UFRS'NIN TÜRKİYE'DE İLK UYGULAMASI İÇİN AÇILIŞ BİLANÇOSU HAZIRLANMASI

THE OPENING BALANCE SHEET PREPARATION TO FIRST-TIME ADAPT IFRS IN TURKEY

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

ÖZ

Globalleşme nedeniyle ülkeler arasındaki ticari faaliyetlerin ve uluslararası firma sayılarının hızla artması muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarında da uluslararası standartların belirlenmesini gerekli kılmaktadır. Bu amaçla Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal 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. Yakın bir tarihte yürürlüğe girmesi beklenen yeni Türk Ticaret Kanunu taslağında tüm sermaye şirketlerine bu standartlara uyma zorunluluğu getirilmektedir. Standartların uygulamaya girmesi halinde, mali tablolarını bu standartlara göre düzeltmek zorunda olacak olan işletmelerin öncelikle standartlara uygun bir açılış bilançosu düzenlemeleri gerekmektedir.

Bu çalışmada, Türkiye'de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları uygulamasına başlanması için **açılış bilançosunun** nasıl hazırlanacağı örnekler yardımıyla açıklanmıştır.

* Marmara Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Finansman Doktora Programı
** Marmara Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Finansman Doktora Programı
*** S.M.M.M., Marmara Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Finansman Doktora Programı

Anahtar Kelimeler: Açılış Bilançosu, TFRS, UFRS

ABSTRACT

The sudden increase in international trade facilities and the number of multinational companies with the effect of globalization requires adoption of international standards in accounting and financial reporting. For this reason, International Accounting Standards Board issued International Accounting Standards and International Financial Reporting Standards. In order to adapt these standards, Turkish Accounting Standards Board translated and issued them as Turkish Accounting Standards and Turkish Financial Reporting Standards. In the new Turkish Trade Law which is expected to be enforced in a near future, to adapt these standards become compulsory for all equity companies. With the enforcement of these standards, all equity companies should prepare transition balance sheet.

The aim of this article is to present how the opening balance sheet is prepared with the help of examples in order to first adaptation of International Financial Reporting Standards in Turkey.

Key Words: Opening Balance Sheet, TFRS, IFRS

1. GİRİŞ

Mali (finansal) tablolarda yer alan bilgilerin yatırımcılar açısından kullanışlı olabilmesi için karşılaştırılabilir, güvenilir, ihtiyaca uygun olması gerekmektedir. Bu ihtiyaç özellikle küreselleşme sürecinde uluslararası yatırımların gelişmesi sonucunda artmıştır. Küreselleşme ile birlikte yatırımcılar açısından ortaya çıkan en önemli sorun, mali tabloların karşılaştırılabilir nitelikte standart bilgileri içermemesi ve ortak değerleme ölçekleri ile değerlenmemiş olmasıdır. Çünkü her ülkenin uyguladığı muhasebeleştirme ölçütleri kendi yasa ve özel kuruluşları vasıtasıyla yönlendirilmektedir. Uluslararası muhasebedeki bu farklılıkların ortadan kaldırılması ve mali tabloların belli bir standartta ortak bir dille sunulması amacıyla Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB- International Accounting Standards Board) tarafından çalışmalar başlatılmış ve bu amaçla da 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) oluşturulmuştur. 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. Yakın bir tarihte yürürlüğe girmesi beklenen yeni Türk Ticaret Kanunu taslağında tüm sermaye şirketlerine bu standartlara uyma zorunluluğu getirilmektedir. 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. Bundan dolayı bu çalışmada, IFRS uygun olarak açılış bilançosunun hazırlanması örnek veriler yardımıyla açıklanmıştır.

2. GENEL AÇIKLAMALAR

2.1. TFRS 1

TMSK tarafından yayınlanan "TFRS1 - Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulamasına İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı"nın amacı, işletmelerin TFRS'na göre ilk kez düzenlenen finansal tablolarının ve ara dönem finansal raporlarının yüksek kalitede bilgiler içermesini sağlamaktır. Bu standarda göre finansal tablolar aşağıdaki bilgileri içermek amacıyla düzenlenmektedir: (TFRS1, par.1)

(a) Kullanıcılar açısından finansal tabloların şeffaf olması ve sunulan tüm dönemler açısından karşılaştırılabilirliğinin sağlanması.

(b) TFRS'na göre gerçekleştirilecek muhasebe uygulamaları açısından uygun bir alt yapı sağlayan bilgileri içermesi.

(c) Fayda-maliyet analizine göre, maliyeti faydasını geçmeyecek bilgiler sağlaması.

Standart, aşağıdakilere uygulanmaktadır: (TFRS 1, par.2)

(a) TFRS'na göre ilk kez düzenlenen finansal tablolara ve

(b) TFRS'na göre ilk kez düzenlenen finansal tabloların kapsadığı dönemlere ilişkin olarak "TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama Standardı" çerçevesinde ara dönem finansal raporların sunulması durumunda, söz konusu raporların her birine.

Bu Standart, bir işletmenin TFRS'ları ilk kez uygulaması durumunda uygulanmaktadır. Örneğin aşağıdaki durumlarda;

(a) TFRS'larla açık ve koşulsuz uyum içinde olduğuna dair üzerlerinde bir açıklamaya yer verilmiş bir finansal tablolar setini daha önceden sunmuş ve diğer düzenlemelere göre finansal tabloları sunmayı sona erdirmiş ise;

(b) Geçmiş dönem finansal tablolarını diğer düzenlemelere göre hazırlamış ancak bu tablolarda açık ve ko-

şulsuz olarak TFRS'lara uyulduğuna dair bir açıklama yer almış ise veya

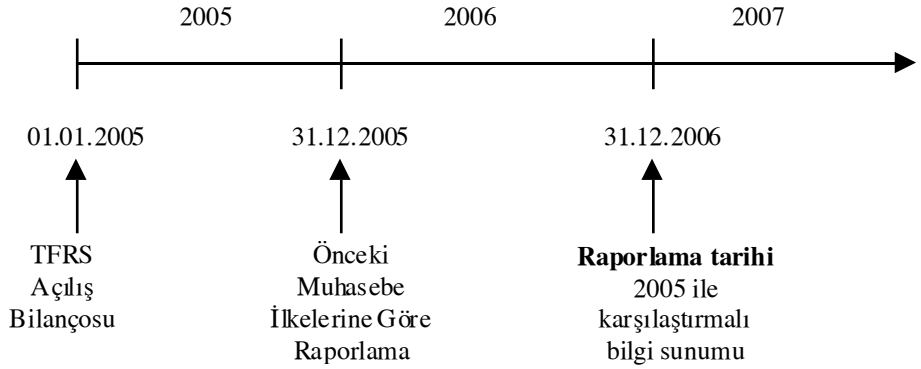
(c) Denetçilerin bir önceki döneme ilişkin denetim raporunda şartlı görüş bildirmiş olmalarına rağmen, ilgili döneme ilişkin finansal tabloların açık ve koşulsuz bir şekilde TFRS'na uyulduğuna dair bir açıklama içeren bir biçimde sunulduklarında bu standart hükümleri uygulanmamaktadır. (TFRS 1, par. 4)

2.2. Muhasebeleştirme ve Ölçüm

TFRS 1'nda genel ilke; raporlama tarihinde geriye dönük olarak TFRS'lerin ilk uygulanmasını gerektirmekte ve böylece işletmeler geriye dönük olarak açılış bilançosu ile raporlama tarihinden önceki dönemin finansal tablolarını TFRS'lere uygun olarak hazırlaması gerekmektedir.

TFRS'ye geçiş tarihi, TFRS'lerin ilk uygulanmasında TFRS'lere göre tam karşılaştırmalı bilgilerin sunulduğu dönemden önceki dönemin açılış bilançosu tarihidir. Açılış bilançosu, TFRS 1'e uygun olarak hazırlanmalı ve geriye gönük uygulamalar, ihtiyari (optional) ve zorunlu (mandatory) istisnalara ilişkin genel ilkeleri de içermelidir. Açılış bilançosunun, ilk uygulanan TFRS'ye uygun finansal tabloların bir parçası olarak yayınlanmasına gerek yoktur, ancak ilk sunulan finansal tabloların hazırlanması için baz olarak kullanılmaktadır. (Deloitte&Touche, 2004, s.8.)

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



Genellikle, TFRS'ye uygun açılış bilançosunun hazırlanmasında aşağıdaki düzeltmelerin yapılması gerekmektedir: (Mirza, Holt ve Orrell, 2006, s.317.)

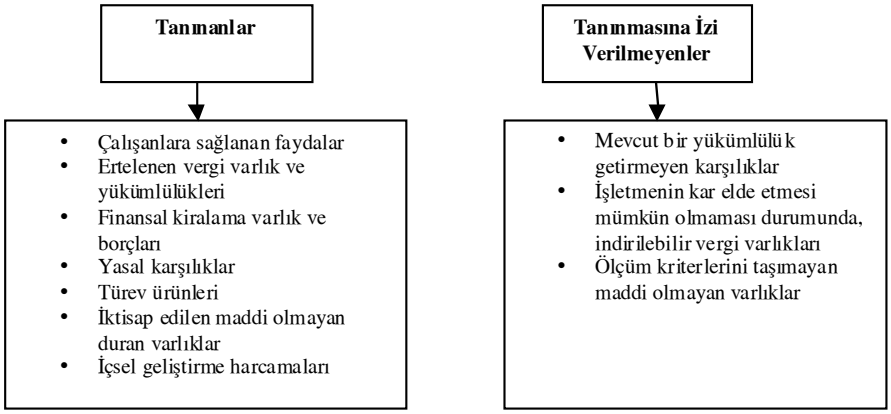
1- TFRS 1 kapsamında varlık ve borçlar tanımlanır.

2- TFRS'nin tanınmasına izin vermediği varlık ve borçlar tespit edilir.

3- Varlık ve borçlara ilişkin yeniden sınıflandırmalar yapılır.

4- Varlık ve borçlara ilişkin ölçüm ve muhasebeleştirme için TFRS hükümleri uygulanır.

TFRS kapsamında tanınan ve tanınmasına izin verilmeyen varlık ve borçlara aşağıdaki örnekler verilebilmektedir: (Deloitte&Touche, 2004, s.9.)



Bir işletme, TFRS açılış bilançosunda ve TFRS'ye göre ilk kez düzenlenen finansal tablolarında sunduğu tüm dönemlerde aynı muhasebe politikalarını kullanmalıdır. (TFRS 1, par.7)

Bir işletmenin açılış TFRS bilançosunda kullandığı muhasebe politikaları, ***TFRS'ye geçmeden önceki*** muhasebe ilkelerine göre sunulmuş ***aynı tarihli bilançosundaki*** muhasebe politikalarından farklı olabilmektedir. TFRS'ye geçiş tarihinden önceki olay ve işlemler, düzeltme kayıtlarının yapılmasını gerektirmektedir. Bu durumda, TFRS'ye geçiş tarihi itibariyle, bu düzeltmeler ***geçmiş yıl kar/zarar hesabı*** içinde veya uygun olması durumunda farklı bir özkaynak kalemi içerisinde muhasebeleştirilmelidir. (TFRS 1, par.11)

3. TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ İLK KEZ UYGULANMASINA İLİŞKİN ÖRNEK UYGULAMA

Türkiye muhasebe standartlarının ilk uygulanma tarihi olarak 31.12.2006 tarihi planlanmaktadır. Bu durumda, geçiş tarihi 01.01.2005 tarihi olacaktır. Geçiş tarihindeki bilanço, 31.12.2006 tarihinde yürürlükte bulunan standartlara göre düzenlenecektir. 01.01.2005 veya 31.12.2004 tarihli bilançonun TFRS'lere uygun olarak düzenlenmesine binaen 31.12.2005 ve 31.12.2006 tarihli bilanço ve gelir tabloları düzenlenerek karşılaştırmalı bilgi sunulacaktır. Özetle, 31.12.2006 tarihinde TFRS'lere uygun raporlama yapabilmek için; ilk önce 31.12.2004 tarihli bilanço düzenlenerek geçmiş yıl karı veya zararı bulunacak, sonra 31.12.2005 tarihli bilanço 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 ile karşılaştırılarak düzeltilecektir. Böylece en az iki yıla ait karşılaştırmalı bilgi, 31.12.2006 tarihli finansal tablolar ile sağlanabilecektir.

Ancak bu konuda Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) tarafından TFRS'na göre ilk kez düzenlenen finansal tablolarda, ilk dönem gelir tablosunun karşılaştırmalı olarak sunulması zorunluluğu getirilmemiştir.

ÖRNEK

SER işletmesinin 31.12.2004 tarihli bilançosu, takip eden sayfalarda sunulmuş olup, TFRS'ye uygun finansal tablo düzenlemesi amacıyla yapılan incelemeler sonucunda aşağıdaki bilgiler edinilmiştir:

(1) İşletmenin kasasında YTL dışında, 1.000 USD ve 800 EURO bulunmaktadır. Bilanço tarihi itibariyle efektif döviz alış kuru USD için 1,5000, EURO için 1,8500'dir. İşletme tarafından dönem sonu değerleme işlemi yapılmıştır.

(2) İşletme tarafından finansal varlıkların yeniden sınıflandırılması amacıyla yapılan incelemeler sonucunda;

- halka açık (AB) işletmesinin %15 oranında hisse payına sahip olduğu (alım-satım amaçlı),
- halka açık (CD) işletmesine ait %8 oranındaki hisselerin satılmasına ilişkin karar, yönetim kurulu tarafından alınmıştır.

Bilanço tarihi itibariyle (AB) işletmesine ait hisse senedi Hisse Senetleri hesabına 1.500 YTL olarak kaydedilmiş olup, borsa değeri 1.000 YTL olarak tespit edilmiştir. (CD) işletmesine ait

hisse senedi Bağlı Menkul Kıymetler Hesabına 500 YTL olarak kaydedilmiş olup, borsa değeri 800 YTL olarak tespit edilmiştir.

(3) İşletmenin ticari alacaklarına ilişkin reeskont işleminin sadece alacak senetleri için yapıldığı tespit edilmiş olup, alıcılar için yapılmamıştır. Alacak senetlerinin itibari değeri 8.000 YTL olup, 1.800 YTL reeskont ayrılmıştır. Alıcılara ait detay aşağıdaki gibidir:

Alıcılar	Kayıt Tarihi	Peşin Fiyat	Vadeli Fiyat	Ortalama Vade
Serap Şahin	15.12.2004	1.000	1.500	30 gün
İlker Yılmaz	25.12.2004	1.500	1.700	25 gün
Murat Demir	20.12.2004	2.000	2.200	15 gün
Evrim Çakmak	29.12.2004	800	900	15 gün
Neşat Yıldız	01.11.2004	900	950	10 gün
Hasan Yalçın	30.11.2004	500	700	15 gün
Toplam		**6.700**	**7.950**	

(4) İşletmenin stoklarına ilişkin incelemelere ait tespitler aşağıdaki gibidir:

- 55.000 YTL tutarındaki ticari mallar içinde 150 YTL vade farkı olduğu anlaşılmıştır.

- Ticari malların piyasa fiyatlarının araştırılması amacıyla yapılan pazar araştırmasında, ticari malların piyasadaki alım-satım bedeli 60.000 YTL olduğu tespit edilmiştir. İşletme tarafından malların satılmasına ilişkin katlanılacağı tahmin edilen pazarlama ve satış giderleri 15.000 YTL'dir.

(5) İşletme TFRS'ye ilk geçiş nedeniyle varlıkların gerçeğe uygun değerinin tespit edilmesi amacıyla ekspertiz yaptırmış olup, ekspertiz raporunun sonuçları aşağıdaki gibidir.[1]

---

[1] Ekspertiz raporu, 31.12.2004 tarihi itibariyle maddi duran varlıkların **amorti edilmiş yenileme maliyetleri** dikkate alınarak hazırlanmış olup, faydalı ömürler dikkate alınarak geriye dönük hesaplama yapılmıştır. Örneğin tesis, makine ve cihazı 31.12.2006 tarihli yenileme maliyeti 1.050 YTL olarak saptanmış olsun. 31.12.2006 tarihinden itibaren kalan faydalı ömür süresi [(5 yıl x 12 ay/yıl)-25 ay)] = 35 ay'dır. Kıst amortisman yöntemine göre her ay ayrılması gereken amortisman 1.050 / 35 = 30 YTL/ay olacaktır. 31.12.2006 ile 01.12.2004 tarihleri arasında 25 ay olduğundan, geriye doğru gidecek olursak, (25 ay x 30 YTL =) 750 YTL varlığın değerine eklenerek (1.050 + 750 =) 1.800 YTL olarak varlığın 31.12.2004 tarihi itibariyle değeri tespit edilecektir.

Duran Varlıklar	Aktife Giriş Tarihi	Faydalı Ömür	Defter Değeri	Birik. Amort.	Piyasa Değeri
Tesis, Makine ve Cihazlar	01.12.2004	5	2.000	(400)	1.800
(D) Binası	25.06.2004	50	10.000	(200)	3.500
(E) Binası	25.06.2004	50	5.000	(100)	2.500
Arsa	10.05.2003	-	20.000	-	30.000
Toplam			**37.000**	**(700)**	**35.300**

- Yapılan ekspertiz incelemeleri sonucunda binaların arsadan aldığı pay, %60 olarak belirlenmiştir. Diğer bir ifade ile binaların maliyet bedelinin %60'ı arsa maliyetinden kaynaklanmaktadır.

- Yapılan inceleme sonucunda, işletmenin (E) binasını başka bir işletmeye kiraladığı tespit edilmiştir.

(6) İşletmenin maddi olmayan duran varlıkları incelendiğinde, araştırma-geliştirme giderlerinin 500 YTL'sinin araştırma faaliyeti ile ilgili olduğu ve 1.000 YTL'sinin ise geliştirme faaliyeti ile ilgili olduğu tespit edilmiştir. Maddi olmayan duran varlıklara ait ayrıntılı bilgi aşağıdaki tabloda sunulmuştur:

Varlık Kalemleri	Aktife Giriş Tarihleri	Faydalı Ömürler	Defter Değerleri	Birikmiş İtfa Payları
Haklar	05.10.2004	15	4.180	-280
Kuruluş ve Örgütlenme Gid.	10.02.2003	5	3.000	-600
Araştırma-Geliştirme Gid.	15.08.2004	5	1.500	-300
Toplam			**8.680**	**-1.180**

(7) İşletmenin ticari borçlarına ilişkin detay bilgi aşağıdaki gibidir:

Satıcılar	Kayıt Tarihi	Peşin Fiyat	Vadeli Fiyat	Ortalama Vade
Metin Akar	10.12.2004	2.000	2.500	30 gün
Serkan Çakır	20.12.2004	2.500	2.700	30 gün
Toplam		**4.500**	**5.200**	

(8) TMS 19 kapsamında işletme çalışanlarına 5.000 YTL kıdem tazminatı karşılığı ayrılmıştır.

(9) İşletmenin 31.12.2004 tarihli kurumlar vergisi beyannamesinde yer alan gelecek yıllarda yararlanılacak geçmiş yıl zararları 1.000 YTL'dir.

(10) 31.12.2004 tarihi itibariyle işletmenin aleyhine açılan dava ve/veya icra takipleri aşağıdaki gibidir:

		Takip	Takip
Türü	**Konusu**	**Adeti**	**Tutarı**
İcra takipleri	Alacak	6	5.000
Diğer takipler	İptal	1	500
		7	**5.500**

İşletmenin avukatı ile yapılan görüşme sonrası işletme aleyhine açılan alacak davaların kaybedilmesine ve iptal davasının ise kazanılmasına ilişkin kanaatin yüksek olduğu öğrenilmiştir.

SER İşletmesinin 31.12.2004 Tarihli Bilançosu			
(YTL Cinsinden İfade Edilmiştir)			
AKTİFLER		**PASİFLER**	
Hazır Değerler		**Finansal Borçlar**	
- Kasa	8.000	- Banka Kredileri	15.000
- Banka	2.000		
Menkul Kıymetler		**Ticari Borçlar**	
- Hisse Senetleri	1.500	- Satıcılar	5.200
Ticari Alacaklar		**Diğer Çeşitli Borçlar**	
- Alıcılar	7.950	- Ortaklara Borçlar	1.250
- Alacak Senetleri	8.000	**Alınan Sipariş Avans**	2.000
- Alacak Senetleri Reeskontu (-)	-1.800		
Diğer Çeşitli Alacaklar		**Diğer Kısa Vadeli Borç**	6.000
- Ortaklardan Alacaklar	2.500		
Stoklar			
- Ticari Mallar	55.000		
Diğer Dönen Varlıklar	10.000		
Dönen Varlık Toplamı	***93.150***	***Kısa Vadeli Borç Top.***	***29.450***
Mali Duran Varlıklar		***Uzun Vadeli Borç Top.***	***35.000***
- Bağlı Menkul Kıymetler	500		
Maddi Duran Varlıklar			
- Arsa ve Araziler	20.000	**Ödenmiş Sermaye**	**55.000**
- Binalar	15.000		
- Tesis, Makine ve Cihazlar	2.000	**Sermaye Yedekleri**	**3.000**
-Birikmiş Amortismanlar	-700	**Kar Yedekleri**	**5.000**
Maddi Olmayan Duran Varlıklar			
- Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri	3.000	**Dönem Net Karı**	**15.000**
- Haklar	4.823		
- Araştırma ve Geliştirme Giderleri	1.500	**Geçmiş Yıl Zararları**	**-5.000**
- Birikmiş İtfa Payları	-1.823		
Duran Varlık Toplamı	***44.300***	***Öz Kaynak Toplamı***	***73.000***
TOPLAM AKTİF	***137.450***	***TOPLAM PASİF***	***137.450***

TMS ve TFRS'YE GÖRE YAPILACAK DÜZELTMELER:

Öncelikli olarak işletme dönem net karını 580 Geçmiş Yıl Zararına[2] devretmelidir. Çünkü ilk uygulama döneminde yapılan düzeltmelere ilişkin gelir ve giderler, 580 nolu hesapla ilişkilendirilecektir.

590 DÖNEM NET KARI		**15.000**	
	580 GEÇMİŞ YIL ZARARLARI		**15.000**
Dönem net karının devri nedeniyle			

1) Hazır Değerler

Kasa:

Kasa ile ilgili TFRS'ye uygun düzeltme işlemi, yabancı para kasası açısından söz konusu olmaktadır. 21 no'lu standarda göre işletmeler, yabancı para cinsinden işlemlerini fonksiyonel para birimine çevirirken, işlem tarihindeki geçerli kur dikkate alınmaktadır. (TMS 21, par.21) Türkiye'de gerek VUK açısından, gerekse de TFRS'ye uygunluk açısından geçerli kur olarak bilanço tarihindeki Merkez Bankası'nın Efektif Döviz Alış Kuru kullanılmaktadır. Bu bakımdan VUK'a göre yapılan değerleme işlemi ile TFRS'ye göre yapılan değerleme işlemi arasında herhangi bir farklılık olmayacaktır.

2) Menkul Kıymetler

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

1- Alım-satım amaçlı olanlar,

2- Vadesine kadar elde tutulacak olanlar,

3- Satılmaya hazır menkul kıymetler.

TFRS'ye uyum için, işletme tarafından menkul kıymetleri yukarıdaki ayrıma paralel olarak yeniden sınıflandırılmalı ve 39 nolu standardın belirttiği değerleme ölçeklerine göre değerlenip finansal tablolara alınmalıdır.

VUK açısından menkul kıymetler alış bedeli üzerinden değerlenir ve finansal

2 İşletmenin finansal tablosunda 580 nolu hesap olduğundan, düzeltmelerden kaynaklanan kar veya zararlar bu hesapla ilişkilendirilmiştir.

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

Borsada işlem görmeyen menkul kıymetlerin gerçeğe uygun değeri ise, etkin faiz yöntemi (iç verim oranı) kullanılarak tespit edilmektedir. (TMS 39, 49/c) Uygulamada iç verim oranı olarak T.C. Merkez Bankası'nın Kısa Vadeli Avanslar için yayınlamış olduğu iskonto haddi (emsal faiz oranı olarak) kullanılmaktadır.

Eğer hisse senetlerinin gerçeğe uygun değeri güvenilir bir biçimde ölçülemiyorsa, elde etme maliyeti üzerinden değerlenmektedir.(Akdoğan, 2001, ss.69-70.)

Hisse senetleri alım-satım amaçlı olduğundan, bunların gerçeğe uygun değeri ile kayıtlı değeri arasında ortaya çıkacak olan fark, Geçmiş Yıl Kar/Zararı ile ilişkilendirilecektir. (TMS 39, par.45/a)

Örneğimizde, SER işletmesi, (AB) işletmesine ait hisse senedini alım-satım amaçlı olarak kullanmaktadır.

Maliyet Bedeli	= 1.500
Borsa Değeri	= 1.000
Zarar	= 500

580 GEÇMİŞ YIL ZARARLARI		**500**	
110 HİSSE SENETLERİ			**500**
Gerçeğe uygun değerinden değişim nedeniyle			

Satılmaya hazır menkul kıymetler de gerçeğe uygun değer üzerinden kaydedilmelidir. Menkul kıymet aktif bir piyasada işlem görüyorsa, bu piyasadaki işlem değeri gerçeğe uygun değeridir. Bunun en güzel örneği, borsada işlem görmesi durumunda borsa değerinin, gerçeğe uygun değer olmasıdır. Eğer menkul kıymet aktif bir piyasada işlem görmüyorsa, bu durumda amorti edilmiş maliyet bedeli üzerinden (etkin faiz yöntemine göre) muhasebeleştirilmelidir.

Satılmaya hazır menkul kıymetlerin, borsa değeri ile tespit edilmiş gerçeğe uygun değeri ile VUK'a göre kaydedilen alış bedeli arasındaki değer artış ve

azalışları ile kur farkları, özkaynak içerisinde muhasebeleştirilmelidir. Bu varlığın elden çıkarılması durumunda ise, gelir tablosu ile ilişkilendirilir. (TMS 39, par.55/b)

Örneğimizde, SER işletmesi, (CD) işletmesine ait hisse senedini satmaya karar vermiştir. Bundan dolayı duran varlıklar grubundan çıkartılıp, dönen varlık grubu içerisinde ayrı bir başlık altında sınıflandırılmalıdır.

Maliyet Bedeli = 500

Borsa Değeri = 800

Değer Artışı = 300

113 SATILMAYA HAZIR FİNANSAL VARLIKLAR	**500**	
240 BAĞLI MENKUL KIYMETLER		**500**
Yeniden sınıflandırma nedeniyle		
113 SATILMAYA HAZIR FİNANSAL VARLIKLAR	**300**	
523 FİNANSAL VARLIK DEĞER ARTIŞLARI		**300**
Değer artışı nedeniyle		

3) Ticari Alacaklar

Ticari alacaklar içerisinde yer alan Alacak Senetlerine reeskont ayrılmış olmasına rağmen, Alıcılar hesabı reeskonta tabi tutulmamıştır. 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 edilmemiş olunan faiz gelirlerinin alacaklardan indirilmiş olması ve karşı ayağının da pasif karakterli bir hesapla[3] ilişkilendirilmiş olması gerekmektedir. Böylece satışlar içersinde yer alan vade farkları, çıkarılmış olunmaktadır.

Vergi Usul Kanunu açısından senetsiz alacaklara reeskont ayrılması kanunen kabul edilmeyen gider olarak kabul edilmiştir. Ancak TFRS ve SPK açısından vadeli satışlar, reeskonta tabi tutularak gerçeğe uygun değeri üzerinden gösterilmektedir.

---

3 Uygulamada genellikle kazanılmamış (ertelenen) faiz alacakları, 120 Alıcılar içerisinden düşürülmek suretiyle 120 no'lu hesap net olarak gösterilmekte ve buna ilişkin açıklama dipnotlarda yapılmaktadır. SPK tarafından yayınlanan UFRS'ye uygun finansal tablo formatı ve buna ilişkin dipnotlar formatında bu şekilde yapılmaktadır.

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.

İşletmeler bu verilerden yararlanmak suretiyle ve makul bir gerekçeye dayandırarak şüpheli alacak tahmini yapabilirler ve bununla birlikte bu alacaklara karşılık ayırabilirler. (Marşap, 2006, s.25.) Ayrılan bu karşılıklar ilk uygulama döneminde ***Geçmiş Yıl Zararı/Karı*** ile ilişkilendirilecektir. Dolayısıyla vadesi geçmiş olup tahsil edilemeyen alacaklar da şüpheli konumda yer alacaktır.

Yukarıda belirtildiği gibi, alacaklar etkin faiz yöntemine göre iskonto edilmiş değer üzerinden finansal tablolarda gösterilmelidir. Burada kullanılan ***etkin faiz oranı***, alacağın peşin değerini tahsil tarihindeki vadeli fiyatına eşitleyen orandır. Ancak reeskont ayrılmadan önce alacaklar içinde tahsil kabiliyeti zayıflamış olanlar tespit edilerek düşülmelidir. Bu alacaklara karşılık ayrılmalıdır. (Marşap, 2006, s.28.)

Buna göre örneğimizdeki alacaklara bakıldığında tahsil vadeleri aşağıdaki gibi olacaktır:

Alıcılar	Kayıt Tarihi	Ortalama Vade (Gün)	Tahsil Tarihi
Serap Şahin	15.12.2004	30	14.01.2005
İlker Yılmaz	25.12.2004	25	19.01.2005
Murat Demir	20.12.2004	15	04.01.2005
Evrim Çakmak	29.12.2004	15	13.01.2005
Neşat Yıldız	01.11.2004	10	***11.11.2004***
Hasan Yalçın	30.11.2004	15	***15.12.2004***

Yukarıdaki tabloya bakıldığında Neşat Yıldız ve Hasan Yalçın'a ait alacaklar, 2004/11'de tahsil edilmesi gerektiği halde, tahsil edilmemiş olduğu görülmektedir (2005 yılındaki hesap harekeleri ile teyit edilmelidir). Bundan dolayı bu alacaklara 31.12.2004 tarihi itibariyle karşılık ayrılmalıdır (950 + 700 = 1.650 YTL).

128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR		**1.650**	
120 ALICILAR			**1.650**
Şüpheli alacak nedeniyle			
580 GEÇMİŞ YIL ZARARLARI		**1.650**	
129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAK KARŞILIKLARI			**1.650**
Karşılık ayrılması nedeniyle			

Şüpheli çalışması yapıldıktan sonra reeskont çalışması yapılmalıdır. Reeskont çalışması aşağıdaki gibi yapılacaktır: (Marşap, 2006, s.29.)

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

i = [(Vadeli Değer / Peşin Değer) 1/(ortalama gün/360) – 1]

Alıcılar	Peşin Fiyat	Vadeli Fiyat	Ort. Vade	Tahsil Tarihi	31.12.2004 Reeskont Gün Sayısı	Faiz Oranı (i)	BD
Serap Şahin	1.000	1.500	30	14.01.2005	14	128,75	1.242
İlker Yılmaz	1.500	1.700	25	19.01.2005	19	5,06	1.546
Murat Demirci	2.000	2.200	15	04.01.2005	4	8,84	2.145
Evrim Çakmak	800	900	15	13.01.2005	13	15,89	813
Toplam		**6.300**					**5.746**

Reeskont işlemine ilişki yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir (Kazanılmamış Faiz Gelirleri):

Defter Değeri : 6.300

Bugünkü Değer : 5.746

Reeskont Tutarı : 554

580 GEÇMİŞ YIL ZARARLARI		**554**	
120 ALICILAR			**554**
Alacaklara reeskont ayrılması nedeniyle			

4) Diğer Alacaklar/Borçlar

Diğer alacaklar ve borçlar incelendiğinde, işletmenin ilişkili taraflarından alınmış olduğu görülmektedir. Bundan dolayı bu tutarların TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamları standardı gereğince ***"ilişkili taraflardan alacaklar/borçlar"*** olarak bilançoda ayrı bir hesapta tek kalemde gösterilmesi gerekmektedir.[4]

130 İLİŞKİLİ TARAFLARDAN ALACAKLAR	**2.500**	
131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR		**2.500**
Yeniden sınıflandırma nedeniyle		
331 ORTAKLARA BORÇLAR	**1.250**	
330 İLİŞKİLİ TARAFLARA BORÇLAR		**1.250**
Yeniden sınıflandırma nedeniyle		

5) Stoklar

Stoklar incelendiğinde, 55.000 YTL olarak raporlanan stok maliyeti içinde 150 YTL vade farkı (vadeli satıştan doğan fark) olduğu anlaşılmıştır. Halbuki stokların maliyet bedeli içinde yer alan faiz giderleri, TMS 2 Stoklar standardı gereğince ertelenmiş faiz giderleri olarak kaydedilmesi gerekmektedir. Bundan dolayı stokların maliyet bedelinden 150 YTL düşürülerek, karşı ayağında da 320 Satıcılar hesabı çalıştırılmış (Akdoğan, 2006, s.23.) ve bu hesaptan da 150 YTL düşürülmüştür. Bunun nedeni ise, stokların henüz satılmamış olmasıdır.

Sonraki maddelerde ticari borçlara ilişkin reeskont çalışması yapılacak ve buradan çıkan tutar ile envanterde yer alan stoklar arasındaki vade farkı karşılaştırılacaktır. Yani, borç reeskontu ile stok vade farkı arasındaki fark, satılan mallarla ilgili olacağından aradaki fark için 580 Geçmiş Yıl Zararı hesabı çalıştırılacaktır.

---

4 İlişkili taraflardan alacaklar ve borçlar, bilançoda gösterilirken mevcut TDHP kapsamında 130 ve 330 nolu boş hesaplar kullanılmıştır. SPK tarafından hazırlanan formatta, gerek ilişkili taraflar, gerekse de yatırım amaçlı gayrimenkuller ayrı bir ana başlıkta sunulmaktadır.

320 SATICILAR		**150**	
	153 TİCARİ MALLAR		**150**
Stoklar üzerindeki vade farkı nedeniyle			

Yapılan incelemeler sonucunda envanterde yer alan stokların net gerçekleşebilir değerinin hesaplanması amacıyla piyasa fiyatları ve tahmini satış giderleri tespit edilmiştir.

Piyasa Fiyatı	: 60.000
Tahmini Satış Giderleri	: 15.000
Net Gerçekleşebilir Değer (NGD)	: 45.000
Defter Değeri (DD)	: 54.850
Değer Azalışı	: 9.850

580 GEÇMİŞ YIL ZARARLARI		**9.850**	
	153 TİCARİ MALLAR		**9.850**
NGD < DD olması nedeniyle			

6) Maddi Duran Varlıklar ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar

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.). Bundan dolayı 262 nolu hesap 580 nolu hesapla çalıştırılarak kapatılmalıdır.

580 GEÇMİŞ YIL ZARARLARI		**1.800**	
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		**1.200**	
	262 KURULUŞ VE ÖRG. GİDER.		**3.000**
Kuruluş ve örg. giderlerinin giderleştirilmesi			

Yine 38 nolu standart gereğince araştırma giderleri, dönemin gideri olarak dikkate alınırken, geliştirme giderleri ise bazı şartları sağlaması durumunda aktifleştirilmektedir. Örneğimizde ise, VUK açısından araştırma giderleri aktifleştirilmiş olduğunda TFRS'ye uygun raporlama yapılabilmesi için bunun aktiflerden çıkartılması gerekmektedir. Bunun için aşağıdaki muhasebe kaydı yapılmalıdır:

		Amortisman Payı[5]
Araştırma Gideri	: 500	0,33 x 300= 100
Geliştirme Gider	:1.000	0,67 x 300= 200
Toplam	:1.500	300

580 GEÇMİŞ YIL ZARARLARI	**400**	
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	**100**	
263 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME MALİYETLERİ		**500**
Araştırma giderlerinin giderleştirilmesi		

Maddi olmayan duran varlıklar grubu için yapılacak diğer bir düzeltme işlemi ise, amortisman düzeltimidir. İşletme normal amortisman yöntemine göre yıllık olarak amortisman ayırdığından, kıst amortisman yöntemine göre düzeltilmelidir.

Varlık Kalemleri	Aktife Giriş Tarihleri	Faydalı Ömürler	Defter Değerleri	Bir. İtfa Payları	Ay Sayısı	Kıst Amort.
Haklar	05.10.2004	15	4.823	323	2,90	78
Geliştirme Giderleri	15.08.2004	5	1.000	200	4,60	77
Toplam			**5.823**	**523**		**155**

İşletmenin mizanında yer alan Bir. Amortisman tutarı : 523 YTL

Kıst amortisman yöntemine göre düzeltilmiş Bir. Amortisman tutarı : 155 YTL

Geçmiş Yıl Zararı ile ilişkilendirilecek amortisman tutarı : 368 YTL

268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	**368**	
580 GEÇMİŞ YIL ZARARLARI		**368**
Kısıt amortisman ayrılması nedeniyle işletmenin mizan rakamının düzeltilmesi		

[5] Araştırma giderlerine ait amortisman payı hesaplanırken, araştırma giderinin toplam Ar-Ge gideri içindeki payı dikkate alınmıştır. 500 / 1.500 = %33,333 olarak hesaplanmaktadır. Amortisman payı : 0,3333 x 300 = 100 YTL (99,99 YTL yuvarlanmıştır.)
Geliştirme giderlerine ait amortisman payı hesaplanırken, geliştirme giderinin toplam Ar-Ge gideri içindeki payı dikkate alınmıştır. 1.000 / 1.500 = %66,666 olarak hesaplanmaktadır. Amortisman payı : 0,6666 x 1.000 = 200 YTL (199,99 YTL yuvarlanmıştır.)

Maddi duran varlıklar incelendiğinde ise, 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 amortismana tabi tutulamamaktadır. Bunun için ekspertiz tarafından yapılan incelemelere binaen, binaların arsadan aldıkları paylar tespit edilerek bina maliyeti içerisinden çıkarılmalıdır.

(D) binası için;

Maliyet Tutarı :10.000
Arsa Payı (%60) : 6.000
Arsa Hariç Tutar : 4.000

(E) binası için;

Maliyet Tutarı : 5.000
Arsa Payı (%60) : 3.000
Arsa Hariç Tutar : 2.000

250 ARSA VE ARAZİLER		**9.000**	
252 BİNALAR			**9.000**
Arsa bedelinin binalar içerisinden çıkartılması			

Yapılan ekspertiz işlemi sonucunda varlıklardaki değer artış ve azalışları aşağıdaki gibi tespit edilmiştir (Net Değer Yöntemine göre):

Duran Varlıklar	Defter Değeri (1)	Birik. Amort. (2)	Kısıt Amort. (3)	Düzeltilmiş Net Değer (4)=(2-3)	Piyasa Değeri (5)	Değer Artış/Azalış (6)=(4-5)
Tesis, Makine ve Cihazlar	2.000	400	33	1.967	1.800	(167) Değer Azalışı
(D) Binası (10.000-6.000)	4.000	200	47	3.953	3.500	(453) Değer Azalışı
(E) Binası (5.000-3.000)	2.000	100	23	1.977	2.500	523 Yatırım Amaçlı
Arsa (20.000+9.000)	29.000	-	-	-	30.000	1.000 Değer Artışı
Toplam	**32.000**	**700**	**103**		**35.300**	

Yukarıdaki tabloda belirtilen işlemlerin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi yapılacaktır:

250 ARSA VE ARAZİLER		**1.000**	
522 MDV DEĞER ARTIŞ FONU			**1.000**
MDV'de değer artış fonu nedeniyle			
580 GEÇMİŞ YIL ZARARLARI		**620**	
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZ			**167**
252 BİNALAR			**453**
MDV'de değer azalışı nedeniyle			

İşletmenin mizanında yer alan Bir. Amortisman tutarı : 700 YTL
Kıst amortisman yöntemine göre düzeltilmiş Bir. Amortisman tutarı : 103 YTL
Geçmiş Yıl Zararı ile ilişkilendirilecek amortisman tutarı : 597 YTL

257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		**597**	
580 GEÇMİŞ YIL ZARARLARI			**597**
Kısıt amortisman ayrılması nedeniyle işletmenin mizan rakamının düzeltilmesi			

(E) binasının 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. Açılış bilançosunda ise, Geçmiş Yıl Kar/Zararı ile ilişkilendirilmelidir. Varlıkların gerçeğe uygun değeri, ekspertizler tarafından tespit edilmektedir.

Defter Değeri : 2.000
Birikmiş Amortisman : 23
Net Defter Değeri : 1.977
Ekspertiz Değeri : 2.500
Kar/Zarar : 523

252 BİNALAR [6]		**523**	
	580 GEÇMİŞ YIL ZARARLARI		**523**
Yatırım amaçlı gayrimenkulün değerindeki artış nedeniyle			

7) Ticari Borçlar

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

Satıcılar	Peşin Fiyat	Vadeli Fiyat	Ort. Vade	Ödeme Tarihi	31.12.2004 Reeskont Gün Sayısı	Faiz Oranı (i)	BD
Metin Serçe	2.000	2.500	30	09.01.2005	9	13,55	2.338
Serkan Aslan	2.500	2.700	30	19.01.2005	19	1,52	2.572
Toplam	**4.500**	**5.200**					**4.910**

Reeskont işlemine ilişkin yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir (Ertelenen faiz giderleri):

Defter Değeri : 5.200
Bugünkü Değer : 4.910
Reeskont Tutarı : 290
Stok Vade Farkı : 150
Satılan Mala Ait Tutar : 140

6 TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayri Menkuller standardına göre, yatırım amaçlı maddi duran varlıkların bilançoda ayrı bir başlık altında sınıflandırılması gerekmektedir. Ancak 25 no'lu grupta boş bir hesabın olmaması nedeniyle TDHP açısıdan raporlama yapılması durumunda, 252 Binalar hesabının altında raporlama yapılarak, dipnotlarda açıklama yapılması mümkün olabilmektedir. (Akgül, Gökçen ve Çakıcı, 2006, s.367.)

320 SATICILAR		**140**	
580 GEÇMİŞ YIL ZARARLARI			**140**
Borç reeskontunun satılan mala ait kısmı			

8) Kıdem Tazminatı Karşılıkları

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

$$\text{K.T. Karşılıkları} = \text{Tam Yükümlülük Tutarı} \times \left(\frac{1 + \text{Enflasyon Oranı}}{1 + \text{Faiz Oranı}}\right)^{\text{Emekliliğe Kalan Gün}}$$

Yapılan hesaplama sonucunda kıdem tazminatı karşılığı 5.000 YTL olarak bulunmuştur.

580 GEÇMİŞ YIL ZARARLARI		**5.000**	
472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI			**5.000**
Kıdem tazminatı karşılığı nedeniyle			

9) Dava Karşılıkları

İşletmenin avukatı ile yapılan görüşme sonrası işletme aleyhine açılan icra davalarının kaybedilmesine ilişkin kanaatin yüksek olması nedeniyle, dava tutarlarının tamamı için karşılık ayrılmıştır. Buna karşın iptal davasının kazanılması ihtimali yüksek olduğundan 500 YTL'lik kısım sadece dipnotlarda gösterilecektir.

580 GEÇMİŞ YIL ZARARLARI		**5.000**	
379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI			**5.000**
Dava karşılıkları nedeniyle			

10) Ertelenen Vergi Karşılıkları

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 aşağıdaki şekilde raporlanmış olur: (Mısırlıoğlu, 2006, s.60.)

Dönem Karı veya Zararı	xxx
Ödenecek Vergi ve Diğer Yasal Yük.	(xxx)
Ertelenmiş Vergiler	***(xxx)***
Net Dönem Karı veya Zararı	xxx

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.

Bilanço tarihi itibariyle yasalaşmış vergi oranı üzerinden ertelenen vergi hesaplanmaktadır. Ertelenen verginin hesaplanmasından maksat, işletmenin bilançonun hazırlandığı tarih itibariyle gelecek dönemlerde karşılaşabileceği vergi yükümlülükleri ve indirimlerinin tespit edilmesi ve bunların finansal tablolara yansıtılmasıdır. Bundan dolayı, 31.12.2006 tarihli finansal tabloların karşılaştırmalı olarak sunulması için hazırlanan 31.12.2004 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 31.12.2004 tarihi itibariyle hesaplanacak ertelenen vergi için de kullanılması gereken oran, %20'dir.

Bilanço tarihi itibariyle (31.12.2004) hesaplanan ertelenen vergiye ilişki detay aşağıdaki gibidir:

	Toplam Geçici Farklar	Ertelenen Vergi
Ertelenen Vergi Varlıkları:		
Hisse Senedi Değer Azalışı	500	100
Şüpheli Alacak Karşılıkları	1.650	330
Alacak Reeskontu	554	111
Stok Vade Farkı	150	30
Stok Değer Düşüklüğü	9.850	1.970
Kuruluş Giderlerinin Bilançodan Çıkarılması	3.000	600
Araştırma Giderlerinin Bilançodan Çıkartılması	500	100
Kıdem Tazminat Karşılıkları	5.000	1.000
İndirilmemiş Mali Zararlar	1.000	200
Dava Karşılıkları	5.000	1.000
MDV Değer Azalışı	620	124
Brüt Ertelenmiş Vergi Varlıkları	**27.824**	**5.565**
Ertelenen Vergi Yükümlülükleri:		
Hisse Değer Artışı (Satılmaya Hazır Finansal Varlık)	300	60
MDV(Bina) Değer Artışı	1.000	200
MDV Amortisman Düzeltimi	597	119
MDV Olmayanların Amortisman Düzeltimi	1.668	334
Yatırım Amaçlı MDV'de Değer Artışı	523	105
Satıcılar Reeskontu	290	58
Brüt Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri	**4.378**	**876**
Net Ertelenmiş Vergi Varlıkları	**23.446**	**4.689**

Ertelenen vergi karşılıklarına ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi yapılacaktır:

296 ERTELENEN VERGİ VARLIKLARI	**5.565**	
496 ERTELENEN VERGİ YÜKÜMLÜLÜKLERİ		**876**
580 GEÇMİŞ YIL ZARARLARI		**4.689**
Ertelenen vergi karşılıkları nedeniyle		

Bu işlemler sonucunda TFRS'ye göre düzeltilmiş açılış bilançosu aşağıdaki gibi oluşacaktır:

SER İşletmesinin 31.12.2004 Tarihli Bilançosu (YTL)			
	Eski Mevzuata Göre	**TMS'ye Geçiş Farkları**	**TMS Bilançosu**
AKTİFLER			
Hazır Değerler			
- Kasa	8.000	0	8.000
- Banka	2.000	0	2.000
Menkul Kıymetler			
- Hisse Senedi - AB İşletmesi	1.500	-500	1.000
- Satılmaya Hazır Menkul Kıymetler			
- CD İşletmesi	0	800	800
Ticari Alacaklar			
- Alıcılar	7.950	-2.204	5.746
- Alacak Senetleri	8.000	0	8.000
- Alacak Senetleri Reeskontu (-)	-1.800	0	-1.800
- Şüpheli Ticari Alacaklar	0	1.650	1.650
- Şüpheli Ticari Alacak Karşılık (-)	0	-1.650	-1.650
Diğer Çeşitli Alacaklar			
- Ortaklardan Alacaklar	2.500	-2.500	0
- İlişkili Taraflardan Alacaklar	0	2.500	2.500
Stoklar			
- Ticari Mallar	55.000	-10.000	45.000
Diğer Dönen Varlıklar	10.000	0	10.000
Dönen Varlık Toplamı	***93.150***	***-11.904***	***81.246***
Mali Duran Varlıklar			
- Bağlı Menkul Kıymetler			
CD İşletmesi Hisse Senedi	500	-500	0
Maddi Duran Varlıklar			
- Arsa ve Araziler	20.000	10.000	30.000
- Binalar	15.000	-8.930	6.070
- Tesis, Makine ve Cihazlar	2.000	-167	1.833
-Birikmiş Amortismanlar	-700	597	-103
Maddi Olmayan Duran Varlıklar			
- Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri	3.000	-3.000	0
- Haklar	4.823	0	4.823
- Araştırma ve Geliştirme Giderleri	1.500	-500	1.000
- Birikmiş İtfa Payları	-1.823	1.668	-155
Ertelenen Vergi Varlıkları	0	5.565	5.565
Duran Varlık Toplamı	***44.300***	***4.733***	***49.033***
TOPLAM AKTİF	***137.450***	***-7.171***	***130.279***

PASİFLER			
Finansal Borçlar			
- Banka Kredileri	15.000	0	15.000
Ticari Borçlar			
- Satıcılar	5.200	-290	4.910
Diğer Çeşitli Borçlar			
- Ortaklara Borçlar	1.250	-1.250	0
- İlişkili Taraflara Borçlar	0	1.250	1.250
Alınan Sipariş Avans	2.000	0	2.000
Maliyet ve Gider Karşılıkları	0	5.000	5.000
Diğer Kısa Vadeli Borç	6.000	0	6.000
Kısa Vadeli Borç Top.	***29.450***	***4.710***	***34.160***
Kıdem Tazminatı Karşılıkları	0	5.000	5.000
Ertelenen Vergi Yükümlülükleri	0	876	876
Diğer	35.000	0	35.000
Uzun Vadeli Borç Top.	***35.000***	***5.876***	***40.876***
Ödenmiş Sermaye	**55.000**	0	55.000
Sermaye Yedekleri			
- Finansal Varlık Değer Artışı	0	300	300
- MDV Değer Artışı	0	1.000	1.000
- Diğer	3.000	0	3.000
Kar Yedekleri	5.000	0	5.000
Dönem Net Karı	15.000	-15.000	0
Geçmiş Yıl Zararları	-5.000	-4.057	-9.057
Öz Kaynak Toplamı	***73.000***	***-17.757***	***55.243***
TOPLAM PASİF	***137.450***	***-7.171***	***130.279***

4. SONUÇ

Türk Ticaret Kanunu taslağının yasalaşıp yürürlüğe girmesi durumunda, Türkiye'de bir çok işletmenin TMSK tarafından yayınlanan TMS ve TFRS'lara uygun raporlama yapması gerekecektir. Raporlama tarihi olarak 31.12.2006 tarihinin öngörülmesi halinde, işletmeler öncelikli olarak açılış bilançosu olan 31.12.2004 (veya 01.01.2005) tarihli açılış bilançosunu düzenlemeleri gerekmektedir.

TMS ve TFRS'lara uygun raporlama yapılırken, işletmeler çeşitli zorluklarla karşılaşılabileceklerdir. Bu zorluklardan birisi, standartlarda yer alan bazı düzenlemelerin Türkiye'de uygulamasının çok az olması ve standartta yapılan açıklamaların anlaşılmasının zor olmasıdır. Diğer ve belki en büyük zorluklardan birisi de, standartlara göre yapılacak olan kayıtlarda kullanılacak hesaplardır. Türkiye'de uygulanan Tek Düzen Hesap Planı (THP)'nında yer alan he-

saplar, standartlarda öngörülen raporlama biçimiyle bazı durumlarda örtüşmemektedir. Örneğin satış amaçlı cari olmayan varlıklar, yatırım amaçlı gayrimenkuller bilançoda ayrı bir biçimde sunulmalıdır. Ancak THP'da 25 no'lu grupta bu fonksiyonu yerine getirecek boş bir hesap mevcut değildir. Bundan dolayı standartların etkin bir biçimde uygulamasının sağlanabilmesi için THP'nin revize edilmesi gerekmektedir.

Standartların ilke bazlı olması nedeniyle değerleme ölçeklerinin seçimi ve kullanımı belirli toleranslarla uygulayıcıların insiyatifine bırakılmıştır. Bunun en büyük nedeni, ülkelerin yasal ve muhasebe mesleği ile ilgili özel kuruluşlar tarafından yapılan düzenlemelerin farklı farklı olmasıdır. Bunun sonucunda da mali tablolar aslında tam ortak bir dille ifade edilememekte, kısmen de olsa ülkedeki uygulamaların etkisinde kalmaktadır.

KAYNAKÇA:

Akdoğan, Nalan, (2006) "Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulamasında Uyulacak Esaslar ve TFRS'ye Geçiş Bilançosunun Düzenlenmesi", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi,** MÖDAV, Sayı:1,

—— , (2001) "IAS 39 nolu Standart Hükümlerine Göre Menkul Kıymetler ve Finansal Duran Varlık İşlemlerinde Uygulanacak Muhasebe Politikaları", **Gazi üniversitesi İİBF Dergisi,** Sayı:3,

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

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

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

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

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)

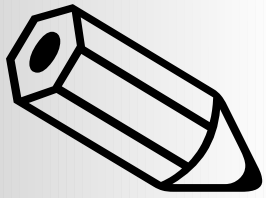
Sermaye Piyasası Kurulu, Seri: XI, 25 Nolu Tebliğ

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

Vergi Usul Kanunu

HAKEMSİZ YAZILAR

OPINION PAPERS



HAKEMSİZ YAZILAR
OPINION PAPERS