T.C.
AKSARAY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
İŞLETME BİLİM DALI

TMS/TFRS VE VUK ÇERÇEVESİNDE ÖLÇÜM ESASLARI VE FİNANSAL TABLOLAR ÜZERİNE BİR İNCELEME

DOKTORA TEZİ

MEHMET YÜCENURŞEN

DANIŞMAN
DOÇ.DR. HALUK DUMAN

AKSARAY, 2017

AKSARAY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
İŞLETME BİLİM DALI

TMS/TFRS VE VUK ÇERÇEVESİNDE ÖLÇÜM ESASLARI VE FİNANSAL TABLOLAR ÜZERİNE BİR İNCELEME

DOKTORA TEZİ

Mehmet Yücenurşen

Danışman
Doç. Dr. Haluk Duman

AKSARAY 2017

TELİF HAKKI VE TEZ FOTOKOPİ İZİN FORMU

Bu tezin tüm hakları saklıdır. Kaynak göstermek koşuluyla tezin teslim tarihinden itibaren altı (6) ay sonra tezden fotokopi çekilebilir.

YAZARIN

Adı : Mehmet

Soyadı : YÜCENURŞEN

Bölümü : İşletme Anabilim Dalı

İmza :

Teslim tarihi : 05 / 07 /2017

TEZİN

Türkçe Adı : TMS/TFRS ve VUK Çerçevesinde Ölçüm Esasları ve Finansal Tablolar Üzerine Bir İnceleme

İngilizce Adı : Evaluation in Framework of TAS/TFRS and Tax Procedure Code and an Investigation on Financial Tables

ETİK İLKELERE UYGUNLUK BEYANI

Tez yazma sürecinde bilimsel ve etik ilkelere uyduğumu, yararlandığım tüm kaynakları kaynak gösterme ilkelerine uygun olarak kaynakçada belirttiğimi ve bu bölümler dışındaki tüm ifadelerin şahsıma ait olduğunu beyan ederim.

Yazar Adı Soyadı: Mehmet YÜCENURŞEN

İmza: ……..

T.C.

AKSARAY ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

JÜRİ ONAY SAYFASI

Mehmet YÜCENURŞEN tarafından hazırlanan "TMS/TFRS ve VUK Çerçevesinde Ölçüm Esasları ve Finansal Tablolar Üzerine Bir İnceleme" başlıklı tez çalışması aşağıdaki jüri tarafından oy birliği ile Aksaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı'nda Doktora tezi olarak kabul edilmiştir.

İMZA

Danışman: Doç. Dr. Haluk DUMAN

İşletme Anabilim Dalı, Aksaray Üniversitesi .....

Üye: Prof. Dr. Yunus CERAN

İşletme Anabilim Dalı, Selçuk Üniversitesi .....

Üye: Doç. Dr. Muhammet BEZİRCİ

İşletme Anabilim Dalı, Selçuk Üniversitesi .....

Üye: Doç. Dr. Eyup AKIN

İşletme Anabilim Dalı, Aksaray Üniversitesi .....

Üye: Yrd. Doç. Dr. M. Yılmaz İÇERLİ

İşletme Anabilim Dalı, Aksaray Üniversitesi .....

Tez Savunma Tarihi: 25.05.2017

Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun 06.03.2017 tarih ve 2017/30-11 sayılı kararı ile onaylanmıştır.

Öğrencinin
Adı Soyadı Mehmet Yücenurşen
İmza

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü
Yrd. Doç. Dr. Sevilay USLU DİVANOĞLU
İmza

AKSARAY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER
ENSTİTÜSÜ

TMS/TFRS VE VUK ÇERÇEVESİNDE ÖLÇÜM ESASLARI VE FİNANSAL TABLOLAR ÜZERİNE BİR İNCELEME

(Doktora tezi)

Aksaray 2017

Mehmet Yücenurşen

ÖZET

Küreselleşmenin hızlı bir şekilde hayatın her alanında etkisini göstermesi, ortak bir finansal raporlama standartlarının oluşturulmasına ve uygulanmasına yönelik gelişmeleri beraberinde getirmiştir. Türkiye'de ise Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanan finansal raporlama standartlarının birebir çevirisi olan Türkiye Muhasebe Standartları yayınlanmış ve yürürlüğe girmiştir.

Türkiye Muhasebe Standartları (TMS), mevcut muhasebe uygulamaları ve finansal raporlama sistemine önemli değişiklikler getirmektedir. Bu değişiklikler ile birlikte işletmeler hem TMS uyarınca ticari karı hem de Vergi Usul Kanunları (VUK) uyarınca mali karı hesaplamak durumundadırlar.

Bu çalışmanın amacı; TMS/TFRS ve VUK uyarınca değerleme işlemlerini ve finansal tablolara etkisini incelemektir. Bu bağlamda, çalışmanın amacı doğrultusunda örnek uygulama gerçekleştirilmiş ve finansal tablolara etkisi ortaya konulmuştur. Yapılan incelemeler sonucunda TMS/TFRS ve VUK uyarınca oluşan farklar açıklanmaya çalışılmıştır. Ayrıca çalışmada, ticari kar – mali kar arasındaki fark sonucunda ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlığı/yükümlülüğü uygulamalarına da yer verilmiştir.

Bilim Kodu :

Anahtar Kelimeler : Değerleme, Muhasebe Standartları, Vergi Usul Kanunu

Sayfa Adedi : 379

Danışman : Doç. Dr. Haluk DUMAN

AKSARAY UNIVERSITY

GRADUATE SCHOOL OF EDUCATIONAL SCIENCES

EVALUATION IN FRAMEWORK OF TAS/TFRS AND TAX PROCEDURE CODE AND AN INVESTIGATION ON FINANCIAL TABLES

(Ph. D. Thesis)

Mehmet Yücenurşen

Aksaray 2017

ABSTRACT

The fact that globalization has a rapid impact in all areas of life has brought improvements to the formulation and implementation of a common set of financial reporting standards. In Turkey, Turkish Accounting Standards, which is the unilateral translation of the financial reporting standards issued by the International Accounting Standards Board have been published and entered into force.

Turkish Accounting Standards (TAS) introduces significant changes to existing accounting practices and financial reporting systems. Together with these amendments, firms are required to calculate both their commercial profit according to Turkish Accounting Standards and the financial profit according to the Tax Procedural Code.

The purpose of this study is to examine the valuation transactions in accordance with TAS / TFRS and Tax Procedural Code and their effect on financial statements. In this context, a sample application are carried out in line with the aim of the study, and the effects on financial table are put forward. As a result of the examinations the differences between TAS / TFRS and Tax Procedural Code are tried to be explained. In addition, the study also included the applications of deferred tax assets / liabilities resulting from the difference between commercial profit and financial profit.

Science Code :

Key Words : Appraisal, Accounting Standards, Tax Procedural Code

Page Number : 379

Supervisor : Assoc. Prof. Dr. Haluk DUMAN

İÇİNDEKİLER

ÖZET ..... **iv**

ABSTRACT ..... **v**

İÇİNDEKİLER ..... **vi**

TABLOLAR LİSTESİ ..... **xvi**

ŞEKİLLER LİSTESİ ..... **xvii**

SİMGELER VE KISATMALAR LİSTESİ ..... **xviii**

GİRİŞ **1**

BİRİNCİ BÖLÜM **5**

TÜRKİYE MUHASEBE/FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI GELİŞİM SÜRECİ **5**

1.1. Küresel Muhasebe Standartları Yaklaşımı **5**

1.2. Uluslararası Muhasebe Standartlarına Geçiş Sürecine Yol Açan Faktörler **6**

1.3. Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nın Oluşumuna Yön Veren Kuruluşlar **9**

1.3.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) **10**

1.3.2. Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) **12**

1.3.2.1. IASB – FASB Yakınsama Çalışmaları **13**

1.3.3. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Vakfı (IFRS Foundation) **14**

1.3.4. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Yorumlama Komitesi (IFRS Interpretation Committe) **14**

1.3.5. Standart Danışma Konseyi (SAC) **15**

1.3.6. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) **16**

1.3.7. Avrupa Birliği **17**

1.3.8. Avrupa Finansal Raporlama Danışma Grubu (EFRAG) **19**

1.4. Türkiye'de Muhasebe Standartları'nın Oluşumuna Yön Veren Kuruluşlar **21**

1.4.1. Muhasebe Standartları Komisyonu **22**

1.4.2. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) **22**

1.4.3. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu 23
1.4.4. Türkiye Bankalar Birliği 24
1.4.5. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu 24
1.4.6. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu 25
1.4.7. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu 25
1.5. Uluslararası Muhasebe Standartlarına Getirilen Olumlu ve Olumsuz Görüşler 27
İKİNCİ BÖLÜM 30
TÜRKİYE MUHASEBE/FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI VE FİNANSAL RAPORLAMA 30
2.1. Türkiye Muhasebe Standartları – Türkiye Finansal Raporlama Standartları 34
2.1.1. TMS 2 Stoklar 37
2.1.1.1. Amaç 37
2.1.1.2. Kapsam 37
2.1.1.3. Açıklamalar 38
2.1.1.4. Ölçüm 38
2.1.1.4.1. Stokların Maliyeti 39
2.1.1.4.1.1. Stokların Maliyetlerini Hesaplama Yöntemleri 40
2.1.1.4.1.1.1. Gerçek Parti Maliyet Yöntemi 40
2.1.1.4.1.1.2. İlk Giren İlk Çıkar (FİFO) Yöntemi 41
2.1.1.4.1.1.3. Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi 41
2.1.1.4.2. Net Gerçekleşebilir Değer 42
2.1.1.4.3. Gider Olarak Kaydetme 44
2.1.1.5. Literatür Taraması 45
2.1.2. Finansal Araçlar: TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum, TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme, TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar, TFRS 9 Finansal Araçlar 48
2.1.2.1. Finansal Araç Türleri 48
2.1.2.1.1. Finansal Varlıklar 49
2.1.2.1.2. Finansal Borçlar 52
2.1.2.1.3. Özkaynağa Dayalı Finansal Araçlar 53
2.1.2.2. Muhasebeleştirme – Ölçüm 53
2.1.2.3. Literatür Taraması 57
2.1.3. TMS 7 Nakit Akış Tabloları 59
2.1.3.1. Amaç 59

2.1.3.2. Kapsam 60
2.1.3.3. Açıklamalar 60
2.1.3.4. Literatür Taraması 62
2.1.4. TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler Ve Hatalar 62
2.1.4.1. Amaç 63
2.1.4.2. Kapsam 63
2.1.4.3. Açıklamalar 63
2.1.4.4. Muhasebe Politikalarının Tutarlılığı ve Değişiklikler 64
2.1.4.5. Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler 65
2.1.4.6. Literatür Taraması 66
2.1.5. TMS 10 Raporlama döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar 66
2.1.5.1. Amaç 67
2.1.5.2. Kapsam 67
2.1.5.3. Açıklamalar 67
2.1.5.4. Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Düzeltme Gerektiren Olaylar 68
2.1.5.5. Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Düzeltme Gerektirmeyen Olaylar 69
2.1.5.6. Literatür Taraması 69
2.1.6. TMS 12 Gelir Vergileri 70
2.1.6.1. Amaç 70
2.1.6.2. Kapsam 71
2.1.6.3. Açıklamalar 72
2.1.6.4. Ölçme 74
2.1.6.5. Literatür Taraması 75
2.1.7. TMS 16 Maddi Duran Varlıklar 76
2.1.7.1. Amaç 76
2.1.7.2. Kapsam 76
2.1.7.3. Açıklamalar 77
2.1.7.4. Muhasebeleştirme 78
2.1.7.5. Muhasebeleştirmede Ölçüm 79
2.1.7.5.1. Maliyet Unsurları 79
2.1.7.5.2. Maliyetin Ölçümü 80

2.1.7.6. Muhasebeleştirme Sonrası Ölçüm 81
2.1.7.6.1. Maliyet Modeli 81
2.1.7.6.2. Yeniden Değerleme Modeli 81
2.1.7.7. Amortisman 83
2.1.7.7.1. Amortismana Tabi Tutar ve Amortisman Dönemi 85
2.1.7.7.2. Amortisman Yöntemi 86
2.1.7.8. Literatür Taraması 88
2.1.8. TMS 17 Kiralama İşlemleri 89
2.1.8.1. Amaç 90
2.1.8.2. Kapsam 90
2.1.8.3. Açıklamalar 90
2.1.8.4. Kiralama İşlemlerinin Sınıflandırılması 93
2.1.8.5. Kiralama Sözleşmesinin Kiracının Finansal Tablolarında Gösterilmesi 94
2.1.8.6. Kiralama Sözleşmesinin Kiraya Verenin Finansal Tablolarında Gösterilmesi 95
2.1.8.7. Literatür Taraması 96
2.1.9. TMS 18 Hasılat 96
2.1.9.1. Amaç 97
2.1.9.2. Kapsam 97
2.1.9.3. Açıklamalar 98
2.1.9.4. Hasılatın Ölçümü 98
2.1.9.5. Mal Satışı – Hizmet Satışı 100
2.1.9.6. Literatür Taraması 101
2.1.10. TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar 103
2.1.10.1. Amaç 103
2.1.10.2. Kapsam 104
2.1.10.3. Standardın Getirdiği Yenilikler 104
2.1.10.4. Literatür Taraması 104
2.1.11. TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması 105
2.1.11.1. Amaç –Kapsam 105
2.1.11.2. Açıklamalar 106
2.1.11.3. Literatür Taraması 107
2.1.12. TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri 108

2.1.12.1. Amaç 109
2.1.12.2. Kapsam 109
2.1.12.3. Açıklamalar 109
2.1.12.4. Yabancı Para İşlemlerin Geçerli Para Biriminde Raporlanması ..110
2.1.12.4.1. İlk Muhasebeleştirme 110
2.1.12.4.2. İzleyen Raporlama Dönemi Sonlarında Raporlama 111
2.1.12.4.3. Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi 111
2.1.12.5. Literatür Taraması 113
2.1.13. TMS 23 Borçlanma Maliyetleri 113
2.1.13.1. Amaç – Kapsam – Temel İlke ve Açıklamalar 114
2.1.13.2. Muhasebeleştirme 115
2.1.13.3. Literatür Taraması 116
2.1.14. TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları 116
2.1.14.1. Amaç 117
2.1.14.2. Açıklamalar 117
2.1.14.3. Literatür Taraması 121
2.1.15. TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama 122
2.1.15.1. Amaç - Kapsam – Açıklamalar 122
2.1.16. TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar 123
2.1.16.1. Amaç - Kapsam – Açıklamalar 123
2.1.17. TMS 28 İştiraklerdeki Ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar 124
2.1.17.1. Amaç 125
2.1.17.2. Kapsam 125
2.1.17.3. Açıklamalar 125
2.1.17.4. Özkaynak Yöntemi 126
2.1.17.5. Literatür Taraması 127
2.1.18. TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama 127
2.1.18.1. Amaç - Kapsam – Açıklamalar 127
2.1.18.2. Literatür Taraması 128
2.1.19. TMS 33 Hisse Başına Kazanç 129
2.1.19.1. Amaç 129
2.1.19.2. Kapsam 129
2.1.19.3. Açıklamalar 130
2.1.19.4. Ölçme 131

2.1.19.4.1. Adi Hisse Başına Kazanç 131
2.1.19.4.2. Kazanç 131
2.1.19.4.3. Hisse Senetleri 132
2.1.19.4.4. Sulandırılmış Hisse Başına Kazanç 132
2.1.19.5. Literatür Taraması 133
2.1.20. TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama 133
2.1.20.1. Amaç – Kapsam – Açıklamalar 134
2.1.21. TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü 135
2.1.21.1. Amaç 135
2.1.21.2. Kapsam 136
2.1.21.3. Değer Azalmasına İlişkin Göstergeler 136
2.1.21.4. Literatür Taraması 138
2.1.22. TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar Ve Koşullu Varlıklar 139
2.1.22.1. Amaç 139
2.1.22.2. Kapsam 140
2.1.22.3. Açıklamalar 140
2.1.22.3.1. Muhasebeleştirme 143
2.1.22.3.2. Ölçme 144
2.1.22.4. Literatür Taraması 144
2.1.23. TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar 145
2.1.23.1. Amaç 145
2.1.23.2. Kapsam 146
2.1.23.3. Açıklamalar 146
2.1.23.4. Maddi Olmayan Duran Varlık Kavramı 147
2.1.23.5. Muhasebeleştirme 148
2.1.23.5.1. Ayrı Olarak Elde Etme 149
2.1.23.5.2. İşletme Birleşmesinin Bir Parçası Olarak Elde Etme 149
2.1.23.5.3. Devlet Teşviki Yoluyla Elde Etme 149
2.1.23.5.4. Varlıkların Takası 150
2.1.23.5.5. İşletme İçi Yaratılan Maddi Olmayan Duran Varlıklar 150
2.1.23.6. Ölçme 153
2.1.23.7. Literatür Taraması 154
2.1.24. TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller 155
2.1.24.1. Amaç 155

2.1.24.2. Kapsam – Açıklamalar 155
2.1.24.3. Muhasebeleştirme 157
2.1.24.4. Muhasebeleştirme Sırasında Ölçme 157
2.1.24.5. Muhasebeleştirme Sonrasında Ölçme 158
2.1.24.6. Elden Çıkarma 158
2.1.24.7. Literatür Taraması 158
2.1.25. TMS 41 Tarımsal Faaliyetler 159
2.1.25.1. Amaç 159
2.1.25.2. Kapsam 159
2.1.25.3. Açıklamalar 160
2.1.25.4. Muhasebeleştirme ve Ölçüm 161
2.1.25.5. Literatür Taraması 162
2.1.26. TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler 163
2.1.26.1. Amaç – Kapsam 163
2.1.26.2. Muhasebeleştirme 164
2.1.26.3. Literatür Taraması 164
2.1.27. TFRS 3 İşletme Birleşmeleri 164
2.1.27.1. Amaç – Kapsam – Açıklamalar 165
2.1.27.2. Literatür Taraması 168
2.1.28. TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri 168
2.1.28.1. Amaç – Kapsam – Açıklamalar 169
2.1.29. TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler 169
2.1.29.1. Amaç –Kapsam – Açıklamalar 170
2.1.29.2. Literatür Taraması 171
2.1.30. TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi .. 172
2.1.30.1. Amaç – Kapsam – Açıklamalar 172
2.1.30.2. Literatür Taraması 173
2.1.31. TFRS 8 Faaliyet Bölümleri 173
2.1.31.1. Amaç – Kapsam – Açıklamalar 174
2.1.31.2. Literatür Taraması 175
2.1.32. TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar 175
2.1.32.1. Amaç – Kapsam – Açıklamalar 176
2.1.32.2. Literatür Taraması 177
2.1.33. TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar 177

2.1.33.1. Amaç – Kapsam – Açıklamalar 178
2.1.33.2. Literatür Taraması 179
2.1.34. TFRS 12 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar 180
2.1.34.1. Amaç – Kapsam – Açıklamalar 180
2.1.35. TFRS 14 Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesapları 181
2.1.35.1. Amaç – Kapsam – Açıklamalar 181
2.1.35.2. Literatür Taraması 182
2.2. Kavramsal Çerçevede Yer Alan Finansal Raporlama ile İlgili Hususlar 182
2.2.1. Finansal Raporlamanın Tanımı 182
2.2.2. Finansal Raporlamanın Amacı 183
2.2.3. Finansal Raporlamanın Temel Varsayımları 185
2.2.3.1. Tahakkuk Esası 185
2.2.3.2. İşletmenin Sürekliliği Esası 186
2.2.3.3. Önemlilik ve Birleştirme 186
2.2.3.4. Netleştirme (Mahsup Etme) 186
2.2.3.5. Raporlama Sıklığı 187
2.2.3.6. Karşılaştırmalı Bilgi 187
2.2.3.7. Sunuluşun Tutarlılığı 187
2.2.4. Finansal Tablolar Seti 187
2.2.4.1. Finansal Durum Tablosu 188
2.2.4.1.1. Varlıklar 191
2.2.4.1.2. Borçlar 192
2.2.4.1.3. Özkaynaklar 192
2.2.4.2. Kâr Veya Zarar Ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu 192
2.2.4.3. Özkaynak Değişim Tablosu 197
2.2.4.4. Nakit Akış Tablosu 198
2.2.5. Finansal Raporlamanın Faydası ve Sınırları 198
2.2.6. Finansal Bilginin Niteliksel Özellikleri 199
2.2.6.1. Temel Niteliksel Özellikler 200
2.2.6.1.1. İhtiyaca Uygunluk 200
2.2.6.1.2. Gerçeğe Uygun Şekilde Sunum 201
2.2.6.2. Destekleyici Niteliksel Özellikler 201
2.2.6.2.1. Karşılaştırılabilirlik 202
2.2.6.2.2. Doğrulanabilirlik 202

2.2.6.2.3. Zamanında Sunum 202
2.2.6.2.4. Anlaşılabilirlik 203
2.3. Finansal Tabloların Sunuluşu 203
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM 205
TMS/TFRS VE VUK ÇERÇEVESİNDE DEĞERLEME VE ÖLÇÜM ESASLARI 205
3.1. Değer, Değerleme ve Ölçüm Kavramı 205
3.1.1. VUK'a Göre Değerleme 207
3.1.1.1. Maliyet Bedeli 208
3.1.1.2. Borsa Rayici 209
3.1.1.3. Tasarruf Değeri 210
3.1.1.4. Mukayyet Değer 214
3.1.1.5. İtibari Değer 215
3.1.1.6. Vergi Değeri 215
3.1.1.7. Rayiç Bedel 216
3.1.1.8. Emsal Bedeli Ve Ücreti 216
3.1.2. TTK'ya Göre Değerleme 220
3.1.3. SPK'ya Göre Değerleme 220
3.1.4. TMS/TFRS'ye Göre Ölçüm 221
3.1.4.1. Tarihi Maliyet (Satın Alma ve İnşa Maliyeti) 221
3.1.4.2. Cari Maliyet 222
3.1.4.3. Gerçekleşebilir Değer (Ödeme Değeri) 223
3.1.4.4. Bugünkü Değer (Kullanım Değeri) 224
3.1.4.5. Gerçeğe Uygun Değer 225
3.1.5. Literatür Taraması 230
3.2. TMS/TFRS – VUK Değerleme Farklarına Genel Bir Bakış 233
DÖRDÜNCÜ BÖLÜM 235
TMS/TFRS VE VUK ÇERÇEVESİNCE DEĞERLEME İŞLEMLERİ, MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE FİNANSAL TABLOLARA ETKİSİ 235
4.1. Çalışmanın Amacı 235
4.2. Çalışmanın Kapsamı 236
4.3. Uygulama Örneği 236
4.3.1. Dönem İçi İşlemler 237
4.3.2. Dönem Sonu Envanter İşlemleri 241
4.3.3. Muhasebe Kayıtları (Dönem İçi İşlemler) 243
4.3.3.1. Büyük Defter Kayıtları ve Genel Geçici Mizan 275

4.3.4. Dönem Sonu İşlemleri.....289

4.3.4.1. Büyük Defter Kayıtları, Kesin Mizan ve Temel Finansal Tablolar 319

SONUÇ VE ÖNERİLER.....337

KAYNAKÇA.....345

EKLER.....369

EK 1: Araştırmada Kullanılan TMS/TFRS Uyumlu Alternatif Tek Düzen Hesap Planı ve Mevcut Kullanımda Olan Tek Düzen Hesap Planı.....369

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1. Bazı Araştırmacılara Göre Muhasebeye Etki Eden Faktörler 2
Tablo 2. Türkiye'de ve IFRIC Tarafından Yayınlanan Standart Yorumları 15
Tablo 3. Avrupa Birliği Şirketler Hukuku Yönergeleri 18
Tablo 4. TMS/TFRS 2015 Seti – IFRS/IAS 2016 26
Tablo 5. TMS/TFRS'ler ve İçerikleri 35
Tablo 6.Finansal Araçların Değerleme Ölçülerinin Karşılaştırılması 54
Tablo 7.TMS 39'a Göre Finansal Varlık ve Borçların Değerlemesinde Kullanılan Ölçüler 55
Tablo 8. Nakit ve Nakit Benzerleri Kavramının TDMS ve TMS ile Karşılaştırılması 61
Tablo 9. Ertelenmiş Vergilerde Sebep - Sonuç İlişkisi 74
Tablo 10. TMS 16 ve VUK-TDHP Hükümleri Arasındaki Farklar 87
Tablo 11. Kiralamaların Sınıflandırılması 94
Tablo 12. Hasılat Ölçümünde TMS 18 ve VUK Farkları 99
Tablo 13. İşletme Birleşmelerinde Ölçme Yöntemleri ve İlgili Standartlar 166
Tablo 14. Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar/Varlık Grupları-Vergi Kanunları Karşılaştırma Tablosu 170
Tablo 15. VUK Çerçevesinde Değerleme Anahtarları 217
Tablo 16. Gerçeğe Uygun Değer ve Tarihsel Maliyet Karşılaştırması 228
Tablo 17. TMS/TFRS Kapsamında Varlık ve Borçların Değerleme Esasları 230
Tablo 18. Ticari Kardan Mali Kara Geçiş Tablosu 316

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1. Muhasebe Kuramı ve Muhasebe Bilgileri 3
Şekil 2. FASB Bünyesinde Bir Standardın Kabul Ediliş Süreci 13
Şekil 3. IFRS Vakfı'nın Üç Katmanlı Yapısı 16
Şekil 4. Avrupa Birliği'nde Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarını Uyumlaştırma Süreci'nde EFRAG'ın Rolü 20
Şekil 5.TMS/TFRS Kapsamında Stoklarda Değerlemenin Uygulama Adımları 44
Şekil 6. Finansal Araç Türleri 49
Şekil 7.Finansal Varlıkların Ölçümü 54
Şekil 8.Finansal Varlıkların Finansal Durum Tablosu Dışı Bırakılması Akış Çizelgesi 57
Şekil 9. Yeniden Değerleme Süreci 83
Şekil 10. Kiralama Türleri 93
Şekil 11. Teşvik Türlerine Göre Muhasebeleştirme Yöntemleri 107
Şekil 12. TMS 21 Uyarınca Yabancı Para İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Finansal Tablolarda Raporlanması 112
Şekil 13. Raporlayan İşletmenin Tarafları 120
Şekil 14. Değer Düşüklüğü Testi 138
Şekil 15. Karşılıklar, Koşullu Borçlar Karar Ağacı 142
Şekil 16. Yükümlülük, Karşılık, Şarta Bağlı Yükümlülük Ayırımı 143
Şekil 17. Maddi Olmayan Duran Varlıklar İçin İlk Muhasebeleştirme 152
Şekil 18. TMS/TFRS Uyarınca Gayrimenkullerin Sınıflandırılması 157
Şekil 19. Canlı Varlıkların Hasat Noktasına Göre Tabi Olduğu Standartlar 162
Şekil 20. Müşterek Kontrolün Değerlendirilme Süreci 179
Şekil 21. Finansal Raporlamanın Yapısı 183
Şekil 22. Finansal Bilgilerin Niteliksel Özellikleri Hiyerarşisi 200
Şekil 23. Gerçeğe Uygun Değer Hiyerarşisi 227

SİMGELER VE KISATMALAR LİSTESİ

IASB	International Accounting Standarts Board
VUK	Vergi Usul Kanunu
TTK	Türk Ticaret Kanunu
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
UMS	Uluslararası Muhasebe Standartları
UFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
SPK	Sermaye Piyasası Kanunu
BİST	Borsa İstanbul
FASB	Financial Accounting Standarts Board
US GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles
SAC	Standard Advisory Council
IFAC	International Federation of Accountants
EFRAG	European Financial Reporting Advisory Group
IFRIC	IFRS Interpretations Committee
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
KGK	Kamu Gözetim Kurumu
BDDK	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
TBB	Türkiye Bankalar Birliği
TMUDESK	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TMSK	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TDS	Türkiye Denetim Standartları

GİRİŞ

Muhasebe bir bilgi sistemi olarak ele alındığında; sistemin temel amacı, karar alıcılara, işletmenin finansal durumu ve performansı hakkında bilgi sağlamaktır. Bu bakımdan muhasebe bilimi, sadece tek bir çıktı sağlayabilen analitik bir disiplin olarak görülmektedir (Wolki, Dodd ve Rozycki, 2012: 1-2). Ancak bir işletmenin finansal raporları, farklı muhasebe politikaları tercihlerinin uygulanması sonucunda farklı çıkabilmektedir.

Weygandt, Kimmel ve Kieso'ya (2014: 4-5) göre muhasebe; finansal nitelikli olayları tanımlar, kaydeder ve ilgili kullanıcılara aktarılmasını sağlar. Bu bağlamda muhasebe, karar alıcıların, karar verme süreçlerinde fayda sağlaması itibariyle bir bilgi sistemi olarak önem arz etmektedir (Muğan, Can ve Akman, 2005: 8-9; McLaney ve Atrill, 2008: 6-7). Muhasebe bilgi sisteminden beklenen en önemli işlev, işletmede meydana gelen olayları belirli dönem aralıklarıyla; işletmenin sahipleri ve çalışanları ile mevcut ve potansiyel yatırımcılara, kredi kuruluşlarına vb. ilgililere yani iç ve dış bilgi kullanıcılarına aktarmasıdır (Gaston ve diğ., 2010). Çünkü işletmenin finansal durumu ile yakından ilgilenen söz konusu bilgi kullanıcıları, genel olarak işletmenin, mali yapısı, karlılığı ve kullandığı fonların kaynakları ile ilgili bilgi sahibi olmak istemektedirler.

Günümüzde etkisini hızlı bir şekilde hissettiren küreselleşme ile birlikte ülkeler arasındaki sınırlar "kalkmış" ve sermaye hareketleri önemli ölçüde hız kazanmıştır. Bu durum ülkeleri ekonomik anlamda birbirlerine bağımlı hale getirmiştir. Bu süreçte mevcut ve potansiyel yatırımcıların karşılaştığı en önemli sorun, ülkelerin kendilerine özgü kanuni sistem, kültür, ekonomik sistem ve ekonomik kalkınmışlık vb. faktörlerden etkilenerek oluşturulmuş ulusal muhasebe teknikleri ile sunulan finansal raporlar olmuştur. Bu bağlamda bazı araştırmacılara göre muhasebeye etki eden faktörler Tablo – 1'de gösterilmektedir.

Tablo 1. Bazı Araştırmacılara Göre Muhasebeye Etki Eden Faktörler

		Yazar/Yazarlar						
Faktör No	**Faktörler**	Mueller (1968)	Previts (1975)	American Accounting Association (1977)	Choi ve Mueller (1978)	Nobes (1998)	Choi, Frost ve Meek (1999)	Toplam Faktör Sayısı
1	Ekonomik kalkınmışlık seviyesi	X		X	X		X	4
2	Ekonomik sistem	X	X	X	X			4
3	Ekonominin büyüme yapısı	X	X		X			3
4	Enflasyon					X	X	2
5	Etik kuralların ve standartların yaptırımı			X				1
6	Finansman kaynakları					X	X	2
7	Gelişmiş finansal raporlar hazırlamak için gerekli bilgi altyapısı		X					1
8	Genel eğitim seviyesi		X		X		X	3
9	Hesapların parasal değerindeki göreceli istikrar	X			X			2
10	İşletme alanındaki yeniliklerin hızı	X			X			2
11	İşletme büyüklük ve karmaşıklığındaki farklılıklar	X	X		X			3
12	İşletme sahipliğinin yapısı	X	X		X			3
13	İşletme yönetimi ve/veya finans çevrelerinin tecrübe seviyesi	X	X		X			3
14	İşletmecilik ve finansmanın kanuni ve geleneksel yapısı		X					1
15	İşletmelere yapılan kanuni müdahalelerin derecesi	X			X			2
16	Kanuni sistem				X	X	X	3
17	Kültür					X	X	2
18	Finansal raporlamanın amaçları			X				1
19	Mesleki eğitim ve mesleki kurumların durumu	X		X				2
20	Muhasebe eğitiminin genel seviyesi	X						1
21	Muhasebe kanunlarının statüsü		X					1
22	Muhasebe mesleğinin statüsü		X			X		2
23	Muhasebe standartlarını düzenleyen kaynak ya da otorite			X				1
24	Muhasebe teorisi					X		1
25	Muhasebecilerin eğitimi ve yetiştirilmesi			X				1
26	Muhasebenin müşterileri			X				1
27	Politik sistem			X	X			2
28	Politik ve ekonomik bağlar						X	1
29	Para biriminin istikrarı		X					1
30	Sosyal çevre				X			1
31	Spesifik kanuni muhasebe düzenlemesinin varlığı	X	X		X			3
32	Krizler				X			1
33	Teknolojik ve ticari yeniliklerin hızı		X					1
34	Vergilendirme					X	X	2
	Toplam	**12**	**13**	**8**	**15**	**8**	**8**	

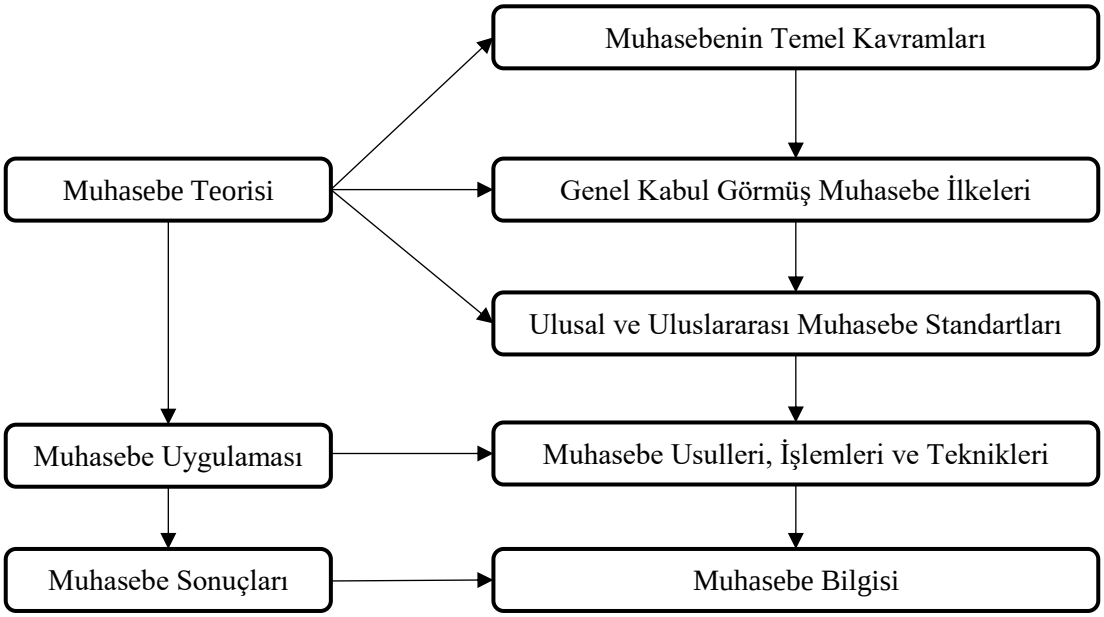
Kaynak: *Ağca, 2003.*

Tablo – 1'de görüleceği üzere muhasebeye etki eden çok sayıda faktör bulunmaktadır. Bu durum aynı tip mali nitelikli olaylar sonucunda farklı finansal raporların oluşmasına yol

açmıştır. Bu bağlamda ülkeler arası tek bir muhasebe sisteminin oluşturulması kaçınılmaz hale gelmiştir.

Tablo – 1 incelendiğinde muhasebeye yön veren en önemli iki faktörün ülkenin ekonomik sistemi ve büyüme yapısı olduğu görülmektedir. Bu durum ülkede uygulanan siyasi yapıya da yön vermekte; ülkede özel mülkiyetin gelişmesine bağlı olarak girişimciliğin gelişmesi, yatırımların artması, ülkede üretilen mal ve hizmet üretiminin artışına bağlı olarak gayri safi milli hasılanın artması, ülkenin açık bir sistem haline gelmesi ile birlikte sermaye ve en önemlisi bilginin önündeki bütün sınırların kalkmasını sağlayacağı muhakkaktır. Bu durumun, ulusal muhasebe sistemi üzerinde de değişikliklere yol açmaması imkânsızdır.

Ulusal muhasebe sisteminde üretilen mali bilgilerin, işletmelerin finansal durumunun ve performansının sağlıklı bir şekilde ölçülebilmesinde kullanılması, çifte vergilendirmenin önüne geçilebilmesi için üretilen mali bilgilerin diğer ülkelerdeki mali bilgiler ile karşılaştırılabilmesine ve muhasebe bilgi sistemlerinin uyumlaştırılabilmesine bağlıdır.



Şekil 1. Muhasebe Kuramı ve Muhasebe Bilgileri

Kaynak: *Çelik, 2010.*

Uluslararası düzeyde ortak bir muhasebe standartları oluşturulması bazında çalışma yürüten kuruluşların başında IASB (International Accounting Standarts Board) gelmektedir. IASB bu çalışmalar kapsamında birçok standart yayınlamıştır.

Ülkemizde ise muhasebe uygulamaları VUK (Vergi Usul Kanunu) ve TTK (Türk Ticaret Kanunu) çerçevesinde "vergi" temelli şekillendirilmiştir. Ancak 01.01.2013 tarihinden itibaren finansal tabloların hazırlanmasında TMS/TFRS'nin (Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartları) uygulanması öngörülmüş olup tüm dünya ile muhasebe dili bazında uyum sağlanmak istenmiştir.

UMS/UFRS'nin (Uluslararası Muhasebe Standartları / Uluslararası Finansal Raporlama Standartları) birebir çevirisi olan TMS/TFRS'nin anlaşılırlığının düşük olması, yoruma ve yönetici tercihlerine göre muhasebe politikası belirlenmesine açık olması ve VUK ile uyumsuzluğu çalışmanın yapılış amacını oluşturmaktadır.

Tezin birinci bölümünde Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları gelişim süreci incelenmiş ve ulusal ve uluslararası bazda standartların oluşumuna yön veren kurum ve kuruluşlar açıklanmaya çalışılmıştır. Ayrıca bu bölümde standartlara yöneltilen olumlu ve olumsuz görüşlerden bahsedilmiştir.

İkinci bölümde ise Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları ve finansal raporlama incelenmiştir. Öncelikle bütün standartlar amaç, kapsam ve özellikle değerleme hükümleri konusunda tek tek ele alınmış ve söz konusu standart ile değerleme işlemlerini konu alan çalışmalar için literatür taraması gerçekleştirilmiştir. Bu bölümde ayrıca finansal raporlar açıklanmaya çalışılmıştır.

Tezin üçüncü bölümünde, birinci ve ikinci bölüm ışığında "ölçüm" kavramı açıklanmaya çalışılmış ve VUK, TTK, SPK (Sermaye Piyasası Kanunu) ve TMS/TFRS uyarınca ölçüm ve ölçüm ölçütleri ele alınmıştır. Ayrıca bu bölümde TMS/TFRS ve VUK değerleme farkları genel olarak açıklanmaya çalışılmıştır.

Dördüncü ve son bölümde ise mevcut VUK uygulamaları ve değerleme işlemleri ile TMS/TFRS uygulamaları ve ölçüm işlemleri arasındaki farkları örnek bir uygulama ile ifade edilmeye çalışılmış, finansal tablolar arasındaki farklar incelenmiş, ticari kar ve mali kar farklılıkları ele alınmıştır. Ayrıca söz konusu bu değerleme farklarının finansal tablolara etkisi incelenmeye ve açıklanmaya çalışılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE MUHASEBE/FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI GELİŞİM SÜRECİ

1.1. Küresel Muhasebe Standartları Yaklaşımı

Küreselleşmenin hızlanması ile muhasebe bilgi kullanıcıları, farklı ülkelerdeki farklı muhasebe uygulamaları sonucu ortaya çıkan farklı finansal tabloları analiz ve yorumlama açısından güçlük ve zorluklar ile karşı karşıya kalmışlardır (Soderstrom ve Sun, 2007; Duman vd., 2016; Ahmadov, 2016). Bu sorun için getirilen çözümler içerisinde en çok kabul gören yaklaşım, muhasebe ve finansal raporlamanın uyumlaştırılması olmuştur (Tweedie ve Seidenstein, 2005). Bu bağlamda ortak bir raporlama dili oluşturulması kaçınılmaz hale gelmiştir. Bu durum yeni muhasebe düzenlemeleri ve finansal raporlama anlayışını beraberinde getirmektedir (Çelik, 2010). Ancak ülkelerin kendilerine özgü muhasebeye etki eden faktörleri nedeniyle; standart belirleyiciler, muhasebe ve finansal raporlama uyumlaştırılma çabalarından daha çok, ortak hedefler belirlemeye yönelmelidir (Jeanjean ve Stolowy, 2008).

Muhasebe ve finansal raporlama sistemlerindeki harmonizasyon ve yakınsama çalışmaları, ülkeler arasındaki muhasebe sistemi farklılıklarının uluslararası düzeyde neden olduğu sorunların çözülmesine yönelik teorik ve uygulama alanı içerisinde yapılan çalışmalardır. Harmonizasyon çalışmaları, finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini artırmak amacıyla, ülkeler arası muhasebe uygulamaları arasındaki farkları en aza indirmek amacıyla yürütülmektedir. Yakınsama çalışmaları ise, bütün dünyada tek bir muhasebe standart seti kullanılmasını amacına hizmet etmektedir (Vellam, 2004).

Harmonizasyon ve yakınsama çalışmalarının, gerek küresel gerek yerel bazda temel 4 faydası vardır (Saudagaran ve Diga, 1998):

- Çokuluslu işletmelerin maliyetlerinde azaltım yapabilme olanağını sağlaması,
- Finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini artırması,
- Kaynakları sınırlı olan ülkelere daha düşük maliyetler ile muhasebe standartlarının hazır olarak sunulması,
- Yüksek kaliteli muhasebe standartlarının ve uygulamalarını dünya geneline yayılması.

Muhasebe standartları sayesinde; işletmenin varlıkları, kaynakları, gelir, gider ve maliyetleri sonucunda ortaya çıkan kar/zararın daha doğru ölçülmesine, ihtiyaca ve gerçeğe uygun olarak ilişkili taraflara karar alma sürecinde bilgi üretilmesine imkân sağlanacaktır. Bu bağlamda muhasebe standartları; sadece finansal bilgilerin karşılaştırılabilir olmasını sağlayan bir araç değil, aynı zamanda finansal bilginin daha kaliteli ve anlamlı olmasını sağlayan bir sistem olarak görülmelidir (Çelik, 2010).

1.2. Uluslararası Muhasebe Standartlarına Geçiş Sürecine Yol Açan Faktörler

21 yy.'da uluslararası muhasebe standartlarına geçiş sürecini hızlandıran faktörlerin başında; bilgi teknolojilerindeki gelişmeler, gelişmiş ülkelerde biriken sermayenin kendisi için karlı yatırım alanları araması, yabancı ülkelere yapılan yatırımların ve getirilerinin yatırımcı ülkeye getirilmesinde yaşanan "transfer fiyatlaması" vb. sorunlar, ülkelerde uygulanan siyasi, vergi ve muhasebe sistemleri farklılıkları gelmektedir.

Haller ve Walton'a (2003: 28) göre muhasebe, içinde bulunduğu çevre koşulları tarafından şekillenmektedir. Ülkelerin kendine has; tarihi, siyasi, ekonomik vb. değerleri farklıdır ki kendi muhasebe sistemleri de bu doğrultuda gelişim göstermiştir. Ancak küreselleşmenin etkisiyle sermaye hareketlerinin hızlanmasıyla birlikte finansal raporlar, finansal bilgi kullanıcıları tarafından "evrensel" boyutta talep edilmeye başlamıştır (Güçlü, 2010; Ding ve diğ., 2007). Bu bağlamda uluslararası bir muhasebe standardına geçiş sürecine yol açan faktörler aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Yılmaz, 1998);

- Artan ekonomik ve politik bağımlılıklar,

- Çokuluslu işletme stratejilerinde değişmeler,
- Teknolojik gelişmeler,
- Uluslararası finansal piyasalarda hızlı büyüme,
- Muhasebe skandalları.

Bilindiği üzere küreselleşmeyle birlikte işletmeler, zorlu rekabet koşulları ile karşı karşıya kalmışlardır. Bu durum işletmelerin; faaliyet gösterdiği sektördeki rakiplerinin konumunu izlemesini ve maliyetlerini değerlendirmesini zorunlu kılmaktadır. Bu açıdan, işletmelerin finansal durumları ve karlılık düzeylerinin karşılaştırılabilir olması gerekmektedir. Ancak ülkelerin muhasebe uygulamalarındaki farklılıklar sebebiyle, finansal bilgilerin karşılaştırılabilmesi, sermaye hareketleri ve bu doğrultuda işletme birleşmelerinde zorluklar yaşanmaktadır ki bu durum küresel bazda finansal raporlama gereğini doğurmuştur. Aynı zamanda işletmenin, aynı anda hem UFRS hem de kendi muhasebe mevzuatı çerçevesini uygulaması finansal raporların karşılaştırılabilirliğini olumsuz yönde etkilemektedir (Callao, Jarne ve Lainez, 2007).

Günümüzde birçok işletmenin -özellikle çokuluslu işletmeler- birden fazla ülkede küresel anlamda faaliyet göstermesi, her ülkenin muhasebe uygulamalarına göre hazırlanmış olan finansal raporlar ile mevcut ve potansiyel yatırımcıların, geçmiş yatırım kararlarını değerlendirmesinde ve yeni yatırım kararlarının alınmasında birtakım sorunların baş göstermesine neden olmaktadır. Söz konusu bu sorunları azaltmak ve sermaye hareketliliğini artırmak amacıyla işletmeler, faaliyet gösterdikleri ülkelerde muhasebe süreçlerinin benzer olmasını talep etmektedir (Ding, Jeanjean ve Stolowy, 2005). Az gelişmiş ülkelerin yabancı sermayeyi çekmek adına kurumlar ve gelir vergisi oranlarını uygun oranlara düşürmesi, işletmelerin yatırım kararlarını da ayrıca etkilemektedir. İşletmelerin finansal raporlamalarını etkileyen bir diğer husus ise transfer fiyatlandırmasıdır.

Transfer fiyatlandırması; işletmelerin, merkezi ile farklı ülkelerde faaliyet gösteren aynı çıkar birliğine dâhil olan bağlı işletmeleri arasında karşılıklı olarak mal ve hizmet sunumunda uygulanan fiyatlamadır (Dockner ve Fruchter, 2014; Haake ve Martini, 2013; Graf ve Kimms, 2013). Örneğin, merkezi Amerika olan bir şirket; Çin'de bağlı işletmesinde ürettiği cep telefonu parçalarını, Malezya'da montaj ettirerek satması durumunda, parçaların Çin'den Malezya'ya transfer sürecinde uygulanan fiyatlar transfer fiyatı olacaktır. Malezya'da vergilerin Çin'e göre daha yüksek olması durumunda, işletme transfer fiyatlarını

olduğundan yüksek göstererek Çin'de daha çok, Malezya'da ise daha az vergi beyan edecek ve toplamda ödeyeceği vergi tutarını azaltacaktır. Bu durum, yani işletmelerin transfer fiyatlarını kendi çıkarları doğrultusunda manipüle etmeleri, günümüzde sıklıkla kullanılan bir yoldur. Ancak bu durum, işletmenin normalden daha az vergi ödediği ülke ekonomisini olumsuz etkilemektedir (Martini, 2015). Bu sorun, standartlarda da ele alınmış ve TMS 24 İlişikli Taraf Açıklamaları Standardında, ilişkili taraflar ile olan ilişkilerin ihtiyaca ve gerçeğe uygun sunulması gerekliliği belirtilmiştir ki bu gereklilik finansal bilgi kullanıcılarının verecekleri yatırım kararlarını etkileyebilmektedir.

Bilgi ve iletişim teknolojilerinde baş döndüren bir hızda gerçekleşen gelişmeler ile fiziksel uzaklıklar ortadan kalkmıştır. Bu durum, finansal tabloların küresel bazda elde edilebilmesini ve finansal raporlama süreci ve içeriğini de değiştirmiştir. Artık finansal bilgi kullanıcıları, hızlı bilgi akışı ile finansal ve finansal olmayan bilgilere, sürekli ve eş zamanlı olarak ulaşabilmektedir. Bu durum işletmeleri, nitelikli finansal bilgi üretmeye zorlamıştır. Türkiye'de BİST'e (Borsa İstanbul) kayıtlı işletmelerin finansal verilerini elektronik ortamda yayınladığı görülmektedir. Ancak bu işletmelerin 2013 öncesi dönemde, geçerli muhasebe uygulamalarına göre finansal verilerini yayınladıkları ve söz konusu bu finansal verilerin doğrudan "karşılaştırılabilir" olmadığı görülmektedir.

Uluslararası muhasebe standartlarına geçişe yol açan faktörlerden birisi de özellikle 1980'li yıllardan sonra yaşanan muhasebe skandalları olmuştur. Bilindiği üzere finansal bilgi kullanıcıları, sunulan finansal bilginin niteliksel özelliklere sahip olmasını yani ihtiyaca ve gerçeğe uygun olarak sunulmasını istemektedir. Ancak yaşanan söz konusu bu muhasebe skandalları ile finansal tabloların güvenirlikleri zedelenmiş ve sorgulanmaya başlanmıştır.

Son yıllarda yaşanan skandallar dalgası Enron ve Arthur Andersen'in iflası ile başlamıştır (Yardımcıoğlu ve Ada, 2013). Enron olayı; işletmenin kendisini olduğundan daha yüksek karlı göstermesi (Ertuğrul, 2014) ve denetim şirketi olan Arthur Andersen'den yardım alması şeklinde gerçekleşmiştir.

Söz konusu bu işletmelerde yaşanan skandalların ortaya çıkmasının ardından; Worldcom, Lehman Brothers, AIG gibi vb. işletmelerin karıştığı muhasebe skandalları patlak vermiştir. Bu durum Amerika'da bu tür skandalların tekrar etmemesi amacıyla "Sarbanes-Oxley Yasası" çıkarılmasına yol açmıştır. Yasa; halka açık işletmeleri, denetim firmalarını ve çalışanlarını kapsamaktadır. Yasayla birlikte, skandalların azalarak da olsa devam ettiği

görülmektedir. Amerika'nın dışında kalan ülkeler de kurumsal yönetim ilkelerini belirleyip yürürlüğe koymuş ve kamuya açıklamıştır.

Yaşanan bu gelişmeler, ortak bir muhasebe dili ve bu doğrultuda bir denetim standardı setinin oluşturulması fikrini doğurmuştur.

1.3. Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nın Oluşumuna Yön Veren Kuruluşlar

Uluslararası seviyede muhasebe alanında dil birliğini sağlamak amacı ile birçok kuruluşun çalışma yaptığı görülmektedir. Söz konusu bu kuruluşların ortak amacı dünyada muhasebe ve finansal raporlama standartlarının oluşmasını sağlamak olmuştur.

Dünyada kabul edilen iki muhasebe standardı seti bulunmaktadır:

- Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından oluşturulan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS),
- Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) tarafından oluşturulan ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (US GAAP).

UFRS "İlke Bazlı" yani finansal raporlamada işlemlerin şeklini değil ekonomik özünü yansıtan bir anlayışla; US GAAP ise "Kural Bazlı" yani her türlü uygulamayı kapsamaya çalışan bir anlayışla oluşturulmuştur (İbiş ve Özkan, 2006).

Diğer yandan vergi tabanlı muhasebe yaklaşımından, bilgi tabanlı muhasebe yaklaşımına geçiş ile birlikte; işletme performansı, yöneticilerin performansı, işletme varlıklarının etkin ve verimli yönetimi, şirketin piyasa ve defter değeri vb. değerler daha doğru ölçülebilecektir. Bu durum, muhasebe bilgisinin "teyit boyutu"nu ifade etmektedir.

Muhasebe bilgisi ile işletme iç ve dış çevresinin, işletmenin geleceğine ilişkin karar alma süreçlerinde kullanılması ile "tahmin boyutu" ortaya çıkmaktadır.

Standartlar sayesinde, muhasebe bilgi sistemi tarafından üretilen bilgi ile mevcut ve geleceğe ilişkin karar alma süreçlerinde ihtiyaca ve gerçeğe uygun, tam, doğru, eksiksiz, zamanında sunulmuş finansal bilgiye ulaşma imkânı ortaya çıkabilecektir.

Bu olumlu yanlarının yanında, muhasebe standartların geçiş sürecinde yasal düzenlemelerin yapılmaması, vergi kanunlarının uyumsuzluğu, uygulayıcı konumunda yer alan muhasebe

meslek mensuplarının vergi tabanlı muhasebe anlayışına sahip olması ve standartlara ilişkin yeteri bilgi ve tecrübeye sahip olmamaları, ilgili eğitimin ve materyallerin sağlanmaması, yasal otoritenin standartların vergi boyutunu ilgilendiren yasa, tebliğ vb. düzenlemeleri gerçekleştirmemesi boyutlarında olduğu gibi, standartlara uygun tekdüzen hesap planının olmaması gibi önemli bir boyutta da eksikliklerin olduğu görülmektedir.

Başlıca uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarının oluşumuna yön veren kuruluşlar;

- IASB
- FASB
- IFRS Foundation (IFRS Vakfı)
- SAC (Standart Tavsiye Komitesi)
- IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)
- EFRAG (Avrupa Finansal Raporlama Danışma Grubu) olarak sıralanabilir.

1.3.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), her biri oy hakkına sahip, muhasebe standartlarının oluşturulmasında ve eğitiminde uzman, farklı coğrafi bölgelerden gelen 2'si yarı zamanlı olmak üzere 14 üyeden oluşmaktadır. Kararların alınabilmesi için 9 oy gereklidir (IASB, 2016). IASB'nin görevleri şunlardır (KGK, IASB (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu) Bilgi Notu, 2016):

- Kaliteli, şeffaf ve anlaşılır uluslararası muhasebe standartları geliştirmek,
- Ulusal muhasebe standartlarını ve uluslararası muhasebe standartlarını birbirine yaklaştırmak,
- Taslakları (Exposure Draft) çıkartmak ve geliştirmek,
- Standart Yorumlama Komitesi (IFRIC) tarafından oluşturulan yorumları onaylamak,

- Oluşturulmakta olan bir standartla ilgili ulusal standartları ve uygulamaları gözden geçirmek,
- Büyük projelerde görüş almak üzere uzmanlardan oluşan komiteler kurmak,
- Büyük projelere, önceliği olan işlere ve gündeme ilişkin Standart Danışma Konseyi'ne (SAC) danışmak,
- Her bir proje için şart olmamakla beraber, standartlar oluşturulmadan önce, standardın her çevrede uygulanabilir ve işleyebilir olduğundan emin olmak için hem gelişmiş ülkelerde hem de gelişmekte olan pazarlarda saha analizi (field test) yapmak.

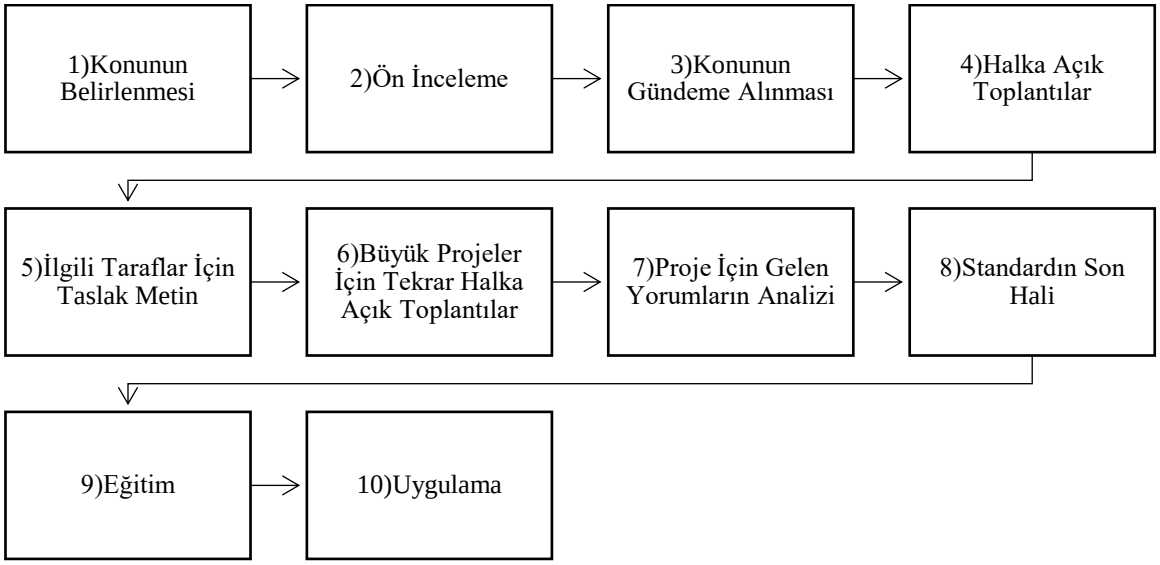
IASB, Mayıs 2000'den beri uluslararası muhasebe standartları yayınlama görevini yürütmektedir. IASB'de bir standardın kabul ediliş süreci şu şekilde gerçekleşmektedir:

- IASB bir standardı gündemine almak için öncelikle SAC'a danışır,
- SAC uygun görürse projeyi gündeme alır,
- Bu aşama IASB projeyle ilgili gerek görürse bir danışma grubu kurar,
- Büyük projelerde; görüş verme süresi 90 gün olan, kurulun görüşlerini, kapsamlı bir özetini içeren bir tartışma belgesi (discussion paper) düzenler ve yayınlar,
- Yine görüş verme süresi 90 gün olan; IASB personeli tavsiyeleri, SAC görüşleri ve diğer görüşler incelenir ve bir taslak metin (exposure draft) yayınlanır,
- IASB, taslak metinin sonuçları hakkında bilgi sahibi olmak için bir vaka çalışması (field test) yürütür,
- Son olarak 14 üyeden en az 9'unun onayı ile standart onaylanarak yayınlanır.

1.3.2. Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB)

ABD'de, yasal olarak muhasebe standartları belirleme yetkisi Menkul Kıymetler Borsası Komisyonu'na (Securities and Exchange Commission (SEC)) bırakılmış olmasına rağmen, uygulamada bu yetki muhasebe örgütlerindedir. ABD'de standart yayınlama çalışmalarını 1973'te kurulan ve bağımsız olma özelliği gösteren Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) tarafından sürdürülmektedir (FASB, 2016). FASB bünyesinde bir standardın kabul ediliş süreci şu şekilde gerçekleşir (FASB, 2016):

- Kurul öncelikle, işletme sahipleri, paydaşlar ve diğer ilgili taraflardan gelen finansal raporlamaya ilişkin istek ve temennileri belirler,
- Kurul, belirlenen bu istek ve temennileri projeye dönüştürüp dönüştürmeyeceğine karar verir,
- Eğer istek ve temenniler projeye çevrilmiş ise, FASB personeli tarafından proje analiz sonuçlarını genel kurulda görüşür,
- Kurul, işletme sahipleri, paydaşlar ve diğer taraflar ön inceleme yapabilmesi için taslak metin (Exposure Draft) oluşturur,
- Kurul gerekli gördüğü durumlarda taslak metinin tartışılması amacıyla halka açık toplantılar düzenler,
- FASB personeli tarafından, yorum mektupları, halka açık toplantılarda elde dilen sonuçları ve diğer tüm bilgileri analiz eder,
- Kurul, muhasebe standartlarının değişikliğe uğradığına dair bir güncelleme yayınlar.



Şekil 2. FASB Bünyesinde Bir Standardın Kabul Ediliş Süreci

Kurulun temel ilkesi, bir standarttan beklenen temel faydanın, standart çıkarma maliyetinden fazla olmasıdır. Bu işlem için kurul, bir maliyet-fayda analizi gerçekleştirir.

1.3.2.1. IASB – FASB Yakınsama Çalışmaları

2002 yılında imzalanan ve 2007 yılında güncellenen Norwalk anlaşması ile IASB – FASB arasındaki UFRS ve US GAAP arasındaki farkları gidermek amacıyla yakınsama projesi başlatılmıştır. Bu anlaşma ile IASB ve FASB, ulusal ve uluslararası alanda finansal raporlamada esas alınacak, nitelikli ve birbiriyle uyumlu muhasebe standartlarının geliştirilmesi hususunda taahhütte bulunmuşlardır (Schipper, 2005).

Bu projede anlaşmaya varılan hususları şu şekilde sıralamak mümkündür (Kaya, 2009):

- Yorum kurullarını, yürüttükleri faaliyetlerin koordine edilmesi konusunda teşvik etmek,
- US GAAP ile UFRS arasındaki farklılıkları ortadan kaldırmayı amaç edinen kısa vadeli bir projeyi hayata geçirmek,
- Mevcut ortak projelerde ilerleme sağlamak,
- Gelecekteki çalışma programlarını koordine etmek.

Dünyada finansal raporlamada yakınsama süreci Norwalk Anlaşması ile hız kazanmaya başlamıştır. Yakınsama kavramının, IASB ve FASB tarafından sıklıkla kullanıldığı görülmektedir. Yakınsama faaliyetlerinin halen sürdürüldüğü ve farklılıkların üzerinde durularak sürecin daha sağlıklı işletilebileceği görülmektedir.

1.3.3. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Vakfı (IFRS Foundation)

2001 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu Vakfı (IASCF) adıyla kurulan bu yapı, 2010 yılı itibari le UFRS'lerin geliştirilmesi olan temel hedefinin daha açık anlaşılması adına, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Vakfı (IFRS Foundation) olarak yeniden şekillendirilmiştir.

Coğrafi kriterler dikkate alınarak seçilen 22 üyesi bulunmaktadır ve üyeler; denetçi, akademisyen ve konusunda uzman kişilerden oluşmaktadır. Vakfın görevleri tüzük uyarınca aşağıdaki gibidir (IFRS Foundation, 2016):

- UMS uygulamalarını teşvik etmek,
- Tüzük değişikliklerini onaylamak,
- Standartlarla ilgili stratejik sorunlar ile ilgilenmek,
- IASB'nin etkinliğini, stratejisini ve bütçesini incelemek,
- IASB'nin stratejisini yıllık bazda incelemek,
- IASB, Standart Yorumlama Komitesi (IFRIC) ve Standart Danışma Konseyi (SAC) üyelerini tayin etmek.

1.3.4. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Yorumlama Komitesi (IFRS Interpretation Committe)

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Vakfı'nın (IFRS Foundation), IFRS'leri yorumlayan yapısı Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Yorumlama Komitesi (IFRS Interpretation Committe) olarak belirlenmiştir. Komite, kamuya açık konularda teknik konuları tartışmak ile yükümlüdür. Toplantılarda onaylanan yorumlar IASB

tarafından yayınlanır (IFRS Interpretation Committe, 2016). Türkiye'de ve IFRIC tarafından yayınlanan standart yorumları aşağıdaki gibidir.

Tablo 2. Türkiye'de ve IFRIC Tarafından Yayınlanan Standart Yorumları

1	TFRS YORUM 1 HİZMETTEN ÇEKME, RESTORASYON VE BENZERİ MEVCUT YÜKÜMLÜLÜKLERDEKİ DEĞİŞİKLİKLER	IFRIC 1 CHANGES İN EXİSTİNG DECOMMİSSİONİNG, RESTORATİON AND SİMİLAR LİABİLİTİES
2	TFRS YORUM 2 ÜYELERİN KOOPERATİF İŞLETMELERDEKİ HİSSELERİ VE BENZERİ FİNANSAL ARAÇLAR	IFRIC 2 MEMBERS' SHARES İN CO-OPERATİVE ENTİTİES AND SİMİLAR INSTRUMENTS
3	TFRS YORUM 4 BİR ANLAŞMANIN KİRALAMA İŞLEMİ İÇERİP İÇERMEDİĞİNİN BELİRLENMESİ	-
4	TFRS YORUM 5 HİZMETTEN ÇEKME, RESTORASYON VE ÇEVRE REHABİLİTASYON FONLARINDAN KAYNAKLANAN PAYLAR ÜZERİNDEKİ HAKLAR	IFRIC 5 RİGHTS TO INTERESTS ARİSİNG FROM DECOMMİSSİONİNG, RESTORATİON AND ENVİRONMENTAL REHABİLİTATİON FUNDS
5	TFRS YORUM 6 ÖZEL BİR PİYASAYA KATILIMDAN DOĞAN YÜKÜMLÜLÜKLER – ATIK ELEKTRİKLİ VE ELEKTRONİK ALETLER	IFRIC 6 LİABİLİTİES ARİSİNG FROM PARTİCİPATİNG İN A SPECİFİC MARKET—WASTE ELECTRİCAL AND ELECTRONİC EQUİPMENT
6	TFRS YORUM 7 TMS 29 YÜKSEK ENFLASYONLU EKONOMİLERDE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI KAPSAMINDA DÜZELTME YAKLAŞIMININ UYGULANMASI	IFRIC 7 APPLYİNG THE RESTATEMENT APPROACH UNDER IAS 29
7	TFRS YORUM 10 ARA DÖNEM FİNANSAL RAPORLAMA VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ	IFRIC 10 INTERİM FİNANCİAL REPORTİNG AND IMPAİRMENT
8	TFRS YORUM 12 İMTİYAZLI HİZMET ANLAŞMALARI	IFRIC 12 SERVİCE CONCESSİON ARRANGEMENTS
9	TFRS YORUM 13 MÜŞTERİ SADAKAT PROGRAMLARI	-
10	TFRS YORUM 14 TMS 19-TANIMLANMIŞ FAYDA VARLIĞININ LİMİTİ, ASGARİ FONLAMA KOŞULLARI VE BU KOŞULLARIN BİRBİRİ İLE ETKİLEŞİMİ	IFRIC 14 IAS 19—THE LİMİT ON A DEFİNED BENEFİT ASSET, MİNİMUM FUNDİNG REQUİREMENTS AND THEİR INTERACTİON
11	TFRS YORUM 15 GAYRİMENKUL İNŞAAT ANLAŞMALARI	-
12	TFRS YORUM 16 YURT DIŞINDAKİ İŞLETMEDE BULUNAN NET YATIRIMIN FİNANSAL RİSKTEN KORUNMASI	IFRIC 16 HEDGES OF A NET INVESTMENT İN A FOREİGN OPERATİON
13	TFRS YORUM 17 NAKİT DIŞI VARLIKLARIN ORTAKLARA DAĞITIMI	IFRIC 17 DİSTRİBUTİONS OF NON-CASH ASSETS TO OWNERS
14	TFRS YORUM 18 MÜŞTERİLERDEN VARLIK TRANSFERLERİ	-
15	TFRS YORUM 19 FİNANSAL BORÇLARIN ÖZKAYNAĞA DAYALI FİNANSAL ARAÇLARLA ÖDENMESİ	IFRIC 19 EXTİNGUİSHİNG FİNANCİAL LİABİLİTİES WİTH EQUİTY INSTRUMENTS
16	TFRS YORUM 20 AÇIK İŞLETME MADENİNİN ÜRETİM AŞAMASINDAKİ DEKAPAJ MALİYETLERİ	IFRIC 20 STRİPPİNG COSTS İN THE PRODUCTİON PHASE OF A SURFACE MİNE
17	TMS YORUM 10 DEVLET YARDIMLARI – İŞLETME FAALİYETLERİ İLE ÖZEL BİR İLİŞKİSİ BULUNMAYANLAR	-
18	TMS YORUM 15 FAALİYET KİRALAMALARI- TEŞVİKLER	-
19	TMS YORUM 25 GELİR VERGİLERİ – İŞLETMENİN VEYA HİSSEDARLARININ VERGİ STATÜSÜNDE DEĞİŞİKLİKLER	-
20	TMS YORUM 27 YASAL AÇIDAN KİRALAMA GÖRÜNÜMÜNDEKİ İŞLEMLERİN ÖZÜNÜN DEĞERLENDİRİLMESİ	-
21	TMS YORUM 29 İMTİYAZLI HİZMET ANLAŞMALARI – AÇIKLAMALAR	-
22	TMS YORUM 31 HASILAT – REKLAM HİZMETLERİ İÇEREN TAKAS (BARTER) İŞLEMLERİ	-
23	TMS YORUM 32 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR – İNTERNET SİTESİ MALİYETLERİ	-
24	-	IFRIC 21 LEVİES

1.3.5. Standart Danışma Konseyi (SAC)

Bu konsey, finansal analistler, akademisyenler, denetçiler, yatırımcılar, profesyonel muhasebe kurum ve kuruluşları yetkilileri tarafından oluşmuştur ve geniş bir katılımcı

yelpazesine sahiptir. IASB'nin başkanı aynı zamanda bu konseye de başkanlık etmektedir. Konsey, halka açık olan toplantılarını yılda 3 kez gerçekleştirmektedir. SAC'ın temel görevi, IASB'ye ait gündemi ve çalışma programını belirlemektir (SAC, 2016).

Bu açıklamalar ışığında IFRS Foundation'ın yapısı aşağıdaki gibi şekillenmektedir.



Şekil 3. IFRS Vakfı'nın Üç Katmanlı Yapısı

Kaynak: *IFRS, 2016.*

IFRIC, IASB tarafından yayınlanan standartlara yorum yazma faaliyetini, ASAF çatısı altında yürütmektedir. IFRS vakfı mütevelli heyeti, standartlara ilişkin faaliyetleri, bütçelere ilişkin insan ve mali kaynakları sevk/idare ile denetin faaliyetlerini yürütmektedir. IFRS vakfı izleme kurulu ise standart düzenlemeye yönelik yürütülen tüm faaliyetleri şeffaf ve hesap verilebilir olarak kamuya açıklamaktadır.

1.3.6. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)

1977 yılında Münih'te gerçekleştirilen 11. Dünya Muhasebeciler Kongresi'nde 51 ülkeden 63 kurucu üye ile kuruluşu gerçekleştirilen Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun (IFAC), temel hedefi "muhasebe mesleğinin dünya genelinde, uyumlaştırılmış standartlar ile gelişmesini ve yüceltilmesi" olarak belirlenmiştir (IFAC, 2016). Bu yönüyle IFAC

muhasebe mesleğinin küresel organizasyonudur (İbiş, 2009). IFAC'ın misyonu ise aşağıdaki gibidir:

- Kamu yararına hizmet etmek,
- Standartların kalitesinin artırılmasına katkıda bulunmak ve rehberlik etmek,
- Muhasebe örgütleri ve muhasebe firmalarının gelişimine katkıda bulunmak,
- Kamu yararı ile ilgili konularda görüş bildirmek.

IFAC'ın vizyonu ise "küresel muhasebe mesleğinin, finansal piyasaların, güçlü ve sürdürülebilir örgütlerin ve ekonomilerin gelişmesinde lider olarak tanımlanması" şeklinde belirtilmektedir.

Muhasebe mesleğinin kalitesini yükseltmek ve standartların benimsenmesi amacı ile denetim, etik, finansal muhasebe ve yönetim muhasebesi, muhasebe eğitimi, bilgi teknolojileri konularında çalışmalar yürüten IFAC, mesleki etik kuralları ve uluslararası denetim standartları konularına en büyük otorite olma özelliğini göstermektedir.

Türkiye'den IFAC kurucu üye olarak Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) katılmış, 1994 yılında Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) üyeliğe kabul edilmiştir.

1.3.7. Avrupa Birliği

Bireylerin, ürün/hizmetlerin ve en önemlisi sermaye hareketlerinin özgürleşmesini sağlamak amacıyla 25.03.1957 tarihinde Belçika, Fransa, Almanya, İtalya, Lüksemburg ve Hollanda ülkeleri tarafından imzalanan Roma Antlaşması; Avrupa Ekonomik Topluluğu'nun kurulmasını sağlamış ve anlaşma sonucunda ülkeler, şirketlerin finansal tablolarının piyasanın önemli dişlilerinden biri olarak kabul etmeye başlamıştır (Lemarchand, 2006). Bu bağlamda Avrupa'da bir ortak piyasa oluşturmak adına muhasebe uygulamalarının uyumlaştırılması için bazı hukuksal düzenlemeler yapılmış ve çeşitli yönergeler yayınlanmıştır. Söz konusu bu yönergeler Tablo – 3'te gösterilmiştir (Özkan ve Terzi, 2010; Memiş ve Güner, 2011).

Tablo 3. Avrupa Birliği Şirketler Hukuku Yönergeleri

Tarih	Yönergeler	Uyumlaştırılan Konular
1968	Birinci	Şirket tescilleri, şirketlerin ve yöneticilerin yetkileri
1976	İkinci	Kamu ve özel kesim şirketler arasındaki farklar, dağıtılabilen karın durumu
1978	Üçüncü	Şirket Birleşmeleri
1978	Dördüncü	Muhasebe formatları, kuralları ve limited şirketlerin dipnot açıklamaları
1982	Altıncı	Şirket tasfiyeleri
1983	Yedinci	Konsolidasyon kuralları
1984	Sekizinci	Denetçilerin nitelikleri, terfi ve azil kuralları
2006	Revize Edilmiş Sekizinci Direktif	Denetçilerin asgari yeterlilikleri
1989	On Birinci	Avrupa Birliği şirketlerin olmayanlara ilişkin açıklamalar
1989	On Üçüncü	Devralmalar

Özellikle dördüncü, yedinci ve sekizinci yönergelerin Avrupa Birliği muhasebe uyumlaştırma sürecine yönelik olarak çıkarıldığı söylenebilir. Avrupa Birliği yayınladığı bu yönergeler ile üye ülkeler arasında muhasebe uygulamalarının uyumlaştırılması ve bu sayede şirketlerin sunduğu finansal raporların karşılaştırılabilir hale gelmesini amaçlamıştır. 1990'ların başına kadar yayınlanan bu yönergeler ile üyeler arası ticaretin gelişmesi sağlanmış ve finansal raporların karşılaştırabilirliği görece kolaylaşmıştır (Haller, 2002).

Ancak sonraki süreçte, yönergelerdeki teknik yetersizlikler, üye ülkelere seçimlik haklar tanınması, küresel ekonomik gelişmeler vb. faktörler neticesinde yönergelerin işlevini kaybettiği anlaşılmıştır (Çiftçi ve Erserim, 2008). Aynı zamanda Avrupa Birliği şirketlerinin karşı karşıya kaldığı en önemli sorunlardan biri ise yönergelerine uymaları halinde ABD sermaye piyasasına girişte yaşanan sorundur. Bilindiği üzere ABD sermaye piyasası kuralları gereğince, ABD'li olmayan şirketler finansal tablolarını US GAAP'a göre düzenlemediği takdirde piyasaya giriş yapamamaktadır.

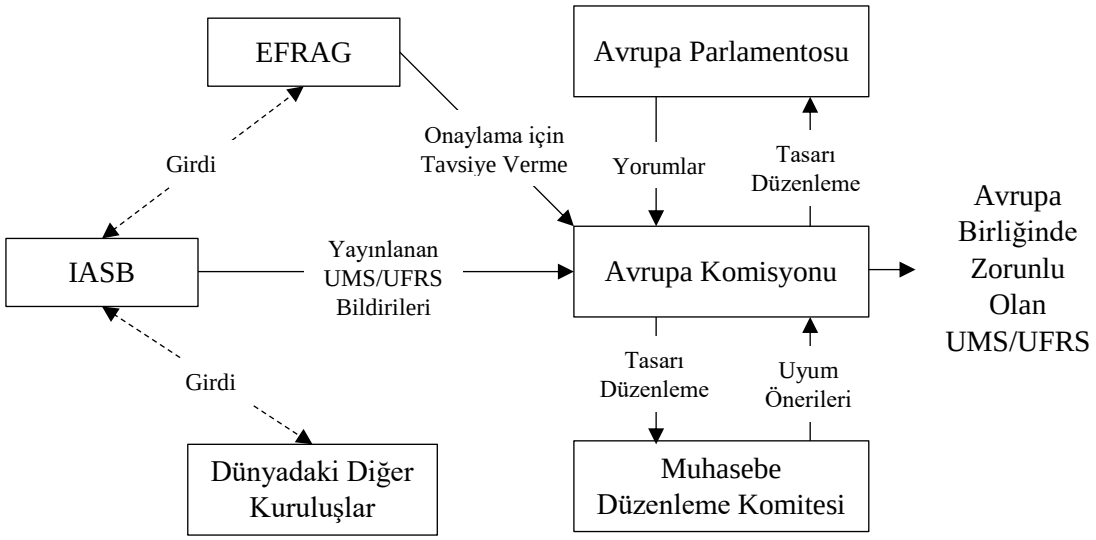
Bu gelişmeler doğrultusunda AB Komisyonu 2000 yılında yayınladığı rapor ile 5 yıllık süreçte AB şirketlerinin finansal raporlarını UFRS ile uyumlu olarak hazırlamaları gerektiğini belirtmiştir. Nitekim 2002 yılında Avrupa Parlementosu bu gereklilik doğrultusunda düzenelemeler yayınlamıştır. Bu düzenleme gereği, en geç 01.01.2005 tarihinden itibaren bütün üye ülkelerdeki borsaya kote olmuş ve diğer örgütlenmiş piyasalarda işlem gören tüm şirketlerin konsolide finansal tablolarını UFRS ile uyumlu hazırlaması zorunlu kılınmıştır. Bu düzenlemenin amacı, AB genelindeki muhasebe

uygulamaları arasındaki farklılıkları en aza indirerek finansal raporlarda karşılaştırılabilirlik ve şeffaflığı artırmaktır.

1.3.8. Avrupa Finansal Raporlama Danışma Grubu (EFRAG)

Avrupa Komisyonu'na UMS/UFRS'lerin onaylanması konusunda yardımcı olmak üzere 2001 yılında kurulan Avrupa Finansal Raporlama Danışma Grubu (EFRAG), Avrupa sermaye piyasalarının önde gelen kurum ve kuruluşları tarafından oluşturulmuş, bağımsız bir özel sektör kurumudur (EFRAG, 2016). Hem proaktif hem de reaktif bir rol üstlenen EFRAG (KGK, 2016: 23-24);

- Yeni veya değiştirilmiş UFRS'ler ve IFRIC yorumlarının onaylanması konusunda Avrupa Komisyonuna danışmanlık sağlar,
- Önerilen UFRS'ler ve IFRIC yorumları, IASB tartışma makaleleri ve diğer istişari belgelerle ilgili yorumlarını sunar,
- Başkanla yapılan toplantılar yoluyla IASB ile olan devamlı temaslarını korur,
- Önemli konular üzerine görüşler geliştirir ve IASB'deki Avrupa girdisinin kalitesini artırmak amacıyla Avrupa'da muhasebe konularıyla ilgili tartışmaları teşvik etmek üzere tasarlanmış çeşitli faaliyetlerde Avrupa Ulusal Standart Belirleyiciler (National Standart Setters (NSS)) ile yakın bir şekilde çalışır,
- NSS ile görüş alışverişi yapmak üzere üç ayda bir toplanır,
- Avrupa Kullanıcı temsilcileriyle EFRAG Kullanıcı Panelinde üç ayda bir toplanır,
- Dünya Standart Belirleyiciler toplantılarına (IASB tarafından düzenlenen) katılır,
- Proaktif özellikli teknik konuların tartışıldığı eski IASB irtibat standart belirleyicilerin toplantılarına katılır.



Şekil 4. Avrupa Birliği'nde Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarını Uyumlaştırma Süreci'nde EFRAG'ın Rolü

Kaynak: *Özkan ve Terzi, 2010.*

Bu bağlamda Şekil 3'te şematize edilen süreç şu şekilde işlemektedir (Özkan & Terzi, 2010):

- IASB tarafından bir bildiri yayınlanır,
- Bu bildiri EFRAG tarafından gözden geçirilerek Avrupa Komisyonu'na sunulur,
- Sunulan bu bildiri Avrupa Komisyonu tarafından taslak haline getirilir ve Muhasebe Düzenleme Komitesi'ne gönderilir,
- Muhasebe Düzenleme Komitesi, uyumlaştırma veya iptal kararını Avrupa Komisyonuna önerir,
- Muhasebe Düzenleme Komitesi'nden uyumlaştırma kararı çıkması halinde, Avrupa Komisyonu'nca uyumlaştırma ile ilgili tebliğ yayınlanır,
- Muhasebe Düzenleme Komitesi'nden iptal kararı çıkması halinde, Avrupa Komisyonu incelenmesi için EFRAG'a başvurur,
- Avrupa Komisyonu, nihai karar için Avrupa Parlementosu'na ilgili konuyu sev eder.

Ayrıca EFRAG, IASB – FASB yakınsama çalışmalarına girdi sağlamaktadır. Şekil 3'te görüleceği üzere Avrupa Birliği'nde Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarını Uyumlaştırma Süreci'nde EFRAG tavsiye verici niteliğindedir

1.4. Türkiye'de Muhasebe Standartları'nın Oluşumuna Yön Veren Kuruluşlar

Türkiye'de muhasebe alanında düzenleme getiren birçok kanun, yönetmelik vb. bulunmaktadır. Türk Ticaret Kanunu'nda muhasebeye ilişkin temel kurallar belirlenmişse de, vergi mevzuatında yer alan hükümlerin ve cezai yaptırımların ağır olması, uzun yıllar uygulamada vergi muhasebesi anlayışının egemen olmasına neden olmuştur.

Maliye Bakanlığı'nın 1993 yılında yayınladığı 1 no'lu "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği" ile muhasebe alanında standartlaşma konusunda önemli bir adım atılmış ve ülke genelinde tekdüzen bir sistemin ve uygulamanın önü açılmıştır. Ancak sermaye piyasalarında işlem gören işletmeler vergi avantajlarını yitirmemek adına, muhasebe uygulamalarını vergi mevzuatı çerçevesinde yürütmekte ve söz konusu muhasebe uygulamaları sonucu oluşan finansal raporları Sermaye Piyasası Kurulu tebliğleri uyarınca düzeltmek durumunda kalmaktaydılar. Aynı zamanda finans kuruluşları, enerji sektöründe faaliyet gösteren kuruluşlar vb. kendi özel standartları uyarınca finansal raporlarını oluşturmaktaydılar.

Türkiye ekonomisindeki yüksek enflasyon dönemlerinde ise işletmeler, gerçek durumlarını yansıtmak adına yabancı para endeksli finansal rapor üretirken; yurtdışı sermaye piyasalarında hisse senetleri işlem gören Türk işletmeleri de Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS), ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (US GAAP) gibi standartlar uyarınca finansal raporlama gerçekleştirmekteydiler. Örneğin hem İMKB hem de New York Borsası'na kote olmuş Turkcell 2000 yılı ilk 9 ayı için; Türkiye'de 23,7 trilyon TL zarar açıklarken, New York Borsası'nda ise 157,8 trilyon kar açıklamıştır (İbiş ve Özkan, 2006).

Kasım 2000 ve Şubat 2001 gibi yaşanan krizlerin sonucu olarak Türkiye'de uluslararası muhasebe standartlarına uyumlu yasal düzenlemeler yapılması gündeme gelmiş; Maliye Bakanlığı, SPK, BDDK gibi düzenleyici ve denetleyici otoritelerinde söz konusu standartlara uyumlu tebliğler yayınlamışlardır.

2005 yılında Avrupa Birliği (AB) ülkelerinde UMS'nin uygulanacak olması ve Türkiye'nin AB üye sürecinde bulunması nedeniyle Türkiye UMS'yi benimseyeceğine dair niyet belirtmiştir. Bunun sonucunda hızlı bir değişim süreci başlamıştır. Bu bağlamda bu bölümde

Türkiye'de Muhasebe Standartları'nın oluşumuna yön veren öncü kurum ve kuruluşlar incelenecektir.

1.4.1. Muhasebe Standartları Komisyonu

Türkiye'de tarihsel olarak muhasebe uygulamaları incelendiğinde, uygulamaların vergi mevzuatı çerçevesinde şekillendiği görülmektedir. Bu bağlamda finansal raporlar işletmelerin gerçek durumunu ortaya koymaktan daha çok, vergi odaklı bir yaklaşım ile hazırlanmıştır.

Türkiye'de muhasebe uygulamalarında temel taşlarında biri de 1990 yılında kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu olmuştur. Bu komisyonun temel amacı, muhasebe uygulamalarındaki kargaşaya son vererek tek elden yayınlanacak muhasebe standartlarını hazırlamak olmuştur. Akademisyenlerden oluşan komisyon tarafından hazırlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 1993 yılında Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanmıştır (Kocamaz, 2012). Yayınlanan bu tebliğ ile aşağıdaki konulara düzenlemeler getirilmiştir:

- Muhasebenin temel kavramları,
- Muhasebe politikalarının açıklanması,
- Mali tablolar ilkeleri,
- Mali tabloların düzenlenmesi ve sunulması,
- Tekdüzen hesap çerçevesi hesap planı ve işleyişi.

Söz konusu bu düzenlemelerin amacı; finansal tabloların gerçek durumu yansıtması ve denetim faaliyetlerini kolaylaştırmasıdır.

1.4.2. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), kamunun aydınlatılması ile ilgili genel ve özel nitelikte karar alabilen, bilanço, gelir tablosu, denetim raporları gibi raporlar hakkında standart/standartlar tespit etmek ve bunları tebliğlerle duyurmak yetkisine sahip bir kurumdur. SPK, bu yetkisine dayanarak birçok tebliğ ve yönetmelik yayınlamıştır.

15.11.2003 tarihinde yayınlanan "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ" (Seri: XI, No: 25) ile SPK'nın yayınladığı standartların UFRS ile uyumlu olduğu görülmektedir (SPK, Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ (Seri : XI, No:25) , 2016).

09.04.2008 tarihinde ise yayınlanan "Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği" (Seri: XI, No: 29) ile "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ" (Seri: XI, No: 25) yürürlükten kaldırılmıştır (SPK, 2016). Söz konusu bu tebliğin 5. maddesinde *"İşletmeler, Avrupa Birliği tarafından kabul edilen haliyle Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarını uygularlar ve finansal tabloların Avrupa Birliği tarafından kabul edilen haliyle UMS/UFRS'lere göre hazırlandığı hususuna dipnotlarda yer verirler. Bu kapsamda, benimsenen standartlara aykırı olmayan, TMSK'ca yayımlanan TMS/TFRS esas alınır."* ibaresine yer verilmiş ve bu tebliğ ile sermaye piyasasında işlem gören işletmelerin finansal tabloları TMS/TFRS uyarınca yapılmaya başlanmıştır.

13.03.2013 tarihinde "Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği" (II – 14.1) ile sermaye piyasasında işlem gören işletmelerin; TMSK'dan bütün yetki, görev ve sorumlulukları devralan Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayınlanan TMS/TFRS'leri esas almaları gerektiği belirtilmiştir.

1.4.3. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu

Diğer bir düzenleyici otorite olan Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK), 26.02.2002 tarihinde banka ve konsolidasyon kapsamındaki diğer finansal kuruluşların uymak zorunda olduğu "Muhasebe Uygulama Yönetmeliği"ni yayınlamıştır. Söz konusu bu yönetmelik yerini 1.11.2006 tarihli "Bankaların Muhasebe Uygulamalarına ve Belgelerin Saklanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik"e bırakmıştır. Bu yönetmeliğin UMS/UFRS ile tam uyumlu olduğu görülmektedir. Ayrıca 10.02.2007 tarihinde yayınlanan "Bankalarca Kamuya Açıklanacak Finansal Tablolar İle Bunlara İlişkin Açıklama Ve Dipnotlar Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ" ile bankalarca kamuya açıklanacak finansal tablolar kapsamında bazı değişiklikler yapılmıştır (BDDK, 2016). Söz konusu yönetmelik ve tebliğlerin; Türkiye'de faaliyet gösteren bütün bankaların finansal

raporlama hususunda şeffaflık ve tek düzeliğin sağlanması, işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde muhasebeleştirilmesi amaçlarına yönelik çıkarıldığı görülmektedir.

1.4.4. Türkiye Bankalar Birliği

1958 yılında kurulan Türkiye Bankalar Birliği (TBB), tüzel kişiliği haiz kamu kurumu niteliğinde bir meslek kuruluşudur. TBB, bankalar arasında muhasebe uygulamalarında tekdüze bir muhasebe dili konusunda çalışmalar yürütmüştür (Gökdeniz, 1996: 35). Bu çalışmaların en önemlileri, 1986 yılında uygulamaya konulan bankalar için tekdüzen hesap planı ve 2006 yılında yayınlanan, bankaların TMS/TFRS'yi esas alacaklarını belirten "Bankaların Muhasebe Uygulamalarına ve Belgelerin Saklanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" olmuştur.

1.4.5. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu

Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK), 09.02.1994 tarihinde finansal tabloların gerçek, ihtiyaca uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olması için benimsenecek ulusal muhasebe standartları oluşturmak ve muhasebe meslek mensuplarının denetim faaliyetlerini disiplinli bir şekilde yürütebilmeleri için ulusal denetim standartları oluşturmak ve yayınlamak üzere TÜRMOB tarafından kurulmuştur (Yalkın, 1995).

TMUDESK'in amaçları şunlardır (Başpınar, 2004);

- Ülke ekonomisinin yapısı ve gereksinimlerini göz önünde bulundurarak Ulusal Muhasebe Standartları geliştirmek ve bu standartların benimsenmesini ve uygulanmasını sağlamak,
- Türkiye Muhasebe Standartları'nın, Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu olmasını sağlamak.

Söz konusu bu amaçlar ışığında TMUDESK 19 adet muhasebe standardı yayınlamıştır. Ancak söz konusu yayınlanan bu standartların benimsenmesi ve uygulamaya konması sağlanamamıştır. Bu durum, TMUDESK'in kanuni yaptırım gücü bulunmamasından

kaynaklanmıştır. TMUDESK, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun (TMSK) kurulması ile birlikte yaptığı çalışmaları TMSK'ya devrederek kapatılmıştır.

1.4.6. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu

TMUDESK'in görev, sorumluluk ve çalışmalarını devralan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), 2002 yılında faaliyete geçmiştir. TMSK, kamu tüzel kişiliğe sahip, idari ve mali özerkliğe sahip bir kuruluş olma özelliğini göstermekteydi.

Kurulun temel görevi; finansal tabloların sunumunda finansal tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayımlamak olarak belirlenmiştir (TMSK, 2016).

TMSK faaliyet gösterdiği dönemde, Resmi Gazete'de yayınlanmış 1 adet Kavramsal Çerçeve, 38 adet TMS/TFRS ve 26 adet standart yorumu bulunmaktadır.

TMSK'nın faaliyetleri 02.11.2011 tarihi itibari ile Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Kurumuna'na devrolunmuş ve sona ermiştir.

1.4.7. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

Başbakanlıkla ilişkili, idari özerkliğe sahip bir üst kurul olan Kamu Gözetim Kurumu (KGK), 02.11.2011 tarihinde kamu gözetimi alanında uluslararası gelişmelerin gereği olarak yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK) uyarınca öngörülen bağımsız denetim alanını düzenlemek üzere kurulmuştur. KGK'nın temel amacı; yatırımcıların çıkarlarını ve denetim raporlarının doğru ve bağımsız olarak hazırlanmasına ilişkin kamu yararını korumak ile doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilginin sunumunu sağlamak olarak belirtilmiştir (KGK, 2016). KGK'nın görevleri (KGK, 2016);

- Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek,
- Bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak ve böylece bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak,

- Uluslararası Muhasebe Standartlarıyla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını (TMS) oluşturmak ve yayımlamak,
- Uluslararası Denetim Standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarını (TDS) oluşturmak ve yayımlamak olarak belirlenmiştir.

Yüksek kalitede ve güvenilir bir finansal raporlama ve bağımsız denetim ortamı oluşturmayı kendine vizyon edinen kurum, misyon olarak ise finansal raporların uluslararası standartlarla uyumlu olarak düzenlenmesini ve denetlenmesini sağlayacak standartlar koymak, etkin bir kamu gözetimini gerçekleştirmek olarak belirlemiştir.

KGK tarafından bugün itibari ile yayınlanan ve yürürlükte olan 1 adet Kavramsal Çerçeve, 14 adet finansal raporlama standardı, 28 adet muhasebe standardı, 23 adet yorum bulunmaktadır.

Tablo 4. TMS/TFRS 2015 Seti – IFRS/IAS 2016

TMS/TFRS 2015 SETİ – IFRS/IAS 2016					
1	Kavramsal Çerçeve	FİNANSAL RAPORLAMAYA İLİŞKİN KAVRAMSAL ÇERÇEVE	FRAMEWORK		
2	TFRS 1	TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ İLK UYGULAMASI	IFRS 1	FIRST-TIME ADOPTION OF INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS	
3	TFRS 2	HİSSE BAZLI ÖDEMELER	IFRS 2	SHARE-BASED PAYMENT	
4	TFRS 3	İŞLETME BİRLEŞMELERİ	IFRS 3	BUSINESS COMBINATIONS	FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI
5	TFRS 4	SİGORTA SÖZLEŞMELERİ	IFRS 4	INSURANCE CONTRACTS	
6	TFRS 5	SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLAR VE DURDURULAN FAALİYETLER	IFRS 5	NON-CURRENT ASSETS HELD FOR SALE AND DISCONTINUED OPERATIONS	
7	TFRS 6	MADEN KAYNAKLARININ ARAŞTIRILMASI VE DEĞERLENDİRİLMESİ	IFRS 6	EXPLORATION FOR AND EVALUATION OF MINERAL RESOURCES	
8	TFRS 7	FİNANSAL ARAÇLAR: AÇIKLAMALAR	IFRS 7	FINANCIAL INSTRUMENTS: DISCLOSURES	
9	TFRS 8	FAALİYET BÖLÜMLERİ	IFRS 8	OPERATING SEGMENTS	
10	TFRS 9	FİNANSAL ARAÇLAR	IFRS 9	FINANCIAL INSTRUMENTS	
11	TFRS 10	KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLAR	IFRS 10	CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENTS	
12	TFRS 11	MÜŞTEREK ANLAŞMALAR	IFRS 11	JOINT ARRANGEMENTS	
13	TFRS 12	DİĞER İŞLETMELERDEKİ PAYLARA İLİŞKİN AÇIKLAMALAR	IFRS 12	DISCLOSURE OF INTEREST IN OTHER ENTITIES	
14	TFRS 13	GERÇEĞE UYGUN DEĞER ÖLÇÜMÜ	IFRS 13	FAIR VALUE MEASUREMENT	
15	TFRS 14	DÜZENLEMEYE DAYALI ERTELEME HESAPLARI	IFRS 14	REGULATORY DEFERRAL ACCOUNTS	
16	-	-	IFRS 15	REVENUE FROM CONTRACTS WITH CUSTOMERS	
17	-	-	IFRS 16	LEASES	
18	TMS 1	FİNANSAL TABLOLARIN SUNULUŞU	IAS 1	PRESENTATION OF FINANCIAL STATEMENTS	
19	TMS 2	STOKLAR	IAS 2	INVENTORIES	MUHASEBE STANDARTLARI
20	TMS 7	NAKİT AKIŞ TABLOLARI	IAS 7	STATEMENT OF CASH FLOW	
21	TMS 8	MUHASEBE POLİTİKALARI, MUHASEBE TAHMİNLERİNDE DEĞİŞİKLİKLER VE HATALAR	IAS 8	ACCOUNTING POLICIES, CHANGES IN ACCOUNTING ESTIMATES AND ERRORS	
22	TMS 10	RAPORLAMA DÖNEMİNDEN (BİLANÇO TARİHİNDEN) SONRAKİ OLAYLAR	IAS 10	EVENTS AFTER THE REPORTING PERIOD	
23	TMS 11	İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ	-	-	
24	TMS 12	GELİR VERGİLERİ	IAS 12	INCOME TAXES	

25	TMS 16	MADDİ DURAN VARLIKLAR	IAS 16	PROPERTY, PLANT AND EQUIPMENT
26	TMS 17	KİRALAMA İŞLEMLERİ	-	-
27	TMS 18	HASILAT	-	-
28	TMS 19	ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR	IAS 19	EMPLOYEE BENEFITS
29	TMS 20	DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE DEVLET YARDIMLARININ AÇIKLAMASI	IAS 20	ACCOUNTING FOR GOVERNMENT GRANTS AND DISCLOSURE OF GOVERNMENT ASSISTANCE
30	TMS 21	KUR DEĞİŞİMİNİN ETKİLERİ	IAS 21	THE EFFECTS OF CHANGES IN FOREIGN EXCHANGE RATES
31	TMS 23	BORÇLANMA MALİYETLERİ	IAS 23	BORROWING COSTS
32	TMS 24	İLİŞKİLİ TARAF AÇIKLAMALARI	IAS 24	RELATED PARTY DISCLOSURE
33	TMS 26	EMEKLİLİK FAYDA PLANLARINDA MUHASEBELEŞTİRME VE RAPORLAMA	IAS 26	ACCOUNTING AND REPORTING BY RETIREMENT BENEFIT PLANS
34	TMS 27	BİREYSEL FİNANSAL TABLOLAR	IAS 27	SEPARATE FINANCIAL STATEMENTS
35	TMS 28	İŞTİRAKLERDEKİ VE İŞ ORTAKLIKLARINDAKİ YATIRIMLAR	IAS 28	INVESTMENTS IN ASSOCIATES AND JOINT VENTURES
36	TMS 29	YÜKSEK ENFLASYONLU EKONOMİLERDE FİNANSAL RAPORLAMA	IAS 29	FINANCIAL REPORTING IN HYPERINFLATIONARY ECONOMIES
37	TMS 32	FİNANSAL ARAÇLAR: SUNUM	IAS 32	FINANCIAL INSTRUMENTS: PRESENTATION
38	TMS 33	HİSSE BAŞINA KAZANÇ	IAS 33	EARNINGS PER SHARE
39	TMS 34	ARA DÖNEM FİNANSAL RAPORLAMA	IAS 34	INTERIM FINANCIAL REPORTING
40	TMS 36	VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ	IAS 36	IMPAIRMENT OF ASSETS
41	TMS 37	KARŞILIKLAR, KOŞULLU BORÇLAR VE KOŞULLU VARLIKLAR	IAS 37	PROVISIONS, CONTINGENT LIABILITIES AND CONTINGENT ASSETS
42	TMS 38	MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	IAS 38	INTANGIBLE ASSETS
43	TMS 39	FİNANSAL ARAÇLAR: MUHASEBELEŞTİRME VE ÖLÇME	IAS 39	FINANCIAL INSTRUMENTS: RECOGNITION AND MEASUREMENT
44	TMS 40	YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER	IAS 40	INVESTMENT PROPERTY
45	TMS 41	TARIMSAL FAALİYETLER	IAS 41	AGRICULTURE

1.5. Uluslararası Muhasebe Standartlarına Getirilen Olumlu ve Olumsuz Görüşler

Muhasebe ve finansal raporlama sistemlerindeki harmonizasyon ve yakınsama çalışmalarını savunan görüşlere göre; finansal bilginin niteliksel özelliklerinin artmasıyla, kaliteli finansal raporlama daha da gelişecek (Kieso, Weygandt ve Warfield, 2013: 21), farklı muhasebe uygulamalarından doğacak ek maliyetler ortadan kalkacak (Jermakowicz ve Gornik-Tomaszewski, 2006), mevcut ve potansiyel yatırımcılar daha etkin karar alabilecek (Larson ve Street, 2004; Sahut, Boulerne ve Teulon, 2011) ve uluslararası finansal raporlama standartları uygulaması ile güvenilir ve karşılaştırılabilir bir ortam oluşacak (Haverty, 2016), muhasebe eğitimi ve işletme denetimi kolaylaşacak (Korkmaz, Tekel ve Birkan, 2007) ve muhasebe mesleği gelişecektir (Parlakkaya, 2004). Ayrıca Sunder (2006), standartların bir çeşit düzenleme aracı olarak kullanılacağını ve bunun da zaman ve enerji tasarrufu

sağlayacağını, denetim faaliyetlerini kolaylaştıracağını belirtmiştir. Memiş ve Güner (2011) ise uyumlaştırmanın şu yararları sağlayacağını idade etmiştir:

- Uyumlaştırma ile yüksek kalitede güvenilir finansal raporlama sağlanabilir,
- Çokuluslu işletmelerde etkin performans değerlendirmesine olanak tanır,
- İşletmelerin ulusal ve uluslararası düzeyde sektörde faaliyet gösteren rakipleri ile sağlıklı bir biçimde karşılaştırılabilmesini sağlar,
- İşletmelerin uluslararası güvenirliğini artırır,
- Uyumlaştırma ile sermaye hareketleri hızlanacağından, işletmelerin finansman maliyetlerinde azalma sağlar.

Karşıt görüşler ise; standartların birçoğunun, UFRS'ye uyumlaştırma içinde olan ülkelerde, ihtiyaç duyulan muhasebe uygulamalarının gerçekleştirilmesini sağlamayacağını (Cieslewicz, 2014), küresel bazda muhasebe standartları olmadan gelişen global sermaye piyasasına harmonizasyon ve yakınsamanın gerekli olmadığını (Charitou, Karamanou ve Lambertides, 2015), standartların; eğitim, çalıştay vb. çalışmalar, kitap, makale vb. çalışmalar, finansal raporlama hizmeti verdiğini iddia eden danışmanlık şirketleri, UFRS ile uyumlu yazılım hizmeti verdiğini ileri süren yazılım şirketleri için bir rant kapısına dönüşeceğini (Pekdemir, 2011), uyumlaştırma sürecine bizzat IASB tarafından öncülük ediliyor olmasının, belirli piyasa oyuncularının daha fazla kazanma isteği ile yakından ilgili olduğunu (Lange ve Howieson, 2006) belirmiştir. Öte yandan uyumlaştırma sürecinde yaşanan sorunlar aşağıdaki gibidir (Usul ve Kıymık, 2010):

- Bazı standartların karmaşık yapıya sahip olması,
- Ulusal muhasebe sistemlerinin "vergi" temelli olması,
- Kısıtlı sermaye piyasaları,
- Tercüme zorlukları,
- Mevcut ve potansiyel yatırımcıların muhasebe standartlarından memnun olmaması,
- Standartların ilk uygulama için yetersiz olması,
- Ülke siyasetçilerinin, ülke ekonomisini ve yerel şirketleri koruma isteği nedeniyle standartları uygulama konusunda isteksiz olmaları,

Her iki görüş incelendiğinde, muhasebe ve finansal raporlama sistemlerindeki harmonizasyon ve yakınsama çalışmalarını savunan ve karşı çıkan görüşlerin haklı yanları olduğu görülmektedir. Örneğin, varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin belirlenmesi, yüksek maliyetli olacaktır. Ancak diğer taraftan küresel bazda kullanıma sunulacak, tek bir muhasebe standartları setinin oluşturulması durumunda ekonomik işbirlikleri artacaktır.

Standartların uygulanması bir süreç halinde;

- Standartların öğretimi,
- Standartların uygulamaya yansımaları,
- Standartların uygulayıcılara teorik ve pratik tabanlı öğretimi,
- Şirketlerin teşvik edilmesi ve şirketlere ek maliyet getirmemesi,
- Gerekli yazılım desteğinin sağlanması,
- Ulusal vergi sisteminin uyumlaştırılması,
- Üniversitelerde standartların müfredatta, temel muhasebe derslerinde yer alması ve verilmesi ile standartların bir ülkede uygulanmasında başarıya ulaşılabilir.

İKİNCİ BÖLÜM

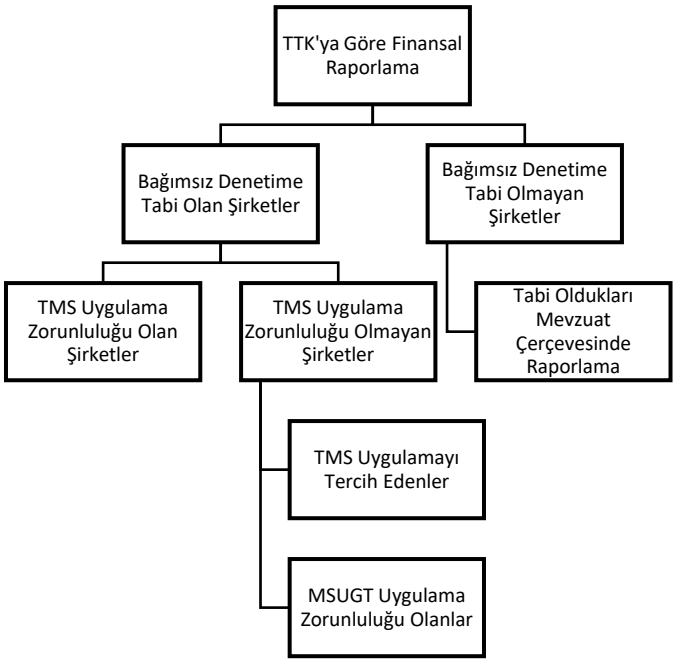
TÜRKİYE MUHASEBE/FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI VE FİNANSAL RAPORLAMA

Türk Ticaret Kanunu, Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde 13.01.2011 tarihinde kabul edilmiş, 01.01.2013 tarihinden itibaren finansal tabloların hazırlanmasında Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS)'nın uygulanması öngörülmüş olup, TMS/TFRS'nin uygulama kapsamının belirlenmesi konusunda Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) yetkilendirilmiştir. TTK'da TMS/TFRS'nin uygulanma zorunluluğu ile ilgili 64. maddede *"Her tacir, ticari defterleri tutmak ve defterlerinde, ticari işlemleriyle malvarlığı durumunu, Türkiye Muhasebe Standartlarına ve 88 inci madde hükümleri başta olmak üzere bu Kanuna göre açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koymak zorundadır."* ve 69. maddede *"Yılsonu finansal tablolar; a) Türkiye Muhasebe Standartlarına uyularak düzenlenmeli*" ibareleri ile açıkça belirtilmiştir.

Bu değişikliğin temel amacı finansal raporlama ve muhasebe alanında tekdüzen ve ortak bir dil oluşturmak suretiyle finansal tabloların uluslararası alanda kabul görmesi ve Türk işletmelerinin dış pazarlarda rekabet avantajı kazanmasıdır. Akyüz ve diğ. (2008), Türkiye'de UFRS'nin tam anlamıyla uygulanması halinde Türk işletmelerinin;

- Kredibilitelerinin artacağını,
- Sermaye maliyetlerinin azalacağını,
- Yabancı yatırımcı sayısı ve yatırım hacminin artacağını,
- Türkiye'nin Avrupa Birliği üyelik sürecini kolaylaştıracağını belirtmişlerdir.

Ancak 30.03.2015 tarihli KGK'nın basın duyurusuna göre TMS/TFRS'nin uygulanması konusunda finansal raporlamaya ilişkin hususlar "bağımsız denetime tabi olanlar" ve "bağımsız denetime tabi olmayanlar" için ayrı ayrı düzenlenmiştir (KGK, 2016).



Bağımsız denetime tabi olan şirketlere ait kriterler Bakanlar Kurul Kararı (23.01.2013, Resmi Gazete Sayısı: 28537) ile belirlenmiştir. Bu şartlardan bağımsız olarak kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar da bağımsız denetime tabidir.

Bağımsız denetime tabi olan şirketlerden TMS uygulama zorunluluğu getirilenler KGK tarafından belirlenmiştir. Bunlar (KGK, 2016);

1) 6.12.2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi işletmelerden;

a) Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim şirketler,

b) Yatırım kuruluşları,

c) Kolektif yatırım kuruluşları,

d) Portföy yönetim şirketleri,

e) İpotek finansmanı kuruluşları,

f) Konut finansmanı ve varlık finansmanı fonları,

g) Varlık kiralama şirketleri,

h) Merkezî takas kuruluşları,

i) Merkezî saklama kuruluşları,

j) Veri depolama kuruluşları,

k) Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında halka açık sayılan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar:

- Aktif toplamı on beş milyon ve üstü Türk Lirası,
- Yıllık net satış hasılatı yirmi milyon ve üstü Türk Lirası,
- Çalışan sayısı elli ve üstü.

2) 19.10.2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun düzenleme ve denetimine tabi işletmelerden;

a) Bankalar,

b) Finansal kiralama şirketleri,

c) Faktöring şirketleri,

d) Finansman şirketleri,

e) Varlık yönetim şirketleri,

f) Derecelendirme kuruluşları,

g) Finansal holding şirketleri,

h) Finansal holding şirketleri üzerinde 5411 sayılı Kanunda tanımlandığı şekliyle nitelikli paya sahip olan şirketler,

i) Ödeme kuruluşları ve elektronik para kuruluşları.

3) 3.6.2007 tarihli ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu ile 28.3.2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında faaliyet göstermekte olan sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri.

4) Borsa İstanbul Piyasalarında faaliyet göstermesine izin verilen; yetkili müesseseler, kıymetli madenler aracı kurumları, kıymetli maden üretimi veya ticareti ile iştigal eden anonim şirketler.

Bağımsız denetime tabi ancak yukarda sayılanlar dışında kalan şirketlere TMS uygulama zorunluluğu getirilmemekle birlikte, isteğe bağlı TMS uygulanabileceği belirtilmiştir. TMS uygulamayı tercih etmeyen işletmeler ise Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerini (MSUGT) KGK tarafından belirlenen *ilave hususlar* (30.10.2014, Resmi Gazete Sayısı: 29221) ile uygulamak zorundadırlar.

Bağımsız denetim kapsamında bulunmayan şirketler ise tabi oldukları mevzuat çerçevesinde finansal tablolarını hazırlamak durumundadırlar.

Finansal tablolarını TMS'ye göre hazırlamak zorunda olan şirketler için KGK, sunulan finansal bilgilerin gerçeğe ve ihtiyaca uygunluğunu, karşılaştırılabilirliğini, doğrulanabilirliğini ve anlaşılabilirliğini arttırmak, finansal tablolarının tekdüze olmasını sağlamak ve denetimini kolaylaştırmak amacıyla "Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi" yayınlamıştır. Bu rehberde muhasebe olayları/bilanço kalemleri ve bu olayları/bilanço kalemlerini ilgilendiren TMS ve TFRS'ler de sunulmuştur.

	Dipnot Adı	**İlgili TMS/TFRS'ler**
1	Şirketin Organizasyonu ve Faaliyet Konusu	TMS 1, TMS 10
2	Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Esaslar	
	• Sunuma İlişkin Temel Esaslar	TMS 1, 29, TFRS 1, TFRS 10, 11, 12 vd.
	• TMS'ye Uygunluk Beyanı	TMS 1
	• Muhasebe Politikalarında Değişiklikler	TMS 8
	• Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar	TMS 8
	• Önemli Muhasebe Politikalarının Özeti	İlgili tüm TMS / TFRS'ler
	• Önemli Muhasebe Değerlendirme, Tahmin ve Varsayımları	TMS 1, TMS 8, vd.
3	İşletme Birleşmeleri	TFRS 3, vd.
4	Diğer İşletmelerdeki Paylar	TMS 28, TFRS 11, 12, vd.
5	Bölümlere Göre Raporlama	TFRS 8
6	İlişkili Taraf Açıklamaları	TMS 24
7	Ticari Alacak ve Borçlar	TMS 32, 39, TFRS 7, (TFRS 9)vd.
8	Diğer Alacak ve Borçlar	TMS 32, 39, TFRS 7, (TFRS 9) vd.
9	Stoklar	TMS 2
10	Canlı Varlıklar	TMS 41, vd.
11	Peşin Ödenmiş Giderler ve Ertelenmiş Gelirler	TMS 1, TMS 18 vd.
12	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	TMS 40, 16, 17, 36, vd.
13	Maddi Duran Varlıklar	TMS 16, 17, 23, 36, TFRS 6, vd.
14	Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Çevre Rehabilitasyon Fonlarından Kaynaklanan Paylar Üzerindeki Haklar	TFRS Yorum 5, vd.
15	Üyelerin Kooperatif İşletmelerdeki Hisseleri ve Benzeri Finansal Araçlar	TFRS Yorum 2, vd.
16	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	TMS 38, 36, 17 TFRS 6, vd.
17	Şerefiye	TFRS 3, TMS 36, vd.
18	Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi	TFRS 6, TMS 16, TMS 38, vd.

19	Kiralama İşlemleri	TMS 17, TFRS Yorum 4, vd.
20	İmtiyazlı Hizmet Anlaşmalar	TFRS Yorum 12, vd.
21	Varlıklarda Değer Düşüklüğü	TMS 36, vd.
22	Devlet Teşvik ve Yardımları	TMS 20, vd.
23	Borçlanma Maliyetleri	TMS 23, vd.
24	Karşılıklar, Koşullu Varlık ve Borçlar	TMS 37, 2, 10, 11, 12, 18 28, TFRS 6, 12vd
25	Taahhütler	TMS 16, 17, 31, 38, 40, TFRS 11, 12vd
26	Çalışanlara Sağlanan Faydalar	TMS 19, vd.
27	Diğer Varlık ve Yükümlülükler	TMS 1, vd.
28	Sermaye, Yedekler ve Diğer Özkaynak Kalemleri	TMS 1, 21, 28, 29, 32 39, TFRS 7, 10, 11, 12 vd.
29	Hasılat	TMS 18, vd.
30	İnşaat Sözleşmeleri	TMS 11, vd.
31	Genel Yönetim Giderleri, Pazarlama Giderleri, Araştırma ve Geliştirme Giderleri,	TMS 1, 16, 19, 36, 38, vd.
32	Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler ve Giderler	TMS 18, TMS 1, vd.
33	Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler ve Giderler	TMS 16, TMS 38, TMS 40, vd.
34	Çeşit Esasına Göre Sınıflandırılmış Giderler	TMS 1
35	Finansman Giderleri	TMS 21, 23, 32, 39, TFRS 7, (TFRS 9) vd.
36	Diğer Kapsamlı Gelir Unsurlarının Analizi	TMS 1 vd.
37	Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler	TFRS 5, vd.
38	Gelir Vergileri (Ertelenmiş Vergi Varlık ve Yükümlülükleri Dâhil)	TMS 12
39	Pay Başına Kazanç	TMS 33
40	Pay Bazlı Ödemeler	TFRS 2, vd.
41	Sigorta Sözleşmeleri	TFRS 4, vd.
42	Kur Değişiminin Etkileri	TMS 21, vd.
43	Yüksek Enflasyonlu Ekonomide Raporlama	TMS 29, vd.
44	Finansal Araçlar	TMS 32, 39, TFRS 7, 9 vd.
45	Finansal Araçlardan Kaynaklanan Risklerin Niteliği ve Düzeyi	TMS 1, TFRS 7
46	Finansal Araçlar (Gerçeğe Uygun Değer Açıklamaları ve Finansal Riskten Korunma Muhasebesi Çerçevesindeki Açıklamalar)	TFRS 7
47	Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar	TMS 10
48	Finansal tabloların önemli ölçüde etkileyen ya da finansal tabloların açık, yorumlanabilir ve anlaşılabilir olması açısından açıklanması gereken diğer hususlar	TMS 1, TMS 8 vd.
49	TMS'ye İlk Geçiş	TFRS 1
50	Bireysel Finansal Tablolara İlişkin Açıklamalar	TMS 27, vd.
51	Nakit Akış Tablosuna İlişkin Açıklamalar	TMS 7, vd.
52	Özkaynaklar Değişim Tablosuna İlişkin Açıklamalar	TMS 1, vd.

2.1. Türkiye Muhasebe Standartları – Türkiye Finansal Raporlama Standartları

Ülkemizde muhasebe alanında gerçekleştirilen düzenlemeler, Fransız, Alman ve Amerikan muhasebe sistemlerinin etkisinde kalmıştır ve bu düzenlemelere bağlı olarak muhasebenin gelişimi ekonomik yapı gereğince daha çok kamusal alanda gerçekleşmiştir (Çiftçi, 1997).

Vergi Usul Kanunu'nun yürürlüğe girmesi, ülkemizde vergi temelli muhasebe anlayışına neden olmuştur ve bu anlayış muhasebe uygulamalarını yönlendirmede etkisini hala göstermektedir.

Hızla etkisini gösteren küreselleşme olgusuyla birlikte sermaye hareketleri hızında artış, yeni muhasebe düzenlemelerinin gerekliliğini beraberinde getirmiştir.

Bu doğrultuda 1 Ocak 2013 tarihi itibari ile işletmelere TMS/TFRS uygulama zorunluluğu getirilmiştir. Bu bölümde KGK tarafında yayınlanan TMS/TFRS'ler incelenecektir. Bu incelemelerde özellikle muhasebeleştirme ve değerleme esasları üzerinde durulacaktır.

Tablo 5. TMS/TFRS'ler ve İçerikleri

Standart No	Standardın Adı	Standardın İçeriği
Kavramsal Çerçeve	FİNANSAL RAPORLAMAYA İLİŞKİN KAVRAMSAL ÇERÇEVE	Kavramsal Çerçeve, işletme dışındaki kullanıcılar için hazırlanan ve sunulan finansal tabloların tabi olacakları usul ve esasları belirlemektedir.
TFRS 1	TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ İLK UYGULAMASI	Finansal tablolarını ilk kez düzenleyecek olan işletmelerin finansal raporlamaları ile ilgili hususlar düzenlenmiştir.
TFRS 2	HİSSE BAZLI ÖDEMELER	Hisse bazlı ödeme işlemleri gerçekleştiren bir işletme tarafından yapılması gereken finansal raporlamaya ilişkin hususların düzenlenmiştir.
TFRS 3	İŞLETME BİRLEŞMELERİ	Raporlayan işletmenin finansal tablolarında bir işletme birleşmesine ve bunun etkilerine ilişkin sağladığı bilginin ihtiyaca uygunluğunu, güvenilirliğini ve karşılaştırılabilirliğini arttırıcı hususlar düzenlenmiştir.
TFRS 4	SİGORTA SÖZLEŞMELERİ	Sigorta sözleşmesi düzenleyen herhangi bir işletmenin sigorta sözleşmelerine ilişkin finansal raporlamasını belirler.
TFRS 5	SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLAR VE DURDURULAN FAALİYETLER	Satış amaçlı elde tutulan varlıkların muhasebeleştirilme esasları ile durdurulan faaliyetlere ilişkin olarak yapılması gereken açıklama ve sunumları belirler.
TFRS 6	MADEN KAYNAKLARININ ARAŞTIRILMASI VE DEĞERLENDİRİLMESİ	Maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesine ilişkin finansal raporlama esaslarını belirler.
TFRS 7, TFRS 9, TMS 32, TMS 39	FİNANSAL ARAÇLAR: AÇIKLAMALAR, FİNANSAL ARAÇLAR, FİNANSAL ARAÇLAR: SUNUM, FİNANSAL ARAÇLAR: MUHASEBELEŞTİRME VE ÖLÇME	Finansal araçların tanımlanması, sunumu, muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesine ilişkin hususları düzenler.
TFRS 8	FAALİYET BÖLÜMLERİ	İşletme tarafından; finansal tablo kullanıcılarının, işletmenin gerçekleştirdiği faaliyetler ile faaliyette bulunduğu ekonomik ortamın niteliğini ve finansal etkilerini değerlendirmelerini mümkün kılan bilgilerin açıklanması ile ilgili hususları düzenler.
TFRS 10	KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLAR	Bir işletme bir veya daha fazla işletmeyi kontrol ettiğinde düzenlenecek olan konsolide finansal tabloların hazırlanmasına ve sunumuna ilişkin finansal raporlama ilkelerini belirler.
TFRS 11	MÜŞTEREK ANLAŞMALAR	Müştereken kontrol edilen anlaşmalarda (müşterek anlaşmalarda) payı olan işletmeler tarafından yapılacak finansal raporlamanın ilkelerini düzenler.
TFRS 12	DİĞER İŞLETMELERDEKİ PAYLARA İLİŞKİN AÇIKLAMALAR	İşletmenin diğer işletmelerdeki paylarının niteliği ile bunlara ilişkin riskler ve söz konusu payların işletmenin finansal durumuna, finansal performansına ve nakit akışlarına etkileri ile ilgili hususları düzenler.
TMS 1	FİNANSAL TABLOLARIN SUNULUŞU	İşletmenin genel amaçlı finansal tablolarının önceki dönemin finansal tablolarıyla ve diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılmasına olanak verecek biçimde sunulması için gerekli olan temel unsurları açıklar.
TMS 2	STOKLAR	Stoklarla ilgili muhasebe işlemlerini açıklar.
TMS 7	NAKİT AKIŞ TABLOLARI	İşletme, yatırım ve finansman faaliyetlerinden dönem buyunca elde edilen nakit akışlarını sınıflandıran nakit akış tablosu vasıtasıyla, bir işletmenin nakit ve nakit benzerlerindeki tarihi değişikliklere ilişkin bilgi sağlaması hususunu düzenler.
TMS 8	MUHASEBE POLİTİKALARI, MUHASEBE	Muhasebe politikalarının seçilmesine ve değiştirilmesine ilişkin kriterleri belirler ve muhasebe politikalarında ve tahminlerinde meydana gelen

	TAHMİNLERİNDE DEĞİŞİKLİKLER VE HATALAR	değişikliklerin ve hataların düzeltilmesine ilişkin muhasebeleştirme ve açıklama esaslarını düzenler.
TMS 10	RAPORLAMA DÖNEMİNDEN (BİLANÇO TARİHİNDEN) SONRAKİ OLAYLAR	Bir işletmenin, raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra ortaya çıkan olaylar nedeniyle finansal tablolarında hangi durumlarda düzeltme gerekeceğini ve finansal tabloların yayımı için onayın verildiği tarih hakkında ve raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonraki olaylarla ilgili finansal tablolarda açıklanması gereken bilgileri belirler.
TMS 11	İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ	İnşaat sözleşmelerine ilişkin gelir ve maliyetlerle ilgili muhasebe uygulamalarını açıklar.
TMS 12	GELİR VERGİLERİ	Gelir vergilerinin (kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergilerin) muhasebeleştirilmesini düzenler.
TMS 16	MADDİ DURAN VARLIKLAR	Finansal tablo kullanıcılarının işletmenin maddi duran varlıklardaki yatırımını ve bu yatırımdaki değişimleri belirleyebilmelerini sağlayan maddi duran varlıklarla ilgili muhasebe işlemlerini düzenler.
TMS 17	KİRALAMA İŞLEMLERİ	Kiralama işlemlerine ilişkin olarak kiracı ve kiraya veren tarafından uygulanması gereken muhasebe politikalarını ve yapılacak açıklamaları belirler.
TMS 18	HASILAT	Belirli tipteki işlemlerden ve olaylardan elde edilen hasılat ile ilgili muhasebe işlemlerini açıklar.
TMS 19	ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR	Çalışanlara sağlanan faydaların muhasebeleştirilmesine ve açıklanmasına ilişkin hususları belirler.
TMS 20	DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE DEVLET YARDIMLARININ AÇIKLANMASI	Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve açıklanması ile diğer şekillerdeki devlet yardımlarının açıklanması ile ilgili hususları belirler.
TMS 21	KUR DEĞİŞİMİNİN ETKİLERİ	Yabancı para işlemlerin ve yurtdışındaki işletmelerin finansal tablolara nasıl dâhil edileceğini ve finansal tablolarda kullanılan para birimine nasıl çevrileceğini düzenler.
TMS 23	BORÇLANMA MALİYETLERİ	Borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili hususları düzenler.
TMS 24	İLİŞKİLİ TARAF AÇIKLAMALARI	İşletmenin finansal durumu ile kâr veya zararının, ilişkili tarafların mevcudiyetinden, söz konusu taraflarla gerçekleştirilen işlemlerden ve işletme ile ilişkili tarafları arasındaki taahhütler dâhil olmak üzere, mevcut bakiyelerden etkilenebileceği olasılığına dikkat çekmek için gerekli olan açıklamaların, işletmenin finansal tablolarında yer almasını sağlamak üzere belirlenen hususları içermektedir.
TMS 26	EMEKLİLİK FAYDA PLANLARINDA MUHASEBELEŞTİRME VE RAPORLAMA	Emeklilik fayda planlarına ilişkin hazırlanan finansal tablolar için düzenleme ilkelerini içermektedir.
TMS 27	BİREYSEL FİNANSAL TABLOLAR	Bireysel finansal tabloların hazırlanmasında; bağlı ortaklıklardaki, iş ortaklıklarındaki ve iştiraklerdeki yatırımlara ilişkin uyulması gereken muhasebeleştirme ve açıklama hükümlerini düzenler.
TMS 28	İŞTİRAKLERDEKİ VE İŞ ORTAKLIKLARINDAKİ YATIRIMLAR	İştiraklerdeki yatırımların muhasebeleştirilmesini tanımlamak, iştiraklerdeki ve iş ortaklıklarındaki yatırımların muhasebeleştirilmesi durumunda özkaynak yönteminin uygulanmasına ilişkin hükümleri ortaya koyar.
TMS 29	YÜKSEK ENFLASYONLU EKONOMİLERDE FİNANSAL RAPORLAMA	Geçerli para birimi yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi olan işletmelerin, konsolide finansal tabloları da dâhil olmak üzere, tüm temel finansal tablolarında uygulama esaslarını belirler.
TMS 33	HİSSE BAŞINA KAZANÇ	Hem aynı raporlama dönemi içinde farklı işletmelerin, hem de aynı işletmenin farklı raporlama dönemlerindeki performansının karşılaştırılmasına yardımcı olmak amacıyla, hisse başına kazancın belirlenmesine ve finansal tablo kullanıcılarına sunulmasına ilişkin ilkeleri belirler.
TMS 34	ARA DÖNEM FİNANSAL RAPORLAMA	Ara dönem finansal raporlamanın asgari içeriğinin tanımlanması ve ara döneme ilişkin özet veya ayrıntılı finansal tablolardaki muhasebeleştirme ve ölçme ilkelerini belirler.
TMS 36	VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ	Bir işletmenin, varlıklarının geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir değerden izlenmemesini sağlamak amacıyla uygulanması gereken ilkeleri belirler.
TMS 37	KARŞILIKLAR, KOŞULLU BORÇLAR VE KOŞULLU VARLIKLAR	Uygun muhasebeleştirme kriterleri ve ölçüm esaslarının karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklara uygulanmasını ve kullanıcıların bunların nitelikleri, zamanlamaları ve tutarlarını anlamalarını sağlamak üzere gerekli bilgilerin finansal tablo eklerinde gösterilmesini sağlayan esasları belirler.
TMS 38	MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	Maddi olmayan duran varlıklarla ilgili muhasebeleştirme yöntemlerini belirler.
TMS 40	YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER	Yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesi ve yapılması gereken açıklamalara ilişkin esasları belirler.
TMS 41	TARIMSAL FAALİYETLER	Tarımsal faaliyetlere ilişkin muhasebeleştirme yöntemlerini ve açıklamaları belirler.

2.1.1. TMS 2 Stoklar

"TMS 2 Stoklar" Standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 15.01.2005 tarih ve 25701 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Söz konusu Standart, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla çeşitli tebliğler[1] aracılığıyla güncellenmiştir.

2.1.1.1. Amaç

TMS 2 Stoklar Standardı, stoklarla ilgili muhasebe işlemlerini açıklar. Muhasebede stokların muhasebeleştirilmesi ile ilgili temel konu, stokların bir varlık olarak muhasebeleştirilmesinde, kullanılmasında ve elden çıkarılmasında gerçekleşen gelirler ile karşılaştırılacak olan ilgili maliyetin belirlenmesidir. Bu standart, stok maliyetlerinin, net gerçekleşebilir değere indirgemeyi de içererek, nasıl saptanacağını ve gidere dönüşeceğini açıklar. Standart ayrıca stok maliyetlerinin oluşumu, içeriği ile uygulanacak değerleme yöntemleri hakkında da bilgi vermektedir (TMS 2, md. 1).

2.1.1.2. Kapsam

Bu Standart aşağıda sayılanlar dışındaki tüm stoklar için uygulanır (TMS 2, md. 2):

a) İnşaat sözleşmeleri ve bu sözleşmelerle doğrudan ilişkilendirilebilen hizmet sözleşmeleri,

b) Finansal araçlar,

c) Tarımsal faaliyetler ile ilgili canlı varlıklar ve hasat zamanındaki tarımsal ürünler.

[1] 11.04.2006 tarih ve 26136 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 38 sıra no'lu, 13.08.2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 78 sıra no'lu, 28.11.2008 tarih ve 27068 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 123 sıra no'lu, 08.01.2009 tarih ve 27104 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 131 sıra no'lu, 27.04.2010 tarih ve 27564 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 179 sıra no'lu, 20.03.2011 tarih ve 27880 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 211 sıra no'lu, 30.12.2012 tarih ve 28513 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5 sıra no'lu.

Bu Standart aşağıda belirtilenler tarafından tutulan stokların ölçümünde kullanılmaz (TMS 2, md. 3):

a) Belirli sektörlerde en iyi uygulamalar çerçevesinde net gerçekleşebilir değeri ile ölçüldükleri dikkatle alınarak; tarım ve orman ürünleri, hasat dönemi sonrası tarımsal ürün, mineral ve mineral ürünler üreticilerinin elinde bulundurdukları stoklar. Bu tür stoklar net gerçekleşebilir değerleri ile ölçüldükleri zaman, bu değer değişiklikleri, değişimin olduğu dönemde kar ya da zarara yansıtılır.

b) Stoklarını rayiç (gerçeğe uygun) değerlerinden satış giderlerini düşerek saptayan aracıların elinde bulundurdukları stoklar. Bu stoklar gerçeğe uygun değerlerinden satış giderleri düşülerek değerlendiğinden, meydana gelen değişiklikler, değişim döneminde kar ya da zarara yansıtılır.

2.1.1.3. Açıklamalar

Muhasebe standardında ise stoklar şu şekilde açıklanmıştır;

a) İşin normal akışı içinde (olağan işletme faaliyetleri kapsamında) satılmak için elde tutulan;

b) Satılmak üzere üretilmekte olan ya da

c) Üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklardır (TMS 2, md. 6).

Stoklar, tekrar satılmak üzere satın alınan ticari malları da kapsar. Örneğin perakendeci tarafından tekrar satılmak için satın alınan ve satışa hazır ticari mal, ya da tekrar satılmak üzere alınan satışa hazır arsa ve binalar ticari mal olarak stoklar kapsamında yer alır. Stoklar aynı zamanda işletme tarafından üretilen mamulleri ya da üretimde olan yarı mamulleri ve üretim sürecinde kullanılmak üzere bekleyen ilk madde ve malzemeleri de kapsar. Hizmet sunulma durumunda ise, stoklar; işletmenin henüz ilgili geliri elde etmediği hizmetin maliyetini de kapsar (TMS 2, md. 8).

2.1.1.4. Ölçüm

Stoklar, maliyet ve net gerçekleşebilir değerin düşük olanı ile değerlenir (TMS 2, md. 9).

2.1.1.4.1. Stokların Maliyeti

Stokların maliyeti; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içerir (TMS 2, md. 10).

Satın Alma Maliyeti: Stokların satın alma maliyeti; satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler (firma tarafından vergi idaresinden iade alınabilecekler hariç) ve nakliye, yükleme boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetleri içerir. Ticari iskontolar ve benzeri diğer indirimler, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılır (TMS 2, md. 11).

Dönüştürme Maliyetleri: Stokların dönüştürme maliyetleri; direkt işçilik giderleri gibi, üretimle doğrudan ilişkili maliyetleri kapsar. Bu maliyetler ayrıca ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları da içerir. Sabit genel üretim maliyetleri; amortisman, fabrika binası ve teçhizatının bakım onarım giderleri gibi, üretim miktarından bağımsız olarak nispeten sabit kalan dolaylı üretim maliyetleri ile fabrikanın yönetim ve idaresi ile ilgili maliyetlerdir. Değişken genel üretim giderleri, endirekt (dolaylı) malzeme ve endirekt (dolaylı) işçilik gibi, üretim miktarı ile birlikte doğru orantılı olarak değişen dolaylı üretim maliyetleridir (TMS 2, md. 12).

Üretim sürecinde aynı anda birden fazla ürün birlikte üretilebilir. Birlikte üretilen ürünler, her ürünün ana ürün olduğu "ortak ürünler" veya ana ürün ve yan ürün olabilir. Her bir ürünün üretim maliyetlerinin ayrı olarak belirlenemediği durumlarda, bu maliyetler ürünler arasında rasyonel ve tutarlı bir temele göre dağıtılır. Maliyetlerin dağıtımı, örneğin ürünlerin ayrılma noktasındaki veya tamamlandıktan sonraki nispi satış değerlerine göre yapılabilir. Yan ürünler, çoğunlukla yapıları gereği önemsizdirler. Eğer durum böyleyse, yan ürünler net gerçekleşebilir değerlerine göre ölçülürler ve bu tutar ana ürünün maliyetinden düşülür. Bunun sonucu olarak, ana ürünün defter değeri maliyetinden önemli ölçüde farklılık göstermez (TMS 2, md. 14).

Diğer Maliyetler: Diğer maliyetler, ancak stokları mevcut konum ve duruma getirdikleri ölçüde stok maliyetine dâhil edilirler. Örneğin, bazı genel üretim giderleri kapsamı dışındaki

giderlerin veya özel bir müşteri siparişine ilişkin ürün tasarım, geliştirme maliyetlerinin stok maliyetleri kapsamına alınması uygun olabilir (TMS 2, md. 15).

Bir işletme stokları vadeli ödeme koşuluyla almış olabilir. Anlaşma, peşin alım fiyatı ile ödenen fiyat arasında bir fark olan finansman unsuru içerdiği takdirde, bu unsurlar finanse edildiği dönemde faiz gideri olarak muhasebeleştirilir (TMS 2, md. 18).

2.1.1.4.1.1. Stokların Maliyetlerini Hesaplama Yöntemleri

Standart, stokların maliyetlerini hesaplama yöntemi olarak; öncelikle gerçek parti maliyet yöntemi-eğer kullanımı mümkün değilse- ilk giren ilk çıkar (FİFO) veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden (formüllerinden) birini belirlemiştir (TMS 2, md. 23-25).

2.1.1.4.1.1.1. Gerçek Parti Maliyet Yöntemi

Bu yöntemde, normal şartlarda birbirleri ile ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen veya satın alınan mal veya hizmetlerin maliyeti, her bir varlığa ilişkin özel maliyeti dikkate alınarak belirlenir (TMS 2, md. 23).

Maliyetin özel olarak belirlenmesi, maliyetin belirlenen stok kalemleriyle ilişkilendirilmesini ifade eder. Bu yöntemin, belirli bir proje için ayrılan stoklara ilişkin olarak, bu stokların satın alınmış veya üretilmiş olmasına bakılmaksızın, kullanılması uygundur. Ancak, özel maliyet yöntemi (gerçek parti maliyet yöntemi) genellikle birbirleri ile ikame edilebilen büyük miktardaki kalemlerden oluşan stoklar için uygun bir maliyet hesaplama yöntemi değildir. Bu durumlarda, dönem kar veya zararı üzerindeki etkisini görmek amacıyla stokta kalan kalemleri seçme yöntemi kullanılabilir (TMS 2, md. 24).

Birbirleri ile ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen veya satın alınan malların maliyeti bu yöntemle belirlenir (Yereli, Kayalı ve Demirlioğlu, 2012). Bu yöntemde stokta bulunan ilk madde ve malzemelerin hangi partiye ati olduğu bilinmektedir. Üretimde kullanılan ilk madde ve malzemeler hangi partiye ait ise, o partinin maliyet bedeli ile üretime yüklenirken, dönem sonunda elde bulunan stoklar ise ait oldukları parti maliyetleri ile değerlenirler (Demirel, 2009).

Gerçek parti maliyet yöntemi, hacim olarak büyük ve birim değeri yüksek, az sayıda ve özel projelerde kullanılmak üzere satın alınan ilk madde ve malzemeler için kullanılması daha uygun olacaktır.

Gerçek parti maliyet yönteminin, ilk madde ve malzeme türü çeşitliliği fazla olan işletmelerde kullanılması zordur. Bu bağlamda söz konusu bu yöntemin kullanımı oldukça sınırlıdır.

2.1.1.4.1.1.2. İlk Giren İlk Çıkar (FİFO) Yöntemi

FİFO yönteminde (formülünde); ilk satın alınan veya üretilen stok kaleminin ilk satıldığı ve dönem sonunda stokta kalan kalemlerin en son satın alınanlar veya üretilenlerden olduğu varsayılır (TMS 2, md. 27).

Bu yöntemde, satın alınan partiler kendi birim fiyatları ile diğer partilerden ayrı izlenir ve en önce gelen parti ilk olarak üretime gönderilir (Horngren, Datar ve Rajan, 2012: 617).

FİFO yöntemi, özelliğini çabuk kaybeden veya modası çabuk geçen ilk madde malzemelerin, bir an önce üretime gönderilmesine olanak sağlaması açısından, bu tip ilk madde ve malzeme stoku bulunduran işletmeler için akılcı bir yöntem olma özelliği göstermektedir (Blocher, Stout ve Cokins, 2010: 189-195).

Buna karşın FİFO yöntemi, tarihi eski maliyetler ile bugünkü gelirleri karşılaştırması bakımından, faaliyet sonuçlarının belirlenmesinde gerçek durumu ortaya koyamamaktadır. Çünkü işletmenin elinde bulunan ilk madde ve malzeme stoku fiyatlarında sürekli bir yükseliş varsa toplam üretim maliyetleri düşük olmaktadır. Tam tersi durumda yani işletmenin elinde bulunan ilk madde ve malzeme stoku fiyatlarında sürekli bir düşüş varsa toplam üretim maliyetleri yüksek belirlenecektir (Hansen, Mowen ve Guan, 2009: 176-180).

2.1.1.4.1.1.3. Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi

Ağırlıklı ortalama maliyet yönteminde; her bir stok kaleminin maliyeti, dönem başındaki benzer varlıkların ağırlıklı ortalama maliyeti ile dönem içinde satın alınan veya üretilen benzer varlıkların maliyetinin ağırlıklı ortalamasının alınması suretiyle tespit edilir.

Ortalama, işletmenin iş akışına bağlı olarak, periyodik bazda (dönem sonu ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi) veya her bir ek alım/üretim sonrasında (hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi) hesaplanabilir (TMS 2, md. 27).

Bu yöntemde farklı birim maliyetleri ile satın alınan ilk madde ve malzemelerin düzensiz bir sıra ile üretime gönderildiği kabul edilir (McLaney ve Atrill, 2010: 104-105). Bu yöntem genellikle hammadde gideri dışında, işçilik gibi üretim maliyet kalemlerini aylık hesaplayan işletmelerce kullanılmaktadır (Samur, 2012).

2.1.1.4.2. Net Gerçekleşebilir Değer

Net gerçekleşebilir değer; bir işletmenin, işin normal akışı içinde, stokların satılmasından elde etmeyi beklediği net tutarı ifade eder (TMS 2, md. 7).

Bu tanıma dayanarak net gerçekleşebilir değer şu şekilde hesaplanabilir (Selvi, 2008: 97).

$$NGD = SF - (TTM + TSG)$$

NGD = Net Gerçekleşebilir Değer

SF = Satış Fiyatı

TMM = Tahmini Tamamlanma Maliyeti

TSG = Tahmini Satış Giderleri

Stokların maliyeti; stokların zarar görmesi, kısmen veya tamamen kullanılmaz hale gelmesi ya da satış fiyatlarının düşmesi gibi durumlarda geri kazanılamayabilir ve stok maliyeti geri kazanılabilir tutardan daha yüksek olabilir. Stokların maliyeti, tahmini tamamlanma maliyeti veya tahmini satış maliyetinin artması durumunda da geri kazanılamayabilir. Stoklar mali tablolarda, kullanımları veya satılmaları sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan daha yüksek bir bedelle izlenemez. Maliyetlerin kullanım veya satış sonucu elde edilecek tutardan yüksek olması durumunda, stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılır. Stok maliyetlerinin net gerçekleşebilir değere indirgenmesi, stokların maliyet veya net gerçekleşebilir değerden düşük olanıyla değerleme ilkesiyle uyumludur (TMS 2, md. 28).

Stokların elde etme maliyetleri, her bir stok kalemi bazında net gerçekleşebilir değerlerine indirilir. Bu indirim stok değer düşüklüğü karşılığı ayırmak suretiyle yapılır. Benzer amaçlara veya nihai kullanıma sahip olan, aynı coğrafi bölgede üretilen ve satılan ve ilgili

olduğu ürün grubundaki diğer ürünlerden pratik olarak ayrılması mümkün olmayan aynı ürün grubuna ait stok kalemleri, kalemler bazında ayrı ayrı değil, gruplandırılmak suretiyle değerlendirilmeye tabi tutulabilir. Ancak, net gerçekleşebilir değerin hesaplanmasında stoklar, mamul mallar veya belli bir sektör veya coğrafi bölgedeki tüm stoklar şeklinde gruplandırılmak suretiyle değerlendirilmeye tabi tutulamaz. Ayrı satış fiyatı tespit edilen her bir hizmet bazında maliyetlerini sınıflandıran işletmelerde bu tür her bir hizmet, ayrı bir varlık olarak işleme tabi tutulur (TMS 2, md. 29).

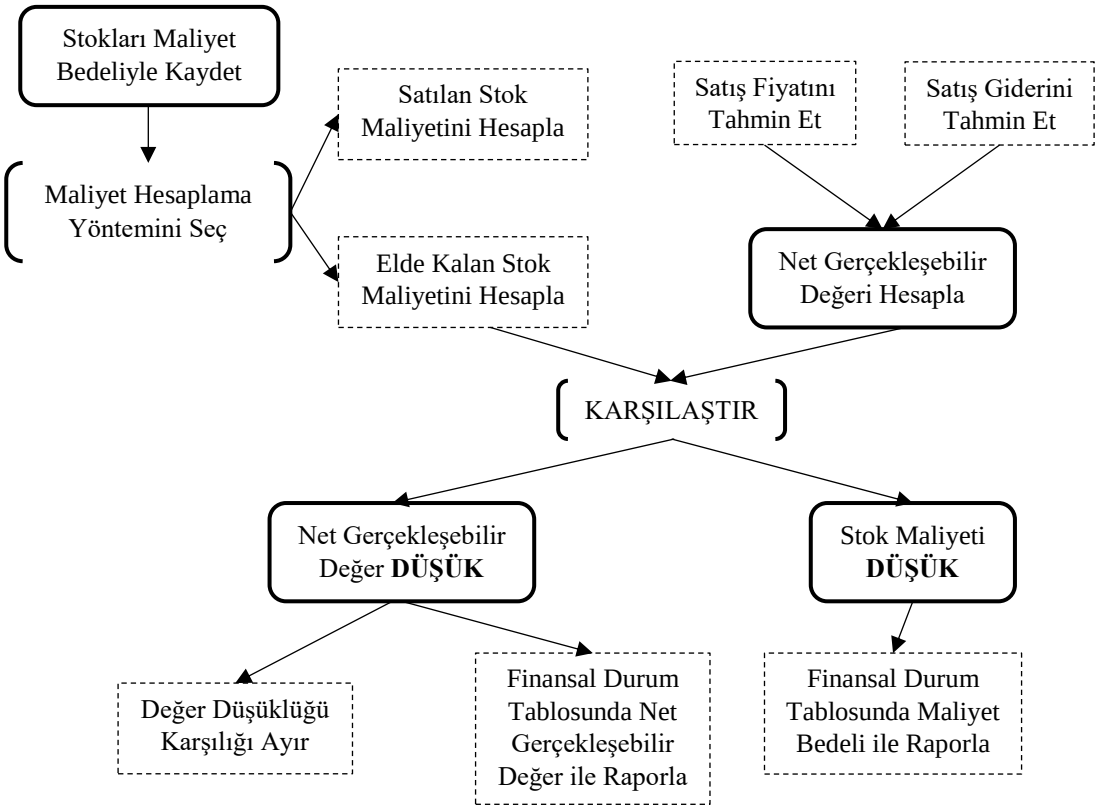
Net gerçekleşebilir değerin tahmini, hesaplama anında mevcut güvenilir kanıtlara göre stokların satılması durumunda elde edilmesi beklenen satış tutarları esas alınarak yapılır. Bu tahminler, dönem sonundaki mevcut koşullarla uyumlu oldukları ölçüde, dönem sonundan sonra oluşan fiyat ve maliyet dalgalanmalarıyla doğrudan bağlantılı olan olayları da dikkate alır (TMS 2, md. 30).

Net gerçekleşebilir değere ilişkin tahminler yapılırken, ayrıca, stokların elde tutulma amacı da dikkate alınır. Örneğin, taahhüt edilen kesin satış veya hizmet sözleşmelerini yerine getirmek için elde tutulan stokların net gerçekleşebilir değerinin belirlenmesinde, sözleşme fiyatı esas alınır. Elde tutulan stoklar, satış sözleşmelerinde belirtilenlerden fazla ise, fazla olan kısmın net gerçekleşebilir değeri, genel satış fiyatları dikkate alınarak belirlenir (TMS 2, md. 31).

Mamullerin beklenen satış fiyatının, üretildikleri ilk madde ve malzemelerin maliyetine eşit veya daha fazla olacağı bekleniyorsa, üretimde kullanılmak üzere elde tutulan ilk madde ve malzemeler, üretiminde kullanılacakları mamullerin maliyet ve maliyetin üzerinde satılmalarının beklenildiği durumlarda maliyetlerinin altında bir değerle değerlendirilemez. Ancak, ilk madde ve malzemelerin fiyatlarındaki azalış, mamullerin maliyetinin net gerçekleşebilir değerinden daha yüksek olacağını gösteriyorsa, ilk madde ve malzemelerin değeri net gerçekleşebilir değerine düşürülür. Bu durumlarda ilk madde ve malzemelerin yenileme maliyetleri, net gerçekleştirilebilir değeri yansıtan en iyi ölçü olabilir (TMS 2, md. 32).

Her finansal tablo dönemi itibariyle, net gerçekleşebilir değer yeniden gözden geçirilir. Daha önce stokların net gerçekleşebilir değere indirgenmesine neden olan koşulların geçerliliğini kaybetmesi veya değişen ekonomik koşullar nedeniyle net gerçekleşebilir değerde artış olduğu kanıtlandığı durumlarda, ayrılan değer düşüklüğü karşılığı iptal edilir (iptal edilen tutar önceden ayrılan değer düşüklüğü tutarı ile sınırlıdır). Böylece yeni kayıtlı değer, maliyet ve revize edilen net gerçekleşebilir değerden düşük olanıdır. Bu durum, satış

fiyatındaki düşme nedeniyle net gerçekleşebilir değeri üzerinden finansal tablolarda izlenen stok kalemlerinin, izleyen finansal tablo döneminde işletme bünyesinde bulunması ve satış fiyatının artması durumunda söz konusu olur (TMS 2, md. 33). Bu bağlamda, TMS/TFRS uyarınca stoklarda değerlemenin uygulama adımları şu şekildedir.



Şekil 5.TMS/TFRS Kapsamında Stoklarda Değerlemenin Uygulama Adımları

Kaynak: *Bahadır, 2012.*

2.1.1.4.3. Gider Olarak Kaydetme

Stoklar satıldığında, bu stokların kayıtlı değeri, bu stoklarla ilgili hasılatın finansal tablolara alındığı dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Stokları net gerçekleşebilir değerine indirgeyen stok değer düşüklüğü karşılık tutarları ve stoklarla ilgili kayıplar, indirgemenin ve kayıpların oluştuğu dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Net gerçekleşebilir değerin artışından dolayı iptal edilen stok değer düşüklüğü karşılık tutarı, iptalin gerçekleştiği dönemin tahakkuk eden satış maliyetini azaltacak şekilde muhasebeleştirilir (TMS 2, md. 34).

İşletmelerde kullanılmak üzere imal ve inşa edilen varlıklar için kullanılan stoklar, bu varlıkların maliyetine yüklenerek varlıkların hizmet süresi içinde gidere dönüştürülür (TMS 2, md. 35).

2.1.1.5. Literatür Taraması

Tuğay (2013), Bahadır (2012), TMS 2 ve VUK çerçevesinde göre stok değer düşüklüklerini incelediği çalışmasında, stok değer düşüklüklerinin VUK'a göre emsal bedel ile TMS 2'ye göre ise net gerçekleşebilir değerle değerlenmesini, bu değerleme sonucunda ticari kar ve mali kar arasında farklılıklar ortaya çıkacağını belirtmiştir.

Vadeli stok alış işlemlerinin, VUK ve TMS 2 uyarınca farklı kayıt edilmesi konusunda Yereli ve diğ., (2013) ve Avcı ve Bolaman Avcı (2016) yürüttükleri çalışmalarında, vade farklarının TMS 2 uyarınca stok maliyetlerine dahil edilmesinin finansal tabloları dolayısıyla finansal analizi de etkileyeceğini belirtmişlerdir.

Stok değerleme yöntemleri ile ilgili yapılan çalışmalarda ise (Türker, 2010; Uyar, 2009), TMS 2 ve VUK uyarınca belirlenen yöntemler incelenmiş ve TMS 2'nin yöntemler konusunda daha akılcı ve gerçekçi varsayımlara göre oluşturulduğunu belirtmişlerdir.

Gökçen ve Cebeci (2016) ise standartta yer alan stok maliyeti hesaplama yöntemleri üzerinde yürüttükleri araştırmada, gıda maddeleri sanayi sektöründe faaliyet gösteren halka açık şirketler tarafından, stok maliyet hesaplama yöntemlerinin ne oranda kullanıldığını ve şirket performansına etkisini incelemişlerdir. Araştıma sonucunda, en çok tercih edilen yöntem, uygulama kolaylığı sağlaması nedeniyle dönem sonu ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi olarak belirlenmiştir. Araştırmada sunulan diğer bir çarpıcı sonuç ise, araştırmaya konu olan şirketlerin %39'unun finansal raporlarında stok değer düşüklüğü ile ilgili bir kalem bulunmamasının, şirketlerin faaliyet konusunun gıda sektörü olduğu düşünüldüğünde, karar alıcılara yanltıcı bilgi verilmesine sebep olabileceği hususu olmuştur.

Boyar ve Güngörmüş (2006) ise TMS 2 uyarınca maliyet yöntemlerini ele aldıkları çalışmalarında, VUK uyarınca kullanılan tam maliyet yönteminden, standartta benimsenen normal maliyet yöntemine geçiş sürecinde, olumsuz sapmaların kaydedebileceği bir hesabın mevcut olmadığını belirtmişler ve "634 Genel Üretim Giderleri Kapasite Sapmaları" hesabının açılmasını önermişlerdir. Yine benzer nitelikte çalışmalar yürüten Marşap ve Barışçı (2014) ve Akgün (2012), normal maliyet yönteminin uygulanması ile maliyet

dalgalanmalarının önlenebileceğini ve bu sayede daha iyi bir maliyet kontrol sistemi oluşturulabileceğini belirtmişlerdir.

Badem ve Özbek (2013) ise yine TMS 2 ve VUK çerçevesinde tam ve normal maliyet yöntemlerini ve muhtemel ertelenmiş vergi etkisini inceledikleri çalışmalarında, standartta normal maliyet yönteminin kullanılma zorunluluğu belirtilmesine karşın, sabit ve değişken maliyetlerin belirlenmesinde kullanılacak yöntemlerin belirtilmemesinin subjektif yargılara dayalı olacağı için gerçekten uzak sonuçlar vereceğini vurgulamışlarıdır.

Akın ve Kurşunel (2010) ise TMS – 2 Stoklar Standardının esas itibari ile muhasebe sisteminde yeni bir değişiklik getirmediğini belirtmişlerdir. Bu durumu nedenini ise VUK ile TMS – 2 hükümleri arasında büyük farklılık olmamasına bağlamışlardır.

Dursun ve Yalnız (2013) ise konaklama işletmelerinde hizmet üretim maliyetlerini TMS 2 ve TMS 18 standartları açısından inceledikleri çalışmalarında, mevcut tekdüzen hesap planında hizmet üretim maliyetlerinin aktifleştirilebileceği bir hesap bulunmadığını ve hasılatın gelir olarak mali tablolara yansıtılamadığı kısmına ait giderlerin ise "151 Yarı Mamuller – Üretim'' hesabında açılacak "151.02 Tamamlanmamış Hizmet Üretim Maliyetleri" hesabı ile izlenmesinin uygun olacağını belirtmişlerdir. Benzer yürütülen çalışmalarda Kabataş ve Pamukçu (2010), Saban ve Güğerçin (2009) ve Bozdemir (2016); yine hasılatın gelir olarak mali tablolara yansıtılamadığı kısmına ait giderlerin mevcut hesap planında boş bırakılan "154 Üretilmekte Olan Hizmetler" hesabında izlenebileceğini belirtmişlerdir.

Boyar ve Güngörmüş (2006) ise TMS 2'nin öngördüğü normal maliyet yöntemi ile işletmelerin farklı üretim kapasitelerinde üretim yapması halinde, birim maliyetlerin değişmeyeceğini ve bu durumun tam maliyet sistemine göre daha iyi bir kontrol sistemi ortaya koyacağını belirtmişlerdir.

Demirel (2009) ise SPK'ya kayıtlı halka açık şirketler üzerinde yürüttüğü çalışmasında; TMS 2'ye tamamen uygun ve eksiksiz bir finansal raporlamanın yapılamadığı sonucuna ulaşmıştır.

Güngörmüş ve Boyar (2010), çalışmalarında TMS 2 çerçevesinde standart, normal ve tam maliyet yöntemlerini karşılaştırmalı olarak ele alınmıştır.

Çalış (2013) ise üretim maliyetleri ve iç denetimini ele aldığı çalışmasında, maliyet kalemlerinin doğru belirlenebilmesi için gereken denetim prosedürleri açıklanmıştır.

Ceran ve Bezirci (2011), stok kalemlerinin iç denetimi ve önemi üzerine yürüttükleri çalışmalarında; stokların doğru bir şekilde raporlanabilmesi için ayrıntılı bir muhasebe kayıt düzeninin kurulması gerekliliğini belirtmişlerdir. Ayrıca çalışmada, iç denetçinin stok kalemlerine ilişkin düşük risk raporu çıkarabilmesi için, etkin ve verimli bir iç kontrol sisteminin kurulması ve iç denetimin büyük önem arz ettiği belirtilmiştir.

Öztürk ve Turgut (2016) ise bal üreten işletmelerde TMS 2 açısından maliyet analizi işlemlerini ele aldıkları çalışmalarında; bal üreten işletmelerin, sadece bal üretimi ile uğraşanların TMS 41 standardı çerçevesinde, bal pazarlama faaliyetlerini gerçekleştiriyorsa TMS 2 standardı çerçevesinde, her iki faaliyeti de gerçekleştiriyorsa hem TMS 2 hem de TMS 41 standardı çerçevesinde muhasebeleştirme işlemlerini gerçekleştirmesi gerektiği belirtilmiştir.

Yılmaz (2015) ise sanayi işletmelerin stokların akış sürecini VUK, US GAAP ve TMS - 2 kapsamında incelediği çalışmasında; stokların varlık olarak muhasebeleştirilmesi sürecinde VUK, US GAAP ve TMS – 2 kapsamında farklılık içeren konuları kredi faizleri, kur farkları, alış iskontoları, üretim fireleri mliyet bedelleri vb. olarak sıralamıştır.

Ağsakal ve Baral (2016) ise dış ticaret işlemlerini TMS 2 ve TMS 18 bağlamında inceledikleri çalışmalarında; stokların muhasebeleştirilmesi işlemlerinin VUK ve TMS 2 açısından farklılık arz ettiğini ancak dış ticaret işlemleri açısıdan büyük farklılıkların bulunmadığını belirtmişlerdir.

Orhaner, Biçer ve Ilıman (2016), TMS 2 çerçevesinde sağlık işletmelerinde stokların değerlendirilmesi işlemlerini ele aldıkları çalışmalarında; uygulamaya konu olan hastanenin stok maliyetlerini belirlerken LİFO yöntemini kullandıklarını ancak TMS 2 uyarınca gerçek parti maliyet, FİFO veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden birinin kullanılması gerektiğini belirtmişlerdir.

Öktem (2011), uluslar arası finansal raporlama standartları açısından zayi olan malların durumunu incelediği çalışmasında, VUK açısından zarar/kayıpların finansal raporlı dönemsellik ilkesi açısından zedelediğini ancak TMS'ye göre finansal raporlamanın daha gerçeğe uygun olduğunu belirtmiştir.

2.1.2. Finansal Araçlar: TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum, TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme, TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar, TFRS 9 Finansal Araçlar

Finansal araç tanımının literatürde oldukça geniş bir anlamda yapıldığı görülmektedir. Finansal araç, bir işletmenin varlıklarında ve diğer işletmenin yükümlülüklerinde veya sermayesinde artışa yol açan sözleşme olarak tanımlanmaktadır (Wang ve diğ., 2008; Duh, Hsu ve Alves, 2008).

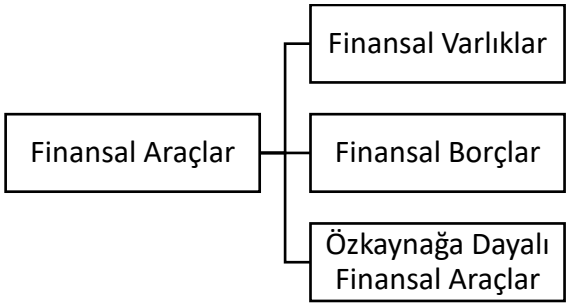
Finansal araçlar, standartların içerisinde çok geniş bir yere sahiptir. Finansal araçların, finansal raporlaması ile ilgili olarak mevzuatta 4 adet standart bulunmaktadır. Bunlar;

- TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum
- TFRS 7 Finansal Araçlar
- TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme
- TFRS 9 Finansal Araçlar olarak belirlenmiştir.

Ancak TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme standardı oldukça karmaşık ve uygulaması güç olduğundan dolayı uygulamadan kaldırılmış ve yerine TFRS 9 Finansal Araçlar standardı getirilmiştir. 01.01.2015 tarihinden itibaren TFRS 9 zorunlu olarak uygulamaya girmiş durumdadır.

2.1.2.1. Finansal Araç Türleri

Finansal araçlar, standartta bir işletmenin finansal varlığı ile diğer bir işletmenin finansal borcunda ya da özkaynağa dayalı finansal aracında artışa neden olan herhangi bir sözleşme olarak tanımlanmaktadır (TMS 32, md. 11). Tanımda görüleceği üzere finansal araç tanımında finansal varlık ve finansal borç kavramlarına yer verilmiştir.



Şekil 6. Finansal Araç Türleri

2.1.2.1.1. Finansal Varlıklar

Finansal varlık aşağıdaki varlıklardan herhangi biridir (TMS 32, md. 11):

a) Nakit;

b) Başka bir işletmenin özkaynağına dayalı finansal araç;

c1) Başka bir işletmeden nakit ya da başka bir finansal varlık almak için veya

c2) Potansiyel olarak işletmenin lehine olan koşullarda finansal varlık veya borçların başka bir işletme ile takas edilmesi için düzenlenen sözleşmeden doğan hak veya

d) İşletmenin özkaynağına dayalı finansal aracıyla ödenecek ya da ödenebilecek olan ve

d1) İşletmenin değişken sayıda özkaynağına dayalı finansal aracını almak zorunda olduğu ya da olabileceği bir türev olmayan sözleşme veya

d2) İşletmenin belirli sayıda özkaynağına dayalı finansal aracını, belirli bir nakdini ya da başka bir finansal varlığını takas etmesi dışındaki şekillerde ödenecek ya da ödenebilecek bir türev sözleşme.

Bu bağlamda, işletmenin özkaynağına dayalı finansal araçlar, özkaynağa dayalı finansal araç olarak sınıflandırılan satım opsiyonu bulunan finansal araçları, özkaynağa dayalı araç olarak sınıflandırılan ve işletmeye sadece tasfiye durumunda diğer tarafa işletmenin net varlıklarından oransal bir pay verme yükümlülüğü getiren finansal araçları veya söz konusu araçların gelecekte yapılacak tahsilatları ya da teslimatlarına ilişkin sözleşmeler olarak düzenlenen araçları içermez.

TMS 39 standardı finansal varlık 4 kategoriye ayırmaktadır (TMS 39, md. 45):

- **Gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan finansal varlıklar (TMS 39, md. 9):**

Aşağıdaki koşullardan herhangi birisine sahip finansal varlık veya finansal borçtur olarak tanımlanmıştır.

a) Alım satım amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılmıştır. Bir finansal varlık veya finansal borç, aşağıdaki durumlarda alım satım amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılır:

a1) Esas itibariyle, yakın bir tarihte satılmak veya geri satın alınmak amacıyla edinilmiş veya yüklenilmiştir,

a2) İlk muhasebeleştirme sırasında, birlikte yönetilen ve son zamanlarda kısa dönemde kâr etme konusunda belirgin bir eğilimi bulunduğu yönünde delil bulunan belirli finansal araçlardan oluşan bir portföyün parçasıdır veya

a3) Bir türev üründür (finansal teminat sözleşmesi olan veya etkin bir finansal riskten korunma aracı olan türev ürünler hariç).

b) İlk muhasebeleştirme sırasında, işletme tarafından, gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan olarak sınıflanmıştır.

Bu şekilde sınıflanmaları nedeniyle veya başka bir nedenle gerçeğe uygun değerlerinden ölçülüp ölçülmediğine ya da gerçeğe uygun değeri açıklanıp açıklanmadığına bakılmaksızın, bir finansal varlığın veya finansal borcun gerçeğe uygun değerinin ölçümüne ilişkin hükümlere TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü Standardında yer verildiği dikkate alınmalıdır.

- **Vadeye kadar elde tutulacak yatırımlar;**

İşletmenin vadeye kadar elde tutma niyet ve imkânının bulunduğu sabit veya belirlenebilir nitelikte ödemeler içeren ve sabit bir vadesi bulunan, aşağıdakiler dışında kalan türev olmayan finansal varlıklardır.

a) İşletmenin ilk muhasebeleştirme sırasında gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan olarak sınıfladığı finansal varlıklar;

b) İşletmenin satılmaya hazır olarak tanımladığı finansal varlıklar ve

c) Kredi ve alacak tanımına giren finansal varlıklar. Bir işletme cari yıl veya son iki yıl içerisinde, vadeye kadar elde tutulacak yatırımlarının önemsiz sayılacak tutarından fazla bir tutarını vadesinden önce (vadeye kadar elde tutulacak yatırımların toplamına kıyasla

önemsiz sayılacak tutarından fazla bir tutarını) satmış veya yeniden sınıflandırmış olması durumunda, söz konusu işletme hiçbir bir finansal varlığını vadeye kadar elde tutulacak yatırım olarak sınıflandırmaz. Aşağıda belirtilen nitelikteki satış veya yeniden sınıflandırma işlemleri bunun istisnasıdır:

i) Piyasa faiz oranlarındaki değişikliklerin finansal varlığın gerçeğe uygun değerinde önemli bir etkisi olmayacağı, vade tarihine veya finansal varlığın geri çağrılma tarihine çok yakın (örneğin vadesine 3 aydan daha az bir süre kalan) satış veya yeniden sınıflandırma işlemleri;

ii) Önceden belirlenmiş ödemeler veya peşin ödemeler yoluyla finansal varlığın orijinal değerinin tamamına yakın bir kısmının tahsil edilmesinden sonra yapılan satış veya yeniden sınıflandırma işlemleri;

iii) İşletmenin kontrolünde olmayan, tekrarı olmayan ve önceden makul bir biçimde tahmin edilemeyen bir durumun gerçekleşmesi nedeniyle yapılan satışlar.

- **Kredi ve alacaklar;**

Sabit veya belirlenebilir nitelikte ödemelere sahip olan ve aktif bir piyasada işlem görmeyen, aşağıdakiler dışında kalan türev olmayan finansal varlıklardır.

a) İşletmenin derhal veya yakın bir tarihte satmak niyetinde olduğu alım satım amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan varlıklar ile işletme tarafından ilk muhasebeleştirme sırasında gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan olarak sınıflanan türev olmayan finansal varlıklar;

b) İşletmenin ilk muhasebeleştirme sırasında satılmaya hazır varlık olarak sınıfladığı türev olmayan finansal varlıklar ve

c) Satılmaya hazır olarak sınıflanması gereken ve alacaklının, kredi değerliliğindeki kötüleşme dışındaki nedenlerden ötürü yapılan ilk yatırımın tamamına yakın bir kısmını geri kazanamayabileceği türev olmayan finansal varlıklar.

Kredi veya alacak niteliğinde olmayan varlıklardan oluşan bir varlık havuzundaki paylar (örneğin bir yatırım fonundaki veya benzer bir fondaki paylar) kredi veya alacak değildir.

- **Satılmaya hazır finansal varlıklar;**

Satılmaya hazır olarak tanımlanan veya kredi ve alacak, vadeye kadar elde tutulacak yatırım veya gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan finansal varlık olarak sınıflanmayan türev olmayan finansal varlıklardır.

Yukarıdaki sınıflandırma ve finansal araçlar ile ilgili açıklamalar doğrultusunda finansal araçlara örnek olarak aşağıdaki bilanço kalemleri örnek verilebilir (Demir, 2008).

Aktif	**BİLANÇO**	Pasif
FİNANSAL VARLIKLAR	**FİNANSAL BORÇLAR**	
Kasa	Mali Borçlar	
Bankalar	Ticari Borçlar	
Alınan Çekler	Çıkarılan Menkul Kıymetler	
Alıcılar	Mevduatlar (Bankalar İçin)	
Alacak Senetleri		
Menkul Kıymetler		
Kredi Alacaklar (Bankalar İçin)		
TÜREV FİNANSAL ARAÇLAR		
Vadeli İşlem Sözleşmeleri (Forward Contracts)		
Seçimlik Hak Sağlayan Sözleşmeler (Options Contracts)		
Organize Vadeli İşlem Sözleşmeleri (Futures Contracts)		
Vadeli İşlem Konu Ticari Mal Sözleşmeleri (Commodity Contracts)		

2.1.2.1.2. Finansal Borçlar

Finansal borç ise aşağıdaki borçlardan herhangi biridir (TMS 32, md. 11):

a) a1) Başka bir işletmeye nakit ya da başka bir finansal varlık verilmesi için veya

a2) Potansiyel olarak işletmenin aleyhine olan koşullarda finansal varlık veya borçların başka bir işletme ile takas edilmesi için düzenlenen sözleşmeden doğan yükümlülük veya

b) İşletmenin özkaynağına dayalı finansal aracıyla ödenecek veya ödenebilecek olan ve

b1) İşletmenin değişken sayıda özkaynağına dayalı finansal aracını vermek zorunda olduğu ya da olabileceği bir türev olmayan sözleşme veya

b2) İşletmenin belirli sayıda özkaynağına dayalı finansal aracının, belirli bir nakit tutar ya da başka bir finansal varlık ile takas edilmesi dışındaki şekillerde ödenecek ya da ödenebilecek bir türev sözleşme.

2.1.2.1.3. Özkaynağa Dayalı Finansal Araçlar

İşletmenin tüm borçları çıkarıldıktan sonra varlıklarında bir payı/hakkı gösteren sözleşmedir (TMS 32, md. 11).

Herhangi bir para birimi cinsinden belirli bir tutar karşılığında işletmenin özkaynağına dayalı finansal araçlarının elde edilmesine ilişkin hak, opsiyon ya da teminatlar; işletmenin, bunları, özkaynağına dayalı ve aynı sınıftaki türev olmayan finansal araçlarını ellerinde bulunduranların tümüne oransal olarak sunması durumunda özkaynağa dayalı finansal araç niteliğindedir.

Yine, bu nedenlerle, işletmenin özkaynağına dayalı finansal araçları; finansal araç olarak sınıflandırılan satım opsiyonu bulunan finansal araçları, finansal araç olarak sınıflandırılan ve işletmeye sadece tasfiye durumunda diğer tarafa işletmenin net varlıklarından oransal bir pay verme yükümlülüğü getiren finansal araçları veya söz konusu araçların gelecekte yapılacak tahsilatları ya da teslimatlarına ilişkin sözleşmeler olarak düzenlenen araçları içermez.

2.1.2.2. Muhasebeleştirme – Ölçüm

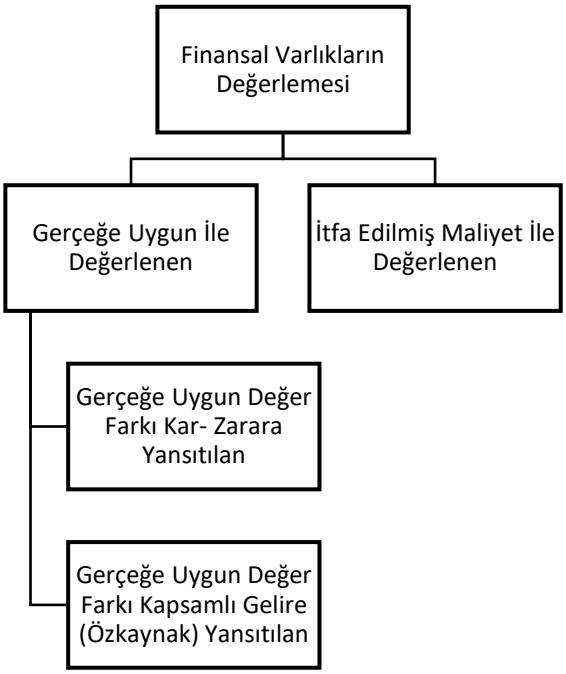
Finansal bir varlık veya borç ilk muhasebeleştirilmesi sırasında gerçeğe uygun değerinden ölçülür. Gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılmayan finansal varlık veya finansal borçların ilk muhasebeleştirilmesi sırasında, ilgili finansal varlığın edinimi veya finansal borcun yüklenimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen işlem maliyetleri de söz konusu gerçeğe uygun değere ilave edilir (TMS 39, md. 43).

Tablo 6.Finansal Araçların Değerleme Ölçülerinin Karşılaştırılması

HESAP NO / ADI	VUK DEĞERLEME ÖLÇÜSÜ	TMS/TFRS DEĞERLEME ÖLÇÜSÜ
100 KASA (TL)	İtibari Değer	Gerçeğe Uygun Değer
100 KASA (YP)	Borsa Rayici (yoksa MB)	Gerçeğe Uygun Değer
101 ALINAN ÇEKLER	İtibari Değer	İtfa Edilmiş Maliyet Değeri
102 BANKALAR (Vadesiz)	Mukayyet Değer	Gerçeğe Uygun Değer
102 BANKALAR (Vadeli)	Kıst Gelir (VUK 281)	İtfa Edilmiş Maliyet Değeri
103 VERİLEN ÇEKLER	İtibari Değer	İtfa Edilmiş Maliyet Değeri
110 HİSSE SENETLERİ	Maliyet Değeri- Borsa Rayici	Gerçeğe Uygun Değer
112 KAMU KESİMİ TAHVİL SENET VE BONOLARI	Kıst Gelir	Gerçeğe Uygun Değer VEYA İtfa Edilmiş Maliyet Değeri
120/220 ALICILAR	Mukayyet Değer	İtfa Edilmiş Maliyet Değeri
121/221 ALACAK SENETLERİ	Tasarruf Değeri (reeskont) Mukayyet Değer ise	İtfa Edilmiş Maliyet Değeri
300/400 BANKA KREDİLERİ	Kıst Gider (VUK 285)	İtfa Edilmiş Maliyet Değeri
320/420 SATICILAR	Mukayyet Değer	İtfa Edilmiş Maliyet Değeri

Kaynak: *Demir, 2008.*

Bir işletme, ilk muhasebeleştirme işleminin ardından, varlık niteliğindeki türev ürünler de dâhil olmak üzere finansal varlıkları, gerçeğe uygun değerlerinden, satış veya diğer türden elden çıkarmalarda oluşabilecek işlem maliyetlerini düşmeksizin ölçer (TMS 39, md. 46).



Şekil 7.Finansal Varlıkların Ölçümü

Aşağıdaki finansal varlıklar bu hükümden müstesnadır (TMS 39, md. 46):

a) Etkin faiz yöntemiyle hesaplanan itfa edilmiş maliyetinden ölçülmesi gereken kredi ve alacaklar;

b) Etkin faiz yöntemiyle hesaplanan itfa edilmiş maliyetinden ölçülmesi gereken vadeye kadar elde tutulacak yatırımlar ve

c) Aktif bir piyasada kayıtlı bir fiyatı bulunmayan ve gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülemeyen özkaynağa dayalı finansal araçlar ile aktif bir piyasada kayıtlı bir fiyatı bulunmayan söz konusu özkaynağa dayalı finansal araçlara bağlı olan ve bunların teslim edilmesiyle ödenmesi gereken türev ürünlere yapılan yatırımlar. Sözü edilen finansal varlıklar maliyetlerinden ölçülür.

Tablo 7.TMS 39'a Göre Finansal Varlık ve Borçların Değerlemesinde Kullanılan Ölçüler

İlk Muhasebeleştirme Sırasında Finansal Varlıklar ve Borçların Ölçümlenmesinde Kullanılan Değerleme Ölçüleri	
Finansal Varlıklar	*Finansal Yükümlülükler*
a) Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kar veya Zarara Yansıtılan Finansal Varlıklar: Gerçeğe Uygun Değer ile	a) Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kar veya Zarara Yansıtılan Finansal Varlıklar: Gerçeğe Uygun Değer ile
b) Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kar veya Zarara Yansıtılamayan Finansal Varlıklar: Gerçeğe Uygun Değer + Dolaysız İşlem Maliyeti ile	b) Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kar veya Zarara Yansıtılamayan Finansal Varlıklar: Gerçeğe Uygun Değer + Dolaysız İşlem Maliyeti ile
Daha Sonraki Dönem Sonlarında Finansal Varlıkların ve Yükümlülüklerin Ölçümlenmesi	
Finansal Varlıklar	*Finansal Borçlar*
a) Gerçeğe Uygun Değer	a) Gerçeğe Uygun Değer
- Piyasa Fiyatı Tespit Edilebilen Finansal Varlıklar (Hisse Senedi, Tahvil)	- Alım – Satım Amacıyla Tutulan Yükümlülükler
- Alım Satım Amacıyla Elde Tutulan Kısa Vadeli Gelir Amaçlı Özkaynak ve Borçlanma Araçları (Hisse Senedi ve Tahvil Gibi Varlıklar)	- Riski Koruma Araçları
b) Amorti Edilmiş Değer – Etkin Faiz Yöntemi	b) Amorti Edilmiş Değer
- Etkin Faiz Yöntemi ile İtfa Edilmiş Maliyetinden Ölçülmesi Gereken (Kullandırılan) Kredi ve Alacaklar	- Diğer Etkin Faiz Yöntemiyle Ölçümlenenler (İtfa Edilmiş Maliyet Bedeli)
- Etkin Faiz Yöntemi ile İtfa Edilmiş Maliyetinden Ölçülmesi Gereken Vadeye Kadar Elde Tutulacak Yatırımlar	
c) Maliyet	
- Gerçeğe Uygun Değeri Tespit Edilemeyen Sabit Vadeli Borç ve Alacaklar ile Satışa Hazır Olarak Sınıflandırılmış Finansal Varlıklar	

Kaynak: *Tokay & Deran, 2008.*

İşletme, ilk muhasebeleştirmenin ardından, aşağıdakiler dışında kalan her türlü finansal borcunu etkin faiz yöntemiyle hesaplanan itfa edilmiş maliyetinden ölçer.

a) Gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan finansal borçlar. Borç niteliğindeki türev ürünler de dâhil olmak üzere, söz konusu borçlar, gerçeğe uygun değerlerinden ölçülür. Gerçeğe uygun değeri başka bir şekilde güvenilir olarak ölçülemeyen ve özdeş bir finansal araç için aktif bir piyasada kotasyon fiyatı bulunmayan özkaynağa dayalı finansal araca bağlı

olan ve söz konusu özkaynağa dayalı finansal aracın teslim edilmesi suretiyle ödenmesi gereken türev ürün borçları maliyetlerinden ölçülür.

b) Finansal varlığın devredilmesi işleminin finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakma koşullarını taşımaması veya devam eden ilgi yaklaşımının uygulanması durumunda ortaya çıkan finansal borçlar.

c) Finansal teminat sözleşmeleri. Bu tür sözleşmeler, ilk muhasebeleştirmenin ardından, sözleşmeyle yükümlülük altına giren tarafından;

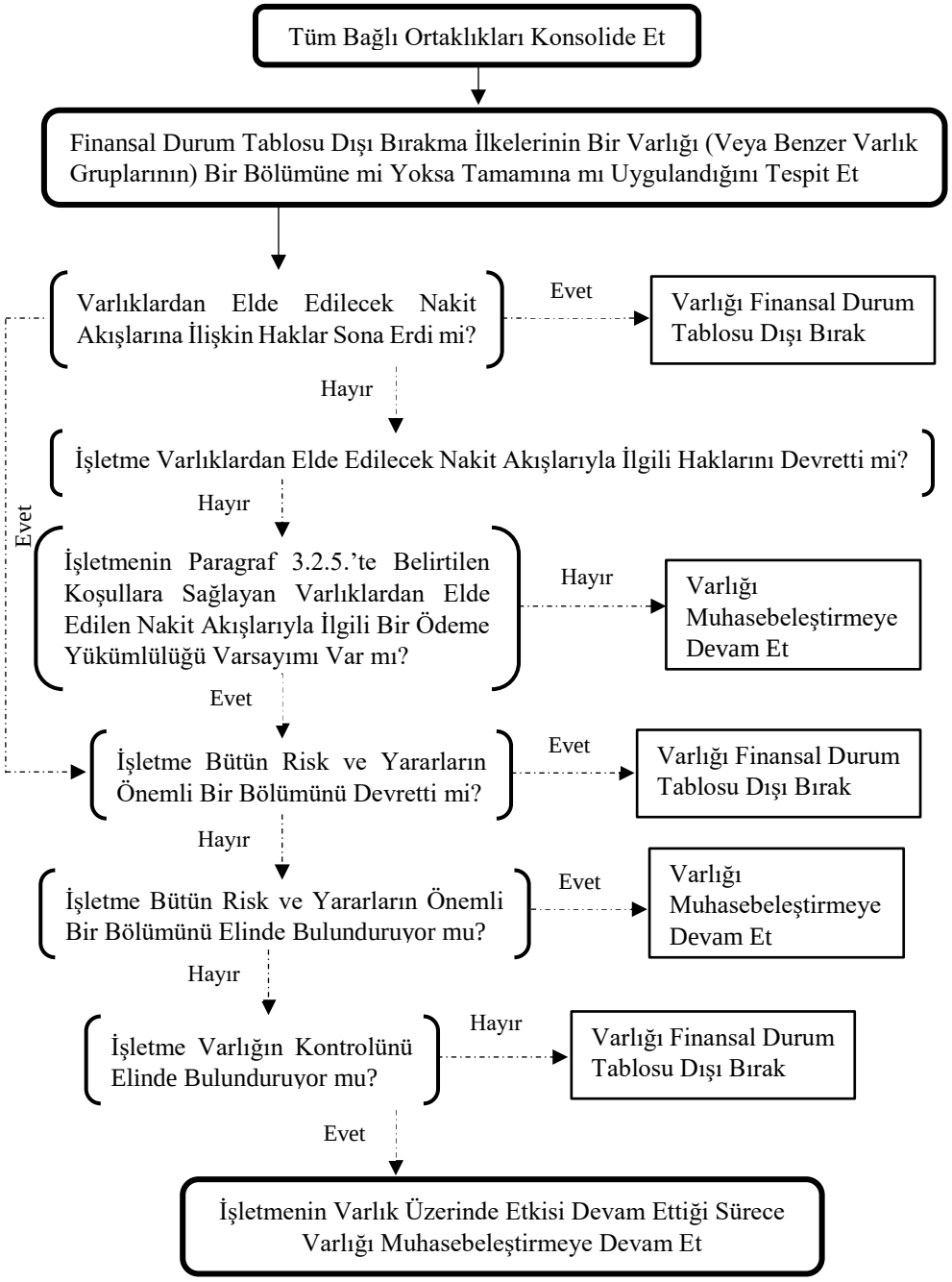
i) "TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar" Standardına göre tespit edilen tutar ve

ii) İlk muhasebeleştirilen tutardan, varsa, "TMS 18 Hasılat" Standardına göre muhasebeleştirilen birikmiş amortismanların düşülmesinden sonra geriye kalan tutardan büyük olanı üzerinden ölçülür.

d) Bir krediyi piyasa faiz oranlarının altında bir faiz oranından kullandırmaya yönelik taahhütler. Bu tür taahhütler, ilk muhasebeleştirmenin ardından, taahhüt eden tarafından

i) TMS 37'ye göre tespit edilen tutar ve

ii) İlk muhasebeleştirilen tutardan varsa TMS 18'e göre muhasebeleştirilen birikmiş amortismanların düşülmesinden sonra geriye kalan tutardan büyük olanı üzerinden ölçülür.



Şekil 8.Finansal Varlıkların Finansal Durum Tablosu Dışı Bırakılması Akış Çizelgesi

2.1.2.3. Literatür Taraması

Bilindiği üzere finansal araçlar standartlar içerisinde geniş bir yere sahiptir. Bu bağlamda literatür taraması özellikle finansal araçların değerlemesini konu alan çalışmalar üzerine gerçekleştirilmiştir.

Kaya (2015), finansal araçları konu alan bütün standartları ele alarak finansal araçların muhasebeleştirme işlemlerini ele aldığı çalışmasında; bir finansal varlığın gerçeğe uygun değerinin aktif piyasada kayıtlı bir fiyatı yoksa standartta belirtilen değerleme yöntemleri ile belirleneceğini ve finansal araçların yapısına uygun yeni bir hesap planı gerekliliğini belirtmiştir.

Türev ürünlerin; tek düzen hesap planı uyarınca nazım hesaplarda gösterildiğini ancak ilgili standartlar gereğince finansal tabloların içinde gösterilmesi gerekliliğini belirten Çına Bal ve Öztürk (2013), çalışmalarında yer alan örnek uygulamalarda türev finansal araçların değerleme farklarını bilançoda yansıtılmış bir şekilde sunmuşlardır.

TMS 39 uyarınca finansal araç olarak tahvilleri konu aldığı çalışmasında Ayçiçek (2011), tahvillerin muhasebeleştirilmesi ve değerlemesi ile ilgili VUK ve TMS/TFRS farklarını belirtmiştir.

Ceran ve Öz (2014) ise, finansal araçları kapsayan bütün standartları (TMS 32, TMS 39, TFRS 7 ve TFRS 9) ele aldıkları çalışmalarında, söz konusu standartların getirdiği yenilikleri incelemişlerdir.

TFRS 9 kapsamında finansal borçlar ve türev ürünleri konu aldığı çalışmasında Fındık (2016), TFRS 9 kapsamında yapılan değişikliklerle birlikte finansal araçlarla ilgili sınıflama, ölçme, değer düşüklüğü ve finansal riskten korunma muhasebesi konularında bir bütünlük sağlanmak üzere olduğunu belirtmiştir.

Okudan (2009) ise TMS 39 uyarınca hisse senedi endeks vadeli işlem sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesini konu edindiği çalışmasında; endeks vadeli işlem sözleşmelerinin borsa değerine göre değerlendiğini ve bilançoda raporlandığını ve bu bağlamda söz konusu bu sözleşmelerin muhasebeleştirilmesine yönelik hesap planında yapılacak değişikliklere ilişkin öneriler getirmiştir.

Abdioğlu, İşgüden Kılıç ve Güneş (2014) temel finansal araçları KOBİ TFRS, TFRS ve VUK çerçevesinde inceledikleri çalışmalarında, tenel finansal araçlar sınıflandırma, değerleme, muhasebeleştirme ve raporlama esasları bakımından farklılıklar ortaya konulmuştur.

İşseveroğlu (2014) ise çalışmasında TMS 39 kapsamında BİST 100 endeksindeki şirketlerin finansal varlıkları sınıflandırma ve değerleme işlemlerini incelemiştir.

2.1.3. TMS 7 Nakit Akış Tabloları

"TMS 7 Nakit Akış Tabloları" Standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 18.01.2005 tarih ve 25704 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Söz konusu Standart, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla çeşitli tebliğler[2] aracılığıyla güncellenmiştir.

2.1.3.1. Amaç

Bir işletmenin nakit akışlarına ilişkin bilgiler, finansal tablo kullanıcılarına, işletmenin nakit ve nakit benzeri yaratma yeteneğini ve işletmenin bu nakit akışlarını kullanma ihtiyacını değerlendirebilmelerinde dayanak oluşturması bakımından faydalıdır. Kullanıcıların aldığı ekonomik kararlar, işletmenin nakit ve nakit benzeri yaratma yeteneğinin ve söz konusu nakit ve nakit benzerlerinin yaratılma zamanlamasının ve kesinliğinin değerlendirilmesini gerektirmektedir.

Bu Standardın amacı, işletme, yatırım ve finansman faaliyetlerinden dönem buyunca elde edilen nakit akışlarını sınıflandıran nakit akış tablosu vasıtasıyla, bir işletmenin nakit ve nakit benzerlerindeki tarihi değişikliklere ilişkin bilgi sağlaması hususunu düzenlemektedir (TMS 7).

[2]15.07.2007 tarih ve 26583 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 45 sıra no'lu, 15.07.2007 tarih ve 26583 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 50 sıra no'lu, 15.07.2007 tarih ve 26583 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 64 sıra no'lu, 13.08.2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 66 sıra no'lu, 13.08.2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 68 sıra no'lu, 13.08.2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 79 sıra no'lu, 28.11.2008 tarih ve 27068 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 111 sıra no'lu 08.01.2009 tarih ve 27104 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 131 sıra no'lu, 29.07.2009 tarih ve 27303 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 155 sıra no'lu, 28.10.2011 tarih ve 28098 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 216 sıra no'lu, 28.10.2011 tarih ve 28098 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 217 sıra no'lu, 12. 05.03.2014 tarih ve 28932 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 13 sıra no'lu.

2.1.3.2. Kapsam

Finansal tabloların her hazırlandığı dönemde, nakit akış tabloları da finansal tabloların ayrılmaz bir parçası olarak değerlendirilmeli ve sunulmalıdır (TMS 2, md. 1).

Finansal tablo kullanıcıları, işletmenin nakit ve nakit benzeri varlıklarını nasıl oluşturduğu ve nasıl kullandığı ile ilgilenmektedirler. Bu ilgi, finansal kurumlarda olduğu gibi işletmenin doğasından kaynaklanan faaliyetlerinden veya nakdin işletmenin ürünü gibi görülmesinden bağımsızdır. İşletmeler kar etmek amacıyla farklı faaliyetlerde bulunmalarına karşın, özünde faaliyetlerine devam etmek, yükümlülüklerini yerine getirmek ve yatırımcılarına getiri sağlamak gibi benzer nedenlerle nakde ihtiyaç duyarlar. Bu nedenle, tüm işletmelerin nakit akış tablosu hazırlamaları zorunludur (TMS 2, md. 3).

2.1.3.3. Açıklamalar

Standartta nakit ve nakit benzeri kavramlar ile ilgili bazı tanımlara yer verilmiştir (TMS 7, md. 6). Bunlar;

Nakit: İşletmedeki nakit ile vadesiz mevduatı,

Nakit benzeri: Tutarı belirli bir nakde kolayca çevrilebilen kısa vadeli ve yüksek likiditeye sahip ve değerindeki değişim riski önemsiz olan yatırımları,

Nakit akışları: Nakit ve nakit benzerlerinin giriş ve çıkışlarını,

İşletme faaliyetleri: Bir işletmenin ana gelir getirici faaliyetleri ile yatırım ve finansman faaliyeti olmayan diğer faaliyetleri,

Yatırım faaliyetleri: Uzun vadeli varlıkların ve nakit benzerleri içerisinde yer almayan diğer yatırımların elde edilmesi ve elden çıkarılmasına ilişkin faaliyetleri,

Finansman faaliyetleri: Öz kaynaklar (Öz sermaye) ile yabancı kaynakların (borçlanmaların) yapısında ve tutarında değişiklik meydana getiren faaliyetleri, ifade eder.

Nakit benzerleri, kısa vadeli nakit yükümlülükler için elde bulundurulan ve yatırım amacıyla veya diğer amaçlarla kullanılmayan varlıklardır. Bir varlığın nakit benzeri olarak kabul edilebilmesi için, değeri kesinlikle saptanabilen bir nakde dönüştürülebilmesi ve değerindeki değişim riskinin ise önemsiz olması şarttır. Buna göre, vadesi 3 ay veya daha az olan

yatırımlar nakit benzeri yatırım olarak kabul edilir. Öz sermayeyi temsil eden menkul kıymetlere yapılan yatırımlar, vadesine kısa bir süre kala iktisap edilen ve üzerinde belirli bir itfa tarihi bulunan imtiyazlı hisse senetlerinde olduğu gibi özellikli durumlar hariç, nakit benzeri olarak kabul edilmez (TMS 2, md. 7).

Banka kredilerinin finansman faaliyetleri kapsamında olduğu kabul edilir. Ancak, bankanın talebi halinde geri ödenmesi gereken ve bakiyeleri sıklıkla pozitif ve negatif olacak şekilde dalgalanabilen bankalar nezdindeki cari hesaplar işletmenin nakit yönetiminin ayrılmaz parçasını oluşturduğundan, bunlar nakit ve nakit benzerleri olarak kabul edilir (TMS 2, md. 8).

TMS 7 nakit ve nakit benzerleri kavramlarının içeriğini Tek Düzen Muhasebe Sisteminden daha geniş kapsamlı tutmuş olduğu görülmektedir. Bu bağlamda nakit ve nakit benzerleri kavramının Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve TMS 7 İle Karşılaştırılması aşağıdaki tablodaki gibidir (Gersil, 2014).

Tablo 8. Nakit ve Nakit Benzerleri Kavramının TDMS ve TMS ile Karşılaştırılması

TDMS	Nakit		TMS 7	Nakit	
Kasa(TL yabancı para)	X		Kasa(TL + yabancı para)	X	
Banka (vadesiz + vadeli mevduat)	X		Banka (vadesiz mevduat)	X	
TDMS	**Nakit**	**Nakit Benzerleri**	**TMS 7**	**Nakit Benzerleri**	**Finansal Yatırım**
Banka (3 aya kadar vadeli mevduat)	X		Banka (3 aya kadar vadeli mevduat)	X	
Banka(3 aydan fazla vadeli mevduat)	X		Banka(3 aydan fazla vadeli mevduat)		X
Alınan Çekler (vadesiz çekler)		X	Alınan Çekler	X	
Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri (vadesiz çekler)		X	Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri (vadesiz çekler)	X	
TDMS	**Menkul Kıymet**		**TMS 7**	**Nakit Benzerleri**	**Finansal Yatırım**
Yatırım Fonları (B Tipi Likit Fon)	X		Yatırım Fonları (B Tipi Likit Fon)	X	
İlk Alımda vadesine 3 kalan Hazine Bonoları	X		İlk Alımda vadesine 3 kalan Hazine Bonoları	X	
Hazine Bonoları (3 aydan fazla vadeli)	X		Hazine Bonoları (3 aydan fazla vadeli)		X
Repo-Ters Repo	X		Repo-Ters Repo	X	

Nakit yönetiminin bir parçasını oluşturması ve işletmenin, işletme, yatırım veya finansman faaliyeti dışında kalması nedeniyle nakit ve nakit benzerleri kalemleri arasındaki işlemler nakit akışı olarak kabul edilmez. Nakit yönetimi, fazla nakdin, nakit benzeri yatırım araçlarında değerlendirilmesini içerir (TMS 2, md. 9).

Nakit akış tablosunda, döneme ilişkin nakit akışları işletme, yatırım ve finansman faaliyetlerine dayalı bir biçimde sınıflandırılarak raporlanır (TMS 2, md. 10).

2.1.3.4. Literatür Taraması

Özdemir (2014), nakit akış tablosunun hazırlanmasında kullanılabilen yöntemleri incelediği araştırmasında, standardın kullanmakta serbest bıraktığı dolaysız ve dolaylı yöntemlerden, dolaysız yöntemin daha detaylı ve faydalı nakit akış bilgileri kapsamasından dolayı tercih edilen bir yöntem olduğunu belirtmiştir. Benzer bir çalışmada Çiftçi ve Sarıoğlu (2007), finansal raporlamada birliğin sağlanması için dolaysız yöntemin benimsendiğini belirtmişlerdir.

Kargın ve Aktaş (2011) ise TMS 7'de düzenlenen nakit akış tablosu formatının, işletmelerin nakit akışlarının incelemesi bakımından kolaylık sağlayacağı görüşündedirler.

2.1.4. TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler Ve Hatalar

"TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar" Standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 20.10.2005 tarih ve 25972 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Söz konusu Standart, Uluslararası Muhasebe Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla çeşitli tebliğler[3] aracılığıyla güncellenmiştir.

[3] 15.07.2007 tarih ve 26583 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 51 sıra no'lu, 13.08.2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 71 sıra no'lu, 13.08.2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 80 sıra no'lu, 28.11.2008 tarih ve 27068 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 109 sıra no'lu, 27.04.2010 tarih ve 27564 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 180 sıra no'lu, 20.03.2011 tarih ve 27880 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 211 sıra no'lu, 30.12.2012 tarih ve 28513 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5 sıra no'lu.

2.1.4.1. Amaç

Bu standardın amacı; muhasebe politikalarının seçilmesine ve değiştirilmesine ilişkin kriterleri belirlemek ve muhasebe politikalarında ve tahminlerinde meydana gelen değişikliklerin ve hataların düzeltilmesine ilişkin muhasebeleştirme ve açıklama esaslarını düzenlemektir. Standart, işletmenin finansal tablolarının geçerlilik ve güvenilirliğini artırmayı ve işletmenin önceki dönemlerin finansal tablolarıyla ve diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılabilirliğini sağlamayı amaçlamaktadır (TMS 8, md. 1).

2.1.4.2. Kapsam

Bu Standart, muhasebe politikalarının seçimi ve uygulanması, muhasebe politikalarında ve muhasebe tahminlerinde meydana gelen değişikliklere ve geçmiş dönem hatalarının düzeltilmesine ilişkin muhasebe işlemlerinde uygulanır (TMS 8, md. 3).

Geçmiş dönem hatalarının ve muhasebe politikalarında meydana gelen değişikliklerden kaynaklanan geçmişe dönük düzeltmelerin vergi etkileri, "TMS 12 Gelir Vergileri" standardı uyarınca muhasebeleştirilir ve açıklanır (TMS 8, md. 4).

2.1.4.3. Açıklamalar

Standartta muhasebe politikaları ve muhasebe tahminlerindeki değişiklikler ile ilgili bazı tanımlara yer verilmiştir (TMS 8, md. 5).

Muhasebe politikaları; finansal tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında işletmeler tarafından kullanılan belirli ilkeler, esaslar, gelenekler, kurallar ve uygulamalardır.

Muhasebe tahminlerindeki değişiklik; bir varlık veya yabancı kaynağın defter değerinin veya bunların cari durumunun saptanmasından ve gelecekte beklenen fayda ve yükümlülüklerinin değerlendirilmesinden kaynaklanan, dönemsel kullanım tutarının değişimi nedeni ile yapılması gereken düzeltmelerdir. Muhasebe tahminlerindeki değişiklikler, yeni bir bilgiden veya gelişmeden kaynaklanır, dolayısıyla, hataların düzeltilmesi anlamına gelmez.

Geçmiş dönem hataları; işletmenin bir veya daha önceki finansal tablolarında, güvenilir bilgiyi kullanmaması veya yanlış kullanması sonucu ortaya çıkan aşağıda sıralanan, ihmaller veya yanlış bilgilendirmelerdir.

Güvenilir bilgi;

a) Finansal tabloların onaylanması sırasında mevcut olan ve

b) Finansal tabloların hazırlanması ve sunulması esnasında elde edilebilir olması ve dikkate alınmış olması beklenen bir bilgi olmalıdır. Bu tip hatalar; matematiksel hataları, muhasebe politikalarının uygulanmasındaki yanlışlıkları, yolsuzlukları ve bilgilerin yanlış yorumlanmasından veya yönetilmesinden kaynaklanan etkileri içerir.

Geriye dönük uygulama; yeni bir muhasebe politikasının işlemlere, olaylara ve koşullara, söz konusu politika hep kullanımdaymış gibi uygulanmasıdır.

Geriye dönük yeniden düzenleme; geçmiş dönem hatalarının düzeltilerek, düzeltilmiş tutarların finansal tablolarda hiç hata olmamış gibi yer alması, ölçülmesi ve açıklanmasıdır.

2.1.4.4. Muhasebe Politikalarının Tutarlılığı ve Değişiklikler

Bir TMS/TFRS farklı bir uygulamayı veya sınıflamayı gerektirdiği veya bunlara izin verdiği durumlar dışında; işletme benzer işlemler, diğer olaylar ve durumlarda tutarlı muhasebe politikaları seçmeli ve uygulamalıdır. Bir TMS/TFRS böyle bir sınıflamayı gerektiriyor veya buna izin veriyorsa, her bir sınıf için uygun bir muhasebe politikası seçilmeli ve tutarlı bir şekilde uygulanmalıdır (TMS 8, md. 13).

Bir işletme muhasebe politikalarını ancak; aşağıdaki hallerde değiştirebilir (TMS 8, md. 14):

a) Bir TMS/TFRS tarafından gerekli kılınıyorsa veya

b) İşletmenin finansal durumu, performansı veya nakit akışları üzerindeki işlemlerin ve olayların etkilerinin finansal tablolarda daha uygun ve güvenilir bir şekilde sunulmasını sağlayacak nitelikte ise.

Bir standardın farklı bir uygulama veya sınıflamayı zorunlu kıldığı durumlar hariç, benzer işlem, olay ve koşullar için tercih edilen muhasebe politikaları tutarlı olmalıdır ki bu politikaların değiştirilmesi karşılaştırılabilirliği zedeler (Yükçü & Gönen, 2012). Bu

durumda, finansal bilgilerden yararlanarak raporlayan işletme hakkında karar alma durumunda olan çevreler yanılabilirler (Gürdal, 2006).

2.1.4.5. Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler

Birçok finansal tablo kalemleri, işletme faaliyetlerindeki mevcut belirsizlikler nedeniyle tam olarak ölçülemez, ancak tahmin edilebilirler. Tahminler en güncel ve güvenilir bilgilere dayanılarak yapılır. Örneğin;

a) Şüpheli alacaklar,

b) Kullanımdan kalkmış stoklar,

c) Finansal varlıkların veya yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerleri,

d) Amortismana tabi varlıkların faydalı ömürleri ya da gelecekteki ekonomik faydalarının beklenen yararlanma şekilleri,

e) Garanti yükümlülükleri hakkında tahminler yapmak gerekebilir (TMS 8, md. 32).

Makul tahminlerin kullanılması, finansal tabloların düzenlenmesinde vazgeçilmez bir unsurdur ve bu durum finansal tabloların güvenilirliğini olumsuz yönde etkilemez (TMS 8, md. 33).

Tahminin yapıldığı koşullarda değişiklik olması, yeni bir bilgi edinilmesi veya tecrübe kazanılması sonucunda, tahminin revize edilmesi gerekebilir. Yapısı gereği, bir tahminin revize edilmesi bir hata düzeltmesi olmadığı gibi önceki dönemlerle de ilişkili değildir (TMS 8, md. 34).

Uygulanan değerleme yönteminde yapılan bir değişiklik muhasebe tahmini değişikliği değil, bir muhasebe politikası değişikliğidir. Muhasebe politikasındaki bir değişiklik ile muhasebe tahminindeki bir değişikliği ayırmanın zor olduğu hallerde değişiklik, bir muhasebe tahmini değişikliği olarak kabul edilir (TMS 8, md. 35).

2.1.4.6. Literatür Taraması

Gökgöz (2012) ve Gürdal (2006), TMS 8 Standardını uygulanışını ele alan çalışmalarında, "geçmişe dönük" ve "ileriye dönük" uygulamalara dair açıklayıcı örnek sunmuştur. Bu bağlamda TMS 8 ile finansal bilginin niteliksel özelliklerinin artacağı ve finansal tablo kullanıcılarına daha faydalı bilgi sunulabileceğini belirtmiştir.

Yükçü ve Gönen (2012), çalışmalarında TMS 8'in finansal tabloların geçerliliğini ve güvenilirliğini artıracağını ve politika değişikliklerinin dipnotlarda gösterilmesi, tahmin değişikliklerinin ek kayıtlarla düzeltilmesi ve hataların ise finansal tabloların yeniden düzeltilmesi gerekliliğini ortaya koymuşlardır.

Ömürbek ve Öztürk (2013) ise TMS 8 çerçevesinde İMKB 100 şirketlerinde muhasebe politika ve tahminlerindeki değişikliklerin finansal tablolara etkisini inceledikleri araştırmada, çoğu şirketin finansal tablo dipnotlarında açıklayıcı bilgiye yer vermedikleri görülmüş, bu durumun tam açıklama prensibi ile çeliştiği belirtilmiştir.

2.1.5. TMS 10 Raporlama döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar

"TMS 10 Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar" Standardı, 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 20.10.2005 tarih ve 25972 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Söz konusu Standart, Uluslararası Muhasebe Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla çeşitli tebliğler[4] ile güncellenmiştir.

[4] 15.07.2007 tarih ve 26583 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 52 sıra no'lu, 13.08.2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 71 sıra no'lu, 13.08.2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 81 sıra no'lu, 28.11.2008 tarih ve 27068 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 110 sıra no'lu.

2.1.5.1. Amaç

Bu standardın amacı (TMS 10, md. 1);

a) Bir işletmenin, raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra ortaya çıkan olaylar nedeniyle finansal tablolarında hangi durumlarda düzeltme gerekeceğini ve

b) Finansal tabloların yayımı için onayın verildiği tarih hakkında ve raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonraki olaylarla ilgili finansal tablolarda açıklanması gereken bilgileri belirlemektir. Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra ortaya çıkan olayların, işletmenin sürekliliği varsayımının yapılmasını engellemesi durumunda, finansal tablolar, işletmenin sürekliliği varsayımı yapılarak düzenlenemez.

2.1.5.2. Kapsam

Bu standart, raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra ortaya çıkan olayların muhasebeleştirilmesinde ve dipnotlarda yapılacak açıklamalarda uygulanır.

2.1.5.3. Açıklamalar

Bu standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir (TMS 10, md. 3):

Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonraki olaylar; raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) ile finansal tabloların yayımı için onaylandığı tarih arasında işletme lehine veya aleyhine ortaya çıkan olayları ifade eder. Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonraki olaylar ikiye ayrılır:

a) Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonraki düzeltme gerektiren olaylar; (raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) itibarıyla ilgili olayların var olduğuna ilişkin kanıtları gösteren koşulların bulunduğu durumlar) ve

b) Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra düzeltme gerektirmeyen olaylar; (ilgili olayların raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra ortaya çıktığını gösteren koşulların bulunduğu durumlar).

2.1.5.4. Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Düzeltme Gerektiren Olaylar

İşletmeler; raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonraki düzeltme gerektiren olayların ortaya çıkması durumunda, finansal tablolara alınan tutarları bu yeni duruma uygun şekilde düzeltmekle yükümlüdür (TMS 10, md. 8).

Aşağıda yer alan hususlar, raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonraki düzeltme gerektiren olaylara örnek olarak verilmiştir. Bu olayların ortaya çıkması durumunda, ilgili kalemin tutarı buna göre düzeltilir veya daha önce finansal tablolara alınmamış olanlar finansal tablolara alınır (TMS 10, md. 9).

a) İşletmenin raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) itibariyle bir borcunun bulunduğunu teyit eden, raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra sonuçlanmış bir dava ile ilgili olarak; daha önce finansal tablolara alınan karşılık tutarları "TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar" Standardı uyarınca düzeltilir ya da ilgili tutar için ayrılan karşılık finansal tablolara alınır.

b) Raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) itibariyle bir varlığın değerinde düşüklük olduğuna veya daha önce finansal tablolara alınan değer düşüklüğü tutarının düzeltilmesi gerektiğine dair bir bilginin raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra ortaya çıkması halinde; örneğin,

i) Raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) itibarıyla işletmenin alacaklı olduğu bir müşterisinin raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra iflas etmesi, raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) itibarıyla söz konusu alacakla ilgili bir zararın var olduğunun teyidi şeklinde değerlendirilir. Bu durumda ilgili alacağın kayıtlı değerinin düzeltilmesi zorunludur.

ii) Stokların raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra satılması, bu stokların bilanço tarihindeki net gerçekleşebilir değerleri hakkında bilgi verebilir.

c) Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) önce satın alınan varlıkların maliyetlerinin veya satılan varlıklardan elde edilen gelirlerin, raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra belirli hale gelmesi düzeltme gerektirir.

d) Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) önceki olaylar nedeniyle, kardan pay veya ikramiye gibi raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) itibarıyla hukuki veya zımni kabule

dayalı bir borcun 4 olduğu durumlarda, ikramiye veya kardan payın raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra belirli hale gelmesi düzeltme gerektirir.

e) Finansal tabloların gerçeğe uygun olmadığını gösteren hata ve hilelerin ortaya çıkarılması düzeltme gerektirir.

2.1.5.5. Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Düzeltme Gerektirmeyen Olaylar

Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylar için finansal tablolarda herhangi bir düzeltme yapılmaz (TMS 10, md. 10).

Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylara, raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) ile finansal tabloların yayımı için onay verme tarihi arasında yatırımların gerçeğe uygun değerlerinde ortaya çıkan değer düşüklükleri örnek olarak verilebilir. Bu değer düşüklükleri, yatırımların raporlama dönemi sonundaki (bilanço tarihindeki) durumu ile ilgili olmayıp, sonraki dönemlerde ortaya çıkan durumu yansıttığından, yatırımlara ilişkin finansal tablolara alınan tutarlarda herhangi bir düzeltme yapılmaz (TMS 10, md. 11).

2.1.5.6. Literatür Taraması

Gönen (2013), bilanço tarihinden sonraki olayların finansal tablo kullanıcıların karar almalarında önemini araştırdığı çalışmasında, konu ile uygulamalara yer vermiş ve TMS 10'un bilgi kullanıcıların karar almalarında önemli kolaylıklar sağladığını belirtmiştir.

Sumer ve Erer (2009) ise TMS 10 ile finansal tabloların sağladığı bilgilerin güncelliğinin ve güvenilirliğinin arttığını belirtmektedir.

Yükçü ve Yaşar (2013) ve Tekşen ve Büyükarıkan (2015), TMS 10 ile önceki dönemde gerçekleşen olayların işletmenin finansal durumu üzerinde etkisinin bilinir hale geldiğini ve bu sayede finansal tablo kullanıcılarının daha doğru kararlar alabilmelerinin mümkün olduğunu belirtmişlerdir. Benzer bir çalışma yürüten Pamukçu ve Pamukçu (2009), kamuya doğru bilgi sunma açısından bilanço tarihinden sonraki olayların tespiti ve gerekli muhasebe kayıtlarının yapılmasının önem arz ettiğini belirtmişlerdir.

Yılmaz ve Sarı (2015), çalışmalarında raporlama tarihinden sonraki olayları TMS 10 açısından değerlendirmişler ve İMKB'de hisse senetleri işlem gören işletmelere ilişkin bir uygulama gerçekleştirmişlerdir.

2.1.6. TMS 12 Gelir Vergileri

"TMS 12 Gelir Vergileri" Standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 28.03.2006 tarih ve 26122 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Söz konusu Standart, Uluslararası Muhasebe Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla çeşitli tebliğler[5] aracılığıyla güncellenmiştir.

2.1.6.1. Amaç

Bu Standardın amacı; gelir vergilerinin (kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergilerin) muhasebeleştirilmesini düzenlemektir. Gelir vergilerinin muhasebeleştirilmesindeki en önemli konu aşağıdaki durumlarda cari ve ilerideki dönemlerde vergisel sonuçlarının belirlenmesidir:

a) Bir işletmenin finansal durum tablosunda (bilançosunda) yer alan varlıkların ve borçların defter değerlerinin ileride varlıklar için fayda elde etme, borçlar için ise ödemenin ve

b) Cari dönemde oluşan ve sonuçları işletmenin finansal tablolarına yansıyan işlemler veya diğer olayların vergisel sonuçları.

Finansal raporlama yapan kuruluş bir varlığı veya borcu muhasebeleştirdiğinde bunların defter değerleri kadar bu varlıktan ileride fayda temin edileceğini, borcun ise ödeneceğini

[5] 28.10.2006 tarih ve 26330 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 39 sıra no'lu, 15.07.2006 tarih ve 26583 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 53 sıra no'lu, 15.07.2007 tarih ve 26583 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 64 sıra no'lu, 13.08.2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 66 sıra no'lu, 13.08.2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 67 sıra no'lu, 13.08.2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 71 sıra no'lu, 13.08.2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 83 sıra no'lu, 27.04.2010 tarih ve 27564 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 181 sıra no'lu, 20.03.2011 tarih ve 27880 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 211 sıra no'lu, 20.03.2011 tarih ve 27880 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 212 sıra no'lu, 28.10.2011 tarih ve 28098 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 217 sıra no'lu, 29.06.2012 tarih ve 28338 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 sıra no'lu, 05.03.2014 tarih ve 28932 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 13 sıra no'lu.

bekler. Eğer defter değerleri tutarında ileride fayda elde edildiği veya borç ödendiğinde ödenecek vergiler, bu faydanın elde edilmesi veya borcun ödenmesinin vergisel etkisinin olmadığı duruma göre fazla veya az olacaksa; bu Standart, bazı istisnai durumların dışında, işletmenin ertelenmiş vergi borcu veya ertelenmiş vergi alacağı muhasebeleştirmesini zorunlu kılar.

Bu standart işletmenin işlemlerin ve diğer olayların vergisel sonuçlarını işlemleri ve diğer olayları muhasebeleştirdiği şekilde muhasebeleştirmesini zorunlu kılar. Bu nedenle, işlemler ve diğer olaylar kâr veya zararda muhasebeleştirilmişse, bunlarla ilgili vergi etkileri de kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Kar veya zararlar içerisinde (ya özkaynaklarda muhasebeleştirilecek kar veya zararlarda ya da direkt özkaynaklarda) muhasebeleştirilmeyen işlemlerin ve diğer olayların ilgili vergi etkileri de kar veya zararlar içerisinde muhasebeleştirilmez. Benzer şekilde, işletme birleşmelerinde ertelenmiş vergi alacağının veya vergi borcunun muhasebeleştirilmesi, işletme birleşmesinde oluşan şerefiye tutarının veya muhasebeleştirilmiş pazarlıklı alımdan kaynaklanan kazançların tutarını etkiler.

Bu standart, aynı zamanda, henüz kullanılmamış olan geçmiş yıl zararları nedeniyle oluşan ertelenmiş vergi varlıklarının veya kullanılmamış vergi avantajlarının muhasebeleştirilmesi, gelir vergilerinin finansal tablolarda sunumunu ve gelir vergileri ile ilgili bilgilerin açıklanması konularını da düzenler.

2.1.6.2. Kapsam

Bu standart, gelir vergilerinin muhasebeleştirilmesinde uygulanır.

Bu standardın uygulanmasında, gelir vergileri vergiye tabi gelir üzerinden hesaplanan bütün yurt içi ve yurt dışı vergileri içerir. Gelir vergileri aynı zamanda bağlı ortaklık, iştirak ve müşterek anlaşmaların raporlayan işletmeye kâr dağıtımlarında kaynakta kesinti yapılmak suretiyle ödenen vergileri de kapsar (TMS 12, md. 2).

Bu standart, devlet teşviklerinin veya yatırımlara ilişkin vergi avantajlarının muhasebeleştirilmesi yöntemleri ile ilgili herhangi bir husus içermez. Ancak, bu standart devlet teşviklerinden veya yatırımlara ilişkin vergi avantajlarından kaynaklanan zamanlama farklarının muhasebeleştirilmesi ile ilgili düzenlemeler içerir (TMS 12, md. 4).

2.1.6.3. Açıklamalar

Bu Standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir (TMS 12, md. 5):

Muhasebe kârı (muhasebe zararı): Vergi gideri öncesi dönem kârını (zararını) ifade eder.

Vergiye tabi kâr (mali zarar): Vergi otoriteleri tarafından konulan kurallara göre bir hesap dönemi için tespit edilen ve üzerinden vergi ödenen (vergi geri kazanımı sağlayan) kârı (zararı) ifade eder.

Vergi gideri (vergi geliri): Dönem kârının veya zararının belirlenmesinde dönem vergisi ve ertelenmiş vergi açısından dikkate alınan toplam tutarı ifade eder.

Dönem vergisi: Vergiye tabi kâr (mali zarar) açısından o döneme ait ödenecek gelir vergisini (geri kazanılacak gelir vergisini) ifade eder.

Ertelenmiş vergi borçları: Vergiye tabi geçici farklar üzerinden gelecek dönemlerde ödenecek gelir vergilerini ifade eder.

Ertelenmiş vergi varlıkları: Aşağıdaki durumlarda gelecek dönemlerde geri kazanılacak olan gelir vergisi tutarlarını ifade eder:

a) İndirilebilir geçici farklar;

b) Gelecek dönemlere devreden kullanılmamış mali zararlar ve

c) Gelecek dönemlere devreden kullanılmamış vergi avantajları.

Geçici farklar: Bir varlığın veya borcun finansal durum tablosundaki (bilançodaki) defter değeri ile bunların vergi açısından taşıdıkları değerler arasındaki farkları ifade eder. Geçici farklar aşağıdakilerden biri şeklinde olabilir:

a) **Vergiye tabi geçici farklar;** bunlar gelecek dönemlerde faydalanma veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi kârını veya zararını belirlerken vergiye tabi tutarlar oluştururlar; ya da

b) **İndirilebilir geçici farklar;** bunlar gelecek dönemlerde faydalanma veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi kârını veya zararını belirlerken vergi matrahından indirilebilir tutarlardır.

Vergiye esas değer: Bir varlık veya borcun vergisel açıdan taşıdığı tutarı/değeri ifade eder.

Vergi gideri (vergi geliri), dönem vergi gideri (dönem vergi geliri) ile ertelenmiş vergi gideri (ertelenmiş vergi geliri) toplamından oluşur (TMS 12, md. 6).

Bir varlığın vergiye esas değeri, işletmenin gelecekte söz konusu varlığın defter değeri tutarında sağlayacağı vergiye tabi ekonomik yarardan vergisel açıdan gider olarak indirilebilecek olan tutarı ifade eder. Eğer ilerideki ekonomik faydalar vergiye tabi olmayacaksa, anılan varlığın vergiye esas değeri defter değerine eşittir (TMS 12, md. 7).

Bir borcun vergiye esas değeri, onun defter değerinden bu borçla ilgili olarak gelecek dönemlerde vergi açısından indirilebilir tutarlar düşüldükten sonra kalan tutardır. Avans olarak alınmış olan hasılat örneğinde, ilgili borcun vergiye esas değeri alınan avansın tutarından gelecek dönemlerde vergiye tabi olmayacak olan gelir tutarları düşüldükten sonra kalan değerdir (TMS 12, md. 8).

Bazı kalemlerin vergiye esas değeri olmakla birlikte bunlar finansal durum tablosuna (bilançoya) varlık ve borç olarak yansıtılmazlar. Örneğin, araştırma giderleri oluştukları dönemin muhasebe kârının hesabında gider olarak dikkate alınırlar, ancak daha sonraki bir döneme kadar vergiye tabi kârın (mali zararın) belirlenmesinde gider olarak kabul edilmeyebilirler. Araştırma giderlerinin gelecek dönemlerde vergi otoritelerinin vergi hesabında gider olarak indirimine izin verdiği tutardan oluşan vergiye esas değeri ile sıfır olan defter değeri arasındaki fark, ertelenmiş vergi varlığı doğuran indirilebilir bir geçici farktır (TMS 12, md. 9).

Cari dönemin ve önceki dönemlerin vergileri, henüz ödenmemiş kısımla sınırlı olmak üzere, borç olarak muhasebeleştirilir. Eğer cari dönem ve önceki dönemler için ödenen vergiler bu dönemlere ait vergiden fazla ise aşan kısım varlık (vergi varlığı) olarak muhasebeleştirilir (TMS 12, md. 12).

Bütün vergiye tabi geçici farklar için ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilir. Ancak aşağıdaki durumlarda meydana gelen geçici farklar için ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilmez (TMS 12, md. 15):

a) Şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesi sırasında veya

b) Aşağıdaki işlemler sonucunda oluşan bir varlık veya borcun ilk muhasebeleştirilmesi sırasında:

i) İşletme birleşmesi niteliğinde olmayan işlemler ve

ii) Oluşmasının ne muhasebe kârını ne de vergiye tabi kârı (mali zararı) etkilemediği işlemler.

Vergisel açıdan indirilebilir gider niteliğindeki bütün geçici farklar için, ileriki dönemlerde bu giderlerin indirilmesine yetecek kadar vergiye tabi gelir oluşacağının muhtemel olması koşuluyla ve ertelenmiş vergi varlığının aşağıda sayılan işlemler sonucunda bir varlık veya borcun ilk muhasebeleştirilmesinden kaynaklanmamış olması halinde ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilir (TMS 12, md. 24).

2.1.6.4. Ölçme

Cari dönemin ve önceki dönemlerin dönem vergisi olarak vergi idaresine ödenecek (veya mahsup edilecek) dönem vergi borçlarının (varlıklarının) tutarı raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) itibariyle yürürlükte olan veya yürürlüğe girmesi kesine yakın olan vergi oranları (ve vergi kanunları) dikkate alınarak hesaplanır (TMS 12, md. 46).

Ertelenmiş vergi varlıkları veya borçları raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) itibariyle yürürlükte olan veya yürürlüğe girmesi kesine yakın olan vergi oranlarına (ve vergi kanunlarına) dayanılarak varlıkların gelire dönüştüğü veya borçların ödendiği dönemlerde uygulanması beklenen vergi oranları kullanılmak suretiyle hesaplanır (TMS 12, md. 47).

Ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğü oluşmasına ilişkin tablo aşağıdaki gibidir (Sümer Göğüş, 2010).

Tablo 9. Ertelenmiş Vergilerde Sebep - Sonuç İlişkisi

Aktif Kalemler	**Farkın Niteliği**	**Farkın Vergi Etkisi**
Vergi Değeri > Muhasebe Değeri	İndirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Alacağı
Vergi Değeri < Muhasebe Değeri	Vergilendirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Borcu
Pasif Kalemler	**Farkın Niteliği**	**Farkın Vergi Etkisi**
Vergi Değeri > Muhasebe Değeri	Vergilendirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Borcu
Vergi Değeri < Muhasebe Değeri	İndirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Alacağı

Cari ve ertelenmiş vergi varlıkları ile borçları genellikle yürürlükteki vergi oranları (ve vergi kanunları) kullanılarak ölçülür. Ancak, bazı durumlarda, hükümetin vergi oranlarına (ve vergi kanunlarına) ilişkin açıklamaları yasalaşma yönünde çok önemli etkiye sahip olabilir ve açıklama yapıldıktan birkaç ay sonraki bir dönemde de yasalaşma gerçekleşebilir. Bu gibi

durumlarda vergi varlığı ve borcu açıklanan vergi oranları (veya kanunları) dikkate alınarak hesaplanır (TMS 12, md. 48).

Eğer farklı gelir seviyelerine farklı vergi oranları uygulanması söz konusu ise, geçici farkların tersine döneceği beklenen dönemlerin vergiye tabi kârına (mali zararına) ortalama vergi oranları uygulanarak ertelenmiş vergi borcu ve varlığı hesaplanır (TMS 12, md. 49).

Olağan faaliyet kârı (zararı) ile ilgili vergi gideri (geliri) kâr veya zararın bir parçası olarak kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda (veya tablolarında) sunulur (TMS 12, md. 77).

2.1.6.5. Literatür Taraması

Akdoğan (2006) ve Özkan (2009), TMS 12 standardına göre vergi ve muhasebe uygulamalarını incelediği çalışmasında, standardın getirdiği yeniliklerin finansal tabloların gerçeğe uygunluğunu artırıcı özelliğini vurgulamıştır.

Tekşen (2010) ise ertelenmiş vergi varlıkları ve yükümlülüklerinin muhasebeleştirilmesinde mevcut 184 ve 284 nolu hesapların 184 "Ertelenmiş Vergi Varlıkları" ve 284 "Ertelenmiş Vergi Varlıkları" adıyla ve 384 ve 484 nolu hesapların 384 "Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri" ve 484 "Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri" adıyla açılmasını önermektedir.

Topçu (2015), TMS 12 standardını kavramsal bir yaklaşımla incelemiş ve bilanço yönteminde "sürekli fark" kavramının reddedildiğini çünkü ticari kar ile mali kar arasında oluşan farkın sadece "geçici fark" olabileceğini belirtmiştir.

Dinç (2007), TMS 12 standardının muhasebe uygulamalarına etkisini incelediği çalışmasında, Türkiye'de TMS 12'nin uygulanmasına ihtiyarilik getirilmesi gerektiğini çünkü söz konusu standardın şahıs işletmelerinde uygulanmasının mümkün olmadığını ayrıca küçük sermaye şirketlerine büyük yük getireceğini belirtmiştir.

2.1.7. TMS 16 Maddi Duran Varlıklar

"TMS 16 Maddi Duran Varlıklar" Standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 31.12.2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Söz konusu Standart, Uluslararası Muhasebe Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla çeşitli tebliğler[6] aracılığıyla güncellenmiştir.

2.1.7.1. Amaç

Bu standardın amacı, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin maddi duran varlıklardaki yatırımını ve bu yatırımdaki değişimleri belirleyebilmelerini sağlayan maddi duran varlıklarla ilgili muhasebe işlemlerini düzenlemektir. Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesindeki temel konular; varlıkların muhasebeleştirilmesi, defter değerlerinin belirlenmesi ve bunlarla ilgili olarak finansal tablolara yansıtılması gereken amortisman tutarları ile değer düşüklüğü zararlarıdır (TMS 16, md. 1).

2.1.7.2. Kapsam

Bir başka standart farklı muhasebe işlemlerini gerektirmediği veya izin vermediği sürece, maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde bu Standart hükümleri uygulanır (TMS 16, md. 2).

Bu Standart aşağıda belirtilen varlıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanmaz (TMS 16, md. 3):

---

[6] 13.08.2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 66 sıra no'lu, 13.08.2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 67 sıra no'lu, 13.08.2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 71 sıra no'lu, 28.11.2008 tarih ve 27068 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 111 sıra no'lu, 28.11.2008 tarih ve 27068 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 122 sıra no'lu, 08.01.2009 tarih ve 27104 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 133 sıra no'lu, 30.12.2012 tarih ve 28513 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5 sıra no'lu, 17.07.2013 tarih ve 28710 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 11 sıra no'lu, 18.09.2014 tarih ve 29123 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 25 sıra no'lu, 12.11.2014 tarih ve 29173 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 30 sıra no'lu.

a) “TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Maddi Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” Standardı uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılmış olan maddi duran varlıklar.

b) Taşıyıcı bitkiler dışındaki tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar. Bu Standart taşıyıcı bitkilere uygulanır ancak taşıyıcı bitkilerin ürünlerine uygulanmaz.

c) Madenlere ilişkin arama, hazırlık, çıkarma ve değerlendirme harcamalarının/varlıklarının muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi.

d) Petrol, doğal gaz ve benzer nitelikli yenilenebilir olmayan doğal kaynaklar gibi madenler üzerindeki haklar ve madeni kaynaklar.

Ancak, bu Standart (b) - (d) arasında tanımlanan varlıkların geliştirilmesi ya da korunmasında kullanılan maddi duran varlıklar için uygulanır.

2.1.7.3. Açıklamalar

Bu Standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir (TMS 16, md. 6):

Taşıyıcı bitki: Aşağıdaki özelliklere sahip yaşayan bir bitkidir:

a) Tarımsal ürünlerin üretimi veya temini için kullanılması,

b) Bir dönemden fazla ürün vermesinin beklenmesi ve

c) Önemsiz kalıntı satışları dışında tarımsal ürün olarak satılma olasılığının çok düşük olması.

Defter değeri: Bir varlığın birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra finansal tablolara yansıtıldığı tutarıdır.

Maliyet: Bir varlığın elde edilmesinde veya inşaatında ödenen nakit veya nakit benzerlerini veya verilen diğer bedellerin gerçeğe uygun değerini veya belli durumlarda, (diğer TFRS‘lerin özel hükümleri uyarınca) ilk muhasebeleştirme sırasında ilgili varlığa atfedilen bedeli ifade eder.

Amortismana tabi tutar: Bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değerin düşülmesiyle bulunan tutarı ifade eder.

Amortisman: Bir varlığın amortismana tabi tutarının, yararlı ömür süresince sistematik olarak dağıtılmasını ifade eder.

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

Gerçeğe uygun değer: Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde bir varlığın satışında elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyattır.

Değer düşüklüğü zararı: Bir varlığın defter değerinin geri kazanabilir tutarını aşan kısmını ifade eder.

Maddi duran varlıklar:

a) Mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve

b) Bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen, fiziki kalemlerdir.

Geri kazanılabilir tutar: Bir varlığın gerçeğe uygun değerinden satış giderleri çıkarılarak bulunan değeri ile kullanım değerinden büyük olanıdır.

Bir varlığın kalıntı değeri: Bir varlık tahmin edilen yararlı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığında elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek ulaşılan tahmini tutardır.

Yararlı ömür:

a) Bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenen süreyi veya

b) İşletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade eder.

2.1.7.4. Muhasebeleştirme

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, sadece aşağıdaki koşulların oluşması durumunda varlık olarak finansal tablolara yansıtılır (TMS 16, md 7):

a) Bu kalemle ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması ve

b) İlgili kalemin maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi.

Yedek parça, yardımcı donanım ve servis donanımı gibi kalemler, maddi duran varlık tanımını karşılamaları durumunda, bu TFRS uyarınca muhasebeleştirilir. Aksi halde söz konusu kalemler stok olarak sınıflandırılır (TMS 16, md 8).

Bu Standart muhasebeleştirmede, nelerin maddi duran varlık kalemini oluşturduğu gibi, bir ölçü birimi öngörmemiştir. Muhasebeleştirme ilkelerinin bir işletmeye özgü koşullara uygulanmasında muhakeme yapılması gerekir. Kalıplar, araç ve gereçler gibi tek başına önemsiz kalemlerin toplanarak, muhasebeleştirilme ilkelerinin toplam değere uygulanması uygun olabilir (TMS 16, md 9).

Bir işletme bu ilke çerçevesinde, maddi duran varlıklarla ilgili bütün maliyetleri oluştuğu tarihteki değerleriyle muhasebeleştirir. Bu maliyetler, bir maddi duran varlık kaleminin ilk elde etme veya inşa edilmesi aşamasında oluşan ve sonradan; ekleme, kısmi yenileme ve bakım için katlanılan maliyetleri içerir (TMS 16, md 10).

2.1.7.5. Muhasebeleştirmede Ölçüm

Varlık olarak muhasebeleştirilme koşullarını sağlayan bir maddi duran varlık kalemi, maliyet bedeli ile ölçülür (TMS 16, md. 15).

2.1.7.5.1. Maliyet Unsurları

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti aşağıdaki unsurları içerir (TMS 16, md. 16):

a) İndirimler ve ticari iskontolar düşüldükten sonra, ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri dâhil, satın alma fiyatı.

b) Varlığın yerleştirileceği yere ve yönetim tarafından amaçlanan koşullarda çalışabilmesini sağlayacak duruma getirilmesine ilişkin her türlü maliyet.

c) Maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin tahmini maliyeti, işletmenin ilgili kalemin elde edilmesi ya da stok üretimi dışında bir amaçla belirli bir süre kullanımı sonucunda katlandığı yükümlülük.

Doğrudan ilgili varlığa atfedilebilir maliyetler aşağıda belirtilmiştir (TMS 16, md. 17):

a) Doğrudan maddi duran varlık kaleminin elde edilmesiyle veya inşaatıyla ilgili çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan maliyetler,

b) Yerin hazırlanmasına ilişkin maliyetler,

c) İlk teslimata ilişkin maliyetler,

d) Kurulum ve montaj maliyetleri,

e) Varlığın uygun şekilde çalışıp çalışmadığına dair yapılan test maliyetlerinden, varlığı gerekli yer ve duruma getirirken üretilen kalemlerin satışından elde edilen net hasılat düşüldükten sonra kalan tutar (teçhizatın denenmesi sırasında üretilen örnekler gibi) ve

f) Mesleki ücretler.

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyetine girmeyen maliyet unsuru örneklerine aşağıda yer verilmiştir (TMS 16, md. 19):

a) Yeni bir tesis açılmasının maliyetleri;

b) Yeni bir ürün veya hizmetin tanıtılmasına ilişkin maliyetler (reklam ve tanıtım harcamaları dâhil);

c) Yeni bir yerde veya yeni bir müşteri kitlesiyle iş yapmak amacıyla katlanılan maliyetler (personel eğitim masrafları dâhil) ve

d) Yönetim giderleri ve diğer genel giderler.

Bir maddi duran varlık kalemi, yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi amacıyla gerekli duruma ve yere getirildiği andan itibaren maliyetlerinin defter değerinde muhasebeleştirilmesine son verilir. Bu sebeple, bir kalemin kullanımı veya daha verimli şekilde düzenlenmesi kapsamında katlanılan maliyetler defter değerine dâhil edilmez (TMS 16, md. 20).

2.1.7.5.2. Maliyetin Ölçümü

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, muhasebeleştirme tarihindeki peşin fiyatın eşdeğeri tutardır. Eğer ödeme normal kredi vadelerinin ötesine erteleniyorsa, peşin fiyat eşdeğeri ile toplam ödeme arasındaki fark, kredi dönemi boyunca faiz olarak finansal tablolara yansıtılır (TMS 16, md. 23).

Bir veya birden fazla maddi duran varlık kalemi, parasal olmayan varlık veya varlıklar veya parasal ve parasal olmayan varlıkların birleşimi karşılığında elde edilebilir. Aşağıda parasal olmayan varlıkların takasına değinilmekle beraber, bu durum bir önceki cümlede belirtilen bütün takaslar için de geçerlidir. Bu kapsamdaki bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti aşağıdaki durumlardan bir veya daha fazlası söz konusu olmadığı sürece gerçeğe uygun değeri ile ölçülür (TMS 16, md. 24):

a) Takas işleminin ticari içerikten yoksun olması,

b) Elde edilen varlığın veya elden çıkarılan varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilebilir bir şekilde ölçülememesi.

İşletme, elden çıkarılan varlığı hemen finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakamıyorsa dahi, elde edilen kalem bu şekilde ölçülür. Elde edilen kalemin gerçeğe uygun değeri ile ölçülmemesi durumunda, maliyeti elden çıkarılan varlığın defter değeri ile ölçülür.

2.1.7.6. Muhasebeleştirme Sonrası Ölçüm

Bir işletme muhasebe politikası olarak maliyet modelini ya da yeniden değerleme modelini seçer ve bu politikayı ilgili maddi duran varlık sınıfının tamamına uygular (TMS 16, md.29).

2.1.7.6.1. Maliyet Modeli

Bir maddi duran varlık kalemi varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, finansal tablolarda maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile gösterilir (TMS 16, md.30).

2.1.7.6.2. Yeniden Değerleme Modeli

Gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen bir maddi duran varlık kalemi, varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, yeniden değerlenmiş tutarı üzerinden gösterilir. Yeniden değerlenmiş tutar, yeniden değerleme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının

indirilmesi suretiyle bulunan değerdir. Yeniden değerlemeler, raporlama dönemi sonu (bilanço) tarihi itibariyle gerçeğe uygun değer kullanılarak bulunacak tutarın defter değerinden önemli ölçüde farklı olmasına neden olmayacak şekilde düzenli olarak yapılmalıdır (TMS 16, md.31).

Yeniden değerlemelerin sıklığı, yeniden değerleme konusu maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değerlerindeki değişimlere bağlıdır. Yeniden değerlenen varlığın gerçeğe uygun değerinin defter değerinden önemli ölçüde farklılaşması durumunda, varlığın tekrar yeniden değerlenmesi gerekir. Bazı maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değerleri önemli değişiklikler göstermesi nedeni ile yıllık olarak yeniden değerlenmeyi gerektirir. Gerçeğe uygun değerlerinde önemli değişiklikler olmayan maddi duran varlık kalemleri için bu sıklıkta yeniden değerleme yapılmasına gerek yoktur. Bu kalemler için sadece üç veya beş yılda bir yeniden değerleme yapılması gerekli olabilir (TMS 16, md. 34).

Bir işletmenin faaliyetlerinde benzer özellik ve kullanıma sahip varlıkların gruplandırılması bir maddi duran varlık sınıfını oluşturur. Aşağıdakiler farklı sınıflara örnek olarak sayılabilir (TMS 16, md. 37):

a) Arazi;

b) Arazi ve binalar;

c) Makinalar;

d) Gemiler;

e) Uçaklar;

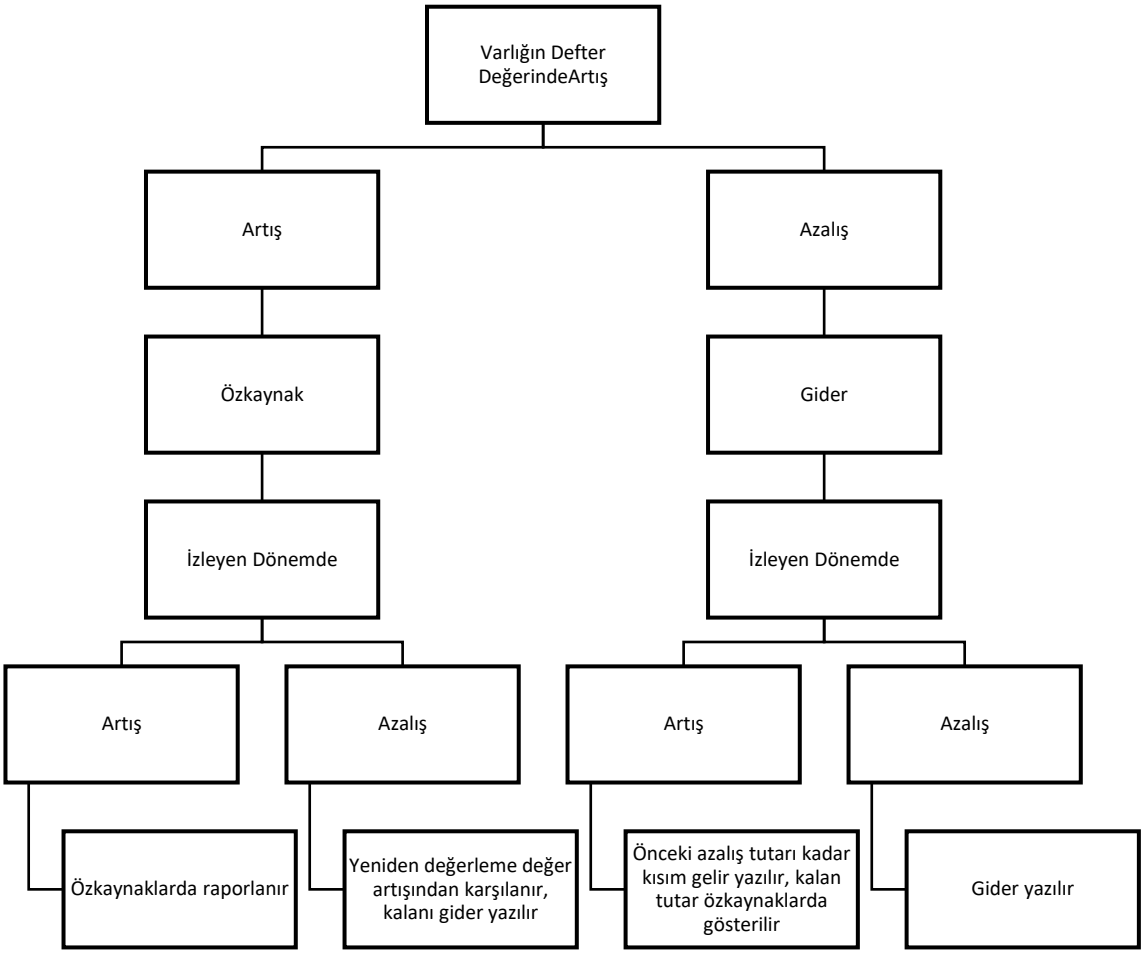
f) Motorlu taşıtlar;

g) Mobilya ve demirbaşlar;

h) Ofis gereçleri ve

i) Taşıyıcı bitkiler.

Bir maddi duran varlık kalemi yeniden değerlendiğinde, o varlığın ait olduğu tüm maddi duran varlık sınıfı da yeniden değerlenir (TMS 16, md. 36). Yeniden değerleme süreci aşağıdaki şekilde gösterilmiştir (Yıldız ve Köse, 2015: 183)



Şekil 9. Yeniden Değerleme Süreci

Bir maddi duran varlık sınıfındaki kalemler, içlerinden bazılarının seçilerek yeniden değerlemeye tabi tutulmasının ve bu tutarların finansal tablolarda değişik tarihlere ait maliyetler ve değerler olarak raporlanmasının önlenmesi için eş zamanlı olarak yeniden değerlemeye tabi tutulur. Ancak, bir varlık sınıfı, kısa bir sürede yeniden değerlemenin sonuçlanması ve güncelliğinin korunması kaydıyla, dönüşümlü olarak yeniden değerlemeye tabi tutulabilir (TMS 16, md. 38).

2.1.7.7. Amortisman

Amortisman, kelime anlamı olarak "yıpranma payı" anlamına gelmektedir (TDK, 2015). Günümüzde ise amortisman kavramı, farklı alanlarda farklı anlamlarda kullanılmaktadır. Bunlar (Şen, 2011);

- Finansal anlamda, duran varlıklara yatırılmış olan sermayenin tekrar geri dönmesi işlemidir.
- Ekonomik anlamda, kapasitenin sürekliliğini sağlama işlemidir.
- Maliyet anlamında, kullanılan duran varlıkların kullanımından ya da başka nedenlerden dolayı meydana gelen değer kayıplarının maliyetlere dâhil edilmesi işlemidir.
- Genel muhasebe açısından, duran varlıkların kullanıldıkları süre içerisinde uğradıkları değer azalışlarının gider yazılmasıdır.
- Aktife kayıtlı bir değerin belirli bir süre içinde yok edilmesi işlemidir.
- Peşin yapılan bir giderin ilgili yıllara dağıtılması işlemidir.
- Bir işletmedeki duran varlıkların kullanıma bağlı yıpranma sonucunda uğradıkları değer kaybını gösteren ve yenilenmesi amacını güden bir muhasebe işlemidir.

Bir maddi duran varlık kaleminin, toplam maliyetine göre önemli bir maliyeti olan her bir parçası ayrı ayrı amortismana tabi tutulur (TMS 16, md. 43).

Bir işletme, maddi duran varlık kaleminin başlangıçta muhasebeleştirilmiş olan tutarını, önemli parçalara ayırır ve her bir parçayı ayrı olarak amortismana tabi tutar. Örneğin, bir uçağın gövdesi ve motoru ister mülkiyete, ister finansal kiralamaya konu olsun, her ikisine de ayrı ayrı amortisman ayırmak uygun olabilir. Benzer bir şekilde, bir işletme, kiraya veren konumunda olduğu faaliyet kiralamasıyla ilgili olarak maddi duran varlık edinmişse, söz konusu kalemin maliyetine yansıtılan ve piyasa koşullarına göre elverişli olan ya da olmayan kiralama sürelerine atfedilebilir tutarların ayrı ayrı amortismana tabi tutulması uygun olabilir (TMS 16, md. 44).

İşletme maddi duran varlık kaleminin bazı parçalarını ayrı olarak amortismana tabi tuttuğu kapsamda, kalemin kalan kısmını da amortismana tabi tutar. Kalan kısım, kalemin tek başına önemli olmayan parçalarından oluşur. İşletmenin bu parçalar için değişen beklentileri olması durumunda, kalan kısma ilişkin amortismanın ilgili tüketim alışkanlıkları ve/veya yararlı ömrü doğru olarak yansıtacak şekilde gerçekleştirilmesi için tahmin teknikleri kullanılabilir (TMS 16, md. 46).

2.1.7.7.1. Amortismana Tabi Tutar ve Amortisman Dönemi

Bir varlığın amortismana tabi tutarı yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır (TMS 16, md. 50).

Bir varlığın amortismana tabi tutarı, kalıntı değeri düşülerek belirlenir. Uygulamada, bir varlığın kalıntı değeri genellikle değersiz ve dolayısıyla amortismana tabi tutarın hesaplanmasında önemsizdir (TMS 16, md. 53).

Bir varlığın amortismana tabi tutulması, varlık kullanılabilir olduğunda, örneğin, yönetim tarafından istenilen yer ve duruma getirildiği zaman başlar (TMS 16, md. 55).

Bir varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik yararlar, işletme tarafından esas olarak kullanım süresince tüketilir. Ancak, teknik ya da ticari değer yitirme ve bir varlığın boş kaldığı durumlardaki aşınma ve yıpranma çoğunlukla varlıktan elde edilecek ekonomik yararların düşmesine yol açar. Sonuç olarak, bir varlığın yararlı ömrünün belirlenmesinde aşağıdaki tüm faktörler dikkate alınır (TMS 16, md. 56):

a) Varlığın beklenen kullanımı. Kullanım varlığın beklenen kapasitesine ya da fiziksel üretimine bağlı olarak değerlendirilir.

b) Beklenen fiziksel aşınma ve yıpranma. Beklenen fiziksel aşınma ve yıpranma, varlığın kullanıldığı vardiya sayısı, bakım onarım programı ve varlığın atıl kaldığı zamanlardaki tamirat ve bakım gibi operasyonel faktörlere bağlıdır.

c) Üretimdeki değişikliklerden veya gelişmelerden ya da varlığın ürettiği ürün veya hizmetin pazar talebindeki değişikliklerden kaynaklanan teknik ya da ticari değer yitirme. Bir varlığın kullanımıyla üretilen bir kalemin satış fiyatında beklenen gelecekteki azalışlar varlığın teknik ya da ticari açıdan değerini yitirmesine dair beklenti oluşturabilir, dolayısıyla varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik yararların bir azalışını yansıtabilir.

d) İlgili kiralama işlemlerinin geçersiz olacağı tarihler gibi, varlığın kullanımındaki yasal ya da benzeri kısıtlamalar.

Varlığın yararlı ömrü işletmenin varlıktan beklediği faydaya göre belirlenir. İşletmenin varlık yönetimi politikası, varlıkların belirli bir süre ya da gelecekteki ekonomik yararlarının belirli oranda tüketilmesinden sonra elden çıkarılmasını gerektirebilir. Bu nedenle, bir varlığın yararlı ömrü ekonomik hizmet süresinden kısa olabilir. Bir varlığın yararlı ömrünün

tahmini, işletmenin benzer varlıklara ilişkin tecrübelerine dayanan bir takdir meselesidir (TMS 16, md 57).

Arsa ve binalar birlikte alındıklarında dahi ayrılabilir maddi duran varlıklardır ve ayrı olarak muhasebeleştirilirler. Taş ocakları ve toprak doldurmak için kullanılan alanlar gibi bazı istisnalar hariç olmak üzere, arsaların sınırsız yararlı ömrü vardır ve bu nedenle amortismana tabi tutulmazlar. Binaların sınırlı yararlı ömrü vardır ve bu nedenle amortismana tabi varlıktırlar. Bir binanın üzerinde bulunduğu arsanın değerindeki artış binanın amortismana tabi tutarını etkilemez (TMS 16, md. 58).

2.1.7.7.2. Amortisman Yöntemi

Kullanılan amortisman yöntemi, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarına ilişkin olarak işletme tarafından uygulanması beklenen tüketim modelini yansıtır (TMS 16, md. 60).

Bir varlığın amortismana tabi tutarının yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtmak için çeşitli amortisman yöntemleri kullanılabilir. Bu yöntemler doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi, ve üretim miktarı yöntemlerini içerir. Doğrusal amortisman yönteminde, varlığın kalıntı değeri değişmediği sürece, amortisman gideri yararlı ömrü boyunca sabittir. Azalan bakiyeler yönteminde, amortisman gideri yararlı ömür boyunca azalır. Üretim miktarı yönteminde beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden amortisman ayrılır. İşletme, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim biçimini en çok yansıtan yöntemi seçer. Seçilen yöntem gelecekteki ekonomik yararların beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadıkça dönemden döneme tutarlı olarak uygulanır (TMS 16, md. 62).

Tablo 10. TMS 16 ve VUK-TDHP Hükümleri Arasındaki Farklar

Kriterler	TMS 16	VUK-TDHP
Maliyet Bedelinin Ölçümü	• MDV ilk muhasebeleştirmede maliyet bedeli ile ölçülür. Maliyet bedeli, muhasebeleştirme tarihindeki peşin fiyatın eşdeğeri tutardır. • Sonraki dönemlerde işletme bir muhasebe politikası olarak maliyet modeli ya da yeniden değerleme modelini seçerek bu politikayı ilgili MDV sınıfının tamamına uygular.	• MDV ilk muhasebeleştirmede maliyet bedeli ile ölçülür. Maliyet bedeli, elde edilen varlığın finansman giderlerini de içeren tutardır.
Değerleme	• Yeniden değerleme uygulaması vardır. • Değer düşüklüğü uygulaması vardır.	• Yeniden değerleme enflasyon muhasebesi ile uygulamadan kaldırılmıştır. • Değer düşüklüğü uygulaması yoktur.
Finansman Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi	• MDV elde edilirken oluşan vade farkları (özellikli varlıklar hariç) finansman gideri olarak muhasebeleştirilir. • MDV elde edilirken oluşan kur farkı ve faiz giderleri (özellikli varlıklar hariç) finansman gideri olarak muhasebeleştirilir	• MDV elde edilirken oluşan vade farkları ilgili varlığın maliyet bedeline dâhil edilir. • MDV'nin elde edildiği dönem sonuna kadar oluşan kur farkı ve faiz giderleri varlığın maliyet bedeline dâhil edilir. Elde etme döneminden sonra oluşanlar maliyet bedeline eklenebileceği gibi finansman gideri olarak da muhasebeleştirilebilir.
Amortisman	• Amortisman ayırmak zorunluluktur. • Amortismana konu edilen değer, varlığın maliyet bedelinden kalıntı değer düşüldükten sonra bulunan değerdir. • Amortisman yöntemleri; doğrusal amortisman, azalan bakiyeler, üretim miktarı yöntemleridir. • Varlık kullanılabilir duruma geldiğinde amortismana konu edildiğinden, tüm MDV'ler için kıst amortisman uygulaması vardır. • MDV'nin önemli olan her bir parçası ayrı ayrı amortismana tabi tutulmaktadır. • Binaların arsa payı ayrıştırılarak sadece binalar için amortisman ayrılmaktadır.	• Amortisman ayırmak ihtiyaridir. • Amortismana konu edilen değer, varlığın maliyet bedelidir. • Amortisman yöntemleri; normal amortisman, azalan bakiyeler ve bazı özel durumlarda fevkalade amortisman yöntemleridir. • Kıst amortisman sadece binek otomobiller için uygulanmaktadır. • Parçalara ayırmak suretiyle amortisman uygulaması bulunmamaktadır. • Binalar, arsa payları ile birlikte amortismana tabi tutulmaktadır.
Sınıflandırma	• Özel maliyetler "maddi" bir yapıya sahip olduğundan MVD sınıfında ayrı bir kalem olarak gösterilmelidir. • Finansal kiralama ile elde edilen varlık MDV sınıfında raporlanmaktadır.	• Özel maliyetler MODV sınıfında raporlanmaktadır. • Finansal kiralama ile elde edilen varlık MODV sınıfından "Haklar" hesabında raporlanmaktadır.

Kaynak: *Kıymetli Şen, 2013.*

2.1.7.8. Literatür Taraması

Örten ve Bayırlı (2007), TMS 16 uyarınca maddi duran varlık değerleme işlemleri ve muhasebeleştirilmesini ele aldıkları çalışmalarında, maddi duran varlıkların değerlemesinde standartta kullanılması öngörülen "maliyet yöntemi" ve "yeniden değerleme yöntemi" seçiminde "yeniden değerleme yöntemi"nin seçilmesinin uygun olacağını belirtmişlerdir. Ayrıca çalışma sonucunda fevkalade amortisman uygulaması ile ilgili VUK'ta değişiklik yapılması kavram gerekliliği vurgulanmıştır.

Kaya ve Dinç (2007), çalışmalarına maddi duran varlıklardaki değer artış ve azalışlarını konu almışlardır. Çalışmada özellikle standardın yazım dilinin açık olmadığı ve standartta yer alan terimlerin anlam birliği taşımadığı belirtilmiştir. Aynı zamanda gerçeğe uygun değerin tespit edilme zamanının standartta belirtilmediği ve bu durumun yorum farklılıklarına ve farklı hesaplamaların ortaya çıkmasına neden olacağı sonuç olarak sunulmaktadır.

Şen (2011) ise TMS 16 açısından maddi duran varlıklarda amortisman uygulamalarını incelediği çalışmasında; farklı amortisman uygulamaları ile işletmelerin daha az/fazla dönem gideri yazabileceklerini ve bu nedenle muhasebe meslek mensuplarının amortisman konusunu kapsamlı bir şekilde bilmeleri gerekliliğini belirtmiştir.

Hatipoğlu ve Gül (2012) ise amortisman uygulamalarının TMS ve VUK uyarınca incelenmesi amacıyla yürüttüğü çalışmalarında, kavram kargaşasını önleme adına kıst amortisman yönteminin adını tarih esaslı amortisman, azalan bakiyeler yönteminin adını azalan tutarlı amortisman ve normal amortisman yönteminin adını doğrusal amortisman olarak değiştirilmesinin daha doğru olacağını belirtmişlerdir.

Kaya (2007), maddi duran varlıkların elde edilmesi ile ilgili yürüttüğü araştırmasında, arsa ile birlikte bina alımlarında her iki varlığın ayrı ayrı kaydedilmesi ve değerine bakılmaksızın bütün maddi duran varlıkların aktifleştirilmesi gerektiğini belirtmiştir.

Topcu (2013), ise duran varlıkların değerleme hükümlerini incelediği çalışmasında, duran varlıkların aktifleştirme bedelleri açısından VUK hükümlerinin TMS/TFRS ile uyumlaştırılması halinde fazla vergi kaybı yaşanmayacağını belirtmektedir.

Yükçü ve İçerli (2007) ise TMS 16 uyarınca maddi duran varlıklara ilişkin uygulama örneklerini ele aldıkları çalışmalarında, çeşitli maddi duran varlık uygulama örneklerine yer

vermişler ve "faydalı ömür" kavramının amortisman oranı ve yöntemi açısından önem arz ettiğini belirtmişlerdir. Yine benzer bir çalışmalar gerçekleştiren Kaya (2012) ve Çam, 2015), TMS 16 standardında değerleme yöntemlerinde yer verilen maliyet yöntemi hakkında yeterli açıklama yapılmadığını ve standartta benimsenen "gerçeğe uygun değer"in objektif olamayabileceğini belirtmiştir.

Tuğay (2013) ve Abdioğlu, Yumuşak ve Uyar (2014), maddi duran varlıklarda amortisman uygulamalarını TMS 16 ve VUK çerçevesinde incelediği çalışmalarında; amortisman uygulamaları açısından TMS 16 ve VUK arasındaki en büyük farklılıkların, amortsimana tabi değerin belirlenmesinde "kalıntı değer"in göz önüne alınması, tüm maddi duran varlıklar için kıst amortismana imkan tanınması ve yeni bir amortisman hesaplama yöntemi olarak üretim miktarı yönteminin sunulması olduğunu belirtmiştir.

Sarıay (2012) ve Yıldıztekin (2010) ise çalışmalarında TMS 16 Standardındaki Maddi Duran Varlıkların değerlemesi hükümleri incelenmiş ve uygulamaya ilişkin örnekler vermişlerdir.

2.1.8. TMS 17 Kiralama İşlemleri

"TMS 17 Kiralama İşlemleri" Standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 24.02.2006 tarih ve 26090 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Söz konusu Standart, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla çeşitli tebliğler[7] aracılığıyla güncellenmiştir.

[7] 15.7.2007 tarih ve 26583 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 54 sıra no'lu, 13.08.2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 71 sıra no'lu, 13.08.2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 84 sıra no'lu, 29.07.2009 tarih ve 27303 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 156 sıra no'lu, 30.12.2012 tarih ve 28513 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5 sıra no'lu, 12.11.2014 tarih ve 29173 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 33 sıra no'lu

2.1.8.1. Amaç

Bu Standardın amacı; gerçekleştirilen kiralama işlemlerine ilişkin olarak kiracı ve kiraya veren tarafından uygulanması gereken muhasebe politikalarını ve yapılacak açıklamaları belirlemektir (TMS 17, md. 1).

2.1.8.2. Kapsam

Bu Standart, aşağıda yer alanlar hariç olmak üzere her çeşit kiralama işleminin muhasebeleştirilmesinde kullanılır:

a) Maden, petrol, doğalgaz ve benzeri yeniden teşekkülü mümkün olmayan kaynakların araştırılması ve kullanılmasına ilişkin kiralama işlemleri ve

b) Sinema filmleri, videokasetler, oyunlar, el yazıları, patentler ve telif hakları gibi hak ve ürünlerin lisans anlaşmaları.

Ancak, bu Standart aşağıda yer alan varlıkların ölçülmesinde kullanılmaz:

a) Kiracıları tarafından yatırım amaçlı olarak elde tutulan gayrimenkuller,

b) Kiraya verenlerin faaliyet kiralaması çerçevesinde kiraya verdikleri yatırım amaçlı gayrimenkuller,

c) Kiracıları tarafından finansal kiralama çerçevesinde elde tutulan TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı kapsamındaki canlı varlıklar veya

d) Kiraya verenleri tarafından faaliyet kiralaması çerçevesinde kiraya verilen TMS 41 kapsamındaki canlı varlıklar.

2.1.8.3. Açıklamalar

Bu Standartta geçen bazı terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir (TMS 17, md. 4):

Kiralama: Kiraya verenin bir varlığın kullanım hakkını, bir ödeme veya ödeme planı karşılığında, taraflarca kararlaştırılmış bir zaman süresince kiracıya devrettiği sözleşmedir.

Finansal kiralama: Bir varlığın mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan her türlü risk ve yararların devredildiği sözleşmedir. Sözleşme süresi sonunda, mülkiyet devrediledebilir veya devredilmeyedebilir.

Faaliyet kiralaması: Finansal kiralama dışındaki kiralamadır.

Kiralama sözleşmesinin başlangıcı: Sözleşme tarihinden veya tarafların kiralamanın temel koşullarına ilişkin taahhütte bulundukları tarihten erken olanıdır. Bu tarih itibariyle:

a) Kiralama işlemleri faaliyet kiralaması veya finansal kiralama olarak sınıflandırılır ve

b) İşlemin finansal kiralama olarak sınıflandırılması durumunda, kiralama süresinin başlangıcında muhasebeleştirilmesi gereken tutarlar belirlenir.

Kiralama süresinin başlangıcı: Kiracının kiralamış olduğu varlığı kullanma hakkını kazandığı tarihtir. Söz konusu tarih, kiralama sözleşmesinin ilk kez muhasebeleştirildiği tarihi ifade eder (örneğin, kiralama işleminden kaynaklanan varlık, borç, gelir ve giderlerin muhasebeleştirilmesi).

Kiralama süresi: Sözleşmede belirtilen iptal edilemeyen kiralama süresidir. Ancak, kiralama sözleşmesinin başlangıcında kiracıya sözleşmede belirtilen sürenin bitiminde bedelli veya bedelsiz olarak süre uzatımı hakkı tanınmış ve kiralama sözleşmesinin başlangıcında kiracının bu hakkı kullanacağı neredeyse kesin ise, bu ilave süre de kiralama süresi içinde değerlendirilir.

Yararlı ekonomik ömür:

a) Bir varlığın bir veya daha fazla kullanıcı tarafından ekonomik olarak kullanılacağı tahmin edilen süreyi veya

b) Bir veya daha fazla kullanıcı tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade eder.

Yararlı ömür: Kiralama süresinin başlangıcından itibaren ve kiralama süresiyle sınırlı olmaksızın, bir varlığın işletmeye ekonomik fayda sağlaması beklenen tahmini süredir.

Kiralama konusu varlığın garanti edilmiş kalıntı değeri:

a) Kiracı açısından, kalıntı değerin kiracı veya kiracıyla ilişkili taraflarca garanti edilmiş kısmını (garanti edilmiş tutarın herhangi bir durumda ödenebilecek azami tutarını) ve

b) Kiraya veren açısından, kalıntı değerin, kiracı tarafından ya da kiraya verenle ilişkili olmayan ve garanti kapsamındaki yükümlülükleri yerine getirebilecek finansal güce sahip üçüncü bir şahıs tarafından garanti edilmiş kısmını ifade eder.

Garanti edilmemiş kalıntı değer: Kiralanan varlığın kalıntı değerinin kiraya verene ödenmesi garanti edilmemiş veya yalnızca kiraya verenle ilişkili taraflarca garanti edilmiş kısmıdır.

Başlangıç doğrudan (direkt) maliyetleri: Kiraya verenin üretici veya satıcı olduğu kiralamalarda bunlar tarafından yüklenilenler hariç olmak üzere, kiralama sözleşmesinin müzakere ve tanzim edilmesiyle doğrudan ilişkilendirilebilen ek maliyetlerdir.

Brüt kiralama yatırımı:

a) Kiraya veren tarafından finansal kiralama çerçevesinde elde edilmesi mümkün asgari kira ödemeleri ve

b) Kiraya verene ait olacak garanti edilmemiş kalıntı değerin toplamıdır.

Net kiralama yatırımı: Brüt kiralama yatırımının, kiralama işleminde zımnen yer alan faiz oranında iskonto edilen kısmıdır.

Kazanılmamış finansman geliri:

a) Brüt kiralama yatırımı ile

b) Net kiralama yatırımı arasındaki farktır.

Kiralama sözleşmesi zımni faiz oranı: Kiralama sözleşmesi başlangıcında,

a) Asgari kira ödemeleri ve

b) Garanti edilmemiş kalıntı değerin bugünkü değeri toplamını,

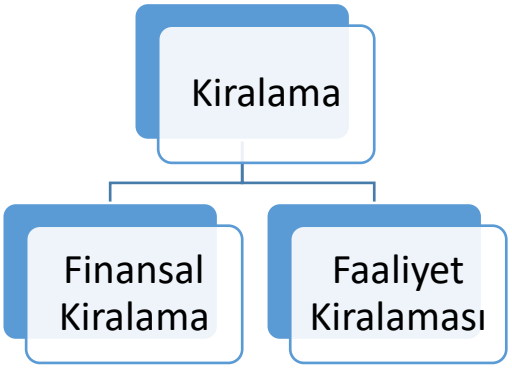
i) Kiralama konusu varlığın gerçeğe uygun değeri ile

ii) Kiraya verene ait her çeşit başlangıç doğrudan maliyetinin toplamına eşitleyen iskonto oranıdır.

Kiracının alternatif borçlanma faiz oranı: Benzer bir kiralama işleminde kiracının ödemek zorunda olduğu faiz oranını; böyle bir oran belirlenememesi durumunda, kiralama sözleşmesinin başlangıcında kiralama konusu varlığın satın alınması için borçlanılması gereken tutara ilişkin olarak benzer vade ve teminatlar çerçevesinde kiracı tarafından katlanılması gereken faiz oranını ifade eder.

2.1.8.4. Kiralama İşlemlerinin Sınıflandırılması

Bir varlığın mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan risk ve yararların tamamının devredildiği kiralamalar, finansal kiralama olarak sınıflandırılır. Bir varlığın mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan risk ve yararların tamamının devredilmediği kiralamalar ise faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılır (TMS 17, md. 8).



Şekil 10. Kiralama Türleri

Bir kiralamanın finansal kiralama mı yoksa faaliyet kiralaması mı olduğunun tespitinde, sözleşmenin şeklinden ziyade işlemin özü esas alınır. Aşağıda yer alan kriterlerin birlikte ya da tek başlarına var oldukları kiralama işlemleri finansal kiralama olarak kabul edilir (TMS 17, md.10-11):

a) Kiralama sözleşmesinde, kiralanan varlığın mülkiyetinin kiralama süresi sonunda veya daha önce kiracıya geçeceğinin öngörülmesi;

b) Kiracıya, kiralanan varlığı buna ilişkin opsiyonun kullanım tarihinde oluşması beklenen gerçeğe uygun değerinden çok daha düşük bir bedelle satın alma opsiyonu verilmesi nedeniyle, kiralama sözleşmesinin başlangıcı itibariyle kiracı tarafından bu opsiyonun kullanılacağının beklenmesi;

c) Mülkiyet kiracıya geçmeyecek dahi olsa, kira süresinin kiralanan varlığın ekonomik ömrünün büyük bir bölümünü kapsaması;

d) Kiralama sözleşmesinin başlangıcı itibariyle, asgari kira ödemelerinin bugünkü değerlerinin, en az, kiralanan varlığın gerçeğe uygun değerine eşit olması,

e) Kiralanan varlığın, üzerinde büyük değişiklikler yapılmadığı sürece, sadece kiracı tarafından kullanılabilecek özel bir yapıda olması,

f) Kiracının kiralama işlemini feshedebilmesi durumunda, kiraya verenin fesih işleminden kaynaklanan zararlarının kiracı tarafından karşılanması;

g) Kalıntı değerin gerçeğe uygun değerindeki değişmelerden kaynaklanan kazanç ya da kayıpların kiracıya ait olması (örneğin kiralama süresi sonundaki satış gelirlerinin tamamına eşit bir kira indirimi şeklinde);

h) Kiracının, piyasa fiyatının çok daha altında bir bedelle bir dönem daha kiralamayı sürdürme hakkının bulunması.

Tablo 11. Kiralamaların Sınıflandırılması

FİNANSAL KİRALAMA	FAALİYET KİRALAMASI
Risk ve yararların tamamı devredilir. • Mülkiyet kira dönemi sonunda kiracıya devredilir. • Kiracıya varlığın gerçeğe uygun değerinden daha düşük bir fiyatla satın alma imkânı sağlanır. • Kira süresi, kiralanan varlığın ekonomik ömrünün büyük bir kısmını kapsar. • Asgari kira ödemelerinin bugünkü değeri, varlığın gerçeğe uygun değerine eşittir. • Kiralanan varlığın sadece kiracı tarafından kullanılabilecek özel bir yapıda olması gerekir.	Risk ve yararların tamamı devredilmez.

Kaynak: *Özerhan & Yanık, 2012: 404.*

Standart uyarınca finansal olmayan her türlü kiralama faaliyet kiralamasıdır. Faaliyet kiralamasına örnek olarak, bir makine ya da bir işyeri kiralanması verilebilir.

2.1.8.5. Kiralama Sözleşmesinin Kiracının Finansal Tablolarında Gösterilmesi

Finansal kiralamaların, ilk muhasebeleştirilmesinde yani kiralama süresinin başlangıcında, kiracılar, finansal kiralama işlemini, kiralama sözleşmesinin başı itibariyle tespit edilmiş, gerçeğe uygun değer ya da asgari kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı üzerinden bilançolarında varlık ve borç olarak muhasebeleştirir. Asgari kira ödemelerinin bugünkü değerinin hesaplanmasında kullanılacak iskonto oranı; tespit edilebiliyorsa kiralama işleminde zımnen yer alan faiz oranı, bunun tespit edilememesi durumunda ise,

kiracının ek borçlanma faiz oranıdır. Kiracının her çeşit başlangıç doğrudan maliyetleri, varlık olarak muhasebeleştirilen tutara eklenir (TMS 17, md. 20). Asgari kira ödemeleri; finansman giderleri ve mevcut yükümlülüklerdeki azalma (borç anapara ödemesi) olarak ayrıştırılır. Finansman giderleri, kalan borç tutarlarına sabit bir faiz oranı uygulanmasını sağlayacak şekilde kiralama süresi boyunca her bir döneme dağıtılır. Koşullu kiralar, oluştukları dönemde gider olarak dikkate alınır (TMS 17, md. 25).

Faaliyet kiralamasında ise başka bir sistematik yaklaşım kiracının beklediği faydanın zamanlamasını daha iyi yansıtmadıkça, yapılan kira ödemeleri doğrusal (eşit) olarak kiralama süresi boyunca gider olarak muhasebeleştirilir (TMS 17, md. 33).

2.1.8.6. Kiralama Sözleşmesinin Kiraya Verenin Finansal Tablolarında Gösterilmesi

Finansal kiralamalarda, kiraya verenler, finansal kiralamaya konu edilmiş varlıkları finansal durum tablolarına (bilançolarına) yansıtırlar ve net kiralama yatırımı tutarına eşit tutarda bir alacak olarak gösterirler (TMS 17, md. 36). Finansman geliri, kiraya verenin finansal kiralama konusu varlığa ilişkin net yatırımındaki sabit bir dönemsel getiri oranını yansıtan bir esasa göre muhasebeleştirilir. Kiraya veren, finansman gelirini kiralama süresine sistematik ve rasyonel bir biçimde dağıtmayı hedefler. Söz konusu gelir dağıtımı işlemi, kiraya verenin finansal kiralamaya ilişkin net yatırımına ilişkin sabit dönemsel bir getiriyi yansıtacak bir esasa dayanır. Hizmetlere ilişkin maliyetler hariç olmak üzere, herhangi bir döneme ilişkin kira ödemeleri, anaparayı ve kazanılmamış finansman gelirini azaltmak üzere brüt kiralama yatırımının tespitinde dikkate alınır (TMS 17, md. 39-40).

Faaliyet kiralamasında ise kiraya verenler, faaliyet kiralamasına konu olan varlıkları niteliğine göre finansal durum tablolarında (bilançolarında) gösterir. Faaliyet kiralamasından kaynaklanan kira geliri, kiraya konu varlıktan elde edilen faydadaki azalmanın zamanlamasını daha iyi yansıtan başka bir sistematik yöntem var olmadıkça, kiralama süresi boyunca doğrusal yöntem uygulanmak suretiyle gelir olarak muhasebeleştirilir (TMS 17, md. 49-50).

2.1.8.7. Literatür Taraması

Gönen ve Akça (2014), finansal kiralama işlemlerinin TMS 17 ve VUK uyarınca muhasebeleştirilmesini ele aldıkları çalışmalarında, TMS ve VUK uyarınca finansal kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesinin özün önceliği kavramı gereği yapılması gerektiğini belirtmişlerdir. Kira geliri veya ödenen kira geliri, amortisman ayırma ve giderleştirme hakkı uygulamalarında TMS ve VUK uygulamalarının benzerlik gösterdiği vurgulanmıştır. Ancak amortisman süresi belirlenirken; VUK uyarınca ilgili tebliğe başvurulması, TMS 17 uyarınca ise kira süresi ile faydalı ömürün kıyaslanarak kısa olanın tercih edilmesi çalışma sonucunda belirtilmiştir.

Benzer çalışmalarda (Kırlıoğlu ve Öztaş, 2015; Gökgöz, 2013; Şengür, 2013; Köksal ve Beller, 2013; Öztürk, Bal ve Bal 2007) ise VUK'a eklenen mükerrer 290. Maddenin eklenmesi ile VUK ve TMS 17 finansal kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesi uygulamalarının uyumlu hale geldiğini belirtmişlerdir.

Karasioğlu (2001) ise finansal kiralama işlemlerinin standartlar doğrultusundan gerçekleştirilmesi durumunda, muhasebenin özüne uygun olarak kayıtlara yansıtılacağını belirtmiştir.

2.1.9. TMS 18 Hasılat

"TMS 18 Hasılat" Standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 09.12.2005 tarih ve 26018 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Söz konusu Standart, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla çeşitli tebliğler[8] aracılığıyla güncellenmiştir

[8] 13.08.2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 71 sıra no'lu, 13.08.2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 85 sıra no'lu, 31.12.2008 tarih ve 27097 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 127 sıra no'lu, 08.01.2009 tarih ve 27104 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 134 sıra no'lu, 27.04.2010 tarih ve 27564 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 182 sıra no'lu, 20.03.2011 tarih ve 27880 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 211 sıra no'lu, 28.10.2011 tarih ve 28098 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 217 sıra no'lu, 30.12.2012 tarih ve 28513 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5 sıra no'lu

2.1.9.1. Amaç

Bu Standardın amacı; belirli tipteki işlemlerden ve olaylardan elde edilen hasılat ile ilgili muhasebe işlemlerini açıklamaktır. Bu Standart, söz konusu kriterlerin karşılandığı ve neticesinde hasılatın muhasebeleştirildiği durumları açıklar. Ayrıca, bu Standart söz konusu kriterlerin uygulamasına ilişkin uygulamalı rehberlik sağlar.

2.1.9.2. Kapsam

Bu standart aşağıdaki işlem ve olaylardan kaynaklanan hasılatın muhasebeleştirilmesinde uygulanır (TMS 8, md.1).

a) Mal satışları;

b) Hizmet sunumları ve

c) İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettüler.

Aşağıda belirtilen kaynaklardan ortaya çıkan hasılat, bu Standart kapsamına dahil değildir (TMS 8, md.1):

a) Finansal kiralama sözleşmeleri,

b) Özkaynak yöntemi ile muhasebeleştirilen yatırımlardan sağlanan temettüler,

c) "TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri" kapsamındaki sigorta poliçeleri,

d) Finansal varlık veya finansal yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerindeki değişmeler veya bunların elden çıkarılması,

e) Diğer dönen varlıkların değerindeki değişmeler,

f) Tarımsal faaliyetlere ilişkin canlı varlıkların ilk defa muhasebeleştirilmesi veya gerçeğe uygun değerindeki değişmeler,

g) Tarımsal ürünlerin ilk defa kayda alınması,

h) Madencilik faaliyetlerinden elde edilen hasılat.

2.1.9.3. Açıklamalar

Bu Standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir (TMS 18, md.7-8):

Hasılat: Ortakların sermayeye katkıları dışında, özkaynakta artışla sonuçlanan ve işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetlerinden elde edilen brüt ekonomik fayda tutarıdır. Hasılat, yalnızca, işletmenin kendi adına aldığı ve alacağı brüt ekonomik yarar akışlarını içerir. Üçüncü kişiler adına tahsil edilen satış vergileri, mal ve hizmet vergileri ve katma değer vergisi gibi tutarlar işletme tarafından elde edilen ekonomik yararlar değildir ve özkaynakta artış yaratmaz. Bu nedenle bu tutarlar hasılat dışında bırakılır. Benzer şekilde, acente ilişkilerinde brüt ekonomik yarar akışları işletme özkaynaklarında artış yaratmayan, acentası olunan işletme adına yapılan tahsilat tutarlarını da içerir. Acentesi olunan işletme adına yapılan tahsilat tutarları hasılat değildir. Hasılat yalnızca komisyon tutarıdır.

2.1.9.4. Hasılatın Ölçümü

Hasılat alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür (TMS 18, md. 9). Çoğu durumda bedel, nakit veya nakit benzerleri biçimindedir ve hasılat tutarı da alınan veya alınacak olan nakit ya da nakit benzerleri tutarıdır. Ancak, nakit ve nakit benzerleri girişinin ertelendiği durumlarda; satış bedelinin gerçeğe uygun değeri, alınacak olan nakdin nominal tutarından daha düşük olabilir. Örneğin, işletme alıcıya vade farksız bir satış yapabilir veya satış bedeli olarak alıcıdan piyasa faiz oranı altında olan bir alacak senedi alabilir. Anlaşma bir finansman işlemi niteliği taşıyorsa, satış bedelinin gerçeğe uygun değeri gelecekteki tüm tahsilatların emsal faiz oranı ile iskonto edilmesi yoluyla belirlenir. Emsal faiz oranı aşağıdakilerden biri olarak tespit edilebilir (TMS 18, md. 11):

a) Benzer kredi derecelendirmesine sahip bir işletmenin benzer finansal araçları için geçerli olan faiz oranı veya

b) Finansal aracın nominal değerini ilgili mal veya hizmetin nakit satış fiyatına indirgeyen faiz oranı.

Hasılat ölçümünde TMS 18 ve VUK farkları tablodaki gibidir (Elmas, 2014).

Tablo 12. Hasılat Ölçümünde TMS 18 ve VUK Farkları

	TMS 18	VUK
Mal Satış İşlemlerinde Hasılatın Belirlenmesi	Hasılatın doğuşu, İşletmenin; sahiplikle ilgili önemli risk ve yararları alıcıya devretmesi, hasılat tutarının güvenilir bir şekilde ölçülmesi, satışla ilgili maliyetlerin güvenilir bir biçimde ölçülmesi, ekonomik yararların işletmece elde edilmesinin muhtemel olması, satılan malların üzerinde kontrolünün olmaması gibi 5 şartın eksiksiz gerçekleşmesine bağlanmıştır.	Vergi kanunlarımızda gelirin gerçekleşmesi tahakkuk esasına bağlanmıştır. Fatura kesildiğinde hasılat doğmuş olsa da, vergiyi doğuran olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esas olduğundan TMS'de bahsedilen benzer şartların varlığı gereklidir. Buna rağmen vergi kanunlarımızda TMS'de olduğu gibi hasılatın doğuş şartları şunlardır gibi bir bilgi bulunmamaktadır.
Hizmet Sunum İşlemlerinde Hasılatın Belirlenmesi	Hasılat kaydı için standartta sayılan şartların tamamının sağlanması şarttır. Hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilebildiği durumlarda, işlemle ilgili hasılat işlemin raporlama dönemi sonu itibariyle tamamlanma düzeyi dikkate alınarak finansal tablolara yansıtılır. İşlem sonucu güvenilir bir biçimde tahmin edilemiyorsa hasılat ancak gerçekleşmiş giderlerin geri kazanıla-bilir tutarı kadar finansal tablolara yansıtılır. Gerçekleşmiş giderlerin geri kazanılması da muhtemel değilse hiç hasılat kaydı yapılmaz.	Vergi uygulamasında hizmet tamamlan-dığında gelir yazılır. TMS 18 uygulamasında kazancın muhtemel olması durumunda tamamlanma yüzdesi yöntemi ile hizmetin tamamlandığı kadarının hasılat kaydedilmesi yöntemi vergi uygulamasındaki dönemsellikle uyuşmaz. Serbest meslek kazançlarında ise hasılat tahsilat ile doğmaktadır. İşlem sonucuna ilişkin tahmin ve varsayımlarla hasılat kaydı yapılama-maktadır. Hasılat kaydı, işlemin gerçekleşmesi ve geçerli belgelere dayanması şartıyla dönemsellik ilkesi gözetilerek yapılabilmektedir.
Vade Farkları	Vade farkları hasılat olarak değerlendirilmez. Hasılat ancak satılan malın gerçeğe uygun değeridir. Gerçeğe uygun değer ile nominal be-del arasındaki fark faiz geliri olarak muhasebeleştirilir.	Mal teslimi veya hizmet sunumuna ilişkin kesilen faturalarda hesaplanan vade farkları hasılat, daha sonra kesilen faturalardaki vade farkları ise TMS 18'de olduğu gibi faiz geliri olarak muhasebeleştirilir.
Takas İşlemleri	Benzer nitelikteki mal ve hizmet takasından hasılat doğmamaktadır. Ancak bir-birinden farklı mal ve hizmetlerin takasından hasılat doğar.	İster benzer mal ve hizmetlerin takası olsun, ister benzer olmayan mal ve hizmetlerin takası söz konusu olsun, her iki durumda da emsal bedeli ile hasılat olarak muhasebeleştirilmesi gerekir.
Garanti Bakım Onarım Hizmetleri	Ayrıştırılabilir nitelikte olan garanti/bakım onarım hizmetleri, hizmetin verileceği yılın hasılatı olur. Garanti/bakım onarım hizmeti kapsamında anlaşılan sözleşme tutarı sözleşmenin kapsadığı yıllara ürünle ilgili geçmiş yıl tecrübe ve deneyimleri göz önüne alınarak her yıla eşit hasılat kaydedilebileceği gibi, duruma göre her yıl için farklı bir tutar belirleyerek de hasılat kaydı yapılabilir. Yine garanti/bakım onarım hizmetleri kapsamında gerçekleşecek olan giderler ürünle ilgili geçmiş yıl deneyimlerinden faydalanılarak karşılık ayırmak suretiyle giderleştirilebilir.	Mal bedelinin içinde olan garanti servis hizmetleri malın satıldığı yılın hasılatı olur. İlave bir bedel ödenerek alınan garanti sürelerine ilişkin hasılat ait olduğu yılın hasılatı olur. Garanti/bakım onarım hizmeti kapsamında anlaşılan sözleşme tutarı sözleşmenin kapsadığı yıllara eşit olarak paylaştırılmak suretiyle hasılat olarak kaydedilir. Tahmin ve varsayımlarda bulunarak yıllar arasında farklı tutarlarda hasılat kaydı yapılamaz. Garanti/bakım onarım hizmetleri kapsamındaki giderler ancak gerçekleştiğinde giderleştirilebilir. Yine burada da TMS'de olduğu gibi bazı tahmin ve varsayımlarla kayıt yapılamamaktadır.
Reeskont Hesaplama İşlemi	Borç ve alacakların bugünkü değere indirgenmesinde çek ve senedin varlığı aranmamaktadır. Vadeli alacak ve borçlara reeskont hesaplanması işletme için uygun olan bir orandan yapılabilir.	Çek veya senede bağlanmış vadeli alacaklarına reeskont hesaplamayı tercih eden işletmeler çek ve senede bağlanmış vadeli borçlarına reeskont hesaplamak zorundadırlar. Bu hesap-lamada senette faiz oranı varsa bu oran, yoksa Merkez Bankası reeskont oranı dikkate alınır.

Şüpheli Ticari Alacağa Karşılık Ayrılması	Yönetimin tahminleri doğrultusunda tahsili şüpheli duruma düşen bir alacak için karşılık ayrılır. Hasılat düzeltilmesi yapılmamaktadır.	Tahsili şüpheli duruma düşen alacak için karşılık ayırma işlemi bilanço gününde ve VUK 323'üncü maddede belirtilen ya-sal prosedürlerin tamamlanması ile mümkün olmaktadır. TMS'de olduğu gibi burada da hasılat düzeltilmesi yapılmaz. Şüpheli duruma gelen alacak tutarı karşılık giderleri hesabında hangi alacağa ait olduğu da belirtilerek muhasebeleştirilir.

Mal veya hizmetlerin benzer özelliklere ve değere sahip mal ya da hizmetlerle değiştirilmesi veya vadeli takasa (swap) konu edilmesi, hasılat yaratıcı işlem olarak değerlendirilmez (TMS 18, md. 12).

2.1.9.5. Mal Satışı – Hizmet Satışı

Mal satışına ilişkin hasılat, aşağıdaki tüm koşullar yerine geldiğinde finansal tablolara yansıtılır (TMS 18, md. 14):

a) İşletmenin malların sahipliği ile ilgili önemli risk ve getirileri alıcıya devretmiş olması;

b) İşletmenin satılan mallar üzerinde etkin bir kontrolü veya sahipliğin genel olarak gerektirdiği şekilde bir yönetim etkinliğini sürdürmemesi;

c) Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi;

d) İşleme ilişkin ekonomik yararların işletmece elde edilmesinin muhtemel olması;

e) İşleme ilişkin yüklenilen veya yüklenilecek olan maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

Hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilebildiği durumlarda, işlemle ilgili hasılat işlemin raporlama dönemi sonu itibariyle tamamlanma düzeyi dikkate alınarak finansal tablolara yansıtılır.

Aşağıdaki koşulların tamamının varlığı durumunda, işleme ilişkin sonuçların güvenilir biçimde tahmin edilebildiği kabul edilir (TMS 18, md. 20):

a) Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi;

b) İşleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edileceğinin muhtemel olması;

c) Raporlama dönemi sonu itibariyle işlemin tamamlanma düzeyinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi ve

d) İşlem için katlanılan maliyetler ile işlemin tamamlanması için gereken maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

İşlemin tamamlanma düzeyi dikkate alınarak hasılatın kayda alınması tamamlanma yüzdesi yöntemi olarak adlandırılır. Bu yönteme göre hasılat, hizmetlerin sunulduğu dönemlerde finansal tablolara yansıtılır (TMS 18, md 21).

2.1.9.6. Literatür Taraması

Hasılatın doğru olarak tespit ölçülebilmesi, finansal raporlamanın kalitesinin etkileyen en önemli faktörlerden biridir. Literatür incelendiğinde TMS 18 ile ilgili çok sayıda çalışma gerçekleştirildiği görülmektedir. Bu bölümde, genel olarak hasılatın TMS 18 uyarınca muhasebeleştirilmesini konu alan özellikli çalışmalar yer almaktadır.

Yücenurşen ve diğ. (2014), TMS 18 uyarınca özellik arz eden durumlar ve muhasebeleştirilmesini konu aldıkları çalışmalarında, standardın getirdiği mal/hizmet satışlarından oluşacak vade farklarının faiz gelirleri/finansman gideri olarak muhasebeleştirilmesini, bunun sonucunda brüt satış karının gerçeğe uygun bir şekilde raporlanacağını belirtmişlerdir. Ayrıca çalışma sonucunda gerçeğe uygun değer üzerinde durulmuş ve satış bedelinin gerçeğe uygun değer ile kayıt altına alınması gerektiği vurgulanmıştır. Benzer bir çalışma yürüten Gökgöz ve Özdemir (2015), yine standart uyarınca vadeli satışlarda, satılan mal/hizmetin peşin fiyatı ve vadeli fiyatı arasındaki farkın ayrıştırılıp muhasebeleştirilmesi gerektiğini belirtmişlerdir.

Özyürek (2012), TMS 18'e göre hasılatın muhasebeleştirilmesini ele aldığı çalışmasında, standardın dönemsellik vegerçeğe uygun kavramları üzerinde şekillendiğini belirtmiştir. Standardın eksik tarafı olarak gerçeğe uygun değerin tespiti için önerilen yöntemlerin eksik kalması durumunda izlenmesi gerekenlerin belirtilmemesi vurgulanmıştır.

Duman (2007: 97-98), yürüttüğü çalışmasında küreselleşmenin etkisiyle yeni sektörlerin ortaya çıkmasıyla standardın ihtiyaca cevap veremediğini vurgulamakta ve hasılat standardının beş yılda bir gözden geçirilmesini ve gerekiyorsa revize edilmesini önermektedir.

Badem (2012) ise senetsiz vadeli satışların TMS 18 kapsamında değerlendirmiş ve vadeli satışların TMS 18 standardına göre kayıt edilmesinin oldukça ayrıntılı ve zor olduğunu

ancak teknolojideki gelişmeler ile bu zorluğun kolaylıkla üstesinden gelinebileceğini belirtmiştir.

Elmas (2014), TMS 18 standardına göre hasılat değerleme hususlarını ele aldığı çalışmasında, hasılatın muhasebeleştirilmesi hususunda standartlar ve vergi mevzuatı arasındaki farkların azaltılmasının finansal tablo kullanıcılarına kolaylık sağlayacağını belritmiştir.

Araştımalarında; TMS 18 Hasılat Standardı çerçevesinde "işlemin ayrıştırılması" konusunu ele alan ve TMS 18 Hasılat Standardını "temel standart"lardan birisi olarak tanımlayan Özkan (2007) ve Kalmış ve Dereköy (2010), birden fazla bileşeni olan işlemlerde, bileşenlerin bağımsızlığı yada doğru bir şekilde belirlenememesinin hasılatın zamanından erken, geç veya yanlış dönemlere yanlış tutarlarda dağıtılmasına neden olabileceğini belirtmiştir.

Şenel (2009) ise TMS – 18 çerçevesinde mal satışından kaynaklanan hasılatın muhasebeleştirilmesini konu aldığı çalışmasında, söz konusu standardın getirdiği en önemli yeniliğin yalnız finans literatüründe yer alan, bugünkü değer, gelecekteki değer vb. kavramların muhasebe literatürüne kazandırılması olduğunu belirtmiştir.

Parlakkaya (2009), müşteri sadakat programları ve muhasebe uygulamalarını konu edindiği çalışmasında, TMS 18 standardına göre müşteri sadakat programlarının muhasebeleştirilmesi ile ilgili sorunların, yayınlanan TFRS Yorum 13 ile ortadan kalktığını ve bunun sonucunda finansal raporların güvenilirlik ve karşılaştırılabilirlik nitelikleri açısından şüphelerin giderildiğini belirtmiştir.

Küçük ve Doğan (2009) ise yürüttükleri çalışmalarında, özellik arz eden hasılat işlemlerinin (konsinye, teslimsiz faturalama vb.) muhasebeleştirme ölçütlerini incelemişlerdir.

Ceran ve Ortakarpuz (2014), ihracat hasılatına ilişkin vergi uygulamaları ve Türkiye Muhasebe Standartları konusunu ele aldıkları çalışmalarında, hasılatın muhasebeleştirilmesi hususunda vergi mevzuatı ve standartlar arasındaki farklılıklara dikkat çekmişler ve vergi mevzuratında TMS ile tam uyumu sağlayacak düzenlemelerin gerçekleştirilmesi gerektiğini vurgulamışlardır.

Özulucan ve Özdemir (2010) ise akıllı kartlar ile gerçekleştirilen satışların TMS 18 çerçvesinde muhasebeleştirilmesini ele aldıkları çalışmalarında, akıllı kartlar ile yapılan satışlar için ödenen komisyon tutarının, brüt satış hasılatını net satışlara indirgemesi açısından "613 Satışla Bağlantılı Direkt Giderler" hesabında izlenmesini önermiştir.

Atasel ve Gerekan (2016) çalışmalarında, telekomünikasyon şirketlerinde hasılat işlemlerini standartlar çerçevesinde özellik arz eden garantiler, müşteri sadakat programları vb. başlıklar altında örnek uygulamalar ile anlatılmıştır.

Onat (2015) ise çalışmasında özel alışveriş sitelerinin ürün/hizmet satışlarından doğan hasılatın muhasebeleştirilmesini örneklerle açıklamıştır.

2.1.10. TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar

TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar" Standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 30.03.2006 tarih ve 26124 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Söz konusu Standart, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla çeşitli tebliğler[9] aracılığıyla güncellenmiştir.

2.1.10.1. Amaç

Bu Standardın amacı, çalışanlara sağlanan faydaların muhasebeleştirilmesine ve açıklanmasına ilişkin hususları belirlemektir. Bu Standart uyarınca işletmenin (TMS 19, md. 1);

a) Çalışana, sunduğu hizmet karşılığında gelecekte ödeyeceği faydalara ilişkin bir borcu,

b) Sağlanan faydalar karşılığında çalışanın sunduğu hizmetten elde edilen ekonomik faydayı işletme tükettiğinde ise bir gideri, muhasebeleştirmesi gerekir.

[9] 15.07.2007 tarih ve 26583 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 64 sıra no'lu, 13.08.2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 66 sıra no'lu, 13.08.2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 71 sıra no'lu, 13.08.2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 86 sıra no'lu, 28.11.2008 tarih ve 27068 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 112 sıra no'lu, 30.12.2012 tarih ve 28513 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 5 sıra no'lu, 12.3.2013 tarih ve 28585 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 9 sıra no'lu, 18.09.2014 tarih ve 29123 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 17 sıra no'lu, 09.04.2015 tarih ve 29321 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 48 sıra no'lu

2.1.10.2. Kapsam

Bu Standart, "TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler" Standardının uygulandığı durumlar hariç olmak üzere, çalışanlara sağlanan her türlü faydaların muhasebeleştirilmesinde işverenler tarafından uygulanır (TMS 19, md. 2).

2.1.10.3. Standardın Getirdiği Yenilikler

Vergi mevzuatımız incelendiğinde, kıdem tazminatlarının ödendiğinde gider yazılması gerekliliği görülmektedir. Oysaki standart, gelecekte meydana gelebilecek işten çıkarmalar için kıdem tazminatı ayrılması gerektiğini ve kıdem tazminatı karşılıklarının da finansal tablolarda gösterilmesi gerektiğini ifade etmektedir. Bu durumda vergi mevzuatı ve standart ile fark bulunduğundan ertelenmiş verginin hesaplanması gerekmektedir (Kaygusuzoğlu, 2015).

2.1.10.4. Literatür Taraması

Karacan ve Savcı (2011) ve Aygün ve Kaya (2013), TMS 19 kapsamında kıdem tazminatı işlemlerinin muhasebeleştirilmesini inceledikleri çalışmalarında, TMS 19'un doğru olarak uygulanması ile daha şeffaf ve bilgilendirme sağlayacağını belirtmişlerdir. Benzer çalışmalarda Kaygusuzoğlu (2010), Ertuğrul (2013) ve Pamukçu ve Pamukçu (2011), TMS 19 hükümlerinin bazılarının Türkiye'deki mevcut durumda uzak olduğunu, ilgili taraflar ve meslek mensupları için açıklayıcı bilgi ve örneklere ihtiyaç duyulduğunu ve bu doğrultuda standart belirleyicilere önemli görevler düştüğünü belirtmişlerdir.

Oğuz (2016) ise tanımlanmış fayda planları üzerine yürüttüğü çalışmasında, TMS 19 uyarınca tanımlanmış fayda planlarının ölçümünde gerçeğe uygun değer kullanılmasının ululsa ekonomide varlık dağılımını etkileyeceğini belirtmiştir.

Durgut ve Kaya (2013), TMS 19'un İMKB'de işlem gören şirketlerde uygulanma seviyeleri ile ilgili yürüttükleri çalışma sonucunda araştırma katılan işletmelerin tamamının finansal tablolarındaki tek faydanın kıdem tazminatı olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Parlakkaya (2010) ve Özdemir ve Varıcı (2015) ise kıdem tazminatı uygulamalarını ele aldığı araştırmalarında, TMS 19 uyarınca muhasebeleştirilen kıdem tazminatı karşılıklarının finansal tablolarda daha gerçeğe uygun bir şekilde gider olarak yer alacağını belirtmişlerdir.

2.1.11. TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması

"TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması" Standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 01.11.2005 tarih ve 25983 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Söz konusu Standart, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla çeşitli tebliğler[10] aracılığıyla güncellenmiştir.

2.1.11.1. Amaç –Kapsam

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve açıklanması ile diğer şekillerdeki devlet yardımlarının açıklanmasında bu standart uygulanır. Bu standart aşağıdaki konuları kapsamaz (TMS 20, md. 1-2):

a) Fiyat değişiminin etkilerini yansıtan finansal tablolarda devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde veya benzer nitelikteki ek bilgilerde ortaya çıkan özel sorunlar;

b) İşletmelere vergilendirilebilir kâr ya da vergi zararının hesaplanmasında yararlanmak üzere sağlanan faydalar veya vergi yükümlülüğüne bağlı olarak belirlenen ya da vergi yükümlülüğü ile sınırlı olarak sağlanan devlet yardımları. Sözü edilen yardımlara örnek olarak; gelir/kurumlar vergisi istisnaları, yatırımı teşvik amaçlı vergi indirimleri, hızlandırılmış amortisman uygulaması ve indirilmiş vergi oranları gösterilebilir;

c) Devletin bir işletmeye iştirak etmesi;

[10] 13.08.2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 66 sıra no'lu, 13.08.2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 71 sıra no'lu, 13.08.2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 87 sıra no'lu, 28.11.2008 tarih ve 27068 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 113 sıra no'lu, 20.03.2011 tarih ve 27880 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 211 sıra no'lu, 29.06.2012 tarih ve 28338 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 sıra no'lu, 30.12.2012 tarih ve 28513 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5 sıra no'lu

d) “TMS 41 Tarımsal Faaliyetler” kapsamındaki devlet teşvikleri.

2.1.11.2. Açıklamalar

Bu Standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir:

Devlet: Devleti, devlet organlarını ve yerel, ulusal veya uluslararası benzer kuruluşları ifade eder.

Devlet yardımı: Belirli koşulları yerine getiren bir işletme veya işletmeler grubuna bir ekonomik fayda sağlamak üzere devlet tarafından yapılan faaliyetlerdir. Bu Standart kapsamındaki devlet yardımları; gelişmekte olan bölgelerde altyapı sağlanması veya rakipler üzerine ticari kısıtlamalar getirilmesi gibi genel ticaret koşullarını etkilemek suretiyle sadece dolaylı olarak sağlanan faydaları içermez.

Devlet teşvikleri: İşletmenin faaliyet konuları ile ilgili belirli koşulların geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi karşılığında işletmeye kaynak transferi şeklindeki devlet yardımlarıdır. Bu teşvikler, bir değer atfedilemeyen devlet yardımlarını ve işletmenin normal ticari işlemlerinden ayırt edilemeyen devlet ile yaptığı işlemleri kapsamaz.

Varlıklara ilişkin teşvikler: Teşvike hak kazanan işletme tarafından duran varlık satın almanın, inşa etmenin veya edinmenin ilk koşul olduğu devlet teşvikleridir. Bu tür devlet teşviklerine duran varlığın türünü, yerini, edinme veya elde tutma dönemlerini sınırlayan tali koşullar da eklenebilir.

Gelire ilişkin teşvikler: Varlıklara ilişkin teşvikler dışında kalan devlet teşvikleridir.

Feragat edilebilir krediler: Önceden belirlenmiş koşullar altında borç verenin alacağından feragat etmeyi kabul ettiği kredilerdir.

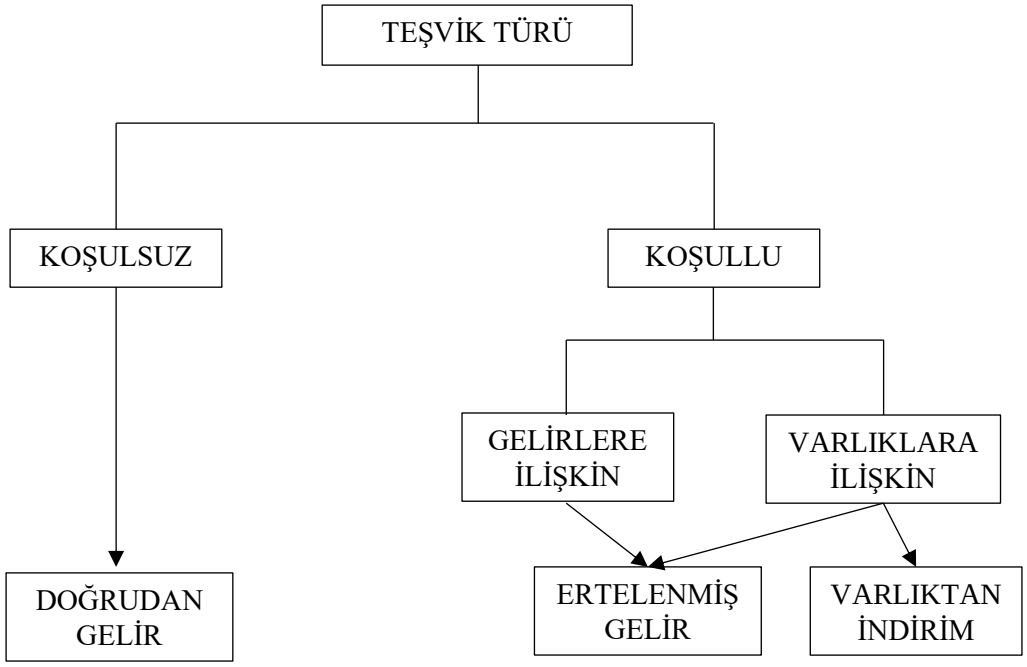
Gerçeğe uygun değerleri ile izlenen parasal olmayan devlet teşvikleri de dâhil olmak üzere tüm devlet teşvikleri, aşağıdaki koşulların gerçekleşeceğine dair makul bir güvence oluşmadan finansal tablolara yansıtılmaz (TMS 20, md. 7):

a) Elde edilmesi için gerekli koşulların işletme tarafından yerine getirilmesi ve

b) Teşvikin işletme tarafından elde edilmesi.

Devlet teşviki, işletmenin teşvikin elde edilmesi için gerekli koşulları yerine getireceğine ve teşvikin elde edileceğine dair makul bir güvence olmadan finansal tablolara yansıtılmaz.

Devlet teşvikinin fiilen elde edilmesi, teşvike ilişkin koşulların yerine getirildiği veya getirileceği anlamına gelmez (TMS 20, md. 8). Teşvik türlerine göre muhasebeleştirme yöntemleri şekildeki gibidir.



Şekil 11. Teşvik Türlerine Göre Muhasebeleştirme Yöntemleri

Kaynak: *Örten, Kaval ve Karapınar, 2015, s. 319.*

Devlet teşvikleri finansal tablolara yansıtıldıktan sonra, bunlara ilişkin koşullu borç ve koşullu varlıklar, karşılıklar, "TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar" Standardı uyarınca muhasebeleştirilir (TMS 20, md. 11).

2.1.11.3. Literatür Taraması

Tekşen (2010), yürüttüğü çalışmasında TMS 20 standardında yer alan devlet teşviklerini muhasebe ve vergi açısından incelemiş ve söz konusu teşviklerin "64-Diğer Faaliyetlerden Olağan Karlar ve Gelirler" gurubunda muhasebeleştirilmesinin daha uygun olacağını belirtmiştir. Bu grupta boş olan 648 nolu hesabın "Devlet Teşviklerinden Karlar" şeklinde kullanılması çalışma sonucunda önerilmektedir. Ancak Zeytinoğlu ve Gönen (2015) ve Yıldız ve diğ. (2012), yine devlet teşviklerinin TMS 20'ye göre muhasebeleştirilmesini inceledikleri çalışmalarında; mevcut uygulamalarda devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde kullanılan yöntemlerden (gelir yaklaşımı, sermaye yaklaşımı), gelir yaklaşımında devlet teşviklerinin "649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar" hesabında

izlenmesinin vergi sorunu ortaya çıkaracağını belirtmişlerdir. Bu yönüyle çalışmalar birbirinden ayrılmaktadır ve TMS 20 standardının ihtiyacı tam olarak karşılayamadığı görülmektedir.

Okutmuş, Uyar ve Gövce (2015) ise devlet teşviklerinin sağlık turizminde muhasebeleştirilmesini TMS 20 çerçevesinde inceledikleri çalışmalarında, devlet teşvikinin ileri vadede ödenmesi halinde "382/482 Ertelenmiş Gelirler" hesaplarının kullanılmasını, teşvik gerekli koşulların ardından ödenmesi halinde ise "649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar" hesabının kullanılmasını önermişlerdir.

Bozdemir (2010), istihdama yönelik işveren sigorta primi teşviklerinin TMS 20 çerçevesinde muhasebeleştirilmesini ele aldığı çalışmasında, finansal tabloların daha doğru anlaşılabilmesi için teşviklerin gelir ve gider hesaplarına etkisinin dipnotlarda gösterilmesi gerektiğini belirtmiştir.

Ulusan (2008) ise yürüttüğü çalışmasında, devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi için en uygun yöntemin gelir yaklaşımında brüt yönteme göre kaydedilmesi olacağını belirtmiştir.

2.1.12. TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri

"TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri" Standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 31.12.2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Söz konusu Standart, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla çeşitli tebliğler[11] aracılığıyla güncellenmiştir.

[11] 15.07.2007 tarih ve 26583 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 55 sıra no'lu, 13.08.2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 66 sıra no'lu, 13.08.2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 68 sıra no'lu, 13.08.2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 71 sıra no'lu, 31.12.2008 tarih ve 27097 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 127 sıra no'lu, 08.01.2009 tarih ve 27104 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 135 sıra no'lu, 27.04.2010 tarih ve 27564 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 183 sıra no'lu, 26.08.2010 tarih ve 27684 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 201 sıra no'lu, 20.03.2011 tarih ve 27880 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 211 sıra no'lu, 28.10.2011 tarih ve 28098 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 216 sıra no'lu, 28.10.2011 tarih ve 28098 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 217 sıra no'lu, 29.06.2012 tarih ve 28338 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 sıra no'lu, 30.12.2012 tarih ve 28513 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5 sıra no'lu, 13.11.2014 tarih ve 29173 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 39 sıra no'lu

2.1.12.1. Amaç

Bu Standardın amacı, yabancı para işlemlerin ve yurtdışındaki işletmelerin finansal tablolara nasıl dâhil edileceğini ve finansal tablolarda kullanılan para birimine nasıl çevrileceğini düzenlemektir. Hangi döviz kuru/kurlarının kullanılacağı ve döviz kurlarındaki değişimin finansal tablolar üzerindeki etkilerinin nasıl raporlanacağı bu standardın temel konularıdır (TMS 21, md. 1-2).

2.1.12.2. Kapsam

Bu Standart aşağıdaki durumlarda uygulanır (TMS 21, md. 3):

a) "TFRS 9 Finansal Araçlar" Standardının kapsamında olan türev işlemler ve bakiyeler hariç; yabancı para işlemlerin ve yabancı para cinsinden bakiyelerin muhasebeleştirilmesinde;

b) İşletmenin finansal tablolarına konsolidasyon ya da özkaynak yöntemi uygulanarak dâhil edilen yurtdışındaki işletmelerin faaliyet sonuçlarının ve finansal durumunun raporlama para birimine çevrilmesinde ve

c) İşletmenin faaliyet sonuçlarının ve finansal durumunun finansal tablolarda kullanılan para birimine çevrilmesinde.

Bu standart aşağıdaki durumlarda uygulanmaz (TMS 21, 5-7):

a) Yurtdışındaki işletmedeki net yatırım da dâhil olmak üzere, yabancı para kalemler için yapılan finansal riskten korunma muhasebesinde uygulanmaz.

b) Yabancı para işlemlerden kaynaklanan nakit akışlarının Nakit Akış Tablosundaki sunumunda ya da yurtdışındaki işletmenin nakit akışlarının çevriminde uygulanmaz.

2.1.12.3. Açıklamalar

Bu Standart'ta geçen terimlerin anlamı aşağıdaki gibidir (TMS 21, md. 8):

Kapanış kuru: Raporlama dönemi sonunda geçerli kurdur.

Kur farkı: Bir para birimindeki belirli bir tutarın diğer bir para birimine farklı kurlardan çevrilmesinden kaynaklanan farktır.

Döviz kuru: İki para biriminin değişim oranıdır.

Yabancı para: İşletmenin geçerli para biriminden farklı para birimidir.

Yurtdışındaki işletme: Raporlayan işletmenin, kendisininkinden farklı bir ülke ya da para biriminde faaliyette bulunan, bir bağlı ortaklığı, iştiraki, müşterek anlaşması ya da şubesidir.

Geçerli para birimi: İşletmenin faaliyet gösterdiği temel ekonomik çevrenin para birimidir.

Grup: Bir ana ortaklık ve onun tüm bağlı ortaklıklarıdır.

Parasal kalemler: Elde tutulan para ile sabit veya belirlenebilir bir tutarda para olarak alınacak veya ödenecek varlık ve borçlardır.

Yurtdışındaki işletmede bulunan net yatırım: Yurtdışındaki işletmenin net aktiflerinde raporlayan işletmenin payıdır.

Finansal tablolarda kullanılan para birimi: Finansal tabloların sunulduğu para birimidir.

Geçerli (spot) kur: Hemen teslim halindeki geçerli olan döviz kurudur.

2.1.12.4. Yabancı Para İşlemlerin Geçerli Para Biriminde Raporlanması

2.1.12.4.1. İlk Muhasebeleştirme

Yabancı para bir işlem, yabancı para biriminde gerçekleştirilmiş ya da ödemenin yabancı para biriminde gerçekleştirilmesini gerektiren bir işlem olup, aşağıdakileri de kapsar (TMS 21, md 20):

a) İşletmenin, fiyatları yabancı bir para biriminde belirlenen mal ve hizmetleri alıp satması;

b) İşletmenin, borç ya da alacak tutarları yabancı bir para biriminde belirlenen kredi alması ya da borç vermesi veya

c) İşletmenin, yabancı bir para birimi cinsinden varlık iktisap etmesi ya da elden çıkarması ile bu tür yükümlülüklerin doğması veya ifa edilmesi.

Bir yabancı para işlemi ilk muhasebeleştirme sırasında; yabancı para birimindeki tutara, geçerli para birimi ile işlem tarihindeki yabancı para birimi arasındaki geçerli kur uygulanarak, geçerli para biriminden kaydedilir (TMS 21, md 21).

İşlem tarihi, işlemin Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na göre ilk defa kaydedilmesi gerektiği tarihtir. Uygulama kolaylığı nedeniyle, işlem tarihindeki gerçek kura yaklaşan bir kurun, örneğin, haftanın ya da ayın ortalama kurunun, o dönem içinde her bir yabancı para biriminde gerçekleşen işlemlerin tümü için kullanılması mümkündür. Bununla birlikte, döviz kurunun önemli ölçüde dalgalanması durumunda dönem için ortalama kur kullanılmaz (TMS 21, md 22).

2.1.12.4.2. İzleyen Raporlama Dönemi Sonlarında Raporlama

Her raporlama dönemi sonunda aşağıdaki çevrim işlemleri gerçekleştirilir (TMS 21, md. 23):

a) Yabancı para parasal kalemler kapanış kurundan çevrilir;

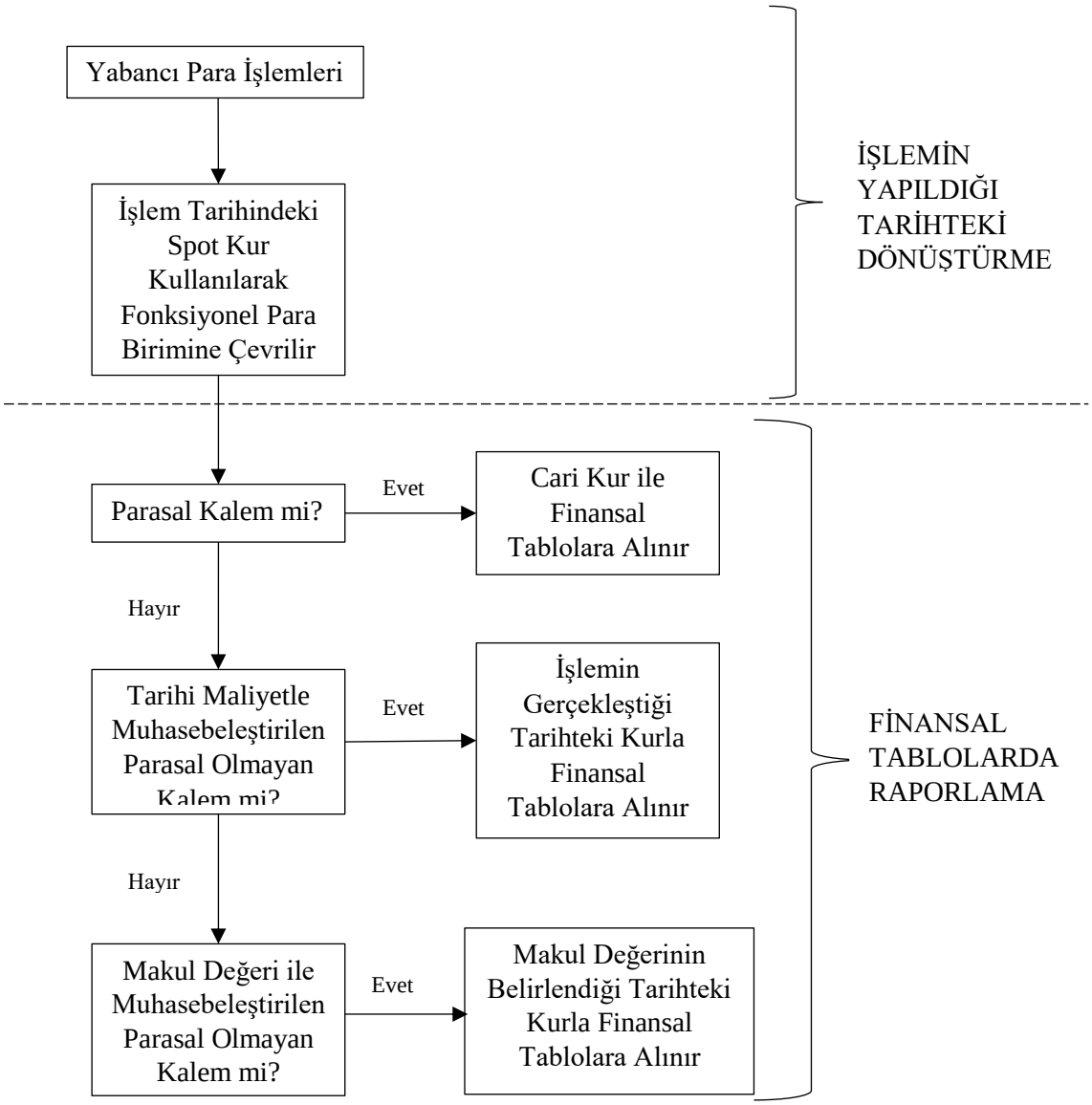
b) Tarihi maliyet cinsinden ölçülen yabancı para birimindeki parasal olmayan kalemler işlem tarihindeki döviz kuru kullanılarak çevrilir ve

c) Gerçeğe uygun değerden ölçülen yabancı para birimindeki parasal olmayan kalemler gerçeğe uygun değerin ölçüldüğü tarihteki döviz kurları kullanılarak çevrilir.

2.1.12.4.3. Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi

Parasal kalemlerin ödenmesinden ya da dönem içinde veya önceki finansal tablolarda ilk muhasebeleştirme sırasında çevrildiklerinden farklı kurlardan çevrilmelerinden kaynaklanan kur farkları oluştukları dönemde kar veya zararda muhasebeleştirilir (TMS 21, md. 28).

TMS 21 esasınca yabancı para işlemlerinin muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolarda raporlanması aşağıdaki gibidir.



Şekil 12. TMS 21 Uyarınca Yabancı Para İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Finansal Tablolarda Raporlanması

Kaynak: *Memişoğlu, 2006.*

Yabancı para bir işlemden parasal kalemler oluştuğunda ve işlem tarihi ile ödeme tarihi arasında döviz kurunda değişim olduğunda, kur farkı oluşur. İşlem, gerçekleştiği muhasebe döneminde kapanıyorsa, tüm kur farkı aynı dönemde finansal tablolara yansıtılır. Ancak, işlem izleyen bir muhasebe döneminde kapanıyorsa, kapanma tarihine kadar her bir dönemde muhasebeleştirilecek kur farkları her dönemde döviz kurlarında meydana gelen değişime göre belirlenir (TMS 21, md. 29).

2.1.12.5. Literatür Taraması

Ağsakal ve Baral (2016) ve Yılmaz (2008), TMS 21 uyarınca muhasebe işlemlerini konu aldıkları çalışmalarında; TMS 21 hükümleri ile mevcut VUK hükümleri arasında önemli farklılıklar bulunmadığını ve TMS 21'e göre işlem yapan işletmelerin, genellikle dış ticaret ile iştigal etmeleri nedeniyle finansal raporlarının gerçeğe uygun, karşılaştırılabilir olabilmesinin mümkün olabileceğini ve büyük önem arz ettiğini belirtmişlerdir.

Bekçioğlu ve Köroğlu (2008) ve Saban ve Genç (2006) ise TMS 21 kapsamında finansal tabloların çevrimi ve kur farklarının muhasebeleştirilmesi işlemleri konu edindikleri çalışmalarında, finansal tabloların çevriminde kapanış kuru yönteminin, yabancı para işlemlerinde ise işlem tarihi itibari ile geçerli kurun esas alındığını belirtmişlerdir.

Demirbaş ve Sansar (2015), yürüttükleri çalışmada, yabancı para cinsinden işlemlerin finansal tablolar üzerindeki etkisini hem FASB 52 hem de TMS 21 çerçevesinde incelemişlerdir.

2.1.13. TMS 23 Borçlanma Maliyetleri

"TMS 23 Borçlanma Maliyetleri" Standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 09.11.2005 tarih ve 25988 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Söz konusu Standart, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla çeşitli tebliğler[12] aracılığıyla güncellenmiştir.

[12] 15.07.2007 tarih ve 26583 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 46 sıra no'lu, 28.11.2008 tarih ve 27068 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 114 sıra no'lu, 12.11.2014 tarih ve 29173 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 34 sıra no'lu.

2.1.13.1. Amaç – Kapsam – Temel İlke ve Açıklamalar

Bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri bu varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturur. Diğer borçlanma maliyetleri gider olarak muhasebeleştirilir (TMS 23, md. 1).

İşletmeler, borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde bu standardı uygularlar(TMS 23, md. 2). Borç olarak sınıflandırılmayan, imtiyazlı hisseler dâhil, özkaynakların gerçekleşen veya tahmini maliyetleri ile ilgili konular bu standardın kapsamında değildir (TMS 23, md.3).

İşletmelerce aşağıdaki varlıkların elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri ile ilgili olarak bu Standardın uygulanması gerekli değildir (TMS 23, md. 4):

a) Gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen bir özellikli varlık, örneğin TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı kapsamındaki bir canlı varlık,

b) Çok miktarda ve tekrarlanarak imal edilen veya üretilen stoklar.

Bu Standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir (TMS 23, md 5):

Borçlanma maliyetleri: Bir işletme tarafından yapılan borçlanmalarla ilgili olarak katlanılan faiz ve diğer giderlerdir.

Bu bağlamda, borçlanma maliyetleri temel olarak;

- Etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanan faiz giderleri,
- Finansal kiralamalara ilişkin faiz giderleri,
- Yabancı para ile borçlanmalarda, faiz maliyetleri ile ilgili düzeltme olarak dikkate alındıkları ölçüde olmak üzere, kur farklarını kapsamaktadır (Tellioğlu, Gökçe & Demir, 2013).

Özellikli varlıklar: Amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklardır.

2.1.13.2. Muhasebeleştirme

İşletmelerce, bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri, ilgili özellikli varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilir. İşletmeler, diğer borçlanma maliyetlerini oluştukları dönemde gider olarak muhasebeleştirirler (TMS 23, md. 8).

Bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri, özellikli varlıkla ilişkili harcamaların hiç yapılmamış olması durumunda ortaya çıkmayacak borçlanma maliyetleridir. Bir işletme, münhasıran bir özellikli varlığın elde edilmesi amacı ile borçlanmışsa, o varlıkla ilgili olan borçlanma maliyetleri kolaylıkla belirlenebilir (TMS 23, md. 10).

Bir özellikli varlığın defter değeri veya beklenen nihai maliyeti, geri kazanılabilir tutarını veya net gerçekleşebilir değerini aşarsa; ilgili varlığın defter değeri, diğer Türkiye Muhasebe Standartları'na uygun olarak azaltılır veya tamamen kayıtlardan silinir. Belli durumlarda, azaltılan veya kayıttan silinen tutarlar, diğer Türkiye Muhasebe Standartları'na uygun olarak yeniden kayıtlara alınır (TMS 23, md. 16).

İşletmelerce borçlanma maliyetlerinin bir özellikli varlığın maliyetinin parçası olarak aktifleştirilmesine, aktifleştirme koşullarının sağlandığı tarihte başlanır. Aktifleştirmenin başlama tarihi, işletmenin aşağıdaki koşulların tümünü sağladığı tarihtir (TMS 23, md. 17):

a) İşletme, varlık için harcama yaptığında;

b) Borçlanma maliyetleri oluştuğunda;

c) İşletme, ilgili varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli işlemlere başladığında.

İşletmelerce bir özellikli varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesine yönelik faaliyetlere uzun süreli ara verilen dönemler boyunca oluşan borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine de ara verilir (TMS 23, md. 20).

Bir varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli tüm işlemler esas itibarıyla tamamlandığında, borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine son verilir (TMS 23, md 22).

Normal şartlar altında, bir varlığın fiziken inşasının tamamlanması; olağan idari işlemler devam etse dahi, ilgili varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır olduğu anlamına gelir. Varlıkla ilgili, müşterinin veya kullanıcının talebine göre, dekorasyon ve benzeri küçük işlemlere devam edilmesi tüm işlemlerin esas itibarıyla tamamlanmadığı anlamına gelmez (TMS 23, md. 23).

2.1.13.3. Literatür Taraması

Çonkar ve diğ. (2007), borçlanma maliyetlerinin boyutlarını inceledikleri çalışmalarında, borçlanma maliyetlerinin kullanıldığı varlıklar üzerinde muhasebeleştirilmesi ile finansal tablolar analizinde daha doğru bilgi sunacağını belirtmişlerdir.

Çalışmasında TMS 23'ün işletmeler içi son derece önemli bir standart olduğuna dikkat çeken Köroğlu (2016), doğru uygulandığı takdirde standardın işletmelere önemli avantajlar sağlayacağını belirtmektedir.

Literatür incelendiğinde; TMS 23 ve VUK çerçevesinde borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirme işlemlerini inceleyen birçok çalışma bulunduğu (Aydın, 2016; Deran & Savaş, 2014; Karataş, 2010; Kaya, 2009; Tellioğlu, Gökçe ve Demir, 2013) görülmektedir. Bu çalışmalarda genel olarak, maddi duran varlıklar ve stoklara ilişkin borçlanma maliyetleri ve muhaseleştirilmesi üzerinde durulmaktadır.

2.1.14. TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları

"TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları" Standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 31.12.2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Söz konusu Standart, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla çeşitli tebliğler[13] aracılığıyla güncellenmiştir.

[13] 13.08.2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 71 sıra no'lu, 31.12.2009 tarih ve 27449 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 167 sıra no'lu, 28.10.2011 tarih ve 28098 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 216 sıra no'lu, 28.10.2011 tarih ve 28098 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 217 sıra no'lu, 28.10.2011 tarih ve 28098 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 218 sıra no'lu, 12.03.2013 tarih ve 28585 sayılı Resmi Gazete'de

2.1.14.1. Amaç

Bu Standardın amacı; işletmenin finansal durumu ile kâr veya zararının, ilişkili tarafların mevcudiyetinden, söz konusu taraflarla gerçekleştirilen işlemlerden ve işletme ile ilişkili tarafları arasındaki taahhütler dâhil olmak üzere, mevcut bakiyelerden etkilenebileceği olasılığına dikkat çekmek için gerekli olan açıklamaların, işletmenin finansal tablolarında yer almasını sağlamaktır (TMS 24, md. 1).

İlişkili taraf ilişkileri, iş ve ticaret hayatının normal bir parçasıdır. Örneğin, işletmeler faaliyetlerinin bir kısmını çoğu kez bağlı ortaklıkları, iş ortaklıkları ve iştirakleri üzerinden sürdürür. Bu hallerde işletmenin, kontrol, müşterek kontrol veya önemli etki aracılığıyla, iştirak edilen işletmenin finansal politikalarını ve faaliyet politikalarını etkileme gücü bulunur (TMS 24, md. 5). Bu nedenle, ilişkili taraflarla olan ilişkilerin, işlemlerin ve taahhütler dâhil olmak üzere mevcut bakiyelerin bilinmesi, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin karşılaştığı riskler ve fırsatlar ile işletmenin faaliyetleri hakkında yapacakları değerlendirmeleri etkileyebilir (TMS 24, md. 8).

2.1.14.2. Açıklamalar

Bu Standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir (TMS 24, md. 9):

İlişkili taraf: Finansal tablolarını hazırlayan işletmeyle (bu Standartta ‘raporlayan işletme’ olarak kullanılacaktır) ilişkili olan kişi veya işletmedir.

a) Bir kişi veya bu kişinin yakın ailesinin bir üyesi, aşağıdaki durumlarda raporlayan işletmeyle ilişkili sayılır: Söz konusu kişinin,

i) Raporlayan işletme üzerinde kontrol veya müşterek kontrol gücüne sahip olması durumunda,

ii) Raporlayan işletme üzerinde önemli etkiye sahip olması durumunda,

---

yayımlanan 9 sıra no’lu, 05.03.2014 tarih ve 28932 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 13 sıra no’lu, 18.09.2014 tarih ve 29123 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 26 sıra no’lu.

iii) Raporlayan işletmenin veya raporlayan işletmenin bir ana ortaklığının kilit yönetici personelinin bir üyesi olması durumunda.

b) Aşağıdaki koşullardan herhangi birinin mevcut olması halinde işletme raporlayan işletme ile ilişkili sayılır:

i) İşletme ve raporlayan işletmenin aynı grubun üyesi olması halinde (yani her bir ana ortaklık, bağlı ortaklık ve diğer bağlı ortaklık diğerleri ile ilişkilidir).

ii) İşletmenin, diğer işletmenin (veya diğer işletmenin de üyesi olduğu bir grubun üyesinin) iştiraki ya da iş ortaklığı olması halinde.

iii) Her iki işletmenin de aynı bir üçüncü tarafın iş ortaklığı olması halinde.

iv) İşletmelerden birinin üçüncü bir işletmenin iş ortaklığı olması ve diğer işletmenin söz konusu üçüncü işletmenin iştiraki olması halinde.

v) İşletmenin, raporlayan işletmenin ya da raporlayan işletmeyle ilişkili olan bir işletmenin çalışanlarına ilişkin olarak işten ayrılma sonrasında sağlanan fayda plânlarının olması halinde. Raporlayan işletmenin kendisinin böyle bir plânının olması halinde, sponsor olan işverenler de raporlayan işletme ile ilişkilidir.

vi) İşletmenin a maddesinde tanımlanan bir kişi tarafından kontrol veya müştereken kontrol edilmesi halinde.

vii) a maddesinin i bendinde tanımlanan bir kişinin işletme üzerinde önemli etkisinin bulunması veya söz konusu işletmenin (ya da bu işletmenin ana ortaklığının) kilit yönetici personelinin bir üyesi olması halinde.

viii)İşletmenin veya onun bir parçası olduğu grubun başka bir üyesinin, raporlayan işletmeye veya raporlayan işletmenin ana ortaklığına kilit yönetici personel hizmetleri sunması halinde.

İlişkili tarafla yapılan işlem: Raporlayan işletme ile ilişkili bir taraf arasında kaynakların, hizmetlerin ya da yükümlülüklerin, bir bedel karşılığı olup olmadığına bakılmaksızın transferidir.

Bir bireyin yakın aile üyeleri: İşletme ile ilgili işlemler üzerinde etkisi olması ya da işlemlerden etkilenmesi beklenen aile bireyleridir ve aşağıda belirtilenler bireyin yakın aile üyesi kapsamında yer alır:

a) Bireyin eş ve çocukları,

b) Bireyin eşinin çocukları ve

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

Bu Standart kapsamında, aşağıdakiler ilişkili taraf olarak değerlendirilmez (TMS 24, md. 11):

a) İki işletmenin, ortak bir yöneticiye ya da ortak bir kilit yönetici personele sahip olması durumunda veya işletmelerden birinin kilit yönetici personelinin diğer işletme üzerinde önemli etkiye sahip olması durumunda bu iki işletme.

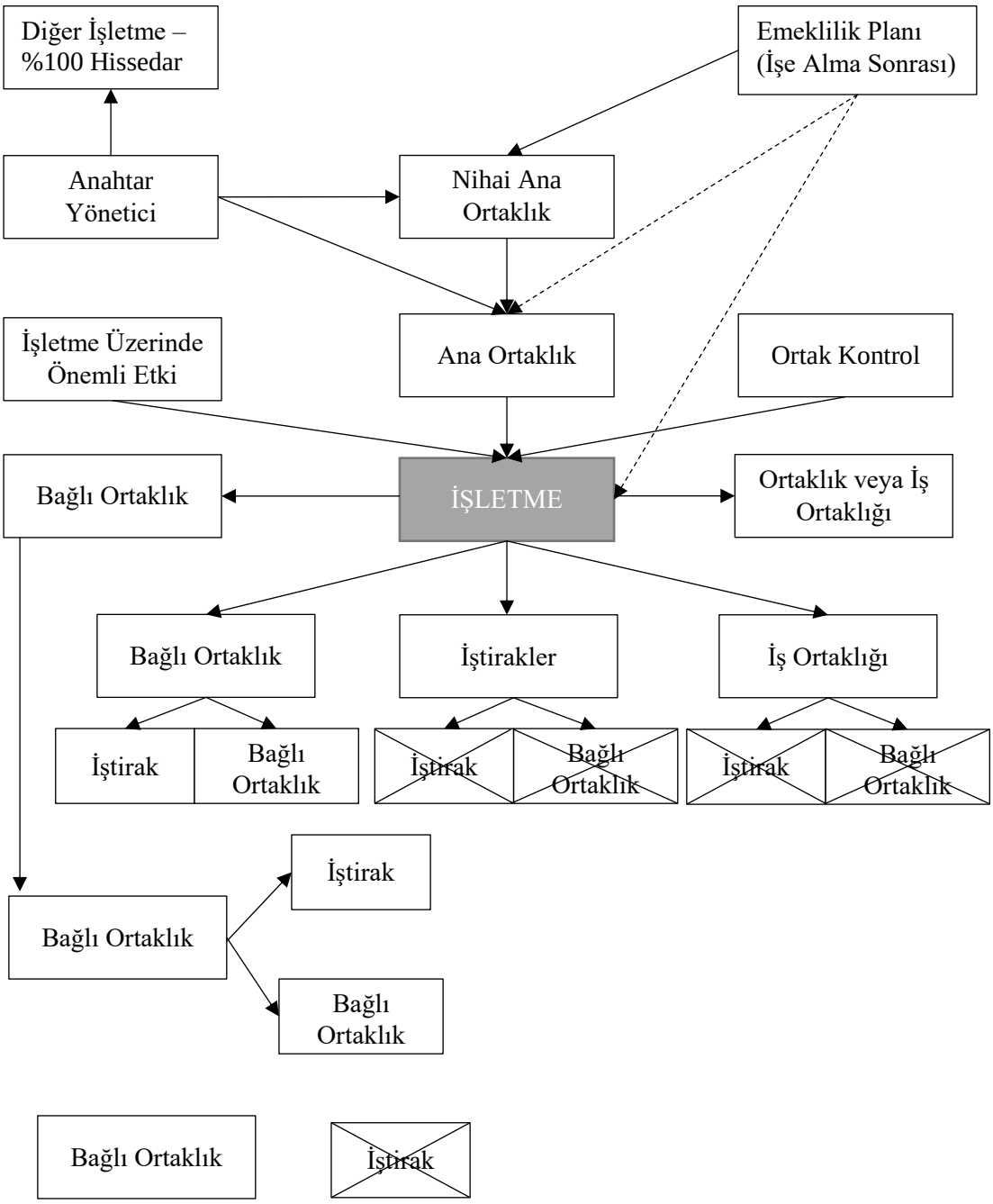
b) İki iş ortaklığı katılımcısının bir iş ortaklığı üzerinde müşterek kontrolü paylaşmaları durumunda söz konusu katılımcılar.

c) i) Finansman sağlayanlar,

ii) Sendikalar,

iii) Kamu hizmeti şirketleri ve

iv) Devlet makamları ve mercilerinden, raporlayan işletme üzerinde kontrol ya da müşterek kontrol gücüne veya önemli etkiye sahip olmayıp, işletme ile sadece olağan iş ilişkisi içerisinde olanlar (işletmenin serbest hareket etmesini etkileyebilecek ya da karar alma sürecine dâhil olabilecek olsa da).



Şekil 13. Raporlayan İşletmenin Tarafları

Kaynak: *Van Greuning, Scott, & Terblanche, 2011: 328.*

TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları standardının bir özeti olarak kabul edilebilen Şekil 9'daki üstü çarpı ile işaretlenen taraf ve paylar ilişkili taraf kapsamında değerlendirilmemektedir.

İlişkili taraf ile yapılmış olmaları durumunda açıklanması gereken işlemlere ilişkin örneklere aşağıda yer verilmiştir (TMS 24, md. 21; Örten, Kaval ve Karapınar, 2015: 370-371):

a) Her türlü mal ve hizmet alış verişi,

b) Arsa, bina, hurda veya amortismanını tamamlamamış olsa dahi duran varlık alım satımı veya trampası

c) Finansal kiralama işlemleri,

d) Araştırma ve geliştirme faaliyetleri kapsamında bilgi ve bulguların paylaşımı,

e) Lisans anlaşmaları kapsamında yapılan transferler,

f) Finansman anlaşmaları kapsamında yapılan transferler,

g) Teminat veya kefalet karşılıkları,

h) Belirli koşullar altında yürürlüğe girecek sözleşmeler (muhasebeleştirilmiş ve muhasebeleştirilmemiş) dâhil olmak üzere, gelecekte belirli bir olayın meydana gelmesi ya da gelmemesi durumunda bir şeyin yapılmasına ilişkin taahhütler ve

ı) İşletme adına veya işletme tarafından söz konusu ilişkili taraf adına borçların ödenmesi.

Ana ortaklık ve bağlı ortaklıkları arasındaki ilişkiler, aralarında işlem olup olmadığına bakılmaksızın açıklanır. İşletme, ana ortaklığının ve eğer farklıysa nihai kontrol gücüne sahip tarafın adını açıklar. İşletmenin ana ortaklığının ve nihai kontrol gücüne sahip tarafın kamuya açıklanmak üzere konsolide finansal tablo hazırlamaması durumunda, kamuya açıklanmak üzere konsolide finansal tablo hazırlayan en yakın ikincil ana ortaklığın adı açıklanır (TMS 24, md. 13). Ayrıca 16. madde gereğince kilit personele sağlanan faydaların aşağıdaki detaylarda açıklanması gerekmektedir (Örten, Kaval ve Karapınar, 2015: 373).

Sağlanan Faydanın Türü	**Cari Dönem**	**Önceki Dönem**
Sağlanan Kısa Vadeli Faydalar (Ücret, ikramiye, masraf karşılıkları, yardımlar gibi)		
İşten Ayrılma Sonrası Sağlanan Faydalar (Kıdem tazminatı ödemesi gibi)		
Diğer Uzun Vadeli Faydalar		
İşten Çıkarılma Nedeniyle Sağlanan Faydalar (İş akdinin sona erdirilmesi nedeniyle ödenen tazminatlar, ihbar önel tazminatları gibi)		
Hisse Bazlı Ödemeler		

2.1.14.3. Literatür Taraması

Çalışmasında TMS 24 standardının kamunun aydınlatılması için önemini vurgulayan Özbek (2009), TMS 24'ün doğru bir şekilde uygulanması halinde şeffaflığın sağlanacağını belirtmektedir.

2.1.15. TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama

"TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama" Standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere 01.03.2006 tarih ve 26095 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

2.1.15.1. Amaç - Kapsam – Açıklamalar

Bu Standart; emeklilik fayda planlarına ilişkin finansal tabloların hazırlandığı durumlarda, söz konusu finansal tablolara uygulanır (TMS 26, md. 1). Bu Standart; planın, bir grup olarak tüm katılımcılara yönelik muhasebeleştirilme ve raporlama konularını düzenler. Katılımcıların emeklilik fayda haklarının kendilerine bireysel olarak raporlanmasını düzenlemez (TMS 26, md. 3). "TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar" Standardı, ilgili işverenin finansal tablolarında yer alan emeklilik faydalarının maliyetinin belirlenmesini düzenler dolayısıyla, bu Standart TMS 19'u tamamlar (TMS 26, md. 4).

Bu Standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir (TMS 26, md. 8):

Emeklilik fayda planları: Bir İşletmenin çalışanlarına, hizmetlerinin bitiminde veya bitimi sonrasında (yıllık gelir veya defaten ödeme şeklinde) sağlayacağı faydaların veya bu faydalara ilişkin katkıların; bir belgede yer alan koşullara veya işletmenin uygulamalarına dayanılarak emeklilik öncesinde belirlenebildiği veya tahmin edilebildiği anlaşmalardır.

Tanımlanmış katkı planları: Emeklilik faydası olarak ödenecek tutarların, fona yapılan katkılar ve bu katkılar üzerinden elde edilen yatırım kazançları aracılığıyla belirlendiği emeklilik fayda planlarıdır.

Tanımlanmış fayda planları: Emeklilik faydası olarak ödenecek tutarların, genellikle, çalışanların kazançları ve /veya hizmet sürelerine bağlı bir formül çerçevesinde belirlendiği emeklilik fayda planlarıdır.

Fonlama: Gelecekte emeklilik faydalarına ilişkin olarak yapılacak ödemelerle ilgili yükümlülüklerin karşılanması amacıyla, işveren işletmenin dışındaki bir işletmeye (ilgili fona) varlık devri işlemidir.

Katılımcılar: Emeklilik fayda planının üyeleri ve plan tarafından sağlanan faydalardan yararlanma hakkı olan diğer kişilerdir.

Sağlanacak faydalarda kullanılabilecek net varlıklar: Planın varlıklarından, taahhüt edilen emeklilik haklarının bugünkü aktüeryal değerleri dışındaki yükümlülükler düşüldükten sonra kalan varlıklardır.

Taahhüt edilen emeklilik faydalarının bugünkü aktüeryal değeri: Mevcut ve geçmişteki çalışanlara, vermiş oldukları hizmete dayanılarak emeklilik fayda planı çerçevesinde ödeneceği tahmin edilen tutarların bugünkü değeridir.

Kazanılmış haklar: Elde edilmeleri, ilgili emeklilik fayda planına göre hizmetin devamlılığı şartına bağlı olmayan faydalardır.

2.1.16. TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar

"TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar" Standardı 31.12.2012 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 28.10.2011 tarih ve 28098 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Standart "TMS 27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar" Standardının yerini almıştır. Söz konusu Standart, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla çeşitli[14] tebliğler aracılığıyla güncellenmiştir.

2.1.16.1. Amaç - Kapsam – Açıklamalar

Bu Standardın amacı bireysel finansal tabloların hazırlanmasında; bağlı ortaklıklardaki, iş ortaklıklarındaki ve iştiraklerdeki yatırımlara ilişkin uyulması gereken muhasebeleştirme ve açıklama hükümlerini düzenlemektir (TMS 27, md. 1).

[14] 05.03.2014 tarih ve 28932 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 13 sıra no'lu, 09.04.2015 tarih ve 29321 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 49 sıra no'lu.

Bu Standart bir işletmenin kendi isteği ile ya da yerel mevzuat gereği bireysel finansal tablolar sunması durumunda, bağlı ortaklıklardaki, iş ortaklıklarındaki ve iştiraklerdeki yatırımlarının muhasebeleştirilmesinde uygulanır (TMS 27, md. 2).

Bu standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir (TMS 27, md. 4):

Bireysel finansal tablolar: Bu standart hükümlerine uygun olarak bağlı ortaklıklardaki, iş ortaklıklarındaki ve iştiraklerdeki yatırımlarını, maliyet bedeli üzerinden, TFRS 9 Finansal Araçlar Standardı hükümleri uyarınca ya da TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar Standardında tanımlanan özkaynak yöntemini kullanarak muhasebeleştirmeyi tercih eden işletmeler tarafından sunulan finansal tablolardır.

Konsolide finansal tablolar: Ana ortaklık ve bağlı ortaklıklarının varlıklarının, borçlarının, özkaynaklarının, gelirlerinin, giderlerinin ve nakit akışlarının tek bir işletmeninki gibi sunulduğu grup finansal tablolarıdır.

Bireysel finansal tablolar, aşağıdaki paragrafta yer alan hükümler dışında diğer TFRS'lerde yer alan tüm uygulanabilir hükümlere uygun olarak hazırlanır (TMS 27, md. 9).

Bir işletme bireysel finansal tablolarını hazırlarken, bu tablolarda bağlı ortaklıkları, iş ortaklıkları ve iştiraklerindeki yatırımlarını (TMS 27, md. 10);

a) Maliyet bedeliyle

b) TFRS 9 uyarınca ya da

c) TMS 28'de tanımlanan özkaynak yöntemini kullanarak muhasebeleştirir.

2.1.17. TMS 28 İştiraklerdeki Ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar

"TMS 28 İştirakler ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar" Standardı 31.12.2012 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 28.10.2011 tarih ve 28098 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Standart "TMS 28 İştiraklerdeki Yatırımlar" Standardının yerini almıştır. Söz konusu Standart, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla; 09.04.2015 tarih ve 29321 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 45 sıra no'lu tebliğ aracılığıyla güncellenmiştir.

2.1.17.1. Amaç

Bu Standardın amacı; iştiraklerdeki yatırımların muhasebeleştirilmesini tanımlamak, iştiraklerdeki ve iş ortaklıklarındaki yatırımların muhasebeleştirilmesi durumunda özkaynak yönteminin uygulanmasına ilişkin hükümleri ortaya koymaktır (TMS 28, md. 1).

2.1.17.2. Kapsam

Bu Standart yatırım yapılan işletmeyi müşterek olarak kontrol eden veya yatırım yapılan işletme üzerinde önemli etkisi bulunan tüm işletmelerce uygulanır (TMS 28, md. 2).

2.1.17.3. Açıklamalar

Bu Standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir (TMS 28, md. 3):

İştirak: Yatırımcı işletmenin üzerinde önemli etkisinin bulunduğu işletmedir.

Konsolide finansal tablolar: Ana ortaklığın ve bağlı ortaklıklarının varlıklarının, borçlarının, özkaynaklarının, gelirlerinin, giderlerinin ve nakit akışlarının tek bir işletmeninki gibi sunulduğu grup finansal tablolarıdır.

Özkaynak yöntemi: Yatırımın başlangıçta elde etme maliyeti ile muhasebeleştirildiği ve sonrasında bu tutarın yatırım yapılan işletmenin net varlıklarında yatırımcı işletmenin payına düşen kısmı yansıtacak şekilde düzeltildiği bir muhasebe yöntemidir. Yatırımcı işletmenin kâr veya zararı, yatırım yapılan işletmenin kâr veya zararından kendisine düşen payı; yatırımcı işletmenin diğer kapsamlı kârı, yatırım yapılan işletmenin diğer kapsamlı kârından kendisine düşen payı kapsamaktadır.

Müşterek anlaşma: İki veya daha fazla tarafın üzerinde müşterek kontrole sahip olduğu anlaşmadır.

Müşterek kontrol: Bir anlaşma üzerindeki kontrolün sözleşmeye dayalı olarak paylaşılmasıdır. Bu kontrolün sadece, önemli konularla ilgili kararların, kontrolü paylaşan tarafların oy birliği ile mutabakatını gerektirdiği durumlarda var olduğu kabul edilir.

İş ortaklığı: müşterek kontrole sahip olan tarafların, girişimin net varlıkları üzerinde haklarının bulunduğu müşterek anlaşmadır.

İş ortaklığı katılımcısı: İş ortaklığı üzerinde müşterek kontrol gücüne sahip olan katılımcı taraftır.

Önemli etki: Yatırım yapılan işletmenin finansal ve faaliyetle ilgili politikaların belirlenmesi kararlarına katılma gücü olup bu politikaları tek başına ya da bir başka taraf ile müşterek kontrol etme gücünü ifade etmemektedir.

Bir işletmenin doğrudan ya da dolaylı olarak (örneğin bağlı ortaklıkları vasıtasıyla) yatırım yapılan 3 işletmenin oy hakkının yüzde 20 ya da daha fazlasını elinde tutması durumunda, aksi açıkça ortaya konulamadığı sürece, söz konusu işletmenin önemli etkisinin bulunduğu kabul edilir. Diğer yandan, işletmenin doğrudan ya da dolaylı olarak (örneğin bağlı ortaklıkları vasıtasıyla) yatırım yapılan işletmenin oy hakkının yüzde 20'sinden daha azını elinde bulundurması durumunda ise; böyle bir etkinin bulunduğu açıkça ortaya konulamadığı sürece, söz konusu işletmenin önemli etkisinin bulunmadığı kabul edilir. Yatırım yapılan bir işletmeye başka bir yatırımcı tarafından önemli tutarda veya mutlak çoğunlukla sahip olunması, yatırımcı işletmenin önemli etkiye sahip olmasına kesin olarak engel teşkil etmez (TMS 28, md. 5).

2.1.17.4. Özkaynak Yöntemi

Özkaynak yöntemine göre, iştirak veya iş ortaklığı yatırımı başlangıçta elde etme maliyeti ile muhasebeleştirilir. Edinme tarihinden sonra ise, yatırımcının yatırım yapılan işletmenin kâr veya zararındaki payı yatırımın defter değeri artırılarak ya da azaltılarak finansal tablolara yansıtılır. Yatırımcının yatırım yapılan işletmenin kâr veya zararından alacağı pay, yatırımcının kâr veya zararı olarak muhasebeleştirilir (TMS 28, md. 10).

Yatırım yapılan işletme üzerinde önemli etkisi bulunan veya yatırım yapılan işletmeyi müşterek kontrol eden işletme, özkaynak yöntemini uygulayarak muhasebeleştirir (TMS 28, md. 16).

2.1.17.5. Literatür Taraması

İştirak yatırımlarının muhasebeleştirilmesini el aldığı çalışmasında, TMS 28 standardının getirdiği en önemli yenilik olarak özkaynak yöntemini gösteren Gökgöz (2013); söz konusu özkaynak yönteminin, iştirak yatırımlarının değerlendirilmesinde uygulanmasının finansal tablolarda iştirakin değerinin güncel haliyle gözükmesini sağlayacağını belirtmiştir.

2.1.18. TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama

"TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama" Standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 31.12.2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Söz konusu Standart Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla çeşitli tebliğler[15] aracılığıyla güncellenmiştir.

2.1.18.1. Amaç - Kapsam – Açıklamalar

Bu Standart, geçerli para birimi yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi olan işletmelerin, konsolide finansal tabloları da dâhil olmak üzere, tüm temel finansal tablolarında uygulanır (TMS 29, md. 1).

Bu Standart, yüksek enflasyonun varlığına ilişkin kesin bir oran tanımlamaz. Finansal tabloların bu Standarda göre düzeltilmesinin ne zaman gerekli hale geleceği konusu bir takdir meselesidir. Yüksek enflasyon, bir ülkenin, bunlarla sınırlı kalmamak üzere, aşağıdakileri de içeren ekonomik özelliklerince belirlenir (TMS 29, md. 3):

[15] 13.08.2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 71 sıra no'lu, 13.08.2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 91 sıra no'lu, 28.11.2008 tarih ve 27068 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 117 sıra no'lu.

a) Nüfusun çoğunluğu servetini parasal olmayan varlıklarda ya da nispeten istikrarlı bir yabancı para biriminde tutmayı tercih eder. Elde tutulan yerel para, satın alma gücünü korumak üzere hemen yatırıma dönüştürme vb. suretiyle değerlendirilir;

b) Nüfusun çoğunluğu parasal tutarları yerel para biriminden değil, nispeten istikrarlı bir döviz cinsinden dikkate alır. Fiyatlar da bu döviz cinsinden belirlenebilir;

c) Kredili satış ve satın almalardaki fiyatlar; süre kısa bile olsa, kredi süresi boyunca satın alma gücünde beklenen zararları karşılayacak şekilde belirlenir;

d) Faiz oranları, ücretler ve fiyatlar bir 'fiyat endeksi'ne bağlıdır ve

e) Son üç yılın kümülatif enflasyon oranı %100'e yaklaşmakta ya da aşmaktadır.

Tarihi maliyet esasına göre raporlama dönemi sonu itibarıyla cari ölçüm birimine göre ifade edilmemiş finansal durum tablosu (bilanço) kalemleri, genel bir fiyat endeksi kullanılarak düzeltilir (TMS 29, md. 11). Cari maliyet esasına göre değerlenmiş kalemler hali hazırda raporlama dönemi sonundaki cari ölçüm birimine göre ifade edildiklerinden düzeltilmezler (TMS 29, md. 29)

Bu Standart, kapsamlı gelir tablosunun tüm kalemlerinin raporlama dönemi sonundaki cari ölçüm birimine göre ifade edilmesini gerektirir. Bu nedenle tüm gelir ve gider kalemlerinin ilk kaydedildikleri tarihlerden itibaren genel fiyat endeksinde gerçekleşen değişime göre düzeltilmesi gerekir (TMS 29, md. 26).

Cari maliyet esasına göre hazırlanmış kapsamlı gelir tablosu düzeltme öncesi, genellikle ilgili işlem ya da olayların gerçekleştiği tarihlerdeki cari maliyetleri içerir. Satılan malın maliyeti ve amortisman gideri, tüketim tarihlerindeki cari maliyetlerden kaydedilir; satışlar ve diğer giderler gerçekleştikleri tarihlerdeki parasal tutarlara göre muhasebeleştirilir. Bu nedenle, tüm tutarların genel bir fiyat endeksi kullanılarak raporlama dönemi sonundaki cari ölçüm birimine göre düzeltilmesi gerekir (TMS 29, md. 30).

2.1.18.2. Literatür Taraması

Keleş (2015), TMS 29 üzerinde yürüttüğü çalışmasında, yüksek enflasyonlu ekonomilerde finansal tabloların düzeltilmesinin, karar alıcıların doğru karar almalarına yardımcı olacağını belirtmiştir.

2.1.19. TMS 33 Hisse Başına Kazanç

"TMS 33 Hisse Başına Kazanç" Standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 28.03.2006 tarih ve 26122 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Söz konusu Standart, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla çeşitli tebliğler[16] aracılığıyla güncellenmiştir.

2.1.19.1. Amaç

Bu Standardın amacı; hem aynı raporlama dönemi içinde farklı işletmelerin, hem de aynı işletmenin farklı raporlama dönemlerindeki performansının karşılaştırılmasına yardımcı olmak amacıyla, hisse başına kazancın belirlenmesine ve finansal tablo kullanıcılarına sunulmasına ilişkin ilkeleri belirlemektir. Hisse başına kazanç verilerinin, "kazanç"ın farklı muhasebe politikalarına göre saptanması nedeniyle sınırlı kullanıma sahip olmasına karşın, tutarlı bir biçimde belirlenen bir payda, finansal raporlamanın kalitesini artırıcı bir etkiye sahip olacaktır. Bu Standardın odaklandığı nokta, hisse başına kazancın hesaplamasına ilişkin paydanın belirlenmesidir (TMS 33, md. 1).

2.1.19.2. Kapsam

Bu Standart aşağıdakilere uygulanır (TMS 33, md. 2):

a) Bir işletmenin ayrı veya bireysel finansal tabloları:

[16] 15.07.2007 tarih ve 26583 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 57 sıra no'lu, 15.07.2007 tarih ve 26583 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 64 sıra no'lu, 13.08.2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 66 sıra no'lu, 13.08.2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 71 sıra no'lu, 28.10.2011 tarih ve 28098 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 217 sıra no'lu, 29.06.2012 tarih ve 28338 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 sıra no'lu, 30.12.2012 tarih ve 28513 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5 sıra no'lu.

i) Adi hisse senetleri veya potansiyel adi hisse senetleri borsa veya diğer teşkilatlanmış piyasalarda (yurtiçi veya yurtdışı borsa veya yerel ve bölgesel piyasaların da dâhil olduğu tezgâh üstü piyasa) işlem gören veya

ii) Borsa veya diğer teşkilatlanmış bir piyasada adi hisse senetlerini ihraç etmek amacıyla, bir menkul kıymetler komisyonu veya diğer düzenleyici kuruluş ile finansal tablolarını oluşturan veya oluşturma sürecinde olan ve

b) Bir grubun ana ortaklık ile konsolide edilmiş finansal tabloları:

i) Adi hisse senetleri veya potansiyel adi hisse senetleri borsa veya diğer teşkilatlanmış piyasalarda (yurtiçi veya yurtdışı borsa veya yerel ve bölgesel piyasaların da dâhil olduğu tezgâh üstü piyasa) işlem gören veya

ii) Borsa veya diğer teşkilatlanmış bir piyasada adi hisse senetlerini ihraç etmek amacıyla, bir menkul kıymetler komisyonu veya diğer düzenleyici kuruluş ile finansal tablolarını oluşturan veya oluşturma sürecinde olan.

Hisse başına kazanç tutarını kamuoyuna açıklayan bir işletme, söz konusu tutarı bu Standarda göre hesaplar ve kamuoyuna açıklar (TMS 33, md. 3).

2.1.19.3. Açıklamalar

Bu Standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir (TMS 33, md. 5):

Ters Sulandırma (Hisse senetlerinde artış olsa bile hisse başına kazancın/kârın artışı veya hisse başına zararın azalışı): Dönüştürülebilir araçların dönüşümünün gerçekleştiği, opsiyon ve hisse alım hakkı veren araçların kullanıldığı veya belirli koşulların yerine gelmesini takiben adi hisse senetlerinin ihraç edildiği varsayımı sonucunda, hisse başına kazancın artması veya hisse başına zararın azalmasıdır.

Koşullu yeni hisse senedi çıkarma sözleşmesi: Belirli koşulların yerine getirilmesine bağlı olan hisse senedi ihraç sözleşmesidir.

Koşula bağlı çıkarılabilir hisse senetleri: Koşullu yeni hisse senedi çıkarma sözleşmesinde belirtilen koşulların yerine gelmesini takiben bedelsiz olarak ya da çok az bir nakit veya başka tür bir ödeme karşılığında ihraç edilebilecek adi hisse senetleridir.

Sulandırma (Hisse senetlerinde artış olduğu takdirde hisse başına kazancın/kârın azalışı veya hisse başına zararın artışı): Dönüştürülebilir araçların dönüşümünün gerçekleştiği, opsiyon ve hisse alım hakkı veren araçların kullanıldığı veya belirli koşulların yerine gelmesini takiben adi hisse senetlerinin ihraç edildiği varsayımı sonucunda, hisse başına kazancın azalması veya hisse başına kaybın artmasıdır.

Opsiyonlar, hisse alım hakkı veren finansal araçlar ve eşdeğerleri: Sahibine adi hisse senedi alım hakkı veren finansal araçlardır.

Adi hisse (pay) senedi: Diğer tüm özkaynağa dayalı finansal araç sınıflarından sonra gelen, özkaynağa dayalı bir finansal araçtır.

Potansiyel adi hisse (pay) senedi: Sahibine adi hisse senedi alım hakkı verebilen bir finansal araç ya da benzeri bir sözleşmedir.

Satım opsiyonu: Sahibine belli bir dönem boyunca önceden belirlenmiş bir fiyattan adi hisse senedi satım hakkı veren sözleşmelerdir.

2.1.19.4. Ölçme

2.1.19.4.1. Adi Hisse Başına Kazanç

İşletme, ana ortaklığın adi hisse senedi sahiplerinin payına düşen kazanç veya zarar ile sunulmuş olması durumunda, sürdürülen faaliyetlerden anılan hisse senedi sahiplerinin payına düşen kazanç veya zarar için, adi hisse başına kazanç tutarlarını hesaplar (TMS 33, md. 9).

Adi hisse başına kazanç, ana ortaklığın adi hisse senedi sahiplerinin payına düşen kazanç veya zararının (pay), dönemin adi hisse senedi sayısının ağırlıklı ortalamasına (payda) bölünmesiyle hesaplanır (TMS 33, md. 9).

2.1.19.4.2. Kazanç

Adi hisse başına kazancın hesaplanmasında, aşağıdaki kalemlerle ilgili olarak ana ortaklığın adi hisse senedi sahiplerinin payına düşen tutarlar, ilgili kalemlerin vergi sonrası imtiyazlı

temettü tutarlarına, imtiyazlı hisse senetlerinin ödenmesinden kaynaklanan farklara ve özkaynak olarak sınıflanan imtiyazlı hisse senetlerinin benzer etkilerine ilişkin düzeltmeler yapıldıktan sonraki tutarlardır (TMS 33, md. 12):

a) Sürdürülen faaliyetlerden ana ortaklığın payına düşen kâr veya zarar ve

b) Ana ortağın payına düşen kâr veya zarar.

Ana ortaklığın adi hisse senedi sahiplerine düşen, dönem içerisinde muhasebeleştirilen vergi gideri ve borç olarak sınıflanan imtiyazlı hisse senedi temettüleri dâhil tüm gelir ve gider kalemleri, ana ortaklığın adi hisse senedi sahiplerine düşen dönem kâr veya zararının belirlenmesinde dikkate alınır (TMS 33, md. 13).

2.1.19.4.3. Hisse Senetleri

Adi hisse başına kazanç tutarının hesaplanmasında; adi hisse senedi sayısı, dönem boyunca mevcut adi hisse senedi sayısının ağırlıklı ortalamasını ifade eder (TMS 33, md. 19).

Dönem boyunca mevcut adi hisse senedi sayısının ağırlıklı ortalamasının kullanılması; dönem içi herhangi bir zamanda daha az veya daha çok hisse senedinin mevcut olması sonucunda, sermaye tutarının dönem içerisinde değişebilme olasılığını yansıtır. Dönem içinde mevcut adi hisse senedi sayısının ağırlıklı ortalaması, dönem boyunca ihraç edilen veya geri alınan ve zaman ağırlık faktörüyle çarpılan adi hisse senedi sayısı ile düzeltilmiş dönem başı adi hisse senedi sayısını ifade eder. Zaman ağırlıklı faktör, hisselerin mevcut olduğu gün sayısının dönemin toplam gün sayısına bölünmesi sonucu elde edilir; çoğunlukla, makul bir ağırlıklı ortalama tahmini yeterlidir (TMS 33, md. 20).

2.1.19.4.4. Sulandırılmış Hisse Başına Kazanç

İşletme, ana ortaklığın adi hisse senedi sahiplerinin payına düşen kazanç veya zarar ile sunulmuş olması durumunda, sürdürülen faaliyetlerden anılan hisse senedi sahiplerinin payına düşen kazanç veya zarar için adi hisse başına kazanç tutarlarını hesaplar (TMS 33, md. 30). Sulandırılmış hisse başına kazanç şu şekilde formüle edilebilir (Alper ve Poroy Arsoy, 2009):

$$\text{Sulandırılmış Hisse Başına Kazanç} = \frac{\text{Dönem Net Karı} - \text{İmtiyazlı Hisse Senedi Temettülerinin Vergi Sonrası Tutarı} + \text{Dönüşüm Farkları}}{\text{Adi Hisse Senedi Sayısının Ağırlıklı Ortalaması} + \text{Dönüştürülen Ek Hisse Senedi Sayısının Ağırlıklı Ortalaması}}$$

Sulandırılmış hisse başına kazancın hesaplanmasında, işletme, ana ortaklığın adi hisse senedi sahiplerinin payına düşen kâr veya zarar ile ağırlıklı ortalama hisse senedi sayısını, sulandırma etkisi olan potansiyel adi hisse senetlerinin etkilerine göre düzeltir (TMS 33, md. 31).

2.1.19.5. Literatür Taraması

Ertürk ve diğ. (2015), TMS 33'ün "kazanç" değil, "hisse" odaklı olduğunu belirttikleri çalışmalarında, Türkiye'de "potansiyel hisse senedi" olarak işlem gören araçların yaygın olarak kullanılmaması nedeniyle tam olarak uygulanamamakta olduğunu vurgulamışlardır.

Alper ve Poroy Arsoy (2009) ise çalışmalarında, sulandırılmış hisse başına kazanç oranının; işletme adına hisse senetlerinin ne kadad faydalı olduğunun belirlenmesinde önemli rol oynadığının belirtmişlerdir.

2.1.20. TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama

"TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama" Standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 02.02.2006 tarih ve 26068 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Söz konusu Standart, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla çeşitli tebliğler[17] aracılığıyla güncellenmiştir.

[17] 15.07.2007 tarih ve 26583 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 45 sıra no'lu, 13.08.2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 66 sıra no'lu, 13.08.2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 67 sıra no'lu, 13.08.2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 71 sıra no'lu, 13.08.2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 94 sıra no'lu, 28.11.2008 tarih ve 27068 sayılı Resmi Gazetede

2.1.20.1. Amaç – Kapsam – Açıklamalar

Bu Standardın amacı; ara dönem finansal raporlamanın asgari içeriğinin tanımlanması ve ara döneme ilişkin özet veya ayrıntılı finansal tablolardaki muhasebeleştirme ve ölçme ilkelerini belirlemektir. Zamanında yapılan ve güvenilir bir ara dönem raporlama; yatırımcıların, kredi veren kuruluşların ve diğer tarafların işletmenin gelir ve nakit akışı yaratma kapasitesi ile finansal durumunu ve likiditesini daha iyi anlamasını sağlar.

Bu Standart, hangi işletmelerin ara dönem finansal rapor hazırlayacağını, hangi sıklıkta veya ara dönemden sonra ne kadar kısa bir zamanda yayınlaması gerektiği hususlarını düzenlemez. Ancak, Devlet, sermaye piyasası düzenleyici kuruluşları, borsalar ve muhasebe düzenleyici kuruluşları sıklıkla borçlanma senetleri ve hisse senetleri halka arz edilmiş işletmelerin ara dönem finansal rapor yayınlamasını öngörür. Bu Standart, bir işletmenin Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına uygun olarak ara dönem finansal raporlama yapmasının zorunlu olduğu veya ara dönem finansal raporlama yapmayı seçmesi durumunda uygulanır (TMS 34, md. 1)

Ara dönem finansal rapor asgari olarak aşağıda verilen unsurlardan oluşur (TMS 34, md. 8):

a) Özet finansal durum tablosu (bilanço),

b) Özet kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu veya tabloları,

c) Özet bir özkaynak değişim tablosu,

d) Özet nakit akış tablosu ve

e) Seçilmiş dipnotlar (açıklayıcı notlar).

Bir işletmenin ara dönem finansal raporunda finansal tablolar tam setini yayımlaması durumunda; bu finansal tabloların biçim ve içeriğinin, TMS 1'de finansal tablolar tam seti için öngörülen hükümler ile uyumlu olması zorunludur (TMS 34, md. 9).

---

yayımlanan 119 sıra no'lu, 26.08.2010 tarih ve 27684 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 205 sıra no'lu, 29.06.2012 tarih ve 28338 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 sıra no'lu, 30.12.2012 tarih ve 28513 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5 sıra no'lu, 17.07.2013 tarih ve 28710 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 11 sıra no'lu, 05.03.2014 tarih ve 28932 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 13 sıra no'lu, 09.04.2015 tarih ve 29321 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 42 sıra no'lu

2.1.21. TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü

"TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü" Standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 18.03.2006 tarih ve 26112 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Söz konusu Standart, Uluslararası Muhasebe Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla çeşitli tebliğler[18] aracılığıyla güncellenmiştir.

2.1.21.1. Amaç

Bu Standardın amacı; bir işletmenin, varlıklarının geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir değerden izlenmemesini sağlamak amacıyla uygulanması gereken ilkeleri belirlemektir. Bir varlığın defter değerinin; kullanımı ya da satışı ile geri kazanılacak tutarından fazla olması durumunda, ilgili varlık geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir tutardan izlenir. Eğer durum bu şekilde ise, varlık değer düşüklüğüne uğramıştır ve Standart, işletmenin değer düşüklüğü zararını muhasebeleştirmesini gerektirir. Standart ayrıca, bir işletmenin değer düşüklüğü zararını ne zaman iptal etmesi gerektiği ile kamuoyuna yapılması gereken açıklamaları da düzenler (TMS 36, md. 1).

[18] 15.07.2007 tarih ve 26583 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 45 sıra no'lu, 15.07.2007 tarih ve 26583 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 58 sıra no'lu, 15.07.2007 tarih ve 26583 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 64 sıra no'lu, 13.08.2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 66 sıra no'lu, 13.08.2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 67 sıra no'lu, 13.08.2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 71 sıra no'lu, 13.08.2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 77 sıra no'lu, 13.08.2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 95 sıra no'lu, 28.11.2008 tarih ve 27068 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 120 sıra no'lu, 28.11.2008 tarih ve 27068 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 123 sıra no'lu, 31.12.2008 tarih ve 27097 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 127 sıra no'lu 08.01.2009 tarih ve 27104 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 137 sıra no'lu, 29.07.2009 tarih ve 27303 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 157 sıra no'lu, 27.04.2010 tarih ve 27564 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 188 sıra no'lu, 20.03.2011 tarih ve 27880 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 211 sıra no'lu, 28.10.2011 tarih ve 28098 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 216 sıra no'lu 28.10.2011 tarih ve 28098 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 217 sıra no'lu, 30.12.2012 tarih ve 28513 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5 sıra no'lu, 11.02.2014 tarih ve 28910 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 15 sıra no'lu, 12.11.2014 tarih ve 29173 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 35 sıra no'lu.

2.1.21.2. Kapsam

Bu Standart, aşağıdakiler hariç olmak üzere, her türlü varlığa ilişkin değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesinde uygulanır (TMS 36, md. 2):

a) Stoklar,

b) İnşaat sözleşmelerinden kaynaklanan varlıklar,

c) Ertelenmiş vergi varlıkları,

d) Çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan varlıklar,

e) "TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçüm" Standardı kapsamındaki finansal varlıklar,

f) Gerçeğe uygun değerle ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkuller,

g) Gerçeğe uygun değerden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülen TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı kapsamındaki tarımsal faaliyetlere ilişkin canlı varlıklar,

h) Ertelenen edinme maliyetleri ve "TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri" Standardı kapsamında olan sigorta poliçelerindeki sigortacının sözleşmeden doğan haklarından kaynaklanan maddi olmayan duran varlıklar ve

i) "TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Maddi Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler" Standardı çerçevesinde satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan maddi duran varlıklar (veya elden çıkarılacak varlık grupları).

2.1.21.3. Değer Azalmasına İlişkin Göstergeler

Bilindiği üzere, varlıkların geri kazanılabilir değeri, defter değerinden daha düşükse varlıklarda değer düşüklüğü söz konusu olmaktadır. Değer düşüklüğü zararının oluşmuş olabileceğine dair işletme içi ve dışı bilgi kaynaklarına ait belirtiler aşağıdaki gibidir (TMS 36, md. 12):

İşletme dışı bilgi kaynakları;

a) Dönem içinde varlığın gerçeğe uygun değerinin, zamanın ilerlemesinden veya normal kullanımdan kaynaklanması beklenenden çok daha fazla azalmış olduğuna dair gözlemlenebilir göstergeler vardır.

b) İşletmenin faaliyette bulunduğu teknolojik, ekonomik veya hukuki çevre ile pazarda veya varlığın tahsis edildiği piyasada işletme üzerinde olumsuz etkisi olan önemli değişiklikler dönem içerisinde gerçekleşmiş veya bu değişikliklerin yakın gelecekte gerçekleşmesi beklenmektedir.

c) Dönem içerisinde, faiz oranları veya diğer yatırım kârlılığı ile ilgili piyasa oranları artmış olup; söz konusu artışların, varlığın kullanım değerinin hesaplanmasında kullanılan iskonto oranını önemli ölçüde etkilemesi ve varlığın geri kazanılabilir tutarını büyük ölçüde azaltması muhtemeldir.

d) İşletmenin net varlıklarının defter değeri piyasa değerlerinden daha yüksektir.

İşletme içi bilgi kaynakları;

e) Varlığın fiziksel hasara uğradığı veya değer yitirdiğine ilişkin kanıt bulunmaktadır.

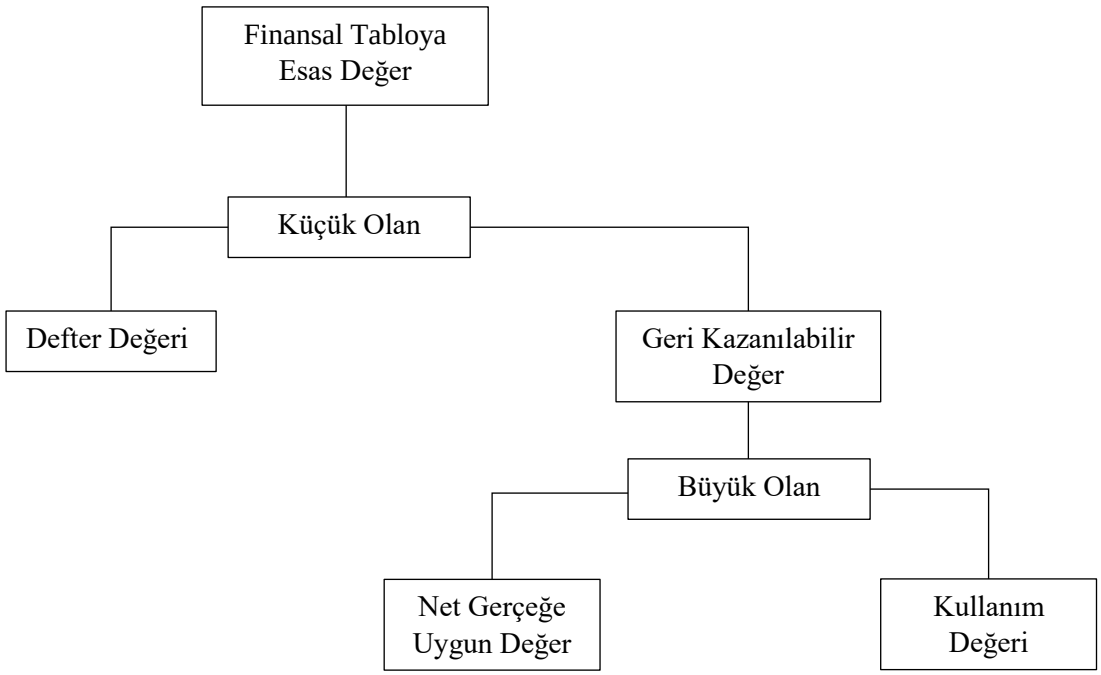
f) İşletmede, varlığın mevcut veya gelecek kullanım yöntemini etkileyecek, önemli olumsuz değişiklikler meydana gelmiş veya bunların yakın gelecekte meydana gelmesi beklenmektedir. Bu değişiklikler şunları içerir; varlık kullanım dışıdır; varlığın dâhil olduğu faaliyetin sona erdirilmesi veya yeniden yapılandırılması planları vardır; varlığın beklenen tarihten önce elden çıkarılması planlanmaktadır; varlığın yararlı ömrünün sınırsız değil sınırlı olduğu sonucuna varılmıştır.

g) İşletme içi raporlamada, varlığın ekonomik performansının beklenenden daha kötü olduğu veya olacağına ilişkin kanıt mevcuttur.

h) "TMS 28 İştiraklerdeki Yatırımlar" Standardında tanımlanan iştirakler ve

i) "TMS 31 İş Ortaklıklarındaki Paylar" Standardında tanımlanan iş ortaklıkları.

Yukarıda sayılan belirtilerden herhangi biri mevcut ise işletmenin resmi bir değer düşüklüğü testi yapması gerekmektedir. Değer düşüklüğü testi aşağıdaki şekilde gösterilmektedir (Örten, Kaval ve Karapınar, 2015: 487).



Şekil 14. Değer Düşüklüğü Testi

Varlık başka bir Standarda göre yeniden değerlenmiş tutarı üzerinden gösterilmedikçe; değer düşüklüğü zararı derhal kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Yeniden değerlenmiş bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararı, anılan diğer Standarda göre yeniden değerleme değer azalışı olarak dikkate alınır (TMS 36, md. 60).

2.1.21.4. Literatür Taraması

Kaya ve Dinç (2007) ve Tuğay (2014), TMS 16 ve TMS 36 standartlarını konu aldığı çalışmalarında, değer düşüklüğü için ayrı bir hesap olması gerekliliğini belirtmiş ve 25 Maddi Duran Varlık grubunda boş hesap olmadığı için 257 Birikmiş Amortisman hesabının adının değiştirilerek değer düşüklüklerinin de bu hesapta izlenmesini önermiştir. Ayrıca çalışmalarda standartlarda daha çok yeniden değerleme modeli üzerinde durulduğu ve açıklandığı ancak maliyet modeli ile ilgili yeterli açıklama olmadığı ifade edilmektedir.

Esen ve Perek (2009) ise TMS 36'nın getirdiği en önemli yenilik olarak "değer düşüklüğüne tabi tutulacak varlıkların nakit yaratma kabiliyetine sahip olması gerekliliği"ni vurguladıkları çalışmalarında; nakit yaratan birimlerin (NYB) belirlenmesinin işleme yöneticilerine bırakılmasıyla öznel uygulamaların önünün açıldığını, bu durumun denetim işlemlerini zorlaştıracağını, NYB kullanım değerinin saptanmasında kullanılan iskonto

oranının ne olarak alınacağı ile ilgili daha spesifik hükümler getirilmesi gerektiğini belirtmişlerdir.

Bilen ve Özkan (2016) ise TMS 36 uyarınca kullanım değerinin hesaplanmasını konu aldıkları çalışmalarında; TMS 36 ile getirilen yeniliklerin sonucunda mevcut hesap planında değişikliğe gidilmesi gerektiğini belirtmişlerdir. Benzer bir çalışmada Sipahi ve Öğüz Akarçay (2010), standartların Türkiye'de sağlıklı bir şekilde uygulanabilmesi için standart koyucular ve ilgili kuruluşlara büyük görevler düştüğünü belirtmişlerdir.

Akgün (2009) ise TMS çerçevesinde varlıklarda değer düşüklüğü ve şerefiyeyi konu aldığı çalışmasında, varlıklarda değer düşüklüğü konusunda olağanüstü amortisman hariç vergi mevzuatı ile TMS arasında birbiri ile örtüşen hiçbir düzenlemenin bulunmadığını belitmiştir.

2.1.22. TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar Ve Koşullu Varlıklar

"TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar" Standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 15.02.2006 tarih ve 26081 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Söz konusu Standart, Uluslararası Muhasebe Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla; çeşitli tebliğler[19] aracılığıyla güncellenmiştir.

2.1.22.1. Amaç

Bu Standardın amacı; uygun muhasebeleştirme kriterleri ve ölçüm esaslarının karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklara uygulanmasını ve kullanıcıların bunların nitelikleri, zamanlamaları ve tutarlarını anlamalarını sağlamak üzere gerekli bilgilerin finansal tablo eklerinde gösterilmesini sağlamaktır (TMS 37, md. 1).

[19]15.07.2007 tarih ve 26583 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 59 sıra no'lu, 15.07.2007 tarih ve 26583 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 64 sıra no'lu, 13.08.2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 71 sıra no'lu, 13.08.2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 96 sıra no'lu, 20.03.2011 tarih ve 27880 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 211 sıra no'lu, 18.09.2014 tarih ve 29123 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 22 sıra no'lu.

Bu Standart; karşılıkları, zaman ve tutarlarına ilişkin kesinlik olmayan borçlar olarak tanımlar. Bazı ülkelerde, "karşılıklar" terimi, amortisman, varlıklarda değer düşüklüğü ve şüpheli alacaklar gibi kavramları ifade etmek için de kullanılmaktadır. Bunlar, varlıkların defter değerinde yapılan değişikliklere ilişkin düzeltmelerdir (ayarlamalar) ve bu Standardın konusuna girmezler (TMS 37, md. 7).

Diğer Standartlar harcamaların varlık olarak mı yoksa maliyet olarak mı değerlendirileceğini belirler. Sözü edilen konulara bu Standart kapsamında yer verilmemiştir. Dolayısıyla, bu Standart, karşılık ayrılması durumunda, katlanılan maliyetlerin aktifleştirilmesi işlemini ne zorunlu kılar, ne de bu işlemi yasaklar (TMS 37, md. 8).

2.1.22.2. Kapsam

İşletmeler, aşağıda yer alan durumlardan kaynaklananlar hariç olmak üzere, karşılıkların, koşullu borçların ve koşullu varlıkların muhasebeleştirilmesinde bu Standart hükümlerini uygular (TMS 37, md. 1):

a) Ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmeler hariç, belirli koşullar altında yürürlüğe girecek sözleşmelerden kaynaklanan

b) Başka bir Standart ile düzenlenmiş olan.

Bu Standart "TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme" Standardı kapsamına dâhil olan finansal araçlara (garantiler dâhil) uygulanmaz (TMS 37, md. 2).

2.1.22.3. Açıklamalar

Bu Standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir (TMS 37, md. 10):

Karşılık: Gerçekleşme zamanı veya tutarı belli olmayan yükümlülüktür.

Yükümlülük: Geçmiş olaylardan kaynaklanan ve ifası halinde ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmasına neden olacak mevcut yükümlülüktür.

Sorumluluk doğuran olay: İşletmenin söz konusu yükümlülüğü yerine getirmekten başka gerçekçi bir alternatifinin olmaması sonucunu doğuran, hukuki veya zımni bir kabulden doğan yükümlülük yaratan olaydır.

Hukuki yükümlülük: Aşağıda sayılanlardan kaynaklanan yükümlülüktür:

a) Sözleşme (açık ya da zımni hükümleri aracılığıyla);

b) Yasal düzenleme veya

c) Diğer kanuni uygulamalar.

Zımni kabulden doğan yükümlülük: İşletmenin aşağıda yer alan fiillerinden kaynaklanan yükümlülüktür:

a) Geçmişteki uygulamalar, yayımlanmış politikalar veya yeterince belirli cari açıklamalarla, işletmenin belirli sorumlulukları üstleneceğini diğer şahıslara taahhüt etmesi ve

b) Bunun sonucunda, işletmenin bu sorumlulukları yerine getireceği konusunda diğer şahıslar nezdinde geçerli bir beklenti yaratmış olması.

Koşullu yükümlülük:

a) Geçmiş olaylardan kaynaklanan ve işletmenin tam anlamıyla kontrolünde bulunmayan, bir veya daha fazla kesin mahiyette olmayan olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile mevcudiyeti teyit edilebilecek olan veya

b) Geçmiş olaylardan kaynaklanan; fakat aşağıda yer alan nedenlerle finansal tablolara yansıtılamayan mevcut yükümlülüktür:

i) Yükümlülüğün yerine getirilmesi için, ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkma ihtimalinin bulunmaması veya

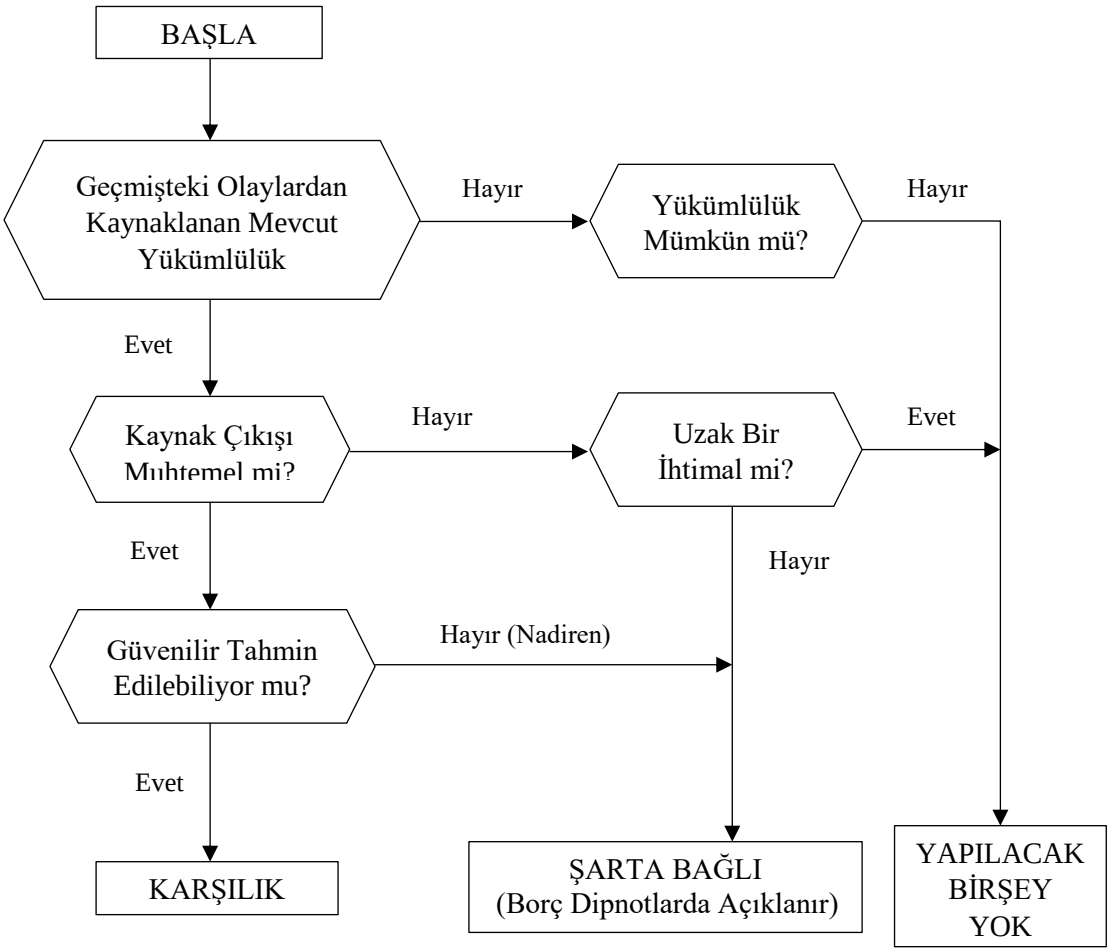
ii) Yükümlülük tutarının, yeterince güvenilir olarak ölçülememesi.

Koşullu varlık: Geçmiş olaylardan kaynaklanan ve işletmenin tam anlamıyla kontrolünde bulunmayan, bir veya daha fazla kesin mahiyette olmayan olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile mevcudiyeti teyit edilecek olan varlıktır.

Yeniden yapılandırma: Yönetim tarafından planlanan ve kontrol edilen bir programdır ve aşağıdakilerden herhangi birinin değişmesi sonucunu doğurur:

a) İşletme tarafından yapılmakta olan faaliyetin kapsamı veya

b) Söz konusu faaliyetin ifa şekli.



Şekil 15. Karşılıklar, Koşullu Borçlar Karar Ağacı

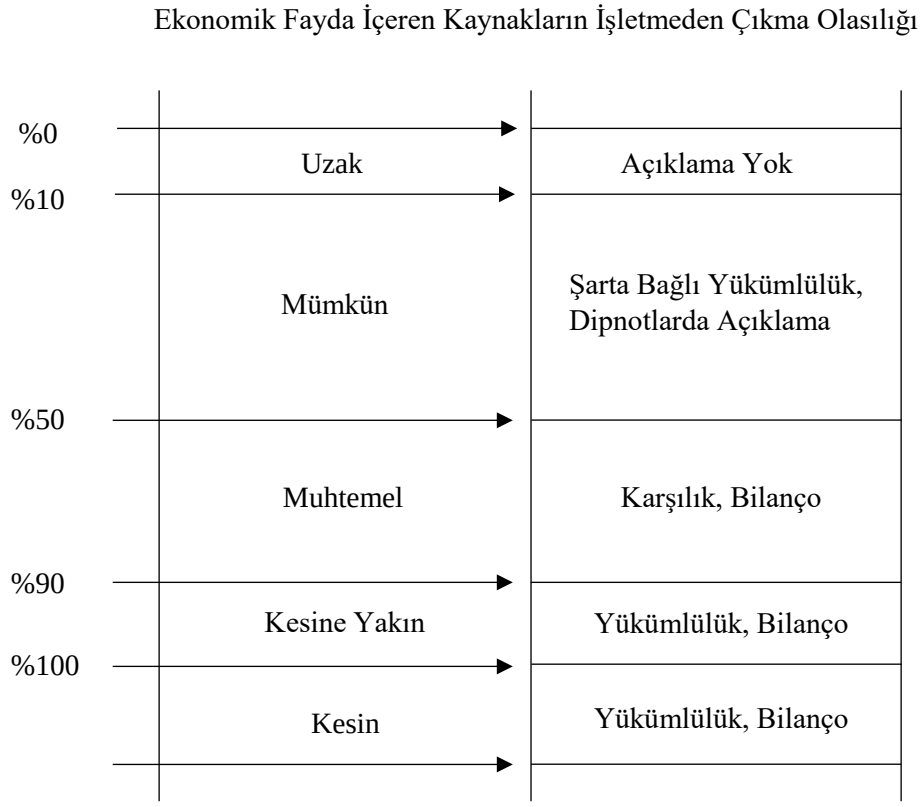
Kaynak: *Özerhan & Yanık, 2012: 471.*

Karşılıklar, ait olduğu ödemeye ilişkin olarak gelecek bir tarihte yapılacak harcamanın zaman ve miktarının kesin olmaması nedeniyle, ticari borçlar ve tahakkuklar gibi diğer yükümlülüklerden ayırt edilebilir (TMS 37, md. 11). Bunun aksine,

a) Ticari borçlar, alınan veya tedarik edilen mal ya da hizmetler için ödenen ve faturası kesilen ya da tedarikçiyle resmi olarak anlaşılan borçlardır ve

b) Tahakkuklar, çalışanlara ait tutarlar da dâhil olmak üzere (örneğin, tahakkuk eden ücretli izine ilişkin tutar), alınan veya tedarik edilen mal ya da hizmetlere ilişkin olarak ortaya çıkan, ancak henüz ödenmemiş, faturası kesilmemiş veya tedarikçiyle resmi olarak anlaşılmamış olan borçlardır. Bazen tahakkukların miktarı veya zamanlamasının tahmini için gerekli olmasına rağmen, belirsizlik genellikle karşılıklar için olanlardan çok daha azdır. Karşılıklar ayrı olarak gösterilirken, tahakkuklar genellikle ticari veya diğer borçların bir parçası olarak gösterilir (TMS 37, md. 11).

Bu bilgiler ışığında, yükümlülük, karşılık ve şarta bağlı yükümlülük ayırımı aşağıdaki şekilde açıklanmıştır (Örten, Kaval ve Karapınar, 2015: 537).



Şekil 16. Yükümlülük, Karşılık, Şarta Bağlı Yükümlülük Ayırımı

2.1.22.3.1. Muhasebeleştirme

Karşılıklar: Bir karşılık, aşağıda yer alan koşulların varlığı halinde finansal tablolara yansıtılır:

a) Geçmiş bir olaydan kaynaklanan mevcut bir yükümlülüğün (hukuki veya zımni) bulunması;

b) Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmalarının muhtemel olması,

c) Yükümlülük tutarının güvenli bir biçimde tahmin edilebiliyor olması. Bu koşulların karşılanmaması durumunda, herhangi bir karşılık finansal tablolara yansıtılmaz.

Yükümlülük: Nadiren de olsa, bazı durumlarda ortada mevcut bir yükümlülük olup olmadığı açık değildir. Anılan durumlarda, eldeki tüm kanıtlar dikkate alındığında, raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) itibariyle mevcut bir yükümlülüğün var olması

ihtimali böyle bir yükümlülüğün yok olması ihtimalinden daha yüksekse, geçmişteki bir olayın mevcut bir yükümlülüğü doğurduğu kabul edilir.

Koşullu borçlar: İşletme, koşullu borçlarını finansal tablolarına yansıtmaz.

Koşullu varlıklar: İşletme, koşullu varlıklarını finansal tablolarına yansıtmaz.

2.1.22.3.2. Ölçme

Karşılık olarak muhasebeleştirilen tutar, mevcut bir yükümlülüğü yerine getirmek için raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) itibariyle yapılması gereken harcamaya ilişkin en gerçekçi tahmin olmalıdır (TMS 36, md. 36).

Karşılık tutarına ilişkin en gerçekçi tahmine ulaşılmasında, birçok olay ve durumu kaçınılmaz olarak çevreleyen riskler ve belirsizlikler dikkate alınır (TMS 36, md. 42).

Risk, sonucun değişkenliğini ifade eder. Riske göre ayarlama, borcun tutarını artırabilir. Belirsizlik durumlarında değerlendirme yapılırken, gelir veya varlıkların olduğundan daha yüksek ve gider veya yükümlülüklerin olduğundan daha düşük bir biçimde gösterilmemesini sağlayacak şekilde tedbirli hareket edilmesi gerekir (TMS 36, md. 43).

Paranın zaman değerinin etkisinin önemli olduğu durumlarda karşılık tutarı, yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekeceği tahmin edilen giderlerin bugünkü değeridir (TMS 36, md. 45).

Bir karşılık, sadece söz konusu karşılığın ayrılmasına dayanak teşkil eden harcamalar için kullanılır (TMS 36, md. 61) ve gelecekteki faaliyet zararları için karşılık ayrılmaz (TMS 36, md. 63).

2.1.22.4. Literatür Taraması

TMS 37 ile ilgili yürüttükleri çalışmalarında Çetin ve Akarçay Öğüz (2010), söz konusu standart ile karar alıcıların finansal tablolardan elde edeceği bilgilerin değerinin artırılabileceğini belirtmişlerdir. Aynı zamanda çalışmada uygulamada karışıklığı giderme adına; karşılık hesaplarının "indirim" ya da "tahmini borçlar" ekseninde tekrar düzenlenebileceği vurgulanmıştır.

Akça ve Gönen (2015) ve Yükçü ve Yaşar (2013) ise karşılık, koşullu borç ve koşullu varlıkları TMS ve vergi mevzuatı çerçevesinde inceledikleri çalışmalarında, söz konusu standardın uygulanması ile karşılık, koşullu borç ve koşullu varlıklar ile ilgili belirsizlerin ortadan kalkacağını dolayısıyla dönem karı/zararının gerçek değeriyle gösterilebileceğini belirtmişlerdir.

Yıldırım ve Karanlık (2008) ise TMS 37 kapsamında garanti giderlerini inceledikleri çalışmalarında, garanti karşılıklarına 37/47 hesap grupları içerisinde "Garanti Yükümlülükleri Karşılıkları" hesabının açılmasını önermişlerdir. Yine benzer bir çalışmada Usul ve Özer Keçe (2016), gelecekte oluşabilecek olası zararlar için karşılık ayrılması ve finansal tablolarda gösterilmesinin, finansal tabloların doğruluğu, güvenilirliğini artıracağını ve karar alıcıların daha doğru karar alabilmelerine yardımcı olacağını belirtmişlerdir.

2.1.23. TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar

"TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar" Standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 17.03.2006 tarih ve 26111 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Söz konusu Standart, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla çeşitli tebliğler[20] aracılığıyla güncellenmiştir.

2.1.23.1. Amaç

Bu Standardın amacı başka bir Standartta özel hüküm bulunmayan maddi olmayan duran varlıklarla ilgili muhasebeleştirme yöntemlerini belirlemektir. Bu Standart, işletmenin, bir

[20] 15.07.2007 tarih ve 26583 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 60 sıra no'lu 15.07.2007 tarih ve 26583 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 64 sıra no'lu, 13.08.2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 66 sıra no'lu, 13.08.2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 67 sıra no'lu, 13.08.2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 71 sıra no'lu, 13.08.2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 97 sıra no'lu, 28.11.2008 tarih ve 27068 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 121 sıra no'lu, 29.07.2009 tarih ve 27303 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 158 sıra no'lu, 28.10.2011 tarih ve 28098 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 216 sıra no'lu, 28.10.2011 tarih ve 28098 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 217 sıra no'lu, 30.12.2012 tarih ve 28513 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5 sıra no'lu, 18.09.2014 tarih ve 29123 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 27 sıra no'lu.

maddi olmayan duran varlığı sadece ve sadece belirlenmiş kriterlerin sağlanmış olması durumunda muhasebeleştirmesini zorunlu kılar. Bu Standart, ayrıca, maddi olmayan duran varlıkların defter değerinin nasıl ölçüleceğini belirleyip, maddi olmayan duran varlıklarla ilgili bazı özel açıklamalar yapılmasını gerektirir (TMS 38, md. 1).

2.1.23.2. Kapsam

Bu Standart, aşağıdakiler hariç tüm maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanır (TMS 38, md. 2):

a) Başka bir Standardın kapsamına giren maddi olmayan duran varlıklar;

b) "TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum" Standardında tanımlanan finansal varlıklar;

c) Araştırma ve değerlendirme varlıklarının muhasebeleştirilmesi ve ölçümü (bakınız: TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi) ve

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

2.1.23.3. Açıklamalar

Bu Standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir (TMS 38, md. 8):

İtfa: Maddi olmayan duran varlığın amortismana tabi tutarının, yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılmasını ifade eder.

Geliştirme: Ticari üretim ya da kullanıma başlamadan önce, yeni veya önemli ölçüde geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem ya da hizmetlerin üretim planı veya tasarımında araştırma sonuçları ya da diğer bilgilerin uygulanmasıdır.

Maddi olmayan duran varlık: Fiziksel niteliği olmayan tanımlanabilir parasal olmayan varlıktır.

Parasal varlıklar: Elde tutulan para ile sabit ya da belirlenebilir tutarda bir para cinsinden elde edilecek varlıklardır.

Araştırma: Yeni bir bilimsel ya da teknik bir bilgi ve anlayış kazanma amacıyla üstlenilen özgün ve planlı incelemedir.

Bir maddi olmayan duran varlığın kalıntı değeri: İşletmenin, varlığın hâlihazırda beklenilen yararlı ömrünün ve yaşının sonuna gelmiş olması durumunda, bu varlığı elden çıkarmasından elde edeceği tahmin edilen tutardan tahmini elden çıkarma maliyetleri düşüldükten sonra kalan tutardır.

Yararlı ömür:

a) Bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenilen süreyi veya

b) İşletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenilen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade eder.

2.1.23.4. Maddi Olmayan Duran Varlık Kavramı

TMS 38 standardı maddi olmayan duran varlık tanımını, fiziksel niteliği olmayan, tanımlanabilir ve parasal olmayan varlık olarak yapmıştır. Bu tanıma uygun olarak örneğin;

- Bilgisayar yazılımı,
- Telif hakları,
- Marka,
- Patentler,
- Haklar,
- Sanat eserleri,
- Geliştirme giderleri,
- Kota hakları,
- İsim hakları verilebilir.

Maddi olmayan duran varlık tanımı, maddi olmayan duran varlığın şerefiyeden ayrı olarak belirlenebilmesini gerektirir (TMS 38, md. 11). Bir varlık, belirlenebilirlik kriterini aşağıdaki durumlarda sağlar (TMS 38, md. 12):

a) Ayrılabilir olması, diğer bir deyişle işletmeden ayrılabilme ya da bölünebilme özelliğine sahip ve bireysel olarak ya da işletmenin bu yönde bir niyetinin olup olmadığına bakılmaksızın ilgili sözleşme, tanımlanabilir varlık veya borç ile beraber satılabilir, devredilebilir, lisans altına alınabilir, kiralanabilir ya da takas edilebilir olması veya

b) İlgili hakların işletmeden ya da diğer haklar ve yükümlülüklerden ayrılabilmesi veya devredilebilmesine bakılmaksızın, sözleşmede yer alan haklardan ya da diğer yasal haklardan kaynaklanması.

İşletmenin ilgili varlıktan ortaya çıkan gelecekteki ekonomik yararları kullanabilme ve başkalarının bu yararlara erişimini kısıtlama gücü olması durumunda, bu varlıktan ekonomik yarar sağlama gücü var demektir. Bir işletmenin maddi olmayan duran varlığın gelecekteki ekonomik yararlarını kontrol etme kapasitesi, normal olarak, bir hukuk mahkemesinde uygulanması zorlanabilen yasal haklardan kaynaklanır. Yasal hakların olmadığı durumlarda, söz konusu gücün varlığını göstermek daha zordur. Ancak, hakkın yasal yaptırım gücü, kontrol için gerekli bir koşul değildir, çünkü işletme gelecek ekonomik yararları başka bir şekilde de kontrol edebilir (TMS 378, md. 13).

Maddi olmayan duran varlıktan beklenilen gelecekteki ekonomik yararlar; ürün ve hizmet satışından sağlanan geliri, maliyet tasarruflarını ya da işletme tarafından varlıkların kullanımından kaynaklanan diğer yararları içerebilir. Örneğin, üretim sürecinde fikri mülkiyet haklarının kullanımı gelecekteki gelirleri arttırmak yerine gelecekteki üretim maliyetlerini düşürebilir (TMS 38, md. 17).

Bu bağlamda bir varlığın maddi duran varlık olarak kabul edilebilmesi için;

- Belirlenebilirlik,
- Kontrol edilebilirlik,
- Gelecekte bir ekonomik yarar sağlayacağı beklentisinin olması ölçütlerinin sağlaması gerekmektedir.

2.1.23.5. Muhasebeleştirme

Bir maddi olmayan duran varlık sadece ve sadece (TMS 38, md. 21):

a) Varlıkla ilişkilendirilen beklenilen gelecekteki ekonomik yararların işletme için gerçekleşmesinin muhtemel olması ve

b) Varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunda, muhasebeleştirilir.

Bir maddi olmayan duran varlık ilk muhasebeleştirilmesi sırasında maliyet bedeliyle ölçülür (TMS 38, md. 24).

Maddi olmayan duran varlıklar;

- İşletme içinden geliştirilebilme ve
- İşletme dışından elde edilebilme şeklinde 2 farklı yoldan elde edilebilir.

2.1.23.5.1. Ayrı Olarak Elde Etme

Ayrı olarak elde edilen bir maddi olmayan duran varlığın maliyeti aşağıdakilerden oluşur (TMS 38, md. 27):

a) İthalat vergileri ve iade edilmeleri mümkün olmayan satın alma vergileri de dâhil, ticari iskontolar ve indirimler düşüldükten sonraki satın alma fiyatı ve

b) Varlığı amaçlanan kullanımına hazır hale getirmeye yönelik, doğrudan varlıkla ilişkilendirilebilen herhangi bir maliyet.

2.1.23.5.2. İşletme Birleşmesinin Bir Parçası Olarak Elde Etme

Bir maddi olmayan duran varlığın işletme birleşmesi sırasında elde edilmiş olması durumunda, maddi olmayan duran varlığın maliyeti, elde edilme tarihindeki gerçeğe uygun değeridir (TMS 38, md. 33).

2.1.23.5.3. Devlet Teşviki Yoluyla Elde Etme

Bazı durumlarda, bir maddi olmayan duran varlık, devlet teşviği yoluyla ücretsiz olarak veya çok düşük bir bedelle elde edilebilir. Bu durum, devletin bir işletmeye havaalanı iniş hakları,

radyo veya televizyon istasyonu işletme lisansları, ithalat lisansları veya kotalar ya da diğer sınırlı kaynaklara erişim hakları gibi maddi olmayan duran varlıkları devrettiğinde veya dağıttığında söz konusu olur. İşletme, "TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması" Standardı uyarınca, başlangıçta, hem maddi olmayan duran varlığı hem de ilgili teşviği gerçeğe uygun değerinden muhasebeleştirmeyi seçebilir. İşletmenin, ilgili varlığı gerçeğe uygun değerinden muhasebeleştirmeyi seçmemiş olması durumunda, başlangıçta anılan varlık, amaçlanan kullanımına hazır hale getirilmesi ile doğrudan ilişkili giderler nominal tutarına ilave edilmek suretiyle (TMS 20'nin izin verdiği diğer bir uygulama) muhasebeleştirilir (TMS 38, md. 44).

2.1.23.5.4. Varlıkların Takası

Bir veya birden fazla maddi olmayan duran varlık, parasal olmayan varlık ya da varlıklar veya parasal ve parasal olmayan varlıkların bir bileşimi karşılığında elde edilmiş olabilir. İzleyen bölümde, parasal olmayan bir varlığın diğerine karşılık takasına değinilmekle beraber, söz konusu bölüm bir önceki cümlede bahsi geçen tüm takaslar için de uygulanır. Bu kapsamdaki bir maddi olmayan duran varlığın maliyeti,

a) Takas işlemi ticari işlem niteliğinden yoksun olmadıkça veya

b) Elde edilen varlığın veya vazgeçilen varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilebilir bir şekilde ölçülebilmesi mümkün oldukça, gerçeğe uygun değerinden ölçülür. Elde edilen varlığın gerçeğe uygun değerinden ölçülmemiş olması durumunda, maliyeti, bırakılan varlığın defter değeridir (TMS 38, md. 45).

2.1.23.5.5. İşletme İçi Yaratılan Maddi Olmayan Duran Varlıklar

İşletme içi yaratılan bir maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilebilmesi için gerekli kriterleri sağlayıp sağlamadığının değerlendirilmesinde, işletme ilgili varlığın oluşumunu şu safhalara ayırır (TMS 38, md. 52):

a) Araştırma safhası ve

b) Geliştirme safhası.

Araştırma Safhası: Araştırmadan (veya işletme içi bir projenin araştırma safhasından) kaynaklanan herhangi bir maddi olmayan duran varlık muhasebeleştirilmez. Araştırma (veya işletme içi bir projenin araştırma safhası) harcamaları gerçekleştiğinde gider olarak muhasebeleştirilir (TMS 38, md. 54).

Araştırma faaliyetleri ile ilgili örnekler şunlardır (TMS 38, md. 56):

a) Yeni bilgi elde edilmesine yönelik faaliyetler;

b) Araştırma bulguları ve diğer bilgilerin uygulanmasına yönelik olarak değerlendirme ve nihai seçim araştırması;

c) Malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetler için alternatif araştırması ve

d) Yeni veya geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetlerin olası alternatiflerinin oluşturulması, tasarlanması, değerlendirilmesi ve nihai seçimi.

Geliştirme Safhası: Sadece ve sadece, aşağıdaki koşulların tamamının varlığı halinde, geliştirmeden (veya işletme bünyesinde yürütülen bir projenin geliştirme safhasından) kaynaklanan maddi olmayan duran varlıklar muhasebeleştirilir (TMS 38, md. 57):

a) Maddi olmayan duran varlığın kullanıma veya satışa hazır hale gelebilmesi için tamamlanmasının teknik olarak mümkün olması.

b) İşletmenin maddi olmayan duran varlığı tamamlama ve bu varlığı kullanma veya satma niyetinin bulunması.

c) Maddi olmayan duran varlığı kullanma veya satma imkânının bulunması.

d) Maddi olmayan duran varlığın muhtemel gelecek ekonomik faydayı nasıl sağlayacağının belirli olması. Ayrıca, maddi olmayan duran varlığın ürününün veya kendisinin bir piyasasının olması ya da işletme bünyesinde kullanılacak olması durumunda buna elverişli olması.

e) Geliştirme safhasını tamamlamak ve maddi olmayan duran varlığı kullanmak veya satmak için yeterli teknik, mali ve diğer kaynakların mevcut olması.

f) Geliştirme sürecinde maddi olmayan duran varlıkla ilgili yapılan harcamaların güvenilir bir biçimde ölçülebilir olması.

İşletme içi yaratılan bir projenin geliştirme safhasında, bazı durumlarda işletme, bir maddi olmayan duran varlığı tespit edebilir ve ilgili varlığın gelecekte muhtemel ekonomik yararlar

yaratacağını gösterebilir. Bunun sebebi, geliştirme safhasının araştırma safhasından daha ileri bir safha olmasıdır (TMS 38, md. 58).

Geliştirme faaliyetleri ile ilgili örnekler şunlardır (TMS 38, md. 59):

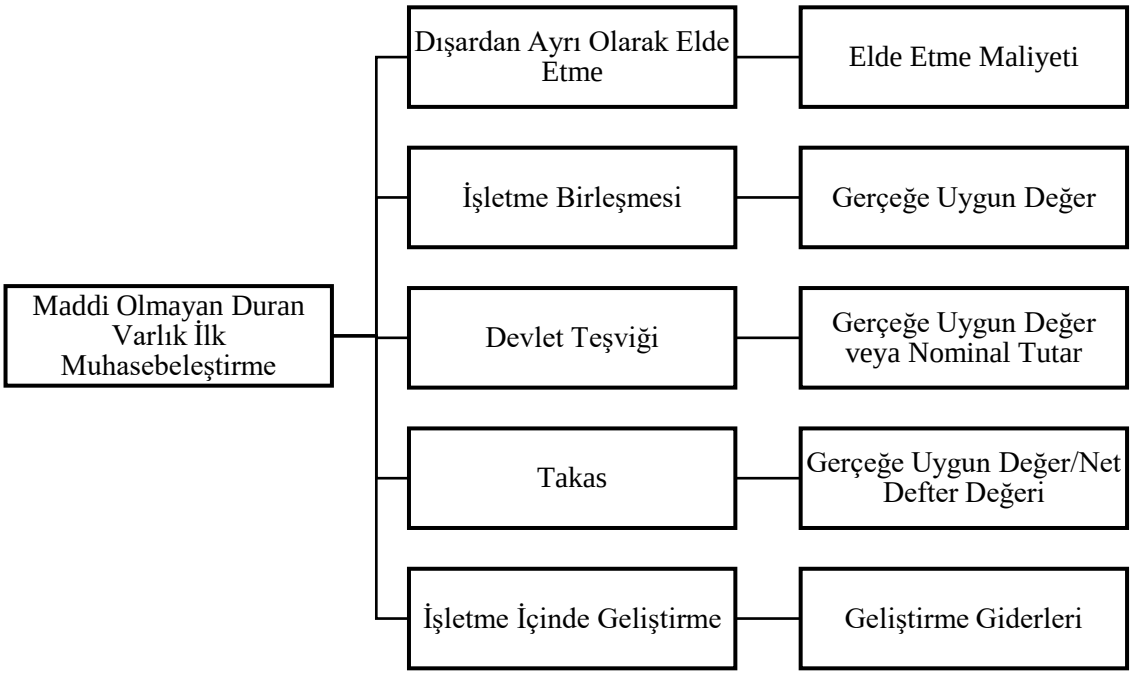
a) Üretim ve kullanım öncesi prototip ve modellerin tasarımı, yapımı ve test edilmesi;

b) Yeni teknoloji içeren alet, model ve kalıpların tasarımı;

c) Ticari üretim açısından ekonomik olmayan bir ölçekteki pilot tesisin tasarlanması, inşası ve çalıştırılması ve

d) Yeni veya geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetler için karar verilmiş bir alternatifin tasarımı, inşası ve denenmesi.

İşletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlığın maliyeti, yönetim tarafından amaçlanan şekilde çalışabilmesi için ilgili varlığın yaratılması, üretilmesi ve hazırlanmasında gerekli olan ve varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlerin tümünü içerir (TMS 38, md. 66). Bu bağlamda Maddi Olmayan Duran Varlıklar İçin ilk muhasebeleştirme şeması aşağıdaki gibidir (Yıldız ve Köse, 2015: 197).



Şekil 17. Maddi Olmayan Duran Varlıklar İçin İlk Muhasebeleştirme

2.1.23.6. Ölçme

Bir maddi olmayan duran varlık, ilk muhasebeleştirilmesinin ardından, maliyetinden, tüm birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararları düşülmüş olarak izlenir (TMS 38, md. 74).

Bir maddi olmayan duran varlık, ilk muhasebeleştirilmesinin ardından, yeniden değerleme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararlarının tamamı düşüldükten sonra hesaplanan tutarı olan yeniden değerlenmiş tutarı üzerinden izlenir. Bu Standarda göre yeniden değerleme yapmak için, gerçeğe uygun değer, aktif bir piyasa ile ilişkilendirilmek suretiyle ölçülür. Yeniden değerleme işlemleri, raporlama dönemi sonunda ilgili aktifin defter değerinin gerçeğe uygun değerinden önemli ölçüde farklılık göstermemesi açısından düzenli olarak yapılır (TMS 38, md. 75).

Bir maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilmesinde yararlı ömrü dikkate alınır. Sınırlı bir yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlık itfaya tabi iken, sınırsız yararlı ömürlü bir maddi olmayan duran varlık itfaya tabi olmaz (TMS 38, md. 89).

İşletme, bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrünün sınırlı mı yoksa sınırsız mı olduğunu ve eğer sınırlı ise, bunun süresini veya kendisini oluşturan ürün veya benzeri birimlerin sayısını değerlendirir. İlgili her türlü unsura ilişkin olarak yapılan analiz esas alındığında, varlığın işletmeye net nakit girişi sağlaması beklenilen süre için öngörülebilir bir sınır olmaması durumunda, işletme, maddi olmayan duran varlığı sınırsız yararlı ömre sahip olarak değerlendirir (TMS 38, md. 88).

Sınırlı yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın itfaya tabi tutarı yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır. İtfa işlemi, varlığın kullanıma hazır olduğu, yani, yönetimin amaçladığı şekilde faaliyet gösterebilmesi için gereken konum ve durumda olduğunda başlatılır (TMS 38, md. 97).

Bir varlığın itfaya tabi tutarının yararlı ömrüne sistematik olarak dağıtılması için birçok itfa yöntemi kullanılabilir. Bu yöntemler arasında; doğrusal itfa yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim birimleri yöntemleri sayılabilir (TMS 38, md. 98).

Sınırsız yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlık itfa edilmez (TMS 38, md. 107).

2.1.23.7. Literatür Taraması

Deran ve Savaş (2013), maddi olmayan duran varlıkların değerlemesi üzerine yürüttükleri çalışmalarında, maddi olamaya duran varlıkların TMS 38'e göre sunumunun karar alıcılara daha gerçekçi bilgiler sunacağını belirtmişlerdir.

Bengü (2009) ise marka değerinin ölçülmesi ile ilgili yürüttüğü çalışmasında, TMS 38 uyarınca işletme içi oluşturulan marka değerinin varlık olarak kabul edilmemesi buna karşın giderleştirilmesine izin verilmesinin bilançoda ilgili karar alıcılara sunulamayacağını belirtmiş ve marka değerinin belirlenmesi ile ilgili birkaç değerleme yöntemi ortaya konulması gerekliliğini vurgulamıştır. Benzer bir çalışma ise Yılmaz (2012) tarafından yürütülmüş ve Bengü'nün (2009) çalışma sonuçlarıyla paralel sonuçlara ulaşılmıştır. Aynı zamanda Yılmaz (2012) marka değerinin her yıl yeniden tespit edilmesini önermektedir.

Sumer ve Erer (2010) ise yazılımların TMS 38 uyarınca değerleme işlemlerini inceledikleri çalışmalarında; yazılımların maliyet veya yeniden değerleme yöntemlerinden birisi ile değerlenebileceğini ancak yeniden değerleme yönteminin kullanılabilmesi için yazılımla ilgili aktif bir piyasanın bulunması gerektiğini belirtmişlerdir. Benzer bir çalışma yürüten Yılmaz ve Calayoğlu (2015) ise yazılım satın alma sözleşmelerinin faydalı ömürlerinin kullanımı sonrasında bitmesi ve çoğu sözleşmelerin 1 yıllık düzenlenmesi nedeniyle yeniden değerleme yöntemini kullanmanın imkansız hale geldiğini belirtmişlerdir.

Öztürk ve Çına Bal (2008), AR-GE harcamalarını TMS 38 çerçevesinde İMKB'ye kote olmuş şirketlerde inceledikleri çalışmalarında, araştırmaya konu olan şirketlerin vergi avantajı sağlaması nedeniyle AR-GE faaliyetlerinden doğan harcamaları aktifleştirmek yerine doğrudan gider yazdıklarını belirtmişlerdir. Benzer bir çalışma yürüten Yardımcıoğlu, Demirel ve Özer (2008) ise AR-GE harcamalarının muhasebeleştirilmesinde tekdüzenin sağlanabilmesi halinde finansal tabloların karşılaştırılabilirliğinin artacağını belirtmişlerdir.

Tuğay ve Top (2014) ise TMS 38 çerçevesinde marka değerlemesi ve muhasebeleştirilmesini konu edindikleri çalışmalarında, marka değerleme konusunda net bir yöntemin bulunmadığını, işletme içi yaratılan marka değerinin muhasebeleştirilmesi mümkün olmadığı için bilançolara iz bedelle yansıtılabileceğini belirtmişlerdir. Benzer bir çalışma yürüten Durgut (2015) ise işletme içi yaratılan marka değerinin maddi olmayan

duran varlık olarak aktifleştirilememesinin "ihtiyaca uygunluk" ilkesi ne aykırı olduğunu belirtmiştir.

2.1.24. TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

"TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller" Standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere ilk olarak 17.03.2006 tarih ve 26111 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Söz konusu Standart, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla; çeşitli tebliğler[21] aracılığıyla güncellenmiştir.

2.1.24.1. Amaç

Bu Standardın amacı; yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesi ve yapılması gereken açıklamalara ilişkin esasları belirlemektedir (TMS 40, md. 1).

2.1.24.2. Kapsam – Açıklamalar

Bu Standart, yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesi, ölçülmesi ve açıklamasında uygulanır (TMS 40, md. 1).

Diğer hususların yanı sıra, finansal kiralama işlemi çerçevesinde bir kiracının finansal tablolarında muhasebeleştirilen yatırım amaçlı gayrimenkul hakları ile kiraya verenin finansal tablolarında faaliyet kiralaması işlemi çerçevesinde kiracıya sağlanan yatırım amaçlı gayrimenkullerin ölçülmesine ilişkin hükümler de bu Standart kapsamındadır. "TMS

[21] 15.07.2007 tarih ve 26583 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 62 sıra no'lu, 13.08.2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 66 sıra no'lu, 13.08.2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 71 sıra no'lu, 13.08.2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 99 sıra no'lu, 28.11.2008 tarih ve 27068 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 122 sıra no'lu, 30.12.2012 tarih ve 28513 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 5 sıra no'lu, 18.09.2014 tarih ve 29123 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 29 sıra no'lu, 12.11.2014 tarih ve 29173 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 36 sıra no'lu.

17 Kiralama İşlemleri" Standardında düzenlenen hususlar, aşağıdakiler de dâhil olmak üzere, bu Standardın kapsamına girmez (TMS 40, md.3):

a) Kiralamaların finansal ya da faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılması;

b) Yatırım amaçlı gayrimenkullerden elde edilen kiralama gelirlerinin muhasebeleştirilmesi;

c) Faaliyet kiralaması çerçevesinde edinilen gayrimenkul hakkının kiracının finansal tablolarında ölçülmesi.

d) Finansal kiralamaya konu net yatırımın kiraya verenin finansal tablolarında ölçülmesi,

e) Satış ve geri kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesi,

f) Finansal kiralamalara ve faaliyet kiralamalarına ilişkin olarak kamuoyuna yapılacak açıklama.

Bu Standart aşağıdakiler için uygulanmaz (TMS 40, md. 4):

a) Tarımsal faaliyetlere ilişkin canlı varlıklar ve

b) Petrol, doğal gaz ve benzeri geri kazanılması mümkün olmayan kaynaklara ait maden hak ve rezervleri.

Bu Standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir (TMS 40, md. 5):

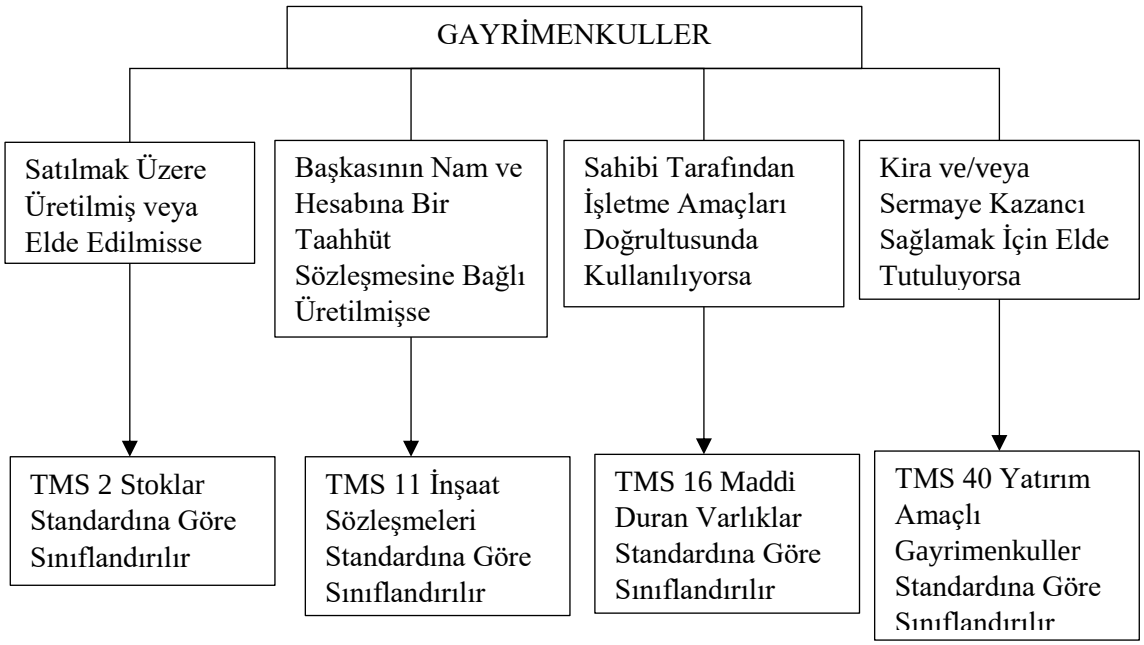
Yatırım amaçlı gayrimenkul: Aşağıda yer alan amaçlardan ziyade, kira geliri veya değer artış kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla (sahibi veya finansal kiralama sözleşmesine göre kiracı tarafından) elde tutulan gayrimenkullerdir (arsa veya bina ya da binanın bir kısmı veya her ikisi):

a) Mal veya hizmet üretiminde ya da tedarikinde veya idari amaçla kullanılmak veya

b) Normal iş akışı çerçevesinde satılmak.

Sahibi tarafından kullanılan gayrimenkuller: Mal veya hizmet üretimi veya tedariki ya da idari amaçla kullanılmak üzere elde tutulan (sahibi veya finansal kiralama sözleşmesine göre kiracı tarafından) gayrimenkullerdir.

Gayrimenkullerin TMS/TFRS uyarınca sınıflandırılması ve ilgili TMS/TFRS aşağıdaki şekilde gösterilmektedir.



Şekil 18. TMS/TFRS Uyarınca Gayrimenkullerin Sınıflandırılması

Kaynak: *Yılmaz, 2013.*

2.1.24.3. Muhasebeleştirme

Yatırım amaçlı bir gayrimenkul, ancak ve ancak, aşağıda belirtilen koşulların sağlanmış olması durumunda bir varlık olarak muhasebeleştirilir (TMS 40, md. 16):

a) Gayrimenkulle ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye girişinin muhtemel olması ve

b) Yatırım amaçlı gayrimenkulün maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilir olması. Bu muhasebeleştirme ilkesini uygulayan bir işletme yatırım amaçlı gayrimenkul maliyetlerini, söz konusu maliyetler ortaya çıktığı anda değerlendirir. Bu maliyetler; başlangıçta yatırım amaçlı gayrimenkulün elde edilmesine ilişkin olarak gerçekleştirilen maliyetler ile yatırım amaçlı bir gayrimenkule daha sonradan yapılan ilave, değişiklik veya hizmet maliyetlerini içerir (TMS 40, md. 17).

2.1.24.4. Muhasebeleştirme Sırasında Ölçme

Yatırım amaçlı gayrimenkul başlangıçta maliyeti ile ölçülür. İşlem maliyetleri de başlangıç ölçümüne dâhil edilir (TMS 40, md. 20). Satın alınan yatırım amaçlı bir gayrimenkulün

maliyeti; satın alma fiyatı ile bu işlemle doğrudan ilişkilendirilebilen harcamalardan oluşur. Doğrudan yapılan harcamalara örnek olarak; avukatlık hizmetlerine ilişkin ödenen ücretler, gayrimenkul alım vergisi ve diğer işlem maliyetleri gösterilebilir (TMS 40, md. 21).

2.1.24.5. Muhasebeleştirme Sonrasında Ölçme

Bu Standart, tüm işletmelerin ölçüm (işletmenin gerçeğe uygun değer yöntemini kullanması durumunda) veya açıklama (işletmenin maliyet yöntemini kullanması durumunda) amaçları açısından yatırım amaçlı gayrimenkullerinin gerçeğe uygun değerlerinin ölçülmesini gerektirir (TMS 40, md. 32).

2.1.24.6. Elden Çıkarma

Yatırım amaçlı gayrimenkul, elden çıkarıldığı veya kullanımına sürekli bir şekilde son verildiği ve kendisinden gelecekte herhangi bir ekonomik fayda beklenmediği durumlarda finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakılır (TMS 40, md. 66).

2.1.24.7. Literatür Taraması

Deran ve diğ. (2014) ve Gökgöz (2015), TMS 40 ile ilgili yürüttükleri çalışmalarında, yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesinde Tekdüzen Hesap Planının yetersiz olduğunu ve revize edilerek yeni hesapların eklenmesi gerektiğini belirtmişlerdir.

Erer ve Hazır (2014) ise yatırım amaçlı gayrimenkullerin bilançoda duran varlıklardan ayrı olarak sunulması gerektiğini belirtmişlerdir.

Yılmaz (2013), gerçeğe uygun değerlenen gayrimenkulllerde, subjektif değerlendirmelerden uzak durulması gerektiğini belirtmiştir.

2.1.25. TMS 41 Tarımsal Faaliyetler

"TMS 41 Tarımsal Faaliyetler" Standardı 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 24.02.2006 tarih ve 26090 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Söz konusu Standart, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla; çeşitli tebliğler[22] aracılığıyla güncellenmiştir.

2.1.25.1. Amaç

Bu Standardın amacı; tarımsal faaliyetlere ilişkin muhasebeleştirme yöntemlerini ve açıklamaları belirlemektir.

2.1.25.2. Kapsam

Bu Standart, aşağıda yer alan varlıkların tarımsal faaliyetle ilgili olmaları durumda, söz konusu varlıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanır (TMS 41, md. 1-34-35):

a) Taşıyıcı bitkiler dışındaki canlı varlıklar;

b) Hasat zamanındaki tarımsal ürünler ve

c) Gerçeğe uygun değerinden satış maliyeti düşülmek suretiyle ölçülen canlı varlıklara ilişkin koşulsuz olarak yapılan devlet teşvikleri.

Bu Standart aşağıdakilere uygulanmaz (TMS 41, md. 2):

a) Tarımsal faaliyetle ilgili arsa,

[22] 15/07/2007 tarih ve 26583 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 63 sıra no'lu, 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 71 sıra no'lu, 28/11/2008 tarih ve 27068 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 113 sıra no'lu, 28/11/2008 tarih ve 27068 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 123 sıra no'lu, 08/01/2009 tarih ve 27104 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 138 sıra no'lu, 30/12/2012 tarih ve 28513 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5 sıra no'lu, 12/11/2104 tarih ve 29173 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 31 sıra no'lu.

b) Tarımsal faaliyetle ilgili taşıyıcı bitkiler. Ancak, bu Standart taşıyıcı bitkilerin ürünlerine uygulanır.

c) Taşıyıcı bitkilerle ilgili devlet teşvikleri.

d) Tarımsal faaliyetle ilgili maddi olmayan duran varlıklar. Bu Standart, işletmenin canlı varlıklarından hasat edilen tarımsal ürününe, hasat anında uygulanır. Bunun sonrasında, "TMS 2 Stoklar" Standardı veya diğer uygun olan bir Standart uygulanır. Dolayısıyla bu Standart, hasat sonrası söz konusu ürünlerin işlenmesini düzenlemez (örneğin üzümü yetiştiren bir şarap tüccarının, söz konusu üzümü şaraba dönüştürmesi işlemi). Söz konusu işlemler tarımsal faaliyetin mantıklı ve doğal bir uzantısı ve gerçekleştirilen faaliyetler biyolojik dönüşüme benzerlik gösterir nitelikte dahi olsa, bu tür işleme faaliyetleri bu Standartta yer alan tarımsal faaliyet kapsamına alınmamıştır.

2.1.25.3. Açıklamalar

Bu Standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir (TMS 41, md. 5):

Tarımsal faaliyet: Satışa veya geri dönüştürülmeye konu canlı varlıkların tarımsal ürünlere veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi ve hasat işlemlerinin bir işletme tarafından yönetimidir.

Tarımsal ürün: İşletmenin canlı varlıklarının hasadı yapılmış ürünüdür.

Taşıyıcı bitki: Aşağıdaki özelliklere sahip yaşayan bir bitkidir:

a) Tarımsal ürünlerin üretimi veya temini için kullanılması,

b) Bir hesap döneminden fazla ürün vermesinin beklenmesi ve

c) Önemsiz kalıntı satışları dışında tarımsal ürün olarak satılma ihtimalinin çok düşük olması. Taşıyıcı bitkiler üzerinde yetişen ürün canlı varlıktır (TMS 41, md. 5C).

Canlı varlık: Yaşayan hayvan veya bitkidir.

Biyolojik dönüşüm: Canlı varlıklarda niteliksel ve niceliksel değişime yol açan büyüme, bozulma, üretim ve döllenme sürecidir.

Satış maliyetleri: Finansman maliyetleri ve gelir vergileri hariç olmak üzere, bir varlığın elden çıkarılmasıyla doğrudan ilişkilendirilebilen ek maliyetlerdir

Canlı varlık grubu: Yaşayan hayvan veya bitki topluluğudur.

Hasat: Ürünün canlı varlıklardan ayrılması veya canlı varlığın yaşam sürecinin sona ermesidir.

Standartta; canlı varlıklar, tarımsal ürünler ve hasattan sonra işlenen diğer ürünlere ilişkin örneklere yer verilmiştir (TMS 41, md. 4):

Canlı varlıklar	Tarımsal ürün	Hasattan sonra işlenme sonucu ortaya çıkan ürünler
Koyun	Yün	Yün İpliği, Halı
Kerestelik Ağaç Korusundaki Ağaçlar	Kütük	Kereste
Mandıra Hayvanı	Süt	Peynir
Sığır	Gıda Elde Edilmek Üzere Kesilen Sığır	Sosis, Pastırma
Pamuk Bitkisi	Hasat Edilmiş Pamuk	İplik, Giysi
Şeker kamışı	Hasat edilmiş kamış	Şeker
Tütün bitkileri	Toplanmış yapraklar	İşlenmiş tütün
Çay çalılığı	Toplanmış yapraklar	Çay
Üzüm asmaları	Toplanmış üzümler	Şarap
Meyve ağaçları	Toplanmış meyve	İşlenmiş meyve
Palmiye ağaçları	Toplanmış meyve	Palmiye yağı
Kauçuk ağaçları	Hasat edilmiş lateks	Kauçuk ürünler

2.1.25.4. Muhasebeleştirme ve Ölçüm

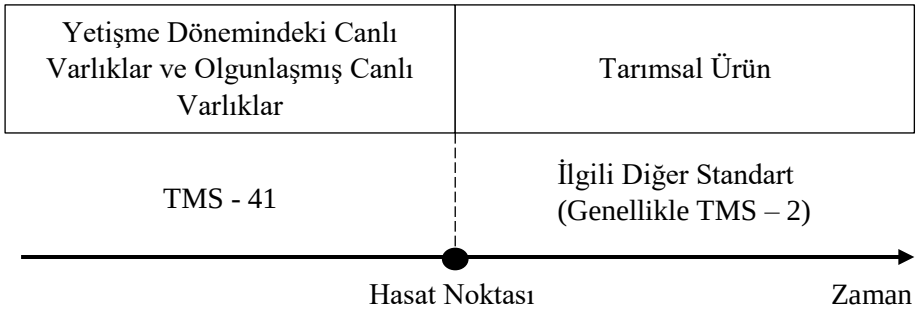
İşletme, sadece ve sadece aşağıdaki koşulların gerçekleşmesi durumunda canlı bir varlığı veya tarımsal bir ürünü muhasebeleştirir (TMS 41, md. 10):

a) İşletmenin, söz konusu varlığı geçmiş olayların sonucu olarak kontrol etmekte olması;

b) Varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması ve

c) Varlığın gerçeğe uygun değerinin veya maliyetinin güvenilir olarak ölçülebilmesi.

Tarımsal faaliyetler açısından örneğin, sığırın yasal mülkiyeti ve edinim, doğum veya sütten kesilme sırasında damgalanması veya işaretlenmesi, kontrolün bulunduğunun kanıtıdır. Gelecekte sağlayacağı faydalar normal olarak, önemli fiziksel özellikleri ölçülmek suretiyle değerlendirilir (TMS 41, md. 11).



Şekil 19. Canlı Varlıkların Hasat Noktasına Göre Tabi Olduğu Standartlar

Kaynak: *Özerhan ve Yanık, 2012: 770.*

Canlı varlıklar, ilk muhasebeleştirildikleri tarihte ve her raporlama dönemi sonunda; canlı varlıklardan elde edilen tarımsal ürünler, hasat noktasında; gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülür (TMS 41, md. 12-13). Söz konusu ölçüm, "TMS 2 Stoklar" standardının veya uygun başka standardın uygulandığı tarihteki maliyettir (TMS 41, md. 13).

2.1.25.5. Literatür Taraması

Aksoylu (2013), TMS 41 standardı çerçevesinde tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi işlemlerini konu aldığı çalışmasında; TMS 41'in ülkemizde mevcut uygulamalara önemli yenilikler getirdiğini, mevcut uygulamada canlı varlıklara amortisman hesaplanmasının standart kapsamında değerlendirilemeyeceğini, bunun dönem gideri veya üretim maliyeti olarak dikkate alınması gerektiğini belirtmişlerdir.

Benzer bir çalışma ise Badem ve diğ. (2013) tarafından gerçekleştirilmiş ve çalışma sonucunda UFRS'nin tarım işletmelerini finansal rapor yayınlamaya teşvik ettiğini belirtmişlerdir.

Kırlıoğlu ve Gökgöz (2012), Parlakkaya ve Tunçez (2011), Taştan, Azaltun ve Mert (2013), Büyükipekci ve Kağıtçı (2015) ve Alagöz ve Antepli (2013) ise tek düzen hesap planında canlı varlıkları kapsayan bir hesap grubu bulunmadığını belirtmiş ve canlı varlık için 16 no'lu hesap grubunu, duran varlıklar niteliğini taşıyan canlı varlıklar için 21 no'lu hesap grubunu önermişlerdir.

Kıymetli Şen ve Karagül (2014) ise taşıyıcı bitkilerin muhasebeleştirilme ve ölçme işlemlerini konu edindikleri çalışmalarında, taşıyıcı bitkilerin TMS 41 kapsamından çıkarılıp

TMS 16 kapsamında değerlendirilmesinin, finansal tablolara direkt etki edeceğini belirtmişlerdir.

2.1.26. TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler

"TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler" Standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 31.03.2006 tarih ve 26125 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Söz konusu Standart, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla; çeşitli tebliğler[23] aracılığıyla güncellenmiştir.

2.1.26.1. Amaç – Kapsam

Bu standardın amacı; hisse bazlı ödeme işlemleri gerçekleştiren bir işletme tarafından yapılması gereken finansal raporlamaya ilişkin hususların düzenlenmesidir. Bu Standart, özellikle, bir işletmenin gerçekleştirdiği hisse bazlı ödeme işlemlerinin etkilerini, çalışanlarının hisse senedi opsiyon hakkını elde ettiği işlemlere bağlı giderleri de içerecek şekilde, kâr veya zararı ile finansal durumunda gösterilmesini zorunlu kılar (TFRS 2, md. 1).

Bu standart (TFRS 2, md. 2);

a) Özkaynağa dayalı (özkaynaktan karşılanan) hisse bazlı ödeme işlemleri,

b) Nakde dayalı (nakit olarak ödenen) hisse bazlı ödeme işlemleri ve

c) İşletmenin mal veya hizmet alımını veya edinimini gerçekleştirdiği ve anlaşma hükümlerinin işletmeye ya da söz konusu mal veya hizmetin tedarikçisine, anlaşma konusu

[23] 15/07/2007 tarih ve 26583 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 64 sıra no'lu, 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 71 sıra no'lu, 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 73 sıra no'lu, 29/07/2009 tarih ve 27303 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 161 sıra no'lu, 31/12/2009 tarih ve 27449 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 169 sıra no'lu, 28/10/2011 tarih ve 28098 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 216 sıra no'lu, 28/10/2011 tarih ve 28098 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 217 sıra no'lu, 30/12/2012 tarih ve 28513 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5 sıra no'lu, 18/09/2014 tarih ve 29123 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 18 sıra no'lu.

mal veya hizmet bedelinin nakit olarak (ya da başka bir varlığın transferi yoluyla) veya özkaynağa dayalı finansal araçlar verilmesi suretiyle ödenmesi alternatiflerinden birini tercih etme imkânı sağladığı işlemleri kapsar.

2.1.26.2. Muhasebeleştirme

İşletme, hisse bazlı ödeme işlemlerinden elde edilen veya devralınan mal veya hizmetleri, mallar teslim alındıkça ya da hizmetler sağlandıkça muhasebeleştirir. İşletme, mal veya hizmetlerin özkaynaktan karşılanan hisse bazlı ödeme işlemleri yoluyla elde edilmesi durumunda özkaynaklarda, nakit olarak ödenen hisse bazlı ödeme işlemleri yoluyla elde edilmesi durumunda ise borçlarda, anılan işlemler karşılığı meydana gelen artışları muhasebeleştirir (TFRS 2, md. 7).

Hisse bazlı ödeme işlemleri aracılığıyla elde edilen veya devralınan mal veya hizmetlerin, varlık olarak muhasebeleştirilmelerinin uygun görülmemesi durumunda, anılan kalemler gider olarak muhasebeleştirilir (TFRS 2, md. 8).

2.1.26.3. Literatür Taraması

Yılmaz (2015), TFRS 2 ile ilgili yürüttüğü çalışmasında, söz konusu standart ile hisse bazlı ödemelerin finansal raporlarda yer almasının sağlandığını ve bu durumun finansal raporların şeffaf, karşılaştırılabilir ve kalite olmasına imkan sağladığını belirtmiştir.

Daştan ve Abdioğlu (2008) ise TFRS 2'nin en büyük etkisinin personel ücretlerine olacağını belirtmişlerdir. Standart uyarınca çalışanlar, ücretlerini hisse senetleri, değer artış hakları ve opsiyonları ile alabilmektedirler.

2.1.27. TFRS 3 İşletme Birleşmeleri

"TFRS 3 İşletme Birleşmeleri" Standardı 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 31.03.2006 tarih ve 26125 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Söz konusu Standart, Uluslararası Finansal Raporlama

Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla çeşitli tebliğler[24] aracılığıyla güncellenmiştir.

2.1.27.1. Amaç – Kapsam – Açıklamalar

Bu TFRS'nin amacı, raporlayan işletmenin finansal tablolarında bir işletme birleşmesine ve bunun etkilerine ilişkin sağladığı bilginin ihtiyaca uygunluğunu, güvenilirliğini ve karşılaştırılabilirliğini arttırmaktır. Söz konusu amaca ulaşmak için bu TFRS, edinen işletmenin aşağıdakileri nasıl gerçekleştireceğine ilişkin ilkeleri ve hükümleri ortaya koyar (TFRS 3, md. 1):

a) Edinilen işletmenin tanımlanabilir varlıklarını, borçlarını ve kontrol gücü olmayan paylarını (azınlık paylarını) finansal tablolarında nasıl muhasebeleştireceği ve ölçeceği;

b) İşletme birleşmesinde edinilen şerefiyeyi veya pazarlıklı satın alma sonucunda oluşabilecek kazancı nasıl muhasebeleştireceği ve ölçeceği ve

c) Finansal tablo kullanıcılarının işletme birleşmesinin niteliği ve etkilerini değerlendirebilmeleri için hangi bilgileri açıklayacağını nasıl belirlediği.

Bu TFRS, işletme birleşmesi tanımına uyan işlemlere veya diğer olaylara uygulanır. Bu TFRS aşağıdaki durumlarda uygulanmaz:

a) Müşterek anlaşmanın kendi finansal tablolarında müşterek anlaşma oluşumunun muhasebeleştirilmesi.

b) İşletme tanımına uymayan bir varlığın veya varlık grubunun satın alınması. Bu tür durumlarda edinen işletme, edindiği varlıkları (maddi olmayan duran varlıkların TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar'daki tanımına ve muhasebeleştirme ölçütlerine uyan varlıklar da dâhil olmak üzere) ve üstlendiği borçları ayrı ayrı tanımlar ve muhasebeleştirir. Varlık grubunun maliyeti, satın alma tarihinde gerçeğe uygun değerlerine bağlı olarak grup

[24]13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 67 sıra no'lu, 27/04/2010 tarih ve 27564 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 174 sıra no'lu, 26/08/2010 tarih ve 27684 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 198 sıra no'lu, 20/03/2011 tarih ve 27880 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 211 sıra no'lu, 28/10/2011 tarih ve 28098 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 216 sıra no'lu, 30/12/2012 tarih ve 28513 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5 sıra no'lu, 05/03/2014 tarih ve 28932 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 13 sıra no'lu, 18/09/2014 tarih ve 29123 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 19 sıra no'lu.

içerisindeki tanımlanabilir varlıklara ve borçlara dağıtılır. Bu tür bir işlem ya da olay, şerefiyeye yol açmaz.

c) Ortak kontrole tabi teşebbüs veya işletmelerin birleşmesi (B1-B4 Paragrafları, bu konuya ilişkin uygulama rehberliği sağlamaktadır). Bu Standardın hükümleri TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar Standardında tanımlanan yatırım işletmesi tarafından, gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçülmesi zorunlu olan bağlı ortaklıktaki yatırımın edinilmesine uygulanmaz (TFRS 3, md. 2).

Bir işletme tüm işletme birleşmelerini satın alma yöntemini kullanarak muhasebeleştirir (TFRS 3, md. 4).

Satın alma yönteminin uygulanması aşağıdakileri gerektirir (TFRS 3, md. 5):

a) Edinen işletmenin belirlenmesi;

b) Birleşme tarihinin belirlenmesi;

c) Edinilen tanımlanabilir varlıkların, üstlenilen tanımlanabilir borçların ve kontrol gücü olmayan payların (azınlık paylarının) finansal tablolara yansıtılması ve ölçülmesi ve

d) Şerefiye veya pazarlıklı satın alma sonucunda oluşabilecek kazancın muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi.

Tablo 13. İşletme Birleşmelerinde Ölçme Yöntemleri ve İlgili Standartlar

İşletme Birleşmeleri		
Sahiplik Yüzdesi	**Ölçme Yöntemi**	**İlgili TMS/TFRS**
%20'den az	Gerçeğe uygun değer, itfa edilmiş maliyet veya maliyet	TMS 39
%20 ile %50 arası	Özsermaye	TMS 28
%50'den fazla	Konsolidasyon ve işletme birleşmeleri	TFRS 3 – TMS 27
Diğer	Ortak Girişimler (Joint Ventures)	IAS 31 (Ülkemizde henüz yürürlülüğe girmemiştir.)

Kaynak: *Van Greuning, Scott ve Terblanche, 2011: 59.*

Her bir işletme birleşmesinde birleşen işletmelerden biri edinen işletme olarak belirlenir (TFRS 3, md. 6). Edinen işletme, edinilen işletmenin kontrolünü ele geçirdiği tarihi birleşme tarihi olarak belirler (TFRS 3, md. 8).

Birleşme tarihi itibariyle edinen işletme, şerefiyeden ayrı olarak, edinilen işletmenin edinilen tanımlanabilir varlıklarını, üstlenilen tanımlanabilir borçlarını ve kontrol gücü olmayan paylarını (azınlık paylarını) muhasebeleştirir (TFRS 3, md. 10).

Birleşme tarihinde, edinen işletme, edinilen tanımlanabilir varlıkları ve üstlenilen tanımlanabilir borçları sonradan diğer TFRS'leri uygulamak için gereken şekilde sınıflandırmalı veya belirlemelidir. Edinen işletme, söz konusu sınıflandırmaları veya belirlemeleri birleşme tarihinde var oldukları şekliyle sözleşme hükümlerini, ekonomik koşulları, sahip olduğu operasyonel politikalar ile muhasebe politikalarını ve konuya ilişkin diğer tüm koşulları esas alarak yapmalıdır (TFRS 3, md. 15).

Edinen işletme, edinilen tanımlanabilir varlıkları ve üstlendiği tanımlanabilir borçları birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değerleri ile ölçer (TFRS 3, md. 18).

Edinen işletme, şerefiyeyi birleşme tarihi itibariyle aşağıda yer alan a bendinde belirlenen değerden b bendinde belirlenen değerden fazlası şeklinde ölçerek muhasebeleştirir (TFRS 3, md. 32):

a) Aşağıdakilerin toplamı:

i) Bu TFRS'ye uygun olarak ölçülmüş, genellikle birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değer üzerinden ölçümü gerektiren transfer edilmiş bedel;

ii) Bu TFRS'ye uygun olarak ölçülmüş, edinilen işletmedeki azınlık payı (kontrol gücü sağlamayan pay) tutarı ve

iii) Aşamalı olarak gerçekleşen bir işletme birleşmesinde edinen işletmenin daha önceden elde tuttuğu edinilen işletmedeki özkaynak payının birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değeri.

b) Bu TFRS'ye uygun olarak ölçülmüş, edinilen tanımlanabilir varlıkların ve üstlenilen tanımlanabilir borçların birleşme tarihindeki net tutarları.

Birleşmenin gerçekleştiği raporlama döneminin sonunda işletme birleşmesinin ilk muhasebeleştirilmesi tamamlanmamış ise, edinen işletme, muhasebeleştirilmesi tamamlanmamış kalemler için finansal tablolarında geçici tutarlar raporlar. Ölçme dönemi içerisinde edinen işletme, birleşme tarihinde muhasebeleştirilmiş geçici tutarları, birleşme tarihinde geçerli olan ve eğer biliniyor olsa idi bu tarih itibariyle muhasebeleştirilmiş tutarların ölçümünü etkileyebilecek gerçeklere ve durumlara ilişkin elde edilmiş yeni bilgileri yansıtacak şekilde geriye dönük olarak düzeltir. Ölçme dönemi içerisinde, edinen işletme aynı zamanda, birleşme tarihinde geçerli olan ve eğer biliniyor olsa idi bu tarih itibariyle ek varlık ve borçların muhasebeleştirmesini gerektirecek gerçeklere ve durumlara ilişkin yeni bilgiler elde etmiş ise söz konusu ek varlık ve borçları da muhasebeleştirir.

Ölçme dönemi, edinen işletme, birleşme tarihi itibariyle var olan gerçeklere ve 10 durumlara ilişkin aradığı bilgileri elde eder etmez ya da daha fazla bilginin elde edilemez olduğunu öğrenir öğrenmez biter. Ancak ölçme dönemi, birleşme tarihinden başlamak üzere bir yılı aşamaz (TFRS 3, md. 45).

2.1.27.2. Literatür Taraması

Cengiz ve diğ. (2014), Alagöz (2007), Yetgin (2016) ve Erdem (2016) TFRS 3 çerçevesinde işletme birleşmelerinin muhasebeleştirilmesini ele aldıkları çalışmalarında, standart kapsamında çıkarların birleştirilmesi yönteminin kabul edilmediğini, yalnızca satınalma yönteminin kullanılabileceğini belirtmişlerdir. Ayrıca çalışmalar sonucunda, TFRS 3'ün işletme birleşmelerine ilişkin sağlanan bilginin ihtiyaca uygunluk, karşılaştırılabilirlik ve güvenlirliğinin artacağı ortaya konmuştur.

2.1.28. TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri

"TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri" Standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 25.03.2006 tarih ve 26119 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Söz konusu Standart, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla; çeşitli tebliğler[25] aracılığıyla güncellenmiştir.

[25] 15/07/2007 tarih ve 26583 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 48 sıra no'lu, 15/07/2007 tarih ve 26583 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 64 sıra no'lu, 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 66 sıra no'lu, 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 71 sıra no'lu, 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 74 sıra no'lu, 13/05/2009 tarih ve 27227 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 152 sıra no'lu, 27/04/2010 tarih ve 27564 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 175 sıra no'lu, 20/03/2011 tarih ve 27880 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 211 sıra no'lu, 30/12/2012 tarih ve 28513 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5 sıra no'lu.

2.1.28.1. Amaç – Kapsam – Açıklamalar

Bu TFRS'nin amacı; Kurul, sigorta sözleşmelerine ilişkin projesinin 2. bölümünü tamamlayana kadar, sigorta sözleşmesi düzenleyen herhangi bir işletmenin (bu TFRS'de sigortacı olarak tanımlanan) sigorta sözleşmelerine ilişkin finansal raporlamasını belirlemektir. Bu TFRS, özellikle aşağıdaki hususları gerekli kılar (TFRS 4, md. 1):

a) Sigorta sözleşmeleri muhasebesine ilişkin sigortacıların yapması gereken sınırlı sayıdaki iyileştirmeleri.

b) Sigortacının finansal tablolarındaki sigorta sözleşmelerinden kaynaklanan tutarları belirleyen ve açıklayan ve sigorta sözleşmelerinden doğan gelecekteki nakit akımlarının tutarını, zamanlamasını ve belirsizliğini bu finansal raporların kullanıcılarının anlamasına yardımcı olan açıklamaları.

İşletme, bu TFRS'yi aşağıdakilere uygular (TFRS 4, md. 2):

a) Düzenlediği sigorta sözleşmeleri (reasürans sözleşmeleri dahil) ve aldığı reasürans sözleşmelerine.

b) İhraç ettiği isteğe bağlı katılım özellikli finansal araçlara.

2.1.29. TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler

"TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler" Standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 16.03.2006 tarih ve 26110 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Söz konusu Standart, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla çeşitli tebliğler[26] aracılığıyla güncellenmiştir.

[26] 13.08.2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 66 sıra no'lu, 13.08.2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 68 sıra no'lu, 13.08.2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 71 sıra no'lu, 13.08.2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 75 sıra no'lu, 28.11.2008 tarih ve 27068 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 107 sıra no'lu, 28.11.2008 tarih ve 27068 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 123 sıra no'lu, 08.01.2009 tarih ve 27104sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 129 sıra no'lu, 05.05.2009 tarih ve 27219 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 148 sıra no'lu, 29.07.2009 tarih ve 27303 sayılı

2.1.29.1. Amaç –Kapsam – Açıklamalar

Bu TFRS'nin amacı; satış amaçlı elde tutulan varlıkların muhasebeleştirilme esasları ile durdurulan faaliyetlere ilişkin olarak yapılması gereken açıklama ve sunumları belirlemektir. Bu TFRS, özellikle, aşağıda belirtilen hususları zorunlu kılar (TFRS 5, md. 1):

a) Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılma kriterlerini sağlayan varlıklar; defter değerleri ile satış için katlanılacak maliyetler düşülmüş gerçeğe uygun değerlerinden düşük olanı ile ölçülür ve söz konusu varlıklar üzerinden amortisman ayırma işlemi durdurulur ve

b) Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılma kriterlerini sağlayan varlıklar finansal durum tablosunda (bilançoda) ayrı olarak sunulur; durdurulan faaliyetlere ilişkin sonuçlar ise kapsamlı gelir tablosunda ayrı olarak sunulur.

Bu TFRS'nin sınıflandırma ve sunum koşulları, işletmenin, finansal tablolara yansıtılan tüm duran varlıkları1 ile elden çıkarılacak varlık gruplarına uygulanır (TFRS 5, md. 2).

Bir duran varlığın defter değerinin sürdürülmekte olan kullanımdan ziyade satış işlemi vasıtası ile geri kazanılacak olması durumunda işletme, söz konusu duran varlığı (veya elden çıkarılacak varlık grubunu) satış amaçlı olarak sınıflandırır (TFRS 5, md. 6).

İşletme satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılan bir duran varlığı (veya elden çıkarılacak duran varlık grubunu) defter değeri ile satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerinden düşük olanı ile ölçer. Ortaklara dağıtım amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılan bir duran varlık (veya elden çıkarılacak varlık grubu), defter değeri ile dağıtım maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinden düşük olanıyla ölçülür (TFRS 5, md. 15-15A).

Tablo 14. Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar/Varlık Grupları-Vergi Kanunları Karşılaştırma Tablosu

İlgili Varlık	TFRS 5'e Göre Ölçme	VUK'a Göre Değerleme
Satış amaçlı duran varlık sınıflamasına alınmadan önce elden çıkarılması düşünülen	Satış amaçlı duran varlık sınıflamasına alınmadan önce tabi olduğu standart	Maliyet bedeliyle muhasebeleştirilmeye devam edilir.

Resmi Gazetede yayımlanan 162 sıra no'lu, 27.04.2010 tarih ve 27564 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 176 sıra no'lu, 20.03.2011 tarih ve 27880 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 211 sıra no'lu, 28.10.2011 tarih ve 28098 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 217 sıra no'lu, 29.06.2012 tarih ve 28338 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 sıra no'lu, 30.12.2012 tarih ve 28513 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5 sıra no'lu, 09.04.2015 tarih ve 29321 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 46 sıra no'lu.

duran varlığın ölçümü/değerlemesi	kapsamında nihai değerlemesi yapılır.	
Satış amaçlı duran varlık/durdurulan faaliyet ölçümü/değerlemesi	Yeni bir ölçüm gerekmektedir. Defter değeri ile satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinden düşük olanı seçilir.	Yeni bir ölçüm değerleme gerekmektedir. Maliyet bedeli ile değerlemeye devam edilir.
Satış amaçlı duran varlığa amortisman ayırma	Amortisman ayırma işlemi varlığın TFRS 5 kapsamına alınması ile durdurulur.	Amortisman ayırma işlemi devam eder.
Varlığın değer düşüklüğüne tabi olup olmadığı	Defter değerinden düşük gerçeğe uygun değer – satış maliyetleri ortaya çıkması durumunda varlık değer düşüklüğüne tabi olacaktır.	Duran varlığın değer düşüklüğü VUK md. 317 "fevkalade amortisman" şartlarına bağlıdır.
Satış amaçlı duran varlığın niteliği değişir mi?	TFRS 5 kapsamına alınma ile duran varlık, dönen varlık niteliği kazanır.	Değişmez./ Dönen varlık olarak değişmesi vergisel bir sonuç doğurmaz.
Ortaklara dağıtım amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılan bir duran varlık (veya elden çıkarılacak varlık grubu) ölçümü	Defter değeri ile dağıtım maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinden düşük olanıyla ölçülür.	Dağıtılması sırasında "emsal bedel", dağıtılmadan önce ise eski değerleme olan maliyet bedeliyle ölçülmeye devam edilir. Kar payı olarak hisse senedi verilmesi durumunda ise alış bedeli ile değerlemeye devam edilir.

Kaynak: *Akbulut, 2012: 339.*

İşletme, duran varlıkların (veya elden çıkarılacak varlık gruplarının) elden çıkarılmasının veya durdurulan faaliyetlerin finansal etkilerini finansal tablo kullanıcılarının değerlendirebilmelerini sağlayacak bilgiyi sunar ve kamuoyuna açıklar (TFRS 5, md. 30).

2.1.29.2. Literatür Taraması

TFRS 5 ile literatüre giren "satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar" kavramını konu aldıkları çalışmalarında Çavuşoğlu ve Utku (2016), TMS/TFRS uyarınca varlıkların ve yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerleri ile raporlanması gerektiğini, bu bağlamda satış amaçlı elde tutulan varlıkların defter değeri ve net gerçeğe uygun değerinden düşük olanı ile değerleneceğini belirtmişlerdir.

Gökgöz (2012), satış amaçlı duran varlık veya varlık grubunun muhasebeleştirme işlemlerini konu aldığı çalışmasında, uzun vadeli alınan ancak ilerleyen zamanlarda elden çıkarılması düşünülen varlık veya varlık gruplarının, satış amaçlı duran varlık olarak sınıflandırılarak muhasebeleştirilmesi gerekliliğini ortaya koymaktadır.

2.1.30. TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi

"TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi" Standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 31.01.2006 tarih ve 26066 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

2.1.30.1. Amaç – Kapsam – Açıklamalar

Bu Türkiye Finansal Raporlama Standardının (TFRS) amacı, maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesine ilişkin finansal raporlama esaslarını belirlemektir (TFRS 6, md. 1).

Bu standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir (TFRS 6, EK A):

Araştırma ve değerlendirme varlıkları: İşletmenin muhasebe politikaları uyarınca varlık olarak muhasebeleştirilen araştırma ve değerlendirme harcamaları.

Araştırma ve değerlendirme harcamaları: Maden kaynaklarından cevher çıkarmanın teknik yapılabilirliği ve ticari uygulanabilirliği kanıtlanabilir olmadan önce, bir işletme tarafından maden kaynakları için araştırma ve maden kaynaklarının değerlendirilmesi ile ilgili yapılan harcamalar.

Maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesi: İşletmenin belirli bir alanda araştırma yapmak için yasal hakları aldıktan sonra, madenler, petrol, doğalgaz ve benzeri yenilenemez kaynaklar gibi maden kaynakları için araştırma ve maden kaynağından cevher çıkarmanın teknik yapılabilirliği ve ticari uygulanabilirliğini belirleme.

Bu TFRS, işletmelerin katlandığı araştırma ve değerlendirme harcamalarına uygulanır (TFRS 6, md. 3). Bu TFRS, maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesi faaliyetinde bulunan işletmelerin diğer muhasebe uygulamalarını kapsamaz (TFRS 6, md. 4). Bir işletme tarafından katlanılan harcamalardan aşağıda belirtilenler bu TFRS kapsamında değildir (TFRS 6, md. 5):

a) İşletmenin belirli bir alanda araştırma için yasal hakları elde etmeden önce yaptığı harcamalar gibi, maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesinden önce katlanılan harcamalar,

b) Bir maden kaynağından cevher çıkarmanın teknik yapılabilirliği (fizibilitesi) ve ticari uygulanabilirliği kanıtlanabilir olduktan sonra oluşan harcamalar.

Araştırma ve değerlendirme varlıkları maliyet bedeli ile ölçülür (TFRS 6, md. 8).

Bir işletme, finansal tablolara yansıtılmış olan, maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesinden kaynaklanan tutarları tanımlayan ve açıklayan bilgileri açıklamalıdır (TFRS 6, md. 23).

2.1.30.2. Literatür Taraması

Aksoylu (2013), maden işletmelerinde amortisman uygulamalarını konu aldığı çalışmasında, TFRS 6'nın tüm madencilik faaliyetlerini kapsamamasından dolayı standardının sınırlarının dar olduğunu, bu durumun finansal bilgiye ulaşılmasını güçleştireceğini ve ilgili standardın yeniden gözden geçirilmesi gerektiğini belirtmiştir. Buyruk (2013) ise kapsam dışı bırakılan söz konusu giderler için TMS 16, TMS 38 ve TMS 37 standartlarının kullanılması gerektiğini belirtmiştir.

Yardımcıoğlu ve diğ. (2014), TFRS 6 ile ilgili çalışmalarında, maden işletmelerinde yürütülen ana faaliyetlerin sadece TFRS 6 çerçevesinde değil, birden çok standarta göre muhasebeleştirildiğini belirtmişler ve standardın gözden geçirilmesi, tek bir standartta toplanması gerekliliğini ortaya koymuşlardır.

2.1.31. TFRS 8 Faaliyet Bölümleri

"TFRS 8 Faaliyet Bölümleri" Standardı 31.12.2008 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 15.07.2007 tarih ve 26583 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Söz konusu Standart, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla çeşitli tebliğler[27] aracılığıyla güncellenmiştir.

[27] 13.08.2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 66 sıra no'lu, 13.08.2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 71 sıra no'lu, 13.08.2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 77 sıra no'lu, 29.07.2009 tarih ve 27303 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 163 sıra no'lu, 31.12.2009 tarih ve

2.1.31.1. Amaç – Kapsam – Açıklamalar

Bir işletme, finansal tablo kullanıcılarının, işletmenin gerçekleştirdiği faaliyetler ile faaliyette bulunduğu ekonomik ortamın niteliğini ve finansal etkilerini değerlendirmelerini mümkün kılan bilgileri açıklar (TFRS 8, md. 1).

Bu TFRS aşağıdakilere uygulanır:

a) i) Borçlanma araçları veya özkaynağa dayalı finansal araçları borsa veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda (yurtiçi veya yurtdışı borsa veya yerel ve bölgesel piyasaların da dahil olduğu tezgah üstü piyasada) işlem gören veya

ii) Finansal araçlarını halka arz etmek üzere, ilgili düzenleyici kurum kaydına alınan ya da kayda alınma süreci kapsamında finansal tablolarını düzenleyen bir işletmenin ayrı veya bireysel finansal tabloları ve

b) i) Borçlanma araçları veya özkaynağa dayalı finansal araçları borsa veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda (yurtiçi veya yurtdışı borsa veya yerel ve bölgesel piyasaların da dâhil olduğu, bir tezgâh üstü piyasada) işlem gören veya

ii) Borsa veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda herhangi bir finansal aracının işlem görmesini teminen, ilgili düzenleyici kurum kaydına alınma süreci kapsamında konsolide finansal tablolarını düzenleyen bir grubun ana ortaklığı ile konsolide edilmiş finansal tabloları.

Faaliyet bölümü, bir işletmenin (TFRS 8, md. 5):

a) Hasılat elde edebildiği ve harcama yapabildiği (aynı işletmenin diğer kısımları ile yapılan işlemlere ilişkin hasılat ve giderler de dâhil olmak üzere) işletme faaliyetlerinde bulunan,

b) Faaliyet sonuçlarının, bölüme tahsis edilecek kaynaklara ilişkin kararların alınması ve bölümün performansının değerlendirilmesi amacıyla işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili mercii tarafından düzenli olarak gözden geçirildiği ve

c) Hakkında ayrı finansal bilgilerin mevcut olduğu bir kısmıdır.

27449 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 170 sıra no'lu, 12.03.2013 tarih ve 28585 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 9 sıra no'lu, 18.09.2014 tarih ve 29123 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 24 sıra no'lu.

Bir işletme, finansal tablo kullanıcılarının, işletmenin gerçekleştirdiği faaliyetler ile faaliyette bulunduğu ekonomik ortamın niteliğini ve finansal etkilerini değerlendirmelerini mümkün kılan bilgileri açıklar (TFRS 8, md. 20).

2.1.31.2. Literatür Taraması

TFRS 8'in finansal bilgilerin sunulmasında önemi ve gerekliliğini vurgulayan çalışmalarında Elitaş ve Özdemir (2012), ilgili standardın yaygınlaşması için, muhasebe programlarının bu doğrultuda dizayn edilmesi gerektiğini belirtmişlerdir.

Özdemir (2015) ise TFRS 8'in raporlamada bir şablon önermemesi ve işletmeleri bölümlendirilecek finansal bilgi konusunda serbest bırakmasını "Yönetim Yaklaşımı"nın gereği olarak belirtmiştir.

Bekçi ve diğ. (2013), TFRS 8 gereği geçmiş bilgilerin yeniden raporlanması ile işletmenin geçmiş performansı hakkında bilgi sahibi olunabileceğini belirtmişlerdir. Ancak söz konusu edinilecek bu biliglerden mevcut ve potansiyel rakiplerin faydalanması olasığını belirten Güngörmüş (2009), bu durumun işletmenin rekabetçi pozisyonunu zayıflatabileceğini belirtmiştir.

2.1.32. TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar

"TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar" Standardı 31.12.2012 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 28.10.2011 tarih ve 28098 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Söz konusu Standart, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla; çeşitli tebliğler[28] aracılığıyla güncellenmiştir.

[28] 17/07/2013 tarih ve 28710 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 12 sıra no'lu, 05/03/2014 tarih ve 28932 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 13 sıra no'lu, 09/04/2015 tarih ve 29321 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 43 sıra no'lu.

2.1.32.1. Amaç – Kapsam – Açıklamalar

Bu TFRS'nin amacı, bir işletme bir veya daha fazla işletmeyi kontrol ettiğinde düzenlenecek olan konsolide finansal tabloların hazırlanmasına ve sunumuna ilişkin finansal raporlama ilkelerini belirlemektir.

Ana ortaklık niteliğindeki bir işletme konsolide finansal tablolar sunmak zorundadır. Bu TFRS aşağıdakiler dışındaki tüm işletmelere uygulanır (TFRS 8, md. 4):

a) Aşağıdaki koşulların tamamını karşılayan bir ana ortaklık konsolide finansal tablo sunmak zorunda değildir:

i) Ana ortaklığın başka bir işletmenin tamamen sahip olduğu bir bağlı ortaklık olması ya da başka bir işletmenin kısmen sahip olduğu bir bağlı ortaklık olması ve oy hakkı olmayan ortaklar da dâhil olmak üzere, diğer ortaklara ana ortaklığın konsolide finansal tablo sunmayacağının bildirilmiş olması ve ortakların da bu duruma itiraz etmemiş olması,

ii) Ana ortaklığın borçlanma araçlarının ya da özkaynağa dayalı finansal araçlarının kamuya açık bir piyasada (yerel ve bölgesel piyasalar da dâhil olmak üzere, yerli veya yabancı bir sermaye piyasasında veya tezgâh üstü piyasada) işlem görmüyor olması,

iii) Ana ortaklığın, herhangi bir finansal aracın kamuya açık bir piyasada ihracı için bir sermaye piyasası otoritesine veya düzenleyici diğer bir kuruma, finansal tablolarını vermek suretiyle başvuruda bulunmuş olmaması veya başvuruda bulunma sürecinde olmaması ve

iv) Ana ortaklık veya ara kademe bir ana ortaklığın kamunun kullanımına açık ve bu TFRS uyarınca gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçülen veya konsolide edilen bağlı ortaklıklarının TFRS'lere uygun finansal tablolar hazırlıyor olması.

Yatırımcı bir işletme, diğer bir işletmeyle (yatırım yapılan işletmeyle) olan ilişkisinin yapısını dikkate almaksızın, yatırım yaptığı işletmeyi kontrol edip etmediğini değerlendirmek suretiyle ana ortaklık olup olmadığını belirler (TFRS 8, md. 5).

Yatırımcı bir işletme, yatırım yaptığı işletmeyle olan ilişkisinden dolayı değişken getirilere maruz kaldığı veya bu getirilerde hak sahibi olduğu, aynı zamanda bu getirileri yatırım yaptığı işletme üzerindeki gücüyle etkileme imkânına sahip olduğu durumda yatırım yaptığı işletmeyi kontrol etmektedir (TFRS 8, md. 6).

Bu çerçevede, yatırımcı işletme, yatırım yaptığı işletmeyi ancak ve ancak aşağıdaki göstergelerin tümü birden mevcut olduğunda kontrol eder (TFRS 8, md. 7):

a) Yatırım yaptığı işletme üzerinde güce sahiptir,

b) Yatırım yaptığı işletmeyle olan ilişkisinden dolayı değişken getirilere maruz kalmakta veya bu getirilerde hak sahibi olmaktadır,

c) Elde edeceği getirilerin miktarını etkileyebilmek için yatırım yaptığı işletme üzerindeki gücünü kullanma imkânına sahiptir.

Ana ortaklık, konsolide finansal tablolarını hazırlarken, benzer koşullardaki benzer işlemler ve olaylar için yeknesak muhasebe politikaları kullanır (TFRS 8, md. 19).

2.1.32.2. Literatür Taraması

TFRS 10'un getirdiği en önemli yenilik, ana – bağlı ortaklık ilişkisini sahiplik yüzdesi yerine kontrol gücüne dayandırması olmuştur. Literatür taramasında bu kapsamda; yeni kontrol modellerinin (Poroy Arsoy, 2016), konsolidasyon prosedürlerinin (Poroy Arsoy, 2016) ve TFRS 10 öğretim modellerinin (Aktaş, 2013) incelendiği görülmektedir.

2.1.33. TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar

"TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar" Standardı 31.12.2012 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 28.10.2011 tarih ve 28098 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Söz konusu Standart, Uluslararası Muhasebe Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla çeşitli tebliğler[29] aracılığıyla güncellenmiştir.

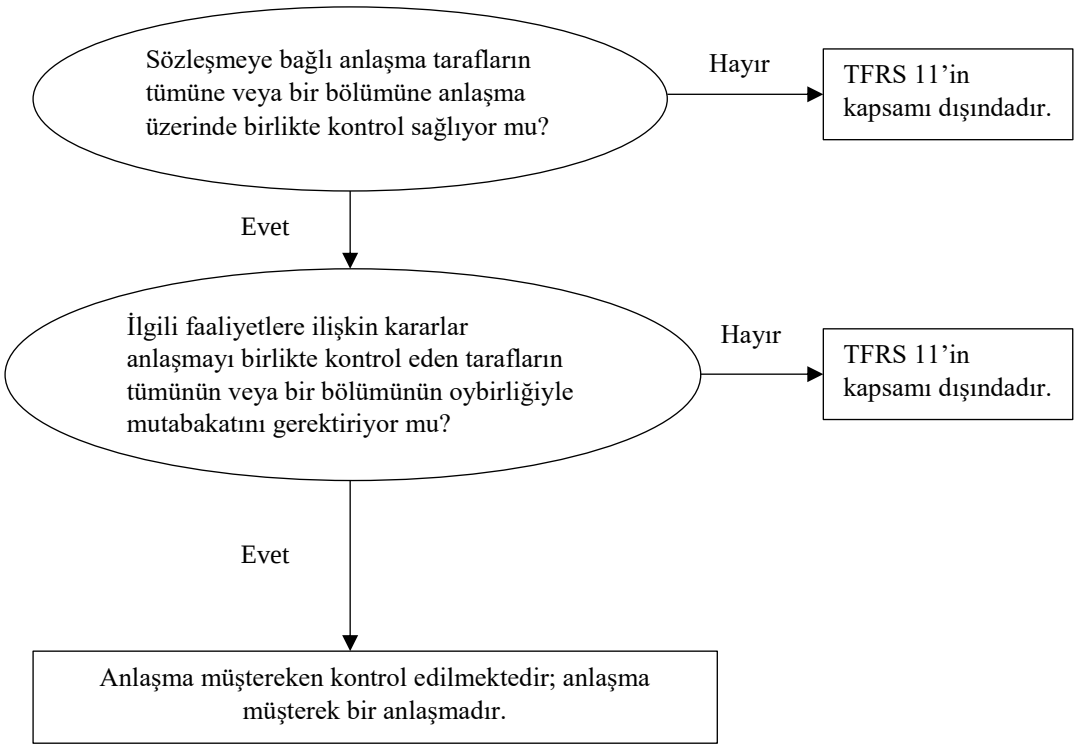
[29] 17.07.2013 tarih ve 28170 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 12 sıra no'lu, 12.11.2014 tarih ve 29173 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 37 sıra no'lu.

2.1.33.1. Amaç – Kapsam – Açıklamalar

Bu Standardın amacı, müştereken kontrol edilen anlaşmalarda (müşterek anlaşmalarda) payı olan işletmeler tarafından yapılacak finansal raporlamanın ilkelerini düzenlemektir (TFRS 11, md. 1). Bu TFRS müşterek anlaşma tarafı olan tüm işletmeler tarafından uygulanır (TFRS 11, md. 3). Müşterek anlaşmanın tanımı ve özellikleri standartta aşağıdaki gibi verilmiştir (TFRS 11, md. 4 – 5 – 6):

- İki veya daha fazla tarafın üzerinde müşterek kontrole sahip olduğu anlaşmadır.
- Müşterek anlaşma bir müşterek faaliyet ya da bir iş ortaklığıdır.
- Taraflar, sözleşmeye bağlı bir anlaşma ile sınırlandırılmıştır. Sözleşmeye bağlı anlaşma, söz konusu tarafların iki veya daha fazlasına anlaşmanın müşterek kontrolünü vermektedir.

Müşterek kontrol ise, bir anlaşma üzerindeki kontrolün sözleşmeye dayalı olarak paylaşılmasıdır. Bu kontrol, ilgili faaliyetlere ilişkin kararların kontrolü paylaşan tarafların oy birliği ile mutabakatını gerektirdiği bir durumda vardır (TFRS 11, md. 7). Müşterek kontrolün değerlendirilmesi aşağıdaki gibidir (TFRS 11, md. B10).



Şekil 20. Müşterek Kontrolün Değerlendirilme Süreci

İşletmeler dâhil oldukları müşterek anlaşmanın türünü belirler. Müşterek anlaşmanın müşterek faaliyet ya da iş ortaklığı şeklinde sınıflandırılması, anlaşmaya taraf olanların sahip oldukları hak ve yükümlülüklere bağlıdır (TFRS 11, md. 14).

Müşterek faaliyet, anlaşmanın müşterek kontrolüne sahip taraflarının bu anlaşmayla ilgili varlıklar üzerinde haklara ve borçlara ilişkin yükümlülüklere sahip oldukları müşterek anlaşmadır. Söz konusu taraflara müşterek faaliyet katılımcıları denir (TFRS 11, md. 15).

İş ortaklığı, anlaşmanın müşterek kontrolüne sahip taraflarının bu anlaşmanın net varlıkları üzerinde haklara sahip oldukları müşterek anlaşmadır. Söz konusu taraflara iş ortaklığı katılımcıları denir (TFRS 11, md. 16).

2.1.33.2. Literatür Taraması

Kaplanoğlu (2014), iş ortaklığı kavramının TMS/TFRS'ye uyumunu incelediği çalışmasında, özkaynak yöntemine göre değerlenecek iş ortaklıkları için, 24X, 52X, 55X, 64X ve 65X nolu hesapların kullanılmasını önermektedir. Ayrıca yine Kaplanoğlu (2014),

müşterek anlaşmalarla ilgili işlemlerde TFRS 11'in yanısıra TFRS 9 – 10 – 12 ve TMS 28 – 39 standartlarına da önem verilmesi gerektiğini belirtmiştir.

Kargın (2013) ise TFRS 11 standardı ile zorunlu hale getirilen özkaynak yönteminin kullanılmasının finansal raporlama açısından uygun olduğunu belirtmiştir.

2.1.34. TFRS 12 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar

"TFRS 12 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar" Standardı 31.12.2012 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 28.10.2011 tarih ve 28098 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Söz konusu Standart, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla çeşitli tebliğler[30] aracılığıyla güncellenmiştir.

2.1.34.1. Amaç – Kapsam – Açıklamalar

Bu TFRS'nin amacı, finansal tablo kullanıcılarının aşağıda yer alan hususları değerlendirmesini sağlayacak bilgilerin işletme tarafından açıklanmasını sağlamaktır (TFRS 12, md. 1) :

a) İşletmenin diğer işletmelerdeki paylarının niteliği ile bunlara ilişkin riskler ve

b) Söz konusu payların işletmenin finansal durumuna, finansal performansına ve nakit akışlarına etkileri.

Bu TFRS aşağıdakilerden herhangi birinde payı bulunan bir işletme tarafından uygulanır (TFRS 12, md. 5):

a) Bağlı ortaklıklar,

b) Müşterek anlaşmalar (başka bir ifadeyle müşterek faaliyetler veya iş ortaklıkları),

c) İştirakler,

---

[30] 17.07.2013 tarih ve 28710 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 12 sıra no'lu, 05.03.2014 tarih ve 28932 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 13 sıra no'lu, 09.04.2015 tarih ve 29321 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 44 sıra no'lu.

d) Konsolide edilmeyen yapılandırılmış işletmeler.

İşletme aşağıdakileri belirlerken yapmış olduğu yargı içeren önemli değerlendirmelere ve varsayımlara (aynı zamanda bu değerlendirme ve varsayımlardaki değişikliklere) ilişkin bilgileri açıklar (TFRS 12, md. 7):

a) Diğer bir işletmeyi kontrol edip etmediğini,

b) Bir anlaşmada müşterek kontrole veya diğer bir işletme üzerinde önemli etkiye sahip olup olmadığını ve

c) Müşterek anlaşmanın ayrı bir araç oluşturma yoluyla yapılandırıldığı durumlarda müşterek anlaşmanın türünü (müşterek faaliyet veya iş ortaklığı olarak).

2.1.35. TFRS 14 Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesapları

"TFRS 14 Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesapları" Standardı 31.12.2015 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere 29 Temmuz 2015 Tarihli ve 29429 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

2.1.35.1. Amaç – Kapsam – Açıklamalar

Bu Standardın amacı, bir işletmenin, tabi olduğu tarife düzenlemesine göre belirlenen bir fiyattan veya tarifeden müşterilere mal veya hizmet sunduğunda ortaya çıkan düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerine ilişkin finansal raporlama hükümlerini belirlemektir (TFRS 14, md. 1).

Bu Standardı uygulamayı seçen bir işletme, finansal tablo kullanıcılarının aşağıdaki hususları değerlendirebilmesine imkân sağlayan bilgileri açıklar (TFRS 14, md. 27):

a) İşletmenin sunduğu mal veya hizmetler karşılığında müşterilerden talep edebildiği fiyatı (veya fiyatları) belirleyen tarife düzenlemesinin yapısını ve tarife düzenlemesiyle ilişkili riskleri ve

b) Bu tarife düzenlemesinin işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları üzerindeki etkileri.

2.1.35.2. Literatür Taraması

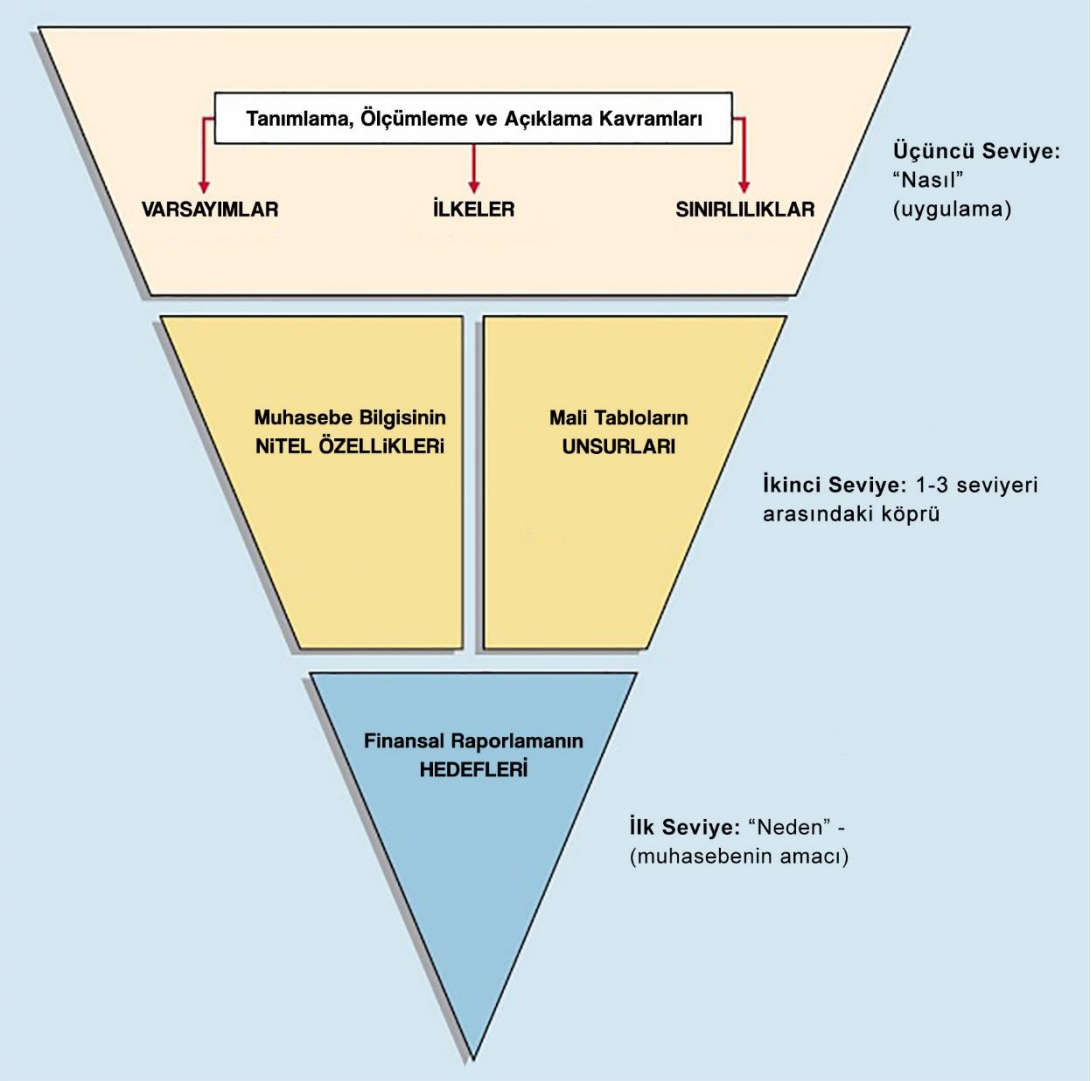
Aslantaş Ateş (2016), TFRS 14'ü ele aldığı çalışmasında, ilgili standardı uygulamayı tercih eden işletmelerin düzenlemeye dayalı hesap bakiyelerinin gerekliliklerini uygulamak durumunda olduğunu belirtmiştir.

2.2. Kavramsal Çerçevede Yer Alan Finansal Raporlama ile İlgili Hususlar

2.2.1. Finansal Raporlamanın Tanımı

Bir işletmenin, belirli bilgi ihtiyaçları doğrultusunda uyarlanmış finansal tablo hazırlamasına gerek duymayan kullanıcıların ihtiyaçlarını karşılamak üzere hazırlanan mali tablolardır (TMS 1, md. 7).

Bir başka tanımla finansal tablolar; muhasebe süreçleri içinde kaydedilen ve toplanan finansal bilgilerin, ilgili kullanıcılara aktarılmasını sağlayan araçlardır. Bu bağlamda finansal tablolar, varlık ve kaynaklara uygulanan farklı değerleme tekniklerinin sonuçlarını içermektedir (Kieso, Weygandt ve Warfield, 2013: 44).



Şekil 21. Finansal Raporlamanın Yapısı

Finansal durum tablosunda (bilanço), kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda (veya tablolarında), özkaynak değişim tablosunda ve nakit akış tablosunda sunulan bilgilere, ilave bilgilere dipnot denir. Dipnotlarda, bu tablolarda sunulan kalemlere ilişkin açıklayıcı metinler veya açılımlar ve muhasebeleştirme kriterlerini karşılamadığı için bu tablolarda yer verilmeyen kalemlere ilişkin bilgiler yer alır (TMS 1, md. 7).

2.2.2. Finansal Raporlamanın Amacı

Genel amaçlı finansal raporlamanın amacı, mevcut ve potansiyel yatırımcılara, borç verenlere ve kredi veren diğer taraflara raporlayan işletmeye kaynak sağlama kararlarını verirken faydalı olacak finansal bilgiyi sağlamaktır. Bu kullanıcılar tarafından alınan

kararlar, özkaynağa dayalı finansal araçların ve borçlanma araçlarının satın alınması, satılması veya elde tutulması kararları ile kredi ve benzerlerinin sağlanması ya da ödenmesi kararlarını içerir (TMS/TFRS Kavramsal Çerçeve, md. A2). Bu doğrultuda finansal raporlamanın amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Gökçen ve diğ., 2015):

- Borç verenlere, mevcut ve potansiyel yatırımcılara, işletmeye kaynak sağlamak için alacakları kararlarda yararlı bilgiler sağlamak,
- Yurt dışı yatırımların ülkeye gelmesinde ve ülkedeki işletmelerin yurt dışında yatırım yapmasında ihtiyaç duyulan ortak bir muhasebe dilinin oluşmasını sağlamak,
- Finansal nitelikteki benzer olayların, ifade edilme yönteminin benzerliğini sağlamak,
- Finansal tabloların anlaşılabilirliği, karşılaştırılabilirliği ve güvenilirliği arttırılarak uluslararası yatırımcıların, ülkelerin sermaye piyasalarına yatırım yapmalarını kolaylaştırmak,
- Denetim maliyetlerinin azaltılmasını sağlamak,
- Çokuluslu işletmelerin anlaşılması zor ve yabancı muhasebe uygulamalarının arkasına gizleyebilecekleri transfer fiyatlarının tespit edilebilmesini sağlamak.

Finansal tablolar işletmenin finansal durumunun ve finansal performansının biçimlendirilmiş sunumudur. Finansal tabloların amacı, geniş bir kullanıcı kitlesinin ekonomik kararlar almalarına yardımcı olan işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında bilgi sağlamaktır. Ayrıca finansal tablolar, yöneticilerin kendilerine emanet edilen kaynakları ne etkinlikte kullandıklarını da gösterir. Finansal tablolar bu amaca ulaşmak için işletmeyle ilgili aşağıdaki bilgileri sunar:

a) Varlıklar;

b) Borçlar;

c) Özkaynaklar;

d) Gelir ve giderler, karlar ve zararlar dâhil;

e) Ortakların ortak olmaları sebebiyle yaptıkları katkılar ve ortaklara yapılan dağıtımlar ve

f) Nakit akışları.

Bu bilgi, dipnotlarda yer alan diğer bilgilerle birlikte finansal tablo kullanıcılarının işletmenin gelecekteki nakit akışlarını ve özellikle bunların zamanını ve kesinliklerini tahmin etmelerine yardımcı olur (TMS 1, md. 9).

2.2.3. Finansal Raporlamanın Temel Varsayımları

Muhasebenin varsayımları, sosyo-ekonomik ve yasal çevrenin gerekliliklerini finansal raporların hedefleri doğrultusunda karşılayabileceği ispatlanmış muhasebe aksiyomlarıdır (Riahi-Belkaoui, 2004: 211). Muhasebe varsayımları, finansal tabloların farklı işletmeler tarafından düzenlense dahi içerik olarak aynı olmasını sağlamaktadır.

Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı, finansal raporları hazırlama sürecinin temel olarak yedi varsayım çerçevesinde işlemesi gerektiğini belirtmektedir:

- Tahakkuk
- İşletmenin sürekliliği
- Önemlilik ve birleştirme
- Netleştirme (Mahsup etme)
- Raporlama sıklığı
- Karşılaştırmalı bilgi
- Sunuluşun tutarlılığı

2.2.3.1. Tahakkuk Esası

İşletmelerin, finansal tablolarını düzenlerken, nakit akış tablosu dışında bütün finansal tabloların tahakkuk esasına göre düzenlenmesi gerektiği standartlarda açıkça belirtilmiştir. Nakit akış tablosu, nakit esasına göre düzenlenecektir.

Tahakkuk esası uyarınca, mali nitelik olayların etkisi nakit ve nakit benzeri değerlerin girişi veya çıkışı söz konusu olduğunda değil, mali nitelikli olaylar olduğu zaman tahakkuk ettirilmektedir ve ilgili oldukları hesaplara kayıt edilerek, kayıt edilen dönemin finansal tablolarında raporlanırlar. Bu bağlamda, tahakkuk esasına göre sunulan finansal tablolar, sadece gerçekleşmiş nakit giriş ve çıkışlarını değil, aynı zamanda gerçekleşecek nakit giriş ve çıkışlarını da gösterir. Tahakkuk esaslı yöntem, nakit esaslı yönteme göre, mali nitelikli işlemleri ortaya çıktığı dönemde gelir ve giderlere yansıttığından dolayı daha analitik bir sistem olma özelliğini göstermektedir ancak tahakkuk esaslı yöntemde gelir vergisi,

faturalanmış ancak henüz tahsili gerçekleşmemiş gelirler üzerinden ödenmektedir (Orhan ve Serçemeli, 2013).

2.2.3.2. İşletmenin Sürekliliği Esası

Süreklilik kavramına göre işlemenin, aksine bir durum olmadığı sürece faaliyetlerine devam edeceği öngörülmektedir. Standartlarda, işletmenin sürekliliği kavramı incelendiğinde yönetimin işletmeyi, tasfiye etme veya faaliyetlerini sona erdirme gibi biri niyeti olmadığı takdirde finansal tabloların süreklilik esası gereği düzenlenmesi gerektiği belirlenmiştir. Bu durumda, işletme sahiplerini veya hissedarlarının yaşam süresi bu esas ile bağlantılı değildir.

Harmonizasyon ve yakınsama konularında yapılan son çalışmalar incelendiğinde, işletmenin sürekliliği esasının kavramsal çerçeveden çıkartılarak yeni bir standart haline getirilmesi öngörülmektedir. FASB, çıkarılacak bu standart ile finansal raporlama kalitesinin yükseleceğini öngörmektedir.

2.2.3.3. Önemlilik ve Birleştirme

Önemlilik varsayımı gereğince, benzer kalemlerden oluşan her bir önemli sınıf, finansal tablolarda ayrı bir şekilde gösterilir. Bir işletme, bir dönem içinde birbirinden farklı ve çok sayıda faaliyet yürütülmektedir bu durum da çok finansal işlemin gerçekleşmesine neden olmaktadır. Birleştirme ile farklı türlerdeki faaliyetlerin sınıflandırılması, bilgi kullanıcılarının bilgiye ulaşmaları ve analiz etmelerini kolaylaştıracaktır.

2.2.3.4. Netleştirme (Mahsup Etme)

İşletme, bir TFRS zorunlu kılmadıkça veya izin vermedikçe varlıkları ve borçları ya da gelirleri ve giderleri netleştiremez. Netleştirme işlemi, varlık kalemlerinin düzenleyici hesaplar (şüpheli alacaklar karşılığı) düşüldükten sonra net tutarları ile gösterilmesini ifade etmemektedir.

2.2.3.5. Raporlama Sıklığı

Standartta, bir işletmenin tam bir finansal tablolar setini en az yılda bir kez sunması gerektiği belirtilmektedir. Ancak istenirse, finansal tablolar ayda, üç ayda, 6 ayda bir olmak üzere farklı zaman dilimlerinde de raporlanabilmektedir.

2.2.3.6. Karşılaştırmalı Bilgi

Bir işletme, cari dönem finansal tablolarında raporlanan tüm tutarlara ilişkin bir önceki döneme ait karşılaştırmalı bilgileri sunmalıdır. Cari dönemin finansal tablolarının anlaşılması bakımından gerekli olması durumunda, metinsel ve tanımsal bilgilere ilişkin de karşılaştırmalı bilgi vermelidir.

2.2.3.7. Sunuluşun Tutarlılığı

Sunuluşun tutarlılığı varsayımı gereğince, finansal tabloların sınıflandırılmasında dönemler arası farklılıkların olmaması gerekmektedir. Çünkü dönemler arası sınıflandırmanın farklılaştırılması, karşılaştırma ve analiz işlemlerini zorlaştıracaktır.

2.2.4. Finansal Tablolar Seti

TMS/TFRS, bir işletmenin finansal performansının, bütün finansal tabloların incelenmesi ve analiz edilmesi sonucunda sağlıklı bir şekilde değerlendirilebileceğini belirtir. Bu tür bir değerlendirmenin gerçekleşebilmesi için, finansal tabloların tam bir set şeklinde ve eşit önemle sunulması gerekmektedir. Bu bağlamda tam bir finansal tablolar seti aşağıdaki tablolardan oluşmaktadır:

- Dönem sonu finansal durum tablosu,
- Döneme ait kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu,
- Döneme ait özkaynak değişim tablosu,

- Döneme ait nakit akış tablosu,
- Önemli muhasebe politikalarını ve diğer açıklayıcı bilgileri içeren dipnotlar.

2.2.4.1. Finansal Durum Tablosu

Bilindiği üzere standartlar ile birlikte, muhasebe uygulamalarının hemen hemen tamamında önemli değişiklikler olmuştur. Bu değişiklikler, finansal raporlamayı hem içerik hem de şekil bakımından etkilemiştir. Standartlarda, "bilanço" ifadesi yerine, bilançonun işlevinin daha iyi anlaşılması amacıyla, "finansal durum tablosu" ifadesi kullanılmaya başlanmıştır.

Finansal durum tablosu; düzenlendiği tarih itibari ile işletmenin varlık, yabancı kaynak ve öz kaynaklarını özet halinde gösteren tablodur. Finansal durum tablosu, işletmenin belirli bir andaki finansal durumunu gösterir. Finansal durum tablosunda, varlık ve kaynaklar, vadelerine göre belirli bir sistematik çerçevesinde sınıflandırılmaktadır. Standartlarda örnek finansal durum tablosuna yer verilmemiştir ancak KGK yayınladığı "finansal tablo örnekleri ve kullanım rehberi "inde örnek finansal durum tablosuna yer vermiştir.

… ŞİRKETİ (VE BAĞLI ORTAKLIKLARI)
BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ (GEÇMEMİŞ) … TARİHLİ (KONSOLİDE) FİNANSAL DURUM TABLOSU (BİLANÇO)
(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir)

	Dipnot Referansı	**Cari Dönem 20..**	**Geçmiş Dönem 20..**
VARLIKLAR			
Dönen Varlıklar - Nakit ve Nakit Benzerleri - Finansal Yatırımlar - Ticari Alacaklar - İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar - İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar - Diğer Alacaklar - İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar - İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Alacaklar - Stoklar - Peşin Ödenmiş Giderler - Cari Dönem Vergisiyle İlgili Varlıklar - Diğer Dönen Varlıklar			
ARA TOPLAM - Satış Amaçlı Sınıflandırılan Duran Varlıklar			
TOPLAM DÖNEN VARLIKLAR			
Duran Varlıklar - Ticari Alacaklar - İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar - İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar - Diğer Alacaklar - İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar - İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Alacaklar - Finansal Yatırımlar			

… ŞİRKETİ (VE BAĞLI ORTAKLIKLARI)
BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ (GEÇMEMİŞ) … TARİHLİ (KONSOLİDE) FİNANSAL DURUM TABLOSU (BİLANÇO)
(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir)

	Dipnot Referansı	**Cari Dönem 20..**	**Geçmiş Dönem 20..**

- Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar
- Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
- Maddi Duran Varlıklar
- Maddi Olmayan Duran Varlıklar
  - Şerefiye
  - Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar
- Peşin Ödenmiş Giderler
- Ertelenmiş Vergi Varlığı
- Diğer Duran Varlıklar			

TOPLAM DURAN VARLIKLAR			
TOPLAM VARLIKLAR			

KAYNAKLAR			
Kısa Vadeli Yükümlülükler			

- Kısa Vadeli Borçlanmalar
- Uzun Vadeli Borçlanmaların Kısa Vadeli Kısımları
- Diğer Finansal Yükümlükler
- Ticari Borçlar
  - İlişkili Taraflara Ticari Borçlar
  - İlişkili Olmayan Taraflara Ticari Borçlar
- Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Borçlar
- Diğer Borçlar
  - İlişkili Taraflara Diğer Borçlar
  - İlişkili Olmayan Taraflara Diğer Borçlar
- Ertelenmiş Gelirler
- Dönem Kârı Vergi Yükümlülüğü
- Kısa Vadeli Karşılıklar
  - Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Kısa Vadeli Karşılıklar
  - Diğer Kısa Vadeli Karşılıklar
- Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler			

ARA TOPLAM			
- Satış Amaçlı Sınıflandırılan Varlık Gruplarına İlişkin Yükümlülükler			
TOPLAM KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER			
Uzun Vadeli Yükümlülükler			

- Uzun Vadeli Borçlanmalar
- Diğer Finansal Yükümlülükler
- Ticari Borçlar
  - İlişkili Taraflara Ticari Borçlar
  - İlişkili Olmayan Taraflara Ticari Borçlar
- Diğer Borçlar
  - İlişkili Taraflara Diğer Borçlar
  - İlişkili Olmayan Taraflara Diğer Borçlar
- Ertelenmiş Gelirler
- Uzun Vadeli Karşılıklar
  - Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Uzun Vadeli Karşılıklar
  - Diğer Uzun Vadeli Karşılıklar
- Cari Dönem Vergisiyle İlgili Borçlar
- Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü
- Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler			

TOPLAM UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER			

ÖZKAYNAKLAR			
Ana Ortaklığa Ait Özkaynaklar			
- Ödenmiş Sermaye			
- Geri Alınmış Paylar (-)			
- Karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltmesi (-)			
- Paylara İlişkin Primler			
- Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler veya Giderler			
- Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler veya Giderler			
- Kârdan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler			
- Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları			
- Dönem Net Kârı/Zararı			
Kontrol Gücü Olmayan Paylar			
TOPLAM ÖZKAYNAKLAR			
TOPLAM KAYNAKLAR			

Finansal durum tablosunun sunuluşuna ilişkin birtakım esaslar geliştirilmiştir. Buna göre finansal durum tablosunda aşağıdaki hesap kalemlerinin bulunması zorunludur.

a) Maddi duran varlıklar,

b) Yatırım amaçlı gayrimenkuller,

c) Maddi olmayan duran varlıklar,

d) Finansal varlıklar (e, h ve i şıklarında gösterilenler hariç),

e) Özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen yatırımlar,

f) Canlı varlıklar,

g) Stoklar,

h) Ticari ve diğer alacaklar,

i) Nakit ve nakit benzerleri,

j) Satılmak üzere elde tutulan varlıkların toplamı ile TFRS 5'e göre satılmak üzere elde tutulan ve elden çıkarılacaklar grubuna dâhil olan varlıkların toplamı,

k) Ticari ve diğer borçlar,

l) Karşılıklar,

m) Finansal borçlar (k ve l şıklarında gösterilenler hariç),

n) TMS 12 "Gelir Vergileri" Standardında tanımlandığı gibi, dönem vergisiyle ilgili borçlar ve varlıklar,

o) TMS 12'de tanımlandığı gibi, ertelenmiş vergi borçları ve ertelenmiş vergi varlıkları,

p) TFRS 5'e göre elden çıkarılacaklar grubuna dâhil olan satılmak üzere elde tutulanlar olarak sınıflandırılan borçlar,

r) Özkaynaklarda gösterilen kontrol gücü olmayan paylar (azınlık payları) ve

s) Ana şirketin ortaklarına ait çıkarılmış sermaye ve yedekler.

2.2.4.1.1. Varlıklar

Varlık, geçmişte olan işlemlerin sonucunda ortaya çıkan ve hali hazırda işletmenin kontrolünde olan ve gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlaması beklenen değerlerdir (TMS/TFRS, Kavramsal Çerçeve md. 4.4). Standartlar, finansal durum tablosunun dönen ve duran varlıklarını ve kısa ve uzun vadeli borçlarını sınıflandırılarak sunulmasını belirtmektedir.

Bir varlık aşağıdaki kriterlerden herhangi birine uyduğu takdirde dönen varlık olarak sınıflandırılır (TMS 1, md. 66):

a) İşletmenin normal faaliyet döngüsü içinde paraya çevrilmesinin, satılmasının veya tüketilmesinin beklenmesi;

b) Öncelikle ticari amaçla elde bulundurulması;

c) Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra on iki ay içinde paraya çevrilmesi veya

d) Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra en az on iki ay içinde bir borcun ödenmesi için kullanılmak üzere veya başka bir nedenle sınırlandırılmamış olmak koşuluyla, söz konusu varlıklar nakit veya nakit benzeriyse.

Standartta yapılan tanıma göre dönen varlıklar; nakit, bir yıl içinde nakde çevrilecek varlıklar ve satılmak üzere alınan varlıklardan oluşur. Bu noktada "faaliyet döngüsü" kavramını tanımlamak gerekmektedir. Faaliyet döngüsü; işletmenin ana faaliyet konusuna ilişkin nakdin stoka, stokun alacağa ve alacağın tekrar nakde dönüşme sürecinin dönemde en az bir kez tekrar etmesidir.

Duran varlıklar ise dönen varlıkların dışında kalan varlıklardan oluşmaktadır. Bu bağlamda duran varlıklarda, nakde çevirme on iki aydan uzun sürer ve işletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere satın alınan varlıklardan oluşur.

2.2.4.1.2. Borçlar

Borç, geçmiş olaylardan kaynaklanan ve ödenmesi işletmenin ekonomik fayda sağlayabilecek değerlerinde bir çıkışa neden olacak mevcut yükümlülüklerdir (TMS/TFRS, Kavramsal Çerçeve md. 4.4). Bir borç aşağıdaki kriterlerden birine uyduğu takdirde kısa vadeli olarak sınıflandırılır (TMS 1, md. 69):

a) Normal faaliyet döngüsü içinde ödenmesinin beklenmesi;

b) Öncelikle ticari amaçla elde tutulması;

c) Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra on iki ay içinde ödenecek olması veya

d) İşletmenin borcun ödenmesini, raporlama döneminin (bilanço tarihinin) sonundan itibaren en az on iki ay süreyle erteleyebilmesine yönelik koşulsuz bir hakkının bulunmaması.

Genel olarak, bir işletme normal faaliyet döngüsü içerisinde ödenecek borçlar ve yükümlülükleri kısa vadeli olarak sınıflandırır.

İşletme, diğer bütün borçlarını uzun vadeli olarak sınıflandırır.

2.2.4.1.3. Özkaynaklar

Özkaynaklar, işletmenin varlıklar toplamından yabancı kaynakların indirilmesi suretiyle kalan kısımdır (TMS/TFRS, Kavramsal Çerçeve md. 4.4). Tanımdan anlaşılacağı üzere, standartta özkaynaklar için özel bir tanım yapılmamış, sadece varlıklardan yabancı kaynaklardan çıkarılması ile bulunacağı belirtilmiştir.

2.2.4.2. Kâr Veya Zarar Ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu

Gelir tablosu, işletmelerin belirli bir dönem içerisinde elde ettikleri gelir ve katlandıkları bütün maliyet ve giderlerden oluşan faaliyet sonuçlarını parasal karşılıkları ile raporlayan finansal tablo türüdür (Savcı, 2009: 83).

Finansal durum tablosu, işletmenin belirli bir tarihteki finansal durumunu gösterir. Gelir tablosu ise işletmenin belirli bir dönemdeki gelirleri, giderleri ve gelir giderleri arasındaki

farkın hangi işlemler sonucunda ortaya çıktığını raporlar. Bu bağlamda gelir tablosu, yöneticilerin etkinlikleri ölçmek ve mevcut ve potansiyel yatırımcıların karar süreçlerinde yardımcı olmak bakımında büyük önem arz etmektedir. Çünkü gelir tablosundan elde edilecek finansal bilgiler, yöneticiler, ortaklar ve diğer ilgililer için analitik bilgi olma özelliği göstermektedir (Dabbaloğlu, 2011: 111). Bu bağlamda gelir tablosu, belli bir dönemde işletme faaliyetlerinin finansal performansını ölçen özet bir finansal tablodur (Doğan ve Ertugay, 2010) Gelir tablosunun bir diğer önemli özelliği ise gelir veya kurumlar vergisi matrahının belirlenmesinde kullanılmasıdır.

Standart, "gelir tablosu" kavramı yerine "kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu" kavramını kullanmaktadır.

Standart uyarınca; kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda, kâr veya zarar ile diğer kapsamlı gelir bölümlerine ek olarak aşağıdakiler sunulur (TMS 1, md. 81A-81B):

a) Kâr veya zarar,

b) Toplam diğer kapsamlı gelir,

c) Kâr veya zarar ile diğer kapsamlı gelirin toplamı olan döneme ait kapsamlı gelir,

d) Döneme ait kâr veya zararın; kontrol gücü olmayan paylara ve ana ortaklık sahiplerine isabet eden kısmı,

e) Döneme ait kapsamlı gelirin; kontrol gücü olmayan paylara ve ana ortaklık sahiplerine isabet eden kısmı.

Gelir ya da gider kalemleri önemli olduğunda işletme, bu kalemlerin niteliğini ve tutarını ayrı ayrı açıklar (TMS 1, md. 97-98):

Gelir ve gider kalemlerinin ayrı ayrı sunulmasını gerektirecek durumlar şunlardır:

a) Stokların net gerçekleşebilir değerine veya maddi duran varlıkların geri kazanılabilir tutarına indirgenmesi için ayrılan karşılık giderleri ve bunların iptali;

b) İşletmenin faaliyetlerinin yeniden yapılandırılması ve yeniden yapılandırma maliyetleriyle ilgili karşılıkların iptali;

c) Maddi duran varlıkların elden çıkarılması;

d) Yatırımların elden çıkarılması;

e) Durdurulan faaliyetler,

f) Dava ödemeleri ve

g) Karşılıklarla ilgili diğer iptaller.

Standartlarda örnek kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosuna yer verilmemiştir ancak KGK yayınladığı "finansal tablo örnekleri ve kullanım rehberi "inde örnek kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosuna yer vermiştir. Bu doğrultuda "tek tablolu yaklaşım" ve "iki tablolu yaklaşım" olmak üzere iki farklı alternatif örneği sunulmuştur. Tek tablolu yaklaşımda ilk olarak kâr veya zarar bölümü, bu bölümün hemen ardından da diğer kapsamlı gelir bölümü gelmek üzere bir arada sunulur. İki tablolu yaklaşımda ise, ayrı kâr veya zarar tablosu kapsamlı gelirin sunulduğu tablodan hemen önce gösterilir (TMS 1, md.10A).

… ŞİRKETİ (VE BAĞLI ORTAKLIKLARI)
BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ (GEÇMEMİŞ) … TARİHLİ (KONSOLİDE) KÂR VEYA ZARAR VE DİĞER KAPSAMLI GELİR TABLOSU
(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir)

TEK TABLOLU YAKLAŞIM	**Dipnot Referansı**	**Cari Dönem 20..**	**Önceki Dönem 20..**
KÂR VEYA ZARAR KISMI			
Hasılat			
Satışların Maliyeti (-)			
Brüt Kâr/Zarar			
Genel Yönetim Giderleri (-)			
Pazarlama Giderleri (-)			
Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)			
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler			
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-)			
Esas Faaliyet Kârı/Zararı			
Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler			
Yatırım Faaliyetlerinden Giderler (-)			
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Kârlarından/Zararlarından Paylar			
FİNANSMAN GİDERİ ÖNCESİ FAALİYET KÂRI/ZARARI			
Finansman Giderleri (-)			
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ KÂRI/ZARARI			
Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gideri/Geliri			
- Dönem Vergi Gideri/Geliri			
- Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri			
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KÂRI/ZARARI			
DURDURULAN FAALİYETLER DÖNEM KÂRI/ZARARI			
DÖNEM KÂRI/ZARARI			
Dönem Kâr/Zararının Dağılımı			
Kontrol Gücü Olmayan Paylar			

… ŞİRKETİ (VE BAĞLI ORTAKLIKLARI)
BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ (GEÇMEMİŞ) … TARİHLİ (KONSOLİDE) KÂR VEYA ZARAR VE DİĞER KAPSAMLI GELİR TABLOSU
(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir)

TEK TABLOLU YAKLAŞIM	**Dipnot Referansı**	**Cari Dönem 20..**	**Önceki Dönem 20..**
Ana Ortaklık Payları **Pay Başına Kazanç** - Sürdürülen Faaliyetlerden Pay Başına Kazanç - Durdurulan Faaliyetlerden Pay Başına Kazanç **Sulandırılmış Pay Başına Kazanç** - Sürdürülen Faaliyetlerden Sulandırılmış Pay Başına Kazanç - Durdurulan Faaliyetlerden Sulandırılmış Pay Başına Kazanç			
DİĞER KAPSAMLI GELİR KISMI **Kâr veya zararda yeniden sınıflandırılmayacaklar** - Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları/Azalışları - Maddi Olmayan Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları/Azalışları - Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları/Kayıpları - Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden Kâr/Zararda Sınıflandırılmayacak Paylar - Diğer Kâr veya Zarar Olarak Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelir Unsurları - Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelire İlişkin Vergiler - Dönem Vergi Gideri/Geliri - Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri **Kâr veya zarar olarak yeniden sınıflandırılacaklar** - Yabancı Para Çevirim Farkları - Satılmaya Hazır Finansal Varlıkların Yeniden Değerleme ve/veya Sınıflandırma Kazançları/Kayıpları - Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları/Kayıpları - Yurtdışındaki İşletmeye İlişkin Yatırım Riskinden Korunma Kazançları/Kayıpları - Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden Kâr/Zararda Sınıflandırılacak Paylar - Diğer Kâr veya Zarar Olarak Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelir Unsurları - Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelire İlişkin Vergiler - Dönem Vergi Gideri/Geliri - Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri **DİĞER KAPSAMLI GELİR** **TOPLAM KAPSAMLI GELİR** **Toplam Kapsamlı Gelirin Dağılımı** Kontrol Gücü Olmayan Paylar Ana Ortaklık Payları			

… ŞİRKETİ (VE BAĞLI ORTAKLIKLARI)
BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ (GEÇMEMİŞ) … TARİHLİ (KONSOLİDE) KÂR VEYA ZARAR TABLOSU
(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir)

İKİ TABLOLU YAKLAŞIM	**Dipnot Referansı**	**Cari Dönem 20..**	**Önceki Dönem 20..**
Hasılat			
Satışların Maliyeti (-)			
Brüt Kâr/Zarar			
Genel Yönetim Giderleri (-)			
Pazarlama Giderleri (-)			
Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)			
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler			
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-)			
Esas Faaliyet Kârı/Zararı			
Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler			
Yatırım Faaliyetlerinden Giderler (-)			
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Kârlarından/Zararlarından Paylar			
FİNANSMAN GİDERİ ÖNCESİ FAALİYET KÂRI/ZARARI			
Finansman Giderleri (-)			
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ KÂRI/ZARARI			
Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gideri/Geliri			
- Dönem Vergi Gideri/Geliri			
- Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri			
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KÂRI/ZARARI			
DURDURULAN FAALİYETLER DÖNEM KÂRI/ZARARI			
DÖNEM KÂRI/ZARARI			
Dönem Kâr/Zararının Dağılımı			
Kontrol Gücü Olmayan Paylar			
Ana Ortaklık Payları			
Pay Başına Kazanç			
- Sürdürülen Faaliyetlerden Pay Başına Kazanç			
- Durdurulan Faaliyetlerden Pay Başına Kazanç			
Sulandırılmış Pay Başına Kazanç			
- Sürdürülen Faaliyetlerden Sulandırılmış Pay Başına Kazanç			
- Durdurulan Faaliyetlerden Sulandırılmış Pay Başına Kazanç			

	Dipnot Referansı	Cari Dönem 20..	Önceki Dönem 20..
DÖNEM KÂRI/ZARARI ***DİĞER KAPSAMLI GELİRLER*** **Kâr veya zararda yeniden sınıflandırılmayacaklar** - Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları/Azalışları - Maddi Olmayan Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artış/Azalışları - Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları/Kayıpları - Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden Kâr/Zararda Sınıflandırılmayacak Paylar - Diğer Kâr veya Zarar Olarak Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelir Unsurları - Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelire İlişkin Vergiler - Dönem Vergi Gideri/Geliri - Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri **Kâr veya zarar olarak yeniden sınıflandırılacaklar** - Yabancı Para Çevirim Farkları - Satılmaya Hazır Finansal Varlıkların Yeniden Değerleme Ve/Veya Sınıflandırma Kazançları/Kayıpları - Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları/Kayıpları - Yurtdışındaki İşletmeye İlişkin Yatırım Riskinden Korunma Kazançları/Kayıpları - Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden Kâr/Zararda Sınıflandırılacak Paylar - Diğer Kâr veya Zarar Olarak Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelir Unsurları - Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelire İlişkin Vergiler - Dönem Vergi Gideri/Geliri - Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri **DİĞER KAPSAMLI GELİR** **TOPLAM KAPSAMLI GELİR** **Toplam Kapsamlı Gelirin Dağılımı** Kontrol gücü olmayan paylar Ana ortaklık payları			

2.2.4.3. Özkaynak Değişim Tablosu

Özkaynak değişim tablosu, ilgili dönemde işletmenin Özkaynaklar kalemlerinde meydana gelen artış veya azalışları bir bütün olarak gösteren tablodur. Özkaynak değişim tablosu aşağıdaki bilgileri kapsar (TMS 1, md. 106):

a) Ana ortaklığın sahiplerine ve kontrol gücü olmayan paylarına (azınlık paylarına) ilişkin toplam tutarları ayrı olarak gösteren, döneme ilişkin toplam kapsamlı gelir;

b) Her bir özkaynak bileşeni için, TMS 8'e göre muhasebeleştirilen, geçmişe yönelik uygulama veya geçmişe yönelik düzeltmelerin etkileri ve

d) Her bir özkaynak bileşeni için aşağıdakilerden kaynaklanan değişiklikleri ayrı olarak gösteren, dönem başındaki ve sonundaki defter değeri arasındaki mutabakat:

i) Kâr ya da zarar;

ii) Diğer kapsamlı gelir ve

iii) Ortaklar tarafından yapılan katkıları ve ortaklara yapılan dağıtımları ayrı olarak gösteren ortaklarla bunların ortak olmaları nedeniyle ortaya çıkan işlemler ve kontrolün kaybedilmesiyle sonuçlanmayan bağlı ortaklıktaki ortaklık paylarındaki değişimler.

Özkaynağın her bir unsuru için, her kaleme ilişkin diğer kapsamlı gelir analizi özkaynak değişim tablosunda ya da dipnotlarda sunulacaktır (TMS 1, md. 106A). İşletme, özkaynak değişim tablosunda veya dipnotlarda dönem içinde ortaklara dağıtılmak üzere muhasebeleştirilen temettü tutarını ve hisse başına düşen tutarı açıklar (TMS 1, md. 107)

2.2.4.4. Nakit Akış Tablosu

Nakit akış tablosu, raporlama döneminde ortaya çıkan finansman, yatırım ve işletme faaliyetleri itibari ile sınıflandırılarak sunulan nakış akışlarını içeren tablodur. Finansal tablo kullanıcıları, işletmelerin nakit ve nakit benzeri sağlama yeteneğini ve sağlanan söz konusu nakit ve nakit benzeri değerleri kullanma yeteneğini değerlendirilebilmek için nakit akış tablosunu kullanırlar.

2.2.5. Finansal Raporlamanın Faydası ve Sınırları

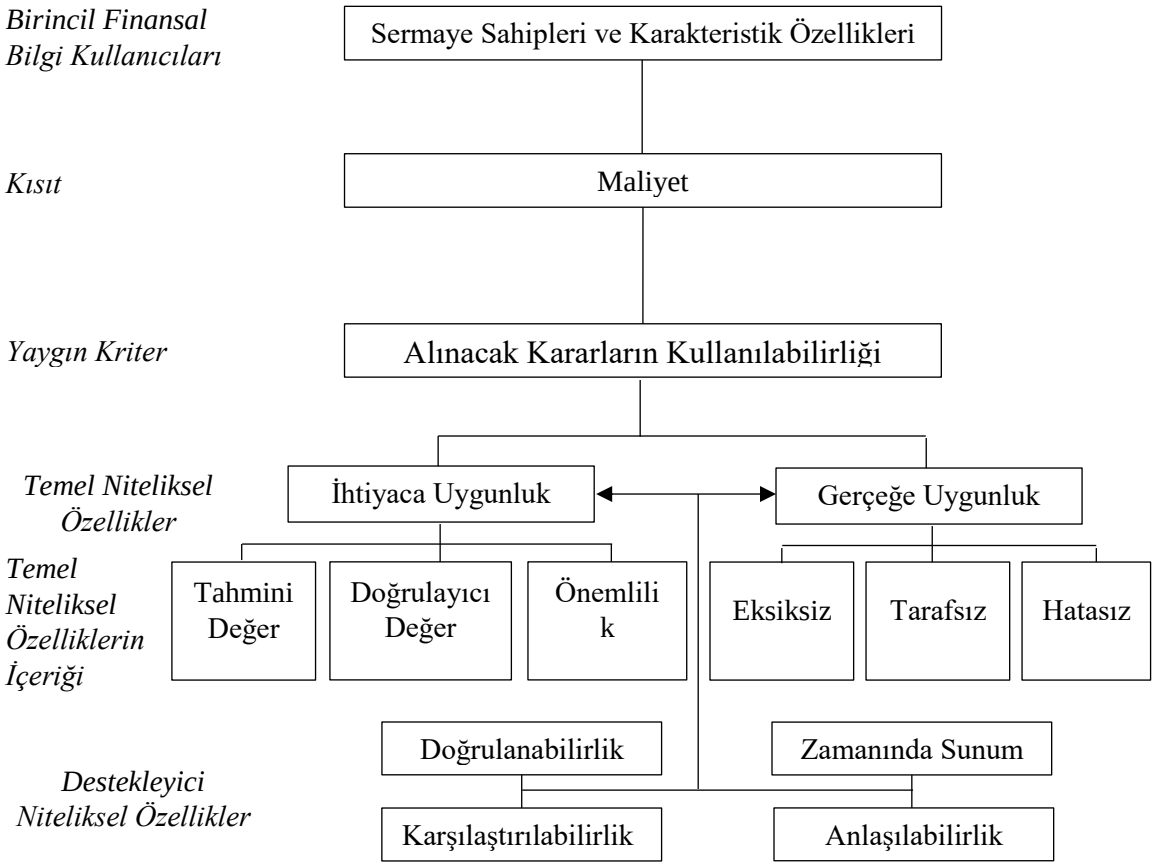
Mevcut ve potansiyel yatırımcılar, özkaynağa dayalı finansal araçlar ile borçlanma araçlarının satın alınması, satılması veya elde tutulması kararlarını, bu araçlara yapılan yatırımlardan bekledikleri getirilere (örneğin temettü ödemelerinden, anapara ve faiz

ödemelerinden ya da piyasa fiyatında meydana gelen artışlardan elde edilen getiriler gibi) bağlı olarak alırlar. Benzer şekilde, mevcut ve potansiyel borç verenler ile kredi veren diğer taraflar, kredi ve benzerlerinin sağlanması ya da ödenmesi kararlarını, bekledikleri anapara ve faiz getirilerine ya da diğer getirilere bağlı olarak alırlar. Yatırımcıların, borç verenlerin ve kredi veren diğer tarafların getirilere yönelik beklentileri, işletmeye yönelik gelecekteki net nakit girişlerinin tutarına, zamanlamasına ve belirsizliğine (başka bir ifadeyle işletmeye yönelik gelecekteki beklenen net nakit girişlerine) ilişkin yaptıkları değerlendirmelere bağlıdır. Sonuç olarak, mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç verenler ve kredi veren diğer taraflar, işletmeye yönelik gelecekteki beklenen net nakit girişlerinin değerlendirilmesinde kendilerine yardımcı olacak bilgiye ihtiyaç duyarlar (TMS/TFRS Kavramsal Çerçeve, md. A3).

Mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç verenler ve kredi veren diğer taraflar, işletmeye yönelik gelecekteki beklenen net nakit girişlerini değerlendirebilmek için, işletmenin ekonomik kaynakları, işletmeye karşı ileri sürülebilen talep hakları ve işletme yönetimi ile yönetim kurulunun işletmenin kaynaklarını kullanmadaki sorumluluklarını ne ölçüde etkin ve verimli bir şekilde yerine getirdiği ile ilgili bilgiye ihtiyaç duyarlar. İşletme varlıklarının ekonomik faktörlerin (fiyat değişiklikleri ve teknolojik değişiklikler gibi) olumsuz etkilerinden korunması ile işletmenin ilgili yasalara, düzenlemelere ve bağlı olduğu sözleşme hükümlerine uygun hareket etmesinin temin edilmesi de bu tür sorumluluklara örnek olarak gösterilebilir. Yönetimin sorumluluklarına ilişkin bu bilgi, yönetimin faaliyetlerini onaylama ya da başka bir şekilde etkileme gücüne sahip mevcut yatırımcılar, borç verenler ve kredi veren diğer taraflarca alınacak kararlar açısından da faydalı olacaktır (TMS/TFRS Kavramsal Çerçeve, md. A4).

2.2.6. Finansal Bilginin Niteliksel Özellikleri

Finansal bilgilerin niteliksel özellikleri, temel ve destekleyici olmak üzere 2'ye ayrılmaktadır. Finansal bilgilerin niteliksel özellikleri hiyerarşisi aşağıdaki şekildeki gibidir (Kieso, Weygandt ve Warfield, 2013: 46).



Şekil 22. Finansal Bilgilerin Niteliksel Özellikleri Hiyerarşisi

2.2.6.1. Temel Niteliksel Özellikler

Temel niteliksel özellikler, ihtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygun şekilde sunumdur. Bu bağlamda bilginin faydalı olabilmesi için öncelikle ihtiyaca ve gerçeğe uygun bir şekilde sunulması gerekmektedir.

2.2.6.1.1. İhtiyaca Uygunluk

İhtiyaca uygun finansal bilgi, kullanıcılar tarafından verilen kararları etkileme gücüne sahiptir. Bazı kullanıcıların bilgiden faydalanmayı tercih etmemeleri veya bilgiyi diğer kaynaklardan elde etmiş olmaları durumunda dahi bilgi, verilen kararları etkileme gücüne sahip olabilir (Kavramsal Çerçeve, NÖ6).

Bir bilginin verilmemesi veya yanlış verilmesi kullanıcıların belirli bir raporlayan işletmeye ilişkin finansal bilgiye dayanarak verecekleri kararları etkileyebiliyorsa bu bilgi önemlidir. Önemlilik ihtiyaca uygunluğun işletmeye özgü halidir. Bilginin önemli olup olmadığına yönelik değerlendirme, bireysel bir işletmenin finansal raporu dikkate alınarak, bilginin ilgili olduğu kalemlerin niteliğine veya büyüklüğüne ya da her ikisine birden bağlı olarak yapılır. Bu nedenle önemlilik için standart bir sayısal eşik belirlenmemiş veya özellikli bir durumda hangi bilginin önemli olabileceği belirtilmemiştir (Kavramsal Çerçeve, NÖ11).

2.2.6.1.2. Gerçeğe Uygun Şekilde Sunum

Finansal raporlarda, ekonomik olaylar kelimelerle ve sayılarla ifade edilir. Finansal bilginin kullanıcılara faydalı olabilmesi için ilgili olayları sunması yeterli değildir. Ayrıca açıklamayı amaçladığı ekonomik olayları gerçeğe uygun bir şekilde sunmalıdır. Gerçeğe uygun bir sunumun, tam anlamıyla sağlanabilmesi için üç özelliğe sahip olması gerekir. Buna göre sunum tam, tarafsız ve hatasız olmalıdır (Kavramsal Çerçeve, NÖ12).

Tam sunum; ekonomik olayın bir kullanıcı tarafından anlaşılması için tanımlamalar ve açıklamalar da dâhil olmak üzere gerekli tüm bilgileri içerir (Kavramsal Çerçeve, NÖ13).

Tarafsız sunum; finansal bilginin kullanıcılar tarafından olumlu ya da olumsuz olarak değerlendirilmesi olasılığını arttırmak amacıyla yönlendirici, ağırlıklandırılmış, vurgulu, vurgu yapılmamış ya da başka bir şekilde manipüle edilmiş değildir (Kavramsal Çerçeve, NÖ14).

Hatasız sunum; ekonomik olayın tanımlanmasında hataların veya ihmallerin olmaması ve raporlanan bilginin elde edilmesinde kullanılan sürecin hatasız olarak seçilmiş ve uygulanmış olması anlamına gelir (Kavramsal Çerçeve, NÖ15).

2.2.6.2. Destekleyici Niteliksel Özellikler

Kavramsal çerçevede destekleyici niteliksel özellikler olarak; karşılaştırılabilirlik, doğrulanabilirlik, zamanında sunum ve anlaşılabilirlik verilmektedir.

Destekleyici niteliksel özellikler, mümkün olduğu ölçüde azami seviyeye çıkarılmalıdır. Ancak, bilgi ihtiyaca uygun olmadığında veya gerçeğe uygun bir şekilde sunulmadığında,

destekleyici niteliksel özellikler bu bilgiyi, tek başına ya da grup olarak, faydalı kılamaz (Kavramsal Çerçeve, NÖ33).

2.2.6.2.1. Karşılaştırılabilirlik

Karşılaştırılabilirlik, kullanıcıların kalemler arasındaki benzerlikleri ve farklılıkları belirleyebilmesini ve anlayabilmesini sağlayan niteliksel bir özelliktir. Diğer niteliksel özelliklerden farklı olarak, karşılaştırılabilirlik tek bir kalemle ilgili değildir. Karşılaştırma yapılabilmesi için en az iki kalem gereklidir (Kavramsal Çerçeve, NÖ21).

2.2.6.2.2. Doğrulanabilirlik

Doğrulanabilirlik, kullanıcıların, bilginin açıklamayı amaçladığı ekonomik olayı gerçeğe uygun bir şekilde sunduğundan emin olmasına yardımcı olur. Doğrulanabilirlik, farklı bilgi düzeyindeki ve bağımsız gözlemcilerin belirli bir açıklamanın gerçeğe uygun sunulduğu hususunda görüş birliğine varabilmeleri (gözlemcilerin tam bir uzlaşmaya varmaları gerekmez) anlamına gelir. Sayısal bilginin doğrulanabilir olması için tek bir nokta tahmini olması gerekmez. Bir dizi olası tutarlar ve ilgili olasılıklar da doğrulanabilir niteliktedir (Kavramsal Çerçeve, NÖ26).

2.2.6.2.3. Zamanında Sunum

Zamanında sunum, bilginin, karar verenler açısından kararlarını etkileyebileceği zamanda mevcut olması anlamına gelir. Genellikle, bilgi eskidikçe faydası da azalır. Ancak, bazı bilgiler, bazı kullanıcıların eğilimleri belirlemeye ve değerlendirmeye ihtiyaç duyması gibi nedenlerle raporlama dönemi sona erdikten uzun süre sonra da kullanışlı olmaya devam edebilir (Kavramsal Çerçeve, NÖ29). Başka bir ifade ile, finansal raporların zamanında sunulması, bilgi kullanıcılarının karar süreçlerinde etkisini kaybetmeden sunulmasıdır.

2.2.6.2.4. Anlaşılabilirlik

Bilginin açık ve öz olarak sınıflandırılması, tanımlanması ve sunulması onu anlaşılır kılar (Kavramsal Çerçeve, NÖ30). İşletme tarafından sunulan finansal tabloların, ileri düzey analiz yeteneği olan bilgi kullanıcılarına yönelik olarak sunulması, söz konusu bu yetenekten yoksun olan kullanıcıların yanlış karar almalarına neden olabilmektedir. Bu yüzden, finansal raporlar asgari finansal okuryazarlık seviyesine sahip bütün bilgi kullanıcılarının anlayabileceği şekilde açık ve anlaşılabilir olmalıdır.

2.3. Finansal Tabloların Sunuluşu

Finansal tabloların temel işlevi; işletmenin finansal durumunu, finansal performansını ve nakit akışlarını gerçeğe uygun olarak sunmasıdır (TMS 1, md. 15).

Finansal tabloları TFRS'lerle uyumlu olan bir işletme, bu uyumu açık ve tam bir şekilde dipnotlarda belirtecektir. İşletme, Finansal tabloları TFRS'lerin tüm maddeleriyle uyumlu olmadığı sürece, finansal tablolarını TFRS'lerle uyumlu olarak nitelendiremez (TMS 1, md. 16).

Yönetim, finansal tabloları düzenlerken işletmenin faaliyetlerini süreklilik içerisinde devam etme yetisini değerlendirir. Yönetimin şirketi tasfiye etme veya ticari faaliyetini sona erdirme niyeti veya mecburiyeti yoksa finansal tablolar süreklilik kavramına göre düzenlenir. Yönetim, değerlendirmelerini yaparken işletme faaliyetlerinin sürekliliğine kuşku düşürecek önemli belirsizlikler taşıyan olaylar veya koşulların farkındaysa, bu belirsizlikleri açıklar. İşletme, finansal tablolarını süreklilik esasına göre hazırlamaması halinde, bu hususu, finansal tablolarını düzenlemesi sırasında dayandırdığı temel ve işletmenin süreklilik arz etmeyecek şekilde değerlendirilmesinin nedeni ile birlikte açıklar (TMS 1, md. 25).

İşletmenin sürekliliği kavramının uygunluğu değerlendirilirken yönetim, bununla sınırlı olmamakla birlikte en azından raporlama dönemi sonundan(bilanço tarihinden) sonraki on iki aya ilişkin mevcut bilgileri dikkate alır. Dikkate alınacak hususların derecesi her durumun şartlarına bağlıdır. Eğer işletme faaliyet karlılığı ve finansal kaynaklara kolay ulaşma gibi bir geçmişe sahipse, işletmenin sürekliliği kavramının uygunluğu sonucuna ayrıntılı

analizlere girilmeden ulaşılabilir. Aksi takdirde yönetim, işletmenin sürekliliği kavramının uygunluğuna karar verirken, cari dönem ve beklenen karlılık, borç ödeme planları ve yerine koymanın finansmanıyla ilgili potansiyel kaynaklar gibi, birçok unsuru dikkate almak zorundadır (TMS 1, md. 26).

İşletme, nakit akış tablosu hariç, tüm finansal tablolarını muhasebenin tahakkuk esasına göre düzenler (TMS 1, md. 27).

İşletme, benzer kalemlerden oluşan her bir önemli sınıfı, finansal tablolarda ayrı bir biçimde gösterir. İşletme, nitelikleri ve işlevleri itibariyle farklı olan kalemleri de, önemsiz olmadıkları takdirde, ayrı olarak sunar (TMS 1, md. 29).

Finansal tablolar, çok sayıda işlem veya diğer olayların işlemden geçirilerek nitelik ve işlevlerine göre hesap sınıfları altında birleştirilmesi (toplanması) sonucu oluşur. Sınıflandırma ve birleştirmedeki son aşama, finansal tablolardaki hesap sınıflarını oluşturan birleştirilmiş ve sınıflandırılmış bilginin sunumudur. Bir hesap kalemi kendi başına önemli değilse, bu tablolarda ya da dipnotlarda diğer kalemlerle birleştirilir. Bu tablolarda ayrı olarak sunulacak kadar öneme sahip olmayan bir kalemin dipnotlarda ayrı olarak sunulması gerekebilir (TMS 1, md. 30).

İşletme, tüm ilgili durum ve koşulları dikkate alarak, dipnotlar dâhil finansal tablolardaki bilgileri nasıl birleştireceğine karar verir. İşletme finansal tablolarının anlaşılabilirliğini; önemli bilgileri önemsiz bilgilerle gizleyerek veya farklı nitelik ve işlevlere sahip önemli kalemleri birleştirerek azaltamaz (TMS 1, md. 30A).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TMS/TFRS VE VUK ÇERÇEVESİNDE DEĞERLEME VE ÖLÇÜM ESASLARI

3.1. Değer, Değerleme ve Ölçüm Kavramı

Varlık ve kaynakların ilk kez muhasebeleştirilmelerinde ve izleyen dönemlerde finansal tablolarda gösterilmelerinde esas alınacak parasal değerin belirlenmesi, değerlemenin konusunu oluşturmaktadır. Değerlemenin amacı, işletmenin finansal durumu ve buna bağlı faaliyet sonuçlarını gerçeğe uygun bir şekilde tespit etmektir.

Bilindiği üzere muhasebede işlem ve olaylar maliyet esasına göre kaydedilmektedir. Ancak bu durum çoğu zaman kayıtlar ile gerçek durumun birbirinden farklı olmasına neden olmaktadır. Tarihi maliyet esasına göre düzenlenmiş finansal tabloların işletmenin gerçek durumunu yansıtmadığı yönünde kaygılar bulunmaktadır. Bu bağlamda sorunu çözebilmek adına farklı değerleme ölçüleri geliştirilmiştir. Özellikle enflasyonist ekonomilerde; maliyet ve fiyatlarda meydana gelen artışlara bağlı olarak varlıkların kayıtlı değeri ile piyasa değeri arasındaki ilişki ortadan kalkmaktadır. Diğer taraftan maliyet esasına göre yıllar önce edinilen bir varlığın toplumsal ve ekonomik gelişmelere bağlı olarak enflasyon dışında değeri artmaktadır. Bu durumda yine varlığın kayıtlı değeri ile piyasa değeri arasındaki ilişki ortadan kalkmaktadır. Şehir merkezinde yıllar önce alınan bir arsanın piyasa değeri ile kayıtlı değeri arasındaki fark, bu duruma örnek gösterilebilir.

Değerleme işleminde birbirinden farklı değerleme ölçülerin kullanılması finansal tabloların farklılaşmasına neden olmakta ve doğrudan doğruya dönem karını etkilemektedir. İşletmelerde karın ölçümü değerleme süreci üzerine kuruludur (Ulusan, 2007). Dolayısıyla değerleme işlemi, işletme içi ve dışı karar vericilerin tamamını doğrudan ya da dolaylı olarak

etkilemektedir (Vehmanen, 2013). Bu bakımdan değerleme işlemleri gerçeğe uygun bilgi finansal bilgi üreten muhasebe açısından büyük önem arz etmektedir.

Değerleme işlemlerindeki politika değişiklikleri aynı zamanda, işletmenin yıllar itibari ile finansal tablolarının kendi içinde ve rakipleri ile karşılaştırılabilirliğini ortadan kaldırmaktadır. Böyle bir durumda işletmenin ve yönetimin performansının ölçülmesi ile mevcut ve geleceğe ilişkin karar alma süreçlerinde eksik, yanlış ve sağlıklı olmayan bilgi ile kıt kaynakların yanlış alanlara yatırılmasına; kar getiren ve/veya zarar ettiren ürünler portföyünün yanlış hesaplanması ile yanlış üretim ve ticaret kararlarının alınmasına bu yolla çalışma sermayesinin yok olmasına ve sonuçta işletmenin iflasına ve/veya satılarak el değiştirmesine yol açabilecektir.

Diğer taraftan işletme açısından uygun değerleme ölçülerinin kullanılması ve bu politikaların yıllar boyunca uygulanması ile işletmeye yatırım yapmayı planlayan ve kaynak aktarmayı düşünen mevcut ve potansiyel yatırımcılar ile güvene dayalı ve kurumsal yönetim ilkeleri bağlamında sağlıklı ilişkiler kurulabilecektir. Bu durum, işletmenin yıllar itibari ile farklı değerleme ve muhasebe politikaları kullanarak kamuyu aydınlatma ilkesi bağlamında zorunlu bilginin yanında (mandatory) iyi ve/veya kötü bilgiyi (voluntary) zamanında, eksiksiz ve doğru olarak sunmayı tercih etmektedir ki bu durum işletme dış çevresinin menfaatinin korunmasını ifade etmektedir.

Sonuç olarak bu durum, işletmenin finansal bilgilerinin gerek işletme içi gerekse işletme dışı karar alıcıların doğru karar alma süreçlerinde, mevcut ve geçmiş performansın ölçülmesinde, işletmenin piyasa değerinin tespitinde, uygun kaynaklara düşük maliyetlerle ulaşılmasında, yasal yükümlülüklerin yerine getirilmemesinden kaynaklanacak cezai müeyyideler ile karşı karşıya kalınmamasında uygulanan değerleme ölçüleri büyük önem arz etmektedir.

Değer kavramı sözlük anlamı olarak "bir şeyin para ile ölçülebilen karşılığı, bedel, kıymet, paha, valör" şeklinde tanımlanmaktadır. Muhasebe bilimi açısından ise değer; varlık ve kaynakların ilk muhasebeleştirme işlemlerinde ve izleyen dönemlerde, finansal tablolara yansıtılmasında temel alınacak parasal karşılık olarak tanımlanabilir (French, 2006).

Değer statik bir kavram iken, değerleme dinamik bir kavram olma özelliği göstermektedir (Tokay ve Deran, 2008). Değerleme, muhasebe biliminin en önemli ve karmaşık konularından biridir. Standartlar incelendiğinde değerleme kavramı yerine ölçüm kavramının kullanıldığı görülmektedir. Ölçüm, finansal tablolarda yer alan unsurların bilançoda ve gelir tablosunda tahakkuk ettirilecekleri ve gösterilecekleri parasal tutarların

belirlenmesi işlemini ifade eder (TMS, Kavramsal Çerçeve, 4.54). Değerleme ve ölçüm kavramları arasındaki farkın "measurement" sözcüğünün çeviri farkından kaynaklandığı söylenebilir. Değerleme bir vergi hukuku kavramıdır. Ölçüm bir muhasebe terimidir. Ancak literatürde bu iki kavramın aynı anlamda kullanıldığı görülmektedir. Bu bağlamda, VUK uyarınca değerlemenin amacı "vergi matrahını hesaplamak" iken TMS/TFRS'de amaç "varlık ve kaynakların gerçek durumu yansıtması" olarak belirlenmiştir.

3.1.1. VUK'a Göre Değerleme

VUK uyarınca değerleme "vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti" olarak tanımlanmıştır (VUK, md. 258). Vergi matrahının hesaplanması için değerleme işlemi gerekli görülmüş ve gerekli düzenlemeler bu doğrultuda yapılmıştır. Değerleme işlemi doğrudan dönem karını etkileyen bir işlem olduğundan, kanun değerleme işlemine önem vermiş ve çeşitli değerleme ölçüleri belirlemiştir.

VUK uyarınca değerleme, iktisadi kıymetin nevi ve mahiyetine göre, aşağıdaki ölçülerden biri ile yapılır (VUK, md. 261).

- Maliyet bedeli,
- Borsa rayici,
- Tasarruf değeri,
- Mukayyet değer,
- İtibari değer,
- Vergi değeri,
- Rayiç bedel,
- Emsal bedeli ve ücreti.

Bu bağlamda kanun uyarınca bir iktisadi kıymet bir değerleme ölçüsü ile değerlenir.

3.1.1.1. Maliyet Bedeli

Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder (VUK, md. 262). Bu tanımdan yola çıkarak maliyet bedelini şöyle gösterilebilir (Demir, 2015: 46).

Maliyet Bedeli = İktisap Bedeli + Değer Artırıcı Ödemeler + Bağlantılı Diğer Giderler

Kanundaki maliyet tanımı, bir varlığı edinmek için katlanılan giderlerin tamamını kapsayacak şekilde ve muhasebe kuramına uygun olarak tanımlanmaktadır (Akbulut Özerhan, 2008). Gayrimenkuller, demirbaş eşyalar, emtialar, zirai mahsuller ve hayvanlar maliyet bedeli ile değerlenir (VUK, md. 269-270-271-272-273-275-276-277).

Bilindiği üzere, işletme faaliyetlerinin sürdürülebilmesi için ihtiyaç duyulan iktisadi kıymetler satın alma veya üretme olmak üzere iki türlü edinilebilir. Satın alınan veya üretilen bir iktisadi kıymet satışa hazır hale getirilmesi veya kullanılması için gerçekleştirilen;

- Satın alma ve üretim bedeli, gümrük vergisi, nakliye/sigorta ve montaj giderlerinin maliyet bedeline ilavesi zorunlu iken,
- Emlak vergisi, noter/mahkeme, hafriyat ve tasfiye giderleri vb. giderlerin maliyet bedeline ilavesi isteğe bağlıdır.

Örnek: ABC işletmesi, %18 KDV dâhil olmak üzere 590.000 TL değerinde bir makine satın almıştır. Makinenin montajı ve çalışır hale getirilebilmesi için 50.000 TL malzeme ve işçilik giderine katlanılmıştır. Ayrıca makinenin nakliyesi için 10.000 TL ödeme yapılmıştır. Satıcı firma makinenin montajı ve kurulumu esnasında ortaya çıkan çevresel zararlarını gidermek için gerçekleştirdiği çevresel restorasyon maliyetinin 20.000 TL olduğunu belirtmiş ve faturalandırmıştır. Buna göre makinenin ilk muhasebeleştirme maliyeti; VUK ve TMS/TFRS çerçevesinde şöyle olacaktır.

Maliyet Türü	**VUK**	**TMS/TFRS**
Satın Alma Bedeli	500.000 TL	500.000 TL
Montaj ve Kurulum Maliyeti	50.000 TL	50.000 TL
Taşıma Maliyeti	10.000 TL	10.000 TL
Çevresel Restorasyon Maliyeti	-	20.000 TL
Toplam/İlk Muhasebeleştirme Maliyeti	560.000 TL	580.000 TL

VUK uyarınca çevresel restorasyon maliyeti olan 20.000 TL gider olarak yazılabileceği gibi varlığın maliyetine de dahil edilebilir. Bu durumda, VUK ve TMS uygulamalarında farklılık olmamakla birlikte, VUK uygulamalarının daha esnek olduğu görülmektedir.

3.1.1.2. Borsa Rayici

Borsa rayici, gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden evvelki son muamele gününde borsadaki muamelelerinin ortalama değerlerini ifade eder (VUK, md. 263).

Hisse senetleri ile fon portföyünün en az % 51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeliyle, bunlar dışında kalan her türlü menkul kıymet borsa rayici ile değerlenir. Ayrıca yabancı paralar ile yabancı para üzerinden alacaklar ve borçlar da borsa rayici üzerinden değerlenir. Yabancı paranın borsada rayici yoksa değerlemeye uygulanacak kur Maliye Bakanlığı'nca tespit olunur. Maliye Bakanlığı kur tespitinde TCMB kurlarını esas almaktadır (VUK, md. 279-280-284). Değerleme işleminde, TCMB alış kurları esas alınmaktadır.

Örnek: ABC işletmesinin, 110 Hisse Senetleri hesabının durumu aşağıdaki gibidir (Demir, 2008'den uyarlanmıştır).

Hisse Senedi	Edinme Tarihi	Maliyet Bedeli	Değerleme Ölçüsü	31.12.2016 Değeri
XYZ A.Ş.	01.08.2016	10.000 TL	Alış Bedeli	12.000 TL

ABC işletmesi, XYZ A.Ş.'ye ait hisse senetlerini elindeki fazla parasını değerlendirmek amacı ile satın almıştır. Bu hisse senetlerinin raporlama tarihideki değeri 15.000 TL'dir. Buna göre XYZ A.Ş.'ye ait değerleme bilgileri şu şekildedir:

Hisse Senedi	VUK Değerleme Ölçüsü	TMS/TFRS Değerleme Ölçüsü	VUK Değerleme Tutarı	TMS/TFRS Değerleme Tutarı	Değerleme Farkı
XYZ A.Ş.	Alış Bedeli	Gerçeğe Uygun Değer	12.000 TL	15.000 TL	3.000 TL

VUK uyarınca hisse senetlerinde değer artışı meydana geldiğinde herhangi bir işlem yapılmamaktadır ancak kalıcı ve büyük değer düşüklükleri söz konusu olduğunda karşılık ayrılmaktadır.

3.1.1.3. Tasarruf Değeri

Tasarruf değeri, bir iktisadi kıymetin değerleme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değerdir (VUK, md. 264). Tasarruf değeri ile yalnızca senetli alacak veya senetli borçlar değerlenebilir. Alacak veya borçlarda maliyet bedelinden söz edilmesi uygun olmayacağı için tasarruf değeri tabiri kullanılmıştır (Demir, 2015: 53). Alacak senetlerini değerleme gününün kıymetine irca eden mükellefler, borç senetlerini de aynı şekilde işleme tabi tutmak zorundadırlar (VUK, md. 285).

Alacak ve borç senetlerinin tasarruf değeri ile değerlenmesi işlemine reeskont adı verilmektedir. Reeskont işlemi ile alacak ve borç senetleri değerleme günündeki değerlerine indirgenebilmektedir. VUK, 281. ve 285. maddelerinde yer verilen "*Vadesi gelmemiş olan senede bağlı **alacaklar/borçlar** değerleme gününün kıymetine irca olunabilir. Bu takdirde, senette faiz nispeti açıklanmış ise bu nispet, açıklanmamışsa Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddi uygulanır."* ibareleri ile sadece senede bağlı alacakların veya borçların reeskonta tabi tutulmasına olanak tanımaktadır. Bu bağlamda senetler dışında kalan, alınan/verilen çekler, senetsiz alacaklar ve borçlar reeskonta tabi değildir.

Örnek: ABC işletmesinin 31.12.20X0 tarihi itibari ile alacaklarının yapısı aşağıdaki tablodaki gibidir.

İşletme Adı	Alacak Türü	Tutarı (TL)	Vade Durumu	Gün Sayısı
Sarı A.Ş.	Vadeli Çek	70.000	Geçmemiş	20
Kara A.Ş.	Senetsiz Alacak	100.000	Geçmemiş	35
Kırmızı A.Ş.	Senetli Alacak	50.000	Geçmemiş	40
Mavi A.Ş.	Senetli Alacak	20.000	Geçmiş	60

ABC A.Ş.'nin Mavi A.Ş.'den olan senetli alacağına karşılık kanuni işlem başlatılmamıştır. ABC A.Ş. 75 güne kadar vadesi geçen alacaklar için %50 oranında karşılık ayırmaktadır.

VUK uyarınca değerleme işlemleri incelendiğinde alacaklar için yalnız senetli alacaklara reeskont ayrılmasına izin verilmiştir. Dolayısıyla çek ve senetsiz alacak için değerleme işlemi söz konusu değildir. ABC A.Ş.'nin Mavi A.Ş.'den olan senetli alacağına karşılık kanuni işlem bulunmadığı için herhangi bir karşılık ayırma işlemi yapılmayacaktır. Çünkü VUK md. 323 uyarınca ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla;

1. Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar;

2. Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar şüpheli alacak sayılmaktadır. Bu bağlamda senetli alacaklar için VUK uyarınca değerleme işlemleri ve gerekli hesaplamalar aşağıdaki gibidir.

Reeskont hesaplama işlemleri ve muhasebe kaydı;

$$F = Reeskont\ Faiz\ Tutarı$$

$$A = Senedin\ Nominal\ Değeri$$

$$n = ReeskontFaiz\ Oranı$$

$$t = Vade$$

$$F^{31} = \frac{A\ x\ n\ x\ t}{36.500 + (n\ x\ t)}$$

	31.12.20X0		
	657 REESKONT FAİZ GİDERLERİ (-)	488,33	
	122 ALACAK SEN. REESKONTU (-)		488,33
	Alacak senetleri reeskont kaydı		
	/		

$$F^{32} = \frac{50.000\ x\ 9\ x\ 40}{36.500 + (9\ x\ 40)} = 488{,}33$$

ABC A.Ş. 31.12.20X0 TARİHLİ KAPANIŞ BİLANÇOSU

Aktif			Pasif
10 HAZIR DEĞERLER		70.000	
101 ALINAN ÇEKLER	70.000		
12 TİCARİ ALACAKLAR		169.511,67	
120 ALICILAR	100.000		
121 ALACAK SEN.	70.000		
122 ALACAK SEN. REESKONTU (-)	(488,33)		

[31] VUK, 238 Sayılı Genel Tebliği

[32] Senedin üzerinde faiz haddi belirtilmediği için TCMB resmi iskonto oranı esas alınmıştır.

ABC A.Ş. 31.12.20X0 GELİR TABLOSU	Cari Dönem
A. BRÜT SATIŞLAR	
Yurtiçi Satışlar	
B. SATIŞ İNDİRİMLERİ	
…….	
…….	
G-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR(-)	
Kambiyo Zararları(-)	
Reeskont Faiz Giderleri(-)	488,33

TMS/TFRS uyarınca vadeli çek, senetli ve senetsiz alacakların tamamının ayrım yapılmaksızın bugünkü değerlerine indirgenmesi gerekmektedir. Bu hesaplama da kullanılan faiz oranı işletmenin vadeli satışlarda belirlediği vade oranıdır. İşletme böyle bir oran belirlememiş ise piyasada oluşan etkin faiz oranı baz alınabilir (TMS 39, UR6.) ABC A.Ş. için piyasa faiz oranının %10 olduğu kabul edilmiştir. Alacakların itfa edilmiş maliyet bedeli;

$$\text{İ}tfa\ Edilmiş\ Maliyet\ Değeri = \frac{Tahsil\ Edilecek\ Tutar}{(1+i)^n}$$

İşletme Adı	Alacak Türü	Tutarı (TL)	Vade Durumu	Gün Sayısı	İskonto Tutarı	İtfa Edilmiş Maliyet Değeri
Sarı A.Ş.	Vadeli Çek	70.000	Geçmemiş	20	190,22	69.809,78
Kara A.Ş.	Senetsiz Alacak	100.000	Geçmemiş	35	475,07	99.524,93
Kırmızı A.Ş.	Senetli Alacak	50.000	Geçmemiş	40	271,38	49.728,62

31.12.20X0			
657 GERÇEĞE UYGUN DEĞ. AZALIŞ ZAR.		936,67	
127 TİCARİ ALACAKLAR REES.			936,67
Ticari alacaklar reeskont kaydı			
/			

ABC A.Ş. 31.12.20X0 TARİHLİ FİNANSAL DURUM TABLOSU	Cari Dönem 20X0
VARLIKLAR	
Dönen Varlıklar - Nakit ve Nakit Benzerleri - Finansal Yatırımlar - Ticari Alacaklar - İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar - İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar - Diğer Alacaklar - İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar - İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Alacaklar	229.063,33

ABC A.Ş. 31.12.20X0 TARİHLİ FİNANSAL DURUM TABLOSU	Cari Dönem 20X0
- Stoklar - Peşin Ödenmiş Giderler - Cari Dönem Vergisiyle İlgili Varlıklar - Diğer Dönen Varlıklar ***ARA TOPLAM*** - Satış Amaçlı Sınıflandırılan Duran Varlıklar ***TOPLAM DÖNEN VARLIKLAR***	

ABC A.Ş. 31.12.20X0 TARİHLİ KAR VEYA ZARAR TABLOSU	Cari Dönem 20X0
Hasılat Satışların Maliyeti (-) ***Brüt Kâr/Zarar*** Genel Yönetim Giderleri (-) Pazarlama Giderleri (-) Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-) Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-) **Esas Faaliyet Kârı/Zararı** Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler Yatırım Faaliyetlerinden Giderler (-) Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Kârlarından/Zararlarından Paylar **FİNANSMAN GİDERİ ÖNCESİ FAALİYET KÂRI/ZARARI**	936,67

VUK ve TMS/TFRS uyarınca yapılan değerlemeler sonucunda 31.12.20X0 tarihinde ticari karda mali kara geçerken çıkarılacak tutar 448,34 TL (936,67 – 488,33) olacaktır. Bu durumda ertelenen vergi hesabı yapılması gerekmektedir. Muhasebe kaydı ise aşağıdaki gibi olacaktır (Akdoğan, 2006; Yereli, Kayalı ve Yeğinboy, 2012; Özkan, 2009; Sümer Gögüş, 2010).

	31.12.20X0		
	283 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIKLARI	89,66	
	693 SÜR. FA. ERT. VE. GEL. ET. (+)		89,66
	Ertelenmiş vergi varlığı kaydı 448,34 x %20 = 89,66		
	/		

Günümüz ticari hayatında çek görüldüğünde ödenmesi gerekli kıymetli evrak olmasına rağmen uygulamada çekin üzerine vade konulmaktadır. Bu durum, muhasebenin temel kavramlarından özün önceliği gereği muhasebenin temel kavramlarından "özün önceliği" gereği çekler, senet hükmünü kazandığı için "101 Alınan Çekler" hesabının yerine "121 Alacak Senetleri" hesabında takip edilmesi ve reeskont uygulanması muhasebe tekniği açısından ve "tam açıklama" kavramı gereği daha uygundur.

Bu noktada, "vadeli çekler"in durumu hakkında çeşitli görüşler bulunmaktadır. Bilindiği üzere, özün önceliği kavramı gereği, alınan/verilen çekler alacak/borç senedi olarak kabul

edilmektedir. Konu ile ilgili yargı örnekleri incelendiğinde, Danıştay'ın "çeklerin alacak senetleri gibi reeskonta tabi tutulmasında bir aykırılık olmadığı" (Danıştay 3.Dairesi, Tarih 04.06.1998, Esas No:1997/671, Karar No:1998/2125); "çekin vade ve faiz kaydı taşımasının mümkün olmadığı ve bu bağlamda vadeli çeklerin reeskonta tabi tutulamayacağı" (Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararı, 04.04.2000 tarih ve Esas No: 1999/448, Karar No: 2000/145) şeklinde zıt kararlar verildiği görülmektedir (Eren, 2013).

Bu karşı görüş ve uygulamalara son nokta VUK 64. Sirküler ile konulmuştur. Söz konusu sirkülerde "Ancak, bir ödeme aracı olarak kullanılmakla beraber yasal düzenlemeler çerçevesinde vergi uygulamaları bakımından çekin vadeli olabileceği ve değerleme gününde vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçlar için uygulanması öngörülen 213 sayılı Kanunda yer alan reeskont uygulamasından yararlanılmasının mümkün olduğu ortaya çıkmaktadır." ibaresi ile vadeli çekleri de reeskonta tabi tutmak mümkün olmuştur.

3.1.1.4. Mukayyet Değer

Mukayyet değer, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir (VUK, md. 265). Mukayyet değer, defter değeri, yazmaca değer, kayıtlı değer olarak da bilinmektedir (Fırat, 2014).

VUK uyarınca mukayyet değeri ile değerlenecek iktisadi kıymetler; alacaklar, kuruluş giderleri ve peştamallıklar, aktif geçici hesap kıymetleri, pasif geçici hesap kıymetleri, borçlar, karşılıklar olarak belirlenmiştir (VUK, md. 281-282-283-285-287-288).

Kuruluş ve örgütlenme giderleri TMS uyarınca varlık olarak muhasebeleştirilmemektedir. Dolayısıyla bu hesap kalemi TMS varlık tanımına uymadığı için varlık olarak muhasebeleştirilmez ve dönem gideri olarak gösterilir.

Şerefiye (peştamallık) ise varlık olarak muhasebeleştirilse dahi TMS'nin varlık tanımına uymadığı içi dönem sonunda amortisman ayrılması söz konusu değildir. Sadece pozitif veya negatif şerefiye söz konusu olacaktır.

3.1.1.5. İtibari Değer

İtibari değer, her nevi senetlerle esham ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerlerdir (VUK, md. 266). İtibari değer kıymetli evrak üzerinde yazılı değer (nominal değer) anlamını taşımaktadır. Nominal değeri bulunan her kıymet itibari değer ile değerlemeye tabi tutulmamaktadır. İtibari değer ile değerlenecek kıymetler, kasa mevcutları ve çıkarılmış tahviller olarak kanunda belirlenmiştir (VUK, md. 284-286).

3.1.1.6. Vergi Değeri

Vergi değeri, bina ve arazinin Emlâk Vergisi Kanununun 29[33]. maddesine göre tespit edilen değeridir (VUK, md. 268).

[33] Madde 29 – (Değişik : 7/3/2002-4751/2 md.)
Vergi değeri;
a) Arsa ve araziler için, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin hükümlerine göre takdir komisyonlarınca arsalar için her mahalle ve arsa sayılacak parsellenmemiş arazide her köy için cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgeler (turistik bölgelerdeki cadde, sokak veya değer bakımından farklı olanlar ilgili valilerce tespit edilecek pafta, ada veya parseller), arazide her il veya ilçe için arazinin cinsi (kıraç, taban, sulak) itibarıyla takdir olunan birim değerlere göre,
b) Binalar için, Maliye ve Bayındırlık ve İskan bakanlıklarınca müştereken tespit ve ilân edilecek bina metrekare normal inşaat maliyetleri ile (a) bendinde belirtilen esaslara göre bulunacak arsa veya arsa payı değeri esas alınarak 31 inci madde uyarınca hazırlanmış bulunan tüzük hükümlerinden yararlanılmak suretiyle,
Hesaplanan bedeldir.
Vergi değeri, mükellefiyetin başlangıç yılını takip eden yıldan itibaren her yıl, bir önceki yıl vergi değerinin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca aynı yıl için tespit edilen yeniden değerleme oranının yarısı nispetinde artırılması suretiyle bulunur.
33 üncü maddeye (8 numaralı fıkra hariç) göre mükellefiyet tesisi gereken hallerde vergi değerinin hesaplanmasında, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 49 uncu maddesinin (b) fıkrasına göre belirlenen arsa ve arazi birim değerleri, takdir işleminin yapıldığı yılı takip eden ikinci yıldan başlamak suretiyle her yıl, bir önceki yıl birim değerinin, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca aynı yıl için tespit edilen yeniden değerleme oranının yarısı nispetinde artırılması suretiyle dikkate alınır.
(Değişik dördüncü fıkra: 16/6/2009-5904/33 md.) Vergi değerinin hesabında bin liraya, verginin hesaplanmasında ise bir liraya kadar olan kesirler dikkate alınmaz.
Bakanlar Kurulu, bu maddede belirtilen artış oranını sıfıra kadar indirmeye veya yeniden değerleme oranına kadar artırmaya yetkilidir. Bakanlar Kurulu bu yetkisini, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun 95 inci maddesi uyarınca belirlenen belediye grupları itibarıyla farklı oranlar tespit etmek suretiyle de kullanabilir.

3.1.1.7. Rayiç Bedel

Rayiç bedel, bir iktisadi kıymetin değerleme günündeki normal alım satım değeridir (VUK, md. 266). Ancak VUK'un değiştirilmesi ile birlikte mevcut kanunda hali hazırda rayiç bedel ile değerlenecek herhangi bir iktisadi kıymet bulunmamaktadır (Akbulut Özerhan, 2008).

3.1.1.8. Emsal Bedeli Ve Ücreti

Emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerleme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir. Emsal bedeli sıra ile aşağıdaki esaslara göre tayin olunur:

Birinci sıra: (Ortalama fiyat esası) aynı cins ve nevideki mallardan sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir evvelki veya bir daha evvelki aylarda satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan "Ortalama satış fiyatı" ile hesaplanır. Bu esasın uygulanması için, aylık satış miktarının, emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına nazaran %25'ten az olmaması şarttır.

Örnek: Top kumaş alım-satımı üzerine faaliyet gösteren Ali Bey, 2016 yılı Haziran ayında depodan kendi evinde kullanmak üzere 300 metre kumaş almıştır. Ali Bey'in Mart, Nisan, Mayıs ve Haziran aylarına ilişkin satış miktar ve tutarları aşağıdaki gibidir (Ege, 2016'dan uyarlanmıştır).

Dönem	Miktar (Metre)	Tutar (TL)
Mart	60	1.200
Nisan	65	1.100
Mayıs	75	2.250
Haziran	70	700

Değerlenecek olan 300 metre kumaşın, işletmeden alındığı ay, bir önceki ay ve bir daha önceki ay kontrol edilerek en az 75 metre (300*0,25) satışın gerçekleştiği ay bulunacaktır. Tablo incelendiğinde Mayıs ayında 75 metre kumaşın satışının olduğu görülmektedir. Dolayısıyla ortalama fiyat 30 TL (2.250/75) olarak bulunacak ve 300 metre kullanılan kumaşın emsal bedeli ise 900 TL (300*30) olarak hesaplanacaktır.

İkinci sıra: (Maliyet bedeli esası) Emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar

için % 5, perakende satışlar için % 10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli eder (VUK, md. 267). Emsal bedeli değerlemesine izin verilen iktisadi kıymetler, değeri düşen emtialar, maliyet bedelinin tespiti mümkün olmayan hayvanlar ve kıymeti düşen mallar olarak belirlenmiştir (VUK, md. 274-277-278).

Örnek: Top kumaş alım-satımı üzerine faaliyet gösteren Veli Bey, 2016 yılı Haziran ayında kendi evinde kullanmak üzere 300 metre kumaş kullanmıştır. Kumaşın metre başı maliyeti 10 TL'dir. Veli Bey'in Mart, Nisan, Mayıs ve Haziran aylarına ilişkin satış miktar ve tutarları aşağıdaki gibidir (Ege, 2016'dan uyarlanmıştır).

Dönem	Miktar (Metre)	Tutar (TL)
Mart	60	1.200
Nisan	65	1.100
Mayıs	70	2.100
Haziran	70	700

İşletmeden çıkışı olan 300 metre kumaşın değerlemesi için öncelikle ortalama fiyat esası yöntemi uygulanmalıdır. Ancak, işletmeden çıkışı olan 300 metre kumaşın %25'i olan 75 metre satış miktarına, çıkışın gerçekleştiği Haziran ayında, bir önceki ay olan Mayıs ayında ya da bir daha önceki ay olan Nisan ayında rastlanmamıştır. Dolayısıyla ortalama fiyat esas yöntem kullanılmayacak, maliyet bedeli esas usulü kullanılacaktır. Kumaşın metre maliyeti 10 TL olduğuna göre, kumaş çıkışı miktar olarak perakende satışa uygun olduğundan dolayı, maliyet bedeline %10 eklenecek ve yeni maliyet bedeli hesaplanacaktır. Bu da 11 TL (10 + (10*0,10)) olup, çıkışı olan kumaşın maliyeti 3.300 TL (300*11) olarak hesaplanacaktır.

Günümüzde, bu tip maliyet hesaplamalarının stoklarda bekleyen üretimi durmuş seri sonu ürünler için kullanılması uygun görülmektedir.

Bu bağlamda VUK uyarınca varlık ve kaynak kalemlerinin değerleme ölçüleri ve ilgili kanun maddeleri tablodaki gibidir (Yaklaşım Dergisi, 2017).

Tablo 15. VUK Çerçevesinde Değerleme Anahtarları

Varlık veya Kaynak Türü	Değerleme Ölçüsü	İlgili Kanun Maddesi (VUK)	İlgili Hesap
Alacak Senetleri (Döviz)	Reeskont, Kur Değerlemeli Mukayyet Bedel	265-280-281	121-122-221-222
Alacak Senetleri (TL)	Reeskont, Mukayyet Bedel	265-281	121-122-221-222
Alıcılar (Senetsiz Müşteri Borçları-Döviz)	Kur Değerlemeli Mukayyet Bedel	265-280-281	120-220
Alıcılar (Senetsiz Müşteri Borçları-TL)	Mukayyet Bedel	265-281	120-220
Alınan Avanslar (Döviz)	Kur Değerlemeli Mukayyet Bedel	265-280-285-287	340-440
Alınan Avanslar (TL)	Mukayyet Bedel	265-285-287	340-440

Alınan Depozito ve Teminatlar (Döviz)	Kur Değerlemeli Mukayyet Bedel	265-280-285	326-426
Alınan Depozito ve Teminatlar (TL)	Mukayyet Bedel	265-285	326-426
Arama Giderleri	Mukayyet Bedel	265-283-316	271-278
Araştırma ve Geliştirme Gideri	Mukayyet Bedel	265-289	263-268
Arazi ve Arsalar	Maliyet Bedeli	262-269	250
Bağlı Ortaklıklara Borçlar (Döviz)	Kur Değerlemeli Mukayyet Bedel	265-280-285	333-433
Bağlı Ortaklıklara Borçlar (TL)	Mukayyet Bedel	265-285	333-433
Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar(Döviz)	Kur Değerlemeli Mukayyet Bedel	265-280-281	133-233
Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar(TL)	Mukayyet Bedel	265-281	133-233
Banka Bonoları	Alış Bedeli + Dönemsel Kâr İlavesi	279	111-112
Banka Garantili Bonolar	Alış Bedeli + Dönemsel Kâr İlavesi	279	111
Banka Kredileri (Döviz)	Kur Değerlemeli ve Kıst Dönem Faiz İlaveli Mukayyet Bedel	265-280-285	300-400
Banka Kredileri (TL)	Kıst Dönem Faiz İlaveli Mukayyet Bedel	265-285	300-400
Binalar	Maliyet Bedeli	262-269-270-271-272	252-257
Birikmiş Amortismanlar	Mukayyet Bedel	265-313-330	257-268-278
Borç Senetleri (Döviz)	Reeskont, Kur Değerlemeli Mukayyet Bedel	265-280-285	321-322-421-422
Borç Senetleri (TL)	Reeskont-Mukayyet Bedel	265-285	321-322-421-422
Çek (alınan ve verilen)	İtibari Değer	266-284	101-103
Çıkarılmış Bonolar (Döviz)	Nominal Değer+Kur Değerlemesi	266-280-286	305
Çıkarılmış Bonolar (TL)	Nominal Değer	266-286	305
Çıkarılmış Tahviller (Döviz)	İtibari Değer+Kur Değerlemesi	266-280-286	405
Çıkarılmış Tahviller (TL)	İtibari Değer	266-286	405
Defolu Ürünler	Üretim Maliyeti veya Emsal Bedeli	267-275-289	157
Değeri Düşen Mallar	Emsal Bedeli	267-278	157
Değersiz Alacaklar	Tasarruf Değeri	264-322	128-129-138-139-229-239
Demirbaşlar	Maliyet Bedeli	262-269-271-273	255-257
Devlet Tahvili	Borsa Rayici	263-279	112
Dönem Kârı/Geçmiş Dönem Kârı	Mukayyet Bedel	265-289	570-590
Dönem Zararı/Geçmiş Dönem Zararı	Mukayyet Bedel	265-289	580-591
Emisyon Primleri	Mukayyet Bedel	265-289	520
Finansal Kiralama Alacakları(TL)	Mukayyet Bedel	Mük. 290	124-224
Finansal Kiralama Alacakları(Döviz)	Kur Değerlemeli Mukayyet Bedel	280-Mük. 290	124-224
Finansal Kiralama Borçları(TL)	Mukayyet Bedel	Mük. 290	301-302-401-402
Finansal Kiralama Borçları(Döviz)	Kur Değerlemeli Mukayyet Bedel	280-Mük. 290	301-302-401-402
Finansal Kiralama Hakkı	Mukayyet Bedel	Mük. 290	265
Finansman Bonoları	Alış Bedeli + Dönemsel Kâr İlavesi	279	111-112
Gayrimenkul Sertifikaları	Alış Bedeli + Dönemsel Kâr İlavesi	279	111
Geçici İlmühaberler	Alış Bedeli	279	111
Gelecek Döneme İlişkin Gelirler	Mukayyet Bedel	265-287	380-480
Gelecek Döneme İlişkin Giderler	Mukayyet Bedel	265-283	180-280
Gelir Ortaklığı Senetleri	Alış Bedeli	279	111-112
Gelir Tahakkukları	Mukayyet Bedel	265-283	181-281
Gider Tahakkukları	Mukayyet Bedel	265-287	381-481
Gayri Menkul ve İştirak Hissesi Satış Kazancı Fonu	Mukayyet Bedel	265-289-KVK 5/1-e	549
Haklar	Mukayyet Bedel	265-289	260-268
Hazine Bonosu	Borsa Rayici	263-279	112
Hazırlık ve Geliştirme Gideri	Mukayyet Bedel	265-283-316	272-278
Hisse Senedi İptal Kârları	Mukayyet Bedel	265-289	521
Hisse Senetleri	Alış Bedeli	279	110-240-242-245
İlk Madde Malzeme	Maliyet Bedeli	262-274	150

İmalat Artıkları (ıskarta, üstüpü, deşe…)	Emsal Bedeli	267-289	157
İpotekli Borç Senetleri	Alış Bedeli + Dönemsel Kâr İlavesi	279	111
İştiraklerden Alacaklar (Döviz)	Kur Değerlemeli Mukayyet Bedel	265-280-281	132-232
İştiraklerden Alacaklar (TL)	Mukayyet Bedel	265-281	132-232
İştiraklere Borçlar (Döviz)	Kur Değerlemeli Mukayyet Bedel	265-280-285	332-432
İştiraklere Borçlar (TL)	Mukayyet Bedel	265-285	332-432
Kâr-Zarar Ortaklığı Belgesi	Alış Bedeli	279	111
Kıdem Tazminatı Karşılığı	Mukayyet Bedel	265-288	372-472
Konsinye Mallar	Maliyet Bedeli	262-274	152-153
Konut Sertifikaları	Alış Bedeli + Dönemsel Kâr İlavesi	279	111
Kredi Kartı Slipleri	Mukayyet Bedel	265-281	108
Kuruluş ve Örgütlenme Gideri	Mukayyet Bedel	265-282-326	262-268
Madenler	Maliyet Bedeli	262-289-316	277-278
Makine ve Cihazlar	Maliyet Bedeli	262-269-270-271-272	253-257
Maliyet Giderleri Karşılığı	Mukayyet Bedel	265-288	373
Mamuller	Maliyet Bedeli	262-275	152
Maniplasyona Tabi Mallar	Maliyet Bedeli	262-274	151-153
Menkul Kıymet Kuponları	Mukayyet Bedel	266-286	108
Mevduat (Vadesiz -Döviz)	Kur Değerlemeli Mukayyet Bedel	265-280-281	102
Mevduat (Vadesiz TL)	Mukayyet Bedel	265-281	102
Mevduat (Vadeli-Döviz)	Kur Değerlemeli Ve Kıst Dönem Faiz İlaveli Mukayyet Bedel	265-280-281	102
Mevduat (Vadeli TL)	Kıst Dönem Faiz İlaveli Mukayyet Bedel	265-281	102
Nakit Paralar (Döviz)	İtibari Değer + Kur Değerlemesi	266-280-284	100
Nakit Paralar (TL)	İtibari Değer	266-284	100
Ortaklara Borçlar (Döviz)	Kur Değerlemeli Mukayyet Bedel	265-280-285	331-431
Ortaklara Borçlar (TL)	Mukayyet Bedel	265-285	331-431
Ortaklardan Alacaklar (Döviz)	Kur Değerlemeli Mukayyet Bedel	265-280-281	131-231
Ortaklardan Alacaklar (TL)	Mukayyet Bedel	265-281	131-231
Özel Maliyetler	Maliyet Bedeli	262-272-327	264-268
Özsermaye	Mukayyet Bedel	265-289	500-501
Personelden Alacaklar (Döviz)	Kur Değerlemeli Mukayyet Bedel	265-280-281	135-235
Personelden Alacaklar (TL)	Mukayyet Bedel	265-281	135-235
Personele Borçlar (Döviz)	Kur Değerlemeli Mukayyet Bedel	265-280-285	335
Personele Borçlar (TL)	Mukayyet Bedel	265-285	335
Satıcılara Borçlar (Döviz)	Kur Değerlemeli Mukayyet Bedel	265-280-285	320-420
Satıcılara Borçlar (TL)	Mukayyet Bedel	265-285	320-420
Satılacak Sabit Kıymetler	Mukayyet Bedel	265-289	157
Sayım ve Tesellüm Fazlaları	Mukayyet Bedel	265-289	397
Sayım ve Tesellüm Noksanları	Mukayyet Bedel	265-289	197
Sermaye İtfa Fonu	Mukayyet Bedel	265-289-325	549
Şerefiye	Mukayyet Bedel	265-289	261-268
Şüpheli Alacaklar	Tasarruf Değeri	264-281-323	128-129-138-139-229-239
Tahvil Anapara ve Faiz Ödemeleri	İtibari Değer, Mukayyet Bedel	265-266-285-286	304
Tahviller (aktif kıymet)	Alış Bedeli + Dönemsel Kâr İlavesi	279	111-112
Taşıtlar	Maliyet Bedeli	262-269-270-272	254-257
Tesisler	Maliyet Bedeli	262-269-270-271-272	253-257
Ticari Mallar	Maliyet Bedeli	262-274	153
Varlığa Dayalı Menkul Kıymetler	Alış Bedeli + Dönemsel Kâr İlavesi	279	111
Vazgeçilen Borçlar Fonu	Mukayyet Bedel	265-289-324	549
Vergi Alacakları (Geçici V., KDV)	Mukayyet Bedel	265-289	190-191-192-193-292
Vergi Karşılığı	Mukayyet Bedel	265-288	370-371
Vergi ve Diğer Kamusal Borçlar (KDV, Kazanç V. SSK Primi)	Mukayyet Bedel	265-289	360-361-391-392-492-493
Verilen Avanslar (Döviz)	Kur Değerlemeli Mukayyet Bedel	265-283-281	159-195-196-259-269-279

Verilen Avanslar (TL)	Mukayyet Bedel	265-281-283	159-195-196-259-269-279
Verilen Depozito ve Teminatlar (Döviz)	Kur Değerlemeli Mukayyet Bedel	265-280-281	126-226
Verilen Depozito ve Teminatlar (TL)	Mukayyet Bedel	265-281	126-226
Yapılmakta Olan Yatırımlar	Mukayyet Bedel	265-289	258
Yarımamül	Maliyet Bedeli	262-275	151
Yatırım Fonu Katılma Belgesi (A tipi)	Alış Bedeli	279	111
Yatırım Fonu Katılma Belgesi (Diğer)	Borsa Rayici	263-279	111
Yedekler (Yasal, Statü, Olağanüstü)	Mukayyet Bedel	265-289	540-541-542
Yenileme Fonu	Mukayyet Bedel	265-289-328	549
Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri	Maliyet Bedeli	262-269-270-271	251-257
Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hasılatı	Mukayyet Bedel	265-289	350
Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyeti	Mukayyet Bedel	265-289	170
Yoldaki Paralar (Döviz)	İtibari Değer + Kur Değerlemesi	266-280-284	108
Yoldaki Paralar (TL)	İtibari Kıymet	266-284	108

3.1.2. TTK'ya Göre Değerleme

1 Ocak 2013 tarihi itibari le yürürlüğe gire yeni TTK ile getirilen en büyük yeniliklerden biri de kuşkusuz TMS/TFRS uygulama zorunluluğu olmuştur. Kanunda değerleme ile ilgili ise TMS/TFRS'de öngörülen ilkelerin baz alınması gerekliliği belirtilmiştir (TTK, md. 78-81).

Yeni TTK ile kanunda değerleme ölçülerinin belirtilmesi yerine KGK tarafından yürürlüğe konulan ve sürekli güncellenen standartlar ile güncel ve dinamik bir yapıya kavuşması sağlanmıştır.

3.1.3. SPK'ya Göre Değerleme

SPK ise yayınladığı "Sermaye Piyasasında Finansal Raporlama Tebliği" 5. Madde yer alan "İşletmeler, finansal tablolarının hazırlanmasında KGK tarafından yayımlanan TMS'leri esas alırlar." ibaresi ile değerleme konusunda TMS/TFRS'de öngörülen ilkelerin baz alınması gerekliliğini belirtmiştir.

3.1.4. TMS/TFRS'ye Göre Ölçüm

TMS/TFRS, değerleme işlemlerini VUK gibi tek bir başlık altında ele almamış aksine konu ile ilgili standartta ilk ölçümleme ve sonraki dönemlerde yapılacak ölçümleme ile ilgili esasları belirtmiştir. Her standartta değerleme ölçüleri ve tanımları yer almaktadır. Bu durum, varlığın ve kaynağın özelliklerine, mevcut durum vb. koşullara göre en uygun ölçümleme tekniğinin benimsenmesine imkân sağlayan "dinamik bir değerleme" yapılabilmesini sağlamaktadır. Bu standardın vergi tabanlı bir bakış açısından ziyade karar alıcılara doğru bilginin sunulmasını amaçlayan bilgi tabanlı bakış açısının göstergesidir.

TMS/TFRS'de sık sık "gerçeğe uygun değer" kavramına vurgu yapılmakta ve varlık ve borçların gerçeğe uygun bir şekilde ölçülmesiyle finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarının en iyi şekilde karşılanabileceği ifade edilmektedir. Standartlarda temel olarak 5 adet değerleme ölçüsü verilmektedir:

- Tarihi maliyet,
- Cari maliyet,
- Gerçekleşebilir değer,
- Bugünkü değer,
- Gerçeğe uygun değer.

3.1.4.1. Tarihi Maliyet (Satın Alma ve İnşa Maliyeti)

Varlıklar elde edildikleri tarihte alımları için ödenen nakit veya nakit benzerlerinin tutarları ile veya onlara karşılık verilen varlıkların gerçeğe uygun değerleri ile ölçümlenir. Borçlar borç karşılığında elde edilenin tutarı ile veya işletmenin normal faaliyetlerinden kaynaklanan borçlarda, örneğin, gelir vergilerinde olduğu gibi, borcun kapatılması için gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilir (TMS/TFRS Kavramsal Çerçeve, md. 4.55).

Edinme tarihinden sonra değer artırıcı giderler VUK ve TMS/TFRS uyarınca maliyet bedelini tamamlayan harcamalar olarak kabul edilmektedir. Tarihi maliyet ve maliyet bedeli kavramları benzerlik göstermektedir ancak TMS/TFRS'de maliyet bedelinin tanımı ve bileşenleri iktisadi kıymetin türü uyarınca farklılık göstermektedir.

Tarihi maliyet, varlıkları aktifleştirildikleri tarihte, katlanılan ve varlıklara yüklenilen maliyettir (Brinza ve Bengescu, 2016; Smith ve Smith, 2014). Bu bağlamda tarihi maliyet varlığın işletmeye giriş değerini ifade eder ve geçmişe dayalıdır. TMS/TFRS incelendiğinde gerçeğe uygun değer kavramının tarihi maliyet kavramına göre daha önemli hale geldiği görülmektedir. Ancak standartlar, bazı varlıkların (stoklar, maddi duran varlıklar vb.) tarihi maliyetler üzerinde değerlenebilmesini de mümkün kılmaktadır. Literatürde tarihi maliyet esasının uygulanması gerektiğini savunan görüşlere göre (Bahadır, 2016);

- Tarihi maliyetler, işletme yöneticilerinin karar alma süreçlerinde yardımcıdır,
- Tarihi maliyetler, hileli finansal raporlama riskini azaltır,
- Tarihi maliyetler, işletme yöneticilerinin performans ölçümü açısından fayda sağlar.

Tarihi maliyetler, işletmenin gerçek durumunu göstermesi açısından her zaman gerekli olan maliyetlerdir ancak tarihi maliyetler ile maliyet yönetimi sağlıklı bir şekilde gerçekleştirilemez (Akdoğan, 2009: 45). Ulusan (2008), tarihi maliyet değerleme esasının, gerçekleşmiş işlem ve olaylara dayandığı için en güvenilir değerleme esası olduğunu öne sürmektedir.

Tarihi maliyete göre kaydedilen varlıkların yıllar itibari ile değerleme yapılmış olsa bile, piyasa değerleri değerleme sonucu elde edilen bilanço günündeki değerinden daha yüksek veya düşül değere sahip olabilmektedir. Örneğin, imara kapalı olarak satın alınan ve daha sonra imara açılan bir arsanın değer artışı, yine yıllar önce alınan ve şehir gelişimine bağlı alınarak şehir merkezinde kalan arsa bina vb. varlığın değerinde meydana gelen değer artışları tarihi maliyet yöntemine göre bilançoda gerçeğe uygun değeri ile gösterilememektedir. Bu durum tarihi maliyete eleştiri getirilen konudur.

3.1.4.2. Cari Maliyet

Varlıklar aynı varlığın veya bu varlıkla eşdeğer olan bir varlığın alınması için hâlihazırda gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilirler. Borçlar, yükümlülüğün kapatılması için gereken nakit ve nakit benzerlerinin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir (TMS/TFRS Kavramsal Çerçeve, md. 4.55).

Örneğin; 200 birim ticari malı birimi 100 TL'den tedarik eden ve satış fiyatını 170 TL olarak belirleyen bir işletmenin, ticarin malın cari maliyetini satış tarihinde 110 TL ve dönem sonunda 140 TL olarak belirlediğini ve 110 birim ticari mal satışı yaptığını varsayalım (Mohiuddin, 2014; Naito, 2006; Revsine, 1981; Peasnell ve Whittington, 2010 çalışmalarından uyarlanmıştır).

	Tarihi Maliyet	**Cari Maliyet**
Tedarik Edilen Ürün Miktarı	200 Birim	200 Birim
Tedarik Edilen Ürün Birim Fiyatı	100 TL	100 TL
Ürün Satış Fiyatı	170 TL	170 TL
Satış Tarihinde Ürün Cari Maliyeti	110 TL	-
Dönem Sonunda Ürün Cari Maliyeti	140 TL	-
Satış Yapılan Ürün Miktarı	110 Birim	110 Birim
Gerçekleşmiş Elde Tutma Kazancı	110 br x (110 TL – 100 TL) =1.100 TL	-
Gerçekleşmemiş Elde Tutma Kazancı	90 br x (140 TL – 100 TL) =3.600 TL	-
Cari Faaliyet Karı	110 br x (170 TL – 110 TL) =6.600 TL	-
Kar	1100 TL + 3600 TL + 6600 TL =11.300 TL	110 br x (170 TL – 100 TL)= 7.700 TL

Yerine koyma maliyeti olarak da bilinen cari maliyet, varlığın; ömrünün sonunda yerine yenisinin alınacağı zamandaki değeri değildir, bilanço tarihindeki değerini ifade eder. Cari maliyet adından da anlaşılacağı üzere, bu ölçütte esas alınan değer cari değerdir. Bir başka ifade ile varlığın değerleme günü alınması halinde, cari maliyet işletmeye mal olma fiyatı olarak ifade edilmektedir (Tokay ve Deran, 2008). Dolayısıyla cari maliyet esasında amaç, sermayenin üretim gücünü korumaktır (Tardiff, 2015).

3.1.4.3. Gerçekleşebilir Değer (Ödeme Değeri)

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 tutarları ile gösterilir (TMS/TFRS Kavramsal Çerçeve, md. 4.55).

3.1.4.4. Bugünkü Değer (Kullanım Değeri)

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(TMS/TFRS Kavramsal Çerçeve, md. 4.55).

Bugünkü değer, varlık ve yükümlülüklerin piyasa değerinin belirlenemediği durumlarda değerleme işlemlerinde baz alınmaktadır. Bugünkü değerin hesaplanmasında standartlar, "geleneksel yöntem" ve "beklenen nakit akışları yöntemi" olma üzere iki yöntem önermektedir.

Geleneksel yöntem, standartlarda nispeten uygulanması bakımından kolay olarak tanımlanmaktadır ancak karmaşık değerleme işlemlerinde doğru sonuçları vermemesi kaygısı ile kullanılması konusunda uyarılmaktadır. Bu yöntemde, iskonto oranı olarak "riske uyumlu faiz oranı" kullanılmaktadır. Riske uyumlu faiz oranının belirlenmesi işlemi, mevut gözlemlenebilir faiz oranı olan bir varlık ile daha önceden ölçme işlem gerçekleştirilmiş bir varlığın analiz edilmesini gerektirir. Buna göre söz konusu bu ölçüm işlemleri içi şu işlemler gerçekleştirilmelidir (TMS 36, md. A6):

- İskonto edilecek nakit akışlarının tespit edilmesi,
- Piyasada nakit akışları benzer özellik gösteren başka bir varlığın belirlenmesi,
- İki kalemin benzer olduğundan emin olmak için, bunların nakit akışlarının karşılaştırılması,
- Kalemlerden bir tanesinde mevcut olup da, diğerinde olmayan bir unsur bulunup bulunmadığının değerlendirilmesi,
- Her iki nakit akışının da değişen ekonomik koşullarda benzer şekilde hareket etme eğiliminde olup olmadığının (yani değişip değişmediğinin) değerlendirilmesi.

Beklenen nakit akış yöntemi ise standartta, geleneksel yöntemden daha etkili olarak tanımlanmaktadır. Bu yöntem, gerçekleşmesi en yakın tek bir nakit akışı yerine, olabilecek

bütün nakit akışları ile ilgili beklentileri kullanır. Dolayısıyla bu yöntemde esas olan olasılıkların kullanılmasıdır.

Örneğin; 1000 TL'lik bir nakit akışının bir yılda %10, iki yılda %60 ve üç yılda %30 olasılıkla elde edilebilecek olduğunu varsayalım.

Tutar	İskonto Oranı	Bugünkü Değer	Olasılık/Tutar
1000 TL	%5	952,38 TL	%10 / 95,24 TL
1000 TL	%5,25	902,73 TL	%60 / 541,64 TL
1000 TL	%5,50	851,61 TL	%30 / 255,48 TL

Bu bağlamda, beklenen bugün değer 892,36 TL (95,24 + 541,64 + 255,48) iken geleneksel yönteme göre gerçekleşmesi en muhtemel olasılık %60 olduğu için 902,73 TL olacaktır.

3.1.4.5. Gerçeğe Uygun Değer

Gerçeğe uygun değer işletmeye özgü bir ölçüm olmayıp, piyasa bazlı bir ölçüm olma özelliği göstermektedir. Bazı varlıklar ve borçlar için gözlemlenebilir piyasa işlemleri veya bilgileri mevcut olabilir. Bununla birlikte diğer varlıklar ve borçlar için bu tür işlemler veya bilgiler mevcut olmayabilir. Ancak gerçeğe uygun değer ölçümünün amacı her iki durumda da aynı olup, bu amaç mevcut piyasa koşullarında, piyasa katılımcıları arasında bir varlığın satışına veya bir borcun devrine yönelik olarak ölçüm tarihinde olağan bir işlemdeki fiyatın tahmin edilmesidir (diğer bir ifadeyle, varlığı elinde bulunduran veya borçlu konumda olan piyasa katılımcısının bakış açısıyla ölçüm tarihindeki çıkış fiyatıdır) (TFRS 13, md. 2).

Başka bir ifade ile tanımlamak gerekirse, gerçeğe uygun değer, bir varlığın normal şartlar altında, istekli ve bilgili satıcı ve alıcılar arasında alım-satımı esnasında oluşan değerdir (Singh, 2015) . Bu bağlamda gerçeğe uygun değer alıcı ve satıcının kabul ettiği fiyattır. Bu açıklamalar ışığında gerçeğe uygun değerin belirlenebilmesi için;

- Aktif bir piyasa varlığı,
- Alıcı ve satıcının istekli ve bilgili olması,
- Bir varlık veya borcun olması gerekmektedir.

Gerçeğe uygun değer, piyasa bazlı bir ölçüttür (Chung, Lee ve Mitra, 2016; Ayres, Huang ve Myring, 2017; Singh, 2015). Dolayısıyla işletmeye has değildir.

Bilindiği üzere TMS/TFRS ilke bazlıdır, dolayısıyla değerleme yöntemleri kullanıcıların inisiyatifine bırakılmıştır. Ancak bu durum aktif bir piyasası olmayan varlıkların değerleme yapılmasının mümkün olmayışı birçok yanlışlıkları beraberinde getirmektedir. Örneğin, Fransa/Paris Louvre Müzesi'nde sergilenen Mona Lisa tablosunun gerçek değerini belirlemek imkânsız gibidir. Çünkü tablonun benzeri bulunmamaktadır ve benzer sayılabilecek bir piyasası bulunmamaktadır. Buna benzer varlıkların gerçeğe uygun değerini tespit etmek mümkün olmamaktadır (Özkan ve Terzi, 2009).

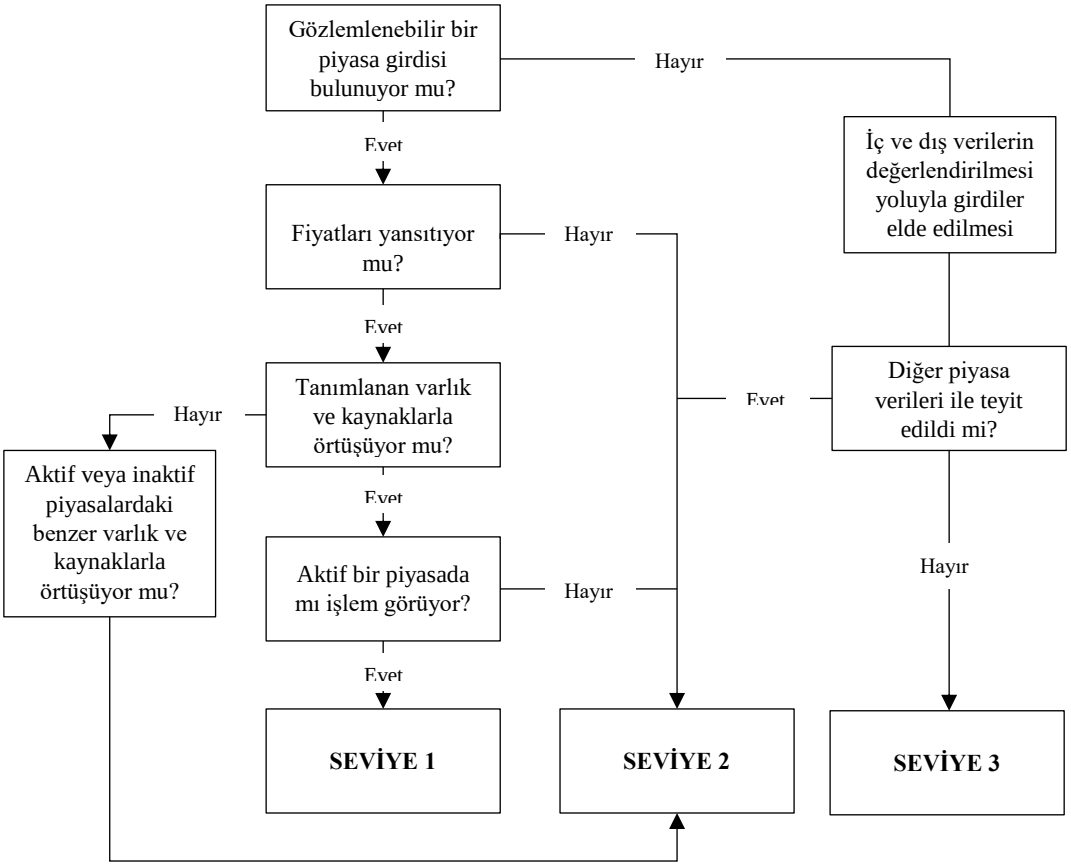
Özdeş bir varlığın veya borcun fiyatı gözlemlenebilir olmadığında, işletme gerçeğe uygun değeri, ilgili gözlemlenebilir girdilerin kullanımını azami seviyeye çıkaran ve gözlemlenebilir olmayan girdilerin kullanımını asgari seviyeye indiren başka bir değerleme yöntemi kullanarak ölçer. Gerçeğe uygun değer, piyasa bazlı bir ölçüm olduğu için riske ilişkin varsayımları da dâhil olmak üzere piyasa katılımcılarının varlıkları ve borçları fiyatlandırırken kullanacakları varsayımlar kullanılarak ölçülür. Sonuç olarak, işletmenin varlığı elinde tutma ya da borcu ödeme veya başka bir şekilde yerine getirme niyetinin bulunması, gerçeğe uygun değerin ölçümünde dikkate alınmaz (TFRS 13, md. 3).

Gerçeğe uygun değer ölçümü, belirli bir varlık veya borç için yapılır. Bu nedenle, işletme bir varlığın veya borcun gerçeğe uygun değerini ölçerken, piyasa katılımcılarının ölçüm tarihinde bu varlığı veya borcu fiyatlandırırken göz önünde bulunduracakları özellikleri dikkate alır (TFRS 13, md. 11).

TFRS 13 standardı incelendiğinde üç seviyeden oluşan bir gerçeğe uygun değer hiyerarşisi olduğu görülmektedir. Aynı şekilde FASB incelendiğinde de yine üç seviyeden oluşan bir gerçeğe uygun değer hiyerarşisinin ortaya çıktığı görülmektedir (Parlakkaya ve Çetin, 2010).

	TMS/TFRS	**FASB**
Seviye 1	Piyasa fiyatı esas alınır.	Girdiler, aktif piyasada işlem gören ve tanımlanan varlıklar ve yükümlülükler için tespit edilen fiyatlardır.
Seviye 2	Piyasa fiyatına ulaşılamaması durumunda, gerçeğe uygun değer, benzer varlıkların piyasa fiyatlarından hareketle elde edilir.	Girdiler, bağımsız piyasa verilerine bağlı olarak elde edilir.
Seviye 3	Piyasa fiyatının güvenilir olmaması durumunda, gerçeğe uygun değer uygun değerleme teknikleri (net bugünkü değer, opsiyon fiyatlaması vb.) kullanılarak belirlenebilir.	Girdiler, gözlemlenemeyen veriler ve işletme varsayımlarına bağlı olarak elde edilir.

Bu bağlamda varlık ve borçların gerçeğe uygun değerlerinin belirlenmesi süreci aşağıdaki gibidir (Campbell, Owens-Jackson ve Robinson, 2008).



Şekil 23. Gerçeğe Uygun Değer Hiyerarşisi

Varlığın veya borcun belirli bir özelliğinin ölçüm üzerine etkisi, söz konusu özelliğin piyasa katılımcıları tarafından nasıl dikkate alınacağına bağlı olarak farklılık gösterir (TFRS 13, md. 12).

Gerçeğe uygun değer ölçümünde, varlığın satışına veya borcun devrine ilişkin işlemin (TFRS 13, md. 16):

a) Varlığa veya borca ilişkin asıl piyasada ya da

b) Asıl piyasanın bulunmadığı durumlarda, varlığa veya borca ilişkin en avantajlı piyasada gerçekleştiği varsayılır.

Gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen varlık veya borç aşağıdakilerden biri olabilir (TFRS 13, md. 13):

a) Tek bir varlık veya borç (örneğin, bir finansal araç veya finansal olmayan bir varlık) ya da

b) Varlık grubu, borç grubu ya da varlıklar ve borçlardan oluşan bir grup (örneğin, nakit yaratan birim veya iş).

İşletmenin ölçüm tarihinde asıl (ya da en avantajlı) piyasaya erişimi olmalıdır. Farklı faaliyetleri bulunan farklı işletmeler (ve işletmelerdeki farklı işler) farklı piyasalara erişebileceğinden, aynı varlığa veya borca ilişkin asıl (ya da en avantajlı) piyasa, farklı işletmeler (ve işletmelerdeki farklı işler) için farklı olabilir. Bu nedenle, farklı faaliyetleri bulunan işletmeler arasında ve işletmenin kendi içinde farklılıklar olabilir. Dolayısıyla, asıl (ya da en avantajlı) piyasa (ve dolayısıyla piyasa katılımcıları) işletmenin bakış açısına göre değerlendirilir (TFRS 13, md. 19).

Gerçeğe uygun değer yaklaşımı ile tarihsel maliyet yaklaşımı karşılaştırılması aşağıdaki tabloda gösterilmektedir (Tokay ve Deran, 2008).

Tablo 16. Gerçeğe Uygun Değer ve Tarihsel Maliyet Karşılaştırması

Kavram/Konu	Tarihsel Maliyet Yaklaşımı	Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımı
İlgililik ve güvenilirlik	Raporlanmış değerlerin güvenilirliği, bunların ilgili olma özelliğinden daha önemlidir.	Tutarların ilgililik (ihtiyaca uygunluk) özelliği, güvenilir olmama özelliğini telafi eder. Aktif olmayan piyasalarda belirlenen gerçeğe uygun değerler güvenilir olmayabilir.
İhtiyatlılık	İhtiyatlılık ilkesi gereği gerçekleşmemiş zararlar kayda alınır, gerçekleşmesi olası gelirler kayda alınmaz. Bazen varlık değer düşüklüğü kayıtları agresif muhasebe uygulamalarına yol açabilir.	Gerçeğe uygun değer yaklaşımında kazanç ve kayıplar daha simetrik olarak kayıtlanır. İdeal olan, simetrik kayıtlamada, ihtiyatlılık kavramı gereği gerçekleşmemiş kayıpların kayda alınması, ancak gerçekleşmemiş kazançların kaydının azaltılmasıdır.
Gelirlerin kaydı	Kazançlar, gelir-gider eşleşmesi prensibine uymak için, aralıklı olarak değerlenir. Gerçekleşmiş gelirler kaydedilir.	Kazançlar, haklar ve borçların ekonomik değerindeki değişimlere bağlı olarak sürekli bir temelde değerlenir. Gerçekleşmemiş gelirler kayda alınabilir.
Karmaşık işlemler	Gözlenebilir tarihsel maliyetlere dayalı belirli haklar ve borçlar kayda alınır.	Karmaşık işlemlere konu olmuş tüm hak borçların tanımlanması, ölçülmesi ve açıklanmasını amaçlayan bir sistemdir.
Ölçüm	Tarihsel maliyete dayalı kayıtlama yapılır. Ancak sonraki dönemlerde tükenme payı kayıtları yapılır. Tamamen objektif değerler kullanılır.	Raporlanan değerler, aktif piyasada oluşan değerlerden, ölçüm teknikleri ile belirlenmiş değere kadar uzanır. Kimi zamanlarda sübjektif değerler kullanılır.
Finansal raporlama	Bu yaklaşımda bilançoya değil, daha çok gelir tablosuna odaklanıldığı tartışılmaktadır.	Gerçeğe uygun değer yaklaşımında bilançoya odaklanma söz konusudur.
Gelir tablosu	Faaliyet sonuçlarını yansıtır.	Faaliyet sonuçlarını ve bilanço kalemlerindeki değişimlerin sonucunu yansıtır.

Gerçeğe uygun değer ölçümünde, mevcut piyasa koşullarında piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde olağan bir işlemde bir varlığı satmak veya bir borcu devretmek amacıyla söz konusu varlık ya da borcun el değiştirildiği varsayılır (TFRS 13, md. 15).

Bu açıklamalar ışığında gerçeğe uygun değerin sağlayacağı faydalar şu şekilde sıralanabilir (Curtis, 2009: 11-14; Christensen ve Nikolaev, 2013):

- Piyasa durumunu açıkça yansıtmaktadır.
- Piyasa durumunun açıkça yansıtılması ile finansal tablolarda karşılaştırılabilirlik artacaktır.
- Tarihi maliyet esasının aksine, ekonomik konjonktüre bağlı olarak ortaya çıkan fiyat değişimleri sonucu oluşabilecek kazanç/kayıplar finansal tablolarda raporlanacaktır.
- Bu bağlamda, yönetiminin alacağı kararların etkisi hızlı bir şekilde finansal raporlara yansıyacağından, yönetimin performans değerlendirmesi kolaylaşacaktır.

Ancak gerçeğe uygun değer hakkında bazı dezavantajlı durumlar bulunmaktadır (Marra, 2016; Curtis, 2009: 11-14; Magnan, Menini ve Parbonetti, 2015):

- Bütün varlıkları için aktif veya emsal bir piyasa bulunduğu söylenemez. Özellikle patentler, haklar vb. varlıklarda bu durum söz konusudur.
- Gerçeğe uygun değer tespit sürecinde, aktif veya emsal piyasanın olmaması durumunda, işletme yöneticileri manipülasyona başvurabilirler.
- Piyasalarda aşırı dalgalanmalar neticesinde, varlık ve borçların gerçeğe uygun değerleri etkilenir ve finansal tabloların gerçeğe uygunluğu azalabilir.
- Gerçeğe uygun değerin yanlış tespit edilmesi, mevcut ve potansiyel yatırımcıların karar alma süreçlerini olumsuz etkileyebilir. Ancak tarihi maliyetler finansal istikrarı sağlar.
- Bazı varlık veya borçların gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi işlemi uzmanlık gerektirdiğinden bu durum, işletme açısından fazladan maliyet anlamına gelmektedir.

TMS/TFRS çerçevesinde değerleme esaslarına göre varlık ve borçların değerleme esasları tabloda belirtilmektedir (Bahadır, 2016).

Tablo 17. TMS/TFRS Kapsamında Varlık ve Borçların Değerleme Esasları

Finansal Tablo Kalemi	Değerleme Esası	Değerleme Yaklaşımı
Stoklar	Maliyet ya da net gerçekleşebilir değerden düşük olanı	Tarihi maliyet muhasebesi
Alım-satım (ticari) amaçlı finansal yatırımlar	Gerçeğe uygun değer	Gerçeğe uygun değer muhasebesi
Vadeye kadar elde tutulacak yatırımlar	İtfa edilmiş maliyet bedeli	Tarihi maliyet muhasebesi
Satılmaya hazır finansal varlıklar	Gerçeğe uygun değer	Gerçeğe uygun değer muhasebesi
Ticari alacaklar	İtfa edilmiş maliyet bedeli	Tarihi maliyet muhasebesi
Ticari borçlar	İtfa edilmiş maliyet bedeli	Tarihi maliyet muhasebesi
Alım-satım (ticari) amaçlı finansal borçlar	Gerçeğe uygun değer	Gerçeğe uygun değer muhasebesi
Diğer finansal borçlar	İtfa edilmiş maliyet bedeli	Tarihi maliyet muhasebesi
Maddi duran varlıklar	Maliyet bedeli – birikmiş amortismanlar – birikmiş değer düşüklüğü zararı	Tarihi maliyet muhasebesi
	Gerçeğe uygun değer - birikmiş amortismanlar	Gerçeğe uygun değer muhasebesi
Maddi olmayan duran varlıklar	Maliyet bedeli – birikmiş amortismanlar – birikmiş değer düşüklüğü zararı	Tarihi maliyet muhasebesi
	Gerçeğe uygun değer - birikmiş amortismanlar	Gerçeğe uygun değer muhasebesi
Yatırım amaçlı gayrimenkuller	Maliyet bedeli – birikmiş amortismanlar – birikmiş değer düşüklüğü zararı	Tarihi maliyet muhasebesi
	Gerçeğe uygun değer - birikmiş amortismanlar	Gerçeğe uygun değer muhasebesi

3.1.5. Literatür Taraması

Ege (2016), VUK çerçevesinde emsal bedel ile değerleme işlemlerini incelediği çalışmasında, emsal bedel ile değerleme işlemlerine ilişkin örneklere yer vermiş ve VUK 267. maddesinin doğru anlaşılmasının emsal bedelin doğru uygulanması için gerekli olduğunu vurgulamıştır.

Ulusan (2007) ise finansal raporlama açısından değerleme esaslarını ele aldığı çalışmasında, tarihi maliyet değerleme çıktılarının manipüle edilmeye müsait olmasının, finansal raporlamayı tarihi maliyet esasından cari maliyet esası ve makul değer esasına doğru yönelttiğini belirtmiştir.

Durmuş, Solak ve Güneş (2011), KOBİ TFRS ve VUK değerleme ilkelerini karşılaştırdıkları çalışmalarında, VUK'da yapılacak düzenlemeler ile KOBİ TFRS kullanıcıları ve diğer finansal bilgi kullanıcıları için birçok kolaylık sağlanacağını belirtmişlerdir. Benzer bir çalışma yürüten Şensoy ve Perek (2010) ise VUK'da KOBİ UFRS doğrultusunda düzenlemelerin yapılabileceğini ancak kesinlikle gerçekleşmesinin söz konusu olmadığını belirtmişlerdir.

İnanç (2011), yeni TTK uyarınca ticari defter tutma, envanter, değerleme, saklama ve ibraz yükümlülüğü konularını incelediği çalışmasında, değerleme işlemlerine konu olan finansal tablolarda yer alan varlık ve borçların yeni TTK uyarınca TMS hükümlerine göre gerçekleştirilmesi gerektiğini belirtmiştir.

Tokay ve Deran (2008) ise TMS/TFRS'de yer alan değerleme ölçülerini inceledikleri çalışmalarında, TMS/TFRS'lerde birçok değer temelli değerleme ölçüsü bulunduğunu, standartlarda sıklıkla gerçeğe uygun değer ölçüsünün vurgulanmasına rağmen birçok varlık ve yükümlülüğün tarhi maliyet esasıyla değerlendiğini belirtmişlerdir.

Ulusan (2008), değerleme esaslarını finansal tabloların niteliksel özellikleri açısından incelediği çalışmasında, hiçbir değerleme esasının niteliksel özelliklerinin diğer değerleme esaslarından fazla olmadığını belirtmiştir. Ayrıca büyük işletmeler tarafından tarihi maliyet esasına dayalı olarak sunulan finansal bilginin ihtiyaca cevap veremediğini vurgulamıştır.

Çelik (2016) ise emtia maliyet bedelinin tespitine ilişkin yürüttüğü çalışmasında, emtia alımına ilişkin gerçekleştirilen bir harcamanın, maliyet bedeline eklenmesinin ya da doğrudan giderleştirilmesinin vergi matrahını doğrudan etkileyeceğini belirtmiştir.

Bahadır (2016), normatif muhasebe teorileri çerçevesinde değerleme yaklaşımlarını incelediği çalışmasında, gerçeğe uygun değer yaklaşımının piyasadaki fiyat dalgalanmalarını finansal tablolara yansıtması nedeniyle, finansal tablolarda dönemsel bozulmalara yol açtığını belirtmiştir.

Demir ve Bahadır (2007) ise UFRS'de yer alan değerleme ölçüleri kapsamında şirket değerlemesinde defter değeri yaklaşımını ele aldıkları çalışmalarında, finansal tabloların

UFRS'de yer alan değerleme ilkeleri ile değerlenmesinin şirketlerin defter değerinin daha anlamlı hale getireceğini belirtmişlerdir.

Akbulut Özerhan (2008), VUK değerleme hükümlerini TFRS kapsamında değerlendirdiği çalışmasında, TMS/TFRS'lerde değerleme esası olarak maliyet bedeli ölçüsünden gerçeğe uygun değer ölçüsüne doğru bir yönelme olduğunu ancak aktif bir piyasası olmayan varlıkların gerçeğe uygun değerini tespit etmekte karşılaşılabilecek zorluklar olduğunu, söz konusu bu durumun subjektif değerlendirmelere yol açabileceğini belirtmiştir.

Akbulut (2011) ise TTK ve VUK değerleme karşılaştırmalarını konusunu ele aldığı çalışmasında, yeni TTK uyarınca TMS uygulanacağından finansal raporların bundan böyle vergisel özellikler taşımayacağını belirtmiştir.

Senel ve diğ., (2011), gerçeğe uygun değer üzerine yürüttükleri çalışmalarında, gerçeğe uygun değer yaklaşımı ile ilgili muhasebe meslek mensuplarının gereken eğitimi alması gerektiğini belirtmişlerdir.

Sağır (2013: 150) ise VUK ve UFRS değerleme ölçülerinin karşılaştırılmasını örnek uygulamalar ile ele aldığı çalışmasında, UFRS uyarınca işletmelere seçimlik haklar tanınırken, VUK uyarınca bu özgürlüğün olmadığını belirtmiştir. Benzer bir çalışma yürüten Uzun (2012: 116), değerlemenin objektif olabilmesi adına değerleme ölçülerinin tamamının bir bütün olarak ele alınması gerektiğini belirtmiştir.

Ayçiçek (2009: 270), TMS ve VUK açısından değerleme işlemlerinin konu edindiği çalışmasında, TMS'nin Türkiye'de uygulanması ile şeffaf, doğru ve karşılaştırılabilir finansal ve finansal olmayan bilgi açısından daha sağlıklı sonuçlar ortaya çıkacağını belirtmiştir.

Çakmak (2013: 114) ise gerçeğe uygun değer üzerine yürüttüğü çalışmasında, gerçeğe uygun değer yaklaşımının geçmiş olaylar kadar güncel ve gelecekteki muhtemel gerçekleşmesi beklenen olayları göz önünde bulunduran bir yaklaşım olduğunu belirtmiştir.

Dündar (2013), TMS – VUK ölçüm farklarının saptanması ve vergi dairesine raporlanması işlemlerini ele aldığı çalışmasında, ticari kardan mali kara geçiş işlemlerinin TMS açısından ayrıca raporlanmasının vergi dairesi açısından kontrol ve denetim kolaylığı sağlayacağını ve bağımsız denetçi için bir veri olacağını belirtmiştir.

3.2. TMS/TFRS – VUK Değerleme Farklarına Genel Bir Bakış

VUK ile yürürlükte olan TMS/TFRS değerleme farkları genel bir yaklaşımla değerlendirildiğinde;

- TMS'de yaklaşım "ilkesel"dir ve işletme yöneticilerinin tutumu muhasebe yöntemlerini seçiminde esas alınmıştır. VUK ise kanuni düzenlemeler ve uygulamaları tüm toplumun uygulayacağı şekilde düzenlemiştir.
- VUK uyarınca kıymetlerin değerlemesi için tek bir değerleme ölçüsü belirlenmiştir. TMS ise kıymetlerin değerlemesinde birden fazla değerleme yöntemi sunmuş ve seçimi işletmeye bırakmıştır. Bu durum ticari karın değişmesine neden olabilmektedir.
- VUK, kıymetleri spesifik olarak belirtmiş ve tek tek nasıl değerleneceğini açıklamıştır. Ancak TMS, kıymetleri değerlemede ilgili grup açısından değerleme esaslarını açıklamaktadır.
- TMS, varlık ve yükümlülüklerin gerçek değerini tespit ederek, işletmenin finansal durumunun gerçeğe ve ihtiyaca uygun olarak sunulmasını temel amaç edinmişken; VUK, varlık ve yükümlülüklerin mal oluş değerlerinden muhasebeleştirmeyi yeterli görmektedir.
- VUK, karşılık ayırmaya finansal nitelikli işlem gerçekleşmeden izin vermemektedir. TMS ise muhasebenin temel kavramlarından ihtiyatlılık kavramı gereği işletmenin bazı olumsuz durum varsayımlarına karşılık ayırmasına izin vermektedir.
- TMS incelendiğinde, -özellikle kavramsal çerçevede- dönemsellik ilkesine sıkı sıkıya bağlı kalındığı, dönemsel tahakkuka önem verildiği görülmektedir. VUK uygulamalarında ise kimi zaman dönemsellik ilkesinden ayrıldığı görülmektedir.
- TMS'de varlık, kaynak, gelir ve gider tanımı VUK'na göre farklılık gösterdiği için, VUK uyarınca varlık olarak kabul edilen bazı değerler, TMS uyarınca değerlemeye tabi tutulmaksızın gider olarak kaydedilmektedir.

Bu bağlamda değerleme farkları incelendiğinde, ticari kar – mali kar farklılıklarının neden ortaya çıktığı daha iyi anlaşılacaktır. Bundan böyle TMS'nin yürürlüğe girmesiyle muhasebe uygulamaları vergisel özellikler taşımayacak ve finansal raporlama devlet için hazırlanmayacaktır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

TMS/TFRS VE VUK ÇERÇEVESİNCE DEĞERLEME İŞLEMLERİ, MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE FİNANSAL TABLOLARA ETKİSİ

Yeryüzünde meydana gelen teknolojik ve ekonomik alanlarda yaşanan gelişmeler, ülkelerin uluslararası ticarete uyum sağlayabilmeleri adına, iç hukuklarında yasal düzenlemeler ve buna bağlı olarak yönetmelik, standart, yönerge ve yorumların çıkarılmasını zorunlu hale getirmiştir.

Bu düzenlemelerin hızla hayata geçirilmesi ile uluslararası yatırımcıların yatırımları için ülkeler cazibe merkezi haline gelecek, çifte vergilendirme vb. dezavantaj getiren uygulamalar ortadan kalkacak ve farklı ülke ve bölgelerdeki yatırımların karlılıklarının "karşılaştırılabilirliğinin" oluşmasının sağlayacaktır.

4.1. Çalışmanın Amacı

Küreselleşmenin hızlanması ile birlikte karar alıcılar ve mevcut ve potansiyel yatırımcıların, ülkelerdeki farklı muhasebe uygulamaları sonucunda ortaya çıkan finansal tabloları yorumlama ve analiz etmede zorluklarla karşı karşıya kaldığı görülmektedir. Bu bağlamda, küreselleşme çerçevesinde, ortak bir raporlama dilinin oluşturulması zorunlu hale gelmiştir. Bu zorunluluk UFRS'nin oluşturulması sonucunu doğurmuştur.

Türkiye'de de küreselleşmenin gerekliliklerini yerine getirmek adına UFRS'ye uyum sağlamak elzem hale gelmiştir. Bunun sonucu olarak 1 Ocak 2013 tarihinde yürürlüğe giren yeni TTK ile TMS/TFRS'nin uygulanması zorunlu kılınmıştır. Söz konusu bu uygulama süreci, yeni muhasebe ve finansal raporlama düzenlemelerini gündeme gelmiştir.

Bilindiği üzere, Türkiye'de VUK çerçevesinde muhasebe uygulamaları gerçekleştirilmektedir. Bu bağlamda bu çalışmanın amacı mevcut VUK çerçevesinde gerçekleştirilen değerleme işlemleri ve muhasebe uygulamaları ile TMS/TFRS çerçevesinde gerçekleştirilen değerleme işlemleri ve muhasebe uygulamaları arasındaki farklılıkların ortaya konması ve bu farklılıkların finansal tablolara etkisini incelemektir.

Bu sayede, VUK ve TMS/TFRS arasındaki değerleme farklarına ilişkin tespit edilmesi ile VUK açısından yapılması gerekli düzenlemelere ilişkin alt yapının oluşturulması tezin amaçları arasındadır. Örneğin, gerçekleştirilen örnek uygulama ile tek düzen hesap planına ilişkin yeni açılması gereken ve kaldırılması gereken hesaplar, TMS/TFRS ile getirilen yeni değerleme usullerine ilişkin düzenlemeler ortaya konmaya çalışılacaktır.

4.2. Çalışmanın Kapsamı

Bilindiği üzere, standartlara uyumlu yetkili otoritelerce yayınlanmış bir hesap planı bulunmamaktadır. Bu bağlamda çalışmada standartlar uyarınca muhasebeleştirme işlemlerinde kullanılan hesap planı, Akdoğan ve Sevilengül (2007) tarafından önerilen hesap planının geliştirilmiş halidir.

Bu bölümde TMS/TFRS ve VUK çerçevesinde değerleme işlemleri, muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolara etkisi incelenmeye çalışılmıştır. Bu doğrultuda uygulama için spesifik olarak özellikli muhasebe kayıtları hem VUK hem TMS/TFRS çerçevesinde muhasebe sürecine uygun bir şekilde çözümlenmiş ve finansal tablolar oluşturulmaya çalışılmıştır.

4.3. Uygulama Örneği

Halis Çikolata ve Şekerleme Gıda Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi (Bundan böyle Halis Gıda olarak anılacaktır.) 01.12.20X0 tarihinde 2.000.000 TL sermaye ile Aksaray ili Organize Sanayi Bölgesi'nde (OSB) kurulmuştur. Şirketin ortakları Ali AK ve Bekir BİR olup, ortaklar eşit sermaye payına sahiptir.

Halis Gıda, vanilyalı, çikolatalı ve çilekli olmak üzere 1 kg'lık paketler halinde üç çeşit gofret üretmektedir. İşletmenin faaliyet gösterdiği piyasadaki faiz oranı % 10'dur. Halis Gıda'nın günlük üretim kapasitesi 500 kutudur. Halis Gıda; yönetim binasında, 2 ön

muhasebe personeli, 1 sekreter, üretim departmanında ise 1 ustabaşı, 6 işçi ile işe başlamıştır. Halis Gıda ile ilgili diğer veriler şunlardır:

- Halis Gıda "doğrusal amortisman" yöntemini benimsemiştir.
- Halis Gıda finansal araçlarını "işlem tarihi" yöntemine göre muhasebeleştirmektedir.
- Halis Gıda, iştiraklerine ait işlemlerin muhasebeleştirilmesinde "özkaynak yöntemi"ni baz almaktadır.
- Halis Gıda, stokların maliyetlerini hesaplama yöntemi olarak "FİFO" yöntemini belirlemiştir.

4.3.1. Dönem İçi İşlemler

1. 01.12.20X0 tarihinde şirket ortaklarından Ali Ak ve Bekir Bir sermaye taahhüdünün tamamını şirket adına İş Bankası Aksaray Şubesi'nde açılan vadesiz bir TL hesabına yatırmışlardır. Şirket kasasına aynı gün banka hesabından, gerekli durumlarda kullanılması üzere 100.000 TL çekilmiştir.

2. Ali Ak 01.12.20X0 tarihinde noter, tescil vb. işlemler için 1180 TL, ayrıca rekabet kuruluna limited şirketlerin kuruluş aşamasında ortaya koymuş oldukları sermayenin on binde dört oranında ödemek zorunda oldukları tutarı (800 TL) yatırmıştır. Ali Ak aynı gün Halis Gıda'nın İş Bankası'ndaki hesabından yaptığı harcamaların toplam tutarını tahsil etmiştir.

3. Halis Gıda üretim yeri olarak kullanmak üzere bir gayrimenkul satın almayı planlamaktadır. Yapılan araştırmalar sonucunda, OSB'de bulunan 30.000 m^2 arsa üzerine kurulu 12.500 m^2 kapalı gofret üretimine uygun bir tesis için teklifte bulunulmuştur. Teklif değerlendirilmiş ve 01.12.20X0 tarihinde 300.000 TL peşin bedel ile anlaşmaya varılmıştır. Yapılan değerleme sonucunda arsa payının toplam değerin %25'i olduğu saptanmıştır. Tapu harcı olan (%2 + %2) 6.000 TL ve 1.250 TL emlak vergisi peşin ödenmiştir. Halis Gıda gayrimenkulün faydalı ömrünü 40 yıl olarak belirlemiştir. (VUK uyarınca gayrimenkulün faydalı ömrü 50 yıldır.)

4. Halis Gıda 01.12.20X0 tarihinde kiracı sıfatıyla ekonomik ömrü 5 yıl olan, tam otomatik gofret üretim hattına sahip bir makinayı 5 yıllığına kiralamıştır. Taksit ödemeleri her yılın

sonunda eşit tutarlar şeklinde gerçekleştirilecektir. Makinenin kalıntı bedeli olmayıp, kiralama işlemindeki faiz oranı % 10 olarak belirlenmiştir. 01.12.20X0 tarihinde makinenin gerçeğe uygun değeri 200.000 TL'dir. (VUK uyarınca makinenin faydalı ömrü 15 yıldır.)

5. Halis Gıda'nın Aralık ayı içinde aldığı siparişlere ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Sipariş Veren	Sipariş Miktarı	Sipariş Tarihi	Siparişin Peşin Fiyatı	Ödeme Tutarı	Ödeme Şekli	Sipariş Teslim Tarihi
ABC Market	3000 Kutu (Vanilyalı)	01.12.20X0	30.000 TL + %18 KDV	30.000 TL + %18 KDV	20.01.20X1 tarihli çek	16.12.20X0
XYZ Market	3000 Kutu (Çikolatalı)	08.12.20X0	30.000 TL + %18 KDV	40.000 + %18 KDV	15.02.20X1 tarihinde ödenmek üzere kredili	22.12.20X0
KLM Market	3000 Kutu (Çilekli)	24.12.20X0	30.000 TL + %18 KDV	38.000 TL + % 18 KDV	31.01.20X1 tarihli senet	27.12.20X0

Ayrıca ABC Market'e satılan ürünlerin %18 KDV dâhil 1.180 TL tutarındaki nakliye gideri Halis Gıda tarafından karşılanmıştır.

6. Halis Gıda, hammadde tedariki amacıyla Beyaz Ticaret'ten aşağıda kg ve birim fiyatları gösterilen gofretlik un ve litre ve birim fiyatları gösterilen ayçiçek yağı alışlarını gerçekleştirmiştir.

DÖNEM İÇİ SATIN ALIŞLAR (GOFRETLİK UN)		
2 Aralık	600 kg	2,12 TL
10 Aralık	300 kg	2,15 TL
20 Aralık	200 kg	2,10 TL
25 Aralık	100 kg	2,20 TL
ÜRETİME GÖNDERİLENLER		
15 Aralık	220 kg	
22 Aralık	220 kg	
27 Aralık	226 kg	

DÖNEM İÇİ SATIN ALIŞLAR (AYÇİÇEK YAĞI)		
2 Aralık	400 lt	3,13 TL
10 Aralık	100 lt	3,15 TL
20 Aralık	150 lt	3,10 TL
25 Aralık	200 lt	3,20 TL
ÜRETİME GÖNDERİLENLER		
15 Aralık	200 lt	
22 Aralık	200 lt	
27 Aralık	200 lt	

Halis Gıda, hammadde tedariki amacıyla Siyah Ticaret'ten aşağıda litre ve birim fiyatları gösterilen inek sütü alışlarını gerçekleştirmiştir.

DÖNEM İÇİ SATIN ALIŞLAR (İNEK SÜTÜ)		
2 Aralık	200 lt	0,97 TL

10 Aralık	300 lt	0,95 TL
20 Aralık	100 lt	0,97 TL
25 Aralık	100 lt	0,99 TL
ÜRETİME GÖNDERİLENLER		
15 Aralık	50 lt	
22 Aralık	50 lt	
27 Aralık	50 lt	

Halis Gıda, hammadde tedariki amacıyla Sarı Ticaret'ten aşağıda kg ve birim fiyatları gösterilen beyaz pancar şekeri alışlarını gerçekleştirmiştir.

DÖNEM İÇİ SATIN ALIŞLAR (BEYAZ PANCAR ŞEKERİ)		
2 Aralık	750 kg	1,75 TL
10 Aralık	300 kg	1,70 TL
20 Aralık	1000 kg	1,72 TL
25 Aralık	500 kg	1,68 TL
ÜRETİME GÖNDERİLENLER		
15 Aralık	500 kg	
22 Aralık	500 kg	
27 Aralık	484,40 kg	

Halis Gıda, hammadde tedariki amacıyla Yeşil Ticaret'ten aşağıda kg ve birim fiyatları gösterilen aroma vericilerin (vanilya, çikolata, çilek) alışlarını gerçekleştirmiştir.

DÖNEM İÇİ SATIN ALIŞLAR (AROMA VERİCİLER)		
2 Aralık	40 lt	42,55 TL
10 Aralık	50 lt	43,60 TL
20 Aralık	30 lt	43,25 TL
ÜRETİME GÖNDERİLENLER		
15 Aralık	30 lt	
22 Aralık	30 lt	
27 Aralık	30 lt	

27.01.20X0 tarihinde;

- Beyaz Ticaret'e alınan hammaddeler için 20.01.20X1 tarihinde ödenmek üzere 3.000 TL vade farkıyla veresiye teklif edilmiş, Beyaz Ticaret kabul etmiştir.
- Siyah Ticaret' e ise satın alınan hammaddeler için 796,50 TL değerinde 06.01.20X1 tarihli bir çek keşide edilmiştir.
- Sarı Ticaret'ten alınan hammaddeler için 7.252,35 TL değerinde 25.01.20X1 vadeli bir senet keşide edilmiştir.
- Yeşil Ticaret'ten tedarik edilen hammaddelerin tutarı banka hesabından havale edilmiştir.

7. Halis Gıda tarafından, 02.12.20X0 tarihinde kiraya vermek üzere bir depo inşa edilmeye başlanmış ve 250.000 TL inşaat malzemesi, 20.000 TL işçilik maliyeti ve 100.000

öngörülemeyen gidere katlanılmıştır. 12.12.20X0 tarihinde deponun inşaatı tamamlanmış ve aktifleştirilmiştir. Tamamlanma tarihinde deponun gerçeğe uygun değeri 300.000 TL olarak belirlenmiştir.

8. 15.12.20X0 tarihinde yatırım amaçlı olarak inşa edilen depo 5.000 TL + %18 KDV kira bedeli ile 15 günlüğüne kiralanmıştır.

9. Halis Gıda, süt hammaddesi için soğutma tankları almayı planlamaktadır. 01.12.20X0 tarihinde süt soğutma tankları üreten Çelik A.Ş. ile yapılan anlaşma sonucu %18 KDV dâhil 88.500 TL'ye bir süt soğutma tankı satın alınmıştır. Söz konusu makinanın bedeli için, 01.12.20X2 tarihli 25.000 TL değerinde bir çek keşide edilmiş, geriye kalan 50.000 TL ve KDV'si 13.500 TL ise bankadan ödenmiştir. Makinanın taşıma ve montajı için 5.000 TL ayrıca gidere katlanılmıştır.

10. 20.12.20X0 tarihinde süt soğutma tanklarının elden çıkarılmasına karar verilmiştir. Söz konusu makinenin piyasadaki tahmini satış fiyatı 25.000 TL ve satış maliyeti ise 1.000 TL'dir. Makinenin dönem sonu itibari ile net gerçeğe uygun değeri 90.000 TL olup, kalıntı değeri 3.000 TL'dir. Halis Gıda makinenin faydalı ömrünü 5 yıl olarak belirlemiştir. (VUK uyarınca faydalı ömür 15 yıldır.)

11. Halis Gıda 01.12.20X0 tarihinde Çakır döviz bürosundan alış kuru 2,95 TL'den 12.500 EUR satın almıştır.

12. Halis Gıda. 01.12.20X0 tarihinde İş bankasında 50.000 USD, aylık %1,10 faiz oranından 120 günlük ay vadeli döviz hesabı açtırmıştır. Vade sonunda alınacak toplam tutar 50.180,82 USD'dir. Hesap açılış tarihinde İş bankasının USD alış kuru 2,60 TL'dir.

13. Halis Gıda 01.12.20X0 tarihinde İş bankasına 60.000 TL aylık %5 faiz oranından 90 günlüğüne vadeli mevduata açtırmıştır. Vade sonunda alınacak toplam tutar 60.739,22 TL'dir.

14. Halis Gıda 15.12.20X0 tarihinde İş bankasında satış kuru 2,50 TL'den 12.000 USD değerinde vadesiz hesap açtırmıştır.

15. 30.12.20X0 tarihinde gofret üretimi yapan rakip bir firma patent ihlali iddiasıyla dava açmıştır. Davacı işletme 75.000 TL tazminat talep etmektedir. Avukat, davayı kazanma ihtimalinin düşük olduğunu belirtmiştir.

16. 31.12.20X0 tarihi itibari ile elektrik, su, telefon, doğalgaz faturaları geliş tarihleri ve tutarları aşağıdaki gibi şekillenmiştir.

Fatura Türü	Geliş Tarihi	Son Ödeme Tarihi	Tutarı
Elektrik (Yönetim Binası)	28.12.20X0	13.1.20X1	155,63 TL
Elektrik (İmalathane)	28.12.20X0	13.1.20X1	8952,45 TL
Su (Yönetim Binası)	26.12.20X0	11.1.20X1	70,00 TL
Su (İmalathane)	26.12.20X0	11.1.20X1	560,00 TL
Telefon/İnternet/Şirket Hatları (Yönetim Binası)	25.12.20X0	10.1.20X1	1257,00 TL
Telefon (İmalathane)	25.12.20X0	10.1.20X1	120,00 TL
Doğalgaz (Yönetim Binası)	29.12.20X0	14.1.20X1	589,00 TL
Doğalgaz (İmalathane)	29.12.20X0	14.1.20X1	7257,00 TL

17. 31.12.20X0 tarihi itibari ile personel maaş tahakkuk kaydı gerçekleştirilmiştir.

18. Halis Gıda; stok takibi, insan kaynaklarına ilişkin işlemler, tedarikçiler ile olan ticari ilişkiler vb. işlemlerin takibini sağlamak amacıyla için yazılım kullanmak istemektedir. Halis Gıda, KOSGEB kanalı ile Zincir Muhasebe Programına ücretsiz sahip olmuştur. Piyasada emsal programların 18.000 TL + KDV bedel ile satıldığı belirlenmiştir. Halis Gıda, programdan 2 yıl faydalanabileceğini öngörmektedir. VUK uyarınca yazılımın faydalı ömrü 3 yıldır.

19. 10.12.20X0 tarihinde ABC A.Ş.'ye ait hisse senetlerinin %35'i 200.000 TL'ye satın alınmıştır. Bu işlem için komisyon olarak 10.000 TL aracı şirkete ödeme yapılmıştır.

20. 31.12.20X0 tarihinde, yönetim kurulu kararı ile faaliyet alanını değiştirmeyi ve bu bağlamda işten çıkarmalar, küçülme vb. kararlarını içeren bir program belirlenmiştir. Bu programın işletmeye maliyetinin 50.000 TL olacağı hesaplanmıştır (Akbulut, 2012: 882'den uyarlanmıştır.)

21. Halis Gıda, 15.12.20X0 tarihinde borsada işlem gören Kılıç A.Ş.'ye ait hisse senetlerinin tanesi 1 TL'den 10.000 adet satın almış ve bu işlem için 200 TL komisyon ödemiştir.

4.3.2. Dönem Sonu Envanter İşlemleri

a. Halis Gıda'nın dönem sonu itibari ile yapılan fiziki sayım sonuçları ile kasa ve banka hesaplarında eksik veya fazla olmadığı anlaşılmıştır. 31.12.20X0 tarihi itibari ile döviz kurları aşağıdaki gibidir.

	TCMB	X BANKASI	ÇAKIR DÖVİZ BÜROSU
EUR	2,97	-	3,05
USD	2,65	2,67	-

b. 31.12.20X0 tarihi itibari ile Kılıç A.Ş.'ye ait hisse senetleri borsada 1,45 TL'den işlem görmüştür.

c. Ticari alacak ve ticari borçlar reeskonta tabi tutulmuştur.

d. ABC A.Ş. 31.12.20X0 tarihi itibari ile 250.000 TL kar açıklamıştır. Dönem sonu itibari ile yatırımın gerçeğe uygun değeri 300.000 TL olarak belirlenmiştir.

e. Amortisman hesaplamaları yapılmış ve muhasebeleştirilmiştir.

f. Gofret üretim tesisi arsası ve gofret üretim binasının %10 değer kaybettiği tespit edilmiştir.

g. Daha önce satış amaçlı elde tutulan duran varlık olarak sınıflandırılan süt soğutma tanklarının satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri (net gerçeğe uygun değeri) 80.000 TL olarak belirlenmiştir.

h. Zincir muhasebe programı ve finansal kiralama işlemlerine ilişkin ilgili hesapların uzun vadeden kısa vadeye sınıflandırılması gerçekleştirilmiştir.

ı. Üretim işlemlerine ait muhasebeleştirme işlemleri gerçekleştirilmiştir. Dönem sonu yapılan envanter çalışmasında, ambarda hiç mamul ve yarı mamulün bulunmadığı, süt soğutma tanklarında bulunan sütlerin personel hatası nedeniyle tamamen bozulduğu, diğer stoklarda ise herhangi bir değer düşüklüğü gerçekleşmediği ve maliyet bedellerinin net gerçekleşebilir değerlerinin üzerinde olduğu tespit edilmiştir.

i. KDV tahakkuk kayıtları gerçekleştirilmiştir.

j. Dönem sonu yansıtma ve kapanış işlemleri gerçekleştirilmiştir.

4.3.3. Muhasebe Kayıtları (Dönem İçi İşlemler)

1. *01.12.20X0 tarihinde şirket ortaklarından Ali Ak ve Bekir Bir sermaye taahhüdünün tamamını şirket adına İş Bankası Aksaray Şubesi'nde açılan vadesiz bir TL hesabına yatırmışlardır. Şirket kasasına aynı gün banka hesabından, gerekli durumlarda kullanılması üzere 100.000 TL çekilmiştir.*

TMS/TFRS Uygulaması

1	**01/12/20X0**		
	501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE	**2.000.000**	
	501.01. Ali AK 1.000.000		
	501.02. Bekir BİR 1.000.000		
	500 SERMAYE		**2.000.000**
	500.01. Ali AK 1.000.000		
	500.02. Bekir BİR 1.000.000		
	Ortakların sermaye taahhütleri		
	01/12/20X0		
	102 BANKALAR	**2.000.000**	
	102.01. İş Bankası		
	102.01.01. TL Hesabı		
	102.01.01.01. Vadesiz TL Hesabı		
	501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE		**2.000.000**
	501.01. Ali AK 1.000.000		
	501.02. Bekir BİR 1.000.000		
	Ortakların sermaye taahhütlerini yerine getirmeleri		
	01/12/20X0		
	100 KASA	**100.000**	
	100.01. TL Kasası		
	100.01.01. Vadesiz TL Kasası		
	102 BANKALAR		**100.000**
	102.01. İş Bankası		
	102.01.01. TL Hesabı		
	102.01.01.01. Vadesiz TL Hesabı		
	İş Bankasından Nakit Çekilmesi		
	/		

VUK Uygulaması

1	01/12/20X0		
	501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE	2.000.000	
	501.01. Ali AK 1.000.000		
	501.02. Bekir BİR 1.000.000		
	500 SERMAYE		2.000.000
	500.01. Ali AK 1.000.000		
	500.02. Bekir BİR 1.000.000		
	Ortakların sermaye taahhütleri		
	01/12/20X0		
	102 BANKALAR	2.000.000	
	102.01. İş Bankası		
	102.01.01. TL Hesabı		
	102.01.01.01. Vadesiz TL Hesabı		
	501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE		2.000.000
	501.01. Ali AK 1.000.000		
	501.02. Bekir BİR 1.000.000		
	Ortakların sermaye taahhütlerini yerine getirmeleri		
	01/12/20X0		
	100 KASA	100.000	
	100.01. TL Kasası		
	100.01.01. Vadesiz TL Kasası		
	102 BANKALAR		100.000
	102.01. İş Bankası		
	102.01.01. TL Hesabı		
	102.01.01.01. Vadesiz TL Hesabı		
	İş Bankasından Nakit Çekilmesi		
	/		

TMS/TFRS ve VUK açısından uygulamada sermaye taahhüdü ve bu taahhüdün yerine getirilmesinde bir farklılık söz konusu değildir.

2. *Ali Ak 01.12.20X0 tarihinde noter, tescil vb. işlemler için 1180 TL, ayrıca rekabet kuruluna limited şirketlerin kuruluş aşamasında ortaya koymuş oldukları sermayenin on binde dört oranında ödemek zorunda oldukları tutarı (800 TL) yatırmıştır. Ali Ak aynı gün Halis Gıda'nın İş Bankası'ndaki hesabından yaptığı harcamaların toplam tutarını tahsil etmiştir.*

TMS/TFRS Uygulaması

TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıkları Standardı uyarınca kuruluş ve örgütlenme giderleri, maddi olmayan duran varlık değildir. Çünkü standart uyarınca, varlığın belirlenebilir, kontrol edilebilir ve gelecekte ekonomik yarar sağlaması gerekmektedir. Bu durumda söz konusu kuruluş giderleri, direk gider olarak kaydedilecektir.

2	**01/12/20X0**		
	770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	**1.800**	
	770.01. Kuruluş Giderleri		
	191 İNDİRİLECEK KDV	**180**	
	191.01. %18 KDV		
	331 ORTAKLARA BORÇLAR		**1.980**
	331.01. Ali AK		
	Kuruluş giderleri ve Rekabet Kurumu'na yapılan ödeme tutarı (1.250 + x * 0,0004)		
	01/12/20X0		
	331 ORTAKLARA BORÇLAR	**1.980**	
	331.01. Ali AK		
	102 BANKALAR		**1.980**
	102.01. İş Bankası		
	102.01.01. TL Hesabı		
	102.01.01.01. Vadesiz TL Hesabı		
	Ortak Ali AK'a ödeme yapılması		
	/		

VUK Uygulaması

VUK uyarınca kuruluş için yapılan giderler, aktifleştirme ya da doğrudan gider yazabilme konusunda serbest bırakılmıştır.

2	01/12/20X0		
	262 KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ	1800	
	262.01. Kuruluş Giderleri		
	191 İNDİRİLECEK KDV	180	
	191.01. %18 KDV		
	331 ORTAKLARA BORÇLAR		1.980
	331.01. Ali AK		
	Kuruluş giderleri ve Rekabet Kurumu'na yapılan ödeme tutarı (1.180 + 2.000.000 * 0,0004)		
	01/12/20X0		
	331 ORTAKLARA BORÇLAR	1.980	
	331.01. Ali AK		
	102 BANKALAR		1.980
	102.01. İş Bankası		
	102.01.01. TL Hesabı		
	102.01.01.01. Vadesiz TL Hesabı		
	Ortak Ali AK'a ödeme yapılması		
	/		

TMS/TFRS ve VUK açısından kuruluş giderlerinin uygulamasında farklılık ortaya çıkmaktadır. Kuruluş giderleri TMS/TFRS açısından varlık tanımına uymadığı için gider yazılırken, VUK uyarınca gider yazılma ve aktifleştirme konusunda serbest bırakılmıştır.

3. *Halis Gıda üretim yeri olarak kullanmak üzere bir gayrimenkul satın almayı planlamaktadır. Yapılan araştırmalar sonucunda, OSB'de bulunan 30.000 m^2 arsa üzerine kurulu 12.500 m^2 kapalı gofret üretimine uygun bir tesis için teklifte bulunulmuştur. Teklif değerlendirilmiş ve 01.12.20X0 tarihinde 300.000 TL peşin bedel ile anlaşmaya varılmıştır. Yapılan değerleme sonucunda arsa payının toplam değerin %25'i olduğu saptanmıştır. Tapu harcı olan (%2 + %2) 6.000 TL ve 1.250 TL emlak vergisi peşin ödenmiştir. Halis Gıda gayrimenkulün faydalı ömrünü 40 yıl olarak belirlemiştir. (VUK uyarınca gayrimenkulün faydalı ömrü 50 yıldır.)*

TMS/TFRS Uygulaması

TMS 16 hükümleri uyarınca bir maddi duran varlık kalemi maliyet bedeli ile ölçülür. Bir maddi duran varlık kaleminin maliyetini oluşturan unsurlar ve doğrudan varlığa atfedilebilen maliyetler daha önce belirtilmişti. Buna göre gayrimenkul satın alınırken katlanılan tapu harcı, emlak vergisi vb. giderler alış maliyetine dâhil edilmelidir. Başka bir ifade ile bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, muhasebeleştirme tarihinde peşin tutarın eşdeğeri tutarıdır. Bu bağlamda TMS 16 uyarınca gofret üretim tesisi maliyeti aşağıdaki gibi belirlenir.

Gayrimenkul satın alma bedeli	225.000 TL
Arsa Payı	75.000 TL (300.000 x %25)
Tapu harcı	6.000 TL
Emlak vergisi	1.250 TL
Toplam maliyet (Tesis)	232.250 TL
Doğrudan yazılacak giderler	
Amortisman (31.12.20X0)	(232.250/40) x 1/12 = 483,85 TL

Arsa ve binalar birlikte alındıklarında dahi ayrılabilir maddi duran varlıklardır ve ayrı olarak muhasebeleştirilirler. Binaların sınırlı yararlı ömrü vardır ve bu nedenle amortismana tabi varlıktırlar (TMS 16 md. 58). Söz konusu bu maddeler uyarınca gofret üretim tesisinin arsa payı hesaplanmalı ve bu duruma göre kayıt yapılmalıdır. Ayrıca standartlar uyarınca sadece arsa payı çıkarıldıktan sonra aktifleştirilen gofret üretim tesisi için amortisman hesaplanacak ve ayrılacaktır.

3	01/12/20X0		
	250 ARAZİ VE ARSALAR	**75.000**	
	250.01. Gofret Üretim Tesisi Arsası		
	252 BİNALAR	**232.250**	
	252.01. Gofret Üretim Binası		
	191 İNDİRİLECEK KDV	**54.000**	
	191.01. %18 KDV		
	102 BANKALAR		**361.250**
	102.01. İş Bankası		
	102.01.01. TL Hesabı		
	102.01.01.01. Vadesiz TL Hesabı		
	Gofret Üretim Tesisi Satın Alınması		
	/		

VUK Uygulaması

VUK 269. madde uyarınca, işletme aktifine kayıtlı bütün gayrimenkuller maliyet bedelleri ile değerlenir. Söz konusu bu maliyet bedeli; satın alma fiyatı, gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri ve mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından veya arsanın düzenlemesine bağlı giderleri kapsar.

Vergi mevzuatı çerçevesinde, tapu harcı ve özel tüketim vergileri maliyet bedeline eklenebilir veya istenirse genel giderler arasında gösterilebilir. Bu bağlamda VUK uyarınca gofret üretim tesisi maliyeti aşağıdaki gibi belirlenir.

Gayrimenkul satın alma bedeli	300.000 TL
Tapu harcı	6.000 TL
Emlak vergisi	1.250 TL
Toplam maliyet	307.250 TL
Amortisman (31.12.20X0)	(307.250/50) = 6.145 TL

Görüldüğü üzere, TMS 16 uygulamasında farklı olarak gayrimenkul satın alma bedeli hesaplanırken arsa payı ihmal edilmiştir. VUK uyarınca boş arsa ve araziler amortismana tabi tutulamazken, üzerinde inşaat, tesis veya bina bulunan arsalar amortismana tabi tutulabilmektedir. Bu durumda, söz konusu gayrimenkule ilişkin amortisman hesaplamalarına ilişkin tutar, arsa payı dahil tutardır. Ancak sınırsız ömre sahip arsa ve araziler için amortisman ayırabilmenin önünü açan bu durum, finansal raporlamanın gerçeğe uygunluğunu azaltmaktadır.

3	01/12/20X0			
	252 BİNALAR		307.250	
	252.01. Gofret Üretim Tesisi			
	191 İNDİRİLECEK KDV		54.000	
	191.01. %18 KDV			
	102 BANKALAR			361.250
	102.01. İş Bankası			
	102.01.01. TL Hesabı			
	102.01.01.01. Vadesiz TL Hesabı			
	Gofret Üretim Tesisi Satın Alınması			
	/			

Ayrıca TMS/TFRS uygulamasında gayrimenkulün alındığı yılda aylık amortisman uygulamasına izin verilmekte iken VUK açısından ise gayrimenkulün alındığı ayın önemi bulunmamaktadır. Dolayısıyla yıllık amortisman söz konusu olacaktır. Ana faaliyet konusu araç kiralama olmayan işletmelerin aldığı binek otomobiller için kıst amortisman uygulaması VUK uyarınca tek istisnadır. Bu uygulamada da ilk yıl eksik ayrılan amortisman son yıl eklenirken, TMS/TFRS uyarınca son yıla değil ilgili döneme aktarılmaktadır.

4. *Halis Gıda 01.12.20X0 tarihinde kiracı sıfatıyla ekonomik ömrü 5 yıl olan, tam otomatik gofret üretim hattına sahip bir makinayı 5 yıllığına kiralamıştır. Taksit ödemeleri her yılın sonunda eşit tutarlar şeklinde gerçekleştirilecektir. Makinenin kalıntı bedeli olmayıp, kiralama işlemindeki faiz oranı % 10 olarak belirlenmiştir. 01.12.20X0 tarihinde makinenin gerçeğe uygun değeri 200.000 TL'dir. (VUK uyarınca makinenin faydalı ömrü 10 yıldır.)*

TMS/TFRS Uygulaması

Finansal kiralama işlemine ait ödeme planını oluşturmak için öncelikle anüitelerin bugünkü değeri formülünü kullanarak yıllık taksitlerin hesaplanması gerekmektedir. Söz konusu bu işlem VUK ve TMS/TFRS çerçevesinde aynı şekilde gerçekleştirilmektedir.

$$ABD = \text{A x } (1 - \left(\frac{1}{(1+i)^n}\right))/i$$

$$200.000 = \text{A x} \frac{1 - \left(\frac{1}{(1+0{,}10)^5}\right)}{0{,}10} \quad \boldsymbol{A = 52.760\ TL}$$

Yıl	Tarih	Ödemeler	Faiz Ödemeleri	Anapara Ödemeleri	Anapara Borcu
1	31.12.20X0	52.760	20.000	32.760	167.240
2	31.12.20X1	52.760	16.724	36.036	131.204
3	31.12.20X2	52.760	13.120	39.640	91.564
4	31.12.20X3	52.760	9.156	43.604	47.960
5	31.12.20X4	52.756	4.796	47.960	0
		263.796	**63.796**	**200.000**	

4	**01/12/20X0**		
	253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	**200.000**	
	253.01. Tam Otomatik Gofret Üretim Hattı		
	302 ERTELENMİŞ FİN. KİR. BORÇ. MAL. (-)	**20.000**	
	302.01. Tam Otomatik Gofret Üretim Hattı		
	402 ERTELENMİŞ FİN. KİR. BORÇ. MAL. (-)	**43.796**	
	402.01. Tam Otomatik Gofret Üretim Hattı		
	301 FİN. KİR. İŞLEMLERİNDEN BORÇ.		**52.760**
	301.01. Tam Oto. Gofret Üretim Hattı		
	401 FİN. KİR. İŞLEMLERİNDEN BORÇ.		**211.036**
	401.01. Tam Oto. Gofret Üretim Hattı		
	Devir kaydı		
	31/12/20X0		
	780 FİNANSMAN GİDERLERİ	**1.666,66**	
	780.01. Fin. Kir. Faiz Giderleri		
	381 GİDER TAHAKKUKLARI		**1.666,66**
	381.01. Fin. Kir. Faiz Giderleri		
	Faiz gideri tahakkuku (20.000 x 1/12)		
	31/12/20X0		
	301 FİN. KİR. İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR	**52.760**	
	301.01. Tam Oto. Gofret Üretim Hattı		
	191 İNDİRİLECEK KDV	**4.220,80**	
	191.02. %8 KDV		
	102 BANKALAR		**56.980,80**
	102.01. İş Bankası		
	102.01.01. TL Hesabı		
	102.01.01.01. Vadesiz TL Hesabı		
	İlk taksitin ödenmesi		
	/		

VUK Uygulaması

4	01/12/20X0		
	260 HAKLAR	200.000	
	260.01. Tam Otomatik Gofret Üretim Hattı		
	302 ERTELENMİŞ FİN. KİR. BORÇ. MAL. (-)	20.000	
	302.01. Tam Otomatik Gofret Üretim Hattı		
	402 ERTELENMİŞ FİN. KİR. BORÇ. MAL. (-)	43.796	
	402.01. Tam Otomatik Gofret Üretim Hattı		
	301 FİN. KİR. İŞLEMLERİNDEN BORÇ.		52.760
	301.01. Tam Oto. Gofret Üretim Hattı		
	401 FİN. KİR. İŞLEMLERİNDEN BORÇ.		211.036
	401.01. Tam Oto. Gofret Üretim Hattı		
	Devir kaydı		
	/		

	31/12/20X0		
	780 FİNANSMAN GİDERLERİ	1.666,66	
	780.01. Fin. Kir. Faiz Giderleri		
	381 GİDER TAHAKKUKLARI		1.666,66
	381.01. Fin. Kir. Faiz Giderleri		
	Faiz gideri tahakkuku (20.000 x 1/12)		
	31/12/20X0		
	301 FİN. KİR. İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR	52.760	
	301.01. Tam Oto. Gofret Üretim Hattı		
	191 İNDİRİLECEK KDV	4.220,80	
	191.02. %8 KDV		
	102 BANKALAR		56.980,80
	102.01. İş Bankası		
	102.01.01. TL Hesabı		
	102.01.01.01. Vadesiz TL Hesabı		
	İlk taksitin ödenmesi		
	/		

TMS/TFRS uygulamasında finansal kiralama maddi duran varlık olarak muhasebeleştirilirken; VUK açısından ise maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmektedir.

5. *Halis Gıda'nın Aralık ayı içinde aldığı siparişlere ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.*

	Sipariş Miktarı	***Sipariş Tarihi***	***Siparişin Peşin Fiyatı***	***Ödeme Tutarı***	***Ödeme Şekli***	***Sipariş Teslim Tarihi***
ABC Market	*3000 Kutu (Vanilyalı)*	*01.12.20X0*	*30.000 TL + %18 KDV*	*30.000 TL + %18 KDV*	*20.01.20X1 tarihli çek*	*16.12.20X0*
XYZ Market	*3000 Kutu (Çikolatalı)*	*08.12.20X0*	*30.000 TL + %18 KDV*	*40.000 + %18 KDV*	*15.02.20X1 tarihinde ödenmek üzere kredili*	*22.12.20X0*
KLM Market	*3000 Kutu (Çilekli)*	*24.12.20X0*	*30.000 TL + %18 KDV*	*38.000 TL + % 18 KDV*	*31.01.20X1 tarihli senet*	*27.12.20X0*

Ayrıca ABC Market'e satılan ürünlerin %18 KDV dâhil 1.180 TL tutarındaki nakliye gideri Halis Gıda tarafından karşılanmıştır.

TMS/TFRS Uygulaması

TMS 18 Hasılat Standardı uyarınca vadeli mal/hizmet satışlarında ortaya çıkan vade farkları faiz geliri olarak muhasebeleştirilmelidir.

5	**16/12/20X0**		
	122 ALINAN İLERİ TARİHLİ ÇEKLER	**35.400**	
	122.01. ABC Market (20.01.20X1 tarihli)		
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR		**30.000**
	600.01. Vanilyalı Gofret		
	391 HESAPLANAN KDV		**5.400**
	391.01. %18 KDV		
	Vanilyalı gofret satış kaydı		
	16/12/20X0		
	760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	**1.000**	
	760.01. Kargo Gideri		
	191 İNDİRİLECEK KDV	**180**	
	191.01. %18 KDV		
	100 KASA		**1.180**
	100.01. TL Kasası		
	100.01.01. Vadesiz TL Kasası		
	Kargo gider kaydı		
	22/12/20X0		
	120 ALICILAR	**47.200**	
	120.01. XYZ Market		
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR		**30.000**
	600.02. Çikolatalı Gofret		
	391 HESAPLANAN KDV		**7.200**
	391.01. %18 KDV		
	642 FAİZ GELİRLERİ		**1.666,66**
	642.01 Faiz Gelirleri		
	127 TİC. ALAC. REES. (ERT. FAİZ GEL) (-)		**8.333,34**
	127.01. Tic. Alac. Rees.		
	Çikolatalı gofret satış kaydı		
	(40.000 – 30.000)/60 x 10 = 1.666,66 Aralık ayı faiz geliri		
	17.200 – 1.666,66 = 8.333,34 20X1 yılı faiz geliri		
	27/12/20X0		
	121 ALACAK SENETLERİ	**44.840**	
	121.01. KLM Market		
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR		**30.000**
	600.03. Çilekli Gofret		
	391 HESAPLANAN KDV		**6.840**
	391.01. %18 KDV		
	642 FAİZ GELİRLERİ		**833,33**
	642.01 Faiz Gelirleri		
	127 TİC. ALAC. REES. (ERT. FAİZ GEL.)		**7.166,67**
	127.01. Tic. Alac. Rees.		
	Çilekli gofret satış kaydı		
	(38.000 – 30.000)/45 x 5 = 833,33 Aralık ayı faiz geliri		
	8.000 – 833,33 = 7.166,67 20X1 yılı faiz geliri		
	/		

TMS/TFRS vadeli satış ile peşin satış fiyatı arasındaki farkı vade farkı olarak kabul etmekte ve bir finansman aracı olarak görmektedir. Başka bir ifade ile alıcı kredi kuruluşundan kredi kullanmak yerine satıcı firmadan vadeli mal/hizmet satın almayı tercih etmiş ve kendisine kredi sağlamıştır. Bu durumda VUK uygulamalarından farklı olarak, vadeli ile peşin fiyatı arasındaki fark faiz geliri olarak kabul edilmekte, tahsil edilinceye kadar 127 Ticari Alacaklar Reeskontu hesabında izlenmekte ve tahsil edildiğinde ise 642 Faiz Geliri hesabı ile muhasebeleştirilmektedir. TMS/TFRS'nin bu uygulaması ile ticari faaliyetlerden elde edilen karların ayrılması mümkün olabilecektir. Bu durum işletmelerin performansının doğru ölçülebilmesi açısından doğru bir uygulamadır.

TMS/TFRS uyarınca, çeklerin görüldüğü anda ödenmesi gereken kıymetli evrak olmasına rağmen, 122 Alınan İleri Tarihli Çekler hesabında izlenmesi gerektiğini savunmaktadır. Bu durumda çeklerin senet özelliği kazandığını ve dönem sonunda reeskonta tabi tutulması gerektiğini ifade etmektedir.

Standartlar ile vergi uygulamaları arasındaki hasılatın muhasebeleştirilmesi bakımından farklılıklar aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

	Muhasebeleştirilen Hasılat Tutarı	**20X0 yılı itibari ile gelir kaydedilen faiz tutarı**	**20X0 yılı kara yansıyan tutar**
TMS/TFRS	30.000 + 30.000 + 30.000 = 90.000 TL	1.666,66 + 833,33 = 2.499,99	92,499,99
VUK	30.000 + 40.000 + 38.000 = 108.000	YOK	108.000
Fark			15.500,01

Bu bağlamda, söz konusu bu tutarın (15.500,01 TL) ticari kara eklenmesi ve ertelenen vergi hesabında dikkate alınması gerekir.

VUK Uygulaması

Standartların aksine VUK, vadeli mal/hizmet satışlarındaki vade farklarını satış geliri olarak değerlendirmektedir.

5	16/12/20X0		
	101 ALINAN ÇEKLER	35.400	
	101.01. ABC Market (20.01.20X1 tarihli)		
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR		30.000
	600.01. Vanilyalı Gofret		
	391 HESAPLANAN KDV		5.400
	391.01. %18 KDV		
	/		

	16/12/20X0		
	760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	1.000	
	760.01. Kargo Gideri		
	191 İNDİRİLECEK KDV	180	
	191.01. %18 KDV		
	100 KASA		1.180
	100.01. TL Kasası		
	100.01.01. Vadesiz TL Kasası		
	Kargo gider kaydı		
	22/12/20X0		
	120 ALICILAR	47.200	
	120.01. XYZ Market		
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR		40.000
	600.02. Çikolatalı Gofret		
	391 HESAPLANAN KDV		7.200
	391.01. %18 KDV		
	Çikolatalı gofret satış kaydı		
	27/12/20X0		
	121 ALACAK SENETLERİ	44.840	
	121.01. KLM Market		
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR		38.000
	600.03. Çilekli Gofret		
	391 HESAPLANAN KDV		6.840
	391.01. %18 KDV		
	Çilekli gofret satış kaydı		
	/		

6. Halis Gıda, hammadde tedariki amacıyla Beyaz Ticaret'ten aşağıda kg ve birim fiyatları gösterilen gofretlik un ve litre ve birim fiyatları gösterilen ayçiçek yağı alışlarını gerçekleştirmiştir.

DÖNEM İÇİ SATIN ALIŞLAR (GOFRETLİK UN)		
2 Aralık	*600 kg*	*2,12 TL*
10 Aralık	*300 kg*	*2,15 TL*
20 Aralık	*200 kg*	*2,10 TL*
25 Aralık	*100 kg*	*2,20 TL*
ÜRETİME GÖNDERİLENLER		
15 Aralık	*220 kg*	
22 Aralık	*220 kg*	
27 Aralık	*220 kg*	

DÖNEM İÇİ SATIN ALIŞLAR (AYÇİÇEK YAĞI)		
2 Aralık	*400 kg*	*3,13 TL*
10 Aralık	*100 kg*	*3,15 TL*
20 Aralık	*150 kg*	*3,10 TL*
25 Aralık	*200 kg*	*3,20 TL*
ÜRETİME GÖNDERİLENLER		
15 Aralık	*200 kg*	
22 Aralık	*200 kg*	
27 Aralık	*200 kg*	

Halis Gıda, hammadde tedariki amacıyla Siyah Ticaret'ten aşağıda litre ve birim fiyatları gösterilen inek sütü alışlarını gerçekleştirmiştir.

DÖNEM İÇİ SATIN ALIŞLAR (İNEK SÜTÜ)		
2 Aralık	*200 lt*	*0,97 TL*
10 Aralık	*300 lt*	*0,95 TL*
20 Aralık	*100 lt*	*0,97 TL*
25 Aralık	*100 lt*	*0,99 TL*
ÜRETİME GÖNDERİLENLER		
15 Aralık	*50 lt*	
22 Aralık	*50 lt*	
27 Aralık	*50 lt*	

Halis Gıda, hammadde tedariki amacıyla Sarı Ticaret'ten aşağıda kg ve birim fiyatları gösterilen beyaz pancar şekeri alışlarını gerçekleştirmiştir.

DÖNEM İÇİ SATIN ALIŞLAR (BEYAZ PANCAR ŞEKERİ)		
2 Aralık	*750 kg*	*1,75 TL*
10 Aralık	*300 kg*	*1,70 TL*
20 Aralık	*1000 kg*	*1,72 TL*
25 Aralık	*500 kg*	*1,68 TL*
ÜRETİME GÖNDERİLENLER		
15 Aralık	*500 kg*	
22 Aralık	*500 kg*	
27 Aralık	*500 kg*	

Halis Gıda, hammadde tedariki amacıyla Yeşil Ticaret'ten aşağıda kg ve birim fiyatları gösterilen aroma vericilerin (vanilya, çikolata, çilek) alışlarını gerçekleştirmiştir.

DÖNEM İÇİ SATIN ALIŞLAR (AROMA VERİCİLER)		
2 Aralık	*40 lt*	*42,55 TL*
10 Aralık	*50 lt*	*43,60 TL*
20 Aralık	*30 lt*	*43,25 TL*
ÜRETİME GÖNDERİLENLER		
15 Aralık	*30 lt*	
22 Aralık	*30 lt*	
27 Aralık	*30 lt*	

27.01.20X0 tarihinde;

- *Beyaz Ticaret'e alınan hammaddeler için 20.01.20X1 tarihinde ödenmek üzere 3.000 TL vade farkıyla veresiye teklif edilmiş, Beyaz Ticaret kabul etmiştir.*
- *Siyah Ticaret' e ise satın alınan hammaddeler için 796,50 TL değerinde 06.01.20X1 tarihli bir çek keşide edilmiştir.*
- *Sarı Ticaret'ten alınan hammaddeler için 7.252,35 TL değerinde 25.01.20X1 vadeli bir senet keşide edilmiştir.*
- *Yeşil Ticaret'ten tedarik edilen hammaddelerin tutarı banka hesabından havale edilmiştir.*

6	**27/12/20X0**		
	150 İLK MADDE VE MALZEME	**5.229**	
	150.01. Gofretlik Un 2.557		
	150.02. Ayçiçek Yağı 2.672		
	191 İNDİRİLECEK KDV	**1.481,22**	
	191.01. %18 KDV		
	780 FİNANSMAN GİDERLERİ	**250**	
	780.02. Hammadde Alışı Vade Farkı		
	329 TİCARİ BORÇLAR REES. (ERT. FAİZ GİD) (-)	**2.750**	
	329.01. Ticari Borçlar Rees.		
	320 SATICILAR		**9710,22**
	320.01. Beyaz Ticaret		
	3.000 /60 x 5 = 250 Aralık ayı faiz gideri		
	3.000 – 250 = 2.750 20X1 yılı faiz gideri		
	27/12/20X0		
	150 İLK MADDE VE MALZEME	**675**	
	150.03. İnek Sütü		
	191 İNDİRİLECEK KDV	**121,50**	
	191.01. %18 KDV		
	321 BORÇ SENETLERİ		**796,50**
	321.01. Siyah Ticaret		
	İnek sütü satın alımı		
	27/12/20X0		
	150 İLK MADDE VE MALZEME	**4382,50**	
	150.04. Beyaz Pancar Şekeri		
	191 İNDİRİLECEK KDV	**869,85**	
	191.01. %18 KDV		
	780 FİNANSMAN GİDERLERİ	**333,33**	
	780.02. Hammadde Alışı Vade Farkı		
	329 TİCARİ BORÇLAR REES. (ERT. FAİZ GİD) (-)	**1.666,67**	
	329.01. Ticari Borçlar Rees.		
	324 VERİLEN İLERİ TARİHLİ ÇEKLER		**7252,35**
	324.02. Sarı Ticaret		
	Beyaz pancar şekeri		
	2.000 /30 x 5 = 333,33 Aralık ayı faiz gideri		
	2.000 x 333,33 = 1.666,67 20X1 yılı faiz gideri		
	27/12/20X0		
	150 İLK MADDE VE MALZEME	**5.179,50**	
	150.05. Aroma Vericiler		
	191 İNDİRİLECEK KDV	**932,31**	
	191.01. %18 KDV		
	102 BANKALAR		**6.111,81**
	102.01. İş Bankası		
	102.01.01. TL Hesabı		
	102.01.01.01. Vadesiz TL Hesabı		
	Aroma verici satın alımı		
	/		

TMS/TFRS vadeli alış ile peşin alış fiyatı arasındaki farkı vade farkı olarak kabul etmektedir. Başka bir ifade ile alıcı kredi kuruluşundan kredi kullanmak yerine satıcı firmadan vadeli mal/hizmet satın almayı tercih etmiş ve alıcı finansman giderine katlanmıştır. Bu durumda VUK uygulamalarından farklı olarak, vadeli ile peşin fiyatı arasındaki fark finansman gideri olarak kabul edilmekte, tahsil edilinceye kadar 327 Ticari Borçlar Reeskontu hesabında izlenmekte ve tahsil edildiğinde ise 780 Finansman Giderleri hesabı ile muhasebeleştirilmektedir. TMS/TFRS'nin bu uygulaması ile ticari faaliyetlerden kaynaklanan zararların ayrılması mümkün olabilecektir. Bu durum işletmelerin performansının doğru ölçülebilmesi açısından doğru bir uygulamadır.

İleri tarihli keşide edilen çekler için standartlar uyarınca 324 Verilen İleri Tarihli Çekler hesabının açılması uygun olacaktır. Bu durum çekin vadesinden dolayı senet özelliğini taşıdığı için reeskonta tabi tutulması gerekmektedir. İleri tarihli alınan ve verilen çeklerin hesaplarda ayrı ayrı gösterilmesi ve reeskonta tabi tutulması, bilançonun varlık ve kaynaklarının bilanço gününde gerçeğe uygun değeri ile gösterilmesine, kamunun aydınlatılmasına ve karar alıcıların borç/alacak ve ödeme gücü dengesi açısından daha doğru ve isabetli karar almalarına yardımcı olacak bilgi sunabilir.

Standartlar ile vergi uygulamaları arasındaki vadeli hammadde satın alınması işleminin muhasebeleştirilmesi bakımından farklılıklar incelendiğinde; standartlar uyarınca gerçekleştirilen muhasebeleştirme işlemleri sonucunda 583,33 TL (250 + 333,33) vade farkı gideri farkı oluştuğu görülmektedir. Bu bağlamda, söz konusu bu tutarın (583,33 TL) ticari kardan çıkarılması ve ertelenen vergi hesabında dikkate alınması gerekir. Aynı zamanda standartlar ve vergi mevzuatı açısından başlangıçta stokların muhasebeleştirildiği tutarlar karşılaştırıldığında 5.000 TL (20.466 - 15.466) vade farkları nedeniyle fark oluştuğu görülmektedir. Bu tutar da ticari kara eklenmelidir.

VUK Uygulaması

	27/12/20X0		
150 İLK MADDE VE MALZEME		8.229	
150.01. Gofretlik Un 4.057			
150.02. Ayçiçek Yağı 4.172			
191 İNDİRİLECEK KDV		1.481,22	
191.01. %18 KDV			
	320 SATICILAR		9710,22
	320.01. Beyaz Ticaret		
Gofretlik un satın alımı			
	/		

6	27/12/20X0		
	150 İLK MADDE VE MALZEME	8.229	
	150.01. Gofretlik Un 4.057		
	150.02. Ayçiçek Yağı 4.172		
	191 İNDİRİLECEK KDV	1.481,22	
	191.01. %18 KDV		
	320 SATICILAR		9710,22
	320.01. Beyaz Ticaret		
	Gofretlik un satın alımı		
	27/12/20X0		
	150 İLK MADDE VE MALZEME	675	
	150.03. İnek Sütü		
	191 İNDİRİLECEK KDV	121,50	
	191.01. %18 KDV		
	321 BORÇ SENETLERİ		796,50
	321.01. Siyah Ticaret		
	İnek sütü satın alımı		
	27/12/20X0		
	150 İLK MADDE VE MALZEME	6382,50	
	150.04. Beyaz Pancar Şekeri		
	191 İNDİRİLECEK KDV	869,85	
	191.01. %18 KDV		
	321 BORÇ SENETLERİ		7252,35
	321.02. Sarı Ticaret		
	Beyaz Pancar Şekeri		
	27/12/20X0		
	150 İLK MADDE VE MALZEME	5.179,50	
	150.05. Aroma Vericiler		
	191 İNDİRİLECEK KDV	932,31	
	191.01. %18 KDV		
	102 BANKALAR		6.111,81
	102.01. İş Bankası		
	102.01.01. TL Hesabı		
	102.01.01.01. Vadesiz TL Hesabı		
	Aroma verici satın alımı		
	/		

7. *Halis Gıda tarafından, 02.12.20X0 tarihinde kiraya vermek üzere bir depo inşa edilmeye başlanmış ve 250.000 TL inşaat malzemesi, 20.000 TL işçilik maliyeti ve 100.000 <u>öngörülemeyen gidere</u> katlanılmıştır. 12.12.20X0 tarihinde deponun inşaatı tamamlanmış ve aktifleştirilmiştir. Tamamlanma tarihinde deponun gerçeğe uygun değeri 300.000 TL olarak belirlenmiştir.*

TMS/TFRS Uygulaması

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardının aksine inşa edilen yatırım amaçlı gayrimenkullerin maliyetine aşırı tutarda ortaya çıkan artık malzeme, kayıp işçilik veya diğer kaynaklar eklenmez. Buna göre yatırım amaçlı gayrimenkul maliyeti ve doğrudan gider yazılacak tutar aşağıdaki gibidir.

Gider Kalemi	**TMS 40**	**VUK**
İşçilik	250.000 TL	250.000 TL
İnşaat Malzemesi	20.000 TL	20.000 TL
Öngörülemeyen Giderler	100.000 TL (Doğrudan gider kaydedilecektir.)	100.000 TL
Gayrimenkul Maliyeti	***270.000 TL***	***370.000 TL***

7	**01/12/20X0**		
	258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	**370.000**	
	258.01. İşçilik Giderleri 250.000		
	258.02. İnşaat Malzemesi 20.000		
	258.03. Öngörülemeyen Giderler 100.000		
	191 İNDİRİLECEK KDV	**66.600**	
	191.01. %18 KDV		
	102 BANKALAR		**436.600**
	102.01. İş Bankası		
	102.01.01. TL Hesabı		
	102.01.01.01. Vadesiz TL Hesabı		
	İmal edilen gayrimenkul giderleri		
	12/12/20X0		
	202 YATIRIM AMAÇLI BİNALAR	**270.000**	
	202.01. Depo		
	651 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKUL GİDERLERİ	**100.000**	
	651.01. Öngörülemeyen Depo İnşa Giderleri		
	258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR		**370.000**
	258.01. İşçilik Giderleri 250.000		
	258.02. İnşaat Malzemesi 20.000		
	258.03. Öngörülemeyen Giderler 100.000		
	İnşası biten deponun aktifleştirilmesi		
	/		

TMS 40 hükümleri uyarınca, inşası biten gayrimenkulün tamamlanma tarihindeki gerçeğe uygun değer ile defter değeri arasındaki fark muhasebeleştirilir.

7	**12/12/20X0**		
	202 YATIRIM AMAÇLI BİNALAR	**30.000**	
	202.01. Depo		
	647 GERÇEĞE UYGUN DEĞ. ARTIŞ KAR.		**30.000**
	647.01. Depo Değer Artışı		
	Depo gerçeğe uygun değer artış kaydı		
	/		

Bu bağlamda, TMS 40 ile VUK uygulamaları arasında ortaya çıkan 70.000 TL (100.000 – 30.000) ticari kara eklenecek ve ertelenen vergi hesabında aynı tutar dikkate alınacaktır.

VUK Uygulaması

7	01/12/20X0		
	258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	370.000	
	258.01. İşçilik Giderleri 250.000		
	258.02. İnşaat Malzemesi 20.000		
	258.03. Öngörülemeyen Giderler 100.000		
	191 İNDİRİLECEK KDV	66.600	
	191.01. %18 KDV		
	102 BANKALAR		436.600
	102.01. İş Bankası		
	102.01.01. TL Hesabı		
	102.01.01.01. Vadesiz TL Hesabı		
	İmal edilen gayrimenkul giderleri		
	12/12/20X0		
	252 BİNALAR	370.000	
	252.02. Depo		
	258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR		370.000
	258.01. İşçilik Giderleri 250.000		
	258.02. İnşaat Malzemesi 20.000		
	258.03. Öngörülemeyen Giderler 100.000		
	İnşası biten deponun aktifleştirilmesi		
	/		

Maddi duran varlıkların TMS/TFRS'ye göre muhasebeleştirilmesinde VUK'da olduğu gibi inşaata ilişkin yapılan bütün harcamalar 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabında izlenmektedir.

8. *15.12.20X0 tarihinde yatırım amaçlı olarak inşa edilen depo 5.000 TL + %18 KDV kira bedeli ile 15 günlüğüne kiralanmıştır.*

TMS/TFRS Uygulaması

8	**15/12/20X0**		
	102 BANKALAR	**5.900**	
	102.01. İş Bankası		
	102.01.01. TL Hesabı		
	102.01.01.01. Vadesiz TL Hesabı		
	641 YAT. AMAÇLI GAYRİMENKUL GEL.		**5.000**
	641.01. Depo Kira Gelirleri		
	391 HESAPLANAN KDV		**900**
	391.01. %18 KDV		
	Depo kira geliri		
	/		

VUK Uygulaması

8	15/12/20X0		
	102 BANKALAR	5.900	
	102.01. İş Bankası		
	102.01.01. TL Hesabı		
	102.01.01.01. Vadesiz TL Hesabı		
	649 DİĞER OLAĞ. GELİR VE KARLAR		5.000
	649.01. Depo Kira Gelirleri		
	391 HESAPLANAN KDV		900
	391.01. %18 KDV		
	Depo kira geliri		
	/		

TMS/TFRS uyarınca yatırım amaçlı, satış amaçlı ve işletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere elde edilen gayrimenkuller ve bunlara ilişkin elde edilen gelirler, farklı gelir hesaplarında muhasebeleştirilmektedir.

VUK uyarınca elde edilen gayrimenkullerin tamamı maddi duran varlık (25) grubunda yer alan 252 Binalar hesabının alt hesaplarında özelliklerine göre sınıflandırılmaktadır. Bu gayrimenkullerin kiralanmasından elde edilen gelirler 649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar hesabında takip edilirken, satışından elde edilen gelir 679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar hesabında izlenmektedir.

Standartlar uyarınca basiretli yönetici geleceğe ilişkin risk ve belirsizlikleri öngörerek gerekli tedbirleri alabilir. Bu yüzden işletme için olağanüstü bir durum söz konusu değildir. Dolayısıyla 679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar hesabı ile 689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar hesabı kullanım dışı olacaktır.

9. *Halis Gıda, süt hammaddesi için soğutma tankları almayı planlamaktadır. 01.12.20X0 tarihinde süt soğutma tankları üreten Çelik A.Ş. ile yapılan anlaşma sonucu %18 KDV dâhil 88.500 TL'ye bir süt soğutma tankı satın alınmıştır. Söz konusu makinanın bedeli için, 01.12.20X2 tarihli 25.000 TL değerinde bir çek keşide edilmiş, geriye kalan 50.000 TL ve KDV'si 13.500 TL ise bankadan ödenmiştir. Makinanın taşıma ve montajı için 5.000 TL ayrıca gidere katlanılmıştır.*

TMS/TFRS Uygulaması

Süt soğutma tanklarının alış maliyetini hesaplayabilmek için öncelikle, söz konusu maddi duran varlığın bugünkü değerinin hesaplanması gerekmektedir. Bu işlem için, yalnızca 2 yıl ileri tarih ile verilen vadeli çek için bugünkü değer hesaplanır.

$$Bugünkü\ Değer = 50.000 + \frac{25.000}{(1 + 0{,}10)^2}$$

$$Bugünkü\ Değer = 50.000 + 20.661{,}15 = 70.661{,}15$$

Bu bağlamda süt soğutma tanklarının alış maliyeti şu şekilde hesaplanır;

Satın Alma Bedeli	70.661,15 TL
Nakliye ve Montaj Gideri	5.000 TL
Toplam Maliyet	75.661,15 TL

9	**01/12/20X0**		
	253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	**75.661,15**	
	253.02. Süt Soğutma Tankları		
	191 İNDİRİLECEK KDV	**13.500**	
	191.01. %18 KDV		
	329 TİCARİ BORÇLAR REES. (ERT. FAİZ GİD) (-)	**4.338,85**	
	329.01. Ticari Borçlar Rees.		
	102 BANKALAR		**68.500**
	102.01. İş Bankası		
	102.01.01. TL Hesabı		
	102.01.01.01. Vadesiz TL Hesabı		
	324 VERİLEN İLERİ TARİHLİ ÇEKLER		**25.000**
	324.03. Çelik A.Ş.		
	Süt soğutma tankı satın alımı		
	75.000 – 70.661,15 = 4.338,15		
	/		

Standartlar uyarınca Halis Gıda, vadeli ticari mal alımında olduğu gibi vadeli duran varlık alımında da finansman sağlamıştır. 2 yıl vadeli çek keşidesi ile %10 faiz oranı ile 4.338,85 TL vade farkı söz konusudur. Duran varlığın maliyet bedeli ile ilişkili değil, ilgili dönemin finansman gideri olarak muhasebeleştirilecektir.

TMS/TFRS'ye göre günlük keşide edilen çekler 103 Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri hesabında, vadeli keşide edilen çekler ise ayrı bir hesapta; 324 Verilen İleri Tarihli Çekler hesabında izlenecektir.

Süt soğutma tanklarının aktifleştirilmesi işlemleri TMS/TFRS ve VUK çerçevesinde incelendiğinde oluşan farkın 4.338,85 TL (80.000 – 75.661,15) olduğu görülmektedir. Bu durumda, söz konusu bu tutar indirilebilir geçici farktır ve ertelenmiş vergiye esas olarak bu farkın alınması gerekmektedir.

VUK Uygulaması

9	01/12/20X0		
	253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	80.000	
	253.01. Süt Soğutma Tankları		
	191 İNDİRİLECEK KDV	13.500	
	191.01. %18 KDV		
	102 BANKALAR		68.500
	102.01. İş Bankası		
	102.01.01. TL Hesabı		
	102.01.01.01. Vadesiz TL Hesabı		
	321 BORÇ SENETLERİ		25.000
	321.03. Çelik A.Ş.		
	Süt soğutma tankı satın alımı		
	/		

VUK uyarınca 2 yıl vadeli olarak verilen çeklerden dolayı katlanılan vade farkı ilgili varlığın maliyetine eklenir. Bu durumda, ilgili varlık piyasa fiyatının üzerinde değerlenmekte, piyasa değeri ile kayıtlı değeri arasında ilişki kurulamamakta ve denetim konusunda da denetçilerin şüpheli işlem olarak değerlendirmelerine yol açmaktadır.

10. *20.12.20X0 tarihinde süt soğutma tanklarının elden çıkarılmasına karar verilmiştir. Söz konusu makinenin piyasadaki tahmini satış fiyatı 25.000 TL ve satış maliyeti ise 1.000 TL'dir. Makinenin dönem sonu itibari ile net gerçeğe uygun değeri 90.000 TL olup, kalıntı değeri 3.000 TL'dir. Halis Gıda makinenin faydalı ömrünü 5 yıl olarak belirlemiştir. (VUK uyarınca faydalı ömür 15 yıldır.)*

TMS/TFRS Uygulaması

Süt soğutma tanklarının elden çıkarılma kararının alınması sonucunda, söz konusu makinenin TFRS 5 kapsamına alınması gerekir. Bu noktadan itibaren makine için amortisman ayrılmaz. Buna göre, makinenin amortismana tabi tutarı 72.661,15 TL (75.661 – 3.000) olarak belirlenir. 01.12.20X0 – 20.12.20X0 tarihleri arasında 20 günlük amortisman tutarı ise = 796,28 TL (72.661,15/5 * 20/365) olacaktır. Makinenin defter değeri ise 74.864,87 TL (75.661,15 – 796,28) olarak belirlenir.

TFRS 5 hükümleri uyarınca varlık, defter değeri (74.864,87 TL) ile satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerden 89.000 TL (90.000 – 1.000) küçük olanı baz alınarak kayıtlara alınacaktır.

Tek düzen muhasebe sisteminde elden çıkarılmasına karar verilen stoklar ve maddi duran varlıklar için dönen ve duran varlık ayrımı yapılmaksızın 294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar hesabı kullanılmaktadır.

TMS/TFRS kapsamında ise satışına karar verilen ve bu amaçla elde tutulan varlıkların TFRS 5 kapsamında 199 Satış Amaçlı Elde Tutulan Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler hesabında izlenmesi uygun olacaktır. Bu durum ilgili varlığın, cari dönemde satılacağı için duran varlık yerine satış amaçlı elde tutulan varlık olarak muhasebeleştirilmesi teknik açıdan daha uygundur.

	20/12/20X0		
	199 SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLAR VE DURDURULAN FAALİYETLER	**74.864,87**	
	199.01. Süt Soğutma Tankları		
	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	**796,28**	
	257.01. Süt Soğutma Tankları		
	253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR		**75.661,15**
	253.02. Süt Soğutma Tankları		
	Satış amaçlı sınıflandırılan süt soğutma tankları		
	/		

VUK Uygulaması

VUK uyarınca söz konusu varlık için yapılması gereken bir muhasebe kaydı bulunmamaktadır. Ancak dönem sonunda amortisman değer artışı hususlarında birtakım farklılıklar görülmektedir. Söz konusu bu farklılıklar dönem sonu işlemlerinde incelenecektir.

11. *Halis Gıda 01.12.20X0 tarihinde Çakır döviz bürosundan alış kuru 2,95 TL'den 12.500 EUR satın almıştır.*

12. *Halis Gıda. 01.12.20X0 tarihinde İş bankasında 50.000 USD, aylık %1,10 faiz oranından 120 günlük ay vadeli döviz hesabı açtırmıştır. Vade sonunda alınacak toplam tutar 50.180,82 USD'dir. Hesap açılış tarihinde İş bankasının USD alış kuru 2,60 TL'dir.*

13. *Halis Gıda 01.12.20X0 tarihinde İş bankasına 60.000 TL aylık %5 faiz oranından 90 günlüğüne vadeli mevduata açtırmıştır. Vade sonunda alınacak toplam tutar 60.739,22 TL'dir.*

14. *Halis Gıda 15.12.20X0 tarihinde İş bankasında satış kuru 2,50 TL'den 12.000 USD değerinde vadesiz hesap açtırmıştır.*

01/12/20X0		
100 KASA	**36.875**	
100.02. Yabancı Para Kasası		
100.02.01. Vadesiz Yabancı Para Kasası		
100.02.01.01. EUR Kasası		
100 KASA		**36.875**
100.01. TL Kasası		
100.01.01. Vadesiz TL Kasası		
Efektif satın alınması		
12.500 x 2,95 = 36.875		
01/12/20X0		
102 BANKALAR	**130.000**	
102.01. İş Bankası		
102.01.02. Yabancı Para Hesabı		
102.01.02.02. Vadeli Yabancı Para Hesabı		
102.01.02.02.01. USD Hesabı		
102 BANKALAR		**130.000**
102.01. İş Bankası		
102.01.01. TL Hesabı		
102.01.01.01 Vadesiz TL Hesabı		
İş bankasında vadeli USD hesabı açılması		
50.000 x 2,60 = 130.000		
01/12/20X0		
102 BANKALAR	**60.000**	
102.01. X Bankası		
102.01.01. TL Hesabı		
102.01.01.02 Vadeli TL Hesabı		
102 BANKALAR		**60.000**
102.01. İş Bankası		
102.01.01. TL Hesabı		
102.01.01.01 Vadesiz TL Hesabı		
İş bankasında vadeli TL hesabı açılması		
15/12/20X0		
102 BANKALAR	**30.000**	
102.01. İş Bankası		
102.01.02. Yabancı Para Hesabı		
102.01.02.01. Vadesiz Yabancı Para Hesabı		
102.01.02.01.01. USD Hesabı		
100 KASA		**30.000**
100.01. TL Kasası		
100.01.01. Vadesiz TL Kasası		
İş bankasında vadesiz USD hesabı açılması		
12.000 x 2,50 = 30.000		
/		

VUK Uygulaması

	01/12/20X0		
	100 KASA	36.875	
	100.02. Yabancı Para Kasası		
	100.02.01. Vadesiz Yabancı Para Kasası		
	100.02.01.01. EUR Kasası		
	100 KASA		36.875
	100.01. TL Kasası		
	100.01.01. Vadesiz TL Kasası		
	Efektif satın alınması		
	12.500 x 2,95 = 36.875		
	01/12/20X0		
	102 BANKALAR	130.000	
	102.01. İş Bankası		
	102.01.02. Yabancı Para Hesabı		
	102.01.02.02. Vadeli Yabancı Para Hesabı		
	102.01.02.02.01. USD Hesabı		
	102 BANKALAR		130.000
	102.01. İş Bankası		
	102.01.01. TL Hesabı		
	102.01.01.01 Vadesiz TL Hesabı		
	İş bankasında vadeli USD hesabı açılması		
	50.000 x 2,60 = 130.000		
	01/12/20X0		
	102 BANKALAR	60.000	
	102.01. İş Bankası		
	102.01.01. TL Hesabı		
	102.01.01.02 Vadeli TL Hesabı		
	102 BANKALAR		60.000
	102.01. İş Bankası		
	102.01.01. TL Hesabı		
	102.01.01.01 Vadesiz TL Hesabı		
	İş bankasında vadeli TL hesabı açılması		
	15/12/20X0		
	102 BANKALAR	30.000	
	102.01. İş Bankası		
	102.01.02. Yabancı Para Hesabı		
	102.01.02.01. Vadesiz Yabancı Para Hesabı		
	102.01.02.01.01. USD Hesabı		
	100 KASA		30.000
	100.01. TL Kasası		
	100.01.01. Vadesiz TL Kasası		
	İş bankasında vadesiz USD hesabı açılması		
	12.000 x 2,50 = 30.000		
	/		

Standartlar ve vergi mevzuatı uyarınca TL ve yabancı paraların vadeli ve vadesiz dönem içi muhasebe kayıt yöntemleri arasında herhangi bir farklılık bulunmamaktadır.

15. *30.12.20X0 tarihinde gofret üretimi yapan rakip bir firma patent ihlali iddiasıyla dava açmıştır. Davacı işletme 75.000 TL tazminat talep etmektedir. Avukat, davayı kazanma ihtimalinin düşük olduğunu belirtmiştir.*

TMS/TFRS Uygulaması

TMS 37 hükümleri uyarınca bir karşılığın finansal tablolarda raporlanması için aşağıdaki koşulların tamamını taşıması gerekir:

- Geçmiş bir olaydan kaynaklanan mevcut bir yükümlülüğün (hukuki veya zımni) bulunması,
- Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmalarının muhtemel olması,
- Yükümlülük tutarının güvenli bir biçimde tahmin edilebiliyor olması.

Bu durumda örnek olay incelendiğinde; Halis Gıda'nın davayı kaybetme ihtimali olduğu için, bir yasal yükümlülük söz konusudur. Bu bağlamda, ekonomik fayda içeren kaynak çıkışı muhtemel ve güvenilir bir biçimde ölçülebildiği için karşılık ayırma işlemi gerçekleştirilir.

	30/10/20X0		
	659 DİĞER GİDER VE ZARARLAR	**75.000**	
	659.01. Patent İhlali Karşılık Gideri		
	379 DİĞER BORÇ KARŞILIKLARI		**75.000**
	379.01. Patent İhlali Karşılık Gideri		
	Patent ihlal davası karşılık kaydı		
	/		

Muhasebenin temel kavramlarından ihtiyatlılık kavramı gereği bir giderin gerçekleşmese dahi gerçekleşeceğine ilişkin kriterlerin bulunması halinde gider olarak muhasebeleştirilmesi uygundur. Bu durum standartlar ile bağdaşmaktadır.

VUK Uygulaması

Söz konusu bu örnek olay VUK çerçevesinde incelendiğinde, böyle bir karşılık kaydının yapılmasının imkansız olduğu görülmektedir. Bunun nedeni VUK ilkelerinden tahakkuk ilkesi gereğince, gerçekleşmesi beklenen zararların, gider olarak kayıt edilebilmeleri için maliyet ve miktar olarak kesinleşmesi gerekmektedir. Ancak TMS 37 incelendiğinde zararların maliyet ve miktar olarak kesinleşmesinden ziyade, tahmini olarak belirlenmesi ön plana çıkmaktadır. Bu durumda, söz konusu bu muhtemel giderler için ayrılan karşılıların vergi matrahından indirim konusu yapılması düşünülemez.

Vergi kanunları yasal otorite tarafından vergi temelli bir bakış açısı ile düzenlendiğinden kesinleşmeyen gider muhasebeleştirilemez ilkesi uygulanmaktadır.

Sonuç olarak, ayrılan karşılık tutarının ticari kara eklenmesi gerekir. Ayrıca ertelenmiş vergiye de aynı tutar esas alınacaktır.

16. *31.12.20X0 tarihi itibari ile elektrik, su, telefon, doğalgaz faturaları geliş tarihleri ve tutarları aşağıdaki gibi şekillenmiştir.*

Fatura Türü	**Geliş Tarihi**	**Son Ödeme Tarihi**	**Tutarı**
Elektrik (Yönetim Binası)	28.12.20X0	13.1.20X1	155,63 TL
Elektrik (İmalathane)	28.12.20X0	13.1.20X1	8952,45 TL
Su (Yönetim Binası)	26.12.20X0	11.1.20X1	70,00 TL
Su (İmalathane)	26.12.20X0	11.1.20X1	560,00 TL
Telefon/İnternet/Şirket Hatları (Yönetim Binası)	25.12.20X0	10.1.20X1	1257,00 TL
Telefon (İmalathane)	25.12.20X0	10.1.20X1	120,00 TL
Doğalgaz (Yönetim Binası)	29.12.20X0	14.1.20X1	589,00 TL
Doğalgaz (İmalathane)	29.12.20X0	14.1.20X1	7257,00 TL

TMS/TFRS Uygulaması

	29/12/20X0		
	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	**14.336,68**	
	730.01. Elektrik Giderleri 7.586,82		
	730.02. Su Giderleri 518,51		
	730.03. Telefon/İnternet Giderleri 81,35		
	730.04. Doğalgaz Giderleri 6.150		
	770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	**1.781,63**	
	770.02. Elektrik Giderleri 131,88		
	770.03. Su Giderleri 64,81		
	770.04. Telefon/İnternet Giderleri 852,20		
	770.05. Doğalgaz Giderleri 499,15		
	770.20. KKEG		
	770.20.01. Özel İletişim Vergisi 233,59		
	191 İNDİRİLECEK KDV	**2.842,97**	
	191.01. %18 KDV 2.796,29		
	191.02. %8 KDV 46,68		
	381 GİDER TAHAKKUKLARI		**18.961,28**
	381.02. Fatura Gider Tah.		
	Elektrik, su, haberleşme, doğalgaz faturaları		
	/		

VUK Uygulaması

29/12/20X0		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	14.336,68	
730.01. Elektrik Giderleri 7.586,82		
730.02. Su Giderleri 518,51		
730.03. Telefon/İnternet Giderleri 81,35		
730.04. Doğalgaz Giderleri 6.150		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	1.781,63	
770.02. Elektrik Giderleri 131,88		
770.03. Su Giderleri 64,81		
770.04. Telefon/İnternet Giderleri 852,20		
770.05. Doğalgaz Giderleri 499,15		
770.20. KKEG		
770.20.01. Özel İletişim Vergisi 233,59		
191 İNDİRİLECEK KDV	2.842,97	
191.01. %18 KDV 2.796,29		
191.02. %8 KDV 46,68		
381 GİDER TAHAKKUKLARI		18.961,28
381.02. Fatura Gider Tah.		
Elektrik, su, haberleşme, doğalgaz faturaları		
/		

Elektrik, su, doğalgaz, telefon vb. genele giderlerin muhasebeleştirilmesinde hem VUK hem de TMS/TFRS açısından muhasebenin temel varsayımlarından "tahakkuk esası" aynı şekilde işlemektedir.

17. *31.12.20X0 tarihi itibari ile personel maaş tahakkuk kaydı gerçekleştirilmiştir.*

TMS/TFRS Uygulaması

31/12/20X0		
146 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	**446,60**	
146.01. Asgari Geçim İndirimi		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	**11.137,75**	
770.10. Personel Ücretleri 11.137,75		
770.10.01. Normal Personel Ücretleri 9.092,05		
770.10.03. İşveren Payı 1.863,86		
770.10.04. İşveren İşsizlik Primi 181,84		
335 KİLİT PERSONELE BORÇLAR		**6.946,60**
335.01. Ödenecek Ücret Borçları		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		**1.228,25**
360.01. Gelir Vergisi 1.159,24		
360.02. Damga Vergisi 69,01		
361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KES.		**3.409,50**
361.01. Normal Per. Sig. Primi 3.136,74		
361.02. İşsizlik Primi 272,76		
Aralık ayına ilişkin yönetim birimi ücret tahakkuk kaydı		
31/12/20X0		

31/12/20X0		
146 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	**1.006,50**	
146.01. Asgari Geçim İndirimi		
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	**36.840,33**	
720.10. Personel Ücretleri 36.840,33		
720.10.01. Normal Personel Ücretleri 30.073,72		
720.10.03. İşveren Payı 6.165,12		
720.10.04. İşveren İşsizlik Primi 601,49		
335 KİLİT PERSONELE BORÇLAR		**22.506,50**
335.01. Ödenecek Ücret Borçları		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		**4.062,65**
360.01. Gelir Vergisi 3.834,39		
360.02. Damga Vergisi 228,26		
361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KES.		**11.277,68**
361.01. Normal Per. Sig. Primi 10.375,46		
361.02. İşsizlik Primi 902,22		
Aralık ayına ilişkin üretim birimi ücret tahakkuk kaydı		
/		

Standartlar uyarınca, işletmenin esas faaliyet konusu haricinde meydana gelen, ve vadesi en çok 1 yıl olan senetli/senetsiz alacakların 13 İlişkili Taraflardan Alacaklar grubunda izlenmesi önerilmektedir. Bu bağlamda, asgari geçim indirimden doğan alacağın 146 Diğer Çeşitli Alacaklar hesabında izlenmesi uygundur.

Ayrıca VUK uyarınca 335 Personele Borçlar hesabında izlenen, personel ücretlerinin standartlar uyarınca 335 Kilit Personele Borçlar hesabında izlenmesi uygun görülmüştür.

VUK Uygulaması

31/12/20X0		
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	446,60	
136.01. Asgari Geçim İndirimi		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	11.137,75	
770.10. Personel Ücretleri 11.137,75		
770.10.01. Normal Personel Ücretleri 9.092,05		
770.10.03. İşveren Payı 1.863,86		
770.10.04. İşveren İşsizlik Primi 181,84		
335 PERSONELE BORÇLAR		6.946,60
335.01. Ödenecek Ücret Borçları		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		1.228,25
360.01. Gelir Vergisi 1.159,24		
360.02. Damga Vergisi 69,01		
361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KES.		3.409,50
361.01. Normal Per. Sig. Primi 3.136,74		
361.02. İşsizlik Primi 272,76		
Aralık ayına ilişkin yönetim birimi ücret tahakkuk kaydı		
/		

31/12/20X0		
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	1.006,50	
136.01. Asgari Geçim İndirimi		
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	36.840,33	
720.10. Personel Ücretleri 36.840,33		
720.10.01. Normal Personel Ücretleri 30.073,72		
720.10.03. İşveren Payı 6.165,12		
720.10.04. İşveren İşsizlik Primi 601,49		
335 PERSONELE BORÇLAR		22.506,50
335.01. Ödenecek Ücret Borçları		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		4.062,65
360.01. Gelir Vergisi 3.834,39		
360.02. Damga Vergisi 228,26		
361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KES.		11.277,68
361.01. Normal Per. Sig. Primi 10.375,46		
361.02. İşsizlik Primi 902,22		
Aralık ayına ilişkin üretim birimi ücret tahakkuk kaydı		
/		

18. *Halis Gıda; stok takibi, insan kaynaklarına ilişkin işlemler, tedarikçiler ile olan ticari ilişkiler vb. işlemlerin takibini sağlamak amacıyla için yazılım kullanmak istemektedir. Halis Gıda, KOSGEB kanalı ile Zincir Muhasebe Programına ücretsiz sahip olmuştur. Piyasada emsal programların 18.000 TL + KDV bedel ile satıldığı belirlenmiştir. Halis Gıda, programdan 3 yıl faydalanabileceğini öngörmektedir. VUK uyarınca yazılımın faydalı ömrü 3 yıldır.*

TMS/TFRS Uygulaması

Halis Gıda'nın KOSGEB kanalı ile ücretsiz bir yazılıma yani maddi olmayan duran varlık kalemine sahip olması, hem TMS 20 hem TMS 38 standartlarını ilgilendirmektedir. Öncelikle söz konusu yazılım bir devlet teşviği olarak nitelendirilmelidir. Buna göre, TMS 20 uyarınca; teşvik varlığın faydalı ömrü boyunca sistematik bir biçimde ertelenmiş gelir olarak kâr veya zararda muhasebeleştirilmeli ya da bir başka yöntemle amortismana tabi varlığın faydalı ömrü boyunca amortisman giderinin azaltılması yoluyla teşvik, kâr ya da zararda muhasebeleştirilmiş olur. Buna göre;

01.12.20X0 tarihinde yazılımın gerçeğe uygun değeri	18.000 TL
01.12.20X0 ertelenen gelir tutarı	18.000 TL
31.12.20X0 tarihinde amortisman tutarı (18.000/3 x 1/12)	500 TL
31.12.20X0 tarihinde gelir kaydedilecek tutar (18.000/3 x 1/12)	500 TL

	01/12/20X0		
	263 YAZILIM PROGRAMLARI	**18.000**	
	263.01. Zincir Muhasebe Programı		
	382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ		**500**
	382.01. KOSGEB Teşviği		
	482 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ		**17.500**
	482.01. KOSGEB Teşviği		
	Teşvik ile edinilen yazılım kaydı		
	/		

VUK Uygulaması

Vergi mevzuatına göre bedelsiz elde edilen yazılım emsal bedel ile aktifleştirilecek ve gelir olarak kaydedilecektir. Aynı zamanda standartta benimsenen amortisman uygulamasının aksine dönem sonunda bir yıllık amortisman ayrılacaktır.

01.12.20X0 tarihinde yazılımın emsal bedeli	18.000 TL
01.12.20X0 gelir yazılacak bedel	18.000 TL
31.12.20X0 tarihinde amortisman tutarı (18.000/3)	6.000 TL

	01/12/20X0		
	260 HAKLAR	18.000	
	260.02. Zincir Muhasebe Programı		
	679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KAR.		18.000
	679.01. KOSGEB Teşviği		
	Teşvik ile edinilen yazılım kaydı		
	/		

Bu bağlamda, yazılımın muhasebeleştirilmesinde standartlar uyarınca 20X0 yılı için sonuç hesaplarına yansıyan bir tutar bulunmamaktadır (Amortisman tutarı – Gelir kaydedilecek tutar). Ancak VUK uyarınca 12.000 TL gelir olarak kaydedilecektir (18.000 – 6.000). Bu durumda eksik yazılan 12.000 TL'nin ticari kara eklenmesi gerekir. Ertelenmiş vergiye de bu tutar esas alınacaktır.

Standartlar ile yazılım alanında yapılan yatırımlar için maddi olmayan duran varlık hesap grubu içerisinde 263 Yazılım Programları hesabının açılması önerilmektedir. Tek düzen hesap planına göre bu tür yatırımlar 260 Haklar hesabında izlenmektedir. Bu uygulama ile ilgili yazılımların 260 Haklar hesabından çıkarılarak yeni bir hesapta izlenmesi uygun görülmüştür.

Diğer taraftan devlet teşviği ile alınan yardımlar, hibeler standartlar kapsamında kısa/uzun vadeli yabancı kaynak olarak değerlendirilmekte iken VUK uyarınca doğrudan gelir olarak muhasebeleştirilmektedir.

19. *10.12.20X0 tarihinde ABC A.Ş.'ye ait hisse senetlerinin %35'i 200.000 TL'ye satın alınmıştır. Bu işlem için komisyon olarak 10.000 TL aracı şirkete ödeme yapılmıştır.*

TMS/TFRS Uygulaması

Bilindiği üzere gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılan varlıklar, vadeleri bir yıldan kısa vadeli ve alım satım amaçlı varlıklardır. Söz konusu bu varlıklar TFRS 9 "İşletme, ticari alacaklar dışındaki bir finansal varlığı veya finansal yükümlülüğü ilk defa finansal tablolara alırken gerçeğe uygun değerinden ölçer. Gerçeğe uygun değer değişimleri kâr veya zarara yansıtılanlar dışındaki finansal varlık ve yükümlülüklerin ilk ölçümünde, bunların edinimiyle veya ihracıyla doğrudan ilişkilendirilebilen işlem maliyetleri de gerçeğe uygun değere ilave edilir veya gerçeğe uygun değerden düşülür." maddesi uyarınca gerçeğe uygun değerle değerlenir ve gerçeğe uygun değer farkları kar veya zararda muhasebeleştirilir.

Bu bağlamda Halis Gıda tarafından satın alınan, ABC A.Ş.'ye ait hisse senetlerinin elde etme maliyeti TMS 28 uyarınca aşağıdaki gibi şekillenecektir.

10.12.20X0 tarihinde satın alma bedeli	200.000 TL
10.12.20X0 tarihinde komisyon bedeli	10.000 TL
Toplam	**210.000 TL**

ABC A.Ş.'ye ait satın alınan hisse senetlerinin alış kaydı aşağıdaki gibidir.

	10.12.20X0		
	242 ÖNEMLİ ETKİYE SAHİP OLUNAN İŞTİRAKLER	**210.000**	
	242.01. ABC A.Ş.		
	102 BANKALAR		**210.000**
	102.01. İş Bankası		
	102.01.01. TL Hesabı		
	102.01.01.01. Vadesiz TL Hesabı		
	Hisse senedi satın alınması		
	/		

VUK Uygulaması

Vergi mevzuatımıza göre ise hisse senetlerinin değerlemesi, VUK 279. Maddeye göre gerçekleştirilmektedir. Bu madde gereğinde hisse senetleri alış bedeli ile değerlenecektir. Bu bağlamda VUK uyarınca ABC A.Ş.'ye ait satın alınan hisse senetlerinin alış kaydı aşağıdaki gibidir.

	10/12/20X0		
	242 İŞTİRAKLER	200.000	
	242.01. ABC A.Ş.		
	653 KOMİSYON GİDERLERİ	10.000	
	653.01. Menkul Kıymet İşlem Komisyonları		
	102 BANKALAR		210.000
	102.01. İş Bankası		
	102.01.01. TL Hesabı		
	102.01.01.01. Vadesiz TL Hesabı		
	Hisse senedi satın alınması		
	/		

TMS 28 ve VUK uygulamalarını karşılaştırdığımızda, Halis Gıda'nın hisse senedi alım komisyonu olan 10.000 TL'yi gider yazmadığı için ticari kardan çıkarması gerekmektedir.

Standartlar kapsamında 242 İştirakler hesabının isminin 242 Önemli Etkiye Sahip Olunan İştirakler hesabı olarak değiştirilmesinin yanında, tek düzen muhasebe sisteminde menkul kıymetleri elde etme maliyeti dönem gideri olarak muhasebeleştirilirken, standartlar uyarınca ilgili menkul kıymetin maliyetine eklenmekte ve varlık olarak muhasebeleştirilmektedir.

20. *31.12.20X0 tarihinde, yönetim kurulu kararı ile faaliyet alanını değiştirmeyi ve bu bağlamda işten çıkarmalar, küçülme vb. kararlarını içeren bir program belirlenmiştir. Bu programın işletmeye maliyetinin 50.000 TL olacağı hesaplanmıştır (Akbulut, 2012: 882'den uyarlanmıştır.)*

TMS/TFRS Uygulaması

TMS 37 hükümleri gereğince "yeniden yapılandırma" olarak tanımlanabilecek örnek olaylar şunlardır;

- Bir iş kolunun satışı veya sona erdirilmesi,
- Bir ülke ya da bölgede yer alan iş yerlerinin kapatılması veya faaliyetlerin bir bölge ya da ülkeden diğerine taşınması,
- Bir yönetim kademesinin kaldırılması gibi yönetim yapısındaki değişiklikler ve
- İşletme faaliyetlerinin niteliğinde ve konusunda önemli etkileri olan temel yeniden yapılandırmalar.

Bu bağlamda, TMS 37 uyarınca belirlenen program için hesaplanan maliyete ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

	31/12/20X0		
	654 KARŞILIK GİDERLERİ	**50.000**	
	654.01. Yeniden Yapılandırma Giderleri		
	379 DİĞER BORÇ KARŞILIKLARI		**50.000**
	379.02. Yeniden Yapılandırma Karşılığı		
	Yeniden yapılandırmaya ayrılan karşılık kaydı		
	/		

VUK Uygulaması

VUK uygulaması incelendiğinde, bilindiği üzere tahakkuk ilkesi gereği gerçekleşmesi beklenen zararların gider olarak kaydedilebilmesi için kesinleşmesi gerekir. Ancak TMS 37'ye göre giderlerin muhtemel olması durumunda da karşılık ayrılabilmektedir. Dolayısıyla, bu tür karşılıkların vergi matrahından indirim yapılması söz konusu değildir.

Bu bağlamda, ayrılan karşılık tutarının ticari kara eklenmesi gerekecektir. Söz konusu bu fark geçici olduğundan ertelenmiş vergi tutarına da esas alınacaktır.

21. *Halis Gıda, 15.12.20X0 tarihinde borsada işlem gören Kılıç A.Ş.'ye ait hisse senetlerinin tanesi 1 TL'den 10.000 adet satın almış ve bu işlem için 200 TL komisyon ödemiştir.*

TMS/TFRS Uygulaması

Daha önce belirtildiği üzere, gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarar yazılan varlıklara ilişkin işlem maliyetlerinin gerçeğe uygun değere ilave edilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda hisse senetleri aktifleştirme bedeli 10.200 TL (10.000 + 200) olarak belirlenecektir.

	15/12/20X0		
	110 GERÇEĞE UYGUN DEĞER FARKI KAR VEYA ZARAR YAZILAN FİNANSAL VARLIKLAR	**10.200**	
	110.01. Kılıç A.Ş.		
	102 BANKALAR		**10.200**
	102.01. İş Bankası		
	102.01.01. TL Hesabı		
	102.01.01.01. Vadesiz TL Hesabı		
	Hisse Senedi Satın Alınması		
	/		

VUK Uygulaması

VUK uyarınca ise işlem maliyetleri hisse senedi alış bedeline eklenmeyecek, doğrudan gider olarak kaydedilecektir.

	15/12/20X0		
	110 HİSSE SENETLERİ	10.000	
	110.01. Kılıç A.Ş.		
	653 KOMİSYON GİDERLERİ	200	
	653.01. Menkul Kıymet İşlem Komisyonları		
	102 BANKALAR		10.200
	102.01. İş Bankası		
	102.01.01. TL Hesabı		
	102.01.01.01. Vadesiz TL Hesabı		
	Hisse Senedi Satın Alınması		
	/		

Standartlar ve VUK uygulamalarını karşılaştırdığımızda, Halis Gıda'nın hisse senedi alım komisyonu olan 200 TL'yi gider yazmadığı için ticari kardan çıkarması gerekmektedir.

4.3.3.1. Büyük Defter Kayıtları ve Genel Geçici Mizan

VUK Uygulaması

100 KASA	
100.000	1.180
36.875	36.875
	30.000
136.875	**68.055**

101 ALINAN ÇEKLER	
35.400	
35.400	

102 BANKALAR	
2.000.000	101.980
5.900	361.250
60.000	56.980,80
30.000	6.111,81
130.000	436.600
	68.500
	130.000
	210.000
	10.200
	60.000
2.125.900	**1.341.622,6**

110 HİSSE SENETLERİ	
10.000	
10.000	

120 ALICILAR	
47.200	
47.200	

121 ALACAK SENETLERİ	
44.840	
44.840	

136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALAÇ.	
446.60	
1.006,50	
1.453.10	

150 İLK MADDE VE MALZ.	
4.057	
4.172	
675	
6.382,50	
5.179,50	
20.466	

191 İNDİRİLECEK KDV	
180	
54.000	
180	
1.481,22	
121,50	
869.85	
932,31	
66.600	
13.500	
2.796,29	
4.220,80	
46,68	
144.928.65	

242 İŞTİRAKLER	
200.000	
200.000	

252 BİNALAR	
307.250	
370.000	
677.250	

253 TESİS, MAKİNE VE CİH.	
80.000	
80.000	

258 YAP. OLAN YAT.	
250.000	250.000
20.000	20.000
100.000	100.000
370.000	**370.000**

260 HAKLAR	
200.000	
18.000	
218.000	

262 KUR. VE ÖR.	
1.800	
1.800	

301 FİN. KİR. İŞL. BORÇ.	
52.760	52.760
52.760	**52.760**

302 ERT. FİN. KİR. B. MAL.	
20.000	
20.000	

320 SATICILAR	
	9.710.22
	9.710.22

321 BORÇ SENETLERİ	
	796.50
	7.252.35
	25.000
	33.048.85

331 ORTAKLARA BORÇLAR	
1.980	1.980
1.980	**1.980**

335 PERSONELE BORÇLAR	
	6.946.60
	22.506.50
	29.453.10

360 ÖD. VERGİ VE FONLAR	
	1.159.24
	3.834,39
	69.01
	228,26
	5.290.90

361 ÖD. SOS. GÜV. KESİN.	
	3.136.74
	10.375,46
	272.76
	902,22
	14.687.18

381 GİDER TAHAHKUK.	
	1.666.66
	18.961,28
	20.627.94

391 HESAPLANAN KDV	
	5.400
	7.200
	6.840
	900
	20.340

401 FİN. KİR. İŞL. BORÇ.	
	211.036
	211.036

402 ERT. FİN. KİR. B. MAL.	
43.796	
43.796	

500 SERMAYE	
	1.000.000
	1.000.000
	2.000.000

501 ÖD. SERMAYE	
1.000.000	1.000.000
1.000.000	1.000.000
2.000.000	**2.000.000**

600 YURTİÇİ SATIŞLAR	
	30.000
	40.000
	38.000
	108.000

649 DİĞ. OL. GELİR VE	
	5.000
	5.000

653 KOMİSYON GİDERLERİ	
10.000	
200	
10.200	

679 DİĞ. OL. GELİR VE	
	18.000
	18.000

720 DİREKT İŞÇİLİK GİD.	
30.073.72	
6.165,12	
601,49	
36.840,33	

730 GENEL ÜRETİM GİD.	
7.586.82	
518,51	
81,35	
6.150	
14.336,68	

PAZ. SAT. VE DAĞ .GİD.	
1.000	
1.000	

770 GENEL YÖN GİD.	
131.88	
64.81	
852,20	
499,15	
9.092,05	
1.863,86	
181,84	
233,59	
12.919,38	

780 FİNANSMAN GİD.	
1.666.66	
1.666.66	

HALİS GIDA 31/12/20X0 TARİHLİ GENEL GEÇİCİ MİZANI (VUK Çerçevesinde)					
HESAP KODU	***HESAP ADI***	***BORÇ***	***ALACAK***	***BORÇ BAKİYESİ***	***ALACAK BAKİYESİ***
1	**DÖNEN VARLIKLAR**	**2.567.062,75**	**1.409.677,61**	**1.157.385,14**	
10	**HAZIR DEĞERLER**	**2.298.175,00**	**1.409.677,61**	**888.497,39**	
100	**KASA**	**136.875,00**	**68.055,00**	**68.820,00**	
100.01	**TL Kasası**	**100.000,00**	**68.055,00**	**31.945,00**	
100.01.01	Vadesiz TL Kasası	100.000,00	68.055,00	31.945,00	
100.02	**Yabancı Para Kasası**	**36.875,00**		**36.875,00**	
100.02.01	**Vadesiz Yabancı Para Kasası**	**36.875,00**		**36.875,00**	
100.02.01.01	EUR Kasası	36.875,00		36.875,00	
101	**ALINAN ÇEKLER**	**35.400,00**		**35.400,00**	
101.01	ABC Market (20.01.20X1 tarihli)	35.400,00		35.400,00	
102	**BANKALAR**	**2.125.900,00**	**1.341.622,61**	**784.277,39**	
102.01	**İş Bankası**	**2.125.900,00**	**1.341.622,61**	**784.277,39**	
102.01.01	**TL Hesabı**	**1.965.900,00**	**1.341.622,61**	**624.277,39**	
102.01.01.01	Vadesiz TL Hesabı	1.905.900,00	1.341.622,61	564.277,39	
102.01.01.02	Vadeli TL Hesabı	60.000,00		60.000,00	
102.01.02	**Yabancı Para Hesabı**	**160.000,00**		**160.000,00**	
102.01.02.01	**Vadesiz Yabancı Para Hesabı**	**30.000,00**		**30.000,00**	
102.01.02.01.01	USD Hesabı	30.000,00		30.000,00	
102.01.02.02	**Vadeli Yabancı Para Hesabı**	**130.000,00**		**130.000,00**	
102.01.02.02.01	USD Hesabı	130.000,00		130.000,00	
11	**MENKUL KIYMETLER**	**10.000,00**		**10.000,00**	
110	**HİSSE SENETLERİ**	**10.000,00**		**10.000,00**	
110.01	Kılıç A.Ş.	10.000,00		10.000,00	
12	**TİCARİ ALACAKLAR**	**92.040,00**		**92.040,00**	
120	**ALICILAR**	**47.200,00**		**47.200,00**	
120.01	XYZ Market	47.200,00		47.200,00	
121	**ALACAK SENETLERİ**	**44.840,00**		**44.840,00**	
121.01	KLM Market	44.840,00		44.840,00	
13	**DİĞER ALACAKLAR**	**1.453,10**		**1.453,10**	
136	**DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR**	**1.453,10**		**1.453,10**	
136.01	Asgari Geçim İndirimi	1.453,10		1.453,10	
15	**STOKLAR**	**20.466,00**		**20.466,00**	
150	**İLK MADDE VE MALZEME**	**20.466,00**		**20.466,00**	
150.01	Gofretlik Un	4.057,00		4.057,00	
150.02	Ayçiçek Yağı	4.172,00		4.172,00	
150.03	İnek Sütü	675,00		675,00	
150.04	Beyaz Pancar Şekeri	6.382,50		6.382,50	
150.05	Aroma Vericiler	5.179,50		5.179,50	
19	**DİĞER DÖNEN VARLIKLAR**	**144.928,65**		**144.928,65**	
191	**İNDİRİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ**	**144.928,65**		**144.928,65**	
191.01	%18 KDV	140.661,17		140.661,17	
191.02	%8 KDV	4.267,48		4.267,48	
2	**DURAN VARLIKLAR**	**1.547.050,00**	**370.000,00**	**1.177.050,00**	
24	**MALİ DURAN VARLIKLAR**	**200.000,00**		**200.000,00**	
242	**İŞTİRAKLER**	**200.000,00**		**200.000,00**	
242.01	ABC A.Ş.	200.000,00		200.000,00	
25	**MADDİ DURAN VARLIKLAR**	**1.127.250,00**	**370.000,00**	**757.250,00**	

252	**BİNALAR**	**677.250,00**		**677.250,00**	
252.01	Gofret Üretim Tesisi	307.250,00		307.250,00	
252.02	Depo	370.000,00		370.000,00	
253	**TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR**	**80.000,00**		**80.000,00**	
253.01	Süt Soğutma Tankları	80.000,00		80.000,00	
258	**YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR**	**370.000,00**	**370.000,00**		
258.01	İşçilik Giderleri	250.000,00	250.000,00		
258.02	İnşaat Malzemesi	20.000,00	20.000,00		
258.03	Öngörülemeyen Giderler	100.000,00	100.000,00		
26	**MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR**	**219.800,00**		**219.800,00**	
260	**HAKLAR**	**218.000,00**		**218.000,00**	
260.01	Tam Otomatik Gofret Üretim Hattı	200.000,00		200.000,00	
260.02	Zincir Muhasebe Programı	18.000,00		18.000,00	
262	**KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ**	**1.800,00**		**1.800,00**	
262.01	Kuruluş Giderleri	1.800,00		1.800,00	
3	**KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR**	**74.740,00**	**187.898,19**		**113.158,19**
30	**MALİ BORÇLAR**	**72.760,00**	**52.760,00**	**20.000,00**	
301	**FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR**	**52.760,00**	**52.760,00**		
301.01	Tam Otomatik Gofret Üretim Hattı	52.760,00	52.760,00		
302	**ERTELENMİŞ FİNANSAL KİRALAMA BORÇLANMA MALİYETLERİ (-)**	**20.000,00**		**20.000,00**	
302.01	Tam Otomatik Gofret Üretim Hattı	20.000,00		20.000,00	
32	**TİCARİ BORÇLAR**		**42.759,07**		**42.759,07**
320	**SATICILAR**		**9.710,22**		**9.710,22**
320.01	Beyaz Ticaret		9.710,22		9.710,22
321	**BORÇ SENETLERİ**		**33.048,85**		**33.048,85**
321.01	Siyah Ticaret		796,50		796,50
321.02	Sarı Ticaret		7.252,35		7.252,35
321.03	Çelik A.Ş.		25.000,00		25.000,00
33	**DİĞER BORÇLAR**	**1.980,00**	**31.433,10**		**29.453,10**
331	**ORTAKLARA BORÇLAR**	**1.980,00**	**1.980,00**		
331.01	Ali AK	1.980,00	1.980,00		
335	**PERSONELE BORÇLAR**		**29.453,10**		**29.453,10**
335.01	Ödenecek Ücret Borçları		29.453,10		29.453,10
36	**ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER**		**19.978,08**		**19.978,08**
360	**ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR**		**5.290,90**		**5.290,90**
360.01	Gelir Vergisi		4.993,63		4.993,63
360.02	Damga Vergisi		297,27		297,27
361	**ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ**		**14.687,18**		**14.687,18**
361.01	Normal Personel Sigorta Primi		13.512,20		13.512,20
361.02	İşsizlik Primi		1.174,98		1.174,98
38	**GELECEK AYLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI**		**20.627,94**		**20.627,94**
381	**GİDER TAHAKKUKLARI**		**20.627,94**		**20.627,94**
381.01	Finansal Kiralama Faiz Giderleri		1.666,66		1.666,66
381.02	Fatura Gider Tahakkukları		18.961,28		18.961,28
39	**DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR**		**20.340,00**		**20.340,00**
391	**HESAPLANAN KDV**		**20.340,00**		**20.340,00**
391.01	%18 KDV		20.340,00		20.340,00
4	**UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR**	**43.796,00**	**211.036,00**		**167.240,00**

40	**MALİ BORÇLAR**	**43.796,00**	**211.036,00**		**167.240,00**
401	**FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR**		**211.036,00**		**211.036,00**
401.01	Tam Otomatik Gofret Üretim Hattı		211.036,00		211.036,00
402	**ERTELENMİŞ FİNANSAL KİRALAMA BORÇLANMA MALİYETLERİ (-)**	**43.796,00**		**43.796,00**	
402.01	Tam Otomatik Gofret Üretim Hattı	43.796,00		43.796,00	
5	**ÖZ KAYNAKLAR**	**2.000.000,00**	**4.000.000,00**		**2.000.000,00**
50	**ÖDENMİŞ SERMAYE**	**2.000.000,00**	**4.000.000,00**		**2.000.000,00**
500	**SERMAYE**		**2.000.000,00**		**2.000.000,00**
500.01	Ali AK		1.000.000,00		1.000.000,00
500.02	Bekir BİR		1.000.000,00		1.000.000,00
501	**ÖDENMEMİŞ SERMAYE (-)**	**2.000.000,00**	**2.000.000,00**		
501.01	Ali AK	1.000.000,00	1.000.000,00		
501.02	Bekir BİR	1.000.000,00	1.000.000,00		
6	**GELİR TABLOSU HESAPLARI**	**10.200,00**	**131.000,00**		**120.800,00**
60	**BRÜT SATIŞLAR**		**108.000,00**		**108.000,00**
600	**YURTİÇİ SATIŞLAR**		**108.000,00**		**108.000,00**
600.01	Vanilyalı Gofret		30.000,00		30.000,00
600.02	Çikolatalı Gofret		40.000,00		40.000,00
600.03	Çilekli Gofret		38.000,00		38.000,00
64	**DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR**		**5.000,00**		**5.000,00**
649	**DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR**		**5.000,00**		**5.000,00**
649.01	Depo Kira Gelirleri		5.000,00		5.000,00
65	**DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)**	**10.200,00**		**10.200,00**	
653	**KOMİSYON GİDERLERİ (-)**	**10.200,00**		**10.200,00**	
653.01	Menkul Kıymet İşlem Komisyonları	10.200,00		10.200,00	
67	**OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR**		**18.000,00**		**18.000,00**
679	**DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR**		**18.000,00**		**18.000,00**
679.01	KOSGEB Teşviği		18.000,00		18.000,00
7	**MALİYET HESAPLARI (7/A SEÇENEĞİ)**	**66.763,05**		**66.763,05**	
72	**DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ**	**36.840,33**		**36.840,33**	
720	**DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ**	**36.840,33**		**36.840,33**	
720.10	**Personel Ücretleri**	**36.840,33**		**36.840,33**	
720.10.01	Normal Personel Ücretleri	30.073,72		30.073,72	
720.10.03	İşveren Payı	6.165,12		6.165,12	
720.10.04	İşveren İşsizlik Payı	601,49		601,49	
73	**GENEL ÜRETİM GİDERLERİ**	**14.336,68**		**14.336,68**	
730	**GENEL ÜRETİM GİDERLERİ**	**14.336,68**		**14.336,68**	
730.01	Elektrik Giderleri	7.586,82		7.586,82	
730.02	Su Giderleri	518,51		518,51	
730.03	Telefon/İnternet Giderleri	81,35		81,35	
730.04	Doğalgaz Giderleri	6.150,00		6.150,00	
76	**PAZARLAMA SATIŞ YE DAĞITIM GİDERLERİ**	**1.000,00**		**1.000,00**	
760	**PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ**	**1.000,00**		**1.000,00**	
760.01	Kargo Gideri	1.000,00		1.000,00	
77	**GENEL YÖNETİM GİDERLERİ**	**12.919,38**		**12.919,38**	
770	**GENEL YÖNETİM GİDERLERİ**	**12.919,38**		**12.919,38**	
770.02	Elektrik Giderleri	131,88		131,88	
770.03	Su Giderleri	64,81		64,81	

770.04	Telefon/İnternet Giderleri	852,20		852,20	
770.05	Doğalgaz Giderleri	499,15		499,15	
770.10	**Personel Ücretleri**	**11.137,75**		**11.137,75**	
770.10.01	Normal Personel Ücretleri	9.092,05		9.092,05	
770.10.03	İşveren Payı	1.863,86		1.863,86	
770.10.04	İşveren İşsizlik Primi	181,84		181,84	
770.20	**KKEG**	**233,59**		**233,59**	
770.20.01	Özel İletişim Vergisi	233,59		233,59	
78	**FİNANSMAN GİDERLERİ**	**1.666,66**		**1.666,66**	
780	**FİNANSMAN GİDERLERİ**	**1.666,66**		**1.666,66**	
780.01	Finansal Kiralama Faiz Giderleri	1.666,66		1.666,66	
	TOPLAM	***6.309.611,80***	***6.309.611,80***	***2.475.194,19***	***2.475.194,19***

TMS/TFRS Uygulaması

100 KASA	
100.000	1.180
36.875	36.875
	30.000
136.875	**68.055**

102 BANKALAR	
2.000.000	101.980
5.900	361.250
60.000	56.980,80
30.000	6.111,81
130.000	436.600
	68.500
	130.000
	210.000
	10.200
2.125.900	**1.341.622.6**

110 G. U. D. F. K/Z Y. F. V.	
10.200	
10.200	

120 ALICILAR	
47.200	
47.200	

121 ALACAK SENETLERİ	
44.840	
44.840	

122 ALINAN İLERİ TAR.	
35.400	
35.400	

127 TİCARİ ALAC. REES. (-)	
	8.333.34
	7.166,67
	15.500.01

146 DİĞER ÇEŞİTLİ ALAC.	
446.60	
1.006,50	
1453.10	

150 İLK MADDE VE MALZ.	
2.557	
2.672	
675	
4.382,50	
5.179,50	
15.466	

191 İNDİRİLECEK KDV	
180	
54.000	
180	
1481,22	
121,50	
869,85	
932,31	
66.600	
13.500	
2.796,29	
4.220,80	
46,68	
144.928.65	

199 S. A. EL. T. V. ve D.F.	
74.864.87	
74.864.87	

242 ÖN. E. SAH. O. İŞL.	
210.000	
210.000	

202 YATIRIM AMAÇLI BİN.

270.000	
30.000	
300.000	

250 ARAZİ VE ARSALAR

75.000	
75.000	

252 BİNALAR

232.250	
232.250	

253 TESİS, MAKİNE VE CİH.

200.000	75.661.15
75.661.15	
275.661.15	**75.661.15**

257 BİRİKMİŞ AMORTİS.

796.28	
796.28	

258 YAP. OLAN YATIRIM.

250.000	250.000
20.000	20.000
100.000	100.000
370.000	**370.000**

263 YAZILIM PROGRAM.

18.000	
18.000	

301 FİN. KİR. İŞL. BORÇ.

52.760	52.760
52.760	**52.760**

302 ERT. FİN. KİR. B. MAL.

20.000	
20.000	

320 SATICILAR

	9.710.22
	9.710.22

324 VER. İLERİ TAR. ÇEKLER

	796.50
	7.252.35
	25.000
	33.048.85

329 DİĞ. TİCARİ BORÇLAR

2.750	
1.666.67	
4.338,85	
8.755.52	

331 ORTAKLARA BORÇLAR

1.980	1.980
1.980	1.980

335 KİLİT PERS. BORÇLAR

	6.946.60
	22.506,50
	29.453,10

360 ÖD. VERGİ VE FONLAR

	1.159.24
	3.834,39
	69,01
	228,26
	5.290.90

361 ÖD. SOS. GÜV. KES.

	3.136.74
	10.375,46
	272.76
	902,22
	14.687.18

379 DİĞER BORÇ KARŞ.

	75.000
	500.000
	575.000

381 GİDER TAHAKKUKLARI

	1.666.66
	18.961,28
	20.627.94

382 ALINAN DEV. TEŞV.	
	500
	500

391 HESAPLANAN KDV	
	5.400
	7.200
	6.840
	900
	20.340

401 FİN. KİR. İŞL. BORÇ.	
	211.036
	211.036

402 ERT. FİN. KİR. B. MAL.	
43.796	
43.796	

482 ALINAN DEV. TEŞV.	
	17.500
	17.500

500 SERMAYE	
	1.000.000
	1.000.000
	2.000.000

501 ÖD. SERMAYE	
1.000.000	1.000.000
1.000.000	1.000.000
2.000.000	**2.000.000**

600 YURTİÇİ SATIŞLAR	
	30.000
	30.000
	30.000
	90.000

641 YAT. AMAÇ. GAY. GEL.	
	5.000
	5.000

642 FAİZ GELİRLERİ	
	1.666,66
	833,33
	2.499,99

647 G.U.D. ARTIŞ KAR.	
	30.000
	30.000

654 KARŞILIK GİDERLERİ	
50.000	
50.000	

100.000	
100.000	

75.000	
75.000	

30.073,72	
6.165,12	
601,49	
36.840,33	

730 GENEL ÜRETİM GİD.	
7.586,82	
518,51	
81,35	
6.150	
14.336,68	

760 PAZ. SAT. VE DAĞ GİD.	
1.000	
1.000	

770 GENEL YÖN GİD.	
1.800	
131,88	
64,81	
852,20	
499,15	
9.092,05	
1.863,86	
181,84	
233,59	
14.719,38	

780 FİNANSMAN GİD.	
1.666,66	
250	
333,33	
2.249,99	

HALİS GIDA 31/12/20X0 TARİHLİ GENEL GEÇİCİ MİZANI (TMS/TFRS Çerçevesinde)					
HESAP KODU	***HESAP ADI***	***BORÇ***	***ALACAK***	***BORÇ BAKİYESİ***	***ALACAK BAKİYESİ***
1	**DÖNEN VARLIKLAR**	**2.637.127,62**	**1.425.177,62**	**1.211.950,00**	
10	**NAKİT VE NAKİT BENZERİ VARLIKLAR**	**2.262.775,00**	**1.409.677,61**	**853.097,39**	
100	**KASA**	**136.875,00**	**68.055,00**	**68.820,00**	
100.01	**TL Kasası**	**100.000,00**	**68.055,00**	**31.945,00**	
100.01.01	Vadesiz TL Kasası	100.000,00	68.055,00	31.945,00	
100.02	**Yabancı Para Kasası**	**36.875,00**		**36.875,00**	
100.02.01	**Vadesiz Yabancı Para Kasası**	**36.875,00**		**36.875,00**	
100.02.01.01	EUR Kasası	36.875,00		36.875,00	
102	**BANKALAR**	**2.125.900,00**	**1.341.622,61**	**784.277,39**	
102.01	**İş Bankası**	**2.125.900,00**	**1.341.622,61**	**784.277,39**	
102.01.01	**TL Hesabı**	**1.965.900,00**	**1.341.622,61**	**624.277,39**	
102.01.01.01	Vadesiz TL Hesabı	1.905.900,00	1.341.622,61	564.277,39	
102.01.01.02	Vadeli TL Hesabı	60.000,00		60.000,00	
102.01.02	**Yabancı Para Hesabı**	**160.000,00**		**160.000,00**	
102.01.02.01	**Vadesiz Yabancı Para Hesabı**	**30.000,00**		**30.000,00**	
102.01.02.01.01	USD Hesabı	30.000,00		30.000,00	
102.01.02.02	**Vadeli Yabancı Para Hesabı**	**130.000,00**		**130.000,00**	
102.01.02.02.01	USD Hesabı	130.000,00		130.000,00	
11	**FİNANSAL VARLIKLAR**	**10.200,00**		**10.200,00**	
110	**GERÇEĞE UYGUN DEĞER FARKI KÂR VEYA ZARAR YAZILAN FİNANSAL VARLIKLAR**	**10.200,00**		**10.200,00**	
110.01	Kılıç A.Ş.	10.200,00		10.200,00	
12	**TİCARİ ALACAKLAR**	**127.440,00**	**15.500,01**	**111.939,99**	
120	**ALICILAR**	**47.200,00**		**47.200,00**	
120.01	XYZ Market	47.200,00		47.200,00	
121	**ALACAK SENETLERİ**	**44.840,00**		**44.840,00**	
121.01	KLM Market	44.840,00		44.840,00	
122	**ALINAN İLERİ TARİHLİ ÇEKLER**	**35.400,00**		**35.400,00**	
122.01	ABC Market (20.01.20X1 tarihli)	35.400,00		35.400,00	
127	**TİCARİ ALACAKLAR REESKONTU (ERTELENMİŞ FAİZ GELİRLERİ) (–)**		**15.500,01**		**15.500,01**
127.01	Ticari Alacaklar Reeskontu		15.500,01		15.500,01
14	**DİĞER ALACAKLAR**	**1.453,10**		**1.453,10**	
146	**DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR**	**1.453,10**		**1.453,10**	
146.01	Asgari Geçim İndirimi	1.453,10		1.453,10	
15	**STOKLAR**	**15.466,00**		**15.466,00**	
150	**İLK MADDE VE MALZEME**	**15.466,00**		**15.466,00**	
150.01	Gofretlik Un	2.557,00		2.557,00	
150.02	Ayçiçek Yağı	2.672,00		2.672,00	
150.03	İnek Sütü	675,00		675,00	
150.04	Beyaz Pancar Şekeri	4.382,50		4.382,50	
150.05	Aroma Vericiler	5.179,50		5.179,50	
19	**DİĞER DÖNEN VARLIKLAR**	**219.793,52**		**219.793,52**	
191	**İNDİRİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ**	**144.928,65**		**144.928,65**	
191.01	%18 KDV	140.661,17		140.661,17	
191.02	%8 KDV	4.267,48		4.267,48	
199	**SATIŞ AMACIYLA ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLAR VE DURDURULAN FAALİYETLER**	**74.864,87**		**74.864,87**	
199.01	Süt Soğutma Tankları	74.864,87		74.864,87	

2	**DURAN VARLIKLAR**	**1.481.707,43**	**445.661,15**	**1.036.046,28**	
20	**YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER**	**300.000,00**		**300.000,00**	
202	**YATIRIM AMAÇLI BİNALAR**	**300.000,00**		**300.000,00**	
202.01	202.01. Depo	300.000,00		300.000,00	
24	**FİNANSAL DURAN VARLIKLAR**	**210.000,00**		**210.000,00**	
242	**ÖNEMLİ ETKİYE SAHİP OLUNAN İŞTİRAKLER**	**210.000,00**		**210.000,00**	
242.01	ABC A.Ş.	210.000,00		210.000,00	
25	**MADDİ DURAN VARLIKLAR**	**1.253.707,43**	**445.661,15**	**808.046,28**	
250	**ARAZİ VE ARSALAR**	**75.000,00**		**75.000,00**	
250.01	Gofret Üretim Tesisi Arsası	75.000,00		75.000,00	
252	**BİNALAR**	**232.250,00**		**232.250,00**	
252.01	Gofret Üretim Binası	232.250,00		232.250,00	
253	**TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR**	**275.661,15**	**75.661,15**	**200.000,00**	
253.01	Tam Otomatik Gofret Üretim Hattı	200.000,00		200.000,00	
253.02	Süt Soğutma Tankları	75.661,15	75.661,15		
257	**BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)**	**796,28**		**796,28**	
257.01	Süt Soğutma Tankları	796,28		796,28	
258	**YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR**	**370.000,00**	**370.000,00**		
258.01	İşçilik Giderleri	250.000,00	250.000,00		
258.02	İnşaat Malzemesi	20.000,00	20.000,00		
258.03	Öngörülemeyen Giderler	100.000,00	100.000,00		
26	**MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR**	**18.000,00**		**18.000,00**	
263	**YAZILIM PROGRAMLARI**	**18.000,00**		**18.000,00**	
263.01	Zincir Muhasebe Programı	18.000,00		18.000,00	
3	**KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR**	**83.495,52**	**763.398,19**		**679.902,67**
30	**FİNANSAL BORÇLAR**	**72.760,00**	**52.760,00**	**20.000,00**	
301	**FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR**	**52.760,00**	**52.760,00**		
301.01	Tam Otomatik Gofret Üretim Hattı	52.760,00	52.760,00		
302	**ERTELENMİŞ FİNANSAL KİRALAMA BORÇLANMA MALİYETLERİ (-)**	**20.000,00**		**20.000,00**	
302.01	Tam Otomatik Gofret Üretim Hattı	20.000,00		20.000,00	
32	**TİCARİ BORÇLAR**	**8.755,52**	**42.759,07**		**34.003,55**
320	**SATICILAR**		**9.710,22**		**9.710,22**
320.01	Beyaz Ticaret		9.710,22		9.710,22
324	**VERİLEN İLERİ TARİHLİ ÇEKLER**		**33.048,85**		**33.048,85**
324.01	Siyah Ticaret		796,50		796,50
324.02	Sarı Ticaret		7.252,35		7.252,35
324.03	Çelik A.Ş.		25.000,00		25.000,00
329	**TİCARİ BORÇLAR REESKONTU (ERTELENMİŞ FAİZ GİDERLERİ)(-)**	**8.755,52**		**8.755,52**	
329.01	Ticari Borçlar Reeskontu	8.755,52		8.755,52	
33	**İLİŞKİLİ TARAFLARA BORÇLAR**	**1.980,00**	**31.433,10**		**29.453,10**
331	**ORTAKLARA BORÇLAR**	**1.980,00**	**1.980,00**		
331.01	Ali Ak	1.980,00	1.980,00		
335	**KİLİT PERSONELE BORÇLAR**		**29.453,10**		**29.453,10**
335.01	Kilit Personele Borçlar		29.453,10		29.453,10
36	**ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER**		**19.978,08**		**19.978,08**
360	**ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR**		**5.290,90**		**5.290,90**
360.01	Gelir Vergisi		4.993,63		4.993,63
360.02	Damga Vergisi		297,27		297,27
361	**ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ**		**14.687,18**		**14.687,18**
361.01	Normal Personel Sigorta Primi		13.512,20		13.512,20
361.02	İşsizlik Primi		1.174,98		1.174,98

37	**BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI**		**575.000,00**		**575.000,00**
379	**DİĞER BORÇ KARŞILIKLARI**		**125.000,00**		**125.000,00**
379.01	Patent İhlali Karşılık Gideri		75.000,00		75.000,00
379.02	Yeniden Yapılandırma Karşılığı		50.000,00		50.000,00
38	**GELECEK AYLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI**		**21.127,94**		**21.127,94**
381	**GİDER TAHAKKUKLARI**		**20.627,94**		**20.627,94**
381.01	Finansal Kiralama Faiz Giderleri		1.666,66		1.666,66
381.02	Fatura Gider Tahakkukları		18.961,28		18.961,28
382	**ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ**		**500,00**		**500,00**
382.01	KOSGEB Teşviği		500,00		500,00
39	**DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR**		**20.340,00**		**20.340,00**
391	**HESAPLANAN KDV**		**20.340,00**		**20.340,00**
391.01	%18 KDV		20.340,00		20.340,00
4	**UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR**	**43.796,00**	**228.536,00**		**184.740,00**
40	**FİNANSAL BORÇLAR**	**43.796,00**	**211.036,00**		**167.240,00**
401	**FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR**		**211.036,00**		**211.036,00**
401.01	Tam Otomatik Gofret Üretim Hattı		211.036,00		211.036,00
402	**ERTELENMİŞ FİNANSAL KİRALAMA BORÇLANMA MALİYETLERİ (-)**	**43.796,00**		**43.796,00**	
402.01	Tam Otomatik Gofret Üretim Hattı	43.796,00		43.796,00	
48	**GELECEK YILLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI**		**17.500,00**		**17.500,00**
482	**ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ**		**17.500,00**		**17.500,00**
482.01	KOSGEB Teşviği		17.500,00		17.500,00
5	**ÖZ KAYNAKLAR**	**2.000.000,00**	**4.000.000,00**		**2.000.000,00**
50	**ÖDENMİŞ SERMAYE**	**2.000.000,00**	**4.000.000,00**		**2.000.000,00**
500	**SERMAYE**		**2.000.000,00**		**2.000.000,00**
500.01	Ali Ak		1.000.000,00		1.000.000,00
500.02	Bekir Bir		1.000.000,00		1.000.000,00
501	**ÖDENMEMİŞ SERMAYE (-)**	**2.000.000,00**	**2.000.000,00**		
501.01	Ali Ak	1.000.000,00	1.000.000,00		
501.02	Bekir Bir	1.000.000,00	1.000.000,00		
6	**GELİR TABLOSU HESAPLARI**	**675.000,00**	**127.499,99**	**547.500,01**	
60	**BRÜT ESAS FAALİYET GELİRLERİ**		**90.000,00**		**90.000,00**
600	**YURTİÇİ SATIŞLAR**		**90.000,00**		**90.000,00**
600.01	Vanilyalı Gofret		30.000,00		30.000,00
600.02	Çikolatalı Gofret		30.000,00		30.000,00
600.03	Çilekli Gofret		30.000,00		30.000,00
64	**DİĞER FAALİYETLERDEN GELİR VE KARLAR**		**37.499,99**		**37.499,99**
641	**YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKUL GELİRLERİ**		**5.000,00**		**5.000,00**
641.01	Depo Kira Gelirleri		5.000,00		5.000,00
642	**FAİZ GELİRLERİ**		**2.499,99**		**2.499,99**
642.01	Faiz Gelirleri		2.499,99		2.499,99
647	**GERÇEĞE UYGUN DEĞER ARTIŞ KÂRLARI**		**30.000,00**		**30.000,00**
647.01	Depo Değer Artışı		30.000,00		30.000,00
65	**DİĞER FAALİYETLERDEN GİDER VE ZARARLAR (-)**	**225.000,00**		**225.000,00**	
651	**YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKUL GİDERLERİ(-)**	**100.000,00**		**100.000,00**	
651.01	Öngörülemeyen Depo İnşa Giderleri	100.000,00		100.000,00	
654	**KARŞILIK GİDERLERİ (-)**	**50.000,00**		**50.000,00**	
654.01	Yeniden Yapılandırma Giderleri	50.000,00		50.000,00	
659	**DİĞER GİDER VE ZARARLAR (-)**	**75.000,00**		**75.000,00**	
659.01	Patent İhlali Karşılık Gideri	75.000,00		75.000,00	
7	**MALİYET HESAPLARI (7/A SEÇENEĞİ)**	**69.146,38**		**69.146,38**	

72	**DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ**	**36.840,33**		**36.840,33**	
720	**DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ**	**36.840,33**		**36.840,33**	
720.10	**Personel Ücretleri**	**36.840,33**		**36.840,33**	
720.10.01	Normal Personel Ücretleri	30.073,72		30.073,72	
720.10.03	İşveren Payı	6.165,12		6.165,12	
720.10.04	İşveren İşsizlik Payı	601,49		601,49	
73	**GENEL ÜRETİM GİDERLERİ**	**14.336,68**		**14.336,68**	
730	**GENEL ÜRETİM GİDERLERİ**	**14.336,68**		**14.336,68**	
730.01	Elektrik Giderleri	7.586,82		7.586,82	
730.02	Su Giderleri	518,51		518,51	
730.03	Telefon/İnternet Giderleri	81,35		81,35	
730.04	Doğalgaz Giderleri	6.150,00		6.150,00	
76	**PAZARLAMA SATIŞ YE DAĞITIM GİDERLERİ**	**1.000,00**		**1.000,00**	
760	**PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ**	**1.000,00**		**1.000,00**	
760.01	Kargo Gideri	1.000,00		1.000,00	
77	**GENEL YÖNETİM GİDERLERİ**	**14.719,38**		**14.719,38**	
770	**GENEL YÖNETİM GİDERLERİ**	**14.719,38**		**14.719,38**	
770.01	Kuruluş Giderleri	1.800,00		1.800,00	
770.02	Elektrik Giderleri	131,88		131,88	
770.03	Su Giderleri	64,81		64,81	
770.04	Telefon/İnternet Giderleri	852,20		852,20	
770.05	Doğalgaz Giderleri	499,15		499,15	
770.10	**Personel Ücretleri**	**11.137,75**		**11.137,75**	
770.10.01	Normal Personel Ücretleri	9.092,05		9.092,05	
770.10.03	İşveren Payı	1.863,86		1.863,86	
770.10.04	İşveren İşsizlik Primi	181,84		181,84	
770.20	**KKEG**	**233,59**		**233,59**	
770.20.01	Özel İletişim Vergisi	233,59		233,59	
78	**FİNANSMAN GİDERLERİ**	**2.249,99**		**2.249,99**	
780	**FİNANSMAN GİDERLERİ**	**2.249,99**		**2.249,99**	
780.01	Finansal Kiralama Faiz Giderleri	1.666,66		1.666,66	
780.02	Hammadde Alışı Vade Farkı	583,33		583,33	
	TOPLAM	***6.540.272,95***	***6.540.272,95***	***2.630.194,19***	***2.630.194,19***

4.3.4. Dönem Sonu İşlemleri

a. *Halis Gıda'nın dönem sonu itibari ile yapılan fiziki sayım sonuçları ile kasa ve banka hesaplarında eksik veya fazla olmadığı anlaşılmıştır. 31.12.20X0 tarihi itibari ile döviz kurları aşağıdaki gibidir.*

	TCMB	***İŞ BANKASI***	***ÇAKIR DÖVİZ BÜROSU***
EUR	*2,97*	-	*3,05*
USD	*2,65*	*2,67*	-

Standartlara göre yabancı paraların değerlemesi -gerçeğe uygun değerlerinin belirlenebilmesi için- piyasa verileri göz önünde bulundurulmakta ve yapılan değerleme sonucunda elde edilen kambiyo karı/zararı olarak muhasebeleştirilmektedir.

VUK uyarınca ise dönem içinde ve dönem sonunda yapılacak değerlemelerde Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından açıklanan kurlar temel alınacaktır.

TMS/TFRS Uygulaması

Dönem sonunda finansal varlık olarak sınıflandırılan vadesiz döviz, gerçeğe uygun değer üzerinden değerlenir. Bu bağlamda değerleme kuru olarak piyasada geçerli olan kuru baz almak gerekir. İşletmenin kasasında 12.500 Euro bulunmaktadır. 1 Euro'nun alış fiyatı 2,95 TL, piyasa fiyatı ise 3,05 TL olarak belirlenmiştir.

	31/12/20X0		
100 KASA		**1.250**	
100.02. Yabancı Para Kasası			
100.02.01. Vadesiz Yabancı Para Kasası			
100.02.01.01. EUR Kasası			**1.250**
646 KAMBİYO KARLARI			
646.01. Yabancı Para Değerleme Karları			
Yabancı Para Değerleme Kaydı			
12.500 x (3,05-2,95) = 1.250			
/			

TMS 39 uyarınca daha önce bahsedildiği üzere sabit getirili yatırımların etkin faiz yöntemine göre değerlemesi gerekmektedir. Bu bağlamda öncelikle vadeli hesap için etkin faiz oranı ve gerekli hesaplamalar şu şekildedir (Aslan, 2011).

$$Gelecekteki\ Değer = Bugünkü\ Değer\ x\ (1 + i\ )^{\frac{Vade}{365}}$$

$$50.180{,}82 = 50.000\ x\ (1 + i\ )^{\frac{120}{365}}$$

$$i = 0{,}0110$$

Etkin faiz oranı bulunduktan sonra vadeli hesabın izleyen yıla devreden vade sonundaki değeri, 31 Aralık'a indirgenir.

$$Bugünkü\ Değer = Gelecekteki\ Değer\ /\ (1+i\ )^{\frac{Vadeye\ Kalan\ Gün}{365}}$$

$$50.000 =\ Gelecekteki\ Değer\ /\ (1+0{,}0110\ )^{\frac{90}{365}}$$

$$Gelecekteki\ Değer = 50.045{,}14$$

Vade sonundaki (120 gün sonraki) değeri 50.182,82 USD olan vadeli hesabın 31.12.20X0 tarihine indirgenmiş değeri 50.045,14 USD'dir.

31/12/20X0		
102 BANKALAR	**3.500**	
102.01. İş Bankası		
102.01.02. Yabancı Para Hesabı		
102.01.02.02. Vadeli Yabancı Para Hesabı		
102.01.02.02.01. USD Hesabı		
181 GELİR TAHAKKUKLARI	**119,62**	
181.01 Faiz Gelirleri		
642 FAİZ GELİRLERİ		**119,62**
642.01. Faiz Gelirleri		
646 KAMBİYO KARLARI		**3.500**
646.01. Yabancı Para Değerleme Karları		
Vadeli yabancı para değerleme kaydı		
50.000 x (2,67-2,60) = 3.500		
45,14 x 2,65 = 119,62		
/		

Yabancı paralara ilişkin kambiyo karının hesaplamasında İş Bankası'nın kurları baz alınmıştır.

Bir önceki örnek uygulamada olduğu gibi vadeli TL hesabının değerlemesinde de etkin faiz oranı bulunmalı ve gerekli hesaplamaları yapılmalıdır.

$$Gelecekteki\ Değer = Bugünkü\ Değer\ x\ (1+i\ )^{\frac{Vade}{365}}$$

$$60.739{,}22 = 60.000\ x\ (1+i\ )^{\frac{90}{365}}$$

$$i = 0{,}0509$$

Etkin faiz oranı bulunduktan sonra vadeli hesabın izleyen yıla devreden vade sonundaki değeri, 31 Aralık'a indirgenir.

$$Bugünkü\ Değer = Gelecekteki\ Değer\ /\ (1+i\ )^{\frac{Vadeye\ Kalan\ Gün}{365}}$$

$$60.000 = \ Gelecekteki\ Değer\ /\ (1 + 0{,}00509\ )^{\frac{60}{365}}$$

$$Gelecekteki\ Değer = 60.245{,}40$$

Vade sonundaki (90 gün sonraki) değeri 60.739,22 TL olan vadeli hesabın 31.12.20X0 tarihine indirgenmiş değeri 60.245,40 TL'dir.

	31/12/20X0		
181 GELİR TAHAKKUKLARI		**245,40**	
181.01 Faiz Gelirleri			
	642 FAİZ GELİRLERİ		**245,40**
	642.01. Faiz Gelirleri		
Vadeli TL hesabı faiz geliri kaydı			
	/		

İş Bankasında bulunan vadesiz USD değerlemesi için TMS 21 md. 23 uyarınca raporlama sırasındaki değerleme kuru olarak banka alış kuru esas alınmalıdır.

	31/12/20X0		
102 BANKALAR		**2.040**	
102.01. İş Bankası			
102.01.02. Yabancı Para Hesabı			
102.01.02.01. Vadesiz Yabancı Para Hesabı			
102.01.02.01.01. USD Hesabı			
	646 KAMBİYO KARLARI		**2.040**
	646.01. Yabancı Para Değerleme Karları		
Vadesiz yabancı para değerleme kaydı			
12.000 x (2,67-2,50) = 2.040			
	/		

VUK Uygulaması

31.12.20X0'da TCMB EUR alış kurunun 2,97 TL olduğu görülmektedir. VUK uyarınca değerleme borsa rayici ile yapılmaktadır. Borsada rayici yoksa değerlemeye uygulanacak kur Maliye Bakanlığı'nca tespit olunur. Maliye Bakanlığı kur tespitinde TCMB kurlarını esas almaktadır.

	31/12/20X0		
100 KASA		250	
100.02. Yabancı Para Kasası			
100.02.01. Vadesiz Yabancı Para Kasası			
100.02.01.01. EUR Kasası			
	646 KAMBİYO KARLARI		250
	646.01. Yabancı Para Değerleme Karları		
Yabancı para değerleme kaydı			
12.500 x (2,97-2,95) = 250			
	/		

İş Bankasında bulunan vadeli USD hesabının değerlemesi için, 31.12.20X0'da TCMB USD alış kurunun 2,65 TL olduğu görülmektedir. Ayrıca vadeli hesaba verilen faiz tutarı belli olduğundan 45,20 USD (180,82 / 120 x 30) vadeli tevdiat bakiyesine eklenir. Bu durumda toplamda 50.000 + 45,2 = 50.045,20 USD vadeli tevdiat hesabında bulunmaktadır.

31/12/20X0		
102 BANKALAR	2.500	
102.01. İş Bankası		
102.01.02. Yabancı Para Hesabı		
102.01.02.02. Vadeli Yabancı Para Hesabı		
102.01.02.02.01. USD Hesabı		
181 GELİR TAHAKKUKLARI	119,78	
181.01. Faiz Gelirleri		
642 FAİZ GELİRLERİ		119,78
642.01. Faiz Gelirleri		
646 KAMBİYO KARLARI		2.500
646.01. Yabancı Para Değerleme Karları		
Vadeli yabancı para değerleme kaydı		
50.000 x (2,65-2,60) = 2.500		
45,20 x 2,65 = 119,78		
/		

Aynı şekilde yine İş Bankasındaki TL cinsinden Vadeli hesaba verilen faiz tutarı belli olduğundan 246,40 TL (739,22 / 90 x 30) vadeli mevduat hesabına eklenir ve faiz geliri olarak kaydedilir.

31/12/20X0		
181 GELİR TAHAKKUKLARI	246,40	
181.01. Faiz Gelirleri		
642 FAİZ GELİRLERİ		246,40
642.01. Faiz Gelirleri		
Vadeli TL hesabı faiz geliri kaydı		
/		

İş bankasında bulunan vadesiz USD hesabı için VUK uyarınca, 31.12.20X0'da TCMB USD alış kurunun 2,65 TL olduğu görülmektedir.

31/12/20X0		
102 BANKALAR	1.800	
102.01. İş Bankası		
102.01.02. Yabancı Para Hesabı		
102.01.02.01. Vadesiz Yabancı Para Hesabı		
102.01.02.01.01. USD Hesabı		
646 KAMBİYO KARLARI		1.800
646.01. Yabancı Para Değerleme Karları		
Vadesiz yabancı para değerleme kaydı		
12.000 x (2,65-2,50) = 1.800		
/		

VUK ve TMS/TFRS uyarınca yapılan değerlemeler sonucunda 31.12.20X0 tarihinde ticari karda mali kara geçerken çıkarılacak tutar 2.238,84 TL (7.155,02 – 4.916,18) olacaktır. Bu durumda ertelenen vergi hesabı yapılması gerekmektedir.

b. *31.12.20X0 tarihi itibari ile Kılıç A.Ş.'ye ait hisse senetleri borsada 1,45 TL'den işlem görmüştür.*

TMS/TFRS Uygulaması

Standartlar uyarınca gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarar yansıtılan varlıklar, dönem sonunda ve aktifleştirmede gerçeğe uygun değer ile muhasebeleştirilmektedir.

	31/12/20X0		
	110 GERÇEĞE UYGUN DEĞER FARKI KAR VEYA ZARAR YAZILAN FİNANSAL VARLIKLAR	**4.500**	
	110.01. Kılıç A.Ş.		
	647 GERÇEĞE UYGUN DEĞER ARTIŞ K.		**4.500**
	647.02. Finansal Varlıklar Değer Artışları		
	Hisse senedi değerleme kaydı		
	10.000 x (1,45 – 1) = 4.500		
	/		

VUK uyarınca muhasebeleştirme işlem yapılmayacağından, 4.500 TL değer artış karı yazılan tutarın ticari kardan çıkarılması ve ertelenen vergiye konu edilmesi gerekmektedir.

VUK Uygulaması

Vergi kanunları incelendiğinde spesifik bir menkul kıymet tanımı yapılmamasına karşın, menkul kıymetler ile ilgili düzenlemeler yapıldığı görülmektedir. VUK 279. maddede menkul kıymetlere ilişkin; "Hisse senetleri ile fon portföyünün en az % 51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeliyle, bunlar dışında kalan her türlü menkul kıymet borsa rayici ile değerlenir. Borsa rayici yoksa veya borsa rayicinin muvazaalı bir şekilde oluştuğu anlaşılırsa değerlemeye esas bedel, menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dâhil) iktisap tarihinden değerleme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle hesaplanır. Ancak, borsa rayici bulunmayan, getirisi ihraç edenin kar ve zararına bağlı olarak doğan ve değerleme günü itibariyle hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler, alış bedeli ile değerlenir." hükmüne yer verilmektedir.

Bu doğrultuda, hisse senetlerinin alış bedeli ile değerlenmesi gerekir. Örneğin, ABC işletmesi X A.Ş. şirketine ait 20.000 TL değerinde hisse senedi satın almış olsun. Dönem sonunda hisse senetlerinin değerinin 25.000 TL'ye yükseldiğini varsayalım. Ancak hisse senetleri dönem sonunda VUK uyarınca, alış bedelinden yani 20.000 TL'den değerlenecektir. Literatür incelendiğinde, hisse senedi değer artışlarının muhasebeleştirilmesi ile ilgili çeşitli uygulamalara yer verildiği görülmektedir.

Örneğin (Örten & Karapınar, 2013: 62);

	.../.../.....		
	110 HİSSE SENETLERİ	XXX	
	648 BORSA DEĞER ARTIŞ KARLARI[34]		XXX
	/		

(Yükçü, 2009: 184);

	.../.../.....		
	110 HİSSE SENETLERİ	XXX	
	648 ENFLASYON DÜZELTMESİ KARLARI		XXX
	/		

Bu çalışmada, VUK uyarınca hisse senedi değer artışlarının muhasebeleştirilmemesi gerektiği benimsenmiştir. Bu bağlamda, VUK uyarınca yapılacak muhasebeleştirme işlemi bulunmamaktadır.

TMS/TFRS uygulaması ile menkul kıymetler elde tutulma amaçlarına göre yeniden sınıflandırılırken aynı zamanda dönem sonunda bu menkul kıymetlerin değerinde meydana gelen değer artışları için 647 Gerçeğe Uygun Değer Artış Karları hesabı, azalışları için 657 Gerçeğe Uygun Değer Azalış Zararları hesabının açılması uygun görülmektedir.

c. *Ticari alacak ve ticari borçlar reeskonta tabi tutulmuştur.*

TMS/TFRS Uygulaması

Daha önce "finansal araçlar" bölümünde belirtildiği üzere; standartlar uyarınca alacaklar ve borçlar, senetli – senetsiz olmasına bakılmaksızın itfa edilmiş maliyet ile değerlemeye tabi tutulurlar. İtfa edilmiş maliyet yöntemi etkin faiz yöntemi ile hesaplanır. Bu bağlamda Halis Gıda'nın bütün alacak ve borçları değerlemeye tabi tutulmalıdır.

İşletme Adı	Alacak/Borç Türü	Tutarı (TL)	Vade Tarihi
ABC Market	Vadeli Alınan Çek	35.400	20.01.20X1
XYZ Market	Senetsiz Alacak	47.200	15.02.20X1
KLM Market	Senetli Alacak	44.840	31.01.20X1

[34] Bu hesap yazarlarca açılmıştır.

Beyaz Ticaret	*Senetsiz Borç*	*9.710,22*	*20.01.20X1*
Siyah Ticaret	*Vadeli Verilen Çek*	*796,50*	*06.01.20X1*
Sarı Ticaret	*Senetli Borç*	*7.252,35*	*25.01.20X1*
Çelik A.Ş.	*Vadeli Verilen Çek*	*25.000*	*01.12.20X1*

Alacaklar için itfa edilmiş maliyet ve iskonto edilmiş tutarlarına ait muhasebeleştirme işlemi şu şekilde olacaktır.

$$\text{İ}tfa\ Edilmiş\ Maliyet\ Değeri = \frac{Tahsil\ Edilecek\ Tutar}{(1+i)^n}$$

İşletme Adı	Alacak Türü	Tutarı (TL)	Vade Durumu	Gün Sayısı	İskonto Tutarı	İtfa Edilmiş Maliyet Değeri
ABC Market	Vadeli Alınan Çek	35.400	Geçmemiş	20	186,94	35.213,05
XYZ Market	Senetsiz Alacak	47.200	Geçmemiş	46	571,34	46.628,65
KLM Market	Senetli Alacak	44.840	Geçmemiş	31	366,50	44.473,49
Beyaz Ticaret	Senetsiz Borç	9.710,22	Geçmemiş	20	51,27	9.658,94
Siyah Ticaret	Vadeli Verilen Çek	796,50	Geçmemiş	06	1,26	795,23
Sarı Ticaret	Senetli Borç	7.252,35	Geçmemiş	25	47,84	7.204,50
Çelik A.Ş.	Vadeli Verilen Çek	25.000	Geçmemiş	335	2.121,80	22.878,19

	31/12/20X0		
	657 GERÇEĞE UYGUN DEĞ. AZALIŞ ZAR. (-)	**1.124,78**	
	657.01. Gerçeğe Uygun Değer Azalış Zar.		
	127 TİCARİ ALACAKLAR REES.		**1.124,78**
	127.01. Ticari Alac. Rees.		
	Alacak senetleri reeskont kaydı		
	186,94 + 571,34 + 366,50 = 1.124,78		
	31/12/20X0		
	329 TİCARİ BORÇLAR REESKONTU	**2.222,17**	
	329.01. Ticari Borçlar Rees.		
	647 GERÇEĞE UYGUN DEĞ. ARTIŞ KAR.		**2.222,17**
	647.03. Gerçeğe Uygun Değer Artış Kar.		
	Borç Senetleri Reeskont Kaydı		
	51,27 + 1,26 + 47,84 + 2.121,80 = 2.222,17		
	/		

Standartlar uyarınca, senetli/senetsiz ticari borç ve alacaklar ile alınan ve verilen çeklerin tamamı dönem sonunda reeskont uygulamasına tabi tutulmaktadır. Bu reeskont uygulaması vadeli alacağın veya borcun gerçeğe uygun değeri üzerinden gerçekleştirilmektedir.

VUK Uygulaması

Bilindiği üzere VUK uyarınca reeskont işleminin 4 temel esası vardır (Arpacı, 2007):

- Reeskonta tabi tutulacak alacak veya borcun işletme ile ilgili olması,
- Reeskonta tabi tutulacak alacak veya borcun senede bağlı olması,
- Senedin belirli bir vade içermesi ve henüz vadesi gelmemiş olması,

- Senedin, değerleme günü itibariyle işletmenin bilançosunda yer alması gerekmektedir.

Halis Gıda'nın alacak ve borç dökümü şu şekildedir;

İşletme Adı	Alacak/Borç Türü	Tutarı (TL)	Vade Tarihi
ABC Market	Vadeli Alınan Çek	35.400	20.01.20X1
XYZ Market	Senetsiz Alacak	47.200	15.02.20X1
KLM Market	Senetli Alacak	44.840	31.01.20X1
Beyaz Ticaret	Senetsiz Borç	9.710,22	20.01.20X1
Siyah Ticaret	Vadeli Verilen Çek	796,50	06.01.20X1
Sarı Ticaret	Senetli Borç	7.252,35	25.01.20X1
Çelik A.Ş.	Vadeli Verilen Çek	25.000	01.12.20X1

Bu bağlamda, Halis Gıda'nın sadece KLM Market'ten aldığı senet ile Sarı Ticaret'e verdiği senet için reeskont hesaplaması mümkündür.

$$F = Reeskont\ Faiz\ Tutarı\ A = Senedin\ Nominal\ Değeri$$

$$n = Reeskont\ Faiz\ Oranı\ t = Vade$$

$$F = \frac{A\ x\ n\ x\ t}{36.500 + (n\ x\ t)}$$

	31/12/20X0		
	657 REESKONT FAİZ GİDERLERİ	587,44	
	657.01. Reeskont Faiz Giderleri		
	122 ALACAK SENETLERİ REESKONTU		587,44
	122.01. TL Cinsinden Senetlerin Reeskontu		
	Alacak senetleri reeskont kaydı		
	(47.200 x 10 x 46) / (36.500 + (10*46)) = 587,44		
	31/12/20X0		
	322 BORÇ SENETLERİ REESKONTU	49,33	
	322.01. TL Cinsinden Senetlerin Reeskontu		
	647 REESKONT FAİZ GELİRLERİ		49,33
	647.01. Reeskont Faiz Gelirleri		
	Borç Senetleri Reeskont Kaydı		
	(7.252,35 x 10 x 25) / (36.500 + (10*25)) = 49,33		
	/		

VUK uyarınca ticari faaliyetler sonucunda doğan alacak ve borç senetleri için reeskont hesaplanmasına izin verilmektedir. Vadeli alınan ve verilen çekler ile senetsiz ticari alacak ve ticari borçlar için herhangi bir değerleme söz konusu değildir.

d. *ABC A.Ş. 31.12.20X0 tarihi itibari ile 250.000 TL kar açıklamıştır. Dönem sonu itibari ile yatırımın gerçeğe uygun değeri 300.000 TL olarak belirlenmiştir.*

TMS/TFRS Uygulaması

Halis Gıda, ABC A.Ş.'nin hisse senetlerinin %35'ini 200.000 TL'ye satın almış bulunmaktadır. ABC A.Ş.'nin açıkladığı kar tutarı üzerinden %35 Halis Gıda'nın payıdır.

TMS 28 uyarınca, yatırım yapılan işletmenin iştirakteki veya iş ortaklığındaki yatırımlarını özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirmesi gerekmektedir. Söz konusu bu yönteme göre, iştirak ve iş ortaklıkları başlangıçta elde etme maliyeti ile muhasebeleştirilir. Aynı zamanda yatırım yapılan işletmenin kar veya zarardan alınacak pay, yatırımcının karı veya zararı olarak muhasebeleştirilir.

Bu bağlamda; Halis Gıda 70.000 TL (200.000 x %35) kar payını iştirakin defter değerine eklemelidir.

	31/12/20X0		
	242 ÖNEMLİ ETKİYE SAHİP OLUNAN İŞTİRAKLER	**70.000**	
	242.01. ABC A.Ş.		
	649 DİĞER GELİR VE KARLAR		**70.000**
	649.01. İştirak Değer Artışları		
	İştirak değer artışının özkaynak yöntemine göre muh.		
	/		

Bu noktada, iştirak TMS 36 uyarınca değer düşüklüğü testine tabi tutulmalıdır. Ancak ABC A.Ş. için değer düşüklüğü söz konusu değildir. Çünkü yatırımın gerçeğe uygun değeri (300.000 TL), defter değerinden (270.000 TL) büyüktür.

VUK Uygulaması

Daha önce bahsedildiği üzere VUK uyarınca, hisse senetlerinin alış bedeli ile değerlenmesi gerekir. Bu durumda, VUK uyarınca hisse senetleri alış bedelinden değerlemeye devam edileceğinden, herhangi bir muhasebeleştirme işlem yapılmayacaktır.

Ancak Halis Gıda'nın mali karı hesaplarken, TMS/TFRS uyarınca gelir kaydettiği 70.000 TL'nin VUK uyarınca tahakkukun gerçekleşmemesi nedeniyle, ticari kardan çıkarması ve söz konusu bu tutarı ertelenen vergi hesabında dikkate alması gerekmektedir.

e. *Amortisman hesaplamaları yapılmış ve muhasebeleştirilmiştir.*

Halis Gıda'ya ait maddi ve maddi olmayan duran varlıkların TMS/TFRS ve VUK uyarınca amortisman hesaplamaları aşağıdaki gibidir.

		Varlık Türü	Defter Değeri	Amortisman Süresi/ Yararlı Ömür	20X0 Yılı için Ayrılacak Amortisman Tutarı (TL)
1	*TMS/TFRS*	*250.01. Gofret Üretim Tesisi Arsası*	*75.000*		*Arazi ve arsalar sınırsız ömre sahip oldukları için amortisman ayrılamaz.*
	VUK	Gofret Üretim Tesisi Arsası			Gofret Üretim Binası içinde gösterildiğinden amortisman kaydı yapılamaz.
2	*TMS/TFRS*	*252.01. Gofret Üretim Binası*[35]	*232.250*	*40*	*(232.250/40) x 1/12 = 483,85*
	VUK	252.01. Gofret Üretim Binası	307.250	50	(307.250/50) = 6.145
3	*TMS/TFRS*	*202.01. Depo*	*300.000*	*25*	*(300.000/25) x 1/12 = 1.000*
	VUK	252.02. Depo	370.000	50	(300.000/50)= 6.000
4	*TMS/TFRS*	*253.01. Tam Otomatik Gofret Üretim Hattı*	*200.000*	*5*	*(200.000/5) x 1/12 = 3.333,33*
	VUK	260.01. Tam Otomatik Gofret Üretim Hattı[36]	200.000	15	(200.000/15)= 13.333,33
5	*TMS/TFRS*	*253.01. Süt Soğutma Tankları / 199.01. Süt Soğutma Tankları*	*74.864,87*		*İktisadi kıymet, satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırıldığından, amortismana tabi değildir.*
	VUK	253.01. Süt Soğutma Tankları	80.000	15	(80.000/15)= 5.333,33
6	*TMS/TFRS*	*263.01. Zincir Muhasebe Programı*	*18.000*	*2*	*(18.000/2) x 1/12 = 750*
	VUK	260.02. Zincir Muhasebe Programı	18.000	3	(18.000/3)= 6.000

TMS/TFRS Uygulaması

	31/12/20X0		
	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	**3.333,33**	
	730.99. Amortismanlar		
	730.99.01. Tam Otomatik Gof. Üretim Hattı Amor.		
	770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	**1.483,85**	
	770.99. Amortismanlar		
	770.99.01. Gofret Üre. Binası Amortismanı 483,85		
	770.99.02. Depo Amortismanı 1.000		
	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		**4.817,18**
	257.02. Tam Oto. Gof. Ür. Hattı 3.333,33		
	257.03. Gofret Üretim Binası 483,85		
	257.04. Depo 1.000		
	Tam Otomatik Gofret Üretim Hattı, Gofret Üretim Binası ve Depo amortisman kaydı		
	/		

[35] Söz konusu kıymete, maliyet bedeli ile ölçüm yapıldığından amortismana tabi tutulacaktır.
[36] 319 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği uyarınca, *"Amortisman ayırma işlemi Vergi Usul Kanunu ve ilgili genel tebliğlerde bu iktisadi kıymet için tespit edilmiş sürelerde yapılacaktır."*

31/12/20X0		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	**750**	
770.99. Amortismanlar		
770.99.03. Zincir Muhasebe Programı İtfa Payı		
267 BİR. AMOR. VE DEĞ. DÜŞ. KARŞ.		**750**
267.01. Zincir Muhasebe Programı		
Zincir Muhasebe Programı itfa kaydı		
/		

VUK Uygulaması

31/12/20X0		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	5.333,33	
730.99. Amortismanlar		
730.99.01. Süt Soğutma Tankları Amortismanı		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	12.145	
770.99. Amortismanlar		
770.99.01. Gofret Üretim Binası Amortismanı 6.145		
770.99.02. Depo Amortismanı 6.000		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		17.478,33
257.01. Süt Soğutma Tankları 5.333,33		
257.02. Gofret Üretim Binası 6.145		
257.03. Depo 6.000		
Tam Otomatik Gofret Üretim Hattı, Gofret Üretim Binası ve Depo amortisman kaydı		
31/12/20X0		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	13.333,33	
730.99. Amortismanlar		
730.99.02. Tam Oto. Gofret Üretim Hattı İtfa Payı		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	6.000	
770.99. Amortismanlar		
770.99.03. Zincir Muhasebe Programı İtfa Payı		
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		19.333,33
268.01. Zincir Muhasebe Programı 6.000		
268.02. Tam Oto. Gof. Ür. Hattı 13.333,33		
Zincir Muhasebe Programı ve Tam Otomatik Gofret Üretim Hattı itfa kaydı		
/		

TMS/TFRS'ye göre, bir maddi duran varlık birden fazla kalemden oluşuyorsa ve bu varlık kalemleri toplam maliyet içerisinde önemli bir maliyet kalemini içeriyorsa ayrı ayrı amortisman uygulamasına tabi tutulur. Gofret üretim tesisi arsası bedeli, VUK uyarınca toplam maliyet içerisinde değerlendirilirken, standartlar uyarınca gofret üretim tesisi arsası ve binası ayrıştırılmaktadır.

Bu bağlamda, hem TMS/TFRS hem de VUK uyarınca arazi ve arsalara amortisman ayrılamayacağından, muhasebe tekniği açısından daha doğrudur.

Diğer taraftan veri otoriteleri tarafından varlıkların kullanım ömrü belirlenerek bu durum standardize edilmiştir. Standartlar ise amortismana tabi süreyi belirleme sürecini işletmenin kendisine bırakarak "yararlı ömür" kavramını benimsemiştir.

Ayrıca, standartlarda varlığın amortismana tabi değeri, varlığın kalıntı değeri dikkate alınarak hesaplanmaktadır.

Amortisman tutarının hesaplanmasında, VUK uyarınca yıl hesabı dikkate alınırken, standartlarda ay hesabı dikkate alınmıştır. Bu bağlamda, gofret üretim binası ve arsası için TMS/TFRS uygulamasında 438,85 TL amortisman ayrılmakta, VUK uygulamasına göre 6.145 TL amortisman ayrılmaktadır.

Aynı durum depo için söz konusudur. Deponun standartlar uyarınca amortisman tutarı 1.000 TL iken, VUK uyarınca 6.000 TL olarak hesaplanmıştır.

Üretim hattı için ise hesaplanan amortisman TMS/TFRS uyarınca 3.333,33 TL iken VUK'a göre 13.333,33 TL'dir. Bu durumun sebebi, TMS/TFRS'ye göre belirlenen yararlı ömür ve aylık amortisman hesaplamalarıdır.

TMS/TFRS'de işletme varlıklarından bir kısmının ve/veya bir bölümünün satışına karar verildiğinde amortisman ayrılmamakta, ilgili varlığın değeri; defter değeri ile satış için katlanılacak maliyetler düşüldükten sonra tespit edilen gerçeğe uygun değerinden düşük olanı ile ölçülür ve amortisman ayırma işlemi durdurulur.

Süt soğutma tankları için TMS/TFRS'ye göre satış amaçlı elde tutulan varlık olduğu için, amortisman ayrılmamakta, buna karşılık VUK'a göre yıllık 5.333,33 TL amortisman hesaplanmaktadır.

Zincir muhasebe programı için aylık amortisman hesaplaması söz konusu olduğu için TMS/TFRS'ye göre daha düşük amortisman hesaplanmaktadır.

Kayıtlardan anlaşılacağı üzere TMS/TFRS ve VUK farklılıkları sonucunda, farklı amortisman hesaplamaları oluşmuş, bir varlık hem maddi duran varlık hem maddi olmayan duran varlık olarak sınıflandırılmıştır. Bu bağlamda amortisman uygulamaları açısından ticari kar – mali kar hesaplaması aşağıdaki gibi olacaktır.

	Gider Yazılan Amortisman Tutarı	
TMS/TFRS	4.817,18 + 750	5.567,18
VUK	17.478,33 + 19.333,33	36.811,66
Fark	36.811,66 – 5.567,18 = 31.244,48	

Görüleceği üzere TMS/TFRS ve VUK uygulamaları arasında amortisman uygulamaları farkı 31.244,48 TL olarak belirlenmiştir. Ancak daha önce belirtildiği üzere, süt soğutma tanklarının satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılmasının ardından, söz konusu varlık için 796,28 amortisman dönem içinde ayrılmıştı. Bu durumda aradaki fark 30.448,20 TL (31.244,48 – 796,28) olacaktır. Söz konusu bu farkın ticari kara eklenmesi ve ertelenen vergi hesabında dikkate alınması gerekir.

f. *Gofret üretim tesisi arsası ve gofret üretim binasının %10 değer kaybettiği tespit edilmiştir.*

TMS/TFRS Uygulaması

Bu durumda;

250.01. Gofret Üretim Tesisi Arsası hesabından düşülecek tutar	75.000	%10	7.500
252.01. Gofret Üretim Binası hesabından düşülecek tutar	232.250	%10	23.225
257.03. Gofret Üretim Binası hesabından düşülecek tutar	483,85	%10	48,38
657.01. Gerçeğe Uygun Değer Azalış Z. hesabına yazılacak tutar	23.225 + 7.500 – 48,38 = 30.676,62		

31/12/20X0		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	**48,38**	
257.03. Gofret Üretim Binası		
657 GERÇEĞE UYGUN DEĞ. AZALIŞ ZAR. (-)	**30.676,62**	
657.01. Gerçeğe Uygun Değer Azalış Zar.		
250 ARAZİ VE ARSALAR		**7.500**
250.01. Gofret Üretim Tesisi Arsası		
252 BİNALAR		**23.225**
252.01. Gofret Üretim Binası		
31.12.20X0 itibari ile değer düşüklüğü kaydı		
/		

Daha önce bahsedildiği üzere TMS/TFRS uyarınca bir maddi duran varlığın muhasebeleştirilmesi sonrasında muhasebe politikası olarak maliyet modeli veya yeniden değerleme modeli seçilebilmektedir.

Standartlar ile değer düşüklüğü sıklığına bağlı olarak genellikle dönem sonunda gerçeğe uygun değeri düşen varlık için değer düşüklüğü zararı uygulaması getirilmiştir. Buna karşılık 17.12.2003 tarih ve 5024 sayılı "Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanun"un 2004 yılı başından itibaren yürürlüğe girmesinden sonra yeniden değerleme müessesesi uygulamadan kaldırılmış olmaktadır. Kaldırılan yeniden değerleme uygulamasının yerine "Enflasyon Düzeltmesi" uygulaması getirilmiştir.

Enflasyon düzeltmesi ilk olarak 2004 yılında uygulanmaya başlanmıştır. İşletmelerin enflasyon düzeltmesi yapabilmesi için fiyat endeksindeki artışın:

- İçinde bulunulan dönem dâhil %100'ü geçmesi,
- İçinde bulunulan dönemde de %10'u geçmesi gerekmektedir.

Bu iki şart birlikte gerçekleştiği takdirde enflasyon düzeltmesi uygulanabilecektir.

VUK Uygulaması

Bilindiği üzere VUK 269. Madde uyarınca;

Madde 269 - İktisadi işletmelere dâhil bilumum gayrimenkuller maliyet bedelleri ile değerlenir.

Bu kanuna göre, aşağıdaki yazılı kıymetler gayrimenkuller gibi değerlenir:

- *Gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı;*
- *Tesisat ve makinalar;*
- *Gemiler ve diğer taşıtlar;*
- *Gayrimaddi haklar.*

Bu durumda, maddi duran varlıklara piyasa değeri baz alınarak değerleme yapılabilmesi mümkün değildir.

TMS/TFRS ve VUK uygulamaları arasında ortaya çıkan bu farklılık nedeniyle, 30.676,62 TL'lik tutarın ticari kara eklenmesi ve ertelenen vergi hesabında dikkate alınması gerekir.

TMS/TFRS'ye göre ortaya çıkan değer düşüklüğü gide olarak muhasebeleştirilmekte iken, tek düzen muhasebe sistemi ve VUK'a göre enflasyon düzeltmesinin yapılması teknik olarak mümkün olmadığı için herhangi bir muhasebe kaydı mümkün değildir.

Standartlar uyarınca gerçeğe uygun değerine göre yeniden değerlemeye tabi tutulan varlıkların değerinde meydana gelen azalışlar gider olarak muhasebeleştirildiği gibi değer artışları da bilançoda ilgili varlığın değerine eklenirken gelir tablosunda gider olarak raporlanmaktadır.

g. Daha önce satış amaçlı elde tutulan duran varlık olarak sınıflandırılan süt soğutma tanklarının satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri (net gerçeğe uygun değeri) 80.000 TL olarak belirlenmiştir.

TMS/TFRS Uygulaması

Bu durumda;

Varlığın Defter Değeri	74.864,87
Net Gerçeğe Uygun Değeri	80.000
Değer Artışı	5.135,13

31.12.20X0 tarihi itibari ile söz konusu varlıkta 5.135,13 TL değer artış meydana gelmiştir.

	31/12/20X0		
	199 SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLAR VE DURDURULAN FAALİYETLER	**5.135,13**	
	199.01. Süt Soğutma Tankları		
	647 GERÇEĞE UYGUN DEĞER ARTIŞ K.		**5.135,13**
	647.01. Süt Soğutma Tankları Değ. Art.		
	Değer artış kaydı		
	/		

VUK Uygulaması

Enflasyon düzeltilmesi uygulamasının yapılması söz konusu olmadığı için değer artışının muhasebeleştirilmesi söz konusu değildir.

TMS/TFRS ve VUK uygulamaları arasında ortaya çıkan bu farklılık nedeniyle, 5.135,13 TL'lik tutarın ticari kardan çıkarılması ve ertelenen vergi hesabında dikkate alınması gerekir.

h. *Zincir muhasebe programı ve finansal kiralama işlemlerine ilişkin ilgili hesapların uzun vadeden kısa vadeye sınıflandırılması gerçekleştirilmiştir.*

TMS/TFRS Uygulaması

	31/12/20X0		
	482 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ	**5.833,33**	
	482.01. KOSGEB Teşviği		
	382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ		**5.833,33**
	382.01. KOSGEB Teşviği		
	Devlet teşviği ile edinilen yazılıma konu uzun vadeli tutarların kısa vadeye aktarılması		
	(18.000 – 500)/3 = 5.833,33		
	/		

TMS/TFRS uyarınca devlet teşvikleri kapsamında elde edilen varlıklar sermaye yaklaşımı ve gelir yaklaşımına göre muhasebeleştirilebilir. Örnekte sermaye yaklaşımı benimsenmiş olduğu için finansal durum tablosunda gösterilmiştir. Devlet teşviklerinin varlık olarak sunumu ise ertelenmiş gelir veya amortisman yöntemi ile kar/zarar ilişkilendirilir.

31/12/20X0			
302 ERTELENMİŞ FİN. KİR. BORÇ. MAL. (-)		**16.724**	
302.01. Tam Otomatik Gofret Üretim Hattı			
401 FİN. KİR. İŞLEMLERİNDEN BORÇ.		**52.760**	
401.01. Tam Oto. Gofret Üretim Hattı			
301 FİN. KİR. İŞLEMLERİNDEN BORÇ.			**52.760**
301.01. Tam Oto. Gofret Üretim Hattı			
402 ERT. FİN. KİR. BORÇ. MAL. (-)			**16.724**
402.01. Tam Oto. Gofret Üretim Hattı			
Finansal kiralamaya konu uzun vadeli tutarların kısa vadeye aktarılması			
/			

VUK Uygulaması

Bedelsiz elde edilen Zincir muhasebe programına ilişkin gelir, VUK uyarınca tamamıyla 679 Diğer Olağan Gelir ve Karlar hesabında muhasebeleştirildiği için vade sınıflandırılması söz konusu değildir. Ancak finansal kiralama işlemine ilişkin TMS/TFRS uyarınca gerçekleştirilen vade sınıflandırılması VUK uyarınca da aynen geçerlidir.

31/12/20X0.			
302 ERTELENMİŞ FİN. KİR. BORÇ. MAL. (-)		16.724	
302.01. Tam Otomatik Gofret Üretim Hattı			
401 FİN. KİR. İŞLEMLERİNDEN BORÇ.		52.760	
401.01. Tam Oto. Gofret Üretim Hattı			
301 FİN. KİR. İŞLEMLERİNDEN BORÇ.			52.760
301.01. Tam Oto. Gofret Üretim Hattı			
402 ERT. FİN. KİR. BORÇ. MAL. (-)			16.724
402.01. Tam Oto. Gofret Üretim Hattı			
Finansal kiralamaya konu uzun vadeli tutarların kısa vadeye aktarılması			
/			

i. *Üretim işlemlerine ait muhasebeleştirme işlemleri gerçekleştirilmiştir. Dönem sonu yapılan envanter çalışmasında, ambarda hiç mamul ve yarı mamulün bulunmadığı, süt soğutma tanklarında bulunan sütlerin personel hatası nedeniyle tamamen bozulduğu, diğer stoklarda ise herhangi bir değer düşüklüğü gerçekleşmediği ve maliyet bedellerinin net gerçekleşebilir değerlerinin üzerinde olduğu tespit edilmiştir.*

DÖNEM İÇİ SATIN ALIŞLAR (GOFRETLİK UN)		
2 Aralık	600 kg	2,12 TL
10 Aralık	300 kg	2,15 TL
20 Aralık	200 kg	2,10 TL
25 Aralık	100 kg	2,20 TL
ÜRETİME GÖNDERİLENLER		
15 Aralık	220 kg	
22 Aralık	220 kg	
27 Aralık	226 kg	

İlk Giren İlk Çıkar Stok Değerleme Yöntemi Envanter Stok Kartı (Gofretlik Un)										
Tarih	**Açıklama**	**GİREN**			**ÇIKAN**			**KALAN**		
		Miktar	**Birim Fiyat**	**Tutar**	**Miktar**	**Birim Fiyat**	**Tutar**	**Miktar**	**Birim Fiyat**	**Tutar**
2 Aralık	Satın Alınan	600	2,12	1.272				600	2,12	1.272
10 Aralık	Satın Alınan	300	2,15	645				600 300	2,12 2,15	1.917
15 Aralık	Üretime Gönderilen				220	2,12	466,40	380 300	2,12 2,15	1.450,60
20 Aralık	Satın Alınan	200	2,10	420				380 300 200	2,12 2,15 2,10	1.870,60
22 Aralık	Üretime Gönderilen				220	2,12	466,40	160 300 200	2,12 2,15 2,10	1.404,20
25 Aralık	Satın Alınan	100	2,20	220				160 300 200 100	2,12 2,15 2,10 2,20	1.624,20
27 Aralık	Üretime Gönderilen				166 60	2,12 2,15	481	240 200 100	2,15 2,10 2,20	1.143,20
	Toplam	**1.000**		**2.557**	**666**		**1.413,80**	**540**		**1.143,20**

	31/12/20X0		
	710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	**1.413,80**	
	710.01. Gofretlik Un		
	150 İLK MADDE VE MALZEME		**1.413,80**
	150.01. Gofretlik Un		
	Üretime gönderilen hammaddeler		
	/		

DÖNEM İÇİ SATIN ALIŞLAR (AYÇİÇEK YAĞI)		
2 Aralık	400 kg	3,13 TL
10 Aralık	100 kg	3,15 TL
20 Aralık	150 kg	3,10 TL
25 Aralık	200 kg	3,20 TL
ÜRETİME GÖNDERİLENLER		
15 Aralık	200 kg	
22 Aralık	200 kg	
27 Aralık	200 kg	

İlk Giren İlk Çıkar Stok Değerleme Yöntemi Envanter Stok Kartı (Ayçiçek Yağı)										
Tarih	**Açıklama**	**GİREN**			**ÇIKAN**			**KALAN**		
		Miktar	**Birim Fiyat**	**Tutar**	**Miktar**	**Birim Fiyat**	**Tutar**	**Miktar**	**Birim Fiyat**	**Tutar**
2 Aralık	Satın Alınan	400	3,13	1.252				400	3,13	1.252
10 Aralık	Satın Alınan	100	3,15	315				400 300	3,13 3,15	1.567
15 Aralık	Üretime Gönderilen				200	3,13	626	200 300	3,13 3,15	941
20 Aralık	Satın Alınan	150	3,10	465				200 300 150	3,13 3,15 3,10	1.406
22 Aralık	Üretime Gönderilen				200	3,13	626	300 150	3,15 3,10	780
25 Aralık	Satın Alınan	200	3,20	640				300 150 200	3,15 3,10 3,20	1.420
27 Aralık	Üretime Gönderilen				200	3,15	630	100 150 200	3,15 3,10 3,20	790
	Toplam	**850**		**2.672**	**600**		**1.882**	**450**		**790**

	31/12/20X0		
	710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	**1.882**	
	710.02. Ayçiçek Yağı		
	150 İLK MADDE VE MALZEME		**1.882**
	150.02. Ayçiçek Yağı		
	Üretime gönderilen hammaddeler		
	/		

DÖNEM İÇİ SATIN ALIŞLAR (İNEK SÜTÜ)		
2 Aralık	200 lt	0,97 TL
10 Aralık	300 lt	0,95 TL
20 Aralık	100 lt	0,97 TL
25 Aralık	100 lt	0,99 TL
ÜRETİME GÖNDERİLENLER		
15 Aralık	50 lt	
22 Aralık	50 lt	
27 Aralık	50 lt	

İlk Giren İlk Çıkar Stok Değerleme Yöntemi Envanter Stok Kartı (İnek Sütü)										
Tarih	**Açıklama**	**GİREN**			**ÇIKAN**			**KALAN**		
		Miktar	**Birim Fiyat**	**Tutar**	**Miktar**	**Birim Fiyat**	**Tutar**	**Miktar**	**Birim Fiyat**	**Tutar**
2 Aralık	Satın Alınan	200	0,97	194				200	0,97	194
10 Aralık	Satın Alınan	300	0,95	285				200 300	0,97 0,95	479
15 Aralık	Üretime Gönderilen				50	0,97	48,50	150 300	0,97 0,95	430,50
20 Aralık	Satın Alınan	100	0,97	97				150 300 100	0,97 0,95 0,97	527,50
22 Aralık	Üretime Gönderilen				50	0,97	48,50	100 300 100	0,97 0,95 0,97	479
25 Aralık	Satın Alınan	100	0,99	100				100 300 100 100	0,97 0,95 0,97 0,99	579
27 Aralık	Üretime Gönderilen				50	0,97	48,50	50 300 100 100	0,97 0,95 0,97 0,99	530,50
	Toplam	**700**		**676**	**150**		**145,50**	**550**		**530,50**

	31/12/20X0		
	710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	**145,50**	
	710.03. İnek Sütü		
	150 İLK MADDE VE MALZEME		**145,50**
	150.03. İnek Sütü		
	Üretime gönderilen hammaddeler		
	/		

DÖNEM İÇİ SATIN ALIŞLAR (BEYAZ PANCAR ŞEKERİ)		
2 Aralık	750 kg	1,75 TL
10 Aralık	300 kg	1,70 TL
20 Aralık	1000 kg	1,72 TL
25 Aralık	500 kg	1,68 TL
ÜRETİME GÖNDERİLENLER		
15 Aralık	500 kg	
22 Aralık	500 kg	
27 Aralık	484,40 kg	

İlk Giren İlk Çıkar Stok Değerleme Yöntemi Envanter Stok Kartı (Beyaz Pancar Şekeri)										
Tarih	**Açıklama**	**GİREN**			**ÇIKAN**			**KALAN**		
		Miktar	**Birim Fiyat**	**Tutar**	**Miktar**	**Birim Fiyat**	**Tutar**	**Miktar**	**Birim Fiyat**	**Tutar**
2 Aralık	Satın Alınan	750	1,75	1.312,50				750	1,75	1.312,50
10 Aralık	Satın Alınan	300	1,70	510				750 300	1,75 1,70	1.822,50
15 Aralık	Üretime Gönderilen				500	1,75	875	250 300	1,75 1,70	947,50
20 Aralık	Satın Alınan	1000	1,72	1.720				250 300 1000	1,75 1,70 1,72	2.667,50
22 Aralık	Üretime Gönderilen				250 250	1,75 1,70	862,50	50 1000	1,70 1,72	1.805
25 Aralık	Satın Alınan	500	1,68	840				50 1000 500	1,70 1,72 1,68	2.645
27 Aralık	Üretime Gönderilen				50 434,40	1,70 1,72	832	550 500	1,72 1,68	1.786
	Toplam	**2.550**		**4.382,50**	**1.500**		**2.569,50**	**1050**		**1.786**

	31/12/20X0		
	710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	**2.569,50**	
	710.04. Beyaz Pancar Şekeri		
	150 İLK MADDE VE MALZEME		**2.569,50**
	150.04. Beyaz Pancar Şekeri		
	Üretime gönderilen hammaddeler		
	/		

DÖNEM İÇİ SATIN ALIŞLAR (AROMA VERİCİLER)		
2 Aralık	40 lt	42,55 TL
10 Aralık	50 lt	43,60 TL
20 Aralık	30 lt	43,25 TL
ÜRETİME GÖNDERİLENLER		
15 Aralık	30 lt	
22 Aralık	30 lt	
27 Aralık	30 lt	

İlk Giren İlk Çıkar Stok Değerleme Yöntemi Envanter Stok Kartı (Aroma Vericiler)										
Tarih	**Açıklama**	**GİREN**			**ÇIKAN**			**KALAN**		
		Miktar	**Birim Fiyat**	**Tutar**	**Miktar**	**Birim Fiyat**	**Tutar**	**Miktar**	**Birim Fiyat**	**Tutar**
2 Aralık	Satın Alınan	40	42,55	1.702				40	42,55	1.702
10 Aralık	Satın Alınan	50	43,60	2.180				40 50	42,55 43,60	3.882
15 Aralık	Üretime Gönderilen				30	42,55	1.276,50	10 50	42,55 43,60	2.605,50
20 Aralık	Satın Alınan	30	43,25	1.297,50				10 50 30	42,55 43,60 43,25	3.903
22 Aralık	Üretime Gönderilen				10 20	42,55 43,60	1.297,50	30 30	43,60 43,25	2.605,50
27 Aralık	Üretime Gönderilen				30	43,60	1.308	30	43,25	1.297,50
	Toplam	**120**		**5.179,50**	**90**		**3.882**	**30**		**1.297,50**

	31/12/20X0		
	710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	**3.882**	
	710.05. Aroma Vericiler		
	150 İLK MADDE VE MALZEME		**3.882**
	150.05. Aroma Vericiler		
	Üretime gönderilen hammaddeler		
	/		

Buna göre TMS/TFRS ve VUK uyarınca ilk madde ve malzeme satın alınması, tüketilmesi ve kalan stok tutarlarına ilişkin özet tablo aşağıdaki gibidir.

Hammadde Cinsi	**Alınan (TL)**	**Tüketilen (TL)**	**Kalan (TL)**
Gofretlik Un	2.557	1.413,80	1.143,20
Ayçiçek Yağı	2.672	1.882	790
İnek Sütü	676	145,50	530,50
Beyaz Pancar Şekeri	4.355,50	2.569,50	1.786
Aroma Vericiler	5.179,50	3.882	1.297,50
TOPLAM	**15.440**	**9.892,80**	**5.547,20**

TMS/TFRS ve VUK uyarınca gerçekleştirilen muhasebe uygulamaları sonucu ortaya çıkan direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderleri tutarları aşağıdaki gibidir.

	TMS/TFRS	**VUK**
Direkt İlk Madde ve Malzeme	9.892,80	9.892,80
Direkt İşçilik Giderleri	36.840,33	36.840,33
Genel Üretim Giderleri	17.670,01	33.003,34
TOPLAM	**64.403,14**	**79.736,47**

TMS/TFRS Uygulaması

Bu bağlamda, üretimi tamamlanan ürünlerin yansıtma hesapları ile üretim hesabına devri yapılmalıdır. Ancak TMS 2 uyarınca, sabit genel üretim maliyetleri dönüştürme maliyetlerine, normal kapasite esas alınarak dağıtılır. Normal kapasite, planlanan bakım-onarım çalışmalarından kaynaklanacak kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak, normal koşullarda bir veya birkaç dönem veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarıdır. Dağıtılmayan genel üretim giderleri, gerçekleştiği dönemde gider olarak kaydedilerek sonuç hesaplarına alınır (TMS 2, md. 13). Bu durumda;

Aylık Normal Kapasite	500 kutu x 30 gün = 15.500 kutu
Aralık 20X0 Fiili Üretim	9.000 kutu
Normal Kapasitenin Kullanım Oranı	9.000 / 15.500 x 100 = %58
Aylık Üretim İçin Kullanılan Sabit Üretim Giderleri	3.333,33 x %58 = 1.933,33
Doğrudan Gider Yazılacak Sabit Genel Üretim Giderleri	3.333,33 – 1.933,33 = 1.400

	31/12/20X0		
	151 YARI MAMULLER - ÜRETİM	**63.003,14**	
	151.01. Gofret		
	625 DAĞITILMAYAN GENEL ÜRETİM MAL.	**1.400**	
	625.01. Doğrudan Gider Yazılan Sabit GÜG		
	711 DİREKT İLK MAD. VE MALZ. YANS.		**9.892,80**
	711.01. Gofretlik Un 1.413,80		
	711.02. Ayçiçek Yağı 1.882		
	711.03. İnek Sütü 145,50		
	711.04. Beyaz Pancar Şekeri 2.569,50		
	711.05. Aroma Vericiler 3.882		
	721 DİREKT İŞÇİLİK GİD. YANS.		**36.840,33**
	721.01. Normal Pers. Ücretleri 36.840,33		
	731 GENEL ÜRETİM GİD. YANS.		**17.670,01**
	731.01. Dış. Sağ. Fay. ve Hiz. 14.336,68		
	731.02. Amortisman 3.333,33		
	Giderlerin yansıtma hesapları ile üretim hesabına devri		
	/		

31/12/20X0		
152 MAMULLER	**63.003,14**	
152.01. Gofret		
151 YARI MAMULLER - ÜRETİM		**63.003,14**
151.01. Gofret		
Üretimi tamamlanan ürünlerin mamul ambarına devir kaydı		
31/12/20X0		
620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ	**63.003,14**	
620.01. Gofret		
152 MAMULLER		**63.003,14**
152.01. Gofret		
Satılan mamullerin ambardan çıkış kaydı		
/		

VUK Uygulaması

Bu bağlamda, üretimi tamamlanan ürünlerin yansıtma hesapları ile üretim hesabına devri yapılmalıdır. TMS/TFRS uygulamasının aksine, VUK tam maliyet sistemini benimsemektedir. Tam maliyet sisteminde, kapasite kullanım oranının, sabit genel üretim giderlerinin dağıtımında, bir önemi bulunmamaktadır. Sabit genel üretim giderleri, üretimde kullanıp kullanılmadıklarına bakılmaksızın mamullerin maliyetleriyle ilişkilendirilirler.

31/12/20X0		
151 YARI MAMULLER - ÜRETİM	79.736,47	
151.01. Gofret		
711 DİREKT İLK MAD. VE MALZ. YANS.		9.892,80
711.01. Gofretlik Un 1.413,80		
711.02. Ayçiçek Yağı 1.882		
711.03. İnek Sütü 145,50		
711.04. Beyaz Pancar Şekeri 2.569,50		
711.05. Aroma Vericiler 3.882		
721 DİREKT İŞÇİLİK GİD. YANS.		36.840,33
721.01. Normal Pers. Ücretleri 36.840,33		
731 GENEL ÜRETİM GİD. YANS.		33.003,34
731.01. Dış. Sağ. Fay. ve Hiz. 14.336,68		
731.02. Amortisman 18.666,66		
Giderlerin yansıtma hesapları ile üretim hesabına devri		
31/12/20X0		
152 MAMULLER	79.736,47	
152.01. Gofret		
151 YARI MAMULLER - ÜRETİM		79.736,47
151.01. Gofret		
Üretimi tamamlanan ürünlerin mamul ambarına devir kaydı		
/		

	31/12/20X0		
	620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ	79.736,47	
	620.01. Gofret		
	152 MAMULLER		79.736,47
	152.01. Gofret		
	Satılan mamullerin ambardan çıkış kaydı		
	/		

Bu durumda, TMS/TFRS uyarınca fazladan gider yazılan 1.734,44 TL'nin mali kara geçerken ticari kara eklenmesi gerekir. Söz konusu bu tutar ertelenen vergiye de konu olacaktır.

TMS/TFRS kapsamında normal kapasitenin altında kalan ve dağıtılamayan sabit genel üretim giderleri "625 Dağıtılmayan Genel Üretim Maliyetleri" hesabında gösterilmektedir.

Tek düzen muhasebe sisteminde üretimle ilgili ilk madde ve malzeme dışında kalan giderlerden çalışılmayan döneme ve kısımlara ait giderler ilgili aktif hesaplara aktarılmadan "680 Çalışılmayan Kısım Gider ve Zararları" hesabında gider olarak muhasebeleştirilebilir. Ancak bu çalışmada VUK tam maliyet sistemini benimsediğinden sabit genel üretim giderleri doğrudan mamullerin maliyetleri ile ilişkilendirilmiştir.

Sonuç olarak vergi tekniği açısından olmasa da tek düzen muhasebe sistemi ve TMS/TFRS kapasite düşüklüğüne bağlı olarak üretim maliyetlerinin olağandan yüksek gösterilmesini engellemektedir. Bu durum muhasebenin temel kavramlarından tam açıklama kavramı ile ilişkilidir.

TMS/TFRS Uygulaması

Personel hatası ile bozulan inek sütü hammaddesi ile ilgili kayıtlar şu şekildedir.

	31/12/20X0		
	157 DİĞER STOKLAR	**530,50**	
	157.01. İnek Sütü		
	150 İLK MADDE VE MALZEME		**530,50**
	150.03. İnek Sütü		
	Zayi olan malın diğer stoklara alınması		
	31/12/20X0		
	627 STOK DEĞER DÜŞ. KARŞ. GİD.	**530,50**	
	627.01. Zayi Olan Mallar		
	158 STOK DEĞER DÜŞ. KARŞ.		**530,50**
	158.01. Zayi Olan Mallar		
	Zayi olan mallar için karşılık ayrılması		
	/		

VUK Uygulaması

Personel hatası ile bozulan inek sütü hammaddesi ile ilgili kayıtlar şu şekildedir.

	31/12/20X0		
	157 DİĞER STOKLAR	530,50	
	157.01. İnek Sütü		
	150 İLK MADDE VE MALZEME		530,50
	150.03. İnek Sütü		
	Zayi olan malın diğer stoklara alınması		
	31/12/20X0		
	654 KARŞILIK GIDERLERİ	530,50	
	654.01. Zayi Olan Mallar		
	158 STOK DEĞER DÜŞ. KARŞ.		530,50
	158.01. Zayi Olan Mallar		
	Zayi olan mallar için karşılık ayrılması		
	/		

TMS/TFRS ve VUK uyarınca yukarda gerçekleştirilen işlemin hesap kodları dışında, farklılık göstermediği görülmektedir. Dolayısıyla ticari kar – mali kar hesaplamalarını etkileyen bir durum söz konusu değildir.

i. *KDV tahakkuk kayıtları gerçekleştirilmiştir.*

TMS/TFRS Uygulaması

	31/12/20X0		
	391 HESAPLANAN KDV	**20.340**	
	391.01. %18 KDV		
	190 DEVREDEN KDV	**124.588,65**	
	190.01. Devreden KDV		
	191 İNDİRİLECEK KDV		**144.928,65**
	191.01. %18 KDV 140.661,17		
	191.02. %8 KDV 4.267,48		
	KDV tahakkuk kaydı		
	/		

VUK Uygulaması

	31/12/20X0		
	391 HESAPLANAN KDV	20.340	
	391.01. %18 KDV		
	190 DEVREDEN KDV	124.588,65	
	190.01. Devreden KDV		
	191 İNDİRİLECEK KDV		144.928,65
	191.01. %18 KDV 140.661,17		
	191.02. %8 KDV 4.267,48		
	KDV tahakkuk kaydı		
	/		

TMS/TFRS ve VUK uyarınca yukarda gerçekleştirilen işlemin hesap kodları dışında, farklılık göstermediği görülmektedir. Dolayısıyla ticari kar – mali kar hesaplamalarını etkileyen bir durum söz konusu değildir.

j. *Dönem sonu yansıtma ve kapanış işlemleri gerçekleştirilmiştir.*

TMS/TFRS Uygulaması

31/12/20X0		
711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME YANS.	**9.892,80**	
721 DİREKT İŞÇİLİK YANSITMA	**36.840,33**	
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA	**17.670,01**	
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME		**9.892,80**
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ		**36.840,33**
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		**17.670,01**
Direkt ilk madde, işçilik ve genel üretim yansıtması		
31/12/20X0		
761 PAZ. SAT. VE DAĞ. GİD. YANSITMA	**1.000**	
771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA	**16.953,23**	
781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA	**2.249,99**	
760 PAZ. SAT. VE DAĞ GİD.		**1.000**
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		**16.953,23**
780 FİNANSMAN GİDERLERİ		**2.249,99**
Pazarlama, yönetim ve finansman yansıtması		
31/12/20X0		
631 PAZ. SAT. VE DAĞ GİD.	**1.000**	
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	**16.953,23**	
660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ	**2.249,99**	
761 PAZ. SAT. VE DAĞ. GİD. YANS.		**1.000**
771 GENEL YÖN. GİDERLERİ YANS.		**16.953,23**
781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANS.		**2.249,99**
Pazarlama, yönetim ve finansman yansıtması		
31/12/20X0		
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	**90.000**	
641 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKUL GELİRLERİ	**5.000**	
642 FAİZ GELİRLERİ	**2.865,01**	
646 KAMBİYO KARLARI	**6.790**	
647 GERÇEĞE UYGUN DEĞER ARTIŞ KARLARI	**41.857,30**	
649 DİĞER GELİR VE KARLAR	**70.000**	
690 SÜR. FAAL. DÖNEM KARI/ZARARI		**216.512,31**
Gelir – gider hesaplarının ilgili hesaba yansıtılması		
/		

31/12/20X0		
690 SÜRDÜRÜLEN FAAL. DÖNEM KARI/ZARARI	**341.938,26**	
620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ		**63.003,14**
625 DAĞITILMAYAN GEN. ÜR. MAL.		**1.400**
627 STOK DEĞER DÜŞ. KARŞ. GİD.		**530,50**
631 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞ. GİD.		**1.000**
632 GENEL YÖNETİM GİD.		**16.953,23**
651 YATIRIM AMAÇLI GAYRİME. GİD.		**100.000**
654 KARŞILIK GİD.		**50.000**
657 GERÇEĞE UYGUN DEĞER AZ. ZAR.		**31.801,40**
659 DİĞER GİDER VE ZARARLAR		**75.000**
660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİD.		**2.249,99**
Gelir – gider hesaplarının ilgili hesaba yansıtılması		
/		

TMS/TFRS uyarınca uygulama çözümlerinde yer verilen ertelenmiş vergi varlığı/borcuna ilişkin kayıtların oluşturulması ve dönem karı/zararına aktarılması gerekmektedir.

TMS/TFRS ölçüm esasları ile VUK değerleme ölçülerinin farklı olması ticari kar/mali kar tutarlarının farklı olmasına neden olmaktadır.

TMS 12 Gelir Vergileri Standardı vergilendirme konusunda birtakım yenilikler getirmektedir. Standarda göre "Vergi Gideri/Geliri" dönem kârının veya zararının belirlenmesinde dönem vergisi ve ertelenmiş vergi açısından dikkate alınan toplam tutarı ifade eder. Vergiye tabi kar açısından söz konusu döneme ait ödenecek gelir vergisi standartta dönem vergisi olarak tanımlanmaktadır.

Muhasebe uygulamaları sonucunda, döneme ait bütün gelir ve giderler karşılaştırılarak ticari kar/zarar tespit edilmektedir. Ancak vergi mevzuatı uyarınca belirlenen bazı giderlerin mali kardan indirilmesini engelleyen, belirlenen bazı gelirlerin ise vergiden muaf olmasını sağlayan hükümler mevcuttur. Söz konusu bu durum, ticari kar ve mali kar arasında farklılığa neden olmaktadır ve ertelenmiş vergi kavramı ortaya çıkmaktadır.

Vergiye tabi geçici farklar üzerinden gelecek dönemlerde ödenecek gelir vergilerine ertelenen vergi borçları; vergiye tabi geçici farklar üzerinden gelecek dönemlerde indirilecek gelir vergilerine ertelenen vergi varlıkları denmektedir. TMS 12 uyarınca istisna bazı durumlar dışında, işletmeler ertelenmiş vergi borcu veya ertelenen vergi varlığı muhasebeleştirilmesini yapmak zorundadır.

Çalışmada, ertelenmiş vergi borcu ve ertelenmiş vergi varlığı ile ilgili örnekler verilmiştir. Ertelenmiş vergiler, kar veya zararda muhasebeleştirilirler. Ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi borcu TMS 32 hükümlerine uymak koşulu ile mahsup edilerek

muhasebeleştirilebilirler. Tablo 18'de verilen olaylar sonucunda, ticari kar/mali karın nasıl etkilenebileceği gösterilmektedir.

TMS/TFRS ve VUK değerleme(ölçüm) farkları sonucunda aşağıda belirtilen geçici farklar meydana gelmektedir (Kızıl ve diğ., 2013: 402).

VARLIKLARDA		
VUK < TMS	Vergilendirilebilir Geçici Fark	Ertelenen Vergi Borcu
VUK > TMS	İndirilebilir Geçici Fark	Ertelenen Vergi Varlığı
BORÇLARDA		
VUK < TMS	İndirilebilir Geçici Fark	Ertelenen Vergi Varlığı
VUK > TMS	Vergilendirilebilir Geçici Fark	Ertelenen Vergi Borcu
GİDERLERDE		
VUK < TMS	İndirilebilir Geçici Fark	Ertelenen Vergi Varlığı
VUK > TMS	Vergilendirilebilir Geçici Fark	Ertelenen Vergi Borcu
GELİRLERDE		
VUK < TMS	Vergilendirilebilir Geçici Fark	Ertelenen Vergi Borcu
VUK > TMS	İndirilebilir Geçici Fark	Ertelenen Vergi Varlığı

Tablo 18. Ticari Kardan Mali Kara Geçiş Tablosu

Soru No	Ticari Kara Eklenecek Tutar	Ticari Kardan Çıkarılacak Tutar	İndirilebilir Geçici Fark	Ertelenen Vergi Varlığı	Vergilendirilebilir Geçici Fark	Ertelenen Vergi Borcu
5	15.500,01		15.500,01	3.100		
6	5.000	583,33	5.000	400	583,33	116,66
7	70.000		70.000	14.000		
9	4.338,85		4.338,85	867,77		
15	75.000		75.000	15.000		
18	12.000		12.000	2.400		
19		10.000			10.000	2.000
20	50.000		50.000	4.000		
21		200			200	40
a		2.338,84			2.338,84	467,76
b		4.500			4.500	900
c		559,28			559,28	111,85
d.		70.000			70.000	14.000
e.		30.448,20			30.448,20	6.089,64
f.	30.676,62		30.676,62	6.135,32		
g.		5.135,13			5.135,13	1.027,02
ı.	1.734,44			1.734,44	346,88	
TOPLAM	**264.249,92**	**123.764,78**	**264.249,92**	***46.249,97***	**123.764,78**	***24.752,93***

31/12/20X0		
692 SÜRD. FAAL. ERT. VER. GİD. ETKİSİ	**24.752,93**	
483 ERTELENMİŞ VERGİ YÜK.		**24.752,93**
Ertelenmiş vergi yükümlülüğü kaydı		
31/12/20X0		
283 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIKLARI	**46.249,97**	
693 SÜRD. FAAL. ERT. VER. GEL. ETK.		**46.249,97**
Ertelenmiş vergi yükümlülüğü kaydı		
31/12/20X0		
694 SÜRD. FAAL. DÖNEM NET KARI/ZARARI	**103.928,91**	
693 SÜRD. FAAL. ERT. VER. GEL. ETKİSİ	**46.249,97**	
690 SÜR. FAAL. DÖNEM KARI/ZARARI		**125.425,95**
692 SÜRD. FAAL. ERT. VER. GİD. ETK.		**24.752,93**
Dönem K/Z hesabının dönem net K/Z hesabına devri		
31/12/20X0		
591 DÖNEM NET ZARARI	**103.928,91**	
694 SÜRD. FAAL. D. NET KARI/ZARARI		**103.928,91**
Dönem NET K/Z hesabının dönem net karı hesabına devri		
/		

VUK Uygulaması

31/12/20X0		
711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME YANSITMA	9.892,80	
721 DİREKT İŞÇİLİK YANSITMA	36.840,33	
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA	33.003,34	
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME		9.892,80
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ		36.840,33
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		33.003,34
Direkt ilk madde, işçilik ve genel üretim yansıtması		
31/12/20X0		
761 PAZ. SAT. VE DAĞ. GİD. YANSITMA	1.000	
771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA	31.064,38	
781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA	1.666,66	
760 PAZ. SAT. VE DAĞ GİD.		1.000
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		31.064,38
780 FİNANSMAN GİDERLERİ		1.666,66
Pazarlama, yönetim ve finansman yansıtması		
31/12/20X0		
631 PAZ. SAT. VE DAĞ GİD.	1.000	
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	31.064,38	
660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ	1.666,66	
761 PAZ. SAT. VE DAĞ. GİD. YANSITMA		1.000
771 GENEL YÖN. GİDERLERİ YANSITMA		31.064,38
781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANS.		1.666,66
Pazarlama, yönetim ve finansman yansıtması		
/		

31/12/20X0		
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	108.000	
642 FAİZ GELİRLERİ	366,18	
646 KAMBİYO KARLARI	4.550	
647 REESKONT FAİZ GELİRLERİ	49,33	
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR	5.000	
679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR	18.000	
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI		135.965,51
Gelir – gider hesaplarının ilgili hesaba yansıtılması		
31/12/20X0		
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI	124.785,45	
620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ		79.736,47
631 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞ. GİD.		1.000
632 GENEL YÖNETİM GİD.		31.064,38
653 KOMİSYON GİD.		10.200
654 KARŞILIK GİD.		530,50
657 REESKONT FAİZ GİD.		587,44
660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİD.		1.666,66
Gelir – gider hesaplarının ilgili hesaba yansıtılması		
31/12/20X0		
691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞ. YAS. YÜK KARŞ.	2.236	
370 DÖ. KARI V. VE DİĞ. YAS. YÜK KARŞ.		2.236
Kurumlar vergisi karşılığının ayrılması		
11.180,06 x %20 = 2.236		
31/12/20X0		
691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞ. YAS. YÜK KARŞ.	2.236	
370 DÖ. KARI V. VE DİĞ. YAS. YÜK KARŞ.		2.236
Kurumlar vergisi karşılığının ayrılması		
11.180,06 x %20 = 2.236		
31/12/20X0		
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI	11.180,06	
691 DÖ. KARI V. VE DİĞ. YAS. YÜK KARŞ.		2.236
692 DÖNEM NET KAR VEYA ZARARI		8.944,06
Dönem K/Z hesabının dönem net K/Z hesabına devri		
31/12/20X0		
692 DÖNEM NET KAR VEYA ZARARI	8.944,06	
590 DÖNEM NET KARI		8.944,06
Dönem NET K/Z hesabının dönem net karı hesabına devri		
/		

4.3.4.1. Büyük Defter Kayıtları, Kesin Mizan ve Temel Finansal Tablolar

VUK Uygulaması

100 KASA	
100.000	1.180
36.875	36.875
250	30.000
131.125	**68.055**

101 ALINAN ÇEKLER	
35.400	
35.400	

102 BANKALAR	
1.900.000	1.980
5.900	361.250
60.000	56.980,80
246.40	6.111.81
30.000	436.600
1.800	68.500
130.000	130.000
2.619,78	210.000
	10.200
	60.000
2.130.566.1	**1.341.322.6**

110 HİSSE SENETLERİ	
10.000	
10.000	

120 ALICILAR	
47.200	
47.200	

121 ALACAK SENETLERİ	
44.840	
44.840	

122 ALAC. SEN REES.	
	587.44
	587.44

136 DİĞ. ÇEŞ. ALAC.	
446.60	
1006.50	

150 İLK MADDE VE MALZ.	
4.057	1.413.80
4.172	1.882
675	145,50
6.382,50	530,50
5.179,50	2.569,50
	3.882
20.466	**10.423.30**

151 YARI MAM. - ÜRETİM	
79.736.47	79.736.47
79.736.47	**79.736.47**

152 MAMÜLLER	
79.736.47	79.736.47
79.736.47	**79.736.47**

157 DİĞER STOKLAR	
530.50	
530.50	

158 STOK DEĞ. DÜŞ. KARŞ.	
	530.50
	530.50

190 DEVREDEN KDV	
124.588.65	
124.588.65	

191 İNDİRİLECEK KDV	
180	144.928.65
54.000	
180	
1.481,22	
121,50	
869,85	
932,31	
66.600	
13.500	
2.796,29	
4.220,80	
46,68	
144.928.65	**144.928.65**

242 İŞTİRAKLER	
200.000	
200.000	

252 BİNALAR	
307.250	
370.000	
677.250	

253 TESİS, MAK. VE ÇİH.	
80.000	
80.000	

257 BİRİKMİŞ AMOR.	
	5.333.33
	6.145
	6.000
	17.478.33

258 YAP. OLAN YAT.	
250.000	250.000
20.000	20.000
100.000	100.000
370.000	**370.000**

260 HAKLAR	
200.000	
18.000	
218.000	

262 KURULUŞ VE ÖR. GİD.	
1.800	
1.800	

268 BİRİKMİŞ AMOR.	
	6.000
	13.333.33
	19.333.33

301 FİN. KİR. İŞL. BORÇ.	
52.760	52.760
	52.760
52.760	**105.520**

302 ERT. FİN. KİR. B. MAL.	
20.000	
16.724	
36.724	

320 SATICILAR	
	9.710.22
	9.710.22

321 BORÇ SENETLERİ	
	796.50
	7.252.35
	25.000
	33.048.85

322 BORÇ SENETLERİ	
49.33	
49.33	

331 ORTAKLARA BORÇLAR	
1.980	1.980
1.980	**1.980**

335 PERSONELE BORÇLAR	
	6.946.60
	22.506.50
	29.453.10

360 ÖD. VERGİ VE FONLAR	
	1.159.24
	3.834,39
	69,01
	228,26
	5.290.90

361 ÖD. SOS. GÜV. KES.	
	3.136.74
	10.375,46
	272,76
	902,22
	14.687.18

370 DÖN. KAR. V. D. Y. Y.	
	2.236
	2.236

381 GİDER TAHAKKUKLARI	
	1.666.66
	18.961,28
	20.627,94

391 HESAPLANAN KDV	
20.340	5.400
	7.200
	6.840
	900
20.340	**20.340**

401 FİN. KİR. İŞL. BORÇ.	
52.760	211.036
52.760	**211.036**

402 ERT. FİN. KİR. B. MAL.	
43.796	16.724
43.796	**16.724**

500 SERMAYE	
	1.000.000
	1.000.000
	2.000.000

501 ÖDENMEMİŞ SER.	
1.000.000	1.000.000
1.000.000	1.000.000
2.000.000	**2.000.000**

590 DÖNEM NET KARI	
	8.944,06
	8.944,06

600 YURTİÇİ SATIŞLAR	
30.000	30.000
40.000	40.000
38.000	38.000
108.000	**108.000**

620 SATILAN MAM. MAL.	
79.736,47	79.736,47
79.736,47	**79.736,47**

631 PAZ. SAT. VE DAĞ.	
1.000	1.000
1.000	**1.000**

632 GEN. YÖN. GİD.	
31.064,38	31.064,38
31.064.38	**31.064.38**

642 FAİZ GELİRLERİ	
366.18	119.78
	246,40
366,18	**366,18**

646 KAMBİYO KARLARI	
4.550	250
	2.500
	1.800
4.550	**4.550**

647 REES. FAİZ GİD.	
49,33	49,33
49,33	**49,33**

649 DİĞ. OL. GEL. V. KAR.	
5.000	5.000
5.000	**5.000**

653 KOMİSYON GİDERLERİ	
10.000	10.200
200	
10.200	**10.200**

654 KARŞILIK GİDERLERİ	
530,50	530,50
530,50	**530,50**

657 REES. FAİZ GİD.	
587,44	587,44
587,44	**587,44**

660 KISA VAD. BORÇ. GİD.	
1.666,66	1.666,66
1.666,66	**1.666,66**

679 DİĞ. OL. DIŞI. GİD. VE	
18.000	18.000
18.000	**18.000**

690 DÖNEM K/Z	
124.785,45	135.965,51
11.180,06	
135.965,51	**135.965,51**

691 D. K. V. V. D. Y. Y. K.	
2.236	2.236
2.236	**2.236**

692 DÖN. NET K/Z	
8.944,06	8.944,06
8.944,06	**8.944,06**

710 DİR. İLK M. V. M. GİD.	
1.413,80	1.413,80
1.882	1.882
145,50	145,50
2.569,50	2.569,50
3,882	3,882
9.892,80	**9.892,80**

711 DİR. İLK. VE MALZ. Y.	
1.413,80	1.413,80
1.882	1.882
145,50	145,50
2.569,50	2.569,50
3,882	3,882
9.892,80	**9.892,80**

720 DİREKT İŞÇİLİK GİD.	
30.073,72	30.073,72
6.165,12	6.165,12
601,49	601,49
36.840,33	**36.840,33**

721 DİREKT İŞÇİLİK GİD. Y.	
36.840,33	36.840,33
36.840,33	**36.840,33**

730 GENEL ÜRETİM GİD.	
7.586,82	7.586,82
518,51	518,51
81,35	81,35
6.150	6.150
5.333,33	5.333,33
13.333,33	13.333,33
33.003,34	**33.003,34**

731 GENEL ÜRETİM GİD. Y.	
14.33,68	14.33,68
18.666,66	18.666,66
33.003,34	**33.003,34**

760 PAZ. SAT. VE DAĞ	
1.000	1.000
1.000	**1.000**

760 PAZ. SAT. VE D. GİD.	
1.000	1.000
1.000	**1.000**

770 GENEL YÖNETİM GİD.	
131,88	131,88
64,81	64,81
852,20	852,20
499,15	499,15
9.092,05	9.092,05
1.863,86	1.863,86
181,84	181,84
233,59	233,59
6.145	6.145
6.000	6.000
6.000	6.000
31.064.38	**31.064.38**

771 GENEL YÖN. GİD. Y.	
31.064,38	31.064,38
31.064,38	**31.064,38**

780 FİNANSMAN GİD.	
1.666,66	1.666,66
1.666,66	**1.666,66**

781 FİNANSMAN GİD. Y.	
1.666,66	1.666,66
1.666,66	**1.666,66**

HALİS GIDA 31/12/20X0 TARİHLİ KESİN MİZAN (VUK Çerçevesinde)					
HESAP KODU	***HESAP ADI***	***BORÇ***	***ALACAK***	***BORÇ BAKİYESİ***	***ALACAK BAKİYESİ***
1	**DÖNEN VARLIKLAR**	**2.856.571,02**	**1.725.620,44**	**1.130.950,58**	
10	**HAZIR DEĞERLER**	**2.303.091,18**	**1.409.677,61**	**893.413,57**	
100	**KASA**	**137.125,00**	**68.055,00**	**69.070,00**	
100.01	**TL Kasası**	**100.000,00**	**68.055,00**	**31.945,00**	
100.01.01	Vadesiz TL Kasası	100.000,00	68.055,00	31.945,00	
100.02	**Yabancı Para Kasası**	**37.125,00**		**37.125,00**	
100.02.01	**Vadesiz Yabancı Para Kasası**	**37.125,00**		**37.125,00**	
100.02.01.01	EUR Kasası	37.125,00		37.125,00	
101	**ALINAN ÇEKLER**	**35.400,00**		**35.400,00**	
101.01	ABC Market (20.01.20X1 tarihli)	35.400,00		35.400,00	
102	**BANKALAR**	**2.130.566,18**	**1.341.622,61**	**788.943,57**	
102.01	**İş Bankası**	**2.130.566,18**	**1.341.622,61**	**788.943,57**	
102.01.01	**TL Hesabı**	**1.966.146,40**	**1.341.622,61**	**624.523,79**	
102.01.01.01	Vadesiz TL Hesabı	1.905.900,00	1.341.622,61	564.277,39	
102.01.01.02	Vadeli TL Hesabı	60.246,40		60.246,40	
102.01.02	**Yabancı Para Hesabı**	**164.419,78**		**164.419,78**	
102.01.02.01	**Vadesiz Yabancı Para Hesabı**	**31.800,00**		**31.800,00**	
102.01.02.01.01	USD Hesabı	31.800,00		31.800,00	
102.01.02.02	**Vadeli Yabancı Para Hesabı**	**132.619,78**		**132.619,78**	
102.01.02.02.01	USD Hesabı	132.619,78		132.619,78	
11	**MENKUL KIYMETLER**	**10.000,00**		**10.000,00**	
110	**HİSSE SENETLERİ**	**10.000,00**		**10.000,00**	
110.01	Kılıç A.Ş.	10.000,00		10.000,00	
12	**TİCARİ ALACAKLAR**	**92.040,00**	**587,44**	**91.452,56**	
120	**ALICILAR**	**47.200,00**		**47.200,00**	
120.01	XYZ Market	47.200,00		47.200,00	
121	**ALACAK SENETLERİ**	**44.840,00**		**44.840,00**	
121.01	KLM Market	44.840,00		44.840,00	
122	**ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)**		**587,44**		**587,44**
122.01	TL Cinsinden Senetlerin Reeskontu		587,44		587,44
13	**DİĞER ALACAKLAR**	**1.453,10**		**1.453,10**	
136	**DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR**	**1.453,10**		**1.453,10**	
136.01	Asgari Geçim İndirimi	1.453,10		1.453,10	
15	**STOKLAR**	**180.469,44**	**170.426,74**	**10.042,70**	
150	**İLK MADDE VE MALZEME**	**20.466,00**	**10.423,30**	**10.042,70**	
150.01	Gofretlik Un	4.057,00	1.413,80	2.643,20	
150.02	Ayçiçek Yağı	4.172,00	1.882,00	2.290,00	
150.03	İnek Sütü	675,00	675,00		
150.04	Beyaz Pancar Şekeri	6.382,50	2.569,50	3.813,00	
150.05	Aroma Vericiler	5.179,50	3.882,00	1.297,50	
151	**YARI MAMULLER - ÜRETİM**	**79.736,47**	**79.736,47**		
151.01	Gofret	79.736,47	79.736,47		
152	**MAMÜLLER**	**79.736,47**	**79.736,47**		
152.01	Gofret	79.736,47	79.736,47		
157	**DİĞER STOKLAR**	**530,50**		**530,50**	
157.01	İnek Sütü	530,50		530,50	

158	**STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)**		**530,50**		**530,50**
158.01	Zayi Olan Mallar		530,50		530,50
19	**DİĞER DÖNEN VARLIKLAR**	**269.517,30**	**144.928,65**	**124.588,65**	
190	**DEVREDEN KATMA DEĞER VERGİSİ**	**124.588,65**		**124.588,65**	
190.01	Devreden KDV	124.588,65		124.588,65	
191	**İNDİRİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ**	**144.928,65**	**144.928,65**		
191.01	%18 KDV	140.661,17	140.661,17		
191.02	%8 KDV	4.267,48	4.267,48		
2	**DURAN VARLIKLAR**	**1.547.050,00**	**406.811,66**	**1.140.238,34**	
24	**MALİ DURAN VARLIKLAR**	**200.000,00**		**200.000,00**	
242	**İŞTİRAKLER**	**200.000,00**		**200.000,00**	
242.01	ABC A.Ş.	200.000,00		200.000,00	
25	**MADDİ DURAN VARLIKLAR**	**1.127.250,00**	**387.478,33**	**739.771,67**	
252	**BİNALAR**	**677.250,00**		**677.250,00**	
252.01	Gofret Üretim Tesisi	307.250,00		307.250,00	
252.02	Depo	370.000,00		370.000,00	
253	**TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR**	**80.000,00**		**80.000,00**	
253.01	Süt Soğutma Tankları	80.000,00		80.000,00	
257	**BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)**		**17.478,33**		**17.478,33**
257.01	Süt Soğutma Tankları		5.333,33		5.333,33
257.02	Gofret Üretim Binası		6.145,00		6.145,00
257.03	Depo		6.000,00		6.000,00
258	**YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR**	**370.000,00**	**370.000,00**		
258.01	İşçilik Giderleri	250.000,00	250.000,00		
258.02	İnşaat Malzemesi	20.000,00	20.000,00		
258.03	Öngörülemeyen Giderler	100.000,00	100.000,00		
26	**MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR**	**219.800,00**	**19.333,33**	**200.466,67**	
260	**HAKLAR**	**218.000,00**		**218.000,00**	
260.01	Tam Otomatik Gofret Üretim Hattı	200.000,00		200.000,00	
260.02	Zincir Muhasebe Programı	18.000,00		18.000,00	
262	**KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ**	**1.800,00**		**1.800,00**	
262.01	Kuruluş Giderleri	1.800,00		1.800,00	
268	**BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)**		**19.333,33**		**19.333,33**
268.01	Zincir Muhasebe Programı		6.000,00		6.000,00
268.02	Tam Otomatik Gofret Üretim Hattı		13.333,33		13.333,33
3	**KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR**	**111.853,33**	**242.894,19**		**131.040,86**
30	**MALİ BORÇLAR**	**89.484,00**	**105.520,00**		**16.036,00**
301	**FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR**	**52.760,00**	**105.520,00**		**52.760,00**
301.01	Tam Otomatik Gofret Üretim Hattı	52.760,00	105.520,00		52.760,00
302	**ERTELENMİŞ FİNANSAL KİRALAMA BORÇLANMA MALİYETLERİ (-)**	**36.724,00**		**36.724,00**	
302.01	Tam Otomatik Gofret Üretim Hattı	36.724,00		36.724,00	
32	**TİCARİ BORÇLAR**	**49,33**	**42.759,07**		**42.709,74**
320	**SATICILAR**		**9.710,22**		**9.710,22**
320.01	Beyaz Ticaret		9.710,22		9.710,22
321	**BORÇ SENETLERİ**		**33.048,85**		**33.048,85**
321.01	Siyah Ticaret		796,50		796,50
321.02	Sarı Ticaret		7.252,35		7.252,35
321.03	Çelik A.Ş.		25.000,00		25.000,00
322	**BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-)**	**49,33**		**49,33**	
322.01	TL Cinsinden Senetlerin Reeskontu	49,33		49,33	
33	**DİĞER BORÇLAR**	**1.980,00**	**31.433,10**		**29.453,10**
331	**ORTAKLARA BORÇLAR**	**1.980,00**	**1.980,00**		

331.01	Ali AK	1.980,00	1.980,00		
335	**PERSONELE BORÇLAR**		**29.453,10**		**29.453,10**
335.01	Ödenecek Ücret Borçları		29.453,10		29.453,10
36	**ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER**		**19.978,08**		**19.978,08**
360	**ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR**		**5.290,90**		**5.290,90**
360.01	Gelir Vergisi		4.993,63		4.993,63
360.02	Damga Vergisi		297,27		297,27
361	**ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ**		**14.687,18**		**14.687,18**
361.01	Normal Personel Sigorta Primi		13.512,20		13.512,20
361.02	İşsizlik Primi		1.174,98		1.174,98
37	**BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI**		**2.236,00**		**2.236,00**
370	**DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI**		**2.236,00**		**2.236,00**
370.01	Dönem Karı Ver. ve Yas. Yük. Karş.		2.236,00		2.236,00
38	**GELECEK AYLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI**		**20.627,94**		**20.627,94**
381	**GİDER TAHAKKUKLARI**		**20.627,94**		**20.627,94**
381.01	Finansal Kiralama Faiz Giderleri		1.666,66		1.666,66
381.02	Fatura Gider Tahakkukları		18.961,28		18.961,28
39	**DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR**	**20.340,00**	**20.340,00**		
391	**HESAPLANAN KDV**	**20.340,00**	**20.340,00**		
391.01	%18 KDV	20.340,00	20.340,00		
4	**UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR**	**96.556,00**	**227.760,00**		**131.204,00**
40	**MALİ BORÇLAR**	**96.556,00**	**227.760,00**		**131.204,00**
401	**FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR**	**52.760,00**	**211.036,00**		**158.276,00**
401.01	Tam Otomatik Gofret Üretim Hattı	52.760,00	211.036,00		158.276,00
402	**ERTELENMİŞ FİNANSAL KİRALAMA BORÇLANMA MALİYETLERİ (-)**	**43.796,00**	**16.724,00**	**27.072,00**	
402.01	Tam Otomatik Gofret Üretim Hattı	43.796,00	16.724,00	27.072,00	
5	**ÖZ KAYNAKLAR**	**2.000.000,00**	**4.008.944,06**		**2.008.944,06**
50	**ÖDENMİŞ SERMAYE**	**2.000.000,00**	**4.000.000,00**		**2.000.000,00**
500	**SERMAYE**		**2.000.000,00**		**2.000.000,00**
500.01	Ali AK		1.000.000,00		1.000.000,00
500.02	Bekir BİR		1.000.000,00		1.000.000,00
501	**ÖDENMEMİŞ SERMAYE (-)**	**2.000.000,00**	**2.000.000,00**		
501.01	Ali AK	1.000.000,00	1.000.000,00		
501.02	Bekir BİR	1.000.000,00	1.000.000,00		
59	**DÖNEM NET KARI (ZARARI)**		**8.944,06**		**8.944,06**
590	**DÖNEM NET KARI**		**8.944,06**		**8.944,06**
590.01	Dönem Net Karı		8.944,06		8.944,06
6	**GELİR TABLOSU HESAPLARI**	**407.896,53**	**407.896,53**		
60	**BRÜT SATIŞLAR**	**108.000,00**	**108.000,00**		
600	**YURTİÇİ SATIŞLAR**	**108.000,00**	**108.000,00**		
600.01	Vanilyalı Gofret	30.000,00	30.000,00		
600.02	Çikolatalı Gofret	40.000,00	40.000,00		
600.03	Çilekli Gofret	38.000,00	38.000,00		
62	**SATIŞLARIN MALİYETİ (-)**	**79.736,47**	**79.736,47**		
620	**SATILAN MAMÜLLER MALİYETİ (-)**	**79.736,47**	**79.736,47**		
620.01	Gofret	79.736,47	79.736,47		
63	**FAALİYET GİDERLERİ (-)**	**32.064,38**	**32.064,38**		
631	**PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ (-)**	**1.000,00**	**1.000,00**		
631.01	Paz. Sat. ve Dağ Gid.	1.000,00	1.000,00		
632	**GENEL YÖNETİM GİDERLERİ (-)**	**31.064,38**	**31.064,38**		
632.01	Genel Yönetim Gid.	31.064,38	31.064,38		

64	**DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR**	**9.965,51**	**9.965,51**		
642	**FAİZ GELİRLERİ**	**366,18**	**366,18**		
642.01	Faiz Gelirleri	366,18	366,18		
646	**KAMBİYO KARLARI**	**4.550,00**	**4.550,00**		
646.01	Yabancı Para Değerleme Karları	4.550,00	4.550,00		
647	**REESKONT FAİZ GELİRLERİ**	**49,33**	**49,33**		
647.01	Reeskont Faiz Gelirleri	49,33	49,33		
649	**DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR**	**5.000,00**	**5.000,00**		
649.01	Depo Kira Gelirleri	5.000,00	5.000,00		
65	**DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)**	**11.317,94**	**11.317,94**		
653	**KOMİSYON GİDERLERİ (-)**	**10.200,00**	**10.200,00**		
653.01	Menkul Kıymet İşlem Komisyonları	10.200,00	10.200,00		
654	**KARŞILIK GİDERLERİ (-)**	**530,50**	**530,50**		
654.01	Zayi Olan Mallar	530,50	530,50		
657	**REESKONT FAİZ GİDERLERİ (-)**	**587,44**	**587,44**		
657.01	Reeskont Faiz Giderleri	587,44	587,44		
66	**FİNANSMAN GİDERLERİ (-)**	**1.666,66**	**1.666,66**		
660	**KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ (-)**	**1.666,66**	**1.666,66**		
660.01	Kısa Vadeli Borç. Gid.	1.666,66	1.666,66		
67	**OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR**	**18.000,00**	**18.000,00**		
679	**DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR**	**18.000,00**	**18.000,00**		
679.01	KOSGEB Teşviği	18.000,00	18.000,00		
69	**DÖNEM NET KARI (ZARARI)**	**147.145,57**	**147.145,57**		
690	**DÖNEM KARI VEYA ZARARI**	**135.965,51**	**135.965,51**		
690.01	Dönem K/Z	135.965,51	135.965,51		
691	**DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI (-)**	**2.236,00**	**2.236,00**		
691.01	Dönem Karı Ver. ve Yas. Yük. Karş.	2.236,00	2.236,00		
692	**DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI**	**8.944,06**	**8.944,06**		
692.01	Dönem Net Karı veya Zararı	8.944,06	8.944,06		
7	**MALİYET HESAPLARI (7/A SEÇENEĞİ)**	**226.935,02**	**226.935,02**		
71	**DİREKT İLKMADDE VE MALZEME GİDERLERİ**	**19.785,60**	**19.785,60**		
710	**DİREKT İLKMADDE VE MALZEME GİDERLERİ**	**9.892,80**	**9.892,80**		
710.01	Gofretlik Un	1.413,80	1.413,80		
710.02	Ayçiçek Yağı	1.882,00	1.882,00		
710.03	İnek Sütü	145,50	145,50		
710.04	Beyaz Pancar Şekeri	2.569,50	2.569,50		
710.05	Aroma Vericiler	3.882,00	3.882,00		
711	**DİREKT İLKMADDE VE MALZEME YANSITMA HESABI**	**9.892,80**	**9.892,80**		
711.01	Gofretlik Un	1.413,80	1.413,80		
711.02	Ayçiçek Yağı	1.882,00	1.882,00		
711.03	İnek Sütü	145,50	145,50		
711.04	Beyaz Pancar Şekeri	2.569,50	2.569,50		
711.05	Aroma Vericiler	3.882,00	3.882,00		
72	**DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ**	**73.680,66**	**73.680,66**		
720	**DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ**	**36.840,33**	**36.840,33**		
720.10	**Personel Ücretleri**	**36.840,33**	**36.840,33**		
720.10.01	Normal Personel Ücretleri	30.073,72	30.073,72		
720.10.03	İşveren Payı	6.165,12	6.165,12		
720.10.04	İşveren İşsizlik Payı	601,49	601,49		
721	**DİREKT İŞCİLİK GİDERLERİ YANSITMA HESABI**	**36.840,33**	**36.840,33**		
721.01	Normal Personel Ücretleri	36.840,33	36.840,33		
73	**GENEL ÜRETİM GİDERLERİ**	**66.006,68**	**66.006,68**		

730	**GENEL ÜRETİM GİDERLERİ**	**33.003,34**	**33.003,34**		
730.01	Elektrik Giderleri	7.586,82	7.586,82		
730.02	Su Giderleri	518,51	518,51		
730.03	Telefon/İnternet Giderleri	81,35	81,35		
730.04	Doğalgaz Giderleri	6.150,00	6.150,00		
730.99	**Amortismanlar**	**18.666,66**	**18.666,66**		
730.99.01	Süt Soğutma Tankı Amortismanı	5.333,33	5.333,33		
730.99.02	Tam Otomatik Gofret Üretim Hattı İtfa Payı	13.333,33	13.333,33		
731	**GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI**	**33.003,34**	**33.003,34**		
731.01	Dışardan Sağlanan Fayda Ve Hizmetler	14.336,68	14.336,68		
731.02	Amortisman	18.666,66	18.666,66		
76	**PAZARLAMA SATIŞ YE DAĞITIM GİDERLERİ**	**2.000,00**	**2.000,00**		
760	**PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ**	**1.000,00**	**1.000,00**		
760.01	Kargo Gideri	1.000,00	1.000,00		
761	**PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ YANSITMA HESABI**	**1.000,00**	**1.000,00**		
761.01	Paz. Sat. ve Dağ. Gid. Yans.	1.000,00	1.000,00		
77	**GENEL YÖNETİM GİDERLERİ**	**62.128,76**	**62.128,76**		
770	**GENEL YÖNETİM GİDERLERİ**	**31.064,38**	**31.064,38**		
770.02	Elektrik Giderleri	131,88	131,88		
770.03	Su Giderleri	64,81	64,81		
770.04	Telefon/İnternet Giderleri	852,20	852,20		
770.05	Doğalgaz Giderleri	499,15	499,15		
770.10	**Personel Ücretleri**	**11.137,75**	**11.137,75**		
770.10.01	Normal Personel Ücretleri	9.092,05	9.092,05		
770.10.03	İşveren Payı	1.863,86	1.863,86		
770.10.04	İşveren İşsizlik Primi	181,84	181,84		
770.20	**KKEG**	**233,59**	**233,59**		
770.20.01	Özel İletişim Vergisi	233,59	233,59		
770.99	**Amortismanlar**	**18.145,00**	**18.145,00**		
770.99.01	Gofret Üretim Binası Amortismanı	6.145,00	6.145,00		
770.99.02	Depo Amortismanı	6.000,00	6.000,00		
770.99.03	Zincir Muhasebe Programı İtfa Payı	6.000,00	6.000,00		
771	**GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI**	**31.064,38**	**31.064,38**		
771.01	Genel Yönetim Giderleri Yansıtma	31.064,38	31.064,38		
78	**FİNANSMAN GİDERLERİ**	**3.333,32**	**3.333,32**		
780	**FİNANSMAN GİDERLERİ**	**1.666,66**	**1.666,66**		
780.01	Finansal Kiralama Faiz Giderleri	1.666,66	1.666,66		
781	**FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA HESABI**	**1.666,66**	**1.666,66**		
781.01	Finansman Giderleri Yansıtma	1.666,66	1.666,66		
	TOPLAM	***7.246.860,90***	***7.246.860,90***	***2.372.963,85***	***2.372.963,85***

İŞLETME AYRINTILI BİLANÇO			
Halis Çik. ve Şek. Gıda San. ve Ticaret Ltd. Şti.		**Tarih:**	**31/12/20X0**
AKTİF (VARLIKLAR)	**Cari Dönem**	**PASİF(KAYNAKLAR)**	**Cari Dönem**
I- DÖNEN VARLIKLAR	1.130.950,58	**I- KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR**	131.040,86
A-HAZIR DEĞERLER	893.413,57	**A-MALİ BORÇLAR**	16.036,00
1-KASA	69.070,00	2-FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR	52.760,00
2-ALINAN ÇEKLER	35.400,00	3-ERTELENMİŞ FİNANSAL KİRALAMA BORÇLANMA MALİYETLERİ (-)	36.724,00
3-BANKALAR	788.943,57	**B-TİCARİ BORÇLAR**	42.709,74
B-MENKUL KIYMETLER	10.000,00	1-SATICILAR	9.710,22
1-HİSSE SENETLERİ	10.000,00	2-BORÇ SENETLERİ	33.048,85
C-TİCARİ ALACAKLAR	91.452,56	3-BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-)	49,33
1-ALICILAR	47.200,00	**C-DİĞER BORÇLAR**	29.453,10
2-ALACAK SENETLERİ	44.840,00	1-ORTAKLARA BORÇLAR	0,00
3-ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)	587,44	4-PERSONELE BORÇLAR	29.453,10
D-DİĞER ALACAKLAR	1.453,10	**F-ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER**	19.978,08
5-DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	1.453,10	1-ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	5.290,90
E-STOKLAR	10.042,70	2-ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ	14.687,18
1-İLK MADDE VE MALZEME	10.042,70	**G-BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI**	2.236,00
2-YARI MAMULLER - ÜRETİM	0,00	1-DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI	2.236,00
3-MAMÜLLER	0,00	**H-GELECEK AYLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI**	20.627,94
5-DİĞER STOKLAR	530,50	2-GİDER TAHAKKUKLARI	20.627,94
6-STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)	530,50	**I-DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR**	0,00
H-DİĞER DÖNEN VARLIKLAR	124.588,65	1-HESAPLANAN KDV	0,00
1-DEVREDEN KATMA DEĞER VERGİSİ	124.588,65	**II- UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR**	131.204,00
2-İNDİRİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ	0,00	**A-MALİ BORÇLAR**	131.204,00
II- DURAN VARLIKLAR	1.140.238,34	2-FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR	158.276,00
C-MALİ DURAN VARLIKLAR	200.000,00	3-ERTELENMİŞ FİNANSAL KİRALAMA BORÇLANMA MALİYETLERİ (-)	27.072,00
3-İŞTİRAKLER	200.000,00	**III- ÖZ KAYNAKLAR**	2.008.944,06
D-MADDİ DURAN VARLIKLAR	739.771,67	**A-ÖDENMİŞ SERMAYE**	2.000.000,00
3-BİNALAR	677.250,00	1-SERMAYE	2.000.000,00
4-TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	80.000,00	2-ÖDENMEMİŞ SERMAYE (-)	0,00
8-BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	17.478,33	**F-DÖNEM NET KARI (ZARARI)**	8.944,06
9-YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	0,00	1-DÖNEM NET KARI	8.944,06
E-MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	200.466,67		
1-HAKLAR	218.000,00		
3-KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ	1.800,00		
7-BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	19.333,33		
AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI	2.271.188,92	**PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI**	2.271.188,92

İŞLETME AYRINTILI GELİR TABLOSU	
Halis Çik. ve Şek. Gıda San. ve Ticaret Ltd. Şti.	**Tarih: 31/12/20X0**
	Cari Dönem
A- BRÜT SATIŞLAR	108.000,00
1-YURTİÇİ SATIŞLAR	108.000,00
B- NET SATIŞLAR	108.000,00
C- SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	79.736,47
1-SATILAN MAMÜLLER MALİYETİ (-)	79.736,47
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI	28.263,53
E- FAALİYET GİDERLERİ (-)	32.064,38
1-PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ (-)	1.000,00
2-GENEL YÖNETİM GİDERLERİ (-)	31.064,38
FAALİYET KARI VEYA ZARARI (-)	-3.800,85
F- DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR	9.965,51
1-FAİZ GELİRLERİ	366,18
2-KAMBİYO KARLARI	4.550,00
3-REESKONT FAİZ GELİRLERİ	49,33
4-DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR	5.000,00
G- DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)	11.317,94
1-KOMİSYON GİDERLERİ (-)	10.200,00
2-KARŞILIK GİDERLERİ (-)	530,50
3-REESKONT FAİZ GİDERLERİ (-)	587,44
H- FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	1.666,66
1-KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ (-)	1.666,66
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR (-)	-6.819,94
I- OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR	18.000,00
1-DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR	18.000,00
DÖNEM KARI VEYA ZARARI	11.180,06
J- DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI (-)	2.236,00
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	8.944,06

TMS/TFRS Uygulaması

100 KASA	
100.000	1.180
36.875	36.875
1.250	30.000
138.125	**68.055**

102 BANKALAR	
1.900.000	1.980
5.900	361.250
60.000	56.980,80
245,40	6.111,81
30.000	436.600
2.040	68.500
130.000	130.000
3.619,62	60.000
	210.000
	10.200
2.131.805	**1.341.622.6**

110 G. U. D. F. K/Z Y. F. V.	
10.200	
4.500	
14.700	

120 ALICILAR	
47.200	
47.200	

121 ALACAK SENETLERİ	
44.840	
44.840	

122 ALINAN İLERİ TAR.	
35.400	
35.400	

127 TİCARİ ALAC. REES.	
	8.333.34
	7.166,67
	1.124.78
	16.624.79

146 DİĞER ÇEŞİTLİ ALAC.	
446.60	
1.006,50	
1.453.10	

150 İLK MADDE VE MALZ.	
2.557	1.413.80
2.672	1.882
675	145.50
4.382.50	530.50
5.179,50	2.569,50
	3.882
15.466	**10.423.30**

151 YARI MAM. - ÜRETİM	
63.003.14	63.003.14
63.003.14	**63.003.14**

152 MAMULLER	
63.003.14	63.003.14
63.003.14	**63.003.14**

157 DİĞER STOKLAR	
530.50	
530.50	

158 STOK DEĞ. DÜŞ. KARŞ.	
	530,50
	530,50

190 DEVREDEN KDV	
124.588,65	
124.588,65	

191 İNDİRİLECEK KDV	
54.360	140.661,17
1.481,22	4.267,48
121,50	
869,85	
932,31	
66.600	
13.500	
2.796,29	
4.267,48	
144.928.65	**144.928.65**

202 YATIRIM AMAÇLI BİN.	
270.000	
30.000	
300.000	

199 SAT. A. E. T. V. V. D. F.	
74.864,87	
5.135,13	
80.000	

242 ÖN. ET. SAH. OL. İŞ.	
210.000	
70.000	
280.000	

250 ARAZİ VE ARSALAR	
75.000	7.500
75.000	**7.500**

252 BİNALAR	
232.250	23.225
232.250	**23.225**

253 TES. MAK. VE CİH.	
200.000	75.661,15
75.661,15	
275.661.15	**75.661.15**

257 BİRİKMİŞ AMOR.	
796.28	3.333.33
48,38	483,85
	1.000
844.66	**4.817.18**

258 YAP. OLAN YAT.	
250.000	250.000
20.000	20.000
100.000	100.000
370.000	**370.000**

263 YAZILIM PROG.	
18.000	
18.000	

267 BİR. AMOR. VE D. D.	
	750
	750

283 ERT. VERGİ VARLIK.	
46.249,97	
46.249,97	

301 FİN. KİR. İŞL. BORÇ.	
52.760	52.760
	52.760
52.760	**105.520**

302 ERT. FİN. KİR. B. M.	
20.000	
16.724	
36.724	

320 SATICILAR	
	9.710,22
	9.710,22

326 VER. İL. TAR. ÇEK.	
	796.50
	7.252,35
	25.000
	33.048.85

329 TİCARİ BORÇLAR	
	2.750
	1.666,67
	4.338,85
	2.222,17
	10.977,69

331 ORTAKLARA BORÇLAR	
1.980	1.980
1.980	**1.980**

335 KİLİT PERS. BORÇLAR	
	6.946,60
	22.506,50
	29.453,10

360 ÖDENECEK VER. VE F.	
	1.159,24
	3.834,39
	69,01
	228,26
	5.290,90

361 ÖD. SOS. GÜV. KES.	
	3.136,74
	10.375,46
	272,76
	902,22
	14.687,18

379 DİĞER BORÇ KARŞ.	
	75.000
	50.000
	125.000

381 GİDER TAHAKKUK.	
	1.666
	18.961,28
	20.627,94

382 ALINAN DEV. TEŞ.	
	500
	5.833,33
	6.333,33

391 HESAPLANAN KDV	
20.340	5.400
	7.200
	6.840
	900
20.340	**20.340**

401 FİN. KİR. İŞL. BORÇ.	
52.760	211.036
52.760	**211.036**

402 ERT. FİN. KİR. B. M.	
43.796	16.724
43.796	**16.724**

482 ALINAN DEV. TEŞ.	
5.833,33	17.500
5.833,33	**17.500**

483 ERT. VER. YÜK.	
	24.752,93
	24.752,93

500 SERMAYE	
	1.000.000
	1.000.000
	2.000.000

501 ÖDENMEMİŞ SER.	
1.000.000	1.000.000
1.000.000	1.000.000
2.000.000	**2.000.000**

591 DÖNEM NET ZARARI	
103.928,91	
103.928,91	

600 YURT İÇİ SATIŞLAR	
30.000	30.000
30.000	30.000
30.000	30.000
90.000	**90.000**

620 SATILAN MAM. MAL.	
63.003,14	63.003,14
63.003,14	**63.003,14**

625 DAĞ. GEN. ÜR. MAL.	
1.400	1.400
1.400	**1.400**

627 STOK DEĞ. DÜŞ. K. G.	
530,50	530,50
530,50	**530,50**

631 PAZ. SAT. VE DAĞ.	
1.000	1.000
1.000	**1.000**

632 GEN. YÖN. GİD.	
16.953,23	16.953,23
16.953,23	**16.953,23**

641 YAT. AMAÇ. GAY. GEL.	
5.000	5.000
5.000	**5.000**

642 FAİZ GELİRLERİ	
2.865,01	1.666,66
	833,33
	119,62
	245,40
2.865,01	**2.865,01**

646 KAMBİYO KARLARI	
6.790	1.250
	3.500
	2.040
6.790	**6.790**

647 GER. UY. DEĞ. AR. K.	
39.635,13	30.000
2.222,17	4.500
	5.135,13
	2.222,17
41.857,30	**41.857,30**

649 DİĞER GELİR VE KAR.	
70.000	70.000
70.000	**70.000**

651 YAT. AMAÇ. GAY. GİD.	
100.000	100.000
100.000	**100.000**

654 KARŞILIK GİDERLERİ	
50.000	50.000
50.000	**50.000**

657 GER. UY. DEĞ. AZ. Z.	
1.124,78	31.801,40
30.676,62	
31.801,40	**31.801,40**

659 DİĞ. GİD. VE ZAR.	
75.000	75.000
75.000	**75.000**

660 KISA VAD. BORÇ. GİD.	
2.249,99	2.249,99
2.249,99	**2.249,99**

690 SÜRD. FAAL. DÖN. K/Z	
341.938,26	216.512,31
	125.425,95
341.938,26	**341.938,26**

692 SÜRD. F. ERT. V. Gİ.E.	
24.752,93	24.752,93
24.752,93	**24.752,93**

692 SÜRD. F. ERT. V. GE.E.	
46.249,97	46.249,97
46.249,97	**46.249,97**

694 SÜR. F. DÖN. NET K/Z	
103.928,91	103.928,91
103.928,91	**103.928,91**

710 DİR. İLK MD. VE MALZ.	
1.413,80	1.413,80
1.882	1.882
145,50	145,50
2.569,50	2.569,50
3.882	3.882
9.892,80	**9.892,80**

711 DİR. İLK M. VE MALZ.	
1.413,80	1.413,80
1.882	1.882
145,50	145,50
2.569,50	2.569,50
3.882	3.882
9.892,80	**9.892,80**

720 DİR. İŞÇİLİK GİD.	
30.073,72	30.073,72
6.165,12	6.165,12
601,49	601,49
36.840,33	**36.840,33**

721 DİR. İŞÇİ. GİD. YANS.	
36.840,33	36.840,33
36.840,33	**36.840,33**

730 GENEL ÜRETİM GİD.	
7.586,82	7.586,82
518,51	518,51
81,35	81,35
6.150	6.150
3.333,33	3.333,33
17.670,01	**17.670,01**

731 GENEL ÜRETİM GİD. Y.	
14.336,68	14.336,68
3.333,33	3.333,33
17.670,01	**17.670,01**

760 PAZ. SAT. VE DAĞ. GİD.	
1.000	1.000
1.000	**1.000**

761 PAZ. SAT. VE D. GİD. Y.	
1.000	1.000
1.000	**1.000**

770 GENEL YÖNETİM GİD.	
1.800	1.800
131,88	131,88
64,81	64,81
852,20	852,20
499,15	499,15
9.092,05	9.092,05
1.863,86	1.863,86
181,84	181,84
233,59	233,59
483,85	483,85
1.000	1.000
750	750
16.953.23	**16.953.23**

771 GENEL YÖN. GİD.	
16.953,23	16.953,23
16.953,23	**16.953,23**

780 FİNANSMAN GİD.	
1.666,66	1.666,66
250	250
333,33	333,33
2.249,99	**2.249,99**

781 FİNANS. GİD. YANS.	
2.249,99	2.249,99
2.249,99	**2.249,99**

HALİS GIDA 31/12/20X0 TARİHLİ KESİN MİZAN(TMS/TFRS Çerçevesinde)					
HESAP KODU	***HESAP ADI***	***BORÇ***	***ALACAK***	***BORÇ BAKİYESİ***	***ALACAK BAKİYESİ***
1	**DÖNEN VARLIKLAR**	**2.905.043,20**	**1.708.191,13**	**1.196.852,07**	
10	**NAKİT VE NAKİT BENZERİ VARLIKLAR**	**2.269.930,02**	**1.409.677,61**	**860.252,41**	
100	**KASA**	**138.125,00**	**68.055,00**	**70.070,00**	
100.01	**TL Kasası**	**100.000,00**	**68.055,00**	**31.945,00**	
100.01.01	Vadesiz TL Kasası	100.000,00	68.055,00	31.945,00	
100.02	**Yabancı Para Kasası**	**38.125,00**		**38.125,00**	
100.02.01	**Vadesiz Yabancı Para Kasası**	**38.125,00**		**38.125,00**	
100.02.01.01	EUR Kasası	38.125,00		38.125,00	
102	**BANKALAR**	**2.131.805,02**	**1.341.622,61**	**790.182,41**	
102.01	**İş Bankası**	**2.131.805,02**	**1.341.622,61**	**790.182,41**	
102.01.01	**TL Hesabı**	**1.966.145,40**	**1.341.622,61**	**624.522,79**	
102.01.01.01	Vadesiz TL Hesabı	1.905.900,00	1.341.622,61	564.277,39	
102.01.01.02	Vadeli TL Hesabı	60.245,40		60.245,40	
102.01.02	**Yabancı Para Hesabı**	**165.659,62**		**165.659,62**	
102.01.02.01	**Vadesiz Yabancı Para Hesabı**	**32.040,00**		**32.040,00**	
102.01.02.01.01	USD Hesabı	32.040,00		32.040,00	
102.01.02.02	**Vadeli Yabancı Para Hesabı**	**133.619,62**		**133.619,62**	
102.01.02.02.01	USD Hesabı	133.619,62		133.619,62	
11	**FİNANSAL VARLIKLAR**	**14.700,00**		**14.700,00**	
110	**GERÇEĞE UYGUN DEĞER FARKI KAR VEYA ZARAR YAZILAN VARLIKLAR**	**14.700,00**		**14.700,00**	
110.01	Kılıç A.Ş.	14.700,00		14.700,00	
12	**TİCARİ ALACAKLAR**	**127.440,00**	**16.624,79**	**110.815,21**	
120	**ALICILAR**	**47.200,00**		**47.200,00**	
120.01	XYZ Market	47.200,00		47.200,00	
121	**ALACAK SENETLERİ**	**44.840,00**		**44.840,00**	
121.01	KLM Market	44.840,00		44.840,00	
122	**ALINAN İLERİ TARİHLİ ÇEKLER**	**35.400,00**		**35.400,00**	
122.01	ABC Market (20.01.20X1 tarihli)	35.400,00		35.400,00	
127	**TİCARİ ALACAKLAR REESKONTU**		**16.624,79**		**16.624,79**
127.01	Ticari Alacaklar Reeskontu		16.624,79		16.624,79
14	**DİĞER ALACAKLAR**	**1.453,10**		**1.453,10**	
146	**DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR**	**1.453,10**		**1.453,10**	
146.01	Asgari Geçim İndirimi	1.453,10		1.453,10	
15	**STOKLAR**	**142.002,78**	**136.960,08**	**5.042,70**	
150	**İLK MADDE VE MALZEME**	**15.466,00**	**10.423,30**	**5.042,70**	
150.01	Gofretlik Un	2.557,00	1.413,80	1.143,20	
150.02	Ayçiçek Yağı	2.672,00	1.882,00	790,00	
150.03	İnek Sütü	675,00	675,00		
150.04	Beyaz Pancar Şekeri	4.382,50	2.569,50	1.813,00	
150.05	Aroma Vericiler	5.179,50	3.882,00	1.297,50	
151	**YARI MAMULLER - ÜRETİM**	**63.003,14**	**63.003,14**		
151.01	Gofret	63.003,14	63.003,14		
152	**MAMÜLLER**	**63.003,14**	**63.003,14**		
152.01	Gofret	63.003,14	63.003,14		
157	**DİĞER STOKLAR**	**530,50**		**530,50**	

157.01	İnek Sütü	530,50		530,50	
158	**STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)**		**530,50**		**530,50**
158.01	Zayi Olan Mallar		530,50		530,50
19	**DİĞER DÖNEN VARLIKLAR**	**349.517,30**	**144.928,65**	**204.588,65**	
190	**DEVREDEN KATMA DEĞER VERGİSİ**	**124.588,65**		**124.588,65**	
190.01	Devreden KDV	124.588,65		124.588,65	
191	**İNDİRİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ**	**144.928,65**	**144.928,65**		
191.01	%18 KDV	140.661,17	140.661,17		
191.02	%8 KDV	4.267,48	4.267,48		
199	**SATIŞ AMACIYLA ELDE TUTULAN VARLIKLAR VE DURDURULAN FAALİYETLER**	**80.000,00**		**80.000,00**	
199.01	Süt Soğutma Tankları	80.000,00		80.000,00	
2	**DURAN VARLIKLAR**	**1.598.005,78**	**481.953,33**	**1.116.052,45**	
20	**YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER**	**300.000,00**		**300.000,00**	
202	**YATIRIM AMAÇLI BİNALAR**	**300.000,00**		**300.000,00**	
202.01	Depo	300.000,00		300.000,00	
24	**FİNANSAL DURAN VARLIKLAR**	**280.000,00**		**280.000,00**	
242	**ÖNEMLİ TKİYE SAHİP OLUNANA İŞTİRAKLER**	**280.000,00**		**280.000,00**	
242.01	ABC A.Ş.	280.000,00		280.000,00	
25	**MADDİ DURAN VARLIKLAR**	**1.253.755,81**	**481.203,33**	**772.552,48**	
250	**ARAZİ VE ARSALAR**	**75.000,00**	**7.500,00**	**67.500,00**	
250.01	Gofret Üretim Tesisi Arsası	75.000,00	7.500,00	67.500,00	
252	**BİNALAR**	**232.250,00**	**23.225,00**	**209.025,00**	
252.01	Gofret Üretim Binası	232.250,00	23.225,00	209.025,00	
253	**TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR**	**275.661,15**	**75.661,15**	**200.000,00**	
253.01	Tam Otomatik Gofret Üretim Hattı	200.000,00		200.000,00	
253.02	Süt Soğutma Tankları	75.661,15	75.661,15		
257	**BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)**	**844,66**	**4.817,18**		**3.972,52**
257.01	Süt Soğutma Tankları	796,28		796,28	
257.02	Tam Otomatik Gofret Üretim Hattı		3.333,33		3.333,33
257.03	Gofret Üretim Binası	48,38	483,85		435,47
257.04	Depo		1.000,00		1.000,00
258	**YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR**	**370.000,00**	**370.000,00**		
258.01	İşçilik Giderleri	250.000,00	250.000,00		
258.02	İnşaat Malzemesi	20.000,00	20.000,00		
258.03	Öngörülemeyen Giderler	100.000,00	100.000,00		
26	**MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR**	**18.000,00**	**750,00**	**17.250,00**	
263	**YAZILIM PROGRAMLARI**	**18.000,00**		**18.000,00**	
263.01	Zincir Muhasebe Programı	18.000,00		18.000,00	
267	**BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)**		**750,00**		**750,00**
267.01	Zincir Muhasebe Programı		750,00		750,00
28	**GELECEK YILLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI**	**46.249,97**		**46.249,97**	
283	**ERTELENMİŞ VERGİ VARLIKLARI**	**46.249,97**		**46.249,97**	
283.01	Ertelenmiş Vergi Varlıkları	46.249,97		46.249,97	
3	**KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR**	**122.781,69**	**371.991,52**		**249.209,83**
30	**FİNANSAL BORÇLAR**	**89.484,00**	**105.520,00**		**16.036,00**
301	**FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR**	**52.760,00**	**105.520,00**		**52.760,00**
301.01	Tam Otomatik Gofret Üretim Hattı	52.760,00	105.520,00		52.760,00
302	**ERTELENMİŞ FİNANSAL KİRALAMA BORÇLANMA MALİYETLERİ (-)**	**36.724,00**		**36.724,00**	
302.01	Tam Otomatik Gofret Üretim Hattı	36.724,00		36.724,00	
32	**TİCARİ BORÇLAR**	**10.977,69**	**42.759,07**		**31.781,38**

320	**SATICILAR**		**9.710,22**		**9.710,22**
320.01	Beyaz Ticaret		9.710,22		9.710,22
324	**VERİLEN İLERİ TARİHLİ ÇEKLER**		**33.048,85**		**33.048,85**
324.01	Siyah Ticaret		796,50		796,50
324.02	Sarı Ticaret		7.252,35		7.252,35
324.03	Çelik A.Ş.		25.000,00		25.000,00
329	**TİCARİ BORÇLAR REESKONTU**	**10.977,69**		**10.977,69**	
329.01	Ticari Borçlar Reeskontu	10.977,69		10.977,69	
33	**İLİŞKİLİ TARAFLARA BORÇLAR**	**1.980,00**	**31.433,10**		**29.453,10**
331	**ORTAKLARA BORÇLAR**	**1.980,00**	**1.980,00**		
331.01	Ali Ak	1.980,00	1.980,00		
335	**KİLİT PERSONELE BORÇLAR**		**29.453,10**		**29.453,10**
335.01	Ödenecek Ücret Borçları		29.453,10		29.453,10
36	**ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER**		**19.978,08**		**19.978,08**
360	**ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR**		**5.290,90**		**5.290,90**
360.01	Gelir Vergisi		4.993,63		4.993,63
360.02	Damga Vergisi		297,27		297,27
361	**ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ**		**14.687,18**		**14.687,18**
361.01	Normal Personel Sigorta Primi		13.512,20		13.512,20
361.02	İşsizlik Primi		1.174,98		1.174,98
37	**BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI**		**125.000,00**		**125.000,00**
379	**DİĞER BORÇ KARŞILIKLARI**		**125.000,00**		**125.000,00**
379.01	Patent İhlali Karşılık Gideri		75.000,00		75.000,00
379.02	Yeniden Yapılandırma Karşılığı		50.000,00		50.000,00
38	**GELECEK AYLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI**		**26.961,27**		**26.961,27**
381	**GİDER TAHAKKUKLARI**		**20.627,94**		**20.627,94**
381.01	Finansal Kiralama Faiz Giderleri		1.666,66		1.666,66
381.02	Fatura Gider Tahakkukları		18.961,28		18.961,28
382	**ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ**		**6.333,33**		**6.333,33**
382.01	KOSGEB Teşviği		6.333,33		6.333,33
39	**DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR**	**20.340,00**	**20.340,00**		
391	**HESAPLANAN KDV**	**20.340,00**	**20.340,00**		
391.01	%18 KDV	20.340,00	20.340,00		
4	**UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR**	**102.389,33**	**270.012,93**		**167.623,60**
40	**FİNANSAL BORÇLAR**	**96.556,00**	**227.760,00**		**131.204,00**
401	**FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR**	**52.760,00**	**211.036,00**		**158.276,00**
401.01	Tam Otomatik Gofret Üretim Hattı	52.760,00	211.036,00		158.276,00
402	**ERTELENMİŞ FİNANSAL KİRALAMA BORÇLANMA MALİYETLERİ (-)**	**43.796,00**	**16.724,00**	**27.072,00**	
402.01	Tam Otomatik Gofret Üretim Hattı	43.796,00	16.724,00	27.072,00	
48	**GELECEK YILLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI**	**5.833,33**	**42.252,93**		**36.419,60**
482	**ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ**	**5.833,33**	**17.500,00**		**11.666,67**
482.01	KOSGEB Teşviği	5.833,33	17.500,00		11.666,67
483	**ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜKLERİ**		**24.752,93**		**24.752,93**
483.01	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü		24.752,93		24.752,93
5	**ÖZ KAYNAKLAR**	**2.103.928,91**	**4.000.000,00**		**1.896.071,09**
50	**ÖDENMİŞ SERMAYE**	**2.000.000,00**	**4.000.000,00**		**2.000.000,00**
500	**SERMAYE**		**2.000.000,00**		**2.000.000,00**
500.01	Ali Ak		1.000.000,00		1.000.000,00
500.02	Bekir Bir		1.000.000,00		1.000.000,00
501	**ÖDENMEMİŞ SERMAYE (-)**	**2.000.000,00**	**2.000.000,00**		
501.01	Ali Ak	1.000.000,00	1.000.000,00		

501.02	Bekir Bir	1.000.000,00	1.000.000,00		
59	**DÖNEM NET KARI (ZARARI)**	**103.928,91**		**103.928,91**	
591	**DÖNEM NET ZARARI (-)**	**103.928,91**		**103.928,91**	
591.01	Dönem Net Zararı	103.928,91		103.928,91	
6	**GELİR TABLOSU HESAPLARI**	**1.075.320,64**	**1.075.320,64**		
60	**BRÜT ESAS FAALİYET GELİRLERİ**	**90.000,00**	**90.000,00**		
600	**YURTİÇİ SATIŞLAR**	**90.000,00**	**90.000,00**		
600.01	Vanilyalı Gofret	30.000,00	30.000,00		
600.02	Çikolatalı Gofret	30.000,00	30.000,00		
600.03	Çilekli Gofret	30.000,00	30.000,00		
62	**SATIŞLARIN MALİYETİ (-)**	**64.933,64**	**64.933,64**		
620	**SATILAN MAMÜLLER MALİYETİ (-)**	**63.003,14**	**63.003,14**		
620.01	Gofret	63.003,14	63.003,14		
625	**DAĞITILMAYAN GENEL ÜRETİM MALİYETLERİ (-)**	**1.400,00**	**1.400,00**		
625.01	Doğrudan Gider Yazılan GÜG	1.400,00	1.400,00		
627	**STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIK GİDERLERİ**	**530,50**	**530,50**		
627.01	Zayi Olan Mallar	530,50	530,50		
63	**FAALİYET GİDERLERİ (-)**	**17.953,23**	**17.953,23**		
631	**PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ (-)**	**1.000,00**	**1.000,00**		
631.01	Paz. Sat. ve Dağ. Gid.	1.000,00	1.000,00		
632	**GENEL YÖNETİM GİDERLERİ (-)**	**16.953,23**	**16.953,23**		
632.01	Genel Yönetim Gid.	16.953,23	16.953,23		
64	**DİĞER FAALİYETLERDEN GELİR VE KARLAR**	**126.512,31**	**126.512,31**		
641	**YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKUL GELİRLERİ**	**5.000,00**	**5.000,00**		
641.01	Depo Kira Gelirleri	5.000,00	5.000,00		
642	**FAİZ GELİRLERİ**	**2.865,01**	**2.865,01**		
642.01	Faiz Gelirleri	2.865,01	2.865,01		
646	**KAMBİYO KARLARI**	**6.790,00**	**6.790,00**		
646.01	Yabancı Para Değerleme Karları	6.790,00	6.790,00		
647	**GERÇEĞE UYGUN DEĞER ARTIŞ KARLARI**	**41.857,30**	**41.857,30**		
647.01	Gerçeğe Uygun Değer Artış Karları	41.857,30	41.857,30		
649	**DİĞER GELİR VE KARLAR**	**70.000,00**	**70.000,00**		
649.01	Diğer Gelir Karlar	70.000,00	70.000,00		
65	**DİĞER FAALİYETLERDEN GİDER VE ZARARLAR (-)**	**256.801,40**	**256.801,40**		
651	**YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKUL GİDERLERİ (-)**	**100.000,00**	**100.000,00**		
651.01	Öngörülemeyen Depo İnşa Giderleri	100.000,00	100.000,00		
654	**KARŞILIK GİDERLERİ (-)**	**50.000,00**	**50.000,00**		
654.01	Yeniden Yapılandırma Giderleri	50.000,00	50.000,00		
657	**GERÇEĞE UYGUN DEĞER AZALIŞ ZARARLARI**	**31.801,40**	**31.801,40**		
657.01	Gerçeğe Uygun Değer Azalış Zararları	31.801,40	31.801,40		
659	**DİĞER GİDER VE ZARARLAR (-)**	**75.000,00**	**75.000,00**		
659.01	Patent İhlali Karşılık Gideri	75.000,00	75.000,00		
66	**FİNANSMAN GİDERLERİ (-)**	**2.249,99**	**2.249,99**		
660	**KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ (-)**	**2.249,99**	**2.249,99**		
660.01	Kısa Vadeli Borç. Gid.	2.249,99	2.249,99		
69	**DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI**	**516.870,07**	**516.870,07**		
690	**SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI VEYA ZARARI**	**341.938,26**	**341.938,26**		
690.01	Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı Veya Zararı	341.938,26	341.938,26		
692	**SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER ERTELENMİŞ VERGİ GİDER ETKİSİ**	**24.752,93**	**24.752,93**		
692.01	Sürdürülen Faaliyetler Ertelenen Vergi Gider Etkisi	24.752,93	24.752,93		
693	**SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER ERTELENMİŞ VERGİ GELİR ETKİSİ**	**46.249,97**	**46.249,97**		

693.01	Sürdürülen Faaliyetler Ertelenen Vergi Gelir Etkisi	46.249,97	46.249,97		
694	**SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI**	**103.928,91**	**103.928,91**		
694.01	Sürdürülen Faaliyetler Dönem Net Karı veya Zararı	103.928,91	103.928,91		
7	**MALİYET HESAPLARI (7/A SEÇENEĞİ)**	**169.212,72**	**169.212,72**		
71	**DİREKT İLKMADDE VE MALZEME GİDERLERİ**	**19.785,60**	**19.785,60**		
710	**DİREKT İLKMADDE VE MALZEME GİDERLERİ**	**9.892,80**	**9.892,80**		
710.01	Gofretlik Un	1.413,80	1.413,80		
710.02	Ayçiçek Yağı	1.882,00	1.882,00		
710.03	İnek Sütü	145,50	145,50		
710.04	Beyaz Pancar Şekeri	2.569,50	2.569,50		
710.05	Aroma Vericiler	3.882,00	3.882,00		
711	**DİREKT İLKMADDE VE MALZEME YANSITMA HESABI**	**9.892,80**	**9.892,80**		
711.01	Gofretlik Un	1.413,80	1.413,80		
711.02	Ayçiçek Yağı	1.882,00	1.882,00		
711.03	İnek Sütü	145,50	145,50		
711.04	Beyaz Pancar Şekeri	2.569,50	2.569,50		
711.05	Aroma Vericiler	3.882,00	3.882,00		
72	**DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ**	**73.680,66**	**73.680,66**		
720	**DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ**	**36.840,33**	**36.840,33**		
720.10	**Personel Ücretleri**	**36.840,33**	**36.840,33**		
720.10.01	Normal Personel Ücretleri	30.073,72	30.073,72		
720.10.03	İşveren Payı	6.165,12	6.165,12		
720.10.04	İşveren İşsizlik Payı	601,49	601,49		
721	**DİREKT İŞCİLİK GİDERLERİ YANSITMA HESABI**	**36.840,33**	**36.840,33**		
721.01	Normal Personel Ücretleri	36.840,33	36.840,33		
73	**GENEL ÜRETİM GİDERLERİ**	**35.340,02**	**35.340,02**		
730	**GENEL ÜRETİM GİDERLERİ**	**17.670,01**	**17.670,01**		
730.01	Elektrik Giderleri	7.586,82	7.586,82		
730.02	Su Giderleri	518,51	518,51		
730.03	Telefon/İnternet Giderleri	81,35	81,35		
730.04	Doğalgaz Giderleri	6.150,00	6.150,00		
730.99	**Amortismanlar**	**3.333,33**	**3.333,33**		
730.99.01	Tam Otomatik Gofret Üretim Hattı Amortisman	3.333,33	3.333,33		
731	**GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI**	**17.670,01**	**17.670,01**		
731.01	Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	14.336,68	14.336,68		
731.02	Amortisman	3.333,33	3.333,33		
76	**PAZARLAMA SATIŞ YE DAĞITIM GİDERLERİ**	**2.000,00**	**2.000,00**		
760	**PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ**	**1.000,00**	**1.000,00**		
760.01	Kargo Gideri	1.000,00	1.000,00		
761	**PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ YANSITMA HESABI**	**1.000,00**	**1.000,00**		
761.01	Paz. Sat. ve Dağ. Gid.	1.000,00	1.000,00		
77	**GENEL YÖNETİM GİDERLERİ**	**33.906,46**	**33.906,46**		
770	**GENEL YÖNETİM GİDERLERİ**	**16.953,23**	**16.953,23**		
770.01	Kuruluş Giderleri	1.800,00	1.800,00		
770.02	Elektrik Giderleri	131,88	131,88		
770.03	Su Giderleri	64,81	64,81		
770.04	Telefon/İnternet Giderleri	852,20	852,20		
770.05	Doğalgaz Giderleri	499,15	499,15		
770.10	**Personel Ücretleri**	**11.137,75**	**11.137,75**		
770.10.01	Normal Personel Ücretleri	9.092,05	9.092,05		
770.10.03	İşveren Payı	1.863,86	1.863,86		

770.10.04	İşveren İşsizlik Primi	181,84	181,84		
770.20	**KKEG**	**233,59**	**233,59**		
770.20.01	Özel İletişim Vergisi	233,59	233,59		
770.99	**Amortismanlar**	**2.233,85**	**2.233,85**		
770.99.01	Gofret Üretim Binası Amortismanı	483,85	483,85		
770.99.02	Depo Amortismanı	1.000,00	1.000,00		
770.99.03	Zincir Muhasebe Programı İtfa payı	750,00	750,00		
771	**GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI**	**16.953,23**	**16.953,23**		
771.01	Genel Yönetim Gid. Yans.	16.953,23	16.953,23		
78	**FİNANSMAN GİDERLERİ**	**4.499,98**	**4.499,98**		
780	**FİNANSMAN GİDERLERİ**	**2.249,99**	**2.249,99**		
780.01	Finansal Kiralama Faiz Giderleri	1.666,66	1.666,66		
780.02	Hammadde Alışı Vade Farkı	583,33	583,33		
781	**FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA HESABI**	**2.249,99**	**2.249,99**		
781.01	Finansman Gid. Yans.	2.249,99	2.249,99		
	TOPLAM	***8.076.682,27***	***8.076.682,27***	***2.514.282,21***	***2.514.282,21***

FİNANSAL DURUM TABLOSU	**Cari Dönem 31/12/20X0**
VARLIKLAR	
Dönen Varlıklar	
- Nakit ve Nakit Benzerleri	**860.252,41**
- Finansal Yatırımlar	**14.700**
- Ticari Alacaklar	**110.815,21**
- İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar	*110.815,21*
- İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar	-
- Diğer Alacaklar	**1.453,10**
- İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar	*1.453,10*
- İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Alacaklar	-
- Stoklar	**5.042,70**
- Diğer Dönen Varlıklar	**124.588,65**
ARA TOPLAM	1.116.852,07
- Satış Amaçlı Sınıflandırılan Duran Varlıklar	**80.000**
TOPLAM DÖNEN VARLIKLAR	1.196.852,07
Duran Varlıklar	
- Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar	**280.000**
- Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	**300.000**
- Maddi Duran Varlıklar	**772.552,48**
- Maddi Olmayan Duran Varlıklar	**17.250**
- Şerefiye	-
- Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	*17.250*
- Ertelenmiş Vergi Varlığı	**46.249,97**
TOPLAM DURAN VARLIKLAR	1.116.052,45
TOPLAM VARLIKLAR	2.312.904,52

KAYNAKLAR	
Kısa Vadeli Yükümlülükler	
- Uzun Vadeli Borçlanmaların Kısa Vadeli Kısımları	**16.036**
- Ticari Borçlar	**31.781,38**
- İlişkili Taraflara Ticari Borçlar	*31.781,38*
- İlişkili Olmayan Taraflara Ticari Borçlar	-
- Diğer Borçlar	**29.453,10**
- İlişkili Taraflara Diğer Borçlar	*29.453,10*
- İlişkili Olmayan Taraflara Diğer Borçlar	-
- Ertelenmiş Gelirler	**6.333,33**
- Kısa Vadeli Karşılıklar	**125.000**
- Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Kısa Vadeli Karşılıklar	-
- Diğer Kısa Vadeli Karşılıklar	*125.000*
- Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	**46.939,35**
TOPLAM KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	**249.209,83**
Uzun Vadeli Yükümlülükler	
- Uzun Vadeli Borçlanmalar	**131.204**
- Ertelenmiş Gelirler	**11.666,67**
- Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	**24.752,93**
TOPLAM UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	**167.623,60**
ÖZKAYNAKLAR	
Ana Ortaklığa Ait Özkaynaklar	
- Ödenmiş Sermaye	**2.000.000**
- Dönem Net Kârı/Zararı	**(103.928,91)**
TOPLAM ÖZKAYNAKLAR	**1.896.071,09**
TOPLAM KAYNAKLAR	2.312.904,52

KAR VEYA ZARAR VE DİĞER KAPSAMLI GELİR TABLOSU	Cari Dönem 31/12/20X0
KÂR VEYA ZARAR KISMI	
Hasılat	90.000
Satışların Maliyeti (-)	(64.933,64)
Brüt Kâr/Zarar	**25.066,36**
Genel Yönetim Giderleri (-)	(16.953,23)
Pazarlama Giderleri (-)	(1.000)
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler	51.512,31
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-)	(156.801,40)
Esas Faaliyet Kârı/Zararı	**(98.175,96)**
Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler	5.000
Yatırım Faaliyetlerinden Giderler (-)	100.000
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Kârlarından/Zararlarından Paylar	70.000
FİNANSMAN GİDERİ ÖNCESİ FAALİYET KÂRI/ZARARI	**(123.175,96)**
Finansman Giderleri (-)	2.249,99
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ KÂRI/ZARARI	**(125.425,95)**
Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gideri/Geliri	21.497,04
- Dönem Vergi Gideri/Geliri	
- Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri	*21.497,04*
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KÂRI/ZARARI	**(103.928,91)**
DURDURULAN FAALİYETLER DÖNEM KÂRI/ZARARI	**-**
DÖNEM KÂRI/ZARARI	**(103.928,91)**
Dönem Kâr/Zararının Dağılımı	
Kontrol Gücü Olmayan Paylar	-
Ana Ortaklık Payları	**(103.928,91)**
DİĞER KAPSAMLI GELİR KISMI	**-**
TOPLAM KAPSAMLI GELİR	**(103.928,91)**
Toplam Kapsamlı Gelirin Dağılımı	
Kontrol Gücü Olmayan Paylar	-
Ana Ortaklık Payları	**(103.928,91)**

SONUÇ VE ÖNERİLER

Küreselleşmenin hayatın her alanında etkisini hızla göstermesi ile birlikte, ülkeler arasındaki sınırlar ortadan kalkmış ve sermaye hareketleri ivme kazanmıştır. Bu durum mevcut ve potansiyel yatırımcılar açısından fırsatların doğmasına neden olmuştur. Ancak söz konusu mevcut ve potansiyel yatırımcıların bu fırsatlardan yararlanabilmeleri için, işletmelerin finansal durumlarını güvenilir, şeffaf ve en açık bir biçimde sunmaları ve finansal tablolarını buna göre oluşturmaları gerekmektedir.

İşletmelerin hazırladıkları finansal tabloların ilgili kesimlerin tamamı için aynı anlamı ifade edebilmesi, ortak bir muhasebe dilinin oluşturulabilmesine bağlıdır. Söz konusu ortak bir muhasebe dilini oluşturabilmek ancak "muhasebe standartları seti" varlığı ile mümkündür. Bu bağlamda uluslararası finansal raporlama standartları, ortak bir muhasebe dilinin oluşturulması açısından büyük önem arz etmektedir.

İşletmelerin faaliyetlerinin globalleşmesi, bu doğrultuda finansal piyasaların bütünlük arz etmesine bağlı olarak denetim mekanizmalarının gelişmesi finansal raporlama üzerine etkili olmuştur. Bu bağlamda ortak bir muhasebe standartları setinin oluşturulmasına yönelik çalışmalar gerçekleştirilmiştir. Söz konusu bu çalışmaları yürüten başlıca kurumlar IASB ve FASB'dir.

Avrupa Birliği'nin IASB'nin çalışmalarını benimsemiş ve kabul etmiş olması aynı zamanda IASB-FASB arasında imzalanan Norwalk anlaşması ile sağlanan mutabakat muhasebe standartları oluşum sürecini hızlandırmış ve IASB'nin muhasebe standartlarının küreselleşmesi konusunda öncülük etmesini sağlamıştır.

Türkiye'de ise muhasebe uygulamalarına yön veren VUK olmuştur. 1992 yılı itibari ile yayınlanan muhasebe sistemi uygulama genel tebliğleri ile muhasebe uygulamalarında yeknesaklık sağlanmaya çalışılmıştır. Ancak Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne üyelik sürecinin devam etmesi nedeniyle yeni TTK ile TMS/TFRS'leri uygulama zorunluluğu getirilmiştir.

Bu süreçte yüksek kalitede ve güvenilir bir finansal raporlama ve bağımsız denetim ortamı oluşturabilmek, finansal raporların uluslararası standartlarla uyumlu olarak düzenlenmesini ve denetlenmesini sağlayacak standartlar koyabilmek ve etkin bir kamu gözetimini gerçekleştirebilmek amacı ile KGK faaliyete geçirilmiştir.

UFRS'nin birçok ülke tarafından kabul edildiği ve uygulanmaya başladığı görülmektedir. Aynı şekilde Avrupa ülkelerinin de UFRS'yi uygulamaya koyduğu bilinmektedir.

Türkiye'de ise son yıllarda meydana gelen bu gelişmelere bağlı olarak, UFRS'nin uygulanmasının sermaye hareketlerini ülkeye doğru çekilmesi açısından büyük önem arz ettiği anlaşılmıştır. Bu durum, UFRS'nin birebir orijinal çevirisi olan TMS/TFRS'lerin uygulaya konulmasına zemin oluşturmuştur.

Muhasebe standartları, muhasebe uygulamalarına yön veren ve finansal raporların hazırlanmasına yönelik düzenlemeleri içeren kurallar bütünüdür. Standartların genel olarak; muhasebe uygulamalarındaki farklılıkları ortadan kaldırmayı ve finansal tabloların ihtiyaca ve gerçeğe uygun, karşılaştırılabilir, doğrulanabilir, anlaşılabilir ve zamanında sunmayı amaçladığı söylenebilir.

TMS/TFRS'nin mevcut muhasebe uygulamalarından farklı olduğu ve birtakım yenilikler getirdiği görülmektedir. Örneğin; hazır değerler grubu, nakit ve nakit benzerleri olarak tanımlanırken kasa mevcudunun değerlemesi "gerçeğe uygun değer" baz alınarak gerçekleştirilecektir. Aynı zamanda vadeli mevduatın itfa edilmiş maliyeti ile izlenmesi gerekmektedir.

Menkul kıymetler grubu ise finansal varlıklar olarak ele alınmaktadır. Standartlar finansal varlıkların gerçeğe uygun değer ile izlenmesini öngörürken, vadeye kadar elde tutulma niyeti ve imkanı olan finansal varlıkların itfa edilmiş maliyet ile raporlanmasına olanak tanımıştır. Ayrıca standartlar, son yıllarda giderek yaygınlaşan türev ürünlerin muhasebeleştirme hükümlerini de içermektedir.

Ticari alacaklar ve ticari borçlar grubunda ise önemli değişiklikler bulunmaktadır. Ticari alacak ve borçlar gerçeğe uygun değerinden kaydedilecek ve itfa edilmiş maliyeti ile izlenecektir. VUK uyarınca yalnızca senetli alacak/borçlar reeskonta tabi tutulurken, TMS/TFRS uyarınca bütün alacak/borçlar reeskonta tabi tutulacaktır. Bu bağlamda, standartların bütün alacak/borçların vade farkından arındırılarak raporlanmasını amaçladığı söylenebilir.

Mevcut muhasebe uygulamalarında maliyet bedeli ile değerlenen stoklar grubu ise maliyet ve net gerçekleşebilir değerin düşük olanı ile değerlenecektir. Ayrıca standartlar, vadeli satın alınan stokların vade farkını maliyet unsuru olarak kabul etmemektedir.

Maddi duran varlıklar grubunda ise çok önemli yenilikler bulunmaktadır. Örneğin, satış amacıyla elde tutulan varlıklar dönen varlıklar grubu içerisinde ayrı bir hesap grubu olarak raporlanmaktadır. Yatırım amaçlı gayrimenkuller maddi duran varlıklar gibi ölçümlenmektedir ancak ölçümleme farkları kar/zararda muhasebeleştirilmektedir. Canlı varlıklar için ayrı bir hesap grubu açılmıştır. Standartlar maddi duran varlıkların yeniden değerlemesine olanak tanımaktadır. Ayrıca amortisman konusunda da önemli değişiklikler mevcuttur. Örneğin, amortisman yöntemlerine "üretim miktarı" yöntemi eklenmiştir. Amortismana tabi ömür, işletmelerin inisiyatifine bırakılmıştır.

Maddi olmayan duran varlıklar ise standartlar uyarınca sınırlı koşullar ile yenden değerlemeye tabi tutulabilmektedir. Ayrıca şerefiyenin maddi olmayan duran varlık dışında raporlanması uygun görülmüştür. Aynı zamanda standartlar, araştırma giderlerinin varlık olarak muhasebeleştirilmesine olanak tanımamaktadır.

VUK uyarınca değerleme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir. Bu bağlamda tanımdan yola çıkılacak olunursa, değerleme iktisadi kıymetlerin vergisel değerini saptamaktır.

Vergiye temel olacak iktisadi kıymetlerin değerlerinin belirlenmesinde uyulacak kurallar yasal düzenleme ile belirlenmiştir. Değerleme hükümleri VUK 258.-330. maddeleri arasında ayrı bir kitap olarak düzenlenmiştir. VUK'ta er alana değerleme hükümleri; her işletme için eşit nitelikte olup objektif, emredici ve bağlayıcıdır.

Öte yandan TMS/TFRS uyarınca değerleme (ölçüm) işlemleri tek bir standartta ele alınmamış, aksine her standardın içinde ölçümleme hükümlerine yer verilmiştir. Bu durum, vergi temelli bir ölçümlemeden ziyade bilgi temelli bir ölçümlenin amaçlandığını göstermektedir.

Ancak TMS/TFRS'nin benimsediği muhasebe uygulamaları ve hükümleri ile Türkiye'de muhasebe uygulamalarını şekillendiren VUK arasında ciddi yaklaşım farklılıklarının söz konusu olduğu görülmektedir. Söz konusu bu farklılıkların uyumlaştırma süreci ile minimum seviyeye indirilmesi gerekmektedir. Bu farklılığa neden olan durumlardan biri de değerleme işlemlerinde ortaya çıkmaktadır.

İşletmenin varlık ve yükümlülüklerinin, bilinçli veya bilinçsiz bir şekilde yanlış değerleme uygulamaları ile olduğundan düşük ya da yüksek değer ile finansal tablolarda raporlanması, finansal tabloların doğruluğunu zedeleyecektir.

Uygulama örneğinde ise VUK ve TMS/TFRS değerleme (ölçüm) farkları örnek uygulamalar ile ortaya konulmaya çalışılmıştır. Gerçekleştirilen uygulama örneği sonucunda, ortaya çıkan finansal raporlar genel olarak değerlendirildiğinde, VUK uyarınca düzenlenmiş finansal tablolar ile TMS/TFRS uyarınca düzenlenmiş finansal tablolar arasında farklılıklar olduğu gözlemlenmiştir. Aynı tip mali nitelikli işlemler sonucunda VUK uyarınca düzenlenen finansal tablolar sonucunda kar eden ve vergi ödemekle yükümlü olan işletmenin; TMS/TFRS uyarınca, finansal tabloların özellikle ihtiyatlılık kavramı ve gerçeğe uygun değer anlayışı ile düzenlenmesi sonucunda zarar ettiği görülmektedir. Bu durumda, işletmelerin vergi matrahına ulaşmak için farklı uygulamaları tercih edeceği göz ününde bulundurulursa, VUK ve TMS/TFRS uyumlaştırılmasının ivedilikle gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

Çalışmanın son bölümünde de görüleceği üzere, aynı mali nitelikli olaylar sonucunda, VUK ve TMS/TFRS uygulamaları arasındaki farklılıklar nedeni ile farklı finansal tablolar ve kar/zarar ortaya çıkmaktadır. Söz konusu bu farklılıkların ortadan kaldırılması ile yapılması gereken uygulamalar ile ilgili öneriler şunlardır;

- Ekonomi ile ilgili tüm kurum ve kuruluşlar, özellikle muhasebe eğitimi veren kurumlar ile meslek odaları hızlıca bir dizi eğitim vererek TMS/TFRS ile farkındalığı artırmalıdır,
- Vergi mevzuatımızda, değerleme konusunda kolaylık sağlayacak düzenlemeler ivedilikle hayata geçirilmelidir,
- Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği düzenlemeleri (muhasebenin temel kavramları, tekdüzen hesap planı vb.) TMS/TFRS ile uyumlu hale getirilmelidir,
- Muhasebe kayıtlarının hem VUK hem TMS/TFRS açısından ayrı ayrı tutulması ve buna göre ayır ayrı finansal tablolar üretilmesi, işgücü ve zaman bakımından rasyonel bir yaklaşım değildir,

- Türkiye'deki mevcut muhasebe sisteminin TMS/TFRS ile uyumlu hale gelmesini sağlayacak düzenlemelerin kararlılıkla uygulanması gerekmektedir.
- Tekdüzen hesap planı TMS/TFRS uyarınca ivedilikle tekrar oluşturulmalıdır.

Bu bağlamda, TMS/TFRS ve VUK arasında finansal tablo kalemleri açısından değerleme farkları aşağıdaki gibidir.

Varlık veya Kaynak Türü	TMS/TFRS Değerleme Ölçüsü		VUK Değerleme Ölçüsü
	İlk Muhasebeleştirme	Sonraki Dönemlerde Ölçüm	
Alacak Senetleri (Döviz)	Gerçeğe Uygun Değer	İtfa Edilmiş Maliyet Bedeli-Etkin Faiz Oranı-Gerçeğe Uygun Değer(Kur Farkı)	Reeskont, Kur Değerlemeli Mukayyet Bedel
Alacak Senetleri (TL)	Gerçeğe Uygun Değer	İtfa Edilmiş Maliyet Bedeli-Etkin Faiz Oranı	Reeskont, Mukayyet Bedel
Alıcılar (Senetsiz Müşteri Borçları-Döviz)	Gerçeğe Uygun Değer	İtfa Edilmiş Maliyet Bedeli-Etkin Faiz Oranı-Gerçeğe Uygun Değer(Kur Farkı)	Kur Değerlemeli Mukayyet Bedel
Alıcılar (Senetsiz Müşteri Borçları-TL)	Gerçeğe Uygun Değer	İtfa Edilmiş Maliyet Bedeli-Etkin Faiz Oranı	Mukayyet Bedel
Araştırma ve Geliştirme Gideri	Maliyet Bedeli	Maliyet Modeli veya Yeniden Değerleme Modeli	Mukayyet Bedel
Arazi ve Arsalar	Maliyet Bedeli	Maliyet Modeli veya Yeniden Değerleme Modeli	Maliyet Bedeli
Bağlı Ortaklıklara Borçlar (Döviz)	Gerçeğe Uygun Değer	İtfa Edilmiş Maliyet Bedeli-Etkin Faiz Oranı -Gerçeğe Uygun Değer(Kur Farkı)	Kur Değerlemeli Mukayyet Bedel
Bağlı Ortaklıklara Borçlar (TL)	Gerçeğe Uygun Değer	İtfa Edilmiş Maliyet Bedeli-Etkin Faiz Oranı	Mukayyet Bedel
Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar(Döviz)	Gerçeğe Uygun Değer	İtfa Edilmiş Maliyet Bedeli-Etkin Faiz Oranı-Gerçeğe Uygun Değer(Kur Farkı)	Kur Değerlemeli Mukayyet Bedel
Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar(TL)	Gerçeğe Uygun Değer	İtfa Edilmiş Maliyet Bedeli-Etkin Faiz Oranı	Mukayyet Bedel
Banka Bonoları	Gerçeğe Uygun Değer	İtfa Edilmiş Maliyet Bedeli-Etkin Faiz Oranı	Alış Bedeli + Dönemsel Kâr İlavesi
Banka Garantili Bonolar	Gerçeğe Uygun Değer	İtfa Edilmiş Maliyet Bedeli-Etkin Faiz Oranı	Alış Bedeli + Dönemsel Kâr İlavesi
Banka Kredileri (Döviz)	Gerçeğe Uygun Değer	İtfa Edilmiş Maliyet Bedeli-Etkin Faiz Oranı- Gerçeğe Uygun Değer(Kur Farkı)	Kur Değerlemeli ve Kıst Dönem Faiz İlaveli Mukayyet Bedel
Banka Kredileri (TL)	Gerçeğe Uygun Değer	İtfa Edilmiş Maliyet Bedeli-Etkin Faiz Oranı	Kıst Dönem Faiz İlaveli Mukayyet Bedel
Binalar	Maliyet Bedeli	Maliyet Modeli veya Yeniden Değerleme Modeli	Maliyet Bedeli
Borç Senetleri (Döviz)	Gerçeğe Uygun Değer	İtfa Edilmiş Maliyet Bedeli-Etkin Faiz Oranı-Gerçeğe Uygun Değer(Kur Farkı)	Reeskont, Kur Değerlemeli Mukayyet Bedel
Borç Senetleri (TL)	Gerçeğe Uygun Değer	İtfa Edilmiş Maliyet Bedeli-Etkin Faiz Oranı	Reeskont-Mukayyet Bedel
Çek (alınan ve verilen)	Gerçeğe Uygun Değer	İtfa Edilmiş Maliyet Bedeli-Etkin Faiz Oranı	İtibari Değer

Çıkarılmış Bonolar (Döviz)	Gerçeğe Uygun Değer	İtfa Edilmiş Maliyet Bedeli-Etkin Faiz Oranı-Gerçeğe Uygun Değer(Kur Farkı)	Nominal Değer+Kur Değerlemesi
Çıkarılmış Bonolar (TL)	Gerçeğe Uygun Değer	İtfa Edilmiş Maliyet Bedeli-Etkin Faiz Oranı	Nominal Değer
Çıkarılmış Tahviller (Döviz)	Gerçeğe Uygun Değer	İtfa Edilmiş Maliyet Bedeli-Etkin Faiz Oranı-Gerçeğe Uygun Değer(Kur Farkı)	İtibari Değer+Kur De ğerlemesi
Çıkarılmış Tahviller (TL)	Gerçeğe Uygun Değer	İtfa Edilmiş Maliyet Bedeli-Etkin Faiz Oranı	İtibari Değer
Defolu Ürünler	Maliyet Bedeli	Maliyet Bedeli ile Net Gerçekleşebilir Değerin Düşük Olanı	Üretim Maliyeti veya Emsal Bedeli
Değeri Düşen Mallar	Maliyet Bedeli	Maliyet Bedeli ile Net Gerçekleşebilir Değerin Düşük Olanı	Emsal Bedeli
Değersiz Alacaklar	Gerçeğe Uygun Değer	İtfa Edilmiş Maliyet Bedeli-Etkin Faiz Oranı	Tasarruf Değeri
Demirbaşlar	Maliyet Bedeli	Maliyet Modeli veya Yeniden Değerleme Modeli	Maliyet Bedeli
Devlet Tahvili	Gerçeğe Uygun Değer	İtfa Edilmiş Maliyet Bedeli-Etkin Faiz Oranı	Borsa Rayici
Finansal Kiralama Borçları(TL)	Kira Ödemelerinin Net Bugünkü Değeri ile Varlığın Gerçeğe Uygun Değerinin Düşük Olanı	Kira Ödemelerinin Net Bugünkü Değeri ile Varlığın Gerçeğe Uygun Değerinin Düşük Olanı	Mukayyet Bedel
Finansal Kiralama Borçları(Döviz)	Kira Ödemelerinin Net Bugünkü Değeri ile Varlığın Gerçeğe Uygun Değerinin Düşük Olanı	Kira Ödemelerinin Net Bugünkü Değeri ile Varlığın Gerçeğe Uygun Değerinin Düşük Olanı- Gerçeğe Uygun Değer(Kur Farkı)	Kur Değerlemeli Mukayyet Bedel
Finansal Kiralama Hakkı	Maliyet Bedeli	Maliyet Modeli veya Yeniden Değerleme Modeli	Mukayyet Bedel
Finansman Bonoları	Gerçeğe Uygun Değer	İtfa Edilmiş Maliyet Bedeli-Etkin Faiz Oranı	Alış Bedeli + Dönemsel Kâr İlavesi
Gelir Ortaklığı Senetleri	Gerçeğe Uygun Değer	İtfa Edilmiş Maliyet Bedeli-Etkin Faiz Oranı	Alış Bedeli
Gayri Menkul ve İştirak Hissesi Satış Kazancı Fonu	Gerçeğe Uygun Değer	İtfa Edilmiş Maliyet Bedeli-Etkin Faiz Oranı	Mukayyet Bedel
Haklar	Maliyet Bedeli	Maliyet Modeli veya Yeniden Değerleme Modeli	Mukayyet Bedel
Hazine Bonosu	Gerçeğe Uygun Değer	İtfa Edilmiş Maliyet Bedeli-Etkin Faiz Oranı	Borsa Rayici
Hazırlık ve Geliştirme Gideri	-	-	Mukayyet Bedel
Hisse Senedi İptal Kârları	Gerçeğe Uygun Değer	Gerçeğe Uygun Değer	Mukayyet Bedel
Hisse Senetleri	Gerçeğe Uygun Değer	Gerçeğe Uygun Değer	Alış Bedeli
İlk Madde Malzeme	Maliyet Bedeli	Maliyet Bedeli ile Net Gerçekleşebilir Değerin Düşük Olanı	Maliyet Bedeli
İmalat Artıkları (ıskarta, üstüpü, deşe…)	Maliyet Bedeli	Maliyet Bedeli ile Net Gerçekleşebilir Değerin Düşük Olanı	Emsal Bedeli
İştiraklerden Alacaklar (Döviz)	Gerçeğe Uygun Değer	İtfa Edilmiş Maliyet Bedeli-Etkin Faiz Oranı-Gerçeğe Uygun Değer(Kur Farkı)	Kur Değerlemeli Mukayyet Bedel
İştiraklerden Alacaklar (TL)	Gerçeğe Uygun Değer	İtfa Edilmiş Maliyet Bedeli-Etkin Faiz Oranı	Mukayyet Bedel
İştiraklere Borçlar (Döviz)	Gerçeğe Uygun Değer	İtfa Edilmiş Maliyet Bedeli-Etkin Faiz Oranı-Gerçeğe Uygun Değer(Kur Farkı)	Kur Değerlemeli Mukayyet Bedel
İştiraklere Borçlar (TL)	Gerçeğe Uygun Değer	İtfa Edilmiş Maliyet Bedeli-Etkin Faiz Oranı	Mukayyet Bedel
Kâr-Zarar Ortaklığı Belgesi	Gerçeğe Uygun Değer	Gerçeğe Uygun Değer	Alış Bedeli
Konsinye Mallar	Maliyet Bedeli	Maliyet Bedeli ile Net Gerçekleşebilir Değerin Düşük Olanı	Maliyet Bedeli
Kuruluş ve Örgütlenme Gideri	Gerçeğe Uygun Değer	Doğrudan gider yazılır.	Mukayyet Bedel
Madenler	Maliyet Bedeli	Maliyet Modeli veya Yeniden Değerleme Modeli	Maliyet Bedeli

Makine ve Cihazlar	Maliyet Bedeli	Maliyet Modeli veya Yeniden Değerleme Modeli	Maliyet Bedeli
Mamuller	Maliyet Bedeli	Maliyet Bedeli ile Net Gerçekleşebilir Değerin Düşük Olanı	Maliyet Bedeli
Manipülasyona Tabi Mallar	Maliyet Bedeli	Maliyet Bedeli ile Net Gerçekleşebilir Değerin Düşük Olanı	Maliyet Bedeli
Menkul Kıymet Kuponları	Gerçeğe Uygun Değer	İtfa Edilmiş Maliyet Bedeli-Etkin Faiz Oranı	Mukayyet Bedel
Mevduat (Vadesiz -Döviz)	Gerçeğe Uygun Değer	Gerçeğe Uygun Değer	Kur Değerlemeli Mukayyet Bedel
Mevduat (Vadesiz TL)	Gerçeğe Uygun Değer	Gerçeğe Uygun Değer	Mukayyet Bedel
Mevduat (Vadeli-Döviz)	Gerçeğe Uygun Değer	Gerçeğe Uygun Değer- İtfa Edilmiş Maliyet Bedeli-Etkin Faiz Oranı	Kur Değerlemeli Ve Kıst Dönem Faiz İlaveli Mukayyet Bedel
Mevduat (Vadeli TL)	Gerçeğe Uygun Değer	İtfa Edilmiş Maliyet Bedeli-Etkin Faiz Oranı	Kıst Dönem Faiz İlaveli Mukayyet Bedel
Nakit Paralar (Döviz)	Gerçeğe Uygun Değer	Gerçeğe Uygun Değer	İtibari Değer + Kur Değerlemesi
Nakit Paralar (TL)	Gerçeğe Uygun Değer	Gerçeğe Uygun Değer	İtibari Değer
Ortaklara Borçlar (Döviz)	Gerçeğe Uygun Değer	İtfa Edilmiş Maliyet Bedeli-Etkin Faiz Oranı-Gerçeğe Uygun Değer(Kur Farkı)	Kur Değerlemeli Mukayyet Bedel
Ortaklara Borçlar (TL)	Gerçeğe Uygun Değer	İtfa Edilmiş Maliyet Bedeli-Etkin Faiz Oranı	Mukayyet Bedel
Ortaklardan Alacaklar (Döviz)	Gerçeğe Uygun Değer	İtfa Edilmiş Maliyet Bedeli-Etkin Faiz Oranı-Gerçeğe Uygun Değer(Kur Farkı)	Kur Değerlemeli Mukayyet Bedel
Ortaklardan Alacaklar (TL)	Gerçeğe Uygun Değer	İtfa Edilmiş Maliyet Bedeli-Etkin Faiz Oranı	Mukayyet Bedel
Personelden Alacaklar (Döviz)	Gerçeğe Uygun Değer	İtfa Edilmiş Maliyet Bedeli-Etkin Faiz Oranı-Gerçeğe Uygun Değer(Kur Farkı)	Kur Değerlemeli Mukayyet Bedel
Personelden Alacaklar (TL)	Gerçeğe Uygun Değer	İtfa Edilmiş Maliyet Bedeli-Etkin Faiz Oranı	Mukayyet Bedel
Personele Borçlar (Döviz)	Gerçeğe Uygun Değer	İtfa Edilmiş Maliyet Bedeli-Etkin Faiz Oranı-Gerçeğe Uygun Değer(Kur Farkı)	Kur Değerlemeli Mukayyet Bedel
Personele Borçlar (TL)	Gerçeğe Uygun Değer	İtfa Edilmiş Maliyet Bedeli-Etkin Faiz Oranı	Mukayyet Bedel
Satıcılara Borçlar (Döviz)	Gerçeğe Uygun Değer	İtfa Edilmiş Maliyet Bedeli-Etkin Faiz Oranı-Gerçeğe Uygun Değer(Kur Farkı)	Kur Değerlemeli Mukayyet Bedel
Satıcılara Borçlar (TL)	Gerçeğe Uygun Değer	İtfa Edilmiş Maliyet Bedeli-Etkin Faiz Oranı	Mukayyet Bedel
Sayım ve Tesellüm Fazlaları	Gerçeğe Uygun Değer	Doğrudan gider kaydedilir.	Mukayyet Bedel
Sayım ve Tesellüm Noksanları	Gerçeğe Uygun Değer	Doğrudan gelir kaydedilir.	Mukayyet Bedel
Şerefiye	Transfer Edilen Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü Yapılmış Bedelden, TFRS 3 Uyarınca Ölçümü Yapılmış Tanımlanabilir Varlık Ve Borçların Net Tutarlarının Düşülmesinden Kalan Fark	Geri Kazanılabilir Değer	Mukayyet Bedel
Şüpheli Alacaklar	Gerçeğe Uygun Değer	Gerçeğe Uygun Değer	Tasarruf Değeri
Tahvil Anapara ve Faiz Ödemeleri	Gerçeğe Uygun Değer	İtfa Edilmiş Maliyet Bedeli-Etkin Faiz Oranı	İtibari Değer, Mukayyet Bedel
Tahviller (aktif kıymet)	Gerçeğe Uygun Değer	İtfa Edilmiş Maliyet Bedeli-Etkin Faiz Oranı	Alış Bedeli + Dönemsel Kâr İlavesi
Taşıtlar	Maliyet Bedeli	Maliyet Modeli veya Yeniden Değerleme Modeli	Maliyet Bedeli
Tesisler	Maliyet Bedeli	Maliyet Modeli veya Yeniden Değerleme Modeli	Maliyet Bedeli
Ticari Mallar	Maliyet Bedeli	Maliyet Bedeli ile Net Gerçekleşebilir Değerin Düşük Olanı	Maliyet Bedeli

Varlığa Dayalı Menkul Kıymetler	Gerçeğe Uygun Değer	İtfa Edilmiş Maliyet Bedeli-Etkin Faiz Oranı	Alış Bedeli + Dönemsel Kâr İlavesi
Yarımamül	Maliyet Bedeli	Maliyet Bedeli ile Net Gerçekleşebilir Değerin Düşük Olanı	Maliyet Bedeli
Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri	Maliyet Bedeli	Maliyet Modeli veya Yeniden Değerleme Modeli	Maliyet Bedeli
Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hasılatı	Gerçeğe Uygun Değer	Gerçeğe Uygun Değer	Mukayyet Bedel
Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyeti	Gerçeğe Uygun Değer	Gerçeğe Uygun Değer	Mukayyet Bedel
Yoldaki Paralar (Döviz)	Gerçeğe Uygun Değer	Gerçeğe Uygun Değer	İtibari Değer + Kur Değerlemesi
Yoldaki Paralar (TL)	Gerçeğe Uygun Değer	Gerçeğe Uygun Değer	İtibari Kıymet
Canlı Varlıklar	Net Gerçeğe Uygun Değer	Net Gerçeğe Uygun Değer	Maliyet Bedeli
Tarımsal Ürünler (Zirai Mahsul)	Hasat Noktasına Kadar Net Gerçeğe Uygun Değer	Hasat Noktasından Sonra Maliyet Bedeli ile Net Gerçekleşebilir Değerin Düşük Olanı	Maliyet Bedeli – Emsal Bedel
Satış Amaçlı Elde Tutulan Varlıklar	Defter Değeri ile Net Gerçeğe Uygun Değerden Küçük Olanı	Defter Değeri ile Net Gerçeğe Uygun Değerden Küçük Olanı	-
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	Maliyet Bedeli	Maliyet Bedeli veya Gerçeğe Uygun Değer	-

Tablo incelendiğinde TMS/TFRS uyarınca hem ilk muhasebeleştirmede hem de sonraki dönemlerde gerçekleşecek ölçümlerde, ölçüm anahtarları verildiği ancak VUK uyarınca hem ilk muhasebeleştirmede hem de dönem sonunda tek bir değerleme ölçütü verildiği görülmektedir. Ayrıca VUK "maliyet bedeli"ni benimserken, standartlar "gerçeğe uygun değer"i benimsemektedir.

Standartlara göre düzenlenen finansal raporlar, işletmenin finansal durumu ve performansı hakkında finansal bilgi kullanıcılarına bilgi sağlamak açısından büyük yarar sağlamaktadır. Bu nedenle, standartlar ile getirilen değişiklik ve yeniliklerin anlaşılması ve benimsenmesi büyük önem arz etmektedir.

KAYNAKÇA

Abdioğlu, H., İşgüden Kılıç, B., & Güneş, S. (2014). Temel Finansal Araçların KOBİ TFRS, Tam Set TFRS ve Türk Vergi Mevzuatı ile Karşılaştırmalı İncelenmesi ve Muhasebeleştirme Örnekleri. *Yönetim ve Ekonomi, 21*(2), 141-161.

Abdioğlu, H., Yumuşak, S., & Uyar, E. (2014). Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Amortisman Konusunun İncelenmesi ve Örnek Uygulamalar. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*(23), 364-397.

Ağca, A. (2003). Ülke Muhasebe Sistemlerindeki Farklılıklar ve Bu Farklılıklardan Kaynaklanan Sorunlara Getirilen Çözüm Önerileri. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*(8), 81-92.

Ağsakal, A., & Baral, G. (2016). Dış Ticaret İşlemlerinin TMS 2 Stoklar ve TMS 18 Hasılat Standartları Kapsamında İncelenmesi. *Sosyal Bilimler Dergisi*(48), 272-293.

Ağsakal, A., & Baral, G. (2016). Dış Ticaret İşlemlerinin TMS 21 Kur Değişim Etkileri Standardına Göre Muhasebeleştirilmesi. *Kastamonu Üniversitesi İ.İ.B.F. Fakültesi Dergisi*(12), 263-277.

Ahmadov, T. (2016). Finansal Raporlamadaki Uluslararası Farklılıklar Açısından Ülkelerin Sınıflandırılması. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*(CİEP Özel Sayısı), 118-127.

Akbulut Özerhan, Y. (2008). Vergi Usul Kanunundaki Değerleme Hükümlerinin Türkiye Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Değerlendirilmesi. *VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Sempozyumu* (s. 1-31). Antalya: Ankara SMMM Odası.

Akbulut, A. (2011). TTK-VUK Defter ve Kayıt Düzeni ile Değerleme Karşılaştırmaları. *Vergi Dünyası*(355), 20-25.

Akbulut, A. (2012). *Karşılaştırmalı TMS/TFRS Uygulamaları ve Sonuçları.* Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.

Akça, N., & Gönen, S. (2015). Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıkların Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Mevzuatı Kapsamında Değerlendirilmesi. *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi, 3*(3), 89-105.

Akdoğan, N. (2006). UMS 12- Gelir Vergileri Standart Hükümlerine Göre, Dönem Kârından İndirilecek Vergi Giderinin Hesaplanması ve Ertelenmiş Vergilerin Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Denetime Bakış*(17), 1-18.

Akdoğan, N. (2009). *Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları.* Ankara: Gazi Kitabevi.

Akdoğan, N., & Sevilengül, O. (2007). Türkiye Muhasebe Standartlarına Uygun Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler. *Mali Çözüm*(84), 29-70.

Akgün, A. İ. (2009). Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açısından Varlıklarda Değer Düşüklüğü Ve Şerefiyenin İncelenmesi. *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*(18), 1-34.

Akgün, A. İ. (2012). TMS - 2 Stoklar Standardı Kapsamında Maliyet ve Normal Maliyete Göre Düzenlenen Gelir Tabloları Karşılaştırmaları. *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi, 17*(2), 229-246.

Akın, H., & Kurşunel, F. (2010). TMS - 2'ye Göre Stokların Değerlemesinde Özellik Arz Eden Durumlar. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu Dergisi, 13*(1-2), 311-330.

Aksoylu, S. (2013). Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Maden İşletmelerinde Amortisman Uygulamasının Değerlendirilmesi. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi, 8*(3), 137-156.

Aksoylu, S. (2013). Tarımsal Faaliyetlerin Türkiye Muhasebe Standardı 41 (TMS - 41)' e Göre Muhasebeleştirilmesi: Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi. *Muhasebe ve Denetime Bakış, 12*(39), 65-78.

Aktaş, R. (2013). İlke Temelli Finansal Raporlama Standartları Nasıl Öğretilmeli? *Mali Çözüm*(115), 133-168.

Akyüz, Y., Bulca, H., & Üç, M. (2008). The Activities of Turkish Accounting Standarts Board (TASB) for Improving the Quality of the Financial Knowledge and General View on Turkish Financial Reporting Standarts (TFRS). *International Conference On Management And Economics* (s. 293-309). EPOKA University.

Alagöz, A. (2007). IFRS - 3: İşletme Birleşmeleri Standardı Çerçevesinde Ters İktisap Uygulamaları. *V. Uluslararası Türk Dünyası Sosyal Bilimler Kongresi*, (s. 1-15). Celalabat. www.alialagoz.com.tr. adresinden alındı

Alagöz, A., & Antepli, A. (2013). Canlı Varlıklarda Değer Tespiti ve Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 6*(3), 107-124.

Alper, D., & Poroy Arsoy, A. (2009). Sulandırmanın Hisse Başına Kazanç Hesaplamasına Etkileri. *Mali Çözüm*(94), 59-78.

Arpacı, A. Ö. (2007). Vergi Usul Kanun Uyarınca Reeskont Uygulaması. *Mali Çözüm*(80), 149-154.

Aslan, Ü. (2011). Bankalarda "Vadeye Kadar Elde Tutulacak Menkul Kıymet" İşlemleri ve Etkin Faiz Yöntemi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 95-120.

Aslantaş Ateş, B. (2016). TFRS 14 Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesapları Standardının İrdelenmesi. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 8*(14), 148-165.

Atasel, O. Y., & Gerekan, B. (2016). Telekomünikasyon Şirketlerinde Hasılat İşlemlerinin TMS/TFRS Kapsamında İncelenmesi. *Mali Çözüm*(133), 39-55.

Avcı, A., & Bolaman Avcı, Ö. (2016). Vade Farkı, Kur Farkı ve Kredi Faizlerinin Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu Kapsamında Değerlendirilmesi. *Mali Çözüm, 26*(134), 75-90.

Ayçiçek, F. (2009). *Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu Açısından Değerleme ve Bir Uygulama.* İstanbul: Yayımlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Ayçiçek, F. (2011). TMS 39 Çerçevesinde Bir Finansal Araç Olarak Tahviller. *Muhasebe Ve Finansman Dergisi* , 59-76.

Aydın, S. (2016). TMS 23 ve Vergi Usul Kanunu Kapsamında Borçlanma Maliyetleri. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergis, 21*(4), 1239-1249.

Aygün, D., & Kaya, U. (2013). TMS - 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı Kapsamında Kıdem Tazminatı Karşılıklarının Muhasebeleştirilmesi. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, 9*(2), 151-169.

Ayres, D., Huang, X. (., & Myring, M. (2017). Fair Value Accounting and Analyst Forecast Accuracy. *Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting*, 13. doi:http://dx.doi.org/10.1016/j.adiac.2016.12.004

Badem, A. C. (2012). TMS 18 Hasılat Standardı Kapsamında Senetsiz Vadeli Satışlar ve Ertelenmiş Vergi Etkisi; TMSUGT ile Karşılaştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış, 12*(36), 61-81.

Badem, A. C., & Özbek, C. Y. (2013). Tam Maliyet ile Normal Maliyet Yöntemlerinin TMS 2 Stoklar Standardı ile VUK Açısından Karşılaştırılması ve Muhtemele Ertelenmiş Vergi Etkisi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 6*(2), 65-92.

Badem, A. C., Savcı, M., & Kılınç, Y. (2013). Türkiye'de Çay Yaprağı Üretimi ve TMS 41 Tarımsal Faali. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 15*(3), 115-147.

Bahadır, O. (2012). Stoklarda Değerleme: UFRS/TFRS ve Vergi Mevzuatı Açısından. *Mali Çözüm*, 51-68.

Bahadır, O. (2016). Normatif Muhasebe Teorileri Kapsamında Ölçüm. *Mali Çözüm, 26*(136), 35-48.

Başpınar, A. (2004). Türkiye'de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış. *Maliye Dergisi*(146), 42-57.

BDDK. (2016, Şubat 24). *BDDK Web Sitesi*. http://www.bddk.org.tr/ adresinden alındı

Bekçi, İ., Tekşen, Ö., & Çil, R. (2013). TFRS 8 Faaliyet Bölümleri Standardı ve İnşaat Sektöründe Bir Uygulama. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 15*(1), 123-152.

Bekçioğlu, S., & Köroğlu, Ç. (2008). UMS-21, TMS-21 Kur Değişim Etkileri Standardına Göre Finansal Tabloların Çevrimi ve Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi. *Mali Çözüm*(86), 29-39.

Bengü, H. (2009). Maddi Olmayan Duran Varlıklardan Marka Değerinin Ölçülmesi ve TMS 38'e Göre Muhasebeleştirilerek Mali Tablolara Yansıtılması. *Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi*(1), 63-77.

Bilen, A., & Özkan, F. (2016). TMS-36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardına Göre Kullanım Değerinin Hesaplanması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(70), 1-13.

Blocher, E. J., Stout, D. E., & Cokins, G. (2010). *Cost Management - A Strategic Emphasis.* New York: McGraw-Hill/Irwin.

Boyar, E., & Güngörmüş, A. H. (2006). TMS - 2 Stoklar Standardında Maliyet Yöntemi ve Bir Uygulama Önerisi. *Analiz, 7*(16), 83-91.

Boyar, E., & Güngörmüş, A. H. (2006). TMS - 2 Stoklar Standardında Öngörülen Normal Maliyet Yönetiminin, Safha Maliyete Uygulanması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(32), 1-7.

Bozdemir, E. (2010). İstihdama Yönelik Sgirta Primi Teşviklerinin Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (TMS-20) Açısından Değerlendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 3*(3), 93-166.

Bozdemir, E. (2016). Muhasebe Standartları Kapsamında Hastanelerde Hizmet Üretim Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Bazı Öneriler. *Mali Çözüm, 26*(133), 13-37.

Brinza, D. E., & Bengescu, M. (2016). Accounting Based on the Historical Cost Versus Accounting Based on the Fair Value. *Agricultural Management, 18*(2), 145-150.

Buyruk, A. N. (2013). Muhasebe Standartlarına Göre Maden Kaynaklarının Araştırılması, Değerlendirilmesi. *International Journal of Social Science, 6*(3), 77-90.

Büyükipekci, S., & Kağıtçı, A. (2015). Tarımsal Faaliyetlerin Tms 41'e Göre Muhasebeleştirilmesi. *KSÜ Sosyal Bilimler Dergisi, 12*(1), 105-113.

Callao, S., Jarne, J. I., & Lainez, J. A. (2007). Adoption of IFRS in Spain: Effect on the comparability and relevance of financial reporting. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*(16), 148-178.

Campbell, R. L., Owens-Jackson, L. A., & Robinson, D. R. (2008). Fair Value Accounting - Fron Theory to Practice. *Strategic Finance*(July), 31-37.

Cengiz, S., Zor, İ., & Dilsiz, M. Ş. (2014). TFRS - 3 İşletme Birleşmeleri Standardı Kapsamında Ortak Kontrole Tabi İşletmelerin Birleşme İşlemlerinin Mevzuat Boyutu ve Muhasebe Uygulamaları. *Mali Çözüm*(125), 31-55.

Ceran, Y., & Bezirci, M. (2011). Stok Hesaplarının Denetiminde İç Kontrol Sistemi ve İç Denetimin Önemi. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*(22), 507-535.

Ceran, Y., & Ortakarpuz, M. (2014). İhracat Hasılatının Vergi Uygulamaları ve Türkiye Muhasebe Standartları. *KSÜ Sosyal Bilimler Dergisi, 11*(1), 1-16.

Ceran, Y., & Öz, M. (2014). TMS - 32, TMS - 39 ve TFRS - 7, TFRS - 9 Kapsamında Finansal Araçlar: Sunum, Muhasebeleştirme, Ölçüm ve Açıklamalar Standardına İlişkin Bir İnceleme. *Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*(28), 227-259.

Charitou, A., Karamanou, I., & Lambertides, N. (2015). Who Are the Losers of IFRS Adoption in Europe? An Empirical Examination of the Cash Flow Effect of Increased Disclosure. *Journal of Accounting, Auditing & Finance, 30*(2), 150-180.

Christensen, H. B., & Nikolaev, V. V. (2013). Does Fair Value Accounting for Non-Financial Assets Pass the Market Test? *Review of Accounting Studies, 18*(3), 734-775.

Chung, S. G., Lee, C., & Mitra, S. (2016). Fair Value Accounting and Reliability. *CPA Journal, 86*(7), 60-63.

Cieslewicz, J. K. (2014). Relationships Between National Economic Culture, Institutions, and Accounting: Implications for IFRS. *Critical Perspectives on Accounting*(25), 511-528.

Curtis, J. W. (2009). *Mark to Market and Fair Value Accounting : An Examination.* New York: ova Science Publishers, Inc.

Çakmak, B. (2013). *Türkiye Muhasebe Standartlarında Yer Alan Bir Değerleme Ölçüsü: Gerçeğe Uygun Değer.* Sivas: Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Çam, M. (2015). TMS-16 Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının Vergi Usul Kanunu İle Mukayesesinin İncelenmesi. *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 7*(1), 11-19.

Çavuşoğlu, K., & Utku, B. D. (2016). Duran Varlıkların TFRS 5 Çerçevesinde Değerlendirilmesi ve BIST (Borsa İstanbul) 30 Endeksinde Yer Alan Firmaların TFRS 5 Uyarınca Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıkların Sınıflandırılmasına Yönelik Olarak İncelenmesi. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies, 2*(1), 88-111.

Çelik, M. (2016). Emtia Maliyet Bedelinin Tespiti ve Değerlemesinde Önem Arz eden Hususlar. *Mali Çözüm*(137), 243-256.

Çelik, O. (2010). Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları. *XVIII. Türkiye Muhasebe Kongresi* (s. 41-48). Ankara: TÜRMOB.

Çetin, A., & Akarçay Öğüz, A. (2010). Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıkların İncelenmesi. *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi, 29*(2), 407-430.

Çiftçi, Y. (1997). Türkiye'de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Uluslararası Uyumlaştırma Çabaları. *İ.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi, 26*(2), 169-189.

Çiftçi, Y., & Erserim, A. (2008). Muhasebe Standartlarında Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi. *luslararası Sermeye Hareketleri ve Gelişmekte Olan Piyasalar Sempozyumu*, (s. 1-21).

Çiftçi, Y., & Sarıoğlu, L. (2007). Nakit Akış Tablosu ile İlgili Türkiye'deki Düzenlemeler ve Uluslararası Uygulamalarla Karşılaştırılması. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler MYO Dergisi*(1-2), 181-200.

Çına Bal, E., & Öztürk, V. (2013). Türkiye Muhasebe Standardı TMS - 39 "Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçüm" Kapsamında Türev Ürünlerin Nakit Akış Riskinden Korunma Amaçlı Kullanımı: Forward Örneği. *İşletme Araştırmaları Dergisi, 5*(2), 123-140.

Çonkar, K., Gökçe, N., & Tellioğlu, T. F. (2007). TMS 23 Kapsamında Borçlanma Maliyetlerinin Boyutları. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(36), 71-84.

Dabbaloğlu, K. (2011). *Muhasebe Teorisi.* İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Daştan, A., & Abdioğlu, H. (2008). TFRS - 2: Hisse Bazlı Ödemeler Standardı ve Muhasebe Uygulamaları. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*(10), 72-103.

Demir, Ş. (2015). *TMS - TFRS VUK Değerleme Yaklaşımı.* Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Demir, V. (2008). Finansal Araçlar. İ. SMMMO içinde, *Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları* (s. 123-144). İstanbul: İstanbul SMMMO.

Demir, V. (2008). TMS Kapsamında Finansal Araçlar ve Vergi Uygulamarı ile Karşılaştırılması. *VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu* (s. 65-89). Antalya: Ankara SMMMO.

Demir, V., & Bahadır, O. (2007). UFRS (TFRS)'deki Değerleme Ölçüleri Kapsamında Şirket Değerlemesinde Defter Değeri Yaklaşımı. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*(23), 65-79.

Demirbaş, M., & Sansar, Y. (2015). Mali Tabloların Fasb 52, Ias 21 Ve Tms 21 Doğrultusunda Yabancı Para Cinsinden İfade Edilmesi. *İstanbul Aydın Üniversitesi Dergisi*(28), 41-52.

Demirel, N. (2009). Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standartlarının Sermaye Piyasası Kuruluna Kayıtlı Halka Açık Anonim Şirketlerde Uygulama Örnekleri. *KMÜ İİBF Dergisi*(17), 42-68.

Demirel, N. (2009). Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standartlarının Sermaye Piyasası Kuruluna Kayıtlı Halka Açık Anonim Şirketlerde Uygulama Örnekleri. *KMÜ İİBF Dergisi*(17), 42-68.

Deran, A., & Savaş, İ. (2013). Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerleme ve Finansal Tablolarda Sunum Esasları. *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 14*(2), 73-95.

Deran, A., & Savaş, İ. (2014). Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilme Esaslarının 23 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 23) Kapsamında Değerlendirilmesi. *Mali Çözüm, 24*(124), 113-128.

Deran, A., Savaş, İ., & Sürer, A. (2014). Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Finansal Tablolarda Sunulum Esasları ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilgi Düzeyini Ölçmeye Yönelik Bir Araştırma. *Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 34-68.

Dinç, E. (2007). Muhasebe ve Vergi Kuralları Arasındaki İlişki ve Gelir Vergileri (TMS 12) Standardının Muhasebe Uygulamalarına Etkisi. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*(28), 21-48.

Ding, Y., Hope, O.-K., JeanJean, T., & Stolovy, H. (2007). Differences between domestic accounting standards and IAS: Measurement, determinants and implications. *Journal of Accounting and Public Policy*(26), 1-38.

Ding, Y., Jeanjean, T., & Stolowy, H. (2005). Why do national GAAP differ from IAS? The role of culture. *The International Journal of Accounting*(40), 325-350.

Dockner, E. J., & Fruchter, G. E. (2014). Coordinating Production and Marketing with Dynamic Transfer Prices. *Production and Operations Management Society, 23*(3), 431-445.

Doğan, M., & Ertugay, E. (2010). Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına Göre Kapsamlı Gelir Tablosu ve Örnek Uygulama. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 3*(3), 117-138.

Duh, R.-R., Hsu, A. W.-h., & Alves, P. A. (2008). The impact of IAS 39 on the risk-relevance of earnings volatility: Evidence from foreign banks cross-listed in the USA. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*(8), 23-38.

Duman, F. C. (2007). *18 Nolu Muhasebe Standardında Hasılatın Oluşumu.* Ankara: Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

Duman, H., Bezirci, M., Yücenurşen, M., & Apak, İ. (2016). Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarına Göre Günümüz Muhasebe Eğitiminden Beklentiler. *International Journal of Human Sciences, 13*(1), 364-374.

Durgut, M. (2015). Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Marka Değerinin Muhasebeleştirilmesi. *Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi*(10), 243-262.

Durgut, M., & Kaya, U. (2013). TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının İMKB'deki Şirketlerde Uygulanma Düzeyinin Değerlendirilmesi. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 27*(2), 179-205.

Durmuş, A. F., Solak, B., & Güneş, R. (2011). KOBİ TFRS ve Vergi Usul Kanununda Değerleme İlkelerinin Karşılaştırılması ve Sonuçların Değerlendirilmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 13*(4), 175-202.

Dursun, A., & Yalnız, S. (2013). Konaklama İşletmelerinde Hizmet Üretim Maliyetleri - TMS 2 Stoklar ve TMS 18 Hasılat Standartları Açısından Değerlendirilmesi. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 27*(1), 139-157.

Dündar, B. (2013). *Türkiye Muhasebe Standartları ile Vergi Yasalarındaki Ölçüm (Değerleme) Farklarının Saptanması ve Vergi Dairesine Raporlanması.* Eskişehir: Yayımlanmamış Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

EFRAG. (2016, Şubat 17). *EFRAG Web Sitesi*. http://www.efrag.org/ adresinden alındı

Ege, F. (2016). VUK 267 Çerçevesinde Emsal Bedelle Değerleme. *Mali Çözüm, 137*, 271-279.

Ege, F. (2016). VUK 267 Çerçevesinde Emsal Bedelle Değerleme. *Mali Çözüm*(137), 271-279.

Elitaş, C., & Özdemir, S. (2012). TFRS 8 Faaliyet Bölümleri Standardının Getirdikleri ve Bir Bölümsel Raporlama Uygulaması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 14*(3), 37-63.

Elmas, Y. (2014). TMS 18 Hasılat Standardına Göre Hasılat Değerlemesi ve Türk Vergi Sistemi ile Karşılaştırılması. *Vergi Sorunları Dergisi*(307), 187-201.

Erdem, Ü. (2016). Türkiye Finansal Raporlama Standartları 3: İşletme Birleşmeleri. *Muhasebe ve Denetime Bakış, 47*, 149-170.

Eren, M. (2013). Vadeli Çeklerde Reeskont Uygulaması. *Mali Çözüm*(119), 145-161.

Erer, M., & Hazır, Ç. A. (2014). TFRS'ye göre Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Muhasebeleştirilmesi ve Ölçülmesi. *Mali Çözüm* , 15-28.

Ertuğrul, A. N. (2013). TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının Türkiye'de Uygulanabilirliği. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 15*(3), 71-89.

Ertuğrul, A. N. (2014). Geleneksel Muhasebeden Uluslararası Finansal Raporlamaya Geçişte İhtiyatlılık Kavramı. *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi, 7*(1), 215-227.

Ertürk, S., Uçar, M., Günay, Y., & Bilginer, M. (2015). TMS 33 - Hisse Başına Kazanç. *KSÜ İİBF Dergisi, 5*(2), 207-224.

Esen, Ö. M., & Perek, A. A. (2009). Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardının (TMS 36) Nakit Yaratan Birim, Şerefiye ve Şirket Varlıkları Açısından İncelenmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 11*(3), 143-172.

FASB. (2016, Şubat 16). *Facts About FASB.* FASB Web Sitesi: http://www.fasb.org/ adresinden alındı

Fındık, H. (2016). Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Finansal Varlıkların Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi* , 61-82.

Fırat, F. (2014). Uluslararası/Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve Tek Düzen Hesap Planında Değerleme Ölçülerinin Karşılaştırılması. *Vergi Sorunları Dergisi*(315), 34-40.

French, N. (2006). Value and Worth: Scenario Analysis. *Journal of Property Investment & Finance, 24*(2), 176-179.

Gaston, S. C., Garcia, C. F., Jarne, J. I., & Gadea, J. A. (2010). IFRS adoption in Spain and the United Kingdom: Effects on accounting numbers and relevance. *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*(26), 304-313.

Gersil, A. (2014). Nakit ve Nakit Benzerleri Kavramının Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve TMS 7 Açısından Karşılaştırılması. *Dayanışma*, 37-42.

Gökçen, G., & Cebeci, Y. (2016). TMS 2 Stoklar Standardında Yer Alan Stok Maliyeti Hesaplama Yöntemlerinin Gıda Maddeleri Sanayi Sektöründeki İşletmelerde Kullanımı Üzerine Bir Araştırma. *Maliye Finans Yazıları*(105), 115-132.

Gökçen, G., Ataman, B., Cebeci, Y., & Cavlak, H. (2015). Türkiye'deki Devlet Üniversitelerinin Lisans Programlarındaki Muhasebe Standartları Eğitimi Üzerine Bir Araştırma. *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi, 11*(44), 121-145.

Gökdeniz, Ü. (1996). *Muhasebe Standartları.* İstanbul: Alfa Basın Yayın Dağıtım.

Gökgöz, A. (2012). Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlık veya Varlık Grubunun Muhasebeleştirilmesi. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, 8*(Özel Sayı), 67-86.

Gökgöz, A. (2012). TMS 8: Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardına İlişkin Muhasebe Uygulamaları. *MÖDAV*, 151-173.

Gökgöz, A. (2013). Finansal Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* , 107-121.

Gökgöz, A. (2013). İştirak Yatırımlarının Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(58), 1-20.

Gökgöz, A. (2015). Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Muhasebeleştirilmesi. *A.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 29*(3), 459-477.

Gökgöz, A., & Özdemir, H. (2015). Dış Ticarette Teslim ve Ödeme Şekillerinin TMS 18 Hasılat Standardı Çerçevesinde İncelenmesi. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies, 1*(3), 105-122.

Gönen, S. (2013). Finansal Tablo Kullanıcılarının Karar Almalarında TMS 10 Raporlama Döneminden(Bilanço Tarihinden) Sonraki Olayların Önemi. *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi, 5*(3), 39-46.

Gönen, S., & Akça, N. (2014). Finansal Kiralama İşlemlerinin TMS-17 Kiralama İşlemleri Standardı ve Vergi Usul Kanunu Açısından Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi* , 71-94.

Graf, M., & Kimms, A. (2013). Transfer Price Optimization for Option-Based Airline Alliance Revenue Management. *International Journal of Production Economics, 145*(1), 281-293.

Güçlü, F. (2010). UFRS Mali Tablo Düzenleme İlkelerine Göre Tespit Edilen Kar Rakamı Üzerinden Düzenlenen Kar Dağıtım Tablosu. *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası, 59*(2), 263-305.

Güngörmüş, A. H. (2009). İşletmelerde Bölümsel Raporlamanın "TFRS 8 Faaliyet Bölümleri" Standardı Çerçevesinde Uygulanması. *Mali Çözüm*(94), 79-98.

Güngörmüş, A. H., & Boyar, E. (2010). TMS 2 Stoklar Standardına Göre, Standart Maliyet Yönteminin Uygulanması. *Mali Çözüm*(102), 109-127.

Gürdal, K. (2006). Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar. *MUFAD*(32), 1-12.

Haake, C.-J., & Martini, J. T. (2013). Negotiating Transfer Prices. *Group Decision & Negotiation*(22), 657-680.

Haller, A. (2002). Financial Acoounting Developments in the European Union: Past Events and Future Prospects. *European Accounting Review, 11*(1), 153-190.

Haller, A., & Walton, P. (2003). *International Accounting.* London: Thomson Learning.

Hansen, D. R., Mowen, M. M., & Guan, L. (2009). *Cost Management - Accounting & Control.* Mason: South-Western Cengage Learning.

Hatipoğlu, & Gül, A. (2012). Maddi Duran Varlıklarda Amortisman İşlemlerinin Muhasebe Standartları ile Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi ve Finansal Tablolar Üzerindeki Etkisinin İncelenmesi. *SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*(24), 185-216.

Haverty, J. L. (2016). Are IFRS and U.S. GAAP converging? Some evidence from People's Republic of China companies listed on the New York Stock Exchange. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*(15), 48-71.

Horngren, C. T., Datar, S. M., & Rajan, M. V. (2012). *Cost Accounting - A Managerial Emphasis.* New Jersey: Pearson Education.

IASB. (2016, Ocak 30). *Process for IASB Member Appointments*. www.ifrs.org adresinden alındı

İbiş, C. (2009). TÜRMOB ve TMUD'un Uluslararası Meslek Örgütleri ile Olan İlişkileri. *IX. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu* (s. 113-128). İstanbul: İSMMMO.

İbiş, C., & Özkan, S. (2006). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)'na Genel Bakış. *Mali Çözüm*(74), 25-43.

IFAC. (2016, Şubat 17). *IFAC Web Sitesi*. https://www.ifac.org adresinden alındı

IFRS. (2016, Şubat 18). *Who We are and What We Do.* http://www.ifrs.org/The-organisation/Documents/2015/WhoWeAre_ENGLISH_July%202015.pdf adresinden alındı

IFRS Foundation. (2016, Şubat 16). *IFRS Foundation*. IFRS Web Sitesi: http://www.ifrs.org/ adresinden alındı

IFRS Interpretation Committe. (2016, Şubat 16). *IFRS Interpretation Committe*. http://www.ifrs.org/ adresinden alındı

İnanç, M. (2011). Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda Ticari Defter Tutma, Envanter, Değerleme, Saklama ve İbraz Yükümlülüğü. *Mali Çözüm*(106), 227-246.

İşseveroğlu, G. (2014). TMS 39 Kapsamında Finansal Varlıkların Sınıflandırılması ve Değerlemesi: Borsa İstanbul 100 Endeksindeki Şirketlerin Uygulamaları. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, 10*(21), 87-106.

Jeanjean, T., & Stolowy, H. (2008). Do accounting standards matter? An exploratory analysis of earnings management before and after IFRS adoption. *Journal of Accounting and Public Policy*(27), 480-494.

Jermakowicz, E. K., & Gornik-Tomaszewski, S. (2006). Implementing IFRS From the Perspective. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*(15), 170-196.

Kabataş, Y., & Pamukçu, A. (2010). TMS - 2 Stoklar Kapsamında Hizmet Üretim Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(48), 191-199.

Kalmış, H., & Dereköy, F. (2010). TMS - 18'e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi İle Karşılaştırılması. *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi, 12*(1), 123-145.

Kaplanoğlu, E. (2014). Müşterek Faaliyet ve İş Ortaklığı Kavramlarının TMS-TFRS Kapsamında İrdelenmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 16*(3), 127-141.

Kaplanoğlu, E. (2014). Türk Hukuku'ndaki İş Ortaklığı Kavramının Muhasebe Standartlarına Uyum Sorunsalı. *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi, 6*(2), 65-72.

Karacan, S., & Savcı, M. (2011). Türkiye Muhasebe Standartları - 19 (TMS - 19) Çerçevesinde Kıdem Tazminatı Karşılığının Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesi. *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*(22), 126-151.

Karasioğlu, F. (2001). İşletme Kaynaklarının Etkin Kullanılması Açısından Finansal Kiralama ve Muhasebe Uygulaması. *Muğla Üniversitesi SBE Dergisi*(3).

Karataş, M. (2010). Borçlanma Maliyetlerinin UMS 23, KOBİ'ler İçin UFRS ve Vergi Usul Kanunu Kapsamında Değerlendirilmesi. *Mali Çözüm*(98), 117-141.

Karğın, M., & Aktaş, R. (2011). Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Raporlanmış Nakit Akış Tablosu ve Analizi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(Ekim), 1-23.

Karğın, S. (2013). TFRS 11 Kapsamında Müşterek Anlaşmaların Değerlendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 18*(1), 305-321.

Kaya, G. A. (2009). TMS-23 Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi. *Social Sciences, 4*(1), 59-71.

Kaya, G. A. (2012). Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi, 11*(39), 218-230.

Kaya, G. A. (2015). Türkiye Muhasebe - Finansal Raporlama Standartları'na Göre Finansal Araçların Muhasebeleştirilmesi. *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 25*(1), 105-121.

Kaya, İ. (2009). FASB - IASB Anlaşması ve Global Finans Muhasebe Standartlarına Doğru. *IX. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu* (s. 209-234). İstanbul: İSMMMO.

Kaya, U. (2007). Maddi Duran Varlıkların Elde Edilmesinde TMS 16 ve Vergi Kanunlarındaki Düzenlemelerin Karşılaştırılması. *Mali Çözüm*(83), 67-80.

Kaya, U., & Dinç, E. (2007). Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlenmesi ve Muhasebeleştirilmesi. *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 16*(2), 343-364.

Kaygusuzoğlu, M. (2015). Kıdem Tazminatı Karşılığı Uygulamasının Muhasebe Standardı (IAS-TMS 19) Kapsamında Değerlendirilmesi. *MUFAD*(68), 173-191.

Keleş, D. (2015). TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardı Çerçevesinde Finansal Tabloların Düzeltilmesi ve Finansal Analiz Sonuçları Üzerine Etkileri. *Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 8*(3), 31-52.

KGK. (2016, Şubat 26). *Basın Duyurusu.* http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Bas%C4%B1n%20Duyurusu_2015.pdf adresinden alındı

KGK. (2016, 30 1). *IASB (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu) Bilgi Notu*. www.kgk.gov.tr adresinden alındı

KGK. (2016, Şubat 17). *KGK 2010 Faaliyet Raporu.* KGK Web Sitesi: http://kgk.gov.tr/contents/files/faaliyetraporu_2010son2.pdf adresinden alındı

KGK. (2016, Şubat 25). *KGK Tanıtım Broşürü.* http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/KGK_Brosur.pdf adresinden alındı

KGK. (2016, Şubat 26). *TMS Uygulama Kapsamına İlişkin Kurul Kararı.* http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Kurul_Karar%C4%B1-degisikliklerislenmis.pdf adresinden alındı

Kieso, D. E., Weygandt, J. J., & Warfield, T. D. (2013). *Intermediate Accounting.* Hoboken: John Wiley & Sons Inc.

Kırlıoğlu, H., & Gökgöz, A. (2012). TMS 41 Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi: Su Ürünleri Sektörü Uygulaması. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 26*(2), 107-127.

Kırlıoğlu, H., & Öztaş, S. (2015). Türkiye'de Finansal Kiralama İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies, 1*(2), 1-21.

Kıymetli Şen, İ. (2013). Maddi Duran Varlıklar (TMS 16) Standardının Üretim İşletmelerinde Satışların Maliyetine Etkileri. *Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 3*(1), 21-36.

Kıymetli Şen, İ., & Karagül, A. A. (2014). Yeni Bir Maddi Duran Varlık Sınıfı Olarak Taşıyıcı Bitkiler: Muhasebeleştirme ve Ölçme. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları, 7*(3), 27-48.

Kızıl, A., Fidan, M. M., Kızıl, C., & Keskin, A. İ. (2013). *Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları.* İstanbul: Der Yayınları.

Kocamaz, H. (2012). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiye'de Oluşum ve Gelişim Süreci. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2*(2), 105-120.

Korkmaz, T., Tekel, H., & Birkan, E. (2007). Uluslararası Muhasebe Standartları ve Kobi'lere Etkileri. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(36), 96-105.

Köksal, A. G., & Beller, B. (2013). Finansal Kiralama İşlemlerinin TMS 17, Vergi Mevzuatı, BDDK Tebliği Açısından İncelenmesi ve Muhasebe Uygulamaları. *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi, 6*(2), 150-171.

Köroğlu, Ç. (2016). Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS - 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı'na İlişkin Bilgi Düzeylerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma. *Kastamonu Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*(11), 133-145.

Küçük, E., & Doğan, A. (2009). Özellikli Durumlar Bağlamında Muhasebe İşlemlerinde Hasılatın Kayda Alınması. *Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi*(33), 279-293.

Lange, P. D., & Howieson, B. (2006). International Accounting Standards Setting and U.S. Exceptionalism. *Critical Perspectives on Accounting*(17), 1007-1032.

Larson, R. K., & Street, D. L. (2004). Convergence with IFRS in an Expanding Europe: Progress and Obstacles Identified by Large Accounting Firms' Survey. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*(13), 89-119.

Lemarchand, Y. (2006). Avrupa Muhasebe Sisteminin Uyumlaştırılması, Tarihsel Bir Perspektif. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(29), 6-15.

Magnan, M., Menini, A., & Parbonetti, A. (2015). Fair Value Accounting: Information or Confusion for Financial Markets? *Review of Accounting Studies, 20*(1), 559-591.

Marra, A. (2016). The Pros and Cons of Fair Value Accounting in a Globalized Economy: A Never Ending Debate. *Journal of Accounting, Auditing & Finance, 31*(4), 582-591.

Marşap, B., & Barışçı, A. (2014). TMS - 2 Stoklar Standardına Göre Dönüştürme Maliyetlerinin Ürün Maliyetlerine Etkisi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 7*(1), 1-16.

Martini, J. T. (2015). The Optimal Focus of Transfer Prices: Pre-Tax Profitability Versus Tax Minimization. *Review of Accounting Studies*, 866-898.

McLaney, E., & Atrill, P. (2010). *Accounting An Introduction.* Essex: Pearson Education.

Memiş, M. Ü., & Güner, M. F. (2011). Avrupa Birliği Müktesebatına Uyum Sürecinde Muhasebe ve Denetim Alanında Yapılan Düzenlemeler. *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 20*(2), 149-164.

Memişoğlu, K. (2006). *Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi.* Ankara: Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

Mohiuddin, G. (2014). Edwards & Bell's Concept of Profit: An Empirical Analysis on the Basis of Historical Cost and Current Costing. *Journal of Finance and Accounting, 2*(3), 72-80.

Muğan, Can, Ş., & Akman, N. H. (2005). *Principles of Financial Accounting.* Ankara: Gazi Kitabevi.

Naito, S. (2006). The Edwards and Bell Theory as an Information Set Approach. *Japanese Association for International Accounting Studies*, 127-140.

Oğuz, M. (2016). Tanımlanmış Fayda Planlarının 19 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi ve Ortaya Çıkardığı İktisadi Sonuçlar. *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi, 12*(45), 393-410.

Okudan, F. (2009). TMS 39'a Göre Hisse Senedi Endeks Vadeli İşlem Sözleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi: VOB Uygulaması. *Mali Çözüm*(95), 57-80.

Okutmuş, E., Uyar, S., & Gövce, M. (2015). Sağlık Truziminde Devlet Teşviklerinin TMS 20 Kapsamında Muhasebeleştirilmesi. *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 16*(2), 63-82.

Onat, O. K. (2015). Özel Alışveriş Sitelerinde TMS/TFRS Kapsamında Muhasebe Uygulamaları. *Yönetim ve Ekonomi AraÇtırmaları Dergisi, 13*(2), 283-307.

Orhan, M. S., & Serçemeli, M. (2013). Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinde Bütçe Hesapları ve Muhasebeleştirilmesi. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 17*(1), 321-334.

Orhaner, E., Biçer, E. B., & Ilıman, E. (2016). TMS - 2 'ye Göre Sağlık İşletmelerinde Stokların Değerlendirilmesi (Özel Hastane Örneği). *Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 3*(7), 87-108.

Ömürbek, V., & Öztürk, M. S. (2013). Muhasebe Politikaları ve Tahminlerindeki Değişikliklerle İlgili İMKB 100 Şirketlerinde Bir İnceleme. *Muhasebe ve Vergi Uygulamalari Dergisi, 6*(3), 1-14.

Örten, R., & Bayırlı, R. (2007). TMS 16'ya Göre, Maddi Duran Varlıkların Dönem Sonunda Değerlemesi ve Muhasebe Uygulamaları. *MUFAD*(36), 34-50.

Örten, R., & Karapınar, A. (2013). *Dönem Sonu Muhasebe Uygulamaları.* Ankara: Gazi Kitabevi.

Örten, R., Kaval, H., & Karapınar, A. (2015). *Türkiye Muhasebe - Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları.* Ankara: Gazi Kitabevi.

Özbek, C. Y. (2009). TMS 24: İlişkili Taraf Açıklamaları. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 11*(4), 147-182.

Özdemir, F. S., & Varıcı, İ. (2015). TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı Kapsamında Kıdem Tazminatı Müessesesi ve Muhasebe Kayıtları: İlk Geçiş Yönüyle Örnek İşletme Uygulaması. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*(29), 159-189.

Özdemir, S. (2014). Nakit Akış Tablosunun Hazırlanmasında Yöntem Tartışmaları ve TMS 7 Standardına Uygun Brüt(Dolaysız) Yönteme Göre Örnek Bir Uygulama. *Mali Çözüm*, 57-76.

Özdemir, S. (2015). Bankalardaki Bölümsel Raporlama Uygulamalarının TFRS 8 Faaliyet Bölümleri Standardı Çerçevesinde İncelenmesi: Bir Uygulama Önerisi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(Temmuz), 23-36.

Özerhan, Y., & Yanık, S. (2012). *Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı TMS/TFRS.* Ankara: TÜRMOB Yayınları.

Özkan, A. (2009). TMS 12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmiş Vergiler ve Muhasebe Uygulamaları. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*(32), 97-112.

Özkan, M., & Terzi, S. (2009). Gerçeğe Uygun Değer Ölçümünün Uluslararası Muhasebe Standartları ve Amerikan Muhasebe Standartları (SFAS) Açısından İncelenmesi. *Mali Çözüm*(92), 23-50.

Özkan, M., & Terzi, S. (2010). Avrupa Birliği'nde Finansal Raporlama: İngiltere, Fransa ve Almanya Örnekleri. *Mali Çözüm*(100), 21-44.

Özkan, S. (2007). TMS - 18 Hasılat Standardı ve A.B.D. Düzenlemelerine Göre "İşlemin Ayrıştırılması". *Mali Çözüm*(82), 63-82.

Öztürk, V., & Çına Bal, E. (2008). TMS 38 "Maddi Olmayan Duran Varlıklar" Standardı Kapsamında Araştırma ve Geliştirme Harcamaları ve İMKB'de İşlem Gören Şirketlerde İncelenmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 10*(2), 165-182.

Öztürk, V., Bal, H., & Bal, E. Ç. (2007). Finansal Kiralama ve İMKB'de İşlem Gören Şirketlerde Kullanılma Düzeyi. *Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi*(2), 67-86.

Özulucan, A., & Özdemir, F. S. (2010). Akıllı Kartlar ile Yapılan Mal ve Hizmet Satışlarının TMS - 18 Hasılat Standardı Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi. *Öneri, 9*(33), 59-69.

Özyürek, H. (2012). TMS - 18'e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi. *Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi, 4*(1), 131-141.

Pamukçu, F., & Pamukçu, N. (2009). Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar (TMS - 10) ve Finansal Tablolara Etkiler. *Mali Çözüm*(91), 67-79.

Pamukçu, F., & Pamukçu, N. (2011). Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesaplamasında İş Kanunu ile Türkiye Muhasebe Standartları Düzenlemelerinin Karşılaştırılması. *Muhasebe ve Denetime Bakış, 11*(34), 65-78.

Parlakkaya, R. (2004). Muhasebede Uluslararası Uyum ve Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye'de Muhasebe Uyumlaştırma Çalışmaları. *SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*(7), 119-139.

Parlakkaya, R. (2009). Müşteri Sadakat Programları ve Muhasebe Uygulamaları. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler MYO Dergisi*(1-2), 455-468.

Parlakkaya, R. (2010). Yasal Mevzuat ve TMS - 19 : Çalışanlara Sağlanan Faydalar Türkiye Muhasebe Standardında Kıdem Tazminatı ve Uygulaması. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 269-291.

Parlakkaya, R., & Çetin, H. (2010). Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi Finansal Krizlerin Sebebi mi Yoksa Habercisi mi? *Muhasebe ve Vergi Uygulamalari Dergisi, 3*(2), 75-85.

Parlakkaya, R., & Tunçez, H. A. (2011). TMS 41 Tarımsal Faaliyet Kapsamında Hayvancılık İşletmelerinde Muhasebe Uygulaması. *Muhasebe Bilm Dünyası Dergisi, 13*(4), 143-174.

Peasnell, K., & Whittington, G. (2010). The Contribution of Philip W. Bell to Accounting Thought. *Accounting Horizons, 24*(3), 509-518.

Pekdemir, R. (2011). TMS - TFRS Diye Diye. *Mali Çözüm*, 117-127.

Poroy Arsoy, A. (2016). Konsolide Finansal Tablolar Standardına Göre Edinim Tarihindeki Konsolidasyon Prosedürleri. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 25-40.

Poroy Arsoy, A. (2016). New Control Model Under IFRS 10. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 9*(1), 1-13.

Revsine, L. (1981). The Theory and Measurement Of Business Income: A Review Article. *The Accounting Review, 56*(2), 342-354.

Riahi-Belkaoui, A. (2004). *Accounting Theory.* London: Thomson Learning.

Saban, M., & Genç, M. (2006). Finansal Tabloların Farklı Para Birime Dönüştürülmesi. *Mali Çözüm*(76), 33-48.

Saban, M., & Güğerçin, G. (2009). Deniz Taşımacılığı İşletmelerinde Maliyetleri Etkileyen Faktörler ve Sefer Maliyetleri. *Dokuz Eylül Üniversitesi Denizcilik Fakültesi Dergisi, 1*(1), 1-16.

SAC. (2016, Şubat 16). *SAC Members*. http://www.ifrs.org/ adresinden alındı

Sağır, M. K. (2013). *Vergi Usul Kanunundaki Değerleme Ölçüleri ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Göre Değerleme Ölçülerinin Karşılaştırılması ve Örnek Uygulamalar*. İstanbul: Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Sahut, J.-M., Boulerne, S., & Teulon, F. (2011). Do IFRS Provide Better Information About Intangibles in Europe? *Review of Accounting and Finance, 10*(3), 267-290.

Samur, M. (2012). Üretim İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi Sistemlerinin Kullanılmasının Finansal Raporlar Üzerindeki Etkisinin İncelenmesi ve Bir Uygulama. *Tekirdağ SMMMO Sosyal Bilimler Dergisi*.

Sarıay, M. (2012). Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlemesine İlişkin Uygulamalar. *Electronic Journal of Vocational Colleges*, 110-124.

Saudagaran, S. M., & Diga, J. G. (1998). Accounting Harmonization in ASEAN: Benefits, Models and Policy Issues. *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation, 7*(1), 21-45.

Savcı, M. (2009). *Mali Tablolar Analizi.* İstanbul: Aktif Yayınevi.

Schipper, K. (2005). The introduction of International Accounting Standards in Europe: Implications for international convergence. *European Accounting Review, 14*(1), 101-126.

Selvi, Y. (2008). TMS 2 Stoklar. İSMMMO içinde, *Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları* (s. 89-110). İstanbul: İSMMMO.

Senel, S. A., Tuncay, M., Önoğul, Ö., & Karslı, C. (2011). Türkiye Muhasebe Standartlarında Yer Alan Bir Değerleme Ölçüsü: Gerçeğe Uygun Değer. *e-Journal of New World Sciences Academy, 6*(1), 48-76.

Singh, J. (2015). Fair Value Accounting: A Practitioner's Perspective. *IUP Journal of Accounting Research & Audit Practices, 14*(2), 53-65.

Sipahi, B., & Öğüz Akarçay, A. (2010). TMS 36 Çerçevesinde Maddi Duran Varlİklarda Değer Düşüklüğünün Ölçülmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(45), 253-262.

Smith, S. R., & Smith, K. R. (2014). The Journey From Historical Cost Accounting to Fair Value Accounting: The Case of Acquisition Costs. *Journal of Business & Accounting, 7*(1), 3-10.

Soderstrom, N. S., & Sun, K. J. (2007). IFRS Adoption and Accounting Quality: A Review. *European Accounting Review, 16*(4), 675-702.

SPK. (2016, Şubat 22). *"Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği" (Seri : XI, No: 29)* . http://www.spk.gov.tr/apps/teblig/displayteblig.aspx?id=331&ct=f&action=displayfile&ext=.pdf&submenuheader=null adresinden alındı

SPK. (2016, Şubat 22). *Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ (Seri : XI, No:25)* . http://www.spk.gov.tr/apps/teblig/displayteblig.aspx?id=178 adresinden alındı

Sumer, H., & Erer, M. (2009). Bilanço Tarihinden Sonraki Olyaların Raporlanması. *MÖDAV*, 1-18.

Sumer, H., & Erer, M. (2010). Yazılımların (TMS 38'e Göre) Değerlemesi. *Mali Çözüm*(98), 25-40.

Sunder, S. (2006). Tekdüzen Finansal Raporlama Standartlarınının Yukarıdan Aşağıya Uygulanmak İstenmesi Niçin Tekrar Düşünülmeli? *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(31), 6-10.

Sümer Göğüş, E. H. (2010). Ertelenmiş Vergi ve Muhasebeleştirilmesi. *Mali Çözüm*, 13-30.

Şen, Ç. (2011). Türkiye Muhasebe Standardı- 16 Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması. *Mali Çözüm*, 133-159.

Şenel, S. A. (2009). TMS - 18 Hasılat Standardı Kapsamında Mal Satışından Kaynaklanan Hasılatın Muhasebeleştirilmesi. *Social Sciences, 4*(4), 389-405.

Şengür, E. D. (2013). Finansal Kiralama İşlemlerinde Kiracı Açısından Asgari Kira Ödemelerinin Hesaplanması ve Finansal Raporlama Üzerindeki Etkileri. *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi, 6*(1), 263-279.

Şensoy, N., & Perek, A. A. (2010). KOBİLER İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standardı ve Vergi Usul Kanunundaki Değerleme Esaslarına Toplu Bakış. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 3*(2), 47-73.

Tardiff, T. J. (2015). Prices Based on Current Cost or Historical Cost: How Different Are They? *Journal of Regulatory Economics, 47*(2), 201-217.

Taştan, H., Azaltun, M., & Mert, H. (2013). Büyükbaş Canlı Varlık İşletmelerinde TMS - 41 Tarımsal Faaliyetler Standardının Uygulanmasına Eğitsel Bakış. *Afyon Kocatepe Üniversitesi Iktisadi ve Idari Bilimler Fakültesi Dergisi, 15*(2), 117-130.

Tekşen, Ö. (2010). TMS 12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmiş Verginin İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 15*(2), 297-317.

Tekşen, Ö. (2010). TMS 20 Standardındaki Devlet Teşvikleri ile Türkiye'de Yeni Teşvik Sisteminde Yatırıma Sağlanan Desteklerin Muhasebe ve Vergi Açısından İncelenmesi. *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, 29*(2), 431-453.

Tekşen, Ö., & Büyükarıkan, U. (2015). TMS 10 Raporlama Döneminden Sonraki Olayların Muhasebe Açısından İncelenmesi. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*(13), 462-480.

Tellioğlu, T. F., Gökçe, N., & Demir, F. (2013). TMS 23 - Borçlanma Maliyetlerinin "Yat Üreten Bir İşletme" Açısından İncelenmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 18*(3), 319-342.

TMSK. (2016, Şubat 25). *TMSK 2007 Faaliyet Raporu.* http://kgk.gov.tr/contents/files/2007_Faaliyet_Raporu.pdf adresinden alındı

Tokay, S. H., & Deran, A. (2008). Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nda Değerleme Ölçüleri. *Mali Çözüm*(90), 15-48.

Topcu, N. (2013). Duran Varlıkların TMS (16,38,40) ve TFRS (5)'na göre Değerlemesi ve Türk Vergi Kanunu Açısından Analizi. *11. Uluslararası Türk Dünyası Sosyal Bilimler Kongresi*, (s. 349-353). Calalabat.

Topçu, S. (2015). IAS (TMS) 12 Gelir Vergileri Standardına Kavramsal Yaklaşım. *Mali Çözüm, 25*(129), 37-57.

Tuğay, O. (2013). Stok Değer Düşüklüklerinin TMS 2 Stoklar Standardına Göre İncelenmesi. *Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*(26), 207-230.

Tuğay, O. (2014). Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü, Değer Düşüklüğünün İptali ve Muhasebeleştirilmesi İşlemlerinin TMS16/TMS 36 ve Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 7*(1), 31-52.

Tuğay, O., & Top, T. (2014). TMS 38' Göre Marka Değerlemesi ve Muhasebeleştirilmesi. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*(40), 221-228.

Türker, İ. (2010). IAS/TMS 2 Stoklar Standardına ve Türk Vergi Sistemine Göre Stokları Değerleme. *Muhasebe ve Denetime Bakış*(Ocak), 105-120.

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları. (2015 Seti). *Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve.* T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Web Sitesi: www.kgk.gov.tr adresinden alındı

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları. (2015 Seti). *TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması.* T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Web Sitesi: www.kgk.gov.tr adresinden alındı

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları. (2015 Seti). *TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar*. T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Web Sitesi: www.kgk.gov.tr adresinden alındı

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları. (2015 Seti). *TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar.* T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Web Sitesi: www.kgk.gov.tr adresinden alındı

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları. (2015 Seti). *TFRS 12 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar.* www.kgk.gov.tr: www.kgk.gov.tr adresinden alındı

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları. (2015 Seti). *TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü.* T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Web Sitesi2015 Seti: www.kgk.gov.tr adresinden alındı

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları. (2015 Seti). *TFRS 14 Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesapları.* T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Web Sitesi: www.kgk.gov.tr adresinden alındı

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları. (2015 Seti). *TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler*. T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Web Sitesi: www.kgk.gov.tr adresinden alındı

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları. (2015 Seti). *TFRS 3 İşletme Birleşmeleri.* T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Web Sitesi: www.kgk.gov.tr adresinden alındı

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları. (2015 Seti). *TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri.* T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Web Sitesi: www.kgk.gov.tr adresinden alındı

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları. (2015 Seti). *TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler.* T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Web Sitesi: www.kgk.gov.tr adresinden alındı

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları. (2015 Seti). *TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi.* T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Web Sitesi: www.kgk.gov.tr adresinden alındı

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları. (2015 Seti). *TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar.* T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Web Sitesi: www.kgk.gov.tr adresinden alındı

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları. (2015 Seti). *TFRS 8 Faaliyet Bölümleri.* T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Web Sitesi: www.kgk.gov.tr adresinden alındı

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları. (2015 Seti). *TFRS 9 Finansal Araçlar (2011 Versiyonu).* T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Web Sitesi: www.kgk.gov.tr adresinden alındı

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları. (2015 Seti). *TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu* . T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Web Sitesi: www.kgk.gov.tr adresinden alındı

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları. (2015 Seti). *TMS 10 Raporlama döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar.* T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Web Sitesi: www.kgk.gov.tr adresinden alındı

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları. (2015 Seti). *TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri.* T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Web Sitesi: www.kgk.gov.tr adresinden alındı

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları. (2015 Seti). *TMS 12 Gelir Vergileri.* T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Web Sitesi: www.kgk.gov.tr adresinden alındı

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları. (2015 Seti). *TMS 16 Maddi Duran Varlıklar.* T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Web Sitesi: www.kgk.gov.tr adresinden alındı

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları. (2015 Seti). *TMS 17 Kiralama İşlemleri.* T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Web Sitesi: www.kgk.gov.tr adresinden alındı

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları. (2015 Seti). *TMS 18 Hasılat.* T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Web Sitesi: www.kgk.gov.tr adresinden alındı

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları. (2015 Seti). *TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar.* T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Web Sitesi: www.kgk.gov.tr adresinden alındı

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları. (2015 Seti). *TMS 2 Stoklar.* T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Web Sitesi: www.kgk.gov.tr adresinden alındı

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları. (2015 Seti). *TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması.* T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Web Sitesi: www.kgk.gov.tr adresinden alındı

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları. (2015 Seti). *TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri.* T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Web Sitesi: www.kgk.gov.tr adresinden alındı

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları. (2015 Seti). *TMS 23 Borçlanma Maliyetleri.* T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Web Sitesi: www.kgk.gov.tr adresinden alındı

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları. (2015 Seti). *TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları.* T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Web Sitesi: www.kgk.gov.tr adresinden alındı

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları. (2015 Seti). *TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama.* T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Web Sitesi: www.kgk.gov.tr adresinden alındı

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları. (2015 Seti). *TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar*. T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Web Sitesi: www.kgk.gov.tr adresinden alındı

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları. (2015 Seti). *TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar.* T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Web Sitesi: www.kgk.gov.tr adresinden alındı

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları. (2015 Seti). *TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama.* T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Web Sitesi: www.kgk.gov.tr adresinden alındı

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları. (2015 Seti). *TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum.* T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Web Sitesi: www.kgk.gov.tr adresinden alındı

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları. (2015 Seti). *TMS 33 Hisse Başına Kazanç.* T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Web Sitesi: www.kgk.gov.tr adresinden alındı

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları. (2015 Seti). *TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama.* T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Web Sitesi: www.kgk.gov.tr adresinden alındı

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları. (2015 Seti). *TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü.* T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Web Sitesi: www.kgk.gov.tr adresinden alındı

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları. (2015 Seti). *TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar Ve Koşullu Varlıklar.* T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Web Sitesi: www.kgk.gov.tr adresinden alındı

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları. (2015 Seti). *TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar.* T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Web Sitesi: www.kgk.gov.tr adresinden alındı

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları. (2015 Seti). *TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme.* T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Web Sitesi: www.kgk.gov.tr adresinden alındı

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları. (2015 Seti). *TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller*. T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Web Sitesi: www.kgk.gov.tr adresinden alındı

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları. (2015 Seti). *TMS 41 Tarımsal Faaliyetler.* T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Web Sitesi: www.kgk.gov.tr adresinden alındı

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları. (2015 Seti). *TMS 7 Nakit Akış Tabloları.* T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Web Sitesi: www.kgk.gov.tr adresinden alındı

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları. (2015 Seti). *TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler Ve Hatalar.* T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Web Sitesi: www.kgk.gov.tr adresinden alındı

Tweedie, D., & Seidenstein, T. R. (2005). Setting a Global Standard: The Case for Accounting Convergence. *Northwestern Journal of International Law & Business, 25*(3), 589-608.

Ulusan, H. (2007). Finansal Raporlama Açısından Değerleme. *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 16*(2), 525-544.

Ulusan, H. (2008). Değerleme Esasları ve Finansal Tabloların Niteliksel Özellikleri Açısından İncelenmesi. *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 8*(1), 129-154.

Ulusan, H. (2008). Türk Muhasebe Hukuku Çerçevesinde Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 22*(2), 415-433.

Usul, H., & Kıymık, H. (2010). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Entegrasyon Sorunları. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*(12), 123-139.

Usul, H., & Özer Keçe, F. (2016). TMS 37 Kapsamındaki Karşılıklar, Koşullu Borçlar, Koşullu Varlıkların Muhasebeleştirilmesi. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 3*(5), 49-60.

Uyar, B. (2009). "TMS 2 Stoklar" Standardı Üzerine Genel Bir Değerlendirme. *Muhasebe ve Denetime Bakış*(Nisan), 131-144.

Uzun, E. (2012). *Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları ve Türk Vergi Mevzuatında Yer Alan Değerleme Ölçülerinin Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi.* Niğde: Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Van Greuning, H., Scott, D., & Terblanche, S. (2011). *International Financial Reporting Standards - A Practical Guide.* Washington: The World Bank.

Vehmanen, P. (2013). Measurement of Assets and the Classical Measurement Theory. *LTA*(2), 130-161.

Vellam, I. (2004). Implementation of International Accounting Standards in Poland: Can True Convergence be Achieved in Practice? *Accounting in Europe, 1*(1), 143-167.

Wang, S., Zhe, Z., Kang, Y., Wang, H., & Chen, X. (2008). An ontology for causal relationships between news and financial instruments. *Expert Systems with Applications*(35), 569-580.

Weygandt, J. J., Kimmel, P. D., & Kieso, D. E. (2014). *Accounting Principles.* Hoboken: John Wiley & Sons Inc.

Wolki, H. I., Dodd, J. L., & Rozycki, J. J. (2012). *Accounting Theory - Conceptual Issues in an Political and Economic Enviroment.* London: Sage Publications.

www.tdk.gov.tr. (2015, Kasım 4). Türk Dil KUrumu. adresinden alındı

Yaklaşım Dergisi. (2017, Şubat 17). *Yaklaşım Dergisi Ocak 2013 Sayısı Eki*. Yaklaşım Dergisi Web Sitesi: http://uye.yaklasim.com/FileZone/yaklasim/Ucretsiz_Ekler/D%C3%B6nem%20Sonu/201301.htm adresinden alındı

Yalkın, Y. K. (1995). Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) ve Ulusal Standartların Geliştirilmesi. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, 50*(1), 259-270.

Yardımcıoğlu, M., & Ada, Ş. (2013). Kronolojik Bir Sırayla Muhasebe ve Finansal Raporlamada Usulsüzlük ve Skandallar. *KSÜ İİBF Dergisi*, 43-56.

Yardımcıoğlu, M., Coşkun, S., Coşkun, S., & Kocamaz, H. (2014). Maden İşletmelerinde Maden Varlıklarının Edinimi, Hazırlık, Geliştirme ve Arama Giderlerinin TFRS'ye Göre Değerlendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi. *KSÜ İİBF Dergisi, 4*(2), 71-84.

Yardımcıoğlu, M., Demirel, N., & Özer, V. (2008). Araştırma - Geliştirme Harcamalarının ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların TMS - 38, Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve SPK Tebliği'ne Göre Muhasebeleştirilmesi İşlemlerinin Karşılaştırılması. *Mali Çözüm*(85), 43-58.

Yereli, A. N., Kayalı, N., & Demirlioğlu, L. (2012). Maliyetlerin Tespitinde Normal Maliyet Yöntemi: TMS 2 Stoklar Standardı ile Vergi Mevzuatının Karşılaştırılması ve Uyumlaştırılması. *Mali Çözüm*, 21-42.

Yereli, A. N., Kayalı, N., & Demirlioğlu, L. (2013). Ticari Mal Alımlarında Vade Farklarının Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesi: TMS-2 Stoklar Standardı ile Vergi Mevzuatının Karşılaştırılması. *Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 4*(2), 89-104.

Yereli, A., Kayalı, N., & Yeğinboy, Y. (2012). TMS 12 Gelir Vergileri Standardına Göre, Ertelenmiş Vergi Varlığı ve Yükümlülüklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Mali Tablolar Üzerine Etkisi. *Dayanışma*, 16-25.

Yetgin, M. (2016). TFRS - 3 İşletme Birleşmeleri Standardının Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi Hükümleri İle Karşılaştırılması. *Muhasebe ve Denetim Dünyası*(1), 119-137.

Yıldırım, S., & Karanlık, S. (2008). Türkiye Muhasebe Standardı (TMS-37) Kapsamında Karşılıklar ve Garanti Giderleri. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 10*(3), 107-122.

Yıldız, B., & Köse, T. (2015). *Soru ve Cevaplarla TMS - TFRS* . Ankara: Gazi Kitabevi.

Yıldız, F., Topal, Y., & Küçükkahraman, B. (2012). Sanayi İşletmelerine Verilen Teşviklerin "TMS 20: Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması" Standardı Işığında İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi, 16*(1), 295-312.

Yılmaz, B. B. (2012). Marka Değerinin Bilançodaki Yeri ve Türkiye Muhasebe Standardı 38'e Göre Marka Muhasebesi. *Maliye Finans Yazıları*(97), 9-37.

Yılmaz, E. (2013). Gayrimenkullerin Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Sınıflandırılması ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin TMS-40 Standardı Kapsamında Muhasebeleştirilmesi. *İşletme Araştırmaları Dergisi, 5*(4), 279-289.

Yılmaz, E. (2015). Hisse Bazlı Ödemelerin TFRS-2 Standardına Göre Muhasebeleştirilmesi. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies, 1*(1), 5-20.

Yılmaz, F. (2008). TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri. İSMMMO içinde, *Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları* (s. 69-80). İstanbul: İSMMMO Yayınları.

Yılmaz, H. (1998). Globalleşmenin Getirdiği Uluslarası Muhasebe Sorunları ve Uluslarası Muhasebede Yeni Dönem. *Yönetim ve Ekonomi*(4), 453-467.

Yılmaz, R., & Calayoğlu, İ. (2015). Accounting For Purchased Software Based on Turkish Accounting Standarts. *Journal of Economics, Finance and Accounting, 2*(2), 181-195.

Yücenurşen, M., Peker, A. A., Apak, İ., & Polat, Y. (2014). TMS 18 Hasılat Standardı Çerçevesinde Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Özellik Arz Eden Durumlar. *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 6*(2), 1-8.

Yükçü, S. (2009). *Finansal Muhasebe.* İzmir: Birleşik Matbaacılık.

Yükçü, S., & Gönen, S. (2012). Muhasebe Politikları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar Standardına İlişkin Uygulama Örnekleri. *Mali Çözüm*, 17-36.

Yükçü, S., & İçerli, M. Y. (2007). TMS - 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına İlişkin Uygulama Önerileri. *Mali Çözüm*(82), 21-33.

Yükçü, S., & Yaşar, Ş. (2013). Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıkların TMS 37 Standardı Kapsamında İncelenmesi. *Muhasebe ve Denetime Bakış*(40), 1-14.

Yükçü, S., & Yaşar, Ş. (2013). TMS 10 Raporlama Tarihinden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar Standardına İlişkin Uygulamalar. *Mali Çözüm*(Ocak-Şubat), 15-29.

Zeytinoğlu, E., & Gönen, S. (2015). Devlet Teşviklerinin ve Yardımlarının TMS 20 Kapsamında Muhasebeleştirilmesine Yönelik Değerlendirmeler. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*(45), 175-189.

EKLER

EK 1: Araştırmada Kullanılan TMS/TFRS Uyumlu Alternatif Tek Düzen Hesap Planı ve Mevcut Kullanımda Olan Tek Düzen Hesap Planı

TEK DÜZEN HESAP PLANI (TMS/TFRS)	TEK DÜZEN HESAP PLANI (VERGİ USUL KANUNU)
1 DÖNEN VARLIKLAR	**1 DÖNEN VARLIKLAR**
10 NAKİT VE NAKİT BENZERİ VARLIKLAR	**10 HAZIR DEĞERLER**
100 KASA	100 KASA
101 ALINAN ÇEKLER	101 ALINAN ÇEKLER
102 BANKALAR	102 BANKALAR
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ (-)	103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ (-)
104 BANKA LİMİT KULLANIMLARI (-)	-
105 NAKİT BENZERİ YATIRIMLAR	-
106 BANKA GARANTİLİ KART ALACAKLARI	-
108 DİĞER NAKİT VE NAKİT BENZERİ VARLIKLAR	108 DİĞER HAZIR DEĞERLER
11 FİNANSAL VARLIKLAR	**11 MENKUL KIYMETLER**
110 GERÇEĞE UYGUN DEĞER FARKI KÂR VEYA ZARAR YAZILAN FİNANSAL VARLIKLAR	110 HİSSE SENETLERİ
111 SATILMAYA HAZIR FİNANSAL VARLIKLAR	111 ÖZEL KESİM TAHVİL, SENET VE BONOLARI
112 VADEYE KADAR ELDE TUTULACAK FİNANSAL VARLIKLAR	112 KAMU KESİMİ TAHVİL, SENET VE BONOLARI
113 TÜREV FİNANSAL VARLIKLAR	-
118 DİĞER FİNANSAL VARLIKLAR	118 DİĞER MENKUL KIYMETLER
119 FİNANSAL VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)	119 MENKUL KIYMETLER DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)
12 TİCARİ ALACAKLAR (ESAS FAALİYETLERDEN ALACAKLAR)	**12 TİCARİ ALACAKLAR**
120 ALICILAR	120 ALICILAR
121 ALACAK SENETLERİ	121 ALACAK SENETLERİ
122 ALINAN İLERİ TARİHLİ ÇEKLER	122 ALACAK SEN. REESKONTU (-)
123 KREDİ KARTLARINDAN ALACAKLAR	-
-	124 KAZANILMAMIŞ FİNANSAL KİRALAMA FAİZ GELİRLERİ(-)
126 DİĞER ÇEŞİTLİ TİCARİ ALACAKLAR	126 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR
127 TİCARİ ALACAKLAR REESKONTU (ERTELENMİŞ FAİZ GELİRLERİ) (–)	127 DİĞER TİCARİ ALACAKLAR SENET VE BONOLARI
128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR	128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR
129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI (–)	129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI (–)
13 İLİŞKİLİ TARAFLARDAN ALACAKLAR	**13 DİĞER ALACAKLAR**
131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR	131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR
132 İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR	132 İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR
133 BAĞLI ORTAKLIKLARDAN ALACAKLAR	133 BAĞLI ORTAKLIKLARDAN ALACAKLAR
134 İŞ ORTAKLIKLARINDAN ALACAKLAR	-

135 KİLİT PERSONELDEN ALACAKLAR	135 PERSONELDEN ALACAKLAR
136 DİĞER İLİŞKİLİ TARAFLARDAN ALACAKLAR	136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR
137 İLİŞKİLİ TARAFLARDAN ALACAKLAR REESKONTU(-)	137 DİĞER ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)
138 İLİŞKİLİ TARAFLARDAN ŞÜPHELİ ALACAKLAR	138 ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR
139 İLİŞKİLİ TARAFLARDAN ŞÜPHELİ ALACAKLAR KARŞILIĞI(-)	139 ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)
14 DİĞER ALACAKLAR	-
140 BÜTÇE GELİRLERİNDEN ALACAKLAR (DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİ İÇİN)	-
141 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKUL GELİRLERİNDEN ALACAKLAR	-
142 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR	-
143 DİĞER PERSONELDEN ALACAKLAR	-
144 VERGİ İDARESİNDEN ALACAKLAR	-
145 KİRACILARDAN ALACAKLAR	-
146 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	-
147 DİĞER ALACAKLAR REESKONTU (-)	-
148 DİĞER ŞÜPHELİ ALACAKLAR	-
149 DİĞER ŞÜPHELİ ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)	-
15 STOKLAR	**15 STOKLAR**
150 İLK MADDE VE MALZEME	150 İLK MADDE VE MALZEME
151 YARI MAMÜLLER – ÜRETİM	151 YARI MAMÜLLER – ÜRETİM
152 MAMÜLLER	152 MAMÜLLER
153 TİCARİ MALLAR	153 TİCARİ MALLAR
154 TAMAMLANMAMIŞ HİZMET MALİYETLERİ	-
155 TAMAMLANMIŞ HİZMET MALİYETLERİ	-
156 YOLDAKİ STOKLAR	-
157 DİĞER STOKLAR	157 DİĞER STOKLAR
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (–)	158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (–)
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI
16 CANLI VARLIKLAR	**-**
160 TARLA BİTKİLERİ	-
161 BAHÇE BİTKİLERİ	-
162 CANLI KÜMES HAYVANLARI	-
163 CANLI SU HAYVANLARI	-
164 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	-
165 CANLI KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR	-
167 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	-
168 DİĞER CANLI VARLIKLAR	-
169 CANLI VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	-
17 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNE İLİŞKİN VARLIKLAR	**17 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ**
-	170-178 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ
174 ÖNCEDEN YAPILAN İŞLER	-
175 İŞ SAHİBİNE YANSITILACAK MALİYETLER	-
176 HAKEDİŞE BAĞLANACAK İŞLER GELİR TAHAKKUKLARI	-
179 TAŞERONLARA VERİLEN AVANSLAR	179 TAŞERONLARA VERİLEN AVANSLAR
18 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI	**18 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI**
180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER	180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER

-	181 GELİR TAHAKKUKLARI
182 ÖNCEDEN YAPILAN İŞLER (İNŞAAT TAAHHÜTLERİ İLE İLGİLİ)	-
183 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIKLARI	-
184 ERTELENMİŞ GİDERLER	-
185 GELİR TAHAKKUKLARI	-
186 HAKEDİŞE BAĞLANACAK İŞLERDEN GELİR TAHAKKUKLARI	-
19 DİĞER DÖNEN VARLIKLAR	**19 DİĞER DÖNEN VARLIKLAR**
190 DEVREDEN KATMA DEĞER VERGİSİ	190 DEVREDEN KATMA DEĞER VERGİSİ
191 İNDİRİLECEK KDV	191 İNDİRİLECEK KDV
192 DİĞER KDV	192 DİĞER KDV
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR	193 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR
194 PERSONEL AVANSLARI	-
195 İŞ AVANSLARI	195 İŞ AVANSLARI
196 DİĞER ÇEŞİTLİ DÖNEN VARLIKLAR	196 PERSONEL AVANSLARI
197 SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI	197 SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI
198 DİĞER DÖNEN VARLIKLAR KARŞILIĞI (–)	198 DİĞER ÇEŞİTLİ DÖNEN VARLIKLAR
199 SATIŞ AMACIYLA ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLAR VE DURDURULAN FAALİYETLER	199 DİĞER DÖNEN VARLIKLAR KARŞILIĞI (-)
2 DURAN VARLIKLAR	**2 DURAN VARLIKLAR**
20 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER	-
200 YATIRIM AMAÇLI ARAZİLER	-
201 YATIRIM AMAÇLI ARSALAR	-
202 YATIRIM AMAÇLI BİNALAR	-
207 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI (-)	-
21 CANLI VARLIKLAR	-
210 MEYVE AĞAÇLARI	-
211 MEYVE VERMEYEN AĞAÇLAR	-
212 CANLI KÜMES HAYVANLARI	-
213 CANLI SU HAYVANLARI	-
214 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	-
215 CANLI KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR	-
218 DİĞER CANLI VARLIKLAR	-
219 CANLI VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI“	-
22 TİCARİ VE DİĞER ALACAKLAR	**22 TİCARİ ALACAKLAR**
220 ALICILAR	220 ALICILAR
221 ALACAK SENETLERİ	221 ALACAK SENETLERİ
222 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR	222 ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)
223 DİĞER PERSONELDEN ALACAKLAR	-
-	224 KAZANILMAMIŞ FİNANSAL KİRALAMA FAİZ GELİRLERİ(-)
226 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	226 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR
227 ALACAKLAR REESKONTU(-)	-
228 ŞÜPHELİ ALACAKLAR	-
229 ŞÜPHELİ ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)	229 ŞÜPHELİ ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)
23 İLİŞKİLİ TARAFLARDAN ALACAKLAR	**23 DİĞER ALACAKLAR**
231 ORTAKLARDAN ALACAKLAR	231 ORTAKLARDAN ALACAKLAR
232 İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR	232 İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR
233 BAĞLI ORTAKLIKLARDAN ALACAKLAR	233 BAĞLI ORTAKLIKLARDAN ALACAKLAR

234 İŞ ORTAKLIKLARINDAN ALACAKLAR	-
235 KİLİT PERSONELDEN ALACAKLAR	235 PERSONELDEN ALACAKLAR
236 DİĞER İLİŞKİLİ TARAFLARDAN ALACAKLAR	236 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR
237 İLİŞKİLİ TARAFLARDAN ALACAKLAR REESKONTU (-)	237 DİĞER ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)
238 İLİŞKİLİ TARAFLARDAN ŞÜPHELİ ALACAKLAR	-
239 İLİŞKİLİ TARAFLARDAN ŞÜPHELİ ALACAKLAR KARŞILIĞI(-)	239 ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)
24 FİNANSAL DURAN VARLIKLAR	**24 MALİ DURAN VARLIKLAR**
240 SATILMAYA HAZIR FİNANSAL VARLIKLAR	240 BAĞLI MENKUL KIYMETLER
241 VADEYE KADAR ELDE TUTULACAK FİNANSAL VARLIKLAR	241 BAĞLI MENKUL KIYMETLER DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)
242 ÖNEMLİ ETKİYE SAHİP OLUNAN İŞTİRAKLER	242 İŞTİRAKLER
243 İŞ ORTAKLIKLARI	243 İŞTİRAKLERE SERMAYE TAAHHÜTLERİ (-)
-	244 İŞTİRAKLER SERMAYE PAYLARI DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)
245 BAĞLI ORTAKLIKLAR	245 BAĞLI ORTAKLIKLAR
246 TÜREV FİNANSAL VARLIKLAR	246 BAĞLI ORTAKLIKLARA SERMAYE TAAHHÜTLERİ (-)
247 DİĞER FİNANSAL DURAN VARLIKLAR	247 BAĞLI ORTAKLIKLAR SERMAYE PAYLARI DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)
248 ORTAKLIKLARA SERMAYE TAAHÜTLERİ(-)	248 DİĞER MALİ DURAN VARLIKLAR
249 FİNANSAL DURAN VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (–)	249 DİĞER MALİ DURAN VARLIKLAR KARŞILIĞI (-)
25 MADDİ DURAN VARLIKLAR	**25 MADDİ DURAN VARLIKLAR**
250 ARAZİ VE ARSALAR	250 ARAZİ VE ARSALAR
251 YERALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLERİ	251 YERALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLERİ
252 BİNALAR	252 BİNALAR
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR
254 TAŞITLAR	254 TAŞITLAR
255 DEMİRBAŞLAR	255 DEMİRBAŞLAR
256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR	256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR
259 VERİLEN AVANSLAR	259 VERİLEN AVANSLAR
26 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	**26 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR**
260 ŞEREFİYE	260 ŞEREFİYE
261 HAKLAR	261 HAKLAR
262 GELİŞTİRME GİDERLERİ	262 KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ
263 YAZILIM PROGRAMLARI	263 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ
264 TV PROGRAMLARI, SİNEMA FİLMLERİ	264 ÖZEL MALİYETLER
265 GELİŞTİRME GİDERLERİ	-
266 DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	-
267 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (–)	267 DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR
268 YAPIMI DEVAM EDEN PROGRAMLAR, PROJELER	268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)
269 VERİLEN AVANSLAR	269 VERİLEN AVANSLAR
27 ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR	**27 ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR**
271 ARAMA GİDERLERİ	271 ARAMA GİDERLERİ
272 HAZIRLIK VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	272 HAZIRLIK VE GELİŞTİRME GİDERLERİ
277 DİĞER ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR	277 DİĞER ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR
278 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN VE TÜKENME PAYLARI (-)	278 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN VE TÜKENME PAYLARI (-)
279 VERİLEN AVANSLAR	279 VERİLEN AVANSLAR

28 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI	**28 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI**
280 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER	280 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER
281 GELİR TAHAKKUKLARI	281 GELİR TAHAKKUKLARI
283 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIKLARI	-
29 DİĞER DURAN VARLIKLAR	**29 DİĞER DURAN VARLIKLAR**
291 GELECEK YILLARDA İNDİRİLECEK KDV	291 GELECEK YILLARDA İNDİRİLECEK KDV
292 DİĞER KDV	292 DİĞER KDV
293 GELECEK YILLAR İHTİYACI STOKLAR	293 GELECEK YILLAR İHTİYACI STOKLAR
294 ELDEN ÇIKARILACAK STOKLAR VE MADDİ DURAN VARLIKLAR	294 ELDEN ÇIKARILACAK STOKLAR VE MADDİ DURAN VARLIKLAR
295 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR	295 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR
297 DİĞER ÇEŞİTLİ DURAN VARLIKLAR	297 DİĞER ÇEŞİTLİ DURAN VARLIKLAR
298 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)	298 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)
299 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)	299 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)
3 KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	**3 KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLARI**
30 FİNANSAL BORÇLAR	**30 MALİ BORÇLAR**
300 BANKA KREDİLERİ	300 BANKA KREDİLERİ
301 FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR	301 FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR
302 ERTELENMİŞ FİNANSAL KİRALAMA BORÇLANMA MALİYETLERİ (-)	302 ERTELENMİŞ FİNANSAL KİRALAMA BORÇLANMA MALİYETLERİ (-)
303 UZUN VADELİ KREDİLERİN ANAPARA TAKSİTLERİ VE FAİZLERİ	303 UZUN VADELİ KREDİLERİN ANAPARA TAKSİTLERİ VE FAİZLERİ
304 TAHVİL ANAPARA BORÇ TAKSİT VE FAİZLERİ	304 TAHVİL ANAPARA BORÇ TAKSİT VE FAİZLERİ
305 ÇIKARILMIŞ BONOLAR VE SENETLER	305 ÇIKARILMIŞ BONOLAR VE SENETLER
306 ÇIKARILMIŞ DİĞER MENKUL KIYMETLER	306 ÇIKARILMIŞ DİĞER MENKUL KIYMETLER
307 TÜREV FİNANSAL BORÇLAR	-
308 MENKUL KIYMETLER İHRAÇ FARKLARI (-)	308 MENKUL KIYMETLER İHRAÇ FARKLARI (–)
309 FİNANSAL BORÇLAR REESKONTU (-)	309 DİĞER MALİ BORÇLAR
32 TİCARİ BORÇLAR	**32 TİCARİ BORÇLAR**
320 SATICILAR	320 SATICILAR
321 BORÇ SENETLERİ	321 BORÇ SENETLERİ
-	322 BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-)
324 VERİLEN İLERİ TARİHLİ ÇEKLER	-
325 FATURASI BEKLENEN ALIŞLARDAN BORÇLAR	-
-	326 ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR
328 DİĞER ÇEŞİTLİ TİCARİ BORÇLAR	-
329 TİCARİ BORÇLAR REESKONTU (ERTELENMİŞ FAİZ GİDERLERİ)(-)	329 DİĞER TİCARİ BORÇLAR
33 İLİŞKİLİ TARAFLARA BORÇLAR	**33 DİĞER BORÇLAR**
331 ORTAKLARA BORÇLAR	331 ORTAKLARA BORÇLAR
332 İŞTİRAKLERE BORÇLAR	332 İŞTİRAKLERE BORÇLAR
333 BAĞLI ORTAKLIKLARA BORÇLAR	333 BAĞLI ORTAKLIKLARA BORÇLAR
334 İŞ ORTAKLIKLARINA BORÇLAR	-
335 KİLİT PERSONELE BORÇLAR	335 PERSONELE BORÇLAR
	336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR
	337 DİĞER BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-)
338 DİĞER İLİŞKİLİ TARAFLARA BORÇLAR	-
339 İLİŞKİLİ TARAFLARA BORÇLAR REESKONTU(-)	-
34 DİĞER BORÇLAR	**34 ALINAN AVANSLAR**

-	340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI
342 ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR	-
343 DİĞER PERSONELE BORÇLAR	-
348 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR	-
349 DİĞER BORÇLAR REESKONTU (ERTELENMİŞ GİDERLER)(-)	349 ALINAN DİĞER AVANSLAR
35 ALINAN AVANSLAR	**35 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ**
350 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ
351 ALINAN HAKEDİŞ AVANSLARI	-
-	358 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ENFLASYON DÜZELTME
359 ALINAN DİĞER AVANSLAR	-
36 ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER	**36 ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER**
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR
361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ	361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ
368 VADESİ GEÇMİŞ ERTELENMİŞ VEYA TAKSİTLENDİRİLMİŞ VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER	368 VADESİ GEÇMİŞ ERTELENMİŞ VEYA TAKSİTLENDİRİLMİŞ VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER
369 ÖDENECEK DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER	369 ÖDENECEK DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER
37 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	**37 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI**
370 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLAR1	370 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLAR1
371 DÖNEM NET KÂRININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERİ (–)	371 DÖNEM KÂRININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERİ (–)
372 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI	372 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI
373 GİDER KARŞILIKLARI	373 MALİYET GİDERLERİ KARŞILIĞI
374 ÇALIŞANLARA SAĞLANACAK DİĞER FAYDALARA İLİŞKİN KARŞILIKLAR	-
375 GARANTİ YÜKÜMLÜLÜKLERİ KARŞILIKLARI	-
376 MADDİ DURAN VARLIKLAR SÖKÜLME VE RESTORASYON MALİYETLERİ KARŞILIKLARI	-
379 DİĞER BORÇ KARŞILIKLARI	379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI
38 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI	**38 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI**
380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER	380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER
381 GİDER TAHAKKUKLARI	381 GİDER TAHAKKUKLARI
383 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜKLERİ	-
39 DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	**39 DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR**
391 HESAPLANAN KDV	391 HESAPLANAN KDV
392 DİĞER KDV	392 DİĞER KDV
393 MERKEZ VE ŞUBELER CARİ HESABI	393 MERKEZ VE ŞUBELER CARİ HESABI
397 SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI	397 SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI
399 SATIŞ AMACIYLA ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLAR VE DURDURULAN FAALİYETLERE İLİŞKİN BORÇLAR	399 DİĞER ÇEŞİTLİ YABANCI KAYNAKLAR
4 UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	**4 UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLARI**
40 FİNANSAL BORÇLAR	40 MALİ BORÇLAR
400 BANKA KREDİLERİ	400 BANKA KREDİLERİ
401 FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR	401 FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR
402 ERTELENMİŞ FİNANSAL KİRALAMA BORÇLANMA MALİYETLERİ(-)	402 ERTELENMİŞ FİNANSAL KİRALAMA BORÇLANMA MALİYETLERİ(-)
403 ÇIKARILMIŞ TAHVİLLER	-
404 HİSSE SENEDİNE DÖNÜŞTÜRÜLEBİLİR TAHVİLLERDEN BORÇLAR	-
-	405 ÇIKARILMIŞ TAHVİLLER

406 ÇIKARILMIŞ DİĞER MENKUL KIYMETLER	-
407 TÜREV FİNANSAL BORÇLAR	407 ÇIKARILMIŞ DİĞER MENKUL KIYMETLER
408 MENKUL KIYMETLER İHRAÇ FARKLARI (–)	408 MENKUL KIYMETLER İHRAÇ FARKLARI (–)
409 DİĞER FİNANSAL BORÇLAR REESKONTU(-)	409 DİĞER MALİ BORÇLAR
42 TİCARİ BORÇLAR	**42 TİCARİ BORÇLAR**
420 SATICILAR	420 SATICILAR
421 BORÇ SENETLERİ	421 BORÇ SENETLERİ
-	422 BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-)
424 VERİLEN İLERİ TARİHLİ ÇEKLER	-
425 FATURASI BEKLENEN ALIŞLARDAN BORÇLAR	-
-	426 ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR
428 DİĞER ÇEŞİTLİ TİCARİ BORÇLAR	-
429 TİCARİ BORÇLAR REESKONTU (ERTELENMİŞ FAİZ GİDERLERİ)(-)	429 DİĞER TİCARİ BORÇLAR
43 İLİŞKİLİ TARAFLARA BORÇLAR	**43 DİĞER BORÇLAR**
431 ORTAKLARA BORÇLAR	431 ORTAKLARA BORÇLAR
432 İŞTİRAKLERE BORÇLAR	432 İŞTİRAKLERE BORÇLAR
433 BAĞLI ORTAKLIKLARA BORÇLAR	433 BAĞLI ORTAKLIKLARA BORÇLAR
434 İŞ ORTAKLIKLARINA BORÇLAR	-
435 KİLİT PERSONELE BORÇLAR	-
-	436 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR
-	437 DİĞER BORÇLAR SENETLERİ REESKONTU (-)
438 DİĞER İLİŞKİLİ TARAFLARA BORÇLAR	438 KAMUYA OLAN ERTELENMİŞ VEYA TAKSİTLENDİRİLMİŞ BORÇLAR
439 İLİŞKİLİ TARAFLARA BORÇLAR REESKONTU(-)	-
44 DİĞER BORÇLAR	**44 ALINAN AVANSLAR**
-	440 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI
442 ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR	-
443 DİĞER PERSONELE BORÇLAR	-
448 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR	-
449 DİĞER BORÇLAR REESKONTU (ERTELENMİŞ GİDERLER)(-)	449 ALINAN DİĞER AVANSLAR
45 ALINAN AVANSLAR	-
450 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	-
451 ALINAN HAKEDİŞ AVANSLARI	-
459 ALINAN DİĞER AVANSLAR	-
46 ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER	-
460 GELECEK YILLARDA ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	-
461 GELECEK YILLARDA ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ	-
464 GELECEK YILLARA ERTELENEN VEYA TERKİN EDİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ	-
469 ÖDENECEK DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER	-
47 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	**47 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI**
472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI	472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI
474 ÇALIŞANLARA SAĞLANACAK DİĞER FAYDALARA İLİŞKİN KARŞILIKLAR	-
475 GARANTİ YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI	-
476 MADDİ DURAN VARLIKLAR SÖKÜLME VE RESTORASYON MALİYETLERİ KARŞILIKLAR	-
479 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	479 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI
48 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI	**48 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI**

480 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER	480 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER
481 GİDER TAHAKKUKLARI	481 GİDER TAHAKKUKLARI
482 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ	-
483 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜKLERİ	-
49 DİĞER UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	**49 DİĞER UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR**
492 GELECEK YILLARA ERTELENEN VEYA TERKİN EDİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ	492 GELECEK YILLARA ERTELENEN VEYA TERKİN EDİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ
493 TESİSE KATILMA PAYLARI	493 TESİSE KATILMA PAYLARI
499 DİĞER ÇEŞİTLİ UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	499 DİĞER ÇEŞİTLİ UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR
5 ÖZ KAYNAKLAR	**5 ÖZ KAYNAKLAR**
50 ÖDENMİŞ SERMAYE	**50 ÖDENMİŞ SERMAYE**
500 SERMAYE	500 SERMAYE
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE (-)	501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE (-)
502 SERMAYE DÜZELTMESİ OLUMLU FARKLARI	502 SERMAYE DÜZELTMESİ OLUMLU FARKLARI
503 SERMAYE DÜZELTMESİ OLUMSUZ FARKLARI (-)	503 SERMAYE DÜZELTMESİ OLUMSUZ FARKLARI (-)
52 SERMAYE YEDEKLERİ	**52 SERMAYE YEDEKLERİ**
520 HİSSE SENEDİ İHRAÇ PRİMLERİ	520 HİSSE SENEDİ İHRAÇ PRİMLERİ
521 HİSSE SENEDİ İPTAL KÂRLARI	521 HİSSE SENEDİ İPTAL KÂRLARI
522 M.D.V. YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI	522 M.D.V. YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI
523 İŞTİRAKLER YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI	523 İŞTİRAKLER YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI
524 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI	524 MALİYET ARTIŞLARI FONU
525 ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI	-
526 FİNANSAL VARLIKLAR DEĞERLEME FARKLARI(+)(-)	-
529 DİĞER SERMAYE YEDEKLER	529 DİĞER SERMAYE YEDEKLERİ
54 KÂR YEDEKLERİ VE FONLAR	**54 KÂR YEDEKLERİ VE FONLAR**
540 YASAL YEDEKLER	540 YASAL YEDEKLER
541 STATÜ YEDEKLERİ	541 STATÜ YEDEKLERİ
542 GENEL KURUL KARARINA BAĞLI YEDEKLER	542 OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER
545 NET KÂRDAN AYRILAN ÖZEL AMAÇLI FONLAR	-
546 SERMAYEYE İLAVE EDİLECEK GAYRİMENKUL SATIŞ KÂRLARI	-
547 SERMAYEYE İLAVE EDİLECEK İŞTİRAK SATIŞ KÂRLARI	-
548 SABİT KIYMET YENİLEME FONLARI	548 DİĞER KAR YEDEKLERİ
549 DİĞER KÂR YEDEKLERİ	549 ÖZEL FONLAR
57 GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI	**57 GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI**
570 GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI	570 GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI
571 GEÇMİŞ YILLAR DÜZELTMELERİNDEN KARLAR	-
572 TFRS 'YE İLK GEÇİŞ FARKLARINDAN KARLAR	-
58 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI(-)	**58 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI(-)**
580 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI (–)	580 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI (–)
581 GEÇMİŞ YILLAR DÜZELTMELERİNDEN ZARARLAR(-)	-
582 TFRS'YE İLK GEÇİŞ FARKLARINDAN ZARARLAR (-)	-
59 DÖNEM NET KARI (ZARARI)	**59 DÖNEM NET KARI (ZARARI)**
590 DÖNEM NET KARI	590 DÖNEM NET KARI
591 DÖNEM NET ZARARI (-)	591 DÖNEM NET ZARARI (-)
60 BRÜT ESAS FAALİYET GELİRLERİ	**60 BRÜT SATIŞLAR**
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	600 YURT İÇİ SATIŞLAR

601 YURT DIŞI SATIŞLAR	601 YURT DIŞI SATIŞLAR
602 İHRAÇ KAYDIYLA SATIŞLAR	602 DİĞER GELİRLER
603 SERBEST BÖLGEDEN SATIŞLAR	-
604 CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI	-
609 DİĞER ESAS FAALİYET GELİRLERİ	-
61 ESAS FAAALİYET GELİRLERİNDEN İNDİRİMLER (–)	**61 SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)**
610 SATIŞTAN İADELER (–)	610 SATIŞTAN İADELER (–)
611 SATIŞ İSKONTOLARI (–)	611 SATIŞ İSKONTOLARI (–)
-	612 DİĞER İNDİRİMLER (-)
619 DİĞER İNDİRİMLER (–)	-
62 SATIŞLARIN MALİYETİ	**62 SATIŞLARIN MALİYETİ (-)**
620 SATILAN MAMÜLLER MALİYETİ (–)	620 SATILAN MAMÜLLER MALİYETİ (–)
621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ (–)	621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ (–)
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ (–)	622 SATILAN HİZMET MALİYETİ (–)
623 DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ (–)	623 DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ (–)
624 DİĞER ESAS FAALİYET GELİRLERİ MALİYETLERİ(-)	-
625 DAĞITILMAYAN GENEL ÜRETİM MALİYETLERİ(-)	-
626 ÜRETİM ANORMAL FİRE VE KAYIPLARI (-)	-
627 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIK GİDERLERİ(-)	-
628 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIK İPTALLERİ (+)	-
63 FAALİYET GİDERLERİ	**63 FAALİYET GİDERLERİ**
630 ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİDERLERİ	630 ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİDERLERİ
631 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	631 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ
64 DİĞER FAALİYETLERDEN GELİR VE KÂRLAR	**64 DİĞER FAALİYETLERDEN GELİR VE KÂRLAR**
640 TEMETTÜ GELİRLERİ	640 İŞTİRAKLERDEN TEMETTÜ GELİRLERİ
641 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKUL GELİRLERİ	641 BAĞLI ORTAKLIKLARDAN TEMETTÜ GELİRLERİ
642 FAİZ GELİRLERİ	642 FAİZ GELİRLERİ
643 KOMİSYON GELİRLERİ	643 KOMİSYON GELİRLERİ
644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR	644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR
645 FİNANSAL VARLIKLAR SATIŞ KÂRLARI	645 MENKUL KIYMET SATIŞ KARLARI
646 KAMBİYO KÂRLARI	646 KAMBİYO KÂRLARI
647 GERÇEĞE UYGUN DEĞER ARTIŞ KÂRLARI	647 REESKONT FAİZ GELİRLERİ
648 ENFLASYON DÜZELTMESİ KÂRLARI (NET PARASAL POZİSYON KÂRLARI)	648 ENFLASYON DÜZELTMESİ KARLARI
649 DİĞER GELİR VE KÂRLAR	649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR
65 DİĞER FAALİYETLERDEN GİDER VE ZARARLAR (–)	**65 DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLARI (-)**
651 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKUL GİDERLERİ(-)	-
653 KOMİSYON GİDERLERİ (-)	653 KOMİSYON GİDERLERİ (-)
654 KARŞILIK GİDERLERİ (-)	654 KARŞILIK GİDERLERİ (-)
655 FİNANSAL VARLIK SATIŞ ZARARLARI (–)	655 MENKUL KIYMET SATIŞ ZARARLARI (-)
656 KAMBİYO ZARARLARI (–)	656 KAMBİYO ZARARLARI (–)
657 GERÇEĞE UYGUN DEĞER AZALIŞ ZARARLARI (-)	657 REESKONT FAİZ GİDERLERİ (-)
658 ENFLASYON DÜZELTMESİ ZARARLARI (-)	658 ENFLASYON DÜZELTMESİ ZARARLARI (-)
659 DİĞER GİDER VE ZARARLAR (-)	659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLARI (-)
66 FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	**66 FİNANSMAN GİDERLERİ (-)**
660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ	660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ
661 UZUN VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ	661 UZUN VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ

67 DURDURULAN FAALİYETLER GELİR VE KÂRLARI	**67 OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR**
670 SATIŞ AMACIYLA ELDE TUTULAN DURAN VARLIK GELİRLERİ	-
671 DURDURULAN FAALİYET GELİRLERİ	671 ÖNCEKİ DÖNEM GELİR VE KARLARI
672 BAĞLI ORTAKLIKLAR SATIŞ KÂRLARI	-
673 İŞTİRAKLER SATIŞ KÂRLARI	-
674 İŞ ORTAKLIKLARI SATIŞ KÂRLARI	-
679 DİĞER DURDURULAN FAALİYET GELİR VE KARLARI	679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR
68 DURDURULAN FAALİYETLER GİDER VE ZARARLAR (-)	**68 OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)**
680 SATIŞ AMACIYLA ELDE TUTULAN DURAN VARLIK GİDERLERİ	680 ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLARI (-)
681 DURDURULAN FAALİYET GİDERLERİ	681 ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLARI (-)
682 BAĞLI ORTAKLIKLAR SATIŞ ZARARLARI	-
683 İŞTİRAKLERDEN SATIŞ ZARARLARI	-
684 İŞ ORTAKLIKLARINDAN SATIŞ ZARARLARI	-
689 DİĞER DURDURULAN FAALİYET GİDER VE ZARARLARI	689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)
69 DÖNEM NET KÂR VEYA ZARARI	**69 DÖNEM NET KÂR VEYA ZARARI**
690 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI	690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI
691SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI (–)	691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI (-)
692 SÜRD. FAAL. ERT. VER. GİD. ETKİSİ (-)	692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI
693 SÜRD. FAAL. ERT. VER. GEL. ETKİSİ (+)	-
694 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM NET KÂRIVEYA ZARARI	-
695 DURDURULAN FAALİYETLER DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI	-
696 DURDURULAN FAALİYETLER DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI (–)	-
697 DURDURULAN FAALİYETLER ERTELENMİŞ VERGİ GİDER ETKİSİ (-)	697 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ENFLASYON DÜZELTME
698 DURDURULAN FAALİYETLER ERTELENMİŞ VERGİ GELİR ETKİSİ(+)	698 ENFLASYON DÜZELTME
699 DURDURULAN FAALİYETLER DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI	-
(7/A MALİYET HESAPLARI)	**(7/A MALİYET HESAPLARI)**
70 MALİYET MUHASEBESİ BAĞLANTI HESAPLARI	**70 MALİYET MUHASEBESİ BAĞLANTI HESAPLARI**
700 MALİYET MUHASEBESİ BAĞLANTI HESAPLARI	700 MALİYET MUHASEBESİ BAĞLANTI HESAPLARI
701 MALİYET MUHASEBESİ YANSITMA HESABI	701 MALİYET MUHASEBESİ YANSITMA HESABI
71 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	**71 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ**
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ
711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME YANSITMA HESABI	711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME YANSITMA HESABI
712 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME FİYAT FARKI	712 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME FİYAT FARKI
713 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME MİKTAR FARKI	713 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME MİKTAR FARKI
72 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	**72 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ**
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HESABI	721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HESABI
722 DİREKT İŞÇİLİK ÜCRET FARKLARI	722 DİREKT İŞÇİLİK ÜCRET FARKLARI
723 DİREKT İŞÇİLİK SÜRE (ZAMAN) FARKLARI	723 DİREKT İŞÇİLİK SÜRE (ZAMAN) FARKLARI
73 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	**73 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ**
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI	731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI
732 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ BÜTÇE FARKLARI	732 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ BÜTÇE FARKLARI

733 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ VERİMLİLİK FARKLARI	733 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ VERİMLİLİK FARKLARI
734 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ KAPASİTE FARKLARI	734 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ KAPASİTE FARKLARI
74 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	**74 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ**
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI	741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI
742 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ FARK HESAPLARI	742 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ FARK HESAPLARI
75 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	**75 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ**
750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ
751 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ YANSITMA	751 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ YANSITMA
752 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDER FARKLARI	752 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDER FARKLARI
76 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	**76 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ**
760 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	760 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ
761 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ YANSITMA HESABI	761 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ YANSITMA HESABI
762 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ FARK HESABI	762 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ FARK HESABI
77 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	**77 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ**
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ
771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI	771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI
772 GENEL YÖNETİM GİDER FARKLARI HESABI	772 GENEL YÖNETİM GİDER FARKLARI HESABI
78 FİNANSMAN GİDERLERİ	**78 FİNANSMAN GİDERLERİ**
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	780 FİNANSMAN GİDERLERİ
781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA HESABI	781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA HESABI
782 FİNANSMAN GİDERLERİ FARK HESABI	782 FİNANSMAN GİDERLERİ FARK HESABI
(7/B MALİYET HESAPLARI)	**(7/B MALİYET HESAPLARI)**
790 İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	790 İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ
791 İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ	791 İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ
792 MEMUR ÜCRET VE GİDERLERİ	792 MEMUR ÜCRET VE GİDERLERİ
793 DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER	793 DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER
794 ÇEŞİTLİ GİDERLER	794 ÇEŞİTLİ GİDERLER
795 VERGİ, RESİM VE HARÇLAR	795 VERGİ, RESİM VE HARÇLAR
796 AMORTİSMANLAR VE TÜKENME PAYLARI	796 AMORTİSMANLAR VE TÜKENME PAYLARI
797 FİNANSMAN GİDERLERİ	797 FİNANSMAN GİDERLERİ
798 GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA HESABI	798 GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA HESABI
799 ÜRETİM MALİYET HESABI	799 ÜRETİM MALİYET HESABI
9 NAZIM HESAPLAR	**9 NAZIM HESAPLAR**