UFRS'YE GÖRE CARİ DÖNEM BİLANÇO VE GELİR TABLOSUNUN HAZIRLANMASI

HOW TO PREPARE BALANCE SHEET AND INCOME STATEMENT UNDER THE IFRS

● **Serkan TERZİ***
● **İlker KIYMETLİ ŞEN****
● **Filiz BÜLBÜL*****

ÖZ

Dünya genelinde çok sayıda ülke, işletmelerin finansal raporlarını Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından yayınlanan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)'na uygun olarak hazırlanmasını istemeye başlamıştır. Türkiye'de de yakın bir gelecekte finansal raporların hazırlanmasında UFRS'nın yürürlüğe girmesi beklenmektedir. Bu nedenle Türkiye'deki işletmeler finansal tablolarını bu standartlara göre düzeltmek zorunda olacaktır. Bu çalışmanın amacı, işletmelerin cari dönem bilanço ve gelir tablolarını UFRS'ye göre nasıl düzenleyeceklerini örnek bir uygulama yardımıyla açıklamaktır. Örnek uygulamada öncelikle açılış bilançosu düzenlenerek UFRS'ye göre gerekli düzeltme kayıtları yapılacaktır. Daha sonra UFRS uyumlu bu açılış bilançosu ile cari dönem bilançosu karşılaştırılarak standartlara uygun olarak cari dönemin gelir tablosu hazırlanacaktır.

* S.M.M.M. Marmara Üniversitesi SBE Muhasebe Finansman Doktora Programı
** S.M.M.M. Marmara Üniversitesi SBE Muhasebe Finansman Doktora Programı
*** S.M.M.M. Marmara Üniversitesi SBE Muhasebe Finansman Doktora Programı

Anahtar Kelimeler: UFRS, TFRS, Açılış Bilançosu, Cari Dönem Gelir Tablosu ve Bilançosu

ABSTRACT

The many countries in all over the world starts to adopt the firms' financial reports according to International Financial Reporting Standards, which were issued by International Accounting Standards Board (IASB). It is also expected to be enforced in a near future in Turkey, the financial reports would be adapted to these standards. For this reason the Turkish firms should adapt their financial reports to these standards. The aim of this study is to present how to prepare balance sheet and income statement according to the IFRS, with a case study. In the case study, the opening balance sheet would be prepared and then it is adapted to IFRS. Subsequently, with this IFRS adapted opening balance sheet and current balance sheet would be compared and then the current income statement would be composed.

Key Words: IFRS, TFRS, Opening Balance Sheet, Current Income Statement, Ending Balance Sheet

1. GİRİŞ

Uluslararası muhasebedeki farklılıkların ortadan kaldırılması ve mali tabloların ortak bir dille hazırlanıp sunulması 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 ter-

cümesi 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 yürürlüğe girmesi beklenen Türk Ticaret Kanunu tasarısının 88. maddesinde finansal tablolara uluslararası pazarda geçerlilik kazandırmak amacı ile muhasebeye ilişkin konularda doğrudan TMSK tarafından yayınlanmış olan standartlara 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 tablosu**nun hazırlanması gerekmektedir.

Bu çalışmanın temel konusu, cari dönem bilanço ve gelir tablosunun hazırlanması olup, bu amaçla öncelikli olarak 01.01.2006 tarihli (31.12.2005 tarihli) açılış bilançosu UFRS'ye göre oluşturulmuş ve 31.12.2006 tarihli cari dönem bilançosu ile arasındaki farklar esas alınarak 31.12.2006 tarihli cari dönem gelir tablosu hazırlanmıştır. İşletme 2005 yılında faaliyete geçtiği için açılış bilançosu olarak 31.12.2005 tarihli bilanço esas alınmıştır.

2. GENEL AÇIKLAMALAR VE ÖRNEK UYGULAMA

31.12.2006 tarihinde UFRS (TFRS)'ye uygun raporlama yapabilmek için;

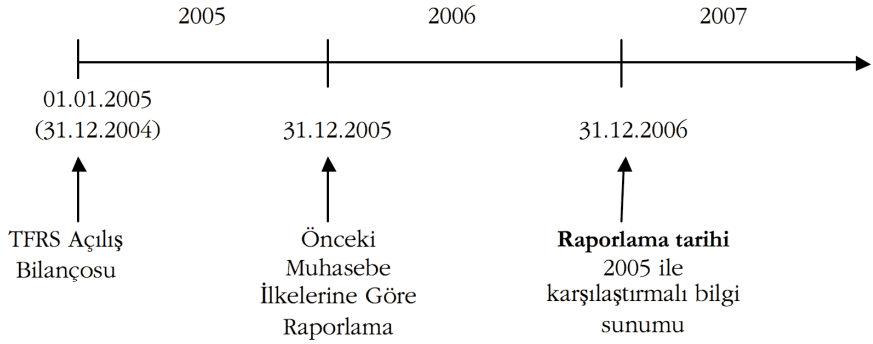
√ ilk önce 31.12.2004 tarihli bilanço standartlara göre düzenlenerek geçmiş yıl karı veya zararı bulunacak,

√ sonra 31.12.2005 tarihli bilanço standartlara göre düzeltilecek,

√ daha sonra da 31.12.2004 tarihli bilanço ile 31.12.2005 tarihli bilanço karşılaştırılarak 31.12.2005 tarihli gelir tablosu düzenlenecektir.

√ Buna müteakip olarak da, 31.12.2006 tarihli bilanço ve gelir tablosu 31.12.2005 tarihli bilanço ve gelir tablosu ile karşılaştırılarak düzeltilecektir. Böylece en az iki yıla ait karşılaştırmalı bilgi sağlanmış olunacaktır.

Karşılaştırmalı bilgi sunulan yılın 2006 takvim yılı olması (31.12.2006 tarihi raporlama tarihidir) durumunda, UFRS (TFRS)'ye uygun finansal tabloların ilk kez hazırlanmasına ilişkin zaman cetveli aşağıdaki gibi olacaktır (Deloitte&Touche, 2004, s.8.).



Bu makalede amaç, cari dönem bilanço ve gelir tablosunun UFRS'ye göre düzenlenmesi olduğundan ve işletme 2005 yılında faaliyete geçtiğinden açılış bilançosu olarak 31.12.2005 tarihli bilanço esas alınmıştır. 31.12.2006 tarihli bilanço ve gelir tablosu da cari dönem finansal tabloları olarak düzeltilmiştir. Bundan dolayı da, 31.12.2005 tarihli gelir tablosu veri olarak verilmemiştir.

ÖRNEK UYGULAMA:

ŞEN işletmesinin 31.12.2005 ve 31.12.2006 tarihli bilançoları aşağıdaki gibidir:

HESAP ADI	ÖNCEKİ DÖNEM (YTL) 31.12.2005		CARİ DÖNEM (YTL) 31.12.2006	
I.DÖNEN VARLIKLAR		**3.155.579**		**3.149.500**
HAZIR DEĞERLER		2.219.579		149.500
KASA	2.103.579		49.500	
BANKALAR	116.000		100.000	
TİCARİ ALACAKLAR		**936.000**		**3.000.000**
ALICILAR	936.000		3.000.000	
ERTELENEN FAİZ GELİRLERİ (-)				
ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR	38.200		215.000	
ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAK KARŞ. (-)	-38.200		-215.000	
DİĞER DÖNEN VARLIKLAR		**0**		**0**
II.DURAN VARLIKLAR		**260.000**		**730.800**
MADDİ DURAN VARLIKLAR		**128.000**		**623.000**
BİNALAR	0		510.000	
TAŞITLAR	0		22.000	
DEMİRBAŞLAR	140.000		120.000	
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	-12.000		-29.000	
MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR		**130.000**		**101.000**
HAKLAR	7.000		7.000	
KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİD.	2.000		2.000	
ÖZEL MALİYETLER	155.000		160.000	
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	-34.000		-68.000	
GELECEK YIL.AİT GİD.VE GELİR TAH.		2.000		6.800
GELECEK YILLARA AİT GİDERLER	2.000		6.800	
AKTİF TOPLAMI		**3.415.579**		**3.880.300**
III.KISA VADELİ BORÇLAR		**15.079**		**51.840**
DİĞER BORÇLAR		**0**		**28.000**
ORTAKLARA BORÇLAR	0		28.000	
ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜM.		**10.879**		**9.340**
BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI		**4.200**		**14.500**
VERGİ KARŞILIKLARI	4.200		14.500	
IV.UZUN VADELİ BORÇLAR		**0**		**0**
V. ÖZ KAYNAKLAR		**3.400.500**		**3.828.460**
ÖDENMİŞ SERMAYE		**3.390.000**		**3.390.000**
SERMAYE	3.000.000		3.000.000	
SERMAYE DÜZELT. OLUMLU FARKLARI	390.000		390.000	
KAR YEDEKLERİ		**500**		**1.000**
YASAL YEDEKLER	500		1.000	
GEÇMİŞ YIL KARLARI		**0**	**0**	**9.500**
DÖNEM NET KARI		**10.000**		**427.960**
PASİF TOPLAMI		**3.415.579**		**3.880.300**

KODU	HESAP ADI	CARİ DÖNEM (YTL) 01.01.2006-31.12.2006	
A	**BRÜT SATIŞLAR**	**950.000**	
	600 YURTİÇİ SATIŞLAR	950.000	
C	**NET SATIŞLAR**		**950.000**
D	**SATIŞLARIN MALİYETİ (-)**		**0**
	BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI		**950.000**
E	**FAALİYET GİDERLERİ (-)**		**-300.890**
	632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ (-)	-300.890	
	FAALİYET KARI VEYA ZARARI		**649.110**
F	**DİĞ.FAAL.OLAĞAN GEL.VE KARLAR**		**58.350**
	642 FAİZ GELİRLERİ	850	
	644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR	36.000	
	646 KAMBİYO KARLARI	10.000	
	649 FAAL. İLGİLİ DİĞ.OLA.GELİR VE KARLAR	11.500	
G	**DİĞ.FAAL.OLAĞAN GİD.VE ZARARLAR(-)**		**-251.000**
	654 KARŞILIK GİDERLERİ (-)	-250.000	
	656 KAMBİYO ZARARLARI (-)	-1.000	
H	**FİNANSMAN GİDERLERİ**		**-11.000**
	660 KISA VAD.BORÇLANMA GİD.(-)	-11.000	
	OLAĞAN KAR VEYA ZARAR		445.460
I	**OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR**		**2.000**
	679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR	2.000	
J	**OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)**		**-5.000**
	689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARAR.(-)	-5.000	
	690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI		442.460
K	**DÖN.KAR.VER.VE DİĞ.YAS.YÜK.KRŞ.(-)**		**-14.500**
	692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI		427.960

ŞEN işletmesinin 01.01.2006-31.12.2006 tarihli cari dönem gelir tablosu aşağıdaki gibidir:

ŞEN işletmesinin 31.12.2006 tarihli cari dönem gelir tablosunun standartlara göre düzenlenebilmesi için 31.12.2005 tarihli bilançosunun (açılış bilançosu) düzenlenmesi gerekmektedir. Bundan dolayı öncelikli olarak açılış bilançosu düzenlenecektir.

TFRS'ye geçiş tarihi itibariyle, yapılan düzeltmeler geçmiş yıl kar/zarar hesabı içinde veya uygun olması durumunda farklı bir özkaynak kalemi içerisinde muhasebeleştirilmelidir (TFRS 1, Par.11.).

2.1. Açılış Bilançosunun Hazırlanması (31.12.2005 Tarihli Bilanço)

Açılış bilançosu hazırlanırken aşağıdaki aşamalar dikkate alınmalıdır (PriceWaterHouseCoopers, 2004, s.23.):

a) Hangi tarihli TFRS'ye uygun finansal tabloların hazırlanması gerektiğinin tanımlanması,

b) Mevcut genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile TFRS uygulamaları arasındaki farklılıkların tanımlanması,

c) Geriye dönük olarak istisnaların uygulanıp uygulanmayacağının düşünülmesi,

d) İstisnaların uygulanması durumunda geçmiş tarihlere ilişkin bunlara ait bilgilerin olup olmadığının belirlenmesi,

e) TFRS'ye geçiş bilançosunun hazırlanması,

f) TFRS'nin gerektirdiği açıklama ve sunumun yapılması gerekmektedir.

Örnek uygulamada ele alınan ŞEN işletmesinin 31.12.2005 tarihli bilançosuna ilişkin yapılan incelemeler sonucunda aşağıdaki hususlar tespit edilmiştir:

1- Ticari alacakların değerlemesi aşamasında yapılan inceleme sonucunda tahsil kabiliyetini kaybetmiş ve/veya kaybetmesi muhtemel alacaklar tespit edilmiş olup, şüpheli alacak konumuna alınan alacakların tutarı 5.000 YTL'dir. (2005 yılı incelemesinde 2006 yılındaki tahsilatlar dikkate alınmıştır.)

2- Şüpheli alacak çalışmasından sonra geri kalan ticari alacaklara TMS 39 kapsamında reeskont çalışması yapılmış ve bunun sonucunda reeskont tutarı 25.000 YTL olarak hesaplanmıştır.

3- İşletmenin maddi duran varlıklarının incelenmesi özel maliyetlerde izlediği unsurların demirbaş niteliğine sahip olduğu ve bunların tutarının 155.000 YTL olduğu ayrıca işletmenin maddi duran varlıklar için amortisman ayırma yöntemi olarak normal amortisman yöntemini kullandığı tespit edil-

miştir. TMS 16 kapsamında izin verilen kıst amortisman yöntemi uygulanmış olup, birikmiş amortisman 71.000 YTL olarak hesaplanmıştır. (2005 yılında maddi duran varlık satışı olmamıştır.)

4- Maddi olmayan duran varlıkların incelenmesinde işletmenin bilançosunda kuruluş ve örgütlenme gideri olarak 2.000 YTL olduğu ve işletmenin maddi olmayan duran varlıklar için normal amortisman yöntemine göre amortisman ayırdığı tespit edilmiştir. TMS 38 kapsamında haklar için kıst amortisman yöntemine göre 600 YTL amortisman hesaplanmıştır. (2005 yılında maddi olmayan duran varlık satışı olmamıştır.)

5- İşletme 2005 yılında faaliyete geçmiş olduğundan kıdem tazminatı ayrılmamıştır.

2.1.1. TMS ve TFRS'na Göre Açılış Bilançosunun Hazırlanması İçin Örnek Uygulama

1- Öncelikli olarak işletme dönem net karını Geçmiş Yıl Karı/Zararı hesabına devretmelidir.*

_____/_____

590 DÖNEM NET KARI	10.000	
580 GEÇMİŞ YIL ZARARLARI		10.000

Dönem net karının devri nedeniyle

_____/_____

2- Ticari Alacaklar

Nakit ve nakit benzerleri girişinin ertelendiği durumlarda yani vadeli satış durumunda; satış bedelinin gerçeğe uygun değeri, alınacak olan nakdin no-

* Düzeltmeler için Geçmiş Yıl Zararları hesabı kullanılmıştır. Bunun nedeni, yapılan düzeltmeler sonucunda zararın çıkmasıdır. Ancak geçmiş yıl karları hesabı da kullanılabilir. Bu durumda düzeltmeler sonucunda ortaya zarar çıkması halinde bakiye geçmiş yıl zararları hesabına devredilmelidir.

minal 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 (TMS 18, Par.11). Bu nedenle satış işlemi sonucunda ortaya çıkan ve henüz tahsil edilmemiş olunan faiz gelirlerinin alacaklardan indirilmiş olması ve karşı ayağının da pasif karakterli bir hesapla ilişkilendirilmiş olması gerekmektedir. Böylece satışlar içerisinde yer alan vade farkları, çıkarılmış olunmaktadır.

Alacaklara reeskont uygulanmadan önce alacakların tahsil edilme imkanı bakımından incelenmesi gerekmektedir. Bu amaçla, 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.

Şüpheli alacak çalışması yapıldıktan sonra kalan bakiye üzerinden reeskont çalışması yapılmalıdır. TMS 39'a göre kullanılacak iskonto oranı, etkin faiz oranı, yani iç verim oranıdır. Etkin faiz oranı yerine emsal faiz oranı da kullanılabilmektedir. Uygulamada, emsal faiz oranı olarak T.C. Merkez Bankası'nın Kısa Vadeli Avanslar için yayınlamış olduğu iskonto haddi kullanılmaktadır (Terzi, Kıymetli Şen ve Bülbül, 2007, s.114.).

Şüpheli alacak incelemesi sonucunda 5.000 YTL tutarında çek/senedin tahsil kabiliyetini kaybettiği tespit edilmiştir. Şüpheli alacak için yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir:

_____/_____

128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR	5.000	
120 ALICILAR		5.000

Şüpheli alacak nedeniyle

_____/_____

_____/_____

580 GEÇMİŞ YIL ZARARLARI 5.000

129 ŞÜPH. TİCARİ ALAC. KARŞ. 5.000

Şüpheli alacak karşılığı nedeniyle

_____/_____

Reeskont çalışması sonucu bulunan tutar 25.000 YTL olup, buna ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

_____/_____

580 GEÇMİŞ YIL ZARARLARI 25.000

124 ERTELENEN FAİZ GELİRLERİ* 25.000

Alıcılara yaşlandırma uygulanması nedeniyle

_____/_____

3- Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Yapılan inceleme kapsamında özel maliyetler içinde yer alan 155.000 YTL tutarındaki varlığın demirbaş olduğu tespit edilmiştir. Yeniden sınıflandırma amacıyla yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir:

_____/_____

255 DEMİRBAŞLAR 155.000

264 ÖZEL MALİYETLER 155.000

Yeniden sınıflandırma nedeniyle

_____/_____

Maddi duran varlıklar grubu için yapılacak diğer bir düzeltme işlemi ise, amortisman düzeltimidir.

Mizan Tutarı	: 12.000 YTL
Düzeltilmiş Tutar	: 71.000 YTL
Fark	: 59.000 YTL

* Ertelenen faiz geliri, pasif karakterli bir hesap olup, uygulamada, ya 120 Alıcılar hesabının içinde eksi olarak yer almakta ya da 124 nolu hesap gibi boş bir hesap kullanılarak raporlama yapılmaktadır.

_____/_____

580 GEÇMİŞ YIL ZARARLARI 59.000

257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR 59.000

Amortismanların düzeltilmesi nedeniyle

_____/_____

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

_____/_____

580 GEÇMİŞ YIL ZARARLARI 2.000

262 KURULUŞ VE ÖRG. GİDERİ 2.000

Kuruluş giderlerinin giderleştirilmesi

_____/_____

Maddi olmayan duran varlıkların amortisman düzeltimi aşağıdaki gibidir:

Mizan Tutarı : 34.000 YTL

Düzeltilmiş Tutar : 600 YTL

Fark : 33.400 YTL

_____/_____

268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR 33.400

580 GEÇMİŞ YIL ZARARLARI 33.400

Amortismanların düzeltilmesi nedeniyle

_____/_____

4- Ertelenen Vergi Varlık/Yükümlülükleri

Bilanço tarihi itibariyle yasalaşmış vergi oranı üzerinden ertelenen vergi hesaplanmaktadır (Mirza, Holt ve Orrell, 2006, s.68.). Ertelenen verginin hesaplanmasından maksat, işletmenin bilançonun hazırlandığı tarih itibariyle gelecek dönemlerde karşılaşabileceği vergi yükümlülükleri ve indirimlerinin

tespit edilmesi ve bunların finansal tablolara yansıtılmasıdır. Cari dönemin ve önceki dönemlerin dönem vergisi olarak vergi idaresine ödenecek dönem vergi borçlarının (varlıklarının) tutarı b**ilanço tarihi itibariyle yürürlükte olan vergi oranları** (ve vergi kanunları) dikkate alınarak hesaplanmaktadır (TMS 12, par.46).

Bundan dolayı, 31.12.2006 tarihli finansal tabloların karşılaştırmalı olarak sunulması için hazırlanan 31.12.2005 tarihli açılış bilançosunda ertelenen vergi hesaplaması için 31.12.2006 tarihli vergi oranı kullanılmalıdır. Uygulamada geriye dönük hesaplama bu şekilde yapılmaktadır. Ülkemizde 31.12.2006 tarihi itibariyle geçerli olan kurumlar vergisi oranı %20'dir. Bundan dolayı, 31.12.2005 tarihi itibariyle hesaplanacak ertelenen vergi için de kullanılması gereken oran, %20'dir (Terzi, Kıymetli Şen ve Bülbül, 2007, s.125).

Ertelenen Vergi Varlıkları:	**Toplam Geçici Farklar**	**Ertelenen Vergi**
Şüpheli ticari alacak karşılıkları	5.000	1.000
Alacak yaşlandırması	25.000	5.000
Maddi duran varlık amortisman düzeltimi	59.000	11.800
Kuruluş ve örg. giderlerinin aktiften çıkartılması	2.000	400
Brüt Ertelenen Vergi Varlıkları	**91.000**	**18.200**
Ertelenen Vergi Yükümlülükleri:		
Maddi olmayan duran varlık amortisman düzeltimi	33.400	6.680
Brüt Ertelenen Vergi Yükümlülükleri	**33.400**	**6.680**
Net Ertelenen Vergi Varlıkları	**57.600**	**11.520**

Ertelenen vergi varlıklarına ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi yapılacaktır.*

_____/_____

296 ERTELENEN VERGİ VARLIKLARI 18.200
496 ERTELENEN VERGİ YÜKÜMLÜLÜKLERİ 6.680
580 GEÇMİŞ YIL ZARARLARI 11.520

Ertelenen vergi karşılığı nedeniyle

_____/_____

* Ertelenen vergi varlık ve yükümlülüklerinin muhasebeleştirilmesinde boş hesaplar kullanılabilir. Bu amaçla ertelenen vergi varlıkları için 296 nolu hesap, ertelenen vergi yükümlülükleri için ise 496 nolu hesaplar kullanılmıştır. (Mısırlıoğlu, 2006, s.61.)

UFRS (TFRS)'ye göre yapılan yeniden sınıflandırma ve düzeltme işlemleri sonucunda açılış bilançosu aşağıdaki gibi oluşacaktır:

(YTL) HESAP ADI	Mali Bilanço 31.12.2005		UFRS Düzeltmeler	UFRS Bilanço
I.DÖNEN VARLIKLAR		**3.155.579**		**3.125.579**
HAZIR DEĞERLER		2.219.579		2.219.579
KASA	2.103.579		0	2.103.579
BANKALAR	116.000		0	116.000
TİCARİ ALACAKLAR		**936.000**		**906.000**
ALICILAR	936.000		-5.000	931.000
ERTELENEN FAİZ GELİRLERİ (-)	0		-25.000	-25.000
ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR	38.200		5.000	43.200
ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAK KARŞ.(-)	-38.200		-5.000	-43.200
II.DURAN VARLIKLAR		**260.000**		**250.600**
MADDİ DURAN VARLIKLAR		**128.000**		**224.000**
DEMİRBAŞLAR	140.000		155.000	295.000
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	-12.000		-59.000	-71.000
MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKAR		**130.000**		**6.400**
HAKLAR	7.000		0	7.000
KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ	2.000		-2.000	0
ÖZEL MALİYETLER	155.000		-155.000	0
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	-34.000		33.400	-600
GELECEK YIL.AİT GİDER.VE GEL. TAH.		**2.000**		**2.000**
GELECEK YILLARA AİT GİDERLER	2.000		0	2.000
DİĞER DURAN VARLIKLAR		**0**		**18.200**
ERTELENEN VERGİ VARLIKLARI	0		18.200	18.200
AKTİF TOPLAMI		**3.415.579**		**3.376.179**
III.KISA VADELİ BORÇLAR		**15.079**		**15.079**
ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜM.		**10.879**		**10.879**
BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI		**4.200**		**4.200**
VERGİ KARŞILIKLARI	4.200			4.200
IV.UZUN VADELİ BORÇLAR		**0**		**6.680**
DİĞER UZUN VADELİ BORÇLAR		**0**		**6.680**
ERTELENEN VERGİ YÜKÜMLÜLÜKLERİ	0		6.680	6.680
V. ÖZ KAYNAKLAR		**3.400.500**		**3.354.420**
ÖDENMİŞ SERMAYE		**3.390.000**		**3.390.000**
SERMAYE	3.000.000			3.000.000
SERMAYE DÜZ. OLUMLU FARKLARI	390.000			390.000
KAR YEDEKLERİ		**500**		**500**
YASAL YEDEKLER	500			500
GEÇMİŞ YIL ZARARLARI		**0**	**-36.080**	**-36.080**
DÖNEM NET KARI		**10.000**	**-10.000**	**0**
PASİF TOPLAMI		**3.415.579**		**3.376.179**

2.2. Cari Dönem (31.12.2006) Bilanço ve Gelir Tablosu Hazırlanması İçin Örnek Uygulama

ŞEN işletmesinin 31.12.2006 tarihli bilanço ve gelir tablosuna ilişkin yapılan incelemeler sonucunda aşağıdaki hususlar tespit edilmiştir:

1- Ticari alacakların incelenmesi sonucunda, şüpheli duruma gelen ticari alacak tutarının 100.000 YTL olduğu tespit edilmiştir. (2006 yılındaki incelemelerde avukat mektubu ve tahsilat vadesi dikkate alınmıştır.)

2- Şüpheli alacak çalışmasından sonra geri kalan ticari alacaklara TMS 39 kapsamında reeskont yapılmış ve bunun sonucunda reeskont tutarı 92.000 YTL olarak hesaplanmıştır.

3- İşletme idari faaliyetler için 510.000 YTL tutarında bina almıştır. TMS 16 kapsamında yapılan inceleme kapsamında arsa payının 306.000 YTL (%60) olduğu tespit edilmiştir.

4- İşletmenin maddi duran ve maddi olmayan varlıkları incelendiğinde, özel maliyetlerde izlediği unsurların demirbaş niteliğine sahip olduğu ve bunların tutarının 160.000 YTL olduğu (2006 yılında 5.000 YTL'lik giriş-alım yapılmıştır) ayrıca işletmenin maddi duran varlıklar için amortisman ayırma yöntemi olarak normal amortisman yöntemini kullandığı tespit edilmiştir. TMS 16 kapsamında izin verilen kıst amortisman yöntemi uygulanmış olup, birikmiş amortisman tutarı 114.000 YTL olarak hesaplanmıştır. 2006 yılında işletme tarafından 20.000 YTL maliyet bedelli ve 4.000 YTL birikmiş amortismana sahip demirbaş 18.000 YTL'ye satılmıştır. Satılan demirbaşın kıst amortismana göre düzeltilmiş amortisman tutarı 2.500 YTL olarak hesaplanmıştır.

5- İşletmenin bilançosunda kuruluş ve örgütlenme giderinin 2.000 YTL olduğu ve işletmenin maddi olmayan duran varlıklar için normal amortisman yöntemine göre amortisman ayırdığı tespit edilmiştir. TMS 38 kapsamında haklar için kıst amortisman yöntemine göre 3.000 YTL amortisman hesaplanmıştır. (2006 yılında maddi olmayan duran varlık satışı yoktur.)

6- Ortaklara borçlar tutarı 28.000 YTL olarak tespit edilmiştir.

7- İşletme tarafından kıdem tazminatı ayrılmamış olduğu tespit edilmiş ve TMS 19 kapsamında aktüeryal değerleme yöntemleri kullanılarak 1.500 YTL kıdem tazminatı karşılığı ayrılmıştır.

8- 2005 yılı karından 500 YTL yasal yedek ayrılmıştır.

Bu kapsamda 31.12.2006 tarihli bilanço ve gelir tablosunun UFRS (TFRS)'na göre hazırlanması için;

1- Ticari Alacaklar

Şüpheli alacak incelemesi sonucunda 100.000 YTL tutarında ticari alacakların tahsil kabiliyetini kaybettiği tespit edilmiştir. Bunlar içinde yer alan 5.000 YTL'lik tutara 2005 yılında karşılık ayrılmış olduğundan cari dönemin gelir tablosuna 95.000 YTL olarak kaydedilecektir. Çünkü 5.000 YTL'lik tutar 580 nolu hesabın içindedir.

_____/_____

128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR	100.000	
120 ALICILAR		100.000

Şüpheli alacak nedeniyle

_____/_____

_____/_____

654 KARŞILIK GİDERLERİ	95.000	
580 GEÇMİŞ YIL ZARARLARI	5.000	
129 ŞÜPH. TİCARİ ALAC. KARŞ.		100.000

Şüpheli alacak karşılığı nedeniyle

_____/_____

Reeskont çalışması sonucu bulunan tutar 92.000 YTL olup, bunun (92.000-25.000=) 67.000 YTL'lik tutarı cari dönemle ilgili olup, 600 Yurtiçi Satışlar ile ilişkilendirilmelidir. Çünkü alacaklar satışlarla ilgilidir ve satışların içinde vade farkları da mevcuttur (Terzi, Kıymetli Şen ve Bülbül, s.115.).

_____/_____

600 YURTİÇİ SATIŞAR 67.000
580 GEÇMİŞ YIL ZARARLARI 25.000
124 ERTELENEN FAİZ GELİRLERİ 92.000

Alıcılara yaşlandırma uygulanması nedeniyle

_____/_____

2- Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Maddi duran varlıklar incelendiğinde, binaların maliyet bedeli içine arsa payı da ilave edilmiştir. Çünkü VUK'a göre binanın maliyet bedeline, arsadan aldığı pay da eklenmekte ve bu değer üzerinden amorti edilmektedir. Halbuki, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardı açısından arsanın faydalı ömrü belirsiz olduğundan amortismana tabi tutulamamaktadır. Bundan dolayı arsa payının bina maliyeti içinden çıkartılması gerekmektedir (TMS 16, Par. 58). (510.000 YTL x %60 =) 306.000 YTL'lik kısım, arsa payı olarak bina maliyeti içinden çıkarılarak kaydedilmelidir.

_____/_____

250 ARSA VE ARAZİLER 306.000
252 BİNALAR 306.000

Yeniden sınıflandırma nedeniyle

_____/_____

Yapılan inceleme kapsamında özel maliyetler içinde yer alan 160.000 YTL tutarındaki varlığın demirbaş olduğu tespit edilmiştir.

_____/_____

255 DEMİRBAŞLAR 160.000
264 ÖZEL MALİYETLER 160.000

Yeniden sınıflandırma nedeniyle

_____/_____

Maddi duran varlıklarla ilgili yapılacak diğer bir düzeltme ise, dönem amortismanı ile ilgilidir.

Dönem Amortismanı =
+ 2006/12 Bir.Amortisman
– 2005/12 Bir.Amortisman
+ Satışların Amortismanı

Düzeltilmiş Dönem Amortismanı = 114.000 – 71.000 + 2.500 = 45.500 YTL
İşletme (Mizan) Dönem Amortismanı = 29.000 – 12.000 + 4.000 = 21.000 YTL
Dönem Gideri = 24.500 YTL

Demirbaş satışına ilişkin satış karının düzeltimi aşağıdaki gibidir:

İşletme satış kar/zarar = 18.000 – (20.000 – 4.000) = 2.000 YTL kar
Düzeltilmiş satış kar/zarar = 18.000 – (20.000–2.500) = 500 YTL kar
Fark = 1.500 YTL

_____/_____

580 GEÇMİŞ YIL ZARARLARI 59.000
632 GENEL YÖNETİM GİDERİ 24.500
679 DİĞ.OLAĞAN DIŞI GEL.KAR 1.500
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR 85.000

Dönem amortismanı ve satış karının düzeltilmesi nedeniyle

_____/_____

Kuruluş ve örgütlenme giderleri 2.000 YTL olup, 2005 yılında giderleştirilmiştir. Dolayısıyla geçmiş yıl zararları içerisinde yer aldığından cari dönem gideri olarak dikkate alınmamaktadır.

_____/_____

580 GEÇMİŞ YIL ZARARLARI 2.000
262 KURULUŞ VE ÖRG. GİDERİ 2.000

Kuruluş giderlerinin giderlerştirilmesi

_____/_____

Maddi olmayan duran varlıklarla ilgili olarak yapılacak amortisman düzeltimi aşağıdaki gibidir (satış yoktur):

Düzeltilmiş Dönem Amortismanı = 3.000 – 600 + 0 = 2.400 YTL
İşletme (Mizan) Dönem Amortismanı = 68.000 – 34.000 +0 = 34.000 YTL
Dönem Geliri = 31.600 YTL

_____/_____

267 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR 65.000
580 GEÇMİŞ YIL ZARARLARI 33.400
632 GENEL YÖNETİM GİDERİ 31.600
Dönem amortismanın düzeltilmesi nedeniyle

_____/_____

3- Diğer Borçlar

Diğer alacaklar ve borçlar incelendiğinde, işletmenin ilişkili taraflarından alınmış olduğu görülmektedir. Bundan dolayı bu tutarların TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları standardı gereğince ***"ilişkili taraflara borçlar"*** olarak bilançoda ayrı bir hesapta tek kalemde gösterilmesi gerekmektedir.*

_____/_____

331 ORTAKLARA BORÇLAR 28.000
330 İLİŞKİLİ TARAFLARA BORÇLAR 28.000
Yeniden sınıflandırma nedeniyle

_____/_____

4- Kıdem Tazminatı Karşılıkları

TMS 19 kapsamında aktüeryal değerleme yöntemleri kullanılarak 1.500 YTL kıdem tazminatı karşılığı ayrılmıştır.

* İlişkili taraflara borçlar, bilançoda gösterilirken mevcut TDHP kapsamında 330 nolu boş hesap kullanılmıştır.

_____/_____

632 GENEL YÖNETİM GİDERİ 1.500

472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIK. 1.500

Kıdem tazminatı karşılığı nedeniyle

_____/_____

5- Kar Dağıtımı

İşletme tarafından geçmiş yıl karına alınan 9.500 YTL'lik tutar, 31.12.2005 tarihli kar tutarı olan 10.000 YTL'den cari dönemde yasal yedek olarak ayrılan 500 YTL'nin çıkartılması ile bulunmakta olup (10.000 – 500 = 9.500), bu tutar düzeltmeler sonucu bulunan 580 Geçmiş Yıl Zararı içinde mevcuttur.

Geçmiş yıl karının dağıtımı söz konusu olduğundan ve bu kar tutarı, düzeltilmiş geçmiş yıl zararı içinde olduğundan dolayı, yasal yedeklerdeki 500 YTL'lik artış, geçmiş yıl zararı ile ilişkilendirilmelidir. Bu durumda düzeltilmiş geçmiş yıl zararı (36.080 + 500 =) 36.580 YTL olacaktır.

580 Geçmiş Yıl Zararları

5.000	10.000
25.000	33.400
59.000	11.520
2.000	
500	
91.500	54.920
Bakiye=36.580	

6- Ertelenen Vergi Varlıkları ve Yükümlülükleri

Ertelenen vergi varlıklarına ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi yapılacaktır:

_____/_____

296 ERTELENEN VERGİ VARLIKLARI	56.100	
496 ERTELENEN VERGİ YÜKÜMLÜLÜKLERİ		13.000
580 GEÇMİŞ YIL ZARARLARI		11.520
691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞ. YASAL YÜKÜM. KARŞILIK.		31.580

Ertelenen vergi karşılığı nedeniyle

_____/_____

UFRS (TFRS)'ye göre yapılan yeniden sınıflandırma ve düzeltme işlemleri sonucunda cari dönem (31.12.2006 tarihli) bilançosu aşağıdaki gibi olacaktır:

YTL HESAP ADI	CARİ DÖNEM 31.12.2006		UFRS Düzeltmeler	UFRS Bilanço
I.DÖNEN VARLIKLAR		**3.149.500**		**2.957.500**
HAZIR DEĞERLER		**149.500**		**149.500**
KASA	49.500		0	49.500
BANKALAR	100.000		0	100.000
TİCARİ ALACAKLAR		**3.000.000**		**2.808.000**
ALICILAR	3.000.000		-100.000	2.900.000
ERTELENEN FAİZ GELİRLERİ (-)	0		-92.000	-92.000
ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR	215.000		100.000	315.000
ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAK KARŞ. (-)	-215.000		-100.000	-315.000
II.DURAN VARLIKLAR		**730.800**		**764.900**
MADDİ DURAN VARLIKLAR		**623.000**		**698.000**
ARSA VE ARAZİLER	0		306.000	306.000
BİNALAR	510.000		-306.000	204.000
TAŞITLAR	22.000		0	22.000
DEMİRBAŞLAR	120.000		160.000	280.000
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	-29.000		-85.000	-114.000
MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR		**101.000**		**4.000**
HAKLAR	7.000		0	7.000
KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ	2.000		-2.000	0
ÖZEL MALİYETLER	160.000		-160.000	0
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	-68.000		65.000	-3.000
GELECEK YIL.AİT GİD. VE GEL. TAH.		6.800		6.800
GELECEK YILLARA AİT GİDERLER	6.800		0	6.800
DİĞER DURAN VARLIKLAR		**0**		**56.100**
ERTELENEN VERGİ VARLIKLARI	0		56.100	56.100
AKTİF TOPLAMI		**3.880.300**		**3.722.400**
III.KISA VADELİ BORÇLAR		**51.840**		**51.840**
DİĞER BORÇLAR		**28.000**		**28.000**
ORTAKLARA BORÇLAR	28.000		-28.000	0
İLİŞKİLİ TARAFLARA BORÇLAR	0		28.000	28.000
ÖDENECEK VERGİ VE DİĞ. YÜKÜM.		**9.340**		**9.340**
BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI		**14.500**		**14.500**
VERGİ KARŞILIKLARI	14.500		0	14.500
IV.UZUN VADELİ BORÇLAR				**14.500**
BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI		**0**		**1.500**
KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI	0		1.500	1.500
DİĞER UZUN VADELİ BORÇLAR		**0**		**13.000**
ERTELENEN VERGİ YÜKÜMLÜLÜKLERİ	0		13.000	13.000
V. ÖZ KAYNAKLAR		**3.828.460**		**3.656.060**
ÖDENMİŞ SERMAYE		**3.390.000**		**3.390.000**
SERMAYE	3.000.000		0	3.000.000
SERMAYE DÜZELTMESİ OLUMLU FARKLARI	390.000		0	390.000
KAR YEDEKLERİ		**1.000**		**1.000**
YASAL YEDEKLER	1.000		0	1.000
GEÇMİŞ YIL KARLARI	**0**	**9.500**	**-9.500**	**0**
GEÇMİŞ YIL ZARARLARI			**-36.580**	**-36.580**
DÖNEM NET KARI		**427.960**		**301.640**
PASİF TOPLAMI		**3.880.300**		**3.722.400**

UFRS (TFRS)'ye göre yapılan düzeltme işlemleri sonucunda cari dönem (31.12.2006 tarihli) gelir tablosu aşağıdaki gibi olacaktır:

	YTL	CARİ DÖNEM	UFRS	31.12.2006
KODU	HESAP ADI	01.01.2006-31.12.2006	Düzeltmeler	Gelir Tablosu
A	**BRÜT SATIŞLAR**	**950.000**		**883.000**
600	YURTİÇİ SATIŞLAR	950.000	-67.000	883.000
C	**NET SATIŞLAR**	**950.000**		**883.000**
D	**SATIŞLARIN MALİYETİ (-)**	**0**		**0**
	BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI	**950.000**		**883.000**
E	**FAALİYET GİDERLERİ (-)**	**-300.890**		**-295.290**
632	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ (-)	-300.890	5.600	-295.290
	FAALİYET KARI VEYA ZARARI	649.110		587.710
F	**DİĞ.FAAL.OLA. GEL.VE KARLAR**	**58.350**		**58.350**
642	FAİZ GELİRLERİ	850		850
644	KONUSU KALMAYAN KARŞ.	36.000		36.000
646	KAMBİYO KARLARI	10.000		10.000
649	FAAL. İLGİLİ DİĞ.OLA.GEL.VE KAR.	11.500		11.500
G	**DİĞ.FAAL.OLA. GİD.VE ZAR.(-)**	**-251.000**		**-346.000**
654	KARŞILIK GİDERLERİ (-)	-250.000	-95.000	-345.000
656	KAMBİYO ZARARLARI (-)	-1.000		-1.000
H	**FİNANSMAN GİDERLERİ**	**-11.000**		**-11.000**
660	KISA VAD. BORÇLANMA GİD.(-)	-11.000		-11.000
	OLAĞAN KAR VEYA ZARAR	445.460		289.060
I	**OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR**	**2.000**		**500**
679	DİĞ. OLAĞANDIŞI GEL.VE KAR.	2.000	-1.500	500
J	**OLAĞANDIŞI GİD. VE ZAR. (-)**	**-5.000**		**-5.000**
689	DİĞ. OLAĞANDIŞI GİD. VE ZAR.(-)	-5.000		-5.000
690	DÖNEM KARI VEYA ZARARI	442.460		284.560
K	**DÖN.KAR.VER.VE DİĞ.YAS. YÜK.KRŞ.(-)**	**-14.500**	**31.580**	**17.080**
692	DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	427.960		301.640

7- Gelir Tablosu İle İlgili Yeniden Sınıflandırmalar

Uluslararası finansal raporlama standartlarına göre yapılan raporlamalarda **finansman geliri/gideri** kavramı söz konusudur. Bunun anlamı ise, işletmenin kur farkı gelirleri ve giderleri, faiz gelirleri ve diğer finansmanla ilgili gelirlerin bu grup içinde raporlanmasıdır. SPK tarafından yayınlanan

UFRS ile uyumlu gelir tablosu formatında da bu raporlama biçimi esas alınmıştır. Bu amaçla, işletmenin faiz gelirleri ile kambiyo karları finansman geliri olarak, kambiyo zararları ile borçlanma maliyetleri finansman gideri olarak dikkate alınarak yeniden sınıflandırma yapılmalıdır. Bu işlem sonucunda finansman gelir ve giderleri Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri hesabında toplanmakta ve ayrıntısı dipnotlarda açıklanması gerekmektedir. Bunun nedeni ise, Tekdüzen Hesap Planının bu şekilde raporlamaya uygun olmamasıdır. Ayrıca TMS 1 "Finansal Tabloların Sunuluşu" standardına göre işletmelerin olağandışı başlığı altında raporlama yapmaları yasaklanmış olduğundan dolayı, bu kalemlerdeki tutarların olağan gelir ve gider kalemlerine taşınması gerekmektedir.

a) Faiz gelirinin finansman geliri olarak sınıflandırılması:

_____/_____

642 FAİZ GELİRLERİ 850

660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİD. 850

Faiz gelirinin taşınması nedeniyle

_____/_____

b) Kur farkı gelirinin finansman geliri olarak sınıflandırılması:

_____/_____

646 KAMBİYO KARLARI 10.000

660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİD. 10.000

Kur farkı gelirinin taşınması nedeniyle

_____/_____

c) Kur farkı giderinin finansman gideri olarak sınıflandırılması:

_____/_____

660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİD. 1.000

656 KAMBİYO ZARARLARI 1.000

Kur farkı giderinin taşınması nedeniyle

_____/_____

d) Olağandışı gelir ve giderlerin olağan gelir ve gider olarak sınıflandırılması:

İşletmeler, hiçbir gelir veya gider kalemini ne gider tablosunda, ne de dipnotlarda olağandışı kalemler olarak göstermeyecektir (TMS 1, Par. 85.).

_____/_____

679 DİĞER OLAĞANDIŞI GEL. VE KAR. 500

649 DİĞER FAALİYETLERDEN 500

OLAĞAN GEL.VE KARLAR

Olağandışı gelirlerin olağan gelire taşınması nedeniyle

_____/_____

_____/_____

659 DİĞER FAALİYETLERDEN 5.000

OLAĞAN GİD.VE ZARARLAR

689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER 5.000

VE ZARARLAR

Olağandışı giderlerin olağan gidere taşınması nedeniyle

_____/_____

UFRS (TFRS)'ye göre yapılan yeniden sınıflandırma ve düzeltme işlemleri sonucunda cari dönem (31.12.2006 tarihli) gelir tablosu aşağıdaki gibi olacaktır:

	YTL	CARİ DÖNEM	UFRS	31.12.2006
KODU	HESAP ADI	01.01.2006-31.12.2006	Düzeltmeler	Gelir Tablosu
A	**BRÜT SATIŞLAR**	**950.000**		**883.000**
600	YURTİÇİ SATIŞLAR	950.000	-67.000	883.000
C	**NET SATIŞLAR**	**950.000**		**883.000**
D	**SATIŞLARIN MALİYETİ (-)**	**0**		**0**
	BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI	**950.000**		**883.000**
E	**FAALİYET GİDERLERİ (-)**	**-300.890**		**-295.290**
632	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ (-)	-300.890	5.600	-295.290
	FAALİYET KARI VEYA ZARARI	**649.110**		**587.710**
F	**DİĞ.FAAL.OLA. GEL.VE KARLAR**	**58.350**		**48.000**
642	FAİZ GELİRLERİ	850	-850	0
644	KONUSU KALMAYAN KARŞ.	36.000		36.000
646	KAMBİYO KARLARI	10.000	-10.000	0
649	FAAL. İLG. DİĞ.OLA.GEL. VE KAR.	11.500	500	12.000
G	**DİĞ.FAAL.OLAĞAN GİD.VE ZARARLAR(-)**	**-251.000**		**-350.000**
654	KARŞILIK GİDERLERİ (-)	-250.000	-95.000	-345.000
656	KAMBİYO ZARARLARI (-)	-1.000	1.000	0
659	FAAL. İLG. DİĞ.OLA.GİD. VE ZAR.	0	-5.000	-5.000
H	**FİNANSMAN GİDERLERİ**	**-11.000**		**-1.150**
660	KISA VAD. BORÇLANMA GİD.(-)	-11.000	9.850	-1.150
	OLAĞAN KAR VEYA ZARAR	**445.460**		**284.560**
I	**OLAĞANDIŞI GEL. VE KARLAR**	**2.000**		**0**
679	DİĞ. OLAĞANDIŞI GELİR VE KAR.	2.000	-2.000	0
J	**OLAĞANDIŞI GİD. VE ZAR. (-)**	**-5.000**		**0**
689	**DİĞ. OLAĞANDIŞI GİD. VE ZAR.(-)**	**-5.000**	**5.000**	**0**
690	DÖNEM KARI VEYA ZARARI	442.460		284.560
K	DÖN.KAR.VER.VE DİĞ.YAS. YÜK.KRŞ.(-)	-14.500	31.580	17.080
692	**DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI**	**427.960**		**301.640**

Gelir tablosu ile ilgili olarak hesaplanması gereken diğer bir husus da, TMS 33 standardı gereğince hisse başına kazançtır.

3. SONUÇ

Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Türkiye'de yürürlüğe girmesi ile raporlama ve kayıt düzeninde değişiklikler meydana gelecektir.

Eğer mevcut hesap planı UFRS'lerin raporlamasında kullanılacak olursa, uygulamacılar açısından bazı zorluklar ortaya çıkacaktır. Bunun nedeni ise raporlamanın hesap planına dayanmasıdır. Örneğin TMS 18 "Hasılat" standardı gereği, alacaklara yaşlandırma ve reeskont uygulanmalıdır. Yapılan bu yaşlandırma işlemi sonucunda ortaya çıkan reeskont tutarı, ertelenmiş gelir olarak pasifte veya aktifte aktifi düzenleyici hesap olarak yazılmalıdır. Mevcut hesap planında alacaklara ait yaşlandırma tutarının kaydedileceği bir hesap yoktur. Sadece boş hesaplar kullanılarak bu ihtiyaç giderilebilmektedir. Eğer mevcut hesap planı UFRS'ye uygun olarak düzenlenmeyecek olursa, iki tane finansal tablo ortaya çıkacaktır. UFRS ile uyumlu raporlama yapılması işletmelerde ayrıca maliyetleri de düşürecektir.

Türkiye, IASB, IOSCO ve AB üyesi bir ülkedir. Ayrıca Türkiye'deki bazı işletmelerin yurt dışında finansal yatırımları bulunmaktadır. Bundan dolayı Türkiye'nin UFRS ile uyumlu raporlamaya geçmesi, Türkiye'yi dünya ile bütünleştirecektir. Diğer bir ifade ile dünyada kullanılan ortak muhasebe dilini kullanmış olacaktır. Bu durumda işletmelerin gerek yurt dışına yatırım yapmalarını, gerekse de yurt dışındaki işletmelerin Türkiye'de yatırım yapmasını kolaylaştıracaktır.

İşletmelerin UFRS'lere göre raporlama yapması kolay bir süreç değildir. Bu amaçla işletmelerin yeterli kalifiyeye sahip eleman temin etmeleri ve gerekli mali kaynağı tahsis etmesi gerekmektedir. Bu makalede de amaçlanan, uygulamacıların finansal bilanço ve gelir tablosunu UFRS'ye uyumlu hale getirmesinde uygulanacak süreçleri ve yapılması gerekli düzeltmeleri açıklamaktır. Bu amacın gerçekleştirilmesi için de öncelikli olarak açılış veya geçiş bilançosu düzenlenmiş ve bunu takiben de cari dönem bilanço ve gelir tablosu hazırlanmıştır.

KAYNAKÇA

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu. (2007) www.bddk.org.tr, (01.08.2007)

Deloitte&Touche (2007). **First Time Adoption, a Guide to IFRS** 1, Ağustos 2004, http://www.iasplus.com/dttpubs/ifrs1guide.pdf, (31 Mart).

Gelir İdaresi Başkanlığı (2007). www.gib.gov.tr, (05.08.2007).

Gökçen, Gürbüz, Başak Ataman Akgül ve Cemal Çakıcı (2006). **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları,** İstanbul: Beta Basım.

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

Mısırlıoğlu, İsmail Ufuk. (2005) "Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergilerin Raporlanması", **Mali Çözüm Dergisi,** Sayı:72, Ağustos.

Mirza, Abbas Ali, Graham J. Holt and Magnus Orrell (2006). **IFRS International Financial Reporting Standards Workbook and Guide**, USA: John Wiley&Sons.

PriceWaterHouseCooper. (2007). **IFRS 1: First-time Adoption of International Financial Reporting Standards,** Haziran 2004, http:// www.accountingreform.ru/cgi-bin/getfile.cgi?lng=en&id=908,(31 Mart).

Sermaye Piyasası Kurulu. (2007) www.spk.gov.tr, (10.08.2007)

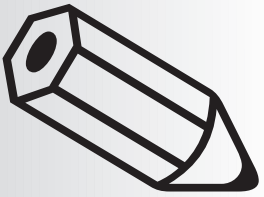
Terzi, Serkan, İlker Kıymetli Şen ve Filiz Bülbül. (2007) "UFRS'nin Türkiye'de İlk Uygulaması İçin Açılış Bilançosu Hazırlanması", **Mali Çözüm Dergisi,** Sayı:81, Haziran.

Terzi, Serkan. (2008), "Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Uygulaması: Bir Endüstri İşletmesi Örneği", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:88, Ağustos.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu. (2007) www.tmsk.org.tr, (01.08.2007)

HAKEMSİZ YAZILAR

OPINION PAPERS



HAKEMSİZ YAZILAR
OPINION PAPERS