASB tarafından yayımlanan standart, Türkiye Muhasebe Standartları içinde de yer almış ve TFRS-1 "Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması" adıyla yayımlanmıştır[1].

Standart esas olarak 47 maddeden oluşmaktadır. Ancak 3 adet eki bulunmaktadır. A eki tanımları, B eki daha önceki dönemlerde vuku bulduğu için şimdiki standarttan farklı bir şekilde muhasebeleştirilmiş bulunan işletme

[1] Akdoğan, " Türkiye Muhasebe Standartlarının İlk Uygulamasında…", a.g.m, s.10.

birleşmelerinin bu standarda uygun hale getirilmesi için yapılması gerekenleri, C eki ise diğer standartlarda yapılan değişiklikleri kapsamaktadır[1].

Standardın amacı; TFRS'ye göre finansal tablo düzenlemesinin başladığı dönemde finansal tablolardaki bilgilerin yüksek kalitede oluşmasını sağlamaktır. Bunun için[2];

- Bilgilerin kullanıcılar için şeffaf ve sunulan dönemlere ilişkin karşılaştırılabilir nitelikte olması,
- TFRS'ye geçiş için uygun bir başlangıç noktası belirlenmesi,
- Kullanıcılara maliyeti, sağlayacağı yarardan fazla olmaması gerekmektedir.

Bu standart, UFRS ile uyumlu TMS uygulamalarına geçiş aşamasında, önceki dönem finansal tablolarında yapılması gereken düzeltmeleri açıklamaktadır[3].

Raporlama tarihi; finansal tabloların ilk kez tam olarak açık bir şekilde TFRS esaslarına göre düzenlemiş olduğu bilanço tarihidir. Örneğin; 2005 yılında UFRS'ye geçen Avrupa Birliği Ülkeleri'nde raporlama tarihi 31 Aralık 2005'tir[4].

Geçiş tarihi; karşılaştırmalı tabloların elde edilebilmesi için, önceki dönemin açılış bilançosu tarihidir. Örneğin; raporlama tarihi 31.12.2005 olan bir işletmenin TFRS'ye geçiş tarihi 1 Ocak 2004'tür[5].

Bu standardı ilk olarak kullanacak işletmeler aşağıda sıralanmaktadır[6] :

- SPK mevzuatına göre 2005 yılından itibaren UFRS ile uyumlu mali tablo düzenlemek zorunda olan işletmeler,

[1] Örten, Kaval, Karapınar, a.g.e, s.617.
[2] Akdoğan, " Türkiye Muhasebe Standartlarının İlk Uygulamasında…", a.g.m, s.10.
[3] Akdoğan, " Türkiye Muhasebe Standartlarının İlk Uygulamasında…", a.g.m, s.10.
[4] Akdoğan, " Türkiye Muhasebe Standartlarının İlk Uygulamasında…", a.g.m, s.11.
[5] Akdoğan, " Türkiye Muhasebe Standartlarının İlk Uygulamasında…", a.g.m, s.11.
[6] Örten, Kaval, Karapınar, a.g.e, s.618.

- Daha sonra veya bu yılın içinde borsaya açılan şirketler,
- Bir borsa şirketi tarafından kontrol edilir duruma gelen, dolayısıyla konsolide bilanço düzenlendiğinde, konsolide edilecek bağlı ortaklıklar,
- Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile birlikte Türkiye Muhasebe Standartları kapsamında rapor yapacak işletmeler.

2.10.1. DÜZENLENECEK FİNANSAL TABLOLAR

İlk defa UFRS'yi kullanacak işletmeler en az bir önceki yılla mukayeseli olarak aşağıdaki tabloları düzenlemek zorundadırlar[1]:

- Bilanço,
- Gelir Tablosu,
- Nakit Akım Tablosu,
- Özsermaye Değişim Tablosu.

Ancak Sermaye Piyasası Kurulu'nun Seri XI, No:25 sayılı Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Tebliği'nin 717. maddesine göre bunlardan sadece bilanço mukayeseli olarak verilecek, diğer mali tablolar verilmeyecektir[2].

2.10.2. AÇILIŞ BİLANÇOSU

UFRS'ye göre raporlama yapacak işletmeler bir açılış bilançosu düzenleyeceklerdir. Açılış bilançosunun karşılaştırma amacıyla verilecek bilanço döneminin açılış tarihi itibariyle düzenlenmesi gerekir[3].

İşletme, 31.12.2006 tarihi itibariyle UFRS'lere uygun mali tablo düzenlemeye karar vermiş ise bundan önceki mali tablolarını Türkiye'deki mali mevzuata göre düzenlemiş olacaktır. Bu durumda ilk kullanıcı bilançosu 31.12.2006 tarihli bilançodur. Ancak açılış bilançosu karşılaştırmalı olarak

[1] Örten, Kaval, Karapınar, a.g.e, s.618-619.
[2] Örten, Kaval, Karapınar, a.g.e, s.619.
[3] PriceWaterhouseCoopers, **Adopting IFRS,** 2004, **http://www.pwc.com./ifrs,** (21.08.2008), s.86.

verileceği için 31.12.2005 tarihli bilanço olacaktır. Gelir tablosu, Nakit Akım Tablosu, Özsermaye Değişim Tablosu'nda da durum aynıdır[1].

2.10.3. BİLANÇO KALEMLERİNİN DEĞERLEMESİ

İşletmeler, ilk uygulama yılında, tüm işlemlerini UFRS hükümlerine göre muhasebeleştirmiş ve mali raporlarını buna göre düzenlemiş olmalıdırlar. Örneğin; işletme, 2006 yılı sonunda ilk defa UFRS'ler ile uyumlu mali tablolar yayınlamaya karar verdiğinde, 2006 yılı işlemlerini, yürürlükteki UFRS hükümlerine göre muhasebeleştirecek ve değerleyecektir. Ancak açılış bilançosunu (31.12.2005) ve karşılaştırmalı gelir tablosu, nakit akış tablosu ve özkaynak değişim tablosu düzenlemek için açılış bilançosundan önceki dönem bilançosunu 01.01.2005'i temsilen 31.12.2004 tarihli bilançoya giderek bunu yeniden düzenleyecektir. Çünkü, bilanço önceki dönemin açılışına esastır[2].

Bu bilançoların düzenlenmesi için yapılması gerekenler iki grup altında toplanabilir[3] :

1. Zorunlu Düzenlemeler
2. Seçimlik Düzenlemeler

Bu düzenlemeler dışında standart, bazı konularda muafiyet ve istisnalar da getirmiştir[4].

2.10.3.1. ZORUNLU DÜZENLEMELER

Zorunlu olarak yapılması gereken düzenlemeler şunlardır[5] :

1. UFRS'ye göre tanımlanan tüm varlıklar ve borçlar daha önce bilançoda yoksa bilançoya alınmalı,
2. UFRS'ye göre bilançoya alınmaması gereken varlık ve borçlar bilançodan çıkarılmalı,

[1] Örten, Kaval, Karapınar, a.g.e, s.619.
[2] Örten, Kaval, Karapınar, a.g.e, s.619.
[3] Örten, Kaval, Karapınar, a.g.e, s.620.
[4] Örten, Kaval, Karapınar, a.g.e, s.620.
[5] Örten, Kaval, Karapınar, a.g.e, s.620.

3. Varlıklar, borçlar, özkaynaklar UFRS'ye uygun bir şekilde yeniden sınıflandırılmalı,
4. Tüm bilanço kalemleri UFRS'ye göre değerlendirilmelidir.

2.10.3.1.1. UFRS'YE GÖRE BİLANÇOYA ALINMASI GEREKEN KALEMLER

UFRS'ye göre bilançoya alınması gereken kalemler aşağıdaki gibidir[1] :

- Çalışanlara sağlanan faydalar ve emeklilik planları standartlarına uygun şekilde ayrılması gereken karşılıklar. Örneğin; Kıdem tazminatı, kullanılmayan izin ücretleri, ikramiyeler, bağıtlanmamış toplu sözleşme farkları gibi,
- Ertelenmiş vergi varlığı, ertelenmiş vergi borcu,
- Finansal kiralamalardan doğan varlıklar, yükümlülükler,
- Türev finansal araçlar, gömülü araçlar,
- Ters repo ile gelen menkul kıymetlerin repo ile tekrar satışı nedeni ile bilançodan çıkan kıymetler ve bunların reeskontları,
- TMS 37 Karşılıklar, şarta bağlı yükümlülükler ve varlıklar standardına göre ayrılması gereken diğer karşılıklar: Vergi yasalarında öngörülmediği için genellikle ayrılmayan karşılıklar. Örneğin; garanti karşılıkları, dava karşılıkları gibi.

2.10.3.1.2. UFRS'YE GÖRE BİLANÇODAN ÇIKARILMASI GEREKEN KALEMLER

Bazı varlık ve bilanço kalemleri mevcut uygulamalara göre bilançoya alındığı halde UFRS'ye uygun olmadığı için çıkarılması gerekir. Örneğin; aktifleştirilmiş bulunan[2] :

- Araştırma giderleri,
- Kuruluş geliştirme giderleri,
- Eğitim giderleri, reklam giderleri,
- Ters repo sözleşmeleri nedeniyle bilançoya alınan menkul kıymetler,

[1] Örten, Kaval, Karapınar, a.g.e, s.621.
[2] Örten, Kaval, Karapınar, a.g.e, s.621.

- Mali mevzuata göre aktife alınan, ancak UFRS'ye göre yüzde yüze yakın şekilde kesinleşmediği için aktifleştirilmesi mümkün olmayan varlıklar,
- Devletten teşvik yasalarına göre hesaplanarak aktife alınan, ancak henüz kesinlik kazanmamış alacaklar,
- Vergi iadesi, KKDF gibi alacaklar.

2.10.3.1.3. TÜM VARLIK VE BORÇLARIN YENİDEN SINIFLANDIRILMASI

UFRS'lerin orjinalinde SPK'nın veya TMSK'nın öngördüğü gibi bir şekil zorunluluğu bulunmamaktadır. SPK tarafından belirlenen bilanço ve gelir tablosu formatlarında UFRS ile uyumlu olmayan aşağıda belirtilen bazı kalemler bulunmaktadır[1] :

- İlişkili taraflardan olan alacaklar, borçlar, gelir ve giderler ayrı bir mali tablo kalemi değildirler. Örneğin; ilişkili taraftan alacak bir mal veya hizmet satımından kaynaklanmış ise ticari alacaklarda, bir ödünç işleminden kaynaklanmış ise diğer alacaklar içinde gösterilirler. Gelir kalemi ilgili olduğu gelirler, gider kalemi ilgili olduğu giderler içinde gösterilirler. Ancak bunların ilişkili olmayan taraflardan ayrılabilmesi için ilgili bilanço, gelir tablosu kaleminin referanslarında açıklanırlar.

- Özvarlık yöntemine göre değerlenen iştiraklerin ayrı bir bilanço kaleminde, bunlardan sağlanan kazanç ve kayıpların gelir tablosunda ayrı bir kalemde gösterilmesi gerekir.

- Ertelenen vergi varlıkları ve yükümlülükleri aynı vergi erkine yönelik olmak kaydı ile birbirlerinden mahsup edilerek net bir şekilde gösterilirler. Varlıkların ayrı, yükümlülüklerin ayrı gösterilmesine ihtiyaç yoktur. Ayrıca standart bunların kısa/uzun vadeli ayrımı yapılmamasını ve hepsinin uzun vadeli varlık veya borç olarak sınıflanmasını gerektirmektedir.

[1] Örten, Kaval, Karapınar, a.g.e, s.622.

- Maddi duran Varlıkların ve finansal yatırımların içinde satış amaçlı olarak bulundurulanlar veya durdurulan faaliyetlere ilişkin kısım varsa bunların ayrı bir bilanço ve gelir tablosu olarak sınıflandırılması gerekir.

- Maddi olmayan duran varlıkların içinde finansal yatırım niteliğinde (kiraya verilen gayrimenkuller, boş duran spekülatif amaçlı arsa gibi) olanlar varsa bunlar "Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller" hesap kalemine alınırlar.

- Özkaynaklar içinde sınıflandırılmış sabit kıymet yenileme fonu varsa bunun içindeki vergi payı ertelenmiş vergi yükümlülüğüne aktarılır.

- İşletmeler şekli ve sınıflama esaslarını belirledikten sonra gerekli geçiş işlemlerini yapacaklardır.

2.10.3.1.4. VARLIK VE BORÇLARIN UFRS'YE UYGUN ŞEKİLDE YENİDEN DEĞERLENDİRİLMESİ

Standartlar varlık ve yükümlülükler için mevcut değerleme ölçülerinden farklı değerleme ölçüleri getirmektedir. Bu değerleme ölçüsü farkları aşağıdakiler olabilir[1]:

- Kıdem tazminatlarının iskonto edilerek hesaplama şekli,
- Ticari alacak ve borçların değerlemesi,
- Finansal araçların değerlemesi ve gösterimi,
- Karşılıklar, şarta bağlı yükümlülükler ve varlıklar standardına uygun değerleme,
- Maddi ve maddi olmayan duran varlıklarda değer azalması veya yeniden değerlenmiş değerler üzerinden bilançoya alınması,
- İştiraklerin öz varlık yöntemine göre değerlemesi, satışa hazır finansal varlıkların makul değer ile değerlemesi,
- Konsolide mali tablolara alınarak konsolide edilecek işletmelerin kapsamında değişiklik olabilir.

[1] Necdet Şensoy, **"UFRS'deki Değerleme Ölçüleri",** Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu-V, 27 Şubat 2006.

2.10.3.2. SEÇİMLİK DÜZENLEMELER

UFRS 1 bazı kalemlerin açılış bilançosuna alınmasını işletmelerin seçimine bırakmaktadır. Bunlar aşağıda sıralanmıştır [1]:

a. Açılış bilançosu tarihinden önce gerçekleştirilmiş **işletme birleşmelerinde;**

- Eğer UFRS'lere geçişten önce işletme birleşmesi gerçekleşmiş ise birleşmenin gerçekleşmesi sırasında varlıkların ve borçların değerleri,
- Birleşme sırasında hesaplanan şerefiye,
- Negatif ve pozitif şerefiyenin özkaynaklar ile mahsup edilmiş olması gibi hususlarda düzeltme yapılması gerekmez.

b. **Çalışanlara sağlanan fayda standardına** göre bir isletme, bazı aktüeryal kazanç ve zararların muhasebeleştirilmemesi sonucunu doğuran "koridor" yaklaşımını uygulamayı seçebilir. Bu yaklaşımın geriye dönük olarak uygulanması, isletmenin birikmiş aktüeryal kazanç ve zararlarının, planın başlangıcından UFRS'ye geçişe tarihine kadar olan dönem için muhasebeleştirilmiş ve muhasebeleştirilmemiş kısmının ayrıştırılmasını gerektirir. Fakat UFRS'yi ilk kez uygulayan bir işletme, daha sonraki aktüeryal kazanç ve zararları için "koridor" yaklaşımını kullanacak dahi olsa, UFRS'ye geçiş tarihi itibariyle birikmiş tüm aktüeryal kazanç ve zararlarını muhasebeleştirmeyi seçebilir. UFRS'yi ilk kez uygulayan bir işletmenin bu yöntemi seçmesi durumunda bunu tüm planlarına uygular.

c. **Birikimli Çevrim Farkları standardına** göre başka ülkelerde farklı para birimine göre raporlama yapan bağlı ortaklıkların veya finansal yatırımların konsolide bilançoya alınmasında ortaya çıkan çeviri farkları bilançonun özkaynakları arasında ayrıca gösterilir. Ancak bu standart işletmelere UFRS'lere geçiş zamanına kadar olanları Kâr Yedekleri içine almaları gibi bir istisna ve kolaylık sağlamaktadırlar.

[1] Örten, Kaval, Karapınar, a.g.e, s.

d. **Gömülü (Bileşik Finansal Araçlar) standardına** göre bazı finansal araçlarda özsermaye ve borç kısımları birlikte bulunurlar. UFRS'ye geçişte henüz bu aracın bu borç veya faiz bölümü oluşmamış ise, borç bölümü özkaynaklar içinde kâr yedekleri içinde gösterilir. Burada iki kısım söz konusudur. İlk kısım dağıtılmamış kârlar içerisinde yer alır ve borç kalemi üzerinden oluşmuş birikmiş faiz tutarlarını içerir. Diğer kısım ise, orijinal kaynak kalemini gösterir. Fakat bu standarda göre, UFRS'yi ilk kez uygulayan bir işletmenin, UFRS'ye geçiş tarihi itibariyle ilgili borç kaleminin bulunmaması durumunda, özkaynağın iki kısmı arasında ayrım yapması gerekmez.

e. **Bağlı Ortaklıkların ve İştiraklerin Değerlemesi standardına** göre bir bağlı ortaklık ilk defa UFRS'ye uyumlu mali tablo düzenleniyor ise, varlık ve borçlarını ana şirketin konsolide bilançosuna aldığı değerle değerleyebilir. Eğer bağlı ortaklık ana ortaklıktan önce UFRS'ye uyumlu mali tablolar düzenlemiş ise, ana ortaklık bu değerleri esas alabilir. Prensipte UFRS'ye geçiş tarihi itibariyle yürürlükte olan standartlar kullanılır. Bu durumlarda daha önceki standartlar uygulanmış olabilir. Bu nedenle ayrı bir çalışma ile ilk kullanımda geçerli olan standartlara uyumluluk testi uyum düzeltmeleri yapması gerekir. Bu kolaylıklar iştiraklerin değerlemesi için de kullanılabilir.

f. **Gerçeğe Uygun Değerle Değerlenen Finansal Araçlar :** UMS 39 finansal varlıkları değerleme açısından dört gruba ayırmakla birlikte, borçlar ve alacaklar hariç tüm finansal varlıklar makul değerleri ile değerlenebilmektedir. Eğer bu şekilde değerleme yapılmış ise, tekrar değerleme yapmaya gerek yoktur.

UFRS'nin ilk defa uygulanmasına ilişkin bir örneğe bu tezin 53-59. sayfalarında yer verilmiştir[1] :

[1] Nalan Akdoğan, " Türkiye Muhasebe Standartlarının İlk Uygulamasında…", a.g.m, s.21-25'den alınmıştır.

Akdoğan A.Ş'nin 31.12.2004 yani 01.01.2005 tarihli bilanço verileri TMS'ye göre düzeltilmiştir.

İşletme 31.12.2006 hesap dönemi itibariyle UFRS'ye uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulamak zorundadır. TFRS esaslı finansal tablolar 31.12.2006 tarihinde kamuoyuna karşılaştırmalı olarak sunulacaktır. İşletmenin TFRS tablolarına geçiş tarihi 01.01.2005 tarihli bilançosudur. Raporlama tarihi ise 31.12.2006 tarihli bilançodur.

TFRS 'ye geçiş için yapılan incelemede aşağıda belirtilen farklılıklar belirlenmiştir:

1. 31.12.2004 tarihli Bilanço, 01.01.2005 tarihli bilanço verilerini oluşturmuştur. 31.12.2004 tarihli Bilanço'da yer alan Dönem Net Kârı tutarı Geçmiş Yıl Kârlarına devredilmiştir.

2. Türkiye Muhasebe Standartları'ndaki düzenlemelere paralel olarak bilanço yeniden sınıflandırılmış, değerleme ve ölçme işlemleri yeniden yapılmıştır. Bu amaçla yapılan işlemler aşağıda sıralanmıştır:

a. Menkul kıymetlerde yer alan unsurlar, alış fiyatıyla değerlenmiş olduğundan, bu verilerin tamamı borsa değerine göre değerlenmiştir. Menkul kıymetler (32 ve 39 TMS esaslarına göre) yeniden sınıflandırılmıştır.

- Gerçeğe uygun değerle değerlenen ve değerleme farkları gelir tablosuna aktarılan finansal varlıklar (Alım satım amaçlı menkul kıymetler):

Alış Tutarı	30.000	YTL
Borsa Değeri	36.000	YTL
Fark	6.000	YTL

6.000 YTL'lik fark, ilk uygulama yılı olduğu için Geçmiş Yıl Kârları hesabına kaydedilecektir.)

- Satılmaya Hazır Menkul Kıymetler;

Alış tutarı	20.000	YTL
Borsa Değeri	24.000	YTL
Fark	4.000	YTL

4.000 YTL'lik fark, Öz Kaynaklarda Finansal Araçlar Değerleme Farkı hesabına kaydedilir.

b. Ticari Alacaklar incelendiğinde, eski uygulamada şirketin reeskont ayırmadığı saptanmıştır. ''TMS 18 Hasılat'' standardına göre vade farklarının satışlar içerisinde değil, faiz gelirleri hesabında raporlanması gerekir. Bu nedenle satış işlemi ile ortaya çıkan ancak henüz tahsil edilmeyen kısma isabet eden faiz gelirlerinin ertelenmiş (kazanılmamış) gelirler olarak alacaklardan indirilmesi gerekir. Bu uygulama alacak senetlerine reeskont uygulamasının bir benzeri niteliğindedir. Eskiden reeskont ayıran işletmeler satışlar içerisinde faiz gelirlerinin tamamını gösterdiğinden, gelecek döneme ait faiz gelirlerinin iptalini sağlamak üzere, alacaklara reeskont işlemi uygulamakta ve reeskont faiz gideri dönem sonuçlarına yazılarak söz konusu gelir bir şekilde iptal edilmekte idi. Yeni uygulamada, vade farklarının doğrudan gelir yazılmaması süre geçtikçe gelire alınması gerekmektedir. Bu nedenle, alacak senetleri reeskont hesabının adı ertelenmiş faiz gelirleri olarak veya alacak reeskontları olarak değiştirilmesi ve satış işleminin gerçekleştiği tarihte bu hesabın çalıştırılması gerekir. Süre geçtikçe tahakkuk eden faiz gelirleri tutarları, bu hesaptan faiz gelirleri hesabına aktarılır. Bilanço tarihinde hesapta gözüken tutar, gelecek dönemlerde faiz gelirleri hesabına aktarılacak olan ertelenmiş faiz gelirleri tutarını kapsar.

c. Örnekte, bilanço tarihinde gelecek dönemlere aktarılan ertelenmiş faiz gelirleri tutarı 8.000 YTL dir.

d. Stoklar incelendiğinde, 105.000 YTL olarak raporlanan stok maliyeti içinde 5.000 YTL vade farkı olduğu anlaşılmıştır. Oysa söz konusu faiz giderinin stok maliyetlerinde değil, süresi geldiğinde finansman giderlerine aktarılmak üzere ertelenmiş faiz giderlerine kayıt edilmesi gerekir. (TMS 2 Stoklar Standardı ve TMS 23 Borçlanma Maliyetleri) bu nedenle TMS bilançosunda stokların maliyeti 5000 YTL azaltılırken karşı hesap olarak, ticari borçlardan ertelenmiş faiz giderleri

düşülmüştür. Ticari borçlardan indirilen 10.000 YTL ertelenmiş faiz giderinin 5.000 YTL'si bilançoda raporlanan stoklar maliyetine dahil edilmiş olan vade farklarının düzeltilmesinden, 5.000 YTL kısmı ise satılan stok maliyetine dahil edilmiş olan tutardan kaynaklanmıştır. Ertelenmiş faiz giderleri hesabında yer alması gerekirken satışların maliyeti içinde yer alan söz konusu 5.000 YTL, geçmiş yıl kârları hesabı ile düzeltilmiştir.

e. Maddi duran varlıklar incelenmiş ve bu hesap kapsamında yatırım amaçlı gayrimenkullerin maliyet tutarının 100.000 YTL olduğu, ve bununla ilgili olarak da 20.000 YTL amortisman ayrıldığı belirlenmiştir. Yatırım amaçlı gayrimenkullerin TMS-40'a göre maddi duran varlıklardan ayrı raporlanması gerekmektedir. Bu amaçla yapılan düzeltmede, 100.000 YTL maddi duran varlıklardan çıkartılmış ve bilançoda ayrı başlık altında gerçeğe uygun değeri ile gösterilmiştir. Yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değeri 150.000 YTL olarak hesaplanmıştır. Yatırım amaçlı gayrimenkullere ait daha önce ayrılmış birikmiş amortisman tutarı olan 20.000 YTL tutarı da birikmiş amortismanlardan çıkartılarak geçmiş yıl kârlarına aktarılmıştır.

f. Maddi olmayan duran varlıklar kapsamında kayda alınan araştırma giderlerinin, muhasebe standartlarına göre, aktifleştirilmeyip doğrudan gider yazılması gereken tutarı 12.000 YTL olarak hesaplanmıştır. Söz konusu aktifleştirilen tutara ilişkin olarak ayrılan birikmiş amortisman tutarı ise 2.000 YTL'dir. Bu tutarlar, maddi olmayan duran varlıklar toplamından düşülerek geçmiş yıl kârlarından (12.000–2.000)= 10.000 YTL olarak mahsup edilmiştir.

g. Ticari borçların, muhasebe standartlarına göre bilanço gününde iskonto edilmiş tutarları ile gösterilmesi gerekir. Bu nedenle ticari alacaklar da olduğu gibi ticari borçlar içeriğindeki ertelenmiş faiz giderlerinin hesaplanarak ticari borçlardan indirilmesi gerekir. Örnekte 10.000 YTL'lık ertelenmiş faiz gideri hesaplanmıştır. Bu tutarın 5.000

YTL'si stoklardan mahsup edilmiş, 5.000 YTL ise geçmiş yıl kârları hesabına aktarılmıştır.

h. TMS 19 kapsamında 25.000 YTL kıdem tazminatı karşılığı ayrılmıştır.

i. TMS 12- Gelir Vergileri standardı uyarınca 12.600 YTL ertelenmiş vergi borcu hesaplanmıştır.

Tablo-6 Fark Hesapları

İndirilebilir Farklar	*YTL*	*Vergilendirilebilir Farklar*	*YTL*
Ertelenmiş Faiz Geliri	8.000	Borsa Değer Artış Karı	6.000
Stok Maliyetine Dahil Edilmiş Vade Farkı	5.000	Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Değerleme Farkı	50.000
ARGE Giderleri	12.000	Ertelenmiş Faiz Gideri	10.000
		Fazla Ayrılan Amortisman Gideri	20.000
Ertelenmiş Faiz Gideri	10.000		
Kıdem Tazminatı Karşılığı	25.000	Maddi Olmayan Duran Varlık Amortisman Gider İptali	2.000
TOPLAM	**60.000**	**TOPLAM**	**88.000**

Tablo-7 Ertelenmiş Vergi Borcu[1]

	Tutar (YTL)	*Vergi Oranı*	*Tutar (YTL)*
Fark(*)	38.000	30%	***11.400***
Satılmaya Hazır Menkul Kıymetlerin Değerleme Farkı(**)	4.000	30%	***1.200***
TOPLAM	**42.000**		**12.600**

TMS 'ye ilk geçişte ortaya çıkan farklar ''Geçmiş Yıllar Kârları'' hesabında denkleştirilir.

Tablo-8 Fark Hesapları Denkleştirme

D.Başı. Geçmiş Yıllar Karları	183.500
Ertelenmiş Faiz Gelirleri	-8.000
Stok Vade Farkı	-5.000
Arge Giderleri	-12.000
Kıdem Tazminatı Karşılıkları	-25.000
Borsa Değer Artış Karı	6.000
Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Değerleme Farkı	50.000
Ertelenmiş Faiz Gideri	10.000
Amortisman Gideri İptali	20.000
Mad. Olmayan Duran Varlık İtfa Payı İptali	2.000
Ertelenmiş Vergi Borcu	11.400
TOPLAM	**210.100**

[1] (*) Ertelenmiş Vergi Borcu-Geçmiş Yıllar Kârları

(**) Ertelenmiş Vergi Borcu-Finansal Varlık Değerleme Farkı

TFRS 'ye geçiş bilançosundaki düzeltme kaydı:

----------01.01.2005----------		
590 Dönem Net Kârı	183.500	
570 Geçmiş Yıllar Kârları		183.500
----------/----------		
570 Geçmiş Yıllar Kârları	50.000	
123 Ertelenmiş Faiz Gelirleri		8.000
153 Ticari Mallar		5.000
263 Araştırma Geliştirme Giderleri		12.000
472 Kıdem Tazminatı Karşılıkları		25.000
----------/----------		
110 Alım Satım Amaçlı Menkul Kıymetler (Hisse senetleri)	36.000	
113 Satılmaya Hazır Menkul Kıymetler (Devlet iç Borçlanma Senetleri)	24.000	
110 Hisse senetleri		30.000
112 Kamu Kesimi Tahvil Senet ve Bonoları		20.000
526 Finansal Varlıklar Değer Artış Farkı		4.000
526.01 Borsa Değer Artış Farkı		
570 Geçmiş Yıllar Kârları		6.000
----------/----------		
200 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	150.000	
252 Binalar		100.000
570 Geçmiş Yıllar Kârları		50.000
----------/----------		
257 Birikmiş Amortismanlar	20.000	
268 Birikmiş Amortismanlar	2.000	
322 Ertelenmiş Faiz Giderleri	10.000	
570 Geçmiş Yıllar Kârları		32.000
----------/----------		
570.Geçmiş Yıllar Kârları	11.400	
526 Finansal Varlıklar Değer Artış Farkı	1.200	
526.10 Ertelenmiş vergi		
483 Ertelenmiş Vergi Borcu		12.600
----------/----------		

Bu işlemler sonucunda işletmenin eski mevzuata göre ve TFRS'ye göre hazırlanmış açılış bilançoları ve geçiş farkları aşağıda gösterilmiştir:

Tablo-9 TFRS Açılış Bilançosu

AKTİF	Eski Mevzuata Göre Bilanço	TMS'ye Geçiş Farkları	TMS Bilançosu
DÖNEN VARLIKLAR	**243.000**	**-3.000**	**240.000**
Hazır Değerler	8.000	0	8.000
Menkul Kıymetler	***50.000***	***10.000***	***60.000***
Alım-Satım Amaçlı	30.000	6.000	36.000
Satılmaya Hazır	20.000	4.000	24.000
Ticari Alacaklar	***70.000***	***0***	***70.000***
Ertelenmiş Faiz Geliri (-)	0	-8.000	-8.000
Net Ticari Alacaklar	***70.000***	***-8.000***	***62.000***
Stoklar	105.000	-5.000	100.000
Diğer Dönen Varlıklar	10.000	0	10.000
DURAN VARLIKLAR	**640.000**	**60.000**	**700.000**
Maddi Duran Varlıklar	800.000	-100.000	700.000
Birikmiş Amortisman(-)	-200.000	20.000	-180.000
Net Maddi Duran Varlıklar	***600.000***	***-80.000***	***520.000***
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	0	150.000	150.000
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	50.000	-12.000	38.000
Birikmiş Amortisman(-)	-10.000	2.000	-8.000
Net Maddi Olmayan Duran Varlıklar	***40.000***	***-10.000***	***30.000***
AKTİF TOPLAMI	**883.000**	**57.000**	**940.000**

PASİF	Eski Mevzuata Göre Bilanço	TMS'ye Geçiş Farkları	TMS Bilançosu
KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	**139.500**	**-10.000**	**129.500**
Finansal Borçlar	25.000	0	25.000
Ticari Borçlar	85.000	0	85.000
Ertelenmiş Faiz Gideri (-)	0	-10.000	-10.000
Net Ticari Borçlar	***85.000***	***-10.000***	***75.000***
Vergi Karşılıkları	40.200	0	40.200
Peşin Ödenmiş Geçici Vergiler	-25.000	0	-25.000
Net Vergi Karşılığı	***15.200***	***0***	***15.200***
Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	14.300	0	14.300
UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	**160.000**	**37.600**	**197.600**
Finansal Borçlar	150.000	0	150.000
Kıdem Tazminatı Karşılıkları	0	25.000	25.000
Ertelenmiş Vergi Borcu (-)	0	12.600	12.600
Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	10.000	0	10.000
ÖZKAYNAKLAR	**583.500**	**29.400**	**612.900**
Ödenmiş Sermaye	300.000	0	300.000
Sermaye Yedekleri	40.000	0	40.000
Finansal Varlıklar Değerleme Farkı	0	2.800	2.800
Kâr Yedekleri	60.000	0	60.000
Geçmiş Yıl Kârları	183.500	26.600	210.100
PASİF TOPLAMI	**883.000**	**57.000**	**940.000**

Kaynak: Nalan Akdoğan, " Türkiye Muhasebe Standartlarının İlk Uygulamasında Uyulacak Esaslar ve TFRS'ye Geçiş Bilançosunun Düzenlenmesi", **MÖDAV,** Sayı:1, 2006, s.26-27.

2.11. UMS/UFRS VE THP BİLANÇO KALEMLERİ ARASINDAKİ FARKLILIKLAR

UMS/UFRS ile THP'de farklı olan kalemler aşağıda sıralanmıştır[1]:

- Alışlar ve satışlar,
- Sabit kıymet uygulamaları,
- Kıdem Tazminatları,
- Stok uygulamaları,
- Parasal Kazanç/Kayıp,
- Ertelenen Vergi.

2.11.1. ALIŞLAR VE SATIŞLAR

Yurtiçi satışlar, THP'de peşin esasına göre gösterilir, ilgili vade farkı ile kur farkı faiz geliri olarak kaydedilir. Oysa UMS'de fatura tutarının peşine indirgenen kısmı satış tarihinde satış geliri olarak kaydedilir ve kalan tutar ertelenen finansman geliri hesabına konur, tahsilat dönemi boyunca ilgili aya isabet eden kısmı buradan çekilip faiz geliri olarak kaydedilir[2].

Yurtdışı satışlarda, ister cari ister geçmiş yıl ihracatına ait olsun, tüm kur farkları finansman geliri olarak kaydedilir[3].

Alışlar tamamen satışlara paralel bir mantıkla çalışır. THP'de, fatura tutarının tamamı fatura tarihinde alış maliyeti olarak kaydedilir. İthalat kur farkları diğer gider olarak kaydedilir[4].

UMS uygulamasında fatura tarihinin bir kısmı fatura tarihinde alış maliyeti olarak kaydedilir. Hesaplanan vade farkları ile kur farkları ödeme dönemine yayılarak finansman gideri olarak kaydedilir. Ön ödeme yapılmış ise finansman geliri olarak kaydedilir[5].

---

[1] Aksoy, a.g.m, s.5.
[2] Koç Holding Seminer Notları, İstanbul, Kasım, 2002, (yazar yok),s.6.
[3] Koç Holding Seminer Notları, İstanbul, Kasım, 2002, (yazar yok),s.8.
[4] Koç Holding Seminer Notları, İstanbul, Kasım, 2002, (yazar yok),s.11.
[5] Aksoy, a.g.m, s.13.

2.11.2. SABİT KIYMETLER

UMS sabit kıymetlerde[1];

- Maliyet,
- Yeniden Değerleme,
- Amortisman Süresi,
- Amortisman Yöntemi gibi konularda THP'ye göre farklıdır.

THP'de, sabit kıymetin aktifleştiği yılın sonuna kadar faiz ve kur farkları sabit kıymet bedeline eklenerek aktifleştirilir. UMS'de sabit kıymete ait faiz ve kur farkları finansman gideri olarak yazılır[2].

THP'de, sabit kıymetler aktifleştikleri yıl yeniden değerlemeye tabi tutulmazlar. UMS'de ise sabit kıymetler aktifleştikleri ayı takip eden aydan itibaren her ay aylık olarak yeniden değerlenir.[3]

THP ile UMS'deki amortisman süreleri birbirinden farklıdır. Amortisman yöntemleri olarak da THP'de yıllık, Normal/Hızlandırılmış Amortisman Yöntemi kullanılırken; UMS'de aylık, Normal Amortisman Yöntemi kullanılmaktadır[4].

2.11.3. KIDEM TAZMİNATLARI

Kıdem tazminatı, UMS'de herhangi bir personelin ayrılma tarihinde alacağı toplam kıdem tazminatından sadece bilanço tarihine kadar hak ettiği kısma (kıdemine) düşen kısmının net şimdiki değeri düşülmesiyle bulunur. Bulunan rakam bilançoda raporlanacak net yükümlülüğü ifade eder[5].

Kıdem tazminatı yükümlülüğü standart kapsamında çalışmanın sona erdirilmesi nedeniyle ödenen değil, iş akdininin sona ermesinden sonra ödenen faydalar grubuna girer. Bunun sebebi kıdem tazminatının yapılan bir

[1] Koç Holding Seminer Notları, İstanbul, Kasım, 2002, (yazar yok),s.15.
[2] Koç Holding Seminer Notları, İstanbul, Kasım, 2002, (yazar yok),s.15.
[3] Aksoy, a.g.m, s.15.
[4] Aksoy, a.g.m, s.16.
[5] Örten, Kaval, Karapınar, a.g.e, s.294.

hizmet karşılığında veya işgörenin verdiği hizmet süresine bağlı olarak hesaplanmasıdır[1].

Kıdem tazminatları THP ile UMS'de farklı başlıklar altında yer alırlar. THP'de yönetim gideri olarak hesaplarda yer alan kıdem tazminatı, UMS'de İmalat/Yönetim/Satış/ArGe/Servis/Personel Gideri gibi ayrı başlıklarda yer almaktadır[2].

Standart hesaplanan kıdem tazminatının nasıl muhasebeleştirileceğini yani hangi hesapların kullanılacağını, bilançonun ve gelir tablosunun hangi bölümlerinde raporlanacağını belirtmemektedir. Yine dönem sonuçlarına verilecek tutarın fonksiyonlarına (üretim-pazarlama satış dağıtım-genel yönetim giderleri gibi) dağıtılıp dağıtılmayacağı konusunda da açıklama getirmemektedir. Bu hususu diğer standartlarda yapılan düzenlemelere atıf yaparak çözümlemektedir. Yine toplam borcun kısa vadeli yükümlülükler, uzun vadeli yükümlülükler ayrımı için de bir açıklama getirilmemiştir[3].

Standart, bilançoda karşılık tutarının önceki dönemle mukayeseli bir şekilde verilmesini değil, sadece dönem başı tutarından dönem sonu tutarına nasıl ulaşıldığına dair bir mutabakat istemektedir. Bu mutabakat 472 Kıdem Tazminatı Karşılığı hesabından elde edilebilir. Dolayısıyla 372 Kıdem Tazminatı Karşılığı hesabının kullanılmasına gerek yoktur[4].

2.11.4. STOK UYGULAMALARI

Stoklar[5];

- İşin normal akışı içinde (olağan işletme faaliyetleri kapsamında) satılmak için elde tutulan,
- Satılmak üzere üretilmekte olan,
- Üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklardır.

---

[1] Cüneyt Morgül, **"Aktüeryal Yöntemle Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesaplanması"**, 2006, http://alomaliye.com/mayis_06/cuneyt_morgul_aktueryal_kidem.htm (12.03.2008), par.1.
[2] Aksoy, a.g.m, s.21.
[3] Örten, Kaval, Karapınar, a.g.e, s.304.
[4] Örten, Kaval, Karapınar, a.g.e, s.304.
[5] Örten, Kaval, Karapınar, a.g.e, s.47-48.

UMS'de stoklar peşin değerlidir. Önceki aydan devreden stok tutarı; aylık enflasyon oranıyla çarpılarak düzeltilir ve peşine indirgenmiş cari ay alışları ilave edilip (enflasyon yedeği), yürüyen ortalama maliyet ile yeni dönem stoku bulunur. THP'de ise dönem sonu stoklar FIFO ile değerlenmektedir. LIFO yönteminin uygulanması, standartta kaldırılmıştır. Sonuçta, THP'de dönem sonu stok değeri düşük, satılan malın maliyeti yüksek çıkarken; UMS'de hem stoklar hem de satılan malın maliyeti güncel maliyetlere daha yakın olmaktadır[1].

2.11.5. PARASAL KAZANÇ/KAYIP

Parasal kazanç/kayıp parasal aktif ve pasifler arasındaki farkın enflasyon karşısındaki satın alma gücü değişimidir[2].

Eğer şirketin net parasal aktifleri net parasal borçlarından küçük ise parasal kazanç söz konusudur. Şirketin net parasal aktifleri net parasal borçlarından büyük ise parasal kayıp söz konusudur. THP'de parasal kazanç/kayıp uygulaması yoktur[3].

Şirketin parasal aktifleri aşağıdaki gibidir[4] :

- Kısa Vadeli Finansal Aktifler,
- Toplam Kısa Vadeli Alacaklar,
- Verilen Sipariş Avansları,
- Uzun Vadeli Alacaklar.

Şirketin parasal pasifleri ise şunlardır[5] :

- Kısa Vadeli Borçlar,
- Uzun Vadeli Borçlar.

[1] Koç Holding Seminer Notları, İstanbul, Kasım, 2002, (yazar yok),s.26.
[2] Koç Holding Seminer Notları, İstanbul, Kasım, 2002, (yazar yok),s.37.
[3] Koç Holding Seminer Notları, İstanbul, Kasım, 2002, (yazar yok),s.37.
[4] Koç Holding Seminer Notları, İstanbul, Kasım, 2002, (yazar yok),s.39.
[5] Koç Holding Seminer Notları, İstanbul, Kasım, 2002, (yazar yok),s.40.

2.11.6. ERTELENEN VERGİ

Ertelenen vergi THP/UMS mali tabloları arasındaki yöntem ve zamanlama farkından doğan vergi borcunu ve alacağını ifade eder. Ertelenen vergi UMS kârının vergisi değildir. Kullanılan resmi yöntemler dolayısıyla ertelenen kârın vergisidir[1].

UFRS hükümleri ile vergi mevzuatı hükümleri arasında varlık ve yükümlülüklerin değerlemesinde farklılıklar bulunabilmektedir. Bu farklılıklar, işletmenin kâr/zarar tutarlarını etkilemekte ve mali kâr ile ticari kâr olarak adlandırılan iki kâr tutarı ortaya çıkmaktadır. İki farklı kâr tutarı üzerinden hesaplanacak vergi tutarını da farklılaştırmaktadır. UMS 12, verginin temelde ticari kâr üzerinden hesaplanmasını öngörmektedir. Ancak, vergi mevzuatı ise mali kâr üzerinden hesaplamayı gerekli kılmaktadır. UMS 12, iki vergi tutarı arasındaki farklılıkların, eğer gelecekte koşulların oluşması ile birlikte ortadan kalkacak nitelikte ise, ertelenen vergi varlığı veya ertelenen vergi yükümlülüğü olarak takip edilmesini gerekli kılmaktadır. Ertelenen vergi yükümlülüğü, gelecek dönemlerde ödenecek kurumlar vergisi rakamına ilave edilecek tutarı ifade ederken, ertelenmiş vergi varlığı, gelecek dönemlerde geri kazanılabilir vergi tutarıdır. Başka bir deyişle, gelecek dönemlerde ödenecek kurumlar vergisi rakamından indirilecek tutarlardır.[2]

Ertelenen vergi, THP'ye göre stok hesaplama ve amortisman ayırma yöntemlerinin vergiye esas kârı düşük bulması ve sabit kıymet ve stokların enflasyon ile değerlenmelerinden oluşan değer artışının vergi hesabına girmemesi dolayısı ile şirketin düşük vergi ödediği, fakat bu kârların gelecek dönemlerde realize edileceği varsayımına dayanmaktadır. Söz konusu kazanç realize edildiğinde doğacak vergi yükü hesaplanıp bilançoya yazılmaktadır[3].

[1] Koç Holding Seminer Notları, İstanbul, Kasım, 2002, (yazar yok),s.44.
[2] Örten, Kaval, Karapınar,a.g.e, s.150.
[3] Örten, Kaval, Karapınar,a.g.e, s.151.

Ertelenen vergi, mizanda THP ve UMS değerlerinden hesaplanmaktadır. Bunun için, sisteme efektif vergi oranı girilmektedir[1].

Hesaplanan ertelenen vergi tutarı, bilanço değeridir. Ertelenen vergi tutarının (+) olması uzun vadeli ertelenen borcunu, (-) olması uzun vadeli ertelenen vergi alacağını göstermektedir. Ertelenen vergi hesabı ile bilançoda uzun vadeli borçlar artmış, gelir tablosunda ise vergi karşılığı artarken, bilançoya ilave edilen borç nedeniyle parasal kayıp azalmıştır[2].

[1] Örten, Kaval, Karapınar,a.g.e, s.152.
[2] Aksoy, a.g.m, s.35.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. ÜRETİM İŞLETMESİ THP VE UMS RAPORLAMA FARKLILIKLARI

3.1. GENEL BİLGİ

Örnekte ele alınan işletme, Dayanıklı Tüketim Grubu'nda faaliyet gösteren yabancı ortaklı bir üretim işletmesidir. Ana kuruluş sözleşmesi gereğince, sermayesinin %50'si yabancı ortağa %50'si ise Türk ortağa ait olan işletme, 2000 yılından itibaren faaliyet göstermektedir. Şirket ana bir holdinge bağlılığı olan bir anonim şirkettir. Üretime başladığı andan itibaren pazarda hemen kendine yer bulan işletme, yurtiçi pazardaki liderliğini yurtdışı pazarda da sürdürmeyi hedeflemekte ve sürekli büyümektedir. Her yıl artan üretim kapasitesiyle müşteri beklentilerini en üst düzeyde karşılama amacına yönelik olarak işletme hedeflerini yapmış olduğu iyileştirme çalışmalarıyla sürekli yükseltmektedir.

3.2. ÖRNEĞİN AMACI

Bu örneğin amacı, bahsedilen işletmede hazırlanan bilanço ve gelir tablolarının UMS ve THP'ye göre düzenleniş şekillerini ortaya koyarak iki raporlama sistemi arasındaki farklılıkları açıklamaktır. Ayrıca, UMS'ye göre düzenlenen bilanço ve gelir tablosu formatlarının UMS'ye uygunluğu gözden geçirilecektir.

3.3. ÖRNEĞİN YÖNTEMİ

Örnekteki veriler yukarıda söz edilen işletmeye ait raporlamalara istinaden oluşturulmuş olup, işletme raporlarındaki gerçek tutarlar belli bir katsayı ile çarpılarak değiştirilmiştir. İşletme halka açık olmadığından bu yönteme başvurulmuştur.

3.4. ÖRNEĞİN KAPSAMI

İşletmeye ait THP'ye ve UMS'ye göre düzenlenmiş bilanço ve gelir tablolarından yararlanılarak bu tablolar arasındaki farklılıklara değinilmiş, işletmedeki UMS raporlamalarının UMS'ye uygunluğu irdelenmiştir.

3.5. ÖRNEK PROBLEMİNİN TANIMI

Yukarıda belirtilen sınırlar çerçevesinde, "İşletmenin temel mali tabloları olan bilanço ve gelir tablolarının THP'ye ve UMS'ye göre düzenlenme şekilleri nasıldır?", "THP'ye göre düzenlenen bilanço ve gelir tablosu ile UMS'ye göre düzenlenen bilanço ve gelir tablosunda ne gibi farklar vardır?" gibi sorulara yanıt verilecektir. İşletmeye ait THP ve UMS'ye göre düzenlenmiş bilanço ve gelir tabloları gösterilecek ve UMS'ye göre düzenlenen bilanço ve gelir tablolarının standartlara uyup uymadığı tartışılarak, standartlardan farklı olan yanlar açıklanmaya çalışılacaktır.

3.6. ÖRNEK FİNANSAL TABLOLAR VE KARŞILAŞTIRILMASI

İşletmeye ait THP'ye göre düzenlenmiş 31.05.2008 tarihli Gelir Tablosu aşağıdaki gibidir :

Tablo-10. THP Özet Gelir Tablosu

BRÜT SATIŞLAR	281.655.094
SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)	3.959.901
NET SATIŞLAR	277.695.193
SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	221.061.451
BRÜT SATIŞ KÂRI VEYA ZARARI	56.633.743
FAALİYET GİDERLERİ	35.164.030
FAALİYET KÂRI VEYA ZARARI	21.469.712
DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR	1.766.096
DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)	1.109.333
FİNANSMAN GİDERLERİ	6.381.939
OLAĞAN KÂR VEYA ZARAR	15.744.536
OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR	65.102
OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)	4.436
DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI	**15.805.202**
DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI	**11.037.276**

İşletmenin 31.05.2008 itibariyle THP'ye göre hazırlamış olduğu Gelir Tablosu'na göre Vergi Öncesi Kârı **15.805.202 YTL**, Vergi Sonrası Kârı ise **11.037.276 YTL**'dir.

İşletmenin THP'ye göre düzenlediği detay gelir tablosu ise aşağıdaki gibidir :

Tablo-11. THP Detay Gelir Tablosu

	THP HESAP KODU	HESAP ADI	THP
BRÜT SATIŞLAR			***281.655.094***
	600	Yurtiçi Satışlar	169.843.934
	601	Yurtdışı Satışlar	113.073.889
	602	Diğer Satış Gelirleri	1.262.729
SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)			***3.959.901***
	610	Satıştan İadeler	466
	611	Satış İskontoları	0
	612	Diğer İndirimler	3.959.435
NET SATIŞLAR			***277.695.193***
SATIŞLARIN MALİYETİ (-)			***221.061.451***
	620	Satılan Mamuller Maliyeti	174.324.670
	621	Satılan Ticari Mallar Maliyeti	230.732
	622	Satılan Hizmet Maliyeti	0
	623	Diğer Satışların Maliyeti	46.506.048
BRÜT SATIŞ KÂRI VEYA ZARARI			***56.633.743***
FAALİYET GİDERLERİ			***35.164.030***
	630	Araştırma ve Geliştirme Giderleri	777.252
	631	Pazarlama ve Satış Giderleri	30.150.426
	632	Genel Yönetim Giderleri	4.236.353
FAALİYET KÂRI VEYA ZARARI			***21.469.712***
DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR			***1.766.096***
	642	Faiz Gelirleri	32.636
	646	Kambiyo Karları	1.670.728
	649	Diğer Olağan Gelir ve Karlar	62.732
DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)			***1.109.333***
	654	Kıdem Tazminatı	468.750
	656	Kambiyo Zararları	638.675
	659	Diğer Olağan Gelir ve Karlar	1.908
FİNANSMAN GİDERLERİ			***6.381.939***
	660	Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri	4.223.938
	661	Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri	2.158.001
OLAĞAN KÂR VEYA ZARAR			***15.744.536***
Olağan Dışı Gelir ve Kârlar			***65.102***
	671	Önceki Dönem Gelir ve Karlar	20.027
	679	Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	45.075
Olağan Dışı Gider ve Zararlar (-)	681	Önceki Dönem Gider ve Zararları	4.436
DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI	690		***15.805.202***
DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI (-)	691		4.767.926
DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI	692		***11.037.276***

Tablo.11'deki Detay Gelir Tablosu, işletmede THP'ye göre düzenlenen gelir tablosunu ve THP hesaplarını detaylı olarak göstermektedir.

Tablo-12. THP-UMS Karşılaştırmalı Gelir Tablosu

	THP	UMS	THP-UMS FARK
Net Satışlar	**277.695.193**	**267.970.366**	**9.724.827**
Yurtiçi-Mamul	92.880.207	83.501.180	9.379.027
Yurtiçi-Diğer	56.612.822	55.004.293	1.608.529
İhracat	128.202.164	129.464.892	-1.262.729
SMM	**221.061.451**	**216.171.555**	**4.889.896**
Malzeme	211.185.150	208.487.866	2.697.284
Direkt İşçilik	5.371.456	5.371.456	0
GÜG	7.460.843	7.460.843	0
Amortisman	4.521.514	2.659.911	1.861.602
UMS Kıd.Taz.Karş.	0	42.581	-42.581
Stok Etkisi (-)	7.477.511	7.851.101	-373.590
Brüt Kar	**56.633.742**	**51.798.811**	**4.834.931**
Faaliyet Giderleri	**35.164.030**	**34.953.202**	**210.829**
Ar-Ge	777.252	777.252	0
Pazarlama Satış	30.150.426	30.150.426	0
Gen.Yön.Gid.	4.236.353	4.006.261	230.092
UMS Kıd.Taz.Karş.	0	19.263	-19.263
Faaliyet Kârı	**21.469.712**	**16.845.609**	**4.624.102**
Faiz Geliri	**32.636**	**2.052.355**	**-2.019.719**
06420101 Vad.satış faiz geliri	0	3.282.447	-3.282.447
06420102 Vad.satış kur farkı gel.	0	1.262.729	-1.262.729
642 Faiz Geliri	32.636	32.636	0
Diğer Faal.Geliri	**624.127**	**1.092.877**	**-468.750**
646+656 Kambiyo kârı	1.032.052	1.032.052	0
649+659 Diğer olağan gelirler	60.824	60.824	0
658 Kanuni Kıd.Taz.Karşılığı	468.750	0	468.750
Finansman Gideri	**6.381.939**	**7.153.133**	**-771.195**
066001 Vadeli alışlar faiz gid.	0	771.195	-771.195
660 K.V.Borçlanma giderleri	4.223.938	4.223.938	0
661 U.V.Borçlanma giderleri	2.158.001	2.158.001	0
Olağan kâr/zarar	**15.744.535**	**12.837.707**	**2.906.828**
Olağandışı Gelir/Gider.	**60.666**	**60.666**	**0**
679 Diğ. Olağ.dışı gel. ve kâr.	65.102	65.102	0
681 Önceki dön. gider/zarar	4.436	4.436	0
689 Diğ. Olağ.dışı gid. ve zarar.	0	0	0
Parasal Kayıp	**0**	**0**	**0**
VÖK	**15.805.202**	**12.898.373**	**2.906.829**
Vergi Karşılığı	**4.767.926**	**3.513.673**	**1.254.252**
Kanuni Vergi	4.767.926	4.767.926	0
Ert.Vergi Borcu	0	1.254.252	-1.254.252
VSK	**11.037.276**	**9.384.700**	**1.652.576**

Tablo.12'deki Karşılaştırmalı Gelir tablosu, THP ve UMS'ye göre düzenlenen gelir tabloları arasındaki farklılıkları göstermektedir. Bu format sadece iki gelir tablosu arasındaki farklılıkları ortaya koymak amacıyla yapılmıştır. Tablodan da anlaşıldığı üzere, UMS'ye göre düzenlenen gelir tablosunda bazı hesaplarda, THP'ye göre düzenlenen gelir tablosuna göre tutar bazında farklılıklar vardır. Gelir tablosunda Yurtiçi-Mamul, yurtiçi satışlarını; Yurtiçi-Diğer, mamul satışları haricinde yapılan diğer satışları; ihracat ise direkt ve endirekt ihracat satışlarını içermektedir.

Satışlardaki Farklılık: "600 Yurtiçi Satışlar" hesabı yurtiçi satışlara uygulanan vade farkından dolayı THP ve UMS'ye göre farklılık göstermektedir. UMS satışları peşine indirgediğinden bu farklılık ortaya çıkmaktadır. Yurtiçi-Mamul ve Yurtiçi-Diğer Satışlarının THP'ye göre düzenlenmiş gelir tablosunda toplamı 149.493.029 YTL iken; UMS gelir tablosunda toplam 138.505.473 YTL olarak görünmektedir. Dolayısıyla yurtiçi satış kalemi THP ve UMS gelir tablosu farkı 10.987.556 YTL olmaktadır. Bu fark, vadeli satışlardaki vade etkilerinin arındırılmasından kaynaklanmaktadır. Aşağıdaki kümüle satış tablosu satışların peşine çekilmesini ve indirgenen 10.987.556 YTL'lik rakamı göstermektedir :

Tablo-13. Kümüle Satış Tablosu

2008	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs
BRÜT CİRO	**19.423.082**	**65.293.703**	**125.281.583**	**203.453.537**	**277.695.193**
PEŞİN CİRO	**19.372.911**	**64.932.002**	**122.505.337**	**197.399.391**	**266.707.637**
FARK	***50.171***	***361.701***	***2.776.245***	***6.054.147***	***10.987.556***
Ocak	*11.455*	*2.952*	*2.952*	*852*	*852*
Şubat	*0*	*60.764*	*16.193*	*16.193*	*6.089*
Mart	*0*	*0*	*509.974*	*139.790*	*139.790*
Nisan	*0*	*0*	*0*	*662.302*	*155.508*
Mayıs	*0*	*0*	*0*	*0*	*1.078.555*
Haziran	*0*	*0*	*0*	*0*	*0*
Temmuz	*0*	*0*	*0*	*0*	*0*
Ağustos	*0*	*0*	*0*	*0*	*0*
Eylül	*0*	*0*	*0*	*0*	*0*
Ekim	*0*	*0*	*0*	*0*	*0*
Kasım	*0*	*0*	*0*	*0*	*0*
Aralık	*0*	*0*	*0*	*0*	*0*
2008 FAİZ GELİRİ (A)	**11.455**	**75.172**	**604.291**	**1.423.428**	**2.804.221**
ERTELENEN FİNANSMAN GELİRİ (B)	**38.716**	**286.530**	**2.171.955**	**4.630.720**	**8.183.335**
A+B	***50.171***	***361.702***	***2.776.246***	***6.054.148***	***10.987.556***

Tablo.12'deki Karşılaştırmalı Gelir tablosu'nda Yurtiçi-Mamul THP ve UMS farkı olan 9.379.027 YTL ile Yurtiçi-Diğer kalemindeki 1.608.529 YTL'lik farkın toplamı satış tablosundaki 10.987.556 YTL'lik rakama tekabül etmektedir.

İşletmenin yurtiçi satışları farklı vade seçenekleriyle gerçekleştiğinden, satışlar vade farklarından arındırılırken her vade koşuluna ait satış tutarı vade oranı ve aylık enflasyon oranı ile değerlenerek yeni bir satış tutarı bulunur. Bu tutar, "Satışlar peşin olarak gerçekleştirilmiş olsaydı satış tutarı ne olurdu?" sorusuna verilecek bir yanıttır. Aşağıdaki tabloda sadece Ocak

ayına ait satışların nasıl peşine çekildiği ve bunun Tablo-13'deki yansıması gösterilmiştir :

Tablo-14. Peşin Satışlar Tablosu

	Ocak
Aylık Enflasyon	***0,15***
Satışlar (30 Günlük)	41.260
Satışlar Kampanya	2.515.412
1+3	0
1+5	1.686.619
1+8	286.727
Toplu Satışlar	0
30 Gün Vadeli	271.753
6 ay Vadeli	429.329
610+612	-106.423
İhracat	0
Direkt İhracat	9.054.590
Kur Farkı	-47.602
Endirekt İhracat	402.196
Diğer Satışlar	
Malzeme Değerlendirme	3.937.335
Yurtiçi Malzeme Satış	737.165
Boru	214.724
BRÜT CİRO	***19.423.082***
Satışlar (30 Günlük)	41.198
Satışlar Kampanya	2.485.584
1+5	1.680.318
1+8	285.017
Toplu Satışlar	
30 Gün Vadeli	271.346
6 ay Vadeli	425.499
610+612	-106.423
İhracat	
Direkt İhracat	9.054.590
Kur Farkı	-47.602
Endirekt İhracat	402.196
Diğer Satışlar	
Malzeme Değerlendirme	3.931.438
Yurtiçi Malzeme Satış	735.510
Boru	214.241
PEŞİN CİRO	***19.372.911***
FARK	***50.171***
Ocak	11.455
Şubat	2.952
Mart	2.952
Nisan	852
Mayıs	852
Haziran	853
Temmuz	214
Ağustos	214
Eylül	29.827
Ekim	0
Kasım	0
Aralık	0
FAİZ GELİRİ (A)	***11.455***
ERTELENEN FİNANSMAN GELİRİ (B)	***38.716***
TOPLAM (A+B)	***50.171***

Peşine indirgeme işlemleri şu şekilde olmaktadır :

Satışlar (30 Günlük) için;

41.260 YTL / (1+0,15 /100) = 41.198 YTL.

Satışlar kampanya 8 ay vadeli satışlardan oluşmaktadır;

2.515.412 YTL / (1+0,15 / 100*8) = 2.485.584 YTL.

1+5 satışlarda vade 3 aydır :

1.686.619 YTL / ((1+0,15 / 100)*(2,5*30) / 30) = 1.680.318 YTL.

1+8 satışlarda vade 4 aydır :

286.727 YTL / ((1+0,15 / 100)*(4*30) / 30) = 285.017 YTL.

Toplu Satışlar :

30 Gün Vadeli : 271.753 YTL / ((1+0,15 / 100)*(1*30) / 30)) = 271.346 YTL.

6 Ay Vadeli : 429.329 YTL / ((1+0,15 /100)*(6*30) / 30)) = 271.346 YTL.

Diğer Satışlar:

Malzeme Değerlendirme (1 ay vadeli):

3.937.335 YTL / (1+0,15 / 100)= 3.931.438 YTL.

Yurtiçi Malzeme Satış (1,5 ay vadeli) :

737.165 / (1+0,15 / 100*1,5) = 735.510 YTL.

Boru Satışları (1,5 ay vadeli) :

214.724 YTL / (1+0,15 / 100*1,5) = 214.241 YTL.

İhracatta peşine indirgeme işlemi yapılmamıştır. Ancak, ihracat rakamındaki THP ve UMS gelir tablosu tutar farkı olan 1.262.729 YTL, yurtdışı satışlardan kaynaklanan kur farkının ifadesidir. Tablo.12'deki Karşılaştırmalı Gelir tablosu'nda bu rakam 6420201 hesabı altında vadeli satışlardan kaynaklanan kur farkı geliri olarak yer almaktadır.

"Satış İndirimleri" altında yer alan 610, 611 ve 612 no'lu hesaplara ait tutarlar THP ve UMS'ye göre aynıdır.

SMM'deki THP ve UMS tutar farklılıkları malzeme ve amortisman ve stok kalemlerindeki değişikliklerden kaynaklanmaktadır. Ayrıca UMS tarafında kıdem tazminatı karşılığı kadar fark vardır.

Malzeme Alımlarındaki Farklılık : Satışlarda olduğu gibi malzeme alımlarında da vade farkları düşülerek peşin alışlara ulaşılmaya çalışılır. Malzeme alımlarının aylık enflasyon oranıyla değerlenerek peşine çekilişine dair tablo aşağıdaki gibidir :

Tablo-15. Malzeme Alımları Tablosu

	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	TOPLAM
Malzeme Alımı	23.835.867	36.971.768	41.408.270	56.647.094	63.716.037	0	0	222.579.036
-Yerli	7.150.760	11.091.530	12.422.481	16.994.128	19.114.811	0	0	66.773.711
-İthal	16.685.107	25.880.237	28.985.789	39.652.966	44.601.226	0	0	155.805.325
Vade Farkı (%)	0,15%	0,42%	2,56%	3,17%	4,50%	2,12%	0,00%	
TEFE (%)	0,42%	2,56%	3,17%	4,50%	2,12%			
Malzeme Alımı (Peşin)	23.813.805	36.877.808	40.772.380	55.570.169	61.994.700	0	0	219.028.862
-Yerli	7.128.698	10.997.570	11.786.591	15.917.203	17.393.474	0	0	63.223.537
-İthal	16.685.107	25.880.237	28.985.789	39.652.966	44.601.226	0	0	155.805.325
Vad.Alım Fin. Gideri	22.062	93.960	635.890	1.076.925	1.721.337	0	0	3.550.174

İşletmede malzeme alımlarının %30'unu yerli malzeme alımları, %70'ini ise ithal malzeme alımları oluşturmaktadır. Örneğin; Ocak ayı için gerçekleşen 23.835.867 YTL'lik malzeme alımlarının %30'u olan 7.150.760 YTL'lik tutar yerli malzeme alımlarını, %70'i olan 18.685.107 YTL ise ithal malzeme alımlarını oluşturmaktadır. Yerli alımlar 2 ay vadeli olarak gerçekleştirilmektedir. İthal alımlar ise peşin gerçekleştirildiğinden, herhangi bir peşine indirgeme işlemi yapılmamaktadır. Aşağıda Ocak ayına ait malzeme alımlarının peşine indirgeme yöntemi anlatılmıştır :

Yerli Malzeme Alımları :

7.150.760 * (1-%0,15*2) = 7.128.698 YTL

Alımlar peşine indirgendikten sonra, THP dönem sonu stok değeri ağırlıklı hammadde tutarı ile değerlenerek UMS dönem sonu stok değeri bulunur.

{(38.937.996/38.936.763) * 24.884.026 = 24.884.814 YTL}

Tablo-16. Dağıtım Tablosu

Dağıtıma Esas Peşin Hammadde Tutarı								
		Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz
DBS (Ums)		15.124.191	24.884.814	29.838.723	28.060.702	37.981.648	41.072.955	0
Malzeme Alımı (Peşin)		23.813.805	36.877.808	40.772.380	55.570.169	61.994.700	0	0
Stok Değerleme Farkı		0	0	0	0	0	0	0
Dağ.Esas Peş. Hmd.Tutarı		**38.937.996**	**61.762.622**	**70.611.103**	**83.630.871**	**99.976.348**	**41.072.955**	**0**
	Aralık'07	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz
DSS (THP)	15.100.896	24.884.026	29.883.736	28.331.291	38.593.633	42.031.546		
DSS (UMS)	15.124.191	24.884.814	29.838.723	28.060.702	37.981.648	41.072.955	0	0
Dağıtıma Esas Ortalama Hammadde Tutarı								
		Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz
DBS (THP)		15.100.896	24.884.026	29.883.736	28.331.291	38.593.633	42.031.546	0
Malzeme Alımı		23.835.867	36.971.768	41.408.270	56.647.094	63.716.037	0	0
Dağ.Esas Peş. Hmd.Tutarı		**38.936.763**	**61.855.794**	**71.292.006**	**84.978.385**	**102.309.670**	**42.031.546**	**0**

710'lu hesaba giden üretime giren malzeme, 623 no'lu hesaba giden malzeme değerlendirme satışları maliyet ve 620 no'lu hesaba giden revizyonlu mamuller maliyeti THP SMM malzeme maliyetini oluşturmaktadır. Örneğin Ocak ayında bu değer THP için 20.379.369 YTL'dir. UMS değeri ise aşağıdaki şekilde hesaplanmaktadır :

20.379.369 * (38.937.996 / 38.936.763) = 20.380.014 YTL.

Tablo-17. SMM Dağıtım Tablosu

SMM Malzeme Tutarı								
	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Toplam
THP	20.379.369	34.097.302	42.358.847	50.579.455	63.770.178			211.185.150
UMS	20.380.014	34.045.942	41.954.281	49.777.409	62.330.220	0	0	208.487.866
							Değ.farkı	***-2.697.284***
Vad.Alım Fin.Gid.	**0**	**24.799**	**16.546**	**93.960**	**635.890**	1.076.925	1.721.337	**771.195**

Tablo-17'de malzeme alımlarına istinaden THP ve UMS değerleme farkı olan 2.697.284 YTL, gelir tablosunda malzeme kaleminde açıkça görülmektedir. 771.795 YTL ise Ocak-Mayıs dönemine ait vadeli alımlardan kaynaklanan finansman gideri olarak gelir tablosunda, 066001 alt hesabında yer almaktadır. Haziran'daki 1.076.925 YTL ve Temmuz'daki 1.721.337 YTL ise diğer aylara ertelenen finansman giderini göstermektedir. Bu iki tutarın toplamı olan 2.798.262 YTL bilançoda 180 no'lu "Gelecek Aylara ait Giderler" hesabının altında THP ve UMS farkı olarak görülmektedir.

Amortismandaki Farklılık : Amortisman kalemi SMM altında THP ve UMS'ye göre farklı olan diğer bir kalemdir. Daha önceden de bahsedildiği gibi amortisman hesaplama yöntemleri ve duran varlıkların amortisman süreleri THP ve UMS'de farklı olduğu için gelir tablosundaki amortisman kalemleri THP ve UMS'de farklı olmaktadır. İşletme amortisman hesaplaması konusunda THP için, yıl başında TMS standartlarının öngördüğü duran varlık amortisman sürelerini dikkate alarak normal amortisman yöntemine göre bir amortisman hesabı yapmaktadır. Bu hesaplama yıllık yapılan bir hesaplamadır, sadece yıl başında bir kere yapılır ve her ay üretim adeti oranına göre amortisman revize edilir. UMS içinse amortisman, duran varlıklar için teknik personelin bildirmiş olduğu amortisman süreleri dikkate alınarak normal amortisman yöntemine göre aylık olarak hesaplanır.

Stoklardaki Farklılık : THP ve UMS gelir tablosunda SMM altındaki farklı diğer kalemler dönembaşı ve dönemsonu stok değerleridir. Dönembaşı stok değeri yıl boyunca aynı kabul edilir. 2007 Aralık dönemsonu stok değeri dönembaşı stok değeri olarak gelir tablosunda yerini alır. THP'ye göre dönemsonu stok değeri, bilançoda 152 ve 153 no'lu hesaplara giden tutarların toplamıdır.

Tablo-18. SMM Tablosu

	THP	UMS
SMM	**221.061.451**	**216.128.975**
Malzeme	211.185.150	208.487.866
Direkt İşçilik	5.371.456	5.371.456
GÜG	7.460.843	7.460.843
Amortisman	4.521.514	2.659.911
DBS	15.825.080	15.989.342
DSS	23.302.591	23.840.444

UMS için dönembaşı stok değeri için, Aralık 2007 UMS dönemsonu stok değeri alınır. Bu tutar yıl boyunca değişmez. UMS dönemsonu stok değeri THP bilançosunda 152 no'lu hesaba giren 22.905.178 YTL'nin Mayıs ayı enflasyon oranı olan %2,12 ile; 153 no'lu hesaba giren 397.413 YTL'nin de 4 aylık kümüle enflasyon oranı olan %12,92 ile yeniden değerlemesinden oluşan rakamı ifade etmektedir:

22.905.178 * (1+%2,12) = 23.391.677 YTL.

397.413 * (1+%12,92) = 448.766 YTL.

TOPLAM 23.840.444 YTL (Bilançoda 152 ve 153 no'lu hesapların toplamını ifade eder.)

Giderlerdeki Farklılık: THP ve UMS gelir tablosunun diğer farklı kalemi 632 no'lu Genel Yönetim Giderleri'dir. Bu hesap altında bulunan amortisman kaleminden dolayı bir fark oluşmaktadır. Çünkü, işletmede amortisman "Maliyete Giren" ve "Maliyete Girmeyen" olmak üzere iki başlık altında takip edilmektedir. Dolayısıyla 632 no'lu hesabın altında yer alan maliyete girmeyen amortisman kalemindeki tutarın THP ve UMS'ye göre farklı olmasından kaynaklanan fark gelir tablosuna yansımaktadır.

Vergi Hesabındaki Farklılık : THP ve UMS gelir tablolarında farklı olan son kalem vergi hesabıdır. UMS ayrı olarak ertelenen vergi hesabı yaptığından vergi tutarları iki gelir tablosunda birbirinden farklı olmaktadır:

Tablo-19 THP vergi hesabını göstermektedir :

Tablo- 19 THP Vergi Tablosu

		31.05.2008
TİCARİ BİLANÇO KÂRI		15.805.202
Kıdem Tazminatı Karşılığı	**(+)**	468.750
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	**(+)**	18.919
Cari Yıl Garanti Gideri Karşılığı	**(+)**	14.608.098
Önceki Yıl Garanti Gideri Karşılığı	**(-)**	6.968.188
Cari Yıl Satış Gideri Karşılığı	**(+)**	0
ROFM	**(-)**	10.538
Önceki Yıl Mevduat Gelir Karşılığı	**(+)**	0
Cari Yıl Mevduat Gelir Karşılığı	**(-)**	0
AR-GE İndirimi	**(-)**	82.615
İNDİRİM VE İSTİSNA ÖNCESİ KÂR		**23.839.628**
Kurumlar Vergisi Matrahı		23.839.628
Kurumlar Vergisi (%20)		4.767.926
Toplam Vergi Karşılığı		4.767.926
Önceki Yıl Gelir Karş.Vergi Karş.	**(-)**	0
Cari Yıl Gelir Karş.Vergi Karş.	**(+)**	0
CARİ DÖNEM VERGİ KARŞILIĞI		**4.767.926**

4.767.926 YTL, THP gelir tablosunda, vergi öncesi kâr tutarı olan 15.805.202 YTL'den düşülerek 11.037.276 YTL'lik vergi sonrası kâra ulaşabilmek için hesaplanmış olan cari dönem vergi karşılığıdır.

Tablo- 20 Ertelenen Vergi Tablosu

	THP	**UMS**	**FARK**	**ERTLENEN VERGİ (VARLIK/BOÇLAR)**
KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI	0	712.088	712.088	142.418
MADDİ DURAN VARLIKLAR YENİDEN DEĞERLEME FARKI	35.015.586	48.126.854	-13.111.268	-2.622.254
MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR YENİDEN DEĞERLEME FARKI	132.552	676.371	-543.819	-108.764
UMS 39 TİCARİ ALACAKLAR	0	8.374.484	8.374.484	1.674.897
UMS 39 TİCARİ BORÇLAR	0	2.798.262	2.798.262	-559.652
DİĞER KARŞILIKLAR	0	14.608.098	14.608.098	2.921.620
STOK	23.302.591	23.840.444	-537.852	-107.570
TOPLAM				**1.340.694**
0470 Ertelenen Vergi Borcu - Bilanço Hesabı **(2007'den gelen)**	**-86.441**			
0470 Ertelenen Vergi Borcu- Bilanço Hesabı	**-1.340.694**			
069102 Ertelenen Vergi Borcu - Gelir Tablosu Hesabı	**-1.254.252**			

Tablo-20'de UMS tarafındaki kıdem tazminatı karşılığı olan 676.371 YTL, ticari alacaklardaki 8.374.484 YTL ve ticari borçlardaki 2.798.272 YTL'lik kalemlerin yansıması bilançoda görülecektir. THP maddi duran varlıklar ve maddi olmayan duran varlıklar yeniden değerleme farkları ise bilançodan farklı olacaktır. Çünkü ertelenen vergi hesabı yapılırken bu kalemlerin yeniden değerlenmiş tutarları dikkate alınır. Gelir tablosundaki 23.840.444 YTL ise bilançoda 152 ve 153 hesap tutarlarının toplamı olarak görülecektir.

Tablo-20'de yukarıda verilen bilgiler ışığında ertelenen vergi hesabı yapılmıştır. 1.340.694 YTL bilançoda; 1.254.252 YTL ise gelir tablosunda yer almaktadır. Gelir tablosunda ertelenen vergi kalemi içinde 86.441 YTL tutarında 2007'den gelen fark da bulunmaktadır.

İşletmeye ait THP'ye göre düzenlenmiş 31.05.2008 tarihli Özet Bilanço aşağıdaki gibidir :

Tablo- 21. THP Özet Bilançosu

AKTİF(VARLIKLAR)		***PASİF(KAYNAKLAR)***	
I.DÖNEN VARLIKLAR	**382.715.543**	**I.KISA VADELİ BORÇLAR**	**297.737.748**
HAZIR DEĞERLER	631.250	FİNANSAL BORÇLAR	144.075.325
KISA VADELİ TİCARİ ALACAKLAR	235.156.722	TİCARİ BORÇLAR	119.662.214
DİĞER KISA VADELİ ALACAKLAR	17.174.360	DİĞER KISA VADELİ BORÇLAR	34.000.209
STOKLAR	105.782.294		0
DİĞER DÖNEN VARLIKLAR	23.970.917		
II.DURAN VARLIKLAR	**33.044.927**	**II.UZUN VADELİ BORÇLAR**	**39.196.998**
UZUN VADELİ TİCARİ ALACAKLAR	18.721	UZUN VADELİ FİNANSAL BORÇLAR	36.201.000
MADDİ DURAN VARLIKLAR	32.848.713	BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	2.995.998
MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	167.753		
DİĞER DURAN VARLIKLAR	9.740		
		III.ÖZSERMAYE	**78.825.723**
		SERMAYE	21.600.000
		SERMAYE TAAHHÜTLERİ	7.865.330
		YEDEKLER	38.323.117
		NET DÖNEM KÂRI	11.037.276
AKTİF(VARLIKLAR) TOPLAMI	***415.760.470***	***PASİF(KAYNAKLAR) TOPLAMI***	***415.760.470***

Tablo-21'de görüldüğü gibi işletmenin Dönen Varlıkları **382.715.543 YTL**, Duran varlıkları **33.044.927 YTL** olmak üzere Aktif Toplamı **415.760.470 YTL** ; Kısa Vadeli Finansal Borçları **297.737.748 YTL**, Uzun Vadeli Borçları **39.196.998 YTL** ve Özsermayesi **78.825.723 YTL** olmak üzere Pasif Toplamı **415.760.470 YTL**'dir.

Tablo- 22. THP-UMS Karşılaştırmalı Bilanço

AKTİF(VARLIKLAR)	THP HESAP KODU	HESAP ADI	THP	UMS	THP-UMS FARK
HAZIR DEĞERLER			***631.250***	***631.250***	***0***
	102	Bankalar	631.250	631.250	0
KISA VADELİ TİCARİ ALACAKLAR			***235.156.722***	***235.156.722***	***0***
	120	Bayi ve Müşteriler	235.156.722	235.156.722	0
DİĞER KISA VADELİ ALACAKLAR			***17.174.360***	***17.174.360***	***0***
	130	Mahsup ve İade Edilecek Vergi ve Fonlar	17.146.603	17.146.603	0
	135	Personelden Alacaklar	27.757	27.757	0
STOKLAR			***105.782.294***	***107.017.105***	***-1.234.811***
	150	Hammadde ve Malzeme	31.523.659	32.193.212	-669.553
	151	Yarımamul Stok Hesabı	1.290.318	1.317.725	-27.406
	152	Mamuller	22.905.178	23.391.677	-486.499
	153	Ticari Mallar	397.413	448.766	-51.353
	159	Verilen Stok Sipariş Avansları	49.665.725	49.665.725	0
DİĞER DÖNEN VARLIKLAR			***23.970.917***	***26.769.179***	***-2.798.262***
	180	Gelecek Aylara Ait Giderler	360.519	3.158.781	-2.798.262
	190	Devreden Katma Değer Vergisi	18.828.872	18.828.872	0
	193	Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar	4.530.164	4.530.164	0
	198	Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar	251.362	251.362	0
DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI			***382.715.542***	***386.748.616***	***-4.033.073***
UZUN VADELİ ALACAKLAR			***18.721***	***18.721***	***0***
	226	Verilen Depozito ve Teminatlar	18.721	18.721	0
MADDİ DURAN VARLIKLAR			***32.858.453***	***48.126.854***	***-15.268.401***
	251	Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri	359.415	344.017	15.399
	252	Binalar	25.029.414	26.632.438	-1.603.024
	253	Tesis,Makine ve Cihazlar	59.000.178	57.725.493	1.274.685
	255	Demirbaşlar	3.347.040	3.597.156	-250.115
	257	Birikmiş Amortisman (-)	-54.887.334	-40.172.249	-14.715.085
		Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar	9.740	0	9.740
MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR			***167.753***	***676.371***	***-508.617***
	260	Haklar	1.194.393	1.470.795	-276.401
	268	Birikmiş Amortisman (-)	-1.026.640	-794.424	-232.216
DURAN VARLIKLAR TOPLAMI			***33.044.927***	***48.821.945***	***-15.777.019***
AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI			**415.760.470**	**435.570.562**	**-19.810.092**

PASİF(KAYNAKLAR)	THP HESAP KODU	HESAP ADI	THP	UMS	THP-UMS FARK
KISA VADELİ FİNANSAL BORÇLAR			***297.737.751***	***306.112.234***	***-8.374.484***
	300	Finansal Borçlar	144.075.324	144.075.324	0
TİCARİ BORÇLAR			***119.662.215***	***119.662.215***	***0***
	320	İç Satıcılar	54.996.530	54.996.530	0
	323	Dış Satınalma Borçları	59.095.392	59.095.392	0
	324	Faturası Beklenen Mallar	5.570.294	5.570.294	0
DİĞER KISA VADELİ BORÇLAR			***34.000.211***	***42.374.695***	***-8.374.484***
	335	Personele Borçlar	617.563	617.563	0
	360	Ödenecek Vergi ve Fonlar	-793.431	-793.431	0
	361	Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	1.320.660	1.320.660	0
	369	Ödenecek Diğer Yükümlülükler	52.744	52.744	0
	370	Dönem Karı Vergi Karşılığı	4.767.926	4.767.926	0
	373	Maliyet Giderleri Karşılığı	25.238.422	25.238.422	0
	382	Vadeli Satışlardan Ert.Kur Farkı ve Faiz Gideri	0	8.374.484	-8.374.484
	392	Diğer KDV	2.796.328	2.796.328	0
UZUN VADELİ BORÇLAR			***39.196.998***	***35.572.394***	***3.624.604***
Uzun Vadeli Finansal Borçlar	400	Uzun Vadeli Banka Kredileri	36.201.000	36.201.000	0
	470	Ertelenen Vergi Borcu	0	-1.340.694	1.340.694
Borç ve Gider Karşılıkları	472	Kıdem Tazminatı Karşılığı	2.995.998	712.088	2.283.910
ÖZSERMAYE			***78.825.721***	***93.885.933***	***-15.060.212***
Sermaye	500	Sermaye	21.600.000	21.600.000	0
Sermaye Taahhütleri	502	Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları	7.865.330	7.865.330	0
	530	UMS Düzeltme Yedeği	0	18.042.567	-18.042.567
Yedekler	540	Yasal Yedekler	3.536.455	3.536.455	0
	542	Olağanüstü Yedekler	34.786.660	34.786.660	0
	560	Diğer Yönetim Düzeltmeleri	0	-1.329.780	1.329.780
Net Dönem Kârı	590	Dönem Net Kârı	11.037.276	9.384.702	1.652.574
PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI			**415.760.470**	**435.570.562**	**-19.810.092**

Bu bilgiler ışığında işletmenin UMS'ye göre düzenlemiş olduğu gelir tablosu aşağıdaki gibidir :

Tablo- 23. UMS Gelir Tablosu

Net Satışlar	**267.970.366**
Satış Maliyeti	216.171.555
Brüt Kâr	**51.798.811**
Faaliyet Giderleri	34.953.202
Faaliyet Kârı	**16.845.609**
Faiz Geliri	2.052.355
Diğer Faaliyet Geliri (Gideri)	1.092.877
Finansman Gideri	7.153.133
Olağan Kâr/Zarar	**12.837.707**
Olağan Dışı Gelir (Gider)	60.666
Parasal Kazanç/Kayıp	0
Vergi Öncesi Kâr	**12.898.373**
UMS Vergi Karşılığı	3.513.673
Vergi Sonrası Kâr	**9.384.700**

Ancak, TMS uyarınca Türkiye içi raporlamalarda giderlerin fonksiyon esasına göre sınıflandırıldığı gelir tablosunun yapılması gerekir :

Tablo- 24. Fonksiyonel Gelir Tablosu (UMS)

Gelir	267.970.366
Satışların maliyeti	216.171.555
Brüt Kâr	**51.798.811**
Diğer gelir	3.205.897
Dağıtım maliyetleri	0
Yönetim giderleri	34.953.202
Diğer giderler	7.153.133
Kâr	**12.898.373**
Vergi Karşılığı	3.513.673
Net Kâr	**9.384.700**

Tablo 24'te gelir; net satışlar tutarını, satışların maliyeti; SMM'yi, diğer gelir tutarı; faiz geliri, diğer faaliyet geliri(gideri) ve olağan dışı gelir(gider) tutarlarının toplamını, yönetim giderleri; faaliyet giderlerini, diğer giderler ise finansman giderlerini ifade etmektedir.

İşletmenin UMS'ye göre düzenlemiş olduğu bilanço ise aşağıdaki gibidir:

Tablo- 25. İşletme UMS Bilançosu

AKTİF	UMS	PASİF	UMS
Kısa Vadeli Finansal Aktifler	631.250	Kısa Vadeli Finansal Borçlar	144.075.324
Kısa Vadeli Bankaya Özel Aktifler	0	Bankaya Özel Yükümlülükler	0
Kısa Vadeli Ticari Alacaklar	235.156.722	Diğer Kısa Vadeli Borçlar	617.563
Diğer Alacaklar	17.174.360	Kısa Vadeli Ticari Borçlar	119.662.214
Stoklar ve Siparişler	107.017.105	Alınan Sipariş Avansları	0
Hammadde,malzeme ve yarımamul	33.510.937	Dönem Kârı Vergi Karşılığı	4.767.926
Mamul ve emtea toplamı	23.840.444	Kısa Vadeli Kıdem Tazminatı Karşılığı	0
Diğer Stoklar	49.665.725	Diğer Kısa Vadeli Borçlar (UMS)	36.989.206
Diğer Dönen Varlıklar	26.769.179	**Kısa Vadeli Borçlar**	**306.112.232**
Toplam Dönen Varlıklar	**386.748.617**	Uzun Vadeli Finansal Borçlar	36.201.000
Uzun Vadeli Finansal Aktifler	0	Uzun Vadeli Bankaya Özel Yükümlülükler	0
Uzun Vadeli Bankaya Özel Aktifler	0	Uzun Vadeli Ticari Borçlar	0
Uzun Vadeli Ticari Alacaklar	18.721	Alına Uzun Vadeli Avanslar	0
Uzun Vadeli Diğer Alacaklar	0	Toplam Diğer Borçlar (UMS) (-)	628.606
İştirakler ve Bağlı Ortaklıklar	0	Kıdem Tazminatı Karşılığı (472)	712.088
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	676.370	Kıdem Tazminatı Hariç Diğer Borçlar (-)	1.340.694
Net Sabit Kıymetler	48.126.854	**Toplam Uzun Vadeli Borçlar**	**35.572.394**
Brüt Sabit Kıymetler	88.299.104	Ödenmiş Sermaye	21.600.000
Birikmiş Amortisman (-)	40.172.249	Toplam Yedekler	62.901.235
Yatırım Harcamaları	0	Sermaye Yedekleri	0
Diğer Duran Varlıklar	0	Enflasyon Düzeltme Yedeği	27.372.304
Toplam Duran Varlıklar	**48.821.945**	Kâr Yedekleri	38.323.115
Toplam Aktifler	**435.570.562**	Diğer Yönetim Düzeltmeleri	2.794.183
		Net Dönem Kârı (Yönetim)	9.384.700
		Özsermaye Toplamı	**93.885.935**
		Toplam Pasifler	**435.570.562**

Ancak UMS, aşağıdaki bilanço kalemleri bazında bir bilanço formatının oluşturulmasını öngörmüştür :

Tablo- 26. UMS Bilançosu

VARLIKLAR	435.570.562	KAYNAKLAR	435.570.562
Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar	631.250	Banka Kredileri (Cari)	0
Ticari ve Diğer Alacaklar	279.100.262	Karşılıklar (Cari)	4.767.926
Stoklar	107.017.105	Ticari ve Diğer Borçlar (Cari)	157.268.983
Hammadde,malzeme ve yarımamul	33.510.937	Finansal Borçlar (Cari)	144.075.324
Mamul ve emtea	23.840.444	Ticari ve Diğer Borçlar (Uzun Vadeli)	36.201.000
Diğer Stoklar	49.665.725	Karşılıklar	712.088
Maddi Duran Varlıklar	48.126.854	Ödenmiş Sermaye	21.600.000
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	676.370	Kâr Yedekleri	38.323.115
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	0	Diğer Yedekler	24.578.121
Satış Amaçlı Gayrimenkuller	0	Ertelenen Vergi Yükümlülükleri	1.340.694
Finansal Kıymetler	18.721	Finansal Kiralama Borçları	0
Özsermaye Yöntemine Göre Değerlenen Yatırımlar	0	Çıkarılmış Menkul Kıymetler	0
Ertelenmiş Vergi Varlıkları	0	Net Dönem Kârı	9.384.700

Tablo-25 işletmenin uygulamakta olduğu UMS bilanço formatını göstermektedir. Tablo-26 ise UFRS'ye göre düzenlenmesi gereken bilançoyu ifade etmektedir. Bu bağlamda işletmenin düzenlemiş olduğu UMS bilanço formatı ile UFRS bilanço formatı farklılık göstermektedir.

Tablo-25'te kısa vadeli finansal aktifler tutarı olan 631.250 YTL, Tablo-26'da "Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar" başlığı altında; Tablo-25'teki kısa vadeli ticari alacaklar, diğer alacaklar ve diğer dönen varlıklar toplamı olan 279.100.262 YTL, Tablo-26'da "Ticari ve Diğer Alacaklar" başlığı altında yer almaktadır. Stoklar, Tablo-25'te ve Tablo-26'da hammadde, malzeme ve yarımamul; mamul ve emtea ve diğer stoklar olmak üzere ayrı başlıklar altında detaylandırılmıştır. Tablo-25'teki uzun vadeli ticari alacaklar tutarı olan 18.721 YTL, Tablo-26'da "Finansal Kıymet" başlığı altında; Tablo-25'teki maddi olmayan duran varlıklar tutarı olan 676.370 YTL, yine aynı adla Tablo-26'da yer alırken; Tablo-25'teki net sabit kıymetler tutarı olan 48.126.854 YTL, Tablo-26'da "Maddi Duran Varlıklar" olarak UMS bilançosundaki yerini almıştır.

Tablo-25'teki kısa vadeli finansal borçlar tutarı olan 144.075.324 YTL, Tablo-26'daki finansal borçlar (cari) kalemini; Tablo-25'te diğer kısa vadeli ticari borçlar, kısa vadeli ticari borçlar ve diğer kısa vadeli borçlar (UMS) kalemlerinin toplamı olan 157.268.983 YTL, Tablo-26'da ticari ve diğer borçlar (cari) kalemini; Tablo-25'te dönem kârı vergi karşılığı tutarı olan 4.767.926 YTL, Tablo-26'da Karşılık (cari) kalemini; Tablo-25'teki uzun vadeli finansal borçlar tutarı olan 36.201.000 YTL, Tablo-26'da ticari ve diğer borçlar (uzun vadeli) kalemini; Tablo-25'teki kıdem tazminatı karşılığı (472) tutarı olan 712.088 YTL, Tablo-26'da "Karşılıklar" olarak ifade edilmektedir. Tablo-25'te yer alan kıdem tazminatı hariç diğer borçlar (-) tutarı olan 1.340.694 YTL, Tablo-26'da ertelenen vergi yükümlülükleri olarak yer alırken; ödenmiş sermaye ve kâr yedekleri her iki bilançoda da aynı adlarla yer almaktadır. Tablo-25'teki enflasyon düzeltme yedeği ile diğer yönetim düzeltmeleri tutarları arasındaki fark olan 24.578.121 YTL, Tablo-26'da "Diğer Yedekler" olarak yer almaktadır.

SONUÇ

Muhasebe dünyasındaki gelişmeler ortak bir muhasebe dilinin kullanımını zorunlu kılmaktadır. Küreselleşmenin bir sonucu olarak sermaye piyasalarının genişlemesi, orta ve büyük ölçekli şirketlerin uluslararası yatırıma yönelmeleri, ticari yaşamda şirketlerin yaşadığı ekonomik krizler gibi sebepler finansal tablolardaki bilgilerin sorgulanmasını gerektirmektedir. Bu sorgulama, finansal tablodaki bilgilerin doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir olmasına yöneliktir.

UFRS, muhasebede ortak bir finansal dil olarak, yatırımcıların, farklı alanlarda faaliyetlerini sürdüren işletmelerin finansal sonuçlarını daha kolay karşılaştırmalarına, yatırım adına daha fazla fırsat yaratmalarına imkan tanımaktadır. UFRS, muhasebeye ilişkin uluslararası bir yaklaşımla farklı raporlama sistemlerine sahip şirketlerin, finansal raporlarını, ortak bir muhasebe anlayışına göre düzenlemelerini sağlayacaktır.

Türkiye'de birçok şirketin yurtdışı yatırımları bulunmakta ve çok sayıda Türk şirketinin yabancı yatırımcılar ya da kredi kurumları ile ilişkileri bulunmaktadır. Türkiye'de geçerli muhasebe standartlarının UFRS ile uyumlu hale getirilmesi ile raporlamalarda uluslararası bir entegrasyon sağlanacaktır. Bunun sonucunda yabancı sermayenin Türkiye'ye girişi hızlanacak ve Türk şirketlerinin dünya piyasalarına uyumu kolaylaşacaktır.

Türkiye, yayımlamış olduğu TFRS'lerle UFRS'ye uyum sağlamaya çalışmaktadır. TFRS, UFRS'nin çevirisi niteliğindedir ancak tam olarak özümsenememiştir. Bu nedenle UFRS'ye geçiş etkin bir şekilde yönetilmesi gereken büyük bir projedir. Bunun için daha çok finansal kaynağa ve daha deneyimli muhasebe meslek mensubuna ihtiyaç vardır.

UFRS'lerdeki değişiklikler güncel olarak takip edilmeli, meslek mensupları UFRS konusunda sürekli eğitilmelidir. Bunları sağlama konusunda gerek üniversitelere gerekse TÜRMOB'a önemli görevler düşmektedir.

Çalışma boyunca bilanço ve gelir tablolarının THP ve UMS'ye göre farklılaştığı noktalar üzerinde durulmuştur. Bu amaçla önce farklılığın

oluştuğu kalemler ve farklılıkların nedenleri açıklanmış, daha sonra da raporlama farklılıklarına ilişkin bilgiler verilmiştir.

Örnek alınan işletmenin yapmış olduğu raporlamalar dikkate alınırsa, UMS'ye göre düzenlemiş olduğu bilanço ve gelir tablolarının yapısal olarak UMS formatlarının dışında olduğu görülecektir. Örneğin; olağandışı gelir/gider kalemlerinin gelir tablosunda yer alması UMS gelir tablosu formatına uygun değildir. Yine THP'de gerek gelir tablosu gerekse bilanço hesap kalemlerinin adları UMS'deki hesap kalemlerindeki adlardan farklıdır. Bunun en önemli sebebi, işletmenin, mali tablolarındaki kalemleri THP formatından uzaklaştırmayıp bağlı olduğu holdingin kendisine ait mali verilerin analizlerini kolaylaştırmak ve mali verilerin konsolidasyonuna engel teşkil edici ve zorlayıcı hesap bütünleştirmelerinden kaçınmaktır. Ayrıca işletme halka açık olmadığı için UMS raporlamasını bağlı olduğu holdinge yapmaktadır. Holding işletmenin mali verilerini analiz ederek sahip olduğu diğer şirketleriyle birlikte konsolide bir UMS raporu çıkarmaktadır. İşletmede, UFRS raporlamaları için henüz geliştirilmiş bir sistem bulunmamaktadır. THP'ye göre düzenlenmiş mali veriler ve mali tablolar dışarıdan yapılan çalışmalarla UMS'ye göre düzenlenmeye çalışılmaktadır.

Yeni TTK'nın kabulüyle birlikte UMS ile ilgili yeni yasaların yürürlüğe girmesi gündeme gelecek ve buna bağlı olarak da mevcut raporlama yöntemlerinin de değiştirilmesi ve standartlara uygun mali tabloların sunulması gerekecektir. Buradan hareketle, örnek alınan işletmenin mali tablolarının düzenlenmesiyle ilgili olarak bir çalışma yapması gerektiğini söylemek yanlış olmayacaktır.

Sonuç olarak, henüz UFRS'ye uyum sürecini yaşayan Türkiye açısından konu değerlendirildiğinde, elbette ki bazı zorlukların olduğu görülmekle birlikte, bu sürecin sürekli eğitim çalışmaları çerçevesinde, özel sektör işletmeleri, kamu sektörü işletmeleri, meslek örgütleri ve üniversitelerin konuyla ilgili birimlerinin birlikte hareket etmeleri yoluyla daha etkin bir şekilde çözüme ulaştırılabileceği söylenebilir.

KAYNAKÇA

AKDOĞAN Nalan , "Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanma Süreci: Sorunlar, Çözüm Önerileri", MÖDAV, İSMMMO, Sayı: 80, Mart-Nisan 2007.

AKDOĞAN Nalan, SEVİLENGÜL Orhan, "Türkiye Muhasebe Standartları'na Uyum İçin Tek Düzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler", Mali Çözüm Dergisi, İSMMO, Sayı:84, Kasım-Aralık 2007.

AKDOĞAN Nalan , "Türkiye Muhasebe Standartlarının İlk Uygulamasında Uyulacak Esaslar ve TFRS'ye Geçiş Bilançosunun Düzenlenmesi", MÖDAV, Sayı:1, 2006.

AKGÜL Başak, AKAY Hüseyin: Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye'de Uygulanma Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma, Türkmen Kitabevi, İstanbul,[tarih yok].

AKSOY Işıl, "UMS ve Resmi Muhasebedeki Farklılıklar", Arçelik A.Ş Semineri, İstanbul, 2002.

CİVAN Mehmet, "Türkiye Muhasebe Standartları 1 Finansal Tabloların Sunuluşu", 2008, http://www.mardinsmmmo.org.tr/mehmetcivansunum1.pps, (23.09.2008).

ÇELİK Orhan, "Muhasebe Kuramı ve Uygulamaları Açısından Muhasebe Bilgilerinin Niteliği", Ankara Üniversitesi Tartışma Metinleri, Sayı :52, Ocak 2003, s.11.

Deloitte Touche Tohmatsu, Uluslararası Muhasebe Standartları Cep Kitapçığı, Mayıs 2001.

Deloitte Touche Tohmatsu, "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları",UFRSCepKitapçığı,2008,http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/UFRS/UFRS%20cep%20kitapcigi%202008.pdf, (28.09.2008).

Deloitte Touche Tohmatsu, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları", UFRS Cep Kitapçığı, 2008, http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/Turkey-tr_audit_UFRScepkitapcigi2008_090508.pdf, (09.05.2008).

DOĞRUER Ufuk, "AB Sürecinde UFRS'den TFRS'ye Geçiş", 2008, http://www.muhasebetr.com/yazarlarımız/ufukdoğruer/003, (18.02.2008).

DEMİR Şeref, "UFRS (TMS) Değerleme Hükümleri", TÜRMOB Yayınları-303, Seri No:2007-1, 26 Aralık 2006.

GÜL ATAMAN Başak, ÇAKICI Cemal, GÖKÇEN Gürbüz : Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları, İstanbul :Beta Yayınevi, 2.b, 2006.

HAFTACI Vasfi : Maliyet Muhasebesi, 4.b., Trabzon : Derya Kitabevi, 2003.

İBİŞ Cemal, “UFRS’ye Genel Bakış”, 2007, www.horwathturkey.com /denetim/UFRS/UFRS-GENELBAKIS.ppt, (27.08.2008).

İBİŞ Cemal, ÖZKAN Serdar, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Genel Bakış”, Mali Çözüm Dergisi, İSMMO, Sayı :74, Ocak-Şubat-Mart 2006.

KAYACAN Murad, “Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Ulusal Finansal Raporlama Standartları Açısından Gelişmeler”, http://tkyd.org/files/downloads/KURUMSALYONETIMizsmmo1206.pdf, (19 Ekim 2007).

Koç Holding Seminer Notları, İstanbul, Kasım, 2002, (yazar yok).

Mali Tablolar, 2008, http://www.aofsitesi.com/genelmuhasebe2.htm, (29.09.2008), [yazar yok].

MISIRLIOĞLU İsmail Ufuk , “UFRS ve BASEL- II’nin İşletme Faaliyetleri Üzerine Etkileri-The Effects Of IFRS and Basel-II On The Business Operations”, Mali Çözüm Dergisi, İSMMMO, Sayı:76, 2006.

MORGÜL Cüneyt, “Aktüeryal Yöntemle Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesaplanması”,2006,http://alomaliye.com/mayis_06/cuneyt_morgul_aktueryal_kidem.htm (12.03.2008).

ÖRTEN Remzi, KAVAL Hasan, KARAPINAR Aydın : Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS), 1.b, Ankara: Gazi Kitabevi, 2007.

ÖZULUCAN Abitter : Genel Muhasebe İlkeleri ve Uygulamaları, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 3.b., 2005.

Preface to Statements of International Accounting Standards, International Accounting Standards Board, 2002.

PriceWaterhouseCoopers,Adopting IFRS, 2004, http://www.pwc.com/ifrs, (21.08.2008), s.86.

SEVİLENGÜL Orhan: Genel Muhasebe, 12.b., Ankara:Gazi Kitabevi, 2005.

ŞENSOY Necdet, “UFRS’deki Değerleme Ölçüleri”, Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Sempozyumu-V, 27 Şubat 2006.

TMSK ,”TMS/TFRS’ler”,http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=41&Itemid=38, (28.10.2008), s.1.

Türkiye Muhasebe Standartları Tebliği, 2008.

YAMAN Ekrem: Maliyet Muhasebesi I, 2008, http://muhasebenet.net/makale_ekrem%20yaman_smmm_maliyet%20muhasebesinin%20tanimi%20ve%20amaçlari%2...,(27.09.2008).

YEŞİLOĞLU Haluk : Standartlaşan Muhasebe Uygulamalarının İşletmelerde Sağladığı Yararlar ve Getirdiği Güçlükler, Türkiye 3. Muhasebe Denetim Sempozyumu, İSMMMO, 30 Nisan-4 Mayıs1997.

İnternet Adresleri

http://www.activefinans.com.tr
http://www.deloitte.com.tr
http://www.denetim.net.net
http://www.horwathturkey.com
http://www.iasb.org
http://www.makalem.com
http://www.modav.org
http://www.muhasebetr.com
http://www.pwc.com.tr
http://www.tkyd.org
http://www.tmsk.org.tr
http://www.tmudesk.com.tr
http://www.turmob.com.tr
http://www.vergiportali.com

ÖZGEÇMİŞ

Bade Bayraktar, 12.06.1982'de Düzce'de doğmuştur. İlköğrenimini Gölcük Dumlupınar İlkokulu'nda, ortaöğrenimini İzmit Mimar Sinan Lisesi'nde okul birincisi olarak, liseyi İzmit Süper Lisesi'nde okul ikincisi olarak tamamlamıştır. Kocaeli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümünü 2004 yılında bitirmiştir. Şu an Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe-Finansman Bölümünde yüksek lisans eğitimine devam etmektedir.

2005 yılında Yeniköy Denizdibi İlköğretim Okulu'nda sözleşmeli Matematik öğretmenliği yapmıştır. 2006 yılında Kocaeli Büyükşehir Belediyesi'ne bağlı Kent Konut İnşaat Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi'nde Satış-Pazarlama Departmanında kamulaştırma ve gayrimenkul alım satımı üzerine çalışmış, sonra aynı kurumun Muhasebe-Finansman Departmanında "Muhasebe-Finans Memuru" olarak görevine devam etmiştir. 01.01.2007 tarihinden itibaren bir üretim şirketinin Finans-Mali İşler Departmanı'nda "Bütçe ve Planlama Memuru" olarak görev yapmaktadır. İyi derecede İngilizce ve temel düzeyde Almanca bilmektedir.