

TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ UYGULAMASI: BİR ENDÜSTRİ İŞLETMESİ ÖRNEĞİ

APPLICATION OF TURKISH FINANCIAL REPORTING STANDARDS: AN EXAMPLE OF INDUSTRY ENTERPRISE

Serkan TERZİ *

Öz

Muhasebe uygulamalarında ortak dilin sağlanması amacıyla Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından muhasebe ve raporlama standartları yayınlanmıştır. Türkiye’de bu standartlara uyumu sağlamak amacıyla Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yapılan Türkçe tercüme ile Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları hazırlanmıştır.

Bu makalenin amacı, bir endüstri işletmesi üzerinde Türkiye Finansal Raporlama Standartları’nın uygulamasını göstermektir.

Anahtar Kelimeler: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS), Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS).

Abstract

International Accounting Standards Board issued accounting and reporting standards to provide a common language in the accounting practises. In order to adapt that standards in Turkey, the Turkish Accounting Standards and the Turkish Financial Reporting Standards were issued by Turkish Accounting Standards Board with a Turkish translation.

* Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe Finansman Doktora Programı

The aim of this article is to present the application of Turkish Financial Reporting Standards through a case study on an industrial enterprise.

Keywords: International Financial Reporting Standards (IFRS), Turkish Financial Reporting Standards (TFRS)

1. GENEL AÇIKLAMALAR

Ülkelerde uygulanan farklı muhasebe politikalarından kaynaklanan farklılıkların ortadan kaldırılması ve mali tabloların ulusal ve uluslararası yatırımcıların anlamasını kolaylaştıracak biçimde ortak bir dille sunulması gerekliliği doğmuştur. Bu ihtiyacı karşılamak amacıyla Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB- International Accounting Standards Board) tarafından Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS- International Accounting Standards) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS- International Financial Reporting Standards) yayınlanmıştır.

Türkiye’de bu standartlara uyumu sağlamak amacıyla Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur. Bilindiği gibi, TMSK tarafından IASB ile yapılan telif anlaşması gereğince IAS ve IFRS’nin aynen Türkçe tercümesi yapılarak Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) hazırlanmış ve 2005 yılından itibaren Resmi Gazete’de yayınlanmıştır. Bu arada, dünyadaki hızlı gelişmeler dikkate alınarak yeniden düzenlenen ve yakın bir tarihte yürürlü-

ğe girmesi beklenen Türk Ticaret Kanunu tasarısının 88. maddesinde finansal tablolara uluslararası pazarda geçerlilik kazandırmak amacı ile muhasebeye ilişkin konularda doğrudan TMSK tarafından yayınlanmış olan Türkiye Muhasebe Standartları’na uyulacağına dair hükümler konmuştur. Standartların uygulamaya girmesi halinde, mali tablolarını standartlara göre düzeltmek zorunda olacak olan işletmeler, raporlama tarihi itibari ile karşılaştırmalı mali tablo düzenleyebilmeleri için, öncelikle standartlara göre **açılış (geçiş) bilançosu** düzenlemeleri gerekmektedir. Bunu takiben de, **cari dönem bilanço ve gelir tablosunun** hazırlanması gerekmektedir.

Bu çalışmada bir endüstri işletmesinin 31.12.2007 tarihli mali tabloları dikkate alınarak TMS ve TFRS’lere göre düzeltilmiş ve gerekli sınıflandırmalar yapılmıştır. Bu işlemler yapılırken, yürürlükte olan Tekdüzen Hesap Planı kullanılmaya çalışılmıştır. Ancak uygulamada görülen farklılıklar gerek dipnotlarda, gerekse de parantez içinde gösterilmiştir.

TMS ve TFRS’lere göre düzeltme çalışmaları sırasında işletmenin sadece 31.12.2007 tarihli bilanço ve gelir tablosunun esas alınması nedeniyle geçmiş dönemi ilgilendiren düzeltmeler, 580 Geçmiş Yıl Zararları hesabı ile ilişkilendirilmiştir (Geçmiş dönem 31.12.2006 tarihli finansal tabloları kapsamaktadır). Cari dönemle ilgili olan düzeltmeler ise, ilgili gelir tablosu kalemleri ile ilişkilendirilmiştir.

2. ÖRNEK UYGULAMA VERİLERİ

2.1. İşletmeye Ait Mali Tablolar (Bilanço ve Gelir Tablosu)

SER Endüstri işletmesinin 31.12.2007 tarihli bilançosu aşağıdaki gibidir.

HESAP ADI	01.01.2007-31.12.2007	
1. DÖNEN VARLIKLAR		42.860.349,32
Hazır değerler		285.000,00
Kasa	85.000,00	
Bankalar	200.000,00	
Menkul kıymetler		1.360.000,00
Hisse senetleri	1.360.000,00	
Ticari alacaklar		37.500.000,00
Alıcılar	31.500.000,00	
Alacak senetleri	6.000.000,00	
Stoklar		3.615.000,00
İlk madde ve malzeme	3.400.000,00	
Ticari mallar	215.000,00	
Gelecek aylara ait giderleri ve gelir tahakkukları		100.349,32
Gelir tahakkukları	349,32	
Gelecek aylara ait giderler	100.000,00	
2. DURAN VARLIKLAR		59.984.000,00
Maddi duran varlıklar		43.504.000,00
Arazi ve arsalar	100.000,00	
Binalar	41.000.000,00	
Tesis makina ve cihazlar	74.000.000,00	
Taşıtlar	700.000,00	
Demirbaşlar	10.000,00	
Birikmiş amortismanlar (-)	-72.306.000,00	
Maddi olmayan duran varlıklar		16.420.000,00
Haklar	82.000.000,00	
Kuruluş ve örgütlenme giderleri	460.000,00	
Araştırma ve geliştirme giderleri	100.000,00	
Birikmiş amortismanlar (-)	-66.140.000,00	
Gelecek yıl.ait gider.ve gelir tah.		60.000,00
Gelecek yıllara ait giderler	60.000,00	
AKTİF TOPLAMI		102.844.349,32
3. KISA VADELİ BORÇLAR		27.314.687,50
Mali borçlar		5.000.000,00
Banka kredileri	5.000.000,00	
Ticari borçlar		21.000.000,00
Satıcılar	13.500.000,00	
Borç senetleri	7.500.000,00	
Diğer borçlar		200.000,00
Personele borçlar	200.000,00	
Ödenecek vergi diğer yüküml.		780.000,00
Ödenecek vergi ve fonlar	600.000,00	
Ödenecek sosyal güvenlik kesin.	180.000,00	
Gelecek yıl. Ait gelir. Ve gid.tahakkukları		334.687,50
Gider tahakkukları	334.687,50	
4. UZUN VADELİ BORÇLAR		2.500.000,00
Borç ve gider karşılıkları		2.500.000,00
Kıdem tazminatı karşılığı	2.500.000,00	
5. ÖZKAYNAKLAR		72.753.661,82
Ödenmiş sermaye		135.307.761,82
Sermaye	100.000.000,00	
Enflasyon sermaye düzeltmesi olumlu farkları	35.307.761,82	
Kar yedekleri		25.000,00
Yasal yedekler	25.000,00	
Geçmiş yıllar zararları(-)		-67.764.600,00
Dönem net karı veya zararı		5.461.500,00
		102.844.349,32

SER Endüstri işletmesinin 01.01-31.12.2007 tarihli hesap dönemine ait gelir tablosu aşağıdaki gibidir.

HESAP ADI	01.01.2007-31.12.2007	
Brüt satışlar		85.595.838,36
Yurtiçi satışlar	82.595.838,36	
Yurtdışı satışlar	3.000.000,00	
Diğer gelirler	20.000,00	
Satış indirimleri(-)		-3.600.000,00
Satıştan iadeler(-)	-100.000,00	
Satıştan iskontolar(-)	-3.500.000,00	
Net satışlar		81.995.838,36
Satışların maliyeti (-)		-57.000.000,00
Satılan mamüller maliyeti(-)	-42.000.000,00	
Satılan ticari mallar maliyet.(-)	-15.000.000,00	
Brüt satış karı veya zararı		24.995.838,36
Faaliyet giderleri (-)		-20.000.000,00
Paz.satış ve dağıtım gid. (-)	-2.000.000,00	
Genel yönetim giderleri (-)	-18.000.000,00	
Faaliyet karı veya zararı		4.995.838,36
Diğ.faal.olağan gelve karlar		1.340.349,82
Faiz gelirleri	10.000,00	
Menkul kıymetsatış karı	30.349,82	
Kambiyö karları	1.300.000,00	
Diğ.faal.olağan gid.ve zararlar(-)		-540.000,68
Kambiyö zararları	-540.000,68	
Finansman giderleri		-334.687,50
Kısa vad.borçlanma gid.(-)	-334.687,50	
Olağan kar veya zarar		5.461.500,00
Dönem karı veya zararı		5.461.500,00
Dön.kar.ver.ve diğ.yas.yük.krş.(-)		0,00
Dönem net karı veya zararı		5.461.500,00

2.2. Mali Tablolara İlişkin İnceleme Sonuçları

TFRS/TMS'ye uygun finansal tablo düzenlemesi amacıyla yapılan incelemeler sonucunda aşağıdaki bilgilere ulaşılmıştır:

1- Bankalar

15 Aralık 2007 tarihinde banka hesabındaki 50.000 YTL ile yıllık % 15 faiz oranından 2 ay (61 gün) vadeli mevduat hesabı açmıştır. Vade, 04 Şubat 2008 tarihinde bitmektedir.

2- Menkul Kıymetler

31.12.2007 tarihinde X hisse senedinin alış bedeli (edinme tarihi 10 Ekim 2007, 400 lot x 1.500 YTL/lot) , 600.000 YTL, Y hisse senedinin alış bedeli (edinme tarihi 15 Aralık 2006, 760 lot x 1.000 YTL/lot) ise 760.000 YTL'dir. İşletmenin Y hisse senedi ile herhangi bir planı bulunmamaktadır. X hisse se-

nedini ise ticari amaçlı elinde tutmakta olup, 31.12.2007 tarihinde X hisse senedinin borsada oluşan en iyi alış bedeli 1,8 YTL/adet'tir.

3- Ticari Alacaklar

İşletme alacak senetlerinde vadeli çekleri izlemektedir. İşletmenin ticari alacaklarının dökümü aşağıdaki gibidir:

	Kayıt Tarihi	Ortalama Vade	Mizan Bakiyesi
ALICILAR			31.500.000,00
- A işletmesi	12 Aralık 2007	20 gün	18.000.000,00
- B işletmesi	10 Kasım 2007	60 gün	12.000.000,00
- C işletmesi	20 Mart 2007	30 gün	1.500.000,00
	Kayıt Tarihi	Çekin Vadesi	Mizan Bakiyesi
ALACAK SENETLERİ			6.000.000,00
- XYZ işletmesi	15 Aralık 2007	31 Ocak 2008	5.000.000,00
- KLM işletmesi	14 Kasım 2007	20 Aralık 2007	1.000.000,00

4- Stoklar

İşletmenin stoklarına ait ayrıntı aşağıdaki gibidir:

	Envantere Giriş Tarihi	Ortalama Vade	Mizan Bakiyesi	Tahmini Satış Fiyatı	Tahmini Satış Gideri
İLK MADDE VE MALZEME			3.400.000		
- 75 cm kağıt ruloları	15 Aralık 2007	30 gün	2.000.000	2.500.000	600.000
- 80 cm kağıt ruloları	20 Aralık 2007	30 gün	1.200.000	1.500.000	150.000
- Mavi boya	05 Aralık 2007	30 gün	200.000	150.000	10.000
TİCARİ MALLAR			215.000		
- Magazin dergisi	15 Aralık 2007	30 gün	150.000	170.000	25.000
- Ticari gazete	12 Aralık 2007	30 gün	65.000	85.000	15.000

5- Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar

İşletmenin 31.12.2007 tarihi itibarıyla duran varlık envanteri ve birikmiş amortisman tutarı aşağıdaki gibidir. İşletme normal amortisman yöntemini kullanmaktadır.

Maddi Duran Varlıklar	Edinme Tarihi	Alış Bedeli	Faydalı Ömür	Yıllık Amortisman Tutarı	Kullanım Yılı	Toplam Birikmiş Amortisman
ARAZİ VE ARSALAR		100.000				0
* 2000 M2 Arsa	01.01.2002	100.000		0	6	0
BİNALAR		41.000.000				5.140.000
* Merkez Bina 2.Kat	13.06.1999	27.000.000	50	540.000	9	4.860.000
* Tekstil Kent 2.Kat	05.08.2007	14.000.000	50	280.000	1	280.000
TESİS MAKİNA VE CİHAZLAR		74.000.000				66.600.000
* Komori Matbaa Makinesi	15.07.1999	40.000.000	10	4.000.000	9	36.000.000
* Heidelberg Baskı Makinesi	16.09.1999	34.000.000	10	3.400.000	9	30.600.000
TAŞITLAR		700.000				560.000
* 61 SER 1983 Mercedes	12.03.2004	500.000	5	100.000	4	400.000
* 34 SER 2008 Ford	29.05.2005	200.000	5	40.000	4	160.000
DEMİRBAŞLAR		10.000				6.000
* Casper Bilgisayar	21.10.2005	8.000	5	1.600	3	4.800
* Modem	09.10.2005	2.000	5	400	3	1.200
						72.306.000

Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Edinme Tarihi	Alış Bedeli	Faydalı Ömür	Yıllık Amortisman Tutarı	Kullanım Yılı	Toplam Birikmiş Amortisman
HAKLAR						
* İsim Hakkı	27.09.2000	82.000.000	10	8.200.000	8	65.600.000
KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ						
* Kuruluş Giderleri	22.08.2000	460.000	5	92.000	5	460.000
ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİDERLERİ						
* Ar-Ge Giderleri	12.08.2004	100.000	5	20.000	4	80.000
						66.140.000

İşletme 31.12.2007 tarihi itibarıyla duran varlıklarının değerini tespit ettirmek amacıyla ekspertiz yaptırmış olup, ekspertiz tarafından yenileme maliyeti kullanılmıştır. Ekspertiz raporunun ayrıntısı aşağıdaki gibidir.

Maddi Duran Varlıklar	Yenileme Maliyeti (YTL)
ARAZİ VE ARSALAR	
* 2000 M2 Arsa	150.000
BİNALAR	
* Merkez Bina 2.Kat	28.000.000
* Tekstil Kent 2.Kat	12.000.000
TESİS MAKİNA VE CİHAZLAR	
* Komori Matbaa Makinesi	38.000.000
* Heidelberg Baskı Makinesi	30.000.000
TAŞITLAR	
* 61 SER 1983 Mercedes	350.000
* 34 SER 2008 Ford	150.000
DEMİRBAŞLAR	
* Casper Bilgisayar	5.000
* Modem	1.500

Yapılan incelemeler sonucunda işletmenin merkez binayı idari faaliyetleri için kullandığı, Tekstil Kentteki binayı ise kira geliri elde etmek için kullandığı tespit edilmiştir.

Ayrıca yapılan incelemeler sonucunda dairelerin arsadan aldıkları payın %40 olduğu tespit edilmiştir.

6- Banka Kredileri

İşletmenin kredi kullanımına ilişkin ayrıntı aşağıdaki gibidir. İşletme her yılın sonunda 500.000 YTL anapara ödemesi yapacaktır. Faiz ödemeleri 2008 yılında başlayacaktır.

Kullanılan kredi : 5.500.000,00 YTL / 20.04.2007

Kullanım süresi : 11 yıl

Bilanço tarihi bakiye : 5.000.000,00 YTL / 31.12.2007

Faiz oranı : %9

BSMV oranı : %5

Faiz : 318.750,00 YTL

BSMV : 15.937,50 YTL

Tahakkuk eden : 334.687,50 YTL

Faiz tahakkuku : (Anapara x Faiz x Gün Sayısı)/36.000

: [(5.500.000-500.000)x 255x9]/36.000 = 318.750 YTL

7- Ticari Borçlar

İşletme borç senetlerinde vadeli verilen çekleri izlemektedir. İşletmenin ticari borçlarının dökümü aşağıdaki gibidir:

	Kayıt Tarihi	Ortalama Vade	Mizan Bakiyesi
SATICILAR			13.500.000,00
- AB işletmesi	18 Kasım 2007	45 gün	10.000.000,00
- BC işletmesi	20 Kasım 2007	45 gün	2.000.000,00
- CD işletmesi	20 Aralık 2007	30 gün	1.500.000,00
	Kayıt Tarihi	Çekin Vadesi	Mizan Bakiyesi
BORÇ SENETLERİ			7.500.000,00
- ASD işletmesine verilen	10 Aralık 2007	05 Şubat 2008	5.000.000,00
- ART işletmesine verilen	12 Aralık 2007	20 Ocak 2008	2.500.000,00

8- Kıdem Tazminatı

İşletmede çalışan personele ilişkin işletme tarafından 2.500.000 YTL kıdem tazminatı karşılığı tahakkuk ettirilmiştir.

9- Lehte ve Aleyhteki Davalar

S.No.	Dosya No	Davacı	Davalı	Mahkeme Adı	Miktar	Türü	Durum
1	2007/167	Sezgin Selci	-	Tokat 1 Asliye Hukuk	250.000,00	Basın Tazminat	Kazanma ihtimali düşük
2	2003/164	Kasım Çoban	-	İstanbul 3 Asliye Ticaret	430.000,00	İş Davası	Kazanma ihtimali yüksek
3	2005/2004	Erkut Yavuz	-	Bakırköy 2 İş	250.000,00	İş Davası	Kazanma ihtimali yüksek
5	2007/360	-	Serkan Aslan	İstanbul 6 Asliye Ticaret	220.000,00	İstirdat	Kazanma ihtimali yüksek
6	2007/200	-	Hasan Baş	İstanbul 5 İdare Mahkemesi	100.000,00	İptal Davası	Kazanma ihtimali yüksek

10- Vergi Yükümlülükleri

İşletmenin geçmiş yıl mali zararının tamamını 31.12.2007 tarihinde kullanmıştır. Cari dönem kurumlar vergisi oranı ise %20'dir.

3. MALİ TABLOLARIN TFRS/TMS'YE GÖRE DÜZENLENMESİ VE SINIFLANDIRILMASI**3.1. TFRS ve TMS'ye Göre Yapılması Gerekli Düzeltmeler ve Yevmiye Kayıtları****1- Bankalar**

Banka tarafından işletmenin vadeli hesabına tahakkuk ettirilen faiz tutarı aşağıdaki gibidir.

$$\begin{aligned} \text{Vade sonu itibariyle faiz tutarı} &= (\text{Anapara} \times \text{Vade} \times \text{Faiz Oranı}) / 36.500 \text{ gün} \\ &= (50.000 \text{ YTL} \times 61 \text{ gün} \times 15) / 36.500 \\ &= 1.253,42 \text{ YTL} \end{aligned}$$

Bu tutar, 61 günlük faizi kapsamaktadır. 31.12.2007 tarihinde tahakkuk eden kısım (2007 yılına isabet eden tutar) tespiti için günlük faiz tutarını bulmak ve bu tutarı 2007 yılına tekabül eden gün sayısı ile çarpmak gerekmektedir. 2007 yılına tekabül eden gün sayısı (31 Aralık 2007-15 Aralık 2007 =) 17 gün'dür.

$$\text{Bir güne isabet eden faiz tutarı} \quad 1.253,42 \text{ YTL} / 61 \text{ gün} = 20,55 \text{ YTL/gün}$$

2007 yılına isabet eden faiz tutarı = 20,55 YTL/gün x 17 gün = 349,32 YTL

Finansal bir varlık ilk muhasebeleştirilmesi sırasında gerçeğe uygun değerinden ölçülür. Aktif bir piyasası olan varlığın gerçeğe uygun değeri o piyasada oluşan alım-satım değeridir. Ancak aktif bir piyasa yoksa, varlığın gerçeğe uygun değeri, itfa edilmiş maliyet bedelidir. Bunun içinde etkin faiz yöntemi kullanılmaktadır (TMS 39, 49/c). Vadeli mevduatların değerlendirilmesinde de etkin faiz yöntemi kullanılmaktadır. Yani bugüne indirgeme yöntemiyle faiz hesaplaması yapılmalıdır. TMS 39'a göre faiz hesaplaması aşağıdaki gibi yapılmalıdır.

$$BD = \frac{NA}{(1+i)^n}$$

BD = Finansal varlığın bugünkü değeri

NA = Finansal varlığa ilişkin nakit akımları

i = Faiz oranı

n = yıl

Vade sonundaki banka tutarı (nakit akımı) = 50.000 YTL + 1.253,42 YTL = 51.253,42 YTL

i = %15

n = 44 gün / 360 gün = 0,1222 yıl

Bugünkü Değer = 51.253,42 / (1+0,15)^{0,1222} = 50.385,50 YTL

2007 yılına ait faiz tutarı = 50.385,50 – 50.000 = **385,50 YTL**

Değerleme Farkı = 385,50 (TMS) – 349,32 (VUK) = 36,18 YTL

181 GELİR TAHAKKUKLARI		36,18	
642 FAİZ GELİRLERİ			36,18
Vadeli mevduat faiz tahakkuku			

Faiz gelirleri, TFRS'ye göre yapılan raporlamalarda Finansman geliri olarak gösterilmektedir. Ancak TDHP'nin bu raporlamaya uygun olmaması nedeniyle 642 Faiz Gelirleri hesabında gösterilmiştir.

2- Menkul Kıymetler

39 no'lu standarda göre menkul kıymetler üç grupta toplanmaktadır: (Akdoğan, 2001, s.61.)

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

VUK açısından menkul kıymetler alış bedeli üzerinden değerlendirilir ve finansal tablolarda bu bedel üzerinden gösterilir. Ancak 39 no'lu standarda göre menkul kıymetler (alım-satım amaçlı olanlar) gerçeğe uygun değer üzerinden gösterilmektedir. Menkul kıymetlerde gerçeğe uygun değer, borsa değeridir (Akdoğan, 2001, s.67.). Borsa değeri olarak da, **değerleme günündeki en iyi alış bedeli, eğer en iyi alış bedeli yoksa, en iyi satış bedeli** dikkate alınmaktadır.

Borsada işlem görmeyen menkul kıymetlerin gerçeğe uygun değeri ise, etkin faiz yöntemi (iç verim oranı) kullanılarak tespit edilmektedir. (TMS 39, 49/c) Eğer hisse senetlerinin gerçeğe uygun değeri güvenilir bir biçimde ölçülemiyorsa, elde etme maliyeti üzerinden değerlendirilmektedir (Akdoğan, 2001, s.69-70.).

(X) hisse senedinin TMS 39'a göre değerlendirilmesi sonucu oluşan değer artışı;

Maliyet bedeli= 400 lot x 1.000 adet/lot x 1,5 YTL/adet = 600.000 YTL

Borsa bedeli = 400 lot x 1.000 adet/lot x 1,8 YTL/adet = 720.000 YTL

Borsa değer artış kazancı = 120.000 YTL

110 HİSSE SENETLERİ (Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kar/Zarara Yansıtılan)	120.000	
649 DİĞER FAALİYETLERDEN GELİR VE KARLAR		120.000
Gerçeğe uygun değer farkı nedeniyle		

39 nolu standarda göre menkul kıymetler üç grupta sınıflandırılmasına rağmen, Tekdüzen Hesap Planının (TDHP) bu ayrıma uygun değildir.

(Y) hisse senedi ile ilgili işletmenin herhangi bir planı olmamasından dolayı bu varlık, gerçeğe uygun değerlendirme farkı gelir tablosuna yansıtılan finansal varlıklar arasında raporlanmaz. Bunun için satılmaya hazır finansal varlıklara kaydedilmelidir. Ayrıca kısa vadeden çıkartılıp uzun vadede raporlanmalıdır. Raporlama yapılırken gerçeğe uygun değeri tespit edilemediğinden maliyet bedeli ile kaydedilmelidir.

240 BAĞLI MENKUL KIYMETLER (Satılmaya Hazır Fin.Varlıklar)	760.000	
110 HİSSE SENETLERİ Yeniden sınıflandırma nedeniyle		760.000

3- Ticari Alacaklar

Nakit ve nakit benzerleri girişinin ertelendiği durumlarda yani vadeli satış durumunda; satış bedelinin gerçeğe uygun değeri, alınacak olan nakdin nominal tutarından daha düşük olabilmektedir (Gökçen, Ataman Akgül ve Çakıcı, 2006, s.178.). TMS 18 standardına göre vadeli satışlara ilişkin vade farklarının satışlar içerisinde değil, **ertelenen faiz geliri** hesabında raporlanması gerekmektedir. Bu nedenle satış işlemi sonucunda ortaya çıkan ve henüz tahsil edilmiş olunan faiz gelirlerinin alacaklardan indirilmiş olması ve karşı ayağının da pasif karakterli bir hesapla ilişkilendirilmiş olması gerekmektedir. Böylece satışlar içerisinde yer alan vade farkları, çıkarılmış olmaktadır (Terzi, Kıymetli Şen ve Bülbül, 2008, s.115.).

Alacaklar ayrıca, tahsil edilme imkanı bakımından incelenmek suretiyle şüpheli durumda olup olmadığı tespit edilmelidir. Buna göre, bir alacağın şüpheli alacak olarak değerlendirilebilmesi için işletmeler değişik göstergelerden yararlanabilmektedir. Bunlar; (Marşap, 2006, s.25.)

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

Finansal varlık ve borçların gerçeğe uygun değerinin tespitinde etkin faiz oranı (iç verim oranı) tespit edilemiyorsa, bugünkü değer hesaplamasında emsal faiz oranı kullanılır (TMS 18, par.11). Emsal faiz oranı olarak, ticari alacak ve borçlar da %17,245 oranı kullanılmıştır. Ticari alacakların itfa edilmiş maliyet bedeli bulmak için aşağıdaki formülden yararlanılır (Demir ve ötekiler, 2008, s.108.).

Bugünkü Değer (BD) = Tahsil Edilecek Değer / (1+i) vadeye kalan gün/360

Reeskont Tutarı = Vadeli Değer – Bugünkü Değer

	Kayıt Tarihi	Ortalama Vade	Mizan Bakiyesi	Tahsil Tarihi	Reeskont Gün Sayısı	Reeskont Tutarı
ALICILAR			31.500.000,00			55.586,90
- A işletmesi	12 Aralık 2007	20 gün	18.000.000,00	1 Ocak 2008	1	7.953,02
- B işletmesi	10 Kasım 2007	45 gün	12.000.000,00	9 Ocak 2008	9	47.633,88
- C işletmesi	20 Mart 2007	30 gün	1.500.000,00	19 Nisan 2007	karşılık	-
ALACAK SENETLERİ			6.000.000,00			68.032,40
- XYZ işletmesi	15 Aralık 2007	31 Ocak 2008	5.000.000,00	31 Ocak 2008	31	68.032,40
- KLM işletmesi	14 Kasım 2007	20 Aralık 2007	1.000.000,00	20 Aralık 2007	karşılık	-

Örneğin A işletmesine ait ticari alacağın yaşlandırması şu şekilde yapılmıştır.

$$BD = 18.000.000 / (1+0,17245) 1/360 = 17.992.046,98$$

$$\text{Reeskont tutarı} = 18.000.000,00 - 17.992.046,98 = 7.953,02 \text{ YTL}$$

Yukarıdaki tabloya bakıldığında öncelikli olarak şüpheli ticari alacak çalışması yapıldığı görülecektir. C ve KLM işletmelerinden olan alacak bilanço tarihi gelmiş olmasına rağmen tahsil edilememiştir. Ancak karşılık çalışması, sadece bilanço tarihi dikkate alınarak yapılmamalıdır. Bu durumun 2008 yılında hesabın hareket görüp görmemesi, avukat mektubu gibi belgelerle desteklenmiş olması gerekmektedir.

128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR	2.500.000	
120 ALICILAR		1.500.000
121 ALACAK SENETLERİ		1.000.000
Şüpheli ticari alacak nedeniyle		
654 KARŞILIK GİDERLERİ	2.500.000	
129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAK KRŞ.		2.500.000
Şüpheli ticari alacak karşılığı nedeniyle		
600 YURTIÇİ SATIŞLAR	55.586,90	
124 ERTELENEN FAİZ GELİRİ		55.586,90
Alıcıların yaşlandırılması nedeniyle		
600 YURTIÇİ SATIŞLAR	68.032,40	
122 ALACAK SENET REESKONTU		68.032,40
Çeklere reeskont uygulanması nedeniyle		

4- Stoklar

Stokların maliyet bedeli içinde yer alan faiz giderleri, TMS 2 Stoklar standardı gereğince ertelenmiş faiz giderleri olarak kaydedilmesi gerekmektedir. Bu amaçla stoklar içinde yer alan vade farkı gideri, satıcılar hesabı ile ters çalıştırılarak stokların bünyesinden çıkartılmalıdır. (Emsal faiz oranı olarak %17,245 kullanılmıştır.)

Stoklara ilişkin değer düşüklük testinin yapılmasından önce, stok vade farklarının stokların bünyesinden çıkartılmış olması gerekmektedir. Bu amaçla her bir stokun vadesinin belirlenmesi gerekmektedir. Aşağıda, her bir stokun hangi satıcılardan tedarik edildiği belirlenmiştir. Envantere giriş tarihleri ile satıcıların kayıt tarihlerine bakıldığında hangi stokun hangi satıcıdan tedarik edildiği anlaşılmaktadır. Ancak uygulamada bu şekilde tespit kolay olmamaktadır. Bu amaçla stok devir hızının kullanılması daha pratik olmaktadır.

Stok vade farkları, satıcılar hesabı ile ilişkilendirilerek, dönem geliri ile ilişkilendirilmemiştir. Bunun nedeni ise, bu stokların satılmamış olmasıdır. Bu ilişkilendirmenin mantığında, dönem sonu düzeltme işlemi yatmaktadır. Eğer dönem içinde yevmiye kayıtları TMS ve TFRS'lere uygun tutulmuş olsaydı, bu şekilde bir düzeltme yapılmayacaktı.

	Envantere Giriş Tarihi	Ortalama Vade	Mizan Bakiyesi	Vade	Reeskont Gün Sayısı	Reeskont Tutarı
İLK MADDE VE MALZEME						5.558,66
- 75 cm kağıt ruloları	18 Kasım 2007	45 gün	2.000.000	2 Ocak 2008	2	1.766,95
- 80 cm kağıt ruloları	20 Kasım 2007	45 gün	1.200.000	4 Ocak 2008	4	2.119,40
- Mavi boya	20 Aralık 2007	30 gün	200.000	19 Ocak 2008	19	1.672,31
TİCARİ MALLAR						903,06
- Magazin dergisi	10 Aralık 2007	36 gün	150.000	5 Ocak 2008	5	331,08
- Ticari gazete	12 Aralık 2007	20 gün	65.000	20 Ocak 2008	20	571,98

320 SATICILAR	6.461,72	
150 İLK MADDE VE MALZEME		5.558,66
153 TİCARİ MALLAR		903,06
Stok vade farkları nedeniyle		

Stok vade farklarının tespitinde sonra her bir stok için net gerçekleşebilir testi yapılmıştır. Net gerçekleşebilir değer (NGD), stokun tahmini satış fiyatlarında

tahmini satış giderlerinin ve varsa tamamlanma için katlanılacak giderlerin çıkarılması ile tespit edilmektedir (TMS 2, par.6). Bu şekilde bulunacak olan NGD, stok defter değerinden büyük ise, defter değeri (DD) esas alınır ve herhangi bir değer düşüklüğü söz konusu olmaz. Ancak NGD, defter değerinden küçük ise, defter değeri, NGD'ye indirilir ve bunun için de aradaki fark kadar stok değer düşüklük karşılığı ayrılır (TMS 2, par.28).

	Mizan Bakiyesi	Reeskont Tutarı	Vade Farksız Stok Tutarı (DD)	Tahmini Satış Fiyatı	Tahmini Satış Gideri	Net Gerçek Değer (NGD)	Karşılık
İLK MADDE VE MALZEME	3.400.000	5.558,66	3.394.441,34				246.560,74
- 75 cm kağıt ruloları	2.000.000	1.766,95	1.998.233,05	2.500.000	600.000	1.900.000,00	98.233,05
- 80 cm kağıt ruloları	1.200.000	2.119,40	1.197.880,60	1.500.000	150.000	1.197.880,60	0,00
- Mavi boya	200.000	1.672,31	198.327,69	150.000	100.000	50.000,00	148.327,69
TİCARİ MALLAR	215.000	1.019,78	214.096,94				4.668,92
- Magazin dergisi	150.000	991,06	149.668,92	170.000	25.000	145.000,00	4.668,92
- Ticari gazete	65.000	28,72	64.428,02	85.000	15.000	64.428,02	0,00

Stok değer düşüklük karşılığının kaydı, TDHP esas alındığında, 654 Karşılık Gideri hesabında muhasebeleştirilmektedir. Ancak uygulamada stokların satışların maliyeti ile olan ilgisini esas alınarak, satılan mamul ve ticari mal maliyeti ile ilişkilendirilmektedir.*

654 KARŞILIK GİDERİ (veya satışların maliyeti)	251.229,66	
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜK KRŞ. Net gerçekleşebilir değer testi nedeniyle		251.229,66

5- Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Maddi duran varlıklar incelendiğinde, binaların maliyet bedeli içinde arsa payı yer almaktadır. VUK'a göre binanın maliyet bedeline, arsadan aldığı payda eklenmekte ve bu değer üzerinden amorti edilmektedir. Halbuki, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardı açısından arsanın faydalı ömrü belirsiz olduğundan amortismanına tabi tutulamamaktadır. Bunun için ekspertiz tarafından yapılan incelemelere binaen, binaların arsadan aldıkları paylar tespit edilerek bina maliyeti içerisinde çıkarılmalıdır.

* Bu konuda Nalan Akdoğan ve Orhan Sevilengül de stok değer düşüklük karşılığının satışların maliyeti içinde izlenmesi gerektiğini ifade etmekte ve 627 Stok Değer Düşüklük Karşılığı hesabını önermektedir. (Akdoğan ve Sevilengül, 2007, s.67.)

Tekstil kent 2.kat daire, kira geliri elde edilmek amacıyla kiralanmış olduğundan TMS 40 standardı hükümlerine göre muhasebeleştirilmelidir. Buna göre, yatırım amaçlı gayrimenkuller, gerçeğe uygun değeri ile ölçülebilmesi durumunda varlığın net defter değeri ile gerçeğe uygun değeri arasındaki fark, dönemin gelir/gideri ile ilişkilendirilmelidir.

Öncelikle işletme mizanında yer alan birikmiş amortisman tutarları, kıst dönem esasına göre düzeltilmiş ve binalar içinde yer alan arsa payı 250 Arsa ve Ara-ziler hesabına tablo üzerinde alınmıştır. Bu işlem, işletme verilerinin değer artışı ve azalışlarını hesaplamak için hazırlanmasıdır. Bunu takiben de ekspertiz tarafından tespit edilen yenileme maliyetleri üzerinden, amorti edilmiş yenileme maliyetlerine ulaşılmış ve bundan sonra değer artışı ve azalış tespiti yapılmıştır.

	Alış Bedeli (1)	Birikmiş Amortismanlar (2)	Sınıflandırma (3)	Sınıflandırma Sonrası Yeni Değer (4)=(1+3)	Amortisman Ay Sayısı (5)	Faydalı Ömür (6)	Kıst Düzeltilmiş Amortisman (7)=(4/6)/12*(5)
ARAZI VE ARSALAR	100.000	0					-
- Merkez Bina 2.Kat **	0	0	10.800.000	10.800.000	-	-	-
- Tekstil Kent 2.Kat **	0	0	5.600.000	5.600.000	-	-	-
- 2000 M2 Arsa	100.000	0	0	100.000	-	-	-
BİNALAR	41.000.000	5.140.000					2.905.000
- Merkez Bina 2.Kat	27.000.000	4.860.000	-10.800.000	16.200.000	105	50	2.835.000
- Tekstil Kent 2.Kat	14.000.000	280.000	-5.600.000	8.400.000	5	50	70.000
TESİS MAKİNA VE CİHAZLAR	74.000.000	666.000.000					63.283.333
- Komori Matbaa Makinesi	40.000.000	360.000.000	0	400.000.000	104	10	3.466.667
- Heidelberg Baskı Makinesi	34.000.000	306.000.000	0	340.000.000	101	10	28.616.667
TAŞITLAR	700.000	560.000					498.333
- 61 SER 198 3 Mercedes	500.000	400.000	0	500.000	47	5	391.667
- 34 SER 200 8 Ford	200.000	160.000	0	200.000	32	5	106.667
DEMİRBAŞLAR	1.000	6.000					4.533
- Casper Bilgisayar	8.000	4.800	0	8.000	27	5	3.600
- Modem	2.000	1.200	0	2.000	28	5	933
		723.06.000					66.691.200

** Bina arsa paylarının hesaplaması aşağıdaki gibidir.

Merkez bina = 27.000.000 x 0,40 = 10.800.000 YTL

Tekstil kent = 14.000.000 x 0,40 = 5.600.000 YTL

	Ekspertiz Değeri (1)	Sınıflandırma (2)	Sınıflandırma Sonrası Yeni Değer (3)	Ay Sayısı (4)	Faydalı Ömür (5)	Düzeltilmiş Amortisman (6)=(3/5)/12*(4)	Amorti Edilmiş Yenileme Maliyeti (7)=(3-6)
ARAZİ VE ARSALAR	150.000						
- Merkez Bina 2.Kat ***		11.200.000	11.200.000	-	-	-	11.200.000,00
- Tekstil Kent 2.Kat ***		4.800.000	3.000.000	-	-	-	3.000.000,00
- 2000 M2 Arsa	150.000		150.000	-	-	-	150.000
BİNALAR	400.000.000					3.000.000	
- Merkez Bina 2.Kat	280.000.000	-11.200.000	16.800.000	105	50	2.940.000	13.860.000
- Tekstil Kent 2.Kat	120.000.000	-4.800.000	7.200.000	5	50	60.000	7.140.000
TESİS MAKİNA VE CİHAZLAR	680.000.000					58.183.333	
- Komori Matbaa Makinesi	380.000.000		38.000.000	104	10	32.933.333	5.066.667
- Heidelberg Baskı Makinesi	300.000.000		30.000.000	101	10	25.250.000	4.750.000
TAŞITLAR	500.000					354.167	
- 61 SER 1983 Mercedes	350.000		350.000	47	5	274.167	75.833
- 34 SER 2008 Ford	150.000		150.000	32	5	80.000	70.000
DEMİRBAŞLAR	6.500					2.950	
- Casper Bilgisayar	5.000		5.000	27	5	2.250	2.750
- Modem	1.500		1.500	28	5	700	800
						61.540.450	

*** Ekspertiz değerleri üzerinden bina arsa paylarının hesaplaması aşağıdaki gibidir.

Merkez bina = 28.000.000 x 0,40 = 11.200.000 YTL

Tekstil kent = 12.000.000 x 0,40 = 4.800.000 YTL

İşletme Mizanı Düzeltilmiş Farklar

Cari Dönem Amortismanı (2007 yılı) : 8.362.000 7.297.300 1.064.700

Önceki Dönem Amortismanı (2007 öncesi) :63.944.000 54.243.150 9.700.850

Toplam Birikmiş Amortisman : 72.306.000 61.540.450 10.765.550

Cari dönem amortisman farkının 600.000 YTL'lik kısmı tesis, makine ve cihazlara, 464.700 YTL'lik kısmı ise diğer maddi duran varlıklara aittir. Dönem sonu düzeltmesi gereği birikmiş amortisman farkı, işletmenin kullandığı hesaplar dikkate alınarak kaydedilmiştir.

257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	10.765.550	
620 SATIŞLAN MAMUL MALİYETİ		600.000
632 GENEL YÖNETİM GİDERİ		464.700
580 GEÇMİŞ DÖNEM ZARARLARI		9.700.850
Birikmiş amortismanın düzeltilmesi		

İşletmeye ait net defter değerinin hesaplanmasında, işletme mizanında yer alan birikmiş amortismanının kıst esasına göre düzeltilmesi sonucu oluşan amortisman ile yeniden sınıflandırma sonrası oluşan yeni değer farkları dikkate alınmıştır. Örneğin Komori matbaa makinesinin defter değeri 40.000.000 YTL ve amortismanı 34.666.667 YTL, net defter değeri 5.333.333 YTL'dir.

	Amorti Edilmiş Yenileme Maliyeti	İşletme Net Defter Değer	Değer Artış/ (Azalışı)
ARAZİ VE ARSALAR			-2.150.000
- Merkez Bina 2.Kat	11.200.000,00	10.800.000	400.000
- Tekstil Kent 2.Kat	3.000.000,00	5.600.000	-2.600.000
- 2000 M2 Arsa	150.000	100.000	50.000
BİNALAR			-695.000
- Merkez Bina 2.Kat	13.860.000	13.365.000	495.000
- Tekstil Kent 2.Kat	7.140.000	8.330.000	-1.190.000
TESİS MAKİNA VE CİHAZLAR			-899.999
- Komori Matbaa Makinesi	5.066.667	5.333.333	-266.666
- Heidelberg Baskı Makinesi	4.750.000	5.383.333	-633.333
TAŞITLAR			-55.833
- 61 SER 1983 Mercedes	75.833	108.333	-32.500
- 34 SER 2008 Ford	70.000	93.333	-23.333
DEMİRBAŞLAR			-1.917
- Casper Bilgisayar	2.750	4.400	-1.650
- Modem	800	1.067	-267

250 ARSA VE ARAZİLER		16.400.000	
252 BİNALAR			16.400.000
Yeniden sınıflandırma nedeniyle (arsa payı)			
250 ARSA VE ARAZİLER		450.000	
252 BİNALAR		495.000	
522 MDV DEĞER ARTIŞ FONLARI			945.000
Değer artış fonu nedeniyle			

Maddi duran varlık değer düşüklük karşılığı ise TDHP’de 659 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar hesabı kullanılabilir. Ancak burada dönem sonu düzeltmesi yapılmasından dolayı Tesis, Makine ve Cihazlara ait olan değer düşüklüğü 620 nolu hesaba diğerleri ise, idari faaliyetlerde kullanıldığı için 632 nolu hesaba kaydedilmiştir.

620 SATILAN MAMUL MALİYETİ	899.999	
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ (veya 659 Diğer Faaliyetlerden Gid. Ve Zar.)	3.847.750	
250 ARSA VE ARAZİLER		2.600.000
252 BİNALAR		1.190.000
253 TESİS MAK. VE CİHAZLAR		899.999
255 DEMİRBAŞLAR		1.917
254 TAŞITLAR		55.833
Değer düşüklüğü nedeniyle		

	İktisap Tarihi	Alış Bedeli (1)	Ay Sayısı (2)	Faydalı Ömür (3)	Düzeltilmiş Amortisman (4)=(1/3)/12*(2)
HAKLAR					
- İsim Hakkı	27.09.2000	82.000.000	89	10	60.816.667

İşletme Mizanı Düzeltilmiş Farklar

Cari Dönem Amortismanı (2007 yılı)	: 8.200.000	8.200.000	-
Önceki Dönem Amortismanı (2007 öncesi):	57.400.000	52.616.667	4.783.333
Toplam Birikmiş Amortisman	:65.600.000	60.816.667	4.783.333

268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	4.783.333	
580 GEÇMİŞ DÖNEM ZARARLARI Birikmiş amortismanın düzeltilmesi		4.783.333

Maddi olmayan duran varlıklar içerisinde yer alan 262 Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri TFRS’ye göre aktifleştirilmeyip, doğrudan dönemin gideri olarak dikkate alınır (Mısırlıoğlu, 2005, s.64.).

268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	460.000	
262 KURULUŞ VE ÖRG. GİDERLERİ		460.000
Kuruluş giderlerinin aktiften çıkartılması		

8 nolu standart gereğince araştırma giderleri, gider olarak dikkate alınırken, geliştirme giderleri ise bazı şartları sağlaması durumunda aktifleştirilmektedir. Ancak, araştırma-geliştirme giderleri ayrıştırılmadığı durumda, gider kaydedilmelidir (TMS 38, par.53). Uygulamamızda bu ayrıştırma yapılmadığından ve geçmiş dönemle ilgili olduğunda 580 nolu hesapla ilişkilendirilmiştir.

268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	80.000	
580 GEÇMİŞ DÖNEM ZARARLARI	20.000	
263 ARAŞTIR. VE GEL. GİDERLERİ		100.000
Ar-Ge giderlerinin aktiften çıkartılması		

6- Banka Kredileri

Finansal borçlar, gerçeğe uygun değerleri üzerinden muhasebeleştirilirler. İtfa edilmiş maliyet bedelleri üzerinde de değerlendirilirler. İtfa edilmiş maliyet bedeli ise etkin faiz yöntemiyle bulunmalıdır. Bunun için de etkin faiz oranının, diğer bir ifade ile iç verim oranının hesaplanması gerekmektedir. İç verim oranının hesaplanması için nakit akımlarının hesaplanması gerekmektedir. Buna göre nakit akımları aşağıdaki gibidir. İç verim oranının hesaplanmasında excel'den yararlanılmıştır.

Yıllar	Nakit Çıkışları			Nakit Girişleri		Nakit Akımı
	Ana Para	Faiz+BSMV	Toplam	Kullanılan Kredi	Toplam	
0				5.500.000	5.500.000	5.500.000
1	500.000	472.500	972.500		0	-972.500
2	500.000	417.150	917.150		0	-917.150
3	500.000	370.800	870.800		0	-870.800
4	500.000	324.450	824.450		0	-824.450
5	500.000	278.100	778.100		0	-778.100
6	500.000	231.750	731.750		0	-731.750
7	500.000	185.400	685.400		0	-685.400
8	500.000	139.050	639.050		0	-639.050
9	500.000	92.700	592.700		0	-592.700
10	500.000	46.350	546.350		0	-546.350
11	500.000	0	500.000		0	-500.000
					Net Nakit Akımı =	-2.558.250
					İç Verim Oranı =	7,93%

İç verim oranı, etkin faiz oranıdır. Etkin faiz oranına göre 31.12.2007 tarihli kredi faiz tahakkuku aşağıdaki gibidir.

Faiz oranı : %7,93

BSMV oranı : %5

Faiz : 280.854,17 YTL

BSMV : 14.042,71 YTL

Tahakkuk eden : 294.896,88 YTL

Faiz tahakkuku : (Anapara x Faiz x Vadeye Kalan Gün)/36000

: [(5.500.000-500.000)x 255x7,93]/36000 = **280.854,17 YTL**

Değerleme farkı : 294.896,88 YTL – 334.687,50 YTL = 39.790,62 YTL

381 GİDER TAHAKKUKLARI				
660 KISA VAD. BORÇLANMA GİD.				
Kredi faiz tahakkukunun düzeltilmesi			39.790,62	39.790,62

7- Ticari Borçlar

Ticari alacaklarda olduğu gibi, ticari borçlar da iskonto edilmiş değer üzerinden gösterilmelidir. İskonto edilmiş değer hesaplanması, ticari alacaklarda olduğu gibidir.

	Kayıt Tarihi	Ortalama Vade	Mizan Bakiyesi	Ödeme Tarihi	Reeskont Gün Sayısı	Reeskont Tutarı
SATICILAR			13.500.000,00			24.909,41
- AB işletmesi	18 Kasım 2007	45 gün	10.000.000,00	2 Ocak 2008	2	8.834,74
- BC işletmesi	20 Kasım 2007	45 gün	2.000.000,00	4 Ocak 2008	4	3.532,33
- CD işletmesi	20 Aralık 2007	30 gün	1.500.000,00	19 Ocak 2008	19	12.542,34
	Kayıt Tarihi	Çekin Vadesi				
BORÇ SENETLERİ			7.500.000,00			100.917,59
- ASD işletmesine verilen	10 Aralık 2007	05 Şubat 2008	5.000.000,00	05 Şubat 2008	36	78.918,35
- ART işletmesine verilen	12 Aralık 2007	20 Ocak 2008	2.500.000,00	20 Ocak 2008	20	21.999,24

	<u>Satıcılar</u>	<u>Borç Senetleri</u>
Reeskont Tutarı	: 24.909,41	100.917,59
Stok Vade Farkı	: <u>5.558,66</u>	<u>903,06</u>
Satılan Mala Ait Tutar	: 19.350,75	100.014,53

Ticari borçlara ilişkin reeskont tutarı, dönem sonu düzeltmesinden dolayı satılan mamul ve ticari mal maliyeti ile ilişkilendirilmiştir. Satıcıların yaşlandırılması nedeniyle ortaya çıkan reeskont tutarı, TDHP’de boş bir hesap kullanılarak muhasebeleştirilmiştir (324 Ertelesen Faiz Gideri). Karşı ayağı ise dönem sonu düzeltmesi gereği, işletmenin ilk muhasebeleştirmede kullandığı hesaplar kullanılmıştır.

324 ERTELELEN FAİZ GİDERİ	19.350,75	
322 BORÇ SENE'LERİ REESKONTU	100.014,53	
620 SATILAN MAMUL MALİYETİ		19.350,75
621 SATILAN TİC.MAL MALİYETİ		100.014,53
Ticari borçların yaşlandırılması nedeniyle		

8- Kıdem Tazminatı

TMS 19 kapsamında kıdem tazminatı karşılığı ayrılmalıdır. Kıdem tazminatı karşılık tutarı şu şekilde hesaplanmaktadır: (Demir, 2006, s.46.)

1 + Enflasyon Oranı

K.T. Karşılıkları = Tam Yükümlülük Tutarı x (-----)Emekliliğe Kalan Gün

1 + Faiz Oranı

Yapılan hesaplama sonucunda kıdem tazminatı karşılığı 2.600.000 YTL olarak bulunmuştur. İşletmenin yaptığı hesaplama ile aktüeryal yöntemlere göre yapılan çalışma sonucunda ortaya çıkan 100.000 YTL’lik farkın 40.000 YTL’si idari personele geri kalanı ise üretim departmanında çalışan personele aittir.

620 SATILAN MAMUL MALİYETİ	60.000	
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	40.000	
472 KIDEM TAZMİNATI KRŞ.		100.000
Kıdem tazminatı karşılığı nedeniyle		

9- Dava Karşılıkları

Kaybedilme ihtimali yüksek olan aleyhteki davaya ihtiyatlık ilkesi gereği karşılık ayrılır. Diğer aleyhte olup da, kazanılması muhtemel olan davalar ise, dipnotlarda belirtilir.

659 DİĞ. FAAL. OLAĞAN GİD.VE ZAR.	250.000	
379 DİĞER BORÇ VE GİD. KRŞ.		250.000
Dava karşılığı nedeniyle		

10- Ertelenen Vergi Varlığı ve Yükümlülüğü

Gelir tablosunda **cari dönem vergi karşılığı** ile **ertelenmiş vergiler** ayrı ayrı gösterilmelidir. Böylece, işletmelerin ilgili dönemde elde ettiği karlar üzerinden hesaplanan vergi karşılıkları, vergilendirilebilir kar üzerinden hesaplanan vergi tutarı ile işletmenin gelecek dönemlere devredeceği vergi tutarı ayrı ayrı raporlanmış olur (Mısırlıoğlu, 2006, s.60.).

Ertelenmiş vergi varlıkları (indirilebilir farklar) ile ertelenmiş vergi yükümlülükleri (vergilendirilebilir farklar) TFRS'ye göre düzeltilmiş tutarlar ile VUK'a göre kaydedilmiş tutarlar arasındaki farkların yanında işletmeye sağlanan yatırım indirimi gibi teşvikler, geçmiş yıl mali zararları gibi gelecekte indirim konusu yapılabilecek farklar da hesaplamaya dahil edilmelidir.

Doğrudan öz kaynaklara borç veya alacak olarak kaydedilmiş olan kalemlerle ilgili olan ertelenmiş vergi, aynı dönemde veya farklı dönemlerde özkaynaklara doğrudan borç veya alacak olarak kaydedilmelidir (TMS 12 par.61). Bu amaçla yeniden değerlendirme nedeniyle öz kaynaklara kaydedilen değer artış fonuna isabet eden ertelenen vergi (TMS 12, par.62/a) öz kaynak içinde kaydedilmelidir.

Bilanço tarihi itibarıyla yasalaşmış vergi oranı üzerinden ertelenen vergi hesaplanmaktadır (Mirza, Holt, Orrell, 2006, s.68.).

	Cari Dönem		Önceki Dönem	
	Toplam Geçici Farklar	Ertelenen Vergi	Toplam Geçici Farklar	Ertelenen Vergi
Gelir tablosu ile ilişkilendirilen ertelenen vergi				
Ertelenen Vergi Varlıkları:				
Şüpheli ticari alacak karşılığı	2.500.000,00	500.000,00	0,00	0,00
Ertelenen faiz geliri	55.586,90	11.117,38	0,00	0,00
Alacak senetleri reeskontu	68.032,40	13.606,48	0,00	0,00
Stok değer düşüklük karşılığı	25.129,66	50.245,93	0,00	0,00
MDV değer düşüklük karşılığı	4.747.749,00	949.549,80	0,00	0,00
Kıdem tazminatı karşılığı	100.000,00	20.000,00	0,00	0,00
Dava karşılığı	250.000,00	50.000,00	0,00	0,00
Kuruluş Giderlerinin Bilançodan Çıkarılması	0,00	0,00	368.000,00	73.600,00
Araştırma Giderlerinin Bilançodan Çıkarılması	0,00	0,00	80.000,00	16.000,00
Brüt Ertelenmiş Vergi Varlığı	7.972.597,96	1.594.519,59	448.000,00	89.600,00
Ertelenen Vergi Yükümlülükleri:				
Vadeli mevduat faiz tahakkuku	36,18	7,24	0,00	0,00
Hisse senedi değer artışı	120.000,00	24.000,00	0,00	0,00
MDV Birikmiş Amortisman Düzeltmesi	1.064.700,00	212.940,00	9.700.850,00	1.940.170,00
MD Olmayan D. Birikmiş Amortisman Düzeltmesi	0,00	0,00	4.783.333,00	956.666,60
Ertelenen faiz gideri	19.350,75	3.870,15	0,00	0,00
Borç senetleri reeskontu	100.014,53	20.002,91	0,00	0,00
Kredi faiz tahakkuku	39.790,62	7.958,12	0,00	0,00
Brüt Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	1.343.892,08	268.778,42	14.484.183,00	2.896.836,60
Net Ertelenmiş Vergi Varlığı	6.628.705,88	1.325.741,18	-	-
Net Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	-	-	14.036.183,00	2.807.236,60

	31.12.2007
1 Ocak bakiyesi	2.807.236,60
Gelir tablosuna kaydedilen ertelenmiş vergi geliri / (gideri)	(4.132.977,78)
Dönem sonu bakiyesi	(1.325.741,18)

296 ERTELENEN VERGİ VARLIKLARI	1.594.519,59	
580 GEÇMİŞ YIL ZARARLARI	2.807.236,60	
496 ERTELENEN VERGİ YÜKÜMLÜLÜKLERİ		268.778,42
691 DÖN.KARI VERGİ VE DİĞ. YASAL YÜK. KARŞILIK.		4.132.977,78
Ertelenen vergi karşılıkları nedeniyle		

12 nolu standart gereği ertelenen vergi ile cari dönem verginin ayrı ayrı sunulması gerekmektedir. Ancak mevcut TDHP'de buna uygun raporlama yapmak söz konusu değildir. Ancak 691 nolu hesabın altında cari ve ertelenen vergi ayrıştırılabilir.

Özkaynak ile ilişkilendirilen ertelenen vergi	Toplam Geçici Farklar	Ertelenen Vergi
Ertelenen Vergi Yükümlülükleri:		
Bina değer artış fonu	495.000,00	99.000,00
Arsa değer artış fonu	450.000,00	90.000,00
Net Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	945.000,00	189.000,00

Öz kaynak ile ilgili ertelenen vergi için boş bir hesap kullanılmıştır. Ancak uygulamada bu tutar da maddi duran varlık değişimi içinde gelir tablosu ile ilişkilendirilmektedir.

525 ERTELENEN VERGİ	189.000	
496 ERTELENEN VERGİ YÜKÜMLÜLÜKLERİ		189.000
Ertelenen vergi karşılıkları nedeniyle		

3.2. TFRS ve TMS'ye Göre Düzeltilmiş Bilanço ve Gelir Tablosu

SER endüstri işletmesine ait 31.12.2007 tarihli düzeltilmiş bilanço aşağıdaki gibi olacaktır.

HESAP ADI	01.01.2007-31.12.2007	Düzeltilmeler	01.01.2007-31.12.2007
I- Dönen Varlıklar	42.860.349,32		39.339.074,82
Hazır değerler	285.000,00		285.000,00
Kasa	85.000,00		85.000,00
Bankalar	200.000,00		200.000,00
Menkul kıymetler	1.360.000,00		720.000,00
Hisse senetleri	1.360.000,00		720.000,00
* Gerçeğe uygun değer farkı kar/zarara yansıtılan (x)	600.000,00	120.000,00	720.000,00
* Satılmaya hazır finansal varlık (y)	760.000,00	-760.000,00	0,00
Ticari alacaklar	37.500.000,00		34.876.380,70
Alıcılar	31.500.000,00	-1.500.000,00	30.000.000,00
Alacak senetleri	6.000.000,00	-1.000.000,00	5.000.000,00
Ertelenen faiz gelirleri (-)	0,00	-55.586,90	-55.586,90
Alacak senetleri reeskontu (-)	0,00	-68.032,40	-68.032,40
Şüpheli ticari alacaklar	0,00	2.500.000,00	2.500.000,00
Şüpheli ticari alacak karşılıkları (-)	0,00	-2.500.000,00	-2.500.000,00
Stoklar	3.615.000,00		3.357.308,62
İlk madde ve malzeme	3.400.000,00	-5.558,66	3.394.441,34
Ticari mallar	215.000,00	-903,06	214.096,94
Stok değer düşüklük karşılığı (-)	0,00	-251.229,66	-251.229,66
Gelecek aylara ait giderler ve gelir tahakkukları	100.349,32		100.385,50
Gelir tahakkukları	349,32	36,18	385,50
Gelecek aylara ait giderler	100.000,00		100.000,00
II- Duran Varlıklar	59.984.000,00		74.064.653,59
Maddi duran varlıklar	0,00		760.000,00
Bağlı menkul kıymetler	0,00	760.000,00	760.000,00
* satılmaya hazır finansal varlıklar	0,00		
Maddi duran varlıklar	43.504.000,00		50.466.801,00
Arazi ve arsalar	100.000,00	14.250.000,00	14.350.000,00
Binalar	41.000.000,00	-17.095.000,00	23.905.000,00
Teşhis makina ve cihazlar	74.000.000,00	-899.999,00	73.100.001,00
Taşıtlar	700.000,00	-58.833,00	641.167,00
Demirbaşlar	10.000,00	-1.917,00	8.083,00
Birikmiş amortismanlar (-)	-72.306.000,00	10.765.500,00	-61.540.450,00
Maddi olmayan duran varlıklar	16.420.000,00		21.183.333,00
Haklar	82.000.000,00		82.000.000,00
Kuruluş ve örgütlenme giderleri	460.000,00	-460.000,00	0,00
Araştırma ve geliştirme giderleri	100.000,00	-100.000,00	0,00
Birikmiş amortismanlar (-)	-66.140.000,00	5.323.333,00	-60.816.667,00
Gelecek yıllar ait giderler ve gelir tahakkukları	60.000,00		60.000,00
Gelecek yıllara ait giderler	60.000,00		60.000,00
Diğer duran varlıklar	0,00		1.594.519,59
Ertelenen vergi varlığı	0,00	1.594.519,59	1.594.519,59
Aktif toplamı	102.844.349,32		113.403.728,41
III- Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	27.314.687,50		27.399.069,88
Mali borçlar	5.000.000,00		5.000.000,00
Banka kredileri	5.000.000,00		5.000.000,00
Ticari borçlar	21.000.000,00		20.874.173,00
Satıcılar	13.500.000,00	-6.461,72	13.493.538,28
Borç senetleri	7.500.000,00		7.500.000,00
Ertelenen faiz giderleri (-)	0,00	-19.350,75	-19.350,75
Borç senetleri reeskontu (-)	0,00	-100.014,53	-100.014,53
Diğer borçlar	200.000,00		200.000,00
Personel borçları	200.000,00		200.000,00
Ödenecek vergi diğer yüküml.	780.000,00		780.000,00
Ödenecek vergi ve fonlar	600.000,00		600.000,00
Ödenecek sosyal güvenlik kesim.	180.000,00		180.000,00
Gelecek ayl. Ait gelir. Ve gider tahakkukları	334.687,50		294.896,88
Gider tahakkukları	334.687,50	-39.790,62	294.896,88
Diğer borç ve gider karşılıkları	0,00		250.000,00
Diğer borç ve gider karşılıkları	0,00	250.000,00	250.000,00
IV- Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	2.500.000,00		3.057.778,42
Borç ve gider karşılıkları	2.500.000,00		2.600.000,00
Kıdem tazminatı karşılığı	2.500.000,00	100.000,00	2.600.000,00
Diğer uzun vadeli yabancı kaynaklar	0,00		457.778,42
Ertelenen vergi yükümlülüğü	0,00	457.778,42	457.778,42
V- Özkaynaklar	73.029.661,82		82.946.880,12
Ödenmiş sermaye	135.307.761,82		135.307.761,82
Sermaye	100.000.000,00		100.000.000,00
Enflasyon sermaye düzeltimli farkları	35.307.761,82		35.307.761,82
Sermaye yedekleri	0,00		756.000,00
MDV değer artış fonları	0,00	945.000,00	945.000,00
Ertelenen vergi	0,00	-189.000,00	-189.000,00
Kar yedekleri	25.000,00		25.000,00
Yasal yedekler	25.000,00		25.000,00
Geçmiş yıllar zararları (-)	-67.764.600,00	11.656.946,40	-56.107.653,60
Dönen net karı veya zararı	5.461.500,00		2.965.771,90
Pasif toplamı	102.844.349,32		113.403.728,41

SER endüstri işletmesine ait 31.12.2007 tarihli düzeltilmiş gelir tablosu aşağıdaki gibi olacaktır.

HESAP ADI	01.01.2007-31.12.2007		Düzeltilmeler	01.01.2007-31.12.2007	
Brüt satışlar		85.595.838,36			85.472.219,06
Yurtiçi satışlar	82.595.838,36		-123.619,30	82.472.219,06	
Yurtdışı satışlar	3.000.000,00			3.000.000,00	
Diğer gelirler	20.000,00			20.000,00	
Satış indirimleri(-)		-3.600.000,00			-3.600.000,00
Satıştan iadeler(-)	-100.000,00			-100.000,00	
Satıştan iskontolar(-)	-3.500.000,00			-3.500.000,00	
Net satışlar		81.995.838,36			81.872.219,06
Satışların maliyeti (-)		-57.000.000,00			-57.240.633,72
Satılan mallar maliyeti(-)	-42.000.000,00		-340.648,25	-42.340.648,25	
Satılan ticari mallar maliyeti(-)	-15.000.000,00		100.014,53	-14.899.985,47	
Brüt satış karı veya zararı		24.995.838,36			24.631.585,34
Faaliyet giderleri (-)		-20.000.000,00			-23.423.050,00
Paz.satış ve dağıtım gid. (-)	-2.000.000,00			-2.000.000,00	
Genel yönetim giderleri (-)	-18.000.000,00		-3.423.050,00	-21.423.050,00	
Faaliyet karı veya zararı		4.995.838,36			1.208.535,34
Diğ.faal.olmayan gel.ve karlar		1.340.349,82			1.460.386,00
Faiz gelirleri	10.000,00		36,18	10.036,18	
Menkul kıymet satış karı	30.349,82			30.349,82	
Kambiyo karları	1.300.000,00			1.300.000,00	
Diğer olağan gelir ve karlar	0,00		120.000,00	120.000,00	
Diğ.faal.olmayan gid.ve zararlar(-)		-540.000,68			-3.541.230,34
Karşılık giderleri	0,00		-2.751.229,66	-2.751.229,66	
Kambiyo zararları	-540.000,68			-540.000,68	
Diğer olağan gider ve zararlar	0,00		-250.000,00	-250.000,00	
Finansman giderleri		-334.687,50			-294.896,88
Kısa vad.borçlanma gid.(-)	-334.687,50		39.790,62	-294.896,88	
Olağan kar veya zarar		5.461.500,00			-1.167.205,88
Dönem karı veya zararı		5.461.500,00			-1.167.205,88
Dön.kar.ver.ve diğ.yas.yük.krş.(-)		0,00	4.132.977,78	4.132.977,78	
Dönem net karı veya zararı		5.461.500,00			2.965.771,90

4. SONUÇ

Ülkemizde uluslararası finansal raporlama standartlarına göre raporlama yapılması durumunda işletmelerin çeşitli güçlüklerle karşılaşması söz konusu olacaktır. Bu güçlüklerin başında da, mevcut yasal düzenlemelerden kaynaklanan kısıtlamalar gelmektedir. Ülkemizde uygulanan Tekdüzen Hesap Planı (TDHP), uluslararası finansal raporlama standartlarına göre raporlama yapılmasını pek mümkün kılmamakta ve bu durumda uygulayıcıları kısıtlamaktadır.

Bundan dolayı mevcut hesap planının standartların bütün olarak uygulanmasına olanak sağlayacak şekilde revize edilmesi gerekmektedir. Ayrıca uygulayıcıların standartları uygulamasını kolaylaştırmak için rehberlerin hazırlanması, standartların dilinden kaynaklanan ve yanlış anlaşılmalara ortadan kalkmasına yardımcı olacaktır.

KAYNAKÇA

Akdoğan, Nalan(2006). “Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulamasında Uygulacak Esaslar ve TFRS’ye Geçiş Bilançosunun Düzenlenmesi”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**.1 (2006)

Akdoğan, Nalan(2001). “IAS 39 nolu Standart Hükümlerine Göre Menkul Kıymetler ve Finansal Duran Varlık İşlemlerinde Uygulanacak Muhasebe Politikaları”, **Gazi üniversitesi İİBF Dergisi**, 3 (2001)

Akdoğan, Nalan ve Sevilengül, Orhan(2007). “Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler”, **Mali Çözüm Dergisi**. 84 (2007)

Akgül, Başak, G. Gökçen ve C. Çakıcı (2006). **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları**. İstanbul: Beta Yayınları,

Demir, Volkan(2006) “SPK Muhasebe Standartları Çerçevesinde Hata Kavramı ve Düzeltilmesi – Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesaplama Örneği”, **Mali Çözüm Dergisi**. 77 (2006)

Demir, Volkan.. [ve öte.] (2008) **Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları – Açıklamalar ve Uygulamalar**. İstanbul : İSMMMÖ

Marşap, Beyhan(2006). “Finansal Bir Varlık Olarak Alacakların Değerlemesi ve Türkiye Muhasebe Standartları Açısından İncelenmesi”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**. 3 (2006)

Mısırlıoğlu, İsmail Ufuk(2005). “Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergilerin Raporlanması”, **Mali Çözüm Dergisi**. 72 (2005)

Mirza, Abbas Ali, G. J. Holt ve M. Orrell(2006). **IFRS Workbook and Guide**, USA: John Wiley&Sons, Inc,

Terzi, Serkan, İ.Kıymetli Şen ve F.Bül-bül(2007). “UFRS’nin Türkiye’de İlk Uygulaması İçin Açılış Bilançosu Hazırlanması”, **Mali Çözüm Dergisi** 81 (2007)

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), Türkiye Muhasebe Standartları, 2006 <http://www.tmsk.org.tr/>(31 Mart 2007)

